

**Pengaruh Identifikasi Auditor atas Klien Terhadap Objektivitas Auditor dengan Auditor Tenure, Client Importance dan Client Image sebagai Variabel anteseden (Studi terhadap Auditor Kantor Akuntan Publik yang Listed di BEJ)**

**ABSTRACT**

*This study examines the influence of PAuditors' Identification with Their Client on Auditors' Objectivity with Auditor Tenure, Client Importance and Client Image as Antecedent Variable. Continuing research by Bamber and Iyer in 2005, as for becoming object from this research is auditors at Accounting Firms which listed in Bapepam and Jakarta Stock Exchange (BEJ) in Indonesia.*

*This research represents the empirical test which used convenience sampling technics in data collection. Data were collected using a survey of 104 auditors at Accounting Firms. Data analysis uses Structural Equation Model (SEM) with the program SmartPLS (Partial Least Square).*

*Results of hypothesis examination indicate that to three factor in Social Identity Theory is auditor tenure (AT), client importance (CI) dan client image (CM) have positively influences on Client identification (CID). The conclusion that auditors do identify with their client and that auditors who identify more with a client are more likely to acquiescence to the client-preferred position. On the other hand, more experienced auditors and auditors who exhibit higher level of professional identification are less likely to acquiesce to the client's position.*

**Keywords:** Auditor Objectivity, Client Identification, Auditor Tenure, Client Importance, Client Image, Professional Identification, Social Identity Theory, Structural Equation Model (SEM), Partial Least Square.

**PENDAHULUAN**

Laporan keuangan merupakan salah satu media terpenting dalam mengkomunikasikan fakta-fakta mengenai perusahaan dan sebagai dasar untuk dapat menentukan atau menilai posisi dan kegiatan keuangan dari suatu perusahaan. Banyak pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan suatu perusahaan, diantaranya pemilik perusahaan itu sendiri, kreditur, lembaga keuangan, investor, pemerintah, masyarakat umum dan pihak-pihak lainnya (Novianty, 2001).

Mengingat banyaknya pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut, maka informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tersebut haruslah wajar, dapat dipercaya dan tidak menyesatkan bagi pemakainya sehingga kebutuhan masing-masing pihak yang berkepentingan dapat dipenuhi. Guna menjamin kewajaran informasi

yang disajikan dalam laporan keuangan, perlu adanya suatu pemeriksaan yang dilakukan oleh akuntan publik yang independen. Hal ini dimaksudkan agar hasil pemeriksaan itu merupakan hasil yang tidak memihak.

Sekalipun akuntan publik dibayar oleh klien, ia harus tetap memiliki kebebasan yang cukup untuk melakukan audit yang andal guna memenuhi kepentingan pihak ketiga. Hal ini menyebabkan uniknya profesi akuntan publik. Karena uniknya profesi tersebut, maka akuntan publik haruslah mempertahankan independensinya guna mempertahankan kepercayaan yang diterima dari klien dan pihak ketiga. Kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan publik berhubungan langsung dengan mutu pemeriksaan dan salah satu elemen penting kendali mutu adalah independensi dan objektivitas (Novianty, 2001).

Topik independensi akuntan publik telah banyak ditulis dalam berbagai tulisan (Novianty, 2001; Johnstone dkk, 2001; Libby dkk. 2002; Maria & Pinnarwan, 2003). Di satu pihak, topik ini menempati posisi sentral dalam literatur pengauditan, namun di pihak lain, topik ini juga yang paling sering memicu perdebatan mengenai *regulasi* auditor. Terutama mengenai permasalahan independensi auditor dan sifat alamiah dari hubungan yang terjadi antara auditor dengan kliennya (familiaritas). Familiaritas auditor dengan klien inilah yang kemudian diidentifikasi oleh Dewan Standard Independensi (*Independence Standard Board / ISB*) sebagai salah satu dari lima ancaman terhadap independensi auditor (ISB, 2000).

Namun, seorang auditor harus terbiasa (familiar) terhadap kliennya. Dengan terbiasa maka auditor dapat memahami klien dengan cukup baik guna perencanaan dan melakukan proses audit yang efektif dan efisien (*AICPA Professional Standards*, AU 311). Konflik yang terjadi antara: (1) kebutuhan auditor untuk menjadi lebih familiar dengan klien guna melakukan proses audit yang tepat, dan (2) ancaman terhadap obyektivitas auditor dari familiaritasnya terhadap klien.

Hubungan klien suatu KAP yang berlangsung bertahun-tahun, secara potensial dapat mengurangi independensi KAP. Imhof (2003) menyatakan satu penyelesaian pada masalah independensi KAP adalah dengan rotasi KAP yang bersifat *mandatory*. Rotasi KAP setiap tiga tahun dapat menjadi satu-satunya perubahan yang paling efektif untuk meningkatkan independensi (Imhof, 2003).

Di Indonesia, rotasi KAP bersifat *mandatory* dengan ditetapkannya Keputusan Menteri Keuangan nomor: 423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik dan direvisi dengan keputusan menteri keuangan nomor 359/KMK.06/2003 tanggal 21 Agustus 2003

yang mewajibkan perusahaan untuk membatasi masa penugasan KAP selama lima tahun dan akuntan publik selama tiga tahun.

Bapepam juga telah menerbitkan peraturan No.VIII.A.2 tentang independensi akuntan yang memberikan jasa audit di pasar modal. Peraturan pelaksanaan ini merupakan penjabaran dari ketentuan yang telah diatur pada Pasal 67 Undang-undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang pasar modal yaitu mengenai independensi profesi penunjang pasar modal. Dalam pasal tersebut dinyatakan bahwa “Dalam melakukan kegiatan usaha di bidang pasar modal, profesi penunjang pasar modal wajib memberikan pendapat atau penilaian yang independen”. Peraturan ini dimaksudkan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan emiten atau perusahaan publik agar lebih transparan dan terpercaya.

Bukti yang menjelaskan identifikasi auditor terhadap kliennya sangat penting untuk dua alasan yang sekaligus akan menjawab pertanyaan mengapa penelitian ini perlu untuk dilakukan. **Alasan pertama**, Bahwa independensi auditor merupakan dasar masyarakat percaya pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Independensi auditor dan kualitas audit inilah menjadi fokus usaha Pemerintah melalui Badan Pengelola Pasar Modal untuk melindungi pihak investor (Bapepam, 2006). Riset akuntansi pada periode sebelumnya tidak mengarah pada pengaruh dari *social incentives* terhadap objektivitas auditor, tetapi berfokus pada acuan dari independensi yang berasal dari *financial incentives* auditor (Libby dkk. 2002). Penelitian terdahulu mempunyai keterbatasan dimana tidak ditemukan adanya bukti lain berupa hubungan pribadi yang berbasiskan kognitif dengan pihak klien.

**Alasan kedua** adalah perbedaan antara ancaman dari hubungan pribadi yang berdasarkan pada paham kognitif berhadapan dengan ancaman masalah keuangan terhadap obyektivitas auditor, adalah menjadi penting karena adanya intervensi korektif untuk meminimalisir efek negatif dari adanya hubungan personal kognitif (lebih umum dikenal sebagai *social incentives*) yang cenderung berbeda dari intervensi korektif untuk meminimalisir ancaman dari *financial incentives*.

Penelitian ini merupakan penelitian lapangan yang dilakukan secara *cross sectional*. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor pelaksana yang terdiri dari auditor junior, senior, supervisor dan manajer pada seluruh di Kantor Akuntan Publik (KAP) di Indonesia. Sedangkan sampelnya adalah auditor dari KAP yang terdaftar di Direktori KAP dan juga terdaftar di Badan Pengawas Pasar Modal (BAPEPAM).

Dalam penelitian ini diketahui auditor memang mengidentifikasi kliennya, meskipun terdapat variabilitas yang signifikan antar auditor yang mengidentifikasi klien. Pada umumnya identifikasi klien akan bernilai lebih rendah dari pada identifikasi profesional. Namun, identifikasi klien menjadi penyebab kecemasan utama karena dari hasil penelitian Bamber dan Iyer (2005) menjelaskan bahwa hal ini dapat merusak obyektivitas auditor, artinya auditor yang mengidentifikasi secara lebih besar terhadap kliennya cenderung akan lebih menyetujui keinginan dari klien. Sebaliknya, semakin berpengalaman seorang auditor yang memperlihatkan identifikasi profesional pada tingkatan yang lebih tinggi akan cenderung kurang menyetujui keinginan dari klien.

Menariknya ukuran klien (*client size*) tidak berhubungan dengan obyektivitas auditor, sementara lamanya KAP bekerja untuk klien (*audit firm tenure*) berhubungan secara marginal dengan makin besarnya obyektivitas auditor Bamber dan Iyer (2005). Meskipun hasil temuan ini memberikan pengaruh yang tidak signifikan terhadap ukuran klien, namun hal ini tidak diharapkan. Hasil ini konsisten dengan hasil studi dari Reynolds dan Francis (2000) mereka memberikan atribut pada hasil akhir yang diperoleh tentang kecemasan auditor tentang dikenakan sanksi hukum (*litigation risk*) berkaitan dengan klien terbesarnya. Lamanya KAP bekerja untuk klien tidak mendukung permintaan untuk melakukan rotasi kantor akuntan publik. Hasil ini sesuai dengan riset terkini (Johnson dkk, 2002; Myers dkk, 2003; Ghosh dan Moon, 2005) yang menemukan adanya hubungan positif antara lamanya auditor bekerja untuk klien dan kualitas pengauditan yang dihasilkan.

Penelitian ini mereplikasi penelitian Bamber dan Iyer (2005) dan mengikuti berbagai hasil penelitian terkini (Bamber dan Iyer, 2002; Towry, 2003) untuk membuktikan bahwa Teori Identitas Sosial dapat memberikan kerangka kerja (*framework*) yang menyajikan wawasan mendalam untuk menelaah beragam permasalahan pengauditan dan akuntansi untuk perspektif Indonesia. Penelitian Bamber dan Iyer (2005) memperkenalkan sebuah bentuk pengukuran berdasarkan teori tentang keberadaan auditor yang mengidentifikasi klien. Dimana pengukuran ini yang kemudian digunakan sebagai alat ukur langsung terhadap hubungan auditor dengan pihak klien untuk meneliti dan menelaah ancaman yang terjadi terhadap obyektivitas auditor.

## Rumusan Masalah

Berdasarkan hasil penelitian terdahulu dan fakta-fakta empiris yang ada, peneliti mencoba meneliti kembali variabel-variabel yang dapat menjelaskan hubungan antara identifikasi auditor atas klien dan pengaruhnya terhadap obyektivitas auditor. Hasil dari penelitian ini mendukung Teori Identitas Sosial yang memprediksi penentu dari identifikasi klien oleh auditor dan menjelaskan bahwa Teori Identitas Sosial memberikan sebuah sudut pandang yang lebih relevan untuk memahami identifikasi klien oleh auditor. Namun hasil studi yang ada menjelaskan bahwa tidak ada solusi sederhana yang mampu memastikan obyektivitas auditor akan tetap terjaga.

Berbeda dengan penelitian Bamber dan Iyer (2005) yang melakukan penelitian terhadap Akuntan Publik yang Bersertifikat (CPA) berdasarkan daftar AICPA di Amerika, penelitian ini dilakukan di Indonesia dengan mengambil sampel auditor Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ) berdasarkan daftar yang diperoleh dari Bapepam.

Metode statistik yang digunakan adalah model persamaan *Structural Equation Model* dengan pertimbangan bahwa SEM memiliki kemampuan untuk menggabungkan *measurement model* dengan *structural model* secara simultan dan efisien. Didalam pengolahan data Bamber dan Iyer (2005) menggunakan program statistik *Linear Struktural Relationships* (LISREL), sedangkan penelitian ini menggunakan program statistik *Partial Least Square* (PLS).

Berangkat dari fakta di atas, maka rumusan masalah dalam penelitian ini dinyatakan sebagai berikut:

1. Apakah *Auditor Tenure*, *Client Importance* dan *Client Image* berpengaruh terhadap Identifikasi Klien oleh auditor?
2. Apakah Identifikasi Klien oleh auditor berpengaruh terhadap tingkat kemudahan auditor dalam menyetujui permintaan klien (*Auditor's Client Acquiescence*)?
3. Apakah Identifikasi secara Profesional berpengaruh terhadap tingkat kemudahan auditor dalam menyetujui permintaan klien (*Auditor's Client Acquiescence*)?
4. Apakah lamanya keterikatan KAP bekerja untuk klien (*Firm Tenure*) berpengaruh terhadap tingkat kemudahan auditor dalam menyetujui permintaan klien (*Auditor's Client Acquiescence*)?

5. Apakah pengalaman auditor (*Auditor Experience*) berpengaruh terhadap tingkat kemudahan auditor dalam menyetujui permintaan klien (*Auditor's Client Acquiescence*)?
6. Apakah ukuran perusahaan klien (*Client Size*) berpengaruh terhadap tingkat kemudahan auditor dalam menyetujui permintaan klien (*Auditor's Client Acquiescence*)?

### **Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada perkembangan teori, terutama yang berkaitan dengan Akuntansi dan Auditing. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kerangka kerja (*frame work*) yang memberi wawasan mendalam untuk menelaah beragam permasalahan auditing dan akuntansi. Dengan memahami lebih mendalam tentang bagaimana identifikasi ini berada dan bagaimana identitas profesional dapat dikedepankan yang akan memberikan implikasi penting bagi obyektivitas auditor.

### **TELAAH PUSTAKA**

#### **Teori Identitas Sosial**

Teori Identitas Sosial menyatakan bahwa identitas sosial dari seorang individu berasal dari proses kategorisasi pribadi melalui individu yang secara kognitif akan membentuk kelompoknya sendiri kedalam kelompok sosial yang beragam, seperti kelompok berdasarkan pekerjaan, umur, kelamin, suku bangsa, atau bahkan agama (Turner, 1987; Ashforth dan Mael, 1989).

Kategorisasi pribadi ini berperan sebagai titik awal untuk berpikir dan melakukan hubungan sosial. Teori identitas sosial akan cenderung meningkat ketika individu melakukan internalisasi terhadap norma kelompok dan nilai-nilai yang ada. Individu akan cenderung untuk mengidentifikasi kelompok yang memiliki nilai yang bisa menarik perhatian individu tersebut (Alvesson, 2000).

Terlebih lagi, kategorisasi pribadi mungkin bisa dilihat sebagai sebuah identitas yang berbeda dan terpisah antara satu sama lainnya, misalnya identifikasi terhadap perusahaan yang mempekerjakan seorang pekerja tidak sepenuhnya dapat mencegah identifikasi profesi individu tersebut (Lachman dan Aranya, 1986; Wallace, 1995;

Bamber dan Iyer, 2002). Meski demikian, individu yang melihat dirinya sendiri sebagai seorang profesional akan cenderung kurang mengidentifikasi perusahaannya yang mempekerjakannya karena perusahaan ini bersifat sekunder untuk identitasnya (Alvesson, 2000).

### **Identifikasi Klien**

Teori Identitas Sosial memprediksikan bahwa pegawai dalam sebuah perusahaan jasa yang memiliki identifikasi langsung dengan klien akan menjadi bagian utama dalam pekerjaan mereka dan akan menjadi awal dari sebuah proses identifikasi terhadap klien. Auditor mungkin akan bekerja dengan klien untuk periode waktu yang sangat lama dan dilakukan berulang-ulang dengan basis tahunan. Untuk melakukan proses auditing yang efektif dan efisien, maka auditor harus memahami bisnis klien, sistem informasi akuntansi serta mengetahui siapa yang menjadi karyawan inti atau karyawan kunci (AICPA *Professional Standards*, AU 311).

### **Integritas, Objektivitas, dan Independensi**

Integritas adalah merupakan karakteristik personal yang tidak dapat dihindari dalam diri seorang akuntan publik (Boynton dkk, 2002). Sebagaimana dinyatakan dalam Pernyataan Etika Profesi nomor 1, integritas didefinisikan sebagai suatu unsur karakter yang mendasar bagi pengakuan profesional. Integritas merupakan kualitas yang menjadikan timbulnya kepercayaan masyarakat dan tatanan nilai tertinggi bagi anggota profesi dalam menguji semua keputusannya.

Obyektivitas adalah suatu keyakinan, kualitas yang memberikan nilai bagi jasa atau pelayanan auditor (Arens dan Loebbecke, 2003). Prinsip obyektivitas menetapkan suatu kewajiban bagi auditor untuk tidak memihak, jujur secara intelektual dan bebas dari konflik kepentingan. Walaupun prinsip ini tidak dapat diukur secara pasti, namun prinsip obyektivitas merupakan suatu keharusan, artinya bahwa setiap anggota profesi wajib melaksanakan dan mengusahakannya. Obyektivitas juga diartikan tidak bias dalam semua hal yang berhubungan dengan suatu kegiatan atau persetujuan.

Independensi berasal dari kata sifat *independent* yang menurut *The American Heritage Dictionary of English Language* berarti bebas dari pengaruh, arahan atau kendali dari orang atau pihak lain, percaya pada diri sendiri, tidak tergantung dan tidak menggabungkan diri, serta tidak berada dibawah kendali pihak lain. Mulyadi (2002) mendefinisikan independensi sebagai “keadaan bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan

oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain” dan akuntan publik yang independen haruslah akuntan publik yang tidak terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri akuntan dalam memper timbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Pengertian menurut Mulyadi ini lebih dekat dengan makna “independensi” dalam kamus (Maria dan Djohan, 2003).

Menurut Abdul Halim (1995) terdapat tiga aspek independensi, yaitu: Independensi Senyatanya (*Independence in fact*), (2) Independensi Dalam Penampilan (*Independence in appearance*), dan (3) Independensi dari sudut keahlian atau kompetennya (*Independence in competence*). Mautz dan Sharaf (1974) membagi independensi menjadi dua, yaitu independensi prak tisi (*practitioner-independence*), dan independensi penampilan akuntan publik sebagai suatu kelompok profesional atau disebut independensi profesi (*profession-independence*).

## **HIPOTESIS PENELITIAN**

### **Variabel Anteseden**

Teori Identitas Sosial menjelaskan tentang pengaruh identifikasi auditor terhadap klien dipengaruhi oleh tiga faktor yaitu, lamanya auditor berhubungan dengan klien (*auditor tenure*), pentingnya klien (*client importance*) dan kesan klien (*client image*).

#### **a. Lamanya Auditor Berhubungan dengan Klien (*Auditor Tenure*)**

Lamanya seorang auditor bekerja dan berhubungan dengan perusahaan klien (*auditor tenure*), yaitu lamanya waktu seorang auditor bekerja dalam kontrak. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Bamber dan Iyer (2005) menunjukkan tiga variabel dalam Teori Identitas Sosial yang menjelaskan dan meningkatkan identifikasi klien oleh auditor. Lama keterikatan auditor mengaudit klien, pentingnya klien bagi auditor dan kesan atas klien. Semua variabel ini berhubungan secara signifikan dengan semakin tingginya identifikasi klien oleh auditor. Sehingga hipotesis pertama penelitian ini adalah sebagai berikut:

**H1a: Identifikasi auditor terhadap klien akan meningkat seiring dengan makin lamanya hubungan auditor dengan pihak klien.**

#### **b. Pentingnya Klien Bagi Auditor (*Client importance*)**

Teori Identitas Sosial menjelaskan adanya pengaruh atau efek positif dari kesan pribadi seorang auditor yang diberi tugas atau dipekerjakaan oleh klien secara signifikan

akan meningkatkan identifikasi klien. Maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut :

**H1b: Identifikasi auditor dengan klien akan meningkat seiring dengan pentingnya klien bagi auditor.**

### **c. Kesan atas Klien (*Client Image*)**

Teori Identitas Sosial menjelaskan bahwa *client image* merupakan faktor penentu yang penting dari identitas sosial. Individu akan cenderung mengidentifikasi kelompok yang memiliki kesan menarik sehingga hubungan dengan kelompok tersebut akan meningkatkan kesan individu. Wan-Higgins dkk (1988) menemukan bahwa kesan (*image*) eksternal yang dijelaskan (seperti kepercayaan seorang pegawai bahwa konsumen dan pihak lainnya dalam industri akan mempersepsikan perusahaannya sebagai sebuah tempat yang tepat dan baik untuk bekerja) adalah menjadi faktor penentu yang penting dari identifikasi pribadi seorang pegawai terhadap perusahaannya. Iyer dkk (1997) menemukan bahwa persepsi Kantor Akuntan Publik tentang sebuah *prestise* (harga diri) berhubungan erat dengan identifikasi alumni dari perusahaan yang audit terdahulu. Oleh karena itu penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut :

**H1c: Identifikasi auditor terhadap klien akan meningkat seiring dengan kesan yang ditimbulkan oleh klien.**

### **Hubungan *Client Identification* dengan *Auditor's Client Acquiescence***

Jika seorang auditor menunjukkan identifikasi klien dengan tingkatan yang signifikan, maka sangatlah perlu untuk mempertanyakan obyektivitas auditor. Obyektivitas meminta seorang auditor untuk melakukan penilaian audit yang tidak bersifat bias dari pada menyetujui keinginan klien (ISB, 2000).

Dengan adanya pelatihan profesional, maka seorang auditor mungkin saja dapat mengendalikan keberadaan identifikasi auditor terhadap klien sehingga tidak akan membahayakan profesionalisme dan obyektivitas yang mereka miliki. Sebaliknya, identifikasi atas klien kemungkinan akan mempengaruhi obyektivitas auditor dan mendorong sebuah penilaian yang bersifat bias.

Riset sebelumnya (Iyer dkk, 1997; Bamber dan Iyer, 2002) tidak meneliti secara langsung tentang bagaimana identifikasi klien akan mempengaruhi penilaian dari auditor,

meskipun ada alasan untuk mempercayai bahwa hal ini akan merusak obyektivitas auditor. Dewan Standard Independensi dalam *A Conceptual Framework for Auditor Independence* (2000) membuat sebuah daftar tentang familiaritas: “ancaman yang muncul dari auditor akan dipengaruhi oleh hubungan erat yang terjadi dengan pihak klien atau pihak yang diaudit”, sebagai salah satu dari lima ancaman terhadap independensi auditor. Johnstone dkk (2001) mengidentifikasi hubungan interpersonal antara auditor dan klien sebagai suatu dorongan yang akan menciptakan resiko independensi. Berdasarkan teori, konsep, dan hasil penelitian di atas, maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut:

**H2: Persetujuan auditor terhadap perlakuan yang diinginkan oleh klien akan meningkat seiring dengan eksistensi mereka dalam mengidentifikasi klien.**

### ***Hubungan Professional Identification dengan Auditor's Client Acquiescence***

Teori identitas Sosial menyatakan bahwa individu akan menggolongkan diri mereka ke dalam berbagai kelompok sosial, seperti kelompok yang berdasarkan pada pekerjaan, usia, *gender*, agama atau bahkan anggota organisasi profesi (Tajfel dan Turner 1985; Dutton dkk, 1994). Maka, auditor mungkin juga akan mengidentifikasi profesi dan perusahaan mereka. Kemampuan dari perusahaan untuk memfasilitasi harapan profesional individu dan kekuatan suatu identitas profesional akan meningkatkan identifikasi profesional (Aranya dkk. 1981; Norris dan Niebuhr 1984; Meixner dan Blin 1989).

Ketika identifikasi klien memberikan ancaman terhadap rusaknya obyektivitas seorang auditor, ada fitur lain dari auditor yang dapat mengimbangi ancaman ini. Salah satunya adalah faktor dimana identifikasi profesional yang dimiliki oleh auditor. Auditor yang melakukan identifikasi terhadap profesinya akan cenderung melakukan internalisasi dengan nilai dan norma profesi. Sebagai akibatnya, identifikasi profesional sebaiknya dapat meningkatkan dan mendorong perilaku profesional dan obyektivitas seorang auditor (Johnstone dkk, 2001).

Hasil yang diperoleh dari penelitian Bamber dan Iyer (2005) bahwa identifikasi profesional memberikan pengaruh negatif yang signifikan terhadap kecenderungan auditor dalam memecahkan konflik kepentingan dengan pihak klien.

**H3: Persetujuan auditor terhadap perlakuan yang diinginkan oleh klien akan menurun seiring dengan keberadaan mereka dalam mengidentifikasi klien.**

### **Hubungan *Audit Firm Tenure* dengan *Auditor's Client Acquiescence***

Salah satu usulan untuk mengurangi ancaman yang dapat merusak obyektivitas auditor adalah dengan meminta mereka untuk melakukan rotasi terhadap perusahaan yang diaudit dalam suatu batasan waktu tertentu. Rotasi ini bertujuan untuk mencegah auditor dan KAP yang mungkin bisa menjadi tergantung pada klien tersebut sepanjang waktu. Metcalf *Committe* (US Senate, 1976, p. 21) untuk pertama kali menyatakan bahwa “Pergantian (rotasi) auditor yang bersifat *mandatory* adalah cara untuk memperkuat independensi seorang auditor”.

Riset terkini (Bamber dan Iyer, 2002; Imhoff, 2003; Moon, 2005) menemukan bahwa lamanya keterikatan auditor bekerja pada perusahaan klien berhubungan dengan makin tingginya kualitas audit, yang menjelaskan bahwa rotasi kantor akuntan publik tidak akan dapat memberikan hal yang bersifat produktif. Bamber dan Iyer (2005) menguji secara langsung hubungan keterikatan KAP dengan klien mempengaruhi obyektivitas dari penilaian audit. Jika memiliki pengetahuan yang spesifik atas perusahaan klien maka ini adalah suatu keuntungan bagi KAP melalui pengalamannya mengaudit klien. Hal ini merupakan *knowledge* institutional yang mungkin dapat membantu auditor dalam membuat penilaian yang lebih obyektif. Misalnya, pengetahuan ini sebagai dasar bagi auditor untuk sedikit lebih percaya pada perkiraan-perkiraan manajemen dalam pelaksanaan aktivitasnya (Solomon dkk. 1999). Memberikan pemikiran kepada pihak *regulator* bahwa rotasi dapat meningkatkan obyektivitas auditor. Sedangkan riset yang ada saat ini menjelaskan hal yang berlawanan, maka peneliti mengemukakannya dengan sebuah hipotesa null sebagai berikut:

**H4: Persetujuan auditor terhadap perlakuan yang diinginkan oleh klien tidak dipengaruhi oleh lamanya periode keterikatan KAP bekerja untuk klien.**

### **Hubungan Variabel Kontekstual dengan *Auditor's Client Acquiescence***

Bamber & Iyer (2002) menyertakan variabel yang spesifik dengan klien (*client-specific*) dan variabel yang spesifik dengan auditor (*auditor-specific*) untuk mengendalikan faktor-faktor lainnya (diluar identifikasi klien, identifikasi professional, dan lamanya auditor bekerja untuk klien) yang mungkin akan mempengaruhi obyektivitas dari penilaian auditor. **Pertama** ukuran klien (*client size*), hal ini untuk mengendalikan dorongan finansial yang diberikan oleh klien agar auditor menyetujui posisi yang

diinginkan oleh klien karena ketergantungan ekonomis auditor terhadap klien (Reynolds dan Francis, 2000).

**Kedua** pengalaman kerja auditor (*auditor experience*) karena pengalaman kerja auditor berhubungan dengan makin baiknya kinerja mereka dalam tugas audit (Bonner dan Pennington, 1991), semakin berpengalaman se orang auditor maka akan semakin baik mereka untuk dapat bertahan terhadap tekanan-tekanan dari klien (Hackenbrack dan Nelson, 1996) misalkan tekanan waktu (Mc. Daniel, 1990).

Ringkasnya, Bamber & Iyer (2002) menjelaskan bahwa obyektivitas auditor akan rusak oleh ukuran perusahaan klien, tetapi akan semakin membaik /meningkat seiring dengan bertambahnya pengalaman auditor.

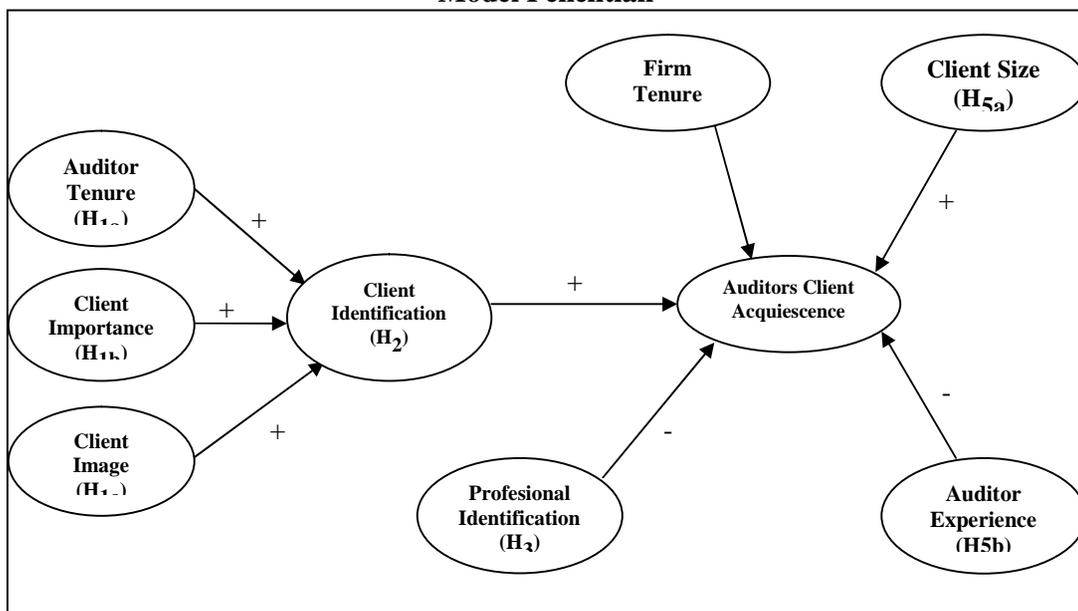
**H5a: Persetujuan auditor terhadap perlakuan yang diinginkan oleh klien akan meningkat seiring dengan ukuran atau besarnya perusahaan kli en.**

**H5b: Persetujuan auditor terhadap perlakuan yang diinginkan oleh klien akan menurun seiring dengan tingkat pengalaman auditor terhadap klien.**

### Model Penelitian

Gambar di bawah ini menunjukkan model penelitian sebagai panduan sekaligus alur berfikir tentang Pengaruh Identifikasi Auditor atas Klien Terhadap Objektivitas Auditor dengan *Auditor Tenure*, *Client Importance* dan *Client Image* sebagai Variabel Anteseden.

**Gambar 2.1.**  
**Model Penelitian**



## **METODE PENELITIAN**

### **Disain Penelitian**

Penelitian ini dilakukan untuk menguji hipotesis (*hypothesis testing*) dengan melakukan pengujian hubungan terhadap semua variabel yang diteliti (*casual research*). Penelitian ini merupakan penelitian lapangan yang dilakukan secara *cross sectional* untuk menguji hubungan variabel anteseden Identifikasi Klien (*auditors tenure, client importance, dan client image*) dengan Persetujuan Auditor terhadap perlakuan yang diinginkan klien (*professional identification, firm tenure, client size, dan auditor experience*)

### **Populasi dan Sampel**

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor pelaksana yang terdiri dari auditor junior, senior, supervisor dan manajer pada seluruh di Kantor Akuntan Publik (KAP) di Indonesia. Sedangkan sampelnya adalah auditor dari KAP yang terdaftar di Direktori KAP dan juga terdaftar di Badan Pengawas Pasar Modal (BAPEPAM). Oleh karena populasi sudah memenuhi kriteria yang diharapkan yaitu auditor pelaksana dan tidak ada kriteria khusus sebagai pertimbangan penentuan sampel, maka teknik sampling yang digunakan adalah *convenience sampling*.

Sampel yang di ambil dalam penelitian ini adalah auditor dari 199 KAP yang diperoleh dari website bapepam ([www.bapepam.go.id/neoakuntanpublik](http://www.bapepam.go.id/neoakuntanpublik)). Sedangkan argumentasi pemilihan populasi dan sampel penelitian adalah bahwa populasi auditor yang terdaftar di BEJ sudah mencerminkan populasi auditor di Indonesia, sehingga dianggap mampu menggeneralisasi permasalahan dalam penelitian ini.

### **Jenis dan Prosedur Pengumpulan Data**

Data untuk penelitian ini adalah data primer dalam bentuk persepsi responden dikumpulkan dengan metode *mail survey*. *Response rate* dalam penelitian ini adalah 20,8% dari jumlah total kuesioner yang dikirimkan yaitu sebanyak 500 kuesioner.

### **Variabel Penelitian dan Definisi Variabel Operasional**

#### **Variabel Penelitian**

Dalam penelitian ini, variabel yang akan diteliti meliputi variabel anteseden (*auditor tenure, client importance dan client image*) sebagai variabel eksogen murni atau variabel independen dari identifikasi klien. Variabel identifikasi klien merupakan variabel

endogen independen. Variabel *Auditors Client Acquiescence* sebagai variabel endogen murni atau dependen. Instrumen atau pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini diadaptasi dari instrumen-instrumen yang telah digunakan oleh peneliti-peneliti terdahulu. Instrumen-instrumen tersebut telah di uji tingkat validitas dan reliabilitasnya.

Meskipun penelitian ini menggunakan instrumen yang siap pakai dan telah diuji reliabilitas dan validitasnya oleh penelitian sebelumnya, namun pengujian reliabilitas dan validitas tetap dilakukan oleh peneliti. Hal ini dikarenakan penelitian ini dilakukan pada lingkungan dan waktu yang berbeda dengan penelitian sebelumnya.

### **Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel**

#### ***Auditors Client Acquiescence***

*Auditor Client Acquiescence* diartikan sebagai tingkat kemudahan auditor dalam menyetujui keinginan klien. Untuk mengukur variabel *Auditors Client Acquiescence* peneliti mengadaptasi satu kasus singkat dari riset tentang perilaku auditor dalam sebuah situasi audit yang penuh dengan konflik (Knapp, 1985; Tsui dan Gul, 1996). Tujuannya adalah meminta responden untuk memberikan asumsi mereka tentang sebuah kasus yang melibatkan klien mereka. Responden memberikan nilai probabilitas yang terletak antara nilai 1 (cenderung sangat rendah) hingga nilai 5 (cenderung sangat tinggi). Artinya adalah bahwa semakin tinggi skor yang diperoleh mencerminkan semakin besar kecenderungan dimana auditor akan menyetujui keinginan klien sehingga auditor tidak bisa membuat sebuah penilaian (*judgement*) yang bersifat obyektif.

#### **Identifikasi Klien (*Client Identification*)**

Identifikasi klien diartikan sebagai tingkat dimana auditor semakin terbiasa atau familiar terhadap kliennya. Dengan terbiasa maka auditor dapat memahami klien dengan cukup baik guna perencanaan dan melakukan proses audit yang efektif dan efisien (Standard Auditing, AU, 311).

Alat ukur untuk identifikasi klien berdasarkan pada skala identifikasi organisatoris (Mael dan Ashforth 1992; Wan-Higgins dkk, 1998) dan dimodifikasi oleh Bamber dan Iyer (2005) dengan menyajikan cara yang berbeda membentuk sebuah konstruk tentang alat ukur untuk identifikasi klien. Secara spesifik, responden berpikir bahwa klien terbesar mereka akan menjawab sejumlah pertanyaan yang berhubungan dengan masalah identifikasi, kesan dari klien (*client image*) dan pentingnya klien (*client important*).

### ***Auditor tenure***

*Auditor tenure* diartikan sebagai periode keterikatan antara auditor dengan klien, yaitu lamanya auditor mengaudit pada perusahaan klien. Responden mengindikasikan lamanya mereka bekerja untuk klien dalam hitungan jumlah tahun.

### **Pentingnya Klien (*Client Importance*)**

Pentingnya klien bagi KAP yaitu bobot prioritas penugasan jasa audit/jasa non-audit terhadap KAP yang mengaudit perusahaan. Untuk mengukur variabel pentingnya klien (*Client Importance*) dengan menggunakan pertanyaan yang berbunyi “Silakan tandai dan nilai pentingnya klien bagi perusahaan anda dengan menggunakan skala yang berkisar dari nilai 1 (sama sekali tidak penting) hingga bernilai 5 (sangat penting).

### ***Client Image***

Kesan klien (*client image*) merupakan persepsi mengenai klien yang akan mempengaruhi identifikasi klien. Instrumen variabel *Client Image* terdiri dari 3 item pertanyaan yang diadopsi dari skala organization image (Mael dan Ashforth, 1992; Iyer dkk, 1997) untuk mengukur *image* dari klien dengan menggunakan skala likert poin lima dari nilai satu jika sangat tidak setuju hingga nilai lima jika sangat setuju .

### **Identifikasi Profesional (*Professional Identification*)**

Identifikasi profesional yang dimiliki oleh auditor dipercaya dapat mengimbangi ancaman terhadap rusaknya obyektivitas ketika auditor melakukan identifikasi atas klien. Menurut Johnstone dkk (2001) identifikasi profesional dapat meningkatkan perilaku profesional dan obyektivitas seorang auditor karena auditor yang melakukan identifikasi terhadap profesinya akan cenderung melakukan internalisasi dengan nilai dan norma profesi.

Untuk mengukur variabel *Professional Identification* digunakan instrumen berdasarkan pada skala identifikasi organisasi yang diadopsi dari penelitian (Mael dan Ashforth 1992; Wan-Higgins dkk, 1998) dan telah dimodifikasi oleh Bamber dan Iyer (2005) menyajikan dengan cara yang berbeda terhadap lima item dalam skala identifikasi organisatoris terhadap orientasi profesional guna mengukur identifikasi profesional. Russo (1998) menggunakan teknik yang sama untuk mengukur identifikasi profesional yang dimiliki oleh seorang jurnalis. Instrumen identifikasi profesional terdiri dari lima item pertanyaan dengan lima poin skala Likert.

### ***Audit Firm Tenure***

*Audit firm tenure* diartikan sebagai periode keterikatan antara auditor dengan klien. Di Indonesia, masa penugasan auditor yang bersifat *mandatory* diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan nomor 423/ KMK.06/ 2002 tentang jasa akuntan publik dan direvisi dengan Keputusan Menteri Keuangan nomor 359/ KMK.06/ 2003 bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP selama lima tahun dan akuntan publik selama tiga tahun. Untuk mengukur variabel periode keterikatan KAP dengan klien, responden mengindikasikan lamanya KAP mereka bekerja untuk klien dalam hitungan jumlah tahun.

### ***Ukuran Klien (Client Size)***

Karakteristik klien yang mempengaruhi persetujuan auditor untuk menerima perlakuan yang diinginkan oleh klien dapat dikelompokkan ke arah yang dapat mempengaruhi objektivitas dari penilaian auditor. Hal ini untuk mengendalikan dorongan *financial* yang diberikan oleh klien agar auditor menyetujui posisi yang diinginkan oleh klien karena adanya ketergantungan ekonomis auditor terhadap klien (Reynolds dan Francis, 2000). Sesuai dengan Bamber dan Iyer (2005) proksi untuk *client size* yang digunakan adalah total aset.

### ***Pengalaman auditor (Auditor Experience)***

Pengalaman auditor (*auditor experience*) yaitu pengalaman auditor dibidang pengauditan. Pengalaman kerja auditor dapat mempengaruhi obyektivitas dari penilaian auditor, karena pengalaman kerja auditor berhubungan dengan makin baiknya kinerja mereka dalam tugas audit. Weber dan Croker (1980) dalam Tubbs (1992) menunjukkan bahwa semakin banyak pengalaman seseorang, maka hasil pekerjaan akan semakin akurat dan lebih banyak mempunyai memori tentang struktur kategori yang rumit. Responden mengindikasikan pengalaman mereka mengaudit dalam hitungan jumlah tahun.

### ***Uji Non Response Bias***

Pengumpulan data yang dilakukan melalui jasa pos perlu dilakukan uji non -respon bias (Imam Ghazali, 2005). Pengujian *non response bias* dilakukan dengan uji independen sample t test untuk melihat perbedaan karakteristik jawaban dari responden yang mengembalikan kuesioner sampai dengan akhir tanggal pengembalian dengan responden yang terlambat mengembalikan kuesioner. Apabila nilai *Levene's for Equity Variance* menunjukkan tingkat signifikan diatas 0,05 dapat disimpulkan bahwa tidak ada

perbedaan yang signifikan antara rata-rata skor jawaban pada 2 kelompok responden, sehingga dapat dikatakan bahwa kelompok berasal dari populasi yang sama.

## **Teknik Analisis Data**

### **Statistik Deskriptif**

Analisis statistik deskriptif ditujukan untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden. Gambaran tersebut meliputi ukuran tendensi sentral seperti rata-rata, median, modus, kisaran standar deviasi diungkapkan untuk memperjelas deskripsi responden.

### **Uji Hipotesis**

Pengujian hipotesis penelitian dilakukan dengan pendekatan *Structural Equation Model* (SEM) dengan menggunakan *software Partial Least Square* (PLS). PLS adalah model persamaan struktural (SEM) yang berbasis komponen atau varian (*variance*). Menurut Ghazali (2006) PLS merupakan pendekatan alternatif yang bergeser dari pendekatan SEM berbasis *covariance* menjadi berbasis varian. SEM yang berbasis kovarian umumnya menguji kausalitas/teori sedangkan PLS lebih bersifat *predictive model*.

PLS merupakan metode analisis yang *powerfull* (Wold, 1985 dalam Ghazali, 2006) karena tidak didasarkan pada banyak asumsi. Misalnya, data harus terdistribusi normal, sampel tidak harus besar. Selain dapat digunakan untuk mengkonfirmasi teori, PLS juga dapat digunakan untuk menjelaskan ada tidaknya hubungan antar variabel laten. PLS dapat sekaligus menganalisis konstruk yang dibentuk dengan indikator refleksif dan formatif. Hal ini tidak dapat dilakukan oleh SEM yang berbasis kovarian karena akan menjadi *unidentified model*.

Dalam analisis dengan menggunakan PLS ada 2 hal yang dilakukan yaitu:

#### **1. Menilai *outer model* atau *measurement model***

Ada tiga kriteria untuk menilai *outer model* yaitu *Convergent Validity*, *Discriminant Validity* dan *Composite Reliability*. *Convergent validity* dari model pengukuran dengan refleksif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara *item score/componen score* yang dihitung dengan PLS. Ukuran refleksif individual dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang diukur. *Discriminant Validity* dari model pengukuran dengan refleksif indikator dinilai berdasarkan *Cross Loading* pengukuran dengan konstruk. Metode lain untuk menilai *Discriminant Validity* adalah membandingkan nilai *Root Of Average Variance Extracted* (AVE) setiap konstruk

dengan korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya dalam model. Jika nilai AVE setiap konstruk lebih besar daripada nilai korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya dalam model, maka dikatakan memiliki nilai *Discriminant Validity* yang baik (Fornell dan Larcker, 1981 dalam Ghazali 2006). Berikut ini rumus untuk menghitung AVE:

$$AVE = \frac{\lambda_i^2}{\lambda_i^2 + \text{var}(\epsilon_i)}$$

Sumber: Imam Ghazali (2006)

Dimana  $\lambda_i$  adalah *component loading* ke indikator ke  $\text{var}(\epsilon_i) = 1 - \lambda_i^2$ . Jika semua indikator di *standardized*, maka ukuran ini sama dengan *Average Communalities* dalam blok. *Composite reliability* blok indikator yang mengukur suatu konstruk dapat dievaluasi dengan dua macam ukuran yaitu *internal consistency* yang dikembangkan oleh Wert *et al.* (1979) dalam Ghazali (2006). dengan menggunakan output yang dihasilkan PLS maka *Composite reliability* dapat dihitung dengan rumus:

$$c = \frac{(\lambda_i)^2}{(\lambda_i)^2 + \text{var}(\epsilon_i)}$$

Sumber: Imam Ghazali (2006)

dimana  $\lambda_i$  adalah *component loading* ke indikator dan  $\text{var}(\epsilon_i) = 1 - \lambda_i^2$ .

## 2. Menilai Inner Model atau Structural Model

Pengujian *inner model* atau model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk, nilai signifikansi dan *R-square* dari model penelitian. Dalam menilai model dengan PLS dimulai dengan melihat *R-square* untuk setiap variabel laten dependen. Perubahan nilai *R-square* dapat digunakan untuk menilai pengaruh variabel laten independen tertentu terhadap variabel laten dependen apakah mempunyai pengaruh yang substantive. Pengaruh besarnya  $f^2$  dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut :

$$f^2 = \frac{R^2_{\text{included}} - R^2_{\text{excluded}}}{1 - R^2_{\text{included}}}$$

Sumber: Imam Ghazali (2006)

Dimana  $R^2_{\text{included}}$  dan  $R^2_{\text{excluded}}$  adalah R-square dari variabel laten dependen ketika prediktor variabel laten digunakan atau dikeluarkan di dalam persamaan struk tural.

### **Kriteria Penerimaan dan Penolakan Hipotesis**

Pengambilan keputusan atas penerimaan atau penolakan hipotesis dilakukan dengan ketentuan sebagai berikut:

1. Melihat nilai *outer weight* masing-masing indikator dan nilai signifikansinya. Nilai *weight* yang disarankan adalah di atas 0.50 (positif) dan *T-statistic* di atas 1.282 untuk  $p < 0.10$ ; 1.645 untuk  $p < 0.05$ ; dan 2.326 untuk  $p < 0.01$  (*one tailed*). *T-statistic* di atas 1.645 untuk  $p < 0.10$ ; 1.960 untuk  $p < 0.05$ ; dan 2.576 untuk  $p < 0.01$  (*two tailed*). Indikator yang memiliki nilai di bawah ketentuan tersebut harus didrop dari model dan kemudian dilakukan pengujian ulang.
2. Melihat nilai *inner weight* dari hubungan antar variabel laten. Nilai *weight* dari hubungan tersebut harus menunjukkan arah positif dengan nilai *T-statistic* di atas 1.282 untuk  $p < 0.10$ ; 1.645 untuk  $p < 0.05$ ; dan 2.326 untuk  $p < 0.01$  (*one tailed*). *T-statistic* di atas 1.645 untuk  $p < 0.10$ ; 1.960 untuk  $p < 0.05$ ; dan 2.576 untuk  $p < 0.01$  (*two tailed*).
3. Hipotesis alternatif ( $H_a$ ) diterima jika nilai *weight* dari hubungan antar variabel laten menunjukkan arah positif dengan nilai *T-statistic* di atas 1.282 untuk  $p < 0.10$ ; 1.645 untuk  $p < 0.05$ ; dan 2.326 untuk  $p < 0.01$  (*one tailed*). *T-statistic* di atas 1.645 untuk  $p < 0.10$ ; 1.960 untuk  $p < 0.05$ ; dan 2.576 untuk  $p < 0.01$  (*two tailed*). Sebaliknya,  $H_0$  gagal untuk ditolak jika nilai *weight* dari hubungan antar variabel laten menunjukkan arah negatif dan nilai *T-statistic* di bawah 1.282 untuk  $p < 0.10$ ; 1.645 untuk  $p < 0.05$ ; dan 2.326 untuk  $p < 0.01$  (*one tailed*). *T-statistic* di atas 1.645 untuk  $p < 0.10$ ; 1.960 untuk  $p < 0.05$ ; dan 2.576 untuk  $p < 0.01$  (*two tailed*).

Nilai t-tabel yang ditentukan dalam penelitian ini adalah sebesar 1,645 untuk signifikansi  $p < 0,05$  (*one-tailed*) dan 1,960 dengan tingkat signifikansi 0.05 (*two-tailed*). Selanjutnya nilai t-tabel tersebut di jadikan sebagai nilai *cutoff* untuk penerimaan atau penolakan hipotesis yang diajukan.

### **Penilaian Reliabilitas**

Pendekatan untuk menilai reliabilitas *model fit* dengan menggunakan *composite reliability* dan *variance extracted* untuk setiap konstruk. Reliabilitas merupakan ukuran

*internal consistency* indikator dari setiap konstruk. Hasil reliabilitas yang tinggi akan memberikan keyakinan bahwa jawaban partisipan terhadap semua indikator konsisten dengan pengukurannya.

### Pengukuran Validitas

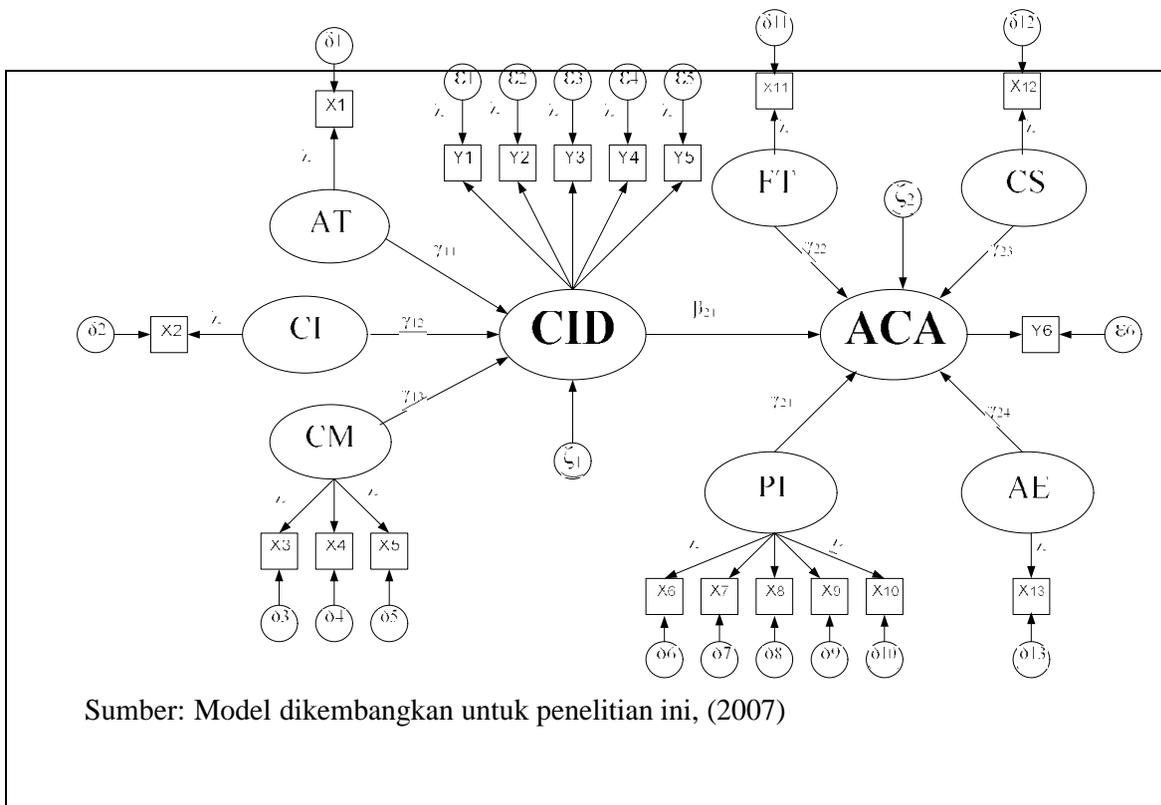
Pengukuran validitas digunakan untuk menilai sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan kuesioner tersebut mampu mengungkapkan suatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. *Confirmatory factor Analysis* (CFA) digunakan untuk menilai validitas masing-masing konstruk yang merupakan manifestasi dari indikator. Semua loading dari konstruk laten menunjukkan hasil yang signifikan yaitu  $t$  statistik  $> 1,645$  (*1-tailed*) atau  $t$  statistik  $> 1,96$  (*2-tailed*), maka masing-masing indikator pertanyaan adalah valid (Remaey,1998; Challagall dan Shervani,1996; Sujan, Weitz dan Kumar, 1994 dalam Purwanto; 2003).

### Model Pengujian Hipotesis dengan *Partial Least Square* (PLS)

*Path diagram* merupakan representasi grafis mengenai bagaimana beberapa variabel pada suatu model berhubungan satu sama lain, yang memberikan suatu pandangan menyeluruh mengenai struktur model.

**GAMBAR 3.1**

#### KONSEPTUALISASI MODEL DALAM *PATH DIAGRAM*



Sumber: Model dikembangkan untuk penelitian ini, (2007)

### **Penjelasan :**

AT = *Auditor Tenure*, diukur dengan satu item pertanyaan

CI = *Client Importance*, diukur dengan satu item pertanyaan pada lima skala Likert.

CM = *Client Image*, diukur dengan tiga item pertanyaan pada lima skala Likert

PI = *Professional Identification*, diukur dengan lima item pertanyaan pada lima skala Likert.

FT = *Firm Tenure*, diukur dengan satu item pertanyaan

CS = *Client Size*, diukur dengan satu item pertanyaan

AE = *Auditor Experience*, diukur dengan satu item pertanyaan

CID = *Client Identification*, diukur dengan lima item pertanyaan pada lima skala Likert.

ACA = *Auditor Client Acquiescence*, diukur dengan satu item pertanyaan

### **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

Bagian ini menguraikan hasil penelitian yang diperoleh dari data primer dan pembahasan atas hasil penelitian. Hasil penelitian meliputi gambaran umum responden, uji kualitas data, uji *non response bias*, menilai *Outer Model* atau *Measurement Model*, menilai *Inner Model* atau *Structural Model*, uji hipotesis dan pembahasan uji hipotesis.

#### **Gambaran Umum Responden**

Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan sebanyak 500 kuesioner kepada responden, yaitu auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terdaftar di BEJ dan Bapepam. Pengiriman kuesioner dilakukan dalam dua tahap, tahap pertama dikirim 320 kuesioner pada tanggal 20 Agustus 2007 dan tahap kedua dikirim sebanyak 180 kuesioner pada tanggal 09 September 2007, dengan batas pengembalian kuesioner paling lambat tanggal (*cutoff*) 20 September 2007. Ringkasan jumlah pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel 4.1 .

Tabel 4.1 berisi penjelasan mengenai total kuesioner yang dikirim, baik melalui jasa pos atau pun diantar langsung. Tabel tersebut juga menginformasikan tingkat pengembalian (*response rate*) dan tingkat pengembalian yang digunakan (*usable response rate*).

**TABEL 4.1**  
**RINCIAN PENGEMBALIAN KUESIONER**

Keterangan	Jumlah	Total
<b>PENGIRIMAN KUESIONER</b>		
<b>Tahap I</b>		
- Melalui pos	300	
- Penyampaian langsung	20	
<b>Kuesioner yang dikirim tahap I</b>		<b>320</b>
<b>Kuesioner yang dikirim tahap II (Langsung)</b>		<b>180</b>
<b>TOTAL KUESIONER YANG DIKIRIM</b>		<b>500</b>
<b>PENGEMBALIAN KUESIONER</b>		
<b>Kuesioner yang kembali sebelum tanggal <i>cutoff</i> (Tahap I)</b>		
- Melalui pos	48	
- Diambil langsung	8	
<b>Total kuesioner yang dikembali sebelum tanggal <i>cutoff</i></b>		<b>56</b>
<b>Kuesioner yang tidak dapat digunakan</b>		<b>15</b>
<b>Kuesioner yang kembali sesudah tanggal <i>cutoff</i> (Tahap II)</b>		
<b>Kuesioner yang tidak dapat digunakan</b>		<b>9</b>
<b>Total kuesioner yang kembali (56 + 72)</b>		<b>128</b>
<b>Kuesioner yang tidak dapat digunakan (15 + 9)</b>		<b>24</b>
<b>Total kuesioner yang digunakan (41 + 63)</b>		<b>104</b>
<b>Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) (128/500 x 100%)</b>		<b>25,6 %</b>
<b>Tingkat pengembalian yang digunakan (<i>usable response rate</i>) (104/500 x 100%)</b>		<b>20,8 %</b>

Sumber : Hasil penelitian, 2007

Gambaran tentang profil responden dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 4.2 di bawah ini. Profil responden tersebut meliputi jenis kelamin, kategori tingkat pendidikan terakhir, posisi dalam perusahaan, kategori lama menduduki jabatan saat ini dan kategori lama bekerja.

**TABEL 4.2**  
**PROFIL RESPONDEN**

	<i>Jumlah</i>	<i>Persentase</i>
<i>Gender</i>		
- Pria	83	79.8%
- Wanita	21	20.2%
<i>Pendidikan</i>		
- Sarjana (S1)	80	76.9%
- Master (S2)	24	23.1 %
<i>Posisi</i>		
- Manajer	2	1.92%
- Supervisor	8	7.69%
- Auditor Senior	33	31.7%
- Auditor Yuniior	61	58.6%
<i>Lama Bekerja di Perusahaan</i>		
- <3 tahun	61	58.6%
- 3,1 - 6 tahun	35	33.6%
- 6,1 – 9 tahun	8	7.69%
- >9 tahun	-	-

Sumber: Data Primer diolah, 2007

### Deskripsi Variabel Penelitian

Statistik deskriptif variabel penelitian digunakan untuk memberikan gambaran tentang tanggapan responden mengenai variabel-variabel penelitian yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata serta standar deviasi dapat dilihat pada tabel 4.3.

**TABEL 4.3.**  
**STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN**

Variabel	N	Teoritis		Sesungguhnya		
		Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	SD
<i>Client Identification</i>	104	5 - 25	15	13 - 25	20,65	3,017
<i>Professional Identification</i>	104	5 - 25	15	16 - 25	21,67	2,379
<i>Client Importance</i>	104	1 - 5	3	3 - 5	4,52	0,623
<i>Client Image</i>	104	3 - 9	6	8 - 15	12,35	1,874
<i>Auditor Tenure</i>	104	-	-	1 - 5	2,38	1,054
<i>Firm Tenure</i>	104	-	-	1 - 7	3,76	1,431
<i>Auditor Experience (month)</i>	104	-	-	12 - 96	39,06	21,259
<i>Client Size (dalam jutaan rupiah)</i>	104	-	-	9395-46205990	3169100	7121216
<i>Auditor's Client Acquiescence</i>	104	1 - 5	3	1 - 5	2,92	0,932

Sumber: Data Primer diolah, 2007

## Uji Kualitas Data

Uji kualitas data meliputi realibilitas dan uji validitas. Uji reliabilitas dilakukan dengan melihat nilai *composite reliability* yang dihasilkan dengan perhitungan PLS untuk masing-masing konstruk. Nilai suatu konstruk dikatakan reliabel jika memenuhi nilai *composite reliability* >0,70 (Werts *et al.* 1974 dalam Imam, 2006). Hasil uji reliabilitas disajikan pada tabel 4.4.

**TABEL 4.4.**  
**HASIL UJI RELIABILITAS**

No	Konstruk	Composite Reliability	Average Variance Extracted	Keterangan
1.	Client Identification (CID)	0.869	0.573	Reliabel
2.	Professional Identification (PI)	0.849	0.531	Reliabel
3.	Client Image (CM)	0.823	0.609	Reliabel

Sumber: Data Primer diolah, 2007

Hasil pengujian pada tabel 4.4. menunjukkan bahwa semua konstruk atau variabel penelitian ini sudah menunjukkan sebagai pengukur yang *fit*, hal ini berarti bahwa semua item pertanyaan yang digunakan untuk mengukur masing-masing konstruk adalah reliabel.

Uji validitas dilakukan dengan menggunakan evaluasi *measurement (outer) model* yaitu dengan menggunakan *convergent validity* (besarnya *loading factor* untuk masing-masing konstruk).

**TABEL 4.5.**  
**HASIL UJI VALIDITAS**

	original sample estimate	mean of subsamples	Standard deviation	T-Statistic
<b>CID</b>				
CID 1	0.733	0.734	0.071	10,322
CID 2	0.817	0.815	0.048	17,145
CID 3	0.856	0.850	0.040	21,382
CID 4	0.646	0.631	0.102	6,309
CID 5	0.714	0.718	0.081	8,766
<b>PI</b>				
PI 1	0.687	0.615	0.208	3,297
PI 2	0.682	0.629	0.189	3,603
PI 3	0.667	0.572	0.242	2,756
PI 4	0.817	0.741	0.197	4,138
PI 5	0.778	0.724	0.159	4,906
<b>CM</b>				
CM 1	0.854	0.844	0.054	15,849
CM 2	0.786	0.774	0.069	11,385
CM 3	0.693	0.679	0.107	6,476

Sumber : Data primer diolah 2007

### Uji Non-Response Bias (T-Test)

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah jawaban kuesioner yang dikembalikan responden sebelum dan sesudah tanggal yang ditetapkan sebagai batas keterlambatan (*cutoff*) yaitu tanggal 20 september 2007 berbeda. Selain itu juga membandingkan jawaban responden yang dikirim melalui pos dengan yang dikirim dan diambil secara langsung.

Untuk melihat perbedaan yang signifikan antara variance populasi kedua sampel tersebut dapat dilihat pada nilai *Levene's Test for Equality of variance*. Rekapitulasi hasil uji *non response bias* untuk tahap I berdasarkan cara pengiriman dapat dilihat pada tabel 4.6. berikut ini:

**TABEL 4.6.**  
**PENGUJIAN NON RESPONSE BIAS TAHAP I BERDASARKAN CARA PENGIRIMAN KUESIONER**

Variabel	Jasa Pos ( n = 33 )		Antar-Ambil Langsung ( n = 8 )		<i>Levene's-test for equality of variances</i>	
	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD	F	P-value
AT	2,73	1,069	2,38	1,188	0,159	0,692
CI	4,58	0,502	4,38	0,744	5,002	0,31
CID	21,27	2,886	20,38	3,739	0,890	0,351
CM	12,55	1,622	11,88	2,232	2,663	0,111
PI	22,61	1,819	22,00	2,878	1,415	0,241
FT	4,24	1,480	2,88	1,808	1,448	0,236
CS	2196359	4995293,63	378935,75	508309,782	3,719	0,061
AE	45,03	20,634	48,00	27,402	1,923	0,173
ACA	2,67	0,736	2,63	0,916	0,459	0,502

Sumber : Data primer diolah 2007

Sedangkan rekapitulasi hasil uji *non response bias* untuk tahap I & II berdasarkan tanggal *cutoff* dapat dilihat pada tabel 4.7.

**TABEL 4.7.**  
**PENGUJIAN NON RESPONSE BIAS UNTUK TAHAP I & II BERDASARKAN TANGGAL CUTOFF**

Variabel	Tgl Kirim	N	Mean	SD	Levene's test		t-test		Kesimpulan
					F	Sig	t	sig (2 tailed)	
AT	Seblm cutoff	41	2,78	0,99	0,268	0,606	3,316	0,001	Sama
	Setlh cutoff	63	2,11	1,02					
CI	Seblm cutoff	41	4,59	0,55	3,316	0,072	0,872	0,0385	Sama
	Setlh cutoff	63	4,48	0,67					
CID	Seblm cutoff	41	21,59	2,48	6,003	0,016	2,611	0,1	Sama
	Setlh cutoff	63	20,05	3,19					
CM	Seblm cutoff	41	12,51	1,75	1,202	0,258	0,727	0,469	Sama
	Setlh cutoff	63	12,24	1,96					

PI	Seblm cutoff	41	22,56	2,00	2,855	0,94	3,206	0,002	Sama
	Setlh cutoff	63	21,10	2,44					
FT	Seblm cutoff	41	4,10	1,53	1,20	0,276	1,97	0,52	Sama
	Setlh cutoff	63	3,54	1,33					
CS	Seblm cutoff	41	2654489	5368625	1,307	0,256	-	0,593	0,555
	Setlh cutoff	63	3504005	8084730					
AE	Seblm cutoff	41	46,63	20,55	0,083	0,774	3,048	0,003	Sama
	Setlh cutoff	63	34,13	20,39					
ACA	Seblm cutoff	41	2,83	0,74	3,005	0,086	-	0,827	0,41
	Setlh cutoff	63	2,98	1,04					

Sumber : Data primer diolah 2007

Pengujian non respon bias juga dilakukan untuk jawaban responden yang diterima melalui pos dan yang diantar atau diambil langsung. Hasil pengujian lengkap dapat dilihat pada lampiran 4, dan ringkasan hasil penelitian dapat dilihat pada tabel 4.8.

**TABEL 4.8**

**PENGUJIAN *NON RESPONSE BIAS* UNTUK TAHAP I & II BERDASARKAN CARA PENGIRIMAN DAN PENGEMBALIAN**

Variabel	Respon	N	Mean	SD	Levene's test		t-test		Kesimpulan
					F	Sig	t	Sig (2 tailed)	
AT	Jasa Pos	33	2,73	1,07	0,566	0,453	2,376	0,19	Sama
	Langsung	71	2,21	1,01					
CI	Jasa Pos	33	4,58	0,50	4,465	0,0037	6,29	0,531	Sama
	Langsung	71	4,49	0,67					
CID	Jasa Pos	33	21,27	2,89	2,004	0,16	1,433	0,155	Sama
	Langsung	71	20,37	3,05					
CM	Jasa Pos	33	12,55	1,62	3,297	0,72	0,738	0,462	Sama
	Langsung	71	12,25	1,98					
PI	Jasa Pos	33	22,61	1,82	4,137	0,45	2,817	0,006	Sama
	Langsung	71	21,24	2,49					
FT	Jasa Pos	33	4,24	1,48	0,097	0,756	2,399	0,18	Sama
	Langsung	71	3,54	1,36					
CS	Jasa Pos	33	2196359	4995294	3,113	0,81	-	0,949	0,345
	Langsung	71	3621218	7909374					
AE	Jasa Pos	33	45,03	20,63	0,003	0,958	1,981	0,5	Sama
	Langsung	71	36,28	21,11					
ACA	Jasa Pos	33	2,67	0,74	1,683	0,197	-	1,939	0,55
	Langsung	71	3,04	0,99					

Sumber : Data primer diolah 2007

Oleh karena jawaban responden atas pertanyaan semua variabel penelitian yang diterima melalui pos dengan yang diambil langsung tidak ada bias (tidak ada perbedaan yang signifikan), oleh sebab itu pengolahan data selanjutnya bisa dijadikan satu dan tidak perlu dipisahkan.

## Analisis Data

Metode analisis utama dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode SEM berbasis *Partial Least Square* (PLS).

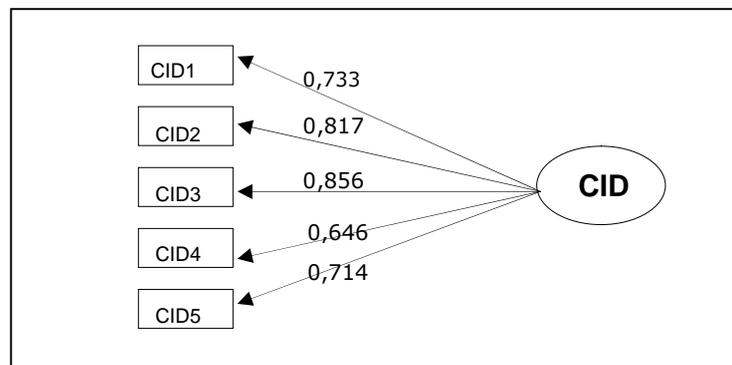
### Menilai *Outer Model* atau *Measurement Model*

Di dalam teknik analisa data dengan menggunakan *SmartPLS* ada tiga kriteria untuk menilai *outer model* yaitu *Convergent Validity*, *Discriminant Validity* dan *Composite Reliability*. *Convergent validity* dari model pengukuran dengan refleksif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara *item score/component score* yang diestimasi dengan Software PLS. Ukuran refleksif individual dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang diukur.

### *Outer Model* Atau *Measurement Model* Variabel *Client Identification*

Variabel *Client Identification* dijelaskan oleh 5 indikator yang terdiri dari CID1 sampai dengan CID5. Uji terhadap *outer loading* bertujuan untuk melihat korelasi antara *score item* atau indikator dengan score konstraknya. Indikator dianggap reliabel jika memiliki nilai korelasi diatas 0,7, namun dalam tahap pengembangan korelasi 0,50 masih dapat diterima (Ghozali, 2006).

**GAMBAR 4.1**  
**OUTER LOADINGS (MEASUREMENT MODEL)**  
**VARIABEL CLIENT IDENTIFICATION**



Sumber : Output SmartPLS 2007

Kelayakan sebuah model juga dapat dilihat dari nilai t-statistiknya, dengan syarat t-statistik harus lebih besar dari t-hitung 1,645 (*1-tailed*) dan 1,960 (*2-tailed*) pada tingkat signifikansi 0,05. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada tabel 4. 9.

**TABEL 4.9.**

**NILAI OUTER LOADINGS (MEASUREMENT MODEL)  
VARIABEL CLIENT IDENTIFICATION**

	<i>original sample estimate</i>	<i>mean of subsamples</i>	<i>Standard deviation</i>	<i>T-Statistic</i>
<b>CID</b>				
<b>CID 1</b>	0.733	0.734	0.071	10,322
<b>CID 2</b>	0.817	0.815	0.048	17,145
<b>CID 3</b>	0.856	0.850	0.040	21,382
<b>CID 4</b>	0.646	0.631	0.102	6,309
<b>CID 5</b>	0.714	0.718	0.081	8,766

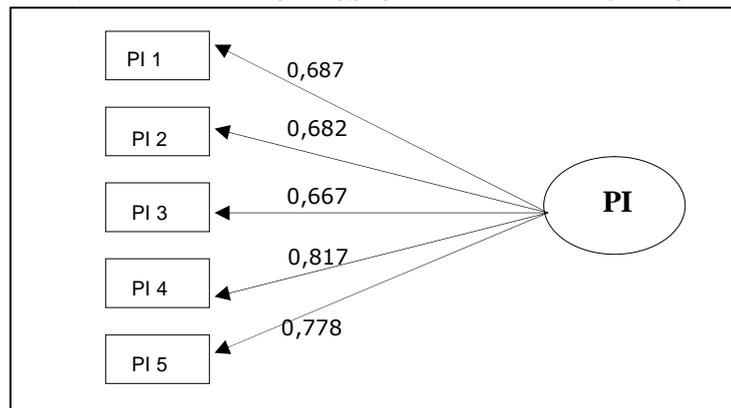
Keterangan: \*signifikan pada  $p < 0.10$ ; \*\* $p < 0.05$ ; \*\*\* $p < 0.01$  (1-tailed)

Sumber : Output SmartPLS 2007

**Outer Model Atau Measurement Model Variabel Professional Identification**

Variabel *Professional Identification* (PI) memiliki 5 indikator yang akan dinilai *Loading factornya* apakah memenuhi nilai *Convergent Validity* atau dibawah nilai yang dianjurkan. Hasil pengolahan data dengan menggunakan *SmartPLS* untuk *loading factor* variabel *Professional Identification* (PI) dapat dilihat pada gambar 4.2 sebagai berikut:

**GAMBAR 4.2.**  
**OUTER LOADINGS (MEASUREMENT MODEL)**  
**VARIABEL PROFESSIONAL IDENTIFICATION**



Sumber : Output SmartPLS 2007

Untuk melihat nilai t-statistik dari konstruk-konstruk *Professional Identification* akan disajikan dalam tabel 4.10.

**TABEL 4.10.**  
**NILAI OUTER LOADINGS (MEASUREMENT MODEL)**  
**VARIABEL PROFESSIONAL IDENTIFICATION**

	<i>original sample estimate</i>	<i>mean of subsamples</i>	<i>Standard deviation</i>	<i>T-Statistic</i>
<b>PI</b>				
<b>PI 1</b>	0.687	0.615	0.208	3,297
<b>PI 2</b>	0.682	0.629	0.189	3,603
<b>PI 3</b>	0.667	0.572	0.242	2,756
<b>PI 4</b>	0.817	0.741	0.197	4,138
<b>PI 5</b>	0.778	0.724	0.159	4,906

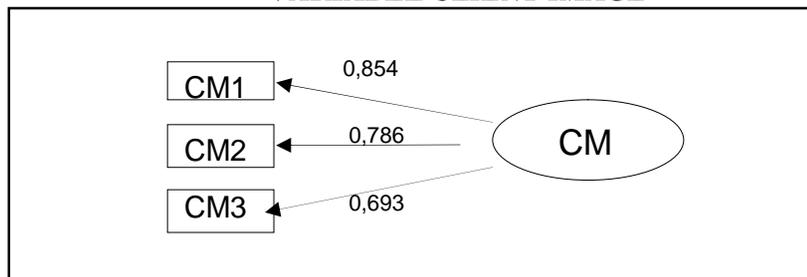
Keterangan: \*signifikan pada  $p < 0.10$ ; \*\* $p < 0.05$ ; \*\*\* $p < 0.01$  (1-tailed)

Sumber : Output SmartPLS 2007

**Outer Model Atau Measurement Model Variabel Client Image**

Variabel *Client Image* (CM) dijelaskan oleh tiga indikator yang terdiri dari CM1 sampai dengan CM3. Hasil uji *outer loading* dapat dilihat dari besarnya korelasi antara indikator dengan variabel laten, hasil pengolahannya dapat dilihat pada gambar 4. 3. berikut ini:

**GAMBAR 4.3.**  
**OUTER LOADINGS (MEASUREMENT MODEL)**  
**VARIABEL CLIENT IMAGE**



Sumber : Output SmartPLS 2007

Untuk melihat nilai t-statistik dari konstruk-konstruk CM akan disajikan dalam tabel 4.11.

**TABEL 4.11.**  
**NILAI OUTER LOADINGS (MEASUREMENT MODEL)**  
**VARIABEL CLIENT IMAGE**

	<i>original sample estimate</i>	<i>mean of subsamples</i>	<i>Standard deviation</i>	<i>T-Statistic</i>
<b>CM</b>				
<b>CI 1</b>	0.854	0.844	0.054	15,849
<b>CI 2</b>	0.786	0.774	0.069	11,385
<b>CI 3</b>	0.693	0.679	0.107	6,476

*Keterangan:* \*signifikan pada  $p < 0.10$ ; \*\* $p < 0.05$ ; \*\*\* $p < 0.01$  (1-tailed)

*Sumber :* Output SmartPLS 2007

### **Pengujian Model Struktural (*Inner Model*)**

Pengujian *inner model* atau model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara variabel, nilai signifikansi dan *R-square* dari model penelitian. Model struktural dievaluasi dengan menggunakan *R-square* untuk variabel dependen, *Stone-Geisser Q-square test* untuk *predictive relevance* dan uji t serta signifikansi dari koefisien parameter jalur struktural.

**TABEL 4.12**  
**NILAI R-SQUARE**

	<i>R-square</i>
<b>CI</b>	
<b>CID</b>	0.661
<b>AT</b>	
<b>CM</b>	
<b>ACA</b>	0.509
<b>PI</b>	
<b>FT</b>	
<b>CS</b>	
<b>AE</b>	

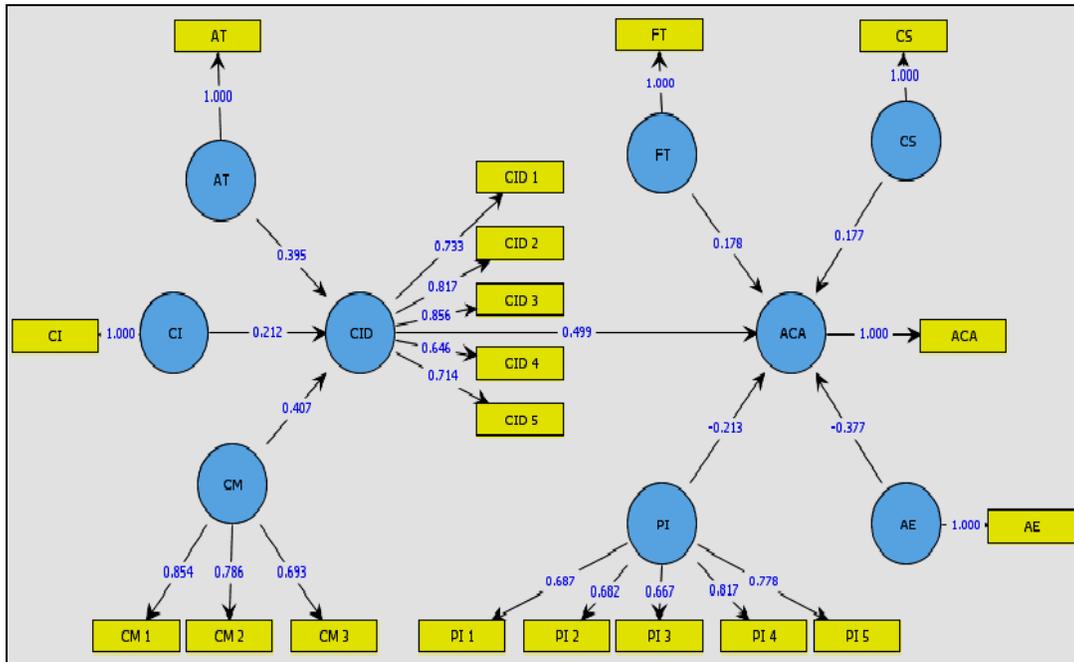
*Sumber :* Output SmartPLS 2007

Tabel 4.12 ini menunjukkan nilai *R-square* konstruk CID sebesar 0,661 dan konstruk ACA sebesar 0,509. Semakin tinggi nilai R-square, maka semakin besar kemampuan variabel independen tersebut dapat menjelaskan variabel dependen sehingga semakin baik persamaan struktural.

### **Structural Equation Model (SEM)**

Metode analisis utama dalam penelitian ini dilakukan dengan Structural Equation Model (SEM). Pengujian dilakukan dengan bantuan program *SmartPLS*. Hasil pengujian diperoleh sebagai berikut :

**GAMBAR 4.4.**  
**FULL MODEL SEM**



Sumber : Output SmartPLS 2007

### Pengujian dan Pembahasan Hipotesis

Uji hipotesis dilakukan untuk menjawab permasalahan penelitian. Pengujian hipotesis yang diajukan, dapat dilihat dari besarnya nilai t-statistik. Batas untuk menolak dan menerima hipotesis yang diajukan adalah  $\pm 1,645$  signifikan pada  $p < 0.05$  (*1-tailed*) dan  $\pm 1,960$  (*2-tailed*). Tabel 4.13 berikut ini menyajikan *output estimasi* untuk pengujian model struktural.

**TABEL 4.13**  
**RESULT FOR INNER WEIGHTS**

Hipotesis	Variabel	<i>original sample estimate</i>	<i>Standard deviation</i>	<i>T-Statistic</i>	Kesimpulan
H1a	AT → CID	0.395	0.104	3.790	Diterima
H1b	CI → CID	0.212	0.150	1.418	Ditolak
H1c	CM → CID	0.407	0.152	2,678	Diterima
H2	CID → ACA	0.499	0.122	4,102	Diterima
H3	PI → ACA	-0.213	0.164	1,302	Ditolak
H4 <sup>1</sup>	FT → ACA	0.178	0.121	1,471	Ditolak
H5a	CS → ACA	0.177	0.118	1,497	Ditolak
H5b	AE → ACA	-0.377	0.157	2,393	Diterima

Keterangan: signifikan pada \* $p < 0.10$ ; \*\* $p < 0.05$ ; \*\*\* $p < 0.01$  (*1-tailed*)  
1= menggunakan *2-tailed*

Sumber : Output SmartPLS 2007

### **Hipotesis 1a**

Hipotesis 1a ( $H_{1a}$ ) menyatakan bahwa *Auditor Tenure* (AT) berpengaruh positif terhadap *Client Identification* (CID). Hasil uji terhadap koefisien parameter antara *Auditor Tenure* terhadap *Client Identification* menunjukkan ada pengaruh positif 0,395 dengan nilai T-Statistic sebesar 3,790 dan signifikan pada 0,05. Nilai t-statistik tersebut berada jauh di atas nilai kritis  $\pm 1,645$  (*1-tailed*), dengan demikian hipotesis pertama dapat diterima. Penerimaan hipotesis 1a ( $H_{1a}$ ) tersebut mengindikasikan bahwa lamanya hubungan keterikatan antara auditor dengan klien (*Auditor Tenure*) dapat semakin mempererat hubungan antara auditor dengan pihak klien.

### **Hipotesis 1b**

Hipotesis 1b ( $H_{1b}$ ) menyatakan bahwa Pentingnya Klien (*Client Importance*-CI) berpengaruh positif terhadap *Client Identification* (CID). Hasil perhitungan terhadap koefisien parameter antara Pentingnya Klien (*Client Importance*-CI) terhadap *Client Identification* (CID) menunjukkan ada pengaruh positif (0,212), dengan nilai t-statistik sebesar 1,418 tetapi tidak signifikan pada *alpha* 0,05. Nilai t-statistik tersebut berada di bawah nilai kritis  $\pm 1,645$  (*1-tailed*) dengan tingkat signifikansi berada di atas nilai signifikan 0,05, dengan demikian  $H_{1b}$  tidak dapat diterima.

Penolakan terhadap hipotesis 1b ( $H_{1b}$ ) mengindikasikan bahwa Pentingnya Klien (*Client Importance*) tidak cukup memberikan bukti yang dapat meningkatkan Identifikasi terhadap Klien (*Client Identification*). Hal ini disebabkan oleh karena auditor menganggap bahwa klien adalah merupakan bagian terpenting dari KAP (Reynolds dan Francis, 2000). Seringkali auditor akan menghabiskan waktu yang lebih lama dengan pihak klien. Ketika suatu klien dipandang sebagai sumber pendapatan yang berlangsung terus, hal ini secara potensial dapat mengurangi independensi auditor .

### **Hipotesis 1c**

Hipotesis 1c ( $H_{1c}$ ) menyatakan bahwa *Client Image* (CM) berpengaruh positif terhadap *Client Identification* (CID). Hasil pengolahan data menunjukkan pengaruh *Client Image* (CM) terhadap *Client Identification* (CID) menunjukkan pengaruh positif 0,407, nilai t-statistik sebesar  $2,678 < 1,645$  (*1-tailed*) dan signifikan pada *alpha* 0,05. Dengan demikian hipotesis 1c ( $H_{1c}$ ) dapat diterima. Hal ini sesuai dengan Teori Identitas Sosial yang menyatakan bahwa Individu akan cenderung mengidentifikasi kelompok

yang memiliki kesan menarik sehingga hubungan dengan kelompok tersebut akan meningkatkan kesan individu.

## **Hipotesis 2**

Dari hasil pengolahan data yang telah dilakukan menunjukkan bahwa pengaruh *Client Identification* (CID) terhadap *Auditors Client Acquiescence* (ACA) menunjukkan pengaruh positif 0,499 hasil yang signifikan dengan nilai t-statistik = 4,102 > 1,645 (*I-tailed*). Oleh karenanya dapat dikatakan Hipotesis 2 (H2) dapat diterima pada 0,05.

Hasil ini sesuai dengan penelitian Bamber dan Iyer (2005) yang menemukan bahwa auditor memang mengidentifikasi kliennya, meskipun terdapat variabilitas yang signifikan antar auditor yang mengidentifikasi klien. Identifikasi klien menjadi penyebab kecemasan utama karena dari hasil penelitian menjelaskan bahwa hal ini dapat merusak obyektivitas auditor.

## **Hipotesis 3**

Hipotesis ketiga (H<sub>3</sub>) menyatakan bahwa *Professional Identification* (PI) berpengaruh negatif terhadap *Auditors Client Acquiescence* (ACA). Hasil pengolahan data ditunjukkan bahwa pengaruh *Professional Identification* (PI) terhadap *Auditors Client Acquiescence* sebesar -0,213 dan nilai t-statistik sebesar 1,302 berada di bawah 1,645 (*I-tailed*). Dengan demikian hipotesis keempat tidak dapat diterima karena t-statistik < t-hitung.

Hal ini disebabkan karena tidak adanya pelatihan profesional, maka seorang auditor mungkin saja tidak dapat mengendalikan keberadaan identifikasi auditor atas klien sehingga dapat membahayakan profesionalisme dan obyektivitas yang mereka miliki. Padahal Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) secara tegas tidak hanya mewajibkan anggotanya untuk mengumpulkan 120 SKP (Satuan Kredit Profesi) dalam tiga tahun, tetapi juga harus jujur dan mematuhi etika profesi. Akuntan yang tidak bisa memenuhi SKP itu, maka izinnya akan sulit diperpanjang (Ramantha, 2004).

## **Hipotesis 4**

Hipotesis keempat (H<sub>4</sub>) menyatakan bahwa *Firm Tenure* (FT) berpengaruh positif terhadap *Auditors Client Acquiescence* (ACA). Hasil pengolahan data ditunjukkan pengaruh *Firm Tenure* (FT) terhadap *Auditors Client Acquiescence* (ACA) sebesar 0,178

dan nilai t-statistik sebesar 1,471 berada pada batas yang dianjurkan yaitu diatas 1,960 untuk  $p < 0.05$  (*2-tailed*). Dengan demikian penelitian ini menerima hipotesis nol ( $H_0$ ) dan menolak hipotesis alternatif ( $H_4$ ).

Hasil ini sesuai dengan penelitian terkini (Bamber dan Iyer, 2002; Imhoff, 2003; Moon, 2005) yang menemukan bahwa rotasi kantor akuntan publik tidak akan dapat memberikan hal yang bersifat produktif. Sama halnya seperti yang disimpulkan oleh Ghosh dan Moon (2005) yang menyatakan bahwa investor dan mediator yang memberikan informasi akan mempersepsikan lamanya keterikatan KAP dengan klien akan dapat meningkatkan kualitas audit. Tetapi berlawanan dengan kebijakan rotasi kantor akuntan publik.

### **Hipotesis 5a**

Dari hasil pengolahan data yang telah dilakukan menunjukkan bahwa pengaruh Ukuran Perusahaan (*Client Size*) yang diproksikan dengan Total Aset terhadap *Auditors Client Acquiescence* (ACA) menunjukkan hasil yang tidak signifikan dengan nilai  $t = 1,497 < 1,645$  (*1-tailed*). Oleh karenanya dapat dikatakan Hipotesis 5a ditolak.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil dari penelitian Bamber dan Iyer (2005) bahwa tidak adanya hubungan yang signifikan antara ukuran klien (*client size*) dengan persetujuan auditor untuk menyetujui permintaan klien. Hasil penelitian Reynolds dan Francis (2000) memberikan bukti tentang kecemasan auditor mengenai sanksi hukum (*litigation risk*) yang berkaitan dengan klien terbesarnya.

### **Hipotesis 5b**

Hipotesis 5b menyatakan bahwa Pengalaman Auditor (*Auditor Experience-AE*) berpengaruh negative terhadap *Auditors Client Acquiescence* (ACA). Hasil pengolahan data menunjukkan Pengalaman Auditor (*Auditor Experience-AE*) terhadap *Auditors Client Acquiescence* (ACA) sebesar -0,377 dengan nilai  $t = 2,393 > 1,645$  (*1-tailed*). Oleh karenanya dapat dikatakan Hipotesis 5b diterima.

Pengujian hipotesis ( $H5b$ ) menunjukkan bahwa  $H5b$  diterima, hal ini mengindikasikan bahwa pengalaman seorang auditor (*Auditor Experience*) mempengaruhi tingkat kemudahan auditor untuk menyetujui keinginan klien (*Auditors Client Acquiescence-ACA*). Bonner dan Pennington (1991) menyatakan semakin berpengalaman seorang auditor maka akan semakin baik mereka untuk dapat bertahan

terhadap tekanan-tekanan yang diberikan oleh klien. Hal ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Tan dan Libby (1997); Moreno dan Bhattacharjee (2003) yang menyatakan semakin berpengalaman seorang auditor maka akan semakin besar keterampilan manajerial yang mereka miliki untuk dapat mengimbangi tuntutan yang dihadapi dalam proses audit.

## **KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN**

### **Kesimpulan**

Penelitian ini berusaha menguji ancaman terhadap independensi auditor yang berasal dari *social incentives* dan pengembangan literatur sebelumnya yang hanya berfokus terhadap *financial incentives* auditor di Indonesia. Dengan menggunakan Teori Identitas Sosial untuk mengembangkan sebuah model yang komprehensif tentang pengaruh identifikasi auditor atas klien terhadap objektivitas auditor dengan audit or tenure, pentingnya klien dan image atas klien sebagai variable anteseden. Dari hasil pengujian SEM (*Structural Equation Modeling*) dengan menggunakan bantuan *software* statistik *SmartPLS*, disimpulkan bahwa :

1. Hipotesis (H1a, H1c, H2 dan H5b) diterima. Hasil ini konsisten dengan penelitian Bamber dan Iyer (2005) yang menjelaskan bahwa lama keterikatan auditor dalam mengaudit klien dan kesan atas klien berhubungan secara signifikan dengan semakin tingginya identifikasi klien oleh auditor. Alvesson (2000) menyatakan, untuk melakukan proses auditing yang efektif dan efisien, maka auditor harus memahami bisnis klien. Hasil ini sesuai dengan riset (Johnson dkk, 2002; Myers dkk, 2003; Ghosh dan Moon, 2005) yang menemukan adanya hubungan positif antara lamanya auditor bekerja untuk klien dengan kualitas pengauditan yang dihasilkan. Pengalaman Auditor berpengaruh negatif terhadap kecenderungan auditor untuk menyetujui keinginan klien (*auditors client acquiescence*). Hasil ini juga konsisten dengan penelitian Bamber dan Iyer (2005). Dengan kata lain seorang auditor yang memiliki tingkat pengalaman yang lebih tinggi akan meningkatkan identifikasi profesional dan cenderung untuk tidak menyetujui posisi yang diinginkan klien.
2. Identifikasi Profesional (H3) berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kecenderungan auditor untuk menyetujui keinginan klien (*auditors client acquiescence*). Hasil ini mengindikasikan bahwa *Professional Identification* tidak

cukup memberikan bukti yang dapat mempengaruhi tingkat kemudahan auditor akan menyetujui keinginan klien. Hasil ini tidak konsisten dengan penelitian Bamber dan Iyer (2005) yang menyatakan bahwa identifikasi profesional memberikan pengaruh negatif yang signifikan terhadap kecenderungan auditor dalam memecahkan konflik kepentingan dengan pihak klien.

3. Berdasarkan hasil pengujian SEM dengan menggunakan *SmartPLS* dapat diketahui bahwa besarnya nilai *R square* dengan dependen variabel CID dan ACA masing-masing sebesar 66,1% dan 50,9%. Sedangkan sisanya masing-masing sebesar 33,9% dan 49,1% dijelaskan oleh variabel lainnya yang tidak termasuk dalam model penelitian.
4. Berdasarkan hasil temuan dan analisis menunjukkan bahwa auditor memang mengidentifikasi kliennya, meskipun terdapat variabilitas yang signifikan antar auditor yang mengidentifikasi klien. Identifikasi klien menjadi penyebab kecemasan utama karena dari hasil penelitian menjelaskan bahwa hal ini dapat merusak obyektivitas auditor. Ketika identifikasi klien memberikan ancaman terhadap rusaknya obyektivitas seorang auditor, ada fitur lain dari auditor yang dapat mengimbangi ancaman ini. Salah satunya adalah faktor dimana identifikasi profesional yang dimiliki oleh auditor. Identifikasi profesional dapat meningkatkan dan mendorong perilaku profesional dan obyektivitas seorang auditor.

#### **Keterbatasan**

1. Pemilihan responden non random yaitu dengan pengambilan sampel menurut keinginan peneliti (*convenience sampling*) kemungkinan juga dapat mengurangi kemampuan menggeneralisasikan hasil penelitian.
2. Instrumen pengukuran variabel penelitian yang digunakan dengan menerjemahkan instrumen dari penelitian sebelumnya yaitu Bamber dan Iyer (2005), sehingga kemungkinan adanya kelemahan dalam penerjemahan instrumen yang menyebabkan adanya kemungkinan responden salah dalam mempersiapkan maksud yang sebenarnya.
3. Penelitian ini hanya dilakukan pada satu waktu (*cross sectional*) sehingga ada kemungkinan perilaku individu berubah dari waktu ke waktu.
4. Penyampaian kuesioner secara langsung kepada responden menimbulkan ikatan emosional (perasaan segan) karena secara tidak langsung terdapat intervensi

sehingga auditor sebagai responden akan mengisi kuesioner dengan sungguh - sungguh.

5. Jumlah indikator dalam penelitian ini ada yang hanya menggunakan satu indikator yaitu variabel *auditor tenure*, *client importance*, *audit firm tenure*, *client size* dan *auditor experience*. Hal ini akan mengganggu ketika indikator yang sedikit menyebabkan problem identifikasi ketika data diolah karena nilai koefisien parameter pada konstruk laten yang hanya memiliki satu indikator akan merefleksikan dirinya sendiri.

### **Saran-saran**

1. Penentuan responden yang akan menjadi sampel sebaiknya lebih difokuskan pada level auditor yang memiliki fungsi pengambilan keputusan (*decision making*) karena auditor yang memiliki fungsi pengambilan keputusan erat kaitannya dengan obyektivitasnya.
2. Untuk penelitian yang mendatang disarankan untuk menggunakan metode sampling yang lain seperti *purposive sampling* agar penelitiannya dapat digeneralisasi.
3. Penelitian selanjutnya dengan memperluas obyek penelitian, tidak hanya terbatas pada auditor KAP yang terdaftar di Bapepam saja, tetapi pada auditor KAP di seluruh Indonesia sehingga hasil dapat digeneralisasikan dengan baik.
4. Perlu dilakukan pengembangan instrumen penelitian, yaitu disesuaikan dengan kondisi dan lingkungan dari obyek yang akan diteliti. Selain itu perlu dilakukan *pilot study* untuk menjamin bahwa item-item pertanyaan dalam kuesioner dapat dipahami dengan baik oleh responden .

---ooOoo---

## DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Halim. 2003. *Auditing (Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan)*, Edisi Ketiga. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Alvesson, M. 2000. Social identity and the problem of loyalty in knowledge -intensive companies. *The Journal of Management Studies* 37(8): 1101-1124.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1992. *Statement of Position Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicly Held Companies*. New York, NY: AICPA.  
[www.aicpa.org/members/div/secps/Lit/sops/1900.htm](http://www.aicpa.org/members/div/secps/Lit/sops/1900.htm)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2005. *AICPA Professional Standards. Section AU311 Planning and Supervision* New York, NY: AICPA.
- Aranya, N., and K. R. Ferris. 1984. A reexamination of accountants' organizational-professional conflict. *The Accounting Review* 59(1): 1-15.
- Aranya, N., J. Pollock, and J. Amernic. 1981. An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society* 6(4): 271-280.
- Arens, Alvin. A and Loebbecke James .K. 2003. *Auditing (Pendekatan Terpadu)*. Buku I. Edisi Indonesia, Penerbit Salemba Empat, Jakarta
- Ashbaugh, H., R. LaFond, and B. W. Mayhew. 2003. Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence. *The Accounting Review* 78(3): 611-639.
- Ashforth, B. E. and F. Mael. 1989. Social identity theory and the organization. *Academy of Management Review* 14(1): 20-39.
- Bamber, E. M., and V. M. Iyer. 2002. Big 5 auditors' professional and organizational identification: Consistency or conflict? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21(2): 21-38.
- Bamber, E. M., and V. M. Iyer. 2005. Auditors' Identification with Their Clients and Its Effect on Auditors' Objectivity. *Working Paper*. Available on [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=776185](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=776185)
- Bazerman, M. H., G. F. Loewenstein, and D. A. Moore. 2002. Why god accountants do bad audits. *Harvard Business Review* 80(11): 96-102.
- Bonner, S. E. and N. Pennington. 1991. Cognitive processes and knowledge as determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Literature* 10: 1-50.
- Boynton, William C., Johnson, Walter G. Kell & Ray Johnson. 2002. *Modern Auditing*, 7<sup>th</sup> Edition. New York : John Willey Sons Inc

- Chung, H. and S. Kallapur. 2003. Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review* 78(4): 931-956.
- Deetz, S. 1995. *Transforming Communication, Transforming Business: Building Responsive and Responsible Workplaces*. Cresskill, N.J.: Hampton Press.
- Deis, D., dan G. Giroux. 1992. Determinants of audit quality in the public sector. *Accounting Review* 67 (3): pp.62-79
- Dutton, J. E., J. M. Dukerich, and C. V. Harquail. 1994. Organizational image and member identification. *Administrative Science Quarterly* 39(2): 239-263.
- Ellemers, N., R. Spears, and B. Doojse. 2002. Self and social identity. *Annual Review of Psychology* 53: 161-186.
- Fogarty, T. J., J. Singh, G. K. Rhodes, and R. K. Moore. 2000. Antecedents and consequences of burnout in accounting: Beyond the role stress model. *Behavioral Research in Accounting*, (12):31-67.
- Frankel, R. M., M. F. Johnson, and K. K. Nelson. 2002. The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review* 77(Supplement): 71-105.
- Gibbins, M., and K. T. Trotman. 2002. Audit review: Managers' interpersonal expectations and conduct of the review. *Contemporary Accounting Research* 19(3): 411-444.
- Ghozali. Imam. (2005). *Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali. Imam dan Fuad. (2005). *Struktur Equation Modeling: Teori, Konsep dan Aplikasi dengan Program LISREL 8.54*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I (2006). "*Structural Equation Modeling, Metode Alternatif dengan Partial Least Square*". Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Gosh, A., and D. Moon, 2005. Audit tenure and the perceptions of audit quality. *The Accounting Review* 80(2): 585-612.
- Gupta, P. P., M. W. Dirsmith, and T. J. Fogarty. 1994. Coordination and control in a government agency: Contingency and institutional theory perspectives on GAO audits. *Administrative Science Quarterly* 39(2): 264-284.
- Hackenbrack, K., and M. W. Nelson. 1996. Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review* 71(1): 43-59.
- Hair, Jr., J. F., R. E. Anderson, R. L. Tatham, and W.C. Black. 1998. *Multivariate Data Analysis* 5th ed. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall.

- Haynes, C. M., J. G. Jenkins, and S. R. Nutt. 1998. The relationship between client advocacy and audit experience: An exploratory analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 17(2): 88-104.
- Hogg, M. A., and D. J. Terry. 2000. Social identity and self-categorization processes in organizational contexts. *Academy of Management Review* 25(1): 121-140.
- Imhoff, E. 2003. Accounting quality, auditing, and corporate governance. *Accounting Horizons* (Supplement): pp.117-128
- Inapty, Biana A. 2007. *Pengaruh Konflik Biaya dan Kualitas Audit Terhadap dysfunctional Behavior. Studi Empiris pada KAP Indonesia-Berafiliasi dengan Big Four*. Tesis UNDIP (tidak dipublikasikan).
- Independence Standards Board (ISB). 2000. *Statement of Independence Standards: A Conceptual Framework for Auditor Independence* (Exposure Draft). New York, NY: ISB (November 2000).
- Iyer, V. M. 1998. Characteristics of accounting firm alumni who benefit their former firm. *Accounting Horizons* 12(1): 18-30.
- Iyer, V. M., and D. V. Rama. 2004 Clients' expectations on audit judgements: A Note. *Behavioral Research in accounting* 16:63-74.
- Iyer, V. M., E. M. Bamber, and R. Barefield. 1997. Identification of accounting firm alumni with their former firm: Antecedents and outcome. *Accounting, Organizations and Society* 22(3-4): 315-336.
- Johnson, V., I. Khurana, and J. Reynolds. 2002. Audit firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19(4): 637-661.
- Johnstone, K. M., M. H. Sutton, T. D. Warfield. 2001. Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis. *Accounting Horizons* 15(1): 1-18.
- Kadous, K., S. J. Kennedy, and M. E. Peecher. 2003. The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review* 78(3): 759-778.
- Knapp, M. C. 1985. Audit conflict: An empirical study of the perceived conflict of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review* ( ): 202-211
- King, R. R. 2002. An experimental investigation of self-serving biases in an auditing trust game: The effect of group affiliation. *The Accounting Review* 77(2): 265.
- Keputusan Menteri Keuangan nomor: 423/KMK.06/2002 jo 359/KMK.06/2003 tentang jasa Akuntan Publik.
- Keputusan Ketua BAPEPAM nomor: VIII.A.2. Maret 2006 tentang Independensi Akuntan yang memberikan Jasa Audit di Pasar Modal.

- Lachman, R., and N. Aranya. 1986. Evaluation of alternative models of commitments and job attitudes of professionals. *Journal of Occupational Behavior* 7(3): 227-243.
- Lembke, S., and M. G. Wilson. 1998. Putting the "team" into teamwork: Alternative theoretical contributions for contemporary management practice. *Human Relations* 51(7): 927-944.
- Libby, R., R. Bloomfield, and M. W. Nelson. 2002. Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society* 27(8):775-810.
- Mael, F. A., and B. E. Ashforth. 1995. Loyal from day one: Biodata, organizational identification, and turnover among newcomers. *Personnel Psychology* 48(2): 309-333.
- Mael, F. A., and B. E. Ashforth. 1992. Alumni and their alma mater: A partial test of the reformulated model of organizational identification. *Journal of Organizational Behavior* 13(2):103-123.
- Maria, agnes & Djohan Pinnarwan. 2003. Independensi Akuntan Publik: Sebuah Rekapitulasi. *Media Riset Akuntansi, Auditing dan Informasi* 3(2): pp.194-215.
- Maryanti, Puji. 2005. *Analisis Penerimaan Auditor Atas Dysfunctional Audit Behavior Pendekatan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Jawa)*. Tesis S2 UNDIP (tidak dipublikasikan).
- Mayhey, B. W., J. W. Schatzberg, and G. R. Sevcik. 2001. The effect of accounting uncertainty and auditor reputation on auditor objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 20(2): 49-70.
- Moreno, K., and S. Bhattacharjee. 2003. The impact of pressure from potential client business nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review* 77(Supplement): 71-105.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Buku satu. Edisi ke enam. Salemba Empat. Jakarta
- Myers, J. N., L. A. Myers, and T. C. Omer. 2003. Exploring the term of the auditor -client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review* 78(3): 779-800.
- Novianty Retty. 2001. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia* Vol 5(1).
- O'Reilly III, C., and J. Chatman. 1986. Organizational commitment and psychological attachment: The effects of compliance, identification, and internalization on prosocial behavior. *Journal of Applied Psychology* 71(3): 492-499.
- Palmrose, Z. 1986. The effect of nonaudit services on the pricing of audit services. *Journal of Accounting Research* 24(2): 405-411.

- Palmrose, Z. 1991. Trials of legal disputes involving independent auditors: Some empirical evidence. *Journal of Accounting Research* 29 (Supplement): 149-185.
- Panel on Audit Effectiveness, Public Oversight Board. 2000. *The Panel on Audit Effectiveness Report and Recommendations*. [www.pobauditpanel.org](http://www.pobauditpanel.org).
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2005. *2004 Annual Report*. Washington, D.C.: PCAOB
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2006. *2005 Annual Report*. Washington, D.C.: PCAOB
- Purwanto, B.M. 2003. The Effect of Managerial Orientation on Salespersons Job Satisfaction. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. 18(4): 418-430.
- Reynolds, J. K., and J. R. Francis. 2000. Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting & Economics* 30(3): 375-400.
- Reynolds, J. K., D. R. Deis, Jr., and J. R. Francis. 2004. Professional service fees and auditor objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23(1): 29-52.
- Riketta, M. 2005. Organizational identification: A meta-analysis. *Journal of Vocational Behavior* 66(2): 358-384.
- Russo, T. C. 1998. Organizational and professional identification: A case of newspaper journalists. *Management Communication Quarterly* 12(1): 72-111.
- Salterio, S. 1996. The effects of precedents and client position on auditors' financial accounting policy judgment. *Accounting, Organizations and Society* 21(5): 467-486.
- Salterio, S., and L. Koonce. 1997. The persuasiveness of audit evidence: The case of accounting policy decisions. *Accounting, Organizations and Society* 22(6): 573-587.
- Sekaran. U. 2003. *Research Methods for Business, a Skill Building Approach*. 4th ed. John Willey & Sons, Inc. NY
- Scott, S. G. 1997. Social identification effects in product and process development teams. *Journal of Engineering Technology Management* 14(2): 97-127.
- Supriyati, Nurmala dan Wilopo. 2002. Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi Independensi Akuntan Publik di Surabaya. *Ventura (Apr) Vol 5 No.1*.
- Supriyono, R.A. 1988. *Pemeriksaan Akuntan: Faktor-faktor yang mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik, Suatu Hasil Penelitian Empiris di Indonesia*. BPFE, Yogyakarta.

- Tajfel, H., and J. C. Turner. 1985. The social identity theory of intergroup behavior. In Worchel S., and W. G. Austin (Eds.), *Psychology on Intergroup Relations* (2nd ed., pp. 7-24). Chicago: Nelson-Hall.
- Tan, H., and R. Libby. 1997. Tacit managerial versus technical knowledge as determinants of audit expertise in the field. *Journal of Accounting Research* 35(1): 97- 113.
- Towry, K. L. 2003. Control in a teamwork environment – The impact of social ties on the effectiveness of mutual monitoring contracts. *The Accounting Review* 78(4): 1069-1095.
- Tsui, J., and F. A. Gul. 1996. Auditors' behaviour in an audit conflict situation: A research note on the role of locus of control and ethical reasoning. *Accounting Organizations and Society* 21(1): 41-52.
- Tubbs, Richard M. 1992. The effects of experience on the Auditor's organization and amount of knowledge. *The Accounting Review* (okt) pp.783-809.
- Turner, J. C. 1987. A self-categorization theory. In *Rediscovering the Social Group: A Self- Categorization Theory*, edited by J. C. Turner. Oxford, U.K.: Basil Blackwell Ltd.
- Wallace, J. E. 1995. Organizational and professional commitment in professional and nonprofessional organizations. *Administrative Science Quarterly* 40(2): 228-255.
- Wan-Huggins, V. N., C. M. Riordan., and R. W. Griffeth. 1998. The development and longitudinal test of a model of organizational identification. *Journal of Applied Social Psychology* 28(8): 724-49.
- Zhang. P. 1999. A bargaining model of auditor reporting. *Contemporary Accounting Research* 16 (1): pp.167-184