



## PENGARUH TEKANAN DAN LAMA PENUGASAN TERHADAP INDEPENDENSI AUDITOR EKSTERNAL PEMERINTAH

Aizhar Ashari, Tri Jatmiko Wahyu Prabowo<sup>1</sup>

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto, S.H. Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### ABSTRACT

*Many factors can affect the independence of auditor. This study aims to determine the effect of fidelity pressure, time pressure, and assignment range towards auditor independence of the Audit Board of the Republic of Indonesia. The study used primary data derived from respondents who are auditors on the Audit Board of Indonesia Representative of Provinsi Bali. This study used four variables. Three variables are fidelity pressure, time pressure, and assignment range, thence one dependent variable is auditor independence. The data were analyzed using multiple linear regression test. The results showed that fidelity pressure had negative effect on auditor independence, and time pressure had a positive effect towards auditor independence. Meanwhile assignment range did not give a significant effect to auditor independence.*

*Keywords: pressure, time pressure, assignment range, independence*

### PENDAHULUAN

Sesuai dengan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), BPK mempunyai tugas dan kewenangan sebagai lembaga negara yang bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pemeriksaan tersebut terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas laporan keuangan pemerintah memuat opini atas kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. LHP kemudian diserahkan kepada DPR/DPD/DPRD serta kepada Presiden/Gubernur/Bupati/Walikota sesuai dengan kewenangannya.

Dalam pelaksanaan pemeriksaan, BPK menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sebagai standar atau tolok ukur yang ditetapkan dengan peraturan BPK Nomor 01 Tahun 2007 sebagaimana amanat UU yang ada. BPK sebagai lembaga yang mempunyai tujuan dalam mendorong transparansi dan akuntabilitas keuangan negara menugaskan auditor untuk melaksanakan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara untuk dan atas nama BPK guna menjamin akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan. Dengan adanya akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan, publik menghendaki kebenaran atas laporan keuangan yang disajikan serta terpercayanya laporan hasil audit terhadap laporan keuangan tersebut. Kebenaran tersebut akan dicapai berdasarkan tingkat independensi auditor, semakin tinggi tingkat independensi auditor maka kebenaran atas laporan tersebut juga semakin tinggi (Fayes, 2015).

BPK sebagai auditor kemudian melaksanakan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat/daerah dan memberikan pernyataan profesional mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada empat kriteria yakni kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan

---

<sup>1</sup> Corresponding author

pengungkapan (*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern atau secara umum disebut sebagai Opini BPK. Opini yang diberikan oleh auditor BPK ada empat jenis, yaitu tidak menyatakan pendapat (*disclaimer*), tidak wajar (*adversed*), wajar dengan pengecualian (WDP), dan wajar tanpa pengecualian (WTP). Opini WTP merupakan opini audit yang akan diterbitkan jika laporan keuangan mempunyai sistem pengendalian internal memadai dan tidak ada salah saji yang material atas pos-pos laporan keuangan. Secara keseluruhan laporan keuangan telah menyajikan secara wajar sesuai dengan SAP.

Terkait pemberian opini atas laporan keuangan pemerintah pusat/daerah, di Indonesia terdapat beberapa kasus yang menciderai pelaksanaan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara auditor BPK. Antara lain, pada tahun 2010 dua auditor BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Barat ditangkap oleh KPK dan terbukti bersalah dalam Pengadilan Tipikor karena menerima suap sebesar Rp400.000.000,00 dari Pemerintah Kota Bekasi terkait permintaan pemberian opini WTP pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Bekasi tahun 2009. Pada tahun 2011 dua pegawai BPK Provinsi Sulawesi Utara ditangkap oleh KPK atas penerimaan suap sebesar Rp600.000.000,00 serta menerima fasilitas hotel dan sewa kendaraan yang pembayarannya dibebankan pada APBD Pemerintah Kota Tomohon. Pemberian suap dilakukan oleh Walikota Tomohon pada tahun 2008 dengan maksud mengubah opini hasil pemeriksaan yang tadinya Tidak Memberikan Pendapat (TMP) menjadi Wajar Dengan Pengecualian (WDP).

Kasus suap antara auditor dengan *auditee* yang telah dijelaskan tersebut merupakan contoh adanya intervensi dalam pelaksanaan pemeriksaan yang mengakibatkan hilangnya independen auditor dalam pelaksanaan tugas pemeriksaannya. Permasalahan independensi tersebut memberikan gambaran bahwa independensi seorang auditor sangatlah penting dalam pelaksanaan audit, karena auditor mempunyai tanggung jawab moral bahwa dia bekerja untuk melakukan audit secara jujur dalam mempertimbangkan fakta sesuai dengan kenyataannya sehingga bisa mengurangi kemungkinan terjadinya praktik jual-beli opini hasil pemeriksaan. Ada beberapa faktor yang mempengaruhi independensi seorang auditor, seperti rotasi auditor. Rotasi auditor bisa menguatkan independensi serta mencegah terjadinya hubungan yang lebih lanjut antara auditor dengan auditee.

Selain rotasi auditor semakin lama auditor mengaudit suatu entitas (*tenure*), kompetensi auditor semakin meningkat. Tetapi bersamaan dengan itu, hubungan auditor dengan klien semakin dekat (*familiar*) sehingga independensi menjadi turun.

Menurut penelitian Prabowo dan Samsudin (2010), ada dua faktor yang telah diteliti berkaitan dengan faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor. Faktor-faktor tersebut adalah: tekanan manajemen klien yang diprosikan menjadi tiga variabel yaitu intervensi manajemen klien, pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor, *high fee audit* dan faktor yang kedua yaitu *audit time budget pressure* yang diprosikan menjadi dua variabel yaitu *tight audit time budget*, sanksi atas *audit over time budget*. Hasil penelitian membuktikan bahwa intervensi manajemen klien berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor, tidak ada pengaruh yang signifikan antara pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor dengan independensi auditor, *high fee audit* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor, tidak ada pengaruh yang signifikan antara *tight audit time budget* dengan independensi auditor, sanksi atas *audit over time budget* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor. Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian Weningtyas (2006) khususnya pada variabel *tight audit time budget*, dimana variabel ini berpengaruh negatif terhadap kinerja auditor dan akan mempengaruhi independensi.

Rimawati (2011) melakukan penelitian terkait independensi auditor dengan variabel yang sama yang telah dilakukan oleh Prabowo (2010) namun dengan sampel



penelitian yang lebih luas. Hasil penelitian membuktikan bahwa intervensi manajemen klien, pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor, lamanya hubungan audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. *High fee audit*, sanksi atas *audit over time budget* berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap independensi auditor.

Dalam melakukan pemeriksaan, auditor BPK berada dalam suatu lingkungan sosial yaitu lingkungan kerja yang mempunyai potensi untuk menimbulkan tekanan bagi pemeriksa. Tekanan itu timbul karena ketika suatu kondisi lingkungan dirasakan menimbulkan suatu permintaan yang dapat mengancam mereka, dimana permintaan tersebut melebihi kapasitas dan sumber- sumber daya yang mereka miliki (Silaban, 2009). Pengaruh tekanan tersebut bisa mengakibatkan adanya pengurangan kegiatan yang mengakibatkan pengurangan kualitas audit yang biasa disebut sebagai *reduced audit quality (RAQ) behaviour* (Weningtyas, 2006; Prabowo dan Deni Samsudin, 2010)

Meneruskan penelitian-penelitian sebelumnya terkait independensi auditor, peneliti ingin mengetahui bagaimana beda antara independensi auditor sektor swasta dan independensi auditor pada sektor publik di Indonesia. Praktik audit di sektor swasta dimulai dengan adanya kontrak antara perusahaan dengan auditor, disini timbul kerentanan karena auditor dipekerjakan oleh perusahaan sehingga sulit untuk mencapai tingkat independensi 100%. Sedangkan dalam praktik audit sektor publik, BPK diberi amanah langsung dari UUD tahun 1945 untuk melakukan pemeriksaan terhadap penggunaan APBN/D sehingga tidak ada hubungan langsung antara auditee-auditor seperti yang terdapat pada sektor swasta. Dengan dasar kerangka berpikir tersebut, seharusnya tingkatan independensi auditor BPK lebih kuat dibandingkan dengan auditor sektor swasta.

Namun pada kenyataannya masih terdapat beberapa benturan kepentingan (*conflict of interest*) yang terjadi pada auditor BPK dalam pelaksanaan tugasnya. Benturan kepentingan tersebut bisa menyebabkan terjadinya penurunan independensi dari auditor yang bertugas. Padahal independensi merupakan hal yang sangat penting bagi auditor karena ketika auditor tidak dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, maka pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan menjadi tidak objektif.

Penelitian yang dilakukan kali ini ditujukan untuk memberikan gambaran mengenai independensi auditor apabila dihubungkan dengan tekanan dan lama penugasan yang dihadapi oleh auditor eksternal pemerintah (BPK).

## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

### Teori sikap dan Perilaku Etis

Krech dan Krutchfield (1983) dalam Prabowo (2010) mengatakan sikap adalah keadaan dalam diri manusia yang menggerakkan untuk bertindak, menyertai manusia dengan perasaan-perasaan tertentu dalam menanggapi objek yang terbentuk atas dasar pengalaman-pengalaman. Sikap merupakan sesuatu yang telah dipelajari, dikembangkan dengan baik, dan sulit untuk diubah. Orang- orang memperoleh sikap dari pengalaman pribadi, orang tua, panutan, dan kelompok sosial (Lubis, 2010).

Pembentukan sikap yang berasal dari pengalaman pribadi berawal dari adanya pengalaman pribadi yang menimbulkan kesan yang kuat yang timbul dari faktor emosional pribadi tersebut, sehingga pengalaman tersebut lebih lama berbekas. Dalam kehidupan sehari hari orang tua dan panutan merupakan seseorang yang dianggap mempunyai pengaruh penting bagi pribadi seseorang. Pada umumnya, individu cenderung untuk memiliki sikap yang konformis atau searah dengan sikap orang yang dianggapnya penting. Kecenderungan ini antara lain dimotivasi oleh keinginan untuk berafiliasi dan keinginan untuk menghindari konflik dengan orang yang dianggap penting tersebut. Panutan dalam dunia kerja antara lain senior ataupun atasan. Kelompok sosial dapat mempengaruhi dan

membentuk sikap seorang individu, dalam kelompok sosial biasanya terdapat norma atau aturan-aturan yang berlaku. Ketika suatu individu melanggar atau tidak mengindahkan aturan dalam kelompok terdapat sanksi sosial, yang sering terjadi yaitu individu tersebut dikucilkan dari kelompok untuk menimbulkan kesan penilakan dan ketidaknyamanan.

Perilaku etis adalah perilaku yang sesuai dengan norma-norma sosial yang diterima secara umum, berhubungan dengan tindakan-tindakan yang bermanfaat dan membahayakan. Perilaku kepribadian merupakan karakteristik individu dalam menyesuaikan diri dengan lingkungan, yang meliputi sifat, kemampuan, nilai, keterampilan, sikap, dan inteligensi yang muncul dalam pola perilaku seseorang. Dapat disimpulkan bahwa perilaku merupakan perwujudan atau manifestasi karakteristik-karakteristik seseorang dalam menyesuaikan diri dengan lingkungan (Maryani dan Ludigdo, 2000) dalam Prabowo (2010).

Teori sikap dan perilaku etis dapat menjelaskan independensi auditor dalam penampilan. Jika seorang auditor memiliki sikap independensi yang tinggi, maka ia akan berperilaku independen dalam penampilan (Prabowo, 2010).

### **Pengaruh Tekanan Ketaatan terhadap Independensi Auditor**

Berdasarkan teori sikap, manusia bertindak berdasarkan dengan perasaan-perasaan tertentu dalam menanggapi suatu objek yang terbentuk atas dasar pengalaman-pengalaman. Pengalaman tersebut yang menimbulkan kesan yang kuat atas faktor emosional pribadi, sehingga membentuk persepsi, pendapat, dan kepercayaan orang. Dalam kehidupan sehari-hari panutan merupakan seseorang yang dianggap mempunyai pengaruh penting bagi pribadi seseorang. Pada umumnya, individu cenderung untuk memiliki sikap yang konformis atau searah dengan sikap orang yang dianggapnya penting. Kecenderungan ini antara lain dimotivasi oleh keinginan untuk berafiliasi dan keinginan untuk menghindari konflik dengan orang yang dianggap penting tersebut.

Tekanan ketaatan yang berarti juga merupakan usaha intervensi dari pihak luar maupun dalam, timbul karena adanya konflik antara auditor dengan entitas maupun atasan. Menurut Tsui dan Gul (1996) dalam Prabowo (2010), independensi auditor luntur pada situasi konflik. Situasi konflik semakin meruncing ketika klien mulai melakukan intervensi pada proses audit sehingga akan mempengaruhi opini auditor atas laporan keuangan historis.

Intervensi dalam berbagai cara seperti pembatasan ruang lingkup pemeriksaan; campur tangan pihak ekstern mengenai penugasan, penunjukkan, dan promosi pemeriksa; ancaman penggantian pemeriksa dan tidak akan menugaskan kembali pemeriksa yang bersangkutan; pengaruh yang membahayakan kelangsungan pemeriksa sebagai pegawai; ancaman terhadap diri pribadi dan keluarga pemeriksa; bisa menyebabkan paksaan terhadap auditor untuk melakukan tindakan yang melanggar standar audit, termasuk pemberian opini yang tidak sesuai dengan keadaan yang sesungguhnya. Berdasarkan uraian di atas maka penulis berhipotesis:

*H1: Tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap independensi auditor*

### **Pengaruh Tekanan Waktu terhadap Independensi Auditor**

Gibson, dkk (2012) mendefinisikan sikap sebagai kesiap-siagaan mental, yang diorganisasi lewat pengalaman, yang mempunyai pengaruh tertentu terhadap tanggapan seseorang terhadap orang, obyek, dan situasi yang berhubungan dengannya. Sesuai dengan teori tersebut, perilaku merupakan perwujudan atau manifestasi karakteristik-karakteristik seseorang dalam menyesuaikan diri dengan lingkungan. Perilaku tersebut berhubungan dengan kecenderungan seseorang untuk bertindak menghadapi sesuatu dengan cara tertentu, seperti ramah, hangat, agresi, bermusuhan, atau apatis.

Tekanan waktu yang dihadapi profesional dalam bidang pengauditan dapat menimbulkan stress yang tinggi dan dapat mempengaruhi sikap, niat, dan perilaku auditor

(Sososutikno, 2003). Kondisi ini digambarkan melalui penelitian yang dilakukan oleh Weningtyas (2006) dengan hasil menunjukkan bahwa tekanan waktu berpengaruh terhadap independensi auditor, sehingga auditor tersebut melakukan penghentian *premature* atas prosedur audit.

Dengan adanya peraturan yang mengharuskan BPK menerbitkan dan menyerahkan Laporan Hasil Pemeriksaan kepada DPR dan DPD atau DPRD selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah menerima laporan keuangan pemerintah/daerah. Auditor akan mendapat suatu tekanan apabila dalam pelaksanaan tugas terdapat kendala seperti kurangnya tenaga auditor dalam satu entitas sehingga cakupan pemeriksaan akan semakin sempit sehingga auditor kemungkinan akan melakukan RAQPs dan atau URT. Tekanan juga berasal dari pemerintah pusat/daerah, dikarenakan berdasarkan undang-undang no 17 tahun 2013 tentang keuangan negara, pemerintah pusat/daerah harus menyampaikan rancangan undang-undang atau peraturan daerah terkait pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD selambat-lambatnya enam bulan setelah tahun anggaran selesai. Dengan alasan seperti itu pemerintah pusat/daerah mempunyai hak untuk memastikan dan memantau LHP yang diterbitkan oleh BPK tidak melebihi batas waktu dua bulan yang sudah ditentukan. Berdasarkan uraian di atas maka penulis berhipotesis:

*H2: Tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap independensi auditor*

### **Pengaruh Lama Penugasan terhadap Independensi Auditor**

Teori sikap menyatakan bahwa manusia bertindak berdasarkan dengan perasaan-perasaan tertentu dalam menanggapi suatu objek yang terbentuk atas dasar pengalaman-pengalaman. Pengalaman tersebut yang menimbulkan kesan yang kuat atas faktor emosional pribadi, sehingga membentuk persepsi, pendapat, dan kepercayaan orang terhadap suatu kelompok sosial. Sehingga apabila seseorang berada dalam suatu kelompok sosial dalam jumlah waktu tertentu maka akan terbentuk suatu sikap yang familiar dan kompromis.

Lama penugasan yang terlalu lama dalam satu entitas pemeriksaan dapat menyebabkan auditor dan klien punya peluang untuk mengkompromikan pilihan akuntansi dan pelaporan entitas, sehingga entitas memiliki fleksibilitas pelaporan yang semakin besar (Davis et.al., 2002; Dopuch et.al., 2001; Chi et al., 2005). Dalam kode etik BPK juga telah diatur terkait lama penugasan auditor pada entitas pemeriksaan yang sama, yaitu auditor tidak diperbolehkan memeriksa pada entitas pemeriksaan dimana auditor pernah bekerja selama dua tahun terakhir di tempat tersebut.

Penelitian Rimawati (2011) membuktikan bahwa lama hubungan audit (penugasan) berpengaruh negatif terhadap independensi auditor, hasil ini juga mendukung hasil penelitian dari Supriyono (1988) namun tidak sejalan dengan penelitian Kasidi (2007). Berdasarkan uraian di atas maka penulis berhipotesis:

*H3: Lama penugasan berpengaruh negatif terhadap independensi auditor*

## **METODE PENELITIAN**

### **Variabel Penelitian**

Penelitian ini menggunakan dua variabel, yaitu variabel terikat (*dependent variable*) dan variabel bebas (*independent variable*). Variabel terikat adalah variabel yang dijelaskan dan dipengaruhi oleh variabel bebas. Dalam penelitian ini "Independensi Auditor" merupakan variabel terikat. Variabel bebas adalah variabel yang mempengaruhi atau menjelaskan variabel yang lain. Variabel bebas dalam penelitian ini yaitu, Tekanan Ketaatan, Tekanan Waktu, dan Lama Penugasan. Dalam penelitian ini variabel yang digunakan diukur dengan mengukur persepsi responden dengan menggunakan lima poin

skala likert yaitu 1) Sangat Tidak Setuju, 2) Tidak Setuju, 3) Netral, 4) Setuju, 5) Sangat Setuju.

Tekanan ketaatan adalah suatu kondisi *conflict of interest* yang dihadapi oleh pemeriksa yang disebabkan oleh situasi dilematis, yaitu tetap berpegang teguh terhadap standar audit, standar profesionalisme serta kode etik atau menaati dan patuh terhadap tekanan yang diberikan oleh entitas atau atasan.

Tekanan waktu adalah suatu keadaan yang menunjukkan dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah ditetapkan. Keadaan yang dihadapi auditor ini bisa menyebabkan stres individual yang muncul dari ketidakseimbangan antara tugas dan waktu yang tersedia serta mempengaruhi etika profesional melalui sikap, niat, perhatian, dan perilaku auditor (Sososutikno, 2003). Pengaruh negatif tersebut dapat menimbulkan *reduced audit quality practices* (RAQPs) dan *under reporting of time* (URT).

Lama penugasan adalah jumlah lama seorang auditor memeriksa dalam satu entitas selama beberapa tahun pemeriksaan berdasarkan surat tugas yang diberikan kepada auditor tersebut. Pada sektor swasta lama penugasan (*audit tenure*) diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan nomor 359/KMK.06/2003 tentang Perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik menyatakan masa audit untuk klien yang sama adalah lima tahun berturut-turut. Sedangkan di BPK lama penugasan dalam satu entitas pemeriksaan yang sama dibatasi selama dua tahun, aturan ini terdapat pada Pasal 2 Peraturan BPK RI No 2 tentang Kode Etik Badan Pemeriksa Keuangan.

Independensi merupakan sikap mental dan penampilan auditor yang membuat dirinya tidak terikat dengan pihak manapun, sehingga auditor bisa memberikan penilaian obyektif dan tidak memihak terhadap semua hal yang terkait dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan.

### Populasi dan Sampel

Populasi dari penelitian ini adalah pegawai pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali yang telah melakukan pemeriksaan serta yang telah diangkat dalam jabatan fungsional pemeriksa sebanyak 75 orang pegawai. Metode penentuan sampel yang digunakan adalah metode *purposive sampling*. *Purposive sampling* adalah pengambilan sampel dengan kriteria berupa suatu pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2006). Salah satu pedoman Roscoe (1975) dalam menentukan ukuran sampel untuk penelitian adalah jumlah sampel sebaiknya 10 kali lebih besar dari jumlah variabel penelitian, dengan demikian ukuran minimal sampel dalam penelitian dengan empat variabel ini adalah:

$$n = 4 \times 10 = 40$$

n = jumlah sampel

Selain itu penentuan ukuran sampel juga bisa menggunakan rumus Slovin:

$$n = \frac{N}{N(e^2) + 1}$$

Dengan keterangan:

n = sampel

N = populasi

e = kelonggaran kesalahan yang masih dapat ditolerir atau diinginkan

Dengan jumlah populasi 75 auditor dengan tingkat kelonggaran yang dikehendaki 10%, maka dapat ditentukan jumlah sampel adalah sebagai berikut

$$n = \frac{N}{N(e^{\frac{z^2}{2}}) + 1}$$
$$n = \frac{75}{75(0,1^2) + 1}$$
$$n = 42,85 = 43$$

Selain itu Yunus (2010) menyatakan bahwa apabila peneliti akan melakukan analisis secara statistik, besarnya sampel mengacu pada batasan jumlah sampel 30 dimana untuk sampel di bawah 30 merupakan sampel kecil dan di atas 30 dianggap sampel besar. Penulis memilih melakukan penelitian pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali karena pemeriksa pada Badan Pemeriksa Keuangan Provinsi Bali memiliki komposisi latar belakang pendidikan serta lamanya pengalaman kerja sebagai pemeriksa yang beragam.

### Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh secara langsung dari responden. Pengumpulan data dilakukan dengan mendistribusikan kuesioner fisik maupun digital secara online yang berisi pertanyaan-pertanyaan berdasarkan variabel yang diteliti. Distribusi kuesioner fisik dilakukan dengan datang langsung ke kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Bali dan kuesioner fisik dibagikan kepada seluruh pemeriksa BPK RI Perwakilan Provinsi Bali yang berada di tempat. Sedangkan distribusi kuesioner online dilakukan untuk mengakomodir pemeriksa yang sedang tidak berada di tempat pada saat peneliti datang langsung ke kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Bali.

### Metode Analisis

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan analisis statistik parametrik yang meliputi uji kualitas data, statistik deskriptif, uji asumsi klasik, dan uji hipotesis yang menggunakan regresi linear berganda dengan persamaan regresi sebagai berikut:

$$y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + e$$

Keterangan:

y	:	Independensi auditor
a	:	Konstanta
b	:	Koefisien regresi
X <sub>1</sub>	:	Tekanan ketaatan
X <sub>2</sub>	:	Tekanan waktu
X <sub>3</sub>	:	Lama penugasan
e	:	Error

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Objek Penelitian

Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer yang diperoleh dengan kuesioner. Yang menjadi populasi responden dalam penelitian ini adalah 75 orang pegawai yang merupakan pemeriksa di lingkungan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi Bali. Kriteria pemeriksa yang digunakan adalah pegawai yang telah diangkat dalam Jabatan Fungsional Pemeriksa. Rincian pengumpulan kuesioner yang didistribusikan kepada responden dijabarkan dalam tabel 1 berikut.

**Tabel 1**  
**Distribusi Kuesioner**

No.	Keterangan	Jumlah	Persentase
1	Kuesioner fisik didistribusikan	65	86,67%
2	Kuesioner online didistribusikan	10	13,33%
	Jumlah kuesioner yang didistribusikan	75	100,00%
1	Kuesioner fisik yang kembali	56	74,67%
2	Kuesioner fisik yang tidak dapat diolah	(2)	(2,67%)
3	Kuesioner online yang diisi	2	2,67%
	Jumlah kuesioner yang dapat diolah	58	77.33%

Kualitas data diuji menggunakan uji validitas dan uji reliabilitas. Berdasarkan uji validitas menggunakan korelasi *bivariate pearson* tiap item variabel tekanan ketaatan, tekanan waktu, lama penugasan dan independensi memiliki signifikansi di bawah 0,05. Hal ini mengindikasikan bahwa semua item pertanyaan masing-masing variabel adalah valid. Berdasarkan uji reliabilitas, ke empat variabel memiliki *Cronbach's Alpha* di atas 0,70 sehingga mempunyai arti bahwa ke empat variabel tersebut reliabel.

Untuk mengetahui apakah terdapat non-response bias pada kuesioner yang dibagikan secara langsung dan kuesioner yang dibagikan secara *online* peneliti menggunakan uji beda t-value (uji independent sample t-test), dimana jika nilai signifikansi atau Sig.(2-tailed) > 0,05 maka tidak terdapat perbedaan antar dua kelompok kuesioner langsung dengan kuesioner online. Uji statistik dengan jumlah kuesioner langsung 56 dan kuesioner *online* 2, menghasilkan nilai Sig.(2-tailed) sebesar 0,702. Karena 0,702 > 0,05 maka hal tersebut mempunyai arti tidak terdapat perbedaan antar dua kelompok yang diuji.

### Statistik Deskriptif

Data yang sudah dikumpulkan dari kuesioner ditabulasi untuk dapat diolah secara statistik. Data yang ditabulasikan berupa respon dari responden atas setiap pertanyaan pada kuesioner. Data yang telah ditabulasi diolah menggunakan aplikasi SPSS versi 19. Tabel 2 berikut merupakan deskripsi statistic dari setiap variabel yang digunakan dalam penelitian yaitu tekanan ketaatan, tekann waktu, lama penugasan, dan independensi.

**Tabel 2**  
**Statistik Deskriptif Variabel Penelitian**

Variabel Penelitian	n	Rentang Teoritis	Rentang Aktual (min-max)	Rata-rata Aktual (mean)	Deviasi Standar
Tekanan Ketaatan (X1)	58	4-20	4-14	7,43	2.217
Tekanan Waktu (X2)	58	6-30	12-30	20,48	3.550
Lama Penugasan (X3)	58	3-15	6-15	10,16	2.614
Independensi (Y)	58	8-40	20-40	32,74	4.513

Sumber: Data primer yang diolah, (2016)

Tabel 2 di atas menunjukkan jumlah data (n), rentang teoritis, rentang aktual (nilai min sampai dengan nilai *max*), rata-rata (*mean*), dan deviasi standar. Jumlah data (n) merupakan jumlah dari banyaknya data responden yang diolah dalam penelitian yaitu 58 responden. Rentang teoritis adalah selisih antara nilai minimal yang memungkinkan dan nilai maksimal yang memungkinkan dari suatu variabel. Rentang aktual adalah selisih antara nilai minimum dan maksimum dari suatu kelompok data pengamatan. Rata-rata

merupakan nilai sentral dari distribusi 58 data responden yang diolah dalam penelitian. Deviasi standar merupakan rata-rata jarak sebaran data dari nilai rata-rata.

### Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heterokedastisitas. Uji asumsi klasik merupakan persyaratan statistik harus dipenuhi pada uji analisis regresi linear berganda.

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Normalitas**

<b>One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test</b>	
	Unstandardized Residual
N	58
Taraf signifikansi	,005
Asymp. Sig. (2-tailed)	,108

Sumber: Data primer yang diolah, (2016)

Pada tabel 3 di atas terlihat bahwa nilai signifikan dari *unstandardize residual* sebesar 0,108 atau 10,8%. Nilai signifikan tersebut lebih besar dari batas nilai 0,05 atau 5% sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa variable dalam model regresi penelitian ini berdistribusi normal dan memenuhi asumsi normalitas.

**Tabel 4**  
**Hasil Uji Multikolinearitas dan Uji Heteroskedastisitas**

Variabel	Collinearity Statistics		t	Sig.
	Tolerance	VIF		
Tekanan ketaatan	0,845	1,184	-0,200	0,842
Tekanan waktu	0,970	1,031	-0,688	0,507
Lama penugasan	0,869	1,151	0,214	0,831

Berdasarkan tabel 4 di atas terlihat bahwa nilai *tolerance* seluruh variabel bebas bernilai lebih besar dari 0,10 dan nilai VIF seluruh variabel bebas bernilai lebih kecil dari 10 sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa tidak terjadi multikolinearitas antar variabel bebas dalam model regresi pada penelitian ini. Tabel 4 juga menunjukkan bahwa signifikan probabilitas (*p value*) untuk variabel tekanan ketaatan, tekanan waktu, lama penugasan, dan independensi lebih besar daripada 0,05. Dengan demikian variabel tekanan ketaatan, tekanan waktu, lama penugasan, dan independensi tidak terjadi heteroskedastisitas.

### Uji Analisis Regresi Linear Berganda

Analisis regresi merupakan salah satu analisis yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh suatu variabel terhadap variabel lain. Analisis regresi yang digunakan adalah metode statistik analisis regresi berganda (*multiple regression*) untuk menguji pengaruh tekanan ketaatan, tekanan waktu, dan lama penugasan terhadap independensi. Uji analisis regresi berganda terkait pengujian pengaruh variabel-variabel dalam penelitian ini didasarkan pada analisis koefisien determinasi, analisis uji statistik F dan analisis uji statistik t.

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Koefisien Determinasi**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0,511 <sup>a</sup>	0,262	0,220	3,985

Berdasarkan hasil analisis koefisien determinasi, nilai *Adjusted R square* dalam model regresi penelitian ini sebesar 0,220. Hal ini menunjukkan bahwa kemampuan variabel tekanan ketaatan, tekanan waktu, dan lama penugasan dalam menjelaskan variabel independensi sebesar 22% sedangkan 78% lainnya dijelaskan oleh variabel-variabel bebas lainnya yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.

**Tabel 6**  
**Hasil Uji F Regresi Linear Berganda**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	303,654	3	101,218	6,374	,001
Residual	857,467	54	15,879		
Total	1161,121	57			

Sumber: Data primer yang diolah, (2016)

Berdasarkan hasil uji statistik F, nilai signifikansi dari model regresi dalam penelitian ini bernilai 0,001 dengan nilai F hitung sebesar 6,374. Nilai signifikansi pada model regresi penelitian ini bernilai lebih kecil dari 0,05 serta nilai F hitung sebesar 6,374 lebih besar dari nilai F tabel sebesar 2,79 sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel tekanan ketaatan, tekanan waktu, dan lama penugasan secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel independensi.

**Tabel 7**  
**Hasil Uji t Regresi Linear Berganda**

	B	t	Sig.
(Constant)	29,822	6,073	0,000
Tekanan Ketaatan	-0,728	-2,810	0,007
Tekanan Waktu	0,376	2,490	0,016
Lama Penugasan	0,062	0,287	0,776

Sumber: Data primer yang diolah, (2016)

Persamaan regresi linear berganda pada penelitian ini adalah:

$$y = 29,822 + -0,728(X_1) + 0,376(X_2) + 0,062(X_3) + e$$

Berdasarkan hasil uji statistik t pada tabel 7, nilai B variabel tekanan waktu (0,376) dan lama penugasan (0,062) bernilai positif yang mempunyai arti bahwa variabel tekanan waktu dan lama penugasan mempunyai pengaruh positif terhadap variabel independensi. Sedangkan nilai B variabel tekanan ketaatan (-0,728) bernilai negatif yang mempunyai arti bahwa variabel tekanan ketaatan mempunyai pengaruh negatif terhadap variabel independensi. Nilai signifikansi variabel tekanan ketaatan (0,007) dan tekanan waktu (0,016) bernilai lebih kecil dari 0,05 sedangkan nilai signifikansi variabel lama penugasan (0,776) bernilai lebih besar dari 0,05. Berdasarkan nilai signifikansi variabel-variabel tersebut dapat disimpulkan bahwa variabel tekanan ketaatan dan tekanan waktu mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel independensi sedangkan variabel lama penugasan tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel independensi.

Tabel 8 berikut menyajikan ringkasan hasil pengujian hipotesis dengan uji regresi linear berganda berdasarkan uji parsial (uji t).

**Tabel 8**  
**Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis**

Kode	Hipotesis	Hasil
H <sub>1</sub>	Tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap independensi auditor	Diterima
H <sub>2</sub>	Tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap independensi auditor	Ditolak
H <sub>3</sub>	Lama penugasan berpengaruh negatif terhadap independensi auditor	Ditolak

Sumber: Data primer yang diolah, (2016)

### Interpretasi Hasil

#### Pengaruh Tekanan Ketaatan terhadap Independensi

Hasil pengujian pada penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap independensi. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian dari Rimawati (2011) serta hasil penelitian dari Prabowo (2010) yang membuktikan bahwa intervensi dalam hal ini berupa tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap independensi.

Hal ini menunjukkan bahwa dalam pelaksanaan pemeriksaan apabila auditor mendapatkan tekanan ketaatan dari atasan ataupun auditee yang merupakan bentuk dari *legitimate power*. Tekanan ketaatan tersebut menempatkan pemeriksa dalam kondisi dilematis untuk tetap patuh atau menyimpang dari standar etika dan profesionalisme. Dalam penelitian ini menunjukkan bahwa apabila terdapat suatu tekanan ketaatan ketika sedang melaksanakan pemeriksaan maka hal tersebut akan mempengaruhi independensi auditor secara negatif. Sehingga semakin tinggi tekanan ketaatan yang dihadapi maka tingkat independensi auditor semakin berkurang.

Dalam teori sikap disebutkan bahwa perilaku kepribadian seseorang merupakan adaptasi dari individu terhadap lingkungan, ketika lingkungan memberikan suatu ancaman dalam bentuk tekanan maka respon dari individu adalah menghindari atau sebisa mungkin tidak bersinggungan lagi dengan ancaman tersebut. Karena dalam pembentukan sikap, individu akan cenderung memiliki respon kompromis dan searah dengan orang yang dianggap penting oleh individu tersebut. Dalam hal penelitian ini individu (auditor) akan cenderung menurunkan tingkat independensi agar terhindar atau terbebas dari tekanan.

#### Pengaruh Tekanan Waktu terhadap Independensi

Hasil pengujian pada penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan waktu berpengaruh positif terhadap independensi. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian dari Rimawati (2011) yang menyatakan bahwa tekanan waktu (*tight audit time budget*) berpengaruh negatif terhadap independensi serta hasil penelitian dari Prabowo (2010) yang membuktikan bahwa ternyata tekanan waktu tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi.

Hasil penelitian terkait variabel tekanan waktu ini merupakan bentuk respon fungsional auditor dalam menghadapi situasi tekanan. Para responden mempunyai persepsi bahwa ketika dalam penugasan dihadapkan pada terbatasnya waktu yang ada maka auditor akan bekerja keras secara efisien dan lebih fokus terhadap langkah-langkah dalam program pemeriksaan yang telah disusun sebelumnya. Dengan mengikuti langkah-langkah dalam program pemeriksaan maka secara otomatis auditor telah melaksanakan tugas sesuai dengan standar etika dan profesionalisme yang ada, sehingga bisa memperkuat independensi auditor. Data demografi menunjukkan bahwa peran pemeriksa terbanyak adalah peran anggota tim junior dengan rentang usia terbanyak pada umur 26 sampai dengan 35 tahun. Hal tersebut menggambarkan meskipun peran responden terbanyak adalah anggota tim junior namun dengan rentang umur yang masih relatif muda, auditor

akan bekerja dengan lebih efektif dan tidak menganggap bahwa tekanan waktu merupakan suatu alasan untuk adanya penurunan independensi.

### **Pengaruh Lama Penugasan terhadap Independensi**

Hasil pengujian pada penelitian ini menunjukkan bahwa lama penugasan tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap independensi sehingga peningkatan ataupun penurunan lama penugasan tidak berpengaruh atas peningkatan atau penurunan independensi. Hal ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Supriyono (1988) terhadap auditor di Kantor Akuntan Publik. Namun penelitian ini sejalan dengan dengan hasil penelitian Kasidi (2007) yang juga menyatakan bahwa lama penugasan tidak berpengaruh secara parsial terhadap independensi.

Hal tersebut dapat dilihat dari hasil kuesioner penelitian, terdapat beberapa responden yang merasa bahwa lama penugasan pemeriksaan tidak mempengaruhi pertimbangan audit auditor serta hubungan yang lama dengan auditee juga tidak mempengaruhi objektivitas auditor dalam melaksanakan pemeriksaan. Berdasarkan data demografi sampel penelitian menunjukkan bahwa berdasarkan lama pengalaman kerja sebagai auditor, rentang responden terbanyak pada rentang empat sampai dengan delapan tahun serta pada jumlah pemeriksaan yang pernah dilakukan terbanyak pada rentang dibawah 10 kali pemeriksaan, dengan perbandingan jumlah pemeriksaan dengan lama menjadi seorang auditor menunjukkan bahwa berdasarkan pengalaman dari para responden bahwa lama penugasan tidak mempengaruhi independensi auditor tersebut.

### **KESIMPULAN**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh tekanan ketaatan tekanan waktu, dan lama penugasan terhadap independensi. Berdasarkan hasil penelitian dapat diambil kesimpulan bahwa, pertama, para auditor di lingkungan BPK RI Perwakilan Bali mempunyai persepsi ketika terdapat suatu tekanan ketaatan, hal tersebut dapat menyebabkan menurunnya independensi auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa semakin banyak tekanan ketaatan maka independensi auditor akan semakin turun. Kedua para auditor di lingkungan BPK RI Perwakilan Bali mempunyai persepsi ketika terdapat suatu tekanan waktu, hal tersebut dapat menyebabkan penguatan dalam independensi auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa apabila terdapat tekanan waktu maka independensi auditor akan semakin naik, dikarenakan auditor akan bekerja dengan lebih efisien dan efektif. Ketiga, para auditor di lingkungan BPK RI Perwakilan Bali mempunyai persepsi bahwa lama penugasan pada suatu entitas tidak mempunyai hubungan sebab akibat terhadap independensi auditor.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang bisa mempengaruhi hasil penelitian. Keterbatasan ini terdiri dari antara lain hasil penelitian tidak dapat mendukung dua hipotesis yang telah dirumuskan yaitu hipotesis kedua dan hipotesis ketiga dan masih terdapat variabel independen lain yang belum dimasukkan dalam penelitian sehingga masih terdapat ruang bagi peneliti selanjutnya untuk melakukan penelitian lebih lanjut.

Berdasarkan keterbatasan penelitian yang telah dibahas sebelumnya maka penulis memberikan beberapa saran sebagai berikut, peneliti selanjutnya agar bisa memperbanyak sampel karena dengan memperbanyak sampel akan dapat memberikan gambaran terkait independensi auditor secara menyeluruh pada auditor di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Peneliti selanjutnya juga dapat menambah variabel yang belum pernah diteliti baik dalam penelitian ini maupun penelitian-penelitian sebelumnya sehingga dapat mengembangkan cakupan penelitian terkait independensi auditor.

**REFERENSI**

- Al-Khoury, Abdul Fayez., Ala'eddin Ali, Mahmoud Al-Sharif, Jabra Hanania, Iyad Al-Maliki, dan Mohammad Jallad. 2015. *Auditor independence aand Mandatary Auditor Rotation in Jordan. International Business Research: Vol 8, No.4.*
- Arens, Alvin A., dan Loebekke James K. 1993. *Auditing Pendekatan Terpadu.* Jakarta: Salemba Empat.
- Abeer Fayez Khoury, dkk. 2015. Auditor independence and mandatory auditor rotation in Jordan. *International Businees Research; Vol 8, No 4.*
- Carcello, J.V., & Nagy, A.L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 23(2), 55-69.* <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2004.23.2.55>
- Ghozali, Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM. SPSS 23 edisi ke-delapan.* Semarang: Universitas Diponegoro.
- Gibson, James L., John M. Ivancevich, James H. Donnely, Jr, dan Robert Konopaske. 2012. *Organizations: Behaviour, Structure, Processes.* Edisi keempat belas. Singapura: The McGraw Hill Companies.
- Grediani, Evi dan Slamet Sugiri. 2013. Pengaruh Tekanan Ketaatan dan Tanggung Jawab Persepsian pada Penciptaan Budgetary Slack. *Jurnal Akuntansi & Manajemen, Vol 24, No. 3, h. 143-153*
- Hastuti, L.Y. 2011. "Dampak Tekanan Ketaatan dan Pengalaman Auditor terhadap Pertimbangan Audit (Studi Kasus pada Kantor Akuntan Publik Wilayah Bandung)." *Skripsi.* Fakultas Ekonomi Universitas Komputer Indonesia Bandung.
- Heriningsih, S. 2002. Penghentian Prematur atas Prosedur Audit: Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik. *Wahana, No. 2 (08), 111-122.*
- Kamus Besar Bahasa Indonesia. 2005. 3 ed. Pusat Bahasa. Departemen Pendidikan Nasional
- Kasidi. 2007. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor: Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah. Tesis. Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi, Universitas Diponegoro Semarang
- Lubis, A.I. 2010. *Akuntansi Keperilakuan Edisi.* Jakarta: Salemba Empat
- Margaret, A.N. 2014. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Audit Judgement pada Auditor BPK RI. *Skripsi.* Universitas Diponegoro Semarang.
- Maryani T. dan U. Ludigdo. 2001. Survey atas Faktor-faktor yang Mempengaruhi Perilaku Sikap dan Perilaku Etis Akuntan. *Jurna TEMA. 2(1): 49-62.*



- Muhshyi, Abdul. 2013. Pengaruh Time Budget Pressure, Risiko Kesalahan dan Kompleksitas Terhadap Kualitas Audit. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta.
- Rimawati, Nike. 2011. Faktor Faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor. *Skripsi*. Universitas Diponegoro Semarang.
- Prabowo, Tri Jatmiko Wahyu dan Deni Samsudin. 2009. Pengaruh Tekanan manajemen klien dan audit time budget pressure terhadap independensi auditor. *Jurnal Maksi*, Universitas Diponegoro, Semarang; Vol 10, No 1
- Simanjuntak, Piter. 2008. Pengaruh Time Budget Pressure dan Resiko Kesalahan Terhadap Penurunan Kualitas Audit (Reduced Audit Quality) Studi Empiris pada Auditor KAP di Jakarta. *Thesis*. Program Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang.
- Sekaran, U. 2011. *Research Methods for Business: A Skill Building Approach 4th Ed.* Jakarta: Salemba Empat
- Sosoutikno, Christina. 2003. Hubungan Tekanan Anggaran Waktu Dengan Perilaku Disfungsional Serta Pengaruhnya Terhadap Kualitas Audit. *Simposium Nasional Akuntansi VI*. Surabaya
- Srinidhi, Bin dan Ferdinand A Gul. 2006. The Differential Effect of Auditors non-audit and Audit Fees on Accrual Quality. Melalui [http:// papers. ssrn. com/ s013/JELJOURResults.cfm?fromname=journalBrowse&journalid=845731](http://papers.ssrn.com/sol3/JELJOURResults.cfm?fromname=journalBrowse&journalid=845731). [24/2/2012].
- Supriyono. 1988. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi dalam Penampilan Akuntan Publik di Indonesia. *Thesis*. Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Gajah Mada
- Sugiyono. 2006. *Metode Penelitian Bisnis*. Edisi Kesembilan. Bandung: CV. Alfabeta.
- Sukriah, dkk. 2009. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. "Jurnal Simposium Nasional Akuntans (SNA) XII". Palembang
- Tuanakotta, Theodorus M. 2007. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia
- Veithzal Rivai. 2004. *Manajemen Sumber Daya Manusia Untuk Perusahaan: Dari Teori Ke Praktik*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Weningtyas, *et al.* 2006. Penghentian Prematur atas Prosedur Audit. *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi 9*. Padang.
- Yunus, Sabari Hadi. 2010. *Metodologi Penelitian Wilayah Kontemporer*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.