

Independensi: Perjalanan Mencari Titik Temu Antara Profesi dan Bisnis Audit

Surya Raharja

Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang

Abstract

Breaching of a company's independency causes Enron, World Com and almost all auditing scandals. Nowadays, public accounting offices are required not just to be professional but also participate and compete as a company in the industry of auditing services. Independency is getting compromised due to both profession and business interests abound. Based on literature studies, this article tries to discuss both facets of auditing as a business and a profession, the contradiction of those two facets, and the steps that need to be taken for the proper solution.

Keywords: *independency, auditing, non-auditing services*

PENDAHULUAN

Audit adalah jasa profesi dan sekaligus bisnis. Ibarat dua sisi mata uang yang tidak akan utuh wujud dan nilainya jika dipandang terpisah atau dipisahkan. Sebagai suatu profesi auditor jelas membutuhkan syarat agar profesi terjaga eksistensinya. Pendidikan profesi, etika profesi dan legalitas profesi. Sedang sebagai sebuah bisnis, audit mempunyai pasar yang membutuhkan produksi jasa efisien agar tetap hidup dan bersaing. Ada pangsa pasar, spesialisasi, fee dan resiko bisnis. Sebagai bisnis dan profesi keduanya adalah kesatuan, namun sekaligus juga muncul pertentangan. Salah satu pertentangan klasik keduanya yang paling sering diperdebatkan adalah dalam hal independensi. Bisnis hidup dari klien sedangkan profesi menghendaki auditor bebas dari pengaruh dan tidak dikendalikan klien, meskipun ia dibayar oleh klien. Artikel ini akan mengulas sisi audit sebagai bisnis dan sebagai profesi, pertentangan keduanya terutama dalam hal independensi, serta langkah-langkah yang diupayakan bisa menjadi solusi.

AUDIT SEBAGAI JASA PROFESI

Setidaknya ada tiga syarat minimal yang harus dipenuhi auditor sebagai sebuah profesi, yakni adanya pendidikan profesional, pengaturan individu yang didasarkan pada kode etik profesi serta adanya penelaahan dan atau ijin dari pemerintah. (Abdul Halim, 2001). Dua syarat yang pertama sangat penting karena menentukan kualitas jasa yang dihasilkan. Kualitas audit sangat vital untuk memastikan bahwa profesi auditor dapat memenuhi kewajibannya kepada para pemakai jasanya.

Menurut Abdul Halim (2001) kode etik profesi meliputi sikap para anggota profesi yang dirancang agar praktis dan realistis, tetapi sedapat mungkin

idealis. Dan tuntutan etika profesi harus di atas hukum tetapi masih di bawah standar aboulut agar etika tersebut mempunyai arti dan fungsi sebagaimana mestinya. Secara umum ada enam prinsip etika profesi auditor yakni..

a. Tanggung jawab

Setiap anggota bertanggung jawab meningkatkan dan mengembangkan ilmu dan seni akuntansi, menjaga kepercayaan publik pada profesi dan mengadakan pendidikan profesi berkelanjutan untuk meningkatkan kualitas jasa audit

b. Kepentingan publik

Auditor diharapkan memenuhi standar kualitas dan profesionalisme sehingga dapat memberi pelayanan dan memperoleh kepercayaan publik

c. Integritas

Setiap anggota profesi harus melaksanakan semua tanggung jawabnya dengan integritas (jujur dan berpendirian teguh) yang tinggi untuk menjaga dan meningkatkan kepercayaan publik.

d. Obyektivitas dan independensi

Sesorang dikatakan obyektif bila ia selalu mengungkapkan fakta apa adanya. Independen berarti bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan pihak lain dan tidak tergantung pada pihak lain.

e. Kecermatan dan keseksamaan

Kinerja jasa profesional yang dihasilkan profesi sangat tergantung kecermatan dan keseksamaan anggota profesi dalam melaksanakan tugasnya.

f. Lingkup dan sifat jasa

Dalam memutuskan apakah memberikan jasa spesifik atau menerima suatu penugasan dalam keadaan tertentu, auditor harus mempertimbangkan seluruh prinsip etika profesional seperti yang disebutkan di atas.

Artikel ini akan lebih menyorot ancaman pada independensi yang muncul akibat tarik menarik profesi dan kepentingan bisnis

INDEPENDENSI

Independensi auditor sering didefinisikan sebagai kemungkinan bahwa auditor akan melaporkan penyimpangan yang ditemukan dalam laporan keuangan (Watts dan Zimmerman 1986). Definisi ini bisa juga diartikan dengan objektivitas dan kemampuan auditor untuk melawan tekanan klien agar yang menghendaki penyimpangan standar pelaporan. Abdul Halim (2001) mendefinisikan independensi sebagai sikap mental yang dimiliki auditor untuk tidak memihak. Independen berarti bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan pihak lain dan tidak tergantung pada pihak lain. Independensi sering

dipasangkan dengan obyektivitas. Independensi dan obyektivitas merepresentasikan sikap yang tidak memihak dalam mempertimbangkan fakta dan terlepas dari kepentingan pribadi yang berkaitan dengan fakta tersebut. Obyektivitas lebih banyak ditentukan oleh faktor dalam diri auditor.

Ada tiga aspek independensi, yaitu;

- a. Independensi yang senyatanya (*Independence in fact*)
Bahwa auditor benar-benar independen bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan dan tidak tergantung pada pihak lain dalam mengungkap segala fakta yang ditemukan.
- b. Independensi dalam penampilan (*Independence in appearance*)
Independensi dalam penampilan merupakan pandangan pihak lain pada diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Oleh karena itu auditor harus menjaga kedudukannya sedemikian rupa sehingga pihak lain mempercayai sikap independensi dan obyektivitasnya. Meski auditor independent telah menjalankan audit secara independen dan objektif (senyatanya) namun pendapatnya yang dinyatakan melalui laporan audit tidak akan dipercaya oleh para pemakai jasa audit dan pemakai laporan audit bila ia tidak mampu mempertahankan independensi secara penampilan.
- c. Independensi dari sudut keahlian (*Independence in competence*)
Independensi dari sudut keahlian berhubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya. Auditor yang misalnya awam dalam *elektronik data processing* tidak memenuhi independensi keahlian bila ia mengaudit perusahaan yang pengolahan datanya menggunakan sistem informasi akuntansi terkomputerisasi. Independensi dari sudut pandang keahlian terkait erat dengan kecakapan profesional auditor.

Berdasarkan aspek ini maka pengertian obyektivitas di atas mempunyai keterkaitan yang erat dengan independensi senyatanya. Dan dalam pertentangan antara audit sebagai jasa profesi dan audit sebagai bisnis, aspek independensi dalam penampilanlah yang paling banyak disorot, terlepas dari dua aspek independensi lainnya.

Mautz dan Sharaf (1961) menjelaskan independensi dalam dua aspek yang berbeda yaitu:

- a. Independensi pada diri auditor secara individu (*Practitioner independence*)
Merupakan pikiran, sikap tidak memihak dan percaya diri yang mempengaruhi pendekatan auditor dalam pemeriksaan. Untuk itu auditor harus independen dalam menggunakan teknik dan prosedur audit (*programming independence*). Juga harus independen dalam memilih aktivitas, berhubungan secara personal dan kebijakan manajemen yang akan diperiksanya (*investigative independence*). Dan auditor harus independen dalam mengemukakan fakta hasil pemeriksaannya yang tercermin dalam pemberian pendapat dan rekomendasi yang diberikan (*reporting independence*)

b. Independensi secara bersama dalam profesi (*Profession independence*)

Independensi profesi merupakan persepsi yang timbul oleh masyarakat bisnis dan masyarakat umum tentang profesi akuntan sebagai kelompok. Dan dalam paper ini karena membahas pertentangan profesi dan bisnis maka independensi secara profesi akan banyak diulas di sini.

1. MENGAPA INDEPENDENSI PENTING?

Menurut E.B Wilcox yang dikutip Mautz dan Sharaf (1961) independensi sangat esensial karena pendapat akuntan (auditor) independen disusun dengan tujuan menambah tingkat kredibilitas laporan keuangan yang merupakan representasi manajemen. Jadi jika akuntan tidak independen maka opininya tidak akan menambah kredibilitas apapun. Masyarakat pengguna jasa audit memandang auditor akan independen terhadap laporan keuangan yang diperiksa serta pembuat dan pengguna laporan keuangan. Jika posisi auditor terhadap kedua hal tersebut tidak independen maka hasil kerja auditor menjadi tidak berarti sama sekali.

Jaminan opini yang independen membuat auditor memiliki kewajiban profesional kepada semua pengguna laporan keuangan meskipun auditor tidak mengenal siapa mereka. E. B Wilcox menegaskan auditor harus memenuhi kewajibannya tersebut bahkan meskipun harus melawan dan menyangkal keinginan klien yang mempekerjakan dia. Auditor independen tidak boleh dipengaruhi ataupun dikendalikan klien meskipun ia dibayar oleh klien. Akan tetapi menurut Abdul Halim (2001) masalah pembayaran ini merupakan kelemahan dari konsep independensi.

2. AUDIT SEBAGAI BISNIS

Sebagai bisnis jasa audit lebih tepat disebut sebagai sebuah industri. Audit mempunyai pasar yang membutuhkan produksi jasa efisien agar tetap hidup dan bersaing. Profesi audit telah mengalami banyak perubahan besar. Bahkan dikatakan semakin tingginya tingkat persaingan karena industri audit telah berubah dari tahap pertumbuhan menjadi tahap kedewasaan. Dan untuk menggambarkan apa yang telah terjadi pada industri dapat dilacak dari pengaruhnya terhadap perubahan fee audit. Disinilah pentingnya riset mengenai audit fee, memahami pasar audit.

3. FEE AUDIT DAN PERUBAHAN

Audit fee terdiri dari dua bagian *audit cost* dan profit. *Audit cost* mempunyai dua komponen: *production cost* dan *expected future losses*. *Production cost* meliputi biaya selama pembuatan kontrak/perjanjian audit dan besarnya usaha audit yang telah diselesaikan selama masa perjanjian. Sedangkan *expected future cost* merupakan biaya yang terjadi jika peran auditor dalam perjanjian diperadilankan. Sering juga disebut *litigation cost* dan ini dianggap sebagai risiko bisnis.

Pada dasarnya ada empat perubahan besar yang mempengaruhi fee audit. Pertama, meningkatnya scope audit karena munculnya standar baru. Standar baru berarti auditor terikat ketentuan baru. Dan bila standar ini berhubungan dengan scope audit berarti akan menaikkan biaya audit karena cost of production akan meningkat. Kedua, meningkatnya efisiensi produksi jasa audit yang terutama karena ada perubahan signifikan pada teknologi audit. Komputer, software dan data elektronik membuat pekerjaan audit lebih singkat, efektif sehingga mengurangi biaya produksi audit.

Perubahan yang ketiga adalah perubahan kompetisi pasar audit. Pasar audit secara umum dipandang mempunyai kompetisi monopolistik (Menon dan William 2001). Kantor-kantor akuntan besar dengan reputasi mereka bisa menikmati price premium mendominasi pasar dan menjadi spesialis. *Price premium* merupakan fee yang diterima relatif lebih tinggi karena reputasi dianggap memberi jaminan kualitas audit. Sedang spesialisasi mengacu pada terdeferensiasi dan besarnya pangsa pasar auditor dalam sebuah industri. Spesialis berarti auditor mempunyai pangsa pasar terbesar dalam satu industri. Penelitian-penelitian terbaru memang menunjukkan ada spesialisasi tetapi ternyata auditor Big Five tidak menikmati premium harga. Pasar yang elastis dan ketat telah menekan fee audit. Bahkan penelitian Menon dan William (2001) pada Big Six dari tahun 1980 sampai dengan tahun 1997 menunjukkan trend fee auditor dalam jangka panjang menurun. Persaingan yang ketat juga membuat beberapa kantor akuntan melakukan merger. Kantor akuntan yang merger mungkin bisa menurunkan harga jika mereka bisa mengambil keuntungan dari meningkatnya *market power* dan *effisiensi biaya*. Namun ternyata penelitian empiris membuktikan penurunan harga tersebut hanya tidak berlangsung dalam jangka panjang Menon dan William (2001). Ini semakin menunjukkan bahwa pasar audit benar-benar kompetitif dan merupakan justifikasi bahwa pasar audit telah berubah menjadi tahap *mature*.

PERTENTANGAN ANTARA BISNIS DAN PROFESI

Sejak ketika akuntan publik ‘menjual’ jasa audit sudah ada faktor-faktor bawaan yang anti independensi (*bulit-in-anti-independence factors*). Faktor-faktor tersebut antara lain;

- a. Faktor yang terkait dengan dekatnya hubungan profesi akuntan dengan dunia bisnis. Merupakan kenyataan bahwa sumber pendapatan akuntan hampir seluruh pendapatannya berasal dari perusahaan bisnis. Klien yang menghidupi kantor akuntan. Faktor yang terkait dengan dekatnya hubungan profesi akuntan dengan dunia bisnis dapat dirinci sebagai berikut:
 1. Ketergantungan finansial
 2. Adanya hubungan konfidensial antara auditor dan klien
Hubungan yang menjadi jaminan profesi ini seolah-olah auditor akan menutupi keburukan klien
 3. Tekanan yang kuat untuk melayani manajemen

b. Faktor yang terkait dengan organisasi profesi.diantaranya;

1. Kecenderungan berfokus pada perusahaan besar

Hampir tidak bisa disangkal bahwa ada konsentrasi praktik akuntan pada kantor akuntan besar dan bila tren ini terus berlanjut maka kantor akuntan kecil akan terpinggirkan. Kantor akuntan kecil kalah dalam memproduksi jasa audit yang berkualitas dan karena persaingan ini kantor akuntan kecil bisa didikte klien besar. Dan ini merusak independensi.

2. Kurangnya solidaritas profesioal.

Solidaritas profesional mengacu pada dukungan yang diberikan pada auditor independen oleh sesama anggota profesi ketika klien mengindikasikan keinginan untuk meninggalkan auditor dan mencari jasa audit auditor lain. Kurangnya solidaritas membuat posisi tawar auditor lemah, klien dengan mudah akan meninggalkan auditor jika auditor tidak melakukan apa yang diinginkannya.

3. Kecenderungan untuk menjadi "salesman"

Hal ini tidak lepas dari semakin ketatnya persaingan sehingga auditor harus bersaing "menjual"jasa. Ini juga melemahkan independensi karena seolah-olah auditor yang membutuhkan klien sehingga memberi peluang klien menekan auditor.

INSENTIF UNTUK TETAP INDEPENDEN

Selain faktor-faktor bawaan yang mengancam indipendensi auditor ada juga insentif (dorongan) untuk mempertahankan idependensi.. Teori agensi bisa menjelaskan adanya insentif ini. Dari sisi tori agensi manajer mempunyai insentif untuk menguragai *agency cost* dengan menyewa auditor. Defonf et al. (2002) menyebut penelitian oleh Watss dan Zimmerman tahun 1983 yang menemukan bukti bahwa pada tahun 1926, beberapa tahun sebelum the Securities Acts mewajibkan pemeriksaan oleh auditor eksternal, 84% perusahaan di New York Stock Exchange secara sukarela menyewa auditor independen

Sebagian besar peneletian empiris maupun teoritis menunjukkan bahwa insentif secara kelembagaan berbasis pasar auditor mempunyai dorongan untuk bertindak independen. Ada dua sebab mengapa auditor harus menjaga independensinya. *Pertama*, reputasi. Beberapa peristiwa menunjukkan bahwa auditor melakukan langkah pengamanan yang mahal untuk menjaga reputasinya (merupakan bagian dari resiko bisnis). Apalagi saat ini ketika profesi akuntansi terpuruk dengan kasus Enron. Arthur Andersen tidak hanya menghadapi sekedar masalah denda tetapi juga kerugian larinya klien berkaitan reputasi. Tentu saja klien tidak mau mendapat sorotan dari stakeholder (apalagi shareholder) karena menggunakan jasa kantor akuntan bereputasi buruk. Insentif kedua, berkaitan dengan mahalnya biaya untuk tuntutan pengadilan atau mungkin *class action*. Tahun 1993 saja kantor akuntan Big Five mengeluarkan lebih dari satu milyar dollar hanya untuk biaya yang berkaitan dengan tuntutan pengadilan.

Dari insentif yang telah dijelaskan di atas jelas penting sekali pembuatan aturan dan penegakan hukum, tanpa didukung oleh peraturan dan penegakan hukum maka insentif ini tidak akan berfungsi untuk menjaga independensi. Penelitian DeFond et al. (2000) di Cina menunjukkan bahwa peraturan dan penegakan hukum oleh pemerintah dapat meningkatkan independensi.

YANG KLASIK DAN HANGAT: JASA NON AUDIT

Perdebatan apakah jasa non audit akan merusak independensi tetap hangat dan tak kunjung padam. Ini dikarenakan keinginan untuk memberikan pelayanan maksimum kepada klien merupakan keinginan yang wajar dan sah adanya. Apalagi dengan kemampuannya auditor memang layak untuk memberikan jasa non attestasi. Juga seperti yang diungkap Mautz dan Sharaf (2001) para pendukung jasa non audit ini berargumen bahwa ada perbedaan substansial dan nyata antara memberi advis dan melayani manajemen. Dan juga independensi adalah *state of mind*, auditor independensi personal dalam perjanjian audit tidak akan terpengaruh terlepas ada atau tidaknya hubungan lain dengan klien.

Sebaliknya jasa non audit dikhawatirkan akan meningkatkan ketergantungan secara finansial auditor kepada klien. Juga banyak jenis jasa non audit yang memposisikan auditor dalam peran manajerial. DeFond et al. (2001) mengutip peraturan SEC yang mewajibkan pengungkapan fee, bahwa pertama, semakin berkepentingan auditor pada perjanjian dengan klien semakin besar biaya yang harus ditanggung, terutama ketika jasa non audit memberikan potensi penghasilannya yang lebih besar daripada jasa audit. Kedua, jenis jasa non audit tertentu jika dilakukan auditor akan menimbulkan konflik inherent yang bertentangan dengan obyektivitas.

Perdebatan juga diperpanas karena hasil riset menunjukkan kesimpulan yang bervariasi. DeFond et al. (2002) menggunakan opini *going concern* untuk proxy independensi, menemukan bukti bahwa auditor tidak terpengaruh fee jasa non audit. Tetapi hasil ini belum bisa menjadi justifikasi bahwa fee jasa non audit tidak merusak independensi karena riset ini menurut para peneliti sendiri masih mengandung keterbatasan potensial karena pengujian dianggap kurang kuat menolak hipotesis penelitian (H_0).

MENUJU SOLUSI

Ada beberapa langkah yang bisa dilakukan untuk tetap menjaga independensi yang terancam akibat tarik menarik profesi dan kepentingan bisnis.

- a. Pertama adalah dengan kejelasan aturan dan penegakan hukum.

Salah satu contoh adalah kasus pada boleh tidaknya audit beriklan. Sekarang Aturan Etika Profesi IAI (juga Rule No.502 AICPA) tidak melarang auditor beriklan, namun memberikan batasan dan aturan main yang jelas sehingga penegakan disiplin jelas dan sanksi bisa dijatuhkan bagi yang melanggar. Penelitian DeFond et al. (2000) di Cina menunjukkan bahwa peraturan dan penegakan hukum oleh pemerintah dapat meningkatkan

independensi. Namun ternyata setelah independensi meningkat, ditandai dengan meningkatnya laporan modifikasi dari 1% menjadi 9%, ternyata justru penurunan pangsa pasar auditor besar. Ini disebabkan kantor audit besar yang mempunyai kecenderungan terbesar menerbitkan laporan audit modifikasi justru banyak dihindari klien IPO. Mereka khawatir akan laporan audit yang dimodifikasi, sehingga mereka lebih memilih kantor akuntan kecil yang kecenderungan rendah menerbitkan laporan keuangan modifikasi. Hasil ini memberi pelajaran bahwa hanya dengan peraturan pemerintah saja tidak cukup untuk memperbaiki independensi auditor.

b. Peningkatan kualitas audit

Tampaknya ini merupakan resep segala persoalan yang dihadapi auditor, namun paling sulit dilaksanakan. Tetapi usaha-usaha untuk terus melakukan peningkatan kualitas audit. Apalagi saat ini auditor menghadapi penilaian yang buruk karena beberapa skandal/kebohongan publik yang melibatkan auditor. Diharapkan dengan meningkatnya kualitas audit, maka pandangan pengguna laporan keuangan kepada auditor juga semakin bagus. Ini akan berdampak langsung pada independensi profesi.

c. Pemisahan divisi akuntan publik yang memberikan jasa audit dan jasa non audit

Sejak awal Mautz dan Sharaf (1961) sudah mengingatkan perlunya memisahkan divisi. Meskipun riset-riset tentang pengaruh jasa non audit pada independensi auditor memberikan hasil yang beragam, namun pemisahan divisi tetap harus dilakukan. Alasan pertama karena langkah ini akan melindungi praktisi dari tekanan dan pengaruh yang tidak dikenali. Kedua membangun struktur profesi yang memberi jaminan solid akan independensi, ini akan kepercayaan dan penerimaan pihak luar.

PENUTUP

Audit sebagai bisnis dan sebagai profesi adalah kesatuan, namun sekaligus juga muncul pertentangan. Salah satu pertentangan klasik keduanya yang paling sering diperdebatkan adalah dalam hal independensi. Bisnis hidup dari klien sedangkan profesi menghendaki auditor bebas dari pengaruh dan tidak dikendalikan klien, meskipun ia dibayar oleh klien. Sifat bawaan dari organisasi dan kedekatan dengan bisnis mengancam independensi auditor. Perlu langkah perbaikan yang bisa dilakukan penegakan hukum, perbaikan kualitas audit dan pemisahan divisi audit dan non audit dalam kantor akuntan publik.

Kasus-kasus besar yang melibatkan auditor disamping kerugian dan ancaman yang luar biasa bagi eksistensi profesia auditor juga harus disikapi positif. Bahwa kasus-kasus tersebut tidak akan terulang dan bisa menjadi insentif bagi auditor untuk tetap independen.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Halim, 2001, *Auditing I (Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan)*, Edisi 2, Yogyakarta, UPP AMP YKPN.
- Antle, Rick, "Auditor Independence" 1984, *Journal of Accounting Research* Vol. 22., Spring.
- Bell, Timothy B., Wayne Landsman, & Douglas A. Shackerlford, 2001, "Auditor Perceived Business Risk and Audit Fee: Analysis and Evidence", *Journal of Accounting Research*, Vol. 30, Juni.
- Carcello, Joseph., Dana R. Hermanson, & H. F. Huss, 2000, "Going Concern Opinion: The Effects of Partner Compensation Plans and Client Size", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, Spring.
- Davis, Larry R, D. N. Ricchiute, & Greg Trompeter, 1993, "Audit Effort, Audit Fees, and Provision of Nonaudit Services to Audit Clients", *The Accounting Review*, Vol. 68, Januari.
- De Fond, Mark L., Jere R. Francis & T. J. Wong., 2000, "Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hongkong"., *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 19., Spring.
- De Fond, Mark L., K. Raghunandan & K.R. Subramanyam, 2002, "The Production of Audit Service: Evidence from A Major Public Accounting Firm"., *Journal of Accounting Research* Vol. 40., September.
- De Fond, Mark L., T. J. Wong., & Shuhua Li, 2000, "The Impact of Improved Auditor Independence on Audit Market Concentration in China", *Journal of Accounting and Economics*. 28, January.
- Dopuch, Nicholas., R. W. Holthausen, & R. W. Leftwich, 1987, "Predicting Audit Qualifications with Financial and Market Variables", *The Accounting Review* Vol. LXII., Juli.
- Francis, Jennifer., "Discussion of Lawsuits against Auditor", 1994, *Journal of Accounting Research* Vol. 32.
- Geiger, Marshall A., dan K. Raghunandan, 2002, "Going Concern Opinions in the "New" Legal Environment", *Accounting Horizons* Vol. 16., March.
- Heninger, William G., 2001, "The Association between Auditor Litigation and Abnormal Accruals"., *The Accounting Review* Vol. 76., Januari.
- Houston, Richard W., 1999, "The Effects of Fee Pressure and Client Risk on Audit Seniors' Time Budget Decisions", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 18., Fall .
- Johnstone, Karla M., 2000, "Client-Acceptance Decisions: Simultaneous Effects of Client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 19., Spring.

- Johnstone, Karla M., Jean C. Bedard., dan Stanley F. Biggs, 2001, "Aggressive Client Reporting: Factors Affecting Auditors' Generation of Financial Reporting Alternatives"., *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 2, Maret.
- Mautz, R.K., dan Hussein A. Sharaf., 1961, *The Philosophy of Auditing.*, American Accounting Association., Sarasota., Florida.
- Mayhew, Brian W., Jeffrey W. Schatzberg., dan Galen R. Seveik, 2001, "The Effect of Accounting Uncertainty and Auditor Reputation on Auditor Objectivity"., *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 20., September.
- Menon, Krisnagopal., dan David D. William., 2001,"Long Term Trends in Audit Fees"., *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20., Maret.
- O'Keefe, Terrence B., M. T. Stein dan A. Simunic,2001, "The Production of Audit Service: Evidence from A Major Public Accounting Firm"., *Journal of Accounting Research* Vol. 30., Juni.