

## MAKNA FEE AUDIT DAN KUALITAS AUDIT DARI PERSPEKTIF AKUNTAN PUBLIK: SEBUAH STUDI FENOMENOLOGI

I Dewa Ayu Kristiantari<sup>1</sup>, Putu Yudha Asteria Putri<sup>2</sup>, Ni Made Suindari<sup>3</sup>, Claudia  
Wanda Melati Korompis<sup>4</sup>

<sup>1,2,3</sup>Program Studi Akuntansi, Universitas Warmadewa, Denpasar, Indonesia

<sup>4</sup>Program Studi Akuntansi, Universitas Sam Ratulangi, Manado, Indonesia

e-mail: \*[kristiantari01@gmail.com](mailto:kristiantari01@gmail.com), [ydhasteria.putri@gmail.com](mailto:ydhasteria.putri@gmail.com), [madesuindari87@gmail.com](mailto:madesuindari87@gmail.com),  
[wanda\\_korompis@yahoo.co.id](mailto:wanda_korompis@yahoo.co.id)

Diterima:15-11-2023 Disetujui:11-12-2023

### Abstrak

Akuntan publik memiliki peran yang sangat penting dalam memastikan kualitas audit. Penelitian ini bertujuan untuk memahami dan mengungkap makna fee audit bagi akuntan publik yang dapat berdampak pada kualitas audit. Peneliti menggunakan paradigma kualitatif-interpretif dengan pendekatan fenomenologi sebagai studi atau ilmu yang menggali pemahaman bagaimana manusia menkonstruksi makna dan konsep-konsep penting dalam kerangka intersubjektivitas. Informan dalam penelitian ini adalah 5 akuntan publik yang dipilih berdasarkan metode *snowball*. Pengumpulan data menggunakan *in depth interview*, observasi, dan dokumentasi. Analisis data dilakukan dengan 1) *bracketing/epoche*; 2) *intuiting*; 3) *analyzing*; 4) *describing*. Temuan penelitian mengungkapkan bahwa fee audit dimaknai sebagai nafas kehidupan bagi Kantor Akuntan Publik sekaligus sebagai godaan yang dapat menurunkan independensi akuntan publik. Penelitian ini juga menemukan bahwa rendahnya fee audit berdampak pada rendahnya kualitas audit.

**Key words:** Fee Audit; Kualitas Audit; Fenomenologi

### Abstract

*Public accountants have a very important role in ensuring audit quality. This research aims to understand and reveal the meaning of audit fees for public accountants which can have an impact on audit quality. The qualitative-interpretive paradigm with a phenomenological approach is used as a study or science that explores understanding how humans construct meaning and important concepts within the framework of intersubjectivity. The informants in this research were 5 public accountants selected based on the snowball method. Data collection uses in-depth interviews, observation, and documentation. Data analysis was carried out by 1) bracketing/epoche; 2) intuitive; 3) analyzing; 4) describing. Research findings reveal that audit fees are interpreted as a breath of life for Public Accounting Firms as well as a temptation that can reduce the independence of public accountants. This research also found that low audit fees have an impact on low audit quality.*

**Key words:** Audit Fee; Audit Quality; Phenomenology

## Pendahuluan

Akuntan publik dihadapkan pada tuntutan untuk senantiasa mengedepankan prinsip-prinsip etika untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Dalam rangka pemenuhan terhadap tuntutan ini, akuntan publik tentu membutuhkan biaya operasional yang memadai sehingga diperlukan fee audit yang sesuai. Mulyadi (2009:63) yang mendefinisikan fee audit sebagai fee yang diterima akuntan publik setelah melaksanakan jasa audit. Fee audit bagi akuntan publik juga dapat dimaknai sebagai biaya yang dibayarkan oleh perusahaan atau organisasi sebagai klien kepada akuntan publik untuk melakukan audit terhadap laporan keuangan. Zhang dan Gao (2020), Saleh dan Fadzil (2017) menemukan bahwa fee audit yang rendah dapat mempengaruhi independensi akuntan publik dan menurunkan kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa besarnya fee audit yang diterima oleh akuntan publik memainkan peran penting dalam mempengaruhi kinerja audit dan independensi mereka. Hoitash *et al.* (2007) juga mengungkapkan bahwa biaya audit yang tinggi dapat meningkatkan upaya yang dilakukan oleh akuntan publik demi peningkatan kualitas audit.

Observasi awal yang dilakukan peneliti menemukan bahwa terdapat fee audit yang berbeda secara signifikan antar Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk kategori klien audit yang sama. Terdapat juga fakta di lapangan terkait pergantian KAP karena pertimbangan fee audit yang lebih murah. Fenomena ini menarik untuk dikaji lebih dalam mengingat bahwa telah ada pedoman terkait standar fee audit dari regulator namun fakta di lapangan sangat berbeda. Dalam rangka memberikan pedoman terkait fee audit, Ketua Umum IAPI (Institut Akuntan Publik Indonesia) mengeluarkan Surat Keputusan Nomor: KEP.204/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan Fee Audit untuk memberikan pedoman untuk fee audit. Sebenarnya, ketentuan ini cukup untuk membantu akuntan publik menentukan besaran biaya audit. IAPI juga menerbitkan PP (Peraturan Pengurus) Nomor 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan, yang menyempurnakan aturan ini dalam rangka menciptakan fee audit yang lebih *reasonable*. Ketentuan tersebut juga memasukkan sanksi untuk pelanggaran standar imbalan untuk memastikan bahwa akuntan publik tidak akan menerapkan biaya audit yang rendah dan tinggi risiko.

Tantangan yang dihadapi oleh auditor dalam meningkatkan kualitas audit melibatkan upaya untuk meningkatkan sikap dan perilaku auditor selama proses audit, sehingga pengawasan dapat dilaksanakan dengan adil, efektif, dan efisien (Natsir *et al.*, 2023). Komponen penting yang akan menentukan cara auditor menjalankan proses audit atau tahapan-tahapan audit adalah *audit fee*. Fee audit meliputi biaya untuk melakukan audit atas laporan keuangan, biaya untuk melakukan audit atas kepatuhan dan biaya untuk melakukan audit atas sistem pengendalian internal perusahaan (PricewaterhouseCoopers, 2021). Biaya audit yang lebih tinggi akan membuat audit dengan kualitas yang lebih baik karena Kantor Akuntan Publik tidak ingin kehilangan klien yang menguntungkan jika mereka memberikan kualitas audit yang lebih rendah (Hoitash *et al.*, 2007). Jika proses audit tidak dilakukan dengan benar, kualitas audit dapat menurun. Apabila auditor tidak mematuhi peraturan dan standar profesional, kualitas audit dapat dianggap buruk (Francis, 2011). Saat ini, isu kualitas audit menjadi perdebatan karena semakin banyak skandal penipuan bisnis yang muncul sebagai akibat dari laporan audit yang tidak sesuai dengan laporan keuangan bisnis (Ganesan *et al.*, 2019). Hal ini sesuai dengan temuan penelitian Ganesan *et al.* (2019) bahwa biaya audit yang tinggi berkorelasi dengan kualitas audit yang tinggi.

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang diterbitkan oleh IAPI, kualitas audit diukur berdasarkan kemampuan auditor untuk memenuhi standar profesional dan etika; mengidentifikasi serta mengevaluasi risiko material; mengumpulkan dan mengevaluasi bukti audit yang memadai dan relevan; menilai kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan; serta menerbitkan laporan audit yang memadai dan sesuai dengan standar audit yang berlaku. Dengan meningkatkan kredibilitas laporan keuangan, kualitas

audit memberi dampak peningkatan kualitas pelaporan keuangan (DeFond dan Zhang, 2014). Secara teoritis, laporan keuangan yang telah diaudit dikaitkan dengan meningkatnya nilai informasi sehingga lebih bermanfaat bagi pengguna. Namun, hal sebaliknya dapat terjadi, yaitu kredibilitas laporan keuangan akan menurun jika kualitas auditnya rendah. Rendahnya kredibilitas laporan keuangan dapat merugikan penggunanya karena tidak mencerminkan kondisi keuangan perusahaan yang sebenarnya.

Urgensi dampak fee audit pada kualitas audit mengantarkan peneliti untuk meneliti hal tersebut. Hasil-hasil penelitian sebelumnya yang mengungkapkan pengaruh fee audit pada kualitas audit sebagaimana dipaparkan sebelumnya memotivasi peneliti untuk memperoleh pemaknaan yang lebih mendalam dari aktor yang memainkannya yaitu akuntan publik. Penggunaan fenomenologi sebagai metodologi dalam penelitian ini membedakan penelitian ini dengan penelitian-penelitian sebelumnya yang menggunakan pendekatan positivisme. Yefni (2021) melalui risetnya dengan pendekatan positivisme menemukan bahwa peningkatan fee audit berkorelasi dengan kualitas audit yang lebih tinggi. Pendekatan positivisme cenderung mereduksi kompleksitas fenomena menjadi variabel-variabel terukur yang dapat diuji secara empiris. Dalam realitasnya, fenomena di dunia nyata, seperti hubungan antara fee audit dan kualitas audit, bisa jauh lebih kompleks dan dipengaruhi oleh faktor-faktor kontekstual yang sulit diukur. Dalam pendekatan fenomenologi, peneliti berinteraksi langsung melalui wawancara mendalam untuk menggali pemahaman lebih mendalam tentang pengalaman subjektif individu dan berusaha untuk memahami perspektif mereka tentang fenomena yang diteliti. Fenomenologi tidak terikat pada kerangka konseptual tertentu sebelum penelitian dimulai. Ini memungkinkan peneliti untuk membiarkan temuan empiris memandu pengembangan teori atau kerangka konseptual, yang dapat menghasilkan pemahaman yang lebih dalam dan kontekstual.

Penelitian ini bertujuan untuk memahami secara mendalam makna fee audit bagi akuntan publik dan dampaknya pada kualitas audit. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan wawasan yang berharga untuk praktisi audit dalam memahami dampak fee audit pada kualitas audit dan membantu dalam penilaian model bisnis mereka. Dengan demikian, praktisi dapat mengidentifikasi area perbaikan dalam praktik audit mereka, meningkatkan efektivitas, dan memastikan bahwa klien mendapatkan nilai yang optimal dari jasa audit. Dari sisi regulator dapat menggunakan temuan penelitian untuk mengevaluasi kebijakan regulasi terkait praktik audit. Fenomenologi dianggap tepat karena pendekatan kualitatif ini digunakan untuk memahami fenomena atau pengalaman hidup manusia dari perspektif individu yang mengalaminya. Penelitian ini berada pada ranah non positivisme sehingga bersifat kontekstual sehingga tidak dimaksudkan untuk generalisasi.

## Metode

Kesadaran akan kajian penelitian menggunakan *interdisciplinary studies* telah memunculkan peralihan riset akuntansi ke arah *multiparadigm science* (Hopwood, 2007). Hal ini berarti pengembangan riset akuntansi dapat dikaitkan dengan pendekatan apapun yang memadai dalam ranah ilmu sosial, sekaligus memberi ruang terbuka bagi kemungkinan berlakunya perspektif ilmu sosial lain untuk melihat masalah dalam kajian akuntansi (Djamhuri, 2011). Dalam hal ini, penelitian ini menggunakan paradigma interpretif dengan pendekatan fenomenologi sebagai untuk memahami realitas penerapan fee audit pada akuntan publik. Triyuwono (2006), menegaskan bahwa sifat ilmu pengetahuan khususnya ilmu sosial sesungguhnya tidaklah bebas nilai dan murni objektif namun mengandung subjektivitas manusia, yang secara sadar ataupun tidak akan mempengaruhi proses konstruksi ilmu pengetahuan itu sendiri.

Ada ketidakpuasan terhadap perspektif positivisme/fungsionalis, terutama tentang realitas, karena interpretivist percaya bahwa realitas hanya dapat diciptakan oleh pihak-pihak

yang memang ada pada situs penelitian. Akibatnya, paradigma interpretif muncul. Paradigma interpretif berorientasi pada pemahaman, interpretasi, dan peran bahasa dalam memberikan makna realitas (Chua 1986). Paradigma ini menggunakan perspektif para nominalis dari nominalisme, yang melihat realitas sosial sebagai label, nama, dan konsep yang membentuk bangunan realitas menurut Burrell dan Morgan (1979:28). Paradigma ini menggunakan prinsip relativitas untuk melihat fenomena, sehingga penciptaan ilmu dalam teori adalah sementara, lokal, dan spesifik. Dalam ilmu pengetahuan, fenomena dapat dirumuskan dengan mempertimbangkan gejala atau hubungan antara keduanya. Hasilnya akan sangat subjektif, sehingga bersifat tidak bebas nilai.

McPhail dan Cordery (2019) menyatakan bahwa kemajuan ilmu pengetahuan dan kemajuan saat ini tidak hanya membantu mengungkap fakta sosial atau bahkan kebenaran, tetapi juga bertujuan untuk menghasilkan nilai yang berharga untuk digunakan sebagai pedoman hidup. Paradigma interpretif digunakan oleh peneliti untuk memahami dan menganalisis makna di balik penerapan fee audit oleh akuntan publik berdasarkan pengalaman kesadarannya.

Fenomenologi adalah sebuah aliran filsafat yang berfokus pada studi tentang pengalaman subjektif manusia, di mana pengamatan dan interpretasi dilakukan melalui sudut pandang individu. Penelitian fenomenologi adalah jenis penelitian yang mendeskripsikan pemaknaan dari sejumlah individu terhadap berbagai pengalaman hidup mereka yang terkait dengan fenomena yang terjadi. Tujuan dari jenis penelitian ini adalah untuk mengeksplorasi bagaimana fenomena dipersepsikan dalam kesadaran, pikiran, dan tindakan, termasuk cara fenomena tersebut dinilai atau diterima secara estetis (Kuswarno, 2009). Pendekatan fenomenologi dalam penelitian ini berusaha untuk memahami bagaimana manusia membentuk makna dan konsep-konsep krusial dalam konteks intersubjektivitas, karena pandangan kita tentang dunia dipengaruhi oleh relasi kita dengan individu lainnya.

Fenomenologi pada riset akuntansi dapat membantu peneliti memahami bagaimana individu atau kelompok mengalami dan memandang praktik akuntansi dalam konteks sosial, budaya, dan ekonomi mereka. Contoh penggunaan pendekatan fenomenologi dalam riset akuntansi dapat ditemukan dalam penelitian yang dilakukan oleh Hakansson, Siverbo, dan Svederberg (2015), yang menggambarkan pengalaman seorang manajer keuangan dalam penggunaan sistem ERP (*Enterprise Resource Planning*) di perusahaan Swedia. Dalam penelitian ini, para peneliti menggunakan wawancara mendalam untuk memahami pengalaman subjektif manajer keuangan dalam menghadapi sistem ERP dan dampaknya pada tindakan bisnis mereka. Penelitian ini menggunakan fenomenologi untuk menangkap makna di balik fenomena fee audit dan kualitas audit yang ada dan menjelaskan fenomena tersebut sesuai apa adanya. Metode fenomenologi bersifat empiris didasarkan pada pengalaman. Dalam proses sosial akan terjadi interaksi individu dengan dunianya. Tugas fenomenologi adalah menganalisis kenyataan-kenyataan sosial yang muncul dalam aktivitas kehidupan sehari-hari. Kekuatan fenomenologi akan digunakan untuk mengungkap *deep insight* dari akuntan publik sebagai salah satu penentu besaran fee audit.

Informan dalam penelitian ini adalah individu akuntan publik, sesuai dengan tujuan penelitian yang ingin menggali makna dari perspektif akuntan publik. Peneliti menggunakan cara *snowball* (analogi bola salju) untuk memilih informan dalam penelitian ini. *Snowball* merupakan metode *sampling* yang digunakan untuk menjelaskan pola-pola sosial atau komunikasi dalam suatu komunitas yang diteliti dan dilakukan secara bergulir dari satu responden ke responden lainnya (Nurdiani, 2014). Metode *snowball* dimulai dari seseorang yang dianggap sesuai dengan kriteria penelitian, kemudian proses pencarian informasi akan berlanjut didasari keterkaitan hubungan dari satu orang dengan orang lain sampai mendapatkan informasi yang cukup (Neuman, 2014). Jumlah informan dalam penelitian ini adalah 5 (lima) orang akuntan publik. Karena topik ini sensitif, peneliti menyamarkan identitas informan akuntan publik untuk menjaga kerahasiaan mereka.

Data utama penelitian ini bersumber dari kata-kata setiap informan yang diperoleh selama proses wawancara (*in depth interview*) maupun hasil observasi terhadap aktivitas atau perilaku informan. Peneliti akan dapat memahami perspektif dan pemahaman informan tentang subjek penelitian melalui wawancara mendalam. Selain melakukan observasi terhadap informan, peneliti juga mengamati lingkungan yang terkait, seperti tempat kerja mereka. Agar tidak mengganggu proses wawancara, hasil pengamatan dicatat dalam catatan lapangan sesuai dengan fakta yang teramati dan ditafsirkan baik secara langsung maupun setelah pertemuan dengan informan selesai. Peneliti memiliki peran sebagai "*human instrument*" yang bertanggungjawab atas penelitian yang dilakukan, mulai dari penentuan fokus penelitian, terlibat dalam menentukan dan menjalin interaksi dengan para informan, proses pengumpulan data, analisis data, hingga proses penafsiran dan refleksi dari hasil yang diperoleh. Dalam merangkum, peran sebagai "*human instrument*" menekankan pentingnya kesadaran diri peneliti dan refleksi terus-menerus. Untuk meminimalkan bias potensial yang dapat muncul dari pengaruh pribadi, peneliti terus berupaya menyadari dan mencermati pandangan atau keyakinan pribadi yang mungkin mempengaruhi interpretasi data. Selanjutnya, peneliti secara terbuka berdialog dengan rekan peneliti untuk mendapatkan sudut pandang tambahan dan melakukan penyaringan ganda terhadap temuan.

Proses analisis data dalam penelitian yang bersifat induktif ini menggunakan pemikiran Edmund Husserl atas fenomenologi pada kesadaran transendental. Dengan memanfaatkan kerangka teoretis kesadaran transendental Husserl, penelitian ini dapat menggali lebih dalam pengalaman subjektif individu dalam praktik audit terkait fee. Melalui pendekatan ini, penelitian dapat menyelidiki esensi fenomena fee audit dan menghasilkan pemahaman yang lebih kaya tentang bagaimana kesadaran individu terbentuk dan bagaimana hal ini mempengaruhi kualitas audit secara subjektif. Tahapan ini menurut Husserl (2014:78) merupakan proses penting dalam pendekatan fenomenologi untuk memahami pengalaman subjektif individu atau kelompok dalam konteks kehidupan sehari-hari. Adapun tahapan-tahapan dalam penelitian fenomenologi adalah *bracketing*, *intuiting*, *analyzing*, dan *describing*. *Bracketing (Epoche)* adalah proses di mana peneliti harus menempatkan sementara segala penilaian, pendapat, atau interpretasi pribadi yang dimilikinya terhadap fenomena yang diteliti, sehingga dapat mencapai pemahaman yang murni mengenai pengalaman subjektif individu. *Intuiting (Intuition)* adalah proses di mana peneliti mengumpulkan data melalui pengalaman langsung dengan responden, seperti wawancara, observasi, atau catatan lapangan, tanpa memaksakan konsep atau teori sebelumnya pada fenomena yang diteliti. *Analyzing (Analysis)* adalah proses di mana peneliti melakukan analisis tematik terhadap data yang diperoleh melalui *intuiting*, untuk mengidentifikasi pola-pola dan tema-tema penting dalam pengalaman subjektif individu atau kelompok. *Describing (Description)* adalah proses di mana peneliti menyajikan hasil analisis data dalam bentuk deskripsi yang jelas dan mendetail, sehingga dapat memberikan pemahaman yang lebih baik tentang pengalaman subjektif individu atau kelompok yang diteliti.

## Hasil dan Pembahasan

Pada bagian ini dijelaskan temuan penelitian yang telah dirangkum secara runut. Dikarenakan sifat yang sensitif dari topik ini, peneliti melindungi identitas informan yang merupakan akuntan publik dengan cara menyamarkan informasi tersebut untuk menjaga kerahasiaan.

### Fee Audit: Nafas Hidup Kantor Akuntan Publik (KAP)

Tidak dapat disangkal bahwa kegiatan manusia saat ini tidak dapat terlepas dari peran uang. Pentingnya uang menjadi suatu kebutuhan yang tidak dapat diabaikan, termasuk dalam konteks kelangsungan operasional sebuah KAP. Fee audit yang dihasilkan melalui pemberian layanan audit dan jasa *assurance* adalah salah satu sumber pendapatan utama bagi KAP. Ini

melibatkan pemeriksaan independen terhadap laporan keuangan klien untuk memastikan keandalan dan kepatuhan terhadap standar akuntansi yang berlaku. Sebuah KAP membutuhkan dana yang cukup agar dapat menutup biaya-biaya operasional kantor yang muncul. Salah satu biaya utama dalam KAP adalah biaya gaji karyawan.

Hasil observasi yang dilakukan peneliti terhadap beberapa Kantor Akuntan Publik (KAP) dan sejumlah auditor yang bekerja di KAP tersebut menunjukkan bahwa tingkat pergantian pegawai di suatu KAP, salah satunya, berkaitan dengan tingkat gaji yang ditawarkan. Informasi yang diperoleh dari beberapa narasumber mendukung temuan tersebut, mengindikasikan bahwa upah yang diterima oleh para auditor seringkali tidak sebanding dengan beban kerja yang diemban. Sejumlah dari mereka akhirnya memilih untuk meninggalkan pekerjaan mereka atau beralih ke KAP lain, sebagaimana yang disampaikan dalam kutipan berikut oleh Akuntan Publik (AP) NB:

“Kalau KAP maju itu cirinya apa, ya kita bisa mempertahankan pegawai lewat gaji memadai, tunjangan, lewat pendidikan memadai, PPL.. kan gitu.. itu butuh dana cukup.. kalau kita hanya bisa menggaji UMR, sekarang ada pilihan di tempat lain, kita hanya menjadi lompatan kan, loncatan.. itulah hambatan terbesar”

Pemberian imbalan yang sesuai akan memberikan motivasi kepada individu untuk bekerja secara serius, tekun dan bertanggung jawab (Keraf, 1998: 37) Tanpa motivasi ini, seseorang mungkin cenderung melepaskan tanggung jawabnya dan mencari pekerjaan lain demi memenuhi kebutuhan hidupnya. Pegawai atau auditor yang bekerja di sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP) dianggap sebagai aset penting yang perlu dijaga melalui pemberian gaji dan tunjangan yang memadai, agar mereka tidak meninggalkan KAP tersebut, seperti yang sering terjadi. Oleh karena itu, keberlanjutan KAP dapat terancam jika tidak memastikan ketersediaan dana yang mencukupi. Uang menjadi krusial untuk menutup berbagai biaya yang diperlukan oleh KAP. AP WS juga menggarisbawahi hal ini dalam pernyataannya, "Intinya hanya pada ketidakmampuan untuk menutup biaya tetap. Jika belum mencapai Break Even Point (BEP), pasti akan mencari klien, seberapa pun banyaknya." Oleh karena itu, seorang akuntan publik perlu aktif mencari klien dalam jumlah yang mencukupi untuk menutupi biaya-biaya, khususnya biaya tetap. Akuntan publik dalam penelitian ini berpandangan bahwa uang atau harta (dalam konteks penelitian ini adalah fee audit) menjadi salah satu tujuan dalam hidup sehingga harta menjadi penting layaknya nafas yang dibutuhkan manusia untuk tetap dapat bertahan hidup. Namun jalan untuk pencapaian tujuan ini dapat berbeda diantara para akuntan publik.

#### *Love of Money: dari Kebutuhan ke Godaan*

Menteri keuangan Sri Mulyani Indrawati mengungkapkan bahwa keberadaan uang merupakan godaan yang besar. Uang dapat menjadi alat untuk mencapai tujuan, tetapi juga bisa menjadi godaan yang nyata. Banyak kisah di dunia mengenai orang-orang yang tergelincir karena godaan uang. Bagi mereka yang memiliki keyakinan agama, disarankan untuk selalu berdoa dan mengingatkan diri sendiri. "Ya Allah, ya Tuhan, jagalah hati dan pikiran saya agar tetap tidak tergoda oleh godaan uang, terutama karena saya bekerja di bidang keuangan negara." Hal ini diutarakannya saat memberi arahan pada wisuda akbar Politeknik Keuangan Negara STAN tanggal 14 Oktober 2020. Pernyataan Menkeu tersebut menyiratkan makna yang sangat sesuai dengan keadaan yang dihadapi oleh bermacam profesi pada era ini, terutama yang berkaitan dengan profesi di bidang keuangan negara. Karena profesi akuntan publik memainkan peran yang signifikan dalam sistem perekonomian bangsa, perilaku yang ditunjukkan oleh profesi ini akan memengaruhi masa depan negara. Salah satu topik utama dalam kehidupan kontemporer adalah uang. Menteri Keuangan

mengatakan bahwa uang memiliki dua sisi: di satu sisi, itu adalah alat untuk mencapai tujuan baik, dan di sisi lain, itu adalah keinginan yang dapat menghancurkan. Penggunaan uang dapat menjadi salah satu faktor yang mendorong berbagai pelanggaran yang berkaitan dengan akuntan publik. Kasus-kasus tersebut telah banyak diekspos dan menjadi jelas bagi masyarakat umum.

Fee audit, sebagaimana telah dibahas sebelumnya merupakan nafas bagi keberlangsungan hidup suatu KAP dapat juga sekaligus menjadi godaan bagi akuntan publik. Berdasarkan informasi yang peneliti dapatkan dari informan terdapat akuntan publik yang rela mengorbankan independensinya demi fee audit. Uang diakui sebagai kebutuhan esensial untuk kelangsungan hidup sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP). Dengan pendapatan yang diperoleh, selain dapat memenuhi berbagai biaya operasional KAP, akuntan publik juga dapat mencapai keberhasilan finansial yang signifikan. Kesuksesan dalam mencapai kesejahteraan materi dapat menjadi dorongan kuat bagi individu dalam menjalani pekerjaannya, dan hal tersebut adalah suatu hal yang wajar. Dengan pentingnya peran profesi akuntan publik dalam perekonomian suatu negara, akuntan publik memiliki peluang besar untuk mencapai tingkat kesejahteraan finansial yang tinggi. Meski demikian, di sisi lain, keberhasilan finansial atau uang bisa menjadi godaan besar, terutama mengingat sifat pekerjaan akuntan publik yang mudah terlibat dalam konflik kepentingan.

Pendapatan yang diperoleh oleh KAP dari klien memiliki potensi untuk mendorong akuntan publik terlibat dalam pelanggaran kode etik. Berbagai kasus penipuan yang melibatkan perusahaan dan melibatkan akuntan publik dapat menjadi tanda bahwa kepentingan ekonomi memiliki kemungkinan mendorong keterlibatan akuntan publik, terutama jika ada klien tertentu yang mendominasi pendapatan KAP. AP WS menyampaikan bahwa jika nilai fee nya signifikan atau dominan persentasenya dari total fee, maka akan ada kecenderungan akuntan publik terintervensi secara tidak langsung karena jika klien tersebut hilang maka akan mengganggu kebutuhan dana operasional kantor. Hal ini senada dengan pandangan AP MA sebagaimana dalam kutipan berikut:

“Kalau misalnya fee nya mendominasi, akan terintervensi jadinya, gitu.. secara gak langsung, karena kalau sampai ini dia pergi nih kliennya, hilang dong uangnya.. gak bisa bayar ini, bayar ini, makanya harus baik-baik sama ini.”

Penyampaian AP MA menunjukkan bahwa tujuan ekonomi bisa menjadi penghalang independensi. Independensi membedakan akuntan publik dari akuntan internal perusahaan, sehingga sering disebut sebagai auditor independen. Banyak pihak menggunakan laporan auditor independen karena meyakini bahwa informasi keuangan yang disajikan memiliki tingkat akurasi yang lebih tinggi. Oleh karena itu, kehilangan independensi akibat berbagai faktor, termasuk faktor ekonomi, dapat berdampak negatif pada kualitas informasi keuangan, yang pada gilirannya turut andil pada kualitas keputusan keuangan yang diambil oleh para pemangku kepentingan.

Terjadinya praktik *lowballing* diakui oleh beberapa akuntan publik dalam persaingan bisnis akuntan publik. *Lowballing* merupakan praktik penentuan fee yang lebih rendah dari fee yang seharusnya diberikan kepada klien dari Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bertujuan untuk memperoleh klien secara lebih cepat dan dalam jumlah yang lebih banyak (DeAngelo, 1981). Akuntan publik yang tidak menerapkan *lowballing* akan kalah dalam persaingan yang didasarkan pada harga. Pada umumnya, klien yang memanfaatkan akuntan publik dengan strategi *lowballing* adalah klien yang memerlukan laporan auditor independen hanya untuk memenuhi persyaratan administratif saja. Klien seperti ini tidak mencari manfaat audit, namun hanya membutuhkan opini audit sebagai sarana untuk kepentingan tertentu seperti persyaratan pinjaman dana di bank maupun persyaratan tender. Kesempatan ini ditangkap oleh akuntan publik yang mengutamakan pendapatan di atas integritas.

### *Fee Audit adalah Salah Satu Penentu Utama Kualitas Audit*

Untuk menghasilkan audit yang berkualitas, akuntan publik harus menjunjung standar etika dasar. Dibutuhkan fee audit yang cukup untuk memenuhi tuntutan ini karena biaya operasional yang signifikan diperlukan. Biaya audit yang tinggi dapat membantu auditor meningkatkan kualitas audit (Hoitash et al., 2007). IAPI telah mengeluarkan Surat Keputusan Ketua Umum IAPI Nomor: KEP.204/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan Fee Audit untuk memberikan arahan tentang fee audit. Sebenarnya, peraturan ini telah cukup untuk menjadi dasar bagi akuntan publik dalam menentukan besaran fee audit. IAPI juga menerbitkan PP (Peraturan Pengurus) Nomor 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan, yang mengubah aturan ini. Regulasi ini mengalami beberapa penyesuaian dari peraturan sebelumnya dengan tujuan menciptakan fee audit yang lebih wajar. Mekanisme untuk mendorong implementasi fee audit telah dirumuskan secara hati-hati, termasuk di dalamnya pemberlakuan sanksi atas pelanggaran standar imbalan, sehingga diharapkan agar akuntan publik tidak menetapkan fee audit yang rendah dengan risiko yang tinggi.

Peneliti mengidentifikasi bahwa persaingan di dunia bisnis akuntan publik seringkali didasarkan pada faktor harga sebagai salah satu strategi utama. Seorang akuntan publik, seperti yang diungkapkan oleh AP KW, seorang pengurus IAPI wilayah, menjelaskan hal ini. "Perang tarif antar Kantor Akuntan Publik (KAP) seringkali terjadi", demikian ungkapnya. Beliau menjelaskan persaingan yang tidak sehat terkait dengan fee audit, yang dianggapnya sebagai masalah mendasar. Pernyataan serupa juga diberikan oleh AP NB, seorang akuntan publik yang pernah menjadi auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Hilangnya klien beberapa kali disebabkan kalah bersaing dengan Akuntan Publik yang lebih "berani" menetapkan harga di bawah harga yang dianggap standar minimum. AP NB secara tegas memilih menyerah dan mundur menghadapi persaingan tersebut.

Praktik fee rendah yang marak terjadi memicu persaingan harga antar Kantor Akuntan Publik (KAP). Hal ini diantaranya disebabkan oleh pandangan sebagian akuntan publik bahwa menawarkan fee rendah bukanlah suatu pelanggaran etika. Dengan tidak adanya ketentuan khusus mengenai jumlah fee dalam kode etik mungkin menjadi penyebab utama dari praktik fee rendah ini. Tinjauan peneliti pada Kode Etik Profesi Akuntan Publik (KEPAP) menunjukkan bahwa masalah besaran fee tidak diatur secara spesifik di dalamnya. Jika etika hanya dihubungkan dengan kode etik, dapat dianggap bahwa perang tarif tidak melanggar etika, seperti halnya pandangan AP MA. Berlandaskan hal tersebut, peneliti mengambil kesimpulan bahwa salah satu interpretasi konvensional terhadap etika profesi akuntan publik saat ini adalah bahwa akuntan publik diharapkan untuk beroperasi sesuai dengan peraturan yang berlaku. Akan tetapi, interpretasi ini menjadi terbatas ketika etika hanya diasosiasikan dengan kode etik, sedangkan tindakan yang menabrak peraturan lain (selain kode etik) juga bisa dianggap sebagai pelanggaran etika.

Perbedaan pandangan adalah hal yang lumrah mengingat setiap individu, termasuk akuntan publik dalam hal ini, memiliki pemahaman awal yang beragam. Gadamer (2008) menjelaskan bahwa pemahaman awal adalah elemen sentral dalam proses interpretasi, dan oleh karena itu, tidak ada interpretasi yang benar-benar bebas dari nilai-nilai. Pemahaman awal ini bersumber dari pengalaman, faktor-faktor sosiohistoriskultural, dan pengetahuan yang dimiliki seseorang. Oleh karena itu, interpretasi mengenai suatu hal, termasuk fee rendah, dapat beragam sesuai dengan pemahaman awal yang dimiliki oleh akuntan publik masing-masing.

Walaupun tidak secara eksplisit diatur dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik (KEPAP), sejumlah akuntan publik menganggap bahwa pemberian fee rendah dapat dianggap sebagai suatu pelanggaran etika, mengingat dampak yang signifikan yang timbul dengan adanya



praktik fee rendah di bawah standar. Fee rendah dianggap sebagai suatu aspek yang dihindari oleh sebagian akuntan publik, menjadi semacam "tabu". Akuntan publik yang berpendapat demikian mungkin memilih untuk tidak terlibat dalam pasar dengan praktik fee rendah, meskipun hal ini bisa berarti kehilangan sejumlah klien. Sebagai contoh, seorang akuntan publik senior yang pernah menjabat sebagai Ketua IAPI, sebut saja AP PS, berbagi pengalamannya kepada peneliti saat informan memberikan mengikuti tender dengan penawaran sebesar 110 juta untuk klien bank X (yang pada akhirnya terlikuidasi), dan tender tersebut dimenangkan oleh KAP lain yang memberikan penawaran 25 juta. Dengan fee yang minim tersebut, AP PS meyakini bahwa dalam proses audit yang dilakukan, standar tidak akan bisa diadopsi, pasti tidak sesuai dengan prosedur yang seharusnya. Informan mengakui telah seringkali kalah tender dengan cara seperti ini.

Pengalaman AP PS yang terlibat dengan akuntan publik yang menerapkan fee rendah telah menyebabkan KAP yang dipimpinnya kehilangan sejumlah klien yang signifikan. Besarnya selisih fee audit dengan yang diajukan oleh akuntan publik lain membuatnya merasa sulit untuk menutupi biaya audit dengan mematuhi prosedur standar. Meskipun menghadapi "kekalahan" dalam persaingan, sikap tenang dan ungkapan katanya menunjukkan kemenangan atas idealisme yang dipegang teguh oleh AP PS. Persaingan yang didasarkan pada harga bukanlah fenomena baru dan berbagai upaya telah dilakukan untuk mengatasi hal ini, tetapi tampaknya masih mengalami kesulitan. Selama masa jabatannya sebagai Ketua IAPI Wilayah, AP PS melakukan upaya persuasif terhadap akuntan publik terkait praktik fee audit rendah. Namun, upaya ini seringkali diabaikan atau bahkan ditolak karena sebagian akuntan publik menganggapnya sebagai bagian lumrah dari persaingan bisnis.

Pandangan AP PS ini sekali lagi menegaskan bahwa bagi sebagian akuntan publik, fee rendah dianggap sebagai senjata yang efektif untuk meraih kemenangan dalam persaingan bisnis akuntan publik. Meskipun telah dilakukan upaya oleh AP PS dan pihak terkait lainnya untuk membujuk rekan-rekan akuntan publik agar tidak menurunkan fee audit, upaya tersebut seringkali mendapat penolakan dari mereka yang memandang bisnis akuntan publik sebagai sesuatu yang sebanding dengan perdagangan. Pemahaman bahwa bisnis dalam profesi akuntan publik tidak memiliki perbedaan signifikan dengan kegiatan dagang dapat mengakibatkan merosotnya nilai dan pentingnya etika, yang seharusnya menjadi prioritas dan dijunjung tinggi oleh para akuntan publik. Jika mayoritas akuntan publik di Indonesia mengadopsi pandangan ini, maka kondisi profesi akuntansi di Indonesia dapat menyerupai apa yang terjadi di Amerika Serikat. Seperti yang diungkapkan oleh Zeff (2003), yang mempelajari peristiwa dan perkembangan profesi akuntansi selama abad ke-20, bahwa secara perlahan profesi akuntansi mengalami transformasi dari sebuah profesi menuju dunia perdagangan.

Implikasi yang mungkin timbul akibat rendahnya fee audit dapat diidentifikasi melalui beberapa peraturan terkait, salah satunya adalah Keputusan Dewan Pengurus IAPI No. 4 Tahun 2018 tentang Panduan Indikator Kualitas Audit, yang menyatakan bahwa kebijakan imbalan jasa merupakan salah satu indikator kualitas audit. Pada poin 34 aturan tersebut, dijelaskan bahwa akuntan publik memiliki kebebasan untuk menentukan besaran imbalan jasa berdasarkan kebutuhan dan profesional judgment-nya. Namun, poin berikutnya terkait imbalan jasa juga menegaskan bahwa akuntan publik harus tetap mematuhi perikatan sesuai dengan kode etik, standar profesi, dan ketentuan hukum yang berlaku, sehingga pertimbangan keuangan tidak boleh mengorbankan kualitas audit. Meskipun ada perbedaan kecil antara "kebebasan" yang diberikan oleh aturan ini dan aturan lain, PP No. 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan, yang menetapkan batas bawah imbalan jasa per jam, kedua aturan tersebut menegaskan bahwa kualitas audit dapat menurun jika akuntan publik menerapkan biaya yang di bawah standar.

Dokumen lain yang relevan adalah Peraturan Pengurus (PP) Nomor 2 Tahun 2016, yang menjelaskan bahwa penerapan fee di bawah nilai batas bawah yang telah ditentukan berpotensi menyebabkan tidak dilaksanakannya prosedur audit secara memadai sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), Kode Etik Profesi Akuntan Publik (KEPAP), dan peraturan perundang-undangan terkait. Dalam upaya menciptakan nilai fee yang lebih seimbang di pasar audit, tetapi tetap mematuhi standar kualitas, IAPI Wilayah Bali dan Nusa Tenggara telah menetapkan standar minimal yang lebih rendah. AP KW menyatakan bahwa langkah ini belum sepenuhnya berhasil mengendalikan praktik fee rendah yang terus berlanjut. Lebih lanjut, ia menjelaskan, "Jika ada yang menetapkan fee di bawah itu, pasti ada indikasi bahwa mereka menggunakan *freelancer* atau menurunkan harga. Jika mereka menurunkan harga, maka pasti ada KKP yang tidak terpenuhi."

Pendapat yang diungkapkan oleh AP KW terbukti melalui pengalaman yang dialami oleh AP PS, yang mengetahui cerita seorang rekan akuntan publik, yakni AP YZ, yang dikenakan sanksi sebagai akibat temuan dari P2PK yang mengungkapkan bahwa akuntan publik tersebut tidak memiliki kertas kerja audit. Sebelum ini, AP MS dan AP YZ terlibat dalam tender audit institusi keuangan. Besaran fee audit yang menurut AP MS tidak sebanding dengan pekerjaan yang ditawarkan membuatnya memutuskan untuk tidak ikut serta dalam pekerjaan tersebut. Informan menilai bahwa menjatuhkan nilai fee audit merupakan tindakan melacurkan diri dan pada akhirnya akan merugikan akuntan publik sendiri beserta profesi. Tender yang berhasil dimenangkan oleh AP YZ kemudian berakhir dengan pemberian sanksi terhadapnya. AP MS menyatakan, "Bagaimana mungkin kertas kerja ada, dia hanya di lapangan selama 1 hari, kemudian mengambil data, lalu membuat kertas kerja." Penawaran dengan nilai fee yang sangat berbeda antara satu akuntan publik dengan yang lain menciptakan ketidakseimbangan fee, yang pada gilirannya memicu persaingan yang tidak sehat. Akuntan publik yang merasa sulit untuk melakukan audit sesuai dengan standar karena fee yang rendah mungkin memilih untuk mundur dari tender dengan pertimbangan berbagai faktor. Salah satu faktor yang sangat dipertimbangkan adalah dampak fee audit terhadap risiko audit. AP KW menilai bahwa pekerjaan dengan fee rendah ini berisiko tinggi, baik itu control risk, inherent risk, maupun *detection risk*. *Detection risk* dimaknai oleh informan sebagai besarnya risiko auditor tidak mampu mendeteksi salah saji. Jika risiko ingin diturunkan, maka jumlah sampel yang diambil akan lebih banyak sehingga berimplikasi pada meningkatnya waktu kerja yang pada akhirnya dikaitkan dengan fee yang sesuai standar ataupun fee yang lebih tinggi. Jika sampel yang diambil sedikit berarti risikonya meningkat. Sehingga dapat dikatakan bahwa jika fee audit rendah maka pasti risiko auditnya tinggi, pengujian substansinya rendah. Implikasinya adalah kesalahan dalam pemberian opini.

Penjelasan yang diberikan oleh AP KW menggambarkan lebih rinci dampak dari fee rendah. Akuntan publik akan menghadapi risiko audit yang tinggi, yang pada akhirnya dapat meningkatkan risiko kekeliruan dalam memberikan opini audit. Hal ini merupakan kesalahan serius yang dapat mengancam kelangsungan hidup akuntan publik itu sendiri. Fee menjadi faktor kritis dalam menentukan kinerja auditor dan hasil audit yang berkualitas. Pandangan ini sejalan dengan Keputusan Dewan Pengurus IAPI No. 4 Tahun 2018, yang menegaskan bahwa salah satu indikator kualitas audit adalah fee atau imbal jasa audit.

Persaingan yang tidak sehat dapat muncul akibat adanya perang fee. Keterbatasan anggaran yang tersedia dapat menghambat pelaksanaan prosedur audit sesuai standar, yang pada gilirannya berdampak negatif pada kualitas audit. AP KW menyatakan:

"Implikasinya adalah dia akan menurunkan kualitas auditnya dengan cara berbagai opsi... dia akan menggunakan *freelancer* atau mungkin pengujian substantifnya sampelnya tidak representatif untuk mengejar biaya operasional."

Hal ini juga ditegaskan oleh AP PS, yang menyatakan "Jika kita berbicara tentang kualitas, saya yakin tidak memenuhi standar dan prosedur. Untuk menjalankan standar dan prosedur audit, waktu dan sumber daya yang memadai diperlukan, dan jika itu tidak dilakukan oleh sejumlah orang, maka sudah pasti tidak akan memenuhi standar." Dengan kata lain, persaingan fee rendah dapat memaksa akuntan publik untuk mengorbankan kualitas audit dengan berbagai cara, termasuk menggunakan *freelancer* atau mengurangi representativitas pengujian substantif untuk menekan biaya operasional. Hal ini dapat mengarah pada pelaksanaan audit yang tidak memenuhi standar dan prosedur, mengorbankan kualitas audit secara keseluruhan.

Pandangan serupa dari beberapa informan mencerminkan bagaimana proses audit dilakukan dengan anggaran yang minim. Fee audit menjadi faktor kunci yang menentukan sejauh mana auditor dapat menjalankan proses audit. Hoitash et al. (2007) menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) yang menetapkan biaya audit lebih tinggi cenderung melakukan audit dengan kualitas yang baik, karena khawatir kehilangan klien yang menguntungkan jika memberikan kualitas audit yang rendah. Proses audit yang tidak sesuai standar berpotensi besar menurunkan kualitas audit secara keseluruhan. Kualitas audit dapat dianggap buruk jika auditor tidak berhasil memenuhi tuntutan profesional dan undang-undang yang berlaku (Francis, 2011). Ganesan et al. (2019) menegaskan bahwa isu kualitas audit menjadi perdebatan yang signifikan, terutama dengan munculnya skandal penipuan perusahaan setelah laporan audit yang tidak memenuhi syarat dikeluarkan terkait laporan keuangan perusahaan. Ganesan et al. (2019) melalui penelitiannya menunjukkan bahwa fee audit yang tinggi berkorelasi dengan kualitas audit yang lebih baik.

Kualitas audit yang lebih tinggi sebagai jaminan yang lebih besar terhadap kualitas pelaporan keuangan yang tinggi (DeFond dan Zhang, 2014) Ini berarti bahwa kualitas audit memiliki dampak positif pada kualitas pelaporan keuangan dengan meningkatkan kredibilitasnya. Laporan keuangan yang telah diaudit seharusnya memberikan nilai informasi yang lebih tinggi, memberikan manfaat yang lebih besar bagi penggunanya. Sebaliknya, jika kualitas audit rendah, maka kredibilitas laporan keuangan dapat berkurang. Laporan keuangan yang tidak kredibel dapat mengelabui pengguna karena tidak mencerminkan kondisi keuangan perusahaan secara akurat. Ketika informasi keuangan ini digunakan untuk pengambilan keputusan, akan menimbulkan masalah yang lebih serius.

### **Kesimpulan dan Saran**

Perspektif subjektif akuntan publik tentang fee audit dilatarbelakangi oleh pengalaman maupun nilai-nilai yang menjadi prinsip dan keyakinan pribadi akuntan publik. Fee audit sebagai satu sumber pendapatan utama bagi Kantor Akuntan Publik (KAP) dimaknai sebagai nafas bagi keberlangsungan hidup suatu KAP. Di sisi lain, fee audit juga dapat sekaligus menjadi godaan bagi akuntan publik sehingga berpotensi menurunkan independensi seorang akuntan publik. Nilai-nilai yang diyakini turut membentuk kekuatan untuk membentengi diri dari godaan yang dapat berdampak pada proses audit. Lemahnya benteng diri menurunkan idealisme akuntan publik melalui penerapan fee audit di bawah standar. Hal ini menimbulkan persaingan yang tidak sehat dalam bisnis KAP dengan fee audit yang rendah sebagai senjatanya, yang telah menimbulkan dampak yang buruk pada kualitas audit. Fee yang cukup seharusnya diperlukan agar prosedur-prosedur audit dapat dilakukan sesuai standar atau secara memadai. Namun dengan keterbatasan dana yang tersedia berakibat pada pelaksanaan audit yang tidak sesuai prosedur standar sehingga menurunkan kualitas audit itu sendiri. Berdasarkan temuan penelitian disarankan perusahaan / klien audit agar meningkatkan pemahamannya tentang pentingnya audit yang berkualitas sehingga tidak terjebak dengan fee rendah karena akan berpotensi mengurangi kualitas audit yang pada akhirnya mengurangi juga manfaat dari audit yang dilakukan. Bagi para Akuntan Publik melalui

kebijakan masing-masing Kantor Akuntan Publik yaitu tidak menerapkan fee rendah di bawah standar karena berdampak pada turunnya kualitas audit dan timbulnya persaingan tidak sehat dalam bisnis KAP. Nilai-nilai yang diyakini oleh pribadi hendaknya tidak “dipisahkan” dari bagian kehidupan sebagai profesional (akuntan publik). Keseimbangan antara kebutuhan bisnis dan tanggung jawab etis terhadap klien dan masyarakat perlu menjadi perhatian.

Penelitian ini terbatas karena fokus penelitian pada pengalaman beberapa individu sehingga terdapat keterbatasan dalam generalisasi hasil penelitian. Penelitian ini juga hanya memfokuskan pada fee audit yang berdampak pada kualitas audit. Penelitian selanjutnya dapat mengkaji faktor lain yang dapat berdampak pada kualitas audit maupun menggunakan sampel yang lebih besar untuk meningkatkan generalisasi penelitian.

### Daftar Pustaka

- Burrell, G. dan Morgan, G. 1979. *Sociological Paradigm and Organizational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. Great Britain: Arena.
- Chua, W.F. 1986. Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, 61 (4): 601-632.
- De Angelo L. 1981. Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*.
- De Fond, M. dan Zhang, J. 2014. A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics* 58: 275-326.
- Djamhuri, A. 2011. Ilmu Pengetahuan Sosial dan Berbagai Paradigma dalam Kajian Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Mutiparadigma (JAMAL)*, 2(1), 147-185.
- Francis, J.R. 1990. After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 3 (3): 5-17.
- Ganesan Y., Narayanan R., Haron H., Pitchay A. A. 2019. Does Audit Fees and NonAudit Fees Matters in Audit Quality? *FGIC 2nd Conference on Governance and Integrity 2019*: 1074-1083.
- Hakansson, M., Siverbo, S., & Svederberg, E. 2015. A Phenomenological Study of ERP Usage. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(2), 194-214.
- Hoitash, R., Markelevich A., Barragato, CA. 2007. Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Accounting Journal* 22 (8): 761-786.
- Hopwood, A. G. 2007. Whither Accounting Research? *The Accounting Review*, 82(5), 1365-1374.
- Husserl, Edmund. (2014). *Ideas for a Pure Phenomenology and Phenomenological Philosophy: First Book: General Introduction to Pure Phenomenology*. Indianapolis/Cambridge: Hackett Publishing Company.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2019. *Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Kuswano, Engkus. 2009. *Fenomenologi, Konsepsi, Pedoman dan Contoh Penelitian*. Windya Padjajaran, Bandung, April.
- McPhail, K., & Cordery, C. J. 2019. Theological Perspectives on Accounting: Worldviews Don't Change Overnight. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2330-2352.
- Moleong, L. J. 2012. *Metodologi Penelitian Kualitatif, Edisi Revisi*. Bandung: PT Remaja Rosdakarya.
- Mulyadi. 2009. *Auditing*. Jakarta: Salemba Empat.
- Natsir, M., Rahmawati, S., Zahra, F., Mile, Y., Hatimah, H. 2023. Pengaruh Independensi, Transparansi, dan Pengalaman Kerja terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi Manado*, 4(1), 19-26.

- PricewaterhouseCoopers. 2021. Audit fees. Diakses pada 18 Maret 2023, dari <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/audit-fee-survey.html>
- Saleh, N. M., & Fadzil, F. H. 2017. Audit Fees, Auditor Independence and Audit Quality: Evidence from Malaysia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 15(2), 223-238.
- Sukmadinata, N. S. 2010. *Metode Penelitian Pendidikan*. Bandung: PT Remaja Rosdakarya.
- Triuwono, I. 2006. *Perspektif, Metodologi, Dan Teori Akuntansi Syariah* (Edisi Satu). Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- Yefni, Puspita Sari. 2021. Akankah Fee Audit dan Karakteristik Auditor Menentukan Kualitas Audit? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 12(1), 173-185.
- Zhang, Y., & Gao, Y. 2020. Audit Fees, Auditor Independence and Audit Quality: Evidence from China. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(3), 535-553.