

# Pengaruh Tekanan Klien Dan Rotasi Audit Terhadap Independensi Auditor: Pendekatan Eksperimen

Prima Rosita Arini Setyaningsih<sup>1)</sup>, Fachmi Pachlevi Yandra<sup>2\*)</sup>  
<sup>1,2)</sup>STIE YKPN Yogyakarta  
[sitarositaarini@gmail.com](mailto:sitarositaarini@gmail.com)<sup>1)</sup>, [fachmi@stieykpn.ac.id](mailto:fachmi@stieykpn.ac.id)<sup>2)</sup>

\*Penulis Korespondensi

Diajukan : 2 Maret 2022  
Disetujui : 16 Maret 2022  
Dipublikasi : 1 April 2022

## ABSTRACT

*The auditor is an external party who will check and ensure that the client's financial statements are free from material misstatement so that the quality of the audit provided must be good. Therefore it is important for an auditor to have an independent attitude. Independence is a basic attitude that must be possessed by an auditor because the auditor is required to be impartial to one party. But in reality, to maintain independence is not easy. One of the factors that affect the independence of an auditor is client pressure. In previous studies, it was found that client pressure was able to affect auditor independence because the pressure was related to audit fees. With the pressure there is a possibility of decreasing the level of auditor independence. In order to maintain independence, an effort is needed, one of which is auditor rotation. Auditor rotation is auditor rotation that must be carried out by the company, with the aim of producing good audit quality and maintaining auditor independence. Auditor rotation is also carried out to prevent a close relationship between the auditor and his client. Based on these circumstances, this study was conducted to examine the effect of audit rotation and client pressure on independence. Data collection was carried out through the 2 X 2 experimental method between subjects. The participants in this research experiment were students, lecturers/teachers, auditors and other occupations. The experiment was carried out using the help of information technology. The experimental task given is an adjustment audit. The results showed that client pressure had an effect on auditor independence and auditor rotation was able to increase auditor independence. However, the results of this study have not been able to prove interaction hypothesis between client pressure and auditor rotation on auditor independence.*

**Keywords:** Auditor independence, client pressure, audit rotation, audit quality

## PENDAHULUAN

Dalam pengambilan keputusan diperlukan suatu informasi agar keputusan yang akan diambil sudah dipertimbangkan dengan tepat. Laporan keuangan auditan merupakan sumber informasi yang sangat penting bagi *stakeholders* sebagai dasar pengambilan keputusan. Menurut FASB, laporan keuangan yang berkualitas memiliki karakteristik relevan dan dapat diandalkan. Kualitas audit sangat penting dalam menjaga integritas pelaporan keuangan. Semakin tinggi kualitas audit maka dapat meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan (Kurniasih & Rohman, 2014). Salah satu hal yang mempengaruhi kualitas audit adalah independensi yang

diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) seksi 220 dan dijelaskan bahwa independen berarti tidak mudah dipengaruhi. Independensi selalu menjadi topik yang menarik karena banyak penelitian yang membuktikan bahwa independensi auditor saat ini menjadi bahan pertanyaan karena banyaknya kasus yang melibatkan auditor. Hal ini dimungkinkan karena adanya kedekatan khusus antara klien dan auditor yang memiliki aliansi dalam waktu yang sangat lama sehingga mengakibatkan penurunan objektivitas dan independensi auditor terhadap klien (Ardhani *et al*, 2019).

Menjaga independensi salah satunya dengan adanya rotasi auditor. Rotasi auditor adalah perputaran auditor yang harus dilakukan oleh perusahaan, dengan tujuan untuk menghasilkan kualitas dan menegakkan independensi auditor. Makna lain pentingnya rotasi audit adalah bahwa kedekatan hubungan (*closeness*) antara Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan klien sebagai akibat lamanya penugasan dapat mengurangi independensi dan ujungnya dapat menurunkan kualitas audit. Rotasi auditor di Indonesia diatur PP No.20 tahun 2015 yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik Pasal 11 ayat (1) yang menjelaskan bahwa pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis dibatasi paling lama 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Aturan tersebut mewajibkan penerapan pelaksanaan rotasi auditor, baik rotasi kantor audit maupun rotasi pelaksana audit (Azizkhani *et al*, 2018). Penelitian yang dilakukan oleh Yusuf (2019) dan menunjukkan bahwa rotasi audit memberikan dampak yang positif terhadap independensi.

Benturan kepentingan sering terjadi dalam penugasan audit yang dapat mempengaruhi independensi auditor karena klien berusaha untuk mengkondisikan agar laporan keuangan yang dibuat mempunyai opini yang baik, sedangkan disisi lain akuntan publik harus dapat menjalankan tugasnya dengan mempertahankan sikap independen dan obyektif. Menurut Bazerman & Loewenstein (1997) independensi seorang auditor dari sisi psikologi merupakan suatu hal yang sulit karena kejadian dilapangan tidak sama dengan teori. Permasalahan yang dihadapi auditor di lapangan salah satunya yaitu masalah yang mengacu pada perilaku fungsional seorang auditor (DeZoort & Lord, 1997). Masalah fungsional yang dihadapi auditor yaitu *under reporting of time* (URT). URT merupakan suatu kondisi ketika auditor melakukan pelaporan secara dini atas waktu aktual pelaksanaan prosedur audit yang salah satunya disebabkan karena tekanan klien. Faktor lain yang mempengaruhi independensi auditor yaitu mengenai lamanya hubungan audit kepada klien. Penelitian yang dilakukan oleh (Moore *et.al*, 2006) memiliki hasil adanya hubungan kedekatan antara auditor dan klien akan berakibat pada biasanya *judgement professional* auditor. Penelitian yang dilakukan Hatfield *et al* (2011) menunjukkan bahwa tekanan klien yang eksplisit mampu membuat auditor mengadopsi kepentingan klien dan auditor akan mengusulkan penyesuaian audit yang sedikit terhadap akuntansi klien. Hal yang terjadi di lapangan menunjukkan bahwa memang terkadang klien dapat mempengaruhi kinerja auditor yang bersangkutan. Terkait banyak sedikitnya penyesuaian yang dianjurkan juga tidak lepas dari peran klien dalam mempersuasi auditor yang bersangkutan agar mau memenuhi apa yang diinginkan oleh klien tersebut. Suatu independensi penting bagi auditor dalam melakukan tugasnya, namun tidak heran independensi bisa saja goyah apabila auditor terlalu mengenal klien. Itulah mengapa rotasi auditor secara berkala itu diperlukan agar independensi dalam diri auditor tetap terjaga sehingga opini yang diberikan adalah memang opini yang seharusnya. Berdasarkan penelitian terdahulu dan kondisi yang terjadi maka penelitian ini bertujuan untuk

menginvestigasi bagaimana dampak rotasi auditor dan tekanan klien terhadap independensi auditor melalui pendekatan eksperimen.

### STUDI LITERATUR

Independensi merupakan sikap yang harus dimiliki oleh auditor dalam menjalankan tugasnya. Independensi auditor adalah sikap tidak memihak kepada kepentingan siapapun dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen. Sikap independen yang dimiliki oleh auditor sesuai dengan *Theory of Attitude and Behaviour* yang dikembangkan oleh *Triandis (1971)*. Teori sikap dan perilaku ini dapat menjelaskan independensi auditor dalam penampilan dan fakta.

Sesuai dengan teori yang dikemukakan oleh *Arens et al. (2014)* seorang auditor yang memiliki sikap independen akan berperilaku independen dalam penampilannya (*Independence in appearance*). Hal tersebut memiliki makna bahwa seorang auditor dalam menjalankan tugasnya tidak dibenarkan memihak terhadap kepentingan siapapun. Auditor mempunyai kewajiban untuk bersikap jujur baik kepada stakeholders. Independensi dalam fakta (*Independence in fact*) berfokus pada kejujuran, obyektivitas, sedangkan independensi dalam penampilan diartikan sebagai sikap hati-hati seorang akuntan agar tidak diragukan kejujurannya. Namun, kondisi di lapangan seringkali auditor menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental yang independen. Keadaan yang seringkali mengganggu sikap mental independen auditor adalah karena klien membayar jasa auditor. Oleh karena itu auditor terkadang memiliki kecenderungan untuk memuaskan keinginan klien dan terkadang dalam kondisi tertentu ketika auditor mempertahankan sikap independen seringkali dapat menyebabkan hilangnya klien. Meskipun begitu, idealnya penting bagi auditor untuk tetap menjaga independensi seperti yang diatur dalam SA 220.

### Pengaruh Rotasi Audit Terhadap Independensi

Salah satu upaya yang dilakukan untuk menjaga independensi adalah dengan adanya rotasi audit. Rotasi auditor adalah perputaran auditor yang harus dilakukan oleh perusahaan, dengan tujuan untuk menghasilkan kualitas dan menegakkan independensi auditor. Rotasi audit diatur lebih lanjut dalam PP No.20 tahun 2015. Dalam peraturan tersebut dijelaskan bahwa penugasan seorang akuntan publik dalam memberikan jasa audit informasi keuangan historis paling lama adalah 5 tahun. Hingga saat ini peraturan tersebut masih berlaku. Penelitian yang dilakukan oleh *Junaidi et al. (2016)* menunjukkan hasil bahwa dengan adanya rotasi auditor maka pelaksanaan audit akan tetap terjaga kualitasnya karena tanpa adanya rotasi audit maka dapat menurunkan kualitas audit. Kualitas audit tersebut menurun karena menurunnya independensi seorang auditor. Sehingga akan lebih baik apabila auditor dan klien tidak memiliki hubungan dalam jangka waktu yang cukup lama, mengingat hubungan tersebut akan berdampak pada turunnya independensi.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan (*Evans & Schwartz, 2013*) terlihat bahwa auditor akan mengikuti kebutuhan klien terkait manajemen laba di awal perikatan apabila auditor memiliki *tenure* yang panjang dengan klien. Hal tersebut menyebabkan kualitas kebijakan akuntansi menurun. Namun dengan adanya rotasi auditor maka kualitas kebijakan akuntansi akan meningkat karena auditor lebih independen. Berdasarkan kondisi tersebut maka dapat dikatakan

bahwa rotasi audit dapat menjadi solusi permasalahan kurangnya independensi auditor (Mohamed & Habib, 2013). Hasil penelitian yang dilakukan Junaidi *et al.* (2016) menunjukkan bahwa rotasi audit berpengaruh positif terhadap independensi auditor. Berdasarkan penelitian terdahulu dan teori pendukung maka dibentuk hipotesis berikut:

**H1:** Subjek pada kondisi terdapat rotasi audit akan menunjukkan independensi yang lebih tinggi dibanding subjek pada kondisi tidak terdapat rotasi.

### **Pengaruh Tekanan Klien Terhadap Independensi**

Terdapat beberapa faktor yang mampu mempengaruhi independensi auditor. Salah satu faktor yang mempengaruhi independensi seorang auditor adalah tekanan klien. Tekanan klien adalah kondisi ketika auditor yang sedang menjalani perikatan audit memiliki tekanan psikologis dari klien audit. Tekanan klien adalah risiko inheren dari profesi auditor. Klien menekan auditor baik secara langsung maupun tidak langsung untuk melanggar kode etik akuntan dengan ancaman dan suap. Tekanan klien dapat memengaruhi penilaian auditor dengan memotivasi mereka untuk mencari bukti yang mendukung hasil yang diinginkan klien (Hatfield *et al.*, 2011). Apabila auditor menuruti tekanan klien tersebut, maka auditor kehilangan independensinya. Penelitian yang dilakukan Jamilah *et al.* (2007) menunjukkan hasil bahwa seorang akuntan publik bisa saja secara terus menerus mengalami etika yang melibatkan pilihan antara nilai-nilai yang bertentangan, sehingga bisa saja klien bisa saja menekan auditor untuk mengambil tindakan yang melanggar pemeriksaan.

Penelitian mengenai pengaruh tekanan klien terhadap independensi auditor dilakukan oleh Etrredge *et al.* (2017). Penelitian tersebut memiliki hasil bahwa tekanan klien khususnya dalam *fee audit* mampu mempengaruhi independensi seorang auditor. Penelitian yang dilakukan Etrredge *et al.* (2017) memiliki tujuan yang sama dengan penelitian yang dilakukan saat ini yaitu untuk menyelidiki apakah independensi auditor akan berkurang apabila kliennya mampu memberikan tekanan khususnya tekanan dalam *fee audit*. Penelitian serupa juga dilakukan oleh (Hatfield *et al.*, 2011) yang menunjukkan bahwa tekanan klien yang mampu membuat auditor menyesuaikan kepentingan klien dan auditor akan mengusulkan penyesuaian audit yang sedikit terhadap akuntansi klien. Selain itu Koch & Salterio (2017) juga memberi bukti bahwa auditor yang menerima tekanan eksplisit dari klien akan bereaksi dengan menurunkan besaran penyesuaian audit yang diperlukan. Tekanan klien dapat menyebabkan auditor mengeksploitasi ambiguitas yang melekat dalam kebijakan akuntansi untuk membenarkan perlakuan akuntansi yang disukai klien (Hackenbrack and Nelson 1996; Salterio and Koonce 1997; Ng and Tan 2003). Semakin besar tekanan klien yang diterima oleh auditor maka semakin besar kecenderungan auditor untuk kehilangan independensinya. Berdasarkan penelitian-penelitian terdahulu dan kondisi yang ada maka dibentuk hipotesis berikut:

**H2:** Subjek pada kondisi tekanan klien tinggi akan menunjukkan independensi yang lebih rendah dibanding subjek pada kondisi tidak terdapat tekanan rendah.

### **Pengaruh Tekanan Klien dan Rotasi Audit Terhadap Independensi**

Berdasarkan dugaan bahwa tekanan klien mampu menurunkan independensi auditor, maka penelitian ini menguji apakah rotasi audit mampu memitigasi tekanan klien yang menyebabkan penurunan independensi tersebut. Auditor yang memiliki perikatan audit (*tenure*)

yang panjang akan cenderung menerima tindakan manajemen laba yang dilakukan oleh klien (Evans & Schwartz, 2013). Auditor dapat menggunakan fleksibilitas yang melekat pada standar audit untuk mencapai kesimpulan bahwa secara profesional tindakan tersebut dapat dibenarkan dan konsisten dengan preferensi klien (Hatfield et al., 2011). Rotasi audit yang diatur dalam PP No.20 tahun 2015 bertujuan untuk meningkatkan independensi auditor dengan cara membatasi hubungan emosional yang mungkin terbentuk antara auditor dan klien.

Auditor yang memiliki *tenure* audit panjang akan memiliki alasan yang lebih menonjol untuk menerima preferensi akuntansi yang disukai klien. Sebaliknya, auditor yang baru saja menjalin perikatan (mengalami rotasi audit) akan memiliki alasan lebih sedikit untuk menerima preferensi akuntansi yang disukai klien. Rotasi audit akan mengurangi tekanan klien, karena auditor memiliki keterbatasan hubungan emosional dan tidak memiliki insentif dari tindakan akuntansi agresif klien. Berdasarkan uraian tersebut maka disusun hipotesis berikut:

**H3:** Rotasi auditor akan memperlemah pengaruh negatif antara tekanan klien dan independensi auditor.

## METODE

### Desain dan Subjek Penelitian

Pengumpulan data penelitian dilakukan menggunakan eksperimen laboratorium 2 x 2 (*between-subject*). Prosedur eksperimen diharapkan mampu mengendalikan semua variabel ekstrane, sehingga validitas internal mampu dicapai secara maksimum. Variabel independen dalam penelitian ini adalah tekanan klien, dimanipulasi dalam dua level: tinggi dan rendah; dan rotasi auditor, dimanipulasi dalam dua level: terdapat rotasi auditor dan tidak terdapat rotasi auditor, sebagai grup kontrol.

Partisipan yang dipilih menjadi subjek eksperimen dalam penelitian ini adalah mahasiswa, dosen/pengajar, auditor dan pekerjaan lainnya. Alasan pemilihan partisipan yang bervariasi adalah untuk melihat apakah dengan latar belakang partisipan yang berbeda-beda tetap mendapatkan hasil sesuai yang diharapkan mengingat pola pikir para partisipan yang beraneka ragam. Setiap partisipan akan dikelompokkan secara acak ke dalam satu di antara empat grup yang berisi dua level tekanan klien dan dua kondisi rotasi auditor. Desain model eksperimen dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

**Tabel 1 Desain Model Eksperimen**

Manipulasi		Rotasi auditor	
		Terdapat rotasi	Tidak terdapat rotasi
Tekanan klien	Tinggi	Grup 1	Grup 2
	Rendah	Grup 3	Grup 4

### Tugas dan Prosedur Eksperimen

Material eksperimen dikembangkan berdasarkan penelitian Hatfield *et al.* (2011) dan Koch & Salterio (2017). Penugasan eksperimen yang diberikan akan menempatkan partisipan pada posisi pengambil keputusan “usulan penyesuaian audit” dalam sebuah perikatan. Partisipan akan diberi informasi audit tahun sebelumnya mengenai latar belakang perusahaan klien, data keuangan tertentu, informasi penyesuaian audit, dan tingkat materialitas. Setelah itu partisipan akan diberi

informasi audit tahun ini, mengenai data keuangan tertentu, rencana penyesuaian audit, dan tingkat materialitas. Selanjutnya, partisipan akan diminta untuk memberi respons terhadap rencana penyesuaian audit tahun ini berdasarkan informasi-informasi tersebut.

Prosedur eksperimen dibagi ke dalam beberapa tahap. Tahap pertama, randomisasi partisipan, seluruh partisipan akan dipilih secara acak untuk masuk ke dalam salah satu grup manipulasi. Tahap kedua, menjelaskan hak dan kewajiban partisipan dalam eksperimen. Tahap ketiga, memberi manipulasi variabel independen melalui informasi dalam material eksperimen. Tahap keempat, meminta partisipan untuk memberi respons dalam tugas eksperimen. Tahap kelima, pengisian data demografi dan cek manipulasi. Tahap keenam, *debriefing* dan penutup.

Eksperimen akan dilakukan secara daring menggunakan medium *virtual meeting*. Eksperimenter menjelaskan hak dan kewajiban setiap partisipan melalui *virtual meeting* tersebut. Material eksperimen akan diterima oleh setiap partisipan dalam bentuk digital. Partisipan melaksanakan tugas eksperimen melalui formulir *online*. Seluruh data respon partisipan akan otomatis tersimpan di dalam *cloud storage*.

### **Pengukuran Variabel**

Variabel rotasi auditor dalam eksperimen ini dimanipulasi ke dalam dua keadaan, yaitu terdapat rotasi dan tidak terdapat rotasi. Pada kondisi tidak terdapat rotasi partisipan akan diberi informasi bahwa mereka telah melakukan perikatan audit terhadap perusahaan klien selama empat tahun belakangan. Pada kondisi terdapat rotasi partisipan akan diberi informasi bahwa mereka baru melaksanakan perikatan dengan klien pada tahun ini (setelah menyelesaikan perikatan audit selama tiga tahun dengan klien sebelumnya).

Variabel tekanan klien dimanipulasi ke dalam dua kondisi, yaitu tekanan klien rendah dan tinggi. Pada kondisi tekanan klien rendah partisipan diberi informasi bahwa perusahaan yang sedang di audit adalah salah satu klien terkecil berdasarkan *fee* audit, serta CFO tidak menentang mereka untuk melakukan penyesuaian audit. Pada kondisi tekanan klien tinggi partisipan diberi informasi bahwa perusahaan yang sedang di audit adalah salah satu klien terbesar perusahaan berdasarkan *fee* audit, serta CFO sangat menentang mereka untuk melakukan penyesuaian audit.

Variabel independensi diukur berdasarkan tingkat kesetujuan partisipan terhadap usulan penyesuaian laporan keuangan yang diberikan oleh manajemen. Usulan penyesuaian tersebut nominalnya lebih kecil dari yang diminta oleh auditor. Tingkat kesetujuan partisipan diukur menggunakan skala likert 1 – 7 (sangat tidak setuju – sangat setuju). Semakin besar tingkat kesetujuan partisipan terhadap usulan penyesuaian manajemen tersebut maka semakin rendah tingkat independensi auditor, *vice versa*.

### **Cek Manipulasi**

Sebelum pengujian hipotesis perlu adanya cek manipulasi. Pengecekan manipulasi variabel independen diperlukan untuk memastikan bahwa partisipan memahami material eksperimen yang diberikan. Beberapa pertanyaan cek manipulasi diberikan pada bagian akhir eksperimen, sebagai berikut: 1) “Apakah Anda telah menjalani perikatan audit selama dua tahun belakangan dengan klien audit yang sekarang?” partisipan pada kondisi tidak terdapat rotasi harus menjawab “ya” dan partisipan pada kondisi terdapat rotasi harus menjawab “tidak”. 2) “Apakah klien audit menentang untuk dilakukan penyesuaian audit?” partisipan pada kondisi tekanan klien tinggi harus menjawab “ya” dan partisipan pada kondisi tekanan rendah harus menjawab “tidak”. Data

yang digunakan hanya data dari partisipan yang lolos cek manipulasi. Jika seorang partisipan tidak lolos cek manipulasi, artinya partisipan tersebut tidak memahami situasi eksperimen yang sedang dihadapi.

## HASIL

### Analisis Pendahuluan

Analisis pendahuluan penting untuk dilakukan sebelum melakukan uji hipotesis. Dalam analisis ini akan dilihat pengaruh variabel demografi terhadap variabel dependen. Tujuan pengujian tersebut adalah untuk memastikan bahwa perubahan yang terjadi pada variabel dependen bukan disebabkan oleh variabel demografi. Karakteristik demografi dan hasil uji Anova ditampilkan pada tabel berikut:

**Tabel 2 Analisis Pendahuluan**

Panel A: Karakteristik Demografi

	Keterangan	Frekuensi	Persentase
<b>Gender</b>	Pria	18	34.62%
	Wanita	34	65.38%
	<b>Total</b>	<b>52</b>	<b>100%</b>
<b>Usia</b>	< 25 tahun	18	34.62%
	25 – 29 tahun	20	38.46%
	30 – 34 tahun	11	21.15%
	> 34 tahun	3	5.77%
	<b>Total</b>	<b>52</b>	<b>100%</b>
<b>Pekerjaan</b>	Mahasiswa	12	23.08%
	Auditor	21	40.38%
	Dosen/Pengajar	15	28.85%
	Lainnya	4	7.67%
	<b>Total</b>	<b>52</b>	<b>100%</b>
<b>Pendidikan</b>	S1	24	46.15%
	S2	25	48.08%
	S3	3	5.77%
	<b>Total</b>	<b>52</b>	<b>100%</b>

Panel B: Uji ANOVA Variabel Demografi

Variabel dependen: Independensi

Sumber	SS	Df	Ms	F	Sig
<b>Variabel kontrol</b>					
Gender	9.207	1	9.207	2.675	.114
Usia	10.033	3	3.344	.972	.420

---

Pekerjaan	2.018	3	.673	.195	.889
Pendidikan	.572	2	.286	.083	.920

---

Partisipan yang menjadi subjek dalam eksperimen ini terdiri dari berbagai kalangan yaitu mahasiswa, auditor, dosen/pengajar dan profesi lainnya. Jumlah data yang berhasil dikumpulkan adalah sebanyak 54 partisipan namun 2 diantaranya tidak lolos cek manipulasi sehingga data yang layak untuk dianalisis berjumlah 52. Pada tabel 4.1 atau panel A ditunjukkan karakteristik demografi partisipan eksperimen.

Informasi yang ada pada Panel B menunjukkan bahwa variabel gender, usia, pekerjaan, dan pendidikan tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja yang terlihat dari signifikansi yang secara keseluruhan berada di atas 0,05 (Sign = .114; Sign = .420; Sign = .889; Sign = .920). Artinya, seluruh variabel demografi tidak menyebabkan perubahan terhadap variabel dependen, randomisasi berhasil dilakukan.

### Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan menggunakan ANOVA untuk menganalisis pengaruh tekanan yang diberikan oleh klien dan rotasi auditor terhadap independensi auditor. Dalam pengujian ini, setiap partisipan dihadapkan pada skenario yang berbeda-beda. Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa partisipan pada kondisi terdapat rotasi auditor memiliki nilai rata-rata lebih rendah dibanding partisipan pada kondisi tidak terdapat rotasi auditor. Artinya, partisipan pada kondisi terdapat rotasi audit lebih tidak setuju terhadap usulan penyesuaian laporan keuangan yang lebih kecil yang disarankan oleh manajemen. Maka, partisipan pada kondisi terdapat rotasi auditor memiliki independensi yang lebih tinggi dibanding partisipan pada kondisi tidak terdapat rotasi auditor. Hasil ini memberikan dukungan awal terhadap hipotesis 1.

Hasil pengujian statistik juga menunjukkan bahwa partisipan pada kondisi tekanan klien tinggi memiliki skor rata-rata yang lebih tinggi dibanding partisipan pada kondisi tekanan klien rendah. Artinya, partisipan pada kondisi tekanan klien tinggi lebih setuju terhadap penyesuaian laporan keuangan yang lebih kecil yang disarankan oleh manajemen. Maka, partisipan pada kondisi tekanan klien tinggi memiliki independensi yang lebih rendah dibanding partisipan pada kondisi tekanan klien rendah. Hasil ini memberikan dukungan awal terhadap hipotesis 2.

Hipotesis 3 diuji dengan membandingkan skor rata-rata partisipan pada kondisi tekanan klien tinggi. Panel A tabel 3 menunjukkan bahwa, partisipan pada kondisi tekanan klien tinggi dan terdapat rotasi auditor memiliki skor rata-rata yang sedikit lebih rendah dibanding partisipan pada kondisi tekanan klien tinggi dan tidak terdapat rotasi auditor. Namun, perbedaan skor rata-rata tersebut tidak signifikan sehingga hasil ini belum bisa menjadi dukungan awal untuk hipotesis 3. Hasil pengujian hipotesis dapat dilihat pada tabel 3.

**Tabel 3 Uji Hipotesis**

Panel A: Statistik Deskriptif

Manipulasi	Rotasi auditor		
	Ya	Tidak	
Tekanan klien	Tinggi	<i>mean</i> = 3.615 <i>SD</i> = 1.60927 <i>N</i> = 13	<i>mean</i> = 4.000 <i>SD</i> = 1.91485 <i>N</i> = 13
	Rendah	<i>mean</i> = 1.833 <i>SD</i> = .93744 <i>N</i> = 12	<i>mean</i> = 3.8571 <i>SD</i> = 1.83375 <i>N</i> = 14

Panel B: Uji ANOVA

Variabel dependen: Independensi

Sumber	SS	Df	Ms	F	Sig
<i>Intercept</i>	573.692	1	573.692	4.683	.000
Tekanan	12.008	1	12.006	4.486	.039
Rotasi	18.796	1	18.796	7.023	.011
Tekanan*Rotasi	8.707	1	8.707	3.253	.078
<i>Error</i>	128.458	48	2.676		

Pada penelitian ini, skenario dibentuk menjadi 4, skenario pertama memiliki situasi tekanan klien yang tinggi dan terdapat rotasi auditor. Pada skenario kedua terlihat bahwa situasi yang dihadapi adalah tekanan klien yang tinggi namun tidak terdapat rotasi auditor. Pada skenario yang 3, situasi yang dihadapi partisipan adalah tekanan klien yang rendah dan adanya rotasi auditor. Sedangkan pada skenario yang keempat, situasi yang dihadapi adalah tingginya tekanan klien dan tidak adanya rotasi auditor. Dari hasil statistika deskriptif terlihat bahwa pada skenario 1 terdapat 13 partisipan, skenario 2 terdapat 12 partisipan, skenario 3 terdapat 13 partisipan dan skenario 4 terdapat 14 partisipan. Partisipan yang masuk dalam perhitungan ini adalah partisipan yang sudah lolos uji manipulasi.

Hasil pengujian hipotesis terlihat dalam tabel 3 panel B. Pada tabel tersebut terlihat bagaimana variabel independen mampu mempengaruhi variabel dependennya. Pada penelitian ini, alpha yang digunakan sebesar 5% (0.05). Pada variabel tekanan terlihat bahwa nilai signifikansi sebesar .039 yang berada di bawah 0.05, dengan begitu dapat dikatakan bahwa hipotesis 1 terdukung. Begitu pula dengan variabel rotasi yang ditunjukkan dengan nilai signifikansi sebesar 0.011 yang juga berada di bawah 0.05. Maka dapat dikatakan bahwa hipotesis 2 terdukung. Namun lain halnya dengan hipotesis interaksi antara variabel tekanan dan rotasi, hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa nilai signifikansi sebesar 0.078 yang ternyata lebih besar dari alpha 0.05. Berdasarkan hasil tersebut maka dapat dikatakan bahwa hipotesis 3 tidak didukung.

## KESIMPULAN

### Diskusi dan Implikasi

Hipotesis pertama berbicara mengenai bagaimana tekanan klien yang digambarkan dengan *fee audit* mampu mempengaruhi independensi. Dari hasil uji hipotesis penelitian tersebut memiliki hasil bahwa tekanan klien khususnya dalam *fee audit* mampu mempengaruhi independensi seorang auditor. Penelitian yang dilakukan Etrredge *et al* (2017) memiliki tujuan yang sama dengan penelitian yang dilakukan saat ini yaitu untuk menyelidiki apakah independensi auditor akan berkurang apabila kliennya mampu memberikan tekanan khususnya tekanan dalam *fee audit*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan klien yang mampu membuat auditor menyesuaikan kepentingan klien dan auditor akan mengusulkan penyesuaian audit yang sedikit terhadap akuntansi klien (Hatfield, Jackson, & Vandervelde, 2011). Selain itu, hasil ini dapat menjadi bukti bahwa auditor yang menerima tekanan eksplisit dari klien dalam bentuk *fee audit* akan bereaksi dengan menurunkan besaran penyesuaian audit yang diperlukan sesuai dengan hasil diskusi dengan klien (Koch & Salterio, 2017). Adanya tekanan klien dapat menyebabkan auditor membenarkan perlakuan akuntansi yang disukai klien karena ada celah di kebijakan akuntansi (Hackenbrack and Nelson 1996; Salterio and Koonce 1997; Ng and Tan 2003).

Dari hasil uji hipotesis kedua terlihat bahwa adanya rotasi auditor akan meningkatkan independensi auditor itu sendiri. Terbukti dari hasil eksperimen bahwa adanya rotasi auditor akan membuat pelaksanaan audit tetap terjaga kualitasnya karena tanpa adanya rotasi audit akan membuat turunya independensi audit yang berakibat pada turunya kualitas audit (Junaidi *et al*, 2016). Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Evans & Schwartz (2013) yang memiliki hasil bahwa auditor cenderung akan mengikuti kebutuhan klien terkait manajemen laba di awal perikatan jika auditor memiliki kedekatan dengan klien. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa penting adanya rotasi auditor agar kualitas kebijakan akuntansi meningkat karena auditor lebih independen. Berdasarkan kondisi tersebut maka dapat dikatakan bahwa rotasi audit dapat menjadi solusi permasalahan kurangnya independensi auditor (Mohamed & Habib, 2013).

Hasil hipotesis yang ketiga menunjukkan bahwa tidak ada interaksi yang signifikan antara tekanan klien dan rotasi audit. Hasil pengujian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Hatfield, Jackson, & Vandervelde (2011). Dari hasil yang diperoleh dapat dikatakan bahwa tekanan klien tidak memiliki efek yang berbeda pada penyesuaian audit baik dengan adanya rotasi audit atau tanpa adanya rotasi audit.

### Keterbatasan

Dalam penelitian kami tentunya terdapat beberapa keterbatasan. Situasi pandemi ini membuat kami sebagai peneliti merasa kesulitan untuk bertemu secara tatap muka dengan para partisipan. Tujuan bertatap muka adalah agar peneliti mampu secara maksimal menjelaskan kepada para partisipan terkait situasi yang akan mereka hadapi. Sehingga harapannya para partisipan mampu memberikan respon terbaiknya dalam menjawab pertanyaan. Namun dikarenakan adanya pandemi Covid-19, peneliti menggunakan media zoom untuk menjelaskan situasi terhadap partisipan, namun tidak semua partisipan dapat bergabung di zoom tersebut dikarenakan alasan pribadi. Meskipun kami juga mendapat manfaat yaitu banyak partisipan kami yang bekerja sebagai auditor memberikan respon positif dikarenakan fleksibilitas waktu yang kami berikan kepada mereka untuk bertemu via zoom dan pengisian *google form*.

### DAFTAR PUSTAKA

- Ardhani, L., Subroto, B., & Hariadi, B. (2019). Does Auditor Independence Mediate the Relationship Between Auditor Does Auditor Independence Mediate the Relationship Between Auditor. *Journal Of Accounting And Business Education*.
- Arens, A., Beasley, M., & Eld, R. (2014). *Auditing and Assurance Services*. Boston: Pearson.
- Azizkhani, M., Daghani, R., & Shailer, G. (2018). Audit Firm Tenure and Audit Quality in a Constrained Market. *The International Journal of Accounting*.
- Bazerman, M., & Loewenstein, G. (1997). The Impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review*, 89-94.
- DeZoort, F., & Lord, A. (1997). A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting. *Journal of accounting literature*, 28-85.
- DeZoort, F., & Lord, A. (1997). A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting. *Journal of accounting literature*, 28-85.
- Etrredge, M., Fuerherm, E., Guo, F., & Li, C. (2017). Client pressure and auditor independence: Evidence from the “Great Recession” of 2007–2009. *J. Account. Public Policy*.
- Evans, L., & Schwartz, J. (2013). The Effect of Concentration and Regulation on Audit Fees: An Application of Panel Data Techniques. *Journal of Empirical*.
- Hackenbrack, K., & Nelson, M. W. (1996). Auditors’ Incentives And Their Application Of Financial Accounting Standards. *Accounting Review*, 71(1), 43–59.
- Hatfield, R. C., Jackson, S. B., & Vandervelde, S. D. (2011). The Effects Of Prior Auditor Involvement And Client Pressure On Proposed Audit Adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 117–130. <https://doi.org/10.2308/bria-10064>
- Jamilah, S., Fanani, Z., & Chandrarin, G. (2007). Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, Dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment. *Simposium Nasional Akuntansi X*.
- Junaidi, Hartono, J., Suwardi, E., Miharjo, S., & Hartadi, B. (2016). Does Auditor Rotation Increase Auditor Independence? *Gadjah Mada International Journal of Business*, 315-336.
- Koch, C., & Salterio, S. E. (2017). The Effects Of Auditor Affinity For Client And Perceived Client Pressure On Auditor Proposed Adjustments. *Accounting Review*, 92(5), 117–142. <https://doi.org/10.2308/accr-51703>
- Kurniasih, M., & Rohman, A. (2014). Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal Of Accounting*, 3(3), 1-10.
- Kurniasih, M., & Rohman, A. (2014). Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal Of Accounting*, 3(3), 1-10.
- Mohamed, D. M., & Habib, M. H. (2013). Auditor Independence, Audit Quality And The Mandatory Auditor Rotation In Egypt. *Education Business And Society Contemporary Middle Eastern Issues*.
- Moore, D., Tetlock, P., Tanlu, L., & Bazerman, M. (2006). Conflicts Of Interest And The Case Of Auditor Independence: Moral Seduction And Strategic Issue Cycling. *Academy Of Management Review*.
- Ng, T. B. P., & Tan, H. T. (2003). Effects Of Authoritative Guidance Availability And Audit Committee Effectiveness On Auditors’ Judgments In An Auditor-Client Negotiation Context. *Accounting Review*, 78(3), 801–818. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.3.801>
- Salterio, S., & Koonce, L. (1997). The Persuasiveness Of Audit Evidence: The Case Of Accounting Policy Decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), 573–587. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00002-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00002-0)
- Triandis, H. (1971). *Attitude and Attitude Change*. New York: Wiley.
- Yusuf, M. (2019). Analisis Pengaruh Rotasi Audit Dan Ukuran Kap Terhadap Independensi Auditor Serta Dampaknya Pada Kualitas Audit Melalui Lowballing Audit (Survei Pada Kap Yang Memiliki Izin Mengaudit Industri Berbasis Syariah Di Indonesia). *Seminar Nasional Cendekiawan Ke 5*.