

**PERBEDAAN PERSEPSI RISIKO AUDIT, MATERIALITAS DAN KUALITAS AUDIT  
SEBELUM DAN SESUDAH IMPLEMENTASI KETENTUAN PIDANA  
UU NO. 5 TAHUN 2011 TENTANG AKUNTAN PUBLIK  
(STUDI PERSEPSI PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK SURABAYA)**

**Ridha Ansari**

Pemerintah Propinsi Aceh  
ridho\_ppsmisi@yahoo.com

**Hendarjatno**

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Airlangga

**ABSTRAK**

*Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh data informasi dalam hal bukti empiris tentang perbedaan persepsi auditor dalam menentukan risiko audit, tingkat materialitas dan kualitas audit sebelum dan sesudah pelaksanaan ketentuan pidana UU No 5 tahun 2011 tentang akuntan publik.*

*Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (PAF) di Surabaya sebagai 46 PAF. Auditor dipilih sebagai sampel dalam penelitian ini adalah auditor yang menjabat sebagai partner, manajer, pengawas dan senior. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dengan kuesioner yang dibagikan sebanyak 236 kuesioner. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji beda dengan menggunakan paired sample t-test.*

*Hasil penelitian ini menunjukkan ada perbedaan persepsi auditor dalam menentukan risiko audit, tingkat materialitas dan kualitas audit sebelum dan sesudah pelaksanaan ketentuan pidana UU No 5 tahun 2011 tentang akuntan publik.*

**Kata Kunci:** *Risiko audit, Materialitas, kualitas Audit, ketentuan pidana dan UU Nomor 5 tahun 2011 tentang akuntan publik.*

**ABSTRACT**

*This research purpose to obtain information data as regards empirical evidence about differences in auditor perception in determine audit risk, the level of materiality and audit quality before and after implementation of criminal provision UU No. 5 in 2011 about public accountant.*

*The population in this research is auditors who worked on Public Accountant Firm (PAF) in Surabaya as 46 PAF. Auditors were selected as sample on this research is auditors who served as partner, manager, supervisor and senior. Data used in this research is primary data by distributed questionnaires as much as 236 questionnaires. Method of analysis used in this research is different test by using paired sample t-test.*

*The results of this research exhibit there are differences in perception of auditors in determine audit risk, the level of materiality and audit quality before and after implementation of criminal provision UU No. 5 in 2011 about public accountant.*

**Key Words:** *Audit risk, Materiality, Audit quality, Criminal provision and UU No. 5 in 2011 about public accountant.*



## PENDAHULUAN

Sebagai bagian dari profesi akuntan, akuntan publik sering kali dinyatakan sebagai ujung tombak profesi akuntan yang merupakan profesi kepercayaan masyarakat. Dari profesi akuntan publik, masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan. Penilaian laporan keuangan suatu perusahaan melalui pemberian pendapat mengenai kelayakan laporan keuangan, dituangkan dalam laporan auditor independen. Pada dasarnya, laporan auditor independen dibuat oleh akuntan publik berdasarkan pemeriksaan yang berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan kode etik akuntan publik.

Asosiasi Akuntan Publik Indonesia dimulai pada tahun 1957 ditandai dengan didirikannya Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Tahun 1977, IAI membentuk Seksi Akuntan Publik (IAI-SAP). Pada tahun 1994, IAI-SAP berganti nama menjadi Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP). Tahun 2007, IAI-KAP berganti nama menjadi Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) atau *Indonesian Institute of Certified Public Accountants* (IICPA). Saat ini IAPI memiliki 1.200 anggota di seluruh Indonesia dengan jumlah kantor akuntan publik sebanyak 492 (IAPI, 2013).

Profesi akuntan publik memiliki peran besar dalam mendukung terwujudnya perekonomian nasional yang sehat, efisien, serta meningkatkan transparansi dan kualitas informasi keuangan. Disahkannya Undang-Undang no. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik (selanjutnya disebutkan UU Akuntan Publik) oleh Presiden Republik Indonesia pada 3 Mei 2011 lalu dianggap oleh sebagian akuntan publik Indonesia sebagai upaya memamatkan profesi akuntan publik dan merupakan bukti ketidakpercayaan pemerintah terhadap akuntan publik. Namun UU Akuntan Publik yang berisikan 16 (enam belas) bab dan 62 (enam puluh dua) pasal ini dianggap oleh sebagian akuntan publik justru telah memberi kepastian hukum dan kebanggaan terhadap profesi akuntan publik. Sekitar 1.200 akuntan publik memiliki payung hukum dalam melaksanakan profesinya. Namun demikian, kehadiran UU Akuntan Publik tersebut telah menyisakan keresahan para akuntan publik, terutama yang tertuang dalam Pasal 55, 56 dan 57 tentang sanksi pidana (hukumonline.com, 2012).

Dalam siaran persnya, IAPI berencana mengajukan *judicial review* ke Mahkamah Konstitusi (MK) terhadap Pasal 5 Undang-Undang No. 5 Tahun 2011

tentang Akuntan Publik. Isi pasal tersebut memungkinkan peluang kepada akuntan publik dijatuhi hukum pidana. Namun, dalam Putusan MK Nomor 84/PUU-IX/2011 memutuskan bahwa permohonan *judicial review* yang diajukan hanya diterima sebagian, yaitu:

Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5215) bertentangan secara bersyarat dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (*conditionally unconstitutional*) yakni inkonstitusional sepanjang kata “manipulasi” dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak dimaknai “sebagai perbuatan yang didasari oleh niat jahat untuk mencari keuntungan bagi dirinya ataupun pihak lain secara melawan hukum berdasarkan alat bukti permulaan yang cukup”;

Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5215) tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat secara bersyarat yakni tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang kata “manipulasi” dalam Pasal 55 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tidak dimaknai “sebagai perbuatan yang didasari oleh niat jahat untuk mencari keuntungan bagi dirinya ataupun pihak lain secara melawan hukum berdasarkan alat bukti permulaan yang cukup”;

Heras, dkk (2012) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa penerapan Undang-undang yang ketat telah meningkatkan kualitas audit. Dari kajian yang dilakukan Hatta (2011) diperoleh hasil bahwa penerapan UU Akuntan Publik memberikan dampak positif pada profesionalisme auditor, dengan kata lain auditor lebih berhati-hati dalam melaksanakan tugas auditnya. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Kusmawati (2013), bahwa UU Akuntan Publik tidak berpengaruh, tidak memperkuat atau tidak memperlemah hubungan antara kompetensi dan independensi dengan kualitas audit.

Dari beberapa penelitian yang pernah dilakukan oleh para peneliti terdahulu, penelitian ini dilakukan guna memperoleh bukti empiris tentang perbedaan persepsi penentuan risiko audit, materialitas dan kualitas audit sebelum dan sesudah penerapan ketentuan pidana UU Akuntan Publik. Dari penelitian yang dilakukan diharapkan auditor menjalankan

tugasnya sesuai dengan aturan hukum, norma, dan standar yang ada agar tidak terjadi lagi praktik kecurangan yang dilakukan oleh auditor dalam menjalankan profesinya.

### 1. Perumusan Masalah

Penelitian ini mencoba menggali dan menguji persepsi akuntan publik tentang resiko audit, materialitas dan kualitas audit dengan diberlakukannya Undang-Undang No. 5 tahun 2011 Bab XIII yang mengatur tentang ketentuan pidana terhadap akuntan publik. Dengan demikian pertanyaan dalam penelitian ini adalah: bagaimanakah persepsi auditor tentang resiko audit, materialitas dan kualitas audit sebelum dan sesudah pemberlakuan ketentuan pidana UU No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

## TINJAUAN PUSTAKA

### A. Teori Legitimasi

Teori Legitimasi menyatakan bahwa suatu organisasi hanya bisa bertahan jika masyarakat merasa bahwa organisasi beroperasi berdasarkan sistem nilai yang sepadan dengan sistem nilai yang dimiliki oleh masyarakat. Teori legitimasi bergantung pada premis bahwa terdapat “kontrak sosial” antara perusahaan dengan masyarakat di mana perusahaan tersebut beroperasi. Kontrak sosial adalah suatu cara untuk menjelaskan sejumlah besar harapan masyarakat tentang bagaimana seharusnya organisasi melaksanakan operasinya. Harapan sosial ini tidak tetap, namun berubah seiring berjalannya waktu. organisasi harus secara berkelanjutan menunjukkan telah beroperasi dalam perilaku yang konsisten dengan nilai sosial (Ihyaul, 2009)

### B. Teori Etika

Etika berasal dari bahasa Yunani *ethos*, yang berarti “karakter”. Kata lain untuk etika ialah moralitas yang berasal dari bahasa Latin *mores*, yang berarti “kebiasaan”. Moralitas berpusat pada “benar” atau “salah” dalam perilaku manusia. Oleh karena itu, etika berkaitan dengan pertanyaan tentang bagaimana orang akan berperilaku terhadap sesamanya (Boynton dkk, 2006, 97).

Dalam etika profesi, sebuah profesi memiliki komitmen moral yang tinggi yang biasanya dituangkan dalam bentuk aturan khusus yang menjadi pegangan bagi setiap orang yang mengembangkan profesi yang bersangkutan. Kode etik akuntan merupakan norma dan perilaku yang mengatur

### 2. Tujuan Penelitian

Penelitian ini dimaksudkan untuk memperoleh data informasi berupa bukti empiris tentang perbedaan persepsi penentuan risiko audit, materialitas dan kualitas audit sebelum dan sesudah penerapan ketentuan pidana UU No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Serta meningkatkan kesadaran para auditor untuk menjalankan profesinya dengan jujur dan benar sesuai dengan aturan hukum, norma, dan standar yang telah ditetapkan.



hubungan antara auditor dengan para klien, antara auditor dengan sejawatnya dan antara profesi dengan masyarakat. Setiap Praktisi wajib mematuhi dan menerapkan seluruh prinsip dasar dan aturan etika profesi yang diatur dalam Kode Etik (IAPI, 2008)

### C. Risiko Audit (*Audit Risk*)

Risiko audit adalah risiko yang terjadi dalam hal auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapat sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material (Boynton dkk, 2006, 337). Salah saji material bisa terjadi karena adanya kesalahan (*error*) atau kecurangan (*fraud*). *Error* merupakan kesalahan yang tidak disengaja (*unintentional mistakes*) sedangkan *Fraud* merupakan kecurangan yang disengaja, bisa dilakukan oleh pegawai perusahaan (misalnya penyalahgunaan harta perusahaan untuk kepentingan pribadi) atau oleh manajemen dalam bentuk rekayasa laporan keuangan.

Namee dan Selim (1998) mendefinisikan risiko adalah konsep yang digunakan untuk menyatakan ketidakpastian atas kejadian dan atau akibatnya yang dapat berdampak secara material bagi tujuan organisasi. Sementara menurut *The Institute of Internal Auditors* (2001) Dalam buku pegangan bagi anggota *The Institute of Internal Auditors* (IIA), yang berjudul *Standard For Professional Practice Of Internal Auditing* memberikan definisi risk sebagai berikut: “*Risk is the uncertainty of an event occurring that could have an impact on the achievement of objectives*”, yaitu risiko adalah kemungkinan suatu peristiwa yang terjadi dan dapat memberikan dampak pada pencapaian tujuan.

#### D. Materialitas

Materialitas merupakan dasar penerapan auditing, terutama standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Oleh karena itu, materialitas mempunyai pengaruh yang mencakup semua aspek audit dalam audit atas laporan keuangan. Materialitas adalah besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi, yang dilihat dari keadaan yang melingkupinya, dapat mengakibatkan perubahan atau pengaruh pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut karena adanya penghilangan atau salah saji itu (Mulyadi, 2002: 157-158).

FASB mendefinisikan materialitas yaitu besarnya suatu pengabaian atau salah saji informasi akuntansi yang diluar keadaan disekitarnya, memungkinkan bahwa pertimbangan seseorang yang bergantung pada informasi tersebut akan berubah atau terpengaruh oleh pengabaian atau salah saji tersebut. Definisi tersebut mensyaratkan auditor untuk mempertimbangkan baik (1) situasi yang berkenaan dengan entitas dan (2) informasi yang dibutuhkan oleh mereka yang akan bergantung pada laporan keuangan yang diaudit. Sebagai contoh, suatu jumlah yang material bagi laporan keuangan suatu entitas mungkin tidak material bagi laporan keuangan entitas lainnya yang memiliki ukuran atau sifat yang berbeda.

#### E. Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan hal yang sangat perlu diperhatikan, De Angelo (1981) dalam Alim dkk (2007) menyatakan bahwa Kualitas Audit merupakan probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Menurut Goldman dan Barlev (1974) dalam Dahlan (2009: 4) kualitas audit didefinisikan sebagai suatu pengujian yang dilakukan secara seksama dan beraturan atas laporan keuangan dalam menilai kekonsistenan, ketepatan dan kewajaran penerapan standar akuntansi yang diterima umum.

Deis dan Giroux (1992: 462) dalam penelitiannya menjelaskan kualitas audit meningkat ketika auditor mengetahui bahwa pekerjaannya akan menjadi subyek untuk direview oleh pihak ketiga, yang akan memberikan sanksi apabila kualitas auditnya buruk. Berdasarkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), audit yang dilaksanakan dapat berkualitas jika memenuhi ketentuan dan standar audit.

#### F. Akuntan Publik

Timbul dan berkembangnya profesi akuntan publik di suatu negara adalah sejalan dengan perkembangannya perusahaan dan berbagai bentuk badan hukum perusahaan di negara tersebut. Akuntan publik adalah suatu profesi yang saat ini dihadapkan pada suatu lingkungan yang benar-benar baru. Kondisi lingkungan ini sudah dan terus berubah, yang mau tidak mau harus dihadapi. Karena begitu pentingnya fungsi akuntan publik, perlu ditempuh berbagai usaha untuk menjaga kredibilitas akuntan publik agar kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan publik tidak berkurang.

UU No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik menjelaskan bahwa profesi akuntan publik merupakan suatu profesi yang jasa utamanya adalah jasa asuransi dan hasil pekerjaannya digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan. Dengan demikian, profesi akuntan publik memiliki peranan yang besar dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien serta meningkatkan transparansi dan mutu informasi dalam bidang keuangan. Dalam UU No. 5 Tahun 2011 dijelaskan bahwa akuntan publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam UU Akuntan Publik.

#### G. Kewajiban Hukum Akuntan Publik

Dalam audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia, tanggung jawab auditor untuk mempertimbangkan peraturan perundang-undangan dan bagaimana dampaknya terhadap audit tersebut dijelaskan dalam SA Seksi 317 (PSA No. 31) paragraf 05:

“Auditor biasanya mempertimbangkan hukum dan peraturan yang dipahaminya sebagai hal yang memiliki pengaruh langsung dan material dalam penentuan jumlah-jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan. Sebagai contoh, peraturan perpajakan mempengaruhi besarnya accrual dan besarnya jumlah yang diperlakukan sebagai beban dalam suatu periode akuntansi; demikian pula halnya dengan penerapan hukum dan peraturan akan mempengaruhi jumlah piutang pendapatan dalam kontrak kerja dengan pihak pemerintah. Namun, auditor lebih mempertimbangkan hukum dan peraturan dari

sudut pandang hubungan hukum dan peraturan dengan tujuan audit yang ditentukan atas dasar pernyataan dalam laporan keuangan, daripada tinjauan semata-mata dari sudut pandang hukum. Tanggung jawab auditor untuk mendeteksi dan melaporkan salah saji sebagai akibat adanya unsur pelanggaran hukum yang berdampak langsung dan material terhadap penentuan jumlah-jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan adalah sama dengan tanggung jawab auditor untuk mendeteksi adanya salah saji yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan sebagaimana dijelaskan dalam SA Seksi 110 [PSA No. 02] Tanggung Jawab and Fungsi Auditor Independen.”

Jika dilihat dari sumber kewajiban hukum, maka auditor dapat dituntut dari empat sumber kewajiban (Arens, Elder, dan Beasley, 2012: 117) yaitu: (1) kewajiban kepada klien; (2) kepada pihak ketiga berdasarkan undang-undang *common law*; (3) kewajiban sipil berdasarkan undang-undang pasar modal yang dikeluarkan oleh pemerintah pusat; dan (4) kewajiban hukum yang timbul karena tindakan kriminal.

*Sarbanas Oxley Act* (SOX) merupakan undang-undang yang paling berpengaruh terhadap profesi akuntan publik dan tata kelola korporat perusahaan publik selain undang-undang pasar modal lainnya yang dikenal sebelumnya di Amerika. SOX yang ditandatangani oleh Presiden Bush pada 30 Juli 2002 ini merupakan akibat dari serangkaian skandal akuntansi yang terjadi pada beberapa perusahaan besar diantaranya Enron, WorldCom, dan lain-lain. SOX juga membentuk *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) untuk menyusun standar dan mengawasi perilaku auditor, serta menempatkan komite audit yang bertanggung jawab atas penugasan auditor (Anandarajan dkk, 2008).

Regulasi yang diterapkan terhadap auditor Indonesia saat ini dapat dibagi menjadi dua, yaitu:

Regulasi oleh Pemerintah, antara lain:

1. Gelar Akuntan (UU Nomor 34 Tahun 1954)
2. Penyelenggaraan Pendidikan Profesi (Kepmen Nomor 179/U/2001)
3. Register Negara (Kepmen Nomor 331/KMK/017/1999)
4. Pemberian Jasa (Kepmen Nomor 426/KMK.06/2002 dan Nomor 359/KMK.06/2003)
5. Undang - Undang Akuntan Publik (UU No. 5

Tahun 2011 tentang Akuntan Publik)

6. Regulasi oleh Badan Pemerintah lainnya, seperti otoritas pasar modal, Bank Sentral dan lain-lain.

Regulasi oleh Organisasi Profesi Akuntan, antara lain:

1. Standar Akuntansi
2. Standar Audit
3. Kode Etik Profesi

Dari teori etika, profesi auditor diatur dalam sebuah aturan yang disebut sebagai kode etik profesi akuntan. Dalam kode etik profesi akuntan ini diatur berbagai masalah, baik masalah prinsip yang harus melekat pada diri auditor, maupun standar teknis pemeriksaan yang juga diikuti oleh auditor, juga bagaimana ketiga pihak melakukan komunikasi atau interaksi.

#### H. Undang-Undang Akuntan Publik

Undang-Undang Akuntan Publik merupakan undang-undang yang mengatur profesi akuntan publik yang jasa utamanya adalah jasa *asurans* dan hasil pekerjaannya digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan. Sampai saat terbentuknya Undang-Undang tersebut, di Indonesia belum ada undang-undang yang khusus mengatur profesi akuntan publik. Undang-undang yang sebelumnya dijadikan acuan diantaranya Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954 tentang Pemakaian Gelar Akuntan (*Accountant*), Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1954 Nomor 103, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 705.

Pengaturan mengenai profesi akuntan publik dalam Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954 tersebut sudah tidak sesuai lagi dengan perkembangan yang ada. Sampai dengan disahkannya UU No 5 tentang akuntan publik, belum ada undang-undang yang khusus mengatur profesi akuntan publik yang memberikan perlindungan dan kepastian hukum bagi masyarakat dan profesi akuntan publik. Petunjuk pelaksanaan UU akuntan publik tertuang dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 84 Tahun 2012 tentang komite profesi akuntan publik dan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 90/PMK.01/2013 tentang tata cara pembayaran penerimaan negara bukan pajak atas biaya perizinan, biaya persetujuan, dan denda administratif yang berasal dari akuntan publik, kantor akuntan publik, cabang kantor akuntan publik, kantor akuntan publik asing, dan organisasi audit asing.

### I. Ketentuan Pidana Bab XIII Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik Pasal 55

Akuntan Publik yang:

- a. melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi, dan/atau memalsukan data yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1) huruf j; atau
- b. dengan sengaja melakukan manipulasi, memalsukan, dan/atau menghilangkan data atau catatan pada kertas kerja atau tidak membuat kertas kerja yang berkaitan dengan jasa yang diberikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) sehingga tidak dapat digunakan sebagaimana mestinya dalam rangka pemeriksaan oleh pihak yang berwenang dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).

#### Pasal 56

Pihak Terasosiasi yang melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).

#### Pasal 57

- (1) Setiap orang yang memberikan pernyataan tidak benar atau memberikan dokumen palsu atau

yang dipalsukan untuk mendapatkan atau memperpanjang izin Akuntan Publik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1), Pasal 7 ayat (2), atau Pasal 8 ayat (2), dan/atau untuk mendapatkan izin usaha KAP atau izin pendirian cabang KAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (2) atau Pasal 20 ayat (2) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan pidana denda paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).

- (2) Setiap orang yang bukan Akuntan Publik, tetapi menjalankan profesi Akuntan Publik dan bertindak seolah-olah sebagai Akuntan Publik sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini, dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan pidana denda paling banyak Rp. 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).
- (3) Dalam hal tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) atau ayat (2) dilakukan oleh korporasi, pidana yang dijatuhkan terhadap korporasi berupa pidana denda paling sedikit Rp 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah) dan paling banyak Rp. 3.000.000.000,00 (tiga miliar rupiah).

Dalam hal korporasi tidak dapat membayar denda sebagaimana dimaksud pada ayat (3), pihak yang bertanggung jawab dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun.



## KERANGKAKONSEPTUAL

### A. Persepsi Auditor Dalam Menentukan Risiko Audit Sebelum dan Sesudah Pemberlakuan Ketentuan Pidana

Risiko hukum biasanya disebabkan oleh adanya kelemahan aspek yuridis yang antara lain disebabkan adanya tuntutan hukum, ketiadaan peraturan perundang-undangan yang mendukung atau kelemahan perikatan seperti tidak dipenuhinya syarat sahnya kontrak dan pengikatan agunan yang tidak sempurna. UU Akuntan Publik telah menjawab ketiadaan perundang-undangan atas profesi akuntan publik di Indonesia. Namun, dengan adanya pasal yang mengatur tentang ketentuan pidana, akuntan publik dituntut untuk harus lebih teliti dalam melaksanakan tugas auditnya.

Dalam Arens (2012; 130) dijelaskan bahwa AICPA dan profesi secara keseluruhan dapat melakukan

sejumlah hal untuk mengurangi risiko para praktisi terkena tuntutan hukum:

1. Mencari perlindungan dari proses pengadilan atau litigasi yang tidak terpuji.
2. Meningkatkan performa auditing agar dapat memenuhi kebutuhan para pemakai dengan baik.
3. Mendidik para pemakai mengenai batas-batas auditing.

Dengan adanya ketentuan undang-undang yang dapat menuntut auditor secara pidana, maka auditor diharuskan untuk lebih teliti dalam memahami risiko audit yang ditetapkan sebelum melaksanakan tugas auditnya. Berdasarkan pertimbangan tersebut maka dapat dikembangkan hipotesis empiris sebagai berikut:

Hipotesis 1 : Pemberlakuan ketentuan pidana UU No. 5 tahun 2011 mengubah persepsi auditor dalam menentukan resiko audit.

### B. Persepsi Auditor Dalam Menentukan Tingkat Materialitas Sebelum dan Sesudah Pemberlakuan Ketentuan Pidana

Tujuan menyeluruh dari suatu audit laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat apakah laporan keuangan klien telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku di Indonesia. Standar laporan audit menjelaskan bahwa audit dirancang untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material. Karena audit tidak menjamin bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material, maka terdapat beberapa derajat risiko bahwa laporan keuangan mengandung salah saji yang tidak terdeteksi oleh auditor (Boynton dkk, 2006: 201).

Berdasarkan pertimbangan tersebut maka dapat dikembangkan hipotesis empiris sebagai berikut:

Hipotesis 2 : Pemberlakuan ketentuan pidana UU No. 5 tahun 2011 mengubah persepsi auditor dalam menentukan tingkat materialitas.

### C. Persepsi Auditor Tentang Kualitas Audit Sebelum dan Sesudah Pemberlakuan Ketentuan Pidana

Sudjana dan Tjiptohadi (2006) menyebutkan bahwa hal-hal yang menyebabkan kualitas audit seorang

auditor menjadi buruk yaitu seperti melakukan perilaku disfungsional auditor. Penetapan sanksi yang tegas terhadap perilaku disfungsional auditor akan memberikan efek jera terhadap pelaku perilaku ini. Perilaku disfungsional auditor merupakan perilaku menyimpang yang dilakukan auditor yang dapat secara langsung maupun tidak langsung mengurangi kualitas audit.

UU Akuntan Publik sudah mengatur tentang syarat-syarat kecakapan dan kewenangan setiap orang yang terjun dalam profesi akuntan publik. Selain itu, UU Akuntan Publik juga mewajibkan auditor untuk menjaga independensinya ketika menjalankan profesi audit serta bebas dari benturan kepentingan. Jadi, UU Akuntan Publik mengharapkan adanya perbaikan kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor.

Berdasarkan pertimbangan tersebut maka dapat dikembangkan hipotesis empiris sebagai berikut:

Hipotesis 3 : Pemberlakuan ketentuan pidana UU No. 5 tahun 2011 mengubah persepsi auditor tentang kualitas audit.



## METODE PENELITIAN

### A. Desain Penelitian

Desain penelitian yang digunakan dalam penelitian ini bersifat penjelasan (*eksplanatory research*), karena merupakan penelitian yang menjelaskan hubungan kausal antar variabel melalui pengujian hipotesis.

### B. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Surabaya sebanyak 46 KAP (website Direktori KAP per Oktober 2013). Alasan pemilihan KAP di Surabaya adalah pertimbangan lokasi dan waktu.

Auditor yang menjadi sampel dalam penelitian ini adalah auditor yang menjabat sebagai partner, manager, supervisor dan atau senior di suatu KAP. Alasan penentuan ini dikarenakan partner, manager, supervisor dan atau senior berkepentingan langsung dalam menentukan risiko dan tingkat materialitas serta menjamin kualitas dalam suatu penugasan

audit. Untuk memastikan kuesioner yang disebarkan tepat sasaran, peneliti berupaya untuk mengantar sendiri dan menggunakan jasa kurir dari KAP tempat peneliti berkerja.

### C. Prosedur Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer dalam penelitian ini merupakan data tentang kuesioner risiko audit, materialitas dan kualitas audit sebelum dan sesudah diberlakukannya ketentuan pidana pasal 55, 56 dan 57 UU No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Penyebaran kuesioner dilakukan dengan diantar langsung dan dikirimkan menggunakan jasa kurir kepada responden, yaitu auditor sebagai sampel pada kantor akuntan publik Surabaya. Responden diberikan pertanyaan-pertanyaan yang disertai dengan beberapa pilihan jawaban yang tersedia.

Masing-masing variabel terikat dan variabel bebas diukur dengan menggunakan skala interval/skala likert empat point yaitu : "sangat setuju", "setuju", "tidak setuju", "sangat tidak setuju". Sub variabel

yang menjadi item pengukuran akan diukur dengan pertanyaan masing-masing variabel terikat dan variabel bebas, jawaban tersebut kemudian diberi skor yaitu:

- Skor "1" untuk pilihan sangat tidak setuju
- Skor "2" untuk pilihan tidak setuju
- Skor "3" untuk pilihan setuju
- Skor "4" untuk pilihan sangat setuju

Setelah pertanyaan-pertanyaan dibuat, selanjutnya akan diperbanyak sesuai kebutuhan untuk disebarakan kepada responden. Selanjutnya peneliti melakukan pengumpulan data dengan mendatangi responden secara langsung dengan memberikan pertanyaan-pertanyaan yang terdapat dalam daftar pertanyaan (kuesioner).

#### D. Operasionalisasi dan Pengukuran Variabel

Terdapat empat variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

a. Variabel bebas (*independent variable*) adalah variabel yang mempengaruhi variabel terikat, baik secara positif atau negatif. Variabel *Independent* dalam penelitian ini yaitu:

##### 1. Ketentuan pidana akuntan publik (X)

Ketentuan pidana akuntan publik diatur dalam UU Akuntan Publik pada BAB XIII pasal 55, 56 dan 57. Pertanyaan kuesioner variabel ini terdiri dari 10 item pertanyaan dan diukur dengan menggunakan skala interval 4 point.

b. Variabel terikat (*dependent variable*) adalah variabel yang dipengaruhi atau menjadi sebab dari variabel bebas baik secara positif atau negatif. Variabel *Independent* dalam penelitian ini yaitu:

##### 1. Risiko audit ( $Y_1$ )

Risiko audit adalah risiko yang terjadi dalam hal auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapat sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material (Boynton dkk, 2006, 337). Pertanyaan kuesioner variabel ini terdiri dari 9 item pertanyaan dan diukur dengan menggunakan skala interval 4 point.

##### 2. Pertimbangan tingkat materialitas ( $Y_2$ )

Materialitas adalah besarnya nilai penghapusan atau kesalahan penyajian informasi keuangan yang hubungannya dengan sejumlah situasi yang melingkupinya, membuat hal itu memiliki kemungkinan besar bahwa pertimbangan yang dibuat oleh seorang yang mengandalkan informasi tersebut akan berubah atau terpengaruh oleh penghapusan kesalahan

penyajian tersebut. (Arens, Elder, dan Beasley, 2012: 250). Pertanyaan kuesioner variabel ini terdiri dari 8 item pertanyaan dan diukur dengan menggunakan skala interval 4 point.

##### 3. Kualitas audit ( $Y_3$ )

Kualitas Audit merupakan probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Pertanyaan kuesioner variabel ini terdiri dari 9 item pertanyaan dan diukur dengan menggunakan skala interval 4 point.

#### E. Metode Analisa Data dan Pengujian Hipotesis

Untuk menganalisa persepsi auditor tentang penentuan risiko audit, materialitas dan kualitas audit sebelum dan sesudah diberlakukannya ketentuan pidana akuntan publik, peneliti menggunakan teknik uji beda *t-test*. Uji beda *t-test* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *paired sample t-test* yang digunakan untuk menguji apakah terdapat perbedaan penentuan risiko audit, materialitas dan kualitas audit sebelum dan setelah diberlakukannya ketentuan pidana UU Akuntan Publik.

Selanjutnya interpretasi hasil uji beda *t-test* dapat dilihat dari dua cara. Penjelasan dari keduanya sebagai berikut:

##### 1. Membandingkan t-hitung dengan t-tabel

a.  $t\text{-hitung} < t\text{-tabel}$  maka  $H_0$  diterima atau  $H_a$  ditolak. Artinya tidak ada *expectation gap* dalam menentukan risiko audit, materialitas serta kualitas audit setelah diberlakukannya ketentuan pidana UU Akuntan Publik.

b.  $t\text{-hitung} > t\text{-tabel}$  maka  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima. Artinya ada *expectation gap* dalam menentukan risiko audit, materialitas serta kualitas audit setelah diberlakukannya ketentuan pidana UU Akuntan Publik.

##### 2. Melihat probabilities values

a. *Probabilities value* > derajat keyakinan (0,05) maka  $H_0$  diterima atau  $H_a$  ditolak. Artinya tidak ada *expectation gap* dalam menentukan risiko audit, materialitas serta kualitas audit setelah diberlakukannya ketentuan pidana UU Akuntan Publik.

b. *Probabilities value* < derajat keyakinan (0,05) maka  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima. Artinya ada *expectation gap* dalam menentukan risiko audit, materialitas serta kualitas audit setelah diberlakukannya ketentuan pidana UU Akuntan Publik.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### A. Deskripsi dan Analisis Data

Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Pengumpulan data primer dilakukan dengan menggunakan kuesioner dengan cara disampaikan langsung dan dikirimkan menggunakan jasa kurir kantor KAP tempat peneliti bekerja kepada responden yaitu auditor yang ada pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surabaya. Kuesioner yang telah diisi oleh responden kemudian diambil kembali untuk selanjutnya ditabulasikan dan diolah dengan menggunakan program SPSS 18 (*Statistical Package For Social Science*). Lamanya waktu dalam proses pengumpulan data berkisar antara satu minggu sampai dengan empat minggu.

Dari 236 kuesioner yang disampaikan, jumlah kuesioner yang kembali sebanyak 191 eksemplar dengan tingkat pengembalian (*respon rate*) sebesar 80,93%. Perhitungan tingkat pengembalian kuesioner tersebut dapat dilihat pada Tabel 5.1.

**Tabel 5.1**  
**Sampel dan Tingkat Pengembalian kuesioner**

Keterangan	Jumlah
Kuesioner yang di edarkan	236
Kuesioner yang tidak kembali	45
Kuesioner yang kembali	191
Persentase tingkat pengembalian kuesioner $191/236 \times 100\%$	80,93%

Sumber: Data Primer, 2013 (diolah)

### B. Karakteristik Responden

Karakteristik responden dalam penelitian ini adalah ciri-ciri atau gambaran para auditor pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya yang meliputi: jenis kelamin, usia, pendidikan terakhir dan jenjang karir auditor tersebut.

Berdasarkan hasil penelitian terhadap 191 orang responden yaitu auditor dengan tingkatan karir senior, supervisor, manager dan partner yang ada pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya, dapat dijelaskan bahwa sebanyak 61 orang (31,94%) berjenis kelamin laki-laki, sedangkan sisanya 130 orang (68,06%) adalah berjenis kelamin perempuan, dengan demikian dalam penelitian ini lebih didominasi oleh perempuan. Dari segi usia dapat dijelaskan bahwa 72 orang (37,70%) berada pada usia dibawah 25 tahun, 113 orang (59,69%) berada pada usia 25-30 tahun, sedangkan 5 orang (2,62%) berada pada usia diatas 30 tahun. Mengenai pendidikan terakhir yang sudah ditempuh oleh responden, sebanyak 174 orang (91,10%) dengan

tingkat pendidikan sarjana, sedangkan sisanya yaitu 17 orang (8,90%) berpendidikan magister, tidak satu orangpun dari responden dalam penelitian yang telah menempuh pendidikan doktor. Dari segi jenjang karir, responden dalam penelitian ini didominasi oleh auditor pada level senior yaitu 179 orang atau (93,72%), 10 orang (5,24%) pada level supervisor, sementara untuk jenjang karir pada level manager dan partner masing-masing hanya 1 orang atau (0,52%).

### B. Pengukuran Responden Terhadap Indikator Penelitian

Pada pembahasan berikut ini akan dibahas mengenai persepsi responden tentang risiko audit, materialitas dan kualitas audit sebelum dan sesudah implementasi ketentuan pidana UU No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya.

### C. Ketentuan Pidana

Dari nilai rata-rata keseluruhan pertanyaan dihasilkan nilai 3,06 sebelum pemberlakuan ketentuan pidana akuntan publik dan sesudah diberlakukan ketentuan pidana akuntan publik hasilkan nilai rata-rata 3,57, hal ini menunjukkan bahwa ketentuan pidana memberikan dampak positif terhadap profesi akuntan publik baik secara individu maupun institusi.

### D. Risiko Audit

Dari nilai rata-rata keseluruhan pertanyaan dihasilkan nilai 3,05 sebelum pemberlakuan ketentuan pidana akuntan publik dan sesudah diberlakukan ketentuan pidana akuntan publik hasilkan nilai rata-rata 3,06, hal ini menunjukkan bahwa auditor berpersepsi pemberlakuan ketentuan pidana akuntan publik memberikan dampak terhadap peningkatan risiko audit serta tingkat kehati-hatian auditor dalam menentukan risiko.

### E. Pertimbangan Tingkat Materialitas

Dari nilai rata-rata keseluruhan pertanyaan dihasilkan nilai 2,41, sebelum pemberlakuan ketentuan pidana akuntan publik dan sesudah diberlakukan ketentuan pidana akuntan publik hasilkan nilai rata-rata 2,54, hal ini menunjukkan bahwa persepsi auditor berbeda dalam menentukan pertimbangan tingkat materialitas setelah pemberlakuan ketentuan pidana akuntan publik.

### F. Kualitas Audit

Dari nilai rata-rata keseluruhan pertanyaan dihasilkan nilai 3,05 sebelum pemberlakuan ketentuan pidana

akuntan publik dan sesudah diberlakukan ketentuan pidana akuntan publik hasilkan nilai rata-rata 3,07, hal ini menunjukkan bahwa auditor berpersepsi ketentuan

pidana akuntan publik memberikan dampak positif terhadap kualitas audit.



## SIMPULAN DAN SARAN

### A. Simpulan Penelitian

Dari hasil pengujian yang telah dilakukan mengenai pengaruh persepsi auditor dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Berdasarkan hasil pengolahan data statistik diperoleh nilai rata-rata persepsi auditor dalam menentukan risiko audit sebelum pemberlakuan ketentuan pidana ( $Y_1 = 3,4790$ ) berbeda dengan nilai rata-rata persepsi auditor dalam menentukan risiko audit sesudah pemberlakuan ketentuan pidana ( $Y_{11} = 3,0791$ ). Hal tersebut dapat dilihat dengan hasil uji *paired t-test* senilai 21,262, sedangkan nilai *t-table* untuk tingkat keyakinan 95% adalah 1,962. Artinya, nilai *t-test* > *t-table* ( $21,262 > 1,962$ ) yang berarti bahwa secara statistik kedua rata-rata ( $Y_1$  dan  $Y_{11}$ ) berbeda pada tingkat keyakinan 95%.
2. Berdasarkan hasil pengolahan data statistik diperoleh nilai rata-rata persepsi auditor dalam menentukan tingkat materialitas sebelum pemberlakuan ketentuan pidana ( $Y_2 = 2,4161$ ) berbeda dengan nilai rata-rata persepsi auditor dalam menentukan tingkat materialitas sesudah pemberlakuan ketentuan pidana ( $Y_{12} = 2,5137$ ). Hal tersebut dapat dilihat dengan hasil uji *paired t-test* senilai -7,051, sedangkan nilai *t-table* untuk tingkat keyakinan 95% adalah 1,962. Artinya, nilai *t-test* > *t-table* ( $-7,051 < 1,962$ ) yang berarti bahwa secara statistik kedua rata-rata ( $Y_2$  dan  $Y_{12}$ ) berbeda pada tingkat keyakinan 95%.

3. Berdasarkan hasil pengolahan data statistik diperoleh nilai rata-rata persepsi auditor tentang kualitas audit sebelum pemberlakuan ketentuan pidana ( $Y_3 = 3,5775$ ) berbeda dengan nilai rata-rata persepsi auditor tentang kualitas audit sesudah pemberlakuan ketentuan pidana ( $Y_{13} = 2,5020$ ). Hal tersebut dapat dilihat dengan hasil uji *paired t-test* senilai 51,384, sedangkan nilai *t-table* untuk tingkat keyakinan 95% adalah 1,962. Artinya, nilai *t-test* > *t-table* ( $51,382 > 1,962$ ) yang berarti bahwa secara statistik kedua rata-rata ( $Y_3$  dan  $Y_{13}$ ) berbeda pada tingkat keyakinan 95%.

### B. Saran Penelitian

Berdasarkan keterbatasan penelitian yang telah dipaparkan diatas, maka peneliti memberikan saran untuk penelitian selanjutnya sebagai berikut :

1. Mengingat pusat perekonomian di Indonesia berada di pulau Jawa, maka untuk penelitian berikutnya diharapkan dapat menambah jumlah sampel mencakup seluruh Jawa, sehingga dapat menggambarkan dampak nasional pemberlakuan ketentuan pidana UU Akuntan Publik.
2. Bagi peneliti yang menggunakan sampel kantor akuntan publik, sebaiknya menyebarkan kuesioner diluar masa pelaporan keuangan.



## DAFTAR PUSTAKA

- Alvin A, Arens. Randal J. E dan Mark S.B. 2012. Auditing and assurance services: an integrated approach, 14th edition, Prentice Hall.
- Andarajan, Asokan. Kleinman, Garry. Palamon. 2008. Auditor Independence Revisited: The Effects of SOX on Auditor Independence.
- Alim, M.N., T. Hapsari, dan L. Purwanti. 2007. Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi. Simposium Nasional Akuntansi X. Makassar.
- Boynton, W. C., & Johnson, R. N. 2006. Modern Auditing: Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting, 8th edition, The United State of America: John Wiley & Sons, Inc.
- Colbert, Janet L; Luehlfing, Michael S; and Alderman, C Wayne (1996), "Engagement Risk", The Journal; Mar 1996; 66, 3; ABI/INFORM Global; pg 54.

- Deis, D. R., Jr., dan Giroux, G. A. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *Accounting Review*. Vol. 67: No. 3: hal. 462-479.
- Dahlan, Muhammad. 2009. Analisis Hubungan Antara Kualitas Audit dengan Diskresioneri AkruaI dan Kebebasan Auditor. Working Paper in Accounting and Finance.
- Ghozali, Imam. 2005. Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS edisi 3. Semarang: UNDIP.
- Hatta H, Atika Jauharia. 2012. Optimalisasi Profesionalisme Auditor Melalui Undang-Undang No. 5 Tahun 2011. *Dinamika Akuntansi, Keuangan dan Perbankan*, Hal: 97 - 104
- Heras, Elena De Las. Canibano, Leandro. Moreira, Jose Antonio. 2012. The Impact of the Spanish Financial Act (44|2002) on audit quality. *Revista Española De Financiación Y Contabilidad*. Vol. XLI, No. 156 · October-December 2012 · pp. 521-546
- Husein, Umar. 1999. Metode Penelitian Untuk Skripsi dan Tesis Bisnis, Penerbit PT Raja Grafindo Persada, Jakarta
- Ikatan Akuntan Indonesia 2001. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Salemba Empat, Jakarta.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2012. <http://akuntanpublikindonesia.com/iapi/index.php>
- Konrath, Laweey F. 2002. Auditing Concepts and Applicants, A Risk-Analysis Approach, 5th Edition; West Publishing Company.
- Krishnan J, Krishnan J. 1997. Ligitation Risk and Auditor Resignation, *The Accounting Reivew*; Vol. 72: No. 4: 539-560.
- Kusmawati, Armadyani. 2013. Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Dengan Undang-Undang No 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik Sebagai Variabel Moderasi.
- McNamee, David and Georges, Selim. 1998. Changing Paradigm, The Institute of Internal Auditor Research Foundation
- Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia. 2012. Peraturan Pemerintah Nomor 84 Tahun 2012 Tentang Komite Profesi Akuntan Publik.
- Menteri Keuangan Republik Indonesia. 1997. Kepmen No. 43/KMK.017/1997.
- Menteri Keuangan Republik Indonesia. 2013. Permenkeu No. 90/PMK.01/2013.
- Mulyadi. 2002. Auditing, Edisi Enam, Buku Satu. Jakarta, Salemba Empat.
- Presiden Republik Indonesia. 2011. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.
- Ramos, Michael. 2003. Auditors' Reponsibility for Fraud Detection, *Journal of Accountancy*. Jan 2003; 195, 1; ABI/INFORM Global: 28-36.
- Sugiono. 2009. Metode Penelitian Bisnis, Alfabeta.
- Sujana, Edy. Sawarjuwono, Tjiptohadi. 2006. Perilaku Disfunctional Auditor: Perilaku yang Tidak Mungkin Dihentikan, *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 8; No. 3; p. 247-259.
- The Institute Of Internal Auditors. 2001. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.
- Ulum, Ihyaul. 2009. Intellectual Capital: Konsep dan Kajian Empiris. Graha ilmu: Yogyakarta