

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

2.1 Penelitian Terdahulu

Ika dan Wibowo (2011) melakukan penelitian ini dengan tujuan untuk menguji secara empiris faktor–faktor yang mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik di Kantor Akuntan Publik Semarang. Permasalahan yang dibahas dalam penelitian ini yakni apakah ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya hubungan atau penugasan audit, persaingan antar KAP, ukuran KAP, dan audit fee berpengaruh terhadap independensi auditor. Dalam penelitian ini adanya *Theory of Attitude and Behaviour* karena cenderung sikap auditor yang terkesan memihak klien. Metode penyeleksian dalam penelitian ini adalah convenience sampling dan diperoleh 35 responden. Alat analisis yang digunakan adalah *multiple regression analysis*.

Hasil menunjukkan bahwa ke enam variabel dapat menurunkan independensi seorang auditor, yakni ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya hubungan atau penugasan audit, persaingan antar KAP, ukuran KAP, dan audit fee. Karena sebagai seorang yang independen, akuntan publik tidak hanya bersifat objektif dan tidak memihak tetapi harus pula menghindari keadaan–keadaan yang menyebabkan hilangnya kepercayaan masyarakat atas sikapnya.

Soegiastuti (2015), meneliti untuk memperoleh bukti empirik tentang independensi auditor dengan menggunakan 8 variabel yakni : Ikatan keuangan, jasa lain selain jasa audit, lama hubungan audit, persaingan antar KAP, ukuran KAP, audit fee, hubungan sosial dan pelayanan dari klien. Masalah dalam penelitian ini kemungkinan adanya sikap ketidakindependensian seorang auditor dalam melaksanakan tugas profesionalnya. Dalam kaitannya independensi auditor terdapat dua teori yang mendasar yaitu ; *Theory of attitudes and behavior* dan *behavioral decision theory*. Populasi dalam penelitian ini adalah Analis Kredit pada Badan Kredit Kecamatan (BKK/BPR) di Jawa Tengah. Metode dalam pengambilan sampel di penelitian ini adalah *cluster random sampling/area random sampling* dengan 89 responden. Pengujian hipotesa menggunakan regresi berganda (*multiple regression*).

Penelitian ini menyatakan bahwa variabel ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya hubungan audit, persaingan KAP, dan pengaruh pelayanan dari klien dapat menurunkan tingkat independensi seorang auditor. Hal ini berkaitan dengan teori yang digunakan, bahwa sikap dan perilaku seseorang akan berpengaruh dalam pengambilan keputusan. Namun berbeda dengan variabel ukuran KAP, audit fee, dan hubungan sosial memiliki pengaruh positif terhadap independensi auditor. Karena kualitas seorang auditor di tentukan besar kecilnya ukuran KAP, ukuran KAP yang besar adalah kantor akuntan yang berafiliasi dan memiliki jumlah anggota yang banyak. Auditor yang kompeten tentunya akan menerima fee/pendapatan sebagai imbalan dalam menjalankan keahliannya. Sedangkan

hubungan sosial dimana akuntan publik yang menjadi anggota atau pengurus pada badan-badan sosial bersama dengan klien.

Prabowo dan Samsudin (2010) penelitian ini dilakukan untuk memberikan gambaran mengenai independensi auditor apabila dihadapkan pada tekanan manajemen klien dan audit *time budget pressure*. Dengan menggunakan variabel intervensi manajemen klien, pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor, *high fee audit*, *tight audit time budget*, dan sanksi atas audit *over time budget* terhadap independensi auditor. Karena dalam penelitian ini mengenai tekanan dari manajemen dan *time budet pressure* maka terdapat *teori agensi* dan *Theory of Attitude and Behaviour*. Populasi dalam penelitian ini adalah Kantor Akuntan Publik yang terdaftar di directory IAPI. Metode sampel yang digunakan adalah *random sampling*. Metode analisis yang digunakan adalah regresi berganda (*multiple regression*).

Dalam penelitian ini menunjukkan hasil bahwa variabel intervensi manajemen, *high fee audit*, dan sanksi atas audit *over time budget* memiliki pengaruh positif terhadap independensi auditor. Yang artinya dengan fee yang tinggi akan membuat auditor bersungguh-sungguh menyelesaikan pekerjaannya dengan baik. Begitupun dengan adanya sanksi atas audit *over time budget*, dimana auditor lebih mematuhi peraturan yang telah ditetapkan oleh KAP. Sedangkan pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor dan *tight audit time budget* tidak ada pengaruh terhadap independensi auditor.

Yanthi (2012) penelitian ini dimaksudkan untuk menguji konsistensi dari faktor – faktor yang berpengaruh terhadap independensi akuntan publik. Faktor –

faktor tersebut yakni : ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, persaingan antar kantor akuntan publik, ukuran KAP, dan audit fee. Sehingga akuntan publik dapat lebih mewaspadai faktor – faktor tersebut dalam menjaga independensinya dan dengan tidak mengabaikan faktor – faktor lain. Di dalam penelitian ini terdapat *agency theory* yang berhubungan dengan independensi auditor. Populasi yang digunakan yaitu akuntan publik dan staf auditor yang melakukan tugas audit pada Kantor Akuntan Publik yang berada di Jawa Timur. Teknik pengambilan sampel yang digunakan yaitu *purposive sampling* berupa *convenience sampling* dan analisis data menggunakan regresi linear berganda.

Hasil pengujian variabel menunjukkan bahwa variabel ukuran kantor akuntan publik tidak ada pengaruh terhadap independensi akuntan publik. Sedangkan ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, persaingan antar KAP, dan audit fee dapat menurunkan independensi seorang auditor, namun dalam 3 variabel yang dapat menurunkan independensi akuntan publik yaitu variabel persaingan antar KAP yang paling berpengaruh besar. Hal ini dikarenakan persaingan yang tajam akan mengakibatkan solidaritas profesional akuntan publik menurun sehingga akan mempertahankan klien agar tidak pindah kantor akuntan publik lain dengan cara memberi pelayanan yang baik termasuk menurunkan independensinya atas intervensi klien.

Wuragian dan Anshori (2004) penelitian ini dimaksudkan untuk menganalisis aspek independensi serta faktor kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka

waktu audit, lamanya hubungan audit, dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku pada kantor akuntan publik di Surabaya. Dalam penelitian ini terjadi adanya indikasi *Theory of Attitude and Behaviour* dan *agency theory* yang terjadi pada diri auditor. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor atau partner yang menandatangani laporan keuangan audit (laporan audit) yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Surabaya yang sesuai dengan direktori KAP Indonesia dengan 77 responden auditor. Teknik pengumpulan data dilakukan secara *random sampling* dan teknik analisis menggunakan *multiple regression*. Hasil menunjukkan bahwa kualitas auditor, kemampuan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit, dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku berpengaruh terhadap independensi auditor. Namun pengaruh terbesar dimiliki oleh variabel hubungan auditor dengan klien. kedekatan auditor dengan klien akan memungkinkan auditor berpihak pada klien sehingga menempatkannya pada posisi yang tidak independen.

Budiangsih, Wahyuningsi, dan Siska (2013) penelitian ini bertujuan untuk menguji faktor - faktor independensi auditor yakni : hubungan usaha dan keuangan dengan klien, keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai, hubungan keluarga dengan klien, imbalan atas jasa profesional (audit fee) dan pemberian fasilitas dan bingkisan kepada klien apakah berpengaruh terhadap independensi dalam penampilan terhadap akuntan publik. Dalam pembahasan terhadap independensi auditor maka diperlukannya *Theory of Attitude and Behaviour* dan *agency theory*. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja

pada kantor akuntan publik yang berada di Pekanbaru berjumlah 6 kAP. *random sampling* adalah teknik untuk pengumpulan sampel data dan teknik analisis menggunakan *multiple regression*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel yang dapat menurunkan independensi dalam penampilan seorang auditor adalah keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai. sedangkan variabel yang tidak memiliki pengaruh terhadap independensi dalam penampilan seorang auditor adalah hubungan usaha dan keuangan dengan klien, pelaksanaan jasa lain, hubungan keluarga dengan klien, imbalan atas jasa profesional (audit fee) dan pemberian fasilitas dan bingkisan.

Meilisa (2012) penelitian ini bertujuan untuk menguji dan memperoleh bukti empiris tentang pengaruh intervensi manajemen, pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor, tight audit time budget, dan lamanya hubungan auditor dengan klien terhadap independensi auditor. dalam penelitian ini terdapat indikasi *Theory of Attitude and Behaviour* dan *agency theory* dan *assurance service*. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di KAP di wilayah Sumatera bagian selatan yang terdiri atas 16 kAP. pengambilan sampel yang digunakan dengan cara *simple random sampling* dengan responden sebanyak 70 responden. teknik analisis data yang digunakan adalah teknik analisis regresi berganda.

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa intervensi manajemen, pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor serta lama hubungan audit dapat menurunkan independensi auditor. Intervensi manajemen merupakan tekanan dari manajemen kepada auditor, semakin tinggi tingkat intervensi maka

independensi auditor akan terganggu. Ketatnya persaingan antar KAP menjadikan auditor menghindari pemutusan hubungan kerja sepihak termasuk penggantian auditor. Pada keadaan ini auditor sering dihadapkan pada konflik yang dilematis. Disatu sisi auditor harus mematuhi standar audit untuk bersikap independen dan tidak memihak kepada siapapun, tetapi disisi lain memiliki sikap *self-interest* atau keinginan pribadi untuk memenuhi kebutuhan dan tentunya auditor tidak ingin mengecewakan klien. Dan Semakin lama auditor melakukan audit pada suatu perusahaan, maka akan terjadi hubungan yang lebih erat dan sulit bagi auditor untuk menegakkan independensinya. sedangkan variabel tight audit time budget tidak ada pengaruh terhadap independensi auditor.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Teori Agensi

Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai suatu kontrak yang mana satu atau lebih *Principal* (pemilik) menggunakan orang lain atau agen (manajer) untuk menjalankan aktivitas perusahaan. Di dalam teori keagenan, yang dimaksud dengan *Principal* adalah pemegang saham atau pemilik, sedangkan agen adalah manajemen yang mengelola harta pemilik. *Principal* menyediakan fasilitas dan dana untuk kebutuhan operasi perusahaan. Agen sebagai pengelola berkewajiban untuk mengelola perusahaan sebagaimana dipercayakan pemegang saham (*Principal*), untuk meningkatkan kemakmuran *Principal* melalui peningkatan nilai perusahaan (Kasidi:2007).

Sebagai pemegang saham atau pemilik tentu ingin mengetahui segala informasi atau aktivitas yang dilakukan agen yang terkait dengan investasi atau dananya dalam perusahaan. Hal itu dilakukan dengan meminta pertanggungjawaban dalam laporan keuangan pada manajemen (agen). Namun dalam kenyataannya sering kali manajemen cenderung melakukan tindakan dengan membuat laporan keuangan terkesan baik, sehingga kinerjanya di anggap baik. Untuk dapat mencegah atau meminimalkan kecurangan tersebut yang dibuat pihak manajemen, maka diperlukannya pihak ketiga dalam pengujian. Pengujian ini dilakukan oleh pihak yang independen, yakni auditor independen.

Pada dasarnya kemunculan *agency theory* ditekankan untuk mengatasi dua permasalahan utama. Pertama, masalah pada saat keinginan atau tujuan principal dan agent berlawanan, sulit dan mahal bagi principal untuk melakukan verifikasi tentang apa yang dilakukan oleh agent. Kedua, masalah pembagian resiko pada saat principal dan agent memiliki preferensi tindakan yang berbeda karena preferensi terhadap resiko (Samsudin:2010).

Jadi *theory agency* digunakan untuk auditor dapat membantu konflik yang terjadi antara principal (pemilik saham) dan agent (manajemen). Dimana principal selaku investor melakukan kerjasama dengan manajemen untuk mengoperasikan keuangannya dan meminta manajemen membuat laporan keuangan berdasarkan kenyataan yang realible. Dengan adanya auditor yang independen dapat mengevaluasi kinerja manajemen sehingga dapat mendeteksi ada tidaknya kecurangan dan menghasilkan laporan keuangan yang relevan yang berguna bagi investor, kreditor dalam mengambil keputusan keuangan.

2.2.2 Teori Sikap dan Perilaku Etis

Krench dan Krutchfiled (1983) Sikap adalah keadaan dalam diri manusia yang menggerakkan untuk bertindak, menyertai manusia dengan perasaan-perasaan tertentu dalam menanggapi objek yang terbentuk atas dasar pengalaman-pengalaman (Parbowo dan Samsudin :2010).

Sikap adalah pernyataan evaluatif mengenai seluruh 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 (Prakoso :2012).

Menurut Rimawati (2011) perilaku etis adalah perilaku yang sesuai dengan norma – norma sosial yang diterima secara umum, berhubungan dengan tindakan – tindakan yang bermanfaat dan membahayakan. Perilaku kepribadian merupakan karakteristik individu dalam menyesuaikan diri dengan lingkungan, yang meliputi sifat, kemampuan, nilai, keterampilan, sikap, dan intelegensi yang muncul dalam perilaku seseorang. Dapat disimpulkan bahwa perilaku merupakan perwujudan atau manifestasi karakteristik – karakteristik seseorang dalam menyesuaikan diri dengan lingkungan.

Teori sikap dan perilaku (*Theory of Attitude and Behaviour*) yang dikembangkan oleh Triadis (1971) dalam Soegiastuti (2015), dipandang sebagai teori yang dapat mendasari untuk menjelaskan independensi. Teori tersebut menyatakan bahwa perilaku ditentukan untuk apa orang – orang ingin lakukan

(sikap), apa yang mereka pikirkan akan mereka lakukan (aturan – aturan sosial), apa yang mereka bisa lakukan (kebiasaan) dan dengan konsekuensi perilaku yang mereka pikirkan.

Berdasarkan penjelasan diatas, teori ini menjelaskan tentang sikap seseorang yang dapat mempengaruhi perilaku orang tersebut. Dalam hal ini, seorang orang auditor yang memiliki sikap independensi yang tinggi, maka ia akan berperilaku independen dalam menjalankan tugasnya. Teori ini berusaha menjelaskan mengenai aspek perilaku manusia dalam suatu organisasi khususnya auditor yang mengalami hambatan – hambatan yang dapat mengancam sikap independensi dan obyektivitas selama proses audit.

2.2.3 Jasa Assurance

Memperluas aktivitas auditor dengan jasa assurance memungkinkan auditor untuk melaporkan tidak hanya atas keandalan dan kredibilitas informasi tetapi juga relevansi dan ketepatan waktu dari informasi. Menurut Messier (2000) menyatakan bahwa *assurance service* dapat meningkatkan kualitas informasi melalui peningkatan kepercayaan dalam hal reliabilitas, keandalan, dan relevansi informasi.

Menurut Arens,dkk (2008:10) Jasa assurance didefinisikan sebagai berikut:

Jasa Assurance (*assurance service*) adalah jasa profesional independensi yang meningkatkan kualitas informasi, atau konteksnya, bagi para pembuat keputusan.

Jasa semacam ini dianggap penting karena penyedia jasa assurance bersifat independen dan dianggap tidak bias berkenaan dengan informasi yang diperiksa. Individu – individu yang bertanggung jawab membuat keputusan bisnis memerlukan jasa assurance untuk membantu meningkatkan keandalan dan relevansi informasi yang digunakan sebagai dasar keputusan. Jasa assurance dapat dilakukan oleh akuntan publik atau oleh berbagai profesional lainnya. Kebutuhan akan jasa assurance ini bukan hal baru, para akuntan publik sudah bertahun – tahun memberikan jasa assurance terutama assurance tentang informasi laporan keuangan historis. Permintaan akan jasa assurance diperkirakan terus meningkat karena permintaan akan informasi juga meningkat dan karena semakin banyak informasi real time yang tersedia melalui internet.

2.2.4 Profesi Akuntan

Profesi akuntan public merupakan suatu profesi yang memberikan jasa pemeriksaan akuntansi atau laporan keuangan yang disusun manajemen. Pengertian profesi akuntan publik menurut Mulyadi (2002 : 4) “Profesi akuntan publik merupakan profesi kepercayaan masyarakat, dari profesi inilah masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan”.

Profesi akuntan publik sebagai pihak penerima kerja dari pemberi kerja (klien), seharusnya bertanggung jawab sepenuhnya kepada pemberi kerja, seperti profesi dokter, pengacara, dan lain – lain. Namun pada kenyataannya, profesi akuntan tidak bertanggung jawab kepada pemberi kerja (klien), akan tetapi

bertanggung jawab sepenuhnya terhadap pihak – pihak yang berkepentingan dengan hasil pekerjaannya (hasil audit) misalnya : pemegang saham, kantor pajak, calon investor, kreditur, karyawan, dan lain – lain. Dengan demikian, profesi akuntan itu bertanggung jawab kepada publik atau masyarakat keuangan (Wurangian dan Anshori : 2004)

Berdasarkan penjelasan diatas, profesi akuntan publik merupakan profesi yang harus bertanggung jawab kepada klien khususnya kepada publik atau masyarakat keuangan, agar dapat memberikan opininya mengenai hasil audit yang dikerjakannya secara relevan.

Seperti halnya profesi – profesi yang lain, profesi akuntan publik terikat dengan aturan – aturan (regulasi) yang mengatur setiap anggota profesi dalam menjalankan pekerjaannya. Aturan – aturan pokok yang berkaitan dengan profesi akuntan publik ialah :

1. Undang – Undang No. 34 Tahun 1954.

Undang – undang inilah yang mengatur syarat – syarat kecakapan dan kewenangan dari setiap orang yang terjun dalam profesi akuntan publik.

Ada tiga yang perlu dicatat dari UU No. 34 Tahun 1954 antara lain :

- 1) Akuntan harus srajana Fakultas Ekonomi Perguruan Tinggi Negeri atau mempunyai ijazah yang disamakan. Pertimbangan ini berada di tangan Panitia Ahaali Pertimbangan Ijazah.
- 2) Akuntan tersebut harusterdaftar dalam registrasi negara yang diselenggarakan Deapartemen Keuangan dan memperoleh ijin menggunakan gelar akuntansi dari departemen tersebut.

3) Menjalankan pekerjaan auditor dengan memakai nama kantor akuntan, biro akuntan, biro akuntan atau nama yang memuat nama akuntan atau akuntansi hanya dijalankan jika pemimpin kantor atau biro tersebut dipegang oleh seorang atau beberapa orang akuntan.

2. Standard Akuntansi Keuangan (SAK)

Standard Akuntansi Keuangan (SAK) merupakan pengumuman atau ketentuan resmi yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (sebagai badan yang berwenang) mengenai konsep, standard, dan metode yang dinyatakan sebagai pedoman utama dalam praktik akuntansi perusahaan atau unit – unit organisasi lainnya yang dilingkungan Republik Indonesia sepanjang ketentuan tersebut relevan dengan keadaan perusahaan atau unit usaha bersangkutan. Standard Akuntansi Keuangan dilengkapi Pernyataan Standard Akuntansi Keuangan (PSAK) dan interpretasi Pernyataan Standard Akuntansi Keuangan (IPSAK).

3. Standard Profesional Akuntan Publik

Merupakan kodifikasi berbagai jenis standard bagi akuntan publik dalam menyediakan berbagai jenis jasa profesional kepada masyarakat. SPAP disusun oleh Dewan Standard Profesional Akuntan Publik Ikatan Indonesia.

Terdapat lima macam standard profesional yang terdapat dalam SPAP yaitu :

1. Standard Auditing
2. Standard Atestasi
3. Standard Jasa Akuntansi dan review
4. Standard Jasa Konsultasi

5. Standard Pengendalian Mutu

4. Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia

Sebagai suatu profesi Akuntansi sangat membutuhkan aturan etika professional. Di Indonesia Aturan Etika Profesional ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia sebagai organisasi yang mewadahi para akuntan di Indonesia. Aturan Etika Profesional Akuntansi disebut Kode Etik Akuntan Indonesia.

2.2.5 Independensi

2.2.5.1 Pengertian Independensi

Arens dan Loebbecke (1999) dalam (Amilin dan Halomoan : 2008) memberikan definisi independensi dalam pemeriksaan akuntan dengan menitikberatkan pada pandangan tidak memihak di dalam pelaksanaan pemeriksaan. Definisi yang diberikan oleh Arens adalah sebagai berikut: Independensi dalam pemeriksaan akuntan berarti berpegang pada pandangan tidak memihak di dalam melaksanakan tes-tes pemeriksaan, penilaian hasil-hasil pemeriksaan, dan dalam mengeluarkan laporan pemeriksaan.

Mulyadi (1998) menyatakan bahwa independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh akuntan publik. Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi, karena melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum (Kharismatuti, 2012).

Sedangkan menurut Standar Auditing Seksi 220.1 (SPAP:2001) dalam Dutadasanovan (2013) menyebutkan bahwa independensi bagi seorang akuntan publik artinya tidak mudah dipengaruhi karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum.

Nilai auditing sangat bergantung pada persepsi publik atas independensi auditor. Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (independen in fact) ada bila auditor benar – benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit, sedangkan independensi dalam penampilan (independence in appearance) adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini yang artinya auditor tidak hanya diharuskan untuk menjaga sikap mental independen dalam menjalankan tanggung jawabnya, namun juga penting bagi para pengguna laporan keuangan untuk memiliki kepercayaan terhadap independensi auditor (Arens,dkk 2008:74).

2.2.5.2 Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor

2.2.5.2.1 Intervensi Manajemen

Menurut Nichols dan Price (1979) serta Barkess dan Simnet (1994) dalam Samsudin (2009) menyatakan bahwa tekanan manajemen dan intervensi manajemen merupakan suatu ancaman yang dapat merusak dan menghancurkan independensi auditor.

Menurut Kamus Besar Ilmu Pengetahuan Umum (2006) dalam Rimawati (2011), intervensi adalah usaha campur tangan dalam perselisihan antara dua

pihak. Klien mengintervensi auditor untuk mempengaruhi fungsi pengujian laporan keuangan dengan cara memaksa auditor melakukan tindakan yang melanggar standar audit, termasuk dalam pemberian opini yang tidak sesuai dengan keadaan klien yang sesungguhnya.

Tekanan dari klien seperti tekanan personal, emosional atau keuangan dapat mengakibatkan independensi auditor berkurang dan dapat mempengaruhi kualitas audit. Tekanan dari klien tersebut dapat berupa tekanan untuk memberikan pernyataan wajar tanpa pengecualian pada laporan audit atas laporan keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen (Kurnia,dkk:2014).

2.2.5.2.2 Tingkat Pemutusan Hubungan Kerja dan Penggantian Auditor

Pemutusan hubungan kerja merupakan suatu tindakan yang dilakukan oleh salah satu pihak yang mengakhiri hubungan kerja karena alasan tertentu. Menurut Ender et.al : 81, Riset di bidang audit mengidentifikasikan beragam alasan dimana manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Alasan – alasan tersebut termasuk mencari pelayanan dengan kualitas yang lebih baik, opinion shopping, dan mengurangi biaya. Banyaknya konflik antara pihak manajemen dengan auditor dapat menyudutkan dan mengancam independensi auditor.

Menurut mulyadi (2002) , penggantian auditor yaitu klien yang menggantikan auditor tanpa alasan yang jelas, mungkin disebabkan oleh ketidakpuasan klien terhadap jasa yang diberikan oleh auditor yang lama, tetapi seringkali terjadinya penggantian auditor tersebut disebabkan oleh adanya perselisihan antar klien dengan auditor publiknya mengenai penyajian laporan

keuangan dan pengungkapannya. Klien baru yang telah mengganti auditornya merupakan klien yang berisiko besar bagi auditor.

Dalam situasi konflik antara manajemen klien dengan auditor, yang memiliki posisi kewenangan adalah manajemen untuk melakukan pemutusan hubungan kerja dan penaggantian auditor karena alasan tertentu yang salah satunya auditor tidak menuruti keinginan atau hasil kinerja auditor tidak sesuai dengan hasil yang diharapkan (Rimawati,2011)

2.2.5.2.3 Tight Audit Time Budget Pressure

Menurut De Zoort (1998) dalam Ningsih dan Yaniartha (2013) tekanan anggaran waktu ialah tekanan yang muncul dari terbatasnya sumber daya yang dimiliki dalam menyelesaikan pekerjaan, dalam hal ini diartikan sebagai waktu yang diberikan untuk menyelesaikan tugas.

Menurut Margheim et al. (2005), tekanan anggaran waktu hanya dapat terjadi ketika jumlah waktu yang di anggarkan kurang dari waktu yang seharusnya digunakan dalam pekerjaan dan auditor memiliki kemampuan untuk merespon tekanan dengan menyelesaikan pekerjaan tepat waktu pribadi mereka dengan tidak dilaporkan jumlah waktu yang benar-benar dihabiskan untuk menyelesaikan tugas audit.

De Zoort dan Lord (1997) dalam Meilisa (2012) yang menyebutkan bahwa ketika auditor menghadapi tekanan anggaran waktu, auditor akan memberikan respon dengan dua cara yaitu fungsional dan disfungsional. Secara fungsional auditor akan bekerja lebih baik dan menggunakan waktu sebaik-baiknya,

sedangkan perilaku disfungsional terjadi dalam bentuk *reduced audit quality practices (RAQPs)* dan *under reporting of time (URT)*. Dimana auditor cenderung akan melakukan pelanggaran standar audit. Auditor bisa melakukan *premature sign off* untuk mempercepat proses audit dan pelaporan lebih dini. Tentu hal tersebut dapat menurunkan kualitas dan independensi audit.

Waggoner dan chasell (1991) dalam Indarto (2011) mengemukakan dalam melaksanakan proses audit, auditor harus dapat mempertimbangkan biaya dan waktu yang tersedia. Pertimbangan tersebut menimbulkan *time pressure*/tekanan waktu. Jika waktu yang dialokasikan tidak cukup, auditor akan bekerja dengan cepat, sehingga hanya melaksanakan sebagian prosedur audit yang disyaratkan.

Menurut Hutabarat dalam Zam' (2015) indikator yang digunakan untuk mengukur *time budget pressure* adalah sebagai berikut :

1. Keketatan Anggaran Waktu

Kelley et.al menyatakan bahwa *time budget pressure* yang ketat akan meningkatkan tingkat stress auditor, karena auditor harus melakukan pekerjaan audit dengan waktu yang ketat bahkan dalam anggaran waktu tidak dapat menyelesaikan audit dengan prosedur seharusnya.

2. Ketercapaian Anggaran Waktu

Pada waktu terjadi konflik audit, meskipun *time budget pressure* secara ketat, auditor yang memegang penuh etika auditor akan tetap cenderung menjalankan prosedur audit penting yang seharusnya, sedangkan auditor yang memiliki etika audit yang rendah akan tergoda untuk menghilangkan prosedur audit penting.

Elemen paling mahal dari suatu perikatan audit adalah waktu (jam kerja) auditor, sehingga anggaran waktu audit digunakan untuk mengukur efisiensi staf serta mendorong auditor untuk menyelesaikan proses audit dan melaporkannya tepat waktu.

2.2.5.2.4. Lamanya Hubungan Auditor Dengan Klien

Masa kerja auditor ditentukan paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 6 tahun, berdasarkan Undang – Undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (Melisa : 2012). Menurut Shockley (1981) dalam Amilin et.al (2008) Tenure of the audit firm adalah lamanya waktu yang digunakan oleh kantor akuntan publik dalam melayani kebutuhan-kebutuhan audit yang disediakan untuk kliennya. Tenure dapat berdampak pada resiko hilangnya independensi seperti pada pernyataan berikut ini :

Long association between a corporation and an accounting firm may lead to such close identification of the accounting firm with the interests of its client`s management that truly independent action by the accounting firm becomes difficult (U.S. Senate, 1976, hal. 21 dalam Shockley, 1981).

Adanya hubungan jangka panjang ini menimbulkan beberapa efek pada auditor sebagai berikut : merasa cukup puas pada diri sendiri (complacency), kurangnya inovasi, prosedur audit yang kurang teliti, dan perasaan sungkan pada kliennya. Efek ini merupakan ancaman yang cukup serius sehingga direkomendasikan untuk melakukan rotasi auditor sebagai upaya mencegah terjadinya sikap tidak independen (U.S. Senate, 1976, hal.21 dalam Shockley,1981)

2.2.5.2.5. Ikatan Kepentingan Keuangan dan Hubungan Usaha Dengan Klien

Akuntan Publik dilarang keras dalam hal memiliki ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien yang diperiksa. Dimana auditor memiliki saham atau investasi, hutang piutang, dan lainnya dalam sebuah perusahaan, sehingga dapat mempengaruhi independensi auditor. Pelarangan ini dituangkan dalam Bagian B dan C Kode Etik, subbagian 290.113.

Jika ada sebuah KAP, atau jaringan KAP, memiliki kepemilikan financial langsung di klien auditnya, maka ancaman kepentingan pribadi yang muncul akan sangat signifikan, maka tidak ada tindakan pengamanan yang dapat dilakukan untuk menurunkan ancaman tersebut sampai mencapai tingkat yang dapat diterima. Sehingga, melepaskan kepemilikan financial di klien audit tersebut merupakan satu – satunya tindakan yang paling tepat agar memungkinkan KAP tersebut menjalankan tugas.

Menurut Munawir (1996 : 70) Interpretasi 101-1 dari peraturan 101 yang diterbitkan AICPA

menyatakan bahwa independensi auditor dianggap terganggu jika :

A. Selama periode penugasan profesi atau pada waktu pemberian pendapat seorang auditor atau kantor akuntannya :

1. Mempunyai atau mengikatkan diri untuk memperoleh suatu kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung dalam suatu jumlah yang material dalam perusahaan yang diaudit, atau
2. Mempunyai suatu investasi dalam usaha bersama dengan perusahaan yang diaudit atau dengan pimpinan, direktur atau, pemegang saham utamanya dalam jumlah yang material bila ditinjau dari kekayaan bersih auditor atau kantor akuntannya.

3. Mempunyai utang piutang dengan perusahaan yang diauditnya atau dengan direktur atau pemegang saham utamanya. Hal ini tidak berlaku apabila pinjaman tersebut berasal dari lembaga kredit, sepanjang pinjaman tersebut diperoleh dengan prosedur dan syarat peminjaman yang norma, dengan ketentuan :

- a) Pinjaman diperoleh oleh anggota atau kantor akuntannya dalam jumlah yang tidak material.
- b) Dijamin dengan rumah atau kekayaan pribadi.
- c) Pinjaman yang dijamin lainnya, kecuali pinjaman yang ditanggung oleh seorang anggota kantor akuntannya, yang sebenarnya memang tidak terjamin.

B. Selama periode yang dicakup dalam laporan keuangan, selama periode penugasan audit atau pada waktu pemberian pendapat, seorang auditor atau kantor akuntannya :

1. Berhubungan dengan perusahaan yang diaudit sebagai promotor pemasaran saham atau trustee, sebagai direktur, pimpinan atau kedudukan yang disamakan dengan anggota manajemen atau pegawai perusahaan, atau
2. Sebagai pengurus yang dipercaya atau pelaksana atau administrator dari suatu harta milik, jika ia atau harta milik tersebut mempunyai kepentingan keuangan yang langsung atau tidak langsung yang material dengan perusahaan atau sebagai pengurus dari suatu dana pensiun atau perjanjian bagi hasil dalam perusahaan yang diaudit.

2.3 Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Pengaruh Intervensi Manajemen Klien Terhadap Independensi Auditor

Intervensi manajemen merupakan tekanan yang diberikan oleh pihak manajemen kepada auditor, karena opini yang diberikan auditor tidak sependapat dengan manajemen. Tekanan tersebut dapat mempengaruhi independensi auditor.

Hal tersebut sesuai dengan penelitian Samsudin (2009) dan Melisa (2012), bahwa terdapat pengaruh negatif dan signifikan intervensi manajemen klien dengan independensi auditor. Karena semakin tinggi tingkat intervensi maka independensi auditor semakin terganggu. Independensi auditor akan luntur pada situasi konflik. Situasi akan meruncing pada saat manajemen melakukan intervensi bisa dalam bentuk pembatasan dan menekan agar auditor memberikan opini yang baik, sehingga dalam situasi ini akan muncul indikasi penurunan independensi auditor. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁ : Intervensi manajemen berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor

2.3.2 Pengaruh Tingkat Pemutusan Hubungan Kerja Dan Penggantian Auditor Terhadap Independensi Auditor

Tingkat pemutusan hubungan kerja biasanya dilakukan pihak manajemen yang tidak sependapat dengan auditor atau dengan alasan tertentu, salah satunya mencari pelayanan dan kualitas yang lebih baik.

Dalam penelitian Samsudin (2010) pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, namun berbeda dengan hasil penelitian Melisa (2012) mengatakan pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor terhadap independensi auditor mempunyai pengaruh yang negatif dan signifikan. auditor sering dihadapkan pada konflik yang dilematis. Disatu sisi auditor harus mematuhi standar audit untuk bersikap independen dan tidak memihak kepada siapapun, tetapi disisi lain memiliki sikap *self-interest* atau keinginan pribadi untuk memenuhi kebutuhan dan tentunya auditor tidak ingin mengecewakan klien. Bentuk ancaman pemutusan hubungan kerja secara terus menerus ini yang pada akhirnya akan menyebabkan terganggunya independensi auditor. Secara hasil uji dan pola berpikir yang logis, semakin banyak auditor mendapatkan ancaman maka independensinya akan berkurang. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂ : Tingkat Pemutusan Hubungan Kerja Dan Penggantian Auditor berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor

2.3.3 Pengaruh Tight Audit Time Budget Pressure Terhadap Independensi Auditor

Penetapan anggaran waktu yang telah dibuat oleh pihak manajemen dalam hal ini auditor dituntut agar dapat menyelesaikan tugasnya dengan tepat waktu. Ahituv dan Igbaria (1998) dalam Ningsih dan Yaniartha (2013) menyatakan kinerja seseorang akan ikut dipengaruhi oleh tekanan waktu.

Menurut Melisa (2012) time budget disusun agar auditor dapat melaksanakan tugas audit secara efisien dengan tujuan untuk mengurangi biaya audit. Semakin cepat waktu pengerjaan audit, maka biaya audit semakin kecil dan sebaliknya. Dengan adanya time budget ini memaksa auditor untuk menyelesaikan tugas sesuai dengan anggaran waktu yang telah ditetapkan. Dalam anggaran waktu yang ketat auditor cenderung akan melakukan pelanggaran audit. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₃ : Tight Audit Time Budget Pressure berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor

2.3.4 Pengaruh Lamanya Hubungan Auditor Dengan Klien Terhadap Independensi Auditor

Lamanya hubungan auditor dengan klien adalah hubungan auditor secara terus menerus. 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. Penelitian Wurugian dan Anshori (2004) lamanya hubungan auditor dengan klien tidak dapat menurunkan independensi auditor karena semakin lama hubungan auditor dengan klien maka auditor dapat mengenali karakteristik kliennya. Sehingga tidak menuntut kemungkinan auditor menuruti pendapat yang diberikan oleh kliennya. Penelitian Ika dan Ricky Satria (2011) Lamanya hubungan audit dengan klien berpengaruh terhadap independensi akuntan publik, dikarenakan semakin lama hubungan kerja auditor – klien akan memunculkan satu fenomena saling membutuhkan sehingga pola hubungan auditor – klien akan dapat berubah menjadi partner kerja. Hal ini akan berbahaya bagi pengambilan

keputusan audit dari auditor. Penelitian Soegiastuti (2015) dan penelitian Melisa (2012) sependapat dengan penelitian tersebut, bahwa semakin lama auditor melakukan audit pada suatu perusahaan maka independensinya semakin berkurang. Semakin lama auditor melakukan audit pada suatu perusahaan, maka akan terjadi hubungan yang lebih erat dan sulit bagi auditor untuk menegakkan independensinya. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H4 : Lamanya hubungan auditor dengan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor

2.3.5 Pengaruh Ikatan Kepentingan Keuangan dan Hubungan Usaha Dengan Klien Terhadap Independensi Auditor

Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien adalah dimana seorang auditor memiliki kepentingan dan hubungan usaha dengan klien berupa investasi, hutang, maupun hubungan usaha lainnya. Penelitian Dwinda (2012) ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien memberi pengaruh yang negatif terhadap independensi akuntan publik, hal ini dikarenakan kantor akuntan publik yang mempunyai ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien seperti kepemilikan saham, eksekutor atau administrator, investor, hutang piutang, penjamin emisi surat berharga, *trustee*, dana pensiun dan lainnya tidak akan mampu untuk menyampingkan pengaruh independensinya karena akuntan publik bertindak sebagai pelaksana sekaligus pembuat evaluasi. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H5 : Ikatan Kepentingan Keuangan dan Hubungan Usaha Dengan Klien berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor

2.4 Kerangka Konseptual

Variabel independen yang terdapat dalam penelitian ini adalah Intervensi manajemen klien, tingkat pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor yang tinggi, tight audit time budget, lamanya hubungan audit dengan klien, dan Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien. Sedangkan variabel dependen dalam penelitian ini adalah independensi auditor. Berikut Kerangka konseptual yang tergambar :

Independen

