

**PENGARUH FAKTOR INTERNAL DAN FAKTOR EKSTERNAL
TERHADAP INDEPENDENSI AUDITOR
(Studi pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya)**

Drs. Ec. Hanny Wurangian, M.Si., Ak. dan Dr. Muslich Anshori, M.Sc., Ak.

Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga Surabaya

ABSTRACT

Public accountant role and its position is criticized by society, especially for some cases involving large companies and big certified public accountants, such as happened in the United States a few years ago. In Indonesia, there are some cases which still cause pro and contra in public. In those cases, public accountant professionalism is questioned. As we know, the most important aspect, which public accountants must maintain is trust from society as their users.

In this research, we analyzed auditor independency aspects and some factors, such as: quality of auditor, auditor financial wealth, auditor-client relationship, client size measure, audit duration, audit relation duration, and adherence to existing rules and regulations at certified public accountants in Surabaya. Population in this research is auditors and partners who sign audited financial statements (audit reports) that work at certified public accountant offices in Surabaya. In Surabaya, there are 54 CPA Offices or 77 auditors and partners. All of those 77 auditors and partners acted as respondents and analysis units in this research. Thus, the data collection was done by census.

Multiple Regression Model was used to test hypothesis which said that quality of auditor, auditor financial wealth, auditor-client relationship, client size measure, audit duration, audit relation duration, and adherence to existing rules and regulations, both collectively and partially, affected auditor independency at CPA Office in Surabaya.

This research shows that quality of auditor, auditor financial wealth, auditor-client relationship, client size measure, audit duration, audit relation duration, and adherence to existing rules and regulations, collectively, affect auditor independency at CPA Office in Surabaya. And only 3 or 7 tested variables, which are quality of auditor, auditor-client relationship, and audit duration, partially, affect auditor independency, which the most affected variable is auditor-client relationship.

Keywords: *Quality, Financial wealth, Client, Auditor, Audit duration, Audit relation duration, Adherence to existing rule and regulation, Independency and CPA Office.*

PENDAHULUAN

Latar Belakang Masalah

Pemakai laporan keuangan bukan hanya pihak investor maupun manajemen perusahaan sebagai pihak yang menyajikan laporan keuangan, namun juga termasuk pihak lain yang memiliki kepentingan yang berbeda terhadap perusahaan. Adanya perbedaan kepentingan tersebut menyebabkan diperlukannya penilaian dari seorang yang independen untuk memastikan kewajaran dan kesesuaian laporan keuangan yang disusun oleh pihak manajemen perusahaan sesuai dengan aturan yang berlaku dan kenyataan yang ada. Seseorang yang independen tersebut dalam hal ini menyangkut profesi akuntan publik. Peran akuntan publik diharapkan dapat bertindak sebagai komunikator perkembangan usaha, dimana melalui siklus akuntansi yang tertata baik, masyarakat berharap dapat menerima dan memahami informasi perkembangan kegiatan usaha secara obyektif dan lengkap.

Untuk tujuan praktis, seorang akuntan publik harus bebas dari semua hubungan yang memiliki potensi untuk menimbulkan bias. Salah satu cara untuk bebas dari hubungan tersebut adalah sikap independen auditor. Ditinjau dari segi profesi, sikap mental independen merupakan tujuan yang harus dicapai dalam setiap pemberian jasa profesional. Independensi akan terwujud apabila auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya atau dengan kata lain, independensi menyangkut kemampuan untuk bertindak obyektif dan penuh integritas. Dalam perkembangannya, peran dan posisi akuntan publik banyak menjadi sasaran kritik masyarakat pada umumnya dan dunia usaha pada khususnya, terutama untuk beberapa kasus yang melibatkan perusahaan besar dan kantor akuntan publik besar, seperti yang terjadi di Amerika Serikat beberapa waktu yang lalu. Di Indonesia juga ada beberapa kasus yang masih mengundang pro kontra masyarakat. Dalam kasus-kasus tersebut, profesionalisme akuntan publik dipertanyakan. Padahal sebagaimana diketahui bahwa modal utama dari seorang akuntan publik adalah kepercayaan dari masyarakat sebagai pengguna jasanya.

Penilaian terhadap independensi akuntan publik terbatas pada evaluasi penampilan, yaitu dari cara dan hasil kerja yang dilakukan oleh akuntan. Beberapa faktor yang dapat mempengaruhi independensi akuntan publik antara lain, faktor-faktor yang ada dalam diri akuntan publik antara lain: (a) pengetahuan berupa pendidikan, pengalaman dan penguasaan bidang ilmunya, (b) kecakapan profesional berupa kemampuan untuk

melaksanakan audit secara efisien, (c) tanggungjawab akuntan publik yang berkaitan dengan penegakan nilai etika, mutu pekerjaan, keandalan informasi serta kerahasiaan. Faktor-faktor yang ada di luar diri akuntan publik antara lain: (a) kepentingan dalam memberikan jasa non audit, (b) tingkat persaingan antar kantor akuntan publik, (c) lamanya hubungan dengan pihak yang diaudit, (d) besarnya *fee* audit, dan (d) jangka waktu pemeriksaan (Arif, 2001).

Penelitian ini merupakan kelanjutan dan pengembangan dari penelitian yang melihat dari segi integritas dan obyektivitas auditor (dalam hal ini adalah akuntan publik). Penelitian ini melihat dari segi independensi auditor, sehingga dalam penelitian ini faktor-faktor yang diuji pengaruhnya terhadap independensi akuntan publik, masih sama dengan yang diuji pengaruhnya terhadap integritas dan obyektivitas auditor. Wilayah penelitian ini juga masih sama dengan penelitian sebelumnya dan terbatas pada para akuntan publik yang berkantor (Kantor Akuntan Publik/ KAP) di Surabaya.

Rumusan Masalah

Seperti telah diuraikan di muka, tentang adanya beberapa faktor internal dan eksternal yang dapat mempengaruhi independensi akuntan publik, maka masalah penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut; apakah kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit, dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku secara parsial maupun secara bersama-sama mempunyai pengaruh terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya?

Penelitian ini dimaksudkan untuk menganalisis aspek independensi serta faktor kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit, dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku pada kantor akuntan publik di Surabaya. Hasil penelitian diharapkan dapat bermanfaat untuk mendukung usaha pengembangan ilmu dan profesi akuntan publik di masa yang akan datang, sebagai acuan umpan balik yang bermanfaat dalam usaha evaluasi profesi akuntan publik demi peningkatan kinerja dan profesionalitas, serta untuk mendukung usaha pengedukasian masyarakat, khususnya pemakai laporan keuangan auditan mengenai peran dan fungsi akuntan publik.

LANDASAN TEORI

Profesi Akuntan Publik sebagai Auditor

Akuntan publik adalah akuntan yang memiliki ijin dari menteri keuangan atau pejabat yang berwenang lainnya untuk menjalankan praktek akuntan publik. Profesi akuntan publik sebagai pihak penerima kerja dari pemberi kerja (klien), seharusnya bertanggung jawab sepenuhnya kepada pemberi kerja, seperti profesi dokter, pengacara, dan lain-lain. Namun pada kenyataannya, profesi akuntan tidak bertanggung jawab kepada pemberi kerja (klien), akan tetapi bertanggung jawab sepenuhnya terhadap pihak-pihak yang berkepentingan dengan hasil pekerjaannya (hasil audit) misalnya: pemegang saham, kantor pajak, calon investor, kreditor, karyawan, dan lain-lain. Dengan demikian, profesi akuntan itu bertanggung jawab kepada publik atau masyarakat keuangan. Akibat adanya tanggung jawab kepada publik tersebut maka akuntan harus mengabdikan diri demi kepentingan publik melalui pelayanan yang sebaik-baiknya dengan penuh independensi, dan profesional dalam hal pengauditan laporan keuangan dan penyajian hasil pengauditan serta pemberian opini terhadap hasil tersebut dan akuntan harus mempertahankan hal itu walaupun harus bertabrakan dengan kepentingan pemberi kerja.

Salah satu bentuk atau jenis praktek akuntan publik adalah melakukan pemeriksaan (pengauditan) terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh kliennya. Auditor mempunyai beberapa tanggungjawab yang berkaitan dengan profesinya, antara lain:

- (a) Mendeteksi dan melaporkan kecurangan (*fraud*), kekeliruan, dan ketidakberesan. Pendeteksian terhadap kekeliruan dan ketidakberesan dapat berupa kekeliruan pengumpulan dan pengolahan data akuntansi, kesalahan estimasi akuntansi, kesalahan penafsiran prinsip akuntansi tentang jumlah, klasifikasi dan cara penyajian, penyajian laporan keuangan yang menyesatkan serta penyalahgunaan aktiva.
- (b) Mempertahankan sikap independensi dan menghindari konflik kepentingan, dengan bersikap jujur, bebas dari kewajiban klien, dan tidak mempunyai kepentingan dengan klien baik terhadap manajemen maupun pemilik.
- (c) Mengkomunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit, dimana jika hasil evaluasi yang dilakukan auditor mengindikasikan adanya ancaman terhadap kelangsungan hidup perusahaan, auditor wajib mengevaluasi rencana manajemen untuk memperbaiki kondisi tersebut. Apabila ternyata rencana manajemen tidak memuaskan, auditor boleh tidak memberikan pendapat dan perlu diungkapkan dalam laporan auditan.
- (d) Menemukan tindakan melanggar hukum dan perundang-undangan oleh satuan usaha dari klien. Penentuan pelanggaran tersebut bukan hanya berdasarkan kompetensi auditor, namun juga menurut hasil penilaian ahli hukum.

Hasil penelitian Neebes, Guy dan Whittington (1991) membagi tindakan *illegal* ke dalam dua kategori, pertama adalah tindakan tersebut berpengaruh langsung dan material

terhadap laporan keuangan, sehingga auditor bertanggungjawab mendesain audit yang dapat memberikan jaminan kewajaran laporan keuangan yang bebas dari salah saji material. Kedua, adalah tindakan yang tidak berpengaruh langsung terhadap laporan keuangan, auditor bertanggungjawab mengevaluasi ketika ada informasi yang menarik perhatian bahwa tindakan *illegal* mungkin terjadi yaitu dengan menerapkan prosedur tambahan.

Independensi

“A member in public practice shall be independent in the performance of professional services as required by standards promulgated by bodies designated by Council.” (Rule 101-Independence).

Secara spesifik Rule-101 menyatakan bahwa independensi akan dianggap gagal jika:

- a. Selama masa *professional engagement* atau pada saat menyatakan opini, akuntan publik:
 1. Terdapat kepentingan finansial pada perusahaan yang diauditnya.
 2. Merupakan penjamin atau pelaksana atau administrator suatu *estate*, yang mana terdapat kepentingan finansial pada perusahaan yang diauditnya.
 3. Memiliki hubungan kerjasama dengan perusahaan, atau karyawan atau direktur, atau dengan pemegang saham utama tempat akuntan publik melakukan audit.
 4. Memiliki hutang piutang dengan perusahaan, karyawan, direktur maupun pemegang saham utama yang diauditnya.
- b. Selama periode laporan keuangan, selama *professional engagement*, atau pada saat menyampaikan opini, akuntan publik:
 1. Memiliki hubungan dengan perusahaan sebagai promotor, *underwriter* atau *voting trustee*, karyawan atau direktur atau yang berkapasitas sebagai seseorang yang setara dengan anggota manajemen maupun karyawan perusahaan yang diauditnya.
 2. Merupakan sebagai penjamin suatu pensiun atau *profit-sharing trust* perusahaan yang diauditnya.

Sukrisno (1996) mengklasifikasikan aspek independensi seorang auditor menjadi 3 aspek, yaitu:

- a. Independensi senyatanya/ dalam kenyataan (*independence in fact*), yaitu suatu keadaan dimana auditor memiliki kejujuran yang tinggi dan melakukan audit secara obyektif. Hal yang sama juga dinyatakan oleh Arens dan Loebbecke (1995:50). Dari beberapa pendapat tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa seorang auditor dalam melaksanakan pekerjaannya harus mampu bersikap netral/ tidak memihak terhadap berbagai kepentingan yang dapat mempengaruhi pekerjaan, sehingga dia akan merasa lebih independen dalam pekerjaannya. Apabila hal tersebut tidak terjadi, maka

- bagaimanapun hebatnya keahlian teknis yang dipunyainya, dia akan kehilangan independensi.
- b. Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*), yaitu pandangan pihak luar terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Auditor harus menjaga kedudukannya sedemikian rupa sehingga pihak lain akan mempercayai sikap independensi dan obyektivitas. Adanya kepercayaan tersebut memberikan nilai lebih pada audit yang dilaksanakan karena tanggung jawab seorang auditor terletak di tangan pihak-pihak lain yang terkait dengan laporan keuangan. Hal ini juga dinyatakan oleh IAI, bahwa kepercayaan masyarakat akan berkurang apabila terdapat bukti-bukti bahwa kebebasan sikap auditor itu telah berkurang, bahkan berkurangnya kepercayaan masyarakat dapat juga disebabkan karena keadaan-keadaan yang menurut perkiraan sementara orang akan dapat mengurangi kebebasan tersebut. Sehingga untuk itu, ditambahkan oleh Sukrisno (1996), seorang auditor tidak hanya harus bebas menurut faktanya tetapi juga harus mampu menghindari keadaan yang membuat orang lain meragukan kebebasannya.
 - c. Independensi dari sudut keahlian atau kompetensinya (*independence in competence*), hal ini berhubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya. Independensi ini berkaitan erat dengan kecakapan profesional seorang auditor. Aspek ini mensyaratkan bahwa seorang auditor harus diberikan kebebasan dalam menentukan penggunaan aspek keahliannya dalam melaksanakan tugasnya.

The Independence Standards Board (2000:11) states, "the goal of auditor independence is to support user reliance on the financial reporting process and to enhance capital market efficiency". Sementara itu, Elliot dan Jacobson (1998:1) menyatakan, "*the purpose of audit independence is to improve the cost-effectiveness of the capital market by reducing the likelihood of material bias by auditors that can undermine the quality of the audit*". Dijelaskan bahwa tujuan dari audit independen adalah meningkatkan kepercayaan terhadap laporan keuangan dan mengurangi risiko informasi terhadap ketidaktelitian laporan keuangan. Risiko informasi ini dinyatakan dalam biaya modal baik untuk perusahaan itu sendiri maupun pasar secara umum. Dibahas pula pengaruh jasa non audit terhadap independensi menimbulkan masalah materialitas. Sebagai contoh, mereka membantah bahwa *fee* audit itu sendiri yang dibayarkan oleh klien mempengaruhi independensi tetapi tidak cukup material membuat bias pertimbangan auditor.

Pengertian Auditor Independen

Auditor dalam menjalankan fungsinya sebagai pihak yang netral, yang dipercaya dalam melayani kepentingan pemakai laporan keuangan/ masyarakat dalam pengambilan keputusan ekonomi, harus mempertahankan sikap mental independen. Auditor independen merupakan unsur yang sangat penting dalam pasar modal serta tidak bisa lepas hubungannya dengan efisiensi pasar modal yang ada. *Independence is generally understood to refer to the external auditor's mental state objectivity and lack of bias* (Security and Exchange Commission, 2000).

Standar umum auditing yang ketiga secara khusus menyatakan bahwa seorang auditor harus memiliki sikap mental yang independen dalam segala hal yang berhubungan dengan penugasan audit. *Because an essential element of the Securities and Exchange Commission's (SEC) primary mission is to protect investors and maintain the integrity of the securities market, all publicly traded companies must publish financial statements that have been independently audited* (SEC, 2000). Seorang auditor dikatakan tidak independen apabila seorang investor yang rasional dengan semua pengetahuan yang berhubungan dengan kenyataan dan peristiwa menyimpulkan bahwa auditor tidak mampu melaksanakan pencapaian tujuan serta memberikan pertimbangan.

Peningkatan *fee* yang diterima oleh auditor dari klien audit mereka, khususnya dalam jumlah yang besar akan menimbulkan suatu *economic bond* antara klien dan auditor. Hal ini cenderung meragukan posisi seorang auditor dalam hubungannya dengan klien, termasuk di dalamnya peranan auditor sebagai penasehat klien. Dalam hal auditor juga memberikan jasa lainnya selain audit, terdapat kemungkinan auditor yang bersangkutan mengurangi obyektivitas selama pelaksanaan audit. Penelitian yang telah didokumentasikan adalah kemungkinan jasa non audit dapat mempengaruhi tindakan serta pertimbangan audit (Lowe *et al.*, 1999).

Faktor-Faktor yang Dapat Mempengaruhi Independensi

SEC mengeluarkan *final rule* tentang *Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*, yang berlaku efektif tanggal 5 Februari 2001. Dalam rule 2-01 disebutkan bahwa seorang akuntan tidak independen terhadap klien audit disebabkan hal tertentu, yaitu:

a. *Financial relationship*

Investasi langsung atau tidak langsung yang material, mempunyai kedudukan kepercayaan, wewenang didalam pengambilan keputusan investasi, investasi perusahaan klien audit, hubungan hutang piutang, rekening deposito, sebagai perantara, *commodity account* (transaksi perdagangan) dan polis asuransi.

b. *Employment relationship*

- Hubungan tenaga kerja antara akuntan atau anggota keluarganya dengan klien audit, yang mempunyai risiko akuntan tidak dapat melaksanakan tujuan audit serta pertimbangan yang independen.
- c. *Business relationship*
Apabila KAP atau petugas didalam perusahaan memiliki suatu hubungan bisnis yang langsung atau material tidak langsung dengan klien audit atau setiap orang sebagai asosiasi dengan pihak klien audit dengan kapasitas sebagai pengambil keputusan yaitu sebagai direktur, *officer* atau pemegang saham.
 - d. *Transactions or situations involving the provision of non audit services*
Menyusun pembukuan atau jasa lainnya yang berhubungan dengan laporan keuangan klien, bertindak sebagai *appraisal* atau jasa penilai dengan pendapat wajar, fungsi manajemen, jasa merekrut tenaga eksekutif maupun karyawan, jasa perantara (makelar), konsultan hukum, jasa tenaga ahli.
 - e. *Transactions or situations involving the receipt of contingent fees*
Jasa dengan *fee* tertentu yang akan diterima tergantung terhadap keberhasilan perusahaan dalam *public offering*.

Beattie, Brandt dan Fearnley (1999) menyatakan bahwa faktor-faktor yang dapat mempengaruhi independensi auditor antara lain:

- a. Ketergantungan ekonomis auditor terhadap *auditee*, yaitu pendapatan partner yang tergantung dari besarnya komposisi total pendapatan kantor akuntan publik dari klien audit tertentu.
- b. Tingkat persaingan yang tinggi dalam pasar audit eksternal, seperti pengurangan *fee* serta kompetisi *law balling* antara KAP, penekanan anggaran oleh KAP terhadap staffnya.
- c. Ketentuan *Non Audit Service* (NAS) oleh auditor, seperti mencari tenaga eksekutif maupun janji servis lainnya oleh pihak auditor.
- d. Fleksibilitas standar akuntansi.
- e. Besar kecilnya Kantor Akuntan Publik (KAP).
- f. Peranan sebagai komite audit yang berperan sebagai direktur non eksekutif, dimana secara mayoritas mempertahankan reputasi pribadinya masing-masing.
- g. Kepentingan keuangan pada perusahaan klien, seperti *fee* audit yang tidak dibayar.
- h. Pengaruh dari direktur perusahaan yang dalam kenyataannya mengendalikan auditor yang ditunjuknya serta imbalannya.
- i. Ukuran klien (besar maupun statusnya yang tinggi).
- j. Beban perusahaan apabila terjadi penggantian auditor, seperti reaksi pasar dan biaya tambahan bagi manajemen.
- k. Ketentuan pemerintah atau regulator, serta kebutuhan penggantian auditor.
- l. Risiko yang terjadi bagi auditor akibat kualitas audit yang jelek, dimana risiko disini berupa kehilangan status sebagai auditor terdaftar, risiko berupa sanksi dari organisasi profesi, serta risiko rusaknya reputasi.

- m. Peraturan tentang penugasan dan *fee* auditor, rotasi partner auditor, misalnya minimal setiap 7 tahun serta kebutuhan untuk menunjuk kembali auditor setiap tahunnya.

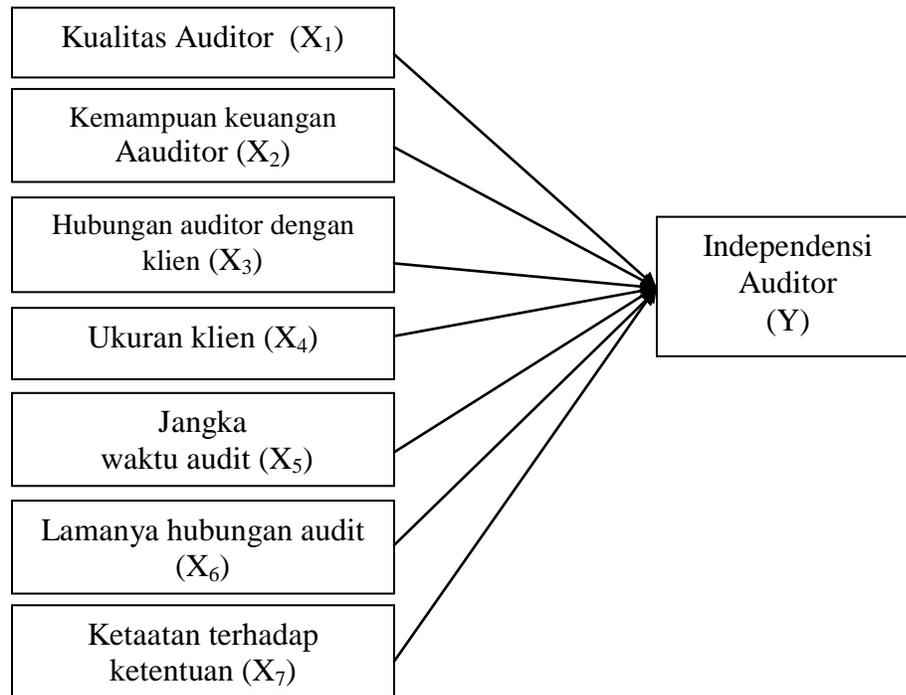
Akuntan yang dalam periode sebelum 1970 memberikan jenis jasa audit, *accounting* dan *tax*, telah berkembang 20 tahun kemudian secara radikal, dari jasa akuntansi tradisional berkembang menjadi jasa yang bersifat *business advisory*. Sebagai contoh adalah KPMG, yang pada tahun 1997 memiliki *partnership* dalam perusahaan *advisory* yang memberikan jenis jasa seperti: *accounting & auditing, taxation, mergers & acquisitions, business valuation, information system consulting, human resources management, corporate finance, ISO registration & training, financial planning, business advisory services, management consulting, insolvency, forensic, investigations*, dan *international business* (Greenwood *et al.*, 2002), yang mengakibatkan akuntan beralih ke usaha sebagai penasihat bisnis daripada sebagai auditor itu sendiri. *The Sarbanes Oxley Act of 2002* membatasi jenis jasa konsultasi yang diberikan auditor kepada kliennya, karena hal ini merupakan salah satu sebab yang mengganggu independensi auditor.

Jika dilihat dari sisi persepsi akuntan publik (partner, manajer, senior auditor), dengan perbedaan pendidikan dan pengalaman, maka mereka dapat memiliki perbedaan persepsi di dalam memahami terpenuhinya aspek independensi auditor. Menurut Marr (1982) sebagaimana yang dikutip oleh Atkinson (1994:276), penelitian mengenai persepsi harus menunjukkan masalah-masalah yang bisa dipecahkan oleh sistem perseptual, dengan kata lain harus bisa menunjukkan dimana obyek dan menentukan obyek tersebut. Independensi adalah obyek dan bagaimana sistem perseptual para akuntan publik, manajer, senior auditor dan pihak lainnya dalam mengartikan obyek tersebut adalah penting.

Kerangka Konseptual dan Hipotesis Penelitian

Adanya aspek-aspek, seperti; kualitas individu auditor, kemampuan keuangan auditor, adanya hubungan istimewa antara auditor dan klien, pengaruh ukuran klien, jangka waktu audit maupun undang-undang/ hukum/ peraturan yang mungkin akan mempengaruhi independensi auditor, tidak menutup pula kemungkinan terjadi perbedaan persepsi dari para auditor dalam memberikan tanggapan atas terpenuhinya aspek independensi auditor. Berdasarkan pola berpikir tersebut, maka kerangka konseptual dalam penelitian ini dinyatakan dalam gambar 1.

Gambar 1
Kerangka Konseptual Hubungan Antar Variabel



Dari tinjauan teoritis dan beberapa pertimbangan logis yang berkaitan dengan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi independensi auditor, maka dapat disusun hipotesis sebagai berikut:

- H1: Kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit, dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku secara bersama-sama mempunyai pengaruh terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya.**
- H2: Kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit, dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku secara parsial mempunyai pengaruh terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya.**

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Penelitian ini akan menguji hubungan antara beberapa variabel bebas dengan satu variabel bergantung. Sebagai variabel tidak bebas atau variabel bergantung dalam penelitian ini adalah independensi auditor (Y). Adapun variabel bebas adalah; kualitas auditor (X_1), kemampuan keuangan auditor (X_2), hubungan auditor dengan klien (X_3), ukuran klien (X_4), jangka waktu audit (X_5), lamanya hubungan audit (X_6), ketaatan terhadap ketentuan (X_7).

Definisi Operasional

Untuk dapat mengukur dan memberikan ukuran pada masing-masing variabel, maka variabel-variabel tersebut didefinisikan secara operasional. Definisi operasional variabel tidak bebas atau variabel bergantung sebagai berikut:

Independensi akuntan publik

Independensi merupakan salah satu faktor yang menentukan kualitas pekerjaan auditor disamping faktor obyektivitas, keahlian, dan integritas moral. Dalam menjalankan tugasnya, akuntan publik harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional. Sikap mental tersebut harus meliputi independen dalam kenyataan (*in facts*) yaitu tidak mempunyai hubungan keuangan (hutang piutang), kepegawaian, keterlibatan sebagai pejabat kunci di perusahaan klien, *non audit services*, *contingent fee* serta bonus maupun dalam penampilan (*in appearance*) yaitu kebebasan pihak. Independen dalam kenyataan (*in facts*) adalah suatu keadaan dimana auditor memiliki kejujuran yang tinggi dan melakukan audit secara obyektif, sedangkan independensi dalam penampilan (*in appearance*) merupakan pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Variabel ini diukur dengan 5 (lima) pernyataan pada kuesioner dengan menggunakan skala interval 1- 4.

Adapun variabel bebas didefinisikan sebagai berikut:

(1) Kualitas auditor

Kualitas auditor merupakan kemampuan profesional individu auditor dalam melakukan pekerjaannya. Faktor ini diukur melalui indikator pendidikan formal/informal auditor (S1, S2, S3), pelatihan, pengalaman, dan penguasaan ilmu diluar akuntansi (pajak, komputer, ekspor-impor, dan lainnya) yang diukur dengan 4 pernyataan pada kuesioner dengan menggunakan skala interval 1- 4. Semakin tinggi angka menunjukkan semakin baik kualitas auditor.

- (2) Kemampuan keuangan auditor, yang meliputi;
- a. Besar kecilnya *fee* yang diterima kantor akuntan
Jika *fee* yang diterima KAP besar, biasanya cenderung takut kehilangan klien, karena dengan demikian mereka juga akan kehilangan sebagian besar pendapatannya atau bisa saja memberikan imbalan (*counterpart fee*) besar kepada pejabat kunci klien yang diaudit. Jika *fee* yang diterima KAP kecil, biasanya KAP tidak merasa tergantung pada klien, sehingga hilangnya klien tersebut tidak akan berpengaruh terhadap pendapatan yang diterima KAP.
 - b. Pendapatan lain yang diperoleh selain pendapatan dari KAP sebagai signing partner.
 - c. Intensitas persaingan antar KAP.
- Masing-masing item diukur melalui pernyataan dengan menggunakan skala interval 1-4. Semakin tinggi angka menunjukkan semakin besar kemampuan keuangan auditor.
- (3) Hubungan auditor dengan klien, yang meliputi;
- a. *Non audit services* (jasa rekrutmen, konsultasi perpajakan, keuangan dan manajemen).
 - b. Hubungan keuangan, investasi, kepegawaian, hutang piutang maupun keterlibatan sebagai pejabat/ petugas kunci di perusahaan klien.
 - c. *Contingent fee*
 - d. Pemberian hadiah/ bonus di luar *fee* utama.
- Masing-masing item diukur melalui pernyataan dengan menggunakan skala interval 1-4. Semakin tinggi angka menunjukkan semakin kecil hubungan auditor dengan klien.
- (4) Ukuran klien, yang meliputi;
- a. Nama besar klien, misalnya Pertamina, Telkom, maupun perusahaan lain yang berskala besar dan berstatus cukup tinggi.
 - b. Klien dengan rata-rata aset dengan nilai yang besar.
- Masing-masing item diukur melalui pernyataan dengan menggunakan skala interval 1-4. Semakin tinggi angka menunjukkan semakin kecil ukuran klien.
- (5) Jangka waktu audit, meliputi; jangka waktu pemeriksaan yang disesuaikan dengan kebutuhan klien (kapan suatu laporan keuangan auditan diumumkan atau harus diserahkan kepada instansi tertentu yang berwenang sehingga mempengaruhi auditor untuk dapat membuat prosedur audit yang cepat dan tepat tanpa risiko dikemudian hari). Variabel ini diukur melalui dua item. Masing-masing item diukur melalui pernyataan dengan menggunakan skala interval 1-4. Semakin tinggi angka menunjukkan bahwa yang menentukan jangka waktu adalah auditor.

- (6) Lamanya hubungan dalam penugasan audit yang berkelanjutan, yang mana KAP dapat mengidentifikasi dirinya sendiri dengan kepentingan manajemen klien dan bukannya untuk kepentingan pihak ketiga atau masyarakat keuangan sebagai pengguna, yang diukur dengan pernyataan no.15 pada daftar pernyataan dengan menggunakan skala interval 1-4. Semakin tinggi angka menunjukkan semakin sedikit yang merupakan klien lama.
- (7) Faktor ketaatan, ketentuan dan peraturan yang berlaku, seperti adanya keharusan penggantian klien yang diaudit oleh partner tertentu dalam waktu 3 tahun, dan 5 tahun untuk KAP, SPM (Standar Pengendalian Mutu) KAP, pernyataan independensi bagi asisten, supervisor, manajer, partner yang mengaudit klien, yang diukur dengan 4 pernyataan. Masing-masing item diukur melalui pernyataan dengan menggunakan skala interval 1-4. Semakin tinggi angka menunjukkan semakin tinggi ketaatan auditor.

Populasi

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor atau partner yang menandatangani laporan keuangan auditan (laporan audit) yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP). Kantor Akuntan Publik yang dimaksud adalah KAP dengan seorang partner atau lebih dari satu orang partner yang ada di wilayah Surabaya. Sesuai dengan direktori KAP Indonesia 2004, di Surabaya terdapat 54 KAP dengan jumlah auditor (partner) sebanyak 77 Akuntan. Para auditor tersebut yang bertanggung-jawab terhadap setiap Laporan Audit yang terkait. Semua anggota populasi sebanyak 77 auditor dijadikan responden dalam penelitian ini. Dengan demikian pengumpulan data dilakukan secara sensus.

Teknik Analisis dan Pengujian Hipotesis

Analisis dan pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan model regresi linier berganda dengan spesifikasi model sebagai berikut:

$$Y = a_1 + b_1.X_1 + b_2.X_2 + b_3.X_3 + b_4.X_4 + b_5.X_5 + b_6.X_6 + b_7.X_7$$

Keterangan;

- Y = Independensi auditor
- X₁ = Kualitas auditor
- X₂ = Kemampuan keuangan auditor
- X₃ = Hubungan auditor dengan klien
- X₄ = Ukuran klien
- X₅ = Jangka waktu audit

X_6 = Lamanya hubungan audit
 X_7 = Ketaatan terhadap ketentuan

Pengestimasiian dengan model regresi linier berganda dilakukan dengan menggunakan program komputer SPSS for windows versi 11.05. Pengujian pengaruh secara bersama dilakukan melalui uji F, sedangkan pengujian pengaruh secara parsial dilakukan dengan uji t. Data yang digunakan terlebih dahulu diuji reliabilitas dan validitasnya. Pengujian hipotesis dilakukan setelah dilakukan pengujian beberapa asumsi klasik dari model regresi (pengujian normalitas, multikolinieritas, dan heteroskedastisitas). Pengujian dilakukan pada tingkat signifikansi 5%.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

Pengujian reliabilitas dilakukan dengan menggunakan *Cronbach's Alpha*, dengan menggunakan SPSS versi 11.05. Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa nilai *Alpha* yang diperoleh semuanya lebih besar dari 0,5. Hal tersebut berarti bahwa semua data dapat dipakai untuk menguji hipotesis penelitian karena sudah menunjukkan tingkat stabilitas dan kebaikan (*goodness*) dengan kategori tinggi. Dengan nilai *Alpha* yang semakin mendekati angka 1, maka konsistensi reliabilitas semakin tinggi.

Pengujian validitas menggunakan *Rankspearman's Rho Correlation*. Data dapat dikatakan valid apabila hasil pengujian menunjukkan angka ≤ 0.05 . Hasil pengujian validitas data penelitian menunjukkan bahwa variabel hasil pengolahan $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7$, dan Y memiliki tingkat validitas yang signifikan dengan nilai signifikansi di bawah 0,05. Hal ini berarti semua data penelitian yang digunakan sudah valid.

Uji normalitas, multikolinieritas, dan heteroskedastisitas menunjukkan bahwa data yang digunakan dalam pengestimasiian dengan model regresi berganda berdistribusi normal. Hasil pengujian multikolinieritas, dan heteroskedastisitas juga menunjukkan bahwa model tidak terjadi multikolinieritas, dan heteroskedastisitas (data hasil pengujian tidak disertakan dalam artikel ini).

Hasil estimasi dengan menggunakan model regresi linier berganda dan diolah dengan menggunakan program komputer SPSS versi 11.05 adalah sebagai berikut:

Tabel 1
Ringkasan Hasil Model Regresi

	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics		
					R Square Change	F Change	Sig. F Change
1	.797(a)	.635	.574	.4344	.635	10.426	.000

Sumber: Hasil estimasi regresi

Tabel 1 menunjukkan bahwa nilai F hitung sebesar 10,426 dengan tingkat signifikansi 0.000 yang berarti variabel X_1 , X_2 , X_3 , X_4 , X_5 , X_6 dan X_7 secara bersama-sama berpengaruh terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya. Angka R^2 sebesar 0,635 menunjukkan bahwa model tersebut dapat menjelaskan pengaruh ketujuh variabel bebas tersebut terhadap variabel bergantung sebesar 63,5 %, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel-variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini. Dari uji pengaruh tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang menyatakan bahwa kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit, dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku secara bersama-sama mempunyai pengaruh terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya, dapat diterima.

Tabel 2
Koefisien Regresi dan Tingkat Signifikansi

	Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.015	.554		.028	.978
X1	Kualitas auditor	.221	.073	.359	3.041	.004
X2	Kemampuan keuangan auditor	.059	.089	.072	0.669	.507
X3	Hubungan auditor dengan klien	.382	.090	.452	4.225	.000
X4	Ukuran klien	.037	.105	.038	0.350	.728
X5	Jangka waktu audit	.176	.082	.213	2.155	.037
X6	Lamanya hubungan audit	.020	.069	.033	0.294	.770
X7	Ketaatan terhadap ketentuan	.079	.115	.067	0.688	.495

Sumber: Hasil estimasi regresi

$$Y = 0,015 + 0,221X_1 + 0,059X_2 + 0,382X_3 + 0,037X_4 + 0,176X_5 + 0,020X_6 + 0,079X_7$$

Uji pengaruh masing-masing variabel bebas secara parsial ditunjukkan melalui nilai t dan signifikansi t. Seperti tampak dalam tabel 2, maka dapat dikatakan hanya variabel kualitas auditor (X_1), hubungan auditor dengan klien (X_3), dan jangka waktu audit (X_5) yang mempengaruhi independensi auditor pada Akuntan Publik (Y) di Surabaya. Dari uji pengaruh tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang menyatakan bahwa kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit, dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku secara parsial mempunyai pengaruh terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya, tidak sepenuhnya dapat diterima.

Pembahasan

Hasil pengujian menunjukkan bahwa faktor-faktor kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku, secara bersama-sama berpengaruh terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya. Pengujian menghasilkan nilai R^2 sebesar 0.635. Hal ini berarti model regresi yang dihasilkan mampu menjelaskan perubahan nilai variabel terikat sebesar 63,5%. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa ketujuh variabel bebas yang meliputi kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku mampu menjelaskan perubahan independensi auditor *signing partner* sebesar 63,5% dan sisanya sebesar 36.7% dijelaskan oleh faktor-faktor lain di luar model dan tidak diteliti dalam penelitian ini.

Model regresi yang dihasilkan dari pengujian hipotesis 2 adalah $Y_2 = 0,015 + 0,221X_1 + 0,059X_2 + 0,382X_3 + 0,037X_4 + 0,176X_5 + 0,020X_6 + 0,079X_7$. Untuk masing-masing variabel bebas, kualitas auditor memiliki pengaruh 0,221, kemampuan keuangan auditor memiliki pengaruh 0,059, hubungan auditor dengan klien memiliki pengaruh 0,382, ukuran klien memiliki pengaruh 0,037, jangka waktu audit memiliki pengaruh 0,176, lamanya hubungan audit memiliki pengaruh 0,020 dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku memiliki pengaruh 0,079 terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya.

Berdasarkan nilai signifikansi t, dapat dikatakan bahwa variabel bebas yang memiliki pengaruh signifikan hanya 3 variabel yaitu kualitas auditor, hubungan auditor dengan klien, dan jangka waktu audit. Pengaruh terbesar dimiliki oleh variabel hubungan auditor dengan klien dengan beta standar 0,452.

Variabel kualitas auditor yang ditunjukkan dengan tingkat pendidikan auditor, penguasaan pengetahuan penunjang di luar akuntansi, dan PPL terbukti berkontribusi dalam membentuk independensi auditor. Hal ini menunjukkan bahwa pendidikan bagi auditor memang dibutuhkan untuk menciptakan auditor yang independen.

Hubungan auditor dengan klien memiliki pengaruh dengan signifikansi yaitu 0,000. Hubungan auditor dengan klien yang diindikasikan dengan jumlah klien audit yang sekaligus merupakan klien non audit, adanya *contingent fee*, dan bonus terbukti secara statistik memiliki pengaruh signifikan terhadap independensi. Dengan diterimanya penugasan lain selain audit untuk satu klien akan menyebabkan semakin dekatnya hubungan auditor dengan klien. Kemungkinan dalam penugasan non audit, auditor memberikan masukan/ rekomendasi yang menguntungkan klien meskipun masukan/ rekomendasi tersebut bertentangan dengan hasil audit. Kedekatan auditor dengan klien akan memungkinkan auditor berpihak pada klien sehingga menempatkannya pada posisi yang tidak independen. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Beattie, Brandt dan Fearnley (1999) yang dilakukan di United Kingdom (UK).

Jangka waktu audit merupakan variabel yang juga berpengaruh terhadap independensi auditor, dengan signifikansi sebesar 0,037. Variabel ini diindikasikan oleh lamanya waktu penyelesaian dan pihak penentu waktu penyelesaian. Auditor dalam melaksanakan audit memerlukan waktu yang cukup sesuai dengan prosedur audit yang dilaksanakan untuk mendapatkan bukti yang memadai. Karenanya auditor harus membuat perencanaan audit termasuk jangka waktu pelaksanaan. Apabila lama atau jangka waktu penyelesaian audit ditentukan oleh klien dan tidak sesuai dengan kebutuhan auditor maka dapat menyebabkan auditor kurang obyektif atau tidak cukup dalam menilai bukti yang digunakan. Sebagai auditor seharusnya memiliki pertimbangan yang memadai dalam menilai bukti audit yang kompeten sehingga tidak merugikan semua pihak pengguna jasa audit. Jangka waktu audit yang tidak memadai dapat mempengaruhi independensi auditor

Secara parsial, 4 variabel bebas yaitu kemampuan keuangan auditor, ukuran klien, lamanya hubungan audit, dan ketaatan terhadap ketentuan tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap independensi. Kemampuan keuangan auditor memiliki nilai signifikansi t sebesar 0,507. Responden penelitian ini adalah *signing partner* yang berada di Surabaya, hal ini menyebabkan kemampuan keuangan yang diperoleh dari sebagian margin setiap penugasan audit berada pada kisaran rata-rata, demikian juga jumlah pendapatan lain yang diterima *signing partner* di luar jasa audit menunjukkan kisaran rata-rata dan tingkat persaingan untuk mendapatkan klien audit, di antara responden tersebut berada dalam keadaan normal, dalam arti tingkat persaingan tidak terlalu ketat. Oleh karena itu, kemampuan keuangan auditor dapat dikatakan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap independensi auditor. Hal ini didukung pula oleh ukuran klien para *signing partner* tersebut yang juga dalam keadaan normal (tidak terlalu besar dan tidak terlalu kecil). Dalam kenyataannya sebagian besar responden *signing partner* berada pada

KAP yang tidak berafiliasi dengan *the big four* yang rata-rata kliennya adalah perusahaan menengah ke bawah. Perusahaan besar umumnya menggunakan jasa akuntan publik yang termasuk dalam *the big four*.

Variabel lamanya hubungan auditor dengan klien tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi. Semakin lama seorang auditor berinteraksi dengan klien akan menyebabkan auditor merasa sudah mengenali karakter usaha klien yang meliputi operasional dan akuntansinya. Kondisi ini memungkinkan auditor memiliki kecenderungan untuk mendengarkan pendapat dan memihak klien sehingga menjadi kurang independen.

Hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Beattie, Brandt dan Fearnley (1999) yang dilakukan di United Kingdom (UK). Penelitian yang mereka lakukan menyatakan bahwa ketergantungan ekonomi, tingkat persaingan yang tinggi, Ketentuan pemerintah/ regulator memiliki pengaruh terhadap independensi auditor. Perbedaan hasil ini disebabkan karena adanya intensitas persaingan yang berbeda serta kondisi ekonomi, sosial, dan budaya auditor yang berbeda

Variabel ketaatan terhadap peraturan dan ketentuan yang berlaku juga tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap independensi auditor meskipun rata-rata responden memiliki tingkat ketaatan yang cukup besar. Hal ini diakibatkan oleh adanya pengawasan yang dilakukan oleh organisasi profesi seperti IAI dan instansi terkait kurang berjalan efektif.

Hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian sebelumnya yang telah beberapa kali dilakukan, baik oleh Dunn & Anderson (2003) maupun Lowe *et al.* (1995), yang menyatakan bahwa *non audit service* berpengaruh terhadap independensi, terutama jika *fee* yang diperoleh dari *non audit service* nilainya material jika dibandingkan dengan pendapatan dari audit. Penelitian Kinney (1999), juga menyatakan bahwa standar independensi bersama dengan standar akuntansi dan standar audit dapat digunakan untuk menjaga independensi auditor.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh faktor kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya. Beberapa simpulan yang diperoleh dari hasil penelitian ini adalah:

- (1) Kualitas auditor, kemampuan keuangan auditor, hubungan auditor dengan klien, besar kecilnya klien, jangka waktu audit, lamanya hubungan audit, dan ketaatan terhadap ketentuan serta peraturan yang berlaku, secara bersama-sama berpengaruh terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya, dengan nilai F sebesar 10,426 dengan signifikansi 0,000, serta R^2 sebesar 0,635.
- (2) Kualitas auditor, hubungan auditor dengan klien, dan jangka waktu audit, berpengaruh terhadap independensi auditor. Pengaruh terbesar ada pada variabel hubungan auditor dengan klien, yang ditunjukkan oleh koefisien beta distandarkan sebesar 0,452.

Saran

Berdasarkan kesimpulan di atas, dapat dikemukakan beberapa saran yang berkaitan dengan pengembangan penelitian selanjutnya, maupun implikasi bagi Kantor Akuntan Publik dan organisasi akuntan di Indonesia. Saran yang bisa diberikan adalah sebagai berikut:

- (1) Penelitian ini hanya menghasilkan *R Square* sebesar 63,5 %, berarti peneliti selanjutnya dapat melakukan penelitian terhadap variabel lain yang tidak diikutkan dalam penelitian ini yang ternyata masih memiliki pengaruh terhadap independensi sebesar 36,5%.
- (2) Untuk menjamin dan meningkatkan independensi auditor, maka KAP dan *signing partner* harus memperhatikan kualitas auditor, hubungan auditor dengan klien, dan jangka waktu audit, karena terbukti secara statistik bahwa ketiga variabel tersebut berpengaruh terhadap independensi auditor.
- (3) Untuk menjamin terciptanya independensi auditor maka IAI sebagai organisasi profesi dan instansi terkait lainnya hendaknya melakukan pengawasan yang efektif pada ketaatan terhadap ketentuan dan peraturan yang berkaitan dengan audit.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A. & James K. Loebbecke. 1995. *Auditing an Integrated Approach-Sixth Edition*. Prentice Hall International Editions.
- Arif, Isa Anshari. 2001. *Persepsi Akuntan Pendidik Terhadap Faktor-Faktor yang Dapat Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik*. Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga. Surabaya.
- Atkinson, Rita L.; Richard C. Atkinson; Edward E. Smith & Daryl J. Bern. 1994. Alih bahasa oleh Widjaja Kusuma. *Pengantar Psikologis*. Edisi 11 Jilid 1. Interaksara. Batam.
- Beattie, Vivien; Richard Brandt & Stella Fearnley. 1999. Perception of Auditor Independence: U.K. Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 8 (1): 67-107. Elsevier Science Inc.
- Dunn, Paul & Ian Anderson. 2003. *Have Accountants Lost the Moral Right to Conduct Audits?*
- Elliot, R. K. & P. D. Jacobson. 1998. In Search of Solutions - SEC Independence Concepts. *The CPA Journal* (April).
- Greenwood, R.; R. Suddaby & C. Hinnings. 2002. Theorizing Change: The Role of Professional Associations in The Transformation of Institutional Fields. *Academy of Management Journal* 45 (1): 58-80.
- Kinney, W. R. 1999. Auditor Independence: A Burdensome Constraint or Core Value?. *Accounting Horizons* (March) 13 (2): 69-75.
- Lowe, D. J.; M. A. Geiger and K. Pany. 1999. The Effect of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18 (Supplement).
- Neebes, Guy and Whittington. 1991. Illegal Act: What Are The Auditor's Responsibilities? Explaining the Auditor's Obligation Under SAS No. 54. *Journal of Accountancy* (January).
- Sukrisno, Agus. 1996. *Pemeriksaan Akuntan (Auditing) oleh KAP*. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Jakarta.