

PENGARUH INDEPENDENSI , PROFESIONALISME, DAN ETIKA PROFESI TERHADAP KINERJA AUDITOR PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK DI BALI

Kompiang Martina Dinata Putri¹
I.D.G Dharma Suputra²

¹Fakultas Ekonomi, Universitas Udayana, Denpasar, Bali
e-mail : kompiang.martina@gmail.com/ 085738178592

²Fakultas Ekonomi, Universitas Udayana, Denpasar, Bali

ABSTRAK

Penelitian ini memiliki tujuan untuk mengetahui pengaruh independensi, profesionalisme, dan etika profesi terhadap kinerja auditor pada kantor akuntan publik di Bali. Metode yang dipergunakan dalam pengambilan sampel ialah *purposive sampling*. Jumlah kuisioner yang disebarkan sebanyak 76 kuisioner. Namun, yang kembali dan dapat digunakan untuk analisis lebih lanjut sebanyak 55 kuisioner. Analisis data yang pergunakan ialah regresi linear berganda dengan melihat koefisien determinasi, nilai statistik F dan statistik t. Hasil pada penelitian ini menunjukkan bahwa independensi, profesionalisme, dan etika profesi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Hal ini membuktikan bahwa semakin tinggi tingkat independensi, profesionalisme, dan etika profesi maka semakin tinggi hasil kinerja yang dihasilkan oleh auditor.

Kata kunci: *Independensi, Profesionalisme, Etika Profesi, dan Kinerja Auditor*

ABSTRACT

This study has the objective to determine the effect of independence, professionalism, and ethics of the profession on the performance of auditors in public accounting firms in Bali. Use the method of sampling is *purposive sampling*. Number of questionnaires were distributed by 76 questionnaire. However, the back and can be used for further analysis by 55 questionnaire. Analysis data is to use multiple linear regression to look at the coefficient of determination, the value of F statistics and t statistics. The results in this study show that the independence, professionalism, and ethics of the profession has a positive effect on the performance of auditors. This proves that the higher level of independence, professionalism, and ethics of the profession, the higher the performance results generated by the auditor.

Keywords: *Independent, Profesionalisme, Ethic of Professional, and Auditors Performance*

PENDAHULUAN

Audit atas laporan keuangan perusahaan oleh pihak ketiga sangat diperlukan untuk meningkatkan kredibilitas perusahaan, sehingga memperoleh laporan keuangan yang dapat dipercaya oleh manajemen dan digunakan sebagai dasar

pengambilan keputusan. Salah satu kebijakan yang sering ditempuh oleh perusahaan adalah dengan melakukan audit terhadap laporan keuangan perusahaan dimana pihak independen sebagai pihak ketiga yaitu akuntan publik.

Seorang akuntan publik yang profesional dapat dilihat dari hasil kinerja auditor dalam menjalankan tugas dan fungsinya. Untuk menghasilkan kinerja yang memuaskan seorang auditor harus memiliki sikap yang jujur atau independen dalam melaporkan hasil audit terhadap laporan keuangan (Trisnaningsih, 2007).

Independensi memiliki arti bahwa seorang akuntan publik harus jujur tidak hanya terhadap manajemen dan pemilik perusahaan, tetapi terhadap kreditur dan pihak lain yang dimana mereka meletakkan keyakinan pekerjaan mereka pada akuntan publik (Christiawan, 2002). Bagi akuntan publik keharusan memelihara atau mempertahankan sikap mental yang independen dalam rangka memenuhi tanggungjawab profesionalnya bukanlah satu-satunya hal yang esensial akan tetapi kepercayaan para pemakai laporan keuangan terhadap independensi akuntan publik juga merupakan hal yang sangat penting (Winarna, 2005).

Selain itu menurut Swanger *et al.* (2001) persaingan yang terjadi antar kantor akuntan publik telah menyebabkan stagnasi pendapatan audit, dalam upaya untuk mempertahankan pertumbuhan dan profitabilitas, perusahaan audit telah berusaha mencari alternatif sumber pendapatan dengan menawarkan berbagai jenis layanan profesional termasuk audit internal, ini tentunya dapat mengancam pada objektivitas dan independensi auditor yang telah mengalami kemunduran dari waktu ke waktu.

Selain independensi sikap profesionalisme seorang auditor sangat berperan penting dalam pemeriksaan laporan keuangan perusahaan. Menurut Hudiwinarsih (2010) sikap profesional sering dinyatakan dalam literatur, profesionalisme berarti bahwa orang bekerja secara profesional. Sedangkan menurut penelitian Friska (2012) profesionalisme berarti bahwa auditor wajib melaksanakan tugas-tugasnya dengan kesungguhan dan kecermatan, sebagai seorang yang profesional, auditor harus menghindari kelalaian dan ketidakjujuran.

Jadi dapat disimpulkan apabila seorang auditor tidak memiliki atau telah kehilangan sikap profesionalismenya sebagai seorang auditor maka sudah dapat diyakini bahwa auditor tersebut tidak akan dapat menghasilkan hasil kinerja yang memuaskan dan dengan baik, maka dengan begitu kepercayaan dari masyarakat akan hilang begitu saja terhadap auditor tersebut. Oleh sebab itu sangatlah diperlukan sikap profesionalisme tersebut dalam menyelesaikan tugas – tugas dengan tepat waktu.

Selain independensi dan profesionalisme faktor yang berpengaruh terhadap kinerja auditor dalam penelitian ini adalah etika profesi. Menurut Ariyanto, dkk. (2010) etika profesi sangatlah dibutuhkan oleh masing-masing profesi, untuk mendapatkan kepercayaan dari masyarakat, seperti profesi auditor. Menurut Halim (2008:29) etika profesi meliputi suatu standar dari sikap para anggota profesi yang dirancang agar sedapat mungkin terlihat praktis dan realitis, namun tetap idealistis. Setiap auditor harus mematuhi etika profesi mereka agar tidak menyimpangi aturan dalam menyelesaikan laporan keuangan kliennya.

Fenomena-fenomena kasus suap yang terjadi pada auditor akhir-akhir ini membuat independensi seorang auditor dipertanyakan kembali oleh masyarakat. Kasus pelanggaran sikap independensi yang dilakukan akuntan publik Justinus Aditya Sidharta, dimana ia melakukan kesalahan dalam mengaudit laporan keuangan PT. Great River Internasional, Tbk memunculkan suatu paradigma dimana masalah tersebut memang tidak mampu dibaca oleh akuntan publik yang mengaudit laporan keuangan tersebut atau sebenarnya telah terbaca oleh auditor tersebut namun auditor tersebut sengaja memanipulasinya. Apabila kenyataan akuntan publik ikut memanipulasi laporan keuangan tersebut, maka independensi auditor tersebut patut dipertanyakan kembali (Benny, 2010)

Kasus yang terjadi pada auditor di BUMN dimana komisaris PT Kereta Api mengungkapkan adanya suatu kebohongan atau manipulasi laporan keuangan BUMN tersebut di mana seharusnya perusahaan menerima kerugian tetapi auditor melaporkan menerima keuntungan. Dari dua kasus tersebut dapat kita simpulkan, bahwa seorang akuntan publik sudah seharusnya menaati dan memegang secara teguh Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) (Irsan, 2011). Apabila seorang auditor tidak dapat menjalankan tugasnya sesuai dengan etika maka izin yang dimiliki auditor tersebut akan dicabut seperti yang terjadi terhadap Akuntan Publik Justinus Aditya Sidharta yang jelas - jelas telah melakukan pelanggaran terhadap SPAP berkaitan dengan Laporan Audit atas Laporan Keuangan Konsolidasi dimana hal ini akan merusak nama baik dari akuntan publik tersebut dan kepercayaan masyarakat terhadap akuntan publik tersebut tentu akan rusak.

Kajian Pustaka Dan Pengembangan Hipotesis

Independensi

Menurut Halim (2008:46), independensi merupakan suatu cerminan sikap dari seorang auditor untuk tidak memilih pihak siapapun dalam melakukan audit. Independensi adalah sikap mental seorang auditor dimana ia dituntut untuk bersikap jujur dan tidak memihak sepanjang pelaksanaan audit dan dalam memposisikan dirinya dengan *auditee*-nya. Berdasarkan paparan tersebut, maka hipotesis yang dikembangkan adalah :

H1 : Independensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor

Profesionalisme

Menurut Rahma (2012) profesionalisme adalah suatu atribut individual yang penting tanpa melihat suatu pekerjaan merupakan suatu profesi atau tidak. Jadi dapat dikatakan bahwa profesionalisme itu adalah sikap tanggungjawab dari seorang auditor dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya dengan keikhlasan hatinya sebagai seorang auditor. Berdasarkan paparan di atas, maka hipotesis yang dikembangkan adalah :

H1 : Profesionalisme berpengaruh positif terhadap kinerja auditor

Etika Profesi

Memahami peran perilaku etis seorang auditor dapat memiliki efek yang luas pada bagaimana bersikap terhadap klien mereka agar dapat bersikap sesuai dengan aturan akuntansi berlaku umum (Curtis *et al.*, 2012). Menurut Utami (2009) etikaberkaitan dengan perilaku moral dan berfungsi sebagai kontrol

pelaksanaan suatu aktivitas. Berdasarkan paparan di atas, maka hipotesis yang dikembangkan adalah :

H1 : Etika profesi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor

Kinerja Auditor

Kinerja adalah suatu hasil karya yang telah dihasilkan oleh seseorang dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugas-tugas yang diberikan kepadanya yang didasarkan atas kecakapan, pengalaman dan ketepatan waktu (Triarningsih, 2007). Kinerja dapat diartikan suatu hasil yang dicapai sesuai dengan tujuan yang ingin dicapai oleh individu dimana dalam menyelesaikan pekerjaannya dengan tepat waktu dan menggunakan waktu tersebut seefisien mungkin untuk mendapatkan hasil yang memuaskan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini berlokasi di Kantor Akuntan Publik di Bali yang terdaftar pada Direktori IAPI. Variabel bebas (*independent*) dalam penelitian ini yakni independensi, profesionalisme, etika profesi sedangkan variabel terikat (*dependent*) yakni kinerja auditor. Penelitian ini telah menyebarkan kuisioner sebanyak 76 eksemplar dengan menggunakan jenis data primer dan yang memenuhi kriteria *purposive sampling* dalam penelitian ini adalah sebanyak 55 eksemplar. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis linear berganda.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini dilakukan pada kantor akuntan publik di Bali yang tercatat di Direktori IAPI 2013. Penelitian ini telah menyebarkan kuesioner sebanyak 76

eksemplar untuk seluruh auditor pada kantor Akuntan Publik di Bali, yang direspon oleh 55 auditor (response rate sebesar 72,36 persen), dimana ke 55 kuisioner yang telah dilengkapi oleh masing-masing responden memenuhi syarat untuk dianalisis

Hasil Pengujian Hipotesis

1) Pengujian Hipotesis pertama (H1)

Pada hipotesis pertama (H_1) dikemukakan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Untuk menguji pengaruh independensi terhadap kinerja auditor dilihat pada hasil uji statistik dengan *SPSS* pada Tabel 4.13. Hasilnya menunjukkan koefisien regresi sebesar 0,075 dengan probabilitas sebesar 0,01 kurang dari tingkat signifikansi 5 persen (0,05) sehingga dapat disimpulkan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.

2) Pengujian Hipotesis kedua (H2)

Pada hipotesis kedua (H_2) dikemukakan bahwa profesionalisme berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Untuk menguji pengaruh profesionalisme terhadap kinerja auditor dapat dilihat pada hasil uji statistik dengan *SPSS* pada Tabel 4.13. Hasilnya menunjukkan koefisien regresi sebesar 0,228 dengan probabilitas sebesar 0,00 kurang dari tingkat signifikansi 5 persen (0,05) sehingga dapat disimpulkan bahwa profesionalisme berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.

3) Pengujian Hipotesis ketiga (H3)

Pada hipotesis ketiga (H_3) dikemukakan bahwa etika profesi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Untuk menguji pengaruh etika profesi terhadap kinerja auditor dapat dilihat pada hasil uji statistik dengan *SPSS* pada Tabel 4.13. Hasilnya menunjukkan koefisien regresi sebesar 0,238 dengan probabilitas sebesar 0,00 kurang dari tingkat signifikansi 5persen (0,05) sehingga dapat disimpulkan bahwa etika profesi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.

Berdasarkan perhitungan tabel 4.13 dapat dilihat hasil uji regresi linear berganda sebagai berikut :

$$Y = 21,221 + 0,075 X_1 + 0,228 X_2 + 0,238 X_3 \dots\dots\dots (1)$$

Dimana :

- Y : Kinerja Auditor
- X1 : Independensi
- X2 : Profesionalisme
- X3 : Etika Profesi

Tabel 1.
Hasil Uji Regresi Linier Berganda

| Variabel | Undstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|--|------------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| Independensi | 0,075 | 0,028 | 0,095 | 2,664 | 0,01 |
| Profesionalisme | 0,228 | 0,018 | 0,477 | 12,98 | 0,00 |
| Etika profesi | 0,238 | 0,017 | 0,470 | 13,83 | 0,00 |
| Constant = 21,221 R = 0,993 Adjusted RSquare = 0,985 F _{hitung} = 1135,217 Sig. F _{hitung} = 0,000 | | | | | |

- 1) Koefisien konstanta bernilai 21,221 yang memiliki arti bahwa ketiga variabel X1, X2, X3 konstan pada angka 0 (nol) maka Y sebesar 21,221.
- 2) Koefisien regresi X1 bernilai 0,07, membuktikan bahwa ada pengaruh positif variabel X1 terhadap Y. Nilai koefisien sebesar 0,075 memiliki arti jika X1 naik sebesar 1 satuan, maka nilai Y akan meningkat sebesar 0,075 dengan asumsi variabel X2 dan X3 konstan.
- 3) Koefisien regresi (X2) bernilai 0,228, membuktikan bahwa ada pengaruh positif variabel X2 terhadap Y. Nilai koefisien sebesar 0,228 memiliki arti jika X2 naik sebesar 1 satuan, maka nilai Y akan meningkat sebesar 0,228 dengan asumsi variabel X1 dan X3 konstan.
- 4) Koefisien regresi (X3) bernilai 0,238, membuktikan bahwa ada pengaruh positif variabel X3 terhadap Y. Nilai koefisien sebesar 0,238 memiliki arti jika

X3 naik sebesar 1 satuan, maka nilai Y akan meningkat sebesar 0,238 dengan asumsi variabel X1 dan X2 konstan.

- 5) Adjusted *R Square* bernilai 0,985 mempunyai arti bahwa 98,5 % dari kinerja auditor pada KAP di Bali dipengaruhi oleh variabel X1, X2, dan X3, sedangkan 1,5 % dipengaruhi oleh faktor lainnya.

Pengaruh Independensi terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali

Hipotesis pertama (H_1) dikemukakan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Hasilnya membuktikan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Independensi auditor adalah suatu sikap kejujuran seorang auditor untuk menyelesaikan tugas – tugasnya dengan kesungguhan hati agar menghasilkan kinerja yang maksimal dan tinggi. Hal ini mendukung hasil penelitian Allen *et al.* (2005) dan Alim, dkk (2007) yang menyatakan bahwa independensi terbukti berpengaruh positif terhadap kinerja auditor, yang dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi independensi auditor maka kinerja auditor yang dihasilkan akan semakin lebih baik.

Pengaruh Profesionalisme terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali

Hipotesis kedua (H_2) dikemukakan bahwa profesionalisme berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Hasilnya menunjukkan bahwa profesionalisme berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Apabila seorang auditor tidak dapat melaporkan laporan audit dengan tidak tepat waktu ini tentu akan berdampak pada

menurunnya sikap profesionalisme dari seorang auditor tersebut dan auditor tersebut telah gagal dalam mempertahankan sikap profesionalismenya dalam pekerjaannya. Hal tersebut membuat profesionalisme dari seorang auditor sangat berpengaruh terhadap kinerja auditor. Hal ini mendukung penelitian Bamber (2002), Cohen (2001), Pawitra (2011) yang menunjukkan bahwa profesionalisme berpengaruh positif terhadap kinerja auditor, yang dimana semakin tinggi tingkat keprofesionalismean auditor maka kinerja yang dihasilkan akan semakin memuaskan.

Pengaruh Etika Profesi terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali

Hipotesis ketiga (H3) dikemukakan bahwa etika profesi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Hasilnya menunjukkan bahwa etika profesi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Hasil ini sama dengan hasil penelitian dari Ariani (2009) yang menyatakan bahwa etika profesi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor yang dimana apabila seorang auditor tidak memiliki atau mematuhi etika profesinya maka ia tidak akan dapat menghasilkan kinerja yang memuaskan bagi dirinya sendiri maupun kliennya. Oleh sebab itu seorang auditor haruslah memegang teguh etika profesinya sebagai seorang auditor agar tidak menyalahgunakan profesinya sendiri.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan jabaran di atas tersebut dapat disimpulkan bahwa independensi, profesionalisme, dan etika profesi berpengaruh terhadap kinerja

auditor karena semakin tinggi sikap independensi, profesionalisme, dan etika auditor seorang auditor maka kinerja yang dihasilkan akan semakin tinggi. Auditor yang mampu mengambil posisi independen dalam setiap melaksanakan tugasnya dan memiliki kemampuan yang memadai di bidang profesinya disertai dengan etika kerja yang konsisten maka akan berdampak pada kinerjanya yang semakin berkualitas.

Keterbatasan Penelitian dan Saran

Hasil penelitian ini hanya dapat dijadikan analisis pada obyek penelitian yang cukup terbatas yaitu profesi auditor pada kantor akuntan publik, dan pemilihan sampelnya hanya pada kantor akuntan publik di wilayah propinsi Bali, sehingga adanya kemungkinan perbedaan pada hasil penelitian dan kesimpulan apabila penelitian yang dilakukan pada tempat obyek penelitian yang berbeda dengan profesi yang berbeda pula. Selain itu penelitian ini hanya menggunakan 3 variabel yakni independensi, profesionalisme, etika profesi

Disarankan agar *research* selanjutnya bisa menambahkan faktor yang mempengaruhi kinerja auditor dan memperluas wilayah yang diteliti bila memungkinkan. Selain itu peneliti menyarankan bagi kantor akuntan publik agar meningkatkan dan mempertahankan sikap independensi, profesionalisme, dan etika profesi bagi auditornya agar tidak terjadinya manipulasi laporan keuangan di kemudian hari dan meningkatkan ketiga sikap tersebut agar menghasilkan kinerja yang maksimal.

Implikasi Penelitian

Dari hasil penelitian yang telah diperoleh, peneliti berharap hasil ini dapat bermanfaat bagi semua pihak sebagai bahan referensi bagi pihak akademis. Untuk penelitian berikutnya diharapkan mampu memperluas dan mengembangkan kembali penelitian ini.

REFERENSI

- Alim, M Nizarul., Trisni Hapsari, Liliek Purwanti.2007. Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi. *Simposium Nasional Akuntansi*.
- Allen, Mary F., Linville, Mark, Stott, David M.2005.The Effect of Litigation on Independent Auditor Selection. *American Journal of Business Volume20 (1).h:37*.
- Ariani. 2009. Pengaruh Profesionalisme, Etika Profesi, Tingkat Pendidikan dan Pengalaman Kerja Inspektorat Provinsi Bali. *Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Udayana*.
- Ariyanto, Dodik dan Ardani Mutia Jati. 2010. Pengaruh Independensi, Kompetensi, dan Sensitivitas Etika Profesi Terhadap Produktivitas Kerja Auditor Eksternal (Studi Kasus Pada Auditor Perwakilan BPK RI Provinsi Bali). *Jurnal Akuntansi dan Bisnis Volume 5 (2).h:157-168*.
- Bamber, E Michael dan Iyer, Venkataraman M.2002. Big 5 auditors' professional and organizational identification: Consistency or conflict. *A Journal Practice & Theory Volume 20 (2).h:21*.
- Benny. 2010. "Kasus Independensi dan Kompetensi Akuntan". (<http://anakkodokhijau.blogspot.com/2010/11/kasus-independensi-kompetensi-akuntan.html>). Diunduh tanggal 21 November 2012 jam 22.30).
- Christiawan, Y.J. 2002. Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik: Refleksi Hasil Penelitian Empiris. *Journal Directory:Kumpulan Jurnal Akuntansi dan KeuanganUnika Petra. Vol. 4 / No. 2*.

- Curtis, Mary B., Teresa L. Conover, Lawrence C. Chui.2012. A Cross-Cultural Study of the Influence of Country of Origin, Justice, Power Distance, and Gender on Ethical Decision Making.*Journal Of Internasional Accounting Research Volume 11 (1).h:5-34.*
- Cohen, Jeffrey R danSingle Louise E.2001.An Examination Of The Perceived Impact Of Flexible Work Arrangements Professional Opportunities In Public Accounting.*Journal of Business Ethics volume 32(4).h: 317.*
- Friska, Novanda.2012.Pengaruh Profesionalisme Auditor, Etika Profesi Dan pengalaman Auditor Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas. *Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Yogyakarta.*
- Halim, Abdul. 2008. *Auditing (Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan).*Jilid 1.Edisi Keempat.Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Hudiwinarsih, Gunasti.2010. Auditors'Experience , Competency, And Their Independency As The Influencial Factors In Professionalism.*Journal of Economics, Business and Accountancy Ventura Volume 13 (3).h:253-264.*
- Irsan. 2011. "Etika Profesi Akuntansi dan Contoh Kasus". (<http://irsan90.wordpress.com/2011/11/04/etika-profesi-akuntansi-dan-contoh-kasus/>. Diunduh Tanggal 20 November 2012 jam 22.30).
- Pawitra, Abdillah. 2011. Analisis Pengaruh Profesionalisme dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia di Jakarta. *Tesis Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.*
- Rahma, Ferdigita.2012. Pengaruh Profesionalisme, Etika Proefsi, Tingkat Pendidikan, Independensi auditor, Pengalaman Kerja dan Budaya Kerja Auditor Pada Kantor Akuntan Publik Di Bali. *Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Udayana.*
- Swanger, Susan L., Chewning, Eugene G, Jr.2001.The effect of internal audit outsourcing on financial analysts' perceptions of external auditor independence.*Journal Auditing Volume 20 (2).h:115.*
- Trianingsih, Sri. 2007. Independensi Auditor Dan Komitmen Organisasi Sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman *Good Governance*, Gaya Kepemimpinan

Dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Auditor . *Jurnal Akuntansi Volume 2 (2).h: 1-56.*

Utami, Ratna.2009.Perbedaan Penerapan Etika Profesi Akuntan Pada Perilaku Auditor Yuniior Dan Auditor Senior (Studi Terhadap Auditor Yang Bekerja Pada KAP Di Malang).*Jurnal Akuntansi Volume 6(2).h:108-115.*

Winarna, Jaka. 2005. Independensi Auditor : Suatu Tantangan Di Masa Depan. *Jurnal Akuntansi Volume 5 (2).h: 178-186.*