

**PENGARUH EFEKTIVITAS KOMITE AUDIT, KOMITMEN PROFESIONAL,
TENURE OF THE AUDIT FIRM, DAN PERSAINGAN ANTAR KANTOR AKUNTAN
PUBLIK TERHADAP INDEPENDENSI AKUNTAN PUBLIK: PERSEPSI AUDITOR
EKSTERNAL DI SURABAYA**

**Jimmy Abadi
Widi Hidayat**
Universitas Airlangga

ABSTRACT

Each company which is had by public needs public accountant opinion about financial statement that was prepared by the management. Audit of financial statement is done for increase financial statement credibility through push down information risk. Stakeholders look at independent auditor report for the financial statement include reasonable assurance about relevance and reliability. But without independence, the attestation function will be nil. In other words, the independence is perhaps the most essential factor in existence of a public accounting profession. The goal of this research are to examine and to get empirical evidence about influence of audit committee effectiveness, professional commitment, tenure of the audit firm, and competition among public accountant firms to accountant public independence accordance external auditor perception in Surabaya. The analysis model for this research uses multiple regression analysis. This research uses 91 samples of questionnaire response from staffs of non big four affiliation and non-affiliation CPA firm. The result of this research is committee audit effectiveness and commitment professional have significant influence to public accountant independence individually. Tenure of the audit firm doesn't have significant influence to public accountant independence individually. And the competition among public accountant firms has significant influence to public accountant independence individually for non affiliation CPA firms, while the competition among public accountant firms doesn't have significant influence to public accountant independence individually for non big four affiliation CPA firms.

Keywords: public accountant independence, audit committee effectiveness, professional commitment, tenure of the audit firm, competition among public accountant firms, external auditor perception

PENDAHULUAN

Kebangkrutan Arthur Andersen di tahun 2002 seringkali dipandang telah menghasilkan tekanan pada dunia akuntansi. Pertimbangan terkait atas kegagalan perusahaan akuntansi tersebut, berdampak pada kecenderungan untuk mengidentifikasi semacam penyebab potensial, salah satunya kemerosotan etika akuntan. Byrnes *et al.* (2002) maupun yang lain (e.g., Chicago Tribune April 28,

2002; The Economist January 19, 2002; Sloan 2002) dalam Lindberg & Beck (2002:5) telah mengkritik Arthur Andersen, bekas auditor Enron, diantara penyebab yang lain, telah terjadi kekurangan independensi, sejak kantor akuntan tersebut memperoleh pendapatan yang lebih atas jasa non audit dibandingkan jasa audit. *Under the latter perspective, individual accountants are assumed not to have been rigorous, in a number of situations,*

in applying their profession's ethical standards of auditor independence – which basically emphasize that auditors need to maintain emotional distance from auditees (Gendron, et al., 2006:169). Auditor tersebut harus mampu mempertahankan sikap independensi dalam kenyataan (*in fact*) sepanjang pelaksanaan audit dan independensi dalam penampilan (*in appearance*) untuk menjaga perilaku auditor sebagai profesional dan untuk menjaga kepercayaan masyarakat sebagai pemakai laporan keuangan (Nini dan Trisnawati, 2009:176).

Tidak ada dalam profesi lain bahwa sikap tidak memihak sedemikian penting selain dalam *auditing*. Auditor menyediakan informasi yang sangat penting kepada pemegang saham dan pemegang kepentingan lainnya untuk perusahaan yang dimiliki publik. *To obtain some assurance that financial statements presented by management are valid, reliable, and complete, external users look to the report of the company's independent auditor* (Bazerman et al, 1997:91). Kegagalan auditor dalam mendeteksi salah saji yang signifikan dapat mengarahkan bukan hanya kerugian investor secara individu, tetapi juga penurunan kepercayaan secara keseluruhan terhadap institusi permodalan. Jika opini audit menyediakan derajat keyakinan (*assurance*) yang diharapkan, maka auditor harus mampu membuat dan mengekspresikan opini tanpa bias. *The value of auditing services depends upon the fundamental assumption that certified public accountants are independent of their clients* (Shockley, 1981:785). *Accountant traditionally use the term "independence" to refer to an auditor's ability to make audit judgment objectively, "free and clear of any influence that other parties or factors might bring to bear"* (Bazerman et al, 1997:91).

Penelitian ini mengarah kepada bagaimana auditor di Indonesia, khususnya di Surabaya menjaga independensinya dalam menghadapi tantangan kemerosotan etika, mengingat independensi merupakan hal yang sangat krusial dalam dunia *auditing*. Penelitian ini dilakukan dengan menguji persepsi auditor eksternal di Surabaya terkait faktor yang mampu memperkuat maupun memperlemah independensi akuntan publik. *Perception* didefinisikan oleh The Contem-

porary English-Indonesia Dictionary (1987:1384) adalah perasaan, daya penglihatan atau daya tangkap serta pengetahuan atau kesadaran. Penelitian ini mencoba mengungkapkan mengenai realita yang terjadi yang mampu ditangkap oleh indera mereka kemudian mereka berpikir dipengaruhi oleh emosional (sehingga bersifat subjektif dan pengalaman mereka turut menentukan pula), kemudian mereka mempersepsikan independensi akuntan publik yang telah mereka tangkap. *This concern threatens the viability of the auditor's role in society, for credibility depends ultimately on the perception rather than on the fact of independence* (Shockley, 1981:785).

Dalam penelitian ini diteliti sudut pandang auditor eksternal, karena yang paling tahu apakah akuntan publik independen atau tidak dalam melakukan audit adalah para auditor sendiri (dianggap sebagai pihak yang paling dekat dengan akuntan publik), sehingga tidaklah cukup apabila menilai independensi secara kompleks dari sisi pengguna laporan auditor saja. Selain itu penelitian independensi dari sudut pandang auditor eksternal atau auditor independen masih jarang dilakukan di Indonesia, pertama pernah dilakukan oleh Supriyono dan Mulyadi (1988) dengan judul "Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik". Beberapa penelitian lain lebih mengarah ke persepsi pengguna laporan auditor, seperti manajer keuangan (Kasidi, 2007) dan banker (Wulandari dkk., 2007). Penelitian terhadap faktor yang mempengaruhi independensi diluar Indonesia pernah dilakukan oleh Lavin (1976), Shockley (1981), Gul (1989), Linberg & Beck (2002), Tahinakis and Nicolaou (2004). Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah pengujian variabel efektivitas komite audit, *tenure of the audit firm* dan persaingan antar kantor akuntan publik sudah pernah dilakukan secara terpisah oleh beberapa peneliti sebelumnya serta persepsi yang digunakan dalam penelitian yaitu persepsi auditor eksternal, namun terdapat ketidak konsistenan hasil penelitian.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan bukti empiris atas teori-teori yang sudah ada terkait permasalahan independensi yang semakin merosot.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya tentang faktor yang mempengaruhi independensi, pertama, variabel yang digunakan, penelitian ini hanya menggunakan variabel efektivitas komite audit, *tenure of the audit firm*, dan persaingan antar kantor akuntan publik, serta ada sebuah variabel baru yang pertama kali diuji pengaruhnya terhadap independensi akuntan publik yaitu komitmen profesional. Kedua, waktu penelitian, penelitian ini dilakukan pada tahun 2011. Ketiga, lokasi penelitian dilakukan di kota Surabaya, Indonesia.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Profesi Akuntan Publik

Akuntan adalah seorang yang berhak menyanjung gelar atau sebutan akuntan sesuai dengan peraturan perundangan-undangan yang berlaku (Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008, pasal 1). Sedangkan akuntan publik menurut PMK yang sama diartikan akuntan yang telah memperoleh izin dari Menteri untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan ini. Sedangkan di Amerika izin tersebut disebut CPA (*Certified Public Accountant*), dan sebenarnya istilah ini sudah merambah ke berbagai negara, termasuk Indonesia. *The licensing of CPAs by the states reflects a belief that the public interest will be protected by an official identification of competent professional accountants who offer their services to public* (Whittington and Pany, 2001:13). *The reason that many diverse users are willing to rely on CPA's reports is their expectation of an unbiased viewpoint* (Arens, et al., 2005:87).

Independensi

Independensi sendiri menjadi begitu penting dalam dunia audit. Independensi merupakan dasar dari profesi auditing (Boynton et al., 2002:66). Standar umum kedua (SPAP,2001:SA Seksi 220, paragraph 1) tentang independensi berbunyi: "Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor." *...is perhaps the most*

essential factor in existence of a public accounting profession (Whittington and Pany, 2001:35). *Independence is often referred to as the cornerstone of auditing* (Jubb et al., 2004:51). *The value of auditing depends heavily on the public's perception of the independence of auditors* (Arens et al, 2005:87). Jubb et al, (2004:51) menambahkan bahwa tanpa independensi, nilai dari fungsi attestasi auditor akan menjadi *nil* (nol atau tiada artinya). Lavin (1976:41) dalam jurnalnya "*Perceptions of the Independence of the Auditor*" mengatakan, *equally important is the fact that the auditor's opinions must be based on an objective and disinterested viewpoint. This independent status of the auditor gives value and significance to audit reports*. Nilai dari jasa audit bergantung pada asumsi mendasar bahwa akuntan publik independen dari klien mereka (Shockley, 1981:785).

Independensi dapat didefinisikan sebagai berikut yang merupakan penjelasan dari kalimat diatas menurut SPAP (2001: SA Seksi 220):

...bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (paragraph 2).

...untuk menjadi independen, ia harus secara intelektual jujur. Untuk diakui pihak lain sebagai orang yang independen, ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, apakah itu manajemen perusahaan atau pemilik perusahaan. Auditor independen tidak hanya berkewajiban mempertahankan fakta bahwa ia independen, namun ia harus pula menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independensinya (paragraph 3).

Persepsi

Persepsi menjadi penting dalam penelitian audit, bahkan ketika auditor secara fakta independen, satu atau banyak faktor mungkin mengarahkan publik untuk percaya bahwa auditor tidak kelihatan independen (Linberg & Beck, 2002:8), akhirnya nilai fungsi attestasi akan hilang. Mc Master University (dalam <http://www.science.mcmaster.ca/psychology/research-areas/cognition->

perception.html) memberikan ulasan mengenai penelitian persepsi sebagai berikut

Research in perception is directed at discovering the lawful relations between environmental events and subjective experience. This area spans a wide range of problems extending from the structure and function of the sense organs, through the processing of sensory information, to the nature of subjective experience and the methods by which an accurate description of these experiences is obtained.

Perception merupakan kata dari bahasa Latin *perceptiō*, berasal dari *percipere*, *perceive*, yang didefinisikan sebagai kemampuan memahami (*insight*), intuisi (*intuition*), atau pengetahuan yang diperoleh (*knowledge gained*) dari perasaan (*The American Heritage Dictionary of the English Language*, 1979:973). Pengertian persepsi menurut Ensiklopedi Indonesia (1984:2684) adalah proses mental yang menghasilkan bayangan pada diri individu, sehingga dapat mengenal suatu obyek dengan jalan asosiasi pada sesuatu ingatan tertentu, baik secara indera penglihatan, indera perabaan, dan sebagainya sehingga akhirnya bayangan itu dapat disadari. *Perception* didefinisikan oleh *The Contemporary English-Indonesia Dictionary* (1987:1384) adalah perasaan, daya penglihatan atau daya tangkap serta pengetahuan atau kesadaran. Sedangkan menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (1988:675) adalah tanggapan (penerimaan) langsung dari suatu serapan atau merupakan proses seseorang mengetahui beberapa hal melalui panca inderanya.

Penelitian ini menguji persepsi dari auditor eksternal (auditor yang bekerja independen diluar perusahaan dan memberikan jasa attestasi) mengenai persepsi mereka tentang independensi akuntan publik berdasarkan pengalaman mereka selaku pihak yang paling memahami atau memiliki hubungan yang dekat dengan akuntan publik (auditor eksternal yang berhak menyandang gelar akuntan publik sebagaimana diatur dalam peraturan perundangan yang berlaku), sehingga dinilai mampu mempersepsikan secara lebih baik dibandingkan dengan pihak lainnya. Sehingga pada akhirnya dapat ditarik kesimpulan secara umum

terkait persepsi mereka mengenai faktor yang dapat mempengaruhi independensi akuntan publik (konsesus).

Efektivitas Komite Audit

Boynton *et al* (2002:58) juga mengatakan selama dekade yang lalu terdapat kecenderungan meningkatnya penggunaan komite audit sebagai alat untuk memperkuat independensi auditor. Wolnizer (1987) dalam Gul (1989:41) juga menyebutkan bahwa, komite independen akan berperan sebagai “auditor” dari auditor, sehingga menyediakan jaminan yang lebih besar kepada pihak ketiga bahwa auditor independen *in fact*.

Komite audit yang efektif adalah komite yang menjalankan fungsinya dengan baik, salah satunya komite tersebut harus berwenang untuk menyewa dan mengakhiri hubungan dengan auditor perusahaan (Whittington and Pany, 2001:79). Sehingga pada dasarnya komite audit yang efektif mengurangi *conflict of interest* antara manajemen dan auditor. Dari uraian teori di atas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H1: Efektivitas komite audit berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Menurut hasil penelitian Kasidi (2007) dalam tesisnya maupun Wulandari dkk. (2007:15) juga menunjukkan bahwa komite audit pada perusahaan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, sedangkan dalam penelitian Gul (1989:48) tidak terdapat pengaruh yang signifikan.

Komitmen Profesional

Sebuah kode etik secara signifikan akan mempengaruhi reputasi profesi serta kepercayaan yang diyakininya (Boynton *et al*, 2002:98). Boynton *et al*. (2002:98) juga mengatakan, untuk menjalankan prinsip-prinsip ini diperlukan komitmen yang teguh agar menjadi perilaku yang terhormat, bahkan dengan mengorbankan keuntungan pribadi. Sehingga dengan komitmen profesional yang kuat, akuntan publik akan menjalankan prinsip-prinsip dalam kode etik, dan memiliki orientasi perilaku kepada kepentingan publik serta akan menghindari perilaku tidak etis yang dapat

menghancurkan profesi. Berdasarkan uraian teori di atas maka disusun hipotesis sebagai berikut.

H2: Komitmen profesional berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Tenure of the Audit Firm

Semakin lama hubungan audit dengan klien akan semakin menurunkan independensi akuntan publik. Burton & Roberts (1967: 31) mengatakan,

From the point of view of the public and outside stockholders, it is argued that the employment of the same CPA firm year after year tends to reduce the independence with which that firm approaches the audit. The partners of the CPA firm become friends with the financial executives of the client, some of the client's procedures may have resulted from suggestions by the auditors, and the annual audit fee may become revenue relied upon by the CPA.

Shockley (1981:789) juga mengatakan hal yang sama, *An audit firm's tenure, the length of time it has been filling the audit needs of a given client, has been cited as having an impact on the risk of a loss of independence*: Berdasarkan teori-teori di atas maka dirumuskan hipotesis untuk faktor ketiga sebagai berikut.

H3: *Tenure of the audit firm* berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Namun, dalam hasil penelitiannya Shockley (1981:792) menemukan bahwa *tenure of the audit firm* berpengaruh tidak signifikan terhadap independensi akuntan publik. Sedangkan hasil penelitian Supriyono & Mulyadi (1988:93), Kasidi (2007); dan Wulandari dkk. (2007:16) menyatakan lamanya penugasan audit pada klien tertentu tidak berpengaruh/tidak merusak independensi penampilan akuntan publik. Hasil penelitian Tahinakis & Nicolaou (2004:43-44), menunjukkan bagi para CPA dan Bank Executives *tenure of the audit firm* tidak berpengaruh terhadap independensi akuntan publik, namun bagi Financial Analyst berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Persaingan antar Kantor Akuntan Publik

Shockley (1981:787) mengatakan dalam jurnalnya bahwa, The Cohen Commission states that *"It is not lack of competition, however, but possible excessive competition that appears to present a problem to the public accounting profession today"* [U.S. Senate, 1978, p. 109]. KAP yang beroperasi dalam suatu lingkungan yang benar-benar kompetitif mungkin kesulitan dalam menjaga independensinya, sejak klien dapat dengan mudah memperoleh jasa dari auditor lainnya (Gul, 1989:43).

Hasil penelitian Shockley (1981:791) menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kompetisi maka semakin besar pula resiko independensi mengalami penurunan (*impaired*). Namun dalam penelitian ini dilakukan pengelompokan untuk pengujian persaingan antar KAP terhadap independensi ke dalam 2 kelas, pertama untuk KAP afiliasi non *big four* dan KAP non afiliasi, mengingat klien yang dilayani pun berbeda, dan berdasarkan asumsi bahwa KAP besar tidak mungkin bersaing dengan KAP kecil. Sehingga dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

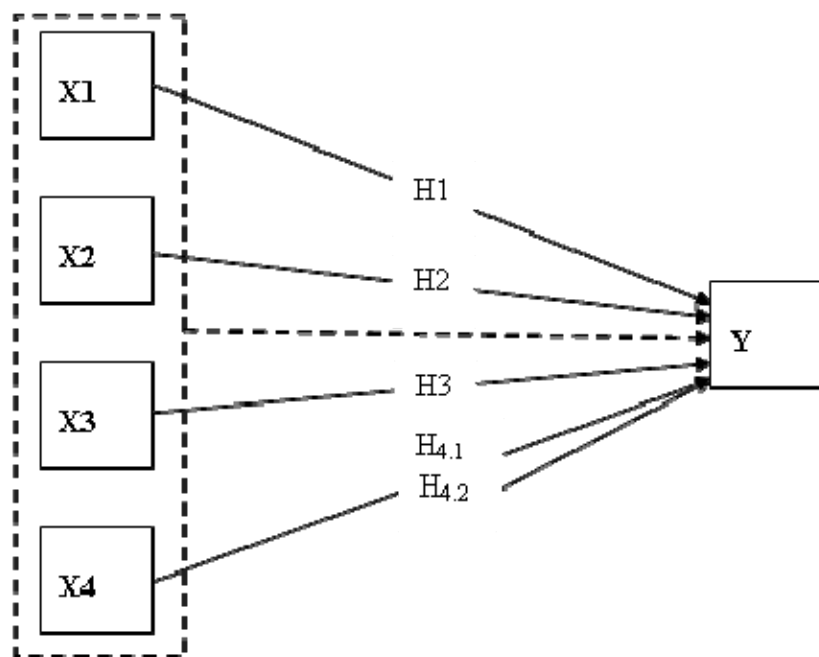
H4.1: Persaingan antar KAP berpengaruh signifikan terhadap independensi KAP afiliasi non *big four*.

H4.2: Persaingan antar KAP berpengaruh signifikan terhadap independensi KAP non afiliasi.

Menurut hasil penelitian Shockley (1981:791-792), Supriyono & Mulyadi (1988:91), Gul (1989:46), persaingan antar KAP berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik. Sedangkan hasil penelitian Tahinakis & Nicolaou (2004:43-44) menunjukkan bagi persepsi CPA dan Bank Executives persaingan berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik pada semua level *size*, sedangkan bagi Financial Analyst berpengaruh terhadap independensi akuntan publik pada *firm* yang kecil. Hasil penelitian Wulandari dkk. (2007:16) menunjukkan bahwa persaingan antar kantor akuntan publik tidak berpengaruh terhadap independensi akuntan public.

Kerangka Berpikir

Kerangka pemikiran penelitian ini dapat dilihat pada gambar berikut.



Gambar 1: Kerangka Berpikir

Keterangan:

- X1 = Efektivitas Komite Audit
X2 = Komitmen Profesional
X3 = *Tenure of the Audit Firm*
X4 = Persaingan antar Kantor Akuntan Publik
Y = Independensi Akuntan Publik
→ = Pengaruh masing-masing variabel (efektivitas komite audit, komitmen

- profesional, *tenure of the audit firm*, persaingan antar kantor akuntan publik) secara individu terhadap independensi akuntan publik.
--> = Pengaruh variabel (efektivitas komite audit, komitmen profesional, *tenure of the audit firm*, persaingan antar kantor akuntan publik) secara bersama-sama terhadap independensi akuntan publik.

METODA PENELITIAN

Target populasi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu staf auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik yang ada di Surabaya. Dan diketahui 40 Kantor Akuntan Publik yang ada di Surabaya dari situs IAPI. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah *sampling kuota*, teknik menentukan sampel dari populasi yang mempunyai ciri-ciri tertentu sampai jumlah (kuota) yang diinginkan (Anshori & Iswati, 2009:105). Penelitian ini tetap mempertimbangkan strata,

karena populasinya tersusun berdasar strata (ada KAP: *big four*, afiliasi non *big four* dan non afiliasi) meskipun tidak proporsional jumlahnya. Oleh sebab jumlah staf auditor secara keseluruhan yang ada di seluruh KAP di Surabaya tidak diketahui secara pasti, maka ditetapkan jumlah sampel minimum 30 responden untuk kantor akuntan publik yang berafiliasi non *big four*, dan minimum 60 reponden untuk kantor akuntan publik non afiliasi, sedangkan untuk KAP *big four* tidak diambil karena jumlahnya terlalu sedikit hanya ada 2 kantor saja di Surabaya.

Penelitian ini mengasumsikan di awal untuk melakukan penyebaran kuesioner hanya ke 30 KAP saja (8 KAP afiliasi non *big four*, dan sisanya KAP non afiliasi).

Definisi operasional variabel penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Independensi adalah bersikap tidak memihak serta mengakui adanya kewajiban untuk bersikap adil (Boynton *et al*, 2002:66). Variabel ini diukur berdasarkan persepsi auditor eksternal tentang independensi akuntan publik dilapangan (indikator variabel ini dikutip dari Nugrahanti IY, 2010: 63).
2. Komite audit (*Audit Committee*) adalah selompok anggota yang dipilih dari dewan direksi perusahaan yang memiliki tanggung jawab membantu auditor menjaga independensinya terhadap manajemen (Arens *et al*, 2005:88). Variabel ini diukur melalui persepsi auditor eksternal terhadap fungsi komite audit (Boynton maupun Arens) sebagai cerminan terhadap kondisi di lapangan
3. Komitmen Profesional adalah bagaimana akuntan publik dapat memegang teguh etika profesional (*professional ethics*) yang tercermin dalam kode etik profesi akuntan. Sebuah kode etik secara signifikan akan mempengaruhi reputasi profesi serta kepercayaan yang diyakininya (Boynton *et al*,

2002:98). Variabel ini diukur berdasarkan persepsi auditor eksternal atas implementasi prinsip yang terdapat dalam kode etik CPA.

4. *Tenure of the Audit Firm* adalah lama waktu kantor akuntan publik telah mengisi kebutuhan audit yang diberikan kepada klien (Shockley, 1981:789). Variabel ini diukur berdasarkan persepsi auditor eksternal mengenai rentang lama hubungan audit sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008, pasal 3 yang mengatur tentang pembatasan masa pemberian jasa.
5. Persaingan adalah perubahan lingkungan yang paling penting yang berpengaruh terhadap auditor, ketika KAP mulai mengambil keuntungan dari peluang-peluang yang belum pernah terjadi karena taktik pemasaran yang agresif (Fairfield and Burton, 1982, dalam Gul, 1989:43). Variabel ini diukur berdasarkan persepsi auditor eksternal tentang persaingan antar KAP sebagai cerminan kondisi di lapangan, indikator ini diperoleh dari beberapa penelitian sebelumnya (Supriyono, 1988:84 maupun skripsi Nugrahanti, 2010:69).

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi. Dalam penelitian ini, metode analisis yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Adapun persamaannya adalah:

$$\text{Independensi Akuntan Publik} = \alpha + \beta_1 \text{Efektifitas Komite Audit} + \beta_2 \text{Komitmen Profesional} + \beta_3 \text{Tenure of the Audit Firm} + \beta_4 \text{Persaingan antar KAP} + e$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dari tabel dibawah ini dapat ditarik informasi bahwa kuesioner disebar ke semua KAP afiliasi non *big four* di Surabaya yang berjumlah 8 KAP, dan 22 KAP non afiliasi. Dengan mempertimbangkan ukuran KAP nya 7 eksemplar kuesioner disebar untuk setiap KAP afiliasi non *big four* dan 5

eksemplar kuesioner untuk setiap KAP non afiliasi. Dari jumlah kuesioner 166 eksemplar yang telah disebar, yang kembali hanya berjumlah 91 eksemplar kuesioner. Dengan demikian sample yang diperoleh melebihi kuota yang telah ditetapkan sebelumnya yang berjumlah 90 responden.

Tabel 1 Distribusi Kuesioner di KAP Wilayah Surabaya

No		Daftar KAP	Jumlah Kuesioner	
			Disebar	Diterima
		<i>Afiliasi non Big four</i>		
1	φ	KAP. Aryanto, Amir Jusuf, Mawar & Saptoto	7	
2		KAP. Benny, Tony, Frans & Daniel	7	6
3		KAP. Hadori Sugiarto Adi & Rekan	7	5
4		KAP. Hananta Budianto & Rekan	7	2
5	☒	KAP. Johan Malonda Mustika & Rekan	7	
6		KAP. Drs. J. Tanzil & Rekan	7	7
7		KAP. Paul Hadiwinata, Hidajat, Arsono, Ade Fatma & Rekan	7	7
8		KAP. Tjahjadi, Pradhono & Teramihardja	7	4
		<i>Non Afiliasi</i>		
9		KAP. Adi Pramono & Rekan	5	5
10		KAP. Agus Iwan Sutanto Kusuma	5	4
11	☒	KAP. Drs. Bambang Siswanto	5	
12		KAP. Bambang, Sutjipto Ngumar & Rekan	5	5
13		KAP. Drs. Basri Hardjosumarto, M.Si, Ak & Rekan	5	5
14		KAP. Budiman, Wawan, Pamudji & Rekan	5	4
15	☒	KAP. Drs. Buntaran & Buntaran	5	
16	‡	KAP. Drs. Hadi A. Hamid	5	
17		KAP. Drs. Hanny, Wolfrey & Rekan	5	5
18		KAP. Hasnil, M. Yasin & Rekan	5	5
19	☒	KAP. Junaedi, Chairul, Labib, Subyakto & Rekan	5	
20	☒	KAP. Lisawati	5	
21		KAP. Made Sudarma, Thomas & Dewi	5	2
22	‡	KAP. Drs. Mudjiyanto, Soenaryo, Ginting	5	
23		KAP. Richard Risambessy & Rekan	5	4
24	☒	KAP. Robby Bumolo	5	
25		KAP. Santoso & Rekan	5	5
26		KAP. Setijawati	5	1
27	☒	KAP. Soebandi & Rekan	5	
28		KAP. Sugeng, Sjahriar & Rekan	5	5
29		KAP. Supoyo, Sutjahjo, Subyantara & Rekan	5	5
30		KAP. Drs. Zulfikar Ismail	5	5
		Total	166	91
	☒	tidak mau menerima kuesioner		
	‡	pindah alamat		
	φ	tidak kembali hingga 30 Desember 2011		

Sumber: Data Olahan.

Analisis Model Regresi Berganda

Berikut merupakan model regresi berganda efektivitas komite audit, komitmen profesional, *tenure of the audit firm*, persaingan antar kantor

akuntan publik terhadap independensi akuntan publik, dimana model ini diperoleh dari tabel dibawahnya:

$$Y = 1,296 + 0,272 X_1 + 0,455 X_2 - 0,028 X_3 - 0,144 X_4 + e$$

Tabel 2 Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

Model	Koefisien	t	Sig. T
Konstanta	1,296	3,970	0,000
Efektivitas Komite Audit	0,272	3,031	0,003
Komitmen Profesional	0,455	5,013	0,000
<i>Tenure of The Audit Firm</i>	-0,028	-0,455	0,650
Persaingan Antar KAP	-0,144	-2,682	0,009
R	= 0,722		
Adjusted R Square (AdjR ²)	= 0,500		

F	= 23,463
Sig. F	= 0,000
Variabel Terikat : Independensi Akuntan Publik	

Sumber: Data Olahan

Ringkasan hasil analisis regresi linier berganda pada tabel di atas diuraikan sebagai berikut Nilai konstanta (a) adalah sebesar 1,296, artinya jika semua variabel bebas = 0, maka nilai dari tingkat independensi akuntan publik adalah sebesar 1,296. Koefisien regresi (β_i) variabel efektivitas komite audit adalah sebesar 0,272, artinya jika efektivitas komite audit mengalami kenaikan satu satuan nilai, maka besarnya tingkat independensi akuntan publik juga akan meningkat sebesar 0,272 dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan/tidak berubah. Tanda positif menunjukkan hubungan yang searah antara efektivitas komite audit dengan tingkat independensi akuntan publik.

Nilai koefisien regresi variabel komitmen profesional adalah sebesar 0,455, artinya jika komitmen profesional auditor mengalami kenaikan satu satuan nilai, maka besarnya tingkat independensi akuntan publik juga akan meningkat sebesar 0,455 dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan/tidak berubah. Tanda positif menunjukkan hubungan yang searah antara komitmen profesional auditor dengan tingkat independensi akuntan publik. Nilai koefisien regresi variabel *tenure of audit firm* adalah sebesar -0,028, artinya jika *tenure of audit firm* mengalami kenaikan satu satuan nilai, maka besarnya tingkat independensi akuntan publik akan menurun sebesar 0,028 dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan/tidak berubah. Tanda negatif menunjukkan hubungan yang berlawanan arah antara *tenure of the audit firm*

dengan tingkat independensi akuntan publik.

Nilai koefisien regresi variabel persaingan antar KAP untuk model di atas masih perlu dikaji lebih lanjut, karena penelitian ini mempertimbangkan ukuran dari KAP, sehingga analisis uji parsial dalam penelitian ini untuk variabel persaingan ini dipisahkan menjadi 2, yaitu untuk afiliasi *non big four* dan non afiliasi. Namun secara umum dari hasil di atas diketahui bahwa persaingan memiliki hubungan negatif dengan independensi akuntan publik. Koefisien determinasi yang disesuaikan ($AdjR^2$) untuk model regresi sebesar 0,500 yang memiliki arti bahwa independensi akuntan publik yang bisa dijelaskan oleh variabel efektivitas komite audit, komitmen profesional, *tenure of the audit firm*, persaingan KAP adalah sebesar 50% dan sisanya 50% dipengaruhi oleh variabel lain di luar yang digunakan dalam penelitian ini. Koefisien korelasi berganda (R) untuk model regresi sebesar 0,722 menunjukkan bahwa hubungan variabel efektivitas komite audit, komitmen profesional, *tenure of the audit firm*, persaingan KAP dengan independensi akuntan publik adalah kuat (dalam arti mendekati 1).

Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Ringkasan dari uji secara parsial (uji t) antara efektivitas komite audit, komitmen profesional, *tenure of the audit firm* dan persaingan antar KAP terhadap variabel terikat yaitu independensi akuntan publik adalah sebagai berikut:

Tabel 3 Hasil Ringkasan Uji t

Variabel Bebas	T	Sig	Simpulan
Efektivitas Komite Audit	3,031	0,003	Signifikan
Komitmen Profesional	5,013	0,000	Signifikan
<i>Tenure of Audit</i>	-0,455	0,650	Tidak Signifikan
Persaingan KAP (afiliasi <i>non Big Four</i>)	-1,000	0,326	Tidak Signifikan
Persaingan KAP (non afiliasi)	-3,323	0,002	Signifikan

Sumber : Data Olahan

Pengaruh Efektivitas Komite Audit terhadap Independensi Akuntan Publik

Hipotesis pertama (H_1) menyatakan bahwa efektivitas komite audit berpengaruh signifikan terhadap tingkat independensi akuntan publik. Berdasarkan perhitungan didapat nilai t hitung untuk variabel efektivitas komite audit sebesar 3,031, nilai t tabel ($df = 86$) untuk pengujian t adalah sebesar 1,988. Dikarenakan nilai t hitung (3,031) lebih besar dari t tabel (1,988) maka H_1 diterima dan dapat disimpulkan bahwa efektivitas komite audit berpengaruh signifikan terhadap tingkat independensi akuntan publik. Dengan demikian komite audit yang efektif akan meningkatkan independensi akuntan publik menurut persepsi akuntan publik di Surabaya.

Hal ini sesuai dengan teori yang dikemukakan oleh Boynton *et al* (2002:58) yang mengatakan bahwa selama dekade yang lalu terdapat kecenderungan meningkatnya penggunaan komite audit sebagai alat untuk memperkuat independensi auditor. Wolnizer (1987) dalam Gul (1989:41) juga menyebutkan bahwa, komite audit independen akan berperan sebagai “auditor” dari auditor, sehingga menyediakan jaminan yang lebih besar kepada pihak ketiga bahwa auditor independen *in fact*. Namun dengan catatan bahwa komite audit yang berwenang dalam menunjuk, mengkompensasi, dan mengawasi pekerjaan akuntan publik. Selain itu akuntan publik bertanggung jawab untuk mengkomunikasikan semua hal signifikan yang diidentifikasi selama audit kepada komite audit. *Me-review* laporan keuangan dan laporan auditor bersama auditor pada saat penyelesaian penugasan (*clearance*), sehingga pada akhirnya keberadaan komite audit akan meningkatkan independensi akuntan publik.

Menurut hasil penelitian Kasidi (2007) dalam tesisnya maupun Wulandari dkk. (2007:15) juga menunjukkan bahwa komite audit pada perusahaan klien berpengaruh signifikan (pengaruh positif) terhadap independensi auditor.

Pengaruh Komitmen Profesional terhadap Independensi Akuntan Publik

Hipotesis kedua (H_2) menyatakan bahwa komitmen profesional berpengaruh signifikan terhadap tingkat independensi akuntan publik.

Berdasarkan perhitungan didapat nilai t hitung untuk variabel komitmen profesional sebesar 5,013, nilai t tabel ($df = 86$) untuk pengujian t adalah sebesar 1,988. Dikarenakan nilai t hitung (5,013) lebih besar dari t tabel (1,988) maka H_2 diterima dan dapat disimpulkan bahwa komitmen profesional berpengaruh signifikan terhadap tingkat independensi akuntan publik. Dengan demikian tingginya komitmen profesional dari akuntan publik mampu meningkatkan independensinya menurut persepsi akuntan publik di Surabaya.

Boynton (2002:98) juga menambahkan untuk menjalankan prinsip-prinsip (kode etik perilaku profesional) ini diperlukan komitmen yang teguh agar menjadi perilaku yang terhormat, bahkan dengan mengorbankan keuntungan pribadi. Bersikap independen artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (SPAP, 2001: SA Seksi 220). Dengan komitmen profesional yang kuat, akuntan publik akan menjalankan prinsip-prinsip dalam kode etik, dan memiliki orientasi perilaku kepada kepentingan publik (menghargai kepercayaan dan bertindak untuk kepentingan publik) serta akan menghindari perilaku tidak etis yang dapat menghancurkan profesi, dengan kata lain independensinya juga pasti akan meningkat.

Pengaruh Tenure of The Audit Firm terhadap Independensi Akuntan Publik

Hipotesis ketiga (H_3) menyatakan bahwa *tenure of the audit firm* berpengaruh signifikan terhadap tingkat independensi akuntan publik. Berdasarkan perhitungan didapat nilai t hitung untuk variabel *tenure of the audit firm* sebesar -0,455, nilai t tabel ($df = 86$) untuk pengujian t adalah sebesar -1,988. Dikarenakan nilai $-t$ hitung (-0,455) lebih besar dari $-t$ tabel (-1,988) maka H_0 diterima dan dapat disimpulkan bahwa *tenure of the audit firm* tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat independensi akuntan publik. Dengan demikian semakin lama *tenure of the audit firm* tidak menyebabkan menurunnya independensi akuntan publik.

Hal ini mungkin dikarenakan ada argumen yang sebaliknya yang dianut oleh responden dalam penelitian ini sehingga pengaruh negatif dari

variabel ini menjadi tidak signifikan, Burton & Robert (1967:31) mengatakan bahwa banyak pihak yang percaya hubungan yang lama antara klien dan auditor mampu mengarah ke peningkatan layanan. Audit yang baik memerlukan pengetahuan yang cermat terkait bisnis dan cara terbaik memperoleh pemahaman ini adalah hubungan dengan klien selama periode waktu tertentu. Shockley (1981:789), juga mengatakan,

There is a potential for a causal effect in the opposite direction, i.e., that long association may increase independence. Opponents of mandatory rotation point out that a CPA firm gains a deeper familiarity and insight into the client's operations through audit repetition, thus facilitating more efficient, less costly audit service than is possible for a "fresh" auditor. Because the client is likely to consider the "tenured" auditor to be more valuable, the audit firm becomes less dependent on the client and better able to resist client pressure.

Hasil penelitian ini memiliki kesamaan dengan hasil penelitian-penelitian sebelumnya. Dalam hasil penelitiannya Shockley (1981:792) menemukan bahwa *tenure of the audit firm* berpengaruh tidak signifikan terhadap independensi akuntan publik. Hasil penelitian Supriyono & Mulyadi (1988:93), Kasidi (2007); dan Wulandari dkk. (2007:16) menyatakan lamanya penugasan audit pada klien tertentu tidak berpengaruh/tidak merusak independensi penampilan akuntan publik. Kemudian hasil penelitian Tahinakis & Nicolaou (2004:43-44), menunjukkan bagi para CPA dan Bank Executives *tenure of the audit firm* tidak berpengaruh terhadap independensi akuntan publik. Sehingga semakin lama *tenure of the audit firm* dengan klien maka belum tentu menurunkan independensi akuntan publik, hal ini dimungkinkan karena adanya perbedaan opini dari akuntan publik itu sendiri dalam memaknai *tenure of the audit firm*.

Pengaruh Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik terhadap Independensi Akuntan Publik Menurut KAP Afiliasi Non Big Four

Hipotesis keempat ($H_{4,1}$) menyatakan bahwa persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh signifikan terhadap tingkat independensi akuntan

publik afiliasi *non big four*. Berdasarkan perhitungan didapat nilai t hitung untuk variabel persaingan antar kantor akuntan publik sebesar -1,000, nilai t tabel ($df = 26$, karena jumlah responden untuk afiliasi *non big four* adalah 31) untuk pengujian t adalah sebesar -2,056. Dikarenakan nilai -t hitung (-1.000) lebih besar dari -t tabel (-2.056) maka H_0 diterima dan dapat disimpulkan bahwa persaingan antar kantor akuntan publik tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap independensi akuntan publik yang berafiliasi *non big four*. Dengan demikian persaingan yang ketat antar KAP tidak menyebabkan turunnya independensi akuntan publik untuk KAP afiliasi *non big four*.

Dalam penelitian Hartley dan Ross (1972 yang dikutip dari Supriyono 1988:86) menunjukkan bahwa kantor akuntan besar lebih independen dibandingkan dengan kantor akuntan kecil, hal ini disebabkan oleh beberapa alasan: untuk kantor akuntan besar hilangnya satu klien tidak begitu mempengaruhi pendapatannya, kantor akuntan besar biasanya memiliki departemen audit yang terpisah dengan departemen yang memberikan jasa lain kepada klien sehingga dapat mengurangi akibat negatif terhadap independensi akuntan publik. Selain itu pernyataan Harley dan Ross (dalam Supriyono, 1988:86) tersebut didukung hasil penelitian Schultz (1965) dan Titard (1971).

Pengaruh Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik terhadap Independensi Akuntan Publik Menurut KAP Non Afiliasi.

Hipotesis keempat ($H_{4,2}$) menyatakan bahwa persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh signifikan terhadap tingkat independensi akuntan publik non afiliasi. Berdasarkan perhitungan didapat nilai t hitung untuk variabel persaingan kantor akuntan publik sebesar -3,323, nilai t tabel ($df = 55$, jumlah responden untuk non afiliasi adalah 60) untuk pengujian t adalah sebesar -2,004. Dikarenakan nilai -t hitung (-3.323) lebih kecil dari -t tabel (-2,004) maka $H_{4,2}$ diterima dan dapat disimpulkan bahwa persaingan antar kantor akuntan publik memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat independensi akuntan publik yang non

afiliasi. Dengan demikian persaingan antar KAP yang ketat akan menurunkan independensi akuntan publik untuk KAP non afiliasi.

Because of its smaller revenue base, a small firm may not be able to withstand the effects competition as well as larger firm (Shockley, 1981:789). Menurut AICPA, Cohen Commission Report (1978:114) yang dikutip dalam Shockley (1981) menjelaskan, hal itu biasanya sesuatu yang tidak menguntungkan karena *prestige* dihubungkan dengan kantor akuntan yang lebih besar dan sumber daya keuangan yang lebih besar tersedia bagi kantor yang lebih besar. Mautz and Sharaf (1961, dikutip dari Gul, 1989:43) mengatakan pula bahwa,

A small firm tends to be more dependent on the client than a large firm because any one client fees would contribute to a larger proportion of the audit firm's total revenue. Secondly because of their nature and characteristics small firms tend to develop a closer relationship with the client than larger firms. For these reasons larger firms are more likely to maintain their independence than smaller firms.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Shockley (1981:791-792), Supriyono & Mulyadi (1988:91), Gul (1989:46), persaingan antar KAP berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik. Sedangkan hasil penelitian Tahinakis & Nicolaou (2004:43-44) menunjukkan bagi persepsi CPA dan Bank Executives, variabel persaingan berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik pada semua level *size*, sedangkan bagi *Financial Analyst* berpengaruh terhadap independensi akuntan publik pada *firm* yang kecil. Secara umum persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh negatif terhadap independensi akuntan publik. Hanya saja dalam penelitian ini bagi kantor akuntan publik afiliasi *non big four* hal tersebut tidak signifikan dan bagi non afiliasi hal tersebut berpengaruh secara signifikan, dengan kata lain *size* dari kantor akuntan publik yang bersaing menjadi menentukan.

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, disadari adanya keterbatasan penelitian ini, sebagai berikut:

1. Penelitian ini tidak memperoleh informasi mengenai jumlah seluruh auditor eksternal yang ada di Surabaya sehingga tidak mampu menentukan jumlah sampel yang sangat akurat. Generalisasi pemetaan terhadap sampel juga masih kurang proporsional, jumlah responden 31 dari KAP afiliasi *non big four* (34%) dan 60 responden (66%) untuk non afiliasi, padahal jumlah kantor akuntan publik di Surabaya 40 (diluar afiliasi *big four* dan yang berhenti beroperasi) kantor akuntan, 8 kantor akuntan afiliasi *non big four* (20%) dan 32 kantor non afiliasi (80%). Sehingga hasil penelitian ini belum mampu menangkap gambaran umum pengaruh masing-masing variabel dengan sangat akurat.
2. Hasil penelitian ini merupakan generalisasi dari masing-masing pengaruh ke-empat variabel diatas terhadap independensi akuntan publik dan bukan membandingkan khususnya untuk variabel persaingan antar kantor akuntan publik yang dikelompokkan berdasarkan afiliasi *non big four* dan non afiliasi. Karena dimungkinkan akan terjadi bias akibat jumlah responden yang mengisi kuesioner dari KAP afiliasi *non big four* dan non afiliasi tidak seimbang.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan penelitian yang dilakukan maka dapat disimpulkan bahwa variabel independen yaitu efektivitas komite audit, komitmen profesional secara individu berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen yaitu, independensi akuntan publik, sedangkan *tenure of the audit firm* secara individu tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik. Persaingan antar kantor akuntan publik secara individu berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik untuk KAP non afiliasi dan secara individu tidak berpengaruh signifikan untuk KAP afiliasi *non big four*.

Saran untuk penelitian selanjutnya adalah :

1. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperoleh sampel yang lebih proporsional,

bahkan jika mungkin mengetahui secara tepat total populasi auditor eksternal di kota Surabaya. Sehingga generalisasi menjadi lebih akurat. Juga sebaiknya pertimbangkan lama pengalaman auditnya, semakin berpengalaman auditor eksternal akan semakin memahami tantangan terhadap independensi mereka.

2. Selain itu penelitian selanjutnya juga bisa mengembangkan penelitian melalui pembandingan berdasar ukuran KAP dalam menilai pengaruh persaingan antar kantor akuntan publik terhadap independensi akuntan publik, dengan catatan menggunakan jumlah sampel secara seimbang.

DAFTAR PUSTAKA

- Anshori, Muslich & Sri Iswati. 2009. *Buku Ajar Metodologi Penelitian Kuantitatif*. Surabaya: Airlangga University Press.
- Arens, Alvin A., et al. 2005. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 10th Edition. United States of America. Pearson Prentice Hall.
- Bazerman, Max H, et al. 1997. Opinion: The Impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review*, Vol. 38, No.4, (Summer 1997), 89-94.
- Boynton, William, et al. 2002. *Modern Auditing Jilid 1*, Edisi Ketujuh. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Burton, John C. & William Roberts. 1967. A Study of Auditor Changes. *Journal of Accountancy*, (April, 1967), 31-36.
- Cooper, Donald R. & Pamela S. Schindler. 2003. *Business Research Methods*, 8th Edition. New York, Americas. McGraw-Hill Companies, Inc.
- Departemen Pendidikan dan Kebudayaan. 1988. *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Jakarta: Balai Pustaka.
- Gendron, Yves, et al. 2006. An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics* (2006), (64): 169-193.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Cetakan ke 4. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gul, Ferdinand A. 1989. Banker's Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2, No. 3, 40-51.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jubb, Christine, et al. 2004. *Assurance and Auditing: Concepts for a Changing Environment*, 2nd Edition. Cengage Learning Australia.
- Kasidi. 2007. *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah*. Tesis tidak diterbitkan. Program Studi Magister Sains Akuntansi, Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Lavin, David. 1976. Perceptions of the Independence of the Auditor. *The Accounting Review*, Vol. 51, No.1, (January 1976), 41-50.
- Linberg, Deborah L & Frank D. Beck. 2002. *CPAs' Perceptions of Auditor Independence: An Analysis of Views Before and After the Collapse of Enron*. Department of Accounting, Illinois State University.
- Lord, Alan T & F. Tood DeZoort. 2001. The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditors' Responses to Social Influence Pressure. *Accounting, Organization and Society*, No. 26, (2001), 215-235.
- Morris, William. 1979. *The American Heritage Dictionary of the English Language*. Boston, Massachusetts: Houghton Mifflin Company.
- Nini & Estralita Trisnawati. 2009. Pengaruh Independensi Auditor pada KAP *Big Four* terhadap Manajemen Laba pada Industri Bahan Dasar, Kimia dan Industri Barang Konsumsi. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 11, No. 3, (Desember 2009), Hlm. 175-188.
- Nugrahanti, Irma Y. 2010. *Skripsi: Persepsi Akuntan Publik dan Akuntan Pendidik terhadap Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*. Program Studi Akuntansi, Universitas Airlangga.

- Republik Indonesia. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/ PMK.01/ 2008, tentang Jasa Akuntan Publik*. 2008. Jakarta.
- Salim, Peter. 1987. *The Contemporary English-Indonesian Dictionary*. Third Edition. Jakarta: Modern English Press.
- Shadily, Hassan. 1984. *Ensiklopedi Indonesia Jilid ke 5*. Jakarta: Ichtiar Baru-Van Hoeve dan Elsevier Publishing Projects.
- Shockley, Randolph A. 1981. Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*, Vol. 56, No. 4, (October 1981), 785-800.
- Supriyono, R.A. & Mulyadi. 1988. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik. *BPPS-UGM*, Vol. 1, (Januari 1988), 81-94.
- Tahinakis, Panayiotis & Anna Nicolaou. 2004. An Empirical Analysis on the Independence of the Greek Certified Auditor-Accountant. *Accounting Business and the Public Interest*, Vol. 3, No. 1, 32- 47.
- Whittington, O. Ray, and Kurt Pany. 2001. *Principles of Auditing and Other Assurance Services*, 13th Edition. New York, Americas. McGraw-Hill Companies, Inc.
- Wulandari, Soliyah dkk. 2007. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor Eksternal Menurut Persepsi Bankir*. The 1st Accounting Conference Faculty of Economics, Universitas Indonesia. Depok, 7 - 9 November 2007.
- akuntanpublikindonesia.com. diakses 27 Oktober 2011.
- akuntansikeperilakuan.blogspot.com/2009/07/konse-p-keperilakuan-dari-psikologi-dan_17.html. diakses 10 November 2011.
- www.science.mcmaster.ca/psychology/research-areas/cognition-perception.html.diakses10 November 2011.