

FAKTOR INDEPENDENSI AUDITOR: STUDI LITERATUR DENGAN PENDEKATAN INTERDISIPLINER

Yenny Marthalena¹

Program Studi S1 Akuntansi, Fakultas Sosial dan Bisnis

Universitas Aisyah Pringsewu

Email: yennymarthalena.YM@gmail.com

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menemukan faktor-faktor lain yang mempengaruhi independensi auditor melalui pendekatan interdisipliner dengan menggunakan teori sosiologi dan teori manajemen. Penelitian ini mencerminkan relevansi temuan dari audit buku penelitian dan berita terkait. Makalah ini kemudian memeriksa faktor-faktor independensi auditor lainnya yang seharusnya menjadi penelitian audit lebih lanjut yang paling berharga.

Peneliti menemukan faktor-faktor lain yang mempengaruhi independensi auditor. Dari pendekatan teori sosiologi ditemukan bahwa modal sosial dan budaya etis diprediksi mempengaruhi independensi auditor. Sedangkan dari pendekatan manajemen, pembelajaran organisasional dan pengembangan moral juga diprediksi mempengaruhi independensi auditor.

Penelitian ini memberikan saran untuk perbaikan faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor dan memberikan pemahaman yang lebih baik tentang independensi auditor.

Kata kunci: independensi, audit, penelitian akuntansi, hubungan auditor-klien, modal sosial, budaya organisasi, pembelajaran organisasi, perkembangan moral, etika.

1. PENDAHULUAN

Informasi dalam laporan keuangan digunakan untuk pengambilan keputusan oleh pihak – pihak yang membutuhkan, misalnya investor dan pihak eksternal lainnya. Oleh karena itu, keandalan dan ketepatan informasi keuangan yang disajikan merupakan hal yang penting agar mendapatkan kepercayaan dari investor dan pihak eksternal. Profesi audit hadir dalam menjamin keandalan dan ketepatan informasi dengan cara memberikan opini tentang kewajaran laporan keuangan kepada publik dan investor. Investor lebih percaya akan keandalan dan ketepatan informasi keuangan jika informasi keuangan tersebut telah diaudit oleh auditor yang memiliki kompetensi dan independensi yang tinggi.

Independensi auditor didefinisikan sebagai sikap yang tidak memihak baik dalam kondisi maupun situasi apapun. Independensi dapat berbentuk independensi penampilan dan independensi fakta. Independensi penampilan adalah independensi yang dimiliki oleh auditor yang tidak memiliki hubungan keterkaitan antara klien dan auditor. Independensi fakta adalah sikap auditor yang tidak memihak, jujur, dan memelihara kebebasan dalam menyatakan pendapatnya, serta mempertimbangkan fakta – fakta (bukti) yang digunakan dalam menyatakan pendapatnya.

Terdapat berbagai permasalahan tentang independensi auditor. Permasalahan tersebut dikarenakan auditor mempunyai peran penting dalam memberikan opini kredibilitas laporan keuangan perusahaan. Sehingga penting agar auditor mempunyai sifat independen. Namun, independensi yang dimiliki oleh auditor sering terganggu oleh berbagai kepentingan. Kepentingan tersebut berasal dari eksternal auditor maupun dari internal pribadi auditor. Berbagai kepentingan dihadapi oleh auditor sehingga seringkali auditor berada pada situasi yang sulit (Kaplan, 2004).

Dalam praktiknya, auditor tidak selalu dapat mempertahankan sikap independensinya terhadap klien. Konflik kepentingan antara auditor dengan klien dapat menimbulkan tekanan pada auditor. Sehingga, auditor mengalami dilema audit dan menurunkan independensinya. Berbagai kasus kegagalan audit dikarenakan lemahnya independensi.

Banyak skandal yang dialami auditor dalam menjalankan profesinya. Salah satu kasus tentang skandal akuntan yang sering dibicarakan adalah kasus Enron di Amerika Serikat. Kasus tersebut menimbulkan penurunan kepercayaan terhadap profesi akuntan. Dalam kasus tersebut, perusahaan melanggar independensi dan etika pengungkapan fiktif dengan membentuk “*special purposes entities*” (Scott, 2015; 6). Keputusan Enron selaku perusahaan melakukan fraud dengan sengaja menyembunyikan berbagai kinerja keuangan yang sesungguhnya mempunyai domino

effect. Kasus tersebut tidak hanya berimbas ke manajemen internal, namun juga KAP “the big five” yaitu Arthur Andersen tahun 2002. Dampak yang ditimbulkan dari kasus tersebut sangat besar sehingga akuntan menghadapi krisis (Early dan Kelly, 2004)

Beberapa skandal perusahaan, yang secara langsung atau tidak langsung melibatkan auditor, telah merusak kepercayaan publik terhadap independensi auditor. Skandal-skandal ini terjadi tidak hanya di satu negara tetapi di seluruh dunia: Asuransi HIH (Maret, 2001) dan One.Tel (Juli, 2001) di Australia; Enron (Oktober, 2001), Hewlett-Packard (2012), dan WorldCom (Juni, 2002) di AS; Vivendi (Juli, 2002) di Perancis; Ahold (Februari, 2003) di Belanda; Parmalat (Februari, 2003) di Italia; dan Kanebo (2006) dan Olympus (2011) di Jepang, antara lain. Skandal ini telah menyebabkan publik menderita kerugian besar dan juga merusak reputasi auditor dan profesi audit. Bahkan, kegagalan Enron menyebabkan runtuhnya perusahaan audit Arthur Andersen, yang pada saat itu adalah salah satu dari lima perusahaan audit Big Five.

Di negara Indonesia juga terjadi kasus krisis independensi dan kecurangan bahkan melibatkan dua belah pihak yaitu manajemen dan auditor. Salah satu kasus yang terjadi adalah kasus SNP Finance. SNP Finance atau dari PT Sunprima Nusantara Pembiayaan, berbekal dari laporan keuangan yang bagus, maka pihak perbankan merasa aman untuk memberikan pinjaman kepada perusahaan. Namun karena ternyata adanya penurunan bisnis retail di Columbia, kredit tersebut mengalami permasalahan. Perusahaan diduga memalsukan dokumen, penggelapan, dan penipuan dengan cara menambahkan menggandakan dan menggunakan daftar piutang fiktif. Total kerugian mencapai 14 triliun rupiah. (Siaran Pers Otoritas Jasa Keuangan, 2018).

Kasus lainnya di Indonesia dikutip dari (gatra.com) ialah kasus sembilan KAP (Kantor Akuntan Publik) yang diduga melakukan kolusi dengan kliennya. Koordinator ICW (Indonesia Corruption Watch) Teten Masduki mengungkapkan berdasarkan temuan BPKP, sembilan dari sepuluh KAP yang melakukan audit terhadap sekitar 36 bank bermasalah ternyata tidak melakukan pemeriksaan sesuai dengan standar audit. Hasil audit tersebut ternyata tidak sesuai dengan kenyataannya sehingga akibatnya mayoritas bank-bank yang diaudit tersebut termasuk di antara bank-bank yang dibekukan kegiatan usahanya oleh pemerintah sekitar tahun 1999. Dalam hal ini, kemungkinan ada kolusi antara KAP dan bank yang diperiksa untuk memoles laporannya sehingga memberikan laporan palsu. ICW menduga bahwa laporan KAP itu tidak sekadar “human error” atau kesalahan dalam penulisan laporan keuangan yang tidak disengaja, tetapi kemungkinan ada berbagai penyimpangan dan pelanggaran yang dicoba ditutupi dengan melakukan rekayasa akuntansi.

Selain itu banyak kasus – kasus pelanggaran akuntan publik terkait Independensi di Indonesia, dikutip dari IAPI kasus tersebut meliputi:

Nama Akuntan Publik	Tahun	Kota	Kasus Pelanggaran	Sanksi
Drs. Pamudji, Ak	2013	Jakarta Pusat	Belum sepenuhnya mematuhi Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) serta peraturan perundang – undangan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan	Pembekuan izin Akuntan Publik selama 3 bulan
Drs. Dharma Surjadi Latief, MM	2014	Jakarta Pusat	Melakukan pelanggaran atas SPAP	Pembekuan izin Akuntan Publik selama 3 bulan
Ben Ardi, CPA	2015	Jakarta Pusat	Belum Sepenuhnya mematuhi peraturan Standar Auditing (SA) dan SPAP saat pelaksanaan audit umum atas laporan klien PT Bumi Citra Permai tahun buku 2013	Pembekuan izin Akuntan Publik selama 6 bulan
Achmad Rodi Karmalija	2017	Jakarta Pusat	Tidak memelihara kertas kerja jasa audit umum atas laporan keuangan, terdapat 720 Laporan	Pencabut izin Akuntan Publik

			Independen yang belum dilengkapi kertas kerja dan tidak melaporkan secara lengkap jumlah klien audit umum dalam laporan tahunan KAP tahun 2015 sebanyak 225 Laporan Audit Independen	
--	--	--	--	--

Munculnya banyak kasus maupun skandal akuntan publik, menuntut KAP untuk lebih menjaga independensi dan kualitas auditnya. Banyak KAP yang terjerat pada kasus – kasus tersebut sehingga menimbulkan pertanyaan bagaimana KAP tersebut menjaga independensi dan kualitas auditnya. Pertanyaan tersebut memiliki dampak besar terhadap kepercayaan masyarakat akan independensi dan kualitas audit yang dimiliki oleh KAP.

Dalam rangka mengembalikan kepercayaan masyarakat terhadap laporan keuangan sebagai sumber informasi dalam pengambilan keputusan, beberapa Negara telah memberlakukan Undang-Undang terkait dengan kualitas pelaporan keuangan. Negara-negara tersebut di antaranya adalah Amerika Serikat (Sarbanes-Oxley Act, 2002), Inggris (Companies – Audit, Investigations and Community Enterprise – Act, 2004), Jepang (The Financial Institution and Exchange Laws, 2006), Australia (Corporate Law Economic Reform Program Act, 2004), Jerman (German Corporate Governance Code, 2002), India (Indian Corporate Governance Caluse/Clause 49, 2005), Italia (Disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari, 2005), dan Perancis (Financial Security Law of France, 2003).

Di Indonesia, pemerintah juga telah mengeluarkan Undang-Undang Nomor 5 tahun 2011 yang mengatur tentang Akuntan Publik. Bagi individu profesi Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik yang melakukan pelanggaran akan dikenakan sanksi disipliner dengan kepercayaan bahwa sanksi disipliner terhadap akuntan publik atau kantor akuntan publik akan mendorong akuntan publik atau kantor akuntan publik lain untuk tidak melakukan pelanggaran yang sama. Selain itu, untuk meningkatkan independensi, pemerintah mengeluarkan regulasi mengenai rotasi auditor. Regulasi tersebut diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 20 tahun 2015 tentang ketentuan rotasi wajib auditor setiap 5 tahun.

Berdasarkan kasus dan regulasi diatas, maka independensi merupakan isu dalam auditing yang masih menarik dan relevan untuk diteliti (Hay, 2015). Banyak penelitian tentang independensi auditor yang telah dilakukan, namun, penelitian sebelumnya hanya mempertimbangkan faktor independensi dari sisi eksternal saja. Faktor eksternal tersebut antara lain pertama, persaingan pasar audit menjadikan klien lebih mudah untuk mendapatkan jasa auditor lain sehingga menyebabkan auditor kesulitan untuk bersikap independen (Alleyne & Devonish, 2006; Beattie, Brandt, & Fearnley, 1999, Knapp, 1985); faktor kedua adalah kebergantungan ekonomi atau finansial yang dapat digunakan sebagai alat oleh klien untuk menekan auditor dengan cara melakukan pergantian auditor (Deis & Giroux, 1992; De Angelo, 1981); faktor ketiga jasa non audit menciptakan ikatan ekonomi yang tinggi antara auditor dan klien sehingga dapat menyebabkan auditor kehilangan independensinya (More dan Berg, 2016; Albeksh, 2016; Asbaugh, 2004); faktor keempat adalah Masa Penugasan Auditor, lamanya penugasan audit menyebabkan penurunan pada tidak ketatnya prosedur audit. Hubungan auditor-klien yang terlalu lama merusak independensi dan kualitas audit (Deis dan Giroux. 1992; Moore *et al*, 2006); faktor kelima adalah kebebasan klien (manajemen) dalam memilih auditor, perusahaan sebagai ‘pemegang hak’ dalam pemilihan auditor memiliki nilai tawar yang tinggi dibanding dengan auditor itu sendiri. Beberapa penelitian menyatakan bahwa sifat kebebasan klien ketika memilih auditor melemahkan independensi auditor (Levinthal dan Fichman, 1988; Seabright, Levinthal, dan Fichman, 1992). Dalam berbagai penelitian mengenai faktor yang mempengaruhi independensi diatas, terdapat inkonsistensi hasil penelitian dan beberapa pendapat yang menyatakan bahwa terdapat faktor lain yang mempengaruhi independensi. Hal tersebut menjadi menarik untuk diteliti kembali dan menemukan faktor lain yang dapat mempengaruhi independensi auditor.

Penelitian ini merupakan penelitian interdisipliner. Penelitian interdisipliner adalah penelitian yang mencoba untuk memecahkan masalah tidak dengan pendekatan satu ilmu saja, tetapi melibatkan pendekatan ilmu lain. Penelitian ini melihat faktor lain yang mempengaruhi independensi audit dilihat dari sisi internal auditor. Faktor lain tersebut diperoleh dengan pendekatan teori sosiologi dan teori manajemen. Pendekatan sosiologi akan menghubungkan independensi dalam interaksi sosialnya diantara tim auditor. Sedangkan pendekatan dalam ilmu manajemen akan menghubungkan independensi dengan nilai-nilai yang ditanamkan dalam suatu organisasi/kantor akuntan publik.

Dalam pendekatan sosiologi, peneliti menggunakan teori modal sosial dan budaya organisasi untuk memunculkan faktor lain yang dapat mempengaruhi independensi auditor. Teori modal sosial dapat dianggap sebagai perekat yang menghubungkan antara disiplin ekonomi (akuntansi) dan sosiologi. Modal sosial adalah rangkaian nilai-nilai, norma, dan sanksi di antara suatu kelompok (tim auditor) yang dapat membatasi tindakan anggotanya. Menurut Coleman (1988), terdapat dua pendekatan modal sosial yaitu : Pertama, pendekatan sosiologis yang melihat individu dalam lingkungan sosial dan budaya, tunduk pada “norma, aturan, dan kewajiban, dan kedua, pendekatan ekonomi, yang menjelaskan tentang individu – individu yang secara bebas berusaha memenuhi tujuan mereka. Sehingga, modal sosial yang dimiliki suatu lingkungan atau kelompok akan berpengaruh terhadap independensi auditor.

Budaya organisasi dapat diartikan sebagai nilai-nilai yang dijalankan anggotanya dalam kegiatan organisasi sehingga membentuk identitas organisasi. Menurut O’Reilly & Chatman (1996), budaya organisasi dibentuk oleh norma – norma, nilai – nilai dan tujuan – tujuan organisasi. Budaya organisasi yang secara spesifik menanamkan perilaku etis dalam kegiatan organisasi disebut dengan budaya etis (Key, 1999). Setiap organisasi, tak terkecuali KAP, perlu membangun suatu budaya etis organisasi. Budaya etis yang kuat dalam lingkungan organisasi dapat berpengaruh positif terhadap perilaku etis setiap anggotanya. Trevino (1986) menyatakan bahwa interaksi faktor personal-situasional secara kognitif dapat mempengaruhi tindakan perilaku individu dalam menghadapi dilema etis. Independensi yang tinggi diharapkan dapat ditanamkan dalam kantor akuntan publik melalui budaya etis. Tidak bisa dipungkiri, lingkungan membentuk kepribadian seseorang dalam kehidupan sehari-hari. Untuk mendukung sikap dan perilaku independen setiap anggotanya, suatu kantor akuntan publik harus menanamkan budaya/nilai-nilai independensi yang didukung oleh norma yang dipatuhi sebagai pedoman dalam bertindak.

Dalam pendekatan manajemen, peneliti menggunakan teori pembelajaran organisasi dan *moral development*. Dalam teori pembelajaran organisasi, masing-masing anggota organisasi melakukan eksperimen dan evaluasi diri secara berkelanjutan dalam rangka mengembangkan sistem berfikir, model mental, keahlian personal, pembelajaran mandiri, dan dialog (Marquardt, 2002). Organisasi yang bersedia melakukan eksperimen dan mampu belajar dari pengalaman-pengalamannya akan lebih sukses dibandingkan dengan organisasi yang tidak melakukannya. Kinerja yang tinggi dalam lingkungan bisnis yang berubah dengan cepat dapat dicapai jika organisasi harus dapat meningkatkan kapasitas pembelajarannya secara terus menerus (Marquardt, 2002). Pembelajaran organisasi dicirikan dengan penanaman nilai-nilai pembelajaran didalam suatu organisasi melalui komitmen *top management* atas pengetahuan, visi, serta keterbukaan pikiran terhadap perubahan (Sinkula, Baker dan Noordewier, 1997). Belajar dari beberapa kasus independensi baik di dalam maupun di luar negeri, penting bagi suatu kantor akuntan publik untuk menanamkan nilai independensinya bagi seluruh anggotanya.

Moral Development adalah mengevaluasi perkembangan moral pada saat mempertimbangkan respon auditor atas konflik etika (Tsui dan Gul, 1996). *Moral development* sangat erat kaitannya dengan *moral reasoning*. *Moral Reasoning* yaitu faktor penentu yang melahirkan perilaku moral. Sehingga, tindakan moral dipengaruhi oleh penalaran dan pemahaman yang dimiliki oleh individu. Penalaran dan pemahaman individu tersebut merupakan refleksi harapan dan budaya etika profesi. Apabila dikaitkan dengan independensi, faktor lain yang dapat meningkatkan independensi adalah adanya perkembangan moral setiap auditor di dalam organisasi (KAP).

Perbedaan antara pembelajaran organisasi dan *moral development* adalah fokus penanaman nilai yang dilakukan. Pada pembelajaran organisasi, penanaman nilai dilakukan organisasi kepada

anggotanya sehingga membentuk independensi yang kuat pada setiap individu anggota. Sedangkan *moral development* fokus penanaman nilai dilakukan pada setiap individu anggota, sehingga dapat menjadikan organisasi memiliki nilai independensi yang kuat.

2. METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan untuk menyusun penelitian ini adalah dengan menggunakan pendekatan kualitatif. Teknik yang dilakukan adalah studi literatur dengan tujuan untuk memperoleh konsep dan teori yang relevan dengan kajian mengenai faktor yang mempengaruhi independensi auditor. Perolehan data dilakukan dengan melakukan penelusuran melalui berbagai sumber baik dari artikel, buku maupun berita yang relevan. Oleh karenanya jenis data yang diperoleh merupakan data sekunder yang kemudian dianalisis berdasarkan teori, konsep dan penelitian sebelumnya. Penelitian ini mencoba menemukan faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor menggunakan interdisipliner, yaitu dengan pendekatan teori sosiologi dan teori manajemen

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Faktor yang mempengaruhi Independensi dari Penelitian Sebelumnya Persaingan pasar Audit

Alleyne & Devonish (2006) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa tingginya tingkat persaingan kantor akuntan publik akan menyebabkan berkurangnya independensi. Klien akan dengan mudah mencari dan mendapatkan jasa audit dari KAP serta menekan *fee* audit yang lebih rendah. Beattie, *et al* (1999) juga mengemukakan bahwa harga yang kompetitif ini mencerminkan tingkat persaingan yang tinggi dari KAP sehingga memberikan dampak pada pengurangan jumlah personal sumber daya yang berkualitas. Hal tersebut menyebabkan adanya penurunan kompetensi dan independensi auditor. Pendapat yang sama juga disampaikan Knapp (1985) yang berpendapat bahwa persaingan pasar audit yang tinggi memberikan pengaruh negatif terhadap independensi auditor. Persaingan ini memberikan dampak kepada pemotongan biaya audit dan penurunan jumlah auditor.

Penelitian lain juga menyatakan bahwa pasar audit telah dipandang sebagai kompetisi monopolistik yang paling penting untuk faktor eksternal yang mempengaruhi independensi auditor (Albeksh, 2016). Perusahaan yang beroperasi dalam lingkungan yang kompetitif kesulitan untuk bersikap independen karena klien dapat dengan mudah mendapatkan layanan dari auditor lain. Kekhawatiran tentang persaingan di pasar untuk layanan audit dan penjaminan telah dipublikasikan secara luas pada banyak kesempatan selama bertahun-tahun. Dan untuk mencapai keseimbangan kompetitif, biaya audit harus mencerminkan upaya audit dan biaya yang diharapkan dari risiko bisnis auditor, dan persaingan sebagai tantangan dan konflik antara dua atau lebih pesaing perusahaan audit yang mempengaruhi independensi auditor sedangkan auditor di bawah tekanan kompetitif mempunyai kekhawatiran takut kehilangan pelanggan/klien.

Kebergantungan Ekonomi

Deis dan Giroux (1992) memberikan pendapat bahwa kebergantungan ekonomi yang tinggi antara auditor kepada kliennya dimanfaatkan klien untuk menekan auditor. Jika auditor tidak menuruti kehendak kliennya, maka klien akan dengan mudah untuk mengganti auditornya. Hal tersebut yang dapat melemahkan independensi auditor. Sehingga kebergantungan ekonomi yang tinggi terhadap klien ini memberikan potensi menurunkan independensi auditor dalam pelaporan atas pelanggaran sistem akuntansi.

Auditor akan berusaha untuk mempertahankan kliennya demi keberlanjutan ekonomi/pendapatan organisasinya. Semakin tinggi pendapatan yang diterima auditor dari klien tertentu, akan semakin besar pula tingkat kebergantungan auditor kepada klien sehingga menyebabkan kemungkinan yang lebih besar untuk mempertahankan klien tersebut. Hal ini menyebabkan auditor membatasi tindakannya yang akan mempengaruhi minat klien. Bahkan auditor rela mengorbankan independensi yang dimilikinya. DeAngelo (1981b) berpendapat bahwa kepentingan ekonomi yang lebih besar antara auditor dan klien dapat mengurangi independensi auditor yang ditunjukkan dengan hubungan bilateral antara klien-auditor. Hal tersebut dapat

menciptakan insentif bagi auditor dalam rangka mempertahankan klien sehingga berdampak pada independensi auditor.

Namun pendapat yang berbeda disampaikan oleh Hope & Langli (2010) melalui penelitiannya pada perusahaan swasta Norwegia, menganalisis apakah auditor yang menerima bayaran lebih tinggi cenderung mengeluarkan opini yang dimodifikasi. Hasil penelitiannya tidak memberikan bukti penurunan independensi melalui ketergantungan finansial.

Jasa NonAudit

Suatu kantor akuntan publik dalam memberikan pemeriksaan kepada perusahaan dimungkinkan untuk sekaligus memberikan jasa konsultasi/non audit. Pemberian jasa konsultasi ini dimungkinkan karena:

1. Manajemen percaya bahwa akuntan publik merupakan tenaga ahli yang mampu memberikan solusi atas permasalahan perusahaan.
2. Akuntan publik adalah pihak luar yang independen, yang tidak memihak pada salah satu bagian organisasi dalam memberikan pendapatnya.

Namun, pemberian jasa non audit ini akan menciptakan ikatan ekonomi yang tinggi yang mengancam independensi auditor (Asbaugh, 2004). Albeksh (2016) juga berpendapat bahwa kantor audit yang menyediakan auditor untuk layanan konsultasi kepada klien menciptakan kepentingan bersama antara auditor dan klien, dan ini menimbulkan keraguan tentang independensi. Keraguan atas independensi ini dikarenakan perusahaan audit yang melakukan layanan konsultasi kepada kliennya kemudian mengaudit laporan keuangan klien sebenarnya mengaudit pekerjaan mereka sendiri.

More dan Berg (2016) menjelaskan adanya beberapa faktor yang dapat merusak independensi auditor melalui layanan nonaudit. Faktor tersebut antara lain adalah kepentingan pribadi, *self-review*, kedekatan, advokasi dan intimidasi. Ancaman kepentingan pribadi menunjuk pada situasi di mana auditor atau perusahaan audit memperoleh keuntungan dari kepentingan finansial dalam entitas yang diaudit, sehingga memunculkan kekhawatiran akan kehilangan klien. Ancaman kepentingan pribadi dapat terjadi ketika pekerjaan yang dilakukan menciptakan hubungan keuangan antara klien dan auditor. Ini terutama terjadi ketika menyediakan layanan non-audit, yang terhubung ke biaya layanan. Secara umum, biaya non-audit yang lebih tinggi menghasilkan risiko yang lebih tinggi untuk ancaman independensi. Kedua, ancaman *self-review* dikaitkan dengan kompleksitas melanjutkan posisi netral ketika auditor menilai pekerjaan mereka sendiri, sehingga akan menjadikan sulit untuk bersikap kritis terhadap diri sendiri. Ketiga, kedekatan dengan klien sebagai ancaman ketika faktor kedekatan ini dapat menyebabkan kegagalan auditor dalam memberikan pendapat objektifnya.

Layanan non-audit yang disediakan oleh auditor untuk klien audit terus menjadi masalah kontroversial, namun, bukti tentang hubungan tersebut beragam. Penelitian Kang, Hwang & Hur (2018) yang meneliti pengaruh biaya non-audit terhadap independensi auditor di Korea didasarkan pada kinerja klien audit, menemukan bahwa biaya non-audit di Korea meningkat, tetapi independensi auditor berkurang hanya untuk klien audit yang berkinerja rendah. Regulator dan pembuat kebijakan harus memeriksa motivasi untuk penggunaan nonaudit services, khususnya di antara klien audit dengan kinerja buruk. Wang & Hay (2013) yang meneliti apakah ada hubungan antara layanan non-audit dan hilangnya independensi menggunakan sampel dari perusahaan Selandia Baru yang terdaftar secara publik, hasilnya menunjukkan bahwa penyediaan layanan non-audit pada umumnya tidak membahayakan independensi auditor.

Masa Penugasan Auditor

Masa penugasan sebagai indikator pembentuk independensi audit mengacu pada Deis dan Giroux (1992) bahwa semakin lama penugasan auditor maka akan berpotensi semakin lemahnya prosedur audit dan auditor semakin bergantung pada representasi dari manajemen, sehingga dapat terjadi penurunan kualitas audit. Selanjutnya Deis dan Giroux (1992) menyatakan bahwa hubungan auditor-klien yang terlalu lama akan merusak independensi dan kualitas audit. Jika auditor berharap mendapatkan pekerjaan audit dari klien, independensi auditor dipertanyakan

Pendapat yang sama disampaikan oleh DeAngelo (1981a) bahwa masa penugasan auditor yang semakin lama maka dapat menurunkan independensi, karena auditor semakin nyaman. Selain itu, pendapatan dan keahlian auditor akan semakin bergantung pada sistem akuntansi klien. Dye (1991) juga berpendapat bahwa masa penugasan auditor yang panjang akan merusak independensi karena menimbulkan kedekatan antara auditor dan klien. Sebaliknya, masa penugasan auditor yang pendek dapat merusak kompetensi auditor, karena auditor kurang memahami bisnis klien pada masa awal – awal audit.

Namun pendapat lain disampaikan oleh Moore *et al.* (2006) menyatakan bahwa meskipun rotasi auditor telah diberlakukan, dalam beberapa hal belum cukup untuk menegakkan independensi auditor. Dengan demikian mengacu pada pendapat Moore *et al.* (2006) maka terdapat faktor lain selain rotasi audit dalam menegakkan independensi auditor. Maka, penelitian ini berusaha menggali faktor lain tersebut melalui teori yang terdapat pada konsentrasi ilmu lain yaitu pada ilmu sosiologi dan ilmu manajemen.

Kebebasan Manajemen dalam Memilih atau Mengganti Auditor

Perusahaan memiliki kebebasan dalam memilih auditor eksternal. Dalam memilih auditor, perusahaan memiliki banyak alasan dan pertimbangan. Pertimbangan tersebut salah satunya adalah besarnya *fee* audit dan hasil yang diinginkan saat pelaksanaan audit. Perusahaan menjadi “pemilik hak” dan tentunya perusahaan memiliki nilai tawar yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor. Auditor menjadi tidak independen karena ada ketergantungan *fee* dari perusahaan.

DeAngelo (1981a) menyatakan bahwa saat auditor ingin mendapatkan kontrak pekerjaan jasa audit, praktik yang sering terjadi ialah auditor memberikan sinyal untuk dapat mengakomodasi kepentingan klien dengan memberikan harga yang rendah untuk jasa audit yang diberikan. Hal ini sering disebut dengan istilah ‘*low-balling*’. Hal ini dilakukan oleh auditor demi memperoleh manfaat di kemudian hari dengan mendapatkan penjualan (*cross-selling*) jasa nonaudit lainnya. Beberapa penelitian membuktikan bahwa praktik ‘*low-balling*’ meningkatkan perilaku disfungsional auditor dengan cara terpaksa mengikuti keinginan klien (DeAngelo, 1981a). Akuntan publik sering mengalami konflik kepentingan seperti ini, klien membayar kegiatan auditor dan memilih atau mengganti auditor, sehingga secara psikologis akan membuat independensi dari auditor menurun.

Salah satu pertimbangan klien dalam memilih auditor, antara lain ialah besarnya *fee* audit yang dibayarkan dan hasil yang diinginkan atas pelaksanaan audit. Sifat kebebasan klien ketika memilih auditor ini meningkatkan kepatuhan auditor akan kehendak klien. Hasil konsisten dengan Alleyne dan Devonish (2006) bahwa KAP yang beroperasi di lingkungan yang sangat kompetitif mengalami kesulitan untuk tetap independen. Hal ini terjadi karena klien dengan mudah dapat memperoleh jasa KAP lain dengan menentukan harga audit yang lebih rendah. Hasil penelitian Newton *et al.* (2013) bahwa rasa takut kehilangan klien mendorong auditor untuk menjadi lebih toleran dengan klien yang menyebabkan independensi auditor terganggu. Sehingga, kebebasan manajemen dalam memilih klien dapat menurunkan independensi auditor. Banyak peraturan yang telah diterapkan dalam mengatasi permasalahan ini. Namun, hanya di ranah audit sektor publik dan audit pada perusahaan yang listing.

Namun, meskipun dibuat peraturan agar meningkatkan independensi, menurut Moore *et al.* (2006) menyatakan bahwa banyak aturan yang dibuat untuk meminimalisasi benturan kepentingan dalam proses audit, tetapi bukan berarti bahwa di dalam praktik benturan kepentingan tersebut hilang sama sekali. Sehingga, sangat menarik apabila dilakukan penelitian yang lebih mendalam agar menemukan jawaban faktor lain yang dapat menurunkan independensi auditor. Faktor lain tersebut diharapkan dapat memberikan insight baru dan menghilangkan benturan kepentingan yang ada dalam praktik audit.

2. Peningkatan Independensi Auditor dipandang dari Teori Sosiologi dan Manajemen Modal Sosial

Definisi modal sosial cukup beragam, dan banyak pemikir yang mencoba mendefinisikan menurut versinya masing – masing, walaupun secara prinsip hampir sama. Apabila dikaitkan dengan peningkatan independensi maka pengertian menurut James Coleman (1988), yang

mengaitkan antara modal sosial dan ekonomi yang paling tepat. Menurut Coleman, terdapat dua pendekatan modal sosial yaitu: Pertama, pendekatan sosiologis yang melihat individu dalam lingkungan sosial dan budaya, tunduk pada “norma, aturan, dan kewajiban, dan kedua, pendekatan ekonomi, yang menjelaskan tentang individu – individu yang secara bebas berusaha memenuhi tujuan mereka. Coleman juga menyoroti peran modal sosial sebagai sumber informasi sehari – hari, serta norma – norma dan sanksi yang dapat membatasi berbagai tindakan.

Modal sosial sangat penting untuk dimiliki oleh setiap organisasi baik kelompok maupun masyarakat. Bordieu (2007) memahami *social capital* sebagai sumber daya aktual dan potensial yang mampu menghasilkan jejaring hubungan kerja yang saling menghargai dan saling memaknai. Putnam (1993) mengantar untuk memahami *social capital* dengan memandang bahwa rasa dipercaya dan saling percaya, kepatuhan pada norma – norma sosial yang ada dan jejaring sosial yang dibangun, merupakan fitur dasar *social capital* di dalam berbagai organisasi ke masyarakat.

Uzzi (2006) dan Woolcock (2008) mengindikasikan bahwa sebuah sumber kunci dari sumberdaya yang unik adalah sumberdaya khas perusahaan yang dibangun dalam lingkungan sosialnya, baik dalam lingkungan eksternal maupun lingkungan internalnya. *Social capital* yang dibangun dalam lingkungan eksternal dibentuk sebagai cerminan dari budaya usaha dalam berbagai bentuk jejaring sosial. Elemen – elemen sosial terus dihasilkan, dikembangkan dan dibudayakan dalam lingkungan eksternal perusahaan melalui kemampuannya menghasilkan sumber daya khas usaha.

Tiga parameter modal social, kepercayaan (*trust*), norma – norma (*norms*) dan jaringan – jaringan (*networks*) menurut Fukuyama (1995) dan Putnam (1993 dan 1995) adalah:

1. Kepercayaan

Menurut Fukuyama (1995) kepercayaan adalah harapan masyarakat yang tumbuh berdasarkan perilaku teratur, jujur, dan kerjasama berdasarkan norma – norma yang dianut Bersama. Sedangkan modal sosial merupakan kapabilitas yang tumbuh dari kepercayaan yang lazim dalam suatu masyarakat. Menurut Putnam (1995) kepercayaan sosial merupakan produk dari modal sosial yang baik, yang ditandai oleh Lembaga – Lembaga sosial yang kokoh dan modal sosial yang melahirkan kehidupan harmonis.

2. Norma

Norma terdiri dari pemahaman, nilai – nilai, harapan – harapan, dan tujuan – tujuan yang diyakini dan dijalankan bersama oleh sekelompok orang. Norma – norma dapat bersumber dari agama, panduan moral, maupun standar – standar sekuler seperti halnya kode etik profesional. Norma – norma dibangun dan berkembang berdasarkan sejarah kerjasama di masa lalu dan diterapkan untuk mendukung iklim kerjasama (Fukuyama, 1995). Norma – norma dapat merupakan prakondisi maupun produk kepercayaan sosial.

3. Jaringan

Menurut Putnam (1995), infrastruktur dinamis dari modal sosial berwujud jaringan – jaringan kerjasama antar manusia. Jaringan tersebut memfasilitasi terjadinya komunikasi dan interaksi, memungkinkan tumbuhnya kepercayaan dan memperkuat kerjasama. Masyarakat yang sehat cenderung memiliki jaringan – jaringan sosial yang kokoh, dimana seseorang saling mengenal, kemudian membangun interrelasi atau hubungan, baik bersifat formal maupun informal. Jaringan – jaringan sosial yang erat akan memperkuat kerjasama antar anggotanya, dan memberikan manfaat atas partisipasinya

Sandefur dan Laumann (2000: 69) mengidentifikasi adanya tiga manfaat dari modal sosial, yaitu informasi, pengaruh dan control, serta solidaritas sosial. Manfaat – manfaat tersebut dapat digunakan untuk berbagai tujuan, khususnya yang berkaitan dengan aspek perubahan struktur sosial. Modal sosial adalah jaringan hubungan yang saling mendukung, yang didalamnya terdapat unsur bahasa, norma, kepercayaan sosial, dan tanggung jawab, dimana masyarakat dapat memperoleh nilai. Modal sosial juga berfungsi sebagai perekat bagi jaringan pribadi, masyarakat, daerah, bahkan negara.

Dari pendapat tersebut dapat disimpulkan bahwa, modal sosial sangatlah penting untuk meningkatkan independensi audit. Modal sosial tersebut terkait norma, kontrol, solidaritas, hubungan kerja dan lain – lain. Karena dalam penugasan audit, auditor bekerja dalam lingkungan

tim audit. Jika lingkungan tim audit tersebut memiliki modal sosial yang tinggi, maka independensi audit diharapkan tinggi.

Penelitian tentang modal sosial telah banyak dilakukan namun peneliti belum menemukan penelitian hubungan langsung antara modal sosial dan independensi auditor. Penelitian terdahulu banyak yang menghubungkan modal sosial dengan etika. Salah satu penelitian adalah Harlieb, *et al* (2019) yang meneliti modal sosial masyarakat terhadap perilaku biaya asimetris. Penelitian tersebut menemukan bahwa modal sosial masyarakat menahan manajer dari mengambil keputusan penyesuaian sumber daya oportunistik yang akan menyebabkan kekakuan biaya. Penelitian lain dilakukan oleh Hasan dan Habib (2017) yang memeriksa apakah modal sosial regional memiliki dampak pada *volatilitas return idiosinkratik*. Menemukan bahwa perusahaan-perusahaan yang berkantor pusat di negara-negara ibukota sosial yang tinggi menunjukkan *volatilitas return idiosinkratik* yang secara signifikan lebih rendah. Efek langsung dan tidak langsung dari modal sosial, penelitian kami mengungkapkan bahwa efek langsung dari modal sosial menangkap sekitar 80% dari total efek.

Sehingga, dapat disimpulkan dari penelitian tersebut bahwa modal sosial memiliki dampak langsung terhadap etika dalam perusahaan. Semakin baik modal sosial yang dimiliki perusahaan maka semakin baik pula etika di dalam perusahaan tersebut. Sehingga, apabila dihubungkan dengan independensi. Perusahaan Audit (KAP) yang memiliki modal sosial yang baik maka, independensi yang dimiliki auditor juga meningkat.

Budaya Organisasi

Budaya Organisasi adalah nilai-nilai bersama, kepercayaan, asumsi, dan pola perilaku dalam suatu organisasi. (Riggio, 2017). Organisasi mempunyai bentuk struktur formal dan juga kekuatan informal yang membentuk organisasi dan membentuk perilaku. Pendekatan mengenai aspek – aspek informal dalam organisasi secara kolektif dipandang sebagai budaya organisasi. Budaya organisasi berkembang dari banyak sumber seperti organisasi mengembangkan kepercayaan dan norma – norma yang mempengaruhi tingkah laku melalui pengalaman yang berhubungan dengan apa yang boleh dikerjakan dan apa yang tidak boleh dikerjakan untuk organisasi (Riggio, 2017).

Menurut Robbins (2008), Budaya organisasi adalah sebuah sistem makna bersama yang dianut oleh para anggota organisasi dan membedakan organisasi tersebut dengan organisasi lainnya. Sistem makna bersama sendiri diartikan sebagai sekumpulan karakteristik kunci yang dijunjung tinggi organisasi. O'Reilly & Chatman (1996) berpendapat bahwa budaya organisasi dibentuk oleh norma – norma, nilai – nilai dan tujuan – tujuan organisasi. Sependapat dengan hal tersebut,

Luthans (2006) menyatakan bagaimana pentingnya nilai dan norma dalam memandu perilaku anggota organisasi. Budaya organisasi mempunyai karakteristik penting, antara lain:

1. Aturan perilaku yang diamati, yaitu setiap anggota organisasi berinteraksi menggunakan bahasa maupun istilah yang menumbuhkan rasa hormat
2. Norma yaitu adanya standar perilaku dan pedoman yang menggambarkan seberapa banyak pekerjaan dilakukan
3. Nilai dominan, yaitu organisasi mendukung dan berharap anggota organisasi mengembangkan nilai-nilai utama, seperti kualitas atau efisiensi proses.
4. Filosofi, yaitu kebijakan yang membentuk kepercayaan organisasi tentang bagaimana perlakuan terhadap karyawan maupun pelanggan.
5. Aturan, yaitu terdapat pedoman yang ketat tentang pencapaian tujuan perusahaan.
6. Iklim Organisasi yaitu keseluruhan tentang pengaturan yang bersifat fisik, cara berinteraksi dengan sesama anggota, pelanggan maupun individu dari luar organisasi.

Dimensi yang lebih khusus dari budaya organisasi yang menanamkan kepada anggota organisasi cara berperilaku etis disebut dengan budaya etis (Key, 1999). Nilai-nilai etis yang ada dalam organisasi (*organizational ethical culture*) mempunyai fokus dalam memahami perilaku etis individu dalam suatu organisasi. Budaya etis yang kuat dalam lingkungan organisasi mempunyai pengaruh yang positif terhadap perilaku etis anggotanya. Trevino (1986) dalam penelitiannya menemukan hal tersebut, budaya etis organisasi memberikan pengaruh dalam pembentukan perilaku etis individu. Selanjutnya penelitian dari Shafer (2008) mengenai budaya etika pada KAP

di Cina, menemukan bahwa budaya etika berpengaruh pada anggota organisasi untuk berperilaku profesional.

Berbicara mengenai perilaku profesional, seorang auditor harus bertindak secara eksklusif dalam perannya saat melakukan pemeriksaan. Secara profesi, auditor mempunyai tanggung jawab kepada klien serta kepada masyarakat yang mengakui status profesionalnya, sehingga independensi menjadi poin utama dalam menjalankan profesinya. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa budaya etis mempengaruhi independensi auditor

Teori Manajemen Moral Development

Perkembangan moral (Moral Development) merupakan evaluasi perkembangan moral pada saat pertimbangan respon auditor atas konflik etika yang dialaminya (Amstrong, 1987; Ponemon, 1992; Ponemon dan Gabhart, 1990; Tsui dan Gul, 1996). Perkembangan moral akan mempengaruhi keinginan individu untuk menyetujui tekanan pengaruh sosial yang tidak memadai yang dihasilkan dari dalam perusahaan. Oleh karena itu, individu pada level perkembangan moral yang lebih rendah akan lebih rentan atas *obedience* dan *conformity pressure* dibanding pada tahap perkembangan moral yang lebih tinggi (Kohlberg, 1987).

Perkembangan penalaran moral (*cognitive moral development*), sering disebut juga kesadaran moral (*moral reasoning, moral judgment, moral thinking*), merupakan faktor penentu yang melahirkan perilaku moral dalam pengambilan keputusan etis. Oleh sebab itu, perilaku moral yang sebenarnya hanya dapat ditelusuri melalui penalarannya. Artinya, pengukuran moral yang benar tidak sekedar mengamati perilaku moral yang tampak, tetapi harus melihat kesadaran moral yang mendasari keputusan perilaku moral tersebut.

Moral Development erat kaitannya dengan *moral reasoning, moral reasoning* memiliki asumsi bahwa setiap individu melakukan suatu tindakan dipengaruhi oleh nilai – nilai eksternal seperti *reward* dan *punishment*, dan faktor internal seperti prinsip kebenaran secara universal (Kohlberg, 1987). Individu yang memiliki nilai – nilai yang sesuai dengan organisasi akan semakin kuat independensinya dan dapat mempertahankan posisi keanggotaan di dalam organisasi tersebut (Mowday *et al*, 1979). *Moral Reasoning* yaitu faktor penentu yang melahirkan perilaku moral, sehingga untuk menemukan tindakan moral yang sebenarnya melalui penalaran dan pemahaman yang dimiliki oleh individu.

Konstruk *moral reasoning* yang digunakan oleh Colby *et al*. (1983) dan Monga (2007). Konstruk *moral reasoning* dikembangkan menggunakan 6 indikator berkaitan dengan: 1) kerugian pribadi (*personal harm*), 2) Kebutuhan pribadi (*personal need*), 3) Kelompok (*immediate group*), 4) tanggung jawab profesional (*professional responsibility*); 5) nilai – nilai pribadi (*personally held value*); dan 6) nilai – nilai universal (*universal principles*). Sehingga dari penjelasan diatas faktor lain yang dapat menjadi pengaruh dalam perkembangan independensi auditor tersebut adalah moral development (*moral reasoning*) yang dimiliki oleh auditor tersebut.

Individu menghadapi dilema etika dan memerlukan pertimbangan keputusan *trade off* diantara berbagai alternatif, maka pertimbangan nilai diperlukan. Keputusan yang dilakukan anggota dari organisasi, maka pertimbangan nilai individu tersebut merupakan refleksi harapan dan budaya etika profesi. Kegagalan membuat keputusan etis dapat disebabkan karena tidak luas pemahaman tentang etika. Sehingga, *moral development* sangat penting dalam meningkatkan independensi yang dimiliki oleh auditor. Semakin tinggi *moral development* pada organisasi auditor (KAP) maka semakin independen auditor.

Teori Pembelajaran Organisasi

Pembelajaran organisasi mempunyai ciri adanya penanaman nilai-nilai pembelajaran melalui komitmen manajemen puncak terhadap visi perusahaan, keterbukaan terhadap perubahan didalam organisasi (Sinkula, *et al*, 1997). Marquardt (2002) berpendapat bahwa untuk mewujudkan proses pembelajaran organisasi, terdapat 5 dimensi yang diperlukan yaitu sistem berpikir, model mental, keahlian personal, pembelajaran mandiri, dan dialog, sebagaimana dijelaskan sebagai berikut:

- a. Sistem berfikir, yaitu kerangka konseptual yang digunakan untuk membuat pola yang lebih jelas dan untuk membantu bagaimana melakukan perubahan secara efektif.

- b. Model mental yaitu asumsi yang melekat secara mendalam tentang bagaimana pengaruh pemahaman organisasi terhadap dunia dan bagaimana mengambil tindakan.
- c. Keahlian personal, mengindikasikan kecakapan atau keahlian tingkat tinggi. Hal ini menuntut komitmen jangka panjang untuk terus belajar sehingga dapat mengembangkan keahlian dalam organisasi.
- d. Pembelajaran mandiri, yaitu setiap orang harus menerima tanggung jawab sebagai pembelajar, yang meliputi mampu menilai kompetensi dan kebutuhan, serta mampu menghubungkan tujuan bisnis dengan kebutuhan belajar
- e. Dialog/diskusi yaitu kemampuan untuk mendengar, berbagi dan komunikasi diantara anggota organisasi. Dialog adalah media penting untuk menghubungkan, menciptakan, dan mengkoordinasikan pembelajaran dan tindakan di tempat kerja.

Independensi merupakan hal penting yang perlu ditanamkan sebagai nilai pembelajaran dalam perusahaan. Organisasi yang mampu menanamkan nilai independensi dengan baik akan mencetak auditor yang mempunyai independensi tinggi. Belajar dari beberapa kasus independensi baik di dalam maupun di luar negeri, penting bagi suatu kantor akuntan publik untuk menanamkan nilai independensinya bagi seluruh anggotanya.

3. PENUTUP

Penelitian ini memiliki tujuan untuk menemukan faktor lain yang mempengaruhi independensi auditor melalui pendekatan interdisipliner, yaitu menggunakan teori sosiologi dan teori manajemen. Dari penelitian sebelumnya, faktor yang mempengaruhi independensi antara lain persaingan pasar audit, kebergantungan ekonomi/finansial, jasa non audit, masa penugasan auditor, dan kebebasan klien dalam memilih auditor. Namun, terdapat inkonsistensi hasil penelitian terdahulu dan beberapa pendapat yang menyatakan bahwa terdapat faktor lain yang mempengaruhi independensi. Peneliti menemukan faktor lain yang dapat mempengaruhi independensi auditor. Dari pendekatan teori sosiologi ditemukan bahwa modal sosial dan budaya etis diprediksi dapat mempengaruhi independensi auditor. Sedangkan dari pendekatan manajemen, pembelajaran organisasi dan *moral development* diprediksi juga dapat mempengaruhi independensi auditor. Implikasi dari hasil penelitian ini adalah memberikan usulan perbaikan atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi independensi auditor dan memberikan pemahaman yang lebih baik terhadap independensi auditor. Bagi penelitian berikutnya, dapat dilakukan penelitian empiris untuk menguji seberapa besar pengaruh variabel tersebut terhadap independensi auditor. Selain itu penelitian selanjutnya juga dapat menguji variabel tersebut sebagai variabel moderasi antara independensi terhadap variabel lain seperti kualitas audit, kinerja audit, opini audit, dll.

KAJIAN PUSTAKA

- Albeksh, HMA. 2016. Factors Affecting the Independence of the External Auditor within the Auditing Profession. *International Journal of Management and Commerce Innovations*, Vol. 4, Issue 2, pp: (680-689).
- Alleyne PA., & Devonish, D. 2006. Perceptions of Auditor Independence in Barbados. *Managerial Auditing Journal*. Vol 21: 621-635.
- Ashbaugh, H. (2004). Ethical Issues Related to the Provision of Audit and Non-Audit Services: Evidence from Academic Research. *Journal of Business Ethics*, Vol.52, No.2: 143–148.
- Beattie, V., Brandt, R., Fearnley, S. 1999. Perceptions of Auditor Independence: UK Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*. Vol. 8 No. 1: 67-107.
- Bourdieu. P. & Wacquant, L.J.D. 2007. *An Invitation to Reflexive Sociology*. Chicago: University of Chicago Press.
- Colby, A. Kohlberg, L., Gibbs, J. and Lieberman, M., 1983. A longitudinal study of moral judgement, in *Monographs of the Society for Research in Child Development*, 48 (series 200), 1- 107
- Coleman, J., 1988. Social Capital in the Creation of human capital. *Am. J. Social* 94 (S) S95-S120
- DeAngelo, L. E. 1981a. Auditor Independence, ‘Low Balling’, and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (2), 113-127.

- DeAngelo, L.E. 1981b. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3. pp: 183-199.
- Deis, DR., Giroux, GA. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*. Vol. 67. No.3: 462-479
- Dye, R. A. 1991. Informationally Motivated Auditor Replacement. *Journal of Accounting & Economics*. Vol. 14. 4: 347-374
- Early, C.E. and P.T. Kelly, 2004. "A note for ethics educational in an undergraduate auditing course: is there an Enron effect?" *Issues in Accounting Education*, 19 (1), February, p. 53-71.
- Fukuyama, F. 1995. *Trust: Social Virtues and the Creation of Prosperity*. NY: Free Press
- Hartlieb, S., Loy, T. R., & Eierle, B. 2019. Does community social capital affect asymmetric cost behaviour? *Management Accounting Research*.
- Hasan, M. M., & Habib, A. 2017. Social capital and idiosyncratic return volatility. *Australian Journal of Management*,
- Hay, David. 2015. The frontiers of auditing research, *Meditari Accountancy Research*, Vol. 23 Iss 2 pp. 158 – 174
- Hope, O., & Langli, J. C. 2010. Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting. *The Accounting Review*, Vol. 85 No. 2: 573–605
- Jenkins, DS., & Vermeer, TE. 2013. Audit firm rotation and audit quality: evidence from academic research. *Accounting Research Journal*, Vol. 26 No. 1: pp. 75-84.
- Kang, S. M., Hwang, I. T., & Hur, K. S. (2018). Non-audit Services and Auditor Independence Depending on Client Performance. *Australian Accounting Review*.
- Kaplan, R. L. 2004. The Mother of All Conflicts: Auditors and Their Clients. *Illinois Public Law Research Paper* (04-13).
- Key, Susan. 1999. Organizational Ethical Culture. Real or Imagined? *Journal of Business Ethics*. Vol. 20 No. 3: 217-225
- Knapp, M. C. (1985). Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review*, 60, 202-211.
- Kohlberg L, Gerhard Zecha, Paul Weingartner (eds.). 1987. *Theory and Decision Library 1*. Netherlands: Springer
- Levinthal, D. A. dan Fichman, M. 1988. Dynamics of Interorganizational Attachments: Auditor-Client Relationships. *Administrative Science Quarterly*, 345-369.