

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI
INDEPENDENSI AUDITOR**

Tesis

Sebagai Salah Satu Syarat mencapai Gelar Magister

Program Studi

Akuntansi

Disusun dan diajukan oleh:

AHMAD DAHLAN

Kepada

**PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2013**

TESIS

ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI INDEPENDENSI AUDITOR

Disusun dan diajukan oleh:

AHMAD DAHLAN

No. Pokok : P3400208001

Telah dipertahankan di depan panitia ujian tesis
Pada tanggal 12 April 2013
Dan dinyatakan memenuhi syarat

Menyetujui
Komisi Penasehat

Prof. Dr. Gagaring Pagalung, SE.,M.Si., Ak
Ketua

Ketua Program Studi
Magister Sains Akuntansi

Dr. Tawakkal, SE., M.Si., Ak
Anggota

Direktur Program Pascasarjana
Universitas Hasanuddin

Prof. Dr. Gagaring Pagalung, SE.,M.Si., Ak

Prof. Dr. Ir. Mursalim

PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

Yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Ahmad Dahlan
Nomor Mahasiswa : P3400208001
Program Studi : Magister Akuntansi

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa tesis yang saya tulis ini benar-benar merupakan hasil karya saya sendiri, bukan merupakan pengambilan tulisan atau pemikiran orang lain. Apabila dikemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa sebagian atau keseluruhan tesis ini hasil karya orang lain, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut.

Makassar, April 2013

Yang menyatakan

Ahmad Dahlan

PRAKATA

Syukur Alhamdulillah kami panjatkan kehadiran Allah SWT atas segala limpahan rahmat, karunia serta hidayah-Nya yang telah membuka nuansa pemikiran penulis sehingga tesis yang merupakan salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister pada Program Pascasarjana Universitas Hasanuddin Makassar dapat diselesaikan dengan baik.

Dalam proses penyelesaian tesis ini, terdapat hambatan dan rintangan yang dihadapi tetapi dengan penuh ketabahan dan ketekunan dan senantiasa mengharapakan rahmat dan ridho Allah SWT kami dapat menyelesaikan tesis ini juga berkat bantuan dari berbagai pihak dalam memberikan motivasi, arahan dan bimbingan, dengan demikian penulis mengucapkan terima kasih dan penghargaan yang tak terhingga kepada:

Ayahanda H.Husain Harun dan ibunda Hj. Sarifah serta istriku tercinta Masni, S.Pd. atas segala bantuan, dan do'anya yang tulus yang selalu menyertai penulis selama ini. Saudara-saudaraku atas segala bantuan, dukungan dan motivasinya.

Prof. Dr. Gagaring Pagalung, SE., M.Si., Ak selaku Ketua Penasehat sekaligus Ketua Pogram Studi Magister Sains Akuntansi dan Dr. Tawakkal, SE., M.Si., Ak selaku anggota penasehat. Berkat bimbingan dan arahan beliau segala hambatan dapat teratasi.

Rektor Universitas Hasanuddin Prof. Dr. dr. A. Idrus Paturusi dan Prof. Dr. Ir. Mursalim selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Hasanuddin dan seluruh stafnya yang telah memberikan bantuan dan sarana selama menempuh pendidikan di Program Pascasarjana Universitas Hasanuddin. Para pengajar Program Studi Magister Sains Akuntansi dengan ketulusan dan disiplin yang tinggi dalam memberikan ilmu kepada penulis.

Pimpinan Kantor Akuntan Publik Usman & Rekan Cab.Makassar Drs. H.Kamaruddin, DP, Ak dan Drs. H. Kastumuni Harto, M.Si, Ak

beserta seluruh teman-teman di KAP-UR atas dukungan baik moril maupun materil selama menempuh pendidikan.

Serta semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu yang telah dengan ikhlas memberikan bantuan moril maupun materil serta mendoakan untuk keberhasilan penulis, semoga Allah SWT membalas kebaikan semuanya.

Makassar, April 2013

Penulis

Ahmad Dahlan

ABSTRAK

AHMAD DAHLAN, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor*. (dibimbing oleh Gagaring Pagalung dan Tawakkal).

Penelitian ini dilatarbelakangi oleh adanya perilaku auditor dalam melakukan audit atas laporan keuangan klien. Tujuan penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris tentang: lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit terhadap independensi auditor di Surabaya, Denpasar dan Makassar.

Populasi penelitian ini adalah partner kantor akuntan publik dan auditor senior yang berada di Surabaya, Denpasar dan Makassar, yang berjumlah 61 Kantor Akuntan Publik (KAP), yang menjadi sampel 43 KAP dengan jumlah responden 120 orang. Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *mail survey* kepada partner dan auditor senior KAP di Surabaya, Denpasar dan Makassar. Alat analisis menggunakan rumus regresi linear berganda dan pengujian hipotesis dilakukan dengan uji simultan (uji statistik F) dan uji parameter individual (uji statistik t).

Dari hasil pengujian hipotesis secara simultan diketahui bahwa terdapat pengaruh bersama yang positif antara lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit terhadap independensi auditor. Dari pengujian hipotesis dengan uji parameter individual diketahui bahwa: (1) Secara parsial variable lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, berpengaruh secara negatif terhadap independensi auditor. (2) Secara parsial variabel persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien berpengaruh secara positif terhadap independensi auditor

Kata Kunci: auditing, kompetensi, independen.

ABSTRACT

AHMAD DAHLAN, *Factors Affecting Auditor Independence*. (Supervised by Gagaring Pagalung and Tawakkal)

The research was motivated by the behavior of auditors in auditing the financial statements of clients. The purpose of this study was to obtain empirical evidence: the length of the relationship with the client's audit, financial interests and ties a business relationship with the client, in the form of suggestions managerial services or management advisory services (MAS), intense public accounting firm, the existence of the audit committee and the cost of services audit of auditor independence in Surabaya, Denpasar and Makassar.

This study population is a public accounting firm partners and senior auditor in Surabaya, Denpasar and Makassar, totaling 61 Public Accounting Firm (KAP), a sample of 43 KAP by the number of respondents 120 people. Data collection techniques used in this study is a mail survey to partner and senior auditor KAP in Surabaya, Denpasar and Makassar. The tool analyzes using multiple linear regression formula and hypothesis testing performed by simultaneous test (test statistic F) and the individual parameter test (test statistic).

From the results of hypothesis testing simultaneously is known that there is a positive influence with the length of the relationship with the client's audit, financial interests and ties a business relationship with the client, in the form of suggestions managerial services or management advisory services (MAS), intense public accounting firm, the existence of audit committee and the cost of audit services to auditor independence. Of testing the hypothesis by testing individual parameters known that: (1) In partial variable length relationship with the audit client, the bond financial interests and business relationships with clients, services such as managerial advice or management advisory services (MAS), can negatively affect the independence of the auditor . (2) In partial competition variable public accounting firm, where the cost of the audit committee and audit services paid clients positively impact on auditor independence.

Keywords: auditing, competence, independent

DAFTAR ISI

	Halaman
PRAKATA	iv
ABSTRAK	vi
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR TABEL	x
DAFTAR GAMBAR	xi
DAFTAR LAMPIRAN	xii
I. PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang	1
B. Perumusan Masalah	11
C. Tujuan Penelitian	12
D. Kegunaan Penelitian	12
II. TINJAUAN PUSTAKA	14
A. Teori Dasar Independensi Auditor	14
B. Pengertian Independensi	17
C. Pengertian Akuntan Publik Sebagai Profesi	22
D. Kode Etik Profesi	24
E. Faktor-faktor yang mempengaruhi Independensi Auditor	27
F. Penelitian Tentang Independensi	28
G. Perumusan Hipotesis	31
H. Kerangka Pemikiran Teoritis	43

III. METODE PENELITIAN	44
A. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel	44
B. Metode Pengumpulan Data	45
C. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel	46
D. Teknis Analisa Data	52
E. Uji Hipotesis	54
IV. HASIL DAN PEMBAHASAN	58
A. Data Penelitian	58
B. Pengujian Hipotesis	71
C. Pembahasan Hasil Uji Hipotesis	78
V. PENUTUP	86
A. Kesimpulan	86
B. Implikasi	88
C. Saran	88
DAFTAR PUSTAKA	90

DAFTAR TABEL

Nomor	Halaman
1. Data Sampel Penelitian	58
2. Hasil Analisis Deskriptif Data	60
3. Distribusi Frekuensi Lamanya Hubungan Audit dengan Klien	60
4. Distribusi Frekuensi Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien	61
5. Distribusi Frekuensi Layanan Jasa berupa Saran Manajerial (MAS)	62
6. Distribusi Frekuensi Persaingan Kantor Akuntan Publik	63
7. Distribusi Frekuensi keberadaan Komite Audit Pada Perusahaan Klien	64
8. Distribusi Frekuensi Biaya Jasa Audit (audit fee)	65
9. Distribusi Frekuensi Independensi Penampilan Akuntan Publik	66
10. Hasil Uji Multikolinearitas Data	69
11. Hasil Uji Durbin Watson pada Kantor Akuntan Publik	70
12. Hasil Regresi Berganda	72
13. Hasil Uji F	73
14. Hasil Uji Parsial	74
15. Hasil Perhitungan Koefisien Determinasi (R^2)	77

DAFTAR GAMBAR

Nomor	Halaman
1. Kerangka Pemikiran Teoritis	43
2. Uji Normalitas Data	68
3. Hasil Uji Glejser	71

DAFTAR LAMPIRAN

Nomor	Halaman
1. Ringkasan Penelitian Terdahulu	94
2. Surat Pengantar Penelitian	98
3. Kuesioner Penelitian	99
4. Tabulasi Hasil Penelitian	106

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Perkembangan yang terjadi dalam dunia bisnis telah membawa liberalisasi, termasuk liberalisasi ekonomi yang semakin memacu kalangan bisnis dan pemerintah untuk lebih memperhatikan kebutuhan masyarakat. Prinsip umum dalam dunia bisnis, yakni mencari *benefit* yang maksimum, faktor modal dan berbagai sumberdaya di fungsikan untuk mendapatkan *out put* yang memiliki nilai lebih. Namun untuk mencapai sasaran tersebut banyak hal yang harus dikorbankan meskipun mengabaikan dimensi moral dan etika. Pada masa sekarang ini etika dan moral menjadi salah satu faktor yang penting bagi kalangan bisnis dan pemerintah.

Akuntan publik merupakan salah satu profesi yang memiliki peran cukup besar dalam dunia bisnis, organisasi sosial maupun lembaga pemerintahan. Data keuangan dan data ekonomi yang sudah di audit oleh akuntan publik sangat diperlukan seiring dengan kemajuan perekonomian di Indonesia saat ini. Para pemilik atau penanam modal sudah menyebar ke segala pelosok daerah dan operasinya sudah tidak hanya di lingkungan dalam negeri namun sudah meluas hingga ke luar negeri. Modal yang ditanamkan dalam perusahaan harus mendapatkan pengawasan atau pengendalian. Oleh karena itu, mereka sangat

memerlukan laporan keuangan yang dapat dipercaya dari perusahaan dimana mereka menanamkan modalnya. Akuntan juga dapat berperan dalam menjaga kepercayaan dan kepentingan publik melalui pemberian jasa atestasi, audit atau jasa assurance lainnya.

Profesi akuntan telah menjadi sorotan masyarakat dalam beberapa tahun terakhir. Mulai dari kasus Enron di Amerika sampai dengan kasus Kimia Farma dan Telkom di Indonesia membuat kredibilitas akuntan semakin dipertanyakan. Hal tersebut terjadi karena terkait dengan kompetensi dan independensi yang dimiliki oleh auditor. IAPI (2011), menjelaskan dalam standar umum kedua SPAP, mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum, dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Arens dan Loebbecke (2011) mendefinisikan independensi dalam auditing berarti berpegang pada pandangan yang tidak memihak di dalam penyelenggaraan pengujian audit, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit. Pada umumnya, bentuk independensi auditor terdiri atas : (1) *independence in fact*, maksudnya agar auditor menyimpulkan opini dalam laporan audit sebagai pengamat profesional dan tidak berat sebelah. (2) *independence in appearance*, maksudnya

auditor menjauhi keadaan yang dapat membuat orang lain meragukan objektivitas pola pikiran auditor.

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.

Independensi akan hilang jika akuntan publik terjalin dalam hubungan pribadi dengan klien, sehingga berdampak pada sikap mental dan opini mereka. Salah satu ancaman ini adalah audit tenure berkepanjangan. Panjangnya masa audit di kantor akuntan memungkinkan auditor untuk membangun “hubungan nyaman” dan loyalitas atau hubungan emosional yang kuat dengan klien mereka, yang dapat mengancam independensi auditor. Pengakuan sebagai akuntan yang independen, akuntan publik tidak hanya bersifat objektif dan tidak memihak tetapi harus pula menghindari keadaan-keadaan yang menyebabkan hilangnya kepercayaan masyarakat atas sikapnya. Hal ini bertujuan agar akuntan publik dapat memberikan opini yang objektif dan jujur atas laporan keuangan klien, sehingga tidak menyesatkan pemakai laporan keuangan, Widodo (2002).

Penelitian mengenai independensi auditor telah dilakukan di Amerika Serikat, dimana faktor-faktor yang mempengaruhi independensi

akuntan publik, diantaranya penelitian oleh Lavin (1976) yaitu meneliti tiga faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik meliputi: (1) Ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Pemberian jasa lain selain jasa audit, (3) Lamanya hubungan audit dengan klien. Hasil penelitiannya menunjukkan ketiga faktor tersebut mempengaruhi independensi auditor. Shockley (1981) meneliti empat faktor yang mempengaruhi independensi auditor yaitu: (1) pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien, (2) Persaingan antar kantor akuntan publik, (3) Ukuran kantor akuntan publik, dan (4) Lamanya hubungan audit, hasil penelitian tersebut menunjukkan, bahwa faktor lamanya hubungan audit dengan klien tidak signifikan dalam mempengaruhi independensi auditor.

Penelitian yang dilakukan di Indonesia mengenai independensi auditor dilakukan oleh Supriyono (1988), enam faktor yang mempengaruhi independensi auditor meliputi: (1) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Persaingan antar kantor akuntan publik, (3) Pemberian jasa lain selain jasa audit, (4) Lamanya penugasan audit, (5) Besarnya kantor akuntan publik, (6) besarnya *fee audit*. Hasilnya menunjukkan enam faktor tersebut mempengaruhi independensi auditor.

Penelitian yang dilakukan oleh Retty & Indra (2001) meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik yaitu: (1) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Pemberian jasa lain selain jasa audit, (3) Lamanya hubungan atau penugasan audit dengan klien, (4) Persaingan antar KAP, (5) Ukuran KAP, serta (6) Audit

fee. Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik, sedangkan pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya hubungan atau penugasan audit dengan klien, persaingan antar KAP, ukuran KAP, serta audit fee tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Amilin dan Wiwik, (2008) yang melakukan penelitian tentang analisis faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor eksternal persepsi Bankir yakni faktor-faktor, (1) Komite audit, (2) kondisi keuangan, (3) *Manajemen advisor services*, (4) kompetisi antar KAP dan (5) *tenure of audit*, hasil penelitian menunjukkan faktor komite audit dan jasa konsultasi manajemen berpengaruh terhadap independensi sedangkan faktor kondisi keuangan klien, tingkat persaingan antara akuntan publik, dan lamanya hubungan antara akuntan publik dan kliennya tidak mempengaruhi independensi auditor.

Penelitian yang dilakukan Ardiani dan Ricky Satria, (2011) yaitu analisa faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor. Faktor yang mempengaruhi independensi yaitu: (1) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Pemberian jasa lain selain jasa audit, (3) Lamanya hubungan atau penugasan audit, (4) Persaingan antar kantor akuntan publik, (5) Ukuran kantor akuntan publik dan (6) Audit fee. Hasil penelitian menunjukkan keenam faktor berpengaruh terhadap independensi akuntan publik.

Penelitian independensi auditor yang dilakukan oleh Kasidi, (2007). Yaitu meneliti lima faktor yang mempengaruhi independensi auditor yaitu: (1) Ukuran dan besarnya kantor akuntan publik, (2) Lamanya hubungan audit, (3) Besarnya biaya jasa audit (audit fee), (4) Konsultasi manajemen dan (5) Keberadaan komite audit. Hasilnya menunjukkan lima faktor tersebut mempengaruhi independensi auditor.

Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Ardiani dan Ricky Satria, (2011) yakni meneliti analisa faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor. Faktor yang mempengaruhi independensi auditor yaitu: (1) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Pemberian jasa lain selain jasa audit, (3) Lamanya hubungan atau penugasan audit, (4) Persaingan antar kantor akuntan publik, (5) Ukuran kantor akuntan publik dan (6) Audit fee. Perbedaan dengan penelitian sebelumnya adalah beberapa faktor yang mempengaruhi independensi auditor hasilnya belum konsisten dan faktor ukuran kantor akuntan publik diganti dengan faktor keberadaan komite audit karena faktor ukuran KAP hasilnya tidak berpengaruh terhadap independensi dan objek penelitian yaitu akuntan publik Kantor Akuntan Publik di Surabaya, Denpasar dan Makassar.

Dari hasil penelitian sebelumnya menunjukkan adanya hasil yang berbeda, menurut Retty & Indra (2001) secara parsial ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik, sedangkan pemberian jasa lain

selain jasa audit, lamanya hubungan atau penugasan audit dengan klien, persaingan antar KAP, ukuran KAP, serta audit fee tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik, menurut Ardiani dan Ricky Satria, (2011) ikatan kepentingan keuangan, pemberian jasa lain selain jasa audit, lama hubungan atau penugasan audit, persaingan antar kantor akuntan publik, ukuran KAP dan audit fee berpengaruh terhadap independensi akuntan publik, menurut Amilin dan Wiwik, (2008) faktor komite audit dan jasa konsultasi manajemen berpengaruh terhadap independensi sedangkan faktor kondisi keuangan klien, tingkat persaingan antara akuntan publik, dan lamanya hubungan antara akuntan publik dan kliennya tidak mempengaruhi independensi auditor. Menurut hasil penelitian Kasidi, (2007) ukuran dan besarnya kantor akuntan publik, lamanya hubungan audit, besarnya biaya jasa audit (audit fee), konsultasi manajemen tidak berpengaruh terhadap independensi auditor, sedangkan keberadaan komite audit mempunyai pengaruh terhadap independensi auditor.

Faktor keberadaan komite audit pada perusahaan klien menunjukkan hasil yang berbeda. Pada dasarnya adanya hubungan positif antara keberadaan komite audit pada perusahaan klien dengan independensi auditor, berarti bahwa keberadaan komite audit akan meningkatkan independensi auditor. Teoh dan Lim (1996) dalam penelitiannya menemukan bahwa formasi komite audit memiliki dampak positif dalam meningkatkan independensi auditor. Gul (1989) dalam

penelitiannya menemukan bahwa komite audit tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor.

Faktor ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien diyakini berpengaruh terhadap independensi auditor, akuntan publik harus bebas dari ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien yang diperiksa, jika tidak akan mengakibatkan rusaknya independensi akuntan publik. *Code of Profesional Ethics (Rule 101-Independence)* menyatakan, bahwa seorang anggota atau kantor akuntan publik yang bertindak sebagai partner atau pemegang saham tidak boleh menyatakan suatu pendapat terhadap laporan keuangan suatu perusahaan, kecuali auditor atau kantornya independen dalam hubungan dengan perusahaan tersebut. Independensi akuntan publik dianggap lemah apabila selama periode perjanjian kerja atau saat menyatakan pendapatnya auditor atau kantornya memiliki kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung secara material di dalam perusahaan yang diperiksa, memiliki investasi maupun hutang piutang di dalam bisnis pada perusahaan yang diperiksanya atau juga karyawan penting atau sebagai pemegang saham utama.

Faktor *Manajemen advisor services*, penambahan layanan jasa pada pihak manajemen perusahaan akan meningkatkan kekuatan dan independensi dari auditor. Terdapat hubungan positif antara MAS dan persepsi independensi auditor, mereka percaya bahwa MAS akan meningkatkan pengetahuan auditor tentang klien, sehingga meningkatkan

objektivitas auditor (Wallman, 1996). McKinley *et al.* (1985) melaporkan, bahwa pada riset awal yang berhubungan dengan penggunaan laporan keuangan memberikan indikasi bahwa independensi auditor dipengaruhi secara negatif dengan jasa tambahan berupa saran yang diberikan bagi klien, mereka percaya, bahwa jasa tambahan semacam ini akan menciptakan hubungan kerja antara auditor dan klien yang terlalu dekat.

Faktor persaingan antara kantor akuntan publik diyakini berpengaruh terhadap independensi auditor, semakin banyak perusahaan yang merasa pentingnya peran akuntan publik untuk mengaudit laporan keuangannya. Persaingan yang semakin besar antara kantor akuntan publik mempunyai pengaruh yang besar terhadap independensi auditor dan juga solidaritas profesional menjadi rendah, untuk mempertahankan klien agar tidak berpindah ke kantor akuntan publik lain, maka kantor akuntan publik tersebut cenderung tunduk pada tekanan klien (Supriyono, 1988). Menurut Arens (2011) menyebutkan, bahwa persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh relatif kecil terhadap independensi auditor, hal ini disebabkan karena kantor akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaan menggunakan norma pemeriksaan akuntan yang sama. Penelitian Shockley (1981) menunjukkan bahwa persaingan yang besar meningkatkan resiko rusaknya independensi akuntan publik.

Faktor lamanya hubungan audit, Shockley (1981) 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. Lamanya hubungan antara KAP dalam memberikan jasa guna memenuhi kebutuhan dari perusahaan klien akan memberikan pengaruh berupa hilangnya independensi auditor.

Faktor besarnya fee audit merupakan faktor yang diyakini berpengaruh terhadap independensi auditor. Komisi Cohen (AICPA,1978) mengarahkan perhatiannya langsung pada faktor ukuran atau besarnya biaya jasa audit sebagai salah satu permasalahan kritis yang erat kaitannya dengan independensi auditor. Perhatian yang besar ini mendorong munculnya banyak riset yang membahas hubungan antara besarnya biaya jasa audit dengan independensi auditor dan juga besarnya biaya jasa audit dengan faktor lain, seperti pelayanan konsultasi manajemen oleh auditor, besarnya perusahaan audit dan tingkat persaingan, sebagai akibatnya banyak studi empiris yang tidak melihat faktor-faktor ini secara tunggal, sebaliknya mereka menghubungkannya dengan faktor lain, karena faktor diterima atau tidak dalam perikatan audit oleh akuntan publik adalah dengan mengukur nilai jasa yang diterima, hal lain yang menjadi pertimbangan adalah klien audit umumnya menghendaki jasa audit jika nilai fee jasa audit murah dan klien hanya

membutuhkan formalitas adanya laporan auditor independen bukan pada nilai dari manfaat audit yang sebenarnya.

Penelitian ini mengangkat judul : Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor.

B. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian pada latar belakang di atas, maka dapat dirumuskan masalah penelitian sebagai berikut :

- a. Apakah lamanya hubungan audit dengan klien yang diperiksa berpengaruh terhadap independensi auditor ?
- b. Apakah ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien berpengaruh terhadap independensi auditor ?
- c. Apakah layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)* berpengaruh terhadap independensi auditor ?
- d. Apakah persaingan kantor akuntan publik berpengaruh terhadap independensi auditor ?
- e. Apakah keberadaan komite audit pada perusahaan klien berpengaruh terhadap independensi auditor ?
- f. Apakah besarnya jasa audit (*audit fee*) yang dibayarkan klien kepada kantor akuntan publik berpengaruh terhadap independensi auditor ?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini dilakukan untuk mengungkap dan memperoleh bukti empiris tentang besarnya pengaruh dari faktor: lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien, terhadap independensi auditor di Surabaya, Bali dan Makassar.

D. Manfaat Penelitian

Banyaknya tuduhan dari masyarakat yang dialamatkan kepada akuntan publik, menyangkut masalah kegagalan auditor menjaga dan mempertahankan profesionalismenya, mengakibatkan reputasi profesi akuntan publik dipertanyakan keberadaannya di masa sekarang maupun dimasa yang akan datang. Diperolehnya bukti empiris dalam penelitian ini menyangkut persepsi independensi auditor dapat dijadikan masukan bagi profesi akuntan publik untuk memperbaiki diri meningkatkan kinerja profesionalisme akuntan publik di masa-masa yang akan datang.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi empiris tentang independensi auditor, selebihnya bagi para praktisi diharapkan dari hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai cerminan sampai sejauh mana kinerja mereka, terutama jika hasilnya ternyata independensi auditor dipersepsikan tidak independen, maka para praktisi akuntan publik harus bisa meningkatkan kinerjanya untuk mengubah persepsi tersebut menjadi

persepsi yang positif, sehingga akan mengembalikan citra profesionalisme akuntan publik di masyarakat luas.

Untuk kalangan akademisi hasil penelitian ini diharapkan dapat dijadikan sebagai bahan masukan lebih lanjut, bagaimana dapat menciptakan profesi akuntan yang memiliki integritas yang tinggi dalam menjalankan tugasnya yang tercermin dalam penampilannya.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Teori Dasar Independensi Auditor

Independensi auditor dipandang sebagai sikap mental yang harus dipertahankan oleh auditor, dalam menjalankan tugasnya tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun. Auditor mempunyai kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur atau calon-calon pemilik pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan auditor.

Dalam kaitannya dengan independensi auditor terdapat dua teori yang mendasar, yaitu *Theory of attitudes and behavior* yang dikembangkan oleh Triadis (1980) dan *behavioral decision theory* yang dikembangkan oleh Bowditch dan Buono (1990). Teori sikap dan perilaku *Theory of attitudes and behavior* dikembangkan oleh Triadis (1971) menyatakan bahwa perilaku ditentukan untuk apa orang-orang ingin lakukan (sikap), apa yang mereka pikirkan akan mereka lakukan (aturan-aturan sosial), apa yang mereka biasa lakukan (kebiasaan) dan dengan konsekwensi perilaku yang mereka perkirakan. Sikap menyangkut komponen kognitif menyangkut keyakinan, sedangkan komponen sikap efektif memiliki konotasi suka atau tidak suka.

Teori sikap dan perilaku *Theory of attitudes and behavior* ini dapat menjelaskan independensi auditor dalam penampilan, jika seorang auditor

memiliki sikap yang independen, maka dia akan berperilaku independen dalam penampilan artinya akuntan publik dalam menjalankan tugasnya tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, akuntan publik mempunyai kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan auditor, seperti calon pemilik dan calon kreditur.

Sikap adalah pernyataan evaluatif mengenai seluruh tendensi tindakan, baik yang menguntungkan atau tidak menguntungkan mengenai obyek, orang atau peristiwa. Sikap merupakan kecenderungan dalam merespon sesuatu. Sikap bukanlah perilaku, namun sikap menghadirkan suatu kesiapsiagaan untuk tindakan yang mengarah pada perilaku, sehingga sikap merupakan wahana dalam membimbing perilaku. Fenomena sikap timbulnya tidak saja ditentukan oleh keadaan obyek yang sedang dihadapi, tetapi juga oleh kaitannya dengan pengalaman-pengalaman, oleh situasi pada saat ini, dan oleh harapan untuk masa yang akan datang.

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 (Kasidi, 2007). Para akuntan harus memahami sikap dalam rangka memahami dan memprediksikan perilaku. Sikap memiliki fungsi pemahaman, kebutuhan akan kepuasan,

defensi ego dan ungkapan nilai. Pemahaman berfungsi membantu seseorang dalam memberikan maksud atau memahami situasi atau peristiwa baru. Sikap juga melayani suatu hal yang bermanfaat atau sebagai fungsi kebutuhan yang memuaskan. Sikap juga melayani fungsi defensif ego dengan melakukan pengembangan guna melindungi manusia dari pengetahuan yang berlandaskan kebenaran mengenai dasar manusia itu sendiri atau dunianya, dan akhirnya sikap juga melayani fungsi nilai ekspresi untuk mencapai kepuasan.

Theory behavioral decision seperti yang telah dikemukakan sebelumnya merupakan teori yang berhubungan dengan perilaku seseorang dalam proses pengambilan keputusan, yang menyatakan bahwa tiap orang mempunyai struktur pengetahuan yang berbeda dan kondisi ini akan mempengaruhi cara perbuatan suatu keputusan. Tujuan perilaku seseorang dalam proses pengambilan keputusan adalah untuk mempertahankan hubungan yang tidak memihak antara keberadaan profesi sebagai akuntan publik dengan manajemen serta pihak-pihak lainnya yang terkena pengaruh dari penampilannya.

Pembuatan keputusan tidak dapat dilepaskan dari berbagai konteks sosial yang ada dalam praktek. Konteks sosial yang dimaksud antara lain lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor

akuntan publik, biaya jasa audit yang dibayarkan klien dan hubungan sosial dengan klien.

B. Pengertian Independensi

Independensi adalah keadaan bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain (Mulyadi, 2002: 26). Independensi adalah sikap tidak memihak. Independensi auditor adalah sikap tidak memihak kepada kepentingan siapapun dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen. Auditor mempunyai kewajiban untuk bersikap jujur tidak saja kepada pihak manajemen, tetapi juga terhadap pihak ketiga sebagai pemakai laporan keuangan, seperti kreditor, pemilik maupun calon pemilik.

Auditor mempunyai kewajiban untuk bersikap jujur baik kepada pihak manajemen maupun pihak-pihak lain seperti pemilik, kreditor, investor. Kebanyakan literatur independensi auditor menyarankan bahwa kredibilitas laporan keuangan tergantung pada persepsi audit independen dari seorang auditor eksternal oleh pengguna laporan keuangan (Firth, 1980; Lavin, 1976). Studi yang dilakukan oleh Firth (1980), misalnya mengemukakan alasan bahwa, jika auditor terlihat tidak independen, maka pengguna laporan keuangan semakin tidak percaya atas laporan keuangan yang dihasilkan auditor dan opini auditor tentang laporan keuangan perusahaan yang diperiksa menjadi tidak ada nilainya. Kredibilitas seorang auditor tergantung tidak hanya pada independensi

dalam fakta, tetapi juga tergantung pada independensi dalam persepsi/penampilan, guna menjaga dan mempertahankan kepercayaan publik akan profesinya sebagai auditor (Pany dan Reckers, 1980). Studi ini berfokus pada independensi berdasarkan persepsi.

Mayoritas studi empiris yang ada tentang persepsi independensi auditor memfokuskan pada pengidentifikasian faktor-faktor yang berpotensi mempengaruhi independensi dan menilai dampaknya terhadap independensi dalam persepsi, karena independensi aktual tidak mudah untuk diobservasi. Beberapa studi mencoba untuk menemukan hubungan antara faktor-faktor tersebut dengan independensi auditor, apakah berhubungan secara signifikan atau tidak, apakah berhubungan secara positif atau secara negatif (Pany dan Reckers, 1980). Kelompok yang lain mencoba untuk membuat peringkat berdasarkan tingkat pengaruhnya pada persepsi independensi auditor (Shockley, 1981; Bartlett, 1993).

Diantara faktor-faktor yang berpengaruh terhadap persepsi independensi auditor yang telah diteliti adalah : (1) efek dari pemberian hadiah (Pany dan Reckers, 1980); (2) pemberian diskon pembelian (Pany dan Reckers, 1980); (3) ukuran kantor akuntan publik (KAP) (Shockley, 1981); (4) layanan pemberian jasa konsultasi manajemen atau management advisory services (MAS) (Shockley, 1981; Knapp, 1985; Bartlett, 1993; Teoh dan Lim, 1996); (5) kondisi keuangan klien (Knapp, 1985); (6) bentuk dari permasalahan konflik (Knapp, 1985); (7) lamanya hubungan audit dengan perusahaan klien (Shockley, 1981; Teoh

dan Lim, 1996); (8) tingkat persaingan dalam memberikan layanan jasa auditing (Knapp, 1985); (9) besarnya jasa audit yang relatif terhadap besarnya klien (Bartlett, 1993; Teoh dan Lim, 1996; Pany dan Reckers, 1980); (10) keberadaan komite audit (Teoh dan Lim, 1996).

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 auditor diharuskan untuk selalu bersikap independen dalam menjalankan tugasnya seorang auditor tidak boleh memihak kepada siapapun, bersikap obyektif dan jujur.

Sejalan dengan Arens dan Loebbecke, Mulyadi (2002) menguraikan 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. 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) 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 terjadi terlalu erat kaitanya 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 keramahtamahan (*familiarity*) yang berlebihan dengan klien (Ruchjat Kosasih, hal. 47-48).

Kualitas auditing sangat bergantung pada persepsi publik akan independensi yang dimiliki auditor, independensi ini mengandung makna mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan ujian audit, mengevaluasi hasilnya dan membuat laporan audit. Bila auditor sebagai penasehat kliennya, seorang bankir atau lainnya, maka auditor tidak bisa dianggap sebagai karakteristik auditor yang paling kritis. Hal ini didasari bahwa banyak pemakai berbeda yang bergantung pada laporan akuntan publik untuk kewajaran dari laporan keuangan adalah harapan dari sudut pandang yang tidak bias. Oleh karena itu adalah suatu yang tidak mengherankan jika independensi merupakan hal sangat diutamakan dalam auditing.

Mempertahankan perilaku independen bagi auditor dalam memenuhi tanggung jawab mereka adalah sangat penting, namun yang lebih penting lagi adalah bahwa pemakai laporan keuangan memiliki kepercayaan atas independensi itu sendiri. Berubahnya lingkungan audit telah menimbulkan kebutuhan akan perubahan yang cukup besar persyaratan independensi. Misalnya meningkatnya kepemilikan saham oleh individu telah meningkatkan potensi pelanggaran tidak sengaja atas persyaratan independensi yang disebabkan oleh kepemilikan saham oleh

anggota keluarga dan anggota kantor audit yang tidak terlibat dengan penugasan audit. Organisasi dan kisaran pelayanan yang ditawarkan oleh kantor akuntan publik juga telah bergeser dan kantor tersebut sering memasuki bisnis yang rumit dan hubungan keuangan dengan klien.

C. Pengertian Akuntan Publik Sebagai Profesi

Profesi akuntan publik merupakan suatu profesi yang memberikan jasa pemeriksaan laporan keuangan yang disusun oleh pihak manajemen. Di Indonesia profesi akuntan publik telah diakui secara resmi oleh pemerintah sejak dikeluarkannya Undang-Undang No 34 Tahun 1954, tentang pemakaian gelar Akuntan. Kriteria suatu pekerjaan atau jabatan dapat disebut sebagai suatu profesi adalah sebagai berikut:

Hadibroto, (1982) menjelaskan pengertian profesi sebagai kumpulan orang-orang yang terlibat dalam aktivitas serupa yang memenuhi syarat :

- a). Harus berdasarkan suatu disiplin pengetahuan khusus,
- b). Diperlukan suatu proses pendidikan tertentu untuk atas pengetahuan tersebut,
- c). Mempunyai standar kualifikasi yang mengatur dan harus ada pengakuan formal berkaitan dengan statusnya,
- d). Harus mempunyai norma perilaku yang mengatur hubungan antara profesi dengan langganan, teman sejawat dan publik, maupun penerimaan tanggung jawab yang tercakup dalam suatu pekerjaan dalam melayani kepentingan umum,
- e). Harus mempunyai organisasi yang mengabdikan diri untuk

memajukan kewajiban-kewajibanya terhadap masyarakat, disamping untuk kepentingan kelompok itu sendiri.

Roy dan Mc Neill (1990,60) dalam Suryatmini (2002), mengungkapkan ciri-ciri profesi yang telah mapan adalah sebagai berikut:

- a). Memberikan jasa bermanfaat bagi masyarakat.
- b). Terikat oleh prinsip-prinsip etik dengan tekanannya pada kebajikan berupa pelayanan, kejujuran, integritas, serta pengabdian kepada kesejahteraan yang dilayani.
- c). Mempunyai persyaratan yang harus dipenuhi untuk dapat menjadi anggota sesuai aturan Undang-undang.
- d). Mempunyai prosedur dalam menegakkan disiplin anggota, yang melanggar kode etik.
- e). Mempunyai pengetahuan minimal dalam bidang keahliannya yang diperoleh melalui pendidikan formal.
- f). Mempunyai bahasa sendiri, dan mengenai hal-hal yang sangat teknis serta hanya dimengerti oleh mereka yang menjadi anggota.

Berdasarkan kriteria di atas dapat disimpulkan bahwa akuntan publik adalah suatu profesi, dengan alasan memiliki spesialisasi pengetahuan dan pendidikan khusus, dimana untuk mendapatkan kualifikasi sebagai seorang akuntan harus terlebih dahulu melalui proses pendidikan resmi, sesuai SK Mendikbud R.I. No. 036/U/1993 tentang Gelar dan Sebutan Lulusan Perguruan Tinggi, dan Naskah Kerjasama IAI dengan Dirjen Dikti No. 565/D/T/2002 dan No. 2460/MOV/IAI/02, untuk memperoleh gelar akuntan, seseorang yang menyandang gelar Sarjana Ekonomi (Akuntansi) wajib mengikuti Pendidikan Profesi Akuntansi (PPAk)

pada Perguruan Tinggi Penyelenggara yang telah mendapat izin dari Direktur Jenderal Pendidikan Tinggi (Dirjen Dikti). Di Indonesia berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 423/KMK.06/2002.

Dari uraian di atas, maka akuntan publik harus kompeten dan independen dalam menjalankan tugasnya, yang mempunyai arti, bahwa tanggung jawab untuk berperilaku lebih baik dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang dibebankan kepadanya dan dapat memenuhi undang-undang serta peraturan masyarakat. Sebagai profesional, akuntan publik mengakui tanggung jawabnya terhadap masyarakat, klien dan rekan seprofesinya, termasuk untuk berperilaku yang terhormat yang merupakan pengorbanan pribadi. Perilaku profesional yang tinggi pada akuntan publik adalah penting untuk meyakinkan klien dan pemakai laporan keuangan atas kualitas audit dan jasa lain yang diberikan.

D. 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-prinsip etik sebagaimana dimuat dalam Prinsip Etika Profesi Institut Akuntan Publik Indonesia tahun 2007 - 2008, Setiap praktisi wajib mematuhi prinsip dasar etika profesi.

(a) Prinsip integritas, setiap praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan profesional dan hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya. (b) Prinsip objektivitas, setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak lain memengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya. (c) Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional (*professional competence and due care*).

Setiap Praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap Praktisi harus bertindak secara profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya. (d) Prinsip kerahasiaan, setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa

persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh Praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga. (e) Prinsip perilaku profesional, setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan 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 kompleksnya 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) 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 (Sihwahjoeni & Gudono hal. 170)

E. Faktor-faktor yang mempengaruhi Independensi auditor

Faktor-faktor yang mempengaruhi independensi adalah sebagai berikut: (a). Ukuran kantor akuntan publik artinya menggolongkan besar atau kecilnya kantor akuntan berdasarkan atas afiliasi atau keanggotaan yang ikut bergabung. Kantor akuntan besar berarti kantor akuntan publik tersebut berafiliasi, sedangkan kantor akuntan publik dianggap kecil karena tidak berafiliasi (shockley, 1981). (b). Lamanya hubungan audit dengan klien, artinya waktu atau periode perikatan atau penugasan yang dilakukan oleh klien pada auditor ada batas tertentu yang telah diatur dalam AICPA, yaitu lima tahun atau kurang dan lebih dari lima tahun, jika penugasan lebih dari lima tahun dianggap terlalu lama sehingga mempunyai pengaruh negatif terhadap independensi (Shockley, 1981). (c). Faktor ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien artinya bahwa akuntan publik dilarang untuk memiliki saham atau investasi langsung lainnya dari klien auditnya (Arens, 2011). (d). Pemberian jasa lain selain jasa audit artinya bahwa kantor akuntan publik pada dasarnya menyediakan berbagai jasa bagi masyarakat diantaranya jasa pemeriksaan atas laporan keuangan, jasa ini dilakukan oleh akuntan

publik tipe auditor namun ada jasa lain yaitu jasa akuntansi dan review, jasa akonsultasi dimana jasa ini biasa dilakukan oleh akuntan publik tipe praktisi (Mulyadi,2002). (e). Persaingan antar kantor akuntan publik artinya melakukan tindakan atau perbuatan maupun mengucapkan perkataan yang mencerminkan profesi sehingga dapat merusak reputasi rekan profesi, persaingan yang tajam akan meningkatkan resiko rusaknya independensi akuntan publik (shockley, 1981). (f). Audit fee artinya imbalan dalam bentuk uang atau barang lainnya yang diterima dari klien atau pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien atau pihak lain (Supriyono,1988). (g). Hubungan sosial dengan klien artinya bahwa akuntan publik menjadi anggota atau pengurus pada badan-badan sosial, akuntan publik tidak dapat memeriksa badan sosial atau yayasan tersebut (Suryatmini,2002). (h). Pelayanan atau service dari klien artinya bahwa tindakan yang diberikan klien pada auditor dengan tujuan klien dapat memberikan kepuasan pada auditor sebagai partner kerja agar auditor dapat menjalankan tugasnya secara maksimal, KAP sebagai pelaku bisnis yang berorientasi kepada jasa, dituntut untuk mencapai dan menjaga kepuasan konsumen dan kesungguhan KAP tersebut dalam memperhatikan kebutuhan kliennya (Janti Soegiastuti,2005).

F. Penelitian Tentang Independensi

Penelitian sebelumnya menyangkut independensi auditor masih berfokus pada pengujian untuk mendapatkan bukti empiris mengenai

faktor-faktor yang mempengaruhi independensi dalam penampilan akuntan publik. Hasilnya menyimpulkan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi terhadap independensi auditor di antaranya adalah : ikatan keluarga dan hubungan usaha, persaingan antar kantor akuntan publik, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya hubungan audit dan jumlah fee yang besar.

Penelitian yang dilakukan Lavin (1976) menyebutkan faktor-faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik meliputi ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit dan lamanya hubungan audit dengan klien. Penelitian yang dilakukan oleh Shockley (1981), mengemukakan hasil penelitian bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik di Amerika Serikat adalah pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien, persaingan antar KAP, besarnya KAP dan lamanya hubungan audit. Supriyono (1988) melakukan penelitian yang bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi independensi dalam penampilan akuntan publik di Indonesia. Hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa faktor-faktor yang berpengaruh terhadap independensi akuntan publik antara lain adalah : ikatan keluarga dan hubungan usaha dengan klien, persaingan antar KAP, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya penugasan audit, besar KAP dan besarnya *fee audit*. Sementara penelitian yang dilakukan oleh Kadir (1993) menyimpulkan bahwa ada kecenderungan perusahaan yang *go*

public menyukai KAP nasional bekerja sama dengan KAP asing sebagai auditor dari pada KAP nasional murni.

Penelitian yang dilakukan oleh Burton dan Robert (1967) mengacu adanya sikap pro dan kontra terhadap lamanya hubungan audit antara perusahaan dengan auditornya yang dapat menimbulkan ancaman terhadap independensi auditor. Salah satu hasilnya menyebutkan bahwa adanya kecenderungan perusahaan untuk berpindah KAP dari KAP yang kecil ke KAP yang besar. Penelitian yang dilakukan SEC (*Security Exchange Commission*) melalui Pricewaterhouse Coopers menyebutkan ternyata ada lebih dari 8000 pelanggaran atas independensi auditor KAP-KAP di Amerika Serikat, empat dari lima kasus adalah rekan atau keluarga mereka memiliki saham atau menginvestasikan dana mereka di perusahaan yang mereka audit, sedangkan lima dari delapan KAP telah berinvestasi ke dalam perusahaan yang menggunakan jasanya.

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 yang dilakukan oleh Nur Barizah Abu Bakar *et al.*,(2005), mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor: persepsi para pegawai yang menangani kredit bank komersial di Malaysia, menyimpulkan bahwa, perusahaan audit kecil, perusahaan audit yang beroperasi dilingkungan yang kompetitif, perusahaan audit yang mengaudit klien yang sama terlalu lama, besarnya *fee*, penyediaan jasa konsultasi manajemen, tidak adanya komite audit berisiko tinggi atas hilangnya independensi.

Ringkasan penelitian terdahulu disajikan pada Lampiran 1.

G. Perumusan Hipotesis

1. Lamanya Hubungan Audit Dalam Memberikan Layanan Jasa Pada Klien

AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) 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), 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.

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). *US Congressional Subcommittee* tentang laporan, akuntansi manajemen, Komite Metcalf (1976) mempertimbangkan bahwa bahaya di atas jauh lebih serius dan cukup fatal untuk memberikan rekomendasi berupa rotasi mandat atau kekuasaan dari auditor sebagai bentuk perbaikan. Rotasi ini meyakinkan,

bahwa auditor akan tetap independen karena hubungan yang terjadi dengan pihak klien dibatasi, sehingga tidak ada kepentingan terselubung (Teoh & Lim,1996). Namun demikian hal ini ditentang (Shockley,1981).

Dalam sebuah studi yang dilakukan oleh Shockley (1981) hubungan yang terjadi antara perusahaan audit dan perusahaan klien yang berlangsung lama dinyatakan tidak memberikan dampak yang signifikan terhadap persepsi independensi. Teoh & Lim,(1996) juga menemukan hasil yang sama, yaitu adanya hubungan yang negatif antara lamanya hubungan perusahaan audit dengan perusahaan klien dalam hubungannya dengan independensi auditor.

Idealisme auditor sebagai seorang profesional dimungkinkan ikut berpengaruh terhadap independensi auditor. Dari uraian di atas dapat dirumuskan hipotesis :

H1 : Lamanya hubungan audit dengan klien berpengaruh secara negatif terhadap independensi auditor.

2. Faktor Ikatan Kepentingan Keuangan dan Hubungan Usaha dengan Klien

Akuntan publik harus bebas dari ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien yang diperiksa, jika tidak akan mengakibatkan rusaknya independensi akuntan publik. *Code of Profesional Ethics (Rule 101-Independence)* menyatakan, bahwa seorang anggota atau kantor akuntan publik yang bertindak sebagai partner atau pemegang saham tidak boleh menyatakan suatu pendapat terhadap laporan keuangan suatu

perusahaan, kecuali auditor atau kantornya independen dalam hubungan dengan perusahaan tersebut. Independensi akuntan publik di anggap lemah apabila selama periode perjanjian kerja atau saat menyatakan pendapatnya auditor atau kantornya memiliki kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung secara material di dalam perusahaan yang diperiksa, memiliki investasi maupun hutang piutang di dalam bisnis pada perusahaan yang diperiksanya atau juga karyawan penting atau sebagai pemegang saham utama.

Jika seorang akuntan publik menjadi pengurus perusahaan klien, maka kemampuannya dalam mengevaluasi kewajaran penyajian laporan keuangan klien akan mempengaruhi pandangan mengenai independensi auditor dalam penampilan.

Hasil penelitian suyatmini (2002) memberikan bukti empiris bahwa terdapat pengaruh negatif antara kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien terhadap independensi auditor.

Dari uraian di atas dapat dirumuskan hipotesis :

H2: Terdapat pengaruh negatif antara ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien terhadap independensi auditor.

3. Layanan Jasa Konsultasi Manajemen

Beberapa survey empiris dilakukan untuk mengetahui bagaimana pihak ke tiga, auditor, perusahaan memandang hal ini. Namun hasilnya masih menjadi perdebatan yang terus berlangsung dan belum dapat disimpulkan (Goldman dan Barlev, 1974). McKinley *et al.* (1985)

melaporkan, bahwa pada riset awal yang berhubungan dengan penggunaan laporan keuangan memberikan indikasi bahwa independensi auditor dipengaruhi secara negatif dengan jasa tambahan berupa saran yang diberikan bagi klien. Mereka percaya, bahwa jasa tambahan semacam ini akan menciptakan hubungan kerja antara auditor dan klien yang terlalu dekat. Seperti halnya studi yang dilakukan oleh Shockley (1981); Pany dan Reckers (1983, 1984) dan Knapp (1985), menyatakan, bahwa MAS berpengaruh negatif terhadap persepsi independensi auditor. Reckers dan Stagliano (1981) menyimpulkan, bahwa hilangnya kepercayaan dari auditor eksternal akan meningkat secara signifikan jika biaya non audit yang dibayarkan kepada auditor melebihi 50% dari biaya jasa audit.

Berlawanan dengan hal di atas, maka studi lainya menemukan hal yang berbeda (Wallman, 1996). Menurut Golman dan Barlev (1974) yang mendukung sudut pandang ini penambahan layanan jasa pada pihak manajemen perusahaan akan meningkatkan kekuatan dan independensi dari auditor. Terdapat hubungan positif antara MAS dan persepsi independensi auditor. Mereka percaya bahwa MAS akan meningkatkan pengetahuan auditor tentang klien, sehingga meningkatkan obyektivitas auditor (Wallman, 1996). Goldman dan Barlev (1974) yang mendukung sudut pandang ini menyatakan, bahwa penambahan layanan jasa pada manajemen akan meningkatkan kekuatan dan independensi auditor. Mereka membantah, bahwa hal ini terjadi karena jenis layanan yang

paling sering dikonsultasikan bersifat non rutin dan karena jasa semacam ini memperoleh manfaat dari perusahaan klien secara langsung. Sebagai akibatnya penggantian audit konsultan akan mengakibatkan hilangnya nasihat yang berguna untuk perusahaan. Oleh karena itu posisi penawaran menjadi lebih kuat dan dia akan memiliki peralatan yang lebih baik untuk menahan campur tangan dalam kinerja tugas auditing dan cenderung dapat mempertahankan independensi.

Terakhir terdapat beberapa studi yang sudah memperlihatkan, bahwa MAS tidak memiliki pengaruh terhadap persepsi independensi auditor, misalnya studi yang dilakukan oleh McKinley *et al*, (1985), yang menyatakan, bahwa MAS tidak secara signifikan mempengaruhi petugas yang menangani pinjaman di bank komersial. Persepsi mereka akan kehandalan laporan keuangan untuk memutuskan suatu pinjaman.

Hasil akhir yang menimbulkan masalah ini menjelaskan, bahwa efek dari MAS terhadap persepsi independensi audit bersifat kompleks (Gul,1989; Shockley,1982) dan faktor lain seperti perbedaan biaya dari subyek penelitian mungkin juga menjadi faktor yang signifikan dalam cara pandang MAS sebagai salah satu konteks dalam independensi auditor. Dari uraian di atas dapat dirumuskan hipotesis :

H3: Pelayanan konsultasi manajemen oleh auditor kepada klien berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.

4. Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik

Semakin banyak perusahaan yang merasa pentingnya peran akuntan publik untuk mengaudit laporan keuangannya, maka akuntan publik berusaha agar jasa auditnya tetap dipergunakan oleh klien, sehingga banyak berdiri kantor akuntan publik. Persaingan yang semakin besar antara kantor akuntan publik mempunyai pengaruh yang besar terhadap independensi auditor dan juga solidaritas profesional menjadi rendah, untuk mempertahankan klien agar tidak berpindah ke kantor akuntan publik lain, maka kantor akuntan publik tersebut cenderung tunduk pada tekanan klien (Supriyono, 1988). Penelitian Shockley (1981) menunjukkan bahwa persaingan yang besar meningkatkan resiko rusaknya independensi akuntan publik.

Menurut Arens (2011) menyebutkan, bahwa persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh relatif kecil terhadap independensi auditor, hal ini disebabkan karena kantor akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaan menggunakan norma pemeriksaan akuntan yang sama.

Dari uraian tentang persaingan antar kantor akuntan publik dirumuskan hipotesis :

H4: Persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh secara positif terhadap independensi auditor.

5. Keberadaan Komite Audit

Komite audit adalah salah satu pilar penting dalam penerapan *good corporate governance*, karena dalam membuat laporan keuangan komite audit diikutsertakan. Hal tersebut menunjukkan peran penting komite audit tersebut dalam mengawasi berbagai aspek organisasi perusahaan. Komite audit merupakan sub-komite dari dewan komisaris yang berfungsi melaksanakan pengawasan dan berhubungan dengan pihak pemakai laporan keuangan, seperti investor, kreditor, pemegang saham serta melakukan fungsi-fungsi khusus yang berkaitan dengan etika bisnis perusahaan.

Terdapat banyak riset yang menjelaskan adanya hubungan positif antara komite audit dan independensi auditor. Pada dasarnya terdapat hubungan positif antara komite audit dan independensi auditor, artinya keberadaan komite audit akan meningkatkan independensi auditor.

Teoh dan Lim (1996) dalam studinya menemukan, bahwa pembentukan komite audit memiliki dampak positif yang kuat dalam meningkatkan independensi auditor. Seperti halnya Knapp 1985; Lau dan Ng (1994) menyatakan, bahwa keberadaan komite audit akan meningkatkan kecenderungan pihak perbankan untuk menyetujui suatu pinjaman, yang merupakan cerminan dari meningkatnya kepercayaan terhadap auditor. Sebaliknya Gul (1989) menemukan, bahwa komite audit tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap persepsi akan independensi auditor.

Dari uraian tentang keberadaan komite audit pada perusahaan klien dapat dirumuskan hipotesis :

H5: Keberadaan komite audit pada perusahaan klien berpengaruh secara positif terhadap independensi auditor.

6. Biaya Jasa Audit (*Audit Fees*)

Normalnya, saat membicarakan tentang hubungan antara besarnya biaya jasa audit dan independensi auditor, biaya jasa audit yang besar berhubungan dengan makin tingginya risiko melemahnya independensi auditor. *Accountant International Study Group (1976)* 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 (1998,4) dengan jelas menyatakan, bahwa total biaya dari seorang klien kepada auditor sebaiknya tidak melebihi persentase total perputaran uang dalam kantor akuntan publik.

Noordin (1990) menyatakan kecemasannya, bahwa kode etik sebaiknya dapat memberikan panduan untuk membatasi ketergantungan yang berlebihan dari seorang auditor pada klien dalam hal pendapatan

yang mereka terima. ICAEW (*Institute of Chartered Accountants in England & Wales*) sudah mengatur, bahwa ukuran atau besarnya biaya jasa audit dari klien berukuran besar sebaiknya tidak melebihi 15% dari total biaya, untuk menghindari makin melemahnya independensi auditor. Kriteria 15% ini secara umum digunakan di Australia oleh para auditor untuk mempertimbangkan posisinya yang harus tetap independen, namun ada pendapat yang menyatakan, bahwa nilai 15% ini terlalu rendah.

Komisi Cohen (AICPA,1978) mengarahkan perhatiannya langsung pada faktor ukuran atau besarnya biaya jasa audit sebagai salah satu permasalahan kritis yang erat kaitannya dengan independensi auditor. Perhatian yang besar ini mendorong munculnya banyak riset yang membahas hubungan antara besarnya biaya jasa audit dengan independensi auditor dan juga besarnya biaya jasa audit dengan faktor lain, seperti pelayanan konsultasi manajemen oleh auditor, besarnya perusahaan audit dan tingkat persaingan, sebagai akibatnya banyak studi empiris yang tidak melihat faktor-faktor ini secara tunggal, sebaliknya mereka menghubungkannya dengan faktor lain. Burton (1982), misalnya, menunjukkan, bahwa terdapat hubungan antara MAS (*management advisory services*) dan besarnya biaya jasa audit. Saat MAS meningkat, maka auditor akan lebih bergantung pada klien dikarenakan besarnya biaya jasa yang dibayarkan oleh perusahaan klien kepada mereka. Hal ini tampaknya logis bila perusahaan audit berukuran kecil akan lebih tergantung pada klien karena biaya jasa yang mereka bayarkan.

Sebenarnya besarnya biaya jasa audit tidak memberikan perbedaan yang signifikan pada perusahaan audit berukuran besar ataupun kecil. Lebih lanjut tingkat persaingan dalam lingkungan yang makin kompetitif, maka auditor dipersepsikan akan cenderung tidak terlalu independen, disebabkan makin sedikitnya ketergantungan klien pada perusahaan audit. Shockley (1982) menjelaskan, bahwa efek buruk dari MAS, yaitu ukuran atau besarnya perusahaan audit dan tingkat persaingan akan muncul karena adanya hubungan antara variabel-variabel ini dengan biaya jasa audit yang dibayarkan oleh klien.

Meskipun demikian terdapat studi yang membuktikan sebaliknya, misalnya studi yang dilakukan oleh Gul (1991) yang menyatakan dalam sebuah hipotesa dan menguji apakah biaya jasa audit merupakan penentu utama dari persepsi independensi auditor apapun bentuk variabel lainnya, entah MAS, lingkungan yang bersaing ataupun besarnya perusahaan audit. Ia menunjukkan, bahwa independensi berhubungan dengan masing-masing variabel tersebut dan akan mempengaruhi para petugas yang menangani pinjaman. Gul juga menyatakan, bahwa biaya jasa audit menjadi penentu utama dari persepsi independensi auditor.

Studi lainnya yang berhubungan dengan biaya jasa audit dilakukan oleh Pany dan Reckers (1980). Mereka menyatakan, bahwa ukuran atau besarnya perusahaan klien bersifat relatif terhadap perusahaan audit dan memiliki efek langsung terhadap persepsi independensi auditor. Mereka mendefinisikan biaya jasa audit sebagai persentase dari pendapatan

perusahaan. Mereka menyatakan, bahwa tidak ada efek yang signifikan terhadap persepsi independensi, namun dalam studi yang sama tahun 1983, meski efek dari besarnya perusahaan klien tidak menunjukkan hasil yang signifikan mereka memperhatikan, bahwa responden menyatakan keyakinannya sebagai auditor yang independen saat klien mereka berukuran besar (ukuran didefinisikan dalam hal pembayaran biaya jasa audit yang diukur dengan persentase pendapatan perusahaan). Kode etik IAI 1998 menyatakan, bahwa anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi.

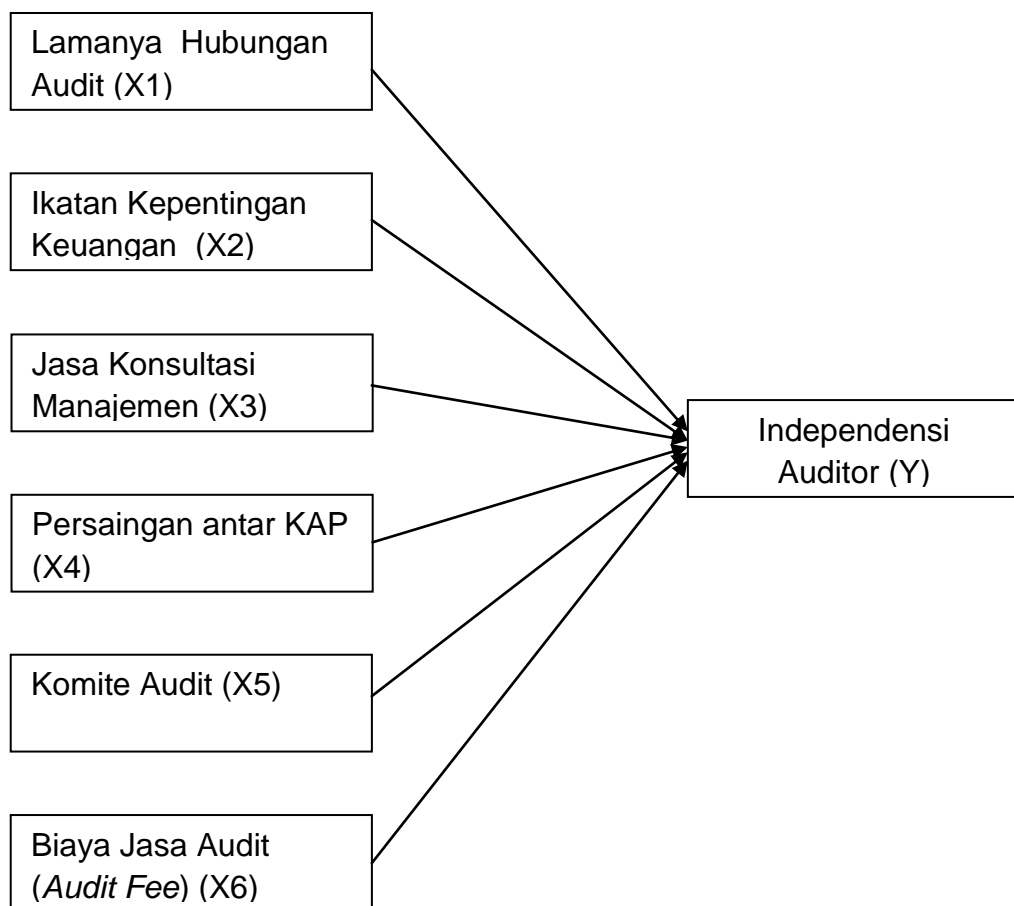
Suyatmini (2002), berpendapat bahwa biaya jasa audit yang besar dapat mempengaruhi independensi auditor, dengan alasan : (1) kantor akuntan publik yang menerima *audit fee* yang besar merasa tergantung pada klien, meskipun laporan keuangan klien mungkin tidak sesuai dengan prinsip akuntansi berterima 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.

Supriyono (1988) memberikan bukti empiris, bahwa besarnya *audit fee* mempengaruhi independensi auditor, sedangkan Suyatmini (2002) memberikan bukti empiris, bahwa besarnya *audit fee* tidak berpengaruh terhadap independensi auditor. Dari uraian di atas dapat dirumuskan hipotesis :

H6: Biaya jasa audit (*audit fee*) berpengaruh secara positif terhadap independensi auditor.

H. Kerangka Pemikiran Teoritis

Sebagai alur pemikiran dalam penelitian ini dapat digambarkan dalam kerangka pemikiran teoritis sebagai berikut:



Gambar 1: Kerangka Pemikiran Teoritis

BAB III

METODE PENELITIAN

A. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel

Populasi adalah wilayah generalisasi data yang terdiri atas objek atau subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu, baik dari hasil pengukuran ataupun perhitungan kualitatif maupun kuantitatif. Populasi merupakan sekumpulan orang, kejadian, atau segala sesuatu yang menjadi sasaran penelitian (Sekaran, 2003) sedangkan sampel adalah bagian populasi yang akan mewakili populasi untuk diteliti. Populasi dalam penelitian adalah kantor akuntan publik (KAP) baik skala kecil, maupun menengah yang berada di Surabaya, Denpasar dan Makassar. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel bebas (X) adalah lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit, sedangkan variabel terikatnya (Y) adalah independensi auditor.

Teknik sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *random sampling*, yaitu pemilihan probabilitas yang tidak terbatas. Metode ini memberikan kesempatan yang sama bersifat tidak terbatas pada setiap

elemen populasi untuk dipilih sebagai sampel (Nur Indriantoro dan Bambang Supomo, 2002).

B. Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan cara menyebarkan kuesioner pada auditor yang menjadi sampel penelitian. Metode yang digunakan untuk menyebarkan kuesioner tersebut adalah dengan metode mail survey, yaitu peneliti mengirimkan kuesioner kepada sampel yang dilampiri perangko balasan dengan tujuan para responden lebih mudah dalam pengembalian kuesioner yang telah diisi (Nazir, 2006), kepada auditor (akuntan) yang bekerja di KAP di Kota Surabaya, Denpasar dan Makassar.

Petunjuk pengisian kuesioner dibuat sesederhana mungkin, yaitu dengan membubuhkan tanda cek (√) pada kolom yang sudah disediakan sesuai dengan pendapatnya dari sejumlah alternatif jawaban yang sudah disediakan. Alternatif jawaban yang disediakan adalah dengan menggunakan skala Likert lima (5) poin dimana semakin tinggi skala menunjukkan semakin tinggi persepsinya terhadap independensi. Makna skala tersebut adalah: (1) sangat tidak setuju, (2) tidak setuju, (3) netral, (4) setuju, (5) sangat setuju. Dengan cara demikian responden tidak akan merasa kesulitan dalam memberikan responnya.

C. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Dalam penelitian terdapat 2 (dua) jenis variabel yaitu variabel Independen dan variabel dependen.

1. Variabel Independen

Variabel independen dalam penelitian ini adalah faktor lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya jasa audit (*audit fee*).

a. Lamanya hubungan audit dengan klien.

Lamanya hubungan audit dengan klien yang dimaksud dalam penelitian ini adalah lamanya penugasan audit seorang partner kantor akuntan publik kepada klien. Shockley (1981), 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 hal ini terjadi, maka seorang auditor yang seharusnya bersikap independen dalam memberikan opininya menjadi cenderung tidak independen. Di Indonesia lamanya penugasan audit seorang partner kantor akuntan publik terhadap klien yang sama dibatasi berturut-turut maksimal hanya sampai tiga (3) tahun sedangkan kantor

akuntan publik maksimal hanya sampai enam (6) tahun. Untuk mengukur variabel ini peneliti menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Lavin (1976) dengan menggunakan atribut-atribut yang dijabarkan dalam lima pertanyaan. Responden diminta untuk memberikan jawaban dengan menggunakan skala likert 1 sampai dengan 5, skala rendah menunjukkan bahwa hubungan audit dengan klien semakin lama atau lebih dari lima tahun dan skala tinggi menunjukkan bahwa hubungan audit dengan klien tidak lama atau kurang dari lima tahun. Adapun variabel indikatornya adalah lama penugasan kurang dari lima tahun dan lebih dari lima tahun.

b. Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien.

Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, yang dimaksud dalam penelitian ini adalah kantor akuntan publik secara lembaga ataupun personal didalamnya tidak mempunyai ikatan keluarga dan hubungan usaha dengan klien, seperti: kepemilikan saham, investor, administrator, mempunyai hutang piutang, sebagai pemimpin emisi dengan usaha kliennya. Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha antara auditor atau kantornya dengan klien yang diperiksa dapat mengakibatkan rusaknya independensi auditor. Untuk mengukur variabel ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, peneliti menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh suyatmini (2002). Setiap responden diminta untuk menjawab lima butir pertanyaan yang mengukur ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien dengan memilih skala 1 sampai dengan 5 dimana skala rendah

menunjukkan auditor semakin mempunyai ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien dan skala tinggi menunjukkan bahwa auditor semakin tidak mempunyai ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha, investasi, hutang piutang, kepemilikan saham.

c. Pelayanan jasa konsultasi manajemen.

Penambahan layanan jasa pada pihak manajemen perusahaan akan meningkatkan kekuatan dan independensi dari auditor. Terdapat hubungan positif antara MAS dan persepsi independensi auditor. Mereka percaya bahwa MAS akan meningkatkan pengetahuan auditor tentang klien, sehingga meningkatkan obyektivitas auditor (Wallman, 1996). McKinley *et al.* (1985) melaporkan, bahwa pada riset awal yang berhubungan dengan penggunaan laporan keuangan memberikan indikasi bahwa independensi auditor dipengaruhi secara negatif dengan jasa tambahan berupa saran yang diberikan bagi klien. Mereka percaya, bahwa jasa tambahan semacam ini akan menciptakan hubungan kerja antara auditor dan klien yang terlalu dekat. Peneliti menjabarkan dalam bentuk pertanyaan dengan menggunakan skala likert 5 poin, responden diminta untuk menjawab sejauh mana kesetujuan mereka terhadap masing-masing pertanyaan yang mengukur jasa konsultasi manajemen, skala rendah menunjukkan bahwa semakin banyak jasa konsultasi yang diberikan oleh akuntan publik dan skala tinggi menunjukkan bahwa semakin sedikit jasa konsultasi yang diberikan oleh akuntan publik.

Adapun variabel indikatornya adalah pemberian jasa non audit, konsultasi pajak, studi kelayakan usaha dan konsultasi akuntansi.

d. Persaingan antar kantor akuntan publik (KAP)

Persaingan antar kantor akuntan publik yang dimaksud dalam penelitian ini adalah bahwa semakin banyak anggota profesi akuntan publik, mengakibatkan persaingan antar akuntan publik menjadi lebih besar, persaingan yang besar antara kantor akuntan publik kemungkinan mempunyai pengaruh terhadap independensi auditor. Untuk mengukur pengaruh persaingan antar akuntan publik, peneliti menggunakan dasar instrumen dari Lavin (1976) yang dikembangkan oleh Suyatmini dengan atribut-atribut yang dijabarkan dalam dua pertanyaan dengan menggunakan skala likert 5 point. Skala rendah menunjukkan persaingan kantor akuntan publik kecil dan skala tinggi menunjukkan persaingan antar kantor akuntan publik besar. Variabel indikatornya adalah besarnya persaingan antar kantor akuntan publik.

e. Keberadaan komite audit pada perusahaan klien.

Yang dimaksud komite audit dalam penelitian ini adalah komite audit yang dibentuk di dalam perusahaan klien yang diaudit. Komite audit mempunyai peran penting dalam mengawasi berbagai aspek organisasi perusahaan. Komite audit merupakan sub-komite dari dewan komisaris yang berfungsi melaksanakan pengawasan dan berhubungan dengan pihak pemakai laporan keuangan seperti investor, kreditor, pemegang

saham serta melakukan fungsi-fungsi khusus yang berkaitan dengan etika bisnis perusahaan. Teoh dan Lim (1996) dalam studinya menemukan, bahwa pembentukan komite audit memiliki dampak positif yang kuat dalam meningkatkan independensi auditor. Knapp (1985); Lau dan Ng (1994), menyatakan, bahwa keberadaan komite audit akan meningkatkan kecenderungan pihak perbankan untuk menyetujui suatu pinjaman, yang merupakan cerminan dari meningkatnya kepercayaan terhadap auditor. Indikator variabel ini diukur melalui: fungsi komite audit, keanggotaan komite audit, keahlian minimal salah satu anggota komite audit dalam bidang akuntansi/keuangan dan jumlah pertemuan/rapat komite audit dalam satu tahun. Pengukuran indikator ini dengan menggunakan skala Likert 5 point. Skala rendah menunjukkan klien yang tidak memiliki komite audit, sedangkan skala tinggi menunjukkan klien memiliki komite audit.

f. Biaya jasa audit (*audit fee*)

Biaya jasa audit (*audit fee*) yang dimaksud dalam penelitian ini adalah pendapatan yang diterima oleh kantor akuntan publik dari klien tertentu sesuai dengan luas dan lingkup pemeriksaan serta tingkat kesulitan yang dihadapi oleh auditor sebagaimana disepakati dalam kontrak audit. Indikator untuk mengukur variabel ini adalah tingkatan *audit fee* yang diterima oleh kantor akuntan publik dalam satu periode pemeriksaan tertentu terhadap klien tertentu serta penerimaan *fee* selain *fee* yang sudah disepakati dalam kontrak audit. Untuk mengukur variabel ini dijabarkan dalam lima pertanyaan dengan menggunakan skala likert 5

poin. Responden diminta untuk memilih jawaban yang sesuai dengan memilih angka 1 sampai 5, dimana skala rendah menunjukkan *audit fee* yang diterima merupakan sebagian kecil dari total pendapatan kantor akuntan dan skala besar menunjukkan *audit fee* merupakan sebagian besar dari total pendapatan kantor akuntan tersebut. Adapun variabel indikatornya adalah penerimaan *fee*, menetapkan *fee*, dan resiko besarnya *fee audit*.

2. Variabel Dependen

Sebagai variabel dependen dalam penelitian ini adalah independensi auditor yang bersifat obyektif, sikap tidak memihak dalam menyatakan pendapat. Indikator-indikator variabel ini diproksi melalui: kebebasan pengaruh, kejujuran, idealisme, pelayanan kepentingan umum, tanggungjawab hukum, tanggung jawab profesi, kecakapan auditing dan akuntansi. Pengukuran indikator variabel ini dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Lavin (1976) yang dimodifikasi dengan menggunakan skala Likert 5 poin, responden diminta memilih jawaban yang sesuai melalui skala 1 sampai 5. Skala rendah menunjukkan auditor semakin tidak independen dalam menjalankan tugasnya, skala tinggi menunjukkan auditor semakin independen dalam melaksanakan tugasnya.

D. Teknik Analisa Data

1. Uji Validitas dan Reliabilitas Intrumen Penelitian

Data yang dikumpulkan melalui kuesioner setelah dilakukan tabulasi kemudian dianalisa dengan menggunakan statistik diskriptif untuk mengetahui keadaan demografi responden, rata-rata jawaban responden dan standar deviasinya. Uji validitas dan reliabilitas alat pengumpul data dilakukan untuk mengetahui kesahihan dan kehandalan kuesioner sebelum kuesioner dikirimkan kepada responden. Reliabilitas diuji dengan statistik *Cronbach Alpha*, dengan ketentuan suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel, jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60 (Nunnaly, 1967 dalam Imam Ghozali, 2005). Validitas diuji dengan melakukan korelasi bivariate antara masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk, jika hasilnya signifikan, maka angket tersebut berarti valid.

2. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Uji normalitas data dilakukan untuk mengetahui apakah dalam model regresi yang digunakan data residual atau variabel pengganggu berdistribusi normal atau tidak. Uji normalitas dilakukan dengan statistik Kolmogorov-Smirnov, dengan ketentuan jika nilai Kolmogorov-Smirnov signifikan pada taraf 0,05 atau lebih rendah dari itu, maka data residual berdistribusi tidak normal, sebaliknya jika nilai Kolmogorov-Smirnov signifikan pada taraf diatas 0,05, maka data residual berdistribusi secara normal.

b. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas dilakukan untuk menguji apakah model regresi terjadi adanya korelasi antar variabel independen. Regresi yang baik hal ini seharusnya tidak terjadi. Uji ini dilakukan dengan menganalisis nilai tolerance dan VIF. Nilai *cut off* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya *multikolinearitas* adalah nilai tolerance $< 0,10$ atau sama dengan nilai VIF > 10 (Imam Ghozali, 2005).

c. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk mengetahui apakah dalam model regresi linear yang digunakan terjadi korelasi antar kesalahan pengganggu. Uji autokorelasi pada penelitian ini dilakukan dengan uji *Durbin-Watson* (DW-test). Gejala tidak terjadinya korelasi antar kesalahan pengganggu pada model regresi yang digunakan jika nilai *Durbin-Watson* lebih besar dari 2 tetapi lebih kecil dari $4 - 2$ (Imam Ghozali, 2005).

d. Uji Heterokedastisitas

Uji heterokedastisitas dilakukan untuk mengetahui apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Dalam regresi hal ini harus dihindari dan kondisi yang diinginkan adalah homokedastisitas. Heterokedastisitas dalam penelitian ini diuji dengan grafik plot antara nilai variabel dependen (*ZPRED*) dengan nilai residualnya (*SRESID*). Untuk mengetahui terjadi tidaknya heterokedastisitas dilakukan dengan cara memeriksa ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatter plot* antara

SRESID dan *ZPRED*, dimana sumbu Y merupakan Y yang diprediksi dan sumbu X adalah residualnya. Keputusan yang diambil jika tidak terjadi pola yang jelas serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka hal ini menunjukkan tidak terjadi heterokedastisitas.

E. Uji Hipotesis

Alat statistik yang digunakan untuk menguji hipotesa adalah regresi berganda (*multiple regression*), sesuai dengan rumusan masalah, tujuan serta hipotesa yang diajukan dalam penelitian ini. Regresi berganda menghubungkan satu variabel dependen dengan beberapa variabel independen dalam suatu model prediktif tunggal.

Model regresi berganda yang digunakan dalam penelitian ini disajikan dalam persamaan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + \beta_5X_5 + \beta_6X_6 + e$$

Y : Independensi auditor

α : Konstanta β_1 s/d β_6

β : Koefisien regresi

X1 : Lamanya hubungan audit dengan klien

X2 : Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien

X3 : Layanan jasa berupa saran manajerial

X4 : Persaingan kantor akuntan publik

X5 : Keberadaan komite audit pada perusahaan klien

X6 : Biaya jasa audit (*audit fee*)

e : error

Pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen di uji pada taraf 5%. Kriteria pengambilan keputusan dalam melakukan penerimaan dan penolakan setiap hipotesa adalah dengan membandingkan nilai t hitung dengan t tabel. Untuk masing-masing koefisien regresi apabila t hitung lebih kecil dari t tabel, maka hipotesa nol (H_0) tidak dapat ditolak dan apabila t hitung lebih besar dari t tabel juga digunakan kriteria nilai P value (kekuatan koefisien regresi dalam menolak H_0). Jika P value $\leq 0,05$, maka H_0 di tolak dan apabila P value $> 0,05$, maka H_0 tidak dapat di tolak. Cara pengujiannya dilakukan sebagai berikut (Imam Ghozali,2005:44):

1. Uji t statistik (Uji Parsial)

Uji statistik digunakan untuk menunjukkan seberapa jauh pengaruh variabel penjelas/independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen. Hipotesis nol (H_0) yang hendak di uji adalah apakah suatu parameter (b_i) sama dengan nol, atau $H_0: b_i = 0$, artinya apakah suatu variabel independen bukan merupakan penjelas yang signifikan terhadap variabel dependen. Hipotesis alternatif $H_a : b_i \neq 0$ artinya variabel tersebut merupakan penjelas yang signifikan terhadap variabel dependen. Dalam uji t hitung yang dapat dinyatakan dengan rumus sebagai berikut (Gujarati, 1995:114):

$$\text{Rumus : } t \text{ hitung} = \frac{b_i}{\text{Se}.b_i}$$

Cara melakukan uji t adalah sebagai berikut:

- Bila tingkat signifikan (derajat kepercayaan) yang digunakan 5% dengan derajat kebebasan (*degree of freedom*) $df = (n-k-1)$, dimana “n” adalah jumlah observasi, dan “k” adalah jumlah variabel termasuk intercept, maka H_0 yang menyatakan $b_i=0$ dapat ditolak, dengan kata lain H_a diterima, yang menyatakan bahwa suatu variabel independen secara individu mempengaruhi variabel dependen.
- Membandingkan nilai statistik t hitung dengan t tabel, bila $t_{hitung} > t_{tabel}$, maka kita menerima hipotesa alternatif (H_a) dan menolak H_0 , artinya suatu variabel independen secara individual mempengaruhi variabel dependen.

2. Uji F Statistik (Uji Simultan)

Uji F digunakan untuk menunjukkan apakah semua variabel bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel terikat/dependen. Hipotesis nol (H_0) yang hendak diuji adalah apakah semua parameter dalam model sama dengan nol, atau $H_0 : b_1 = b_2 \dots = b_k = 0$, artinya apakah suatu variabel independen bukan merupakan penjelas yang signifikan terhadap variabel dependen. Hipotesis alternatif (H_a) tidak semua parameter secara simultan sama dengan nol, atau $H_a : b_1 < 0$, artinya ada pengaruh variabel independen secara simultan terhadap variabel dependen. Nilai F hitung dapat dicari dengan rumus sebagai berikut:

$$F \text{ Hitung} = \frac{R^2(N-(k+1))}{(1-R^2)(k)}$$

Untuk menguji kedua hipotesa ini digunakan statistik F dengan kriteria pengambilan keputusan sebagai berikut:

- Bila nilai F lebih besar dari pada 4, maka H_0 yang menyatakan $b_1=b_2= \dots =b_k=0$ dapat ditolak pada derajat kepercayaan 5%, dengan kata lain hipotesa alternatif diterima, artinya semua variabel independen secara serentak dan signifikan mempengaruhi variabel dependen.
- Membandingkan nilai F hitung dengan F tabel. Bila $F \text{ hitung} > F \text{ tabel}$, maka H_0 ditolak dan H_a diterima (Imam Ghozali,2005:144).

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Data Penelitian

1. Deskripsi Objek Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan pada akuntan yang bekerja kantor akuntan publik (KAP) baik skala kecil, maupun menengah yang berada di Surabaya, Bali dan Makassar.

Pengumpulan data dilaksanakan melalui penyebaran kuesioner penelitian secara langsung maupun melalui perantara kepada responden. Penyebaran kuesioner dimulai pada tanggal 12 Desember 2012 sampai 25 Desember 2012 dan pengembalian kuesioner dari responden (terkumpul) terakhir tanggal 10 Januari 2013. Penyebaran kuesioner dilakukan ke 61 kantor akuntan kantor akuntan publik yang berada di Surabaya, Denpasar dan Makassar .

Data sampel penelitian dari kuesioner yang disebar, kembali, dan yang dapat diolah adalah sebagai berikut:

Tabel 1
Data Sampel Penelitian

No.	Keterangan	Akuntan	Persentase
1.	Jumlah kuesioner yang disebar	183	100%
2.	Jumlah kuesioner yang tidak kembali	63	34,43%
3	Jumlah kuesioner yang tidak dapat diolah	0	0
4	Jumlah kuesioner yang dapat diolah	120	65,57%

Sumber: Data primer yang diolah

Tabel 1 memperlihatkan bahwa kuesioner yang disebarakan dalam penelitian ini berjumlah 183 buah dan jumlah yang kembali adalah sebanyak 120 buah atau 65,57%. Jumlah kuesioner yang tidak kembali adalah 63 buah atau 34,43%. Kuesioner yang dapat diolah berjumlah 120 buah atau 65.57%.

2. Karakteristik Responden

Karakteristik responden dalam penelitian ini antara lain dari jenis kelamin menunjukkan responden laki-laki 73 orang, responden perempuan 47 orang. Karakteristik menurut umur responden menunjukkan responden berumur 0 sampai 25 tahun sebanyak 15 orang, responden berumur di atas 25 tahun sampai 30 tahun sebanyak 43 orang, responden berumur di atas 30 tahun sampai 40 tahun sebanyak 35 orang, dan responden berumur di atas 40 tahun sebanyak 27 orang. Karakteristik berdasarkan pendidikan, responden berpendidikan D3 sebanyak 9 orang, S1 85 orang dan S2 26 orang. Karakteristik berdasarkan jabatan pekerjaan, Partner/Manajer sebanyak 16 orang dan senior auditor 104 orang.

3. Deskriptif Statistik Variabel Penelitian

Berdasarkan hasil analisis deskripsi statistik, maka di dalam Tabel 2 berikut akan ditampilkan karakteristik sampel yang digunakan didalam penelitian ini meliputi: jumlah sampel (N), rata-rata sampel (mean), nilai maksimum, nilai minimum serta standar deviasi untuk masing-masing variabel.

Tabel 2
Hasil Analisis Deskriptif Data

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
(Y) Independensi auditor	120	11.00	25.00	21.2917	3.22906
(X1) Lamanya hubungan audit	120	8.00	23.00	15.4167	4.33199
(X2) Ikatan kepentingan Keu.	120	7.00	24.00	16.0917	4.73853
(X3) Jasa konsultasi Manaj.	120	9.00	24.00	17.8667	4.90915
(X4) Persaingan antar KAP	120	10.00	24.00	18.9583	2.57459
(X5) Komite Audit	120	12.00	25.00	19.7917	2.25625
(X6) Biaya Jasa Audit	120	11.00	22.00	18.0333	1.81002
Valid N (listwise)	120				

a. Lamanya Hubungan Audit dengan Klien

Hasil penelitian menunjukkan bahwa lamanya hubungan audit dengan klien mempunyai rata-rata sebesar 15.42, median sebesar 14.00, standar deviasi 4.33, sedangkan skor minimum sebesar 8.00 dan skor maksimum sebesar 23.00. Selanjutnya data yang diperoleh dikategorisasi seperti pada Tabel 3.

Tabel 3
Distribusi Frekuensi Lamanya Hubungan Audit dengan Klien

Kategori	Skor	Frekuensi	Persentase
Sangat Tinggi	22 – 25	12	10.00
Tinggi	18 – 21	32	26.67
Sedang	14 – 17	22	18.33
Rendah	10 – 13	48	40.00
Sangat Rendah	5 – 9	6	5.00
Jumlah		120	100.00

Sumber : data diolah

Berdasarkan Tabel 3 distribusi frekuensi, dapat diketahui bahwa lamanya hubungan audit dengan klien dengan kategori sangat tinggi sebanyak 12 orang (10.0%), kategori tinggi sebanyak 32 orang (26,67%), kategori sedang sebanyak 22 orang (18.33%), kategori rendah sebanyak 48 orang (40.0%) dan sangat rendah sebanyak 6 orang (5%). Sehingga dapat disimpulkan bahwa lamanya hubungan audit dengan klien termasuk dalam kategori sedang.

b. Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien mempunyai rata-rata sebesar 16.09, median sebesar 15.00, standar deviasi 4.74, sedangkan skor minimum sebesar 7.00 dan skor maksimum sebesar 24.00. Selanjutnya data yang diperoleh dikategorisasi seperti pada Tabel 4.

Tabel 4
Distribusi Frekuensi Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien

Kategori	Skor	Frekuensi	Persentase
Sangat Tinggi	22 – 25	29	24.17
Tinggi	18 – 21	13	10.83
Sedang	14 – 17	32	26.67
Rendah	10 – 13	41	34.17
Sangat Rendah	5 – 9	5	4.17
Jumlah		120	100.00

Sumber : data diolah

Berdasarkan Tabel 4 distribusi frekuensi, dapat diketahui bahwa ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien dengan kategori sangat tinggi sebanyak 29 orang (24.17%), kategori tinggi sebanyak 13 orang (10,83%), kategori sedang sebanyak 32 orang (26.67%), kategori rendah sebanyak 41 orang (34.17%) dan sangat rendah sebanyak 5 orang (4.17%). Sehingga dapat disimpulkan bahwa ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien termasuk dalam kategori sedang.

c. Layanan jasa berupa saran manajerial

Hasil penelitian menunjukkan bahwa layanan jasa berupa saran manajerial mempunyai rata-rata sebesar 17.87, median sebesar 21.00, standar deviasi 4.909, sedangkan skor minimum sebesar 9.00 dan skor maksimum sebesar 24.00. Selanjutnya data yang diperoleh dikategorisasi seperti pada Tabel 5 berikut.

Tabel 5
Distribusi Frekuensi Layanan Jasa berupa Saran Manajerial (MAS)

Kategori	Skor	Frekuensi	Persentase
Sangat Tinggi	22 - 25	22	18.33
Tinggi	18 - 21	42	35.00
Sedang	14 - 17	18	15.00
Rendah	10 - 13	36	30.00
Sangat Rendah	5 - 9	2	1.67
Jumlah		120	100.00

Sumber : data diolah

Berdasarkan Tabel 5 distribusi frekuensi, dapat diketahui bahwa layanan jasa berupa saran manajerial (MAS) dengan kategori sangat tinggi sebanyak 22 orang (18.33%), kategori tinggi sebanyak 42 orang (35,0%), kategori sedang sebanyak 18 orang (15.0%), kategori rendah sebanyak 36 orang (30.00%) dan sangat rendah sebanyak 2 orang (1.67%). Sehingga dapat disimpulkan bahwa layanan jasa berupa saran manajerial (MAS) termasuk dalam kategori sedang.

d. Persaingan kantor akuntan publik

Hasil penelitian menunjukkan bahwa persaingan kantor akuntan public mempunyai rata-rata sebesar 18.95, median sebesar 19.00, standar deviasi 2.57, sedangkan skor minimum sebesar 10.00 dan skor maksimum sebesar 24.00. Selanjutnya data yang diperoleh dikategorisasi seperti pada Tabel 6 berikut.

Tabel 6
Distribusi Frekuensi Persaingan Kantor Akuntan Publik

Kategori	Skor	Frekuensi	Persentase
Sangat Tinggi	22 – 25	20	16.67
Tinggi	18 – 21	81	67.50
Sedang	14 - 17	12	10.00
Rendah	10 - 13	7	5.83
Sangat Rendah	5 - 9	0	-
Jumlah		120	100.00

Sumber : data diolah

Berdasarkan Tabel 6 distribusi frekuensi, dapat diketahui bahwa persaingan kantor akuntan publik dengan kategori sangat tinggi sebanyak 20 orang (16.67%), kategori tinggi sebanyak 81 orang (67,5%), kategori sedang sebanyak 12 orang (10.0%), dan kategori rendah sebanyak 7 orang (5.83%). Sehingga dapat disimpulkan bahwa persaingan kantor akuntan publik termasuk dalam kategori tinggi.

e. Keberadaan Komite Audit Pada Perusahaan Klien

Hasil penelitian menunjukkan bahwa keberadaan komite audit pada perusahaan klien mempunyai rata-rata sebesar 19.79, median sebesar 19.00, standar deviasi 2.26, sedangkan skor minimum sebesar 12.00 dan skor maksimum sebesar 25.00. Selanjutnya data yang diperoleh dikategorisasi seperti pada Tabel 7 berikut.

Tabel 7
Distribusi Frekuensi keberadaan Komite Audit Pada Perusahaan Klien

Kategori	Skor	Frekuensi	Persentase
Sangat Tinggi	22 – 25	24	20.00
Tinggi	18 - 21	85	70.83
Sedang	14 - 17	7	5.83
Rendah	10 - 13	4	3.33
Sangat Rendah	5 - 9	0	-
Jumlah		120	100.00

Sumber : data diolah

Berdasarkan Tabel 7 distribusi frekuensi, dapat diketahui bahwa keberadaan komite audit pada perusahaan klien dengan kategori sangat tinggi sebanyak 24 orang (20.0%), kategori tinggi sebanyak 85 orang (70,83%), kategori sedang sebanyak 7 orang (5.83%), dan kategori rendah sebanyak 4 orang (3.33%). Sehingga dapat disimpulkan bahwa keberadaan komite audit pada perusahaan klien termasuk dalam kategori tinggi.

f. Biaya Jasa Audit (*audit fee*)

Hasil penelitian menunjukkan bahwa biaya jasa audit (*audit fee*) mempunyai rata-rata sebesar 18.03, median sebesar 18.00, standar deviasi 1.81, sedangkan skor minimum sebesar 11.00 dan skor maksimum sebesar 25.00. Selanjutnya data yang diperoleh dikategorisasi seperti pada Tabel 8 berikut.

Tabel 8
Distribusi Frekuensi Biaya Jasa Audit (*audit fee*)

Kategori	Skor	Frekuensi	Persentase
Sangat Tinggi	22 - 25	2	1.67
Tinggi	18 - 21	89	74.17
Sedang	14 - 17	25	20.83
Rendah	10 - 13	4	3.33
Sangat Rendah	5 - 9	0	-
Jumlah		120	100.00

Sumber : data diolah

Berdasarkan Tabel 8 distribusi frekuensi, dapat diketahui bahwa biaya jasa audit (audit fee) dengan kategori sangat tinggi sebanyak 2 orang (1.67%), kategori tinggi sebanyak 89 orang (74,17%), kategori sedang sebanyak 25 orang (20.83%), dan kategori rendah sebanyak 4 orang (3.33%). Sehingga dapat disimpulkan bahwa biaya jasa audit (audit fee) termasuk dalam kategori tinggi.

g. Independensi Auditor

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Independensi auditor mempunyai rata-rata sebesar 21.29, median sebesar 22.00, standar deviasi 3.23, sedangkan skor minimum sebesar 11.00 dan skor maksimum sebesar 25.00. Selanjutnya data yang diperoleh dikategorisasi seperti pada Tabel 9 berikut.

Tabel 9
Distribusi Frekuensi Independensi Auditor

Kategori	Skor	Frekuensi	Persentase
Sangat Tinggi	22 – 25	83	69.17
Tinggi	18 – 21	21	17.50
Sedang	14 - 17	9	7.50
Rendah	10 - 13	7	5.83
Sangat Rendah	5 - 9	0	-
Jumlah		120	100.00

Sumber : data diolah, 2013

Berdasarkan Tabel 9 distribusi frekuensi, dapat diketahui bahwa Independensi auditor dengan kategori sangat tinggi sebanyak 83 orang (69.17%), kategori tinggi sebanyak 21 orang (17,5%), kategori sedang sebanyak 9 orang (7.50%), dan kategori rendah sebanyak 7 orang (5.83%). Sehingga dapat disimpulkan bahwa Independensi auditor termasuk dalam kategori tinggi.

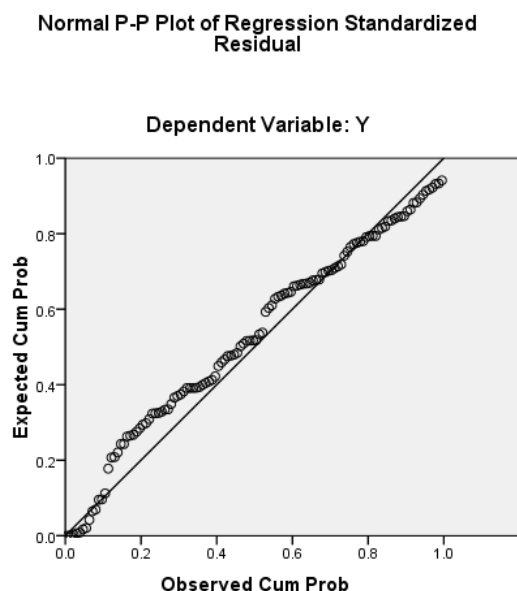
4. Uji Kualitas Data

a. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi normal atau mendekati normal. Cara mendeteksi normalitas dilakukan dengan cara yaitu dengan analisis grafik. Salah satu cara termudah untuk melihat normalitas residual adalah dengan melihat grafik histogram yang membandingkan antara data observasi dengan distribusi yang mendekati distribusi normal (Imam Ghozali, 2005).

Uji normalitas data dapat dilihat pada Gambar 2:

Gambar 2
Uji Normalitas Data



Dengan melihat tampilan grafik Normal P-Plot dapat disimpulkan bahwa pola distribusi data mendekati normal. Hal tersebut terlihat dari sebaran titik-titik pada grafik mendekati garis diagonal.

b. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan korelasi antar variabel bebas (independen). Jika variabel independen saling berkorelasi, maka variabel-variabel ini tidak ortogonal. Variabel ortogonal adalah variabel independen yang nilai korelasi antar sesama variabel independen sama dengan nol (Imam Ghozali, 2005). Untuk mengetahui ada tidaknya multikolinearitas di dalam model regresi dapat dilihat dari nilai *Tolerance* dan lawannya *Variance Inflation Factor*

(VIF). Hasil uji multikolinearitas pada kantorkuntan public dapat dilihat pada Tabel 10 berikut.

Tabel 10
Hasil Uji Multikolinearitas Data

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 (Y) Independensi auditor	.415	2.410
(X1) Lamanya hubungan audit	.424	2.361
(X2) Ikatan kepentingan Keu.	.571	1.751
(X3) Jasa konsultasi Manaj.	.605	1.654
(X4) Persaingan antar KAP	.581	1.722
(X5) Komite Audit	.686	1.458

Sumber : Hasil olah data

Suatu model regresi dinyatakan bebas dari multikolinearitas jika mempunyai nilai Tolerance dibawah 1 dan nilai VIF di bawah 10. Dari Tabel 15 dapat diketahui bahwa semua variabel independen memiliki nilai *Tolerance* berada di bawah 1 dan nilai VIF jauh di bawah angka 10. Hal ini menunjukkan dalam model ini tidak terjadi multikolinieritas.

c. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan periode t-1 (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada problem autokorelasi. Autokorelasi muncul karena observasi yang berurutan sepanjang waktu berkaitan satu sama lainnya.

Model regresi yang baik adalah yang bebas dari autokorelasi (Imam Ghozali, 2005).

Berdasarkan hasil analisis regresi nilai *Durbin Watson* (DW) sebesar 2,21. besarnya DW-tabel : dl (batas luar) = 1.590 ; du (batas dalam) =1,809; 4-du = 2,191; dan 4-dl = 2.41. Hasil ini menunjukkan bahwa pada model regresi tidak terjadi autokorelasi.

Hasil uji DW pada kantor akuntan publik dapat dilihat pada Tabel 11.

Tabel 11
Hasil Uji Durbin Watson pada Kantor Akuntan Publik

Model Summary^b

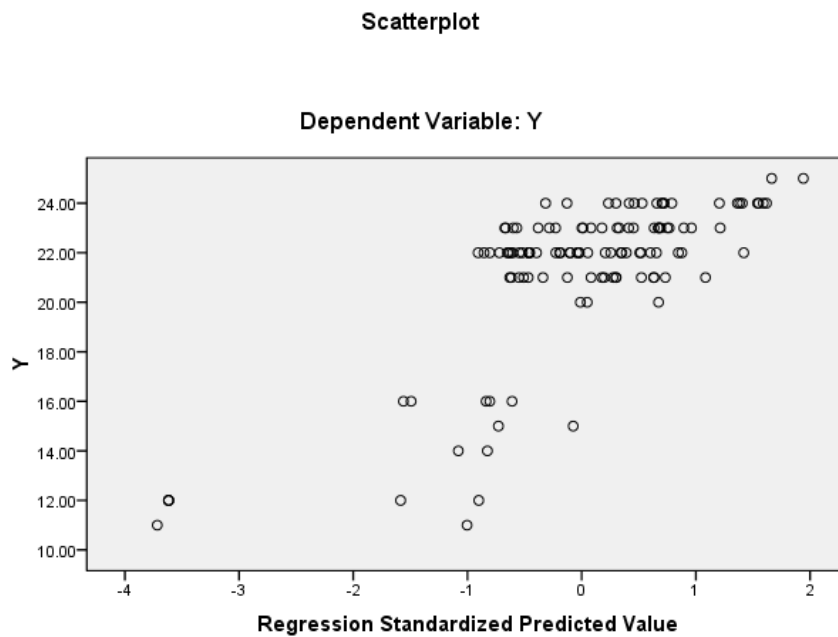
Model	Change Statistics					Durbin-Watson
	R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.552	23.200	6	113	.000	2.21

Oleh karena nilai Durbin-Watson (DW) 1,621 lebih besar daripada batas atas (du) 2,191, dan di bawah 2,41 maka dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi tidak terdapat autokorelasi

d. Uji Heteroskedastisitas

Hasil uji heteroskedastisitas dengan menggunakan uji glejser ditunjukkan pada Gambar 3.

Gambar 3.
Hasil Uji Glejser



Berdasarkan hasil uji heteroskedastisitas menggunakan uji Glejser diperoleh hasil nilai Sig > 0,05. Karena nilai Sig > 0,05 maka dapat dikatakan bahwa tidak terdapat heteroskedastisitas dan hasil uji dapat dilanjutkan.

B. Pengujian Hipotesis

1. Analisis Regresi Berganda

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan teknik regresi. Hasil pengolahan data dapat dilihat pada Tabel 12:

Tabel 12
Hasil Regresi Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Y) Independensi auditor	8.910	2.924		3.047	.003
(X1) Lamanya hubungan audit	-.224	.073	-.301	-3.075	.003
(X2) Ikatan kepentingan Keu.	-.146	.066	-.214	-2.209	.029
(X3) Jasa konsultasi Manaj.	-.110	.055	-.167	-2.004	.047
(X4) Persaingan antar KAP	.211	.102	.248	3.058	.003
(X5) Komite Audit	.216	.118	.165	2.000	.048
(X6) Biaya Jasa Audit	.213	.136	.176	2.310	.023

a. Dependent Variable: Y

Dengan melihat Tabel 12, dapat disusun persamaan regresi linear berganda sebagai berikut :

$$Y = 8,910 - 0,224 X_1 - 0,146 X_2 - 0,110X_3 + 0,211X_4 + 0,216X_5 + 0,213 X_6$$

2. Uji Statistik

Untuk menguji hipotesis pada penelitian ini digunakan statistik t dan statistik F. Uji statistik t digunakan untuk menguji signifikansi secara parsial yaitu masing-masing variabel independen berpengaruh signifikan atau tidak terhadap variabel dependen pada tingkat signifikansi $\alpha=5$ persen. Uji statistik F digunakan untuk menguji signifikansi secara simultan yaitu secara bersama-sama apakah variabel independen berpengaruh signifikan atau tidak terhadap Independensi akuntan publik pada tingkat signifikansi $\alpha= 5$ persen.

a. Uji F (Uji Simultan)

Pada Tabel 13 pengujian secara simultan (uji F), dimaksudkan untuk mengetahui apakah variabel lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien, secara bersama-sama memiliki pengaruh terhadap independensi auditor.

Tabel 13
Hasil Uji F

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	684.850	6	114.142	23.200	.000 ^a
	Residual	555.941	113	4.920		
	Total	1240.792	119			

a. Predictors: (Constant), X6, X3, X4, X5, X2, X1

b. Dependent Variable: Y

Berdasarkan Tabel 13, didapatkan nilai F statistik sebesar 23,200 dengan nilai signifikansi 0,000 lebih kecil dari 0,05, maka dapat diketahui bahwa secara simultan ada pengaruh signifikan antara lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management*

advisory services (MAS), persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien, secara bersama-sama memiliki pengaruh terhadap independensi auditor.

b. Uji t (Uji Parsial)

Pengujian ini bertujuan untuk menguji pengaruh variabel bebas (lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien) berpengaruh signifikan ataukah tidak terhadap independensi auditor pada tingkat signifikansi $\alpha=5$ persen secara terpisah atau parsial. Berikut hasil pengujian hipotesis uji t:

Tabel 14
Hasil Uji Parsial

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Y) Independensi auditor	8.910	2.924		3.047	.003
(X1) Lamanya hubungan audit	-.224	.073	-.301	-3.075	.003
(X2) Ikatan kepentingan Keu.	-.146	.066	-.214	-2.209	.029
(X3) Jasa konsultasi Manaj.	-.110	.055	-.167	-2.004	.047
(X4) Persaingan antar KAP	.211	.102	.248	3.058	.003
(X5) Komite Audit	.216	.118	.165	2.000	.048
(X6) Biaya Jasa Audit	.213	.136	.176	2.310	.023

a. Dependent Variable: Y

Berdasarkan Tabel 14 dapat disimpulkan sebagai berikut:

- 1) Pengaruh *lamanya hubungan audit dengan klien* terhadap independensi auditor berdasarkan Tabel 14 diperoleh nilai signifikansi sebesar $0,003 < 0,05$, maka disimpulkan H₁ diterima, artinya *lamanya hubungan audit dengan klien* berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.
- 2) Pengaruh *ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien* terhadap independensi auditor berdasarkan Tabel 14 diperoleh nilai signifikansi sebesar $0,029 < 0,05$, maka disimpulkan H₁ diterima, artinya *ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien* berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.
- 3) Pengaruh *layanan jasa berupa saran manajerial atau management advisory services (MAS)* terhadap independensi auditor berdasarkan Tabel 14 diperoleh nilai signifikansi sebesar $0,047 < 0,05$, maka disimpulkan H₃ diterima, artinya *layanan jasa berupa saran manajerial atau management advisory services (MAS)* berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.
- 4) Pengaruh *persaingan kantor akuntan publik* terhadap independensi akuntan publik berdasarkan Tabel 14 diperoleh nilai signifikansi sebesar $0,003 < 0,05$, maka disimpulkan H₄ diterima, artinya *persaingan kantor akuntan publik* berpengaruh positif terhadap independensi auditor.

- 5) Pengaruh *keberadaan komite audit* terhadap independensi auditor berdasarkan Tabel 14 diperoleh nilai signifikansi sebesar $0,048 < 0,05$, maka disimpulkan H_5 diterima, artinya *keberadaan komite audit* berpengaruh positif terhadap independensi auditor.
- 6) Pengaruh *besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien* terhadap independensi auditor berdasarkan Tabel 14 diperoleh nilai signifikansi sebesar $0,023 < 0,05$, maka disimpulkan H_1 diterima, artinya *besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien* berpengaruh positif terhadap independensi auditor.

3. Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependennya. Nilai R^2 yang mendekati satu berarti variabel-variabel independennya memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variabel dependen (Imam Ghozali, 2005). Menurut ahli dalam Imam Ghozali (2005) menganjurkan untuk menggunakan nilai *adjusted* R^2 untuk mengukur sejauh mana kemampuan model dalam menerangkan variasi-variabel independennya. Hal ini dikarenakan nilai *adjusted* R^2 dapat naik atau turun apabila satu variabel independen ditambahkan ke dalam model.

Hasil perhitungan koefisien determinasi *adjusted* (R^2) pada kantor akuntan publik dapat dilihat pada Tabel 15.

Tabel 15
Hasil Perhitungan Koefisien Determinasi (R^2)

Model Summary^b

Model				
	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.743 ^a	.552	.528	2.21807

a. Predictors: (Constant), X6, X3, X4, X5, X2, X1

b. Dependent Variable: Y

Berdasarkan output SPSS pada Tabel 15, tampak bahwa dari hasil perhitungan diperoleh nilai koefisien determinasi adjusted (R^2) pada akuntan di Surabaya, Denpasar dan Makassar sebesar 0,552. Hal ini menunjukkan bahwa besar pengaruh variabel independen lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien yaitu terhadap variabel dependen independensi auditor yang dapat diterangkan oleh model persamaan ini sebesar 55,20% sedangkan sisanya sebesar 44,80% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain diluar penelitian.

C. Pembahasan Hasil Uji Hipotesis

Hipotesis 1 menyatakan terdapat pengaruh lamanya hubungan audit dengan klien berpengaruh secara negatif terhadap independensi auditor.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa lama hubungan dengan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik. Hasil ini mendukung penelitian Lavin (1976), Supriyono (1988), Widodo (2002), Kasidi (2007), Janti Soegiastuti (2005), Suyatmini (2002), Ardiani dan Ricky (2011), namun tidak mendukung hasil penelitian dari Shockley (1981), Retty & Indra (2001), Amilin dan Soliyah (2008). Hal ini dikarenakan semakin lama hubungan kerja auditor dengan klien akan memunculkan satu fenomena saling membutuhkan, sehingga pola hubungan auditor dengan klien akan dapat berubah menjadi partner kerja. Hal ini akan berbahaya bagi pengambilan keputusan audit dari auditor. Dalam beberapa hal terdapat pembatasan lama hubungan KAP dengan klien selama maksimal 6 tahun.

SEC Practice Section dari AICPA menggolongkan lamanya penugasan audit seorang partner kantor akuntan pada klien tertentu menjadi dua yaitu lima tahun atau kurang, dan lebih dari lima tahun. Seorang partner yang memperoleh penugasan audit lebih dari lima tahun berturut-turut pada klien yang sama dianggap terlalu lama sehingga mempunyai pengaruh negatif terhadap independensi karena akuntan

publik tersebut cepat merasa puas, kurang inovasi, dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit. Shockley (1981) menyatakan bahwa lamanya hubungan atau penugasan audit dengan klien yang terlalu lama tidak memberikan dampak yang signifikan terhadap independensi auditor, justru dapat meningkatkan independensi akuntan publik karena akuntan publik sudah familier, pekerjaan dapat dilaksanakan dengan efisien, dan lebih tahan terhadap tekanan klien.

Penelitian mengenai hubungan lamanya hubungan atau penugasan audit dengan independensi auditor yang dilakukan oleh Retty & Indra (2001), menunjukkan bahwa lamanya hubungan atau penugasan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Widodo (2002) menunjukkan bahwa lamanya hubungan atau penugasan audit berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor.

Hipotesis 2 menyatakan Variabel ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel keberadaan ikatan kepentingan keuangan antara KAP dengan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor. Hasil ini mendukung penelitian Lavin (1976), Supriyono (1988), Retty & Kusuma (2001), Ardiani dan Ricky (2011), Widodo (2002), Janti Soegiatuti (2005), Suyatmini (2002). Hal ini

sesuai dengan pernyataan Code of Professional Rule 101 yang menyatakan, ikatan kepentingan keuangan merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. Hal ini dikarenakan keberadaan ikatan kepentingan keuangan antara KAP dengan klien menunjukkan adanya hubungan yang lebih dari sekedar KAP dengan klien, namun sudah mengarah pada hubungan partner kerja. Karena sifatnya yang demikian maka dalam hal ini KAP akan bertindak sebagaimana mereka sebagai auditor, melainkan sebagai partner yang akan bekerja saling mendukung sehingga independensi KAP sebagai lembaga auditor akan berkurang.

Suyatmini (2002) menyebutkan adanya ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha antara akuntan publik atau kantornya dengan klien yang diperiksanya dapat mengakibatkan rusaknya independensi akuntan publik. Dalam Code of Professional Ethics rule 101-Independence menyatakan bahwa seorang anggota atau kantornya dimana dia menjadi partner atau pemegang saham suatu perusahaan tertentu, tidak boleh menyatakan pendapat terhadap perusahaan tersebut kecuali jika dia atau kantornya independen.

Suyatmini (2002) selain meneliti beberapa faktor ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien yang telah dikemukakan oleh AICPA juga meneliti faktor ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha lainnya yang meliputi: (1) akuntan publik

menempati atau mengelola bangunan yang dimiliki oleh klien, (2) akuntan publik menyewa komputer milik klien.

Penelitian mengenai hubungan ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien terhadap independensi akuntan publik yang dilakukan oleh Retty & Kusuma (2001), Widodo (2002), menunjukkan bahwa ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien berpengaruh signifikan dengan independensi akuntan publik.

Hipotesis 3 menyatakan terdapat pengaruh layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)* berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)* berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor. Studi ini sejalan dengan studi yang dilakukan oleh Shockley (1981), Lavin (1976), Kasidi (2007), Ardiani dan Ricky (2011), Janti Soegiatti (2005), Suyatmni (2002). Penelitian Goldman dan Barlev (1974) yang menyatakan bahwa penambahan layanan jasa kepada pihak manajemen perusahaan akan meningkatkan kekuatan dan independensi auditor. Terdapat hubungan positif antara pelayanan konsultasi manajemen dengan independensi auditor. Goldman dan Barlev (1974) percaya bahwa pelayanan jasa konsultasi manajemen akan meningkatkan pengetahuan auditor tentang klien sehingga akan

meningkatkan obyektivitas dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan klien, hal ini juga sesuai penelitian Retty dan Indra (2001).

Hal menunjukkan bahwa walaupun akuntan publik memberikan layanan jasa tambahan yang berupa jasa konsultasi manajemen kepada klien yang diaudit selama masa pengauditan, akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaan laporan keuangan klien tetap terjaga. Seorang akuntan publik dituntut untuk mampu mempertahankan integritas yang tinggi dengan menahan diri untuk tidak menerima campur tangan dari pihak manapun dalam melakukan uji-uji terhadap laporan keuangan yang disusun oleh pihak manajemen.

Hipotesis 4 menyatakan variabel persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh secara positif terhadap independensi auditor.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa persaingan antar KAP berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik. Hasil ini mendukung penelitian Shockley (1981), Widodo (2002), Ardiani dan Ricky (2011). Hal ini menjelaskan bahwa persaingan yang semakin besar pada KAP, akan memacu pada pemenuhan koalitas SDM dan kualitas audit yang lebih baik. Hal ini berarti pula bahwa KAP akan semakin menjaga independensinya agar penilaian mengenai KAP tersebut sebagai KAP yang profesional dan memiliki rangking yang tinggi tetap terjaga. Namun hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian dari Retty & Indra (2001), Amilin dan Soliah (2008), Janti Soegiastuti (2005) yang menyatakan

bahwa persaingan antar kantor akuntan tidak berpengaruh terhadap independensi auditor.

Persaingan yang tajam antar kantor akuntan publik kemungkinan mempunyai pengaruh yang besar terhadap independensi auditor. Persaingan yang tajam dapat mengakibatkan solidaritas profesional yang rendah, sehingga untuk mempertahankan klien agar tidak berpindah meminta jasa ke kantor akuntan lain, kantor akuntan cenderung tunduk pada tekanan klien. Solidaritas profesional adalah dukungan yang diberikan oleh suatu akuntan publik terhadap sesama anggota profesi, jika klien ingin mengganti akuntan pemeriksa yang sekarang dipakai dan mencari jasa dari akuntan pemeriksa lainnya.

Hipotesis ke 5 menyatakan bahwa keberadaan komite audit pada perusahaan klien berpengaruh secara positif terhadap independensi auditor.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa keberadaan komite audit pada perusahaan klien berpengaruh secara positif terhadap independensi akuntan publik. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Teoh dan Lim (1996), Kasidi (2007, Amilin dan Soliyah (2008) yang menemukan bahwa pembentukan komite audit memiliki dampak positif yang kuat dalam meningkatkan independensi auditor. Penelitian yang dilakukan oleh Knapp (1985), juga menyatakan bahwa keberadaan komite audit akan meningkatkan kecenderungan pihak perbankan untuk

menyetujui suatu pinjaman sebagai cerminan dari meningkatnya kepercayaan terhadap auditor.

Penerimaan hipotesis ini menunjukkan bahwa keberadaan komite audit pada perusahaan klien berpengaruh positif terhadap independensi auditor. Hal ini mengindikasikan peran penting komite audit tersebut dalam mengawasi berbagai aspek dalam organisasi perusahaan. Komite audit berfungsi melaksanakan pengawasan dan berhubungan dengan pihak pemakai laporan keuangan serta melakukan fungsi-fungsi khusus yang berkaitan dengan etika bisnis perusahaan.

Hipotesis 6 menyatakan bahwa variabel audit fee berpengaruh secara positif terhadap independensi auditor.

Hasil pengujian menunjukkan, audit fee berpengaruh positif terhadap independensi auditor. Hasil ini didukung penelitian Pany dan Reckers (1980), Retty & Indra (2001), Janti Soegiatuti (2005), bahwa ukuran atau besarnya perusahaan klien bersifat relatif terhadap perusahaan audit dan memiliki efek langsung terhadap persepsi independensi auditor. Mereka mendefinisikan biaya jasa audit sebagai persentase dari pendapatan perusahaan. Mereka menyatakan, bahwa tidak ada efek yang signifikan terhadap persepsi independensi auditor. Hal ini menjelaskan bahwa semakin besar KAP menetapkan audit fee, hal ini berarti bahwa KAP akan cenderung membuat prosedur audit yang lebih baik dan SDM yang lebih berkualitas. Hal ini dengan pertimbangan bahwa

proses audit yang lebih lama dan dengan SDM yang semakin berkualitas akan memerlukan dana yang lebih besar.

Audit fee, yang diterima oleh suatu kantor akuntan dari klien tertentu mungkin merupakan sebagian besar dari total pendapatan kantor akuntan tersebut. Sebaliknya, mungkin audit fee yang diterima oleh suatu kantor akuntan dari klien tertentu hanya merupakan sebagian dari total pendapatan kantor akuntan tersebut. Penelitian mengenai hubungan Audit fee terhadap independensi auditor yang dilakukan oleh Supriyono (1988), Suyatmini (2002), Kasidi (2007), Ardiani dan Ricky (2005) menunjukkan bahwa audit fee berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.

H7 : Variabel lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor.

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Penelitian ini menguji pengaruh faktor lamanya hubungan audit dengan klien (X1), ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien (X2), layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)* (X3), persaingan kantor akuntan publik (X4), keberadaan komite audit (X5) dan besarnya jasa audit (*audit fee*) (X6) terhadap independensi auditor (Y) pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya, Denpasar dan Makassar

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Dari enam variabel yang mempengaruhi independensi auditor, tiga variabel berpengaruh negatif dan tiga variabel berpengaruh positif hal ini berkaitan dengan teori yang digunakan bahwa sikap dan perilaku seseorang akan berpengaruh dalam pengambilan keputusan. Ketiga variabel yang berpengaruh negatif terhadap independensi auditor yaitu variabel lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, sedangkan variabel yang berpengaruh positif terhadap independensi

auditor adalah persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien.

2. Dapat disimpulkan bahwa variable lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien berpengaruh secara bersama-sama terhadap independensi auditor.
3. Variabel lamanya hubungan audit dengan klien, ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, layanan jasa berupa saran manajerial atau *management advisory services (MAS)*, persaingan kantor akuntan publik, keberadaan komite audit dan besarnya biaya jasa audit yang dibayarkan klien berpengaruh secara bersama-sama sebesar 55,2% terhadap independensi auditor, sedangkan yang disebabkan variabel lain yang tidak diteliti sebesar 44,8%. Faktor yang tidak diteliti antara lain faktor pelayanan dari klien, hubungan sosial dengan klien, ukuran KAP, dan lainnya

Temuan empiris dalam penelitian ini perlu dikritisi untuk penelitian berikutnya karena masih banyak variabel yang mempengaruhi independensi auditor guna meningkatkan kinerja auditor atau kantor akuntan publik dalam perbaikan mutu dan pelayanan kepada pengguna jasa akuntan publik.

B. Implikasi

Berdasarkan hasil penelitian ternyata ada beberapa faktor yang dapat dikemukakan dalam penelitian ini mempunyai pengaruh yang berbeda terhadap independensi auditor, untuk mendapat bukti empirik yang kuat, penelitian ini perlu dilakukan teknis pengumpulan data dengan cara lain seperti wawancara langsung kepada responden, karena ternyata dari jawaban kuesioner yang diterima responden menjawab sesuai dengan persepsi dan pemahamannya.

C. Saran

Penelitian ini memiliki banyak keterbatasan, penelitian ini mengarah pada persepsi independensi auditor bukan pada independensi aktual sehingga jawaban pertanyaan kuesioner cenderung sesuai dengan persepsi responden yang diteliti bukan pada independensi yang faktual. Penelitian independensi auditor mendatang diharapkan lebih pada independensi auditor yang bersifat faktual dengan membuat teknis penelitian lebih baik seperti wawancara langsung pada responden agar pertanyaan kuesioner sesuai dengan yang diharapkan bukan pada persepsi. Diharapkan responden penelitian dapat diperluas sehingga kemampuan generalisasi menjadi lebih kuat.

Kajian yang berkaitan dengan teori pelayanan dari klien masih dirasa kurang oleh peneliti, sehingga perlu kajian yang lebih mendalam

terhadap teori yang berkaitan dengan pelayanan dari klien (*service*) untuk penelitian mendatang agar pemahaman terhadap teori tersebut dapat lebih jelas, sehingga para pembaca, peneliti maupun responden menjadi lebih mudah memahami maksud dan peran dari pelayanan dari klien dalam penelitian.

Penelitian ini juga hanya menguji beberapa faktor yang mempengaruhi independensi auditor, disarankan agar menambah variabel yang lain yang dapat mempengaruhi independensi misalnya budaya (*culture*) dan lainnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Amilin, Wiwik U & Soliyah W, 2008. *Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi independensi Auditor Eksternal*, Media Riset Akuntansi, Auditing dan informasi, Vol 8 No. 1 April 2008, 29-44.
- Arens, Alvin A & Loebbecke, James K. 2011. *Auditing, an Integrated Approach*. Seventh Edition. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice-Hall, Inc
- _____, Randal J. Elder, *et.al*, 2003; *Auditing dan Pelayanan Verifikasi*, Edisi ke Sembilan, Jakarta: PT. Indeks Kelompok Gramedia.
- Ardiani dan Ricky Satria, 2011, *Analisa faktor-faktor yang mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik*, Jurnal Dinamika Akuntansi Vol. 3 No. 2 pp 90 - 100
- Bartlett, RW, 1993, A Scale of Percieved Independence: New Evidence on an Old Concept, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6 No 2, pp. 52-67.
- Bazerman, K.P Morgan and Loewenstein G, 1997, The Impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review*, 38 (Summer): 89-94
- Bowditch, L, James & A.F. Buono, 1990. *A Primer on Organizational Behaviour*, 2nd Edition, New York. Willey, Inc
- Burton, John C and Robert Williams, 1967, "A Study of Auditor Change: An Examination". *The Journal of Accountancy*, April.
- Dyah Nirmala Arum Janie, 2005, Persepsi Masyarakat Terhadap Independensi Dalam Penampilan Akuntan Publik di Indonesia, *Jurnal Manajemen Akuntansi & Sistem Informasi Maksi UNDIP*, Vol. V, Januari.
- Erlina, 1993, *Persepsi Akuntan Publik dan Pemakai Laporan Pemeriksaan Terhadap Laporan Akuntan di Pasar Modal Indonesia*, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi UGM.
- Firth M, 1980, Perception of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines, *The Accounting Review*, pp. 451-66, July.
- Fuad Mas'ud, 2004, *Survai Diagnosis Organisasional Konsep dan Aplikasi*, Semarang: Badan Penerbit UNDIP.

- Goldman and Barlev, 1974, The Auditor Firm Conflict of Interest: its Implication for Independence, *The Accounting Review*, pp.707-17, October.
- Gujarati, D.1999. *Ekonometrika (Alih bahasa: Sumarno Zein)*. Jakarta: PT.Gelora Aksara Pratama.
- Gul, F, 1989, Bankers` Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2 No. 3, pp. 40-51.
- _____, 1991, Size of Audit Fees and Perceptions of Auditor Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situation, *Abacus*, pp. 40-51.
- Hadibroto, S. 1982, *Studi Perbandingan Antara Akuntansi Amerika dan Belanda dan Pengaruhnya Terhadap Profesi di Indonesia*, Jakarta, Pt. Ichtiar Baru van Hoeve.
- Hoyle, J, 1978, Mandatory Auditor Rotation: the Argumens and an Alternative, *The Journal of Accountancy*, pp. 69-78, May.
- Ikatan Akuntansi Indonesia, 2000, KAP Berbisnis ?, *Media Akuntansi*, Juni, p. 18.
- Institut Akuntan Publik Indonesia, 2011, Standar Profesional Akuntan Publik Edisi 31 Maret 2011, *Salemba Empat*.
- Imam Ghozali, 2005, *Analisa Multivariate Dengan Program SPSS*, Semarang: Badan Penerbit UNDIP.
- Janti Soegiastuti, 2005, *Persepsi Masyarakat Terhadap Independensi Auditor Dalam Penampilan (Studi Empiris Pada Analisis Kredit BKK Jawa Tengah)*, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi UNDIP.
- Kadir Moh. N, 1993, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Perusahaan di Indonesia Berpindah KAP*, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi, UGM.
- Kasidi, 2007, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor: Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah*, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi, Universitas Diponegoro, Semarang.

- Knapp, MC, 1985, Audit Conflict: An Empirical Study of the Percieved Ability of Auditor to Resist Management Pressure, *The Accounting Review*, Vol. LX No. 2, pp.202-11.
- Lavin, David (1976), "Perception of the Independence of The Auditor" *The Accounting Review*, January.
- Lau and Ng, (1994), The Impact of Audit Committee and Client Financial Condition on Bankers` Loan Decisions, *Asia-Pacific Journal of Accounting*, Vol1, pp. 19-28.
- McKinley, S; Pany, K and Reckers, 1985 An Examination of the Influence of CPA firm Type, Size, andMAS Provision on Loan Officer Decision and Perceptions, *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, No. 2, pp. 887-96.
- Mulyadi, 2002; *Auditing*, Edisi 6 Jakarta: Salemba Empat.
- Nazir, M. 2006. Metodologi Penelitian. Jakarta: Ghalia Indonesia
- Noordin, H. 1990, Ethical Standards in The Accountancy Profession, *National Accountant* (Malaysia), pp. 3-9, July.
- Nur Barizah Abu Bakar, Abdul Rahim Abdul Rahman *et al*, 2005 Factors Influencing Auditor Independence: Malaysian Loan Officers` Perceptions *Manajerial Auditing Journal* Vol. 20, No. 8, pp. 804-822.
- Nur Indriantoro, Bambang Supomo, 2002, *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi pertama, Yogyakarta, BPFE.
- Pany and Reckers, 1980, The Effects of Gifts, Discounts and Client Size on Percieved Auditor Independence, *The Accounting Review*, Vol. LV No. 1 pp. 50-61.
- _____, 1984, Non-Audit Services and Auditor Independence: A Continuing Problem, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp. 89-97, Spring.
- Retty, N. dan I.W. Kusuma. 2001. *Analisis Faktor-Faktor yang mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*. Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia, Vol.5 No.1,1-13
- Reckers and Stagliano, 1981, Non-Audit Services and Percieved Independence: Some new Evidence, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, pp. 23-37, Spring.

- Robbins, Stephen, 2003, *Perilaku Organisasi*, Jakarta, PT. Indeks Kelompok Gramedia.
- Ruchjat Kosasih, 2000, Akuntan Publik Tidak Independen Bila Terlalu Lama Menjadi Auditor Suatu Entitas ?, Juni, *Media Akuntansi*, pp. 47 – 48.
- Sekaran, Uma, 2003, *Research Methods for Business, Fourth Edition*, John Wiley & Sons, Inc
- Shockley, Randolph A, 1981, "Perceptions of Independence: An Empirical Analysis", *The Accounting Review*, October, pp. 785 – 800.
- Sihwahjoeni dan Gudono, 2000, Persepsi Akuntan Terhadap Kode Etik Akuntan, *Jurnal Riset Akuntan Indonesia*, Juli, pp. 168-184.
- Supriyono, R.A 1988, *Pemeriksaan Akuntan: Faktor-Faktor yang mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik, Suatu Hasil Penelitian Empiris di Indonesia*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi UGM.
- Suyatmini, 2002, *Studi Empiris Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*. Tesis Program Magister Sains Akuntansi UNDIP.
- Teoh and Lim, 1996, An Empirical Study of the Effects of Audit committees, Disclosure of non Audit Fees and Other Issues on Audit Independence: Malaysian Evidence, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 5 No. 2 pp. 231-48.
- Triadis, H.C. 1980, *Value Attitudes and Interpersonal Behaviour*, University of Nabraska Press, Lincoln, NE, pp. 175-259
- Wallman, 1996, The Future of Accounting, Part III: Reability and Auditor Independence, *Accounting Horizon*, pp. 76-97, December.
- Widodo. 2002. *Studi Empiris Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik.*, Tesis. Semarang: Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Diponegoro

Lampiran 1

Ringkasan Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Variabel	Hasil Penelitian
1	Lavin (1976)	<ul style="list-style-type: none"> • Ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien • Pemberian jasa lain selain audit • Lamanya hubungan audit 	Terdapat perbedaan persepsi mengenai pemberian jasa lain dan lamanya hubungan audit antara AICPA dengan pemakai laporan audit. Untuk ikatan keuangan dan hubungan usaha ada perbedaan persepsi.
2	Shockley (1981)	<ul style="list-style-type: none"> • Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien • Persaingan antar kantor akuntan publik • Pemberian jasa lain selain jasa audit • Lamanya penguasaan audit 	KAP yang memberikan jasa konsultan manajemen; tingkat persaingan antar KAP; Ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik sedangkan lama ikatan atau hubungan dengan klien tidak berpengaruh secara signifikan.
3	Kasidi, (2007)	<ul style="list-style-type: none"> • ukuran dan besarnya Kantor Akuntan Publik, • lamanya hubungan audit, • besarnya biaya jasa audit (audit fee), • konsultasi manajemen dan • keberadaan Komite audit 	Terdapat pengaruh bersama yang positif antara ukuran kantor akuntan publik (KAP), lamanya hubungan audit, <i>audit fee</i> , pelayanan konsultasi manajemen dan keberadaan Komite audit terhadap independensi auditor
4	Supriyono (1988)	<ul style="list-style-type: none"> • Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien • Persaingan antar kantor akuntan publik • Pemberian jasa lain selain jasa audit • Lamanya penguasaan audit • Besarnya kantor akuntan publik 	<ul style="list-style-type: none"> • Ikatan keuangan dengan kliennya dan ada hubungan bisnis dengan klien mempengaruhi independensi akuntan publik sebesar 48% • Besarnya <i>fee audit</i> mempengaruhi rusaknya independensi akuntan publik sebesar 42% • Lamanya penugasan audit suatu kantor akuntan publik

		<ul style="list-style-type: none"> • Besarnya <i>fee audit</i> 	<p>pada klien mempengaruhi rusaknya independensi akuntan publik sebesar 34%</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ukuran kantor akuntan publik mempengaruhi rusaknya independensi akuntan publik sebesar 27% • Pemberian jasa lain selain jasa audit mempengaruhi rusaknya independensi akuntan publik sebesar 8%
5	Nur Barizah Abu Bakar (2005)	<ul style="list-style-type: none"> • ukuran besarnya kantor akuntan publik (KAP), • tingkat persaingan antar kantor akuntan publik dalam memberikan jasa pelayanan kepada klien, • lamanya hubungan audit, • besarnya biaya jasa audit (<i>audit fees</i>), • layanan jasa berupa saran manajerial atau <i>management advisory services (MAS)</i> • keberadaan komite audit pada perusahaan klien 	<p>Perusahaan audit kecil, perusahaan audit yang beroperasi dilingkungan yang kompetitif, perusahaan audit yang mengaudit klien terlalu lama, besarnya fee, penyediaan jasa lain selain jasa audit, tidak adanya komite audit beresiko tinggi atas hilangnya independensi</p>
6	Ardiani dan Ricky Satria (2011)	<ul style="list-style-type: none"> • ikatan kepentingan keuangan, • pemberian jasa lain selain jasa audit, • lama hubungan atau penugasan audit, • persaingan antar kantor akuntan publik, • ukuran KAP dan, • audit fee. 	<p>Ikatan kepentingan keuangan, pemberian jasa lain selain jasa audit, lama hubungan atau penugasan audit, persaingan antar kantor akuntan publik, ukuran KAP dan audit fee mempunyai efek yang signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.</p>
7	Janti Soegiastu	<ul style="list-style-type: none"> • Ikatan keuangan • Jasa lain selain jasa 	<p>Ikatan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian</p>

	ti (2005)	<p>audit</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lama hubungan audit • Persaingan antar KAP • Ukuran KAP • Audit fee • Hubungan sosial • Pelayanan dari klien 	<p>jasa lain selain jasa audit, lamanya hubungan audit, persaingan antar KAP, pelayanan dari klien, dan hubungan sosial berpengaruh negatif terhadap independensi, sedangkan variabel ukuran KAP, audit fee berpengaruh positif terhadap independensi auditor dalam penampilan</p>
8	Suyatmini (2002)	<ul style="list-style-type: none"> • Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien • Pemberian jasa lain selain jasa audit • Lamanya hubungan audit dengan klien • Persaingan antar kantor audit • Ukuran KAP • Besarnya <i>fee audit</i> • Hubungan social 	<ul style="list-style-type: none"> • Ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya hubungan audit, besarnya <i>fee audit</i> dan hubungan sosial berpengaruh negatif terhadap independensi akuntan publik • Persaingan antar kantor akuntan public dan ukuran kantor akuntan public tidak mempengaruhi independensi akuntan publik
9	Amilin, Wiwik U & Soliyah W (2008)	<ul style="list-style-type: none"> • komite audit, • kondisi keuangan, • <i>Manajemen advisor services</i>, • kompetisi antar KAP dan • <i>tenure of audit</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • faktor komite audit dan jasa konsultasi manajemen berpengaruh terhadap independensi sedangkan • faktor kondisi keuangan klien, tingkat persaingan antara akuntan publik, dan lamanya hubungan antara akuntan publik dan kliennya tidak mempengaruhi independensi auditor
10	Retty & Indra (2001)	<ul style="list-style-type: none"> • Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, • Pemberian jasa lain selain jasa audit, • Lamanya hubungan atau penugasan audit dengan klien, 	<ul style="list-style-type: none"> • secara parsial ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik, • pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya

		<ul style="list-style-type: none"> • Persaingan antar KAP, • Ukuran KAP, serta • Audit fee 	<p>hubungan atau penugasan audit dengan klien, persaingan antar KAP, ukuran KAP, serta audit fee tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik</p>
10	Widodo (2002)	<ul style="list-style-type: none"> • Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, • jasa selain jasa audit, • lamanya hubungan atau penugasan audit, • ukuran KAP, • persaingan antar KAP, • Audit fee, • hubungan sosial 	<ul style="list-style-type: none"> • secara parsial ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, jasa selain jasa audit, lamanya hubungan atau penugasan audit, berpengaruh terhadap independensi auditor

Sumber: Review dari berbagai sumber penelitian terdahulu yang relevan.

**Hal: Permohonan Pengisian Kuesioner
Desember 2012**

Makassar,

**Kepada Yth.
Bapak/Ibu Responden
Di tempat**

Dengan hormat,

Sehubungan dengan penyelesaian tugas akhir sebagai mahasiswa Program Pasca Sarjana (S2) Universitas Hasanuddin Makassar, saya:

**Nama : Ahmad Dahlan
NIM : P3400208001**

bermaksud melakukan penelitian ilmiah untuk penyusunan tesis dengan judul **“Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor”**.

Untuk itu, saya sangat mengharapkan kesediaan Bapak/Ibu untuk menjadi responden dengan mengisi lembar kuesioner ini secara lengkap dan sebelumnya saya mohon maaf telah mengganggu waktu bekerjanya. Data yang diperoleh hanya akan digunakan untuk kepentingan penelitian dan tidak digunakan sebagai penilaian kinerja di tempat Bapak/Ibu bekerja, sehingga kerahasiaannya akan saya jaga sesuai dengan etika penelitian.

Informasi yang diperoleh atas partisipasi Bapak/Ibu merupakan faktor kunci untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor.

- ❖ Dimohon untuk membaca setiap pertanyaan secara hati-hati dan menjawab dengan lengkap semua pertanyaan, karena apabila terdapat salah satu nomor yang tidak di isi maka kuesioner dianggap tidak berlaku.
- ❖ Tidak ada jawaban yang salah atau benar dalam pilihan anda, yang penting memilih jawaban yang sesuai dengan pendapat anda.

Atas kesediaan Bapak/Ibu meluangkan waktu untuk mengisi dan menjawab semua pertanyaan dalam kuesioner ini, saya sampaikan terima kasih.

Hormat saya,

Ahmad Dahlan

KUESIONER PENELITIAN

Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor

Data Responden:

Beri tanda (X) atau (√) pada identitas pengenal Bapak/Ibu/Saudara.

1. Nama : (Boleh tidak diisi)
2. Umur :
3. Jenis Kelamin : Laki-laki Perempuan
4. Pendidikan Terakhir : D S2 S3
Lainnya
5. Pengalaman Kerja : < 1 tahun 1-3 tahun >3
tahun
6. Nama KAP :
7. Jabatan :

Saran-saran terhadap Penelitian ini :

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

4.	Akuntan publik harus tetap bersikap independen dalam melakukan audit walaupun telah lama menjalin hubungan dengan klien.					
5.	Menurut anda, apakah hubungan audit yang semakin lama antara kantor akuntan publik dengan klien dapat mempengaruhi independensi dari akuntan publik tersebut?					

B. Ikatan kepentingan keuangan dengan klien (X2)

No	Pertanyaan	STS	TS	R	S	SS
1.	Kantor akuntan publik dan auditornya yang memiliki kepentingan keuangan dan kepentingan usaha dengan klien sulit untuk mempertahankan independensinya.					
2.	Semakin besar kepentingan keuangan dan banyaknya ikatan kepentingan dengan klien dapat memengaruhi independensi akuntan publik.					
3.	Semakin kecil kepentingan keuangan dan banyaknya ikatan kepentingan dengan klien tidak dapat memengaruhi independensi akuntan publik.					
4.	Kantor akuntan publik yang memiliki kepentingan keuangan dan kepentingan usaha dengan klien seperti investasi, hutang piutang, kepemilikan saham, maka akuntan publik tersebut cenderung untuk memberikan opini yang tidak sesuai kenyataan.					
5.	Menurut anda, apakah ikatan kepentingan keuangan dan kepentingan usaha kantor akuntan publik dan auditornya akan mempengaruhi independensi akuntan publik tersebut?					

C. Pemberian Jasa Konsultasi Manajemen (X3)

No	Pertanyaan	STS	TS	R	S	SS
1.	Sebuah kantor akuntan publik yang menyediakan jasa lain selain audit kepada satu klien yang sama akan sulit untuk mempertahankan independensinya.					
2.	Semakin banyak jasa yang dilakukan oleh suatu kantor akuntan publik kepada klien yang sama maka hal itu dapat mempengaruhi independensi dari akuntan publik tersebut.					
3.	Kantor akuntan publik yang memberikan jasa konsultasi akuntansi, konsultasi pajak, studi kelayakan usaha terhadap klien yang sama maka akuntan publik tersebut cenderung untuk memberikan opini yang tidak sesuai kenyataan.					
4.	Kantor akuntan publik yang tidak memberikan jasa konsultasi dan memberikan jasa audit terhadap klien yang sama maka akuntan publik tersebut dapat memberikan opini yang independen.					
5.	Menurut anda, apakah kantor akuntan publik yang menyediakan jasa lain selain jasa audit terhadap klien yang sama akan mempengaruhi independensi akuntan publik tersebut?					

D. Persaingan antar KAP (X4)

No	Pertanyaan	STS	TS	R	S	SS
1.	Kantor akuntan publik dapat memperkecil fee audit agar klien terpengaruh untuk tetap menjadi klien kantor akuntan tersebut.					
2.	Akuntan publik terkadang tidak berani melaporkan kesalahan klien, karena klien dapat mengganti posisinya dengan akuntan publik lain.					

3.	Sebagai akuntan publik pendahulu akuntan publik dapat memberitahukan kelemahan dan permasalahan klien yang diauditnya.					
4.	Kantor akuntan publik tidak akan terpengaruh dengan pindahnya klien sehingga tetap mempertahankan independensinya.					
5.	Menurut anda, apakah banyak berdirinya kantor akuntan publik cenderung meningkatkan persaingan kantor akuntan publik menjadi relatif tajam dan akan mengurangi independensi penampilan akuntan publik?					

E. Keberadaan Komite Audit (X5)

No	Pertanyaan	STS	TS	R	S	SS
1.	Keberadaan komite audit mampu melakukan pengawasan dalam hubungan dengan laporan keuangan.					
2.	Keberadaan komite audit mampu melakukan fungsi-fungsi khusus yang berkaitan dengan etika bisnis perusahaan.					
3.	Perusahaan klien yang belum memiliki komite audit menyebabkan tingkat pengawasan dalam hubungan dengan laporan keuangan menjadi lemah.					
4.	Perusahaan klien yang belum memiliki komite audit menyebabkan keraguan atas penyajian laporan keuangan.					
5.	Menurut anda, apakah keahlian yang dimiliki komite audit dapat dalam bidang akuntansi dan auditing mempengaruhi independensi akuntan publik tersebut?					

F. Biaya jasa audit (*audit fee*) (X6)

No	Pertanyaan	STS	TS	R	S	SS
1.	Kantor akuntan publik cenderung untuk menerima klien yang memberikan <i>fee</i> yang besar kepada					

	KAP tersebut.					
2.	Audit <i>fee</i> yang besar dapat membuat kantor akuntan publik sulit untuk mempertahankan independensinya.					
3.	Audit <i>fee</i> yang kecil dapat membuat kantor akuntan publik untuk mempertahankan independensinya.					
4.	Suatu kantor akuntan publik yang mengaudit badan usaha, akan beresiko tinggi dengan audit <i>fee</i> yang besar.					
5.	Menurut anda, apakah besar kecilnya audit <i>fee</i> yang diterima kantor akuntan publik mempengaruhi independensi akuntan publik tersebut?					

G. Independensi Akuntan Publik (Y)

No	Pertanyaan	STS	TS	R	S	SS
1.	Akuntan publik pada umumnya dalam menjalankan audit tidak bebas dari pengaruh pihak lain.					
2.	Akuntan publik harus menjunjung tinggi sifat kejujuran dan menjaga idialismenya dalam melakukan audit.					
3.	Akuntan publik yang memberi jasa konsultasi manajemen kepada klien diluar periode pengauditan akan mengurangi independensi penampilan akuntan publik.					
4.	Kantor akuntan publik dalam melaksanakan audit senantiasa menjaga etika profesinya.					
5.	Akuntan publik dalam menjalankan penugasan audit sesuai dengan SAK dan SPAP.					

Lampiran 4. Data Hasil Penelitian

No.	Y						X1						X2				
	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Jml	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5	Jml	X2.1	X2.2	X2.3	X2.4	X2.5
1	4	4	5	5	5	23	3	2	2	2	2	11	2	3	3	2	3
2	5	4	5	4	4	22	2	2	2	3	4	13	3	3	2	3	3
3	5	4	4	4	4	21	3	2	2	3	2	12	4	3	3	3	3
4	4	5	4	5	4	22	3	4	2	3	2	14	5	5	4	3	3
5	5	5	4	4	4	22	2	2	3	3	2	12	2	2	1	2	2
6	5	4	5	4	4	22	3	2	3	3	2	13	2	2	2	3	3
7	3	4	4	5	5	21	3	2	3	2	3	13	1	2	3	3	3
8	4	5	5	5	5	24	2	2	1	2	3	10	2	2	2	2	2
9	4	5	5	5	5	24	2	2	2	2	2	10	2	1	2	3	3
10	4	4	5	4	4	21	3	2	3	5	4	17	3	3	2	3	3
11	5	4	5	4	5	23	3	2	3	3	4	15	2	3	5	3	3
12	5	4	4	4	5	22	3	3	4	3	3	16	3	3	3	3	3
13	4	4	5	5	4	22	3	2	3	5	5	18	5	2	2	2	2
14	4	4	5	5	5	23	3	2	2	3	2	12	2	3	3	3	3
15	4	4	4	4	4	20	5	3	2	2	3	15	4	3	3	3	3
16	5	5	5	4	5	24	2	2	3	1	2	10	2	2	1	2	2
17	5	4	5	4	5	23	3	3	2	2	3	13	3	1	2	3	3
18	3	4	4	5	5	21	3	2	3	2	2	12	3	2	3	3	3
19	4	4	5	5	4	22	3	2	3	3	3	14	3	2	3	2	2
20	4	5	4	5	5	23	4	3	4	3	4	18	3	2	2	3	3
21	5	5	5	5	5	25	1	2	2	2	1	8	1	1	2	2	2
22	5	4	5	4	4	22	2	3	3	2	2	12	2	2	2	3	3
23	5	4	5	5	5	24	2	2	2	1	2	9	2	2	1	3	3
24	5	5	4	5	5	24	2	2	2	1	2	9	2	2	2	1	1
25	4	4	4	5	4	21	2	2	2	3	2	11	3	4	5	4	4
26	4	4	5	4	5	22	2	2	2	3	3	12	2	2	3	3	3
27	4	5	4	5	5	23	2	2	2	2	2	10	2	3	2	2	2
28	4	4	5	5	4	22	3	2	3	2	3	13	5	2	3	3	3
29	2	3	3	3	3	14	5	4	4	5	5	23	5	4	4	5	5
30	5	4	5	5	5	24	1	2	2	2	2	9	2	2	2	1	1
31	4	4	5	5	5	23	3	2	2	2	2	11	2	3	2	2	2
32	3	2	3	2	2	12	4	5	4	5	5	23	5	5	5	4	4
33	3	3	3	3	3	15	3	3	3	3	3	15	2	3	3	3	3
34	3	4	5	5	5	22	3	2	3	2	2	12	3	3	2	2	2
35	4	4	5	5	4	22	3	3	2	2	2	12	2	3	2	2	2
36	2	2	2	2	3	11	4	5	4	5	4	22	5	5	5	5	5
37	4	4	5	5	5	23	2	2	3	2	3	12	2	2	3	2	2
38	3	4	2	1	2	12	5	3	4	5	5	22	5	5	4	4	4

39	5	4	5	5	5	24	2	2	2	2	3	11	3	2	2	2
40	5	5	5	5	4	24	2	2	1	2	3	10	2	3	2	2
41	4	4	5	5	4	22	3	2	3	3	2	13	3	2	3	3
42	4	4	5	4	5	22	4	2	3	2	3	14	4	2	2	3
43	4	4	5	5	5	23	2	2	3	2	2	11	2	2	2	3
44	5	4	5	4	4	22	5	2	4	3	2	16	3	3	2	3
45	4	4	4	5	4	21	4	2	3	3	4	16	3	3	3	3
46	4	5	4	5	4	22	4	2	4	5	4	19	3	3	3	2
47	3	4	5	5	5	22	3	2	3	3	2	13	3	2	3	3
48	4	4	5	5	5	23	2	2	3	2	5	14	2	2	2	2
49	4	5	5	5	5	24	2	2	2	1	2	9	2	2	2	3
50	4	4	5	5	4	22	3	2	2	3	2	12	3	2	3	2
51	5	4	4	4	4	21	4	2	3	3	2	14	2	2	4	2
52	5	5	5	5	5	25	2	2	1	1	2	8	1	1	1	2
53	4	4	5	4	4	21	5	2	4	2	3	16	2	2	4	2
54	4	4	4	5	5	22	4	4	4	5	4	21	4	5	4	4
55	4	5	5	5	5	24	2	3	2	2	2	11	2	3	3	1
56	4	4	5	5	5	23	2	2	3	2	3	12	1	2	3	3
57	4	4	5	4	5	22	3	2	3	2	3	13	5	2	1	2
58	4	4	4	4	5	21	3	2	2	3	2	12	5	5	4	4
59	5	5	5	4	4	23	4	3	3	2	1	13	4	4	4	4
60	4	4	5	5	5	23	5	2	1	2	2	12	5	5	5	4
61	4	4	4	5	4	21	4	2	4	5	4	19	2	3	4	2
62	5	5	5	5	4	24	2	2	3	2	2	11	3	3	3	2
63	5	4	5	5	5	24	2	2	2	2	3	11	2	2	3	2
64	4	4	5	4	5	22	4	4	4	5	5	22	4	5	4	4
65	4	4	5	4	4	21	4	2	3	5	4	18	3	3	3	4
66	4	4	4	5	4	21	5	2	4	5	4	20	2	3	3	4
67	4	4	5	5	5	23	5	2	4	5	5	21	5	5	5	4
68	4	4	4	5	5	22	4	4	3	5	5	21	4	4	4	4
69	5	4	5	5	5	24	4	4	4	5	4	21	4	2	2	3
70	5	4	5	4	4	22	5	4	3	4	4	20	5	5	4	3
71	4	4	5	4	4	21	5	2	4	4	4	19	5	5	4	3
72	5	4	4	4	5	22	4	2	3	5	4	18	5	4	4	4
73	4	4	5	5	5	23	4	2	3	5	5	19	5	5	4	4
74	4	4	4	5	5	22	4	4	4	5	4	21	5	5	4	4
75	4	4	5	5	5	23	3	2	4	2	3	14	5	2	2	2
76	5	5	4	5	4	23	4	4	3	4	4	19	5	4	4	3
77	3	3	3	4	3	16	4	3	4	3	3	17	3	3	4	3
78	2	4	2	3	3	14	4	5	4	5	5	23	4	5	5	4
79	4	4	4	5	5	22	5	4	4	4	4	21	5	5	4	3
80	5	4	5	5	4	23	5	2	4	5	5	21	5	5	5	4

81	4	4	5	5	4	22	4	4	3	5	5	21	5	4	4	4
82	4	4	4	4	4	20	4	2	3	2	1	12	5	3	3	2
83	5	5	5	4	5	24	1	4	2	1	2	10	1	2	2	2
84	5	5	4	5	5	24	2	2	1	2	3	10	3	2	1	2
85	4	4	5	5	5	23	3	2	2	2	3	12	3	3	3	2
86	4	4	5	4	4	21	2	2	3	2	3	12	5	2	2	2
87	2	2	2	3	3	12	5	4	4	5	5	23	5	4	5	5
88	4	4	4	5	4	21	5	4	4	4	5	22	3	2	2	4
89	4	4	5	5	5	23	4	2	3	5	4	18	2	2	4	4
90	5	4	4	4	5	22	5	2	4	5	4	20	5	5	4	4
91	3	3	3	4	3	16	4	3	4	3	3	17	3	3	4	3
92	5	5	4	5	5	24	2	3	4	2	1	12	2	2	3	4
93	4	4	5	4	5	22	4	2	3	5	4	18	5	2	3	3
94	3	3	3	4	3	16	4	3	4	3	3	17	3	3	4	3
95	4	4	5	5	4	22	2	4	3	2	2	13	4	5	4	4
96	2	2	2	3	3	12	5	4	4	5	5	23	5	4	5	5
97	4	4	4	4	4	20	4	2	3	3	4	16	5	2	4	2
98	5	4	5	5	5	24	2	2	4	2	1	11	2	2	3	3
99	4	4	5	5	5	23	5	2	4	5	4	20	5	3	2	1
100	4	4	5	5	5	23	5	4	3	5	5	22	5	4	2	3
101	5	5	5	5	4	24	2	2	1	2	3	10	5	5	4	4
102	5	4	4	5	4	22	4	2	4	4	5	19	5	5	4	4
103	4	4	5	4	5	22	3	2	3	3	4	15	4	5	4	4
104	4	4	5	4	5	22	4	2	3	5	4	18	2	1	2	3
105	4	4	4	4	5	21	2	2	3	2	3	12	3	2	2	3
106	3	3	2	3	4	15	4	3	4	5	5	21	5	4	5	5
107	4	4	5	5	5	23	5	3	3	4	5	20	3	2	3	3
108	5	5	5	4	5	24	2	3	3	2	4	14	3	2	3	2
109	5	4	5	4	4	22	5	2	4	5	4	20	3	4	4	4
110	4	4	4	5	4	21	4	4	4	5	4	21	4	5	5	4
111	4	4	5	4	5	22	4	2	3	5	5	19	5	5	4	3
112	2	2	2	3	3	12	5	4	4	5	5	23	5	4	5	5
113	5	4	4	5	5	23	4	2	4	4	4	18	5	5	4	4
114	5	5	4	5	5	24	2	2	2	3	2	11	5	5	4	4
115	4	4	5	4	4	21	5	2	3	5	5	20	5	4	5	4
116	4	4	5	4	5	22	3	2	2	3	3	13	5	5	4	4
117	3	3	3	4	3	16	4	3	3	3	3	16	3	3	4	3
118	3	3	3	4	3	16	4	3	3	3	3	16	3	3	4	3
119	5	4	4	5	5	23	4	2	2	3	2	13	5	5	4	4
120	5	3	4	4	3	19	5	4	4	5	5	23	5	4	5	5

