

BAB II

TINJUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teoretis

2.1.1 Teori Sikap dan Perilaku Etis

Sikap adalah keadaan dalam diri manusia yang menggerakkan untuk bertindak, menyertai manusia dengan perasaan-perasaan tertentu dalam menanggapi objek yang terbentuk atas dasar pengalaman-pengalaman Krech dan Krutchfield (1983) dalam Deni Samsudin (2010: 3). Seseorang membentuk sikap dari pengalaman pribadi, orang tua, panutan masyarakat, dan kelompok sosial. Ketika pertama sekali seseorang mempelajarinya sikap menjadi suatu bentuk bagian dari pribadi individu yang membantu konsistensi perilaku. Para akuntan harus memahami sikap dalam rangka memahami dan memprediksikan perilaku.

Perilaku etis adalah perilaku yang sesuai dengan norma – norma sosial yang diterima secara umum, berhubungan dengan tindakan – tindakan yang bermanfaat dan membahayakan. Perilaku kepribadian merupakan karakteristik individu dalam menyesuaikan diri dengan lingkungan, yang meliputi sifat, kemampuan, nilai, ketrampilan, sikap, dan *intelegensi* yang muncul dalam pola perilaku seseorang. Dapat disimpulkan bahwa perilaku merupakan perwujudan atau *manifestasi* karakteristik – karakteristik seseorang dalam menyesuaikan diri dengan lingkungan (Maryani dan Ludigdo, 2000 dalam Deni Samsudin, 2010: 3).

Teori sikap dan perilaku (*Theory of Attitude and Behaviour*) yang dikembangkan oleh Triandis (1971) dalam Janti Soegiastuti (2005: 7-8), dipandang sebagai teori yang dapat mendasari untuk menjelaskan independensi. Teori tersebut menyatakan, bahwa perilaku ditentukan untuk apa orang – orang ingin lakukan (sikap), apa yang mereka pikirkan akan mereka lakukan (aturan – aturan sosial), apa yang mereka bisa lakukan (kebiasaan) dan dengan konsekuensi perilaku yang mereka pikirkan.

Sehubungan dengan penjelasan diatas, teori ini berusaha menjelaskan mengenai aspek perilaku manusia dalam suatu organisasi, khususnya akuntan publik atau auditor yaitu meneliti bagaimana perilaku auditor dengan adanya faktor–faktor yang mempengaruhi independensi auditor. Sikap yang dimaksud disini adalah sikap auditor dalam penampilan, berperilaku independen dalam penampilan ketika auditor tersebut memiliki sikap independensi yang tinggi saat melaksanakan audit. Auditor diwajibkan bersikap independensi yaitu sikap tidak memihak kepentingan siapapun.

2.1.2 Kode Etik Profesi

Kode etik profesi merupakan suatu prinsip moral dan pelaksanaan aturan-aturan yang memberi pedoman dalam berhubungan dengan klien, masyarakat, anggota sesama profesi serta pihak yang berkepentingan lainnya. Kode etik berupa aturan umum mengenai tingkah laku yang baik atau aturan-aturan khusus yang tidak boleh dilakukan. Kode etik profesi diharapkan dapat

membantu para akuntan publik untuk mencapai mutu pemeriksaan pada tingkat yang diharapkan.

Untuk menjadi akuntan publik yang dapat dipercaya oleh masyarakat, maka harus patuh pada prinsip dasar etika profesi sebagaimana dimuat dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik Indonesia tahun 2008 (IAPI, 2008: 13-18) yaitu:

- a. Prinsip pertama adalah integritas. Setiap praktisi harus tegas, jujur dan adil dalam menjalin hubungan profesional dan hubungan bisnisnya. Praktisi tidak boleh terkait dengan laporan, komunikasi, atau informasi lainnya yang diyakininya terdapat:
 - 1) Kesalahan yang material atau pernyataan yang menyesatkan;
 - 2) Pernyataan atau informasi yang diberikan secara tidak hati-hati; atau
 - 3) Penghilangan atau penyembunyian yang dapat menyesatkan atas informasi yang seharusnya diungkapkan.
- b. Prinsip kedua adalah objektivitas. Prinsip ini mengharuskan praktisi untuk tidak membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak lain memengaruhi pertimbangan bisnisnya. Praktisi mungkin dihadapkan pada situasi yang dapat mengurangi objektivitasnya. Karena beragamnya situasi tersebut, tidak mungkin untuk mendefinisikan setiap situasi tersebut. Setiap praktisi harus menghindari setiap hubungan yang bersifat subjektif atau yang dapat mengakibatkan pengaruh yang tidak layak terhadap pertimbangan profesionalnya.
- c. Prinsip ketiga adalah kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional (*professional competence and due care*). Setiap praktisi wajib untuk:
 - 1) Memelihara pengetahuan dan keahlian profesional yang dibutuhkan untuk menjamin pemberian jasa profesional yang kompeten kepada klien atau pemberi kerja; dan
 - 2) Menggunakan kemahiran profesionalnya dengan seksama sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.

Sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional mengharuskan setiap praktisi untuk bersikap dan bertindak secara hati-hati, menyeluruh, dan tepat waktu sesuai dengan persyaratan penugasan.

- d. Prinsip keempat adalah kerahasiaan. Setiap praktisi wajib untuk tidak melakukan tindakan-tindakan sebagai berikut:
- 1) Mengungkapkan informasi yang bersifat rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis kepada pihak di luar KAP atau jaringan KAP tempatnya bekerja tanpa adanya wewenang khusus, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku; dan
 - 2) Menggunakan informasi yang bersifat rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh praktisi untuk keuntungan pribadi atau pihak ketiga.
- e. Prinsip kelima adalah perilaku profesional. Setiap praktisi wajib untuk mematuhi setiap ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku, serta menghindari setiap tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Hal ini mencakup setiap tindakan yang dapat mengakibatkan terciptanya kesimpulan yang negatif oleh pihak ketiga yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, yang dapat menurunkan reputasi profesi.

Independensi merupakan bagian yang tak terpisahkan dari etika akuntan publik. Setiap profesi yang menyediakan jasanya kepada masyarakat memerlukan kepercayaan dari masyarakat pemakai jasa tersebut.

Masyarakat awam pada umumnya sulit untuk memahami mengenai pekerjaan yang dilakukan oleh suatu profesi, karena kompleknya pekerjaan yang dilakukan oleh profesi tersebut. Masyarakat akan sangat menghargai profesi yang menerapkan standar mutu tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan anggota profesinya, karena dengan demikian masyarakat akan terjamin untuk memperoleh jasa yang dapat diandalkan dari profesi yang bersangkutan. Kepercayaan masyarakat terhadap mutu audit akan meningkat jika profesi akuntan publik menerapkan standar mutu yang tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan audit yang dilaksanakan anggota profesi tersebut.

Berkaitan dengan etika profesi akuntan publik, Sihwahjoeni dan Gudono (2000: 170) memberikan pendapat bahwa:

Tanggapan atau penerimaan seseorang terhadap suatu peristiwa moral tertentu melalui proses penentuan yang kompleks (dengan penyeimbangan sisi dalam/*inner* dan sisi luar/*outer* yang disifati oleh kombinasi unik dari pengalaman dan pembelajaran dari masing-masing individu), sehingga dia dapat memutuskan tentang apa yang harus dilakukan dalam situasi tertentu.

2.1.3 Auditor

Arens, Elder dan Beasley (2008: 23) menyatakan bahwa auditor merupakan seseorang yang melaksanakan beberapa aspek jasa audit. Menurut Boynton dan Kell (2002: 8) ada tiga jenis auditor yaitu:

- a. Auditor Pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan pada instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia, auditor pemerintah dapat dibagi menjadi dua yaitu:
 - 1) Auditor Eksternal Pemerintah yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai perwujudan dari Pasal 23E ayat 1 Undang-undang Dasar 1945 yang berbunyi untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang pengaturannya ditetapkan dengan undang-undang. Hasil Pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat. Badan Pemeriksa Keuangan merupakan badan yang tidak tunduk kepada pemerintah, sehingga diharapkan dapat bersikap independen.
 - 2) Auditor Internal Pemerintah atau yang lebih dikenal sebagai Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) yang dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Departemen/LPND, dan Badan Pengawasan Daerah.
- b. Auditor Intern merupakan auditor yang bekerja pada suatu perusahaan dan oleh karenanya berstatus sebagai pegawai pada perusahaan tersebut.
- c. Auditor Independen atau Akuntan Publik adalah melakukan fungsi pengauditan atas laporan keuangan yang diterbitkan oleh perusahaan. Pengauditan ini dilakukan pada perusahaan terbuka, yaitu perusahaan yang go public, perusahaan-perusahaan besar dan juga perusahaan kecil serta organisasi-organisasi yang tidak bertujuan mencari laba. Praktik

akuntan publik harus dilakukan melalui suatu Kantor Akuntan Publik (KAP).

The Auditing Practice Committee, yang merupakan cikal bakal dari Auditing Practices Board (1980) dalam Rimawati (2011: 17), memberikan ringkasan tanggung jawab auditor:

- Perencanaan, Pengendalian dan Pencatatan. Auditor perlu merencanakan, mengendalikan dan mencatat pekerjaannya.
- Sistem Akuntansi. Auditor harus mengetahui dengan pasti sistem pencatatan dan pemrosesan transaksi dan menilai kecukupannya sebagai dasar penyusunan laporan keuangan.
- Bukti Audit. Auditor akan memperoleh bukti audit yang relevan dan reliable untuk memberikan kesimpulan rasional.
- Pengendalian Intern. Bila auditor berharap untuk menempatkan kepercayaan pada pengendalian internal, hendaknya memastikan dan mengevaluasi pengendalian itu dan melakukan *compliance test*.
- Meninjau Ulang Laporan Keuangan yang Relevan. Auditor melaksanakan tinjau ulang laporan keuangan yang relevan seperlunya, dalam hubungannya dengan kesimpulan yang diambil berdasarkan bukti audit lain yang didapat, dan untuk memberi dasar rasional atas pendapat mengenai laporan keuangan.

Menurut Arens, Elder, dan Beasley (2008: 37) hierarki organisasi dalam suatu Kantor Akuntan Publik terdiri dari empat tingkatan yaitu:

- a. Partner. Partner ini menduduki jabatan tertinggi dalam penugasan, mempunyai tanggung jawab terhadap klien dan semua mengenai auditing. Dan partner ini menanda tangani laporan audit dan *management letter* serta bertanggungjawab terhadap penagihan fee audit dari klien.
- b. Manajer. Manajer bertindak sebagai pengawas audit, bertugas membantu auditor senior dalam merencanakan program audit dan waktu audit; mereview kertas kerja, laporan audit dan *management letter*.
- c. Auditor senior. Auditor senior ini bertugas untuk melaksanakan audit, bertanggung jawab mengusahakan biaya audit dan waktu audit sesuai dengan rencana, mengarahkan dan mereview pekerjaan auditor junior.
- d. Auditor junior. Auditor junior mempunyai tugas melaksanakan prosedur audit secara rinci.

2.1.4 Independensi

Standar Professional Akuntan Publik (SPAP) seksi 220 (IAI, 2004), menyatakan bahwa independen berarti tidak mudah dipengaruhi. Auditor secara intelektual harus jujur, bebas dari kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai kepentingan dengan klien, baik terhadap manajemen maupun pemilik.

Kode Etik Akuntan Publik menyebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Penelitian mengenai independensi sudah cukup banyak dilakukan baik itu dalam negeri maupun luar negeri dengan menggunakan berbagai ukuran. Namun dalam penelitian ini independensi auditor diukur melalui besarnya biaya jasa audit (*audit fee*), jasa selain audit (*non-audit service*), profil KAP, dan lama hubungan audit antara KAP dengan klien (*audit tenure*).

Independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh akuntan publik. Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi, karena dia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik (Christiawan, 2005: 83).

Auditing memiliki tujuan utama untuk memberi pendapat atau opini atas wajar tidaknya laporan keuangan yang disajikan oleh klien agar bisa dijadikan acuan bagi pihak-pihak yang berkepentingan untuk melakukan keputusan ekonomi. Dalam melakukan audit untuk menjaga dan meningkatkan profesinya, seorang akuntan publik diharuskan untuk selalu bersikap independen dalam arti dalam menjalankan tugasnya seorang akuntan publik tidak boleh memihak kepada siapapun, bersikap obyektif dan jujur.

Arens, Elder, dan Beasley (2008: 111) mendefinisikan independensi dalam auditing berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Sikap tidak bias ini dapat diklasifikasikan dalam dua sudut pandang yaitu :

- a. Independensi dalam fakta (*Independence in fact*) yang berarti auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang pelaksanaan audit.
- b. Independensi dalam penampilan (*Independence in appearance*) adalah hasil interpretasi lain atas independensi ini atau kemampuan auditor untuk mempertahankan sikap yang tidak bias di mata orang lain.

Abdul Halim (2001: 21) menambahkan satu lagi aspek independensi yaitu *independence in competence* (independensi dari sudut keahliannya). Artinya auditor yang awam dalam *electronic data processing system* tidak memenuhi independensi keahliannya bila dia mengaudit perusahaan yang pengolahannya datanya menggunakan sistem informasi terkomputerisasi. Independensi dari sudut pandang keahlian terkait erat dengan kecakapan profesional auditor.

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga dapat diartikan adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya (Mulyadi, 2002: 26-27). Menyinggung independensi dalam sikap mental (*Independence in fact*) bertumpukan pada kejujuran, obyektivitas, sedangkan independensi dalam penampilan diartikan sebagai sikap hati-hati seorang akuntan agar tidak diragukan kejujurannya.

Kondisi di lapangan, auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Keadaan yang seringkali mengganggu sikap mental independen auditor adalah karena ia dibayar oleh klien atas jasanya, sebagai penjual jasa, auditor sering mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan klien dan mempertahankan sikap independen seringkali dapat menyebabkan hilangnya klien. Masalah independensi sebenarnya bukanlah monopoli akuntan publik Indonesia, melainkan sudah merupakan masalah internasional.

Internasional Federation of Accountants telah mengeluarkan *exposure draft* yang membahas masalah independensi ini (Media Akuntansi, Juni 2000). Tidak sekedar independensi dalam sikap mental dan penampilan saja, tetapi juga mencakup mutu, integritas, obyektivitas dan sikap kehati-hatian akuntan publik.

Independensi dalam penampilan akuntan publik dianggap rusak jika ia mengetahui atau patut mengetahui keadaan atau hubungan yang mungkin mengkompromikan independensinya. Menurut Ruchjat Kosasih (2000: 47-48), ada empat jenis risiko yang dapat merusak independensi akuntan publik, yaitu :

- a. *Self interest risk*, yang terjadi apabila akuntan publik menerima manfaat dari keterlibatan keuangan klien.
- b. *Self review risk*, yang terjadi apabila akuntan *publik* melaksanakan penugasan pemberian jasa keyakinan yang menyangkut keputusan yang dibuat untuk kepentingan klien atau melaksanakan jasa lain yang mengarah pada produk atau pertimbangan yang mempengaruhi informasi yang menjadi pokok bahasan dalam penugasan pemberian jasa keyakinan.
- c. *Advocacy risk*, yang terjadi apabila tindakan akuntan publik menjadi terlalu erat kaitannya dengan kepentingan klien.
- d. *Client influence risk*, yang terjadi apabila akuntan *publik* mempunyai hubungan erat yang kontinyu dengan klien, termasuk hubungan pribadi yang dapat mengakibatkan intimidasi oleh atau keramahan (*familiarity*) yang berlebihan dengan klien.

Lebih lanjut Mulyadi dan Puradiredja (1998: 50-52) menyatakan hal-hal yang dapat mempengaruhi integritas, objektivitas dan independensi, antara lain:

- a. Hubungan keuangan dengan klien
Hubungan keuangan dengan klien dapat mempengaruhi objektivitas dan dapat mengakibatkan pihak ketiga berkesimpulan bahwa objektivitas auditor tidak dapat dipertahankan. Contoh hubungan keuangan antara lain:
 - 1) Kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung dengan klien.
 - 2) Pinjaman dari atau kepada klien, karyawan, direktur, atau pemegang saham utama dalam perusahaan klien.

Dengan adanya kepentingan keuangan, seorang auditor jelas bekepentingan dengan laporan audit yang diterbitkan. Hubungan keuangan mencakup kepentingan keuangan oleh suami, istri, keluarga sedarah semenda, sampai garis kedua auditor yang bersangkutan. Jika saham yang dimiliki merupakan bagian yang material dari:

- 1) Modal saham perusahaan klien, atau
- 2) Aktiva yang dimiliki pimpinan atau rekan pimpinan atau kantor akuntan publik suami atau istri, keluarga saudara semendanya sampai dengan garis kedua. Kondisi ini bertentangan dengan integritas, objektivitas dan independensi auditor tersebut. Konsekuensinya auditor harus menolak atau melanjutkan penugasan audit yang bersangkutan, kecuali jika hubungan tersebut diputuskan.

Pemilikan saham di perusahaan klien secara langsung atau tidak langsung mungkin diperoleh melalui warisan, perkawinan dengan pemegang saham atau pengambilalihan. Dalam hal seperti itu pemilikan saham harus atau secepat mungkin auditor yang bersangkutan harus menolak penugasan audit atas laporan keuangan perusahaan tersebut.

b. Kedudukan dalam perusahaan

Jika seorang auditor dalam atau segera setelah periode penugasan, menjadi:

- 1) Anggota dewan komisaris, direksi atau karyawan dalam manajemen perusahaan klien, atau
- 2) Rekan usaha atau karyawan salah satu dewan komisaris, direksi atau karyawan perusahaan klien, maka ia dianggap memiliki kepentingan yang bertentangan dengan objektivitas dalam penugasan. Dalam keadaan demikian ia harus mengundurkan diri atau menolak semua penugasan audit atas laporan keuangan perusahaan yang bersangkutan.

c. Keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai

Seorang auditor tidak boleh terlibat dalam usaha atau pekerjaan lain yang dapat menimbulkan pertentangan kepentingan atau mempengaruhi independensi dalam pelaksanaan jasa profesional. Seorang auditor tidak dapat melakukan kerjasama bisnis dengan perusahaan klien atau dengan salah satu eksekutif atau pemegang saham utama.

d. Pelaksanaan jasa lain untuk klien audit

Jika seorang auditor disamping melakukan audit, juga melaksanakan jasa lain untuk klien yang sama, maka ia harus menghindari jasa yang menuntut dirinya melaksanakan fungsi manajemen atau melakukan keputusan manajemen. Contoh berikut ini menyebabkan auditor tidak independen:

- 1) Auditor memperoleh kontrak untuk mengawasi kantor klien, menandatangani bukti kas keluar (voucher) untuk pembayaran dan menyusun laporan operasional berkala, sedangkan pada saat yang bersamaan dia juga melaksanakan penugasan audit atas laporan keuangan klien tersebut.
- 2) Jika perusahaan klien menggunakan *financial consultant* sekaligus auditor bagi klien tersebut, walaupun konsultan keuangan (partner)

yang ditugasi untuk melakukan audit berbeda dengan partner yang melaksanakan penugasan konsultasi.

- e. Hubungan keluarga dan pribadi
Hubungan keluarga yang pasti akan mengancam independensi adalah seperti akuntan publik yang bersangkutan atau staf yang terlibat dalam penugasan itu merupakan suami atau istri, keluarga sedarah semenda klien sampai dengan garis kedua atau memiliki hubungan pribadi dengan klien. Termasuk dalam pengertian klien disini antara lain pemilik perusahaan, pemegang saham utama, direksi dan eksekutif lainnya.
- f. *Fee* atas jasa profesional
Akuntan publik tidak boleh mendapatkan klien yang telah diaudit oleh kantor akuntan publik lain dengan cara menawarkan atau menjanjikan *fee* yang jauh lebih rendah daripada *fee* yang diterima oleh kantor akuntan publik sebelumnya.
- g. Penerimaan barang atau jasa dari klien
Akuntan publik, suami atau istrinya dan keluarga sedarah semendanya sampai dengan garis kedua tidak boleh menerima barang atau jasa dari klien yang dapat mengancam independensinya, yang diterima dengan syarat tidak wajar, yang tidak lazim dalam kehidupan sosial.

2.1.5 Biaya Jasa Audit (*Audit Fee*)

DeAngelo (1981: 3) menyatakan bahwa *fee* audit merupakan pendapatan yang besarnya bervariasi karena tergantung dari beberapa faktor dalam penugasan audit seperti, ukuran perusahaan klien, kompleksitas jasa audit yang dihadapi auditor, risiko audit yang dihadapi auditor dari klien serta nama Kantor Akuntan Publik yang melakukan jasa audit.

Simunic (2006: 172) menyatakan bahwa *fee* audit ditentukan oleh besar kecilnya perusahaan yang diaudit (*client size*), risiko audit (atas dasar *current ratio*, *quick ratio*, *D/E*, *litigation risk*) dan kompleksitas audit (*subsidiaries*, *foreign listed*). Sedangkan menurut Sankaraguruswamy *et al.* (2003: 7) *fee* audit merupakan pendapatan yang besarnya bervariasi tergantung dari

beberapa faktor dalam penugasan audit seperti, keuangan klien (*financial of client*), ukuran perusahaan klien (*client size*), ukuran auditor atau KAP, keahlian yang dimiliki auditor tentang industry (*industry expertise*), serta efisiensi yang dimiliki auditor (*technological efficiency of auditors*).

Menurut Mulyadi (2002: 63-64), besarnya *fee* professional yaitu besarnya *fee* anggota dapat bervariasi tergantung antara lain : risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan professional lainnya. Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi.

Besarnya biaya jasa audit (*audit fee*) yang diterima oleh kantor akuntan publik secara normal, semakin besar jasa audit yang diterima oleh kantor akuntan publik dari seorang klien berhubungan dengan tingginya risiko atas hilangnya independensi auditor. *Accountant International Study Group* (1976) dalam Kasidi (2007: 48) merekomendasikan, bahwa auditor harus menahan diri dari menerima pemberian apapun dengan jumlah ongkos jasa audit sebesar 10 per sen atau melebihi total pendapatan audit. Selain itu IFAC (*International Federation of Accountant, 1996, 8.7*) *Code of Ethics for Professional Accountants* dan EFAA (*European Federation of Accountants and Auditor, 1998*) menyatakan, bahwa ukuran atau besarnya perusahaan klien (yang diukur dari besarnya biaya audit) dapat meningkatkan perhatian terhadap independensi auditor, namun tidak menyebutkan berapa total biaya

yang dapat diterima oleh auditor. *EFAA (European Federations of Accountants and Auditor 1998, 4)* secara jelas menyatakan bahwa total biaya audit dari seorang klien terhadap auditor sebaiknya tidak melebihi persentase total perputaran uang dalam kantor akuntan publik (Kasidi, 2007: 19).

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) menerbitkan Surat Keputusan No. KEP.024/IAPI/VII/2008 pada tanggal 2 Juli 2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit. Dalam bagian Lampiran 1 dijelaskan bahwa panduan ini dikeluarkan bagi seluruh Anggota Institut Akuntan Publik Indonesia yang menjalankan praktik sebagai akuntan publik dalam menetapkan besaran imbalan yang wajar atas jasa profesional yang diberikannya. Menurut peraturan IAPI tersebut, tarif imbalan jasa per-jam untuk partner adalah Rp. 1.500.000,00; untuk *manager* adalah Rp. 650.000,00; untuk *supervisor* adalah Rp. 275.000,00; untuk senior auditor adalah Rp. 125.000 dan untuk junior auditor adalah Rp. 60.000,00 (Panduan dan ilustrasi penetapan *fee* audit terdapat pada lampiran 9).

Berkaitan dengan hal tersebut *fee* audit yang diterima auditor semakin besar, auditor cenderung lebih bersikap independensi karena auditor akan lebih bersungguh-sungguh dalam melaksanakan tugas audit dengan menghasilkan laporan audit yang baik yang mampu meningkatkan kualitas audit.

2.1.6 Jasa Selain Audit (*Non-Audit Service*)

Menurut Abdul Halim (2001: 17) ada 3 jenis jasa nonatestasi yang diberikan suatu kantor akuntan publik, yaitu:

- a. Jasa akuntansi, melalui aktivitas pencatatan, penjurnalan, posting, jurnal penyesuaian dan penyusunan laporan keuangan klien (jasa kompilasi) serta perancangan system akuntansi klien.
- b. Jasa perpajakan, meliputi pengisian surat laporan pajak, dan perencanaan pajak, selain itu dapat juga bertindak sebagai penasehat dalam masalah pembelaan bila perusahaan mengalami permasalahan dengan kantor pajak.
- c. Jasa konsultasi manajemen, merupakan fungsi pemberian konsultasi dengan memberikan saran dan bantuan teknis kepada klien untuk peningkatan penggunaan kemampuan dan sumber daya untuk mencapai tujuan perusahaan klien.

2.1.7 Profil Kantor Akuntan Publik (KAP)

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

menggolongkan kantor akuntan ke dalam dua bagian (Merry Setyawati, 2004: 9):

- a. Kantor akuntan besar adalah kantor akuntan yang telah melaksanakan audit perusahaan *go publik*.
- b. Kantor akuntan kecil adalah kantor akuntan yang belum melaksanakan audit pada perusahaan *go publik*.

2.1.8 Hubungan Audit yang Lama Antara KAP dan Klien (*Audit Tenure*)

AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) dalam Merry Setyawati (2004: 9) menggolongkan lamanya penugasan audit seorang partner kantor akuntan publik pada klien ditentukan menjadi : (1) lima tahun atau kurang; (2) lebih dari lima tahun. Shockley (1981) dalam Kasidi (2007:

63), menyatakan bahwa seorang partner yang memperoleh penugasan audit lebih dari lima tahun pada klien tertentu dianggap terlalu lama, sehingga dimungkinkan memiliki pengaruh yang negatif terhadap independensi auditor, karena semakin lama hubungan auditor dengan klien akan menyebabkan timbulnya ikatan emosional yang cukup kuat. Jika ini terjadi, maka seorang auditor yang seharusnya bersikap independen dalam memberikan opininya menjadi cenderung tidak independen.

Menurut Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002, yang mengatur KAP hanya dibatasi 5 tahun menangani perusahaan yang sama, sementara untuk partner paling lama 3 tahun. Peraturan Bapepam Nomor VIII.A.2 tahun 2002 tentang Independensi Akuntan yang Memberikan Jasa Audit di Pasar Modal menyatakan bahwa:

“Kantor Akuntan Publik hanya dapat memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien paling lama 5 (lima) tahun buku berturut-turut, sedangkan untuk Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Kantor Akuntan Publik dan Akuntan dapat memberikan jasa audit kembali untuk klien yang sama setelah 3 (tiga) tahun buku secara berturut-turut tidak mengaudit klien tersebut “

Lamanya hubungan antara KAP dalam memberikan jasa guna memenuhi kebutuhan dari perusahaan klien akan memberikan pengaruh berupa hilangnya independensi auditor. Sebagian besar peneliti membahas lamanya hubungan KAP dalam memberikan layanan jasa terhadap perusahaan klien dengan independensi auditor mendukung sudut pandang ini. Hubungan yang terlalu lama dapat mengakibatkan identifikasi yang erat dari kantor audit yang sesuai dengan kepentingan perusahaan klien yang

merupakan indikasi, bahwa independensi akan semakin sulit untuk ditegakkan. Dalam beberapa kasus, ancaman kuat terhadap independensi auditor adalah timbulnya pengikisan yang berjalan pelan dan bertahap terhadap obyektivitas yang jujur. Arogansi, kurangnya inovasi, prosedur audit yang kurang tegas dan kepercayaan intelektual pihak klien akan membuat hubungan itu berlangsung. Beberapa kritik menyatakan, bahwa terdapat kepentingan terselubung yang mendukung pernyataan, bahwa auditor mungkin mengkompromikan independensinya untuk mendapatkan keuntungan, yaitu dengan melakukan hubungan langsung guna meningkatkan biaya audit yang diterima, jika perusahaan klien memberikan peluang mendapatkan jasa (Hoyle, 1978: 75).

2.2 Tinjauan Penelitian Terdahulu

Penelitian-penelitian sebelumnya menyangkut independensi akuntan publik masih berfokus pada pengujian untuk mendapatkan bukti empiris mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Hasilnya menyimpulkan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi terhadap independensi auditor di antaranya adalah : ikatan keluarga dan hubungan usaha, hubungan sosial, persaingan antar KAP, ukuran KAP, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya penugasan auditor dan jumlah fee yang besar, konsultasi manajemen yang dilakukan akuntan publik, keberadaan komite audit pada perusahaan klien, pemberian fasilitas dan *gifts* oleh klien. Keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai, kondisi keuangan perusahaan, tekanan manajemen klien

yang diproksikan menjadi tiga variabel yaitu intervensi manajemen klien, pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor, *high fee audit* yang terakhir yaitu *audit time budget pressure* yang diproksikan menjadi dua variabel yaitu *tight audit time budget* dan sanksi atas *audit over time budget*.

Supriyono (1988) melakukan penelitian yang bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi independensi dalam penampilan akuntan publik di Indonesia. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa faktor-faktor yang berpengaruh terhadap independensi akuntan publik antara lain adalah ikatan keluarga dan hubungan usaha, persaingan antar KAP, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya penugasan audit dan jumlah *fee* yang besar.

Retty dan Indra (2001) melakukan penelitian tentang faktor – faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Kesimpulan dari penelitian yang mereka lakukan menunjukkan hanya faktor ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien yang mempengaruhi independensi akuntan publik.

Widodo (2002) melakukan penelitian empiris tentang faktor – faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa faktor-faktor yang berpengaruh terhadap independensi akuntan publik antara lain adalah ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, ukuran KAP,

persaingan antar KAP, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya penugasan audit, jumlah *fee*, dan hubungan sosial.

Agnes dan Pinnarwan (2003) melakukan penelitian tentang faktor – faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa faktor–faktor yang berpengaruh terhadap independensi akuntan publik antara lain adalah ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, dan audit *fee*.

Merry Setiawaty (2004) melakukan penelitian tentang faktor – faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Kesimpulan dari hasil penelitian menunjukkan bahwa audit fee, jasa selain audit, profil KAP, dan lamanya hubungan audit berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor.

Penelitian yang dilakukan oleh Dyah Nirmala Arum Janie (2005) mengenai persepsi masyarakat terhadap independensi akuntan publik di Indonesia, menyimpulkan adanya perbedaan persepsi antara direktur keuangan perusahaan go publik dengan investor/kreditor dan antara direktur keuangan perusahaan go publik dengan mahasiswa magister akuntansi, serta tidak ada perbedaan antara investor/kreditor dengan mahasiswa magister akuntansi berkaitan dengan independensi dalam penampilan akuntan publik di Indonesia.

Penelitian Kasidi (2007) tentang persepsi manajer keuangan di perusahaan manufaktur di Jawa Tengah terhadap independensi auditor, penelitian tersebut menggunakan metode regresi analisis berganda. Menyimpulkan bahwa hanya

faktor keberadaan komite audit pada perusahaan klien yang mempengaruhi independensi auditor.

Agustin Suryaningtyas (2007) melakukan penelitian tentang faktor – faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Kesimpulan dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa faktor hubungan keluarga antara akuntan dan klien, hubungan usaha antara akuntan dan klien serta keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai merupakan faktor – faktor yang mempengaruhi independensi auditor.

Tondo Yudiasmoro (2007) melakukan penelitian tentang faktor – faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Kesimpulan dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa faktor ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha klien serta lamanya penugasan audit yang mempengaruhi independensi auditor.

Wiwik Utami Amilin dan Wulandari (2008) melakukan penelitian tentang faktor – faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Kesimpulan dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa hanya faktor komite audit dan jasa konsultasi manajemen yang mempengaruhi independensi auditor.

Prabowo dan Samsudin (2009) melakukan penelitian tentang faktor – faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Kesimpulan dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa faktor intervensi manajemen klien, *high fee audit*, dan sanksi atas *audit over time budget* yang mempengaruhi independensi auditor.

Ardiani dan Ricky (2011) melakukan penelitian tentang faktor – faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Kesimpulan dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa faktor ikatan kepentingan keuangan, jasa selain audit, lama hubungan audit, persaingan antar KAP, ukuran KAP, dan audit *fee* berpengaruh terhadap independensi auditor.

Sunasty *et al.*, (2013) melakukan penelitian tentang faktor – faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Penelitian tersebut menggunakan metode regresi linear berganda. Kesimpulan dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa faktor jasa selain audit, lamanya penugasan audit, persaingan antar KAP, ukuran KAP, dan audit *fee* berpengaruh terhadap independensi auditor.

Ikhtisar tinjauan penelitian terdahulu dalam penelitian ini tercantum pada tabel 2.1.

Tabel 2.1
Tinjauan Penelitian Terdahulu

Peneliti/ Tahun	Judul	Variabel Penelitian	Metode Analisis	Hasil Penelitian
Supriyono (1988)	Faktor – Faktor yang Mempengaruhi Independensi Dalam Penampilan Akuntan Publik di Indonesia (Tesis)	Variabel dependen: Independensi dalam Penampilan Akuntan Publik Variabel independen: Ikatan keluarga dan	Regresi Linear Berganda	Ikatan keluarga dan hubungan usaha, persaingan antar KAP, pemberian jasa selain jasa audit, lamanya penugasan audit dan jumlah <i>fee</i> yang besar berpengaruh signifikan

		hubungan usaha, Persaingan antar KAP, Pemberian jasa selain jasa audit, Lamanya penugasan audit dan jumlah fee yang besar		terhadap independensi penampilan akuntan publik.
Retty dan Indra (2001)	Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik (Jurnal)	<p>Variabel dependen: Independensi Penampilan Akuntan Publik</p> <p>Variabel independen: Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, Pemberian jasa selain jasa audit, Lamanya hubungan audit, Persaingan antar KAP, Ukuran KAP, dan Audit fee</p>	Regresi Linear Berganda	Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien berpengaruh signifikan independensi penampilan akuntan publik, sedangkan pemberian jasa selain jasa audit, lamanya hubungan audit, persaingan antar KAP, ukuran KAP, audit <i>fee</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.
Widodo (2002)	Studi Empiris Faktor-Faktor yang	<p>Variabel dependen: Independensi</p>	Regresi Linear Berganda	Ikatan kepentingan keuangan dan

	Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik (Tesis)	Akuntan Publik Variabel independen: Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, Jasa selain audit, Lamanya hubungan atau penugasan audit, Ukuran KAP, Persaingan antar KAP, Audit fee, dan Hubungan sosial		hubungan usaha dengan klien, jasa selain audit, lamanya hubungan atau penugasan audit, ukuran KAP, persaingan antar KAP, audit <i>fee</i> , dan hubungan sosial berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik.
Agnes dan Pinnarwan (2003)	Independensi Akuntan Publik: Sebuah Rekapitulasi (Jurnal)	Variabel dependen: Independensi Penampilan Akuntan Publik Variabel independen: Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, Jasa selain audit, Audit fee, Lamanya	Regresi Linear Berganda	Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, jasa selain audit, dan audit <i>fee</i> berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik, sedangkan lamanya hubungan atau penugasan audit, ukuran KAP, dan

		hubungan atau penugasan audit, Ukuran KAP, Persaingan antar KAP		persaingan antar KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.
Merry Setiawaty (2004)	Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik Dalam Pelaksanaan Audit (Skripsi)	Variabel dependen: Independensi Auditor Variabel independen: Audit fee, Jasa selain audit, Profil KAP, dan Lamanya hubungan audit	Regresi Linear Berganda	Audit fee, jasa selain audit, profil KAP, dan lamanya hubungan audit berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor.
Dyah Nirmala Arum Janie (2005)	Persepsi Masyarakat Terhadap Independensi dalam Penampilan Akuntan Publik (Tesis)	Variabel dependen: Independensi Penampilan Akuntan Publik Variabel independen: Faktor ekonomi, Hubungan sosial, Jasa selain audit, Audit fee, dan Hubungan personal	Regresi Linear Berganda	Faktor ekonomi, hubungan sosial, jasa selain audit, audit fee, dan hubungan personal berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.
Kasidi (2007)	Faktor-faktor Yang	Variabel dependen:	Regresi Linear	Ukuran KAP, Lamanya

	Mempengaruhi Independensi Auditor Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah (Tesis)	Independensi Auditor Variabel independen: Ukuran KAP, Lamanya hubungan audit dengan klien, Besarnya <i>fee</i> audit, Konsultasi manajemen yang dilakukan akuntan publik, dan Keberadaan komite audit pada perusahaan klien	Berganda	hubungan audit dengan klien, Besarnya <i>fee</i> audit, Konsultasi manajemen yang dilakukan akuntan publik tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, sedangkan keberadaan komite audit pada perusahaan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor.
Agustin Surya-ningtyas (2007)	Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor (Studi Kasus pada KAP di Kota Bandung) (Skripsi)	Variabel dependen: Independensi Auditor Variabel independen: Hubungan keluarga antara akuntan & klien, Besarnya <i>fee</i> audit, Hubungan usaha & keuangan antara akuntan & klien,	Regresi Linear Berganda	Hubungan keluarga antara akuntan & klien, hubungan usaha & keuangan antara akuntan & klien, dan keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, sedangkan besarnya <i>fee</i> audit, pemberian

		Pemberian fasilitas & <i>gifts</i> oleh klien, Keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai, dan Jasa selain audit		fasilitas & <i>gifts</i> oleh klien, dan jasa selain audit tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor.
Tondo Yudias-moro (2007)	Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Independensi Penampilan Akuntan Publik (Jurnal)	Variabel dependen: Independensi Penampilan Akuntan Publik Variabel independen: Ikatan kepentingan keuangan & hubungan usaha klien, Persaingan antar KAP, Jasa selain audit, Lamanya penugasan audit, Besarnya akuntan publik, dan Besarnya <i>fee audit</i>	Regresi Linear Berganda	Ikatan kepentingan keuangan & hubungan usaha klien dan lamanya penugasan audit berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik, sedangkan persaingan antar KAP, jasa selain audit, besarnya akuntan publik dan besarnya fee audit tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.
Wiwik Utami Amilin dan Soliyah	Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor	Variabel dependen: Independensi Auditor Eksternal	Regresi Linear Berganda	Komite audit dan jasa konsultasi manajemen berpengaruh signifikan

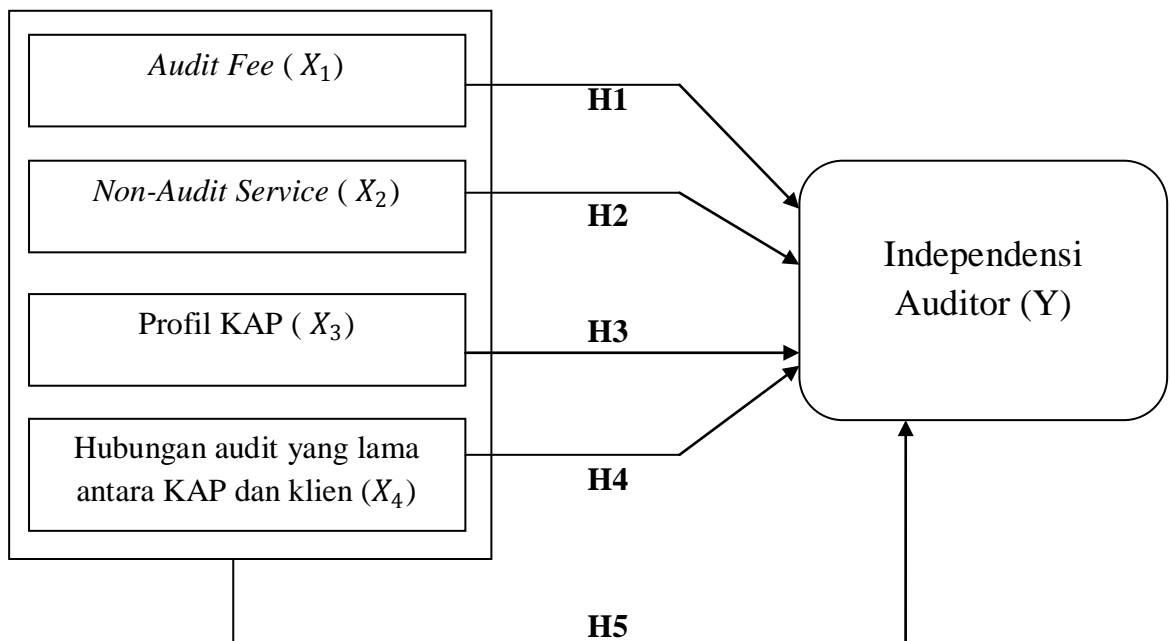
Wulandari (2008)	Eksternal Menurut Presepsi Bankir (Jurnal)	Variabel independen: Komite audit, Kondisi keuangan perusahaan, Jasa konsultasi manajemen, Persaingan KAP, dan Lamanya hubungan audit		terhadap independensi auditor eksternal, sedangkan kondisi keuangan perusahaan, persaingan KAP, dan lamanya hubungan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor eksternal.
Prabowo, Deni Samsudin (2009)	Pengaruh Tekanan Manajemen Klien dan <i>Audit Time Budget Pressure</i> Terhadap Independensi Auditor (Tesis)	Variabel dependen: Independensi auditor Variabel independen: Intervensi manajemen klien, Pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor, <i>High fee audit</i> , <i>Tight audit time Budget</i> , dan Sanksi atas <i>audit over time budget</i>	Regresi Linear Berganda	Intervensi manajemen klien, <i>high fee audit</i> , dan sanksi atas <i>audit over time budget</i> berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, sedangkan pemutusan hubungan kerja & penggantian auditor dan <i>tight audit time budget</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor.
Ardiani dan Ricky (2011)	Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Penampilan	Variabel dependen: Independensi Penampilan Akuntan	Regresi Linear Berganda	Ikatan kepentingan keuangan, jasa selain audit, lama hubungan audit,

	Akuntan Publik (Jurnal)	Publik Variabel independen: Ikatan kepentingan keuangan, Jasa selain audit, Lama hubungan audit, persaingan antar KAP, Ukuran KAP, dan Audit fee		persaingan antar KAP, ukuran KAP, dan audit fee berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.
Sunasti <i>et al.</i> (2013)	Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik (Survei Pada Kantor Akuntan Publik Di Pekanbaru Dan Padang) (Jurnal)	Variabel dependen: Independensi Penampilan Akuntan Publik Variabel independen: Ikatan kepentingan keuangan & hubungan usaha klien, Jasa selain audit, Lamanya penugasan audit, Persaingan antar KAP, Ukuran KAP, dan Audit <i>fee</i>	Regresi Linear Berganda	Ikatan kepentingan keuangan & hubungan usaha klien tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik, sedangkan jasa selain audit, lamanya penugasan audit, persaingan antar KAP, ukuran KAP, dan audit <i>fee</i> berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Sumber: Hasil Olahan Peneliti (2013)

2.3 Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual merupakan suatu model yang menggambarkan bagaimana hubungan antara variabel-variabel penelitian, yaitu variabel independen dan variabel dependen. Dalam penelitian ini yang merupakan variabel independen adalah *Audit Fee*, *Non-audit Service*, Profil KAP, dan Hubungan audit yang Lama antara KAP dan Klien sedangkan variabel dependennya adalah Independensi Auditor. Adapun kerangka konseptual dalam penelitian ini dapat dilihat pada skema gambar 2.1



Gambar 2.1
Kerangka Konseptual

Audit Fee (X₁) merupakan besarnya atau jumlah *fee* yang ditawarkan oleh suatu KAP kepada perusahaan yang berkaitan dengan pekerjaan audit. Biaya jasa audit yang besar dapat mempengaruhi independensi auditor, dengan alasan : (1) Kantor akuntan publik yang menerima *audit fee* yang besar merasa tergantung

pada klien, meskipun laporan keuangan klien mungkin tidak sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum; (2) Kantor akuntan publik yang menerima *audit fee* yang besar dari seorang klien takut kehilangan klien tersebut, karena akan kehilangan sebagian besar pendapatannya, sehingga perilaku mereka cenderung tidak independen.

Kantor akuntan dapat menyediakan jasa lain selain audit (*Non-audit Service = X₂*) misalnya jasa konsultan manajemen, konsultasi perpajakan, administrasi pembukuan, dan lain-lain. Pemberian jasa lain ini dapat membuat kantor akuntan merasa bahwa harga dirinya dipertaruhkan untuk keberhasilan kliennya dan mungkin juga mengharuskan kantor akuntan publik membuat keputusan tertentu untuk klien sehingga akuntan publik menjadi tidak independen.

Profil kantor akuntan publik (*X₃*) adalah besar kecilnya KAP yang dilihat dari pernah atau tidak pernah KAP tersebut mengaudit badan usaha *go public*. Untuk KAP yang kecil hilangnya satu klien dapat mempengaruhi pendapatannya sehingga memungkinkan akuntan publik menjadi tidak independen sedangkan KAP besar hilangnya satu klien tidak mempengaruhi pendapatannya sehingga independensinya dapat dipertahankan. KAP yang mengaudit badan usaha *go public* cenderung lebih independen karena banyak pihak yang berkepentingan atas laporan keuangan klien seperti pemegang saham, kreditur, investor, calon kreditur, calon investor dan instansi pemerintah dan biasanya pada badan usaha *go public* ada pemisahan antara pemilik dan manajemen maka timbul konflik kepentingan sehingga KAP yang mengaudit laporan keuangannya harus independen.

Hubungan audit antara kantor akuntan publik dengan klien (X_4) dibatasi hanya lima tahun, sedangkan untuk partner paling lama tiga tahun. Hubungan audit yang lama dapat menyebabkan berkurangnya independensi karena akuntan publik tersebut cepat merasa puas, kurang inovasi dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit.

2.4 Hipotesis Penelitian

Hipotesis adalah proposisi yang dirumuskan dengan maksud untuk diuji secara empiris (Erlina, 2008 : 35). Proposisi merupakan ungkapan atau pernyataan yang dapat dipercaya, disangkal, atau diuji kebenarannya mengenai konsep yang menjelaskan atau memprediksi fenomena-fenomena. Dengan demikian hipotesis merupakan penjelasan sementara tentang perilaku, fenomena, atau keadaan yang telah terjadi atau akan terjadi.

Berdasarkan rumusan masalah, tinjauan teoritis, tinjauan penelitian terdahulu, dan kerangka konseptual maka hipotesis dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

- H1: Variabel *audit fee* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.
- H2: Variabel *non-audit service* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.
- H3: Variabel profil KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.
- H4: Variabel hubungan audit yang lama antara KAP dan klien berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.

H5: Variabel *audit fee*, *non-audit service*, profil KAP, dan hubungan audit yang lama antara KAP dan klien secara simultan berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.