

**PENGARUH IKATAN KEPENTINGAN KEUANGAN, FEE AUDIT,
SIFAT MACHIAVELLIAN, DAN PEMAHAMAN ETIKA
PADA INDEPENDENSI PENAMPILAN AUDITOR**

**A. A. Eka Darmayanthi¹
Made Gede Wirakusuma²**

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: eka.darmayanthii@gmail.com/ telp: +6281238800607

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

ABSTRAK

Independensi dalam penampilan artinya akuntan bersikap tidak memihak menurut persepsi pemakai laporan keuangan. Independensi penampilan ini ditentukan oleh kesan masyarakat terhadap diri auditor baik secara individu maupun secara keseluruhan. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh ikatan kepentingan keuangan, *fee* audit, sifat *machiavellian*, dan pemahaman etika pada independensi penampilan auditor. Penelitian ini dilakukan pada Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali yang terdaftar pada Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) wilayah Bali tahun 2015. Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan teknik *nonprobability sampling* yakni sampling jenuh, dimana dalam hal ini semua anggota populasi dijadikan sampel. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ikatan kepentingan keuangan, *fee* audit, dan sifat *machiavellian* berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan auditor. Sedangkan pemahaman etika berpengaruh positif terhadap independensi penampilan auditor.

Kata kunci: *Ikatan Kepentingan Keuangan, Fee Audit, Machiavellian, Etika, Independensi Penampilan Auditor*

ABSTRACT

Independence in appearance means that accountants act impartially as perceived by users of financial statements. Independence of this appearance is determined by the public impression of the auditors themselves both individually and as a whole. This study aims to determine the effect of the financial interests of the bond, audit fee, Machiavellian nature and understanding of ethics on the independence of the auditor appearance. This research was conducted on a public accounting firm in the province of Bali listed on the Indonesian Institute of Accountants region of Bali 2015. Sampling method in this study was done by using the sampling nonprobability saturation sampling, in which all members of the population sampled. The results showed that the binding financial interests, audit fees, and the Machiavellian nature of the negative effect on the appearance of independence of the auditor. While understanding the ethics of positive effect on the appearance of the auditor's independence.

Keywords: *The Association of Financial Interests, Fee Audit, Machiavellian, Ethics, Independence Auditor Appearance*

PENDAHULUAN

Peningkatan perkembangan usaha dan ekonomi secara global, turut berdampak pada permasalahan akuntansi dan proses penyajian laporan keuangan semakin kompleks (Halim, 2008). Peningkatan kompleksitas tersebut meningkatkan resiko kesalahan interpretasi dan penyajian laporan keuangan. Menurut teori keagenan, adanya perbedaan kepentingan antar pemakai laporan keuangan, dapat menimbulkan konflik (Jensen dan Meckling, 1976). Menurut teori ini, hubungan keagenan dapat menyebabkan asimetri informasi dan konflik kepentingan. Manajemen memiliki “gudang informasi” sedangkan pemilik memiliki keterbatasan informasi yang memungkinkan manajemen “memonopoli informasi”, perbedaan kepentingan terjadi karena manajemen ingin kinerjanya terlihat bagus, sedangkan pemilik menginginkan keuntungan yang setinggi-tingginya (Messier *et al.*, 2006: 7). Oleh karena itu, diperlukan pihak ketiga independen yang menilai dan memberikan keyakinan kewajaran penyajian laporan keuangan.

Independensi merupakan hal penting dan menjadi suatu ciri khas yang dimiliki oleh auditor dalam mengaudit suatu laporan keuangan. Akuntan publik bertugas memeriksa serta memberikan pendapat atau opini terhadap kewajaran laporan keuangan suatu entitas sesuai standar Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Meskipun perusahaan dituntut menyajikan laporan keuangan yang berkualitas, dalam prakteknya terdapat beberapa yang tidak sesuai dengan kondisi aslinya. Sehingga perusahaan seringkali mempengaruhi auditor dalam memberikan opini sebuah laporan. Auditor secara intelektual harus jujur, bebas

dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, apakah itu manajemen perusahaan atau pemilik perusahaan (SA Seksi 220 dalam SPAP, 2011). Arens dan Loebbeckey (1995) mendefinisikan independensi dalam *auditing* berarti auditor tidak memihak di dalam pelaksanaan program audit, evaluasi hasil pemeriksaan, serta penyusunan laporan audit.

Independensi akuntan publik merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan suatu faktor penting untuk menilai mutu jasa audit. Sikap independen ini dibentuk dalam dua sudut pandang yaitu independensi dalam penampilan (*independence in appearance*) dan independensi dalam sikap mental (*independence in fact*). Independensi dalam penampilan artinya akuntan bersikap tidak memihak menurut persepsi pemakai laporan keuangan. Independensi penampilan ini ditentukan oleh kesan masyarakat terhadap diri auditor baik secara individu maupun secara keseluruhan. Independensi sikap mental berarti akuntan dapat menjaga sikap yang tidak memihak dalam melaksanakan pemeriksaan. Independensi dalam sikap mental ditentukan oleh pikiran akuntan publik untuk bertindak independen.

Independensi dalam penampilan dan independensi dalam sikap mental memiliki keterkaitan yang sangat erat. Hal ini karena independensi penampilan merupakan cerminan dari sikap mental auditor. Bazerman dan Loewenstein (2001) menjelaskan berdasarkan bukti-bukti penelitian psikologis sangat susah untuk mencapai independensi karena auditor tidak luput dari adanya bias (*unconscious bias*) yang tidak disadari.

Independensi akuntan publik dapat dipengaruhi jika akuntan publik mempunyai hubungan sosial dengan klien yang di audit. Menurut Lavin (1976) independensi auditor dipengaruhi oleh faktor-faktor: (1) Ikatan keuangan dan usaha dengan klien, (2) Jasa-jasa lain selain audit yang diberikan pada klien, (3) Lamanya hubungan kantor akuntan publik dengan klien. Sedangkan menurut Shockley (1981) independensi akuntan publik dipengaruhi oleh faktor-faktor: (1) Persaingan antar akuntan publik, (2) Pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien, (3) Ukuran KAP, (4) Lamanya hubungan antara KAP dengan klien. Seluruh faktor yang mempengaruhi akuntan publik tersebut adalah ditinjau dari independensi dari sisi penampilan.

Belakangan ini, kualitas audit auditor independen mulai dipertanyakan oleh masyarakat dikarenakan banyaknya skandal-skandal yang melibatkan akuntan publik baik di luar negeri maupun di dalam negeri sendiri. Skandal di luar negeri yang cukup menjadi perhatian bagi dunia yaitu kasus Enron. Enron Corporation, Laporan keuangan Enron sebelumnya dinyatakan wajar tanpa pengecualian oleh kantor akuntan Arthur Anderson, salah satu kantor akuntan publik (KAP) dalam jajaran *big four*, namun secara mengejutkan pada 2 Desember 2001 dinyatakan pailit. Kepailitan tersebut salah satunya karena Arthur Anderson memberikan dua jasa sekaligus, yaitu sebagai auditor dan konsultan bisnis (Santoso, 2002). Di Indonesia sendiri ada kasus Kimia Farma dan Bank Lippo, dengan melibatkan kantor-kantor akuntan yang selama ini diyakini memiliki kualitas audit tinggi. Kasus Kimia Farma dan Bank Lippo juga berawal dari terdeteksinya manipulasi dalam laporan keuangan. Kasus lain yang cukup menarik adalah kasus audit PT.

Telkom yang melibatkan KAP Eddy Pianto & Rekan, dalam kasus ini laporan keuangan auditan PT. Telkom tidak diakui oleh SEC (pemegang otoritas pasar modal di Amerika Serikat). Peristiwa ini mengharuskan dilakukannya audit ulang terhadap PT. Telkom oleh KAP yang lain. Kasus keterlibatan 10 KAP yang melakukan audit terhadap bank beku operasi (BBO) dan bank beku kegiatan usaha, dalam kasus ini melibatkan KAP papan atas (Winarto, 2002). Di samping itu, kasus penggelapan pajak oleh KAP KPMG Sidharta Sidharta & Harsono yang menyarankan kepada kliennya (PT. Easman Christensen) untuk melakukan penyuapan kepada aparat perpajakan Indonesia untuk mendapatkan keringanan atas jumlah kewajiban pajak yang harus dibayarnya (Sinaga dkk. dalam Ludigdo, 2006). Pelanggaran-pelanggaran lain oleh perusahaan publik yang tidak terpublikasi oleh media ini disebabkan adanya benturan kepentingan (melanggar Keputusan Ketua Bapepam nomor Kep-32/PM/2000 peraturan nomor IX.E.1). Berdasarkan kasus-kasus di atas, dan kemudian dihubungkan dengan terjadinya krisis ekonomi di Indonesia, akuntan seolah menjadi profesi yang paling bertanggung jawab. Hal ini disebabkan karena peran pentingnya akuntan dalam masyarakat bisnis. Akuntan publik bahkan dituduh sebagai pihak yang paling besar tanggungjawabnya atas kemerosotan perekonomian Indonesia (Ludigdo, 2006).

Dikeluarkannya Surat Keputusan No.KEP.024/I-API/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit yang diterbitkan oleh Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia (I-API) menjadikan akuntan publik tidak perlu membuat tarif standar dalam pemberian jasanya. *Fee audit* dipengaruhi oleh pertimbangan

besarnya lingkup audit dan besar kecilnya perusahaan. Karena adanya perbedaan *fee* audit dari masing-masing klien, memungkinkan adanya perbedaan perlakuan dan mempengaruhi Independensi auditor. Menurut Ghosh and Crain (1996) sifat Machiavellian dan perkembangan moral diindikasikan berpengaruh secara langsung terhadap independensi sikap mental auditor. Rusaknya independensi auditor dapat merusak kepercayaan terhadap profesi akuntan publik secara keseluruhan.

Salehi (2009) menyatakan bahwa independensi merupakan dasar untuk keandalan laporan auditor. Penelitian Cahyadi (2013) menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara hubungan sosial dengan klien terhadap independensi akuntan publik. Penelitian oleh Al-Sawalqa (2012) menunjukkan bahwa biaya audit berpengaruh secara negatif terhadap independensi auditor. Penelitian Pradnya (2013) menunjukkan bahwa bahwa sifat Machiavellian berpengaruh negatif terhadap independensi auditor, yang berarti semakin rendah sifat Machiavellian maka semakin tinggi independensi auditor. Etika dapat didefinisikan sebagai serangkaian prinsip atau nilai moral yang dimiliki oleh setiap orang. Lestari (2012) mengemukakan bahwa etika sebagai seperangkat aturan atau norma atau pedoman yang mengatur perilaku manusia, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan yang dianut oleh sekelompok atau segolongan manusia atau masyarakat atau profesi. Etika berkaitan erat dengan prinsip-prinsip yang memandu perilaku manusia. Etika merupakan pembelajaran tentang norma-norma dan nilai-nilai yang berkaitan dengan salah dan benar, baik dan buruk, apa yang harus kita lakukan dan tindakan apa yang dihindari. Tidak seperti keputusan

yang jelas, dilema etika tidak memiliki standar objektif. Oleh karena itu, kita harus menggunakan kode etik yang bersifat subjektif (Brooks & Dunn, 2012). Dalam penelitian Sari (2012) menyatakan bahwa etika berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Menurut Halim (2008: 29) salah satu faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit adalah ketaatan auditor terhadap kode etik, yang terefleksikan oleh sikap independensi, objektivitas, integritas dan lain sebagainya. Apabila seorang auditor memiliki etika yang baik dan berkualitas, maka auditor akan mampu mempertahankan kredibilitasnya, dan tidak akan bertindak curang dan melanggar etika profesi yang berlaku.

Penelitian ini dilakukan untuk mengembangkan penelitian-penelitian terdahulu karena peneliti merasa independensi sangat penting dimiliki oleh seorang auditor. Independensi yang tinggi dalam diri auditor diharapkan dapat mengungkap dan mengatasi skandal-skandal keuangan yang marak terjadi di Indonesia saat ini. Di butuhkan kualitas kinerja audit yang maksimal untuk dapat memberikan opini audit yang tepat, yang nantinya opini tersebut akan digunakan oleh para pengguna informasi keuangan untuk mengambil suatu keputusan tertentu dari suatu entitas ekonomi. Berdasarkan latar belakang di atas, maka rumusan masalah dalam penelitian ini, yaitu sebagai berikut. (1) Apakah ikatan kepentingan keuangan berpengaruh negatif pada independensi penampilan auditor di Kantor Akuntan Publik di Bali?; (2) Apakah *fee* audit berpengaruh negatif pada independensi penampilan auditor di Kantor Akuntan Publik di Bali?; (3) Apakah sifat *machiavellian* berpengaruh negatif pada independensi penampilan auditor di Kantor Akuntan Publik di Bali?; (4) Apakah pemahaman etika auditor

berpengaruh positif pada independensi penampilan auditor di Kantor Akuntan Publik di Bali?

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka tujuan dalam penelitian ini untuk mengetahui pengaruh ikatan kepentingan keuangan terhadap independensi penampilan auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali, untuk mengetahui pengaruh *fee* audit terhadap independensi penampilan auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali, untuk mengetahui pengaruh sifat Machiavellian terhadap independensi penampilan auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali, dan untuk mengetahui pengaruh pemahaman etika terhadap independensi penampilan auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali.

Menurut Mulyadi (2002: 32), ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien dapat mempengaruhi independensi penampilan auditor serta dapat menimbulkan kesan orang ketiga bahwa objektivitas auditor tidak dapat dipertahankan. Penelitian oleh Ardiani (2011) diperoleh bahwa ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi penampilan auditor. Cahyadi (2013) menyatakan bahwa hubungan sosial dengan klien mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi akuntan publik. Jika akuntan publik memiliki hubungan sosial dengan klien, maka akuntan publik akan mengeluarkan opini yang tidak independen. Hal ini dikarenakan akuntan publik tersebut tidak mau usahanya dengan klien mendapat opini yang buruk yang akan membuat usahanya menjadi tidak baik di mata investor dan masyarakat. Sehingga akuntan publik akan mengeluarkan opini yang salah walaupun harus kehilangan independensinya

sebagai akuntan publik. Sedangkan dalam penelitian Shockley (1981) menyatakan bahwa hubungan usaha dengan klien tidak berpengaruh secara signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Semakin tingginya kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, menyebabkan hubungan emosional atau kedekatan emosional yang dapat berpengaruh terhadap independensi auditor. Adanya hubungan istimewa ini, cenderung berdampak pada hubungan kerjasama untuk memanipulasi hasil audit.

H₁: Ikatan kepentingan keuangan berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan auditor

IFAC (*International Federation of Accountant*, 1996) dan EFAAb (*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) dengan jelas menyatakan, bahwa total biaya dari seorang klien kepada auditor sebaiknya tidak melebihi persentase total perputaran uang dalam Kantor Akuntan Publik.

Cousin (2010) mendapatkan hasil dari penelitiannya bahwa besarnya *fee* audit berpengaruh secara negatif terhadap independensi auditor. Sebaliknya, dalam penelitian Janti (2005) di dapatkan hasil bahwa terdapat pengaruh positif antara audit *fee* terhadap independensi auditor dalam penampilan. Hal ini di sebabkan semakin tinggi audit *fee* yang di terima maka semakin tinggi pula independensi dalam penampilan. Tidak adanya standar khusus yang mengatur mengenai tarif tetap *fee* audit, menyebabkan ketidakseragaman *fee* antara satu

perusahaan yang diaudit (klien) dengan perusahaan lain, atau antar kantor akuntan publik. Meskipun terdapat pedoman yang digunakan dalam menentukan besaran *fee* audit, namun pedoman tersebut belum bersifat pasti. Maka besar kecilnya *fee* audit dapat mempengaruhi independensi auditor. Semakin tinggi *fee* audit, auditor akan cenderung memberikan hasil positif, atau cenderung mengikuti permintaan klien. Hal ini dapat menurunkan independensi auditor.

H₂: *Fee* audit berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan auditor.

Menurut Bass *et al.* (1999), sifat *machiavellian* yang tinggi bias membuat seseorang menggunakan perilaku yang manipulatif, persuasif, dan curang dalam meraih tujuan akhir. Secara teoritis, individual *machiavellian* yang tidak peduli dengan penilaian moralitas dari tindakan ambigu secara etika dan lebih mungkin bertindak dengan cara etis atau tidak etis untuk mencapai tujuan akhirnya.

Richmond (2001) menyatakan bahwa kecenderungan sifat *machiavellian* yang semakin tinggi maka seseorang akan cenderung untuk berperilaku tidak etis. Sebaliknya, jika kecenderungan sifat *machiavellian* rendah maka seseorang akan cenderung untuk berperilaku etis. Pradnya (2013) semakin tinggi sifat *machiavellian* maka semakin rendah independensi auditor dalam mengaudit laporan keuangan. Sebaliknya, apabila semakin rendah sifat *machiavellian* maka semakin tinggi independensi auditor dalam audit atas laporan keuangan.

Profesi akuntan dituntut untuk mempunyai tanggung jawab etis yang bahkan lebih daripada tanggung jawab lainnya. Jadi, jika seorang auditor memiliki sifat *machiavellian*, maka tidak tertutup kemungkinan auditor tersebut akan memanipulasi hasil atau temuan audit baik untuk kepentingan pribadi ataupun

permintaan klien yang tentunya mencerminkan rendahnya independensi seorang auditor tersebut.

H₃: Sifat *machiavellian* berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan auditor.

Etika merupakan pembelajaran tentang norma-norma dan nilai-nilai yang berkaitan dengan salah dan benar, baik dan buruk, apa yang harus kita lakukan dan tindakan apa yang dihindari. Tidak seperti keputusan yang jelas, dilema etika tidak memiliki standar objektif. Oleh karena itu, kita harus menggunakan kode etik yang bersifat subjektif (Brooks & Dunn, 2012)

Etika professional meliputi standar sikap para anggota profesi yang dirancang agar praktis dan realistis, tetapi sedapat mungkin idealistis. Tuntunan etika profesi harus di atas hukum tetapi dibawah standar ideal (absolut) agar etika mempunyai arti dan berfungsi sebagaimana mestinya (Halim, 2008: 29).

Winda (2012) dan Barizah (2005) menyatakan bahwa semakin tingginya etika yang dimiliki oleh auditor, semakin berkualitas audit yang dihasilkan. Etika merupakan faktor yang diperlukan oleh auditor untuk menjalankan prinsip audit dengan baik. Dalam penelitian Rapina (2010) yang mendapatkan hasil bahwa etika profesi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini berarti bahwa etika profesi yang ditunjukkan sebagai seorang auditor dalam melaksanakan tugas audit, dapat meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Semakin tinggi pemahaman etika auditor, maka akan semakin tinggi pula tingkat independensi yang dimiliki oleh auditor tersebut.

H₄: Pemahaman etika berpengaruh positif terhadap independensi penampilan auditor.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan pada Kantor Akuntan Publik (KAP) se-Bali. Penelitian ini dilakukan pada tahun 2015. Obyek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah faktor-faktor yang berpengaruh terhadap independensi penampilan auditor di Kantor Akuntan Publik di Bali. Ditinjau dari rumusan masalah dan hipotesis yang telah diuraikan, maka variabel yang diamati dan dianalisis dalam penelitian ini meliputi, variabel bebas dan variabel terikat. Variabel bebas dalam penelitian ini adalah ikatan kepentingan keuangan (X_1), *fee* audit (X_2), sifat machiavellian (X_3), dan pemahaman etika (X_4). Variabel terikat dalam penelitian ini adalah independensi penampilan auditor (Y).

Variabel ikatan kepentingan keuangan dalam penelitian ini disajikan dalam beberapa pernyataan yang diadopsi dari Minanda (2011) yang diukur dengan skala Likert empat poin, yaitu : (1) Sangat Tidak Setuju; (2) Tidak Setuju; (3) Setuju; (4) Sangat Setuju. Kemudian, di modifikasi sesuai dengan kebutuhan peneliti. Dengan menggunakan indikator variabel yaitu: hutang piutang pada perusahaan klien, suatu Akuntan Publik (AP) atau Kantor Akuntan Publik (KAP) mempunyai saham lebih besar dari 5%, mayoritas pendapatan KAP berasal dari klien, auditor menyewa gedung milik klien.

Fee audit 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. Variabel ini disajikan dalam beberapa pernyataan yang diadopsi dari Poi (2014) dalam Iswari (2015) yang diukur dengan skala Likert empat poin, yaitu : (1)

Sangat Tidak Setuju; (2) Tidak Setuju; (3) Setuju; (4) Sangat Setuju. Dengan menggunakan indikator variabel yaitu resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diperlukan, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesi lainnya, ukuran KAP.

Sifat *machiavellian* dalam penelitian ini disajikan dalam beberapa pernyataan yang diadopsi dari kuesioner Ruric (2013) yang diukur menggunakan skala Likert empat poin, yaitu : (1) Sangat Tidak Setuju; (2) Tidak Setuju; (3) Setuju; (4) Sangat Setuju. Dengan Menggunakan indikator variable, yaitu kepribadian, kecakapan profesional, tanggung jawab dan pelaksanaan kode etik.

Etika adalah pembelajaran tentang norma-norma dan nilai-nilai yang berkaitan dengan salah dan benar, baik dan buruk, apa yang harus kita lakukan dan tindakan apa yang dihindari. Variabel ini disajikan dalam beberapa pernyataan yang diadopsi dari kuesioner Martina (2013) dengan menggunakan skala Likert empat poin, yaitu : (1) Sangat Tidak Setuju; (2) Tidak Setuju; (3) Setuju; (4) Sangat Setuju. Dengan Menggunakan indikator variabel yaitu: kepribadian, kecakapan profesional, tanggung jawab, pelaksanaan kode etik, penafsiran dan penyempurnaan kode etik.

Variabel independensi penampilan auditor dalam penelitian ini disajikan dalam beberapa pernyataan yang diadopsi dari Ruric (2013) yang diukur dengan Skala Likert empat poin yaitu : (1) Sangat Tidak Setuju; (2) Tidak Setuju; (3) Setuju; (4) Sangat Setuju. Dengan menggunakan indikator variabel yaitu: hubungan sosial, pemberian jasa lain, pemahaman SPAP, biaya audit, lama penugasan.

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali. Apabila subyek kurang dari 100 lebih baik diambil semua sehingga penelitiannya merupakan penelitian populasi atau menggunakan metode sensus. Selanjutnya jika jumlah subjeknya lebih dari 100 maka sampel diambil antara 10-15 persen atau 20-25 persen (Arikunto, 2007: 134). Untuk lebih jelasnya jumlah auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali yang dijadikan sebagai populasi penelitian dapat dilihat pada Tabel 1, yaitu sebagai berikut.

Tabel 1.
Jumlah Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali

No	Kantor Akuntan Publik	Jumlah Auditor
1	KAP Drs. Ida Bagus Djagera Jl. Hasanuddin No. 1 Denpasar, Telp. (0361)227 460	-
2	KAP Drs. Ketut Muliarta & Rekan Jl. Drupadi No. 25 Denpasar, Telp. (0361) 248 110	10
3	KAP I Wayan Ramantha Jl. Rampai No. 1A Lantai 3 Denpasar, Telp. (0361) 263 643	9
4	KAP Johan Malonda Mustika & Rekan Jl. Muding Indah I/5 Denpasar, Telp. (0361) 434 884	12
5	KAP K. Gunarsa Jl. Tk. Pakerisan No. 116 A Panjer Denpasar, Telp. (0361) 244 161	4
6	KAP Ketut Budiarta Jl. Tegat Harum No. 11 Denpasar Timur, Telp. (0361) 461 367	5
7	KAP Drs. Sri Marmo Djogosarkoro Jl. Gunung Muria Blok VE No. 4 Monang Maning Denpaar, Telp. (0361) 480 033	16
8	KAP Drs. Wayan Sunasdyana Jl. Pura Demak I Gang Buntu No. 89 Denpasar, Telp. (0361) 742 2329	11
Total		67

Sumber: Data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 1 jumlah populasi adalah sebanyak 67 orang auditor. Metode pengambilan sampel dilakukan dengan teknik *nonprobability sampling* yakni sampling jenuh, dimana dalam hal ini semua anggota populasi dijadikan sampel. Penelitian ini menggunakan metode sensus karena seluruh populasi yaitu sebanyak 67 orang auditor dijadikan sebagai responden.

Penelitian ini menggunakan teknik analisis data dengan analisis regresi linier berganda. Analisis ini digunakan untuk mengetahui pengaruh secara simultan antara ikatan kepentingan keuangan, *fee* audit, sifat *machiavellian* dan pemahaman etika terhadap independensi penampilan auditor.

Hasil analisis dinyatakan dalam bentuk persamaan regresi linier berganda dapat dihitung dengan persamaan sebagai berikut.

$$Y_1 = a + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + e \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

- Y_1 = Independensi penampilan auditor
- a = Nilai konstanta
- X_1 = Ikatan kepentingan keuangan
- X_2 = *Fee* audit
- X_3 = Sifat *machiavellian*
- X_4 = Pemahaman etika
- β_1 = Koefisien regresi ikatan kepentingan keuangan
- β_2 = Koefisien regresi *fee* audit
- β_3 = Koefisien regresi sifat *machiavellian*
- β_4 = Koefisien regresi pemahaman etika
- e = *Error*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Data dalam penelitian ini diperoleh dari hasil kuesioner yang disebarkan sebanyak 67 kuesioner dan hanya 51 kuesioner yang kembali sebanyak 16 kuesioner tidak kembali. Hal ini dikarenakan terdapat satu Kantor Akuntan Publik yang sudah tidak beroperasi yaitu KAP Drs. Ida Bagus Djagera dan satu Kantor Akuntan Publik yang tidak bisa menerima kuesioner karena banyaknya penugasan yang sedang dilakukan yaitu KAP Sri Marmo Djogosarkono & Rekan Rincian pengiriman dan penerimaan kuesioner disajikan pada Tabel 2, yaitu sebagai berikut.

Tabel 2.
Rincian Pengiriman dan Penerimaan Kuesioner

No.	Uraian	Jumlah
1.	Kuesioner disebar	67
2.	Kuesioner ditolak	<u>16</u> -
3.	Kuesioner kembali	51
4.	Kuesioner tidak dipakai	1
5.	Kuesioner yang dipakai	50
6.	<i>Response rate</i>	74,63 %

Sumber : Data diolah, 2015

Tabel 2 menunjukkan bahwa kuesioner yang digunakan dalam penelitian sejumlah 50 set. Kuesioner tidak dapat dipakai sebanyak 1 set, maka *response rate* sebesar 74,63% menunjukkan pihak KAP cukup baik berpartisipasi dalam dunia pendidikan.

Karakteristik responden dalam penelitian ini digambarkan berdasarkan jenis kelamin, umur, lama bekerja, jabatan dan tingkat pendidikan auditor di KAP di Bali. Adapun karakteristik yang terkumpul melalui pengumpulan kuisisioner adalah sebagai berikut.

Karakteristik responden berdasarkan jenis kelamin dibagi 2 kategori. Kedua kategori tersebut dapat dilihat pada Tabel 3, yaitu sebagai berikut.

Tabel 3.
Karakteristik Responden Menurut Jenis Kelamin

Jenis Kelamin	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
Laki-laki	23	46
Perempuan	27	54
Total	50	100

Sumber : Data diolah, 2015

Pada Tabel 3 dapat dinyatakan bahwa sebagian besar adalah laki-laki, sebanyak 23 responden 46 persen dan sisanya adalah responden perempuan yaitu sebanyak 27 responden 54 persen.

Karakteristik responden berdasarkan Umur responden dibagi 4 kategori. Keempat kategori tersebut dapat dilihat pada Tabel 4, yaitu sebagai berikut.

Tabel 4.
Karakteristik Responden Menurut Umur

Umur	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
20 - 25	4	8
>25 – 30	21	42
>30 – 35	17	34
> 35	8	16
Total	50	100

Sumber : Data diolah, 2015

Pada Tabel 4 dapat dinyatakan bahwa responden sebagian besar berumur >25- 30 tahun, sebanyak 21 responden (42 persen), Umur >30-35 Tahun sebanyak 17 responden (34 persen), umur >35 Tahun sebanyak 8 responden (16 persen) dan yang paling sedikit adalah pegawai yang berumur 20-25 tahun adalah yaitu sebanyak 4 responden (8 persen).

Karakteristik responden berdasarkan tingkat pendidikan dibagi 3 kategori. Ketiga kategori tersebut dapat dilihat pada Tabel 5, yaitu sebagai berikut.

Tabel 5.
Karakteristik Responden Menurut Tingkat Pendidikan

Tingkat Pendidikan	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
S1	28	56
S2	15	30
S3	7	14
Total	50	100

Sumber :Data diolah, 2015

Pada Tabel 5 dapat dinyatakan bahwa dari karakteristik tingkat pendidikan responden terbagi menjadi 3 kategori dimana dari jumlah sampel 50 orang, S1 sebanyak 28 responden (56 persen), S2 sebesar 15 responden (30 persen) dan sisanya yaitu sebesar 7 responden (14 persen) pada kategori tingkat pendidikan S3.

Karakteristik responden berdasarkan lama kerja dibagi 4 kategori. Keempat kategori tersebut dapat dilihat pada Tabel 6, yaitu sebagai berikut.

Tabel 6.
Karakteristik Responden Menurut Lama Kerja

Lama Kerja (Tahun)	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
1-3	21	42
4-6	14	28
7-9	7	14
≥ 10	8	16
Total	50	100

Sumber : Data Diolah, 2015

Pada Tabel 6 dapat dinyatakan bahwa dari karakteristik lama kerja responden terbagi menjadi 4 kategori dimana dari jumlah sampel 50 orang, terdapat responden dengan lama kerja 1-3 tahun sebesar 21 responden (42 persen), 4-6 tahun sebanyak 14 responden (28 persen), responden lama kerja 7-9 tahun sebanyak 7 responden (14 persen), dan responden dengan masa kerja ≥ 10 tahun sebanyak 8 responden (16 persen).

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Uji validitas pada penelitian ini dilakukan terhadap variabel hasil uji disajikan pada Tabel 7, yaitu sebagai berikut.

Berdasarkan Tabel 7 diketahui bahwa seluruh indikator dalam variabel memiliki koefisien korelasi yang lebih besar dari 0,3. Jadi dapat disimpulkan bahwa seluruh indikator telah memenuhi syarat validitas data.

Tabel 7.
Hasil Uji Validitas

No	Variabel	Item	Koefisien Korelasi	Keterangan
1	Ikatan kepentingan keuangan	X1.1	0,900	Valid
2		X1.2	0,869	Valid
3		X1.3	0,917	Valid
4		X1.4	0,884	Valid
5		X1.5	0,937	Valid
6	Fee audit	X2.1	0,955	Valid
7		X2.2	0,856	Valid
8		X2.3	0,722	Valid
9		X2.4	0,790	Valid
10		X2.5	0,883	Valid
11		X2.6	0,950	Valid
12	Sifat <i>Machiavellian</i>	X3.1	0,915	Valid
13		X3.2	0,911	Valid
14		X3.3	0,712	Valid
15		X3.4	0,616	Valid
16		X3.5	0,656	Valid
17		X3.6	0,894	Valid
18		X3.7	0,750	Valid
19		X3.8	0,965	Valid
20	Pemahaman etika	X4.1	0,969	Valid
21		X4.2	0,969	Valid
22		X4.3	0,939	Valid
23		X4.4	0,762	Valid
24		X4.5	0,568	Valid
25		X4.6	0,647	Valid
26		X4.7	0,600	Valid
27		X4.8	0,700	Valid
28		X4.9	0,659	Valid
29		X4.10	0,680	Valid
30		X4.11	0,684	Valid
31		X4.12	0,783	Valid
32		X4.13	0,863	Valid
33		X4.14	0,957	Valid
34		X4.15	0,969	Valid
35	Independensi penampilan	Y1	0,855	Valid
36		Y2	0,914	Valid
37		Y3	0,928	Valid
38		Y4	0,926	Valid
39		Y5	0,940	Valid

No	Variabel	Item	Koefisien Korelasi	Keterangan
40		Y6	0,892	Valid
41		Y7	0,883	Valid
42		Y8	0,868	Valid

Sumber: Data diolah, 2015

Reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Untuk mengukur reliabilitas dengan uji statistik *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,60. Hasil uji menunjukkan nilai *cronbach's alpha* ditunjukkan pada Tabel 8, yaitu sebagai berikut.

Tabel 8.
Uji Reliabilitas

No	Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	Keterangan
1	Ikatan Kepentingan Keuangan	0,942	Reliabel
2	<i>Fee Audit</i>	0,928	Reliabel
3	Sifat <i>Machieavellian</i>	0,922	Reliabel
4	Pemahaman Etika	0,956	Reliabel
5	Independensi Penampilan	0,967	Reliabel

Sumber: Data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 8 menunjukkan semua variabel memiliki nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,6 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua variabel telah memenuhi syarat reliabilitas data.

Statistik deskriptif merupakan statistik yang menggambarkan atau mendeskripsikan data menjadi sebuah informasi yang lebih jelas dan mudah untuk dipahami (Ghozali, 2009: 19). Statistik deskriptif akan menunjukkan nilai terendah (*minimum*), nilai tertinggi (*maximum*), nilai rata-rata (*mean*), dan deviasi standar (*standard deviation*) dari masing-masing variabel. Deviasi standar menunjukkan seberapa luas atau seberapa jauh penyimpangan data dari nilai rata-ratanya (*mean*), sehingga dengan mengamati nilai deviasi standar dapat diketahui

seberapa jauh *range* atau rentangan antara nilai minimum dengan nilai maksimum dari masing-masing variabel. Informasi tentang karakteristik variabel dalam penelitian ini disajikan dalam tabel hasil statistik deskriptif yang disajikan pada Tabel 9, yaitu sebagai berikut.

Tabel 9.
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Ikatan Kepentingan Keuangan	50	10,00	20,00	15,52	3,36998
<i>Fee</i> Audit	50	8,00	24,00	14,66	3,68455
Sifat <i>Machiavellian</i>	50	14,00	32,00	21,94	5,16823
Pemahaman etika	50	34,00	60,00	47,48	7,85906
Independensi Penampilan	50	8,00	32,00	21,52	7,78602
Valid N (<i>listwise</i>)	50				

Sumber: Data diolah, 2015

Berdasarkan hasil perhitungan pada Tabel 9 terdapat 50 sampel, nilai rata-rata ikatan kepentingan sebesar 15,52 dengan standar deviasi sebesar 3,36 menunjukkan bahwa nilai standar deviasi lebih kecil daripada rata-ratanya, serta mendekati nilai maksimum. Hal ini mencerminkan bahwa persepsi responden terhadap ikatan kepentingan keuangan adalah relatif tinggi. Nilai rata-rata *fee* audit sebesar 14,66 dengan standar deviasi sebesar 3,68 menunjukkan bahwa nilai standar deviasi lebih kecil daripada rata-ratanya, serta mendekati nilai maksimum. Hal ini mencerminkan bahwa persepsi responden terhadap *fee* audit adalah relatif tinggi. Nilai rata-rata sifat *machiavellian* sebesar 21,94 dengan standar deviasi sebesar 5,16 menunjukkan bahwa nilai standar deviasi lebih kecil daripada rata-ratanya, serta mendekati nilai maksimum. Hal ini mencerminkan bahwa persepsi responden terhadap sifat *machiavellian* adalah relatif tinggi. Nilai rata-rata

pemahaman etika sebesar 47,48 dengan standar deviasi sebesar 7,85 menunjukkan bahwa nilai standar deviasi lebih kecil daripada rata-ratanya, serta mendekati nilai maksimum. Hal ini mencerminkan bahwa persepsi responden terhadap pemahaman etika adalah relatif tinggi. Nilai rata-rata independensi penampilan sebesar 21,52 dengan standar deviasi sebesar 7,78 menunjukkan bahwa nilai standar deviasi lebih kecil daripada rata-ratanya, serta mendekati nilai maksimum. Hal ini mencerminkan bahwa persepsi responden terhadap independensi penampilan adalah relatif tinggi.

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal atau tidak (Ghozali, 2009). Hasil uji normalitas untuk seluruh sampel dapat dilihat pada Tabel 10. Berdasarkan uji normalitas seperti yang terlihat pada Tabel 10, hasil uji normalitas dengan uji *Kolmogorov-Smirnov* diperoleh 0,511 dan signifikansi 0,208 artinya data berdistribusi normal.

Tabel 10.
Hasil Uji Normalitas

	<i>Unstandardized Residual</i>
N	50
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	0,511
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	0,208

Sumber: Data diolah, 2015

Collinearity (multicollinearity) digunakan untuk menunjukkan adanya hubungan linear antara variabel-variabel bebas dalam model regresi. Uji multikolinieritas dilakukan dengan cara melihat *Varians Inflation Factor (VIF)*. Nilai *VIF* masing-masing variabel secara berturut-turut, yaitu sebagai berikut.

Tabel 11.
Hasil Uji Multikolinieritas

No	Variabel	Tolerance	VIF
1	Ikatan kepentingan keuangan	0,956	1,046
2	Fee audit	0,994	1,006
3	Sifat <i>Machiavellian</i>	0,958	1,044
4	Pemahaman etika	0,955	1,047

Sumber: Data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 11 dapat diketahui bahwa hasil perhitungan nilai *tolerance* menunjukkan tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 10 persen (0,100). Demikian juga dengan nilai VIF yang semuanya di bawah 10. Hal ini berarti dalam model regresi tidak terjadi multikolinieritas.

Uji heterokedastisitas menunjukkan bahwa variasi variabel tidak sama untuk semua pengamatan. Uji ini dapat dianalisis melalui uji Glejser dengan meregresikan nilai absolut residual sebagai variabel terikat dengan variabel bebas. Jika variabel bebas signifikan secara statistik mempengaruhi variabel terikat maka ada indikasi terjadi heterokedastisitas (Ghozali, 2009:109). Hasil uji heterokedastisitas dapat dilihat pada Tabel 12, yaitu sebagai berikut.

Tabel 12.
Hasil Uji Heterokedastisitas

No	Variabel	t	Sig.
1	Ikatan kepentingan keuangan	0,756	0,454
2	Fee audit	-1,012	0,317
3	Sifat <i>Machiavellian</i>	0,037	0,973
4	Pemahaman etika	1,499	0,141

Sumber: Data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 12 dapat dilihat bahwa variabel bebas tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat dari model regresi yang digunakan karena signifikansi setiap variabel bebas lebih dari taraf nyata (α) yaitu 5%. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heterokedastisitas.

Model yang digunakan dalam menganalisa pengaruh ikatan kepentingan keuangan, *fee* audit, sifat *machiavellian* dan pemahaman etika pada independensi penampilan auditor adalah model regresi linier berganda dengan bantuan SPSS versi 16.0 serta diuji dengan tingkat signifikansi 5%. Dalam model regresi linier berganda ini, ikatan kepentingan keuangan (X_1), *fee* audit (X_2), sifat *machiavellian* (X_3) dan pemahaman etika (X_4) digunakan sebagai variabel bebas, sedangkan independensi penampilan auditor (Y) sebagai variabel terikat. Hasil uji analisis regresi linier berganda dapat dilihat pada Tabel 13, yaitu sebagai berikut.

Tabel 13.
Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Ikatan kepentingan keuangan	-0,119	0,055	-0,051	-2,178	0,035
Fee audit	-0,240	0,049	-0,113	-4,899	0,000
Sifat machiavellian	-0,133	0,036	-0,089	-3,757	0,000
Pemahaman etika	0,986	0,023	0,995	42,133	0,000
Konstanta =					-16,995
<i>R Square</i>					0,976
F_{hitung}					458,388
Sig. F_{hitung}					0,000

Sumber: Data diolah, 2015

$$Y = -16,995 - 0,119X_1 - 0,240X_2 - 0,133X_3 + 0,989X_4 + e$$

Pengujian Hipotesis 1, berdasarkan Tabel 13 diperoleh nilai signifikansi uji t satu sisi untuk variabel ikatan kepentingan keuangan sebesar 0,035, maka tingkat signifikansi t pada uji satu sisi adalah 0,035 lebih kecil dari $\alpha=0,05$ dan nilai koefisien regresi sebesar -0,119 hal ini mengindikasikan bahwa ikatan kepentingan keuangan berpengaruh signifikan negatif terhadap independensi penampilan auditor, sehingga hipotesis pertama dalam penelitian ini diterima. Hal

ini dikarenakan jika seorang auditor memiliki ikatan kepentingan keuangan dengan klien auditor akan cenderung mengeluarkan opini yang tidak independen, auditor tidak ingin mendapat penilaian buruk oleh klien maupun masyarakat.

Pengujian Hipotesis 2, berdasarkan Tabel 13 diperoleh nilai signifikansi uji t satu sisi untuk variabel *fee* audit sebesar 0,00, maka tingkat signifikansi t pada uji satu sisi adalah 0,00 lebih kecil dari $\alpha=0,05$ dan nilai koefisien regresi sebesar -0,240 hal ini mengindikasikan bahwa *fee* audit berpengaruh signifikan negatif terhadap independensi penampilan auditor, sehingga hipotesis kedua dalam penelitian ini diterima. Hal ini dikarenakan tidak adanya peraturan yang mengatur tentang standar pemberian *fee* untuk sekali audit, oleh karena itu besar kecilnya *fee* yang di terima dapat mengganggu independensi penampilan auditor.

Pengujian Hipotesis 3, berdasarkan Tabel 13 diperoleh nilai signifikansi uji t satu sisi untuk variabel sifat *machiavellian* sebesar 0,00, maka tingkat signifikansi t pada uji satu sisi adalah 0,00 lebih kecil dari $\alpha=0,05$ dan nilai koefisien regresi sebesar -0,133 hal ini mengindikasikan bahwa sifat *machiavellian* berpengaruh signifikan negatif terhadap independensi penampilan auditor, sehingga hipotesis ketiga dalam penelitian ini diterima. Hal ini dikarenakan jika seorang auditor memiliki sifat *machiavellian*, maka tidak tertutup kemungkinan auditor tersebut akan memanipulasi hasil audit baik untuk kepentingan pribadi ataupun permintaan klien yang mencerminkan rendahnya independensi auditor tersebut.

Pengujian Hipotesis 4, berdasarkan Tabel 13 diperoleh nilai signifikansi uji t satu sisi untuk variabel pemahaman etika sebesar 0,00, maka tingkat signifikansi t pada uji satu sisi adalah 0,00 lebih kecil dari $\alpha=0,05$ dan nilai koefisien regresi

sebesar 0,986 hal ini mengindikasikan bahwa pemahaman etika berpengaruh signifikan positif terhadap independensi penampilan auditor, sehingga hipotesis ketiga dalam penelitian ini diterima. Hal ini dikarenakan jika seorang auditor dapat memahami kode etik dalam berprofesi, maka auditor tersebut akan cenderung bersikap independen.

Uji kesesuaian model (uji F) dimaksudkan dalam rangka mengetahui apakah dalam penelitian ini model yang digunakan layak untuk digunakan atau tidak sebagai alat analisis untuk menguji pengaruh variabel independen pada variabel dependennya. Berdasarkan Tabel 13 dapat dilihat bahwa pada model memiliki nilai signifikansi sebesar 0,00 lebih kecil dari nilai $\alpha=0,05$ menunjukkan model penelitian ini layak untuk digunakan sebagai alat analisis untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel independen.

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi (R^2), dapat dilihat bahwa nilai R^2 pada model sebesar 0,976. Nilai R^2 Pada model yang artinya pada model tersebut, sebesar 97,6 persen perubahan independensi penampilan auditor dapat dijelaskan oleh variabel ikatan kepentingan keuangan, *fee* audit, sifat *machiavellian*, pemahaman etika.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil pembahasan yang telah diuraikan, maka simpulan yang diperoleh adalah ikatan kepentingan keuangan, *fee* audit, sifat *machiavellian* berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan auditor. Sedangkan pemahaman etika berpengaruh positif terhadap independensi penampilan auditor.

Berdasarkan kesimpulan yang telah disampaikan sebelumnya, maka saran yang dapat diberikan Diharapkan hasil penelitian ini dapat memberikan kontribusi positif bagi auditor eksternal yang bekerja pada KAP di Provinsi Bali. Kedepannya diharapkan auditor eksternal dapat lebih meningkatkan atau menjaga independensi dalam penampilan, meningkatkan pemahaman tentang etika dan tetap menggunakan kode etik yang berlaku, serta menghilangkan sifat *machiavellian* sehingga auditor dapat mewujudkan profesionalisme dalam bekerja. Hasil penelitian ini agar dapat dijadikan referensi bagi peneliti-peneliti yang lain yang tertarik untuk meneliti independensi penampilan auditor, dan menambah atau mengganti variabel independen seperti menggunakan pemberian jasa lain selain audit, lama hubungan dengan klien, persaingan antar kantor akuntan publik, ukuran KAP.

REFERENSI

- Al-Sawalqa, Fawzi. 2012. Persepsi Ekuitas Jordania terhadap Independensi Auditor Secara Eksternal. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 4 (3), July 2012.
- Ardiani Ika S. dan Ricky Satria Wibowo. 2011. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 3 (2), September, pp: 90-100. Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi, Universitas Semarang.
- Arens, Alvin A and Loebbeckey, James. 1995. *Auditing: Suatu Pendekatan Terpadu*. Jakarta: Erlangga.
- Arikunto, Suharsini. 2007. *Prosedur Penelitian, Suatu Pendekatan Praktis*. Jakarta: Bina Aksara.
- Bass, Kenneth, T. Barnett and G. Brown.1999. Individual Difference Variables, Ethical Judgements, and Ethical Behavioral Intentions. *Symposium on Ethics Research in Accounting*. American Accounting Association.

- Bazerman, M.H and Loewenstein G. 2001. Taking The Bias Out of Be AnAccounting. *Harvard Business Review*.
- Cahyadi, Hadi. 2013. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik (Survei pada Mahasiswa Jurusan Akuntansi Universitas di Jakarta). *Media Bisnis* Maret 2013, hal: 35-47.
- Cousin, Germana dan Ardiani Ika S. 2010. Pengaruh Faktor Internal dan Eksternal terhadap Independensi dan Kualitas Audit Auditor di Jawa Tengah. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 5 (9), April 2010.
- Ghosh, D. and T.L. Crain. 1996. Experimental Investigation of Ethical Standards and Perceived Probability on International Noncompliance. *Behavioral Research in Accounting*, 8, pp: 219-242.
- Ghozali. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, Abdul. 2008. *Auditing 1 (Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan)*. Yogyakarta: UPPAMP YKPN.
- Iswari, Made Intan Precilia. 2015. Motivasi Auditor sebagai Pemediasi Pengaruh *Fee Audit* dan *Time Budget Pressure* pada Kinerja Auditor Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali. *Skripsi Program Reguler Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*.
- Janti Soegiastuti. 2005. Persepsi Masyarakat terhadap Independensi Auditor dalam Penampilan (Studi Empiris pada Analisis Kredit BKK Jawa Tengah), *Thesis*. Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi UNDIP.
- Jensen, M. C., and Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Costs and Ownership Structure . *Journal of Financial Economics*, Oktober, 1976, 3(4), pp: 305-360.
- Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia (Nomor: 43/KMK.017/1997 Tentang Jasa Akuntan Publik).
- Lavin, D. 1976. Perception of The Independence of The Auditor. *The Accounting Review*. Januari.
- Leonard J. Brooks & Paul Dunn, 2012, *Etika Bisnis dan Profesi untuk Direktur, Eksekutif, dan Akuntan*, Jilid 1. Jakarta: Salemba Empat.
- Lestari, Novianty Eka Putri. 2012. Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Kantor Akuntan

- Publik di Jakarta). *Skripsi*. Program Sarjana Universitas Kristen Krida Kencana.
- Martina, KOMPIANG. 2013. Pengaruh Independensi, Profesionalisme, dan Etika Profesi terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali. *Skripsi*. Program Ekstensi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana.
- Messier, Glover dan Prawit. 2006. *Auditing and Assurance Services a Systematic Approach*. Yogyakarta: Salemba Empat.
- Minanda, Riselvino. 2011. Persepsi Manajer Waralaba terhadap Faktor yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik (Studi Empiris Restaurant McDonald's di Jakarta dan Singapura). *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Ilmu Sosial Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta.
- Mulyadi. 2002. *Auditing Buku 1*. Jakarta: Salemba Empat.
- Nur Barizah Abu Bakar, Abdul Rahim Abdul Rahman, Hafiz Majdi Abdul Rashid. 2005. "Factors Influencing Auditor Independence: Malaysian Loan Officers' Perceptions", *Manajerial Auditing Journal*, 20 (8), pp: 804-822.
- Poi, Maryana Florencia. 2014. Pengaruh kompetensi, Independensi, Pengalaman Kerja, dan Besaran *Fee* Audit pada Kualitas Audit Kantor Akuntan Publik di Bali. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana.
- Pradnya, Ruric. 2013. Pengaruh persaingan Antar Kantor Akuntan Publik, Pemberian Jasa Lain Selain Audit, dan Sifat Machiavellian pada Independensi Auditor. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Udayana Bali, 2013.
- Puspitasari, Winda. 2012. Sifat Machiavellian dan Pertimbangan Etis: Anteseden Independensi dan Perilaku Etis Auditor. *Skripsi*. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Perbanas Surabaya.
- Rapina. 2010. Pengaruh Independensi Eksternal Auditor terhadap Kualitas Pelaksanaan Audit (Studi Kasus pada Beberapa Kantor Akuntan Publik di Bandung). *Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi*, (2) Tahun ke-1 Mei-Agustus 2010.
- Richmond, Kelly A. 2001. Ethical Reasoning, Machiavellian Behavior, and Gender: The Impact on Accounting Students Ethical Decision Making. *Disertasi*. Blacksburg, Virginia.
- Ridwan, M. Tikollah, Iwan Triyuwono, Unti Ludigdo. 2006. Pengaruh Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Emosional, dan Kecerdasan Spiritual

terhadap Sikap Etis Mahasiswa Akuntansi. *Simposium Nasional Akuntansi IX*, Padang.

Salehi, Mahdi. 2009. Gap Independensi Audit dan Harapan: Bukti Empiris di Iran. *International Journal of Economics and Finance*, 1 (1), February 2009.

_____. 2009. Layanan Non-Audit dan Audit Kemerdekaan: Bukti dari Iran. *International Journal of Business and Management*, 4 (2), February 2009.

Shockley, Randolph A. 1981. Perceptions of Independence: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*, October, pp: 785-800.

Sugiyono. 2012. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.

Surat Keputusan No.KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit.

Winarto, Edi. 2002. Kartu Merah Buat 10 KAP Papan Atas, *Media Akuntansi*, edisi 27/Juli-Agustus/Tahun IX/ 2002, hal: 5.