

**ANALISIS INDEPENDENSI AUDITOR INTERNAL DAN AUDITOR
EKSTERNAL DI KOTA PADANG (STUDI EMPIRIS PADA PERUSAHAAN
SWASTA DAN KAP WILAYAH KOTA PADANG)**

SILMI

Universitas Andalas
c.silmi1612@gmail.com

Abstract: *This research aims to find and examine whether external auditors are more independent than internal auditors and the effect of age on auditor independence (Empirical study on private companies and public accounting firms Padang). This research is quantitative research. The population is 7 public accounting firms and 7 private companies in Padang. The sample of this research includes 37 internal auditors and 38 external auditors. The data source is primer data. Data was collected by distributing questionnaire to the private companies and public accounting firms Padang. The method of data analysis is independent sample t-test to examine hypothesis 1 and simple regression to examine hypothesis 2, with independence as dependent variable and age as independent variable. The result of this research show that external auditors are not more independent than internal auditors, where $t_{hitung} < t_{tabel}$ $-0,852 < 2,02$ and $(sig\ 0,397 > 0,05)$, so hypothesis 1 is not accepted. And age effect on auditors independence where, $sig\ (0,002) < (0,05)$ and $t_{hitung} > t_{tabel}$, $(3,241 > 1,992)$, so hypothesis 2 is accepted.*

Keywords: *Independence, Internal Auditor, External Auditor, Age.*

Abstrak: Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menguji apakah auditor eksternal lebih independen daripada auditor internal dan apakah usia berpengaruh terhadap independensi seorang auditor (studi empiris pada Perusahaan Swasta dan KAP wilayah Kota Padang). Jenis penelitian ini adalah penelitian kuantitatif. Populasi pada penelitian ini adalah 7 Kantor Akuntan Publik dan 7 Perusahaan Swasta di Kota Padang. Sampel pada penelitian ini sebanyak 37 responden auditor internal dan 38 responden auditor eksternal. Sumber data adalah data primer. Metode pengumpulan data adalah dengan menggunakan kuesioner yang diantar langsung ke Perusahaan Swasta dan KAP wilayah Kota Padang. Metode analisis data yang digunakan adalah *independent sample t-test* untuk pengujian hipotesis satu dan regresi sederhana untuk pengujian hipotesis dua, dengan independensi sebagai variabel terikat dan usia sebagai variabel bebas. Hasil Penelitian menyimpulkan bahwa: (1) auditor eksternal tidak lebih independen daripada auditor internal dan tidak terdapat perbedaan independensi yang signifikan antara auditor eksternal dan auditor internal, dimana $t_{hitung} < t_{tabel}$ sebesar $-0,852 < 2,02$ ($sig\ 0,397 > 0,05$), sehingga hipotesis 1 ditolak. Dan (2) usia berpengaruh terhadap independensi auditor, dimana nilai $sig\ (0,002) < (0,05)$ dan $t_{hitung} > t_{tabel}$, $(3,241 > 1,992)$ sehingga hipotesis 2 diterima.

Kata kunci: *Independensi, Auditor Internal, Auditor Eksternal, Usia.*

A. Pendahuluan

Independensi merupakan terjemahan dari kata *independence* yang berasal dari bahasa inggris, yang artinya “dalam keadaan independen”, adapun arti kata independen bermakna “tidak tergantung atau tidak dikendalikan oleh orang lain atau benda, tidak mendasarkan diri pada orang lain, bertindak atau berpikir sesuai dengan kehendak hati, bebas dari pengendalian orang lain, tidak dipengaruhi oleh orang lain”. Menurut

Mulyadi, Independensi dapat diartikan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain.

Tanpa adanya sikap independensi, auditor tidak berarti apa-apa. Masyarakat tidak percaya akan hasil auditan dari auditor sehingga masyarakat tidak akan meminta jasa pengauditan dari auditor. Dengan kata lain, keberadaan auditor ditentukan oleh independensinya. Auditor independen adalah auditor yang tidak memihak atau tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun (Pusdiklatwas BPKP, 2005) dalam Arens dkk (2006) menyatakan nilai *auditing* sangat bergantung pada persepsi publik akan independensi yang dimiliki auditor. Terdapat tiga aspek independensi seorang auditor menurut Sukrisno (2008), yaitu sebagai berikut (1) *independence in fact* (independensi dalam fakta), yakni auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi (2) *independence in appearance* (independensi dalam penampilan), yang merupakan pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit (3) *independence in competence* (independensi dari sudut keahlian) yang berhubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya.

Usia adalah salah satu faktor level individu yang ikut berpengaruh terhadap profesionalisme auditor salah satunya sikap independensi (Sasongko, 2007:4) dalam Widiarta (2007). Semakin tua umur seseorang makin kecil kemungkinan berhenti dari pekerjaan hal ini karena semakin tua umur seorang pekerja, makin sedikit kesempatan pekerjaan alternatif mereka. Menurut Mudrack (1989) dalam Shelly (2014), usia merupakan prediksi efektif dalam menentukan perilaku etis, individu menjadi lebih etis dan konservatif dengan bertambahnya usia, sehingga usia tua cenderung menghindari tindakan kecurangan akuntansi. Widiarta (2007), adanya persepsi yang menyatakan bahwa pekerja yang tua mempunyai pengalaman, penilaian, etika kerja yang kuat, dan komitmen independensi terhadap profesinya. Usia merupakan salah satu faktor penentu perilaku seseorang. Usia juga merupakan salah satu faktor dalam menentukan sikap dan perilaku seorang auditor internal maupun auditor eksternal.

Profesi dari auditor internal dan auditor eksternal dituntut untuk sama-sama memiliki independensi yang kokoh didalam dirinya sehingga terbangunnya kepercayaan publik terhadap hasil kinerja yang disajikan oleh auditor internal dan auditor eksternal. Auditor internal adalah karyawan perusahaan yang mengaudit berbagai segmen dari organisasi untuk memastikan bahwa para karyawan mematuhi kebijakan-kebijakan perusahaan dan operasi perusahaan berjalan secara efisien. Sedangkan auditor eksternal adalah audit terpisah dari perusahaan untuk memastikan bahwa laporan keuangan perusahaan klien yang disusun telah mengikuti prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (materi akuntansi).

Aturan dan pedoman yang mengikat sikap independensi dalam auditor eksternal diatur dalam SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) yang ditetapkan oleh IAI (Ikatan Akuntansi Indonesia). Kemudian aturan dan pedoman yang mengikat sikap independensi dalam auditor internal diatur dalam IAS (*Internal Auditing Standards*) yang ditetapkan oleh *Institute Of Internal Auditors*. Meskipun auditor internal dan auditor eksternal sama-sama dihadapkan pada aturan dan pedoman yang mengikat mereka untuk bersikap independen, namun dalam lapangan dan praktek banyak ditemui auditor yang tersandung kasus dalam penyalahgunaan kepercayaan dan mengabaikan sikap independensi mereka. Pada dasarnya, jika auditor internal dan auditor eksternal sama-sama berpegang teguh kepada pedoman yang mengikat sikap mereka dan bersungguh-sungguh mengimplementasikan pedoman tersebut didalam kinerja mereka maka tidak akan ada tingkat perbedaan independensi antara auditor

internal dan auditor eksternal. Namun didalam prakteknya auditor internal lebih rentan untuk bersikap kurang independen jika dibandingkan dengan auditor eksternal, hal ini dikarenakan adanya perbedaan lingkup kerja dari segi output, yang mana hasil kerja dari auditor eksternal dinilai dan dipublikasikan kepada banyak pihak seperti pemegang saham, komisaris dan pihak-pihak terkait diluar perusahaan sedangkan hasil kerja dari auditor internal hanya diketahui oleh manajemen perusahaan itu sendiri, kemudian dari segi tanggungjawab independen, segi klien yang dihadapi dan dari segi pelaporan. Sehingga dapat ditarik kesimpulan jika akan lebih sulit bagi auditor internal dalam mempertahankan sikap independennya jika dibandingkan dengan auditor eksternal.

Perbedaan antara auditor internal dan auditor eksternal ini yaitu pada: (1) sisi *Output*, dimana *output* utama dari audit eksternal adalah opini sedangkan *output* utama auditor internal adalah rekomendasi (2) Independensi, dimana audit eksternal independen terhadap aktivitas yang diaudit sedangkan audit internal harus independen terhadap manajemen (3) klien, klien dari audit eksternal adalah pemegang saham, komisaris dan pihak terkait diluar perusahaan sedangkan klien dari audit internal adalah manajemen sendiri (4) pelaporan dimana audit eksternal melaporkan hasil audit pada *stakeholder* sedangkan audit internal melaporkan hasil audit pada direksi (BP-Creator).

Lingkup kerja dari auditor eksternal yaitu pada Kantor Akuntan Publik (KAP) dan auditor eksternal pemerintahan pada Badan Pemeriksaan Keuangan RI (BPK-RI) sedangkan lingkup kerja dari auditor internal yaitu Perusahaan BUMN, Perusahaan BUMS dan auditor internal pemerintahan pada Inspektorat dan BPKP.

Independensi seorang auditor eksternal dalam Kantor Akuntan Publik (KAP) pada era globalisasi ini masih menjadi hal yang sangat penting untuk diteliti karena banyaknya fenomena yang muncul ke publik tentang kasus-kasus besar yang dialami oleh auditor eksternal karena ketidak independensiannya dalam mengaudit sehingga menghasilkan opini yang bias dari yang seharusnya dan tentu saja hal ini menyebabkan kerugian bagi *stakeholder* dan KAP tempat auditor itu sendiri bekerja.

Salah satu contoh kasus besar yang menyebabkan rusaknya reputasi KAP karena auditor yang tidak independen yaitu terjadi pada tahun 2008 dalam kasus PT. Agis tbk dengan anak perusahaan PT. *Electronic Solution*, yang diketahui terjadinya perilaku *moral hazard* yaitu dalam memanipulasi laporan keuangannya. Manipulasi yang pertama yaitu pada pencatatan akun pendapatan lain-lain di laporan laba-rugi yang disajikan secara tidak wajar sebesar RP. 29,4 miliar yang dicatat berasal dari PT. *Electronic Solution* tanpa didukung dengan bukti-bukti yang kompeten. Manipulasi yang kedua yaitu pada kegiatan *public expose* terkait dengan rencana akuisisi PT. Agis terhadap PT. Akira Indonesia dan PT. TT Indonesia dimana disampaikan bahwa pendapatan dari dua perusahaan yang akan diakuisisi tersebut adalah sebesar Rp 800 miliar, padahal berdasarkan laporan keuangan periode 31 Maret 2007, pendapatan kedua perusahaan yang akan diambil alih oleh PT. AGIS tersebut hanya sebesar Rp 466,8 miliar. Namun mirisnya, hal ini dibenarkan dan disembunyikan oleh akuntan publik yang mengaudit PT. Agis tbk dan anak perusahaan PT. Agis dari kepentingan publik, kantor akuntan publik yang ikut terlibat dalam *moral hazard* yang dilakukan oleh PT. Agis tbk ini antara lain, Akuntan pasar modal Tan Siddharta dari KAP Eddy Prakarsa Permana dan Siddharta dan Akuntan pasar modal Oman Pieters Arifin dari KAP Andi, Arifin, Amita, Wisnu & Rekan. Akuntan pasar modal Tan Siddharta dari Kantor Akuntan Publik Eddy Prakarsa Permana dan Siddharta, berperan sebagai auditor eksternal dalam mengaudit laporan keuangan PT. Agis tbk. dan perusahaan

yang akan diakuisisi oleh PT. Agis. Dan akuntan pasar modal Oman Pieters Arifin dari Kantor Akuntan Publik Andi, Arifin, Amita, Wisnu & Rekan, yang berperan dalam audit atas laporan keuangan perusahaan yang diakuisisi PT. Agis, yaitu PT. *Electronic Solution* untuk tahun buku yang berakhir 31 Maret 2007. Akibat keterlibatan KAP di atas maka Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan memberikan sanksi kepada KAP Andi, Arifin, Amita, Wisnu & Rekan dan kepada KAP Eddy Prakarsa Permana dan Siddharta untuk dibekukan kegiatan usahanya (Walter Rinaldy).

Dalam salah satu standar profesional akuntan publik, auditor eksternal diharuskan untuk menjaga sikap profesionalnya, namun auditor eksternal yang mengaudit PT. Agis dan PT. *Electronic Solution* diatas telah mengabaikan sikap profesionalnya sebagai akuntan publik salah satunya yaitu sikap independensi. Masih banyak lagi kasus perilaku *moral hazard* yang mencuat ke permukaan publik dan menjadi topik yang kontroversial dikalangan masyarakat yang terkait dengan keikutsertaan kantor akuntan publik. Sehingga hal ini tentu akan mengurangi atau bahkan menghilangkan kepercayaan publik terhadap profesi akuntan publik.

Selanjutnya kasus yang terjadi pada perusahaan swasta yang terkait dengan independensi auditor internal yaitu kasus PT. Kereta Api Indonesia pada tahun 2005 yang mana terjadi manipulasi data dalam laporan keuangan PT. KAI tahun 2005, perusahaan BUMN ini dicatat meraih keuntungan sebesar Rp, 6,9 Miliar. Padahal apabila diteliti dan dikaji lebih rinci, perusahaan seharusnya menderita kerugian sebesar Rp. 63 Miliar. Laporan keuangan itu telah diaudit oleh Kantor Akuntan Publik S. Manan yang menemukan beberapa kejanggalan yang mana terkait dengan auditor internal di PT.KAI (Adhisuseno).

Berdasarkan kasus yang terjadi di PT. KAI dapat disimpulkan bahwa Laporan Keuangan PT. KAI telah dimanipulasi oleh pihak-pihak tertentu. Banyak terdapat kejanggalan dalam laporan keuangannya. Beberapa data disajikan tidak sesuai dengan standar akuntansi keuangan. Hal ini mungkin sudah biasa terjadi dan masih bisa diperbaiki. Namun, yang menjadi permasalahan adalah pihak auditor internal menyatakan laporan keuangan itu wajar. Tidak ada penyimpangan dari standar akuntansi keuangan. Hal ini lah yang patut dipertanyakan. Kasus ini juga berkaitan dengan masalah pelanggaran kode etik profesi akuntansi yang akhirnya dapat dipersepsikan bahwa auditor internal di PT. KAI belum sepenuhnya menerapkan kode etik dari auditor terutama sikap independensi.

Pada dasarnya seseorang akan melakukan suatu perilaku atau tindakan sesuai dengan sikap yang dimilikinya terhadap suatu perilaku. Sama halnya dengan perilaku yang dipilih seorang auditor untuk tetap mempertahankan sikap independensinya atau tidak. Menurut Reidenbach dan Robin (1990, p. 640) dalam Patel (2002), ada 3 filosofi untuk mengukur sikap perilaku dan tindakan seorang auditor dengan menggunakan *Multidimensional Ethics Measure* (MEM). Filosofi etika MEM ada 3 dimensi yaitu (1) *Moral Equity*, (2) *Relativisme*, dan (3) *Contractualism*. Ketiga dimensi dari filosofi MEM ini penulis gunakan untuk mengetahui bagaimana tingkat perbandingan sikap independensi dari auditor internal dan auditor eksternal dan bagaimana faktor usia mempengaruhi independensi dari seorang auditor.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Gendron, Suddaby dan Lam (2006) yang berjudul *An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence* yang terdaftar pada *Journal of Business Ethics*. Mereka meneliti tentang komitmen independensi dari seorang auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) dan akuntan yang tidak bekerja di Kantor Akuntan Publik (auditor internal), Gendron dkk (2006)

membuktikan bahwa independensi dari auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (auditor eksternal) lebih rendah dibandingkan dengan akuntan yang tidak bekerja di Kantor Akuntan Publik (auditor internal) dan mereka juga menemukan bahwa usia (*age*) berpengaruh negatif terhadap independensi seorang akuntan.

Penelitian ini mengkaji independensi dari sisi status auditor dan usia dari auditor, bagaimana perbandingan tingkat independensi dari auditor eksternal dan auditor internal dan bagaimana peran faktor usia auditor dalam mempengaruhi tingkat independensinya didalam profesi mereka.

Dengan banyaknya kasus yang menyangkut tidak sejalannya perilaku auditor dengan kode etik yang mengikat profesinya terutama prinsip independensi sehingga hal ini sedang dipertaruhkan dan diragukan kebenarannya oleh publik dan pemangku kepentingan, hal ini merupakan suatu *distressing* berat yang menimpa auditor-auditor di dunia. Oleh karena itu, penulis berkeyakinan bahwa apabila hal ini tidak diteliti, maka auditor akan selalu mengabaikan kode etik dari profesi akuntan yang salah satunya adalah sikap independensi. Berdasarkan uraian diatas, dilakukanlah penelitian mengenai: “Analisis Independensi Auditor Internal dan Auditor Eksternal di Kota Padang Studi Empiris pada Perusahaan Swasta dan Kantor Akuntan Publik di Wilayah Padang”.

B. Metode Penelitian

Dalam penelitian ini penulis menggunakan metode penelitian kuantitatif. Populasi pada penelitian ini adalah 7 Kantor Akuntan Publik dan 7 Perusahaan Swasta di wilayah Kota Padang. Sampel pada penelitian ini sebanyak 37 responden auditor internal dan 38 responden auditor eksternal. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data subjek. Sumber data dalam penelitian ini adalah data primer. Dalam penelitian ini pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan kuesioner atau daftar pertanyaan yang disebar kepada responden. Variabel Terikat (*Variable Dependent*), Variabel terikat dalam penelitian ini adalah independensi akuntan. Variabel Bebas (*Variable Independent*), Variabel bebas dalam penelitian ini adalah usia auditor. Pengukuran Variabel Penelitian. Skala yang digunakan dalam penyusunan kuesioner penelitian ini adalah skala *bipolar*, yaitu skala yang berlawanan dan mempunyai tiga dimensi dasar sikap seseorang terhadap obyek atau konsep tersebut. Dalam penelitian ini digunakan sebuah kuesioner kasus yang dirujuk dari artikel Patel (2002) dan Patel (2003) untuk membantu penelitian ini menggunakan skala *bipolar* 1-7. Dalam penelitian ini digunakan dua buah kuesioner kasus tentang independensi auditor internal dan kasus yang satu lagi tentang independensi auditor eksternal. Kedua kuesioner kasus ini sama-sama telah diuji dan digunakan oleh peneliti sebelumnya, untuk kuesioner kasus auditor eksternal yang akan penulis ajukan untuk KAP menggunakan kuesioner kasus dari Patel (2002) dan kuesioner kasus auditor internal yang akan penulis ajukan untuk perusahaan swasta menggunakan kuesioner kasus dari Patel (2003). Penulis meminta responden untuk menjawab 11 pertanyaan (menggunakan skala bipolar 1-7 point) dan memberikan mereka opini tentang tindakan independensi mereka terhadap kasus yang penulis sajikan pada dua kasus tersebut. Pertanyaan disajikan dalam lampiran. Tiga pertanyaan adalah *type single*-atribut, meminta responden untuk mengevaluasi tindakan dalam hal: 1) Apakah mereka menilai kasus tersebut etis atau tidak etis (Q1); 2) Apakah mereka akan membuat keputusan yang sama jika mereka sebagai auditor internal atau auditor eksternal dalam kasus tersebut (Q10); 3) Apakah rekan-rekan mereka akan membuat keputusan yang

sama dalam membuat keputusan dengan auditor internal atau auditor eksternal dalam kasus tersebut (Q11).

C. Hasil dan Pembahasan

Karakteristik Auditor Eksternal

KAP yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah KAP Armada & Ernita yang berjumlah 8 orang (21,1%). Jumlah responden berdasarkan jenis kelamin sebanyak 17 orang (44,7%) responden adalah perempuan, dan sebanyak 21 orang (55,3%) responden adalah laki-laki. Umur responden yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah 22-25 tahun atau pada tahap karir implementasi sebanyak 18 orang (47,4%). Pendidikan Terakhir responden yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah S1 sebanyak 34 orang (89,5%). Suku responden yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah suku minang sebanyak 26 orang (68,5%). Lama bekerja responden yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah >3 tahun sebanyak 17 orang (44,74%). Kompetensi responden dalam mengikuti PPL yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah >5 kali sebanyak 21 orang (55,3%).

Karakteristik Auditor Internal

Perusahaan yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah PT. Semen Padang sebanyak 11 orang responden (29,7%). Sebanyak 15 orang (40,5%) responden adalah perempuan, dan sebanyak 22 orang (59,5%) responden adalah laki-laki. Umur responden yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah 26-35 tahun atau pada tahap karir stabilisasi yaitu sebanyak 18 orang responden (48,6%). Pendidikan terakhir responden yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah S1 sebanyak 26 orang (70,3%). Lama bekerja responden yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah >3 tahun sebanyak 17 orang (44,74%). Kompetensi responden yang mengikuti PPL yang paling banyak dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah 0 kali sebanyak 16 orang (43,2%).

Statistik Deskriptif

Perbandingan deskripsi independensi KAP dan perusahaan swasta, untuk auditor eksternal (KAP) nilai rata-rata sebesar 61,29, nilai median sebesar 64,50, dan nilai modus sebesar 77,00 sedangkan untuk auditor internal (perusahaan swasta) memiliki nilai rata-rata sebesar 63,57, median sebesar 64,00 dan modus sebesar 61,00.

Deskripsi Hasil Penelitian

Distribusi Independensi Auditor Eksternal

Auditor eksternal yang berjumlah 38 orang memiliki nilai rerata independensi sebesar **5,57** dengan tingkat ketercapaian responden sebesar **79,60** dengan kategori cukup. Hal ini menunjukkan bahwa responden auditor eksternal didalam profesinya memiliki kriteria yang cukup dalam menjaga independensinya.

Distribusi Independensi Auditor Internal

Auditor internal yang berjumlah 37 orang memiliki nilai rerata independensi sebesar **5,78** dengan tingkat ketercapaian responden sebesar **82,56** dengan kategori baik. Hal ini menunjukkan bahwa responden auditor internal didalam profesinya memiliki kriteria yang baik dalam menjaga independensinya.

Uji Normalitas

Hasil analisa uji normalitas dapat diketahui dengan nilai signifikansi data auditor eksternal sebesar **0,312** dan auditor internal sebesar **0,662**. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa data auditor eksternal dan auditor internal berdistribusi normal karena nilai $\text{sig} > \alpha$.

Uji Hipotesis

Auditor eksternal tidak lebih independen daripada auditor internal. Berdasarkan hasil analisis uji hipotesis tentang perbandingan independensi auditor eksternal dan auditor internal diketahui memiliki nilai t_{hitung} sebesar **-0,852** dan signifikansi sebesar **0,397**. Hasil analisa menunjukkan bahwa nilai $\text{Sig} (0,397) > (0,05)$, sehingga H_{01} diterima dan H_{a1} **ditolak**. **Usia berpengaruh terhadap independensi auditor.** Berdasarkan hasil analisis uji hipotesis tentang usia mempengaruhi independensi auditor. Hasil analisa menunjukkan bahwa nilai $\text{Sig} (0,002) < (0,05)$, sehingga H_{02} ditolak dan H_{a2} **diterima**.

Perbandingan independensi Auditor Eksternal dan Auditor Internal

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis pertama yang telah dilakukan, diketahui bahwa tingkat independensi auditor eksternal tidak lebih tinggi daripada auditor internal dan tidak terdapat perbedaan tingkat independensi yang signifikan antara auditor eksternal dan auditor internal. Hal ini dapat diketahui dari hasil analisis statistik dengan nilai t_{hitung} sebesar $-0,852 < \text{nilai } t_{\text{tabel}}$ sebesar 2,02 dan nilai signifikan sebesar 0,397 dengan taraf kesalahan sebesar 0,05 (5%), maka H_0 diterima dan H_a ditolak.

Dari hasil pengujian hipotesis, diketahui bahwa auditor eksternal tidak lebih independen daripada auditor internal. Perbedaan independensi auditor eksternal dan internal jika dilihat dari nilai rata-rata yaitu pada auditor eksternal memiliki nilai rata-rata sebesar **61,29**, sedangkan pada auditor internal memiliki nilai rata-rata sebesar **63,57**. Sehingga dapat disimpulkan bahwa rata-rata dari tingkat independensi auditor eksternal lebih kecil dari pada tingkat rata-rata independensi auditor internal.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Gendron dkk (2006). Selanjutnya, hasil penelitian ini juga sejalan dengan pendapat yang dikemukakan oleh Kaplan (1987) dalam Gendron dkk (2006) yang menyatakan bahwasanya dengan adanya penyediaan jasa konsultasi dari auditor eksternal untuk kliennya sebagai suatu desain sistem akuntansi akan melemahkan independensi dari akuntan publik. Menurutnya akuntan publik yang menyediakan jasa konsultasi ini akan melihat diri mereka sendiri sebagai tenaga pembantu pengelolaan perusahaan bukan sebagai pemantau dan pemeriksaan perusahaan, sehingga hal ini menjadi ancaman yang serius bagi independensi akuntan publik. Pada penelitian Elfarini (2007) disebutkan bahwa akuntan publik akan terganggu independensinya jika memiliki hubungan bisnis, keuangan dan manajemen atau karyawan dengan kliennya.

Sedangkan auditor internal dari segi pengertiannya merupakan suatu aktivitas independen yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan operasi perusahaan, auditor internal dimaksudkan untuk membantu perusahaan dalam mencapai tujuannya sehingga independensi merupakan poin penting yang harus disorot. Dukungan dari seluruh manajemen dan dewan komisaris dapat membantu auditor internal dalam melakukan tugasnya dengan independen. Disamping itu, audit internal juga merupakan bagian terpenting dan berpengaruh dalam suatu perusahaan terhadap keputusan manajemen dalam mengontrol kegiatan perusahaan, membimbing dan memberikan arahan, jadi seorang auditor internal harus memiliki independensi yang

tinggi untuk dapat mencapai tujuan dari suatu perusahaan tempat mereka bekerja. Sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Hazami-Ammar (2015), yang menyatakan bahwa independensi auditor internal dibangun sesuai dengan konteks tertentu yang artinya ada atau tidak adanya komite audit akan tetap ada independensi auditor internal yang disebabkan adanya hubungan antara komite audit dan internal audit dalam posisi hirarki dan fungsi, internal audit untuk tetap mampu menjadi independen harus dapat mengatasi beberapa konflik kepentingan.

Auditor eksternal dan auditor internal memiliki sasaran, pertanggungjawaban dan kualifikasi yang berbeda serta bertugas dalam aktifitas yang berbeda pula. Tetapi mereka sama-sama memiliki kode etik yang mengikat profesi mereka salah satunya yaitu untuk tetap menjaga independensinya dalam aktifitas profesinya. Baik auditor eksternal maupun auditor internal sering dihadapkan pada konflik yang dilematis.

Pengaruh Usia Terhadap Independensi Seorang Auditor

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang telah dilakukan, diketahui bahwaterdapat pengaruh antara usia dengan tingkat independensi seorang auditor. Hal ini dikarenakan nilai t_{hitung} sebesar 3,241 dan signifikan sebesar 0,002 dengan taraf kesalahan sebesar 0,05 (5%), sehingga H_0 ditolak dan H_a diterima.

Namun jika diuraikan antara KAP dan perusahaan swasta terdapat perbedaan pengaruh usia antara auditor eksternal dan auditor internal. Untuk auditor eksternal hasil analisa menunjukkan bahwa nilai $Sig (0,023) < (0,05)$, Sehingga dapat disimpulkan bahwa usia berpengaruh terhadap tingkat independensi seorang auditoreksternal. Sedangkan untuk auditor internal memiliki nilai. $Sig (0,060) > (0,05)$, Sehingga dapat disimpulkan bahwa usia tidak berpengaruh terhadap tingkat independensi seorang auditor internal.

Hasil penelitian ini sejalan dengan teori yang dikemukakan oleh Gendron dkk (2006) yang mana menyatakan bahwasanya akuntan publik (auditor eksternal) yang lebih tua lebih tinggi tingkat independensinya daripada akuntan yang lebih muda. Hal ini disebabkan karena pengalaman kerja dari masa lalu yang lebih jauh akan berdampak terhadap independensi akuntan publik dari segi pola pikir, dan pengalaman auditor dengan sesama rekan partner dan kliennya.

Usia merupakan prediksi yang efektif dalam menentukan perilaku etis (Mudrack 1989) dalam Shelly (2014). Orang yang lebih tua memberikan dampak yang signifikan terhadap kinerja, lebih kaya pengalaman dan praktik yang terakumulasi dalam kompetensi berbasis keahlian.

Tahapan-tahapan perkembangan karir berdasarkan kriteria usia dalam teori Donald dan Super 1957 yaitu: (1) Kristalisasi (14-18 tahun), (2) Spesifikasi (18-20 tahun), (3) Implementasi (22-25 tahun), (4) Stabilisasi (26-35 tahun), (5) Konsolidasi (36-54 tahun) dan (6) Persiapan menuju pensiun (55 tahun). Sedangkan dalam penelitian ini tingkatan usia seseorang untuk berprofesi sebagai auditor baik itu auditor eksternal maupun auditor internal berkisar antara tingkatan usia: Implementasi (22-25 tahun), Stabilisasi (26-35 tahun), dan Konsolidasi (36-54 tahun).

Dalam penelitian yang dilakukan oleh Gendron dkk (2006), auditor senior yang lebih lama menjadi anggota di KAP tempat dia bekerja lebih memiliki komitmen independensi yang lebih tinggi dibandingkan dengan tingkat independensi auditor yang lebih muda dan anggota yang lebih tua lebih berkomitmen pada prinsip independensi daripada anggota yang lebih muda.

Faktor usia juga menjadi salah satu penyebab adanya perbandingan tingkat independensi dari seorang auditor. Wallach dan Kogan (1961) dalam Shelly (2014)

membandingkan perilaku mahasiswa dalam mengambil risiko dengan pria dan wanita berusia tua. Hasil penelitian menemukan bahwa individu yang lebih tua yang lebih konservatif. Menurut Hambrick dan Mason (1984) dalam Shelly (2014) bahwa manajemen yang lebih tua cenderung lebih menghindari risiko dan berada pada suatu titik dalam hidup mereka di mana karir dan keamanan *finansial* adalah hal yang penting.

Menurut Mudrack (1989) dalam Shelly (2014), usia merupakan prediksi efektif dalam menentukan perilaku etis, individu menjadi lebih etis dan konservatif dengan bertambahnya usia, sehingga usia tua cenderung menghindari tindakan kecurangan akuntansi. Menurut Gendron dkk (2006), auditor yang lebih lama menjadi anggota di KAP tempat dia bekerja lebih memiliki komitmen independensi yang lebih dibandingkan dengan tingkat independensi auditor yang lebih muda. Orang yang lebih tua memberikan dampak yang signifikan terhadap kinerja, lebih kaya pengalaman dan praktik yang terakumulasi dalam kompetensi berbasis keahlian (Reed dan Defillippi (1990) dalam Shelly (2014). Pendatang baru tampaknya tidak akan ditanamkan dengan gagasan tertanam independensi auditor (Bailey, 1995) dalam Gendron dkk (2006).

D. Penutup

Tidak terdapat perbedaan tingkat independensi yang signifikan antara auditor eksternal dan auditor internal, namun kalau dilihat dari hasil pengolahan data, tingkat independensi auditor internal lebih baik daripada tingkat independensi auditor eksternal. Usia berpengaruh terhadap tingkat independensi auditor. Keterbatasan yang penulis temui dalam penelitian ini yaitu cukup banyaknya kuesioner yang tidak dikembalikan baik oleh auditor internal maupun auditor eksternal. Kemudian pengembalian dan penarikan kuesioner memakan waktu yang cukup lama dari jadwal yang telah penulis anggar, hal ini dikarenakan banyaknya prosedur dan standar operasional dari masing-masing perusahaan yang cukup rumit dan panjang yang harus penulis penuhi supaya setiap perusahaan mau menerima dan mengisi kuesioner yang penulis ajukan. Saran bagi auditor. Auditor internal dan auditor eksternal diharapkan tetap berpegang teguh kepada kode etik yang mengikat profesi mereka salah satunya untuk tetap mempertahankan tingkat independensi mereka dalam mengambil setiap keputusan didalam bertindak yang berkaitan dengan profesi mereka. Saran bagi peneliti lain. Untuk penelitian dimasa depan diharapkan meneliti independensi auditor internal dan auditor eksternal dengan variabel lain yang juga ikut berpengaruh terhadap tingkat independensi seorang auditor.

Daftar Pustaka

- Adhisuseno. Analisis Kasus Pelanggaran Etika. Tersedia pada (<http://adhiesuseno.blogspot.com>). Diakses pada tanggal 30 November 2016.
- Arens, A. Alvin, Ellder J. Ronal & Beasley Mark s. 2006. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi*. Edisi ke-9. Alih Bahasa: Ford Lumban.
- Arens, A. Alvin, Randal J. Elder & Beasley Mark s. 2006. *Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi*. Jilid 2 Edisi Ke-12. Jakarta: Erlangga.
- Boynton, William, C, Raymond N. Johnson dan Walter G. Kell. 2003. *Modern Auditing*. Edisi ke-7, Alih Bahasa: Paul A. Rajoe, Gina Gania, Ichsan Setiyo Budi, Penerbit Erlangga. Jakarta.
- BP-Creator. Hubungan Auditor Internal dan Auditor Eksternal. Tersedia Pada (BP-Creator.com). Diakses pada tanggal 15 Oktober 2016.

- Bungrandhy. Teori Keagenan (*Agency Theory*). Tersedia Pada (<https://bungrandhy.wordpress.com>). Diakses pada tanggal 7 Februari 2017.
- Christopher, et al. 2009. *A Critical Analysis of the Independence of the Internal Audit Function : Evidence From Australia*. *Journal Accounting, Auditing and Accountability*. Vol 22 no. 2 pp. 200-220.
- Dan M.Guy, C. Wayne Alderman dan Alan J. Winters. 2002. *Auditing*. Edisi ke-5, Alih Bahasa, Sugiyarto, Erlangga, Jakarta.
- Duwiconsultant. *Independent Samples T Test*. Tersedia Pada (<Http://duwiconsultant.co.id/2011/11/independent-samples-t-test.html>). Diakses pada tanggal 4 Februari 2017.
- Edelweisslove. Fungsi Internal dan Eksternal Auditor. Tersedia Pada (<Http://edelweisslove.blogspot.co.id/2014/12/dalam-perusahaan-yang-paling.html>). Diakses pada tanggal 1 Februari 2017.
- Elfarini, Eunike Christina. 2007. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit*. Skripsi Universitas Negeri Semarang.
- Fishbein dan Ajzen. 1975. *Theory of Planned Behavior* (TPB). Tersedia Pada (<http://www.pendidikanekonomi.com>). Diakses pada tanggal 06 Februari 2017.
- Gagas dan SKPN (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara). Tersedia Pada (<http://amirsyah.blogspot.co.id>). Diakses pada tanggal 07 Februari 2017.
- Gendron Yves, Suddaby Roy dan Lam Helen. 2006. *An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence*. *Journal of Business Ethics*, Vol 64 No.2.
- Ghozali, Imam. 2007. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan SPSS*. Badan Penerbitan Universitas Diponegoro: Semarang.
- Gunawan, Hendra. 2003. *Independensi Akuntan Publik*. Universitas UNISBA Fakultas Ekonomi.
- Hazami – Ammar. 2015. *Critical Analysis of Internal Audit Independence : International Literature*. *Journal Of Research In Business, Economic And Management*, Vol 3, Issue 3.
- Holmes, Arthur W., Burns, David C. *Auditing Norma dan Prosedur*. 1988. Alih Bahasa: Marianus Sinaga, Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Hudaib, Haniffa. 2009. *Exploring Auditor Independence: An Interpretive Approach*. *Accounting, Auditing, Accountability Journal*. Vol 22 No. 2.
- Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI). 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- James D. Willson and John B. *Tugas Akuntan Manajemen*, Edisi ke-3, Alih Bahasa: Tjin Thia. Felix H. Tjendera, Penerbit Erlangga. Jakarta.
- Jan Hoesada, Ak, Mm., CPA. Sertifikasi Profesional Akuntan. Tersedia Pada (<http://ferlyprogresif.blogspot.co.id>) Diakses pada tanggal 01 Desember 2016.
- Jobdeskripsi. Auditor Internal. Tersedia pada (<jobdeskripsi.co.id>). Diakses pada tanggal 4 Februari 2017.
- J.S. Badudu. 2003. Profesional Akuntan. Tersedia pada, (<https://inisantoso.wordpress.com/2012/09/25/definisi-profesional>). Diakses pada tanggal 4 Februari 2017.
- Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI). Tersedia pada (<http://kbbi.web.id/profesional>). Diakses pada tanggal 15 Oktober 2016.
- Kuanganlsm. Audit Eksternal Laporan Keuangan Organisasi-Keuangan LSM. Tersedia pada (<Http://keuanganlsm.com/audit-eksternal-laporan-keuangan-organisasi>). Diakses pada tanggal 1 Februari 2017.

- Materi Akuntansi. Perbedaan Audit Internal dan Audit Eksternal. Tersedia pada (www.materiakuntansi.com). Diakses pada tanggal 15 Oktober 2016.
- Muri, Yusuf. 2013. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan Penelitian Gabungan*. Padang : UNP Press.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Universitas Gajah Mada. Edisi Ke-6, Salemba Empat. Jakarta: PT. Ikrar Mandiri Abadi.
- Nizarul, Alim, M. 2007. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi*. Makasar.
- Patel, Chris, Graeme L. Harrison dan Jill L. McKinnon. 2002. *Cultural Influences on Judgments of Professional Accountants in Auditor-Client Conflict Resolution*. Vol 13. Macquire University. Sydney: Australia.
- Patel, Chris. 2003. *Some Cross-Cultral Evidence on Whistleblowing as an Internal Control Mechanism*. *Journal of International Accounting Research*. Vol. 2. 2003.
- Rapina. Lili Marlen & Saragi Verani Carolina. 2010. *Pengaruh Independensi Eksternal Auditor terhadap Kualitas Pelaksanaan Audit (Studi Kasus Pada Beberapa Kantor Akuntan Publik Di Bandung)*. Universitas: Kristen Maranatha.
- Rendezvous2318. *Theory Reasoned Action* atau *Theory of Planned Behavior* Tersedia pada, (<https://rendezvous2318.wordpress.com>). Diakses pada tanggal 06 Februari 2017.
- Restu Agusti dan Pertiwi Nastia Putri. 2013. *Pengaruh Kompetensi dan Profesionalisme Terhadap Kualitas Audit. Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik SE Sumatera*. Jurnal Ekonomi Vol: 21. Universitas Riau.
- Rimawati, Nike. 2011. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Rita dan Wilis. 2015. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Internal terhadap Kualitas Audit*.
- Sawyer, Lawrence B., Mortimer A. Dittenhoffer dan James H. Scheiner. 2005. *Sawyer's Internal Auditing*, Edisi ke-5, Alih Bahasa: Desi Adhariani, Salemba Empat, Jakarta.
- Shelly, Tri, Maulia. 2014. *Pengaruh Usia, Pengalaman, Dan Pendidikan Dewan Komisaris Terhadap Kualitas Laporan Keuangan*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Shelly, Tri, Maulia & Indira Januarti. 2014. *Pengaruh Usia, Pengalaman, Dan Pendidikan Dewan Komisaris Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Empiris pada Perusahaan Real Estate dan Property yang Go Public Tahun 2010-2012 di Bursa Efek Indonesia)*.
- Siti, NurMawar, Indah. 2010. *Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Auditor Kap Di Semarang)*. Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang.
- SPSSIndonesia. Tersedia pada ([Http://www.spssindonesia.com/2015/05/cara-uji-independent-sample-t-test-dan.html](http://www.spssindonesia.com/2015/05/cara-uji-independent-sample-t-test-dan.html)). Diakses pada tanggal 4 Februari 2017.
- Sriapriyanti, Husain. 2012. Kode Etik Profesi Akuntan Indonesia. Tersedia pada (sriapriyantihusain.co.id). Diakses pada tanggal 2 Desember 2016.
- Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2007. Tersedia pada (<http://www.bpk.go.id>) Diakses pada tanggal 15 Oktober 2016.
- Sudjana, Nana. 2002. *Metode Statistik*. Bandung: PT. Tarsito.
- Sugiyono. 2003. Tersedia pada (<http://widisudharta.weebly.com/metode-penelitian-skripsi.html>). Diakses pada tanggal 22 Desember 2016.

- Sugiyono. 2010. *Metode Penelitian Bisnis*. Cetakan ke-15. Penerbit: Alfabeta. Bandung.
- Sukrisno, Agoes. 2008. *Auditing*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Sukrisno, Agoes. 2013. *Auditing*. Edisi ke-4. Jakarta. Penerbit: Salemba Empat.
- Sukrisno, Agoes. 2014. *Auditing Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan Oleh Akuntan Publik*. Jakarta. Penerbit: Salemba Empat.
- Supriadi, Redi. 2015. *Pengaruh Pengalaman Kerja, Tekanan Waktu, Etika, Obyektifitas, Integritas, Kompetensi, Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. Studi Empiris Pada KAP di Kota Padang*. Universitas UBH Padang: Fakultas Ekonomi.