

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Jensen dan Meckling (1976) dalam Yusuf (2019), berargumen jika hubungan keagenan tercipta melalui adanya kontrak antara prinsipal serta agen, di mana prinsipal menyediakan otoritas terhadap agen agar mengambil keputusan dengan nama mereka. Prinsipal ialah pihak yang mengarahkan instruksi pada agen untuk melaksanakan kegiatan operasional. Sebaliknya, agen adalah individu atau entitas yang dipercaya oleh prinsipal untuk menjalankan tugas-tugas atau aktivitas operasional, termasuk dalam pengambilan keputusan. Pemberian wewenang yang dilakukan oleh prinsipal menyebabkan agen memiliki akses terhadap informasi yang lebih lengkap daripada prinsipal. Ketika kedua belah pihak memiliki visi yang sejalan untuk mengoptimalkan *company value*, dapat diasumsikan bahwa agen akan berperilaku selaras pada tujuan utama prinsipal. Hal ini terjadi karena kesamaan tujuan menciptakan kondisi di mana agen cenderung mendukung prioritas strategis yang telah ditetapkan oleh prinsipal (Patima, 2019).

Salah satu konflik yang dapat terjadi dalam teori keagenan adalah adanya perbedaan sudut pandang dan capaian antara prinsipal dan agen. Konflik antara prinsipal dan agen dapat ditimbulkan karena adanya

perbedaan informasi dan kepentingan di antara keduanya. Hal ini dapat mendorong prinsipal merasa ragu atau curiga terhadap agen, karena prinsipal tidak memiliki akses penuh terhadap informasi dan terdapat perbedaan tujuan. Oleh karena itu, auditor dipekerjakan sebagai pihak ketiga untuk memastikan kepentingan keduanya tetap sejalan, sehingga prinsipal dapat mengelola dan mengidentifikasi perilaku agen serta memperkuat kepercayaan terhadap agen.

Dalam teori keagenan yang telah dijelaskan diatas, ada harapan bahwa regulator dan kode etik profesi akan membantu menjaga independensi auditor. Namun, praktik *lowballing audit* menciptakan risiko bahwa auditor dapat kehilangan kemandiriannya dan lebih mementingkan kepentingan klien dalam rangka mempertahankan atau memenangkan kontrak. Selain praktik *lowballing audit*, *audit tenure* juga dapat menjadi suatu resiko dikarenakan manajemen dapat menggunakan hubungan yang terjalin untuk mempengaruhi auditor dalam menyajikan informasi keuangan dengan cara yang menguntungkan manajemen, bukan dengan cara yang objektif.

2.1.2. Teori Sikap Dan Perilaku Etis (*Theory Of Attitude And Behaviour*)

Triandis (1971) dalam Nasir et al. (2021), menyatakan bahwa perilaku seseorang dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu apa yang mereka inginkan untuk dilakukan (sikap), apa yang mereka anggap seharusnya dilakukan berdasarkan norma sosial (aturan bersosialisasi), serta apapun yang mampu mereka laksanakan berdasarkan kemampuan

atau rutinitas (kebiasaan), serta keyakinan mereka terhadap dampak atau konsekuensi dari tindakan tersebut. Teori ini menguraikan berbagai aspek perilaku manusia dalam konteks organisasi, khususnya yang berkaitan dengan peran akuntan publik atau auditor. Fokus utamanya adalah pada upaya mereka untuk mempertahankan independensi dan objektivitas selama menjalankan tanggung jawab audit (Asana & Yogantara, 2020). Sikap seorang auditor dapat dinilai berdasarkan karakteristik pribadinya dalam melaksanakan tugasnya. Seorang auditor wajib menjaga independensi dan menghindari keberpihakan terhadap pihak manapun. Dalam konteks penelitian, teori tentang sikap dan perilaku dapat memberikan pengaruh signifikan terhadap auditor secara individu. Pengaruh ini mendorong auditor untuk bertindak dengan kejujuran, objektivitas, serta mematuhi prinsip-prinsip etika profesional. Hal tersebut pada akhirnya akan memengaruhi setiap keputusan yang diambil dalam menjalankan tugas audit (Alam & Arfah, 2021).

Berlandaskan pendapat yang dilontarkan oleh Arens et al. (2013), Auditor yang bersikap independen mencerminkan perilaku independensi dalam cara mereka tampil dan menjalankan tugasnya (*Independence in appearance*). Pernyataan itu berarti jika profesi auditor harus bertindak secara netral tanpa memihak kepada siapa pun saat menjalankan tugasnya. Auditor memiliki tanggung jawab untuk tetap jujur dan transparan terhadap semua pihak yang terlibat dalam

proses audit. Independensi dalam kenyataan (*Independence in fact*) menitik beratkan pada integritas dan objektivitas. Sebaliknya, independensi dalam performa berarti sikap kehati-hatian agar tidak menimbulkan keraguan akan integritasnya. Tetapi, dalam praktiknya, auditor sering menghadapi tantangan untuk menjaga sikap independen.

Berdasarkan teori sikap dan perilaku etis yang dijelaskan diatas, sikap individu terhadap integritas dan profesionalisme sangatlah penting dalam mempengaruhi perilaku auditor. Sikap yang kuat terhadap pentingnya independensi akan membuat auditor cenderung untuk memperhatikan risiko ketergantungan yang mungkin akan timbul. Jika auditor memiliki sikap yang kuat terhadap pentingnya independensi dalam praktik audit, auditor mungkin akan menolak praktik *lowballing audit* dan akan membatasi lamanya hubungan audit dengan mempertimbangkan rotasi audit untuk mempertahankan independensinya. Namun, apabila seorang auditor memiliki sifat *machiavellian* yang merujuk pada sifat-sifat seperti manipulatif, tidak bermoral, dan orientasi pada keuntungan pribadi, auditor akan cenderung mengharapkan keuntungan di masa depan.

2.1.3. Independensi Auditor

Independensi adalah sikap untuk bertindak secara jujur, objektif, dan membuat laporan hanya berlandaskan pada bukti yang ditemukan (Pratiwi et al. dalam Dewi et al., 2023). Institut Akuntan Publik Indonesia dalam Standard Profesi Akuntan Publik (SPAP) (2011),

menyatakan bahwa auditor harus mempertahankan sikap independen, yang berarti tidak mudah terpengaruh, karena tugasnya dilakukan untuk kepentingan umum. Menurut Amake dan Okafor (2012) dalam Daoud (2020), Independensi auditor dianggap sebagai inti dari pekerjaan audit dan menjadi bagian penting dari proses pelaporan keuangan menurut undang-undang; dengan kata lain, independensi auditor adalah kondisi yang diperlukan untuk memberikan kontribusi nilai pada laporan keuangan yang diaudit. Sikap Independensi dalam praktik audit menjamin bahwa auditor tidak memiliki kepentingan yang bertentangan dengan kepentingan klien yang sedang diaudit (Finnie et al., 2024). Independensi memegang peran krusial dalam profesi auditor. Selain memenuhi kebutuhan pemilik perusahaan dan manajer, auditor juga dituntut untuk bersikap jujur dan transparan kepada pihak-pihak yang telah mempercayakan tanggung jawab kepadanya (Fatah et al., 2022).

Menurut Mulyadi (2002) dalam Akhadiani & Ardini (2018), keadaan yang seringkali mengganggu sikap mental independen auditor yaitu:

- a. Sebagai pihak yang melakukan audit secara independen, auditor menerima bayaran dari klien atas jasanya;
- b. Sebagai penyedia jasa, auditor seringkali cenderung untuk memenuhi harapan kliennya;

- c. Mempertahankan sikap mental independen seringkali dapat menyebabkan auditor kehilangan klien.

Meskipun terdapat faktor-faktor yang dapat mengganggu sikap mental independen auditor, seorang auditor harus tetap netral dan tidak memihak kepada siapapun agar dapat mempertahankan kebebasan dalam menyampaikan pendapatnya.

2.1.4. *Lowballing Audit*

Lowballing merujuk pada strategi di mana auditor baru menawarkan biaya jasa audit yang lebih rendah dari biasanya, dengan asumsi bahwa keuntungan signifikan tidak akan diperoleh pada tahun pertama penugasan, *lowballing* mengacu pada diskon yang diberikan oleh auditor eksternal ketika membuat penugasan pertama ketika memiliki potensi untuk membuat keterlibatan jangka panjang dengan perusahaan klien (Lee & Gu, 1998). Menurut Yanti et al. (2014), *lowballing* adalah strategi di mana auditor baru menawarkan biaya jasa audit yang lebih rendah pada tahun pertama, dengan tidak mengharapkan banyak keuntungan di awal, tetapi mengharapkan peningkatan biaya atau manfaat di tahun-tahun berikutnya. *Lowballing Audit* berdampak pada peningkatan pendapatan oleh KAP selama periode keterlibatan klien berikutnya (Rahim et al., 2023). Hal ini dikarenakan adanya peningkatan upaya dalam melakukan audit dan sumber daya yang terbatas (Listya & Siregar, 2020).

Lowballing audit terjadi lantaran persaingan diantara KAP yang semakin tinggi dalam mendapatkan klien. Persaingan di antara Kantor Akuntan Publik (KAP) semakin intensif akibat meningkatnya jumlah KAP yang tidak sejalan dengan pertumbuhan jumlah perusahaan yang relatif stagnan (Eka et al., 2014). Menurut DeAngelo (1981), auditor *incumbent* mendapatkan kuasi-sewa dari melanjutkan penugasan masa depan dengan klien mereka ketika penugasan audit awal mahal karena persaingan auditor yang tinggi atau biaya audit awal yang tinggi. Hal tersebut menyebabkan *lowballing* dari biaya audit awal tahun. Oleh karena itu, auditor baru akan mengenakan biaya yang lebih rendah sebagai sarana untuk memenangkan kontrak audit baru.

2.1.5. Audit Tenure

Audit tenure artinya lamanya periode hubungan antara auditor atau Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan klien tertentu dalam melakukan penugasan audit (Arismutia & Sari, 2023). Menurut Finnie et al. (2024), *tenure* audit merujuk pada periode waktu yang dibutuhkan oleh perusahaan dan auditor untuk melaksanakan proses audit atau pemeriksaan terhadap *financial report*.

Ketentuan terkait masa perikatan kerja audit diatur pada Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 Tahun 2015 Pasal 11 ayat (1). Dalam peraturan ini, disebutkan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) tidak lagi diberlakukan batasan waktu tertentu untuk melaksanakan audit terhadap sebuah perusahaan. Hal tersebut menawarkan fleksibilitas

yang tidak kecil bagi KAP dalam menjalin hubungan profesional dengan klien. Namun, seorang akuntan publik hanya diizinkan untuk memberikan jasa audit kepada perusahaan yang sama dalam kurun waktu maksimum lima tahun secara terus menerus. Hal ini bertujuan untuk menjaga independensi dan kualitas audit. Setelah itu, akuntan publik harus mengerjakan *cooling-off* dalam waktu dua tahun sebelum dapat kembali melakukan audit pada perusahaan tersebut. Sementara itu, POJK Nomor 13/POJK.03/2017 mengatur bahwa penggunaan jasa audit dari akuntan publik yang sama dibatasi maksimal 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Peraturan tersebut dibuat dengan tujuan untuk mengamankan independensi, objektivitas, dan kualitas audit. Hal ini dilakukan untuk menghindari konflik kepentingan, meningkatkan objektivitas, mengurangi risiko kecurangan, mendorong mutu audit, dan menjaga publik untuk terus percaya terhadap laporan keuangan yang diaudit.

Menurut Artini & Yuniasih (2021), keterikatan jangka panjang antara auditor dan klien bisa menyebabkan timbulnya sikap saling bergantung di antara keduanya. Timbulnya familiaritas berlebihan dapat memicu terjadinya kolusi antara auditor dengan klien (Alam & Arfah, 2021). Semakin lama *audit tenure* dapat menciptakan hubungan emosional dengan klien yang berpotensi mengurangi tingkat independensi auditor, sehingga auditor menjadi kurang objektif. Selain itu, masa perikatan audit yang panjang dapat menyebabkan konflik

seperti ketergantungan ekonomi, sehingga auditor cenderung mementingkan kepentingan klien.

2.1.6. *Machiavellian*

Machiavellian pertama kali diperkenalkan pada abad ke-16, oleh seorang filsuf politik Italia dengan nama asli Niccolo Machiavelli. Menurut Damayanti et al. (2019), *machiavellian* adalah sifat yang mengabaikan nilai integritas dan kejujuran demi mencapai tujuan. Kepribadian *machiavellian* didefinisikan sebagai individu yang sinis dan mengendalikan menggunakan manipulasi amoral untuk mencapai tujuan dan status pribadi (Dahling et al. (2009) dalam Liyanagamage et al., 2023). Seseorang yang memiliki perilaku *machiavellian* cenderung memandang sesuatu secara tidak etis dan bertindak secara tidak wajar, hal tersebut dapat menyebabkan seseorang mempunyai perilaku yang rendah (Nisa, 2020). Mereka juga lebih mudah terlibat dalam perilaku yang menyimpang dalam hubungan interpersonal dan pengambilan keputusan yang tidak etis, contohnya seperti tindakan pencurian, kebohongan, sabotase, dan penipuan lainnya (Simić et al., 2015).

Machiavellian adalah sifat yang dapat memberikan dampak buruk pada suatu profesi, khususnya dalam profesi akuntan, sifat seperti ini dapat mendorong individu untuk memiliki pola pikir yang manipulatif dalam menjalani kehidupan maupun pekerjaannya (Fihandoko & Achsin, 2014 dalam Suryandari & Pratama, 2020). *Machiavellian* dalam profesi auditor yang mengedepankan penerapan etis, merupakan

sifat negatif karena mengesampingkan nilai integritas dan kejujuran dalam mencapai tujuan (Putra & Sisdyani, 2022). Menurut Putu et al. (2020), *machiavellian* secara konsisten berhubungan dengan perilaku disfungsional, yang menjadi ancaman langsung terhadap kualitas audit karena karakteristik *machiavellian* adalah kondisi di mana auditor merasa kepentingan pribadinya lebih dari segalanya. Apabila seorang auditor memiliki sifat *machiavellian*, independensinya dapat menjadi rentan dan dipertanyakan karena auditor akan cenderung bersifat manipulatif, dan kurang memperhatikan norma-norma etika. Auditor juga akan cenderung untuk mengutamakan hubungan dengan klien atau pihak-pihak terkait demi kepentingan pribadi. Dengan adanya kecenderungan tersebut, maka auditor akan kehilangan objektivitas dalam proses audit.

2.2. Penelitian Terdahulu

Penelitian ini dilakukan tidak terlepas dari hasil-hasil penelitian terdahulu yang digunakan sebagai referensi, perbandingan, dan bahan kajian. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu terletak pada variabel-variabel yang digunakan, penelitian ini mengkombinasikan variabel-variabel dari beberapa penelitian terdahulu, serta menambahkan variable moderasi sebagai faktor yang memengaruhi hubungan antara variabel-variabel yang diteliti. Hasil dari penelitian terdahulu berguna bagi peneliti untuk melihat persamaan serta

perbedaan dengan hasil penelitian saat ini. Hasil penelitian terdahulu yang menjadi dasar bagi penelitian ini adalah sebagai berikut:

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

NO	PENELITI (TAHUN)	JUDUL PENELITIAN	HASIL PENELITIAN
1.	Muhammad Zaki Yusuf (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). X: Rotasi Audit, Ukuran KAP. Y: Independensi Auditor, Kualitas Audit. Z: Lowballing Audit.	<ul style="list-style-type: none"> • Rotasi auditor memiliki dampak positif dalam meningkatkan independensi auditor. • Praktik lowballing audit turut berkontribusi secara positif terhadap tingkat independensi auditor.
2.	Cris Kuntadi (2020).	The Effect of Lowballing on Auditor Independence and Audit Opinion (Case Study at the Public Accounting Office for the Special Capital Region of Jakarta). X: Lowballing Audit. Y: Independensi Auditor, Opini Audit.	<ul style="list-style-type: none"> • Lowballing Audit berpengaruh signifikan terhadap Independensi Auditor. • Lowballing Audit berpengaruh positif terhadap Opini Audit.
3.	Linda Elizabeth DeANGELO (1981).	Auditor Independence, 'Low Balling', And Disclosure Regulation. X: Lowballing Audit. Y: Independensi Auditor.	<ul style="list-style-type: none"> • Lowballing Audit tidak berpengaruh terhadap Independensi Auditor.
4.	Chi-Wen Jevons Lee dan Zhaoyang Gu (1998).	Lowballing, Legal Liability and Auditor Independence. X: Lowballing Audit. Y: Independensi Auditor.	<ul style="list-style-type: none"> • Lowballing Audit berpengaruh positif terhadap Independensi Auditor.
5.	Eka Fitri Yanti, Yulianti, Amilin (2014).	Pengaruh Audit Tenure dan Lowballing terhadap pemberian Opini Audit. X: Audit Tenure, Lowballing Audit. Y: Opini Audit.	<ul style="list-style-type: none"> • Audit Tenure tidak berpengaruh terhadap pemberian Opini Audit. • Lowballing Audit berpengaruh terhadap pemberian Opini Audit.

NO	PENELITI (TAHUN)	JUDUL PENELITIAN	HASIL PENELITIAN
6.	Afly Yessie (2018).	Lowballing Reviewed from Auditor Reputation Factors, Audit Tenure, and Its Impact on Audit Opinion. X: Reputasi Auditor, Audit Tenure. Y: Opini Audit. Z: Lowballing Audit.	<ul style="list-style-type: none"> • Reputasi Auditor dan Audit Tenure berpengaruh signifikan terhadap Opini Audit. • Audit tenure menunjukkan bahwa terdapat pengaruh tidak langsung melalui Lowballing. • Reputasi Auditor menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh tidak langsung melalui Lowballing.
7.	Gde Herry Sugiarto Asana, Komang Krishna Yogantara (2020).	Peran Audit Fee, Jasa Non Audit, Lama Hubungan Audit Dan Ukuran KAP Terhadap Independensi Auditor. X: Fee Audit, Jasa Non-Audit, Lama Hubungan Audit, Ukuran KAP. Y: Independensi Auditor.	<ul style="list-style-type: none"> • Lama Hubungan Audit dan Fee Audit berpengaruh signifikan terhadap Independensi Auditor. • Jasa Non Audit dan Ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap Independensi Auditor.
8.	Nur Afinitasary Nasir, Andi Wawo, Puspita Hardianti Anwar (2021).	Pengaruh Audit Tenure Dan Tekanan Klien Terhadap Independensi Auditor Dengan Komitmen Profesional Sebagai Variabel Moderasi. X: Audit Tenure, Tekanan Klien. Y: Independensi Auditor. Z: Komitmen Profesional.	<ul style="list-style-type: none"> • Masa jabatan audit (audit tenure) memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor. • Tekanan dari klien berdampak negatif dan signifikan pada independensi auditor. • Komitmen Profesional berperan sebagai moderator yang dapat melemahkan hubungan positif dan signifikan antara masa jabatan audit dan independensi auditor. • Komitmen Profesional mampu memoderasi dampak negatif dan signifikan dari tekanan klien terhadap independensi auditor.

NO	PENELITI (TAHUN)	JUDUL PENELITIAN	HASIL PENELITIAN
9.	Khaldoon Ahmad Al Daoud (2020).	An Investigation Into The Effect Of Audit Firm Size, Auditor Tenure, Institutional Ownership, Board Characteristics On Auditor Independence. X: Ukuran KAP, Audit Tenure, Kepemilikan Institusional, Karakteristik Dewan. Y: Independensi Auditor.	<ul style="list-style-type: none"> • Ukuran KAP berpengaruh positif terhadap Independensi Auditor. • Audit Tenure tidak berpengaruh terhadap Independensi Auditor. • Kepemilikan Institusional berpengaruh positif terhadap Independensi Auditor. • Karakteristik Dewan berpengaruh positif terhadap Independensi Auditor.
10.	Raymond T. Muradzikwa, Ongayi Wadesango, Lovemore Sitsha, Newman Wadesango (2022).	The Impact of Extended Audit Tenure on Auditor Independence: a Case of Robin Pvt Ltd. X: Fee Audit, Extended Audit Tenure. Y: Independensi Auditor.	<ul style="list-style-type: none"> • Fee Audit berpengaruh terhadap Independensi Auditor. • Extended Audit Tenure berpengaruh negatif terhadap Independensi Auditor.
11.	Kadek Ayu Artini, Ni Wayan Yuniasih (2021).	Pengaruh Persaingan Auditor, Lama Penugasan (Audit Tenure) Dan Sifat Machiavellian Pada Independensi Auditor (Studi Empiris Kantor Akuntan Publik Di Bali). X: Persaingan Auditor, Audit Tenure, Sifat Machiavellian. Y: Independensi Auditor.	<ul style="list-style-type: none"> • Persaingan antar auditor memberikan dampak positif terhadap independensi auditor. • Masa kerja auditor (audit tenure) memiliki pengaruh negatif terhadap independensi auditor. • Karakter Machiavellian cenderung berdampak negatif pada independensi auditor.
12.	Syamsu Alam, Eka Ariaty Arfah (2021).	Pengaruh Audit Tenure Dan Audit Fee Terhadap Independensi Auditor Pada Kap Di Makassar. X: Audit Tenure, Fee Audit. Y: Independensi Auditor.	<ul style="list-style-type: none"> • Audit Tenure dan Fee Audit berpengaruh positif terhadap Independensi Auditor.
13.	Tiara Milka Wicita, Maria Stefani Osesoga (2019).	Pengaruh Ikatan Kepentingan Keuangan, Pemberian Jasa Lain, Audit Tenure, Persaingan Kantor Akuntan Publik Dan Audit Fee Terhadap Independensi Penampilan Auditor (Studi Empiris pada Auditor yang Terdaftar pada Kantor Akuntan Publik Wilayah Jakarta dan Tangerang). X: Ikatan Kepentingan Keuangan, Pemberian Jasa Lain, Audit Tenure, Persaingan Kantor Akuntan Publik. Y: Independensi Penampilan Auditor.	<ul style="list-style-type: none"> • Hubungan kepentingan finansial, layanan tambahan, masa kerja auditor, serta persaingan di antara Kantor Akuntan Publik tidak memberikan dampak pada independensi auditor dalam menjalankan tugasnya. • Audit fee memiliki pengaruh signifikan terhadap independensi auditor dalam melaksanakan pekerjaannya.

2.3. Kerangka Pemikiran

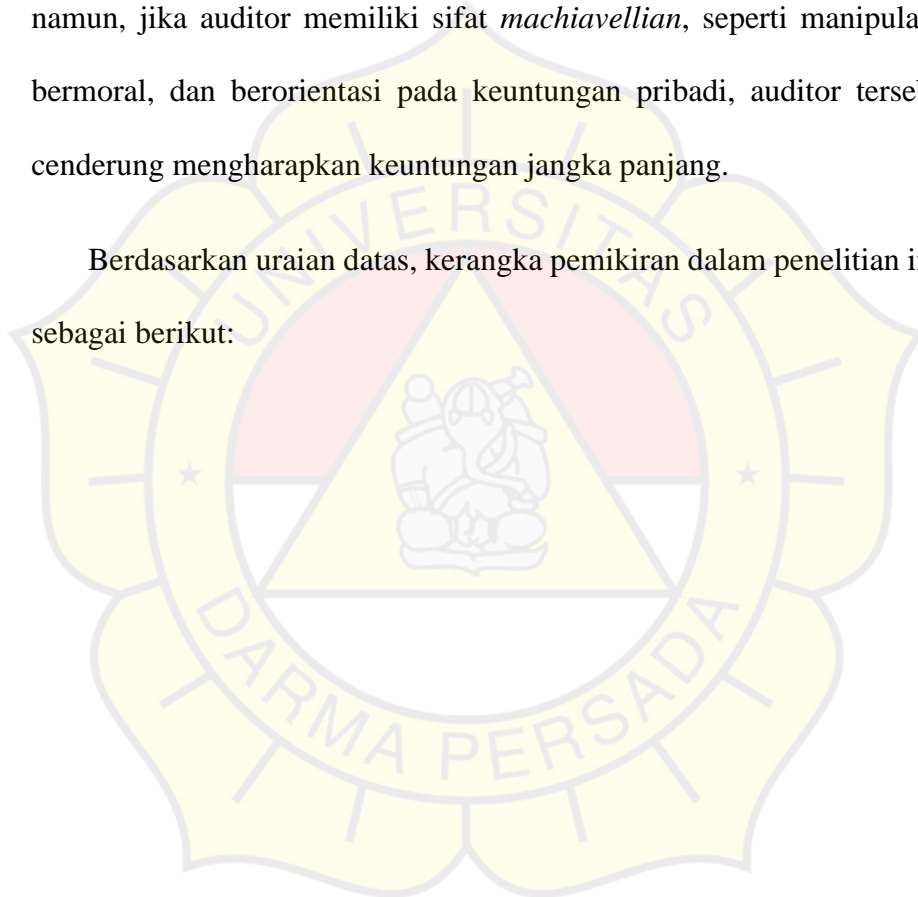
Kerangka pemikiran adalah dasar konseptual atau kerangka teoritis yang dimanfaatkan dalam menarasikan relasi antar variabel atau fenomena dalam sebuah studi. Kerangka ini berfungsi sebagai panduan untuk memahami, menjelaskan, dan merumuskan hubungan sebab-akibat atau hubungan lainnya yang relevan dengan masalah penelitian. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh dari *Lowballing Audit* dan *Audit Tenure* terhadap Independensi Auditor dengan menjadikan *Machiavellian* sebagai pemoderasi.

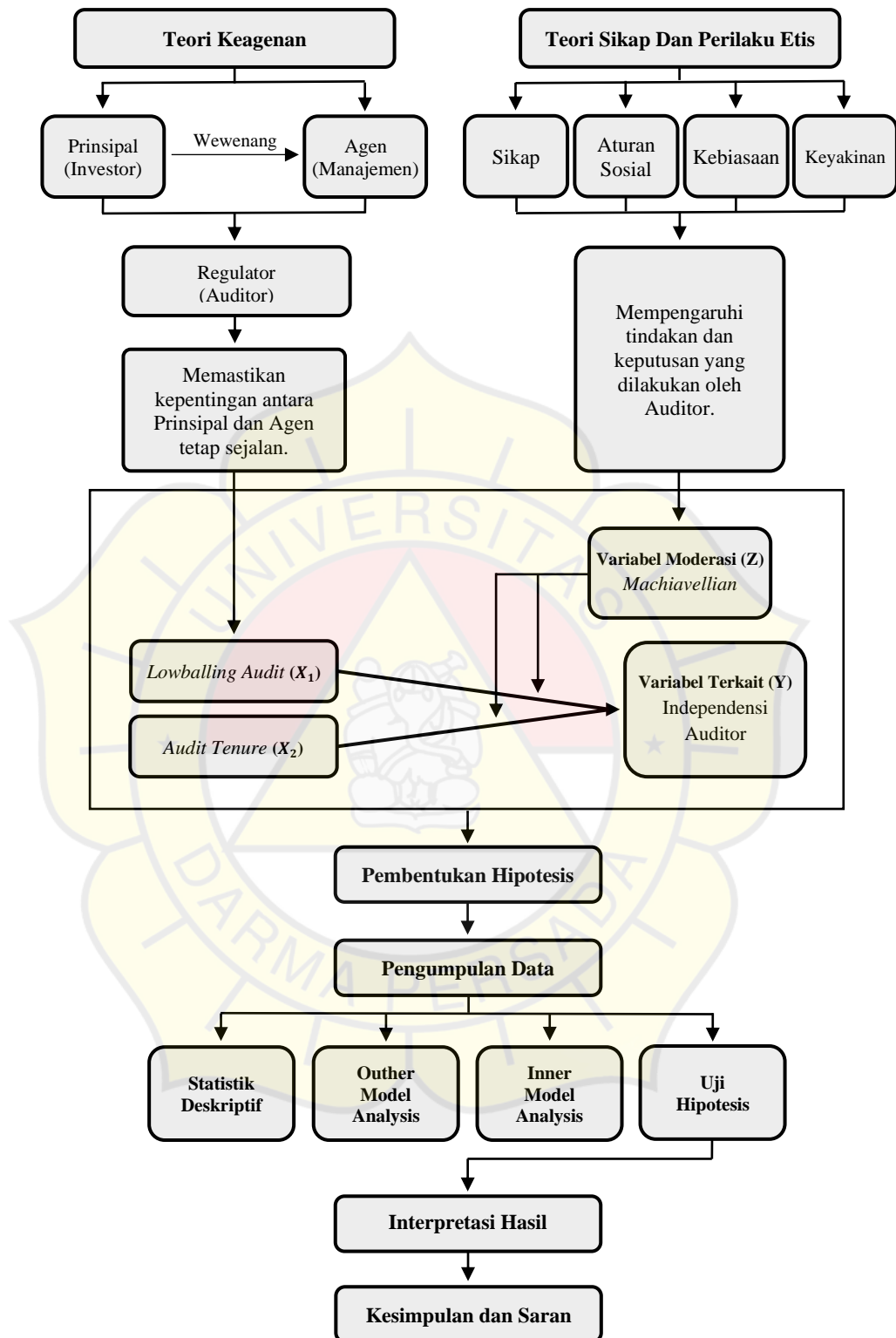
Teori Keagenan menggambarkan hubungan kontraktual di mana prinsipal memberikan wewenang pengambilan keputusan kepada agen. Wewenang yang diberikan prinsipal kepada agen dapat menyebabkan konflik kepentingan. Hal ini memungkinkan prinsipal mengalami penurunan kepercayaan kepada agen, sehingga prinsipal menjadikan auditor eksternal sebagai regulator untuk memastikan kepentingan keduanya tetap sejalan. Namun, Independensi seorang auditor sebagai regulator dapat terancam. Contoh ancaman tersebut adalah dengan adanya praktik *lowballing audit* dan *audit tenure* yang panjang. Dengan adanya praktik *lowballing audit*, auditor yang akan lebih fokus pada kepentingan klien untuk mempertahankan kontrak. Sedangkan dengan adanya *audit tenure* yang panjang, auditor akan mudah dipengaruhi oleh klien karena hubungan jangka panjang yang telah terjalin.

Selanjutnya, Teori Sikap dan Perilaku Etis menjelaskan bahwa perilaku manusia dipengaruhi oleh sikap, aturan sosial, kebiasaan, dan keyakinan tentang konsekuensi dari perilaku yang dilakukan. Teori ini memiliki potensi

untuk memengaruhi auditor secara personal agar bersikap jujur, tidak berpihak, serta berperilaku sesuai dengan etika, yang pada akhirnya akan berdampak pada pengambilan keputusan auditor. Jika auditor memiliki sikap yang teguh mengenai pentingnya independensi dalam audit, mereka akan cenderung menolak praktik *lowballing audit* dan membatasi *audit tenure* yang panjang. Namun, jika auditor memiliki sifat *machiavellian*, seperti manipulatif, tidak bermoral, dan berorientasi pada keuntungan pribadi, auditor tersebut akan cenderung mengharapkan keuntungan jangka panjang.

Berdasarkan uraian diatas, kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:



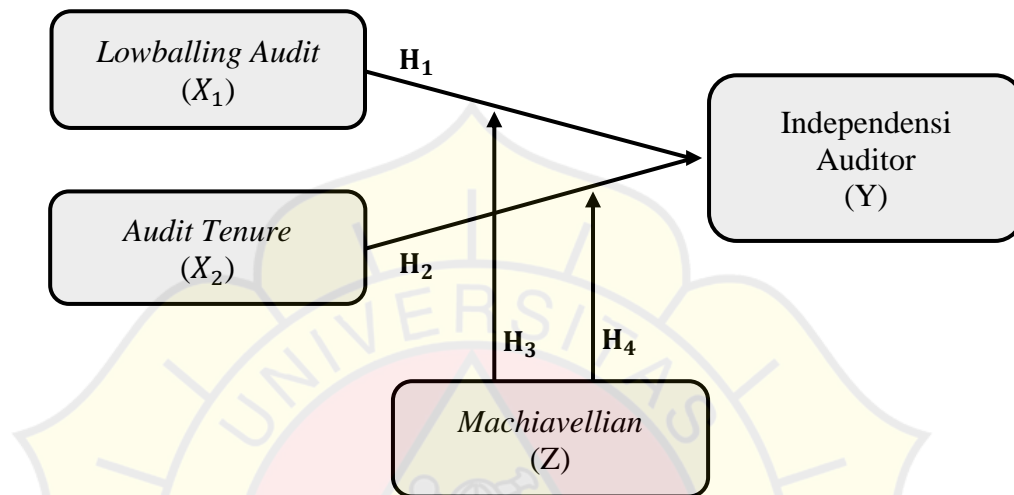


Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

Sumber: Data diolah penulis

2.4. Kerangka Konseptual

Mengacu pada pemaparan yang sudah dikemukakan sebelumnya, maka secara sederhana dapat dijelaskan sebagai berikut:



Gambar 2.2 Kerangka Konseptual

Sumber: Data diolah penulis

2.5. Hipotesis Penelitian

Hipotesis adalah sebuah jawaban sementara yang diajukan pada permasalahan penelitian. Berdasarkan penjelasan di atas, maka dapat di rumuskan hipotesis antara lain yaitu:

2.5.1. Pengaruh *Lowballing Audit* Terhadap Independensi Auditor

Lowballing adalah praktik di mana auditor baru menawarkan biaya audit rendah pada tahun pertama tanpa memperoleh banyak keuntungan, tetapi mengharapkan untuk memperoleh pendapatan yang lebih tinggi pada tahun-tahun berikutnya. Dalam penelitian Yusuf (2019) dan Lee & Gu (1998), *lowballing audit* berpengaruh positif

terhadap independensi auditor. Pengaruh *lowbaling* terhadap independensi auditor bergantung pada siapa yang memiliki hak untuk memecat dan mempekerjakan auditor. *Lowballing* dapat memperkuat independensi auditor ketika pemilik yang memegang hak, namun dapat mengancam independensi auditor ketika manajer yang memegang hak (Lee & Gu, 1998). Sementara itu, DeAngelo (1981) dalam penelitiannya menyatakan bahwa *lowballing audit* tidak berpengaruh terhadap independensi auditor dikarenakan praktik *lowballing* merupakan respons kompetitif terhadap harapan kuasi-sewa di masa depan, dan tidak dengan sendirinya merusak independensi.

Kerugian dari *lowballing* yang sering disebutkan adalah independensi auditor yang dapat melemah (Kanodia & Mukherji, 1994). Kuntadi (2020) menyatakan bahwa *lowballing audit* berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor. *Lowballing* dikatakan memiliki dampak negatif karena auditor memiliki keterikatan keuangan dengan klien, sehingga praktik *lowballing* dapat mengganggu kemampuan auditor untuk bertindak independen dari manajer (Fatemi dalam Kuntadi, 2020). Hal ini diperkuat dengan penelitian Yanti et al. (2014) dan Yessie (2018), yang menyatakan bahwa *lowballing* berpengaruh signifikan terhadap opini audit. Pemikiran auditor yang mengharapkan kelanjutan masa perikatan di periode berikutnya dapat mempengaruhi pemberian opini yang dilakukan oleh auditor. Sikap auditor yang tidak independen akan mempengaruhi pemikirannya dan

dapat membuatnya menyetujui tindakan klien yang keliru (Yanti, et al., 2014).

Adanya keterkaitan antara *fee* audit dengan praktik *lowballing audit* dapat menjadi sumber konflik kepentingan dan mengganggu independensi auditor, karena auditor seringkali akan mengharapkan pendapatan yang lebih besar di masa depan. Selain itu, pada saat *fee* audit rendah, auditor akan cenderung akan mengejar efisiensi dengan mengurangi jumlah sumber daya yang digunakan untuk audit, seperti waktu atau personel yang tersedia sehingga mempengaruhi independensi auditor. Keterbatasan waktu audit dapat menyebabkan auditor tidak maksimal dalam melaksanakan prosedur audit yang berlaku sehingga mempengaruhi keakuratan dan ketepatan temuan audit. Sementara itu, keterbatasan *personel* audit dapat mengakibatkan tekanan bagi auditor yang bertugas dalam menyelesaikan tugasnya karena dengan jumlah personel yang sedikit akan menambahkan beban pekerjaan untuk auditor yang bertugas. Hal ini sejalan dengan penelitian Gupta et al. dalam Yessie (2018), yang menyatakan bahwa auditor akan berhati-hati terhadap ancaman terhadap independensi kinerja mereka, apabila auditor menerima *fee* audit yang lebih tinggi.

H1: *Lowballing Audit* berpengaruh negatif terhadap Independensi Auditor.

2.5.2. Pengaruh *Audit Tenure* Terhadap Independensi Auditor

Audit tenure adalah lama hubungan profesional antara auditor atau Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan klien tertentu dalam melakukan audit. Penelitian Daoud (2020) mengungkapkan bahwa *audit tenure* tidak adanya relasi yang cukup besar pada independensi auditor dikarenakan auditor eksternal dengan masa jabatan yang lebih lama tidak menjamin bahwa independensi auditor akan lebih tinggi. Sedangkan studi yang dilakukan oleh Wicita & Osesoga (2019), menunjukan bahwa *audit tenure* tidak berdampak apapun terhadap independensi auditor karena sebagian besar responden pada penelitian tersebut tidak menjalin relasi audit yang terlampau lama dengan klien, menjadikan independensi performa auditor tetap terjaga.

Berbeda dengan penelitian Alam & Arfah (2021) yang dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa *audit tenure* berdampak positif terhadap independensi auditor, hal ini dikarenakan independensi seorang auditor tidak ditentukan oleh durasi hubungan antara auditor dengan klien, melainkan oleh integritas di dalam diri auditor yang akan membentuk sifat profesionalisme dan membentuk perilaku independensi seorang auditor. Penelitian tersebut diperkuat dengan penelitian penelitian Nasir et al. (2021) yang mengungkapkan bahwa *audit tenure* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor. Hal ini disebabkan oleh durasi hubungan yang panjang antara auditor dan klien, yang memberikan peluang auditor

untuk lebih mengerti bisnis klien tanpa mengurangi objektivitasnya. *Audit tenure* dapat mengurangi independensi auditor jika sikap independensinya tidak dijaga dengan baik, Auditor tersebut cenderung cepat merasa puas, kurang menunjukkan inovasi, serta tidak terlalu ketat dalam menjalankan prosedur audit. Oleh karena itu, diperlukan pendekatan yang lebih kreatif untuk meningkatkan kualitas dan efektivitas proses audit secara keseluruhan.

Sementara itu, Asana & Yogantara (2020) dalam penelitiannya menyatakan bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif terhadap independensi auditor, hal ini dikarenakan semakin dekat hubungan antara auditor dan klien, sering kali hubungan tersebut berkembang menjadi seperti hubungan kekeluargaan atau tidak kurang dari sekadar hubungan teman di tempat kerja, sehingga dapat membuat auditor lebih menuruti permintaan dari kliennya. Selain itu, penelitian Artini & Yuniasih (2021) juga menyatakan bahwa masa jabatan auditor memiliki dampak negatif terhadap independensi auditor. Hubungan yang lama dengan klien yang sama dapat menimbulkan rasa kedekatan yang berlebihan, yang bisa menjadi bahaya bagi auditor dalam mengambil beberapa keputusan di masa depan (Devy dalam Artini & Yuniasih, 2021). Penelitian-penelitian tersebut diperkuat dengan penelitian Muradzikwa et al. (2022), yang juga menyatakan bahwa *extended audit tenure* berdampak negatif terhadap independensi auditor, karena durasi jabatan yang terlalu lama dapat melemahkan objektivitas dan

kemandirian auditor dengan potensi penyimpangan yang besar sehingga memberikan dampak negatif yang kuat terhadap independensi auditor, sedangkan masa jabatan audit yang pendek mengurangi independensi auditor dengan penyimpangan kecil sehingga berdampak kecil pada independensi auditor.

Audit tenure yang berkelanjutan dapat menyebabkan auditor mengembangkan hubungan yang terlalu dekat dengan manajemen perusahaan dan akan cenderung memihak pada kepentingan klien. Resiko lain yang dapat ditimbulkan dari *audit tenure* yang berkelanjutan yaitu dapat meningkatkan rasa ketergantungan auditor terhadap klien.

H2: *Audit Tenure* berpengaruh negatif terhadap Independensi Auditor.

2.5.3. Machiavellian Memoderasi Pengaruh *Lowballing Audit* Terhadap Independensi Auditor

Lowballing audit merupakan penawaran harga rendah yang dilakukan auditor untuk mendapatkan kontrak audit dengan harapan mendapatkan keuntungan di masa depan. *Lowballing audit* beresiko terhadap independensi seorang auditor dikarenakan auditor akan cenderung mementingkan kepentingan klien dalam rangka mempertahankan atau memenangkan kontrak.

Berdasarkan penelitian (Dalton dan Radtke dalam Suzila, 2018), *Machiavellian* adalah sebuah istilah yang merujuk pada karakteristik atau sifat seseorang yang cenderung manipulatif, licik, dan tidak ragu

menggunakan segala cara, termasuk cara yang tidak etis, untuk mencapai tujuan pribadi atau kekuasaan. Auditor dengan sifat *machiavellian* lebih rentan terhadap tekanan keuangan atau keuntungan pribadi yang ditawarkan oleh praktik *lowballing audit*, hal ini memungkinkan auditor akan menurunkan standar independensi untuk memenuhi kebutuhan atau keinginan-nya. Individu dengan tingkat *machiavellian* yang tinggi cenderung lebih rentan melakukan tindakan yang melanggar etika dibandingkan mereka dengan tingkat *machiavellian* yang rendah. Semakin kuat sifat *machiavellian* seseorang, semakin rendah pula sensitivitasnya terhadap nilai-nilai etis yang dimilikinya (Farhan et al., 2019). Selain itu, temuan studi oleh Martini & Pertama (2019) menyatakan bahwa semakin tinggi sifat Machiavellian yang dimiliki auditor, maka akan meningkatkan perilaku disfungsional auditor.

Oleh karena itu, jika auditor memiliki sikap yang kuat terhadap pentingnya independensi dalam praktik audit, auditor mungkin akan menolak praktik *lowballing audit* untuk mempertahankan independensinya. Namun, apabila seorang auditor memiliki sifat *machiavellian* yang merujuk pada sifat-sifat seperti manipulatif, tidak bermoral, dan orientasi pada keuntungan pribadi, auditor akan cenderung mengharapkan keuntungan di masa depan.

H3: *Machiavellian* memperkuat pengaruh *Lowballing Audit* terhadap Independensi Auditor.

2.5.4. *Machiavellian* Memoderasi Pengaruh *Audit Tenure* Terhadap Independensi Auditor

Memegang teguh sikap independensi adalah kunci untuk memastikan bahwa durasi hubungan audit (*audit tenure*) tidak memiliki pengaruh negatif terhadap independensi auditor. Hal ini sejalan dengan penelitian Alam & Arfah (2021), yang menyatakan bahwa independensi auditor tidak ditentukan oleh panjangnya hubungan antara auditor dan klien, melainkan oleh tingkat integritas yang dimiliki auditor. Integritas tersebut menjadi dasar dalam membangun profesionalisme dan menjaga sikap independensi auditor.

Namun, apabila seorang auditor cenderung memiliki sifat *machiavellian* telah menjalankan audit untuk klien yang sama dalam jangka waktu yang panjang dapat membuka peluang terjadinya hubungan yang mengarah pada ketergantungan antara auditor dan klien. Penelitian Putra & Sisdyani (2022) menyatakan bahwa sifat *machiavellian* memiliki efek positif pada perilaku disfungsi. Oleh karena itu, auditor akan cenderung mengabaikan atau mengurangi kewaspadaan mereka terhadap potensi konflik kepentingan yang akan timbul dari *audit tenure* yang lama, serta menolak rotasi audit yang diperlukan untuk mempertahankan independensi.

H4: *Machiavellian* memperkuat pengaruh *Audit Tenure* terhadap Independensi Auditor.