

PENGARUH AUDIT *FEE*, JASA *NON* AUDIT, UKURAN KAP DAN LAMA HUBUNGAN AUDIT TERHADAP INDEPENDENSI PENAMPILAN

I.D.A.A. Devy Paramastri¹
I.D.G. Dharma Suputra²

1Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: gunggekdevy@yahoo.co.id / telp. +62 85 739 294 764

2Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Independensi penampilan merupakan independensi yang ditentukan oleh kesan, penafsiran, pendapat masyarakat terhadap independensi akuntan publik secara individual maupun secara keseluruhan. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh audit *fee*, jasa *non* audit, ukuran KAP, lama hubungan audit dengan klien terhadap independensi penampilan akuntan publik. Metode penentuan sampel menggunakan *purposive sampling*, dengan jumlah sampel 60 orang. Teknik analisis data adalah analisis regresi linear berganda dan uji asumsi klasik. Hasil penelitian ini adalah audit *fee*, ukuran KAP dan lama hubungan audit dengan klien berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik sedangkan jasa *non* audit berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Kata kunci: Audit *Fee*, Ukuran Kap, Jasa *Non* Audit, Lama Hubungan Audit dan Independensi Penampilan

ABSTRACT

The independence of an appearance of independence is determined by impressions, opinions against the independence of public accountants individually and as a whole. The purpose of this study was to examine the effect of audit fees, non-audit services, the size of the firm, long relationship with the audit client to the independence of appearance accountant. The Methods of sampling is purposive sampling, with sample of 60 people. The analysis technique used is multiple linear regressions and classical assumption. Results of this research is the audit fee, the size of the firm and long-standing relationships with the audit client's positive effect on the independence of public accountants appearance while non-audit services negatively affect the appearance of the independence of public accountants.

Keywords: *Audit Fee, Size KAP, Non Audit Services, Long Relationship Audit and Independence of Appearance*

PENDAHULUAN

Profesi akuntan publik merupakan salah satu profesi yang dipercayai oleh masyarakat. Profesi ini dikenal masyarakat melalui jasa audit yang disediakan untuk pemakai informasi keuangan. Profesi akuntan publik bertanggungjawab untuk menaikkan tingkat keandalan laporan keuangan perusahaan, sehingga masyarakat

mendapatkan informasi keuangan yang terpercaya sebagai dasar pengambilan keputusan. Menurut (Abdul Halim, 2002:15) timbul dan berkembangnya profesi akuntan publik sangat dipengaruhi perkembangan perusahaan pada umumnya. Semakin berkembangnya perusahaan, maka semakin berkembang profesi akuntan publik. Masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen Perusahaan dalam laporan keuangan.

Setiap perusahaan menyusun laporan keuangan dengan tujuan menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan. Audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh pihak ketiga sangat diperlukan untuk meningkatkan kredibilitas perusahaan, sehingga memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen dipercaya sebagai dasar dalam pengambilan keputusan (Martina, 2013).

Akuntan publik melaksanakan audit menurut ketentuan standar auditing. Menurut (Arens dkk., 2008) Standar auditing merupakan panduan umum bagi auditor dalam memenuhi tanggung jawab profesinya untuk melakukan audit atas laporan keuangan historis. Standar ini mencakup pula pertimbangan atas kualitas profesional seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, serta bukti audit. Standar audit yang ada meliputi (1) standar umum, (2) standar pekerjaan lapangan dan (3) standar pelaporan. Standar umum menekankan pada pentingnya kualitas diri yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Standar pekerjaan lapangan menekankan pada pengumpulan bukti audit serta aktivitas lainnya selama pelaksanaan audit.

Standar pelaporan menekankan pada pernyataan kesesuaian laporan keuangan yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) (2011) dalam standar umum kedua mengatur sikap mental independen auditor dalam menjalankan tugasnya. Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. 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.

Kepercayaan masyarakat umum atas sikap independensi auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi auditor tersebut berkurang. Hal ini disebabkan oleh keadaan yang dianggap dapat memengaruhi sikap independen tersebut (SPAP,2011). Dengan demikian, disamping auditor harus benar-benar independen, ia juga harus menimbulkan persepsi dikalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen. Sikap mental independen auditor menurut persepsi masyarakat inilah yang tidak mudah pemerolehannya.

Menurut (Abdul Halim, 2002:34) sikap mental independen meliputi independen dalam fakta (*in fact*), independen dalam penampilan (*in appearance*) dan independensi dalam keahlian (*in competence*). Independen dalam fakta (*in fact*) menunjukkan bahwa auditor memiliki pola pikir yang independen ketika merencanakan, melaksanakan audit, dan laporan audit yang dihasilkan tidak

memihak. Independensi penampilan (*in appearance*) berarti adanya kesan dalam masyarakat bahwa auditor bertindak independen sehingga auditor harus menghindari keadaan-keadaan atau faktor-faktor yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan kebebasannya (Kasidi, 2007). Independensi dari sudut keahliannya (*in competence*) adalah independensi dari sudut pandang keahlian terkait erat dengan kecakapan profesional auditor (Pertiwi, 2009).

Menurut (Mulyadi, 2002:27) auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Selain mempertahankan sikap independen, auditor harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya.

Sikap independen auditor dapat juga tercermin dalam penentuan *fee audit* atas pekerjaan audit yang dilaksanakannya. Audit *fee* merupakan salah satu tanggung jawab auditor terhadap kliennya (Dopuch dkk., 2003). Menurut (Supriyono, 1988) besarnya audit *fee* dapat sebagai indikator berkurangnya independensi akuntan publik karena (1) kantor akuntan yang memeriksa merasa tergantung pada klien tersebut sehingga segan untuk menentang kehendak klien, (2) kantor akuntan takut kehilangan klien yang dapat mendatangkan pendapatan yang relatif besar jika kantor akuntan tidak menuruti kehendak klien, (3) kantor akuntan cenderung memberikan *counterpart fee* kepada satu atau beberapa pejabat kunci klien yang diaudit sehingga menimbulkan hubungan yang tidak independen.

Berkurangnya independensi dari auditor dapat dilihat pada kasus Enron, salah satu kasus yang cukup menyita perhatian publik. Arthur Andersen, kantor akuntan

publik yang mengaudit laporan keuangan Enron, telah kehilangan independensinya sebagai auditor diduga karena Andersen bertindak sebagai auditor eksternal sekaligus sebagai auditor internal. Selain itu besarnya jumlah *consulting fees* yang diterima Arthur Andersen melebihi *fee* sebagai auditor eksternal diduga sebagai penyebab lain.

Penelitian yang dilakukan oleh Cahyadi (2013) menyatakan bahwa besarnya *fee audit* berpengaruh terhadap independensi auditor karena kantor akuntan publik yang memeriksa laporan keuangan klien takut akan kehilangan klien yang dapat mendatangkan pendapatan yang relative besar jika kantor tersebut tidak menuruti kehendak klien, sehingga kantor akuntan publik akan menuruti semua keinginan klien walaupun harus kehilangan independensinya dalam melaksanakan audit.

Menurut (Abdul Halim, 2002:18), jasa yang diberikan oleh para staf profesional suatu kantor akuntan publik dapat diklasifikasikan menjadi dua, yaitu jasa audit dan jasa non audit. Jasa non audit yang diberikan oleh auditor adalah jasa akuntansi dan pembukuan, jasa perpajakan, dan jasa konsultasi manajemen.

Penelitian yang dilakukan (Subroto & Wati, 2003) menyatakan bahwa jasa lain selain jasa audit yang diberikan auditor kepada klien tidak mempengaruhi independensi jika jasa tersebut dilakukan secara profesional. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh (Novitasari, 2004) menyatakan bahwa pemberian jasa lain selain jasa audit kepada klien tidak merusak independensi jika jasa tersebut dilaksanakan oleh staf yang profesional yang tidak mempunyai hubungan dengan klien yang diaudit.

Memiliki tanggung jawab yang besar, penting bagi tenaga ahli yang bekerja di suatu kantor akuntan publik untuk memiliki independensi yang tinggi. Kantor akuntan publik diwajibkan untuk melaksanakan beberapa hal untuk memantapkan citra independensi di kalangan semua personelnya. Menurut (Mulyadi, 2002:86) menunjukkan bahwa kantor akuntan publik *Big 4* lebih independen dibandingkan dengan kantor akuntan *Non Big 4*, hal ini disebabkan karena untuk kantor akuntan besar, hilangnya satu klien tidak begitu mempengaruhi pendapatannya dan kantor akuntan besar biasanya mempunyai departemen audit yang terpisah dengan departemen yang memberikan jasa lain kepada klien sehingga dapat mengurangi akibat negatif terhadap independensi akuntan publik.

Penelitian yang dilakukan oleh (Widodo, 2002) membuktikan bahwa ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh (Hamid, 2013) menyatakan semakin besar ukuran KAP maka memiliki independensi yang tinggi karena jika KAP berukuran besar maka ia cenderung lebih independen terhadap kliennya, baik ketika kliennya berukuran besar maupun kecil. Sebaliknya, jika KAP berukuran kecil dan klien sama-sama memiliki ukuran yang relatif kecil, maka ada probabilitas yang besar bahwa penghasilan auditor akan tergantung pada *fee audit* yang dibayarkan kliennya.

Menurut (Mulyadi, 2002:51) hubungan keluarga dan pribadi dapat mempengaruhi independensi auditor. Oleh karena itu, auditor harus menghindari penugasan audit atas laporan keuangan kliennya jika ia memiliki hubungan keluarga atau hubungan pribadi. Menurut (Rodriguez dkk., 2013) juga percaya bahwa

hubungan yang panjang bisa menyebabkan auditor memiliki kecenderungan kehilangan independensinya. Auditor yang memiliki hubungan yang lama dengan klien diyakini akan membawa konsekuensi ketergantungan tinggi atau ikatan ekonomik yang kuat antara auditor terhadap klien. Semakin tinggi keterikatan auditor secara ekonomik dengan klien, makin tinggi kemungkinan auditor membiarkan klien untuk memilih metode akuntansi yang ekstrim. Kekhawatiran ini memiliki bukti yang kuat yaitu Enron.

Penelitian yang dilakukan oleh (Ardiani & Wibowo, 2011) menunjukkan bahwa lama hubungan dengan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan auditor. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh (Martina, 2012) menunjukkan bahwa lama hubungan audit dengan klien berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Hal ini 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 oleh auditor. Dalam beberapa hal terdapat pembatasan lama hubungan KAP – klien selama maksimal 6 tahun.

Penelitian mengenai independensi penampilan akuntan publik telah diteliti oleh (Noviyanti & Kusuma, 2001) menunjukkan bahwa ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan 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 terhadap independensi penampilan akuntan publik. Penelitian yang dilakukan (Cahyadi, 2013) menunjukkan pengaruh yang signifikan antara besarnya kantor akuntan publik, hubungan sosial dengan klien, dan audit *fee* terhadap independensi akuntan publik.

Teori keagenan yang pertama kali dikembangkan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976 memandang adanya hubungan antara manajer dengan pemilik. Dalam hubungan keagenan terjadi kontrak antara satu pihak, yaitu pemilik (*principal*), dengan pihak lain yaitu *agent* (Jensen & Meckling, 1976).

Teori tentang keagenan memprediksikan dan menjelaskan perilaku pihak-pihak yang terkait dengan keberadaan suatu entitas. Teori keagenan berpendapat bahwa entitas merupakan penghubung dari hubungan keagenan dan mencoba untuk memahami perilaku organisasi dengan menguji bagaimana pihak-pihak dalam hubungan keagenan tersebut memaksimalkan utilitas melalui kerjasama.

Teori keagenan dipergunakan untuk menjelaskan kebutuhan akan audit. Akuntan publik akan merujuk pada model tradisional tersebut sebagai pelaksanaan tugas atau akuntabilitas *agent* kepada pemilik entitas yang dikelolanya. Jadi, *agency teory* (teori keagenan) membahas mengenai konflik kepentingan yang dapat muncul antara *principal* dan *agent*. Manajemen dikatakan sebagai *agent* sedangkan pemegang saham bertindak sebagai *principal*.

Seorang *agent* adalah orang yang sengaja dipekerjakan oleh *principal* dalam menjalankan usahanya. Sedangkan *principal* adalah orang yang mempekerjakan *agent*. *Agent* bertanggungjawab untuk memberikan informasi dalam bentuk laporan

keuangan kepada *principal*. Namun disini terjadi perbedaan kepentingan antara *agent* dengan prinsipal yang masing-masing memiliki tujuan yang berbeda. *Agent* menginginkan agar laporan yang dihasilkan memperoleh laba setinggi-tingginya. Hal ini dilakukan untuk meningkatkan bonus manajemen. Di pihak yang berbeda, *principal* justru mengutamakan laporan keuangan yang lebih berorientasi pada keberlangsungan perusahaan (Florenzia, 2014)

Perbedaan ini didukung dengan asimetri informasi yang terjadi diantara kedua belah pihak. Manajemen selaku agen secara langsung terjun untuk melakukan pekerjaan lapangan, dengan demikian lebih banyak mengetahui tentang informasi mengenai perusahaan jika dibandingkan dengan prinsipal. Disinilah diperlukan auditor yang independen sebagai pihak ketiga yang menengahi konflik yang terjadi antara manajemen dan pemegang saham (Irma, 2013).

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh audit *fee*, jasa *non* audit, ukuran KAP, lama hubungan audit dengan klien terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Menurut (Kasidi, 2007) audit *fee* 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.

Audit *fee* yang besar kemungkinan dapat mengurangi independensi akuntan publik atau auditor, karena : (1) Kantor akuntan publik yang menerima fee besar merasa tergantung pada klien, (2) Kantor akuntan publik yang menerima fee besar

dari klien takut kehilangan klien tersebut, (3) Kantor akuntan publik cenderung memberikan *counterpart fee* kepada pejabat kunci klien yang diaudit (Novitasari, 2004). Kode Etik IAI (2011) pasal 6 butir 5 menjelaskan bahwa dalam melaksanakan tugas pemeriksaan laporan keuangan dilarang menerima imbalan lain selain honorarium untuk penugasan bersangkutan, honorarium tersebut tidak boleh tergantung pada manfaat yang akan diperoleh klien.

Penelitian (Supriyono, 1988) memberikan bukti empiris bahwa besarnya audit *fee* mempengaruhi independensi penampilan auditor. Penelitian yang dilakukan (Maryati, 2012) menunjukkan bahwa audit *fee* berpengaruh secara signifikan terhadap independensi auditor. Berdasarkan penjelasan diatas maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H₁ : Audit *fee* berpengaruh positif pada Independensi Penampilan Akuntan publik di Bali.

Menurut (Mulyadi, 2002:6) Jasa *non audit* adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang di dalamnya memberikan suatu pendapat, ringkasan temuan, atau bentuk lain keyakinan. Kantor akuntan publik selain memberikan jasa audit juga memberikan jasa lain, misalnya jasa perpajakan, jasa konsultasi manajemen, serta jasa akuntansi dan pembukuan. Pemberian jasa lain ini memungkinkan hilangnya independensi akuntan publik atau auditor karena akuntan publik atau auditor akan cenderung memihak kepada kepentingan klien.

Penelitian yang dilakukan (Paramitha, 2013; Subroto dkk., 2003) menunjukkan bahwa layanan jasa *non audit* berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan

akuntan publik. Penelitian pengaruh jasa lain selain jasa audit yang dilakukan oleh (Schneider dkk., 2006) memberikan bukti bahwa pemberian jasa lain selain jasa audit berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan akuntan publik. Berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis dalam penelitian ini adalah :

H₂ : Jasa *Non* Audit Berpengaruh Negatif pada Independensi Penampilan Akuntan Publik Di Bali.

Menurut (Supriyono, 1988) untuk menentukan ukuran suatu kantor akuntan publik dapat diukur dengan jumlah relatif *fee* yang diterima oleh suatu kantor akuntan publik dari satu klien tertentu, ada tidaknya spesialisasi fungsi pada suatu kantor akuntan, atau atas dasar proporsi total *fee* dari klien tertentu dibandingkan dengan *fee* dari jasa bukan audit.

Kantor akuntan publik yang besar lebih independen dibandingkan dengan kantor akuntan publik yang lebih kecil, alasannya bahwa kantor akuntan publik yang besar hilangnya satu klien tidak begitu berpengaruh terhadap pendapatannya, sedangkan kantor akuntan publik yang kecil hilangnya satu klien adalah sangat berarti karena kliennya sedikit (Kasidi, 2007).

Penelitian yang dilakukan oleh (Widodo, 2002) menunjukkan bahwa semakin besar KAP, maka independensi KAP tersebut akan semakin besar karena KAP yang besar memiliki sumber daya manusia yang lebih baik dalam kualitas dan kuantitasnya. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis dalam penelitian ini adalah :

H₃ : Ukuran KAP Berpengaruh Positif pada Independensi Penampilan Akuntan Publik di Bali.

Lama hubungan audit yaitu lamanya jangka waktu pemberian jasa audit kepada klien tertentu oleh suatu kantor akuntan publik (Shockley, 1981). Penugasan lebih dari enam tahun dianggap dapat mempengaruhi independensi akuntan publik atau auditor karena dapat menimbulkan hubungan tertutup, sehingga kantor akuntan lebih memperhatikan kepentingan klien, dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit, sebaliknya penugasan audit yang lama kemungkinan dapat pula meningkatkan independensi karena akuntan publik atau auditor sudah familier, sehingga pekerjaan dapat dilaksanakan dengan efisien dan lebih tahan terhadap tekanan klien (Supriyono, 2008 : 6).

Penelitian yang dilakukan oleh (Dahlan dkk., 2011) menyebutkan bahwa lama hubungan audit dengan klien berpengaruh pada independensi penampilan akuntan publik. Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah :

H₄ : Lama Hubungan Audit Dengan Klien Berpengaruh Positif pada Independensi Penampilan Akuntan Publik di Bali.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan pada kantor Akuntan Publik yang berada di Bali dan merupakan anggota Institut Akuntan Publik (IAPI). Tabel 1 menyajikan informasi lengkap mengenai nama beserta alamat 8 KAP di Bali.

Tabel 1.
Nama Kantor Akuntan Publik di Bali

No	Nama Kantor Akuntan Publik	Alamat Kantor Akuntan Publik	Jumlah Auditor (orang)
1.	KAP. Drs. Wayan Sunasdyana	Jl. Pura Demak I Gg Buntu No.89, Teuku Umar Barat, Denpasar/Telp 7422329	10
2.	KAP. K.Gunarsa	Jl. Tukad banyu sari Gang 2 No.5 Denpasar/Telp (0361) 225580	3
3.	KAP. Drs. Ketut Muliarta RM & Rekan	Gedung Guna Teknosa, Jl. Drupadi No.25 Renon, Denpasar/Telp (0361) 248110	10
4.	KAP. Rama Wendra (Cab)	Grand Sudirman Blok B No. 10 Jl. Jend. Sudirman, Denpasar/Telp (0361) 3073333	4
5.	KAP. Drs. Sri Marmo Djogosarkoro	Jl. Gunung Muria Blok VE No.4, Monang Maning, Denpasar/Tlp. (0361) 480033	13
6.	KAP. Drs. Ketut Budiarta, Msi	Jl. Gunung Agung, Perum Padang Pesona Graha Adi Blok A6	8
7.	KAP I Wayan Ramantha	Jl. Rampai No 1A Lantai 3 Denpasar/Tlp (0361) 263643	10
8.	KAP. Johan Malonda Mustika & Rekan (Cab)	Jl. Muding Indah I No.5 Kuta Utara, Kerobokan/Tlp.(0361) 434884	15
Jumlah Auditor			73

Sumber: Directory IAPI, 2014

Independensi penampilan merupakan independensi yang ditentukan oleh kesan, penafsiran, pendapat masyarakat terhadap independensi akuntan publik secara individual maupun secara keseluruhan. (Kell et al., 2001:50) mendefinisikan Independensi penampilan atau *independence in appearance* adalah independen dipandang dari sudut pandang pihak lain yang mengetahui informasi yang bersangkutan dengan diri akuntan. Adapun indikator dalam penelitian diukur melalui

: besar kecilnya *fee* yang diterima, pemberian jasa *non audit*, ukuran KAP *Big 4* dan KAP *non big 4* dan hubungan khusus dengan klien (Dahlan, 2011).

Menurut (Kasidi, 2007) audit *fee* 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 besar kecilnya besaran *fee* yang diterima oleh kantor akuntan publik dari klien atas jasa yang diberikan (Cahyadi, 2013).

Menurut (Mulyadi, 2002:6) Jasa *non audit* adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang di dalamnya memberikan suatu pendapat, ringkasan temuan, atau bentuk lain keyakinan. Jenis jasa *non audit* yang dihasilkan oleh akuntan publik adalah jasa akuntansi, jasa perpajakan dan jasa konsultasi manajemen. Indikator untuk mengukur variabel ini adalah jenis jasa yang diberikan oleh kantor akuntan publik terhadap klien yang sama dalam waktu yang bersamaan (kuantitasnya).

KAP *big four* lebih independen dibandingkan dengan KAP *non big four* hal ini dikarenakan untuk KAP *big four* hilangnya satu klien tidak mempengaruhi pendapatannya, sedangkan KAP *non big four* hilangnya satu klien dapat mempengaruhi pendapatannya. Indikator yang digunakan untuk mengukur variabel ini adalah besar kecilnya ukuran kantor akuntan publik (KAP *big four* dan KAP *non big four*) (Widodo, 2002).

Lama hubungan audit yaitu lamanya jangka waktu pemberian jasa audit kepada klien tertentu oleh suatu kantor akuntan publik (Shockley, 1981). Indikator yang

digunakan untuk mengukur variabel ini adalah dengan jangka waktu lamanya penugasan audit (Martina, 2012).

Data Kualitatifnya adalah nama-nama Kantor Akuntan Publik dan data kuantitatifnya adalah jumlah auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali. Metode pengumpulan datanya menggunakan kuisisioner. Populasi dalam penelitian ini adalah 73 auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Bali tahun 2014. Teknik penentuan sampel yang digunakan adalah teknik *Purposive sampling* dengan jumlah sampel adalah 60 orang. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis regresi linear berganda.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan jumlah kuisisioner yang disebarkan kepada responden sebanyak 73 kuisisioner, semua kuisisioner diisi dengan lengkap sehingga secara keseluruhan yang layak digunakan untuk analisis selanjutnya adalah 60 kuisisioner atau dengan tingkat *response rate* 82,2%. Tingkat *response rate* yang tinggi menunjukkan responden memiliki perhatian yang tinggi pada dunia akademik. Responden laki-laki berjumlah 40 orang dan perempuan berjumlah 20 orang jadi responden laki-laki lebih banyak dibandingkan perempuan. Usia dengan rentang 31-35 tahun merupakan jumlah responden tertinggi diantara kelompok umur lainnya. Responden berpendidikan S1 mendominasi dibandingkan yang lainnya. Berdasarkan lama kerja lebih dari 5 tahun.

Berdasarkan hasil koefisien korelasi variabel audit *fee* berkisar 0,68 hingga 0,92. Koefisien korelasi variabel jasa *non* audit berkisar 0,87 hingga 0,96. Koefisien

korelasi variabel ukuran KAP berkisar 0,58 hingga 0,90. Koefisien korelasi variabel lama hubungan audit dengan klien berkisar 0,78 hingga 0,89. Koefisien korelasi variabel independensi penampilan akuntan publik berkisar 0,77 hingga 0,90. Semua hasil koefisien korelasi $< 0,3$ menyatakan bahwa semua indikator dinyatakan valid.

Berdasarkan nilai *Alpha Cronbach* variabel Audit *fee* sebesar 0,933. Nilai *Alpha Cronbach* variabel Jasa *non* audit sebesar 0,964. Nilai *Alpha Cronbach* variabel Ukuran KAP sebesar 0,874. Nilai *Alpha Cronbach* variabel Lama hubungan dengan klien sebesar 0,929 dan nilai *Alpha Cronbach* variabel Independensi penampilan akuntan publik sebesar 0,934. Karena semua hasil nilai *Alpha Cronbach* $\geq 0,6$ maka dapat disimpulkan instrument penelitian ini reliabel.

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah residual dari model regresi yang dibuat berdistribusi secara normal atau tidak. Uji normalitas dapat dilakukan dengan menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov*. Jika signifikansi dari nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih besar dari 0,05 maka data tersebut berdistribusi secara normal. Hasil uji normalitas dapat dilihat pada Tabel 2 dibawah ini.

Tabel 2.
Hasil Uji Normalitas

N	60
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	1.180
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	.064

Sumber: Data diolah, 2015

Berdasarkan hasil uji normalitas pada Tabel 2 hasil uji *Kolmogorov-Smirnov* nilai signifikanasinya sebesar 1,180 maka dapat diambil kesimpulan bahwa data

residual terdistribusi normal karena signifikansi nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih besar dari 0,05.

Pengujian untuk mendeteksi gejala multikolinieritas dilakukan dengan melihat nilai *Variance Inflation Factor* (VIF). Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa nilai VIF yang dihasilkan dalam SPSS tidak terjadi multikolinieritas. Hal tersebut diketahui dari hasil yang terlihat pada Tabel 4.13, dimana nilai *VIF* < 10 dan nilai *tolerance* > 0,10 untuk masing-masing variabel bebas, ini berarti tidak terjadi multikolinieritas. Hasil uji multikolinieritas dapat dilihat pada Tabel 3 dibawah ini.

Tabel 3.
Hasil Uji Multikolinieritas

No	Variabel	Nilai Tolerance	Nilai VIF
1.	Audit fee	0,136	7,354
2.	Jasa non audit	0,838	1,193
3.	Ukuran KAP	0,203	4,935
4.	Lama hubungan audit	0,178	5,610

Sumber: Data diolah, 2015

Hasil uji multikolinieritas pada Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai *tolerance* variabel bebas berada di atas 0,1 dan nilai VIF berada di bawah 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa model tidak terdapat gejala multikolinieritas.

Uji heterokedastisitas dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan uji Grafik scater plot menunjukkan hasil bahwa semua data variabel memiliki sebaran acak, tidak adanya pola tertentu pada grafik scater plot artinya pada model regresi tidak terdapat heteroskedastisitas.

Tabel 4.
Rangkuman Hasil Analisis Regresi

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	sig
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constan)	0,505	0,792		0,637	0,527
Audit fee	0,275	0,128	0,192	2,158	0,035
Jasa non audit	-0,227	0,042	-0,192	-5,366	0,000
Ukuran KAP	0,554	0,146	0,276	3,789	0,000
Lama hubungan audit	0,641	0,092	0,539	6,941	0,000
R ²	= 0,941				
F	= 218,963				
sig.	= 0,000				

Sumber: Data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 4 maka persamaan regresi yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

$$Y = 0,505 + 0,275X_1 - 0,227X_2 + 0,554X_3 + 0,641X_4$$

Persamaan regresi di atas dapat dijelaskan sebagai berikut. Nilai konstan sebesar 0,505 artinya, bila audit *fee*, jasa non audit, ukuran KAP dan lama hubungan audit dengan klien sama dengan nol (konstan), maka nilai independensi penampilan akuntan publik akan meningkat sebesar 0,505.

$\beta_1 = 0,275$ artinya, apabila audit *fee* bertambah 1 satuan, maka independensi penampilan akuntan publik akan meningkat sebesar 0,275 satuan, dengan asumsi variabel lain konstan.

$\beta_2 = -0,227$ artinya, apabila jasa *non audit* bertambah 1 satuan, maka independensi penampilan akuntan publik akan menurun sebesar 0,227 satuan, dengan asumsi variabel lain konstan.

$\beta_3 = 0,554$ artinya, apabila ukuran KAP bertambah 1 satuan, maka independensi penampilan akuntan publik akan meningkat sebesar 0,554 satuan, dengan asumsi variabel lain konstan.

$\beta_4 = 0,641$ artinya, apabila lama hubungan dengan klien bertambah 1 satuan, maka independensi penampilan akuntan publik akan meningkat sebesar 0,641 satuan, dengan asumsi variabel lain konstan.

Hasil analisis determinasi menghasilkan nilai R^2 sebesar 0,941 hal ini berarti 94,1 persen perubahan independensi penampilan akuntan publik dipengaruhi oleh *audit fee*, jasa *non* audit, ukuran KAP dan lama hubungan dengan klien sedangkan 94,1 persen sisanya dijelaskan oleh variabel lain yang tidak masuk dalam model penelitian ini.

Berdasarkan hasil uji statistik F diperoleh nilai dari signifikansi 0,000 yang lebih kecil dari 0,05. Ini berarti bahwa ada pengaruh antara variabel bebas yaitu *audit fee*, jasa *non* audit, ukuran KAP, dan lama hubungan audit dengan klien secara simultan terhadap variabel terikat independensi penampilan akuntan publik di Bali sehingga dapat disimpulkan model regresi yang digunakan adalah fit.

Berdasarkan hasil uji parsial variabel *audit fee* menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} sebesar $2,158 > t_{tabel} 1,6$ dan nilai signifikansi $0,035 < \alpha 0,05$, maka *audit fee* secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Berdasarkan hasil uji parsial variabel jasa *non* audit menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} sebesar $-5,366 > t_{tabel} 1,6$ dan nilai signifikansi $0,000 < \alpha 0,05$, maka jasa *non*

audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Berdasarkan hasil uji parsial variabel ukuran KAP menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} sebesar $3,789 > t_{tabel} 1,6$ dan nilai signifikansi $0,000 < \alpha 0,05$, maka ukuran KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Berdasarkan hasil uji parsial variabel lama hubungan audit menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} sebesar $6,941 > t_{tabel} 1,6$ dan nilai signifikansi $0,000 < \alpha 0,05$, maka lama hubungan audit dengan klien berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis variabel audit *fee* terhadap independensi penampilan akuntan publik, diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,035. Nilai $sig.t$ $0,035 < 0,05$ mengindikasikan bahwa H_0 ditolak dan H_1 diterima. Hasil ini mempunyai arti bahwa audit *fee* secara berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. Menurut (Supriyono, 1988) juga menemukan bahwa audit *fee* berpengaruh terhadap independensi penampilan akuntan publik, yang dimana semakin besar audit *fee* yang diterima auditor maka semakin tinggi independensi penampilan auditor tersebut. (Atanasovski, 2012) juga mengungkapkan hasil yang sama dimana audit *fee* berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh (Maryati, 2012) mengungkapkan bahwa audit *fee* berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis variabel jasa *non* audit terhadap independensi penampilan akuntan publik, diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,00. Nilai sig.t 0,00 < 0,05 mengindikasikan bahwa H_0 diterima dan H_1 ditolak. Hasil ini mempunyai arti bahwa jasa *non* audit secara parsial berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. Hasil ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh (Subroto dkk., 2003) menyatakan bahwa jasa *non* audit tidak mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik, hal ini dikarenakan pemberian jasa lain selain jasa audit kepada klien tidak merusak independensi penampilan jika jasa tersebut dilaksanakan oleh staff yang profesional yang tidak mempunyai hubungan dengan klien yang diaudit. Hasil ini didukung penelitian yang dilakukan oleh (Schneider, 2006) yang memberikan bukti bahwa pemberian jasa *non* audit tidak mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik. Hasil ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh (Paramitha, 2013) yang menunjukkan bahwa layanan jasa *non* audit berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis variabel ukuran kantor akuntan publik, diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,001. Nilai sig.t 0,001 < 0,05 mengindikasikan bahwa H_0 ditolak dan H_1 diterima. Hasil ini mempunyai arti bahwa ukuran KAP secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. Hasil ini didukung oleh (Widodo, 2002; Kasidi, 2007) menyatakan bahwa ukuran KAP mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik. Hasil ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh (Cahyadi, 2013)

mengungkapkan ukuran KAP mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. Hal ini dikarenakan KAP besar tidak bergantung kepada satu klien dalam mendapatkan pendapatannya sehingga KAP besar dapat menjaga dan mempertahankan independensinya, sedangkan KAP kecil bergantung kepada kliennya karena jumlah klien yang diaudit lebih sedikit dibandingkan dengan KAP besar. Jika klien KAP kecil memilih untuk memakai jasa kantor akuntan publik lain maka hal ini akan sangat mempengaruhi pendapatan KAP kecil. Oleh karena itu KAP kecil cenderung kehilangan independensinya dalam melaksanakan audit.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis variabel ukuran kantor akuntan publik, diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,001. Nilai $\text{sig.t } 0,001 < 0,05$ mengindikasikan bahwa H_0 ditolak dan H_1 diterima. Hasil ini mempunyai arti bahwa lama hubungan audit dengan klien secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. Hasil ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh (Wang, 2013) menyebutkan bahwa lama hubungan audit dengan klien berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik. Hasil penelitian ini juga didukung oleh (Dahlan, 2011; Rimawati, 2011) menyebutkan bahwa lama hubungan audit dengan klien berpengaruh terhadap independensi penampilan akuntan publik.

SIMPULAN DAN SARAN

Audit *fee* berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik, yang dimana semakin besar audit *fee* yang diterima auditor maka semakin tinggi independensi penampilan auditor tersebut. Jasa *non* audit berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan akuntan publik. Ini dikarenakan semakin banyak layanan jasa *non* audit yang diberikan maka semakin rendah independensi penampilan auditor. Ukuran KAP berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik. Hal ini dikarenakan semakin besar ukuran KAP maka semakin tinggi independensi penampilan auditor tersebut. Lama hubungan audit dengan klien berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik, yang artinya bahwa semakin lama hubungan audit dengan klien maka semakin tinggi independensi penampilan auditor tersebut.

Saran yang dapat diberikan kepada auditor dan KAP diharapkan untuk dapat menjaga dan meningkatkan independensi penampilan serta tidak tergantung pada besaran *fee audit*. Auditor dan KAP diharapkan untuk dapat menjaga dan meningkatkan independensi penampilan meskipun auditor memberikan jasa lain selain jasa audit. Auditor dan KAP diharapkan untuk dapat menjaga dan meningkatkan independensi penampilan serta tidak tergantung pada ukuran KAP itu sendiri. Auditor dan KAP diharapkan untuk dapat menjaga dan meningkatkan independensi penampilan serta tidak tergantung pada lamanya hubungan yg dimiliki dengan klien. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan inspirasi bagi

peneliti-peneliti untuk menambah jumlah variabel lain sebagai faktor-faktor yang dapat mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik.

REFERENSI

- Ardiani Ika S. dan Ricky Satria Wibowo. 2011. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik. *Jurnal Dinamika Akuntansi* Vol. 3, No. 2, September, pp. 90-100.: Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi, Universitas Semarang
- Arens, Alvin, A, Randal J Elder dan Mark, S Beasley. 2008. *Jasa Audit dan Asuurance Pendekatan Terpadu Adaptasi Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta.
- Atanasovski, Atanasko. 2012. Impact of Cross-listed Directorship on Appointment and Independence of Auditors: Evidence from Republic of Macedonia. *E-Journal Acta Universitas Danubius* (Vol 8, n0.4/2012).
- Cahyadi, Hadi. 2013. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik (Survei pada Mahasiswa Jurusan Akuntansi Universitas di Jakarta). *Skripsi*. Universitas Tarumanegara.
- Dahlan, Ahmad. 2011. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Auditor. *Skripsi*. Universitas Fajar Makasar.
- Dopuch, Nicholas., King, Ronald R., Schwatz, Rachel. 2003. Independence In Appearance and In Fact : An Experimental Investigation. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 20 No. 36, pp : 79-119.
- Florenci Poi, Marya. 2014. Pengaruh Kompetensi, Independensi, Pengalaman Kerja dan Besaran Fee Audit Pada Kualitas Audit Kantor Akuntan Publik di Bali. *Skripsi*. Universitas Udayana.
- Halim, Abdul. 2002. *Auditing*. Edisi Keempat. Yogyakarta : UPP STIM YKPN.
- Hamid, Abdul. 2013. Pengaruh Tenur KAP dan Ukuran KAP Terhadap Independensi Auditor (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI). *Skripsi*. Universitas Negeri Padang.
- Irma Purnama Sari, Ni Putu. 2013. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor pada Kualitas Proses Audit (Studi pada Kantor Akuntan Publik di Bali). *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Udayana

- Jensen, M& Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4), pp. 305-306.
- Kasidi. 2007. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor: Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah. *Tesis*. UNDIP.
- Kell, Walter G., William C. Boyton., Richard E. Ziegler. 2001. *Modern Auditing: Seventh Editing*. New York: John Wiley and Sons Inc.
- Martina Dinata Putri, Kompiang. 2013. Pengaruh Independensi, Profesionalisme, dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Udayana.
- Martina Putri Wijaya. 2012. Analisis Hubungan Auditor-Klien : Faktor-faktor yang Mempengaruhi *Auditor Switching* di Indonesia. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi. Universitas Dipenogoro.
- Maryati, Siti. 2012. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Jakarta). *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Budi Luhur.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Jakarta : Salemba Empat.
- Novitasari, Friska. 2004. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi. Universitas Katolik Soegijapranata.
- Noviyanti, Retty dan Kusuma, Indra Wijaya. 2001. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, Vol. 5, No. 1, pp : 1-15
- Paramitha, Ruric Pradnya. 2013. Pengaruh Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik, Pemberian Jasa Selain Audit, dan Sifat *Machiavellian* pada Independensi Auditor. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana.
- Pertiwi, Putu Hutami Maya. 2009. Pengaruh Penerapan Kode Etik Akuntan Publik, Independensi auditor, dan Temuan Audit Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor Eksternal (Studi Kasus Kantor Akuntan Publik di Bali). *Skripsi*. Universitas Udayana.
- Rimawati, Nike. 2011. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Auditor. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi. Universitas Dipenogoro.
- Rodriguez, Avila., Nuria., Monllau, Jaques., Teresa. 2013. The Independence Indicators of the Audit Profession in Spain. *The accounting Review*. Vol. 3 No. 6, pp : 39-44.

- Schneider, Arnold; Church, Bryan K; Ely, Kirsten M. 2006. Non-Audit Services and Auditor Independence: A Review of the Literature. *Journal of Accounting Literature*. Vol. 25. pp : 161-211.
- Shockley, Randolph A. 1981. Perceptions of Independence: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*. pp. 785-800.
- Subroto, Bambang dan Wati, Cristina. 2003. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik (Survei pada Kantor Akuntan Publik dan Pemakai Laporan Keuangan di Surabaya). *TEMA*. Vol. IV. Nomor 2. September 2003.
- Supriyono, R.A. 1988. *Pemeriksaan Akuntan (Auditing): Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*. Yogyakarta : BPFE.
- Wang, Si Wen and Hay, David. 2013. Auditor Independence in New Zealand: Further Evidence on The Role of Non-Audit Services. *Business And Economics Accounting*. Vol. 12 No. 2, pp : 235-262.
- Widodo. 2002. Studi Empiris Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik. *Tesis*. Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Diponegoro. Semarang.