

PENGARUH *AUDIT FEE*, UKURAN KAP DAN LAMANYA HUBUNGAN AUDIT TERHADAP INDEPENDENSI AUDITOR

Septanika Amala Kartika Sari

amala2192@yahoo.com

Bambang Suryono

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

ABSTRACT

The research is aimed to examine the influence of the audit fee, the size of public accounting firms and the length of the audit relationship with clients to the auditor independence. Auditor independence has a very important role to the auditors in carrying out their audit tasks in maintaining honesty and independency. The scope of this research is all auditors who work in Public Accounting Firm (KAP) in Surabaya. The samples are all auditors who work in Surabaya Public Accounting Firms which consist of 8 Public Accounting Firms and the data is in the form of questionnaires which are issued to public accounting firm. The data analysis technique has been done by using multiple linear regressions analysis model. It has been found from the result of the research that the independent variables which consist of audit fee has positive influence to the independency of auditors, while the size of public accountant firm and the length of audit relationship with clients has negative influence to the independency of auditors.

Keywords: Audit fee, the size of publik accounting firm (KAP), audit relationship and the independency of auditor.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh *audit fee*, ukuran kantor akuntan publik, dan lamanya hubungan audit dengan klien terhadap independensi auditor. Independensi auditor mempunyai peranan yang sangat penting terhadap auditor dalam menjalankan tugas auditnya yaitu mempertahankan sikap jujur dan tidak memihak kepada siapapun. Ruang lingkup penelitian ini adalah para auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surabaya. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik Surabaya yang terdiri dari 8 Kantor Akuntan Publik dan data yang digunakan merupakan jenis kuesioner yang disebarkan di Kantor Akuntan Publik. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan model analisis regresi linier berganda. Dari hasil analisa yang telah dilakukan, hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel independen yang terdiri dari *audit fee* berpengaruh positif terhadap independensi auditor, ukuran Kantor Akuntan Publik berpengaruh negatif terhadap independensi auditor, sedangkan lamanya hubungan audit dengan klien berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.

Kata Kunci : *Audit Fee*, Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP), Lama Hubungan Audit, Independensi Auditor

PENDAHULUAN

Profesi akuntan publik atau merupakan profesi kepercayaan masyarakat. Sebagai sebagai seorang akuntan publik atau auditor independen dituntut untuk tegas dalam bersikap dan tidak memihak siapapun dalam memberikan opini atau pendapatnya terhadap laporan keuangan dan juga wajib memutakhirkan kompetensi serta meningkatkan profesionalismenya supaya bisa memenuhi kebutuhan para pengguna jasa, seperti yang dinyatakan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dalam standar umum kedua,

yaitu suatu hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan.

Salah satu tugas auditor adalah memeriksa atau mengaudit laporan keuangan klien berdasarkan penugasan atau perikatan antara klien dengan auditor. Dalam penugasan audit sering terjadi konflik kepentingan yang bisa mempengaruhi independensi auditor dimana klien yang memberi pekerjaan berusaha untuk mengkondisikan agar laporan keuangan yang dibuat mempunyai opini baik, sedangkan disisi lain sebagai auditor harus bisa menjalankan tugasnya secara profesional, yaitu auditor harus bisa mempertahankan sikap independen dan sikap objektif (Rimawati, 2011:2).

Masyarakat menaruh kepercayaan besar terhadap laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor, karena masyarakat beranggapan bahwa laporan keuangan yang telah diaudit memiliki tingkat kewajaran yang lebih dipercaya jika dibandingkan dengan laporan keuangan yang tidak atau belum diaudit. Namun sesuai dengan tanggung jawabnya untuk menaikkan tingkat keandalan laporan keuangan, maka auditor tidak hanya memiliki kompetensi atau keahlian saja tetapi auditor juga harus memiliki sikap independensi dalam melaksanakan tugasnya, karena tanpa independensi masyarakat tidak bisa mempercayai hasil auditannya, dengan kata lain keberadaan auditor ditentukan oleh independensinya (Indah, 2010).

Independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan pihak lain dan juga tidak tergantung pada orang lain (Mulyadi, 2009:26). Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan pertimbangan obyektif serta tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Sikap mental independensi sama pentingnya dengan keahlian dibidang praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh auditor. Oleh karena itu auditor harus menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya.

Akhir - akhir ini memburuknya independensi auditor menjadi penyebab utama terjadinya kebangkrutan dan permasalahan korporasi di berbagai perusahaan di dunia. Hal ini dikarenakan pihak auditor (akuntan publik) sebagai pengaudit laporan keuangan klien yang akan dijadikan sebagai dasar pengambilan keputusan oleh pihak-pihak eksternal menyangkut dana yang ditanamkan pada suatu perusahaan, ditengarai berperilaku secara tidak profesional. Sorotan tajam diarahkan pada perilaku auditor ketika berhadapan dengan klien yang dianggap gagal dalam menjalankan perannya sebagai auditor independen.

Faktor yang mempengaruhi independensi auditor menurut Lanvin (dalam Supriyono, 1988), yaitu : Ikatan keuangan dan usaha dengan klien, Jasa-jasa lain selain jasa audit yang diberikan klien dan Lamanya hubungan kantor akuntan public dengan klien. Sedangkan menurut Shockley (dalam Supriyono, 1988) independensi auditor dipengaruhi oleh : Persaingan antar auditor, Pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien, *audit fee*, Ukuran kantor akuntan publik dan Lamanya hubungan antara kantor akuntan publik dengan klien. Dari faktor-faktor yang mempengaruhi independensi tersebut di atas bahwa independensi dapat dipengaruhi oleh ikatan keuangan dan usaha dengan klien, jasa-jasa lain yang diberikan auditor selain audit, *audit fee*, persaingan antar kantor akuntan publik dan ukuran kantor akuntan publik.

Audit fee merupakan pendapatan (*fee*) yang diterima oleh auditor setelah melaksanakan jasa auditnya yang besarnya tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bersangkutan dan pertimbangan *professional* lainnya (Mulyadi, 2009:63).

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) menggolongkan kantor akuntan publik dalam dua bagian, yaitu kantor akuntan publik besar dan kantor akuntan publik kecil. Menurut AICPA, kantor akuntan publik besar merupakan kantor akuntan yang

telah melakukan audit pada perusahaan *go public*, sedangkan kantor akuntan publik kecil merupakan kantor akuntan yang belum melaksanakan audit pada perusahaan *go public* (Bamber dan Iyer dalam Ika dan Wibowo, 2011:98).

Securities and Exchange Commission (SEC) Practice Section dari AICPA menggolongkan *audit tenure* (lamanya penugasan audit seorang partner kantor akuntan pada klien tertentu) menjadi 2, yaitu lima 5 tahun atau kurang, dan lebih dari 5 tahun. Seorang partner yang memperoleh penugasan audit lebih dari 5 tahun berturut-turut pada klien yang sama dianggap terlalu lama, sehingga mempunyai pengaruh negatif terhadap independensi karena auditor terlalu cepat merasa puas, kurang inovasi, dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit (Ika dan Wibowo, 2011: 97).

Auditor seringkali bersifat subjektif dan memiliki hubungan yang erat antara kantor akuntan publik dan kliennya, auditor yang jujur dan cermat sekalipun akan secara tidak sengaja mendistorsi angka-angka sehingga bisa menutupi keadaan keuangan dari perusahaan yang sebenarnya yang bisa menyesatkan investor, regulator atau manajemen itu sendiri (Bazerman *et al.*, dalam Kasidi, 2007: 15).

Berdasarkan latar belakang, maka rumusan masalah penelitian ini adalah menguji apakah *audit fee*, ukuran KAP, lamanya hubungan audit berpengaruh terhadap independensi auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya. Penelitian ini bertujuan sebagai berikut : (1) untuk menganalisis pengaruh *audit fee* terhadap independensi auditor (2) untuk menganalisis pengaruh ukuran KAP terhadap independensi auditor (3) untuk menganalisis pengaruh lamanya hubungan audit terhadap independensi auditor.

TINJAUAN TEORETIS DAN HIPOTESIS

Teori Sikap dan Perilaku Etis

Teori sikap dan perilaku (*Theory of Attitude and Behaviour*) yang dikembangkan oleh Triandis (dalam Rimawati, 2011:13) dipandang sebagai teori yang dapat mendasari untuk menjelaskan independensi. Teori tersebut menyatakan, bahwa perilaku ditentukan untuk apa yang ingin orang lakukan (sikap), apa yang mereka pikirkan akan mereka lakukan (aturan-aturan sosial), apa yang mereka bisa lakukan (kebiasaan) dan dengan konsekuensi perilaku yang mereka pikirkan.

Sehubungan dengan penjelasan tersebut, teori ini berusaha menjelaskan mengenai aspek perilaku manusia dalam suatu organisasi, khususnya akuntan publik atau auditor yaitu meneliti bagaimana perilaku auditor dengan adanya faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor. Sikap yang dimaksud disini adalah sikap auditor dalam penampilan, berperilaku independen dalam penampilan ketika auditor tersebut memiliki sikap independensi yang tinggi saat melaksanakan audit. Auditor diwajibkan bersikap independensi yaitu sikap tidak memihak kepentingan siapapun.

Kode Etik Profesi

Kode etik profesi merupakan suatu prinsip moral dan pelaksanaan aturan- aturan yang memberi pedoman dalam berhubungan dengan klien, masyarakat, anggota sesama profesi serta pihak yang berkepentingan lainnya. Kode etik berupa aturan umum mengenai tingkah laku yang baik atau aturan-aturan khusus yang tidak boleh dilakukan. Kode etik profesi diharapkan dapat membantu para auditor untuk mencapai mutu pemeriksaan pada tingkat yang diharapkan.

Untuk menjadi auditor yang dapat dipercaya oleh masyarakat, maka harus patuh pada prinsip-prinsip etika sebagaimana dimuat dalam Prinsip Etika Profesi Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) tahun 2008 (IAPI, 2008: 13-18)

Profesi Akuntan Publik

Profesi akuntan publik merupakan profesi yang memberikan jasa pemeriksaan akuntansi atau laporan keuangan yang disusun oleh manajemen. Profesi akuntan publik merupakan profesi kepercayaan masyarakat umum yang bertanggungjawab dalam meningkatkan keandalan laporan keuangan sehingga masyarakat memperoleh informasi keuangan yang andal sebagai dasar pengambilan keputusan. Akuntan publik atau auditor bertujuan untuk memberikan pendapat terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen.

Dalam menilai laporan keuangan, seorang auditor dapat memberikan jaminan bahwa pendapat yang dikeluarkan bisa dipercaya dan tidak menyesatkan pemakainya, karena para pengguna laporan keuangan sangat bergantung dengan pendapat yang dikeluarkan oleh auditor. Sebagai akuntan publik (auditor) mereka harus menjaga kredibilitasnya sebagai akuntan publik agar kepercayaan masyarakat terhadap profesinya tidak berkurang.

Maka dari itu akuntan publik harus kompeten dan independen dalam menjalankan tugasnya yang mempunyai arti bahwa tanggung jawab untuk berperilaku lebih baik dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang dibebankan kepadanya dan dapat memenuhi undang-undang serta peraturan masyarakat. Sebagai profesional, akuntan publik mengakui tanggung jawabnya terhadap masyarakat, klien dan rekan seprofesinya, termasuk untuk berperilaku yang terhormat yang merupakan pengorbanan pribadi.

Independensi Auditor

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak tergantung pada pihak lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya ketika melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian dan penerbitan laporan audit. Sehingga independensi merupakan salah satu karakteristik terpenting bagi auditor dan dasar dari prinsip integritas dan objektivitas (Arens *et al.*, 2011:74).

Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari kepemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Dengan demikian, disamping auditor harus independen auditor juga harus menimbulkan presepsi dikalangan masyarakat atau pihak yang berkepentingan lainnya bahwa ia benar-benar independen dalam melaksanakan tugasnya dalam mengaudit laporan keuangan suatu entitas.

Menurut Arens *et al.*, (2011:74) Independensi mencakup dua aspek, yaitu : (1) *Independence in Fact* (Independensi dalam kenyataan) dan (2) *Independence in Appearance* (Independensi dalam penampilan)

Audit Fee

Audit fee merupakan pendapatan (*fee*) yang diterima oleh auditor setelah melaksanakan jasa auditnya yang besarnya tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bersangkutan dan pertimbangan *professional* lainnya (Mulyadi, 2009:63). Auditor tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi.

Suyatmini (2002:22) menunjukkan bahwa independensi auditor diragukan apabila auditor menerima *fee* selain yang ditentukan dalam kontrak kerja, adanya *fee* bersyarat (*contingent fee*) dan menerima *fee* dalam jumlah yang besar dari klien yang diaudit.

Menurut Supriyono (dalam Novitasari, 2004:26), pandangan masyarakat terhadap pemberian *audit fee* yang jumlahnya besar dapat menyebabkan berkurangnya independensi auditor, hal tersebut dikarenakan : (a) Kantor akuntan yang mendapat *fee* besar merasa

tergantung pada klien sehingga cenderung segan untuk menentang kehendak klien. (b) Jika tidak memberikan opini sesuai keinginan klien, kantor akuntan khawatir akan kehilangan kliennya mengingat pendapatan yang akan diterimanya relatif besar. (c) KAP cenderung memberikan *counterpart fee* yang besar kepada salah satu atau beberapa pejabat kunci klien yang diaudit, meskipun tindakan ini dilarang oleh Kode Etik.

Ukuran KAP

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) mengelompokkan atau menggolongkan kantor akuntan menjadi dua (dalam Setiawati, 2004:9) yaitu :

(a) Kantor akuntan besar adalah kantor akuntan yang telah melakukan audit perusahaan go publik. (b) Kantor akuntan kecil adalah kantor akuntan yang belum melakukan audit pada perusahaan go publik.

Kantor akuntan publik kecil kemungkinan kurang independen jika mengaudit perusahaan besar, dan kantor akuntan besar lebih independen dalam mengaudit perusahaan besar. Penelitian Hartley dan Ross (dalam Supriyono, 1988) 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.

Lamanya Hubungan Audit

Shockley (dalam Simatupang, 2014: 48-49), *Security and Exchange Commission* (SEC) menyatakan bahwa partner yang memperoleh penugasan audit lebih dari lima tahun pada klien tertentu dianggap terlalu lama, sehingga bisa dimungkinkan mempunyai pengaruh negatif terhadap independensi auditor. Hal itu disebabkan karena semakin lama hubungan auditor dengan klien akan menimbulkan ikatan emosional yang cukup kuat. Jika hal tersebut terjadi, maka auditor yang seharusnya bersikap independen dalam memberikan opininya cenderung tidak independen.

Di Indonesia lamanya hubungan audit dengan klien dibatasi selama 3 tahun berturut-turut. Waktu 3 tahun juga dipandang oleh auditor sebagai waktu yang tidak terlalu lama sehingga auditor tetap bisa mempertahankan independensinya. Menurut Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK,06/2011, yang mengatur kantor akuntan publik hanya dibatasi 5 tahun dalam menangani perusahaan yang sama, sementara untuk auditor paling lama 3 tahun.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh *Audit Fee* terhadap Independensi Auditor.

Penelitian yang dilakukan Soegiastuti (2005) menunjukkan bahwa *audit fee* berpengaruh positif terhadap independensi auditor. *Audit fee* yang besar juga dapat mendorong kantor akuntan publik lebih independen karena 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 publik atau hanya merupakan sebagian kecil dari total pendapatan kantor akuntan publik tersebut. Berdasarkan penjelasan tersebut maka dapat diambil hipotesis alternatif yaitu :

H_1 : *Audit Fee* berpengaruh positif terhadap Independensi Auditor

Pengaruh Ukuran KAP terhadap Independensi Auditor.

Penelitian dari Goldman dan Barlev (dalam Prakoso, 2014:29) seseorang tidak seharusnya menyimpulkan bahwa KAP yang berukuran besar akan kebal terhadap tekanan

dari klien, dan persaingan antara kantor akuntan publik dalam mencari klien mungkin sama besarnya dengan persaingan yang terjadi antara kantor akuntan publik yang berukuran kecil. Kantor akuntan publik besar bukan jaminan bisa bertahan atas tekanan yang ditimbulkan dari pihak klien. Hal tersebut menunjukkan adanya pengaruh negatif ukuran KAP terhadap independensi auditor. Berdasarkan penjelasan tersebut maka dapat diambil hipotesis alternatif yaitu :

H₂ : Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap Independensi Auditor

Pengaruh Lamanya Hubungan Auditor terhadap Independensi Auditor.

Shockley (dalam Simatupang, 2014) menyatakan bahwa apabila seorang auditor dalam menyelesaikan tugasnya lebih dari lima tahun berturut - turut, maka berdampak negatif terhadap independensi auditor. Semakin lama hubungan auditor dengan klien akan menyebabkan timbulnya ikatan emosional yang cukup kuat lebih dari sekadar hubungan kerja. Sehingga independensi auditor cenderung melemah dan mungkin akan mengeluarkan opini tidak sesuai. Jika ini terjadi, maka seorang auditor yang seharusnya bersikap independen dalam memberikan opininya menjadi cenderung tidak independen atau bahkan akan sulit bagi auditor untuk menegakkan independensinya. Hal tersebut di dukung oleh penelitian Ferraria (2015) menunjukkan adanya pengaruh negatif lamanya hubungan audit dengan klien terhadap independensi auditor. Berdasarkan penjelasan tersebut maka dapat diambil hipotesis alternatif yaitu :

H₃ : Lamanya Hubungan Audit berpengaruh negatif terhadap Independensi Auditor

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini meliputi seluruh staf auditor baik itu (partner, senior dan junior auditor) pada Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terdaftar pada direktori Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) tahun 2014 di wilayah Surabaya. Teknik Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode convenience sampling, yaitu istilah umum yang mencakup variasi luasnya prosedur pemilihan responden. Kriteria yang digunakan untuk memilih sampel adalah sebagai berikut: (1) Responden tidak dibatasi oleh jabatan auditor pada KAP meliputi partner, senior dan junior auditor, sehingga semua auditor yang bekerja di KAP dapat diikutsertakan sebagai responden dengan minimal 2 tahun kerja, (2) Responden dalam penelitian ini adalah auditor pada KAP di kota Surabaya.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel Variabel Independen

a. Audit Fee

Biaya jasa audit (*auditfee*) yang dimaksudkan dalam penelitian ini merupakan pendapatan yang diterima oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) dari klien tergantung pada risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian auditor yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut sesuai yang telah disepakati dalam kontrak audit. *Audit fee* diukur dengan menggunakan enam item pertanyaan yang menggambarkan besar kecilnya *fee* yang diterima oleh kantor akuntan publik dari klien, dan kompleksitas jasa yang diberikan, Instrumen yang digunakan ini diadopsi dari penelitian Simatupang (2014) untuk mengukur *audit fee*. Responden diminta untuk menjawab tentang persepsi mereka, memilih diantara lima jawaban mulai dari sangat setuju ke sangat tidak setuju. Kemudian masing-masing pertanyaan tersebut diukur menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana poin 1 untuk jawaban paling rendah dan seterusnya poin 5 untuk jawaban yang paling tinggi.

b. Ukuran KAP

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) mengelompokkan atau menggolongkan kantor akuntan menjadi dua, yaitu : kantor akuntan besar yang merupakan kantor akuntan yang telah melakukan audit perusahaan *go public*, dan kantor akuntan kecil yang merupakan kantor akuntan yang belum melakukan audit pada perusahaan *go public*. Ukuran kantor akuntan publik diukur dengan menggunakan enam item pertanyaan yang menggambarkan pernah atau tidak pernah nya kantor akuntan publik mengaudit badan usaha *go publik*. Instrumen yang digunakan ini diadopsi dari penelitian Simatupang (2014) untuk mengukur ukuran Kantor Akuntan Publik. Responden diminta untuk menjawab tentang persepsi mereka, memilih diantara lima jawaban mulai dari sangat setuju ke sangat tidak setuju. Kemudian masing-masing pertanyaan tersebut diukur menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana poin 1 untuk jawaban yang berarti paling rendah dan seterusnya poin 5 untuk jawaban yang berarti paling tinggi.

c. Lamanya Hubungan Audit

Perusahaan yang memiliki hubungan audit dengan klien lebih dari lima tahun dianggap dapat mempengaruhi independensi auditor karena jangka waktu tersebut dianggap terlalu lama sehingga dikhawatirkan akan munculnya ikatan emosional yang dapat merusak independensi auditor tersebut. Lamanya hubungan audit dengan kliendiukur dengan menggunakan enam item pertanyaan yang menggambarkan jangka waktu lamanya penugasan audit, kompleksitas jasa yang diberikan dan risiko lamanya penugasan. Instrumen yang digunakan untuk mengukur lama hubungan audit dengan klien ini diadopsi dari penelitian Simatupang (2014). Responden diminta menjawab tentang bagaimana persepsi mereka, memilih di antara lima jawaban mulai dari sangat setuju sampai ke sangat tidak setuju. Masing-masing item pertanyaan tersebut kemudian diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana poin 1 diberikan untuk jawaban yang berarti paling rendah dan seterusnya poin 5 diberikan untuk jawaban yang berarti lama paling tinggi.

Variabel Dependen Independensi Auditor

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain dan tidak tergantung pada orang lain. Independensi auditor diukur dengan menggunakan duabelas item pertanyaan yang menggambarkan kejujuran dan tingkat keahlian. Instrumen yang digunakan untuk mengukur independensi auditor ini diadopsi dari penelitian Simatupang (2014). Responden diminta menjawab tentang bagaimana persepsi mereka, memilih di antara lima jawaban mulai dari sangat setuju sampai ke sangat tidak setuju. Masing-masing item pertanyaan tersebut kemudian diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana poin 1 diberikan untuk jawaban yang berarti independensi auditor paling rendah dan seterusnya poin 5 diberikan untuk jawaban yang berarti independensi auditor paling tinggi.

Teknik Analisis Data Uji Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif ini digunakan untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian. Data demografi tersebut antara lain : jenis kelamin responden, masa kerja, jabatan, jenjang pendidikan. Alat analisis data ini disajikan dengan menggunakan tabel distribusi frekuensi yang memaparkan jenis kelamin responden, masa kerja responden, jabatan responden, jenjang pendidikan responden.

Uji Kualitas Data

Uji kualitas data digunakan untuk melihat apakah kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini mampu mengukur masing-masing item pertanyaan (valid) dan reliabel atau handal jika jawabannya konsisten dari waktu ke waktu.

Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik digunakan untuk mendeteksi apakah dalam penelitian ini terdapat penyakit data atau tidak, sehingga syarat-syarat yang harus dipenuhi adalah data benar-benar terdistribusi secara normal, tidak terjadi multikolinearitas, dan heteroskedastisitas.

Pengujian Hipotesis

Hipotesis penelitian akan diuji dengan persamaan regresi linier berganda, yaitu :

$$IA = a + b_1AF + b_2UK + b_3LH + e$$

Keterangan :

- IA = Independensi Auditor
b = Koefisien regresi dari variable independen
a = Konstanta
 AF = *Audit Fee*
 UK = Ukuran Kantor Akuntan Publik
 LH = Lamanya Hubungan Audit
 e = *error term*

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

a. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin

Tabel 1
Jenis Kelamin Responden

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Laki-Laki	30	50,0	50,0	50,0
Valid Perempuan	30	50,	50,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Sumber : data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 1 responden Jenis Kelamin diatas, bahwa responden dalam penelitian ini adalah sama antara laki-laki dengan tingkat persentase 50,0% atau sebanyak 30 responden dan perempuan dengan tingkat persentase 50,0% atau sebanyak 30 responden. Hasil ini menunjukkan bahwa proporsi auditor perempuan dan laki-laki yang menjadi responden adalah sama.

b. Karakteristik Responden Berdasarkan Masa Kerja

Tabel 2
Masa Kerja

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2-3 Tahun	21	35,0	35,0	35,0
Valid 4-5 Tahun	34	56,7	56,7	91,7
> 5 Tahun	5	8,3	8,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Sumber : data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 2 demografis responden masa kerja diatas, masa kerja sebagai seorang auditor bagi responden dalam penelitian ini belum terlalu lama yaitu berada pada kisaran 2-3 tahun dengan tingkat persentase 35,0% atau 21 responden. Sisanya untuk masa kerja sebagai auditor dengan kisaran 4-5 tahun sebesar 56,7% atau sebanyak 34 responden, sedangkan masa kerja untuk > 5 tahun sebanyak 8,3% atau sebanyak 8

responden. Artinya semakin besar masa kerja seorang auditor dalam menangani pemeriksaan, disertai keahlian yang semakin bertambah (dari kursus atau jenjang pendidikan yang tinggi) serta independensi yang tinggi dapat menghasilkan opini audit yang lebih obyektif dan lebih tepat.

c. Karakteristik Responden Berdasarkan Jabatan

Tabel 3
Jabatan

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Partner	4	6,7	6,7	6,7
Valid Senior Auditor	31	51,7	51,7	58,3
Junior Auditor	25	41,7	41,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Sumber : data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 3 demografis responden jabatan diatas, yang paling banyak diduduki oleh responden dalam penelitian ini adalah senior auditor yaitu sebanyak 51,7% atau 31 responden. Sisanya sebesar 41,7% atau 25 responden menduduki jabatan junior auditor, sedangkan 6,7% atau 4 responden menduduki jabatan partner. Artinya semakin tinggi jabatan dalam susunan suatu KAP, maka kualitas auditor tersebut lebih baik sehingga dapat menghasilkan opini audit yang lebih berkualitas dan obyektif.

d. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenjang Pendidikan

Tabel 4
Pendidikan Terakhir

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
S2	11	18,3	18,3	18,3
Valid S1	44	73,3	73,3	91,7
D3	5	8,3	8,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

Sumber : Peneliti, data diolah

Berdasarkan Tabel 4 demografi jenjang pendidikan Strata Satu (S-1) masih mendominasi para responden yaitu sebanyak 73,3% atau 44 responden. Sementara jenjang pendidikan S-2 ditempuh oleh responden sebesar 18,3% atau sebanyak 11 responden dan D3 ditempuh responden sebanyak 8,3% atau sebanyak 5 responden. Artinya semakin tinggi jenjang pendidikan yang ditempuh seorang auditor maka keahlian akan semakin bertambah, disertai pengalaman, dan kualitas juga sehingga dapat diyakini menghasilkan opini audit yang lebih tepat.

Uji Kualitas Data

1. Uji Validitas

a. Uji Validitas variabel *Audit fee*

Tabel 5
Hasil Uji Validitas Variabel *Audit Fee*

Variabel	Item	Nilai <i>Correlation</i>	<i>Pearson</i>	Keterangan
<i>Audit Fee</i>	AF 1	0,439**		Valid
	AF 2	0,446**		Valid
	AF 3	0,738**		Valid
	AF 4	0,746**		Valid
	AF 5	0,617**		Valid
	AF 6	0,611**		Valid

**.*Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailed).*

*.*Correlation is significant at the 0,05 level (2-tailed).*

Sumber : data primer diolah, 2016

Dari Tabel 5 di atas terlihat bahwa korelasi antara masing-masing indikator/item pertanyaan untuk variabel *audit fees* signifikan di level 0,01. Jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator/item pertanyaan dalam variabel penelitian ini adalah valid.

b. Uji Validitas variabel Ukuran KAP

Tabel 6
Hasil Uji Validitas Variabel Ukuran KAP

Variabel	Item	Nilai <i>Corelation</i>	<i>Pearson</i>	Keterangan
Ukuran KAP	UK 1	0,460**		Valid
	UK 2	0,903**		Valid
	UK 3	0,448**		Valid
	UK 4	0,865**		Valid
	UK 5	0,886**		Valid
	UK 6	0,867**		Valid

** .Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailed).

*.Correlation is significant at the 0,05 level (2-tailed).

Sumber : data primer diolah, 2016

Dari Tabel 6 di atas terlihat bahwa korelasi antara masing-masing indikator/item pertanyaan untuk variabel Ukuran KAP signifikan di level 0,01. Jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator/item pertanyaan dalam variabel penelitian ini adalah valid.

c. Uji Validitas variabel Lamanya Hubungan Audit

Tabel 7
Hasil Uji Validitas Variabel Lamanya Hubungan Audit

Variabel	Item	Nilai <i>Pearson Corelation</i>	Keterangan
Lamanya Hubungan Audit	LH 1	0,601**	Valid
	LH 2	0,657**	Valid
	LH 3	0,504**	Valid
	LH 4	0,529**	Valid
	LH 5	0,723**	Valid
	LH 6	0,571**	Valid

** .Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailed).

*.Correlation is significant at the 0,05 level (2-tailed).

Sumber : data primer diolah, 2016

Dari Tabel 7 di atas terlihat bahwa korelasi antara masing-masing indikator/item pertanyaan untuk variabel Lamanya Hubungan Audit signifikan di level 0,01. Jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator/item pertanyaan dalam variabel penelitian ini adalah valid.

d. Uji Validitas variabel Independensi Auditor

Tabel 8
Hasil Uji Validitas Variabel Independensi Auditor

Variabel	Item	Nilai <i>Corelation</i>	<i>Pearson</i>	Keterangan
Independensi Auditor	IA 1	0,877**		Valid
	IA 2	0,752**		Valid
	IA 3	0,865**		Valid
	IA 4	0,890**		Valid
	IA 5	0,500**		Valid
	IA 6	0,786**		Valid
	IA 7	0,681**		Valid
	IA 8	0,790**		Valid
	IA 9	0,690**		Valid
	IA 10	0,491**		Valid
	IA 11	0,536**		Valid
	IA 12	0,463**		Valid

** .Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailed).

*.Correlation is significant at the 0,05 level (2-tailed).

Sumber : data primer diolah, 2016

Dari Tabel 8 di atas terlihat bahwa korelasi antara masing-masing indikator/item pertanyaan untuk variabel Independensi auditor signifikan di level 0,01. Jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator/item pertanyaan dalam variabel penelitian ini adalah valid.

2. Uji Reliabilitas

Tabel 9
Hasil Uji Reliabilitas

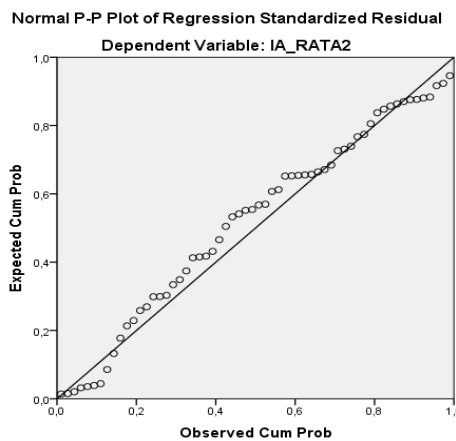
Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
Audit Fee	0,639	Reliabel
Ukuran KAP	0,851	Reliabel
Lamanya Hubungan Audit	0,646	Reliabel
Independensi Auditor	0,899	Reliabel

Sumber : data primer diolah, 2016

Tabel 9 di atas menunjukkan bahwa nilai *cronbach alpha* > 0,60 untuk masing-masing variabel dalam penelitian ini. Hal ini menunjukkan bahwa variabel *Audit Fee*, *Ukuran KAP*, *Lamanya Hubungan Audit* dan *Independensi Auditor* adalah reliabel.

Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas



Sumber : Output SPSS

Gambar 1
Grafik Normal P-P Plot

Tampilan grafik normal *probability plot* pada gambar 1 menunjukkan bahwa titik-titik (data) menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti atau mendekati arah garis diagonal. Hal ini berarti bahwa model-model regresi dalam penelitian ini memenuhi asumsi normalitas. Sedangkan uji normalitas dengan uji statistik menggunakan *Nonparametric Test One-Sample Kolmogorov-Smirnov (1-Sample K-S)*. Jika hasil *Kolmogorov-Smirnov* menunjukkan nilai signifikan di atas 0,05 maka data residual terdistribusi dengan normal. Sedangkan jika hasil *Kolmogorov-Smirnov* menunjukkan nilai signifikan di bawah 0,05 maka data residual terdistribusi tidak normal. Berikut ini merupakan hasil uji normalitas persamaan regresi dengan menggunakan uji statistik *1-Sampel K-SI* yang disajikan dalam tabel 10.

Tabel 10
Hasil Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Standardized Residual
N		60
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	0E-7
	Std. Deviation	,97424460
Most Extreme Differences	Absolute	,100
	Positive	,076
	Negative	-,100
Kolmogorov-Smirnov Z		,777
Asymp. Sig. (2-tailed)		,582

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber : data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 10 hasil uji normalitas di atas, dapat terlihat bahwa nilai *Kolmogorov-Smirnov* untuk persamaan regresi signifikan di atas 0,05. Hal ini berarti bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas. Dari kedua hasil uji normalitas baik analisis grafik maupun uji statistik dapat disimpulkan bahwa model-model regresi dalam penelitian ini layak digunakan karena memenuhi asumsi normalitas.

b. Uji Multikolinearitas

Pengujian multikolinearitas dapat dilakukan dengan melihat nilai *tolerance* dan nilai *variance inflation factor* (VIF). Adanya multikolinearitas dapat diketahui jika nilai *tolerance* < 0,1 atau sama dengan nilai VIF > 10.

Tabel 11
Hasil Uji Multikolinearitas

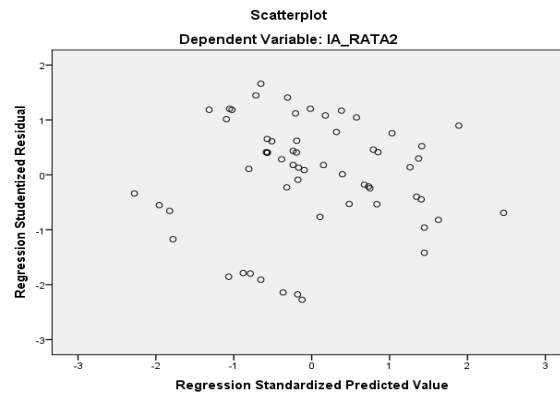
Model	Variable Independen	Variable Dependen	<i>Collinearity Statistics</i>	
			<i>Tolerance</i>	<i>VIF</i>
Pers. Regresi	Audit Fee		0,910	1,099
	Ukuran KAP	Indepndensi Auditor	0,839	1,192
	Lamanya Hubungan Audit		0,918	1,089

Sumber : data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 11 hasil uji multikolinearitas di atas, hasil perhitungan nilai *tolerance* menunjukkan tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 0,1. Hasil perhitungan nilai VIF juga menunjukkan hal yang sama tidak ada satu variabel bebas yang memiliki nilai VIF lebih dari 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinearitas antar variabel bebas dalam model regresi.

c. Uji heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas berarti terdapat varian variabel pada model regresi yang tidak sama (konstan). Metode yang digunakan adalah analisis grafik. Berdasarkan tampilan pada *scatterplot* terlihat bahwa plot menyebar secara acak di atas maupun di bawah angka nol pada sumbu *Regression Studentized Residual*.



Sumber : Output SPSS

Gambar 2
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Tampilan Gambar 2 memperlihatkan bahwa titik-titik menyebar secara acak serta tersebar di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas sehingga model regresi layak untuk digunakan.

Uji Hipotesis

Pengujian Hipotesis 1, 2 dan 3

Persamaan regresi digunakan untuk menjawab hipotesis 1, 2 dan 3 serta untuk mengetahui apakah variabel *audit fee*, ukuran KAP dan lamanya hubungan audit berpengaruh terhadap independensi auditor.

Tabel 12
Hasil Uji Kesesuaian Model
ANOVA^a

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3,285	3	1,095	8,383	,000 ^b
	Residual	7,316	56	,131		
	Total	10,602	59			

a. Dependent Variable: IA

b. Predictors: (Constant): AF, UK, LH

Sumber : data primer diolah, 2016

Dari hasil output perhitungan program SPSS versi 20 diperoleh nilai $F_{hitung} =$ sebesar 8,383 jauh diatas F_{tabel} (df = 3;56) sebesar 2,77 dengan tingkat signifikan sebesar $0,000 < (\alpha) 0,05$, sehingga secara simultan pengaruh variabel bebas yang terdiri atas: *Audit Fee* (AF), Ukuran KAP (UK) dan Lamanya Hubungan Auditor (LH) secara bersama-sama (simultan) berpengaruh signifikan terhadap Independensi Auditor (IA).

Tabel 13
Nilai Koefisien Determinasi
Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted Square	R Std. Error of the Estimate
1	,557 ^a	,310	,273	,36145

a. Predictors: (Constant): DPC,TBP,K,M

b. Dependent Variabel: KA

Sumber : data primer diolah, 2016

Berdasarkan hasil perhitungan regresi linear berganda nilai koefisien determinasi (*Adjusted R²*) sebesar 0,273 atau 27,3% yang berarti bahwa kontribusi dari variabel bebas

yang terdiri dari *Audit Fee* (AF), Ukuran KAP (UK) dan Lamanya Hubungan Audit (LH) berpengaruh terhadap Independensi Auditor (IA) pada Kantor Akuntan Publik di Kota Surabaya. Sedangkan sisanya ($100\% - 27.3\% = 72,7\%$) dijelaskan oleh variabel lain di luar model regresi tersebut.

Tabel 14
Analisis regresi
IA = a + b1AF+ b2UK+ b3LH+e

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	3,815	,441		8,646	,000		
AF_RATA2	,364	,093	,456	3,918	,000	,910	1,099
UK_RATA2	-,195	,079	-,301	-2,483	,016	,839	1,192
LH_RATA2	-,228	,106	-,249	-2,151	,036	,918	1,089

a. Dependent Variable: IA_RATA2

Sumber : data primer diolah, 2016

Berdasarkan hasil analisis regresi di atas menunjukkan bahwa variabel *Audit Fee* (AF) mempunyai t_{hitung} sebesar 3,918 dengan tingkat signifikan $0,000 < 0,05$, hal ini menunjukkan H_0 ditolak dan H_1 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel *Audit Fee* berpengaruh signifikan terhadap Independensi auditor. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Janti (2005) yang menguji tentang pengaruh *Audit Fee* terhadap Independensi auditor. Hasil penelitian mereka membuktikan bahwa *Audit Fee* berpengaruh signifikan terhadap Independensi auditor. Dimana dengan *audit fee* yang besar auditor akan lebih bersungguh-sungguh dalam melaksanakan tugas audit dengan menghasilkan laporan audit yang baik, serta dapat tersedia dana untuk penelitian dan penerapan prosedur audit yang lebih luas dan seksama.

Variabel Ukuran KAP (UK) mempunyai t_{hitung} sebesar -2,483 dengan tingkat signifikan $0,016 < 0,05$, hal ini menunjukkan H_0 ditolak dan H_2 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel Ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap Independensi Auditor. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Ferraria (2015) yang menguji tentang pengaruh Ukuran KAP terhadap Independensi Auditor. Dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa Ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap Independensi Auditor. Kantor akuntan publik besar bukan jaminan dari kemampuannya untuk bertahan atas tekanan yang ditimbulkan dari pihak klien. Tekanan yang didapat Kantor akuntan besar dari klien sangat beresiko tinggi, yaitu berupa risiko Litigasi atas audit seperti kasus yang terjadi pada Enron dan KAP Arthur Andersen.

Variabel Lamanya Hubungan Audit (LH) mempunyai t_{hitung} sebesar -2,151 dengan tingkat signifikan $0,036 < 0,05$, hal ini menunjukkan H_0 diterima dan H_3 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel Lamanya Hubungan Audit berpengaruh signifikan terhadap Independensi Auditor. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Ferraria (2015) yang menguji tentang pengaruh Lamanya Hubungan Audit terhadap Independensi Auditor. Dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa Lamanya Hubungan Audit berpengaruh signifikan terhadap Independensi Auditor. Lamanya hubungan audit dengan klien akan menimbulkan hubungan yang erat dan membuat auditor merasa mempunyai hubungan lebih dari rekan kerja atau bahkan menganggap kliennya sebagai keluarga. Sehingga auditor cenderung mengikuti keinginan klien meskipun auditor harus melanggar standar-standar audit untuk memberikan opini yang diinginkan klien atau membuat opini audit yang tidak sesuai dengan kondisi klien.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Simpulan hasil penelitian ini dapat dikemukakan sebagai berikut : (1) *audit fee* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin besar tingkat *audit fee* yang diperoleh oleh seorang auditor maka independensi auditor yang dimiliki juga akan semakin baik. (2) Ukuran KAP berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin besar ukuran suatu KAP maka independensi auditor yang dimiliki akan menurun. (3) Lamanya hubungan audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin lama hubungan audit dengan klien maka independensi auditor yang dimiliki akan menurun.

Saran

Hasil penelitian hanya mencerminkan mengenai kondisi auditor di Surabaya. Jumlah sampel untuk penelitian selanjutnya dapat ditambahkan, seperti Kantor Akuntan Publik yang berada di seluruh Pulau Jawa dan luar Pulau Jawa. Dan penelitian selanjutnya perlu ditambahkan lagi variabel yang dapat mempengaruhi kualitas audit misalnya independensi dan etika auditor.

DAFTAR PUSTAKA

- Ardiani I.S. dan R.S.Wibowo. 2011. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik. *Jurnal Dinamika Akuntansi* Vol. 3, (2): 90-100
- Arens, A.A., S.B. Mark, R.J. Elder, dan A.A. Jusuf. 2011. *Jasa Audit dan Assurance, Pendekatan Terpadu*. Buku 1. Salemba Empat. Jakarta.
- Ikatan Akuntan Publik Indonesia. 2008. Kode Etik Profesi Akuntan Publik. Jakarta.
- Indah, S.N. 2010. Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Auditor KAP Di Semarang). *Skripsi*. Fakultas Ekonomi. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Soegiastuti, 2005. Persepsi Masyarakat Terhadap Independensi Auditor Dalam Penampilan (Studi Empiris Pada Analisis Kredit BKK Jawa Tengah). *Tesis*. PPS Magister Sains Akuntansi UNDIP. Semarang.
- Kasidi, 2007. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor: Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur Di Jawa Tengah. *Tesis*. Program Magister Sains Akuntansi UNDIP. Semarang.
- Mulyadi. 2009. *Auditing*. Salemba Empat. Jakarta.
- Novitasari, F. 2004. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor. *Skripsi*. Universitas Katolik Soegijapranata. Semarang.
- Novitasari, Ferraria. 2015. Faktor - Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Surabaya). *Skripsi*. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA). Surabaya.
- Prakoso, R.S. 2014. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor. *Skripsi*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Rimawati. 2011. Faktor - Faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor. *Skripsi*. Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi UNDIP. Semarang.
- Setiawati. 2004. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik Dalam Pelaksanaan Audit. *Skripsi*. Program Studi S-1 Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Petra. Surabaya.

- Simatupang, T.M. 2014. Faktor-faktor yang mempengaruhi Independensi Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Surabaya). *Skripsi*. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA). Surabaya.
- Supriyono, R.A. 1988. *Pemeriksaan Akuntan (Auditing): Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*: BPF. Yogyakarta.
- Suyatmini. 2002. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik. *Tesis*. Program Studi Pasca Sarjana Universitas Diponegoro. Semarang.