

**PENGARUH INDEPENDENSI AUDITOR EKSTERNAL
DAN KUALITAS AUDIT TERHADAP HASIL NEGOSIASI
ANTARA AUDITOR DENGAN MANAJEMEN KLIEN
MENGENAI PERMASALAHAN LAPORAN KEUANGAN
(Studi Empiris Terhadap Manajer Perusahaan Manufaktur
Yang Terdaftar Di BEJ)**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk
memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi**



Diajukan oleh

Nama : Lego Waspodo

NIM : C4C004219

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2007**

SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan bahwa tesis yang diajukan adalah hasil karya sendiri dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di perguruan tinggi lainnya, sepanjang pengetahuan saya, tesis ini merupakan replikasi dari penelitian terdahulu, tesis ini belum pernah ditulis atau diterbitkan oleh pihak lain kecuali yang diacu secara tertulis dan disebutkan pada daftar pustaka.

Semarang, 6 Juni 2007

Lego Waspodo

Tesis Berjudul
PENGARUH INDEPENDENSI AUDITOR EKSTERNAL DAN KUALITAS AUDIT
TERHADAP HASIL NEGOSIASI ANTARA AUDITOR DENGAN MANAJEMEN
KLIEN MENGENAI PERMASALAHAN LAPORAN KEUANGAN
(Studi Empiris Terhadap Manajer Perusahaan Manufaktur
Yang Terdaftar Di BEJ)

Yang dipersembahkan dan disusun oleh:

Lego Waspodo

Pembimbing

Pembimbing Utama / Ketua

Pembimbing Anggota

Drs. Darsono, MBA, Ak.

Warsito Kawedar, SE, MSi, Ak.

Tim Penguji

Prof. Dr, Arifin S., M.Com (Hons). Drs. Rahardja, MSi, Ak. Dr. M.Syafruddin,MSi, Ak.

Semarang, 6 Juni 2007
UNIVERSITAS DIPONEGORO
PROGRAM PASCASARJANA
PROGRAM MAGISTER SAINS AKUNTANSI
KETUA PROGRAM

Dr. H. Mohammad Nasir, Msi, Akt.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh independensi auditor eksternal dan kualitas audit terhadap hasil negosiasi antara auditor dengan manajemen klien mengenai permasalahan laporan keuangan. Dalam penelitian ini independen auditor diwakili oleh pembayaran jasa selain jasa audit (NAF) dan masa penugasan Kantor Akuntan Publik (DAUTEN). Sedangkan kualitas audit diwakili oleh auditor yang mempunyai keahlian dalam industri klien (INDISPEC) dan ukuran dari kantor akuntan publik (BIG4).

Penelitian ini merupakan penelitian empiris dengan teknik *convenience sampling* didalam pengumpulan data. Jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 56 manajer akuntansi dan keuangan pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ. Data diolah menggunakan program SPSS versi 13.0 dengan analisis menggunakan regresi tobit.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa terdapat dua hipotesis yang diterima dan dua hipotesis ditolak. Menerima hipotesis pertama yang membuktikan tingkat independensi auditor dalam proses negosiasi auditor dengan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan akan menurun saat Jasa Non Audit (NAS) yang disediakan oleh perusahaan klien mengalami peningkatan, menerima hipotesis ketiga bahwa auditor yang memiliki spesialisasi di bidang industri dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan bukti salah saji material dalam laporan keuangan cenderung menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan auditor yang tidak memiliki spesialisasi di bidang industri. Hasil pengujian juga berhasil menolak hipotesis dua yaitu tingkat independensi auditor dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan akan meningkat saat masa penugasan auditor semakin panjang, menolak hipotesis empat bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berafiliasi dengan Big 4 memiliki kecenderungan yang lebih tinggi menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tidak berafiliasi dengan Big 4 pada saat proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji dalam laporan keuangan.

Kata-kata Kunci: Proses negosiasi antara auditor dan pihak klien, independensi auditor, keahlian auditor, spesialisasi di bidang industri.

ABSTRACT

This study examines the impact of external auditor independence and audit quality on auditor-client negotiation outcomes. In this study auditor independence is represented by Non Audit Fee (NAF) and long term job of KAP (DAUTEN) while audit quality is represented by auditor who has client specialization industry (INDISPEC) and public accountant size (BIG4).

This research is empirically which used convenience sampling technique in data collection. Data were collected from 56 accounting manager and financial manager in manufacturing company which listed in BEJ. Tobit regression with SPSS version 13.0 is used in data analysis.

Results of hypothesis examination indicate that two hypothesis are accepted and two hypothesis are rejected. This research find a significant negative relation between non-audit services and the extent to which the client agreed with the auditor over the financial reporting issues, consistent with non-audit services reducing independence and find the client is more likely to agree with the auditor when the client perceives the auditor to be an industry specialist. This research not find a significant relation between auditor tenure and the degree to which the client agreed with the auditor over the financial reporting issues and not find clients are more likely to agree with Big 4 audit firms.

Key words: Auditor-Client Negotiation, Auditor Independence, Auditor Expertise, Industry Specialist.

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur atas karunia Allah SWT dengan kemurahan-Nya, sehingga saya bisa menyelesaikan tesis sebagai tugas akhir dalam menempuh studi di Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro. Proses pencarian topik penelitian ini tidak terlepas dari diskusi dan masukan dari bapak Drs. Darsono, MBA, Ak sebagai dosen pembimbing utama yang banyak memberikan masukan atas proposal saya. Peranan Bapak Warsito Kawedar, SE, M.Si, Akt sebagai pembimbing anggota yang dengan penuh kesabaran dan ketelitian mengarahkan, sungguh mendorong semangat saya dalam menyelesaikan tesis ini.

Penyelesaian tesis ini telah melibatkan banyak pihak, untuk itu saya menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Bapak Dr. H. Mohammad Nasir, M.Si, Akt selaku Ketua Program Studi Magister Sains Akuntansi FE UNDIP.
2. Bapak Drs. Darsono, MBA, Ak sebagai pembimbing utama.
3. Bapak Warsito Kawedar, SE, M.Si, Akt sebagai pembimbing anggota.
4. Seluruh staf dosen pada Program Studi Magister Sains Akuntansi FE UNDIP yang telah memberikan tambahan pengetahuan kepada saya selama mengikuti pendidikan.
5. Seluruh staf pengelola dan admisi Program Studi Magister Sains Akuntansi FE UNDIP atas dukungannya sehingga proses belajar menjadi lebih menyenangkan.
6. Orang tuaku, Ayahanda Drs. Riswan, MM, Ak dan Ibunda Rumiati atas segala perhatian, kasih sayang, dukungan serta doa yang senantiasa diberikan kepadaku.
7. Saudara-saudara ku yang tergamung dalam keluarga besar Drs. Riswan, MM, Akt yang senantiasa memberikan semangat padaku.
8. Dona Primasari Zulkifli, SE, M.Si, Akt, Insya Allah semua yang kita rencanakan dan kita harapkan dapat segera terwujud. Amin
9. Rekan-rekan seperjuangan MAKSI 12 PAGI : Pak Badar, Pak Zein, Pak Paskah, Pak Anthony, Pak Arief, Bang Lilik, Bang Ipul, Mbak Anggun, Dona, Opie, Pramudia, Diah, Erry, Ratih, Yenny, Maya, Bu Dwi, Bu Biana, Bu Muji, Bu Khanifah, Bu Supartini, dan Bu Rita.

10. Rekan-rekan MAKSI 13 PAGI.
11. Rekan-rekan MAKSI 14 PAGI.
12. Rekan-rekan alumni Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Jenderal Soedirman Purwokerto.

Akhirnya kepada semua pihak yang namanya tidak dapat disebutkan satu persatu, saya mengucapkan banyak terima kasih atas semua bantuan yang diberikan. Semoga Tuhan melimpahkan berkah dan rahmadNya bagi semua bapak, ibu dan saudara yang telah berbuat baik untuk saya.

Semarang, 23 Mei 2007

Lego Waspodo

DAFTAR ISI

SURAT PERNYATAAN KEASLIAN.....	i
HALAMAN PERSETUJUAN.....	ii
ABSTRAKSI.....	iii
ABSTRACT.....	iV
KATA PENGANTAR.....	V
DAFTAR ISI.....	Vi
DAFTAR TABEL.....	Vii
DAFTAR GAMBAR.....	Viii
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang Masalah.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	5
1.3 Tujuan Penelitian.....	.7
1.4 Manfaat Penelitian.....	8
BAB II TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS.....	9
2.1 Landasan Teori.....	.9
2.1.1 <i>Behavioral Decision Theory</i>	9
2.1.2 Kompetensi Auditor.....	10
2.1.3 Independensi auditor.....	13
2.1.4 Negosiasi Antara Auditor dengan Klien	16
2.1.5 Kualitas Audit.....	17
2.2 Penelitian Terdahulu.....	19

2.3 Pengembangan Hipotesis.....	22
2.4 Kerangka Pemikiran.....	30
BAB III METODE PENELITIAN.....	31
3.1 Jenis Dan Sumber Data.....	31
3.2 Populasi dan Perosedur Penentuan Sampel.....	31
3.3 Metode Pengumpulan Data.....	32
3.4 Definisi Operasional Variabel.....	33
3.4.1 Variabel Dependen.....	33
3.4.2 Variabel Independen	34
3.5 Teknik Analisis.....	36
3.5.1 Statistik Deskriptif.....	36
3.5.2 Uji Non Response Bias	36
3.5.2 Uji Asumsi Klasik.....	37
3.6 Uji Hipotesis.....	37
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....	40
4.1 Statistik Deskriptif.....	40
4.1.1. Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner.....	40
4.1.2. Gambaran Umum Responden.....	42
4.2 Deskripsi Variabel.....	43
4.3 Uji Non Response Bias.....	45
4.4 Uji Multikolinieritas.....	53
4.5 Menilai Keseluruhan Model.....	54
4.6 Pengujian Hipotesis.....	55

4.5.1 Pengujian Hipotesis Pertama (H1a) Independen Auditor	
Akan Menurun Saat Jasa Non Audi.....	56
4.5.2 Pengujian Hipotesis Pertama (H1b) Lamanya Masa	
Penugasan Auditor (DAUTEN) Dapat Meningkatkan	
Independen Auditor	57
4.5.3 Pengujian Hipotesis Kedua (H2a) Semakin Spesialis Auditor	
Akan Meningkatkan Kualitas Audit.....	58
4.5.4 Pengujian Hipotesis Kedua (H2b) Hasil Audit Kantor	
Akuntan Publik Yang Berafiliasi Dengan Big 4 Memiliki	
Kualitas Audit. lebig Tinggi	58
4.6 Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis.....	59
4.6.1 Pembahasan hasil Pengujian Hipotesis Pertama (H1a) Independen	
Auditor Akan Menurun Saat Jasa Non Audit Meningkat.....	59
4.6.2 Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis Pertama (H1b)	
Lamanya Masa Penugasan Auditor (DAUTEN) Dapat Meningkatkan	
Independen Auditor.....	60
4.6.3 Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis Kedua (H2a)	
Semakin Spesialis Auditor Akan Meningkatkan Kualitas	
Audit	61
4.6.4 Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis (H2b) Hasil Audit	
Kantor Akuntan Publik Yang Berafiliasi Dengan Bid 4	
Memiliki Kualitas Audit Yang Tinggi	62

BAB V KESIMPULAN DAN SARAN.....	63
5.1. Kesimpulan Penelitian	63
5.2 Keterbatasan Penelitian	65
5.3 Implikasi.....	65
DAFTAR PUSTAKA.....	67
LAMPIRAN.....	I

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1. Penelitian Terdahulu.....	20
Tabel 4.1. Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner.....	40
Tabel 4.2 Profil Responden.....	41
Tabel 4.3 Statistik Deskripsi Variabel Penelitian.....	42
Tabel 4.4.1 Uji <i>Non Response Bias</i> Berdasarkan Tanggal <i>Cutoff</i> Negosiasi Auditor Dengan Manajer Klien.....	45
Tabel 4.4.2 Uji <i>Non Response Bias</i> Berdasarkan Tanggal <i>Cutoff</i> Pendapatan Jasa Selain Jasa Audit (Naf).....	46
Tabel 4.4.3 Uji <i>non Response bias</i> Berdasarkan Tanggal <i>Cutoff</i> Lamanya Masa Penugasan Kantor Akuntan Publik (Dauten).....	48
Tabel 4.4.4 Uji <i>Non Response Biase</i> Berdasarkan Tanggal <i>Cutoff</i> Kantor Akuntan Publik yang Memiliki Spesialis Industri (INDISPEC).....	49
Tabel 4.4.5) Uji <i>Non Response Biase</i> Berdasarkan Tanggal <i>Cutoff</i> Kantor Akuntan Publik Yang Berafiliasi Dengan Big 4 Dan Kantor Akuntan Publik Yang Tidak Berafiliasi Dengan Big 4 (KAP).....	50
Tabel 4.5 Uji Multikolinieritas.....	54
Tabel 4.6 Hasil Pengujian Likelihood.....	55
Tabel 4.7 Hasil Regresi Tobit Mengenai Negosiasi Antara Manajemen Klien Dengan Auditor.....	56

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1. Kerangka Pemikiran.....	30
-------------------------------------	----

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Laporan keuangan adalah alat utama dalam mengkomunikasikan informasi keuangan kepada pihak luar suatu badan usaha. Informasi keuangan yang asimetris atau informasi keuangan yang salah berpotensi menimbulkan konflik kepentingan antar pihak manajemen perusahaan dan pihak pengguna laporan keuangan yang berasal dari luar perusahaan. Audit terhadap laporan keuangan oleh pihak ketiga yang independen (KAP) dapat meningkatkan kualitas dari laporan keuangan seperti yang dilaporkan oleh pihak manajemen (Dopuch dan Simunic 1982; Watts dan Zimmerman 1986) dan dapat meningkatkan kualitas dari informasi keuangan tersebut sehingga investor akan mendapatkan nilai dari perdagangan sekuritas yang dilakukannya.

Untuk mengurangi atau meminimalkan kecurangan yang dilakukan manajemen agar laporan yang dibuat manajemen lebih *reliable* (dapat dipercaya, netral), maka perlu pihak independen untuk melakukan audit. Disinilah pentingnya peranan akuntan publik (auditor independen) ya itu sebagai pihak yang memeriksa dan memberikan pendapat profesional atas informasi yang dibuat oleh manajemen perusahaan. Akuntan publik merupakan suatu profesi yang memberikan jasa audit atas laporan keuangan perusahaan. Melalui pemberian jasa ini akuntan publik membantu baik manajemen maupun pihak luar sebagai

pemakai laporan keuangan untuk menentukan secara obyektif dapat dipercaya tidaknya laporan keuangan perusahaan. Selain itu dengan profesi akuntan publik, pihak luar perusahaan dapat mempercayai keputusan untuk menilai kepercayaan tidaknya laporan keuangan yang disajikan manajemen perusahaan, sehingga akuntan publik merupakan suatu profesi yang dipercaya oleh masyarakat.

Penelitian Chen, K., Elder, R, J and Liu, L (2005) menguji independensi auditor dalam proses negosiasi antara auditor dan klien terhadap penemuan salah saji material dalam laporan keuangan, dan menguji apakah audit dengan kualitas tinggi akan cenderung menolak tekanan dari pihak manajemen klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan dalam proses negosiasi dibandingkan audit dengan kualitas rendah. Tidak seperti halnya penelitian sebelumnya yang menelaah tentang proses negosiasi antara auditor dan klien yang menggunakan desain eksperimental (Knapp, 1985; Gul, 1991; Goodwin, 2000; Brown, 2003) atau yang menggunakan model kognitiv (Gibbins dan Salterio, 2000; Gibbins dkk, 2001, 2003; Windsor dan Ashkanasy, 1995), atau dengan analisa *cross-case* (Beattie dkk., 2004). Penelitian Chen dkk (2005) menguji secara empiris pengujian terhadap independensi auditor dan kualitas audit yang akan mempengaruhi hasil akhir dari proses negosiasi antara auditor dan klien berdasarkan pada respon perusahaan sebagai hasil akhir proses negosiasi dengan auditor.

Independensi auditor adalah inti dari integritas sebuah proses audit. Saat auditor dan klien melakukan proses negosiasi terhadap penemuan salah saji material dalam laporan keuangan, disinilah independensi auditor diperlukan.

Dalam kenyataannya auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Menurut Mulyadi (2002) keadaan yang seringkali mengganggu sikap mental independen auditor adalah sebagai berikut:

1. Sebagai seorang yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasanya tersebut.
2. Sebagai penjual jasa seringkali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan kliennya.
3. Mempertahankan sikap mental independen seringkali menyebabkan lepasnya klien.

Salah satu contoh kasus skandal keuangan perusahaan yang mempengaruhi independensi auditor adalah skandal keuangan di perusahaan Enron dan WorldCom yang sudah menurunkan kepercayaan publik dan independensi profesi akuntan serta kualitas dari jasa audit yang mereka berikan. Untuk mengantisipasi terjadinya hal sama maka dibentuklah Undang-Undang Sarbanes-Oxley 2002 yang mencakup batasan terhadap persyaratan jasa non audit dan rotasi kerja audit yang ditujukan untuk meningkatkan independensi auditor.

Investor dan pemakai laporan keuangan mengakui manfaat audit dalam pelaporan keuangan Epstein dan Geiger (1994). Untuk itu, kemampuan menyediakan jasa audit yang berkualitas tinggi menjadi fokus penting yang harus diperhatikan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP). Kehadiran tenaga akuntan asing di Indonesia mendorong persaingan di dalam pasar audit lokal, tidak membuat

tenaga-tenaga akuntan lokal tergusur manakala kualitas jasa yang mereka sediakan tidak kalah dengan tenaga asing (Salamun,1999).

Kualitas audit umumnya ditinjau dari pihak auditor yang diukur berdasarkan standar-standar yang ditetapkan, meliputi standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan (IAI-SPAP, 1994). Menurut Sutton (1993), kualitas audit telah menjadi isu yang penting. Banyak para pengguna laporan auditor mengkritik tentang kualitas pekerjaan akuntan. Grant dkk (1996) menemukan bukti banyak kelompok selain auditor yang menunjukkan ketertarikan mereka pada masalah kualitas audit. Dengan kata lain, pengguna jasa audit dapat memberi penilaian atas kualitas audit.

KAP, dalam rangka mencapai keunggulan bersaing dengan cara meningkatkan kualitas jasa audit harus memperhatikan kepuasan pengguna jasa (klien), mengingat dalam lingkungan persaingan, konsumen memainkan peran yang penting (Crane, 1991). Kepuasan konsumen akan membawa manfaat ekonomis yang signifikan bagi organisasi bisnis (Anderson dkk, 1994). Bisnis yang berorientasi kepada jasa (*service-oriented business*) harus memperhatikan kepuasan konsumen dan menuntut komitmen dari setiap pihak dalam organisasi.

Penelitian ini mengacu pada penelitian Chen dkk (2005) yang menelaah secara empiris pengaruh independensi auditor dan kualitas audit dalam proses negosiasi. Chen dkk (2005) membentuk sebuah model tobit dengan meregresi hasil akhir dari proses negosiasi antara auditor dengan klien. Selain itu Chen dkk (2005) juga meneliti apakah KAP yang memiliki spesialisasi industri dan KAP yang berukuran besar cenderung akan menolak tekanan dari pihak manajemen

klien dalam prosesi negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji dalam laporan keuangan. Hasil penelitian Chen dkk (2005) mendukung penelitian sebelumnya (Geiger dan Raghunandan, 2002) dan Myer (2003) bahwa biaya non audit (NAS) dan lamanya hubungan auditor dengan klien, tidak membatasi independensi auditor dalam proses negosiasi auditor dan klien. Chen dkk (2005) juga menemukan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara perusahaan audit (KAP) yang memiliki spesialisasi industri akan cenderung menolak tekanan dari pihak manajemen dalam proses negosiasi auditor dengan klien. Namun hasil penelitian Chen dkk (2005) tidak menemukan adanya hubungan yang signifikan bahwa KAP yang berukuran besar memiliki kecenderungan lebih tinggi menolak tekanan dari pihak manajemen klien dibandingkan dengan KAP yang berukuran kecil. Hasil penelitian Chen dkk (2005) ini berbeda dengan hasil penelitian yang telah dilakukan sebelumnya oleh De Angelo (1981) yang menemukan bahwa KAP berukuran besar memiliki kecenderungan lebih tinggi menolak tekanan dari pihak manajemen oleh klien dalam proses negosiasi antara auditor dan klien.

Penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali penelitian yang dilakukan oleh Chen dkk (2005) apakah dengan menggunakan teori yang sama tetapi dengan sampel dan lokasi yang berbeda akan menghasilkan hasil penelitian yang sama sehingga memperkuat teori yang ada (Abernethy dan Guthrie, 1994; Chong dan Kar, 1997). Perusahaan-perusahaan yang terdaftar di BEJ ada yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan Big 4 dan Kantor Akuntan Publik yang tidak berafiliasi dengan Big 4, karena penelitian

ini menguji tingkat independensi dan kualitas audit terhadap tingkat persetujuan manajemen klien, sehingga sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah manajer perusahaan manufaktur yang *listing* di BEJ.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian yang telah diuraikan di atas, masalah dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah tingkat independensi auditor dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan akan menurun saat Jasa Non Audit (NAS) yang disediakan oleh perusahaan klien mengalami peningkatan ?
2. Apakah tingkat independensi auditor dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan akan meningkat saat masa penugasan auditor semakin panjang ?
3. Apakah auditor yang memiliki spesialisasi dibidang industri cenderung menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan auditor yang tidak memiliki spesialisasi dibidang industri dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan bukti salah saji material dalam laporan keuangan?
4. Apakah Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berafiliasi dengan Big 4 memiliki kecenderungan yang lebih tinggi me nolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tidak berafiliasi dengan Big 4 pada saat proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji dalam laporan keuangan?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah yang disebutkan di atas maka tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk menguji dan memperoleh bukti empiris tingkat independensi auditor untuk menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan saat Jasa Non Audit yang disediakan untuk perusahaan klien mengalami peningkatan.
2. Untuk menguji dan memperoleh bukti empiris tingkat independensi auditor untuk menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan saat masa penugasan auditor semakin panjang.
3. Untuk menguji dan memperoleh bukti empiris auditor yang memiliki spesialis dibidang industri cenderung menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan auditor yang tidak memiliki spesialis dibidang industri dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien akan penemuan bukti salah saji material dalam laporan keuangan.
4. Untuk menguji dan memperoleh bukti empiris Kantor Akuntan Publik (KAP) yang beafiliasi dengan Big 4 memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tidak berafiliasi dengan

Big 4 saat proses negosiasi antara auditor dengan klien akan penemuan salah saji dalam laporan keuangan.

1.4. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi kepada :

1. Bagi ilmu pengetahuan, hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah literatur mengenai akuntansi perilaku, khususnya perilaku auditor dalam proses audit pada saat proses negosiasi dengan klien.
2. Dapat dijadikan sebagai masukan bagi Kantor Akuntan Publik untuk lebih mendorong tingkat profesionalisme dalam melakukan pekerjaan audit yang berkualitas guna meningkatkan mutu auditnya.

BAB II

TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Landasan Teori

2.1.1 *Behavioral Decision Theory*

Behavioral Decision Theory merupakan teori yang berhubungan dengan perilaku seseorang dalam proses pengambilan keputusan. Teori ini dikembangkan oleh Bowdich dan Bouno (1990) yang menyatakan bahwa setiap orang mempunyai struktur pengetahuan dan kondisi ini akan mempengaruhi cara mereka dalam pembuatan keputusan. Lebih lanjut Bowdich dan Bouno (1990) menjelaskan bahwa setiap individu memiliki batas kognitif, kompleksitas tugas dan organisasi, oleh karena itu para individu ini diharuskan bertindak dengan cepat dalam mengatasi situasi yang tidak pasti, informasi yang bersifat ambiguitas dan tidak lengkap.

Menurut Luthans (1998) dalam Sekar (2003) *Behavioral Decision Theory* menyatakan bahwa seseorang mempunyai keterbatasan pengetahuan dan bertindak hanya berdasarkan persepsinya terhadap suatu situasi yang sedang dihadapi. Selain itu, tiap orang mempunyai struktur pengetahuan yang berbeda sehingga akan mempengaruhi cara pembuatan suatu keputusan. Disinilah letak aplikasi *Behavioral Decision theory* untuk mengkaji sikap dan keputusan sehingga akan mempengaruhi cara pembuatan suatu keputusan.

Tingkat independensi dan kualitas audit tidak dapat dilepaskan dari berbagai konteks sosial yang ada di dalam praktek. Tingkat independensi dan

kualitas seorang auditor dapat terlihat dari cara, persepsi mereka dalam menghadapi situasi dan kondisi sosial yang mereka hadapi dalam pengambilan keputusan. Kondisi sosial yang dimaksud antara lain pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya masa penugasan KAP, ukuran KAP, dan keahlian yang dimiliki oleh auditor.

Independensi dan kualitas juga tercermin dari tujuan perilaku auditor dalam proses pengambilan keputusan yaitu untuk mempertahankan hubungan yang tidak memihak antara keberadaan profesi sebagai akuntan publik dengan manajemen serta pihak-pihak lain yang terpengaruh dari penampilannya. Pertanggungjawaban akuntan publik dalam setiap penugasan harus berusaha untuk tidak mendelegasikan pertimbangan profesionalnya pada orang lain, sekalipun adanya tekanan terhadap objektivitas dan integritas akuntan publik sangat gencar.

2.1.2 Kompetensi Auditor

Salah satu bukti yang dapat diterima dari penemuan riset akuntansi keperilakuan adalah berkonsentrasi pada *performance* dari opini. Opini auditor yang kompeten relatif berkebalikan dengan auditor yang tidak kompeten, yang mana bukti saat ini mengklaim bahwa tugas dan tingkat pengalaman yang sesuai, auditor yang kompeten tidak menjadi sumber yang berpotensi dalam aplikasi di lingkup pengetahuan auditor (Abdolmohammadi & Wright, 1987; Libby dan Frederick, 1990; Bonner & Lewis, 1990).

Trotter (1986) mengemukakan bahwa orang yang berkompeten dengan keterampilan mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat, intuitif akan sangat jarang atau tidak pernah melakukan kesalahan. Hayes-Roth *et.al* dalam Sekar (2003) mendefinisikan keahlian atau kompetensi sebagai keberadaan dari pengetahuan tentang suatu lingkungan tertentu, pemahaman terhadap masalah yang ada dalam lingkungan tersebut dan keterampilan untuk memecahkan permasalahan tersebut. Sedangkan Lee dan Stone (1995), mendefinisikan kompetensi sebagai yang cukup eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara obyektif. Pendapat lain dari Dreyfus dan Dreyfus (1986), mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian seseorang yang berperan secara berkelanjutan yang mana pergerakannya melalui proses pembelajaran, dari “mengetahui sesuatu” ke “mengetahui bagaimana”, seperti misalnya: dari sekedar pengetahuan yang terkandung pada aturan tertentu kepada suatu pernyataan yang bersifat intuitif.

Lebih spesifik lagi Dreyfus dan Dreyfus (1986), membedakan proses pemerolehan keahlian menjadi lima tahap : Tahap pertama disebut dengan *novice*, yaitu tahap pengenalan terhadap kenyataan dapat membuat opini atau pendapat hanya berdasarkan aturan-aturan yang tersedia. Keahlian pada tahap pertama ini biasanya dimiliki oleh staf audit pemula yang baru lulus dari perguruan tinggi; Tahap kedua disebut dengan *advanced beginner*. Pada tahap ini auditor sangat bergantung pada aturan dan tidak mempunyai cukup kemampuan untuk merealisasikan segala tindakan audit. Namun demikian pada tahap ini mulai dapat membedakan aturan yang sesuai dengan suatu tindakan; Tahap ketiga disebut *kompetensi*. Pada tahap ini auditor harus sudah punya cukup pengalaman untuk

menghadapi situasi yang kompleks. Tindakan yang diambil disesuaikan dengan tujuan yang ada dalam pikiran dan kurang sadar terhadap pemilihan, penerapan dan prosedur aturan audit; Tahap keempat disebut dengan *proficiency*. Pada tahap ini segala sesuatu menjadi rutin, sehingga dalam bekerja auditor cenderung bergantung pada pengalaman yang lalu, dan disini intuisi mulai digunakan yang pada akhirnya pemikiran audit akan terus berjalan sehingga diperoleh elemen analisis yang substansial; Tahap yang terakhir adalah *expertise*. Pada tahap ini auditor mengetahui sesuatu karena kematangannya dan pemahamannya terhadap praktik yang ada. Auditor sudah dapat membuat keputusan atau menyelesaikan suatu permasalahan. Dengan demikian segala tindakan auditor pada tahap ini sangat rasional dan mereka bergantung intuisinya bukan aturan-aturan yang ada.

Tan dan Libby (1997) menilai faktor penentu keahlian audit yang dibedakan atas dua jenis teknik yaitu teknik managerial dan pengetahuan teknis. Hasil penelitian Tan dan Libby (1997) menunjukkan bahwa auditor pada tingkat staf mempunyai evaluasi kinerja superior lebih banyak disebabkan karena pengetahuan teknisnya. Sedangkan pada level senior, kinerja superior yang disebabkan oleh pengetahuan teknis dan kemampuannya menyelesaikan permasalahan. Sedangkan pengetahuan terhadap taktik managerial tidak berhubungan dengan tingkat auditor senior maupun staf. Pengetahuan ini hanya dimiliki oleh auditor pada tingkat manager. Manager berpengalaman mempunyai kinerja superior dibedakan atas pengetahuan teknik managerialnya yang dihubungkan dengan pentingnya tujuan yang kompetitif, efisien dalam

menjelaskan tugasnya, maupun mengatur stafnya dan memiliki perencanaan dalam karier.

2.1.3 Independensi auditor

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain (Mulyadi, 2002). Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan pendapatnya.

Independensi adalah sesuatu hal yang harus dipertahankan pada saat auditor melakukan audit. Independensi merupakan pedoman bagi auditor maka jika dalam melaksanakan kerja auditor tidak independen opini yang diberikan dalam laporan keuangan tidak bermanfaat untuk pengguna laporan keuangan. Prinsip independensi oleh seorang auditor merupakan faktor penting dalam peningkatan profesionalisme (Meigs *et al.*, 1997; AISG, 1976). Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya.

Independensi adalah suatu istilah yang sering digunakan oleh profesional auditor. Arens dan Loebbecke (1991), mengatakan bahwa independensi auditor berarti cara pandang yang tidak memihak di dalam penyelenggaraan pengujian audit, evaluasi hasil audit, dan penyusunan laporan audit. Eric dalam Antle (1984) mendefinisikan independensi sebagai suatu hubungan antara akuntan dan kliennya yang mempunyai sifat sedemikian rupa sehingga temuan dan laporan yang

diberikan oleh auditor hanya dipengaruhi oleh bukti-bukti yang ditemukan dan dikumpulkan sesuai dengan aturan atau prinsip profesionalnya. Arthur (dalam Antle, 1984) juga mengatakan bahwa independensi profesional adalah suatu konsep fundamental dari profesi akuntansi. Kemudian AICPA 1997 dalam Kienney (1999) menegaskan bahwa auditor independensi adalah seorang auditor yang tidak berminat untuk meng-*create* suatu resiko yang *unacceptable* dan bersifat bias dengan tetap tunduk pada kualitas atau konteks dari informasi yang mana hal tersebut merupakan subyek dari suatu perjanjian audit.

Seorang auditor eksternal mempunyai tugas khusus dalam menjaga keindependensiannya terutama pada klien mereka (Pearson, 2002). Lebih lanjut Pearson mengatakan bahwa auditor yang independen adalah ketika dirinya dapat mengkonsentrasikan diri pada publik dan memiliki sikap yang peduli dalam menetapkan kualitas audit dan integritas yang berisi opini audit di dalam pelaporan audit. Sedangkan oleh Moizer (1985), auditor yang independen adalah seorang yang dapat mengungkap semua kesalahan, kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dan mampu melaporkan hasil temuan audit dalam laporan keuangan.

Lee dalam Moizer (1985), menegaskan bahwa hal yang mendasar bagi independensi adalah sikap berfikir dimana hal tersebut tidak mengizinkan pendirian dan kesimpulan bagi pemiliknya untuk menjadi percaya dan tunduk pada pengaruh dan tekanan dari adanya konflik kepentingan. Independensi secara esensial merupakan sikap pikiran seseorang yang dicirikan oleh pendekatan integritas dan objektivitas tugas profesionalnya. Hal ini sesuai dengan *American*

Institute Of Certified Publik Accounting (AICPA) yang menyatakan bahwa independensi merupakan suatu kemampuan untuk bertindak berdasarkan integritas dan objektivitas. Meskipun integritas dan objektivitas tidak dapat diukur secara pasti, tetapi keduanya merupakan hal yang sangat mendasar bagi profesi akuntan publik. Integritas merupakan prinsip moral yang tidak memihak, jujur, memandang dan mengemukakan fakta seperti apa adanya. Di lain pihak, objektivitas merupakan sikap tidak memihak dalam mempertimbangkan fakta, kepentingan pribadi tidak terdapat dalam fakta yang dihadapi (Mulyadi, 1992).

Kell et.al dalam Sekar (2003) bahwa integritas berarti jujur dan dapat dipercaya, sedangkan objektivitas berhubungan dengan kemampuan akuntan publik untuk mempunyai sikap adil dalam segala hal yang berkaitan dengan tugas profesionalnya. Sedangkan Barnes dan Huan (1993) mengasumsikan bahwa seorang auditor yang independen akan eksis ketika respon dapat diidentifikasi dan dilaporkan entitasnya sebagai suatu *failing concern*.

Dalam kode etik akuntan tahun 2004 menyebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Berdasarkan keterangan di atas dapat diambil kesimpulan bahwa independensi merupakan suatu sikap seorang untuk bertindak secara objektif dengan integritas yang tinggi. Integritas berhubungan erat dengan kejujuran intelektual akuntan sedangkan objektivitas secara konsisten berhubungan dengan sikap netral dalam melaksanakan tugas pemeriksaan dan menyiapkan laporan hasil pemeriksaan audit. Dalam kode etik akuntan tahun

2004 jenis independensi terdiri atas: (1) *Independence in fact* merupakan sikap diri auditor untuk bertindak objektif dan jujur serta percaya diri sendiri dalam melakukan pengauditan dan merumuskan pernyataan pendapatnya. (2) *Independence in appearance* merupakan suatu sikap timbul dari persepsi pemakai laporan akuntan terhadap independensi auditor. *Independence in appearance* dapat dipilih dengan menghindari keadaan-keadaan yang memungkinkan masyarakat meragukan independensinya, yaitu ketika dengan jalan tidak berhubungan baik secara langsung maupun tidak langsung.

Kedua aspek ini mempunyai hubungan erat dan saling berkaitan antara satu dengan yang lain, dimana seorang auditor harus mempunyai keduanya. Hal ini didukung oleh Pearson (2002), yang memberi alasan karena seorang auditor tidak hanya terlibat berbagai macam *conflict of interest*, tetapi juga harus melihat secara objektif dan *impartial* oleh *shareholders* dan pihak ketiga yang mengetahui hasil dari pelaporan audit juga harus bertanggungjawab pada *shareholders* tidak hanya pada direktur.

2.1.4 Negosiasi Antara Auditor dengan Klien

Gibbin (2001) menyatakan bahwa proses negosiasi antara auditor dan klien didefinisikan sebagai proses yang melibatkan negosiasi antara pihak auditor dan pihak klien untuk memberikan solusi atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan. Menurut Murningham dan Bazerman (1990) negosiasi merupakan proses yang terjadi ketika dua orang atau lebih, dengan tujuan yang

berbeda-beda berkumpul bersama, berdiskusi mencari solusi untuk memperoleh kesepakatan guna terpenuhinya semua tujuan mereka.

Proses negosiasi ini merupakan model kemampuan usaha di mana manajemen klien memiliki posisi kemampuan yang lebih besar daripada audit perusahaan (Goldman dan Barlev, 1974; Nichols and Proce, 1976). Keuntungan negosiasi dengan manajemen klien terutama sebagai kontrol dan gambaran pembayaran audit perusahaan (KAP) untuk memperoleh harapan dari hubungan berkelanjutan dengan klien. Menurut Bazerman (1986) proses negosiasi akan menghasilkan dua jenis *outcomes* penting. Pertama, *distributive bargaining* yaitu hasil negosiasi cenderung berdampak buruk yaitu adanya pengakhiran kesepakatan antara kedua belah pihak yang bernegosiasi karena tidak ditemukan kata sepakat. Kedua, *Integrative bargaining* yaitu proses dari negosiasi akan menghasilkan kesepakatan yang menguntungkan kedua belah pihak yang bernegosiasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Neale dan Bazerman (1991) menemukan bahwa proses negosiasi umumnya berakhir dengan *integrative bargaining* atau ditemukannya kesepakatan antara pihak yang bernegosiasi. Adanya proses negosiasi antara auditor dan klien menuntut independensi seorang auditor. Auditor dituntut harus mampu mempertahankan independensinya dari tekanan manajemen klien, hal ini merupakan hal yang sulit karena di lain pihak manajemen klien tidak akan menggunakan jasa auditor tersebut kembali jika auditor terlalu mempertahankan independensi dalam melakukan audit.

2.1.5 Kualitas Audit

Kualitas audit diartikan sebagai probabilitas seorang auditor dimana dapat menentukan dan melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien (Christina, 2003 dalam Maryanti, 2005). DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai “pasar menilai kemungkinan bahwa auditor akan memberikan : a). Penemuan mengenai suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi klien; dan b). Adanya pelanggaran dalam pencatatannya “. Kemungkinan bahwa auditor akan melaporkan adanya laporan yang salah saji telah dideteksi dan didefinisikan oleh DeAngelo (1981) sebagai independensi auditor.

Berdasarkan definisi DeAngelo (1981) kualitas audit merupakan suatu fungsi yang meningkat dari kemampuan auditor untuk mendeteksi laporan yang salah saji dan independensi auditor yang dinilai oleh pasar. Palmrose (1988) mendefinisikan kualitas audit sebagai suatu tingkat kepastian atau jaminan. Ketika tujuan dari suatu audit adalah memberikan jaminan atas laporan keuangan, kemungkinan kualitas audit atas laporan keuangan berisi laporan salah saji yang tidak material. Dalam kenyataannya, definisi ini menggunakan hasil-hasil audit, yaitu reliabilitas dari laporan keuangan yang telah diaudit menggambarkan kualitas auditnya. Definisi ini menyebabkan pertanyaan-pertanyaan sebagai berikut “ bagaimana pengguna laporan keuangan menilai tingkat kepastian dan reliabilitas dari laporan keuangan yang telah diaudit?” hal ini merupakan suatu kualitas audit yang *post hoc* dikarenakan tingkat kepastian atau jaminan tidak dapat dinilai sampai audit selesai dilakukan.

Titman dan Trueman (1986) menyatakan definisi kualitas audit dengan istilah ketepatan dari informasi yang diberikan auditor kepada investor. Davidson dan Neu (1993) memberikan definisi suatu kualitas audit didasarkan pada kemampuan auditor untuk mendeteksi atau mengeliminasi materialitas dari salah saji dan manipulasi yang dicatat dalam laba bersih.

Pentingnya reputasi bagi auditor berasal dari suatu fakta bahwa kualitas dari audit tidak dapat dengan mudah untuk diinspeksi, sehingga reputasi sebagai tindakan yang mewakili kualitas. Beattie dan Fearnley (1994) menyimpulkan bahwa terdapat pengaruh tekanan yang menurun pada *fee* audit secara umum, dan khususnya pengurangan yang besar pada *fee* ketika audit merupakan hasil dari suatu tender. Dalam situasi tersebut Kantor Akuntan Publik menghadapi tekanan untuk mengurangi waktu agar menjaga laba pada tingkat yang dapat diterima. Tekanan kompetitif kemungkinan menyebabkan kualitas tidak dapat dideteksi dalam jangka pendek oleh klien atau manajemen audit. Hal tersebut secara khusus menempatkan beban yang berat pada sistem pengendalian di Kantor Akuntan Publik, pengendalian biaya yang sangat ketat perlu dicapai namun dengan tidak mengurangi kualitas audit (Otley dan Pierce, 1996).

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian Murtanto (1998) menunjukkan bahwa keahlian untuk auditor Indonesia terdiri atas:

1. Komponen pengetahuan, yang merupakan komponen penting dalam suatu pengetahuan. Komponen ini meliputi pengetahuan terhadap fakta-fakta,

prosedur-prosedur dan pengalaman. Kanfer dan Ackerman (1989) juga menyatakan bahwa pengalaman akan memberikan hasil dalam menghimpun dan memberikan kemajuan bagi pengetahuan.

2. Ciri-ciri psikologis, seperti kemampuan berkomunikasi, kreativitas, kemampuan bekerja sama dengan orang lain. Gibbins dan Larocque's (1990) juga menunjukkan bahwa kepercayaan, komunikasi, kemampuan untuk bekerja sama adalah hal yang penting bagi keahlian audit.

Secara ringkas beberapa penelitian terdahulu dapat dilihat dalam tabel sebagai berikut ini.

Tabel. 2.1
Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti	Permasalahan	Alat analisis	Hasil Penelitian
1.	Joyce & Biddle (1981)	Menguji kondisi dalam berbagai kemungkinan dari auditor dalam mengungkapkan pendapat	ANOVA	Mayoritas dari subyek yang telah diregresi pada pendapat mereka ditingkat yang rendah, dimana perilaku mereka tetap pada hal yang normatif.
2.	Knapp (1985)	Menguji faktor yang berkaitan antara auditor dengan klien	ANOVA	Klien yang berada dalam kondisi keuangan yang baik cenderung lebih disukai oleh auditor dan cenderung lebih mudah menghindari konflik dibanding dengan klien memiliki kondisi keuangan yang buruk
3	Abdolmahanmad & Wright (1987)	Menguji pengaruh pengalaman dan kompleksitas tugas terhadap pendapat	ANOVA	Staf menengah dan mahasiswa dalam menyelesaikan kompleksitas lebih rendah

		auditor pada staf senior dan staf menengah dan mahasiswa		pengalaman dibanding staf yang senior.
4.	Johnson & Kaplan (1991)	Menguji pengaruh akuntabilitas terhadap pendapat audit.	ANOVA	Motivasi yang disebabkan oleh elemen yang terjadi secara alamiah pada lingkup pengambilan keputusan seorang auditor dapat mengeliminasi adanya kekurangan pada pendapat audit.
No.	Peneliti	Permasalahan	Alat analisis	Hasil Penelitian
5.	Astthon (1991)	Menguji pengaruh <i>error-effect</i> pengetahuan yang frekuentif dan <i>error-cause</i> pengetahuan yang frekuentif terhadap auditor yang berpengalaman dan yang tidak berpengalaman	ANOVA	Sebagian auditor yang berpengalaman memiliki pengalaman langsung yang sifatnya terbatas dengan kesalahan laporan keuangan
6.	Choo & Trotman (1991)	Menguji pengaruh kompetensi dan independensi terhadap pengambilan keputusan tentang kelangsungan usaha	ANOVA	Kompetensi dan independensi adalah dua karakteristik yang bersifat <i>mutually inclusive</i> yang berpengaruh terhadap pendapat

		perusahaan		
7.	Barnes & Huan	Menguji kembali penelitian dari barnes dan Huan (1993) Menguji kembali penelitian dari barnes dan Huan (1993)	ANOVA dan willis Lamda	Mendukung, tetapi dua factor tersebut adalah <i>mutually exclusive</i> bukan <i>mutually incentive</i>
8.	Lee & Stone (1995)	Menguji pengaruh teknik managerial dan teknik pengetahuan sebagai determinan pada manajer dan staf	ANOVA	Bahwa atribusi auditor berhubungan dengan kinerja supervisor dalam pemberian tes. Temuan yang lain adalah dengan adanya dimensi non-teknikal.
9.	Tan & Libby (1997)	Keahlian audit dalam memilih jenis informasi audit dan independensi sebagai <i>mutually exclusive</i> berpengaruh terhadap pendapat audit.	ANOVA	Pengetahuan berperan penting dalam evaluasi kinerja dan penemuan yang lebih mendasar adalah ada perbedaan yang mendasar dalam pengetahuan teknik managerial antara staf dan manajer dalam belajar lagi pada pengalaman.
No.	Peneliti	Permasalahan	Alat analisis	Hasil Penelitian
10.	Sekar Mayangsari (2003)	Independensi auditor dalam pelaksanaan proses negosiasi auditor dengan klien mengenai penemuan salah saji dalam laporan keuangan	ANOVA dan uji Benferroni	Pendapat auditor yang ahli dan independent berbeda dan lebih baik dengan auditor yang hanya memiliki salah satu saja.
11.	Chen dkk (2005)	Independensi auditor dan kualitas audit dalam proses negosiasi dengan klien	Tobit Regresi	(1)Tingkat independensi dipengaruhi oleh jasa non audit servis. (2) Tingkat independensi auditor tidak dipengaruhi oleh lamanya auditor mengaudit

				perusahaan. (3) Auditor yang memiliki spesialisasi industri akan menghasilkan audit yang berkualitas. (4) Ukuran KAP tidak mempengaruhi kualitas audit.
--	--	--	--	---

Sumber : review dari berbagai sumber penelitian terdahulu yang relevan

Berdasarkan ringkasan penelitian di atas, peneliti akan melakukan riset replikasi terhadap hasil penelitian Chen dkk (2005). Yang mana penelitiannya dilakukan diperusahaan-perusahaan yang *listing in Taiwan stock exchange (TSE)* dan *GreTai securities Market (GTSM)*. Perusahaan-perusahaan yang terdaftar di BEJ ada yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan Big 4 dan Kantor Akuntan Publik yang tidak berafiliasi dengan Big 4, karena penelitian ini menguji tingkat independensi dan kualitas audit terhadap tingkat persetujuan manajemen klien, sehingga Riset replikasi yang akan dilakukan oleh peneliti adalah perusahaan-perusahaan yang *listing* di Bursa Efek Jakarta (BEJ).

2.3 Pengembangan Hipotesis

Penelitian Knapp (1985) mengidentifikasi faktor yang mempengaruhi cara seorang auditor untuk menangani tekanan dari pihak manajemen klien atas konflik audit. Knapp (1985) menyatakan ada empat faktor yang mempengaruhi persepsi hasil akhir audit yang menimbulkan konflik antar pengguna laporan keuangan. Empat faktor tersebut mencakup: isu konflik yang telah ada sebelumnya, keadaan keuangan klien, MAS (*Management Advisor Services*) yang diaudit, dan tingkat

persaingan pasar dalam biaya audit (*audit fee*). Knapp (1985) menemukan bahwa jasa konsultasi manajemen (*Management Advisor Services* atau MAS) cenderung mempengaruhi persepsi dari independensi auditor. Seperti penelitian yang dilakukan oleh (Schulte, 1965; Nichols dan Price , 1976; Shockley, 1981) menyatakan adanya hubungan negatif antara kondisi MAS dan independensi auditor, yang memberikan indikasi bahwa kondisi MAS dapat mempengaruhi integritas fungsi audit yang bersifat independen.

Penelitian Chen dkk (2005) menyatakan bahwa perusahaan dengan biaya jasa non audit yang relatif tinggi akan cenderung menerima opini audit, selain itu biaya non audit yang tinggi dapat melemahkan independensi auditor (Firth, 2002, Sharma dan Sidhu, 2001). Beberapa penelitian yang ada menggunakan hubungan antara rasio biaya non audit dan model diskresi untuk menyimpulkan apakah independensi auditor akan melemah jika biaya non audit tinggi, namun hasil penelitian tersebut umumnya masih sedikit membingungkan, misalkan, hasil penelitian dari Frankel (2002) yang menemukan bahwa biaya non audit berhubungan dengan makin tingginya nilai akrual diskresi dan pencapaian standar penghasilan tertentu. Hasil ini sesuai dengan auditor yang mengizinkan adanya penilaian dari pihak manajemen saat Kantor Akuntan Publik menetapkan biaya jasa non audit, hal ini menjelaskan bahwa jasa non audit akan mengurangi independensi auditor. Namun, penelitian dari Chung dan Kallapur (2003) menemukan tidak adanya hubungan antara jasa non audit dan nilai akrual diskresi. Reynolds (2002) menemukan hasil yang berlawanan yaitu menemukan adanya hubungan negatif antara biaya non audit dan model akrual diskresi. Lebih lanjut

Ashbaugh (2003) yang melakukan replikasi penelitian dari Frankel (2002) memberikan hasil akhir yang sama, tetapi hasil penelitian Ashbaugh (2003) menemukan bahwa hubungan antara biaya non audit dan model akrual diskresi dipicu oleh perusahaan dengan nilai pendapatan akrual diskresi yang menurun. Karena nilai akrual semacam ini tidak memberikan hasil akhir berupa penilaian berlebihan atas penghasilan, mereka membantah bahwa hal ini tidak mendukung gangguan dari faktor independensi yang dikarenakan jasa non audit.

Penelitian Chen dkk (2005) menggunakan NAS (*Non Audit Service*) atau biaya non audit yang diukur dari persentasi biaya non audit. Alasan dipilihnya biaya non audit karena umumnya perusahaan klien memiliki biaya non audit yang selalu mengalami peningkatan dan seringkali secara signifikan bernilai lebih tinggi dari biaya audit. Dari hasil penelitian tersebut mengimplikasikan bahwa independensi auditor akan makin menurun saat pihak auditor dan klien melakukan proses negosiasi atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan, sehingga relatif mengurangi kemampuan dari pihak auditor untuk menolak tekanan dari pihak manajemen karena ketergantungan auditor atas jasa NAS yang diperoleh dari pihak klien. Berdasarkan penelitian Chen dkk (2005) dan paparan di atas maka dikemukakan hipotesis sebagai berikut (ditulis dalam bentuk alternatif) :

HI a: Tingkat independensi auditor dalam proses negosiasi auditor dengan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan akan menurun saat Jasa Non Audit (NAS) yang disediakan untuk perusahaan klien mengalami peningkatan .

Lamanya hubungan dengan pihak auditor menjadi faktor yang mempengaruhi kinerja auditor dan independensinya. Selama beberapa tahun kewajiban akan kebutuhan rotasi auditor sudah diperdebatkan oleh profesi akuntan dan para akademisi. Perhatian dari pihak auditor mungkin akan berkurang, dan independensi auditor akan melemah saat melakukan hubungan dengan durasi waktu yang lama dengan pihak perusahaan klien (Mautz dan Sharaf, 1961; Shockley, 1981). Dalam sebuah lingkungan berlatar belakang suatu badan hukum, Deis dan Giroux (1992) menemukan bahwa kualitas audit berdasarkan pada tinjauan pengendalian kualitas untuk para auditor yang dilakukan di distrik Texas ternyata mendukung hubungan antara perusahaan dengan pihak auditor, dengan kata lain hal ini menjelaskan bahwa kemampuan untuk menolak tekanan dari klien dapat menurun setelah terjadi hubungan yang lama antara auditor dan pihak klien. Jika periode hubungan ini dibatasi, maka auditor akan memiliki dorongan yang lebih besar untuk menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien (AICPA, 1992, 1–2). Karena alasan inilah, maka Undang-Undang Sarbanes–Oxley berisi persyaratan mengenai perputaran atau rotasi rekanan audit dibentuk. Undang-undang ini juga meminta pihak *Government Accountability Office* (GAO) untuk meneliti permasalahan mengenai kewajiban rotasi bagi Kantor Akuntan Publik.

Pendapat yang berlawanan membantah bahwa implementasinya, baik untuk pihak auditor maupun kliennya, akan melebihi ekspektasi batasan laba yang diinginkan, sudut pandang ini didukung oleh penelitian terkini yang menyatakan bahwa kegagalan audit akan lebih sering terjadi jika Kantor Akuntan Publik

melakukan tugas pertama atau tugas keduanya dari klien (AICPA, 1992). Shockley (1981) menjelaskan bahwa hubungan auditor yang sudah cukup lama dapat meningkatkan independensi auditor karena pihak auditor semakin terbiasa atau memahami dengan operasional perusahaan milik klien dan akan memberikan jasa audit yang lebih efisien dibandingkan auditor yang masih segar dengan kata lain masih memiliki hubungan baru dengan pihak klien.

Penelitian Geiger dan Raghunandan (2002) memberikan bukti yang menyatakan bahwa auditor dengan hubungan yang sudah berlangsung lama akan cenderung untuk bersikap mandiri atau independen. Geiger dan Raghunandan (2002) yang menjelaskan adanya dua alasan mengapa auditor baru akan lebih cenderung bersikap tidak teralu agresif dalam menelaah bidang manajemen perusahaan. Salah satu alasannya adalah mereka mencoba untuk memperoleh atau mendapatkan biaya yang lebih rendah, dan alasan lainnya adalah karena mereka kurang pengetahuan atau pemahaman akan resiko klien secara spesifik. Myers dkk (2003) menemukan bahwa kualitas pendapatan tidak akan menurun atau terkikis karena besarnya nilai akrual diskresi dan nilai akrual saat ini akan menurun seiring dengan semakin lamanya hubungan antara auditor dengan pihak perusahaan. Gul dan Jaggi (2004) memberikan bukti yang menyatakan bahwa biaya non audit akan menurunkan independensi auditor saat hubungan antara auditor dengan pihak perusahaan berlangsung sebentar (kurang dari tiga tahun), sedangkan biaya audit tidak akan memberikan dampak pada independensi auditor saat hubungan auditor dengan pihak perusahaan sudah berlangsung lama. Sedangkan hasil penelitian Chen dkk (2005) membantah bahwa kemampuan

auditor untuk menolak tekanan dari manajemen perusahaan yang menjadi klien dalam proses negosiasi tentang penemuan salah saji material dalam laporan keuangan cenderung tidak meningkat secara tajam saat hubungan dengan pihak auditor telah berlangsung lama. Berdasarkan paparan di atas maka dikemukakan hipotesis sebagai berikut (ditulis dalam bentuk alternatif) :

H1b :Tingkat independensi auditor dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan akan meningkat saat masa penugasan auditor semakin panjang.

Dengan menggunakan model proses negosiasi tiga elemen, Gibbins dkk (2001) menganalisa fitur kontekstual akuntansi yang mempengaruhi proses negosiasi antara auditor dan klien tentang permasalahan laporan keuangan dengan cara mengumpulkan bukti dari sebuah kuesioner yang dikirimkan ke pihak rekanan audit senior yang sudah memiliki pengalaman akan proses negosiasi. Berdasarkan pada pihak yang diwawancarai dalam penelitian yang dilakukan oleh Gibbins dkk (2001), terdapat dua dimensi dari keahlian yang melebihi keahlian akan proses negosiasi antara auditor dengan klien dalam penemuan salah saji material dalam laporan keuangan yaitu perbedaan keahlian pihak auditor akan bidang bisnis atau industri dari pihak klien dan auditor yang memiliki keahlian lebih dalam akuntansi keuangan. Keahlian auditor ini, diidentifikasi sebagai pusat dari proses negosiasi antara auditor dan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan, dan ini menjadi faktor penting yang dapat meningkatkan kemampuan auditor untuk menahan tekanan pihak manajemen perusahaan klien.

Gibbins dkk (2003) menjabarkan hasil penelitian Gibbins dkk (2001) yang meneliti tentang penyatuan perspektif atau persepsi dari pihak CFO klien, dan menemukan bahwa persepsi CFO terhadap kompetensi atau keahlian akuntansi auditor yang menjadi patner secara signifikan berhubungan dengan hasil akhir proses negosiasi antara auditor dan klien akan permasalahan laporan keuangan.

Dengan menggunakan sebuah penelitian kasus eksperimen dengan subyek penelitian adalah auditor berkebangsaan Kanada, maka Emby dan Davidson (1998) menemukan bukti bahwa jasa non audit yang disediakan oleh pihak auditor yang memiliki spesialisasi di bidang industri memberikan efek yang signifikan terhadap kekuasaan auditor dalam konflik audit, hal ini menjelaskan bahwa auditor spesialis di bidang industri memiliki kekuatan ekonomi yang lebih besar untuk menolak tekanan dari pihak manajemen klien dalam proses negosiasi akan penemuan salah saji material dalam laporan keuangan.

Lebih lanjut, standar profesional akuntan publik meminta pihak auditor untuk memperoleh atau mendapatkan pemahaman yang mendalam akan bisnis yang dijalankan oleh pihak klien dan jenis industri yang dijalankan oleh klien. Serta auditor yang memiliki spesialisasi di bidang industri juga dibantah menjadi salah satu dimensi dari kualitas auditor (Palmrose, 1986; Craswell dkk, 1995; DeFond dkk, 2000; Balsam dkk, 2003; Krishnan, 2003). Hal ini mengimplikasikan bahwa auditor dengan kualitas audit yang lebih tinggi (yang memiliki spesialisasi atau ahli di bidang industri) akan cenderung untuk menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan auditor dengan kualitas audit yang lebih rendah (yang tidak memiliki spesialisasi di bidang

industri) saat pihak auditor dan klien bernegosiasi tentang penemuan salah saji material dalam laporan keuangan. Berdasarkan paparan di atas maka dikemukakan hipotesis berikut (ditulis dalam bentuk alternatif) :

H 2 a : Auditor yang memiliki spesialisasi di bidang industri dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan bukti salah saji material dalam laporan keuangan cenderung menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan auditor yang tidak memiliki spesialisasi di bidang industri

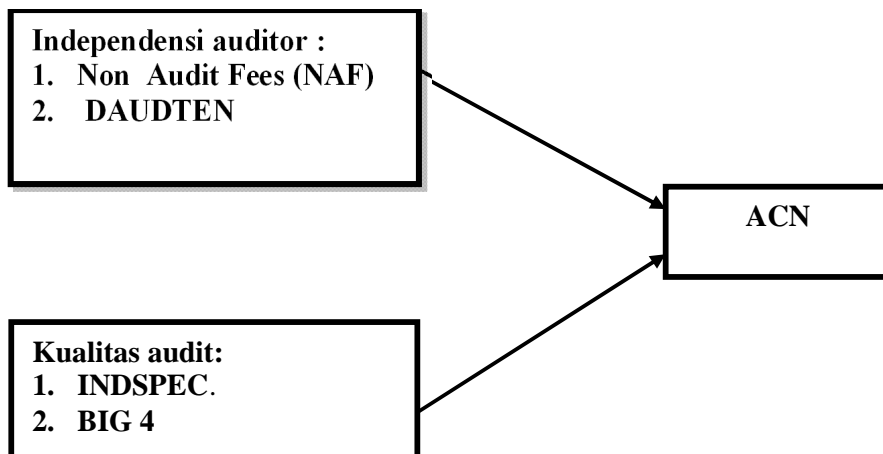
DeAngelo (1981) mengemukakan bahwa ukuran Kantor Akuntan Publik juga berhubungan positif dengan kualitas audit. Shockley (1981) memperlihatkan bahwa perusahaan yang berukuran lebih besar akan dipandang lebih mandiri atau lebih independen dibandingkan Kantor Akuntan Publik yang berukuran lebih kecil. Gul (1991) menemukan bahwa Kantor Akuntan Publik yang berukuran lebih besar dianggap memiliki kecenderungan lebih mampu menyelesaikan atau memecahkan konflik audit sesuai dengan posisi Kantor Akuntan Publik, hal ini menjelaskan bahwa perlindungan terhadap reputasi modal adalah alasan lain mengapa Kantor Akuntan Publik berukuran besar cenderung lebih independen. Argumentasi atau bantahan ini mengimplikasikan bahwa Kantor Akuntan Publik dengan ukuran lebih besar akan memiliki kecenderungan lebih tinggi untuk menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan Kantor Akuntan Publik yang berukuran lebih kecil dalam proses negosiasi mengenai permasalahan laporan keuangan (ditulis dalam bentuk alternatif) :

H 2 b : Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berafiliasi dengan Big 4 memiliki kecenderungan yang lebih tinggi menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tidak berafiliasi dengan Big 4 pada saat proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji dalam laporan keuangan

2.4 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan hipotesis yang telah disebutkan di atas, maka kerangka pemikiran penelitian sebagai berikut:

Gambar.2.1 Kerangka pemikiran



Dimana :

NAF = Rasio biaya non audit terhadap total biaya yang diperoleh dari pihak klien.

DAUDTEN = Jumlah berapa kali KAP mengaudit perusahaan yang sama.

INDSPEC = KAP yang mempunyai Spesialisasi

ACN = Tingkat persetujuan manajemen klien

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Jenis Dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan jenis data subyek (*self report data*) dengan respon yang diberikan secara tertulis oleh responden. Data yang diperoleh secara langsung dari responden disebut data primer. Sedangkan sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah jawaban manajer akuntansi dan manajer keuangan perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ. Data Sekunder diperoleh dari perusahaan manufaktur yang terdaftar di *Capital Market Directory* tahun 2005 sebanyak 141.

3.2 Populasi dan Penentuan Sampel

Manajer akuntansi dan manajer keuangan adalah orang yang ikut serta dalam melakukan negosiasi dengan auditor eksternal mengenai masalah dalam laporan keuangan. Sehingga populasi penelitian ini adalah manajer keuangan dan manajer akuntansi perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ. Sampel responden dalam penelitian adalah manajer keuangan, dan manajer akuntansi dari perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ. .

Prosedur pengambilan sampel dengan metode *convenience sampling*. Metode *convenience sampling* merupakan metode pemilihan sampel dari elemen populasi yang datanya mudah diperoleh peneliti. Elemen populasi yang dipilih sebagai sampel adalah tidak terbatas sehingga, peneliti memiliki kebebasan untuk

memilih sampel yang paling cepat dan mudah. berdasarkan metode ini ditetapkan populasi perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ sebanyak 141 perusahaan.

Kuesioner yang akan dikirim sebanyak 282 kuesioner, dengan *reponse rate* sebesar 18% karena penelitian-penelitian yang dilakukan di Indonesia dengan fokus pada auditor kebanyakan menghasilkan *response rate* antara 18-30%, seperti pada penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Budiyanto (2005) dan Maryanti (2005). Hal ini telah memenuhi kriteria peneliti dengan menggunakan analisis regresi, dimana minimal sampel dalam analisis regresi adalah menggunakan sampel 30 (Hair. *et al* 1998).

3.3 Metode Pengumpulan Data

Data penelitian ini dikumpulkan melalui metode *mail survey*, yaitu mengirim daftar pertanyaan (kuesioner) yang diisi dan dijawab oleh Manajer keuangan dan Manajer Akuntansi perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ, kuesioner yang dikirimkan terdiri dari 2 bagian. Pertama, berisi pertanyaan mengenai negosiasi auditor dengan klien. Kedua, sejumlah pertanyaan yang berisi informasi perusahaan. Kuesioner yang dikirimkan disertai dengan surat permohonan menjadi responden serta penjelasan tentang tujuan penelitian yang dilakukan.

Untuk menjaga kerahasiaan responden, maka kuesioner dirancang tanpa mencantumkan identitas diri. Petunjuk pengisian kuesioner dibuat sederhana dan sejelas mungkin untuk memudahkan pengisian jawaban dengan lengkap. Pengiriman kuesioner disertai amplop dan perangko balasan, apabila dalam dua

minggu belum ada kuesioner yang kembali, maka akan dikirimkan kuesioner kembali kepada responden.

3.4 Definisi Operasional Variabel

Dalam penelitian ini terdapat 2 (dua) jenis variabel yaitu variabel dependen dan variabel independen

3.4.1 Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkatan dimana pihak klien menyetujui proposal atau permohonan dari pihak auditor berkaitan dengan permasalahan laporan keuangan yang hendak mereka sepakati antara pihak klien dan auditor. Permasalahan laporan keuangan ini dalam proses negosiasi antara auditor dan klien didefinisikan sebagai pihak auditor yang memberikan penyesuaian laporan keuangan dan pengungkapan akan laporan keuangan yang harus disetujui oleh pihak klien. Skala kontinuitas dari 0 hingga 100 untuk mengukur persetujuan pihak manajemen perusahaan klien terhadap penyesuaian atau pengungkapan hasil laporan keuangan seperti direkomendasikan oleh auditor. Persetujuan dengan pihak klien yang rendah mengindikasikan keberadaan pihak auditor yang menyetujui permintaan dari pihak klien, dan menjelaskan bahwa pihak auditor cenderung menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dalam proses negosiasi akan permasalahan laporan keuangan. Semakin tinggi persetujuan dari pihak klien mengindikasikan bahwa auditor lebih mampu menolak tekanan manajemen dari perusahaan klien terhadap permasalahan laporan keuangan.

3.4.2 Variabel independen

Variabel independen dalam penelitian ini dibagi menjadi dua kelompok: yaitu independensi auditor dan kualitas audit. Variabel alternatif pengganti pertama adalah independensi auditor, NAF adalah besarnya persentase biaya non audit terhadap total biaya yang diperoleh dari pihak klien. Semakin tinggi persentase variabel NAF mengindikasikan bahwa auditor cenderung kurang independen dan pihak klien memiliki kecenderungan yang lebih rendah untuk menyetujui penyesuaian dan pengungkapan laporan keuangan seperti yang direkomendasikan oleh auditor. Oleh karena itu, koefisien dari variabel NAF diharapkan negatif.

Variabel pengganti kedua untuk independensi auditor adalah DAUDTEN adalah jumlah dari berapa kali KAP yang sama mengaudit laporan keuangan perusahaan yang sama. DAUDTEN digunakan sebagai alat ukur terhadap hubungan antara auditor dan perusahaan, bernilai sama dengan 1 jika jumlah tahun berurutan menyatakan bahwa pihak auditor sudah mengaudit perusahaan klien selama lima tahun. Seperti dijelaskan dalam Hipotesa 1b, koefisien DAUDTEN diharapkan positif. Pekalian antara variabel NAF dan variabel DAUDTEN digunakan untuk menangkap efek dari interaksi atau efek perkalian antara dua alat ukur dari independensi auditor dan hasil akhir dari proses negosiasi antara pihak auditor dengan perusahaan klien mengenai permasalahan laporan keuangan.

Auditor yang memiliki spesialisasi dibidang industri (INDSPEC) adalah variabel pengganti pertama untuk kualitas auditor. Gibbins dkk (2003) memberikan bukti bahwa persepsi kepala keuangan terhadap kompetensi rekan auditor dan keahlian akuntansi yang dimiliki oleh auditor berada diantara lima fitur puncak yang secara signifikan berhubungan dengan hasil akhir dari proses negosiasi antara pihak auditor dan klien akan permasalahan laporan keuangan. Oleh karena itu, variabel INDSPEC didefinisikan sebagai persepsi manajer keuangan atau persepsi manajer akuntansi dari klien terhadap auditor apakah mempunyai sepesialisasi atau tidak. Menurut Gibbins dkk (2001, 2003), keahlian industri yang dimiliki oleh seorang auditor menjadi inti dari proses negosiasi antara auditor dan klien dalam permasalahan laporan keuangan, yang mengimplikasikan bahwa auditor yang memiliki keahlian atau spesialisasi dibidang industri akan cenderung menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dalam proses negosiasi antara auditor dan klien terhadap permasalahan laporan keuangan, atau pihak klien akan lebih mau menerima permasalahan akuntansi yang dikemukakan oleh seorang auditor spesialis. Sehingga, prediksi tanda untuk variabel auditor spesialis industri adalah positif.

Alternatif pengganti kedua untuk kualitas audit adalah Big 4, yang didefinisikan sebagai Kantor Akuntan Publik Big 4, dan hal ini berdasarkan pada argumentasi atau pendapat yang dikemukakan oleh DeAngelo (1981) yang menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik dengan ukuran lebih besar akan memiliki kualitas audit yang lebih tinggi. Gul (1991) mengindikasikan bahwa ada kecenderungan auditor dari Kantor Akuntan Publik Big 6 akan lebih mampu

menolak tekanan dari pihak manajemen klien akan permasalahan laporan keuangan dibandingkan auditor dari Kantor Akuntan Publik Big 6 dalam proses negosiasi akan permasalahan laporan keuangan. Oleh karena itu, koefisien untuk variabel Big 4 diharapkan positif.

3.5 Teknik Analisis

3.5.1 Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif dimaksudkan untuk melihat gambaran umum tentang variabel penelitian. Diantaranya adalah *mean*, *standard deviasi*, *median*, *minimum*, *maximum*

3.5.2 Uji Non Response Bias

Pengumpulan data yang dilakukan melalui jasa pos perlu dilakukan uji non-respon bias (Imam Ghazali, 2005). Pengujian *non response bias* dilakukan dengan uji *independen sample t test* untuk melihat perbedaan karakteristik jawaban dari responden yang mengembalikan kuesioner sampai dengan akhir tanggal pengembalian dengan responden yang terlambat mengembalikan kuesioner.

Ada dua tahapan analisis yang harus dilakukan, pertama sekali harus menguji asumsi apakah varian populasi kedua sampel tersebut sama (*equal variances assumed*) ataukah berbeda (*equal variances not assumed*) dengan melihat nilai Levene test. Setelah diketahui apakah varian sama atau tidak, langkah kedua adalah melihat nilai t-test untuk menentukan apakah terdapat perbedaan nilai rata-rata secara signifikan. Apabila nilai *Levene's for Equity*

Variance menunjukkan tingkat signifikan diatas 0,05 dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara rata-rata skor jawaban pada 2 kelompok responden, sehingga dapat dikatakan bahwa kelompok berasal dari populasi yang sama.

3.5.3 Uji Asumsi Klasik

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi tobit ditemukan adanya korelasi diantara variabel independen. Penelitian ini menguji multikolinearitas dengan menganalisa matrik korelasi antar variabel independen, dan nilai *Variance inflation factor (VIF)*. Jika antara variabel independen ada korelasi yang tinggi (di atas 0,90), maka ada indikasi terjadi multikolinear.

3.6 Uji Hipotesis

Alat statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis pengaruh independensi auditor dan kualitas audit terhadap tingkat persetujuan manajemen alat analisis yang digunakan adalah tobit model regresi sesuai dengan, tujuan serta hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini. Model tobit regresi menghubungkan satu variabel dependen dengan beberapa variabel independen dalam suatu model prediktif tunggal. Model tobit regresi yang digunakan dalam penelitian ini disajikan dalam persamaan berikut:

$$ACN = \beta_0 + \beta_1 NAF + \beta_2 DAUDEN + \beta_3 INDSPEC + \beta_4 Big 4 + DAUDEN * NAF + \varepsilon$$

Di mana variabel di atas dapat diterangkan sebagai berikut:

ACN	= Proses negosiasi auditor dengan klien yang diukur dengan menggunakan skala kontinuitas dari 0 hingga 100% dan mengindikasikan persetujuan pihak manajemen klien akan penyesuaian atau pengungkapan laporan keuangan seperti yang direkomendasi oleh pihak auditor.
NAF (-)	= Persentase rasio biaya non audit terhadap biaya audit.
DAUDTEN (+)	= Bernilai 1 jika jumlah tahun secara berurutan dimana Kantor Akuntan Publik telah mengaudit perusahaan klien selama 5 tahun; dan bernilai 0 jika sebaliknya.
INDSPEC (+)	=Variabel INDISPEC, bernilai 1 jika auditor dipersepsikan sebagai spesialis di bidang industri oleh manajer akuntansi atau manajer keuangan dari pihak klien dan bernilai 0 jika sebaliknya.
Big 4 (+)	= Bernilai 1 jika auditor adalah anggota dari Big 4 dan bernilai 0 jika sebaliknya.
DAUTEN*NAF	= interaksi perkalian antara masa penugasan KAP dan besarnya persentase rasio biaya non audit terhadap biaya audit

Analisis pengujian dengan regresi tobit menurut singgih santoso (2001) memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

1. Menilai keseluruhan model (*overal model fit*)

perhatikan angka $-2 \text{ Log Likelihood (LL)}$ pada awal (*Blok Number = 0*) dan angka $-2 \text{ Log Likelihood}$ pada *Blok Number = 1*. Jika terjadi penurunan angka $-2 \text{ log Likelihood (blok number 0 – blok likelihood 1)}$ menunjukkan model regresi yang baik. *Log Likelihood* pada regresi tobit mirip dengan pengertian "*sum squarred error*" pada model regresi, sehingga penurunan *log likelihood* menunjukkan model regresi yang baik.

2. Menguji koefisien regresi beberapa yang perlu diperhatikan dalam uji koefisien regresi yang baik:
 - a) Tingkat signifikan yang digunakan sebesar 5%. Mason (1999) menyebutkan bahwa tidak terdapat satu *level* signifikan yang diaplikasikan untuk semua pengujian. Pada umumnya *level* 5% untuk riset konsumen, *level* 1% untuk *quality insurance* dan *level* 10% untuk *political poling*.
 - b) Kriteria penerimaan dan penolakan hipotesis didasarkan pada signifikansi *p value (probabilitas value)*. Jika *p value* $>$. Maka hipotesis alternatif ditolak. Sebaliknya jika *p value* $<$, maka hipotesis diterima.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pembahasan dalam bab ini adalah hasil dari studi lapangan dengan menggunakan kuesioner untuk mengukur dua variabel dalam penelitian ini, Pertama, variabel dependen adalah tingkat persetujuan manajemen klien atas hasil audit oleh kantor akuntan publik. Kedua, variabel independen terdiri dari auditor independen yang diwakili oleh jumlah pembayaran jasa non audit (*Non Audit Fee*) dan masa penugasan dari kantor akuntan publik (*DAUTEN*) mengaudit suatu perusahaan, kualitas audit yang diwakili oleh kantor akuntan publik yang memiliki tenaga spesialis dan besar kecilnya kantor akuntan publik. Analisis yang digunakan dalam penelitian ini meliputi statistik deskriptif (pengiriman dan pengembalian kuesioner), gambaran umum responden, deskripsi variabel, uji multikolinieritas, uji keseluruhan model (*-2 Log Likelihood*) dan uji hipotesis dengan regresi tobit.

4.1 Statistik Deskriptif

4.1.1. Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner

Data penelitian dikumpulkan dengan mengirim 282 kuesioner ke manajer keuangan dan manajer akuntansi pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ) melalui jasa pos. Pengiriman dilakukan pada tanggal 20 September 2006. Sebanyak 44 responden mengirimkan jawabannya sebelum tanggal 20 November 2006. Dari jumlah tersebut ada 8 jawaban

kuesioner yang tidak diisi secara lengkap sehingga tidak dapat digunakan, kuesioner yang dapat digunakan 36 jawaban kuesioner. Sebanyak 27 responden mengirimkan jawabannya sesudah tanggal 20 November 2006 dari jumlah tersebut ada 7 jawaban kuesioner yang tidak diisi secara lengkap sehingga tidak dapat digunakan, sehingga yang dapat digunakan 20 jawaban kuesioner. Total jawaban kuesioner yang dapat dikumpulkan dan dapat digunakan sebanyak 56 kuesioner dengan tingkat respon rate 19,85%. Secara total kuesioner yang tidak kembali sebanyak 211 kuesioner. Rincian pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan secara berurutan pada tabel 4.1

Tabel 4.1

Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah kuesioner
Total Pengiriman Kuesioner	282
Kuesioner tidak kembali	(211)
Kuesioner kembali.	71
Kuesioner yang tidak diisi lengkap	(15)
Kuesioner dapat digunakan	56
Kuesioner yang dapat digunakan kembali sebelum tanggal 20 november 2006	36
Kuesioner yang dapat digunakan kembali setelah tanggal 20 November 2006	20
Kuesioner dapat digunakan	56
Kuesioner yang tidak diisi lengkap	15
Kuesioner tidak diisi lengkap yang kembali sebelum tanggal 20 november 2006	8
Kuesioner tidak diisi lengkap yang kembali setelah tanggal 20 november 2006.	7
Kuesioner yang tidak diisi lengkap	15
Tingkat pengembalian kuesioner yang dapat digunakan (<i>Respon rate</i>) $56/282 \times 100\%$	19,85%

Sumber: Data Primer diolah 2006

4.1.2. Gambaran Umum Responden

Responden dalam penelitian ini manajer keuangan dan manajer akuntansi pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ). Karakteristik dari 56 responden yang diobservasi akan digambarkan dalam bentuk tabel supaya lebih mudah dipahami. Gambaran umum mengenai responden ini sajikan untuk melihat profil serta karakteristik dari data penelitian tersebut dan hubungan yang ada antar variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut Hair,et.al, (1998). Adapun Profil dari 56 responden yang ber partisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan pada tabel 4.2 sebagai berikut

Tabel 4.2
Profil Responden

Keterangan	Jumlah Responden	Presentase (%)
Gender:		
Pria	45	80,4
Wanita	11	19,6
Jumlah	56	100
Pendidikan:		
SI	38	67,9
S2	16	28,6
S3	2	3,6
Jumlah	56	100
Lama bekerja:		
Kurang dari 5 tahun	26	44,6
Lebih dari 5 tahun	31	55,4
Jumlah	56	100
Jabatan :		
Manajer Akuntansi	27	48,2
Manajer Keuangan	29	51,8
Jumlah	56	100

Sumber: Data Primer diolah 2006

4.2 Deskripsi Variabel

Deskripsi variabel penelitian digunakan untuk memberikan gambaran tentang tanggapan responden mengenai variabel penelitian yang menunjukkan angka minimum, maksimum, rata-rata serta standar deviasi. Statistik deskriptif yang merupakan tanggapan responden atas *item-item* pertanyaan dalam kuesioner ditunjukkan dalam tabel 4.3 di bawah ini.

Tabel 4.3
STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN

Sumber : data diolah, 2006

Pada tabel 4.3 menunjukkan jumlah responden (N) ada 56 responden. Dari 56 responden ini tingkat persetujuan manajer (ACN) terkecil (minimum) adalah 0,40 dan tingkat persetujuan tertinggi (maksimum) adalah 0,90. Rata-rata tingkat persetujuan manajer (ACN) dari 56 responden adalah 0,7196 dengan standar deviasi 0,17676. Nilai *range* merupakan selisih antara nilai maksimum dan nilai minimum yaitu sebesar 0,50. Melihat dari rata-rata persetujuan manajer sebesar 0,7196, berarti 71% manajer menyetujui hasil audit untuk dilaporkan dalam lapran keuangan auditan perusahaan.

Tingkat penyesuaian atas laporan keuangan (*adjustment*) terkecil adalah 0,20 dan tingkat *adjustment* tertinggi adalah 0,75. Tingkat penyesuaian atas

laporan keuangan memiliki rata-rata 0,5366 dengan standar deviasi 0,15768 dan nilai *range* sebesar 0,55. Artinya 53% responden menginginkan laporan keuangan auditan disesuaikan dengan kepentingan manajemen .

Disclosure memiliki nilai terkecil (minimum) sebesar 0,15 dan maksimum 0,80. Nilai rata-rata *disclosure* sebesar 0,4473 dengan standar deviasi sebesar 0,16221 dan nilai *range* 0,65. Artinya 44% responden menginginkan temuan-temuan dari hasil audit atas laporan keuangan dilaporkan dalam laporan keuangan hasil auditan.

Untuk variabel NAF memiliki nilai minimum 0,20 dan nilai maksimum 0,90. Nilai rata-rata NAF sebesar 0,5339 dengan standar deviasi 0,21065 dan mempunyai nilai *range* 0,70. Artinya dari 56 responden rata-rata kantor akuntan public menerima pendapatan dari jasa selain jasa audit sebesar 53%.

Untuk variabel DAUTEN memiliki nilai minimum 0 dan nilai maksimum 1. Nilai rata-rata DAUTEN sebesar 0,36 dengan standar deviasi 0,483 dan mempunyai nilai *range* 1. Artinya 36% responden mengaudit laporan keuangan perusahaan selama 5 tahun berturut-turut.

Untuk variabel INDISPEK memiliki nilai minimum 0 dan nilai maksimum 1. Nilai rata-rata INDISPEK sebesar 0,34 dengan standar deviasi 0,478 dan mempunyai nilai *range* 1. Artinya 34% kantor akuntan publik yang mengaudit perusahaan dianggap memiliki keahlian dibidang industri oleh manajemen klien.

Untuk variabel KAP memiliki nilai minimum 0 dan nilai maksimum 1. Nilai rata-rata KAP sebesar 0,55 dengan standar deviasi 0,502 dan mempunyai

nilai range 1. Artinya 55% responden menggunakan jasa audit dari Kantor Akuntan publik yang berafiliasi dengan Big 4.

4.3 Uji *Non-Response Bias* (*T-Test*)

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah jawaban kuesioner yang dikembalikan responden sebelum tanggal *cut off* yaitu tanggal 20 November 2006 dengan jawaban setelah tanggal *cut off*. Uji *non-response bias* dilakukan dengan *independent sample t test*. Hasil pengujian *non response bias* dapat dilihat sebagai berikut.

TABEL 4.4.1
NON RESPONSE BIAS
BERDASARKAN TANGGAL CUTOFF
NEGOSIASI AUDITOR DENGAN MANAJER KLIEN

Sumber : data diolah, 2006

Dari tabel 4.4.1, terlihat bahwa rata-rata jawaban faktor negosiasi auditor dengan manajer klien sebelum tanggal *cut off* adalah 0,026, sedangkan untuk setelah tanggal *cut off* adalah 0,026. Dapat di lihat bahwa rata-rata jawaban faktor negosiasi auditor dengan manajemen klien adalah sama, antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off*. Untuk melihat apakah hasilnya memang sama secara statistik, maka dapat dilihat nilai levene test dan t-testnya. Untuk

faktor negosiasi auditor dengan manajer klien , terlihat bahwa nilai F hitung levene testnya adalah sebesar 0,100 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,753. Oleh karena probabilitas signifikansinya sebesar $0,753 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa kedua varian adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test harus menggunakan asumsi *equal variances assumed*. Nilai t pada *equal variance assumed* adalah sebesar 0,477 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,635 (two tail). Jadi dapat disimpulkan untuk jawaban faktor negosiasi auditor dengan manajer klien, kedua rata-rata (mean) antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off* adalah sama.

Untuk faktor pendapatan selain jasa audit (NAF) , hasil dari uji non response bias disajikan sebagai berikut.

TABEL 4.4.2
NON RESPONSE BIAS
BERDASARKAN TANGGAL CUTOFF
PENDAPATAN JASA SELAIN JASA AUDIT (NAF)

Sumber : data diolah, 2006

Dari tabel 4.4.2, terlihat bahwa rata-rata jawaban faktor pendapatan jasa selian jasa audit (NAF) sebelum tanggal *cut off* adalah 0,0167, sedangkan untuk setelah tanggal *cut off* adalah 0,0167. Dapat di lihat bahwa rata-rata jawaban faktor pendapatan jasa selain jasa audit adalah sama, antara sebelum tanggal *cut*

off dengan setelah tanggal *cut off*. Untuk melihat apakah hasilnya memang sama secara statistik, maka dapat dilihat nilai levene test dan t-testnya. Untuk faktor pendapatan jasa selian jasa audit (NAF), terlihat bahwa nilai F hitung levene testnya adalah sebesar 0,154 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,696. Oleh karena probabilitas signifikansinya sebesar $0,696 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa kedua varian adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test harus menggunakan asumsi *equal variances assumed*. Nilai t pada *equal variance assumed* adalah sebesar 0,254 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,800 (two tail). Jadi dapat disimpulkan untuk jawaban faktor pendapatan jasa selian jasa audit (NAF), kedua rata-rata (mean) antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off* adalah sama.

Untuk faktor lamanya masa penugasan kantor akuntan publik (DAUTEN), hasil dari uji non response bias disajikan sebagai berikut.

TABEL 4.4.3
NON RESPONSE BIAS
BERDASARKAN TANGGAL CUTOFF
LAMANYA MASA PENUGASAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK
(DAUTEN)

Sumber : data diolah, 2006

Dari tabel 4.4.3, terlihat bahwa rata-rata jawaban faktor lamanya masa penugasan kantor akuntan publik (DAUTEN) sebelum tanggal *cut off* adalah 0,095, sedangkan untuk setelah tanggal *cut off* adalah 0,095. Dapat di lihat bahwa rata-rata jawaban faktor lamanya masa penugasan kantor akuntan publik (DAUTEN) adalah sama, antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off*. Untuk melihat apakah hasilnya memang sama secara statistik, maka dapat dilihat nilai levene test dan t-testnya. Untuk faktor lamanya masa penugasan kantor akuntan publik (DAUTEN), terlihat bahwa nilai F hitung levene testnya adalah sebesar 1.053 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,309. Oleh karena probabilitas signifikansinya sebesar $0,309 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa kedua varian adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t -test harus menggunakan asumsi *equal variances assumed*. Nilai t pada *equal variance assumed* adalah sebesar -0,635 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,528 (two tail). Jadi dapat disimpulkan untuk jawaban faktor lamanya masa penugasan kantor akuntan publik (DAUTEN), kedua rata-rata (mean) antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off* adalah sama.

Untuk faktor Kantor Akuntan Publik yang memiliki tenaga spesialis industri (INDISPEC), hasil dari uji non response bias disajikan sebagai berikut.

TABEL 4.4.4
NON RESPONSE BIAS
BERDASARKAN TANGGAL CUTOFF
Kantor Akuntan Publik yang Memiliki Spesialis Industri (INDISPEC)

Sumber : data diolah, 2006

Dari tabel 4.4.4, terlihat bahwa rata-rata jawaban faktor Kantor Akuntan Publik yang memiliki tenaga spesialis industri (INDISPEC) sebelum tanggal *cut off* adalah -0,024, sedangkan untuk setelah tanggal *cut off* adalah 0,024. Dapat dilihat bahwa rata-rata jawaban faktor kantor akuntan publik yang memiliki tenaga spesialis (INDISPEC) adalah sama, antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off*. Untuk melihat apakah hasilnya memang sama secara statistik, maka dapat dilihat nilai levene test dan t-testnya. Untuk faktor Kantor Akuntan Publik yang memiliki tenaga spesialis industri (INDISPEC), terlihat bahwa nilai F hitung levene testnya adalah sebesar 0,095 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,759. Oleh karena probabilitas signifikansinya sebesar $0,759 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa kedua varian adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test harus menggunakan asumsi *equal variances assumed*. Nilai t pada *equal variance assumed* adalah sebesar -0,160 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,873 (two tail). Jadi dapat disimpulkan untuk jawaban faktor Kantor Akuntan Publik yang memiliki tenaga spesialis industri (INDISPEC),

kedua rata-rata (mean) antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off* adalah sama.

Untuk faktor Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan big 4 dan Kantor Akuntan Publik yang tidak berafiliasi dengan big 4 (KAP), hasil dari uji non response bias disajikan sebagai berikut.

TABEL 4.4.5
NON RESPONSE BIAS
BERDASARKAN TANGGAL CUTOFF
Kantor Akuntan Publik Yang Berafiliasi Dengan Big 4 Dan Kantor Akuntan Publik
Yang Tidak Berafiliasi Dengan Big 4
(KAP)

Sumber : data diolah, 2006

Dari tabel 4.4.5, terlihat bahwa rata-rata jawaban faktor Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan big 4 dan Kantor Akuntan Publik yang tidak berafiliasi dengan big 4 sebelum tanggal *cut off* adalah 0,071, sedangkan untuk setelah tanggal *cut off* adalah 0,071. Dapat di lihat bahwa rata-rata jawaban faktor Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan big 4 dan kantor akuntan publik yang tidak berafiliasi dengan big 4 adalah sama, antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off*. Untuk melihat apakah hasilnya memang sama secara statistik, maka dapat dilihat nilai levene test dan t-testnya. Untuk faktor Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan big 4 dan kantor akuntan publik

yang tidak berafiliasi dengan big 4 , terlihat bahwa nilai F hitung levene testnya adalah sebesar 0,281 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,598. Oleh karena probabilitas signifikansinya sebesar $0,598 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa kedua varian adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test harus menggunakan asumsi *equal variances assumed*. Nilai t pada *equal variance assumed* adalah sebesar 0,458 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,649 (two tail). Jadi dapat disimpulkan untuk jawaban faktor Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan big 4 dan kantor akuntan publik yang tidak berafiliasi dengan big 4, kedua rata-rata (mean) antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off* adalah sama.

Untuk interaksi perkalian antara masa penugasan kantor akuntan publik dengan penerimaan jasa selain jasa audit, hasil dari uji non response bias disajikan sebagai berikut.

TABEL 4.4.6
NON RESPONSE BIAS
BERDASARKAN TANGGAL CUTOFF
ANALISIS LEBIH LANJUT TERHADAP INTERAKSI PERKALIAN
ANTARA MASA PENUGASAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK DENGAN
PENERIMAAN JASA SELAIN JASA AUDIT

Sumber : data diolah, 2006

Dari tabel 4.4, terlihat bahwa rata-rata jawaban faktor analisis lebih lanjut terhadap interaksi perkalian antara masa penugasan kantor akuntan publik dengan penerimaan jasa selain jasa audit sebelum tanggal *cut off* adalah -0,0226, sedangkan untuk setelah tanggal *cut off* adalah 0,0226. Dapat di lihat bahwa rata-rata jawaban faktor analisis lebih lanjut terhadap interaksi perkalian antara masa penugasan kantor akuntan publik dengan penerimaan jasa selain jasa audit adalah sama, antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off*. Untuk melihat apakah hasilnya memang sama secara statistik, maka dapat dilihat nilai levene test dan t-testnya. Untuk faktor analisis lebih lanjut terhadap interaksi perkalian antara masa penugasan kantor akuntan publik dengan penerimaan jasa selain jasa audit , terlihat bahwa nilai F hitung levene testnya adalah sebesar 0,051 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,822. Oleh karena probabilitas signifikansinya sebesar $0,822 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa kedua varian adalah sama. Dengan demikian analisis uji beda t-test harus menggunakan asumsi *equal variances assumed*. Nilai t pada *equal variance assumed* adalah sebesar 0,260 dengan probabilitas signifikansi sebesar -0,796 (two tail). Jadi dapat disimpulkan untuk jawaban faktorl kantor akuntan publik yang berafiliasi dengan big 4 dan kantor akuntan publik yang tidak berafiliasi dengan big 4 (KAP) , kedua rata-rata (mean) antara sebelum tanggal *cut off* dengan setelah tanggal *cut off* adalah sama.

4.4 Uji Multikolinieritas

Uji Multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi diantara variabel independen. Penelitian ini menguji

multikolinieritas dengan menganalisis matrik korelasi antara variabel independen, nilai *tolerance* dan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF). Jika antara *variance* ada korelasi yang tinggi, yaitu diatas 0,95 maka ada indikasi terjadinya multikolinieritas. Jika nilai *tolerance* $< 0,10$ dan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) >10 maka terjadi multikolinieritas (Imam Ghozali, 2005). Adapun hasil uji multikolinieritas dapat ditunjukkan pada tabel 4.5

Tabel 4.5
Uji Multikolinieritas

Sumber : data diolah, 2006

Dilihat dari tabel 4.5 hasil uji multikolinieritas perhitungan nilai *tolerance* menunjukkan tidak ada variabel independen yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 0,10 yang berarti tidak ada korelasi antara variabel independen yang nilainya lebih dari 95%. Hasil perhitungan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) juga menunjukkan hal yang sama tidak ada variabel independen yang memiliki nilai VIF lebih dari 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada *multikolinieritas* antara variabel independen dalam model regresi.

4.5 Menilai Keseluruhan Model

Sebelum melakukan pengujian tobit regresi, langkah yang ditempuh adalah menilai keseluruhan model (*overall model fit*) dengan melihat $-2 \text{ Log Likelihood}$ Pada saat tidak mengikutkan variabel independennya dibandingkan dengan $-2 \text{ Log likelihood}$ yang mengikutsertakan variabel independen nya. Hasil pengujian $-2 \text{ Log Likelihood}$ dapat dilihat pada tabel 4.6

Tabel 4.6
Hasil Pengujian Likelihood

Dengan melihat model awal tidak memasukan variabel independen memberikan nilai $-2 \text{ Log Likelihood}$ sebesar 339,910 dan model dengan memasukan variabel independen menurunkan $-2 \text{ Log Likelihood ratio}$ menjadi 257,827 penurunan ini cukup signifikan sehingga dapat disimpulkan bahwa model *fit* dengan data empirisnya dan dapat digunakan untuk analisis selanjutnya.

4.5. Pengujian Hipotesis

Untuk menguji hipotesis yang diajukan digunakan model regresi tobit dengan persamaan model regresi tobit sebagai berikut:

$$ACN = \beta_0 + \beta_1 NAF + \beta_2 DAUDEN + \beta_3 INDSPEC + \beta_4 Big + \beta_4 DAUTEN * NAF + \varepsilon$$

Hasil pengujian dengan menggunakan regresi tobit dapat dilihat pada table 4.6 dibawah ini.

Tabel 4.7
Hasil Regresi Tobit Mengenai Negosiasi Antara Manajemen Klien
Dengan Auditor

Sumber data primer diolah, 2006

Hasil analisis regresi tobit pada tabel 4.6 menunjukkan variabel independen masa penugasan Kantor Akuntan Publik (DAUTEN) dan Kantor Akuntan Publik Big 4 signifikansinya lebih besar dari 5% sehingga berhasil menerima (H0) . Sedangkan variabel independen Pembayaran jasa Non audit (NAF) dan auditor yang mempunyai spesialis (INDISPEC) signifikansinya lebih kecil dari 5% sehingga gagal menerima H0.

4.6.1 Pengujian Hipotesis Pertama (H1a) Independen Auditor Akan

Menurun Saat Jasa Non Audit Meningkat.

Hiptesis pertama (H1a) seperti yang dikemukakan dalam bab II dinyatakan sebagai berikut : "Tingkat independensi auditor dalam proses negosiasi auditor dengan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan akan

menurun saat Jasa Non Audit (NAS) yang disediakan untuk perusahaan klien mengalami peningkatan”.

Hasil regresi tobit pada tabel 4.6 menunjukkan signifikan untuk variabel pembayaran jasa non audit (NAF) sebesar 0,031 lebih kecil dari 5% dan mempunyai nilai koefisien bertanda negatif sehingga gagal menerima (H_0). Hal ini berarti semakin tinggi pembayaran jasa non audit yang dikeluarkan oleh klien untuk Kantor Akuntan Publik akan menurunkan independen auditor.

4.6.2 Pengujian Hipotesis Pertama (H1b) Lamanya Masa Penugasan Auditor (DAUTEN) Dapat Meningkatkan Independen Auditor.

Hipotesis pertama (H1b) seperti yang dikemukakan dalam bab II dinyatakan sebagai berikut: “Tingkat independensi auditor dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan akan meningkat saat masa penugasan auditor semakin panjang”.

Hasil regresi tobit pada tabel 4.6 menunjukkan signifikan untuk variabel masa penugasan kantor akuntan publik (DAUTEN) sebesar 0,640 lebih besar dari 5% dan mempunyai nilai koefisien bertanda positif dengan demikian hipotesis H_0 berhasil diterima. Hal ini berarti semakin lama masa penugasan Kantor Akuntan Publik tidak mempengaruhi independensi dari auditor. Setelah melakukan analisis lebih lanjut dengan mengalikan antara variabel independen NAF dan variabel independen DAUTEN menunjukkan signifikan sebesar 0,811 lebih besar dari 5% dan memiliki koefisien bertanda positif.

4.6.3 Pengujian Hipotesis Kedua (H2a) Semakin Spesialis Auditor Akan Meningkatkan Kualitas Audit

Hipotesis kedua (H2a) seperti yang dikemukakan dalam bab II dinyatakan sebagai berikut: "Auditor yang memiliki spesialisasi di bidang industri dalam proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan bukti salah saji material dalam laporan keuangan cenderung menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan auditor yang tidak memiliki spesialisasi di bidang industri".

Hasil regresi tobit pada tabel 4.6 menunjukkan signifikan untuk variabel auditor yang memiliki spesialis (INDISPEC) sebesar 0,014 lebih kecil dari 5% dan mempunyai nilai koefisien bertanda positif sehingga gagal menerima hipotesis H0. Hal ini berarti semakin spesialis seorang auditor semakin dapat meningkatkan kualitas hasil audit yang dilakukan oleh auditor tersebut.

4.6.4 Pengujian Hipotesis Kedua (H2b) Hasil Audit Kantor Akuntan Publik Yang Berafiliasi Dengan Big 4 Memiliki Kualitas Audit Lebih Tinggi

Hipotesis kedua (H2b) seperti yang dikemukakan dalam bab II dinyatakan sebagai berikut: "Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berafiliasi dengan Big 4 memiliki kecenderungan yang lebih tinggi menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tidak berafiliasi dengan Big 4 pada saat proses negosiasi antara auditor dengan klien atas penemuan salah saji dalam laporan keuangan".

Hasil regresi tobit pada tabel 4.6 menunjukkan signifikan untuk variabel Kantor Akuntan Publik Big 4 sebesar 0,872 lebih besar dari dari 5% dan mempunyai nilai koefisien bertanda negatif dengan demikian berhasil menerima hipotesis H0. Hal ini berarti Kantor Akuntan Publik Big 4 Atau non Big 4 tidak mempengaruhi dari kualitas audit yang dihasilkan.

4.7 Pembahasan Hipotesis Hasil Penelitian

Model penelitian ini mengajukan empat hipotesis. Pembahasan berikut ini bertujuan menjelaskan secara teoritis dan dukungan empiris terhadap hasil pengujian hipotesis dan analisis pengaruhnya.

4.7.1 Hipotesis Pertama (H1a) Independen Auditor Akan Menurun Saat Jasa Non Audit Meningkat.

Hipotesis H1 a: Tingkat independensi auditor untuk menahan tekanan manajemen klien dalam negosiasi antara auditor dengan manajemen klien pada penemuan salah saji material dalam laporan keuangan akan menurun bilamana pendapatan jasa non-audit dari klien meningkat. Hasil menunjukkan terdapat pengaruh yang signifikan negatif antara pembayaran jasa non audit dengan independensi auditor. Hal ini disebabkan auditor lebih mementingkan kepentingan ekonomi sendiri daripada berusaha untuk tetap mempertahankan independensi.

Hasil ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh (Schulte, 1965; Nichols dan Price, 1976; Shockley, 1981) menyatakan adanya hubungan negatif antara kondisi MAS dan independensi auditor, yang memberikan indikasi bahwa

kondisi MAS dapat mempengaruhi integritas fungsi audit yang bersifat independen. Reynolds (2002) penelitian mereka menemukan adanya hubungan negatif antara biaya non audit dan model akrual diskresi. Chen dkk (2005) menemukan adanya hubungan negatif yang signifikan antara jasa non audit dan persetujuan klien terhadap auditor atas permasalahan dalam laporan keuangan, yang sesuai atau konsisten dengan hubungan antara jasa non-audit dan akan mengurangi independensi auditor. Hasil penelitian ini juga sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Gul dan Jaggi (2004) memberikan bukti yang menyatakan bahwa biaya non audit akan melemahkan independensi auditor saat hubungan antara auditor dengan pihak perusahaan berlangsung sebentar (kurang dari tiga tahun), sedangkan biaya audit tidak akan memberikan dampak pada independensi auditor saat hubungan auditor dengan pihak perusahaan sudah berlangsung lama.

4.7.2 Hipotesis Pertama (H1b) Lamanya Masa Penugasan Auditor (DAUTEN) Dapat Meningkatkan Independen Auditor

Hipotesis H 1 b : Tingkat independensi auditor menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dalam proses negosiasi atas penemuan salah saji material dalam laporan keuangan cenderung meningkat saat hubungan perusahaan dengan pihak auditor meningkat. Hasil menunjukkan tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara lamanya penugasan Kantor Akuntan Publik terhadap independensi dari auditor. Hasil analisis lebih lanjut perkalian antara variabel independen NAF dan DAUTEN juga tidak dapat mempengaruhi

independensi auditor. Dengan hasil analisis tersebut menunjukkan independensi auditor tidak dapat dipengaruhi oleh masa penugasan dari auditor dan besarnya hasil perkalian antara lamanya kantor akuntan publik mengaudit (DAUTEN) dengan besarnya pendapatan yang diperoleh dari jasa selain jasa audit (NAF) terhadap klien yang sama jasa. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Chen dkk (2005) yang tidak menemukan adanya hubungan yang signifikan antara lamanya hubungan auditor dengan tingkat persetujuan klien dengan auditor atas permasalahan laporan keuangan.

4.7.3 Hipotesis Kedua (H2a) Semakin Spesialis Auditor Akan Meningkatkan Kualitas Audit

Hipotesis H 2 a : Auditor yang memiliki spesialisasi di bidang industri akan cenderung menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan auditor yang tidak memiliki spesialisasi di bidang industri dalam proses negosiasi akan permasalahan laporan keuangan. Hasil menunjukkan terdapat pengaruh yang signifikan antara auditor yang spesialis (INDISPEC) dengan kualitas audit yang dilakukan. Hal ini disebabkan auditor yang spesialis (INDISPEC) akan lebih mempertahankan kualitas audit yang dilakukan daripada auditor yang tidak spesialis.

Emby dan Davidson (1998) menyatakan hasil penelitiannya bahwa auditor spesialis di bidang industri memiliki kekuatan yang lebih besar untuk menolak tekanan dari pihak manajemen klien dalam proses negosiasi akan penemuan salah saji material dalam laporan keuangan. Hasil ini penelitian ini mendukung

penelitian yang dilakukan oleh Chen dkk (2005) menyatakan pihak klien akan cenderung setuju dengan auditor saat klien merasakan bahwa pihak auditor memiliki spesialisasi di bidang industri.

4.7.4 Hipotesis (H2b) Hasil Audit Kantor Akuntan Publik Yang Berafiliasi Dengan Bid 4 Memiliki Kualitas Audit Yang Tinggi

Hipotesis H2b : Kantor Akuntan Publik yang lebih besar (seperti Big 4) akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk menolak tekanan dari pihak manajemen perusahaan klien dibandingkan Kantor Akuntan Publik yang berukuran lebih kecil (seperti non Big 4) saat proses negosiasi antara auditor dengan klien. Hasil pengujian menunjukkan bahwa kualitas dari audit tidak dapat dipengaruhi oleh besar kecilnya kantor akuntan publik. Hal ini dikarenakan semua Kantor Akuntan Publik, baik Kantor Akuntan Publik besar big 4 ataupun Kantor Akuntan Publik non big 4 tetap berusaha mempertahankan kualitas hasil auditnya. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Chen dkk (2005) menyatakan besar kecilnya Kantor Akuntan Publik tidak berpengaruh terhadap kualitas audit yang dikerjakannya.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan Penelitian

Penelitian ini menguji pengaruh independensi auditor eksternal dan kualitas audit terhadap tingkat persetujuan manajer klien (Studi empiris terhadap manajer perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ). Variabel dependen penelitian ini adalah tingkat persetujuan manajemen klien terhadap hasil audit yang dilakukan oleh auditor. Variabel independen dalam penelitian ini adalah independen auditor dan kualitas audit. Independen auditor diwakili oleh besarnya pembayaran jasa selain jasa audit (*Non Audit Fee*) dan lamanya masa penugasan kantor akuntan publik terhadap perusahaan yang sama (DAUTEN). Sedangkan kualitas hasil audit diwakili oleh auditor yang memiliki spesialis (INDISPEC) dan ukuran dari besarnya kantor akuntan publik (Big 4). Penelitian ini menggunakan sampel 56 manajer keuangan dan manajer akuntansi pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ selama tahun 2005. Penelitian ini menunjukkan hasil sebagai berikut:

1. Variabel independen besarnya pembayaran jasa selain jasa audit (*Non Audit Fee*) memiliki koefisien bertanda negatif dengan signifikan 0,031 sehingga tidak dapat menerima H_0 . Dengan demikian bertambahnya Pembayaran jasa selain jasa audit (*Non Audit Fee*) sangat mempengaruhi independensi auditor, semakin besar jasa selain jasa audit (*Non Audit Fee*) diterima oleh KAP maka akan semakin menurunkan independensi dari auditor tersebut. Hal ini

dikarenakan auditor hanya mementingkan kepentingan ekonomi sendiri dari pada mempertahankan independensi.

2. Variabel independen lamanya masa penugasan Kantor Akuntan Publik (DAUTEN) memiliki koefisien bertanda positif dengan signifikan sebesar 0,640 sehingga dapat menerima (H_0). Analisis lebih lanjut terhadap perkalian antara $NAF*DAUTEN$ memiliki signifikan 0,811. Dengan demikian lamanya masa penugasan kantor akuntan publik dan perkalian antara $NAF*DAUTEN$ tidak dapat mempengaruhi independen auditor.
3. Variabel independen auditor yang memiliki spesialis (INDISPEC) memiliki koefisien bertanda positif dengan signifikan 0,014 sehingga tidak dapat menerima (H_0). Dengan demikian semakin seorang auditor memiliki spesialis (INDISPEC) hasil audit yang dilakukannya akan semakin berkualitas. Hal ini disebabkan seorang auditor yang memiliki spesialis akan bisa melaporkan hasil audit yang dilakukannya sesuai dengan standar profesional akuntan publik yang berlaku.
4. Variabel independen besarnya kantor akuntan publik (big 4) memiliki koefisien bertanda negatif dengan signifikansi sebesar 0,872 sehingga dapat menerima (H_0). Dengan demikian ukuran dari Kantor akuntan publik Big 4 tidak dapat mempengaruhi kualitas dari hasil audit yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik. Hal ini dikarenakan semua Kantor Akuntan Publik berusaha melakukan audit dengan hasil kualitas audit yang tinggi.

5.2 Keterbatasan Penelitian ini

1. Hanya sebagian kecil responden yang mencantumkan nama perusahaan, sehingga variabel kontrol total aset perusahaan klien (LNTA) tidak dimasukan dalam penelitian ini.
2. Kuesioner untuk Kantor Akuntan Publik tidak diperoleh, sehingga variabel kontrol perbandingan total pendapatan dari klien dengan total pendapatan Kantor Akuntan Publik (CIMPORT) dalam penelitian ini tidak diikuti sertakan dalam penelitian.

5.3 Saran

Untuk Peneliti selanjutnya, disarankan agar:

1. Variabel kontrol total aset perusahaan klien sebaiknya diikutsertakan dalam penelitian mendatang.
2. Variabel kontrol perbandingan total pendapatan dari klien terhadap total pendapatan Kantor Akuntan Publik (CIMPORT) sebaiknya tetap diikuti sertakan dalam penelitian.

5.4 Implikasi

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada perkembangan teori, terutama yang berkaitan dengan Akuntansi dan Auditing. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kerangka kerja (*frame work*) yang memberi wawasan mendalam untuk menelaah beragam permasalahan auditing dan akuntansi. Dengan memahami lebih mendalam tentang bagaimana

identifikasi ini berada dan bagaimana identitas profesional dapat dikedepankan yang akan memberikan implikasi penting bagi obyektivitas auditor. Serta bagi pihak regulator sebagai dasar evaluasi berkaitan dengan kebijakan rotasi yang bersifat mandatory dan dalam pembuatan undang -undang akuntan publik.

DAFTAR PUSTAKA

- Akresh, D, Abraham, J.K. Loebbecke & W.R Scott. 1988. "Audit Approaches Techniques". In A. Rashad Abdul-Khalik & Ira Salmon. Research opportunity in auditing: The Sconde. AAA: *Auditing Section* Pp.13-55.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1992. "*Code of Professional Conduct*", New York. NY: AICPA.
- Anderson, T., and D. Zeghal. 1994. "The Pricing of Audit Services: Further evidence From the Canadian market". *Accounting and Business Research* 24 (95): 195-207.
- Antle, R., and B. Nalebuff. 1991. "Conservatism and auditor-client negotiations". *Journal of Accounting Research* 29 (Supplement): 31 -54.
- Aranya, N. & Ferris, K. 1984. "A Reexamination of Accountant's Organizational Professional Konflik". *The Accounting review*. Vol. 69, no. 1, pp:1-15.
- Arrens., Loebbecke. 2002. "*Auditing*". Terjemahan. Edisi Kedua. Salemba Empat. Jakarta.
- Ashbaugh, H., R. LaFond, and B.W. Mayhew. 2003. "Do nonaudit services compromise auditor independence?" Further evidence. *The Accounting Review* 78(3): 611-639.
- Balsam, S., J. Krishnan and J. Yang. 2003. "Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing*": *A Journal of Practice and Theory* (September): 71-97.
- Beattie, V., S. Fearnley, and R. Brandt, 2004. "A grounded theory model of auditor-client negotiations". *International Journal of Auditing* 8: 1-19.
- Bonner, S.E., and B.L. Lewis. 1990. "Determinan of Auditor Expertise". *Journal of Accounting Research* 28 (Supplement): 1-20.
- Bowditch, L, James & A.F. Buono. 1990. "*A Primer On Organisational Behavioral*. 2nd Edition. New York. Willey.Inc
- Brown, H. 2003. "The effects of engagement risk and experience in auditor -client Negotiations". *Working Paper, University of Wisconsin -Madison*.
- Budiyanto, T.Enjang. 2005. *Pengujian Variabel-Variabel yang Berpengaruh Terhadap Ekspektasi Kliien Dalam Audit Judgment* . Tesis S2 Magister Akuntansi Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan)

- Chen dkk. 2005. "Auditor Independence, Quality Audit And Auditor-Client Negotiations Outcome": Some Evidence From Taiwan. *Working Papers*.
- Craswell, A., J. Francis, and S. Taylor. 1995. "Auditor brand name reputations and industry specializations". *Journal of Accounting and Economics* 20: 297-322.
- DeAngelo, L. 1981. "Auditor size and auditor quality". *Journal of Accounting and Economics* 1 (December): 183-199.
- DeFond, M., J. Francis, and T. Wong. 2000. "Auditor industry specialization and market segmentation": Evidence from Hong Kong. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring): 49-66.
- Deis, D., and G. Giroux. 1992. "Determinants of audit quality in the public sector". *The Accounting Review*: 462-479.28.
- Dopuch, N., and D. Sumunic. 1982. "Competence in auditing": *An assessment, Paper Presented at Symposium on Auditing Research IV*. University of Illinois at Urbana-Champaign.
- Dreyfus, H.L. & S.E Dreyfus. 1986. "Mind Over Machine: The Power Of Human Intuition And Expertise In the Era The Computer ". (*The Free Press*).
- Emby, C., and R. Davidson. 1998. "The effects of engagement factors on auditor Independence": Canadian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 7(2): 135-150.
- Firth, M. 2002. "Auditor-provided consultancy services and their associations with audit fees and audit opinions". *Journal of Business Finance and Accounting* 29(5) & (6): 661-693.
- Frankel, R., M. Johnson, and K. Nelson. 2002. "The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management". *The Accounting Review* 77 (Supplement):71-105.
- Geiger, M., and K. Raghunandan. 2002. "Auditor tenure and audit reporting failures". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21(March): 67-78.
- Gibbins, M., and S. Salterio. 2000. "Modeling the auditor's intended strategy in auditor-client negotiation". *Working Paper, University of Alberta*.
- Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb. 2001. "Evidence about auditor-client management negotiation concerning clients financial reporting". *Journal of Accounting Research* 39:535-563.

- Gibbins, M., S. McCracken, and S. Salterio. 2003. "Auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting": evidence from the client's side. *Working Paper, University of Alberta*.
- Goodwin, J. 2000. "Resolving auditor-client conflicts concerning financial statement issues". *Working Paper, University of Queensland*.
- Gul, F. 1991. "Size of audit fees and perceptions of auditor's ability to resist management pressure in audit conflict situations". *Abacus*: 162-170.
- Gul, F., and B. Jaggi., 2004. "Auditor Independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and non-audit fees". *Working Paper. The Hong Kong Polytechnic University*.
- Hair J.F.R.E. Andersen, R.C. Tatham Dan W.C. Black. 1998. *Multivariate Data Analysis*, Fifth Edition. Prentice Hall International, Inc, New Jersey.
- Hogan, C., and D. Jeter, 1999, "Industry specialization by auditors". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (Spring): 1-17.
- Kell, Walter, G dan William C. Boynton . 1992. "Modern Auditing". fifth edition., John Wiley and Sons Inc.
- Kinney, W.R., Z.V. Palmrose, and S.Schols. 2004. "Auditor Independence, Non-audit Services, and Restatements: Was the Government Right?". *Journal of Accounting Research* 42 (3): 561-88.
- Knapp, M. 1985. "Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure". *The Accounting Reviews* 60: 202-211.
- Krishnan, G. 2003. "Does Big 5 auditor industry expertise constrain earnings management?". *Accounting Horizons* (Supplement): 1-16.
- Lee, Tom & Mary Stone. 1995. "Competence and independence: The congenial Twins Of Auditing?". *Journal Of business finance and Accounting*. 22 (8). (December). Pp 1169-1177/
- Lindblom, Cristi K. dan Roland, Robert G. 1997. "Functionalist and conflict Views of AICPA Code of Conduct: Public Interest vs. Self Interest". *Journal of Business Ethics*, vol. 16, pp. 573-582.
- Luthans, Fred. 1998. "Organizational Behavior". Eight edition. McGraw Hill International. Ed.

- Maryanti, Puji. 2005. *Analisis Penerimaan Auditor Atas Dysfunctional Audit Behavior Pendekatan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Jawa)*. Tesis S2 Magister Akuntansi Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan)
- Mulyadi. 2002. "Auditing" STIE YKPN. Yogyakarta.
- Murnighan, K., and M. Bazerman. 1990. "A perspective on negotiation research in accounting and auditing". *The Accounting Review*: 642-657.
- Myers, J., L. Myers, and T. Omer. 2003. "Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings": A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review* 78(3): 779-799.
- Neale, M.A., and M.H Bazerman. 1991. "Negotiator Cognition and Rationality". *New York: Free Pres.*
- Nichols, D., and K. Price. 1976. "The auditor-firm conflict: An analysis using concepts of exchange theory", *The Accounting Review* (April): 335-346.
- Norris, D. dan R. Neibuhr. 1983. "Professionalism, Organizational Commitment and Job Satisfaktion in an accounting Organization". *AccountIng, Organizations and Society*. 9 (1), pp:49-59.
- Palmrose, Z., 1986, "Audit fees and auditor size: Further evidence". *Journal of Accounting Research* 24 (Spring): 97-110.
- Pearson. 2002. "Ethic and auditor independence". The way forward paper in representation an world corld congress of Accountans. Hongkong.pp 1 -6
- Reynolds, K., D. Deis, and J. Francis. 2002. "Professional service fees and auditor objectivity". *Working Paper. Louisiana State University*.
- Sarbanes-Oxley Act (SOX). 2002. "Public Company Accounting Refrom and Investor Protection". Public Low No. 107-2004: US Congress.
- Schulte, A. Jr. 1965. "Compatibility of management consulting and auditing". *The Accounting Review* (July): 587-593.
- Sekar Mayangsari. 2003." Pengaruh Keahlian audit dan independensi terhadap pendapat audit: Sebuah Kuasi Ekperimen". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol.6. No.1 Januari. pp.1-22.
- Shafer, William E. and Jane Park, L. And Liao, Woody M. 2002, "Professionalism, Organizational Profesio nal Conflict and Work

Outcomes". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol 15, No.1, pp:46-68.

Sharma, D., and J. Sidhu. 2001. "Professionalism vs. commercialism: The association between non-audit services (NAS) and audit independence". *Journal of Business Finance and Accounting* 28(5) & (6): 595-629.

Shockley, R. 1981. "Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis". *The Accounting Review* (October): 785-800.

Singgih Santoso. 2000. "*Buku Latihan SPSS Statistik*". Elex Media Komputindo. Jakarta.

Solomon, L., M.D. Shields, and O.R. Whittington. 1999. "What do industry-specialis auditor know?". *Journal of Accounting Research* 37 (Spring): 191-208.

Watts, R.L., and J.L. Zimmerman. 1986. "*Positive Accounting Theory*". Englewood Cliffs, Nj: Prentice Hall.