

**ANALISIS FAKTOR–FAKTOR YANG BERPENGARUH TERHADAP
INDEPENDENSI AUDITOR
(STUDY EMPIRIS PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK SEMARANG)**

Unggul J. Setyono
E.A.12.1.0458

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh faktor; ikatan kepentingan keuangan, hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa-jasa lain selain jasa audit, lamanya hubungan audit, ukuran kantor akuntan publik, *audit fee*, persaingan antar kantor akuntan publik, pendidikan auditor dan kompetensi auditor terhadap independensi auditor. Metode penelitian yang digunakan adalah kuantitatif dengan pendekatan statistik parametrik, analisis regresi berganda. Sampel yang digunakan sebanyak 100 orang anggota KAP di Kota Semarang, yang diambil dari populasi sejumlah 168 orang dengan teknik *simple random sampling*.

Berdasarkan hasil pengujian diperoleh kesimpulan bahwa variabel lamanya penugasan audit, ukuran KAP, *audit fee*, kompetensi auditor dan pendidikan auditor, secara parsial berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor. Hasil tersebut juga memperlihatkan bahwa kelima variabel bebas tersebut memberikan kontribusi sebesar 89 persen terhadap independensi auditor. Pengujian yang sama juga memperlihatkan bahwa hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, persaingan antar KAP dan hubungan keluarga dengan klien tidak berpengaruh terhadap independensi auditor. Hasil tersebut memberikan arahan bahwa tinggi rendahnya independensi seorang auditor secara parsial tidak disebabkan oleh tinggi rendahnya variabel hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, persaingan antar KAP dan hubungan keluarga dengan klien.

Keyword: *independensi auditor, Kantor Akuntan Publik Kota Semarang*

Latar Belakang

Kepercayaan masyarakat terhadap independensi auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Selain itu sikap independen juga berhubungan langsung dengan mutu pemeriksaan dan salah satu elemen penting kendali mutu. Menurut Sudiby (2003:62) untuk bersikap independen auditor secara intelektual harus berpikir jujur dan objektif, sedangkan untuk diakui sebagai seorang yang independen ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap klien, pemimpin dan pemilik perusahaan. Independensi mencakup 2 (dua) aspek, yaitu: 1) independensi dalam kenyataan, dan (2) independensi dalam penampilan.

Independensi merupakan dasar dari ~~struktur~~ filosofi profesi. Pendapat seorang akuntan publik betapa pun kompetennya akuntan publik tersebut dalam melaksanakan audit atau jasa atestasi lainnya akan menjadi kurang bernilai jika akuntan publik tersebut tidak independen. Akuntan publik dituntut harus bertindak independen dalam segala hal artinya para anggotanya harus bertindak dengan integritas dan objektivitas.

Dalam aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik disebutkan bahwa dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*) (Amani dan Sulardi, 2005).

Penelitian mengenai independensi akuntan publik di Amerika Serikat telah dilakukan

oleh Lavin dalam Novitasari (2004) yang meneliti 3 (tiga) faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, yaitu: (1) ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) pemberian jasa lain selain jasa audit, (3) lamanya hubungan akuntan publik dengan klien. Shockley (1981) meneliti 4 faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik yang meliputi: (1) persaingan antar akuntan publik, (2) pemberian jasa konsultasi, (3) ukuran kantor akuntan publik dan (4) lamanya hubungan audit.

Di Indonesia penelitian mengenai independensi akuntan publik telah dilakukan oleh Fatmawati dalam Novitasari (2004) yang meneliti tiga faktor yang sama dengan penelitian Lavin. Supriyono dalam Mariyati dan Arisudhana (2012) meneliti 6 (enam) faktor yang mempengaruhi penampilan akuntan publik, yaitu: (1) ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) jasa-jasa lain selain jasa audit, (3) lamanya hubungan akuntan publik dengan klien, (4) persaingan antar kantor akuntan publik, (5) ukuran kantor akuntan publik, dan (6) *audit fee*.

Penelitian ini merupakan modifikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Supriyati, Ahmar, Wilopo (2002) dan Suyatmini (2002). Supriyati, Nurmala Ahmar, Wilopo (2002) mengidentifikasi ~~7 (tujuh) faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik~~, yaitu: (1) hubungan bisnis, (2) hubungan keluarga dan pribadi, (3) kecakapan profesional, (4) kebebasan, (5) kenyataan, (6) pengungkapan informasi dan (7) kejujuran, dengan responden akuntan publik di Surabaya. Sedangkan Suyatmini meneliti ~~7 (tujuh) faktor yang mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik~~, yaitu: (1) ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) jasa-jasa lain selain jasa audit, (3) lamanya penugasan audit, (4) ukuran kantor akuntan publik, (5) persaingan antar kantor akuntan publik, (6) *audit fee*, dan (7) hubungan sosial dengan responden perusahaan *go public* yang berada di Semarang. Sedangkan Mariyati dan Arisudhana (2012:13-14) menemukan bahwa independensi auditor dipengaruhi oleh faktor: 1) kompetensi; 2) pendidikan auditor; dan 3) audit fee

Berdasarkan penelitian Supriyati, Nurmala Ahmar, Wilopo dan Suyatmini, serta Mariyati dan Arisudhana maka penulis akan meneliti 9 (sembilan) faktor yang dapat mempengaruhi independensi auditor, yaitu: (1) ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) jasa-jasa lain selain jasa audit, (3) lamanya penugasan audit, (4) ukuran kantor akuntan publik, (5) persaingan antar kantor akuntan publik, (6) audit fee, dan (7) hubungan keluarga dengan responden auditor yang bekerja pada KAP di Semarang; 8) pendidikan auditor; dan 9) kompetensi auditor.

Perumusan Masalah

Permasalahan penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor?
2. Apakah pemberian jasa-jasa lain selain jasa audit mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor?
3. Apakah lamanya hubungan audit dengan klien mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor?
4. Apakah ukuran kantor akuntan publik mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor?
5. Apakah persaingan antar kantor akuntan publik mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor?
6. Apakah *audit fee* mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor?
7. Apakah hubungan keluarga mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor?

8. Apakah pendidikan auditor mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor?
9. Apakah kompetensi auditor mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor?

Tujuan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah di atas, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh faktor; ikatan kepentingan keuangan, hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa-jasa lain selain jasa audit, lamanya hubungan audit, ukuran kantor akuntan publik, *audit fee*, persaingan antar kantor akuntan publik, pendidikan auditor dan kompetensi auditor terhadap independensi auditor.

Tinjauan Pustaka

1. Grand Theory

Grand theory yang digunakan dalam penelitian ini adalah teori keagenan (*agency theory*). Teori keagenan menyatakan bahwa antara manajemen dan pemilik mempunyai kepentingan yang berbeda (Jensen dan Mecking, dalam Minefee, 2012). Perusahaan yang memisahkan fungsi pengelolaan dan kepemilikan akan rentan terhadap konflik keagenan (Lambert, 2001 dalam Minefee, 2012). Dalam model keagenan dirancang sebuah sistem yang melibatkan kedua belah pihak, sehingga diperlukan kontrak kerja antara pemilik. Ketika pemilik tidak dapat memonitor secara sempurna aktivitas manajemen, maka secara potensial manajemen dapat menentukan kebijakan yang mengarah pada peningkatan *level* kompensasinya. Rajan dan Saoma (2006) dalam Minefee (2012) menyatakan bahwa besarnya kompensasi yang diterima pihak manajemen (*agent*) tergantung pada besarnya laba atau profit yang dihasilkan sesuai dengan kontrak yang telah disepakati dengan pihak pemilik.

Agency theory merupakan basis teori yang mendasari praktik bisnis perusahaan yang dipakai selama ini. Teori tersebut berakar dari sinergi teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi, dan teori organisasi. Tujuan utama dari *agency theory* adalah untuk menjelaskan bagaimana pihak-pihak yang melakukan kontrak dapat mendesain kontrak yang tujuannya untuk meminimalisir *cost* sebagai dampak adanya informasi yang tidak simetris dan kondisi ketidakpastian. Teori ini mengasumsikan bahwa semua individu bertindak atas kepentingan mereka sendiri. *Agency theory* dilandasi oleh beberapa asumsi, yaitu asumsi tentang sifat manusia, asumsi keorganisasian, dan asumsi informasi. Dalam *agency theory* munculnya masalah-masalah informasi yang asimetri (kesenjangan informasi), sering dapat menimbulkan konflik kepentingan dalam hubungan antara manajemen dan pemilik.

2. Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik telah dilakukan oleh Lavin dan Shockley dalam Novitasari (2004). Sedangkan di Indonesia penelitian serupa telah dilakukan oleh Suyatmini (2002), Mariyati & Arisudhana (2012), Cahyadi (2013), Novitasari (2004) dan Kasidi (2007).

Penelitian ini merupakan modifikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Suyatmini (2002), Mariyati & Arisudhana (2012), Cahyadi (2013), Novitasari (2004) dan Kasidi (2007). Suyatmini mengidentifikasi 7 (tujuh) faktor yang mempengaruhi independensi auditor, yaitu: (1) ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien. (2) jasa-jasa lain selain jasa audit, (3) lamanya penugasan audit, (4) ukuran kantor akuntan publik, (5) persaingan antar kantor akuntan publik, (6) *audit fee*, dan (7) hubungan sosial dengan responden perusahaan *go public* yang berada di Semarang. Sedangkan Mariyati dan Arisudhana (2012:13-14) menemukan bahwa independensi auditor dipengaruhi oleh

faktor: 1) kompetensi; 2) pendidikan auditor; dan 3) audit fee. Sedangkan Cahyadi (2013) mengidentifikasi 6 (enam) variabel bebas sebagai determinan dari independen auditor, yaitu 1) lamanya hubungan KAP dengan klien; 2) besarnya KAP; 3) persaingan antar KAP; 4) hubungan sosial dengan klien; 5) Pelaksana Jasa Non-Audit dengan Klien; dan 6) audit fee. Novitasari (2004) memverifikasi 7 (tujuh) variabel bebas sebagai faktor yang mempengaruhi independensi auditor, yaitu: 1) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dg klien; 2) Pemberian jasa selain jasa audit; 3) lama hubungan audit; 4) Ukuran KAP; 5) Persaingan antar KAP; 6) Audit fee; dan 7) Hubungan keluarga.

3. Pengembangan Hipotesis

Independensi akuntan publik atau auditor dapat hilang jika mereka memiliki kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien yang diauditnya. Beberapa jenis kegiatan keuangan dan hubungan usaha tersebut di antaranya selama periode perjanjian kerja atau saat menyatakan opininya, auditor atau kantornya memiliki kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung yang material di dalam perusahaan yang menjadi kliennya, sebagai *trustee* atau eksekutor atau administrator atas satu atau beberapa "estate" yang memiliki kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung, memiliki utang atau piutang pada perusahaan yang diauditnya, dan sebagainya. Semakin tinggi ikatan hubungan keluarga, maka akan semakin rendah independensi auditor (Novianty dan Kusuma, 2001). Dengan demikian hipotesis dapat disusun sebagai berikut:

H1: Terdapat pengaruh negatif variabel ikatan hubungan dengan klien terhadap independensi auditor.

Aktivitas kantor akuntan publik selain memberikan jasa audit juga memberikan jasa lain, misalnya jasa perpajakan, jasa konsultasi manajemen, serta jasa akuntansi dan pembukuan. Pemberian jasa lain ini memungkinkan hilangnya independensi akuntan publik atau auditor karena akuntan publik atau auditor akan cenderung memihak kepada kepentingan klien. Semakin tinggi pemberian jasa lain selain jasa audit, maka akan semakin rendah independensi auditor. Dengan demikian dapat diambil hipotesis sebagai berikut:

H2: Terdapat pengaruh negatif pemberian jasa lain terhadap independensi auditor.

SEC Practice Section dari AICPA menggolongkan lamanya penugasan audit menjadi dua, yaitu: (1) lima tahun atau kurang, dan (2) lebih dari lima tahun (Schokly dalam Novitasari, 2004). Penugasan lebih dari lima tahun dianggap dapat mempengaruhi independensi akuntan publik atau auditor karena dapat menimbulkan hubungan tertutup, sehingga kantor akuntan lebih memperhatikan kepentingan klien, dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit. Sebaliknya, penugasan audit yang lama kemungkinan dapat pula meningkatkan independensi karena akuntan publik atau auditor sudah familier, sehingga pekerjaan dapat dilaksanakan dengan efisien dan lebih tahan terhadap tekanan klien (Supriyono, 2008:6). Dengan demikian hipotesis dapat disusun sebagai berikut:

H3: Terdapat pengaruh negatif lamanya penugasan audit terhadap independensi auditor

Mautz dan Sharaf dalam Mariyati dan Arisudhana (2012) berpendapat bahwa kantor akuntan publik kecil kemungkinan kurang independen jika mengaudit perusahaan besar, kantor akuntan besar lebih independen dalam mengaudit perusahaan besar. Penelitian Hartley dan Ross dalam Novitsari (2004) menunjukkan bahwa kantor akuntan besar lebih independen dibandingkan dengan kantor akuntan kecil, hal ini

disebabkan oleh beberapa alasan: (1). Bagi kantor akuntan besar, hilangnya satu klien tidak begitu mempengaruhi pendapatannya, (2). Kantor akuntan besar biasanya mempunyai departemen audit yang terpisah dengan departemen yang memberikan jasa lainnya kepada klien, sehingga dapat mengurangi akibat negatif terhadap independensi akuntan publik. Dengan demikian hipotesis dapat disusun sebagai berikut:

H4: Terdapat pengaruh positif ukuran kantor akuntan publik terhadap independensi auditor.

Independensi akuntan publik atau auditor diragukan apabila ia menerima fee selain yang ditentukan dalam kontrak kerja, adanya fee bersyarat (*contingent fee*) dan menerima fee dalam jumlah yang besar dari klien yang diaudit. Audit fee yang besar kemungkinan dapat mengurangi independensi akuntan publik atau auditor, karena: (1). Kantor akuntan publik yang menerima fee besar merasa tergantung pada klien, (2). Kantor akuntan publik yang menerima fee besar dari klien takut kehilangan klien tersebut, (3). Kantor akuntan publik cenderung memberikan *counterpart fee* kepada pejabat kunci klien yang diaudit. Akan tetapi, audit fee yang besar mungkin juga dapat mendorong KAP lebih independen karena dengan audit fee yang besar dapat tersedia dana untuk penelitian dan penerapan prosedur audit yang lebih luas dan seksama dan kemungkinan audit fee yang diterima dari klien merupakan sebagian besar dari total pendapatan kantor akuntan atau hanya merupakan sebagian kecil dari total pendapatan kantor akuntan tersebut (Supriyono, 2008:60). Dengan demikian dapat diambil hipotesis sebagai berikut:

H5: Terdapat pengaruh negatif audit fee terhadap independensi auditor.

Di Indonesia penelitian mengenai independensi akuntan publik telah dilakukan oleh Fatmawati dalam Novitasari (2004) yang meneliti faktor yang sama dengan penelitian. Supriyono dalam Mariyati dan Arisudhana (2012) mengenai 6 (enam) faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, di mana salah satunya adalah persaingan antar kantor akuntan publik yang berpengaruh terhadap independensi auditor. Penelitian Novitasari (2004) menunjukkan bahwa persaingan antar kantor akuntan publik yang tajam meningkatkan resiko akuntan publik atau auditor kehilangan independensinya karena tiap kantor akuntan publik merasa khawatir kehilangan kliennya, sehingga kantor akuntan publik akan mengeluarkan opini sesuai keinginan klien. Tetapi ada juga yang berpendapat bahwa persaingan antar kantor akuntan berpengaruh relatif kecil terhadap independensi akuntan publik atau auditor. Hal ini dikarenakan dalam pemeriksaan akuntansi kantor akuntan publik menggunakan prinsip-prinsip akuntansi dan norma-norma pemeriksaan yang sama. Dengan demikian dapat diambil hipotesis sebagai berikut:

H6: Terdapat pengaruh negatif persaingan antar KAP terhadap independensi auditor.

Penelitian ini yang dilakukan oleh Supriyati, Ahmar, Wilopo (2002) dan Suyatmini (2002). Supriyati, Nurmala Ahmar, Wilopo (2002) mengidentifikasi 7 (tujuh) faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, di mana salah satunya adalah hubungan keluarga, dengan mengambil responden akuntan publik di Surabaya. Demikian juga studi dari Suyatmini yang meneliti 7 (tujuh) faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, di mana salah satunya adalah keberadaan hubungan sosial dengan responden. Penelitian ini mengambil perusahaan *go public* yang berada di Semarang. Hubungan yang timbul karena keluarga sedarah atau karena perkawinan dengan klien dapat menimbulkan keadaan yang akan mengurangi bahkan merusak independensi auditor dalam melaksanakan pemeriksaannya. Selain itu independensi auditor dianggap lemah jika terdapat ikatan kepentingan keuangan yang signifikan

yang dilakukan oleh keluarga dekat auditor yang bersangkutan dengan kliennya. Dengan demikian dapat diambil hipotesis sebagai berikut:

H7: Terdapat pengaruh negatif hubungan keluarga terhadap independensi auditor.

Studi Mariyati dan Arisudhana (2012:13-14) menemukan bahwa independensi auditor dipengaruhi oleh faktor: 1) kompetensi; 2) pendidikan; dan 3) audit fee. Semakin tinggi tingkat pendidikan auditor, maka akan semakin tinggi tingkat pengetahuan formal audit yang dimilikinya, juga terbuka potensi yang semakin terbuka pada auditor yang bersangkutan untuk mengembangkan atau mendapatkan pengetahuan serta pengalaman audit yang update. Dengan demikian, semakin tinggi tingkat pendidikan auditor, maka akan semakin tinggi pula tingkat independensi audit yang dilakukannya, sehingga dapat disusun hipotesis penelitian:

H8: Terdapat pengaruh positif pendidikan auditor terhadap independensi auditor.

Kompetensi dapat diartikan sebagai suatu tingkah laku atau setiap tingkah laku yang mementingkan suatu kinerja yang baik dari suatu konteks pekerjaan. Kompetensi merujuk kepada karakteristik yang mendasar perilaku yang menggambarkan motif dasar perilaku yang menggambarkan motif, karakteristik pribadi, konsep diri, nilai-nilai, pengetahuan atau keahlian yang dibawa seseorang yang unggul di tempat kerja. Kompetensi terdiri dari beberapa karakteristik yang berbeda, yang mendorong perilaku. Pencapaian kompetensi dimulai dengan pendidikan formal, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai akuntan publik yang pertama yaitu harus lulus Sarjana Ekonomi jurusan Akuntansi, mengikuti Pendidikan Profesi Akuntan (PPA), mengikuti Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP), dan memiliki gelar sertifikasi lisensi untuk praktik yaitu *Certified Public Accountant (CPA)*. Selain persyaratan tersebut auditor juga harus menjalani pelatihan teknis yang cukup, pelatihan ini harus secara memadai mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum. Pendidikan formal dan pengalaman profesional saling melengkapi satu sama lain.

Kompetensi auditor menentukan independen atau tidaknya auditor tersebut dalam mempertimbangkan fakta yang diperiksanya. Jika auditor tidak memiliki kecakapan profesional yang diperlukan untuk mengerjakan penugasan yang diterimanya ia melanggar pasal kode etik yang bersangkutan dengan independensi dan yang bersangkutandengan kecakapan profesional (Pasal 16).

H9: Terdapat pengaruh positif kompetensi auditor terhadap independensi auditor

Metode Penelitian

1. Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah para auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di Semarang yang terdaftar dalam Directory 2014 yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik. Berdasarkan informasi dari Directory 2014 yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia diperoleh data bahwa jumlah Kantor Akuntan Publik di Semarang sebanyak 24 Kantor Akuntan Publik. Adapun jumlah auditor di 24 Kantor Akuntan Publik di Kota Semarang sebanyak 168 orang.

Sampel yang dipakai dalam penelitian ditetapkan sebanyak 60 persen, sehingga sampel penelitian sebanyak $0,6 \times 168 \text{ orang} = 100 \text{ orang}$. Pengambilan *sample size* sebesar 60 persen tersebut dinilai sangat representatif, karena sudah melebihi ketentuan minimal sebagaimana ditetapkan Hadi (2004:49).

2. Jenis Data

Menurut sumbernya, data dikelompokkan menjadi dua macam, yaitu data primer dan data sekunder. Data primer adalah data yang diperoleh secara langsung dari sumber pertama (tanpa perantara) baik individu maupun kelompok. Sedangkan data sekunder adalah data yang diperoleh secara tidak langsung (melalui perantara). Dalam penelitian ini, jenis data yang digunakan adalah data primer yaitu dengan mengetahui opini auditor yang bekerja pada KAP mengenai independensi auditor.

3. Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menyebarkan kuesioner kepada auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di Semarang. Kuesioner ini akan digunakan untuk mengumpulkan data primer, di mana sejumlah pernyataan tertulis disampaikan kepada responden untuk dijawab / ditanggapi sesuai dengan kondisi sebenarnya.

Jawaban dari pernyataan dalam kuesioner ditentukan dengan skor:

- a. Jawaban Sangat Setuju (SS) nilai : 5
- b. Jawaban Setuju (S) nilai : 4
- c. Jawaban Ragu-ragu (R) nilai : 3
- d. Jawaban Tidak Setuju (TS) nilai : 2
- e. Jawaban Sangat Tidak Setuju (STS) nilai : 1

4. Definisi dan Pengukuran Variabel

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

- a. Ikatan Kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien.
Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien sering disebut sebagai hubungan bisnis. Hubungan ini timbul karena adanya kerja sama bisnis, seperti utang piutang, memiliki andil dalam bisnis investasi (sebagai dewan komisaris atau pemegang saham) dengan perusahaan atau klien yang diaudit. Variabel ini akan diukur menggunakan 5 skala Likert dengan 4 (empat) item pernyataan yang diperoleh dari Suyatmini (2002).
- b. Pemberian jasa-jasa lain selain jasa audit.
Selain memberikan jasa audit, kantor akuntan juga memberikan jasa-jasa lainnya kepada klien, misalnya jasa konsultasi manajemen, konsultasi perpajakan, jasa akuntansi, pembukuan dan sebagainya. Pemberian jasa lain ini diukur dengan 3 (tiga) item pernyataan yang diperoleh dari Suyatmini (2002), dengan menggunakan 5 skala Likert.
- c. Lamanya hubungan audit dengan klien
SEC Practice Section dari AICPA menggolongkan lamanya penugasan audit menjadi dua, yaitu: (1) lima tahun atau kurang, dan (2) lebih dari lima tahun (Shockly dalam Supriyono, 2008:52). Variabel ini diukur menggunakan 5 skala likert dengan 3 (tiga) item pernyataan yang diperoleh dari Suyatmini (2002).
- d. Ukuran Kantor Akuntan Publik
AICPA menggolongkan kantor akuntan menjadi 2 (dua), yaitu: *Kantor akuntan besar*, yaitu kantor akuntan yang telah melakukan audit perusahaan *go public* dan *Kantor akuntan kecil*, yaitu kantor akuntan yang belum melakukan audit pada perusahaan *go public* (Supriyono, 2008:6). Untuk mengukur variabel ini peneliti menggunakan 5 skala Likert, dengan 2 (dua) item pernyataan yang diperoleh dari Suyatmini (2002).
- e. *Audit fee*
Audit fee yang diterima suatu kantor akuntan biasanya telah ditentukan dalam kontrak. *Audit fee* tersebut tidak boleh tergantung pada manfaat yang akan

- diterapkan dalam pemeriksaan. Kemungkinan *audit fee* yang diterima dari klien merupakan sebagian besar dari total pendapatan kantor akuntan atau hanya merupakan sebagian kecil dari total pendapatan kantor akuntan tersebut (Supriyono, 2008:59). Pengukuran variable ini menggunakan 5 skala Likert dengan 3 (tiga) item pernyataan yang diperoleh dari Suyatmini (2002).
- f. Persaingan antar Kantor Akuntan Publik
Persaingan antar kantor akuntan berpengaruh relatif kecil terhadap independensi auditor. Hal ini dikarenakan dalam pemeriksaan akuntansi kantor akuntan publik menggunakan prinsip-prinsip akuntansi dan norma-norma pemeriksaan yang sama (Arens dalam Novitasari, 2004).
 - g. Hubungan Keluarga
Hubungan yang timbul karena keluarga sedarah atau karena perkawinan dengan klien dapat menimbulkan keadaan yang akan mengurangi bahkan merusak independensi auditor dalam melaksanakan pemeriksaannya. Munawir dalam Novitasari (2004:74) menjelaskan bahwa Independensi seorang anggota (partner, auditor atau staf dari suatu kantor akuntan) dapat berkurang bila suami atau istri, anak-anak yang masih menjadi tanggungan anggota atau sanak saudara yang tinggal serumah atau yang hidupnya masih ditanggung oleh anggota tersebut memiliki posisi dengan klien yang memiliki pengaruh signifikan terhadap kebijaksanaan operasi, keuangan atau akuntansi klien.
 - h. Kompetensi
Kompetensi diartikan sebagai suatu tingkah laku atau setiap tingkah laku yang mementingkan suatu kinerja yang baik dari suatu konteks pekerjaan. Kompetensi merujuk kepada karakteristik yang mendasar perilaku yang menggambarkan motif dasar perilaku yang menggambarkan motif, karakteristik pribadi, konsep diri, nilai-nilai, pengetahuan atau keahlian yang dibawa seseorang yang unggul di tempat kerja. Kompetensi terdiri dari beberapa karakteristik yang berbeda, yang mendorong perilaku.
 - i. Pendidikan
Pendidikan adalah usaha kebudayaan yang bermaksud memberi tuntunan di dalam hidup tumbuhnya jiwa, dan raga anak-anak agar kelas dalam garis-garis kodrat pribadinya dan pengaruh segala keadaan yang mengelilingi dirinya, anak-anak dapat kemajuan dalam hidupnya lahir dan batin, menuju ke arah adab kemanusiaan (Fudyartanta, 2004:74).
 - j. Independensi auditor
Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain dan tidak tergantung pada orang lain. Variabel ini diukur menggunakan 5 skala Likert dengan 8 (delapan) item pernyataan yang diperoleh dari Suyatmini (2002).
5. Pengujian Validitas dan Reliabilitas
 - a. Uji Validitas
Uji validitas ini menggunakan perhitungan *Product Moment* dari Karl Pearson, dengan taraf signifikan ($\alpha = 5\%$). Perhitungan dalam uji validitas dilakukan dengan bantuan program SPSS (*Statistical Package for Social Science*). Hasil perhitungan tersebut nantinya akan dibandingkan dengan r tabel (0,361). Jika r hitung $>$ r tabel, maka pengujian tersebut valid, tetapi jika r hitung $<$ r tabel, maka pengujian tersebut tidak valid.
 - b. Uji Reliabilitas
Reliabilitas adalah indeks yang menunjukkan sejauh mana suatu alat pengukur

dapat dipercaya atau diandalkan (Azwar, 2011:35). Cara menghitung tingkat reliabilitas menggunakan rumus *alpha*.

6. Teknik Analisis Data

Peneliti menggunakan analisis data kuantitatif sebagai berikut:

a. Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif digunakan untuk memberikan informasi mengenai karakteristik variabel penelitian dan demografi responden.

b. Pengujian Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik digunakan untuk mengetahui kenormalan, ada tidaknya gejala multikolinieritas, heterokedastisitas dan autokorelitas dalam model regresi. Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi normal dan tidak memiliki gejala multikolinieritas, heterokedastisitas dan autokorelitas. Pengujian asumsi klasik ini dilakukan dengan bantuan Program SPSS.

c. Analisis Regresi Linear Berganda

Analisis regresi digunakan untuk mengetahui pengaruh antara lebih dua atau lebih variabel. Rumus regresi yang digunakan adalah: (Algifari, 2001:47)

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + b_6X_6 + b_7X_7 + b_8X_8 + b_9X_9$$

d. Uji t (t-test)

Jika t-hitung > t-tabel, maka Ho ditolak dan Ha diterima

Jika t-hitung < t-tabel, maka Ho diterima dan Ha ditolak.

e. Uji F

Jika F-hitung > F-tabel, maka Ho ditolak dan Ha diterima

Jika F-hitung < F-tabel, maka Ho diterima dan Ha ditolak

f. Koefisien Determinasi

Besarnya pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen untuk model regresi diatas digunakan *adjusted R2*. Digunakannya *adjusted R2* karena adanya kelemahan mendasar pada koefisien determinasi.

Pembahasan

Berdasarkan hasil perhitungan regresi pada tabel di atas, maka dapat dirumuskan persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 3,237 + 0,132X_1 + 0,179X_2 + 0,296X_3 + 0,446X_4 - 0,332X_5 + 0,163X_6 + 0,037X_7 + 0,394X_8 + 0,711X_9 + 1,341$$

1. Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) pada dasarnya digunakan untuk mengukur kemampuan yang terdapat dalam model regresi dalam menjelaskan variabel dependen penelitian. Hasil pengujian terhadap koefisien determinasi (R^2) divisualisasikan pada tabel di bawah.

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,949 ^a	,900	,890	1,886

a. Predictors: (Constant), Pendidikan Auditor, Audit Fee, Lamanya Penugasan, Hub Keluarga, Pers antar KAP, Ukuran KAP, Pemb Jasa Lain, Hub Ush dg Klien, Kompetensi

b. Dependent Variable: Independensi Auditor

Tabel di atas memperlihatkan nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,890 atau 89 persen. Hal ini mengindikasikan bahwa variabel independensi auditor dapat dijelaskan oleh kesembilan variabel bebasnya yaitu variabel hubungan usaha dengan klien,

pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya penugasan audit, ukuran KAP, *audit fee*, persaingan antar KAP, hubungan keluarga, kompetensi auditor dan pendidikan auditor secara simultan sebesar 89 persen. Sedangkan sebesar 11 persen sisanya merupakan kontribusi variabel bebas lain di luar X1, X2, X3, X4, X5, X6, X7, X8 dan X9.

2. Uji Signifikansi Parameter Simultan (Uji F)

Uji F digunakan untuk mengetahui apakah variabel *independen* secara bersama-sama atau simultan mempengaruhi variabel dependen (Ghozali, 2006). Pada uji F terdapat ketentuan bahwa $sig > 0,05$ menunjukkan bahwa H_1 ditolak H_0 diterima. Hasil pengujian dengan menggunakan uji F divisualisasikan pada tabel 4.21 di bawah ini.

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2893,089	9	321,454	90,347	,000 ^a
	Residual	320,221	90	3,558		
	Total	3213,310	99			

a. Predictors: (Constant), Pendidikan Auditor, Audit Fee, Lamanya Penugasan, Hub Keluarga, Pers antar KAP, Ukuran KAP, Pemb Jasa Lain, Hub Ush dg Klien, Kompetensi

b. Dependent Variable: Independensi Auditor

Berdasarkan perhitungan di atas diketahui bahwa nilai F sebesar 90,347 > nilai $F_{t5\%}$ sebesar 2,01 (lihat lampiran), sehingga inferensi yang diambil adalah menerima H_{10} dan menolak H_0 . Dengan kata lain, hipotesis yang berbunyi “variabel X1, X2, X3, X4, X5, X6, X7, X8 dan X9 secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel Y”, diterima pada kepercayaan 95%.

3. Uji Hipotesis (Uji t)

Uji t menunjukkan seberapa jauh pengaruh sebuah variabel bebas secara individual dalam menerangkan variabel dependennya (Ghozali, 2006). Rekapitulasi hasil uji t dapat dilihat pada tabel berikut.

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3,237	1,341		2,414	,018
	Hub Ush dg Klien	,132	,130	,069	1,009	,316
	Pemb Jasa Lain	,179	,128	,082	1,396	,166
	Lamanya Penugasan	,296	,087	,124	3,417	,001
	Ukuran KAP	,446	,174	,155	2,569	,012
	Audit Fee	-,332	,078	-,165	-4,258	,000
	Pers antar KAP	,163	,115	,073	1,416	,160
	Hub Keluarga	,037	,118	,013	,312	,756
	Kompetensi	,394	,101	,281	3,893	,000
	Pendidikan Auditor	,711	,127	,375	5,604	,000

a. Dependent Variable: Independensi Auditor

Berdasarkan hasil uji t sebagaimana pada tabel di atas, maka secara parsial pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen dapat diuraikan sebagai berikut.

a. Nilai t untuk koefisien variabel hubungan usaha dengan klien sebesar 1,009 dengan signifikansi (sig) sebesar 0,316 > 0,05, sehingga inferensi yang diambil

adalah tidak terdapat pengaruh dari variabel hubungan usaha dengan klien terhadap variabel independensi auditor. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa tinggi rendahnya independensi dari seorang auditor tidak disebabkan oleh tinggi rendahnya hubungan usaha auditor dengan klien.

- b. Nilai t untuk koefisien variabel pemberian jasa lain selain jasa audit sebesar 1,396 dengan signifikansi (sig) sebesar $0,166 > 0,05$, sehingga inferensi yang diambil adalah tidak terdapat pengaruh dari variabel pemberian jasa lain selain jasa audit terhadap variabel independensi auditor. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa tinggi rendahnya independensi dari seorang auditor tidak disebabkan oleh tinggi rendahnya pemberian jasa lain selain jasa audit..
- c. Nilai t untuk koefisien variabel lamanya penugasan audit sebesar 3,417 dengan signifikansi (sig) sebesar $0,001 < 0,05$, sehingga inferensi yang diambil adalah terdapat pengaruh positif yang signifikan dari variabel lamanya penugasan audit terhadap variabel independensi auditor. Tanda positif pada koefisien ini menunjukkan bahwa semakin tinggi lamanya penugasan audit, maka akan meningkatkan independensi auditor, demikian pula sebaliknya. Apabila lamanya penugasan audit semakin rendah maka independensi auditor juga akan semakin menurun.
- d. Nilai t untuk koefisien variabel ukuran KAP sebesar 2,569 dengan signifikansi (sig) sebesar $0,012 < 0,05$, sehingga inferensi yang diambil adalah terdapat pengaruh positif yang signifikan dari variabel ukuran KAP terhadap variabel independensi auditor. Tanda positif pada koefisien ini menunjukkan bahwa semakin besar ukuran KAP, maka akan meningkatkan independensi auditor, demikian pula sebaliknya. Apabila ukuran KAP semakin kecil, maka akan semakin rendah pula independensi dari auditor.
- e. Nilai t untuk koefisien variabel *audit fee* sebesar -4,258 dengan signifikansi (sig) sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga inferensi yang diambil adalah terdapat pengaruh negatif yang signifikan dari variabel *audit fee* terhadap variabel independensi auditor. Tanda negatif pada koefisien ini menunjukkan bahwa semakin besar *audit fee* yang diterima auditor, maka akan menurunkan independensi auditor yang bersangkutan, demikian pula sebaliknya. Apabila *audit fee* semakin rendah, maka akan semakin meningkatkan independensi dari auditor yang bersangkutan.
- f. Nilai t untuk koefisien variabel persaingan antar KAP sebesar 1,416 dengan signifikansi (sig) sebesar $0,160 > 0,05$, sehingga inferensi yang diambil adalah tidak terdapat pengaruh dari variabel persaingan antar KAP terhadap variabel independensi auditor. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa tinggi rendahnya independensi dari seorang auditor tidak disebabkan oleh tinggi rendahnya persaingan antar KAP.
- g. Nilai t untuk koefisien variabel hubungan keluarga sebesar 0,312 dengan signifikansi (sig) sebesar $0,756 > 0,05$, sehingga inferensi yang diambil adalah tidak terdapat pengaruh dari variabel hubungan keluarga terhadap variabel independensi auditor. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa tinggi rendahnya independensi dari seorang auditor tidak disebabkan oleh tinggi rendahnya hubungan keluarga dengan klien.
- h. Nilai t untuk koefisien variabel kompetensi auditor sebesar 3,893 dengan signifikansi (sig) sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga inferensi yang diambil adalah terdapat pengaruh positif yang signifikan dari variabel kompetensi auditor terhadap variabel independensi auditor. Tanda positif pada koefisien ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kompetensi dari auditor, maka akan

meningkatkan independensi auditor, demikian pula sebaliknya. Apabila tingkat kompetensi auditor semakin rendah, maka independensi dari auditor yang bersangkutan juga akan semakin menurun.

- i. Nilai t untuk koefisien variabel pendidikan auditor sebesar 5,604 dengan signifikansi (sig) sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga inferensi yang diambil adalah terdapat pengaruh positif yang signifikan dari variabel pendidikan auditor terhadap variabel independensi auditor. Tanda positif pada koefisien ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat pendidikan dari auditor, maka akan meningkatkan independensi auditor, demikian pula sebaliknya. Apabila tingkat pendidikan auditor semakin rendah, maka independensi dari auditor yang bersangkutan juga akan semakin menurun.

4. Implikasi Hasil Penelitian

Berdasarkan hasil uji statistik di atas, maka dapat diambil referensi bahwa dari 9 (sembilan) variabel bebas penelitian, terdapat 5 (lima) variabel yang berpengaruh signifikan terhadap variabel independensi auditor, yaitu variabel; lamanya penugasan audit (X3), ukuran KAP (X4), *audit fee* (X5), kompetensi auditor (X8) dan pendidikan auditor (X9). Sedangkan keempat variabel bebas lainnya, yaitu; hubungan usaha dengan klien (X1), pemberian jasa lain selain jasa audit (X2), persaingan antar KAP (X6) dan hubungan keluarga (X7).

Dari hasil uji statistik tersebut juga diketahui bahwa dari 5 (lima) variabel bebas yang berpengaruh terhadap independensi auditor, maka yang paling dominan pengaruhnya adalah variabel pendidikan auditor (X9) dengan kontribusi sebesar 37,5 persen. Urutan berikutnya adalah variabel kompetensi auditor (X8) dengan kontribusi sebesar 28,1 persen, variabel *audit fee* (X5) dengan kontribusi sebesar 16,5 persen, variabel ukuran KAP (X4) dengan kontribusi sebesar 15,5 persen, dan terkecil kontribusinya adalah variabel lamanya penugasan audit (X3) sebesar 12,4 persen.

Implikasi yang dapat dijadikan acuan bagi manajemen KAP dalam rangka meningkatkan independensi auditornya di masa mendatang adalah prioritas utama yang seharusnya ditingkatkan utamanya adalah sesuai urutan besarnya kontribusi yang diberikan variabel bebas terhadap independensi auditor. Dengan demikian, variabel pendidikan auditor dan kompetensi auditor akan menempati skala prioritas utama yang harus diperhatikan oleh manajemen KAP dalam rangka meningkatkan independensi auditornya. Selanjutnya pada skala prioritas kedua untuk variabel; *audit fee*, ukuran KAP dan lamanya penugasan audit.

Penutup

1. Kesimpulan

Penelitian ini membahas tentang faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor di Kantor Akuntan Publik (KAP) Kota Semarang. Adapun variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah independensi auditor sebagai variabel dependen, dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya penugasan audit, ukuran KAP, *audit fee*, persaingan antar KAP, hubungan keluarga dengan klien, kompetensi auditor dan pendidikan auditor sebagai variabel independen. Analisis dilakukan dengan menggunakan analisis regresi berganda melalui program SPSS. Berdasarkan hasil pengujian maka diperoleh kesimpulan bahwa variabel lamanya penugasan audit, ukuran KAP, *audit fee*, kompetensi auditor dan pendidikan auditor, secara parsial berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor. Hasil tersebut juga memperlihatkan bahwa kelima variabel bebas tersebut memberikan kontribusi sebesar 89 persen terhadap independensi auditor.

Dari hasil pengujian yang sama juga diperoleh kesimpulan bahwa hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, persaingan antar KAP dan hubungan keluarga dengan klien tidak berpengaruh terhadap independensi auditor. Hasil tersebut memberikan arahan bahwa tinggi rendahnya independensi seorang auditor secara parsial tidak disebabkan oleh tinggi rendahnya variabel hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, persaingan antar KAP dan hubungan keluarga dengan klien.

2. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini tidak terlepas dari keterbatasan maupun kelemahan yang dapat menyebabkan hasil penelitian menjadi bias. Berikut ini adalah keterbatasan penelitian yang perlu diperbaiki pada penelitian-penelitian selanjutnya:

- a. Penelitian ini hanya fokus pada independensi auditor saja tanpa melihat implikasi moralitas dan mentalitas seorang auditor dalam memahami kode etik profesi secara langsung, yang berpotensi dalam membentuk sikap dan perilaku independensi seorang auditor dalam menjalankan profesinya.
- b. Penelitian ini hanya memfokuskan pada 9 (sembilan) variabel bebas yang mempengaruhi independensi auditor yaitu; hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya penugasan audit, ukuran KAP, *audit fee*, persaingan antar KAP, hubungan keluarga dengan klien, kompetensi auditor dan pendidikan auditor, sehingga masih memerlukan koreksi dengan penambahan variabel bebas selain itu sehingga studi tentang independensi auditor menjadi lebih komprehensif.
- c. Data penelitian diperoleh melalui kuesioner yang dibagikan langsung kepada responden. Namun demikian, terdapat keterbatasan peneliti untuk mengontrol responden yang diteliti sehingga kemungkinan dapat menimbulkan perbedaan atas maksud dan tujuan.
- d. Ruang lingkup dan jumlah sampel yang digunakan pada penelitian merupakan keterbatasan lain yang dapat diperbaiki dan diperluas pada penelitian-penelitian selanjutnya.

3. Saran

Berdasarkan simpulan dan beberapa keterbatasan penelitian, maka diajukan saran bagi peneliti selanjutnya sebagai berikut:

- a. Peneliti selanjutnya yang melakukan kajian di bidang independensi auditor dapat mencoba menggunakan pendekatan kualitatif, sehingga akan diperoleh deskripsi mengenai variabel pengaruh di luar yang sudah diteliti dalam studi ini. Dengan melalui pendekatan yang berbeda diharapkan dapat menghasilkan penelitian yang lebih baik dengan mengetahui secara langsung implikasi terhadap independensi auditor dalam menjalankan profesi tugasnya.
- b. Peneliti selanjutnya dapat menambahkan beberapa variabel lain yang belum dikaji dalam penelitian ini. Variabel tersebut antara lain konflik peran, ambiguitas peran, komitmen terhadap profesi, kepatuhan terhadap kode etik, dan lain sebagainya. Dimasukkannya variabel bebas tersebut diharapkan dapat meningkatkan koefisien determinasi pada penelitian selanjutnya.
- c. Penelitian pada bidang kajian yang sama dapat memperluas ruang lingkup penelitian serta menambahkan jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian. Hal ini diharapkan penelitian selanjutnya dapat menghasilkan penelitian yang lebih bermanfaat.

- d. Bagi peneliti selanjutnya sebaiknya mengontrol responden dalam mengisi jawaban atas setiap pertanyaan pada kuesioner dengan teliti dan cermat agar pemahaman responden sesuai dengan maksud dan tujuan dalam pertanyaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Algifari, 1997, *Analisis Statistik untuk Bisnis dengan Regresi, Korelasi, dan Non Parametrik*, Edisi pertama, Yogyakarta: BPFE.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1989, *Codification of Statement on Auditing Standards*, New York: American of Public Accountants.
- Arens, Alvin A, dan James K. Loebbecke, 1993, *Auditing: Pendekatan Terpadu, Edisi Indonsia*, Jakarta: Salemba Empat.
- Azwar, Saiffudin, 1997, *Reliabilitas dan Validitas*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar Offset.
- Dajan, Anto, 1986, *Pengantar Metode Statistik*, jilid 2, Jakarta: LP3ES.
- Fudyartanta, R.B.S. 2004. *Pendidikan Non Formal secara Ekosistem sebagai Usaha Pembudayaan dan Pencerdasan Rakyat Pedesaan di Indonesia*, Wirawidnyani. Yogyakarta.
- Ghozali, Imam., 2001, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Semarang: UNDIP.
- Guy, dan M.C Wayne Alderman, Alan J. Winters, 1999, *Auditing*, Jakarta : Erlangga
- Hadi, Sutrisno, 1997, *Statistik*, Yogyakarta: Andi Offset.
- Hartadi, Bambang, 1990, *Auditing: Suatu Pedoman Pemeriksaan Akuntansi tahap Pendahuluan*, Yogyakarta : BPFE.
- Holmes, Arthur W, 1977, *Auditing: Standars and Procedures*, USA : Richard D. Irwin Inc.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 1994, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Yogyakarta STIE YKPN.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2004, *Directory 2004 Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik*, Jakarta.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo, 1999, *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*, Yogyakarta : BPFE.
- Kadir, 2003, *Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Kepuasan Kerja dan Keinginan Karyawan untuk Berpindah (Studi Empiris pada KAP di Jateng)*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi : UNDIP.
- Kell, Walter G. William C. B, 1992, *Modern Auditing*, New York : John Wiley and Sons Inc.
- Kusuma, Indra Wijaya, 2003, “Topik Penelitian Akuntansi Keperilakuan (Jurnal Bahavioral Research in Accounting)”, *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*.
- Martoyo. 2004. “Analisis Faktor-Faktor Ekonomi dan Non-Ekonomi yang Mempengaruhi Perilaku Hidup Sehat (Studi tentang Determinasi Faktor Ekonomi dan Non-Ekonomi terhadap Perilaku Hidup Sehat di Kelurahan Bandarharjo)”. *Skripsi*. Jurusan Manajemen Fakultas Ekonomi-Universitas Diponegoro. Semarang
- Mautz, R.K., et.al., 1974, *Philosophy of Auditing*, USA : American Accounting Association.
- Meigs, Walter B., et.al., 1977, *Principles of Auditing*, USA : Richard D. Irwin Inc.
- Mulyadi, 1998, *Auditing*, Jakarta : Salemba Empat.
- Munawir, H. Slamet, 1996, *Auditing Modern*, Yogyakarta : BPFE.

- Novianty, Retty dan Indra Wijaya Kusuma, 2001, *Analisis faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*, JAAI volume 5 No. 1.
- Santoso, Singgih, 1999, *SPSS Mengolah Data Statistik Secara Profesional*, Jakarta: PT. Elex Media Komputindo.
- Shockley, Randolph A, 1981, *Perceptions of Auditor's Independence : An Empirical Analysis*, The Accounting Review.
- Singarimbun, Masri, 1995, *Metode Penelitian Survey*, Jakarta : LP3ES.
- Stettler, Howard F, 1982, *Auditing Principle : A Systems Based Approach*, USA: Prentice-Hall Inc.
- Sudiby, B, 1993, *Tinjauan dan Saran tentang Buku-buku Pemeriksaan Akuntansi*, Yogyakarta : BPFE.
- Supriyati, Nurmala Ahmar, R. Wilopo, 2002, *Analisis faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik di Surabaya*, Ventura vol. 5 No. 1.
- Supriyono, 1988, *Pemeriksaan Akuntansi: Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*, Yogyakarta : BPFE.
- Suyatmini, 2002, *Studi Empiris Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*, Program Studi Pasca Sarjana Magister Akuntansi : UNDIP.
- Umar, Husein, 1998, *Riset Akuntansi*, Jakarta : PT. Gramedia Pustaka Umum.
- Wilcox, E.B, 1974, *CPA Handbook Chapter 13 dalam The Philosophy of Auditing*, oleh Mautz, R.K., et., USA: American Accounting Association.