

ROTASI MANDATORY SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH *NON AUDIT SERVICES*, *AUDIT TIME BUDGET PRESSURE* PADA INDEPENDENSI AUDITOR

**Dwi Listya Dewi¹
Dewa Gde Dharma Suputra²**

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: agunglistya@gmail.com/ telp: +62 81999740831

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris mengenai rotasi *mandatory* sebagai pemoderasi pengaruh *non-audit services* dan *audit time budget pressure* pada independensi auditor. Penelitian ini dilakukan di Kantor Akuntan Publik (KAP) Provinsi Bali yang terdaftar pada *Directory* Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) Tahun 2016. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode *survey* dengan teknik kuesioner dan auditor dijadikan populasi pada penelitian ini. Penelitian ini menggunakan metode penentuan sampel *nonprobability sampling* dengan teknik sampling jenuh. Analisis data yang digunakan adalah *Moderating Regression Analysis* (MRA). Hasil analisis menunjukkan *non-audit services* berpengaruh negatif pada independensi auditor, *audit time budget pressure* berpengaruh negatif pada independensi auditor, rotasi *mandatory* memperlemah pengaruh *non-audit services* pada independensi auditor. Rotasi *mandatory* memperkuat pengaruh *audit time budget pressure* pada independensi auditor.

Kata Kunci: *non-audit services, audit time budget pressure, dan rotasi mandatory, independensi auditor.*

ABSTRACT

This study intends to obtain empirical evidence regarding mandatory rotation as the moderating influence of non-audit services and audit time budget pressure on auditor independence. This research was conducted at the Bali Provincial Public Accountant Office, which is registered in the Directory Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) 2016. Using questionnaire technique survey method and 42 auditors as the population in this study that working in the Bali Provincial Public Accountant Office. This Study using sampling method non probability with saturated sampling technique. Analysis of the data used is Moderating Regression Analysis (MRA). The results of the analysis showed that the non-audit services have a negative effect on the independence of auditors, audit time budget pressure negatively influence the independence of the auditor, mandatory rotation weaken the influence of non-audit services on auditor independence. Mandatory rotation of audit time budget strengthens the influence of pressure on auditor independence.

Keywords: *non-audit services, audit time budget pressure, mandatory rotation, auditor independence*

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan unsur penting bagi pihak eksternal ataupun internal dalam perusahaan sebagai informasi mengenai kondisi keuangan perusahaan yang selanjutnya data tersebut digunakan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan (Singgih, 2010). Menurut FASB dalam SFAC Nomor 2 menjelaskan terdapat dua karakteristik utama yang membuat informasi akuntansi bermanfaat dalam laporan keuangan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan yaitu relevan dan reliabel. Menurut *statement* ini, Informasi dikatakan relevan sesuai dengan tindakan yang akan dilakukan oleh pemakai laporan keuangan apabila informasi tersebut memiliki manfaat. Sementara informasi yang reliabel merupakan suatu informasi yang sangat tergantung pada kemampuan suatu informasi untuk menggambarkan secara wajar keadaan/peristiwa yang digambarkan sesuai dengan kondisi yang sebenarnya, sehingga para pemakai informasi membutuhkan peran auditor yaitu pihak ketiga yang independen dimana bertugas memeriksa kebenaran dari laporan yang telah dibuat oleh manajemen untuk diberikan kepada pengguna laporan keuangan. Menurut (Mulyadi, 2010), auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya.

Manipulasi laporan keuangan pada perusahaan akhir-akhir ini menyebabkan menurunnya independensi auditor. Hal ini disebabkan karena auditor (akuntan publik) dianggap sebagai pihak independen dalam pengauditan laporan keuangan klien, ditengarai berperilaku secara tidak profesional.

Pada dasarnya, dalam meningkatkan independensi auditor dan kualitas audit, terdapat beberapa cara salah satunya adalah pergantian auditor. Penyebab hilangnya independensi dari auditor dapat disebabkan oleh hubungan yang panjang antara klien dan auditor, karena akan memiliki ikatan ekonomis yang tinggi atau ketergantungan terhadap klien. Hal ini dibuktikan dalam kasus Enron yang merupakan salah satu perusahaan energi terbesar di AS dengan omzet US\$ 100 miliar pada tahun 2000 dan perusahaan gabungan antara InterNorth (penyalur gas alam melalui pipa) dengan Houston Natural Gas. Enron jatuh bangkrut dengan meninggalkan hutang hampir sebesar \$ 31.2 miliar. Kasus tersebut melibatkan salah satu dari *the big five Certified Public Accountant* (CPA) firm, Kantor Akuntan Publik (KAP) Arthur Andersen, yang mengaudit laporan keuangan Enron. Dalam peristiwa ini tercatat keuntungan fiktif sebesar 600 juta dolar AS yang dilakukan oleh Enron dalam manipulasi laporan keuangannya. Langkah manipulasi laporan keuangan ini sengaja dilakukan oleh Enron agar investor tetap tertarik dengan saham yang dijualnya. Dalam kasus manipulasi laporan keuangan Enron ini ditemukan bahwa KAP Andersen berperan aktif dalam mendukung aktivitas ini.

Akhirnya Enron dan KAP Andersen dituduh melakukan tindakan kriminal dalam bentuk penghancuran dokumen dan manipulasi yang berkaitan dengan kebangkrutan dan investigasi Enron. (Sugiri dan Febrianto, 2011) menyatakan pada Desember 2001 terdapat laporan bahwa Arthur Andersen telah mengaudit Enron selama 16 tahun sejak Enron pertama didirikan. Hubungan jangka panjang ini telah menurunkan independensi auditor. Skandal ini melahirkan *The Sarbanes-*

Oxley Act (SOX) tahun 2002. Pesan ini dijadikan pedoman oleh banyak negara untuk memperbaiki susunan pengawasan dan pengelolaan terhadap profesi akuntan publik, salah satunya adalah membuat regulasi mengenai rotasi auditor secara wajib (*mandatory*) pada jangka waktu tertentu.

Kasus audit PT. Telkom sebagai salah satu kasus audit yang terjadi di Indonesia yang melibatkan KAP Eddy Pianto & Rekan, dalam kasus ini laporan keuangan auditan PT. Hingga kasus di dalam Negeri seperti kasus audit PT. Telkom yang melibatkan KAP Eddy Pianto & rekan tidak diakui oleh SEC (pemegang otoritas pasar modal di Amerika Serikat).

Departemen Keuangan Republik Indonesia menerapkan kebijakan rotasi Kantor Akuntan Publik (KAP) dan akuntan publik (AP) dengan mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor. 17/PMK.01/2008 tanggal 5 Februari 2008 dimana rotasi KAP menjadi 6 tahun dan AP tetap 3 tahun. Peraturan ini kemudian direvisi melalui Peraturan Pemerintah No.20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik dimana paling lama 5 (lima) tahun buku berturut-turut KAP harus mengganti Akuntan Publik dan Akuntan Publik Terasosiasi yang melakukan audit atas laporan keuangan historis pada entitas tersebut.

Pemberian jasa selain audit (*Non-Audit Services*) kemungkinan dapat mengakibatkan akuntan publik kehilangan independensi (Alvesson dan Karreman, 2004). Hal ini mungkin disebabkan jika kantor akuntan publik menyediakan jasa lain selain jasa audit kepada klien yang sama dan dalam waktu yang bersamaan, maka hal tersebut berpotensi merusak independensi akuntan publik. Hal ini juga di dukung oleh penelitian (Setiawati, 2004), (Ardiani, 2011), (Sunasti, 2012)

menunjukkan bahwa pemberian jasa selain audit berpengaruh negatif terhadap independensi akuntan publik. Berbeda dengan penelitian (Yudiasmoro, 2007), (Retty dan Indra, 2001), (Supriyono, 2005) menunjukkan bahwa pemberian jasa selain audit tidak berpengaruh pada independensi akuntan publik. Hal ini disebabkan karena akuntan publik lebih mengetahui keadaan kliennya sehingga relatif mempunyai kekuatan untuk menghadapi tekanan klien di dalam mempertahankan independensinya.

Selain *Non audit Services*, *audit time budget pressure* juga dapat mempengaruhi independensi auditor saat auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun. Semakin panjang waktu audit yang digunakan, biaya yang dikeluarkan akan semakin tinggi. Demi menghemat biaya audit dan bersaing dengan KAP lainnya, sebuah KAP tidak jarang membuat anggaran waktu yang *unrealistic*. Kondisi tersebut membuat auditor tertekan dalam melaksanakan tugasnya apabila tidak sesuai dengan kemampuan auditor. Pada akhirnya auditor akan menghadapi dua masalah yang mengacu pada perilaku disfungsional yang menurut (Prabowo, 2009) dapat menurunkan independensi auditor dalam menjalankan tugasnya, yaitu auditor melakukan *Reduced Audit Quality Practices (RAQPs)* dan *Under Reporting of Time (URT)*

Perilaku *Reduced Audit Quality Practices (RAQPs)* merupakan *review* yang dangkal atas dokumen klien, penghentian prematur atas prosedur audit, tidak menginvestigasi kesesuaian pelakuan akuntansi yang diterapkan klien, tidak

memperluas *scope* pengauditan ketika terdeteksi transaksi atau pos yang meragukan dan mengurangi pekerjaan audit dari yang seharusnya dilakukan.

Perilaku *Under Reporting of Time (URT)* merupakan kondisi ketika auditor mengalihkan waktu audit yang digunakan untuk mengerjakan pekerjaan audit pada klien tertentu terhadap klien lain, tidak melaporkan waktu lembur yang digunakan dalam menyelesaikan prosedur audit tertentu dan penyelesaian tugas audit dengan menggunakan waktu personal.

Anggaran waktu audit yang ketat muncul dari ketidak-seimbangan antara tugas, waktu yang tersedia dan kemampuan auditor yang menyebabkan auditor mengalami tekanan yang berpengaruh pada perilaku auditor, niat, perhatian dan etika profesional (Braun, 2000). Menurut (Herningsih, 2001) auditor yang mengalami tekanan anggaran waktu akan lebih mudah percaya terhadap klien sehingga secara tidak langsung auditor memihak kepada kliennya. Hal tersebut membuat independensi yang dimiliki oleh auditor mejadi berkurang dan membuat kualitas audit menurun.

Hubungan keagenan yang dikemukakan oleh (Jensen dan Meckling, 1976) didefinisikan sebagai suatu kontrak yang mana satu atau lebih *Principal* (pemilik) untuk menjalankan aktivitas perusahaannya menggunakan orang lain atau agen (manajer). Pada dasarnya, *Principal* ingin mengetahui segala informasi yang ada termasuk aktivitas manajemen yang terkait dengan data atau investasinya dalam perusahaan. Hal ini dilakukan dengan meminta laporan pertanggungjawaban pada agen (manajemen). Kinerja manajemen dinilai *Principal* berdasarkan laporan tersebut, namun yang sering terjadi adalah kecenderungan manajemen untuk

melakukan tindakan melanggar standar audit yakni dengan membuat laporannya terlihat baik, sehingga kinerjanya dianggap baik.

Berdasarkan hal tersebut, *principal* melakukan pengujian yang dilakukan oleh pihak independen yaitu auditor independen untuk meminimalkan atau mengurangi kecurangan yang dilakukan oleh manajemen ketika laporan keuangan dibuat. Auditor yang kredibel akan menyediakan informasi laporan keuangan yang lebih dipercayai oleh pengguna. Auditor yang kredibel dapat memberikan informasi yang lebih baik kepada pengguna informasi, karena dapat mengurangi ketidaksamaan informasi antara pihak pemilik dengan pihak manajemen. Jadi, teori keagenan dapat digunakan untuk membantu pihak ketiga yakni auditor dalam pemahaman konflik kepentingan yang dapat muncul antara *Principal* dan agen.

(Janti Soegiastuti, 2005) mengembangkan teori sikap dan perilaku (*Theory of Attitude and Behaviour*) dipandang sebagai teori yang dapat mendasari untuk menjelaskan independensi. Teori tersebut menyatakan, bahwa perilaku ditentukan untuk apa yang mereka pikirkan akan mereka lakukan (aturan-aturan sosial), apa yang mereka bisa lakukan (kebiasaan), apa orang-orang ingin lakukan (sikap), dan dengan konsekuensi perilaku yang mereka pikirkan.

Sehubungan dengan penjelasan diatas, mengenai aspek perilaku manusia berusaha dijelaskan oleh teori ini, khususnya auditor atau akuntan publik, 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.

(Mulyadi, 2010) menyatakan kantor akuntan publik selain memberikan jasa audit juga memberikan jasa lain. Pemberian jasa lain ini mungkin hilangnya independensi akuntan publik atau auditor karena akuntan publik atau auditor akan cenderung memihak kepada klien jika suatu kantor akuntan publik yang semula hanya memberikan jasa lain selain jasa audit pada klien tertentu tetapi karena hubungan yang sudah terjalin tersebut, selanjutnya kantor akuntan tersebut diminta untuk mengaudit laporan keuangan klien. Penelitian-penelitian terdahulu yang meneliti hubungan jasa selain audit terhadap independensi akuntan publik yang dilakukan oleh (Ardiani dan Ricky, 2011) serta (Sunasti, 2013) menunjukkan bahwa pemberian jasa selain audit berpengaruh negatif terhadap independensi akuntan publik. Berdasarkan teori dan penelitian empiris dapat dijumpai pemberian jasa lain ini dapat membuat kantor akuntan merasa bahwa harga dirinya dipertaruhkan untuk keberhasilan kliennya dan mungkin juga mengharuskan kantor akuntan publik membuat keputusan tertentu untuk klien sehingga akuntan publik menjadi tidak independen.

H₁: *Non-Audit Services* berpengaruh negatif pada independensi auditor.

KAP pada umumnya akan menentukan anggaran waktu yang harus diikuti oleh auditor sebelum melaksanakan proses audit. (Kelly, 1990), (Wijayanti, 2012) mengatakan anggaran waktu audit yang terlalu longgar dapat membuat auditor tidak termotivasi untuk lebih giat bekerja. Sebaliknya, anggaran waktu audit yang

terlalu ketat dapat mempengaruhi perilaku auditor, yaitu gagal meneliti prinsip akuntansi, melakukan *review* dokumen secara dangkal, dan mengurangi pekerjaan pada salah satu langkah audit di bawah tingkat yang diterima. Oleh karena itu, menurut (Braun, 2000) dan (Margheim, 2005) akan merusak independensi auditor melalui penurunan tingkat pendeteksian dan penyelidikan. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh (Suryaningtias, 2014) menunjukkan bahwa variabel tekanan anggaran waktu secara tidak langsung berpengaruh negatif pada independensi auditor. Berdasarkan teori dan penelitian empiris dapat dijumpai semakin ketat waktu anggaran audit yang diberikan kepada auditor dan terbatasnya kemampuan auditor menyelesaikan tugas maka independensi auditor semakin menurun.

H₂: *Audit Time Budget Pressure* berpengaruh negatif pada independensi auditor.

Pemberian jasa selain audit ini merupakan ancaman potensial bagi independensi auditor, karena manajemen dapat meningkatkan tekanan pada auditor agar bersedia untuk mengeluarkan laporan yang dikehendaki oleh manajemen, yaitu wajar tanpa pengecualian karena akuntan publik atau auditor akan cenderung memihak kepada klien (Harhinto, 2004:45). Pemberian jasa selain jasa audit kepada klien yang sama dan dalam waktu yang bersamaan berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang terkait dengan jasa yang diberikan auditor tersebut, kemudian auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya, maka hal ini dapat mempengaruhi independensi dari auditor tersebut (Mayangsari, 2003).

Hubungan antara auditor dengan klien seharusnya mampu memenuhi kebutuhan kualitas audit yang optimal. Masa perikatan yang terlalu singkat waktunya dapat menyebabkan pengetahuan spesifik tentang klien masih sedikit sehingga kualitas audit rendah. Jika masa perikatan terlalu panjang dapat menyebabkan turunnya independensi dan obyektivitas akibat keakraban berlebihan antara kedua pihak (Wijayanti, 2012). Diberlakukannya rotasi *mandatory* dengan tujuan agar auditor tidak terlalu dekat dan memihak kepada klien terlalu lama sehingga menimbulkan rasa keakraban yang dapat mendorong timbulnya skandal keuangan. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesis ketiga adalah:

H₃: Rotasi *mandatory* memperlemah pengaruh *non-audit services* pada independensi auditor

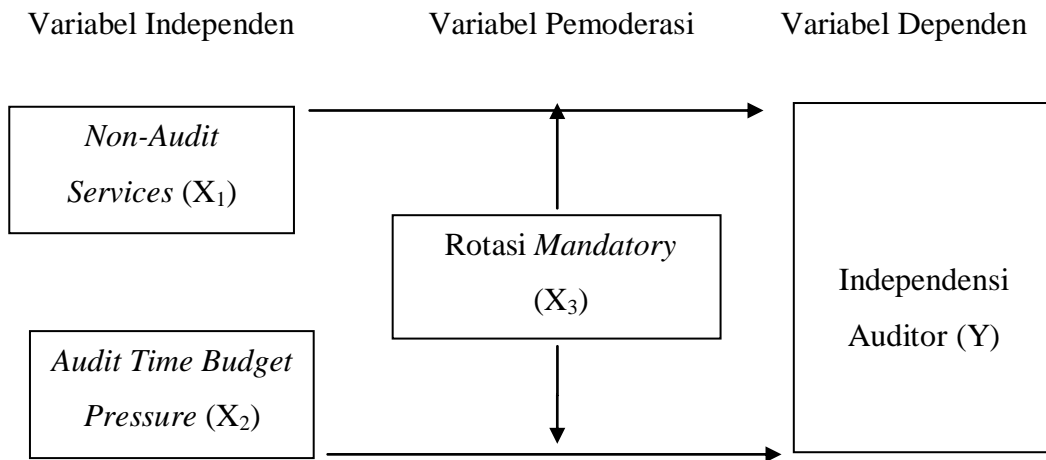
Auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun serta menyelesaikan tugas audit tepat waktu dimana pada akhirnya auditor akan menghadapi masalah yang mengacu pada perilaku disfungsional yang dapat menurunkan independensi auditor yaitu auditor melakukan *Reduce Audit Quality Practices (RAQPs)* merupakan tindakan tidak melengkapi tugas audit secara penuh atau melakukan penghilangan prosedur dan penghentian prosedur audit. Sedangkan *Under Reporting of Time (URT)* merupakan suatu kondisi ketika auditor melakukan pelaporan secara dini atas waktu aktual pelaksanaan prosedur audit tetapi jika waktu yang diberikan terlalu longgar akan menghabiskan biaya besar untuk audit dan auditor dapat menimbulkan hubungan istimewa terhadap klien (Lestari, 2010).

Diberlakukannya rotasi wajib (*mandatory*) memberikan batasan masa perikatan audit dengan klien agar tidak menimbulkan hubungan istimewa dengan klien, sehingga tidak ada pengaruh dengan auditor yang diberikan anggaran waktu untuk menyelesaikan tugas audit oleh manajemen karena tekanan anggaran waktu merupakan tekanan yang terjadi karena terbatasnya sumber daya yang dimiliki oleh auditor untuk menyelesaikan tugasnya dimana harus mampu memfokuskan pada indentifikasi situasi. Berdasarkan teori dan penelitian empiris dapat dijumpai jika auditor melakukan tugas audit dengan *time budget* yang terukur dengan maksimal sesuai dengan kemampuan, maka auditor akan menyelesaikan tugas audit dengan baik tanpa adanya suatu tekanan, (Abituv dan Magid, 2000).

H₄: Rotasi *mandatory* memperkuat pengaruh *Audit Time Budget Pressure* pada independensi auditor.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan pendekatan kuantitatif yang berbentuk asosiatif yaitu untuk mengetahui hubungan antara dua atau lebih variabel. Pada penelitian ini untuk mengetahui hubungan rotasi *mandatory non-audit services*, *audit time budget pressure* pada independensi auditor. Kerangka pikir yang menggambarkan hubungan antara variabel dapat dilihat pada Gambar 1.



Gambar 1. Desain Penelitian

Sumber: Data primer diolah, 2016

Penelitian ini dilakukan pada Kantor Akuntan Publik di Provinsi Bali dan terdaftar pada Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) tahun 2016 yaitu sebanyak 7 KAP dengan alasan KAP di Provinsi Bali telah terdaftar di Direktori dan sudah mendapatkan izin dari Menteri Keuangan RI sebagai tempat akuntan publik dalam melaksanakan tugasnya.

Variabel terikat dalam penelitian ini adalah Independensi auditor yaitu sikap kejujuran dalam diri auditor dengan tidak memiliki sikap yang memihak kepada klien untuk mengungkapkan pendapat dan mempertimbangkan fakta-fakta yang obyektif. Variabel independensi auditor merupakan variabel dependen yang diukur dengan menggunakan indikator yaitu: audit *tenure*, awal masa perikatan, hubungan bisnis jangka panjang, tidak melakukan rotasi audit, melakukan rotasi audit, mempertahankan reputasi auditor, fungsi independensi, mandatory rotasi audit (Said dan Khasarmeh, 2014).

Variabel bebas pertama dalam penelitian ini adalah Jasa selain audit (*Non-Audit Service*) adalah jenis jasa selain audit yang diberikan akuntan publik kepada klien. Jasa selain audit yang diberikan oleh akuntan publik kepada para klien yang sama dalam waktu yang bersamaan. Layanan jasa yang diberikan yaitu jasa konsultasi manajemen, jasa akuntansi dan jasa perpajakan.

Variabel bebas kedua dalam penelitian ini adalah *Time Budget Pressure* dimana merupakan bentuk tekanan yang muncul dari keterbatasan sumber daya auditor yang diberikan untuk melaksanakan tugas. Untuk mengarahkan pada suatu kinerja yang lebih baik dan hasil yang lebih baik dibutuhkan *Time budget* yang baik pula. Sebaliknya jika *time budget* tidak terukur dengan akurat maka akan menghasilkan kinerja yang kurang maksimal. Jika auditor melakukan tugas audit dengan *time budget* yang terukur dengan maksimal sesuai dengan kemampuan, maka auditor akan menyelesaikan tugas audit dengan baik tanpa adanya suatu tekanan, namun jika auditor bekerja dalam suatu tekanan yang cukup signifikan maka akan mempengaruhi kualitas auditor dan dapat menurunkan independensi auditor (Suprianto, 2009).

Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah Rotasi audit yaitu pergantian auditor yang kemudian menjadi wajib (*mandatory*) di Indonesia setelah ditetapkannya oleh Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik pasal 3. Peraturan ini mengatur tentang pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut, dan oleh KAP paling lama 6 (enam) tahun buku berturut-

turut. Akuntan publik dan kantor akuntan boleh menerima kembali penugasan setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit kepada klien tersebut (Said dan Khasarmeh, 2014) (Stefani, 2013). Peraturan ini kemudian direvisi melalui Peraturan Pemerintah No.20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik dimana KAP harus mengganti Akuntan Publik paling lama 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan Akuntan Publik Terasosiasi yang melakukan audit atas laporan keuangan historis pada entitas tersebut.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, yaitu teknik pengambilan data yang berupa interview maupun jawaban responden menjawab pernyataan kuesioner dan data yang diperoleh oleh sumber data pertama melalui prosedur. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja pada KAP di Provinsi Bali. Menggunakan *non probability sampling* sebagai metode penentuan sampel yang dipilih dengan teknik sampling jenuh adalah teknik pengambilan sampel apabila semua populasi digunakan sebagai sampel (Sugiyono, 2014:122). Jumlah sampel dalam penelitian ini sebanyak 53 orang auditor yang bekerja di KAP Privinsi Bali.

Metode yang digunakan dalam pengumpulan data pada penelitian ini adalah metode *survey* dengan teknik kuesioner. Teknis analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Moderated Regression Analysis (MRA)* ditunjukkan dalam persamaan berikut (Suliyanto, 2011).

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_3 + \beta_5 X_2 X_3 + e \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan :

- Y = Indenpendensi Auditor
- α = Konstanta
- β = Koefisien Regresi

- X_1 = *Non Audit Services*
 X_2 = *Audit Time Budget Pressure*
 X_3 = *Rotasi Mandatory*
 e = Standar Error (Nilai Residu)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik deskriptif memberikan informasi mengenai karakteristik variabel-variabel penelitian yang terdiri atas jumlah pengamatan, nilai minimum, nilai maksimum, nilai mean, dan standar deviasi. Tabel 1 menunjukkan hasil statistik deskriptif.

Tabel 1.
Hasil Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Non Audit Services (X_1)	42	2.0	4.8	3.8	0.883
Time Budget Pressure (X_2)	42	2.0	5.0	3.0	0.908
Rotasi Mandatory (X_3)	42	2.1	5.0	3.78	0.895
Independensi Auditor (Y)	42	2.25	4.75	3.84	0.843

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Berdasarkan Tabel 1 dapat disimpulkan bahwa jumlah pengamatan (N) pada penelitian ini berjumlah 42. Variabel *non-audit services* auditor memiliki nilai minimum sebesar 2.00 dan nilai maksimum sebesar 4.80 dengan nilai rata-rata sebesar 3.80 berarti secara umum penilaian responden terhadap *non-audit services* pada KAP di Denpasar dalam kategori baik. Berarti rata-rata responden menjawab setuju mengenai variabel *non audit services*. Standar deviasi pada variabel *non-audit services* adalah sebesar 0.833. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 0.833.

Variabel *audit time budget pressure* memiliki nilai minimum sebesar 2.00 dan nilai maksimum sebesar 5.00 dengan nilai rata-rata sebesar 3.00 berarti secara umum penilaian responden terhadap *audit time budget pressure* pada KAP di

Denpasar dalam kategori cukup. Berarti rata-rata responden menjawab netral mengenai variabel *audit time budget pressure*. Standar deviasi pada variabel *time budget pressure* adalah sebesar 0.908. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 0.908.

Variabel rotasi *mandatory* memiliki nilai minimum sebesar 2.10 dan nilai maksimum sebesar 5.00 dengan nilai rata-rata sebesar 3.78 berarti secara umum penilaian responden terhadap variabel rotasi *mandatory* pada KAP di Denpasar dalam kategori baik. Berarti rata-rata responden menjawab setuju mengenai variabel rotasi *mandatory*. Standar deviasi pada variabel rotasi *mandatory* adalah sebesar 0.895. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 0.895.

Variabel independensi auditor memiliki nilai minimum sebesar 2.25 dan nilai maksimum sebesar 4.75 dengan nilai rata-rata sebesar 3.84 berarti secara umum penilaian responden terhadap variabel independensi auditor pada KAP di Denpasar dalam kategori baik. Berarti rata-rata responden menjawab setuju mengenai variabel independensi auditor. Standar deviasi pada variabel independensi auditor adalah sebesar 0.843. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 0.843.

Tabel 2.
Hasil Uji Validitas Instrumen

No	Variabel	Item Pernyataan	Korelasi Item Total	Keterangan
1	Non-Audit Services (X1)	X1.1	0.93	Valid
		X1.2	0.881	Valid
		X1.3	0.884	Valid
		X1.4	0.898	Valid
		X1.5	0.895	Valid
2	Time Budget Pressure (X2)	X2.1	0.897	Valid
		X2.2	0.761	Valid
		X2.3	0.851	Valid
		X2.4	0.83	Valid
		X2.5	0.826	Valid
		X2.6	0.887	Valid
		X2.7	0.876	Valid
		X2.8	0.884	Valid
3	Rotasi Mandatory (X3)	X3.1	0.888	Valid
		X3.2	0.862	Valid
		X3.3	0.882	Valid
		X3.4	0.913	Valid
		X3.5	0.887	Valid
		X3.6	0.844	Valid
		X3.7	0.869	Valid
4	Independensi Auditor (Y)	Y.1	0.833	Valid
		Y.2	0.862	Valid
		Y.3	0.72	Valid
		Y.4	0.852	Valid
		Y.5	0.878	Valid
		Y.6	0.873	Valid
		Y.7	0.907	Valid
		Y.8	0.907	Valid

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pernyataan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner. Suatu instrument dikatakan valid jika syarat minimum suatu kuesioner memenuhi validitas r lebih besar dari 0.3. Pada tabel 2 menunjukkan bahwa seluruh indikator pernyataan dalam variabel *non-audit services*, *audit time budget pressure*, rotasi

mandatory, dan independensi auditor yang lebih besar dari 0.3 sehingga seluruh indikator tersebut telah memenuhi syarat validitas data.

Tabel 3.
Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
1	Non-Audit Services (X1)	0,940	Reliabel
2	Time Budget Pressure (X2)	0,944	Reliabel
3	Rotasi Mandatory (X3)	0,949	Reliabel
4	Independensi Auditor (Y)	0,946	Reliabel

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Pengujian reliabilitas menunjukkan sejauh mana suatu pengukuran dapat memberikan hasil yang konsisten bila dilakukan pengukuran kembali dengan gejala yang sama. Instrumen yang digunakan disebut reliabel jika koefisien *Cronbach's Alpha* > 0,60. Berdasarkan hasil uji reliabilitas yang disajikan dalam Tabel 3, dapat disimpulkan variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini reliabel yang dapat dilihat dari nilai *Cronbach's Alpha* pada masing-masing variabel lebih besar dari 0,60, sehingga layak digunakan untuk menjadi alat ukur instrumen kuesioner dalam penelitian ini.

Tabel 4.
Hasil Uji Normalitas (*Kolmogorov-Smirnov Test*)

Model	N	Asymp. Sig. (2-tailed)
Persamaan Regresi 1	42	0,178
Persamaan Regresi 2	42	0,254

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Hasil uji normalitas pada Tabel 4 menunjukkan bahwa nilai *Asymp. Sig* (2-tailed) menunjukkan nilai 0,084 lebih besar dari 0,05 yang artinya bahwa seluruh data dapat dikatakan berdistribusi normal.

Tabel 5.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	Variabel	Sig.	Keterangan
Regresi 1	Non-Audit Services	0,454	Bebas Heteroskedastisitas
	Audit Time Budget Pressure	0,442	Bebas Heteroskedastisitas
Regresi 2	Non-Audit Services	0,709	Bebas Heteroskedastisitas
	Audit Time Budget Pressure	0,116	Bebas Heteroskedastisitas
	Rotasi Mandatory	0,913	Bebas Heteroskedastisitas
	Non-Audit Services*	0,204	Bebas Heteroskedastisitas
	Rotasi Mandatory		
	Audit Time Budget Pressure*	0,422	Bebas Heteroskedastisitas
	Rotasi Mandatory		

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Hasil uji heteroskedastisitas pada Tabel 5 memperlihatkan tingkat signifikansi tiap variabel bebas di atas 0,05 sehingga dapat disimpulkan model regresi terbebas dari heteroskedastisitas.

Moderating Regression Analysis (MRA) digunakan untuk melihat pengaruh variabel pemoderasi dalam memperkuat ataupun memperlemah hubungan independen dan dependen yaitu rotasi *mandatory*, *non audit services*, *audit time budget pressure* terhadap independensi auditor ditunjukkan pada Tabel 6

Tabel 6.
Hasil Uji Moderating Regression Analysis (MRA)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta	T	Sig.
(Constant)	31,912	6,444		4,952	,000
X1	-,437	,361	-,279	-1,210	,234
X2	-,700	,250	-,689	-2,802	,008
X3	,759	,351	-,678	-2,163	,037
X1_X3	-,060	,020	-1,180	-2,996	,005
X2_X3	,019	,013	,292	1,413	,004

Adjusted R Square : 0,754
Fhitung : 26,124
Sig. Fhitung : 0,000

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Berdasarkan Tabel 6, model regresi yang digunakan sebagai berikut.

$$Y = 31,912 - 0,437X_1 - 0,700X_2 + 0,759X_3 - 0,060(X_1 * X_3) + 0,019(X_2 * X_3) + e$$

Nilai konstanta sebesar 31,912 menunjukkan bahwa bila nilai *non-audit services* (X_1), *audit time budget pressure* (X_2), *rotasi mandatory* (X_3), interaksi antara *non-audit services* dan *rotasi mandatory* ($X_1 \cdot X_3$), dan interaksi antara *audit time budget pressure* dan *rotasi mandatory* ($X_2 \cdot X_3$) sama dengan nol, maka nilai independensi auditor (Y) naik sebesar 31,912.

Nilai koefisien sebesar -0,060 mengindikasikan bahwa efek moderasi yang diberikan adalah negatif, artinya semakin tinggi moderasi *rotasi mandatory* (X_3), maka pengaruh *non-audit services* (X_1) terhadap independensi auditor (Y) menurun. Nilai koefisien sebesar 0,019 mengindikasikan bahwa efek moderasi yang diberikan adalah positif, artinya semakin tinggi moderasi *rotasi mandatory* (X_3), maka pengaruh *audit time budget pressure* (X_2) terhadap independensi auditor (Y) meningkat.

Berdasarkan Tabel 6 nilai terlihat bahwa koefisien determinasi (*Adjusted R²*) sebesar 0,754. Nilai *Adjusted R²* sebesar 0,754 memiliki arti bahwa 75,4 persen variasi independensi auditor mampu dijelaskan oleh variabel *non-audit services* dan *audit time budget pressure* serta *rotasi mandatory* sebagai pemoderasi. Sisanya sebesar 24,6 persen dijelaskan oleh faktor lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini.

Berdasarkan Tabel 6 dapat dilihat bahwa nilai signifikan uji F yaitu sebesar $0,000 < \alpha = 0,050$. Hal ini berarti variabel bebas berpengaruh serempak pada variabel terikat pada tingkat signifikansi 5 persen. Dapat disimpulkan model

penelitian ini layak untuk digunakan sebagai alat analisis guna menguji hipotesis penelitian.

Hasil analisis pada Tabel 6 menunjukkan tingkat signifikansi variabel *non-audit services* sebesar 0,000 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Artinya bahwa *non-audit services* berpengaruh negatif pada independensi auditor, maka hipotesis pertama (H_1) diterima. Artinya, Hal ini disebabkan karena, kantor akuntan publik yang memberikan jasa lain selain jasa audit kepada klien yang sama dan dalam waktu yang bersamaan dapat menyebabkan independensi auditor menurun karena auditor memberikan pendapat-pendapat yang memihak kepada kepentingan kliennya. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh (Setiawati, 2004), (Sunasti, 2013), (Ardiani dan Ricky, 2011).

Berdasarkan analisis pada Tabel 6 menunjukkan tingkat signifikansi variabel *audit time budget pressure* 0,000 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Artinya bahwa *audit time budget pressure* berpengaruh negatif pada independensi auditor, maka hipotesis kedua (H_2) diterima. Artinya, independensi auditor akan semakin menurun jika semakin ketat *audit time budget pressure* yang dialami auditor. *Audit time budget pressure* yang ketat dapat membuat auditor merasa tertekan untuk mengerjakan tugasnya sesuai dengan anggaran waktu yang telah ditentukan. Keadaan ini juga menyebabkan auditor untuk melakukan pengabaian bahkan penghentian atas prosedur audit yang seharusnya dilakukan, sehingga kondisi tersebut mengakibatkan independensi auditor terpengaruh, dimana seharusnya auditor dapat menyelesaikan tugasnya dengan baik tanpa terpengaruh oleh

apapun. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh (weningtyas, 2006), (Rimawati, 2011), dan (Wiwekandari, 2015).

Hasil analisis pada Tabel 6 menunjukkan bahwa hasil uji moderasi *non-audit services* dan rotasi *mandatory* (X_1X_3) pada independensi auditor (Y) diperoleh *p-value* sebesar 0,005 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$ dengan koefisien sebesar $-0,060$. Artinya bahwa rotasi *mandatory* dapat memperlemah pengaruh *non-audit services* pada independensi auditor, maka hipotesis ketiga (H_3) diterima. Dengan adanya rotasi *mandatory*, memberikan batasan perikatan masa penugasan agar auditor tidak terlalu familiaritas dengan klien yang dapat menyebabkan independensi auditor menurun. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh (Imhof, 2003), (giri, 2010), (Siregar, 2012) menyatakan satu penyelesaian pada masalah independensi adalah dengan rotasi KAP yang bersifat *mandatory* karena dapat memberi batasan terhadap *tenure* audit.

Hasil analisis pada Tabel 6 menunjukkan bahwa hasil uji moderasi *audit time budget pressure* dan rotasi *mandatory* (X_2X_3) pada independensi auditor (Y) diperoleh *p-value* sebesar 0,004 (Tabel 4.9) lebih besar dari $\alpha = 0,05$ dengan koefisien sebesar 0,099. Artinya bahwa *rotasi mandatory* memperkuat pengaruh *audit time budget pressure* pada independensi auditor, maka hipotesis keempat (H_4) diterima.

Diberlakukannya rotasi wajib (*mandatory*) meberikan batasan perikatan antara auditor dan klien misal untuk 1 tahun buku dapat melanjutkan pemberian jasa audit secara berturut-turut untuk 2 tahun buku berikutnya, sehingga tidak ada pengaruhnya dengan auditor yang diberikan anggaran waktu untuk menyelesaikan

tugas audit, karena tekanan anggaran waktu merupakan tekanan yang terjadi karena terbatasnya sumber daya yang dimiliki untuk menyelesaikan tugasnya, dan *mandatory* rotasi audit akan meningkatkan kerelaan auditor untuk bertahan dari tekanan manajemen jadi ketika auditor merasa waktu yang diberikan terlalu pendek, maka dalam melaksanakan tugas auditor akan tergesa-gesa sehingga menurunkan independensi auditor. Jika auditor melakukan tugas audit dengan *time budget* yang terukur dengan maksimal sesuai dengan kemampuan, maka auditor akan menyelesaikan tugas audit dengan baik tanpa adanya suatu tekanan. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh (Abituv dan Magid, 2000), (Wiwekandari, 2015).

SIMPULAN DAN SARAN

Teknik *Moderating Regression Analysis* (MRA) menunjukkan hasil analisa data *Non-Audit Services* memberikan pengaruh negatif pada independensi auditor di Kantor Akuntan Publik Provinsi Bali. Artinya semakin tinggi *non-audit services* maka independensi auditor dalam melaksanakan tugas audit cenderung semakin menurun. *Audit Time Budget Pressure* pada Kantor Akuntan Publik di Bali memberikan pengaruh negatif terhadap independensi auditor. Artinya semakin pendek anggaran waktu audit yang diberikan auditor akan semakin tergesa-gesa dalam melakukan audit yang menyebabkan auditor tertekan maka independensi auditor semakin menurun. Rotasi *Mandatory* memoderasi (memperlemah) pengaruh *non-audit services* pada independensi auditor. Artinya turunnya independensi dan obyektivitas akibat keakraban berlebihan antara kedua pihak disebabkan masa perikatan yang terlalu panjang. Dengan adanya rotasi

mandatory, diberikan sebuah pembatasan dengan tujuan agar auditor tidak terlalu dekat kepada klien dan memihak terlalu lama sehingga menimbulkan skandal keuangan yang disebabkan timbulnya rasa familiaritas. Rotasi *Mandatory* memoderasi (memperkuat) pengaruh *audit time budget pressure* pada independensi auditor. Artinya Rotasi *mandatory* memberikan batasan perikatan audit dengan klien agar tidak terjadi hubungan familiaritas antara klien, sedangkan bentuk tekanan yang muncul dari keterbatasan sumber daya untuk melaksanakan tugas disebut dengan *time budget pressure*. Jadi rotasi *mandatory* tidak mempengaruhi *time budget pressure* karena auditor akan menyelesaikan tugas audit dengan baik tanpa adanya suatu tekanan jika auditor melakukan tugas audit dengan *time budget* yang terukur dengan maksimal sesuai dengan kemampuan.

Saran untuk Kantor Akuntan Publik di wilayah provinsi Bali adalah agar lebih menerapkan rotasi *mandatory* dimana KAP harus mengganti Akuntan Publik yang melakukan audit atas laporan keuangan historis pada entitas tersebut paling lama 5 (lima) tahun buku berturut-turut karena mampu meningkatkan independensi terhadap variabel *non audit services* kepada klien yang sama dan dalam waktu yang bersamaan perihal menyediakan jasa lain selain jasa audit. Begitu juga pentingnya independensi dalam menjalankan audit sebaiknya diperhatikan oleh auditor. Agar dapat mempertimbangkan keputusan menetapkan anggaran waktu penugasan audit diharapkan hasil penelitian ini juga dapat memberikan kontribusi praktis bagi para praktisi auditing khususnya manajemen KAP agar tercapai efisiensi audit tanpa mengurangi independensi auditor. Dari

penelitian ini mampu menjelaskan 75,4 persen hasil uji koefisien determinasi (*adjusted R-squared*) variasi independensi auditor oleh variabel *non-audit services* dan *audit time budget pressure* serta rotasi *mandatory* sebagai pemoderasi. Untuk penelitian selanjutnya dapat ditambahkan variabel bebas seperti tekanan ketaatan dan intervensi manajemen klien. Peneliti juga dapat menggunakan sampel yang berbeda dari penelitian ini, atau memperluas daerah *survey* seperti menambah sampel auditor pemerintah/badan pemeriksa keuangan (BPK). Sehingga hasil penelitian lebih mungkin untuk disimpulkan secara umum.

REFERENSI

- Abituy, Niv, dan Magid. 2002. The Effect of Time Budget Pressure and Completeness of Information on Decision Making. *Journal Management Informations System*, 15(2), pp: 153-172.
- Aditama, 2015. "Pengaruh *Audit Fee*, *Non-Audit Services* Dan *Audit Tenure* Pada Independensi Auditor". *Skripsi*. Jurusan Akuntansi. Universitas Udayana. Bal
- Alvesson, M. and D. Karreman, 2004. "Interface of Control. Technocratic and Socioideological Control in a Global Management Consultancy Firm", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 29, No. 3-4, April 2004, pp. 423-444.
- Ardiani Ika S. dan Ricky S. Wibowo, 2011. "Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik", *Jurnal Akuntansi*, Vol. 3, No.2, September 2011, hal. 90-100. (25 Maret 2013).
- Bawono, Singgih, 2010. "Faktor-Faktor dalam Diri Auditor dan Kualitas Audit: Studi Pada KAP Big four di Indonesia". *Skripsi*. Jurusan Akuntansi. UNSOED. Purwokerto.
- Braun, Robert L., 2000, The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitative Aspects of Misstatement Indicative of Potential Fraudulent Financial Reporting, *Accounting, Organization and Society*, 25.

- Febrianto dan Sugiri, 2011. "Pengaruh Rotasi dan Retensi Wajib Terhadap Bias Pertimbangan Auditor: Sebuah Penelitian Eksperimental". *Tesis*. Jurusan Akuntansi. UGM. Yogyakarta.
- Harhinto, Teguh. 2004. Pengaruh Keahlian dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Studi Empiris Pada KAP di Jawa Timur. Semarang. *Tesis Maksi* : Universitas Diponegoro
- Herningsih, Sucahyo. (2001). *Penghentian Prematur atas Prosedur Audit : Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik*. Tesis, Universitas Gajah Mada Yogyakarta.
- Janti Soegiastuti, 2005, *Persepsi Masyarakat Terhadap Independensi Auditor Dalam Penampilan* (Studi Empiris Pada Analisis Kredit BKK Jawa Tengah), *Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi UNDIP*.
- Jensen, M and Mackling, W. 1976. Theory of Firm: Managerial Behavioral, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Economics*, 3, pp: 305-360.
- Kelley, Tim and Margheim, Loren. 1990. The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior, *Auditing: A Journal Of Practice And Theory*. University Of San Diego.
- Lestari, Ayu Puji. 2010. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Perilaku Auditor Dalam Penghentian Prematur Prosedur Audit. *Skripsi S1*. Universitas Diponegoro Semarang.
- Margheim, Loren, Tim Kelley, and Diane Pattison. 2005. An Empirical Analysis of The Effects of Auditor Time Budget Pressure and Time Deadline Pressure. *The Journal of Applied Business Research*—Winter 2005 Vol. 21, No.1.
- Mayangsari, S. 2003. Pengaruh Kualitas Audit, Independensi terhadap Integritas Laporan Keuangan. Simposium Nasional Akuntansi VI. Surabaya.
- McNamara, S.M and Liyanarachchi, G.A. 2008. Time Budget Pressure Auditor Dysfunctional Behavior within Occupational Stress Model. *Accountary Business and The Public Interest*, 8(1), pp: 1-43.
- Menteri Keuangan RI. 2008. *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia PMK.17/2008 tentang Jasa Akuntan Publik*. Jakarta.

- Presiden Republik Indonesia. 2015. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 Tentang Praktek Akuntan Publik*. Jakarta: Kementerian Sekretariat Negara.
- Mulyadi. 2010. *Auditing*. Edisi Ketujuh. Jakarta :Salemba Empat.
- Prabowo, Tri Jatmiko Wahyu dan Deni Samsudin. 2010. “Pengaruh Tekanan Manajemen Klien dan Audit Time budget Pressure Terhadap Independensi Auditor”. *Jurnal Maksi*. Volume 10. 1 Januari 2010 : 74-88.
- Retty, N. dan I.W. Kusuma., 2001. “Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik”, *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, Vol.5, No. 1, hal. 1-13.
- Said, Kousay and Hussein Khasharmeh. “Auditors Perception on Impact of Mandatory Audit Firm Rotation on Auditor Independence-Evidence From Bahrain”, *Journal of Accounting*.Vol. 6(1), pp. 1018, 2014.
- Setiawati, Merry. 2004. “Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik Dalam Pelaksanaan Audit”, *Skripsi*, Surabaya: Program Studi S-1 Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Petra.
- Singgih, Elisha Muliani dan Icut Rangga Bawono. 2010. Pengaruh Independensi, Pengalaman, *Due Professional Care*, dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Suliyanto. 2011, “*Ekonomika Terapan: Teori dan Aplikasi dengan SPSS*”. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Sunasti *et al.*, 2013. “Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik (Survei Pada Kantor Akuntan Publik di Pekanbaru dan Padang)”, *Tesis*, Pekanbaru: Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi UNRI.
- Suprianto. Edy. 2009. pengaruh time budget pressure terhadap perilaku disfungsi auditor (audit quality reduction behaviour, premature sign-off & under reporting of time) (studi kasus pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah). *Jurnal Akuntansi* Vol.5, No.1, Maret 2009 : 57-65.
- Supriyono, R.A., 1988. “Pemeriksaan Akuntan: Faktor-Faktor yang mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik, Suatu Hasil Penelitian Empiris di Indonesia”, *Tesis*, Yogyakarta: Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi UGM.

- Suryaningtias, Agustin. 2014. "Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik (Studi Survey Pada Kantor Akuntan Publik di Bandung)", *Skripsi*, Bandung: Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Widyatama.
- Stefani, Ulrike. "The Effects of Mandatory Auditor Rotation on Low Balling Behavior and Auditor Independence", *Paper* (Preliminary Version), September 2013.
- Weningtyas Suryanita., Doddy Setiawan dan Hanung Triatmoko. 2007. Penghentian Prematur atas Prosedur Audit. *Jurnal Akuntansi* 9. Padang
- Wijayanti, Aignes Dwi. 2012. Pengaruh Pengetahuan, Pengalaman, Tekanan dari Klien, Lamanya hubungan dengan Klien, dan Jasa Non Audit terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Auditor Kantor Akuntan Publik di Kota Malang). *Skripsi*. Sarjana Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Malang.
- Wiwekandari, Made. 2015. Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu Dan Intervensi Manajemen Klien Terhadap Independensi Auditor Serta Implikasinya Pada Kualitas Audit. *Skripsi* S1. Universitas Udayana.
- Yudiasmoro Tondo, 2007. "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Independensi Penampilan Akuntan Publik". Akuntansi Fak. Ekonomi, Universitas Tribhuana Tungadewi, *Optima* Vol 7 No2:128-135,2007.