

J.06

**PENGARUH UKURAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK,
PERGANTIAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK,
SPESIALISASI AUDIT DI BIDANG INDUSTRI KLIEN
DAN INDEPENDENSI AKUNTAN PUBLIK TERHADAP
KUALITAS AUDIT SERTA IMPLIKASINYA PADA
KUALITAS *DISCLOSURE* LAPORAN KEUANGAN
(Survey Pada Kantor Akuntan Publik Terdaftar pada BAPEPAM-LK)**

*THE INFLUENCE OF AUDIT FIRM SIZE, ROTATION OF AUDIT FIRM,
INDUSTRY SPECIALIZATION AUDIT FIRM AND PUBLIC ACCOUNTANT
INDEPENDENCY ON AUDIT QUALITY AND IMPLICATION FOR
DISCLOSURE QUALITY OF FINANCIAL STATEMENT
(A Survey on Public Accountants Firm Listed at Capital Market Forum in Indonesia)*

ARTIKEL ILMIAH

Oleh:
Trinandari Prasetya Nugrahanti
NPM. 120130080057



PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS PADJADJARAN
BANDUNG
2013

1. Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan mempelajari tentang : (1) pengaruh ukuran KAP, pergantian KAP, spesialisasi audit di bidang industri klien, dan independensi akuntan publik terhadap kualitas audit, (2) pengaruh kualitas audit terhadap kualitas *disclosure* laporan keuangan.

Penelitian ini menggunakan metode deskriptif dan verifikatif, pengumpulan datanya menggunakan pendekatan survey dengan pendistribusian kuesioner pada 125 KAP yang terdaftar sebagai anggota BAPEPAM-LK, sedangkan unit observasinya akuntan publik yang bekerja pada KAP. Jenis data yang digunakan adalah data primer dengan media pengumpulan datanya melalui kuesioner. Uji validitas dan uji reliabilitas dilakukan terhadap kuesioner yang terkumpul, selanjutnya dilakukan pengujian hipotesis. Analisis data untuk pengujian hipotesis menggunakan analisis deskripsi SEM (*Structural Equation Modeling*).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: (1) terdapat pengaruh ukuran KAP, pergantian KAP, spesialisasi audit di bidang industri klien, dan independensi akuntan publik terhadap kualitas audit. (2) terdapat pengaruh kualitas audit terhadap kualitas *disclosure* laporan keuangan.

Kata kunci : ukuran KAP, pergantian KAP, Spesialisasi audit di bidang industri klien, independensi akuntan publik, kualitas audit dan kualitas *disclosure* laporan keuangan.

2. Abstract

The purposes of this research is to analyze and learn: (1) The influence of the audit firm size, rotation of audit firm, specialization in the fields of industry audit clients, and independence of public accountants on audit quality, (2) The influence of audit quality on the disclosure quality of the financial statements.

This research used descriptive method and verification, data collection using a survey approach with questionnaires distributed to 125 audit firm listed in member of BAPEPAM-LK, while the unit of observation is public accountants who worked at audit firm. The type of data used is primary data with media data collected through questionnaires. Validity and reliability tests have also been done on the entire collected questionnaires, furthermore, the data to hypothesis testing using analytical description of SEM (Structural Equation Modeling).

The results has shown that: (1) The audit firm size, rotation of audit firm, industry specialization audit firm dan independence of public effects the audit quality; (2) The audit quality effects the disclosure quality of financial statement.

Keywords: *Audit firm size, Rotation of audit firm, Industry specialization audit firm, Public Accountant Independency, Audit Quality, Disclosure quality of financial statement.*

3. Pendahuluan

Profesi akuntan publik memiliki tanggungjawab yang besar dalam menjalankan pekerjaannya dengan kecermatan profesional (*due professional care*) guna mengemban kepercayaan yang diberikan kepadanya oleh masyarakat. (Arens et al., 2012:164). Kantor akuntan publik menyediakan jasa untuk kepentingan masyarakat, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan. Audit tersebut terutama ditujukan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai laporan keuangan seperti investor, kreditur, calon kreditur dan instansi pemerintah. (Boynton dan Kell, 2006:16).

Menurut Arens, et al. (2012:24), “*Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria*”. Auditing merupakan proses pengumpulan dan pengevaluasian bukti sumber informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi itu dengan kriteria yang telah ditetapkan. Sedangkan Messier, et al., (2006:13) mengatakan auditing sebagai suatu proses sistematis mendapatkan dan mengevaluasi bukti-bukti secara obyektif mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk menyakinkan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Ketertarikan pada kualitas audit semakin meningkat setelah terjadinya skandal akuntansi kasus Enron di Amerika Serikat pada tahun 2001. (Duff,2004). Terbongkarnya skandal akuntansi yang terjadi Enron *Corporation*, WorldCom dan pada beberapa perusahaan publik di Amerika Serikat telah menyebabkan krisis kepercayaan publik pada kualitas audit yang dihasilkan oleh akuntan publik.(Duff,2004). Hal ini menjadi issue global dikarenakan skandal ini melibatkan peran auditor yaitu Arthur Andersen yang merupakan salah satu kantor akuntan publik terbesar *The big-five accounting firm*. (Choi, et al., 2010)

Beberapa tahun terakhir ini, terdapat berbagai macam fenomena audit yang menambah pesimisme terhadap kredibilitas profesi akuntan publik yang dipublikasikan di berbagai media, adalah sebagai berikut:

- (1) Ketua Badan Pemeriksa Keuangan, Anwar Nasution (2006), dengan keras mengatakan banyak kantor akuntan publik yang asal-asalan membuat laporan audit, sehingga mengakibatkan rendahnya kualitas audit.
- (2) Kepala Bapepam-LK, Fuady Rahmany (2007), melakukan penyelidikan terhadap adanya indikasi konspirasi antara akuntan publik dengan kliennya telah dilakukan oleh KAP HTM dalam mengaudit laporan keuangan PT. Great River International Tbk tahun buku 2003. Kasus tersebut muncul setelah adanya temuan auditor investigasi dari Bapepam yang mengindikasikan adanya akuntan publik tidak bersikap independen dalam melaksanakan audit untuk kepentingan umum, sehingga mengakibatkan rendahnya kualitas audit. Akuntan publik yang mengaudit PT. Great River International Tbk dibekukan ijinnya selama 2 tahun yaitu Partner JS.
- (3) Menteri Keuangan, Sri Mulyani Indrawati (2009), telah menetapkan pemberian sanksi pembekuan izin usaha kepada 8 (delapan) akuntan publik (AP) dan kantor akuntan publik (KAP), terhadap pelanggaran Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) oleh auditor atas kelalaian KAP dalam melaksanakan

tugas audit sehingga memperlemah kualitas audit. Departemen Keuangan dalam pengumuman yang diterima di Jakarta, menyebutkan, penetapan sanksi pembekuan izin usaha itu berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Mereka yang terkena sanksi disebutkan delapan AP dan KAP itu adalah: AP Drs. BN; AP Drs. HBM; AP Drs. DM; KAP Drs. DM; KAP MZ; KAP Drs.S; KAP Drs. AAB dan KAP Drs. MI.

- (4) Ketua Umum IAPI. Tia Adityasih (2011), mengatakan pergantian KAP dimulai sejak 2002 dengan alasan untuk menjaga independensi dan kualitas audit, namun pergantian KAP tidak efektif.. Dampaknya banyak KAP yang namanya berubah- ubah dengan mengganti partner untuk menjadikan entitas yang baru, dan ketika KAP itu benar-benar baru dalam mengaudit klien, sebenarnya menunjukkan sebuah kemunduran dari sebuah kualitas pekerjaan, menyebabkan kualitas audit menurun.
- (5) Anggota Komisi III DPR RI, Bambang Soesatyo (2011) mengungkapkan 3 (tiga) staf Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang menjadi penanggungjawab mengaudit skandal Bank Century sebagai auditor forensik tidak memiliki sertifikat *Certified Fraud Examiner* (CFE). Akibatnya audit forensik BPK terhadap skandal Bank Century terutama menyangkut aliran dana talangan (*bail out*) milik Negara sebesar Rp 6,7 Trilyun tidak terungkap. Hal ini menunjukkan rendahnya kualitas audit.
- (6) Direktur Pencatat Bursa Efek Indonesia. Eddy Sugito (2011), mengemukakan bahwa dari 432 perusahaan yang terdaftar di Bursa hanya sekitar 75%-80% laporan keuangan Emiten telah memenuhi standar pelaporan keuangan dan sudah diaudit. Sedangkan sebanyak 25% laporan keuangan yang belum memenuhi standar tersebut, salah satunya disebabkan kesalahan akuntan publik kurang mereview penyajian dan pengungkapan secara *full disclosure* laporan keuangan yang dibuat klien, mengakibatkan penurunan kualitas audit.
- (7) Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (Bapepam – LK). Nurhaida (2012), mengharapkan masukan dan saran kepada seluruh *stakeholders*, atas draft revisi rencana perubahan Peraturan Bapepam-LK tentang Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten, yang dikenal dengan aturan VIII G 7. Perubahan tersebut meliputi pedoman mengenai struktur, isi, persyaratan dalam penyajian dan pengungkapan laporan keuangan yang harus disampaikan emiten atau perusahaan publik, baik untuk keperluan penyajian kepada masyarakat umum maupun kepada Bapepam LK. Perubahan ini terjadi karena tahun 2012 sebagai tahun konvergensi PSAK berbasis IFRS.
- (8) Kepala Bapepam-LK A. Fuad Rahmany (2012), akan melakukan inspeksi terhadap Kantor Akuntan Publik dan akuntan publik yang terdaftar di Bapepam-LK. Hal ini dilakukan untuk meningkatkan keandalan dan kredibilitas pelaporan keuangan oleh para pelaku pasar modal Indonesia.
- (9) Pakar audit forensik dari Universitas Indonesia (UI), Theodorus M. Tuanakotta (2012), mengatakan akuntan publik mewaspada *audit failures* yaitu seorang akuntan publik bisa saja memberikan pendapat atau opini yang keliru. Hal itu disebabkan karena KAP menerima klien dari industri yang tidak dikuasainya dan tidak ada upaya untuk memahami industri tersebut

merupakan salah satu contoh dari benih-benih kegagalan audit, sehingga melemahkan kualitas audit. Bapak Theo memberikan contoh kasus di India yang melibatkan salah satu *the big four*, yang entitasnya bernama Satyam Computer Services, Ltd. Laporan keuangan yang diaudit mencantumkan *cash and bank* sebesar Rupee 50,4 miliar atau setara dengan USD 1,04 miliar, yang sesungguhnya tidak ada (fiktif). Kasus ini berujung pada pengeblosan pejabat Satyam maupun auditor lokalnya ke penjara. Jaringan internasionalnya juga diwajibkan membayar gugatan ganti rugi dalam jumlah besar, di antaranya melalui litigasi di Amerika Serikat, untuk melindungi kepentingan pemegang saham. Selanjutnya beberapa pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik di Indonesia tahun 2009 disajikan dalam tabel 1.1 berikut ini.

Bertolak dari kasus-kasus audit tersebut, mengakibatkan turunnya kepercayaan publik terhadap profesi akuntan publik atas rendahnya kualitas audit yang dilakukannya. Kualitas audit sebagai kemungkinan (*probability*) dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan dapat mendeteksi dan melaporkan suatu pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien. Probabilitas penemuan suatu pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan independensi auditor tersebut. (De Angelo, 1981).

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), (2011) audit yang dilaksanakan auditor tersebut dapat berkualitas jika memenuhi ketentuan atau standar auditing. Standar auditing juga mencakup mutu profesional (*professional qualities*) auditor independen, pertimbangan (*judgment*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit.

DeAngelo (1981), mengatakan bahwa kualitas audit yang dilakukan oleh akuntan publik dapat dilihat dari ukuran KAP yang melakukan audit. Ukuran KAP dipersepsikan kualitas audit yang membedakan KAP besar (*Big four accounting firms*) dan KAP kecil (*Non big four accounting firms*). Perbedaan tersebut dilakukan berdasarkan jumlah klien yang dilayani oleh suatu KAP, jumlah rekan dan auditor yang bergabung, serta total pendapatan yang diperoleh dalam satu periode.

Penerapan ketentuan pergantian kantor akuntan publik yang bersifat wajib juga dilandasi alasan teoritis bahwa penerapan pergantian akuntan publik dan KAP diharapkan akan meningkatkan independensi auditor baik secara tampilan maupun secara fakta. Pembatasan pergantian kantor akuntan publik merupakan usaha untuk mencegah auditor terlalu dekat berinteraksi dengan klien sehingga mengganggu independensinya. (Myers et al., 2003).

Myers et al. (2003), menunjukkan bahwa, kewajiban pergantian KAP itu penting jika kualitas audit memburuk. Pengawasan auditor atas pengelolaan perusahaan selama satu periode akuntansi menjadi alat yang penting bagi investor untuk mendapatkan jaminan atas kewajaran laporan keuangan. Chi et al. (2009) menunjukkan investor menerima kewajiban pergantian KAP karena bisa meningkatkan kualitas audit. Bluoin et al. (2007) dan Williams (1996) mengemukakan bahwa pergantian auditor oleh klien dengan tujuan untuk memperbaiki sistem pengawasan.

O'Keefe (1994) menunjukkan bahwa spesialisasi audit di bidang industri klien berhubungan positif dengan kualitas audit. Hal ini diukur

dengan adanya penilaian ketaatan dan kepatuhan akuntan publik terhadap *auditing standard* (GAAS) yang lebih besar bagi akuntan publik dengan spesialisasi industri daripada akuntan publik *non-industry specialization*. Kantor akuntan publik yang memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pemahaman yang lebih baik tentang risiko audit, khususnya yang mewakili industri tersebut. Spesialisasi dalam industri tertentu menjadi sebuah tren dan para peneliti menemukan bahwa audit dengan spesialisasi menghasilkan penghematan finansial dan keuntungan dalam kualitas. (Hogan and Jeter, 1999).

Menurut Arens et al. (2012: 235), pentingnya pemahaman mengenai bisnis dan industri klien serta pengetahuan tentang operasi perusahaan sangat penting untuk dapat dilakukannya audit yang memadai. Gull, Fung, & Jaggi (2009) menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi dalam industri klien tertentu lebih memiliki kemampuan dan pemahaman yang mendalam mengenai karakteristik dan resiko bisnis klien dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi.

Shockley (1981), menunjukkan bahwa kantor akuntan publik yang memberikan jasa konsultasi manajemen kepada klien yang diaudit dapat meningkatkan risiko rusaknya independensi yang lebih besar dibandingkan yang tidak memberikan jasa tersebut. Tingkat persaingan antar kantor akuntan publik juga dapat meningkatkan resiko rusaknya independensi akuntan publik. Kantor akuntan publik yang lebih kecil mempunyai risiko kehilangan independensi yang lebih besar dibandingkan kantor akuntan publik yang lebih besar.

Deis dan Giroux (1992), mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi klien. Temuan pelanggaran yaitu mengukur kualitas audit berkaitan dengan pengetahuan dan keahlian auditor. Sedangkan pelaporan pelanggaran tergantung kepada dorongan auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut. Dorongan ini akan tergantung pada independensi yang dimiliki auditor tersebut. Ada banyak faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor, antara lain pengetahuan dan pengalaman. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan mengenai bidang auditing, akuntansi, dan industri klien.

Arens, et al. (2012:793), mengatakan sebelum menyelesaikan audit auditor harus melakukan evaluasi akhir apakah *disclosure* laporan keuangan telah memenuhi semua tujuan penyajian dan pengungkapan. Auditor juga harus mengevaluasi apakah keseluruhan penyajian dari laporan keuangan dan catatan kaki yang berhubungan sudah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang diterima umum (GAAP). Arens et., al. (2012:799), mengatakan hasil akhir review auditor terhadap pengungkapan dalam laporan keuangan atas setiap audit dituangkan dalam bentuk daftar pemeriksaan pengungkapan laporan keuangan (*financial statement disclosure checklist*).

Wolk, Jere dan Ternay (1989), mengatakan bahwa *disclosure* laporan keuangan berhubungan dengan penyajian informasi, baik yang terdapat dalam laporan keuangan (*financial statements*) maupun komunikasi tambahan (*supplementary communication*) yang terdiri atas catatan kaki, informasi tentang

kejadian setelah tanggal neraca (*subsequent event*), analisis manajemen atas operasi perusahaan di masa mendatang, perkiraan keuangan dan operasi, serta informasi lainnya.

Copley (1991), menyatakan bahwa KAP yang melakukan audit dengan kualitas yang tinggi akan berpengaruh secara positif pada penyajian dan *disclosure* yang disajikan dalam laporan keuangan kliennya.

Imhoff (1992), menyatakan kualitas *disclosure* laporan keuangan dapat diukur dan dapat digunakan untuk menilai manfaat potensial dari sisi laporan keuangan tahunan. Dengan tingginya kualitas *disclosure* laporan keuangan sangat berkaitan dengan kelengkapan pengungkapannya. Hal ini berarti bahwa laporan keuangan merupakan salah satu bagian yang terpenting dari seluruh informasi yang diperlukan oleh manajemen, terutama berhubungan dengan data keuangan suatu perusahaan agar dapat memenuhi kebutuhan informasi bagi pihak yang berkepentingan, baik pihak luar maupun pihak dalam perusahaan itu sendiri.

Walace et al. (1994), melakukan penelitian terhadap kelengkapan pengungkapan dalam laporan tahunan perusahaan yang mencerminkan karakteristik perusahaan. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa indeks kelengkapan *disclosures* menunjuk pada tingkat kelengkapan sebagai karakteristik kualitas *disclosures* dalam laporan keuangan.

Sehubungan dengan fenomena yang diungkapkan dalam latar belakang, maka penelitian ini berusaha menganalisis kualitas *disclosure* laporan keuangan dan kualitas audit dapat ditingkatkan jika ukuran kantor akuntan publik memadai, terdapatnya pergantian kantor akuntan publik, memiliki kemampuan spesialisasi audit di bidang industri klien dan akuntan publik menjaga independensinya. Berdasarkan hal tersebut, maka penulis mengambil inisiatif untuk melakukan penelitian dalam bentuk disertasi dengan judul: “Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik, Pergantian Kantor Akuntan Publik, Spesialisasi Audit Di Bidang Industri Klien dan Independensi Akuntan Publik terhadap Kualitas Audit serta Implikasinya pada Kualitas *Disclosure* Laporan Keuangan (Survei pada Kantor Akuntan Publik Terdaftar BAPEPAM LK) ”.

3.1 Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang penelitian, maka dapat dirumuskan masalah yang akan dikaji dalam penelitian ini adalah :

- 1). Seberapa besar pengaruh ukuran kantor akuntan publik, pergantian kantor akuntan publik, spesialisasi audit di bidang industri klien dan independensi akuntan publik terhadap kualitas audit baik secara parsial maupun simultan.
- 2). Seberapa besar pengaruh kualitas audit terhadap kualitas *disclosure* laporan keuangan.

3.2 Maksud dan Tujuan Penelitian

3.2.1 Maksud Penelitian

Maksud penelitian ini untuk mendapatkan bukti empiris dilapangan mengenai seberapa besar pengaruh ukuran kantor akuntan publik, pergantian kantor akuntan publik, spesialisasi audit di bidang industri klien, independensi akuntan publik terhadap kualitas audit dan implikasinya terhadap kualitas *disclosure* laporan keuangan.

3.2.2 Tujuan Penelitian

Tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui :

- 1). Pengaruh ukuran kantor akuntan publik, pergantian kantor akuntan publik, spesialisasi audit di bidang industri klien, independensi akuntan publik terhadap kualitas audit baik secara parsial maupun simultan.
- 2). Pengaruh kualitas audit terhadap kualitas *disclosure* laporan keuangan.

4. Metode Penelitian

Metode penelitian adalah cara ilmiah yang digunakan untuk mendapatkan data dengan tujuan dan kegunaan tertentu. (Sugiyono,2008:2). Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan metode deskriptif dan verifikatif yaitu merupakan penelitian yang berupaya menguji jawaban masalah yang bersifat sementara (hipotesis) dengan jenis penelitian menggunakan metode survey penjelasan (*explanatory survey metode*). (Cooper & Schindler, 2006:154). Menurut Sugiyono (2008), penelitian verifikatif atau disebut juga penelitian pengujian hipotesis (*hypotheses testing*) yaitu penelitian yang bertujuan menguji kebenaran teori atau hasil penelitian yang sudah ada sebelumnya, yang dirumuskan dalam hipotesis penelitian. Karena sebelum diuji atau diverifikasi, variabel penelitian ini juga akan dijelaskan atau dideskripsikan.

Berdasarkan jenis investigasinya, penelitian ini termasuk dalam penelitian kausal karena penelitian ini ingin menemukan penyebab atau hubungan sebab akibat dari satu atau lebih masalah seperti yang telah dinyatakan dalam rumusan masalah. (Sekaran dan Bougie, 2010:110). Sedangkan berdasarkan horizon waktu penelitian ini adalah *cross sectional* yaitu penelitian yang dilakukan pada periode waktu tertentu dan untuk mengumpulkan data yang berkaitan dalam rangka menemukan jawaban atas pertanyaan penelitian. (Sekaran dan Bougie, 2010:119).

Selanjutnya operasionalisasi variabel pada penelitian ini dapat dilihat pada tabel sebagai berikut :

Tabel 4.1
Operasionalisasi variable

Nama Variabel	Dimensi	Indikator	Skala Pengukuran	No. Kuesioner
Ukuran KAP (ξ_1) Messier <i>et. al.</i> , (2008) Arens <i>et al.</i> ,(2012) Colbert <i>et. al.</i> , (1999) Suhaib Aamir dan Umar Farooq, (2011) DeAngelo (1981)	1.Klien	Jumlah Klien	Rasio	1
	2.Partner	Jumlah Partner/ Rekan	Rasio	2
	3.Auditor	Jumlah tenaga auditor	Rasio	3
	4.Kantor Cabang	Jumlah kantor cabang/wilayah operasi	Rasio	4
	5.Pendapatan	Total pendapatan	Rasio	5
Pergantian KAP (ξ_2)	1. Audit Tenur	Lamanya masa pergantian audit	Ordinal	6,7

Nama Variabel	Dimensi	Indikator	Skala Pengukuran	No. Kuesioner
Brody Moscove(1998; Myers (2003) Suhaib Aamir <i>et. al.</i> , (2011) Andrew B. Jackson, (2008) Carey dan Simnett, (2006) Johnson <i>et. al.</i> , (2002)	2. Hubungan dengan klien	Lamanya hubungan kedekatan dengan Klien	Ordinal	8
	3. Penugasan Audit	Kepentingan penugasan audit	Ordinal	9,10,11
Spesialisasi auditor di bidang industri klien (ξ_3) Carcello <i>et al.</i> (1992) Arens <i>et al.</i> (2012) Gramling dan Stone (2001) Craswell <i>et al.</i> (1995) Beasley dan Petroni, (2001) Knechel, <i>et al.</i> (2007) Lee (2007)	1. Pemahaman Industri Klien	a. Jenis pengalaman di bidang industri klien	Ordinal	12,13,14
		b. Pelatihan teknis khusus	Ordinal	15, 16
		c. Penerimaan dan pemeliharaan hubungan dengan klien	Ordinal	17
		d. Pengembangan profesional	Ordinal	18
Independensi (ξ_4) David Flint (1988) Mautz & Sharaf (1961) Arens <i>et al</i> (2012)	1. Independensi dalam program audit	a. Bebas dari intervensi manajerial	Ordinal	19
		b. Bebas intervensi prosedur audit	Ordinal	20
		c. Bebas persyaratan	Ordinal	21
	2. Independensi dalam verifikasi	a. Bebas mengakses data	Ordinal	22
		b. Dapat bekerjasama	Ordinal	23
		c. Bebas memperoleh bukti audit		24
		d. Bebas dari kepentingan pribadi	Ordinal	25
	3 Independensi dalam pelaporan	a. .Bebas dari keinginan pribadi	Ordinal	26
		b. Bebas dari tekanan pihak lain	Ordinal	27
		c. Menghindari kata menyesatkan	Ordinal	28
d. Bebas menggunakan judgment		Ordinal	29	
Kualitas Audit	1. Kualitas Teknik	a. Kemampuan audit	Ordinal	30,31
		b. Tim audit memiliki kompetensi teknis		32,33

Nama Variabel	Dimensi	Indikator	Skala Pengukuran	No. Kuesioner
(η ₁) De Angelo,(1981) Deis dan Giroux (1992) Arens <i>et. al.</i> , (2011) Wallace (1995)		c.Supervisi pimpinan pelaksanaan		34
		d. Memahami resiko dan sistem pengendalian internal klien		35
		e. Melaporkan temuan audit		36
	2. Kualitas Jasa	a. Jaminan	Ordinal	37,38,39,40
		b. Responsif	Ordinal	41,42,43,44,45
		c. Jasa non Audit	Ordinal	46
	3. Hubungan auditor- Klien	Keahlian dan pengalaman	Ordinal	47,48,49
Kualitas disclosure Laporan Keuangan (η ₂) Hendrikson dan Breda (1992) Arens <i>et. al.</i> (2012) Copley (1991)	1. <i>Presentatio n and disclosure</i>	Tingkat <i>Disclosure</i>	Ordinal	50,51,52,53,54
	2. <i>Contingencies</i>	Ketidakpastian	Ordinal	55,56
	3. Kebijakan dan perubahan akuntansi	a. Kebijakan Akuntansi	Ordinal	57,58,59
		b. Perubahan Akuntansi	Ordinal	60
	4. <i>Subsequent Event</i>	a. Peristiwa Setelah tanggal Neraca	Ordinal	61
		b. Keterikatan dengan suatu perjanjian	Ordinal	62,63
	5. Rencana Manajemen	a. Perubahan rencana manajemen	Ordinal	64,65
		f. Perkembangan penerapan PSAK dan peraturan baru	Ordinal	66

Sumber: diolah dari berbagai sumber oleh penulis

Sumber data pada penelitian ini adalah sumber primer dan sekunder. Menurut Sugiyono (2008,136) sumber primer adalah sumber data yang langsung memberikan data kepada pengumpul data. Sedangkan data sekunder yang juga digunakan, berupa data mengenai hasil penelitian sebelumnya (jurnal-jurnal) dan literature-literatur yang relevan dengan penelitian ini

Teknik pengukuran yang digunakan untuk mengubah data-data kualitatif dari kuisisioner menjadi suatu ukuran data kuantitatif adalah *Summated Rating Method : Likert Schale* (Skala Likert). Menurut Sugiono (2004:86), Skala Likert

digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Dalam penelitian fenomena sosial ini telah ditetapkan secara spesifik oleh peneliti, selanjutnya ditetapkan sebagai variabel penelitian. Dengan skala likert, maka variabel yang akan diukur dijabarkan sebagai titik tolak untuk menyusun item-item instrumen berupa pernyataan ataupun pertanyaan. Ukuran yang digunakan untuk menilai jawaban-jawaban yang diberikan dalam menguji variabel independen yaitu lima tingkatan, bergerak dari 1 sampai 5.

Populasi pada penelitian ini adalah Kantor Akuntan Publik yang terdaftar di BAPEPAM-LK. Sasaran populasi (*target population*) dalam penelitian ini adalah *partner* KAP yang merupakan anggota BAPEPAM-LK di Indonesia. Menurut buku *Directory* IAPI tahun 2012 yang disusun oleh Institut Akuntan Publik Indonesia terdapat 178 Kantor Akuntan Publik yang terdaftar di BAPEPAM-LK.

Penarikan sampel dilakukan dengan teknik probabiliti yang memberikan peluang yang sama bagi setiap anggota populasi untuk terpilih. Teknik penarikan sample dari populasi yang dipakai adalah *random sampling*. Pemilihan sampel secara acak menggunakan bantuan tabel angka random. Tabel angka random ini dibuat dengan menggunakan fasilitas komputer melalui program *Excel*. Adapun teknik pemilihan sampel yang digunakan dalam penelitian ini mengacu pada teknik yang diuraikan oleh Arens *et al.* (2012: 522-527).

5. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Sebelum menyampaikan hasil dan pembahasan penelitian, akan disampaikan terlebih dahulu gambaran atau profil unit analisis pada penelitian ini adalah KAP yang terdaftar di BAPEPAM-LK.

5.1 Analisis Deskriptif Data Variabel Penelitian

5.1.1 Analisis Tanggapan Responden Mengenai Ukuran Kantor Akuntan Publik

Ukuran kantor akuntan publik diukur menggunakan 5 (lima) dimensi dan dioperasionalisasikan menjadi 5 butir pernyataan.

Tabel 5.1
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Jawaban Responden Mengenai
Ukuran Kantor Akuntan Publik

No.	Dimensi	Rata-RataSkor	Interval	Kategori
1	Jumlah Klien	3,31	3 – 4	Cukup
2	Jumlah Partner/ Rekan	2,46	2 -3	Kecil
3	Jumlah tenaga auditor	2,38	2 -3	Kecil
4	Jumlah kantor cabang/wilayah operasi	2,18	2 – 3	Kecil
5	Total pendapatan	3,22	3 – 4	Cukup
Grand Mean		2,71	2 -3	Kecil

5.1.2 Analisis Tanggapan Responden Mengenai Pergantian KAP

Pergantian kantor akuntan publik diukur menggunakan 3 (tiga) dimensi dan dioperasionalisasikan menjadi 6 butir pernyataan.

Tabel 5.2
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Jawaban Responden Mengenai
Pergantian Kantor Akuntan Publik

No	Dimensi	Rata-Rata Skor	Interval	Kategori
1	Audit Tenur	4,09	4– 5	Lama
2	Kedekatan dengan Klien	4,04	4– 5	Lama
3	Penugasan audit	3.61	3 – 4	Cukup Lama
Grand Mean		3,84	3 – 4	Cukup Lama

5.1.3 Analisis Tanggapan Responden Mengenai Spesialisasi Auditor di Bidang Industri Klien

Spesialisasi auditor dibidang industri klien diukur menggunakan 1 (satu) dimensi dan dioperasionalkan menjadi 4 (empat) indikator serta 7 (tujuh) butir pernyataan.

Tabel 5.3
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Jawaban Responden Mengenai
Spesialisasi Audit di Bidang Industri Klien

	Indikator	Rata-RataSkor	Interval	Kategori
1	Jenis pengalaman di bidang industri klien	3,48	3 – 4	Cukup
2	Pelatihan teknis khusus	3,46	3 – 4	Cukup
3	Penerimaan dan pemeliharaan hubungan dengan klien	3,41	3 – 4	Cukup
4	Pengembangan professional	3,30	3 – 4	Cukup
Grand Mean		3.44	3 – 4	Cukup

5.1.4 Analisis Tanggapan Responden Mengenai Independensi Akuntan Publik

Independensi akuntan publik diukur menggunakan 3 (tiga) dimensi dan dioperasionalkan menjadi 11 butir pernyataan.

Tabel 5.4
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Jawaban Responden Mengenai
Independensi Akuntan Publik

	Dimensi	Rata-Rata Skor	Interval	Kategori
1	Independensi dalam program audit	4,13	4-5	Tinggi
2	Independensi dalam verifikasi	3,52	3- 4	Cukup
3	Independensi dalam Pelaporan	3,36	3- 4	Cukup
Grand Mean		3,63	3- 4	Cukup

5.1.5 Analisis Tanggapan Responden Mengenai Kualitas Audit

Kualitas audit diukur menggunakan 3 (tiga) dimensi dan dioperasionalkan menjadi 20 butir pernyataan.

Tabel 5.5
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Jawaban Responden Mengenai Kualitas Audit

No	Dimensi	Rata-Rata Skor	Interval	Kategori
1	Kualitas Teknik	3,41	3 – 4	Cukup
2	Kualitas Jasa	3,50	3 – 4	Cukup
3	Hubungan Auditor-Klien	3,32	3 – 4	Cukup
Grand Mean		3,44	3 – 4	Cukup

5.1.6 Analisis Tanggapan Responden Mengenai Kualitas *Disclosure* Laporan Keuangan

Kualitas *disclosure* laporan keuangan diukur menggunakan 5 (lima) dimensi dan dioperasionalisasikan menjadi 17 butir pernyataan.

Tabel 5.6
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Jawaban Responden Mengenai Kualitas *Disclosure* Laporan Keuangan

	Dimensi	Rata-Rata Skor	Interval	Kategori
1	<i>Presentase and disclosure</i>	3.37	3 – 4	Cukup
2	<i>Contingencies</i>	3.82	3 – 4	Cukup
3	Kebijakan dan perubahan akuntansi	3.53	3 – 4	Cukup
4	<i>Subsequent Event</i>	3.48	3 – 4	Cukup
5	Rencana Manajemen	3.37	3 – 4	Cukup
Grand Mean		3,48	3 – 4	Cukup

5.2 Pembahasan

5.2.1 Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik, Pergantian Kantor Akuntan Publik, Spesialisasi Audit di Bidang Industri Klien dan Independensi Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit

Hasil pengujian pengaruh ukuran kantor akuntan publik, pergantian kantor akuntan publik, spesialisasi audit di bidang industri klien dan independensi akuntan publik terhadap kualitas audit menunjukkan bahwa nilai F_{hitung} sebesar (57,796.) lebih besar dari F_{kritis} (2,447), karena nilai F_{hitung} lebih besar dari pada F_{kritis} dimana pada tingkat kekeliruan 5% maka keputusan uji adalah menolak hipotesis nol sehingga hipotesis alternative diterima. Jadi berdasarkan hasil pengujian dengan tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan bahwa ukuran kantor akuntan publik, pergantian kantor akuntan publik, spesialisasi audit di bidang industri klien dan independensi akuntan publik secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit pada kantor akuntan publik yang terdaftar di BAPEPAM-LK di Indonesia. Secara simultan ukuran kantor akuntan publik, pergantian kantor akuntan publik, spesialisasi audit di bidang industri klien dan independensi akuntan publik memberikan pengaruh sebesar 65,83% terhadap kualitas audit pada kantor akuntan publik yang terdaftar di BAPEPAM-LK di Indonesia. Menurut Sugiyono (2006:183) kategori dalam koefisien korelasi ukuran kantor akuntan publik, pergantian kantor akuntan publik, spesialisasi audit di bidang industri klien dan independensi akuntan publik mempunyai hubungan yang **kuat** terhadap kualitas audit. Kuat lemahnya hubungan mengacu pada pendapat Sugiyono (2006:183), yang menentukan bahwa besaran 0,600-0,7999

berada dalam klasifikasi **kuat**. Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden KAP mengenai kualitas audit berada pada interval 3-4 yaitu sebesar 3,44 yang berarti masih berada dalam kategori **cukup berkualitas**.

Berdasarkan hasil ini dapat diinterpretasikan bahwa kualitas audit akan meningkat, apabila ukuran KAP dalam melakukan audit memiliki kemampuan akan memberikan audit yang berkualitas dengan menerapkan standar audit yang termuat dalam SPAP, adanya masa pergantian KAP sesuai lamanya masa perikatan dengan klien yang sama, adanya peningkatan kemampuan spesialisasi auditor di bidang industri klien sehingga akan merespon akuntan publik memiliki independensi yang tinggi dan selalu menjaga independensinya.

Kualitas audit mengacu pada standar yang berkenaan dengan kriteria atau ukuran mutu pelaksanaan. (Boynton dan Kell, 2006:7; Lowenshon, *et al*, 2005; GAO, 2007). Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) (2011), audit yang dilaksanakan akuntan publik tersebut dapat berkualitas jika memenuhi ketentuan atau standar auditing. Standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu akuntan publik memenuhi tanggungjawab profesionalnya atas laporan keuangan yang diaudit. Standar auditing ini mencakup juga kualitas profesional (*professional qualities*) akuntan publik dan pertimbangan (*judgment*) yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan penyusunan laporan audit

5.2.2 Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit

Hasil pengujian pengaruh ukuran kantor akuntan publik dengan kualitas audit ditunjukkan dengan nilai absolute t_{hitung} variabel ukuran kantor akuntan publik sebesar (4,5964) lebih besar dari t_{kritis} (1,96). maka pada tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak H_0 sehingga H_a diterima. Jadi berdasarkan hasil pengujian dengan tingkat kepercayaan 95% disimpulkan bahwa ukuran kantor akuntan publik memberikan pengaruh sebesar 17,99% terhadap kualitas audit pada kantor akuntan publik yang terdaftar di BAPEPAM-LK di Indonesia. Menurut Sugiyono (2006:183) kategori dalam koefisien korelasi ukuran kantor mempunyai hubungan yang **sangat lemah** terhadap kualitas audit. Kuat lemahnya hubungan mengacu pada pendapat Sugiyono (2006:183), yang menentukan bahwa besaran 0,000-0,199 berada dalam klasifikasi **sangat lemah**. Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden KAP mengenai ukuran KAP berada pada interval 2-3 yaitu sebesar 2,71 Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai ukuran KAP sebesar 2,71 yang berarti masih berada dalam kategori **kecil ukuran KAP-nya**, artinya ukuran KAP pada sebagian besar responden KAP yang terdaftar sebagai anggota BAPEPAM-LK termasuk dalam kategori kecil artinya masih terdapat beberapa kelemahan dan kendala yang dihadapi KAP lokal dalam mengaudit perusahaan terbuka/multinasional, dimana masih terdapat KAP yang memiliki jumlah klien yang kurang dari 50 klien, memiliki jumlah partner atau rekan kurang dari 3 orang, memiliki jumlah auditor tenaga profesional kurang dari 50 orang, memiliki kantor cabang hanya berada di satu lokasi kota saja dan memiliki rata-rata pendapatan kurang dari 2 milyar rupiah dalam setahun.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh DeAngelo (1981); Watts dan Zimmerman (1986); Davidson & Neu (199); Firth dan Liao Tan (1998); Krishnan dan Schauer (2001); Francis dan Michael Yu (2009); Choi, Kim dan Zang (2010) dan Chan dan Wu (2011), dengan hasil penelitian yang menunjukkan bukti empiris bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh ukuran kantor akuntan publik.

5.2.3 Pengaruh Pergantian Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit

Hasil pengujian pengaruh pergantian kantor akuntan publik dengan kualitas audit ditunjukkan dengan nilai absolute t_{hitung} variabel pergantian kantor akuntan publik sebesar (2,8461) lebih besar dari t_{kritis} (1,96), maka pada tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak H_0 sehingga H_a diterima. Jadi berdasarkan hasil pengujian dengan tingkat kepercayaan 95% disimpulkan bahwa pergantian kantor akuntan publik memberikan pengaruh sebesar 10,70% terhadap kualitas audit pada kantor akuntan publik yang terdaftar di BAPEPAM-LK di Indonesia. Menurut Sugiyono (2006:183) kategori dalam koefisien korelasi pergantian kantor akuntan publik mempunyai hubungan yang **sangat lemah** terhadap kualitas audit. Kuat lemahnya hubungan mengacu pada pendapat Sugiyono (2006:183), yang menentukan bahwa besaran 0,000-0,199 berada dalam klasifikasi **sangat lemah**. Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden KAP mengenai pergantian KAP berada pada interval 3-4 yaitu sebesar 3,84. Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai pergantian KAP sebesar 3,84 yang berarti masih berada dalam kategori cukup lama dalam melakukan masa pergantian KAP, artinyaartinya masih terdapat beberapa kelemahan adanya masa audit tenur yang lama dan masih adanya KAP memiliki hubungan kedekatan dengan klien relative lama serta masih adanya penugasan audit sesuai dengan keinginan klien, sehingga hal tersebut dapat mengganggu independensi dan objektivitas auditor dalam melakukan audit.

Berdasarkan hasil ini dapat diinterpretasikan bahwa pergantian kantor akuntan publik berpengaruh pada kualitas audit. Dengan kata lain masa pergantian kantor akuntan publik maka berpengaruh pada tingginya kualitas audit.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Myers et al. (2003); Carcello dan Nagy (2004); Davis *et al.* (2007); Geiger dan Raghunandan (2002); Gosh dan Moon (2005); Chi *et al.* (2009); Knechel *et al.* (2007) dan Jackson Andrew et al. (2008), dengan hasil penelitian yang menunjukkan bukti empiris bahwa bahwa kualitas audit akan meningkat melalui adanya pergantian kantor akuntan publik.

5.2.4 Pengaruh Spesialisasi Audit di Bidang Industri Klien Terhadap Kualitas Audit.

Hasil pengujian pengaruh spesialisasi audit di bidang industri klien dengan kualitas audit ditunjukkan dengan nilai absolute t_{hitung} variabel spesialisasi audit di bidang industri klien sebesar (3,4343) lebih besar dari t_{kritis} (1,96), maka pada tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak H_0 sehingga H_a diterima. Jadi berdasarkan hasil pengujian dengan tingkat kepercayaan 95% disimpulkan bahwa spesialisasi audit di bidang industri klien memberikan pengaruh sebesar 14,99% terhadap kualitas audit pada kantor akuntan publik yang terdaftar di BAPEPAM-

LK di Indonesia. Menurut Sugiyono (2006:183) kategori dalam koefisien korelasi spesialisasi audit di bidang industri klien mempunyai hubungan yang **sangat lemah** terhadap kualitas audit. Kuat lemahnya hubungan mengacu pada pendapat Sugiyono (2006:183), yang menentukan bahwa besaran 0,000-0,199 berada dalam klasifikasi **sangat lemah**. Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden KAP mengenai spesialisasi audit di bidang industri klien berada pada interval 3-4 yaitu sebesar 3,44. Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai spesialisasi audit di bidang industri klien sebesar 3,44 yang berarti masih berada dalam kategori **cukup memiliki kemampuan spesialisasi audit (audit khusus)** di bidang industri klien, artinya **masih terdapat rendahnya kemampuan spesialisasi yang dimiliki auditor di bidang industri klien** yaitu masih adanya auditor di beberapa KAP yang belum memiliki pengalaman dibidang industri klien, belum memiliki pelatihan teknis khusus seperti auditor forensik dengan memiliki sertifikat *Certified Fraud Examiner (CFE)* dan rendahnya pengembangan profesi akuntan publik dibidang industri klien.

Berdasarkan hasil ini dapat diinterpretasikan bahwa spesialisasi audit di bidang industri klien berpengaruh pada kualitas audit. Dengan kata lain adanya kemampuan auditor memiliki spesialisasi di bidang industri klien maka akan meningkatkan kualitas audit.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh O'Keefe (1994); Hogan and Jeter (1999); Knechel *et al* (2007); Kimberly A. Dunn dan Terrance Skanz (2009); Craswell *et al* (1995); Beasley dan Petrioni, (2001); Kenchel *et al* (2007); Lee (2007); Mike Stein dan Brian Cadman (2005); Carcello et al. (1992) dan Gull, Fung, & Jaggi (2009), dengan hasil penelitian yang menunjukkan bukti empiris bahwa bahwa kualitas audit akan meningkat dengan adanya kemampuan auditor memiliki spesialisasi audit di bidang industri klien.

5.2.5 Pengaruh Independensi Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit

Hasil pengujian pengaruh independensi akuntan publik dengan kualitas audit ditunjukkan dengan nilai absolute t_{hitung} variabel independensi akuntan publik sebesar (5,9345) lebih besar dari t_{kritis} (1,96), maka pada tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak H_0 sehingga H_a diterima. Jadi berdasarkan hasil pengujian dengan tingkat kepercayaan 95% disimpulkan bahwa independensi akuntan publik memberikan pengaruh sebesar 22,15% terhadap kualitas audit pada kantor akuntan publik yang terdaftar di BAPEPAM-LK di Indonesia. Menurut Sugiyono (2006:183) kategori dalam koefisien korelasi independensi akuntan publik mempunyai hubungan yang **lemah** terhadap kualitas audit. Kuat lemahnya hubungan mengacu pada pendapat Sugiyono (2006:183), yang menentukan bahwa besaran 0,200-0,399 berada dalam klasifikasi **lemah**. Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden KAP mengenai independensi akuntan publik berada pada interval 3-4 yaitu sebesar 3,63. Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai independensi akuntan publik sebesar 3,63 yang berarti masih berada dalam kategori **cukup independen**, artinya **masih terdapat beberapa kelemahan belum independensinya akuntan publik**

dalam menjaga sikap mental kejujuran dirinya dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan pertimbangan yang obyektif tidak memihak kepada kepentingan siapapun, bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Berdasarkan hasil ini dapat diinterpretasikan bahwa besarnya independensi akuntan publik berpengaruh pada kualitas audit. Dengan kata lain semakin tinggi independensi akuntan publik maka akan semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Lavin (1976); Pany dan Reckers (1980); Shockley (1981); Knapp (1985); Gul (1989); Deis dan Giroux (1992); Goldman dan Barlev (1974); McKinley *et al* (1985); Teoh dan Lim (1996); Beattie *et al* (1998) dan Levitt Chairman (2000), dengan hasil penelitian yang menunjukkan bukti empiris bahwa bahwa kualitas audit akan meningkat dipengaruhi oleh independensi.

5.2.6 Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Kualitas *Disclosure* Laporan Keuangan

Hasil pengujian pengaruh kualitas audit dengan kualitas *disclosure* dalam laporan keuangan ditunjukkan dengan nilai absolute t_{hitung} variabel independensi akuntan publik sebesar (11,0159) lebih besar dari t_{kritis} (1,96). Karena nilai t_{hitung} lebih besar dibanding t_{kritis} , maka pada tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak H_0 sehingga H_a diterima. Jadi berdasarkan hasil pengujian dengan tingkat kepercayaan 95% disimpulkan bahwa kualitas audit memberikan pengaruh sebesar 54,98% terhadap kualitas *disclosure* laporan keuangan pada kantor akuntan publik yang terdaftar di BAPEPAM-LK di Indonesia. Menurut Sugiyono (2006:183) kategori dalam koefisien korelasi kualitas *disclosure* laporan keuangan mempunyai hubungan yang **cukup kuat** terhadap kualitas audit. Kuat lemahnya hubungan mengacu pada pendapat Sugiyono (2006:183), yang menentukan bahwa besaran 0,400-0,599 berada dalam klasifikasi **cukup kuat**. Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden KAP mengenai kualitas *disclosure* laporan Keuangan berada pada interval 3-4 yaitu sebesar 3,48. Adapun hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai kualitas *disclosure* laporan keuangan sebesar 3,48 yang berarti masih berada dalam kategori cukup berkualitas, artinya **masih terdapat beberapa kelemahan** dalam kualitas *disclosure* laporan keuangan yaitu masih adanya KAP yang kurang melakukan review meliputi: penyajian dan pengungkapan laporan keuangan auditee, peristiwa yang bersifat kontijensi, dasar penilaian instrumen keuangan yang digunakan klien, *subsequent event* dan rencana manajemen, meliputi: merger, akuisisi, segmen usaha dan *financial management*, sehingga penyajian dan pengungkapan laporan keuangan belum *full disclosure* sesuai dengan standar audit.

Berdasarkan hasil ini dapat diinterpretasikan bahwa besarnya kualitas audit berpengaruh pada kualitas kualitas *disclosure* laporan keuangan. Dengan kata lain semakin tinggi kualitas audit dalam mereview penyajian dan pengungkapan laporan keuangan klien berarti semakin baik kualitas *disclosure* laporan keuangan yang dibuat oleh klien.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Copley (1991); Ronan Murphy (2004); Imhoff (1992) dan Wallace et al. (1994), dengan hasil penelitian yang menunjukkan bukti empiris bahwa bahwa kualitas *disclosure* laporan keuangan yang dibuat oleh klien akan meningkat dipengaruhi oleh tingginya kualitas audit dalam mereview penyajian dan pengungkapan laporan keuangan klien.

6.1 Simpulan dan Saran

Berdasarkan rumusan masalah, hipotesis dan hasil penelitian, maka penulis menarik simpulan sebagai berikut :

1. Terdapat pengaruh ukuran kantor akuntan publik, pergantian kantor akuntan publik, spesialisasi audit di bidang industri klien dan independensi akuntan publik terhadap kualitas audit. Belum tingginya kualitas audit yang dihasilkan KAP disebabkan oleh masih kurangnya KAP memiliki jumlah klien, jumlah partner atau rekan yang bergabung dalam KAP, jumlah tenaga auditor profesional dan jumlah kantor cabang KAP yang tersebar pada wilayah operasinya. Masih adanya KAP dan akuntan publik yang memiliki hubungan kedekatan dengan klien yang relative cukup lama dalam masa penugasan audit dan penugasan audit sesuai dengan keinginan klien. Masih kurangnya kemampuan spesialisasi auditor memiliki pengalaman dibidang industri klien, kurang memiliki pelatihan teknis khusus dan rendahnya pengembangan profesi akuntan publik dibidang industri klien. Belum semua auditor menjaga sikap mental objektif, sikap menghindari *conflict of interest*, serta masih kurangnya independensi pada penugasan audit yaitu independensi dalam verifikasi dan independensi dalam pelaporan.
2. Terdapat pengaruh kualitas audit terhadap kualitas *disclosure* laporan keuangan. Belum tingginya kualitas *disclosure* laporan keuangan disebabkan karena masih adanya KAP yang belum melakukan review secara keseluruhan penyajian dan pengungkapan laporan keuangan auditee dan catatan atas laporan keuangan yang meliputi: peristiwa yang bersifat kontijensi, dasar penilaian instrumen keuangan yang digunakan klien, *subsequent event* dan rencana manajemen, seperti: merger, akuisisi, segmen usaha dan *financial management*

6.2 Saran-saran

6.2.1 Saran Operasional/Pemecahan Masalah

1. Sebaiknya KAP dalam meningkatkan ukuran KAP dengan menambah jumlah auditor yang dimiliki, jumlah kantor cabang wilayah operasi KAP dan jumlah Partner atau Rekan yang bergabung, seperti melakukan merger dengan KAP lokal melalui jaringan kerjasama dengan Organisasi Audit Indonesia (OAI) atau melakukan afiliasi dengan KAP Asing (KAPA) melalui jaringan kerjasama dengan Organisasi Audit Asing (OAA).
2. Sebaiknya KAP harus membatasi hubungan kedekatan dengan klien dalam masa audit yang relative lama untuk menjaga independensinya, dan KAP dalam melakukan audit harus sesuai dengan penugasannya

bukan sesuai dengan keinginan klien serta KAP dan akuntan publik melakukan pergantian atau rotasi dengan klien yang sama secara konsisten sesuai aturan yang ada agar independensi dan objektivitasnya terjaga.

3. Kemampuan spesialisasi auditor di bidang industri klien perlu ditingkatkan dengan memiliki sertifikasi *Certified Fraud Examiner (CFE)*, mengikuti pendidikan pelatihan lanjutan (PPL), meningkatkan keahlian dan pelatihan teknik khusus seperti kemampuan dalam pendeteksian fraud, melakukan berbagai teknik sampling/statistik dalam audit, mengikuti seminar, *workshop dan training* audit secara berkala dan konsisten serta melakukan audit secara *due professional care*.
4. Independensi para akuntan publik perlu ditingkatkan dan selalu menjaga sikap mental yang objektif selama melaksanakan penugasan audit (*independence in fact*), mempertahankan sikap tidak memihak kepada berbagai kepentingan termasuk tidak memiliki “hubungan istimewa dengan klien”, menghindari terjadinya *conflict of interest*, dan meningkatkan independensi dalam verifikasi dan independensi dalam pelaporan, seperti mampu menemukan temuan audit dan melaporkan temuan audit serta mematuhi Kode Etik Profesi Akuntan Publik.
5. Sebaiknya semua KAP meningkatkan kualitas audit pada setiap penugasan audit yang berpedoman pada SPAP sejak dari perencanaan audit, pelaksanaan audit sampai pada penyusunan laporan audit, meningkatkan pengawasan mutu terhadap SPM KAP oleh PPAJP dan BAPEPAM-LK secara rutin setiap tahun dan meningkatkan peer review KAP oleh IAPI.
6. Sebaiknya semua KAP dalam setiap audit melakukan peningkatan review secara keseluruhan atas penyajian dan pengungkapan laporan keuangan auditee serta catatan atas laporan keuangan kedalam daftar pemeriksaan pengungkapan laporan keuangan (*financial statement disclosure checklist*), untuk meningkatkan kualitas *disclosure* laporan keuangan, agar penyajian dan pengungkapan laporan keuangan yang dibuat klien menjadi *full disclosure* sesuai PSAK konvergensi IFRS dan peraturan BAPEPAM-LK aturan VIII G 7.

6.2.2 Saran Pengembangan Ilmu

1. Berkaitan dengan perkembangan ilmu akuntansi khususnya Auditing, penelitian ini membuktikan variabel ukuran KAP, pergantian KAP, spesialisasi audit di bidang industri klien dan independensi akuntan publik memiliki pengaruh kualitas audit dan dampaknya terhadap kualitas *disclosure* laporan keuangan. Bagi peneliti selanjutnya, dapat memilih variabel lain yang berpengaruh terhadap kualitas audit, diantaranya adalah: anggaran tekanan waktu audit, *peer review, ethical standards and due care, skepticism professional*, motivasi auditor, reputasi, fee audit dan kepuasan auditee yang tidak penulis masukkan sebagai variabel dalam penelitian ini.

2. Terdapat keterbatasan dalam penelitian ini, dimana yang menjadi responden dalam penelitian ini hanya KAP yang menilai semua variabel penelitian ini, sehingga kesesuaian hasil yang diharapkan dari jawaban responden kurang objektif karena menilai diri sendiri (*self assessment*). Disarankan untuk penelitian selanjutnya menambah responden penelitian, yaitu pengguna jasa KAP seperti klien yang terkait langsung dengan audit.

7. Daftar Pustaka

- Andrew B. Jackson, Michael Moldrich, and Peter Roebuck. 2008. *Mandatory audit firm rotation and audit quality*. Managerial Auditing Journal., Vol. 23 Iss: 5, pp.420 – 437.
- Anwar Nasution.2006. *Banyak Perusahaan Buat Laporan Keuangan Ganda*. Juli 2006, www.tempointeraktif.com.
- Arel, Barbara., Brody, Richard G., and Pany, Kurt. 2005. *Audit Firm Rotation and Audit Quality*. The CPA Journal; Jan; 75, 1; ABI/INFORM Complete. pg. 36.
- Arens, Alvin A. Elder, Randal J. Mark S. Beasley. 2011. *Auditing, Assurance Services and Ethics in Australia an Integrated Approach*. 8^h Edition. Pearsons Australia.
- Arens, Alvin A. Elder, Randal J. Mark S. Beasley. 2012. *Auditing & Assurance Services An Integrated Approach*. 14th Edition. Pearson Prentice Hall.
- Boynton, William C., Johnson, Walter G. Kell & Ray Johnson. 2003. *Modern Auditing*, 8th Edition. New York : John Willey Sons Inc.
- Brody, R.G., dan S.A.Moscove. 1998. *Mandatory auditor rotation*. National Public Accountant (March): pp. 32- 35.
- Casterella, Jeffrey R., Francis, Jere R., Lewis, Barry L., and Walker, Paul L. 2004. *Auditor Industry Specialization, client bargaining power, and audit pricing*. Auditing: A Journal of Practise & Theory. Vol. 23 (March): 123-140.
- Carcello, Joseph V., Roger H. Hermanson, and Neal T. McGrath. 1992. *Audit Quality Attributes: The Perceptions of audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users*, Auditing: Spring : A Journal of Practice & Theory 11:1–15.

- Carcello, J., and A. Naggy. 2004. *Client Size Effects and The Association Between Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting*. Accounting and Business Research Vol. 29. p. 1-33.
- _____. 2004. *Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting*. Auditing: A Journal of Practice & Theory 23. Pp.55-69.
- Carey, P. & Simnett, R. 2006. *Audit Partner Tenure and Audit Quality*. The Accounting Review 81. Pp. 653-676.
- Chen et al. 2005. *Auditor Independence, Quality Audit And Auditor - Client Negotiations Outcome: Some Evidence From Taiwan*. Working Papers.
- Chi, W., Huang, H., Liao, Y., and Xie, H. 2009. *Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality, and Market Perception: Evidence from Taiwan*. Contemporary Accounting Research. Vol. 26 No. 2. pp. 359-391.
- Choi, J., F. Kim, J. Kim, and Y. Zang. 2010. *Audit office size, audit quality and audit pricing*. Auditing: A Journal of Practice & Theory. Vol. 29. No. 1 May. Pp 73-97.
- Colbert, G., and Murray, D. 1999. "State Accountancy Regulations, Audit Size, and Auditor Quality: An Empirical Investigation". Journal of Regulatory Economics, Nov. 1999; Vol.16 (3); pp. 267-285.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. 2006. *Business Research Methods*. (9th ed.). International edition. Mc Graw Hill.
- Copley, P., and M. Doucet. 1993. *Auditor tenure, fixed fee contracts, and the supply of substandard single audits*. Public Budgeting and Finance. Vol. 13. No. 3. pp.23-35.
- Craswell, A., J. Francis, and S. Taylor . 1995. *Auditor brand name reputations and industry specializations*. Journal of Accounting and Economics 20 (3): pp. 297-322.
- David Flint. 1988. *Philosophy & Principles of Auditing, An Introduction*. Macmillan Education.
- Davidson, Ronald A., Dean Neu. 1993. *A Note of The Association Between Audit Firm Size and Audit Quality*. Contemporary Accounting Research. Vol. 9. Spring, pp. 479- 488.
- David H. Sinason, Jefferson P. Jones, and Sandra Waller Shelton. 2001. *An Investigation of Auditor and Client Tenure*, Mid-American Journal of Business, Fall , Volume 16, Number 2. p.31-40.

- Davis, L. R., Soo, B., & Trompeter, G. 2009. *Auditor Tenure and Ability to Meet or Beat Earning Forecast*. *Contemporary Accounting Research* 26. Pp.517-548.
- DeAngelo, L.E. 1981a. *Auditor Independence, Low Balling, and Disclosures Regulation*. *Journal of Accounting and Economics* 32. Agustus. p. 113-127.
- DeAngelo, L.1981b. *Auditor size and auditor quality*. *Journal of Accounting and Economics* 33 1 (December): 183-199.
- DeAngelo, L. E. 1981a. *Auditor size and audit quality*. *Journal of Accounting and Economics* 3 (1): 167-175.
- DeFond, M.L., Francis, J. R., and Wong, T. J. 2000. *Auditor industry specialization and market segmentation: Evidence from Hong Kong*. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19(1), 49-66.
- Deis, Donald. R., and Giroux, Gary A. 1992. *Determinants of Audit Quality in the Public Sector*. *The Accounting Review* 67 No. 3 (July): 462-479.
- Dopuch, N., and D. Simunic. 1980. *The Nature of Competition in the Auditing Profession: A Descriptive and Normative View*. In *Regulation and the Accounting Profession*, 34, 2: edited by J. Buckley and F. Weston, 283–289. Belmont, CA: Lifetime Learning Publications.
- _____ and _____. 1982. *Competition in Auditing: An Assesment*. *Simposium in the Auditing Research IV* (University of Illinois), pp 401-450.
- _____, R. R. King, and R. Schwartz. 2003. *Independence in appearance and in fact: An experimental investigation*. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 79-114.
- Duff. 2004. *Understanding Audit Quality: The View of Auditors, Auditees and Investors*. Melalui [http:// aaahg.org/AM2005/displays.cfm?filename=sub-10_1867.pdf&MIMET Type=application%2Fpdf](http://aaahg.org/AM2005/displays.cfm?filename=sub-10_1867.pdf&MIMET_Type=application%2Fpdf). Diakses tanggal 2 Februari 2009.
- Eddy Sugito. 2011. *BEI: Masih ada akuntan langgar pelaporan keuangan*. Media Indonesia.com.
- Francis, Jere. R., and Michael. D. Yu. 2009. *Big 4 Office Size and Audit Quality*. *The Accounting Review*. Vol. 84.No.5.pp 1521-1552.

- Firth, Michael., Chee Keng Liau-Tan. 1998. *Auditor Quality, Signalling, and the Valuation of Initial Public Offerings*. Journal of Business Finance & Accounting [Volume 25](#) January/March, [Issue 1-2](#), pages 145–165.
- Fuady Rahmany. 2007. *Menteri Keuangan Membekukan Akuntan Publik Justinus Aditya Sidharta*. Berita BAPEPAM, Sabtu, 07 Januari 2007, www.bapepam.go.id.
- Ghozali, Imam dan Fuad. 2005. *Structural Equation Modelling: Teori, Konsep, dan Aplikasi dengan program LISREL 8.54*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gonthor R. Aziz. 2011. *Emiten Lebih Memilih Laporan “unaudited”*. Aug 9th, 2011 Jakarta-akuntanonline:
- Geiger, M. A. dan K. Raghunandan. 2002. *Audit tenure and audit reporting failures*. Auditing: A Journal of Practice & Theory (March): pp.67- 78.
- Goldman and Barlev. 1974. *The Auditor Firm Conflict of Interest: its Implication for Independence*, The Accounting Review, pp.707-17, October.
- Gosh, Alope., and D. Moon. 2005. *Audit tenure and the perceptions of audit quality*. The Accounting Review 80(2): 585-612.
- Gramling, A., and Stone D., 2001. *Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature*. Journal of Accounting Literature. Vol. 20. pp. 1-29.
- Gul, F. 1989. *Bankers` Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 2 No. 3, pp. 40-51.
- _____. 1991. *Size of Audit Fees and Perceptions of Auditor Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situation*, Abacus, pp. 40-51.
- _____. A., Fung, S. Y. K., & Jaggi, B. 2009. *Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure*. Journal of Accounting and Economics Forthcoming.
- Hair, J.F, R.E. Anderson, R.L. Tatham dan W. C Black. 2006. *Multivariate ata Analysis. Sixth Edition*. New Jersey: Pearson Education, Inc.
- Hendriksen, Eldon S.; Breda, Michael F. Van. 1992. *Accounting Theory*. Irwin Professional Publishing.
- Hogan, C. E. and D. C. Jeter. 1999. *Industry Specialization by Auditors*. Auditing: A Journal or Practice & Theory 18: 1-17.

- Imhoff, Eugene. 2003. "Accounting quality, auditing, and corporate governance". Accounting Horizons (Supplement): pp.117-128.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. Revisi 2009. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)*. Penerbit Salemba Empat. Juli 2009.
- _____. 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik (PSAK)*. Jakarta. Penerbit Salemba Empat. 31 Maret 2011.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2008. Peraturan Menteri Keuangan No. 17 tahun 2008 nomor: 17/PMK.01/2008 tentang *Jasa Akuntan Publik*.
- Kementrian Keuangan Republik Indonesia. 2011. Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan. Nomor: KEP-86/BL/2011. Peraturan VIII.A.2. *Tentang Independensi Akuntan Yang Memberikan Jasa Di Pasar Modal*.
- Kieso, Donald E., and Weygandt, Jerry J & Paul D. Kimmel. 2011. *Intermediate Accounting*. IFRS edition. Willey Plus.
- Knechel, W.R., Naiker, V., and Pacheo, G. 2007. *Does Auditor Industry Specialization matter? Evidence from Market Reaction to Auditor Switches*. Auditing; A Journal of Practice & theory. Vol. 26. No. 1. pp. 19-45.
- Krishnan, Jagan., & Schauer, Paul. 2001. *Differences in Quality Among audit Firms*. Journal of Accountancy July. p.85
- Krishnan, Gopal V. 2003. "Does Big 6 Auditors' industry expertise constrain earnings management?", Accounting Horizons, Vol. 17, Supplement, pp. 1-16.
- Langgeng Subur. 2011. *IAPI Sambut Baik Tidak Ada Rotasi KAP*. Sep 27, Akuntan Online.
- Langgeng Subur. 2012. Tahun 2012, *Momentum Penting bagi Dunia Akutansi*. Jan 3rd, <http://akuntanonline.com/?p=2850>
- Lee, Tom & Mary Stone. 1995. *Competence and independence: The congenial Twins Of Auditing?* Journal Of business finance and Accounting. 22 (8). (December). Pp 1169-1177.
- Lenox, C. S. 1999. *Audit Quality & Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses*. Journal of Business Finance & Accounting (26) (Sept):779-805.

- _____. 1999. *The Relationship Between Auditor Accuracy and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Arguments*, Journal of Business Finance and Accounting, September/October.
- _____. 1999. *Are large auditors more accurate than small auditors?* Accounting and Business Research 29 (3): 217–228
- _____. 2000. *Do Companies Successfully Engage in Opinion Shopping?* Journal of Accounting and Economics, Vol 29, pp 321—337.
- Lowensohn, S., L. E. Johnson., R. J. Elder dan S. P. Davies. 2007. *Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fee in the Local Government Audit Market*. Journal of Accounting and Public Policy, 26 705-732.
- Masri Singarimbun dan Sofyan Effendi. 1995. *Metode Penelitian Survey*. Edisi Revisi. Jakarta:LP3S.
- Mautz, R.K dan H.A. Sharaf. 1961. *The Philosophy of Auditing*. Sarasota: American Accounting Association.
- Messier, W.F, S.M. Glover, D. F. Prawitt. 2006. *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*. 4 edition. McGraw Hill Press.
- Michael T. Stein and Cadman, Brian D. 2005. *Industry Specialization and Auditor Quality in U.S. Markets (July 2007)*. Working Paper Series. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=722203>
- Myers, J.N., Myers. L.A., and Omer, T.C. 2003. *Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?.* The Accounting Review(July):. Vol. 78. No. 3. pp. 779-799.
- Nagy, A.L. 2005. *Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power*, Accounting Horizons, Vol. 19 No. 2, June 2005, 51-68.
- Nurhaida, 2012, *Bapepam Minta Masukan, Ganti Aturan VIII G7 Jan 11th*. Akuntan Online.
- O’Keefe, Simunic & Stein. 1994. *The production of audit services: evidence from a major public accounting firm*. Journal of Accounting Research 32:2, 241–261.
- Republik Indonesia. 2011. Undang Undang Republik Indonesia Nomor. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

- Samelson, D., S. Lowensohn. dan L. E. Johnson. 2006. *The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government*. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 18 (2): 139-166.
- Setiawan Kriswanto.2011. *KAP Kecil Harus Membuat Jaringan*. Jul 6th, 2011 Akuntan Online.
- Sekaran, Uma dan Roger Bougie. 2010. *Research Methods for Business*. A Skill Building Approach. Fourth Edition. New York: John Milley and Sons, Inc.
- Shockley, Randolph A. 1981. *Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis*. The Accounting Review. Vol. LVI. No 4 Oct. 1981. 785-800.
- Sri Mulyani Indrawati. 2006. *Banyak Perusahaan Buat Laporan Keuangan Ganda*. Juli 2006, www.tempointeraktif.com.
- _____. 2009. Menteri Keuangan . *ANTARA News*, 19 September 2009. <http://www.antaranews.com/berita/154996/delapan-auditor-kena-sanks-pembekuan>.
- Sugiono.2007. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R & D*. Cetakan Ketiga. Penerbit Alfabeta. Bandung.
- Teoh and Lim. 1996. *An Empirical Study of the Effects of Audit committees, Disclosure of non Audit Fees and Other Issues on Audit Independence: Malaysian Evidence*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 5 No. 2 pp. 231-48.
- Theodorus M. Tuanakotta. 2012. *Akuntan Publik Harus Mewaspada 3 Hal*. Feb 17th. <http://akuntanonline.com/?p=3132>
- Tia Adityasih. 2011. *Komisi XI DPR Minta Rotasi KAP Tetap Ada*. Sep 30th. <http://akuntanonline.com>.
- Wallace R S Olusegun, Kamal Naser, Araceli Mora. 1994. *The relationship between the comprehensiveness of corporate annual reports and firm characteristics*. Accounting and Business Research. Volume: 25, Issue: 97, Pages: 41-53.
- Watts, Ross L. dan Jerold L. Zimmerman. 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall International Inc.
- Wolk, Harry I., Jere R. Francis, and Michael G. Tearney. 1989. *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach*. Second Edition. Boston: PWS-KENT Publishing Company