

# DETERMINAN-DETERMINAN PENTING DALAM *AUDITOR JUDGMENT*

Ery Wibowo

Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Semarang

## Abstrak

Determinan-determinan dalam penelitian *Auditor Judgment* secara garis besar dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu faktor psikologis personal seperti independensi, self efficacy, ketaatan, gender, dan faktor lingkungan misalnya kompleksitas tugas. Semakin banyak determinan dalam *Auditor Judgment* dapat dijelaskan maka akan semakin dapat menjelaskan peta atau gambaran praktik audit yang sesungguhnya. Hal ini akan membantu para praktisi untuk dapat menjelaskan praktik-praktik yang tidak sehat dalam proses audit dan sekaligus upaya preventifnya.

**Kata Kunci :** Auditor Judgment, Determinan, Akuntan

## LATAR BELAKANG

*Professional auditor judgment* merupakan hal yang sangat penting dalam pelaksanaan audit (Arum, 2004). Hal tersebut, karena hasil akhir pekerjaan audit tergantung pada *auditor judgment*. Karena itu *auditor judgment* dilakukan pada setiap tahapan dalam pelaksanaan audit yaitu penerimaan perikatan, perencanaan audit, pelaksanaan pengujian audit, dan pelaporan audit. Untuk membuat *auditor judgment* perlu keahlian yang didapatkan melalui pembelajaran panjang yang dasar ilmu Auditingnya diperoleh melalui pembelajaran di kampus. Dari beberapa hasil penelitian dalam bidang audit menunjukkan bahwa ada berbagai variasi faktor individual yang mempengaruhi *judgment* dalam melaksanakan review selama proses pelaksanaan audit (Solomon dan Shields, 1995), dan pengaruh faktor individual ini berubah-ubah sesuai dengan kompleksitas tugas Tan and Kao (1999), dan Libby (1995). Selain faktor individual juga dipengaruhi oleh faktor Budaya. Determinan dalam *auditor judgment* tersebut merupakan faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individu pembuat keputusan dan variabel-variabel yang merupakan hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan masing-masing individu (Ford dan Richardson, 1994; Loe *et.al.*, 2000; Larkin, 2000; Paolillo & Vitell, 2002). Faktor-faktor individual tersebut meliputi variabel-variabel yang bisa merupakan ciri pembawaan sejak lahir (gender, umur, kebangsaan dan sebagainya), ataupun faktor organisasi, lingkungan kerja, profesi dan budaya.

Hasil-hasil penelitian empirik tentang determinan penting dalam *auditor judgment* tersebut menunjukkan bahwa penerapan ilmu Auditing sebagai dasar kompetensi bagi profesi Auditor dalam dunia praktik membutuhkan perspektif ilmu yang sangat luas. Pada prakteknya seorang Auditor tidak hanya cukup berbekal pemahaman secara kognisi terhadap ilmu Auditing yang berbasis pada ilmu akuntansi semata. Tetapi juga harus dituntut memiliki

kemampuan personal yang meliputi critical review, analytical skills, Critical Thinking, Time Management, Communication Skills, Decision Making skills, Research Skills, writing skills, learning skills, practical skills. Kemampuan tersebut berintegrasi pada diri auditor membentuk *Professional auditor judgment*. Menurut Dan M. Guy, dkk yang diterjemahkan oleh Paul A. Rajoe dan Ichsan Setyo Budi, agar dapat mempertanggungjawabkan dengan benar, seorang auditor harus memiliki tingkat kemampuan profesional yang tinggi. Sesuai dengan standar, kemampuan profesional meliputi ketaatan pada standar perilaku; pengetahuan, keterampilan, dan disiplin ilmu; hubungan komunikasi antar karyawan; pendidikan yang berkelanjutan serta keahlian profesional. (Auditing, 2003)

### **AUDITOR JUDGMENT**

Hogart (dikutip oleh Jamilah, dkk, 2007) mengartikan *judgment* sebagai proses kognitif yang merupakan perilaku pemilihan keputusan. Jamilah dkk (2007) mengemukakan bahwa:

*Judgment merupakan suatu proses yang terus menerus dalam perolehan informasi (termasuk umpan balik dari tindakan sebelumnya), pilihan untuk bertindak atau tidak bertindak, penerimaan informasi lebih lanjut.*

*Auditor judgment* diperlukan pada empat tahap dalam proses audit atas laporan keuangan, yaitu penerimaan perikatan, perencanaan audit, pelaksanaan pengujian audit dan pelaporan audit (Mulyadi, 2002). Salah satu contoh dari *auditor judgment* adalah jika seorang auditor hendak menerima suatu perikatan audit maka harus melakukan *Auditor judgment* terhadap beberapa hal yaitu integritas manajemen, risiko luar biasa, independensi, kemampuan untuk menggunakan kemahiran profesionalnya dengan kecermatan dan yang pada akhirnya diambil keputusan menerima atau tidak suatu perikatan audit.

Pertimbangan auditor (*auditor judgments*) sangat tergantung dari persepsi mengenai suatu situasi. *Judgment*, yang merupakan dasar dari sikap profesional, adalah hasil dari beberapa faktor seperti pendidikan, budaya, dan sebagainya, tetapi yang paling signifikan dan tampak mengendalikan semua unsur seperti pengalaman adalah perasaan auditor dalam menghadapi situasi dengan mengingat keberhasilan dari situasi sebelumnya. *Judgment* adalah perilaku yang paling berpengaruh dalam mempersepsikan situasi, dimana determinan utama sifatnya kadang kontekstual tergantung dari banyak faktor yang mempengaruhinya. *Auditor Judgment* diperlukan karena audit tidak dilakukan terhadap seluruh bukti juga seluruh prosedur. Sehingga dapat dikatakan bahwa *Auditor judgment* menentukan kualitas hasil akhir dari laporan audit.

### **DETERMINAN AUDITOR JUDGMENT**

*Auditor Judgment* dalam proses audit merupakan akumulasi dari determinan-determinan yang melingkupinya. Menurut hasil-hasil penelitian empirik menunjukkan ada beberapa determinan penting yang sering muncul dalam penelitian dengan segala varian-nya. Determinan tersebut antar lain sebagai berikut. :

### 1. Independensi

Dalam Kode Etik Akuntan tahun 1994 yang dikutip dari artikel Sekar Mayang Sari (2003 : 6) disebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang auditor untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Setiap akuntan harus memelihara integritas dan objektivitas dalam tugas profesionalnya dan setiap auditor harus independen dari semua kepentingan yang bertentangan atau pengaruh yang tidak layak. Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa independensi merupakan sikap seseorang untuk bertindak jujur, tidak memihak, dan melaporkan temuan-temuan hanya berdasarkan bukti yang ada.

Kepercayaan terhadap diri sendiri. Seorang Auditor dapat dikatakan independen bila memiliki sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Implementasinya pada proses pembelajaran adalah merancang sebuah proses belajar yang mampu menghasilkan sikap mental yang mandiri dan jujur.

### 2. Kompleksitas Tugas

Kompleksitas tugas merupakan tugas yang tidak terstruktur, membingungkan dan sulit (Sanusi *dalam* Cecilia, 2007). Auditor selalu dihadapkan dengan tugastugas yang kompleks, berbeda-beda dan saling terkait satu dengan yang lainnya. Beberapa tugas audit dipertimbangkan sebagai tugas dengan kompleksitas yang tinggi dan sulit, sementara yang lain mempersepsikannya sebagai tugas yang mudah.

Terdapat dua aspek penyusunan dari kompleksitas tugas, yaitu tingkat kesulitan tugas dan struktur tugas. Tingkat sulitnya tugas selalu dikaitkan dengan banyaknya informasi tentang tugas tersebut, sementara struktur adalah terkait dengan kejelasan informasi (*information clarity*). Menurut Bonner (1994) *dalam* Jamilah (2007), proses pengolahan informasi terdiri dari tiga tahapan, yaitu: *input*, proses, *output*. Pada tahap *input* dan proses, kompleksitas tugas meningkat seiring bertambahnya faktor petunjuk. Terdapat perbedaan antara pengertian banyaknya petunjuk yang diadakan (*number of cues available*) dengan

banyaknya petunjuk yang terolah (*number of cues processed*). Banyaknya petunjuk yang ada, seorang pembuat keputusan harus berusaha melakukan pemilahan terhadap petunjuk petunjuk tersebut dan ke mudian mengintegrasikannya ke dalam suatu pendapat. Keputusan bisa diberikan segera bila banyak petunjuk yang diamati tidak meninggalkan batas-batas kemampuan dari seorang pembuat keputusan (Chung dan Monroe *dalam* Jamilah, 2007).

Kompleksitas tugas berasal dari lingkungan pemakai dan berkaitan dengan ambiguitas dan ketidakpastian yang ada di sekitar dunia bisnis. Kompleksitas sistem berasal dari lingkungan pengembang dan berkaitan dengan ambiguitas dan ketidakpastian yang terjadi di sekitar pengembangan sistem.

### 3. Tekanan Kerja (*stress*)

Tekanan kerja merupakan suatu pola emosi dan reaksi psikologis yang terjadi dalam situasi dimana seseorang merasa terancam atas tujuan penting yang mungkin akan ditemui. Stress melibatkan hubungan seseorang dengan lingkungan. Dalam penelitian empirik tekanan kerja auditor ini dapat mempengaruhi seorang auditor dalam mengambil keputusan (auditor judgment), bahkan secara potensi menimbulkan keinginan seorang Auditor berpindah kerja.

### 4. Ketaatan

Teori Ketaatan menyatakan bahwa individu yang memiliki kekuasaan merupakan suatu sumber yang dapat mempengaruhi perilaku orang lain dengan perintah yang diberikannya. Paradigma ketaatan pada kekuasaan ini dikembangkan oleh Milgram (1974) *dalam* Jamilah (2007), dalam teorinya dikatakan bahwa bawahan yang mengalami tekanan dari atasan akan mengalami perubahan psikologis dari seseorang yang berperilaku otomatis menjadi perilaku agen. Perubahan perilaku ini terjadi karena bawahan tersebut merasa menjadi agen dari sumber kekuasaan, dan dirinya terlepas dari tanggung jawab menjadi agen dari sumber kekuasaan, dan dirinya terlepas dari tanggung jawab atas apa yang dilakukannya. Temuan De Zoordt dan Lord *dalam* Hartanto (1999) melihat adanya pengaruh tekanan atasan pada konsekuensi yang memerlukan biaya. Hal ini mengidentifikasi adanya pengaruh dari tekanan atasan pada pertimbangan yang diambil auditor. Ashton *dalam* Jamilah (2007), telah mencoba untuk melihat pengaruh tekanan dari atasan pada kinerja auditor dalam hal *budget* waktu, tenggat waktu, akuntabilitas, dan justifikasi.

Tekanan Ketaatan juga dapat terjadi dengan kondisi banyaknya pekerjaan yang harus diselesaikan oleh Kantor Akuntan publik dengan jumlah auditor yang sangat terbatas.

### 5. Gender

Temuan riset literatur psikologis kognitif dan pemasaran menyatakan bahwa *gender* menjadi salah satu faktor level individual dapat berpengaruh terhadap kinerja yang memerlukan *judgment* dalam berbagai kompleksitas tugas. Selain itu, juga menyatakan bahwa wanita lebih efisien dan efektif dalam memproses informasi saat adanya kompleksitas tugas dalam pengambilan keputusan dibandingkan dengan pria. Masih dalam literatur tersebut juga dinyatakan bukti bahwa laki-laki relatif kurang mendalam dalam menganalisis inti dari suatu keputusan. Di dalam melakukan tugas sebagai akuntan, laki-laki dan perempuan dimungkinkan tidak sama. Hal ini dikarenakan adanya teori laterisasi. Selain itu, juga kekomplekkan peran wanita yang dirumuskan oleh Menteri Pemberdayaan Wanita yaitu sebagai istri yang membantu suami, sebagai ibu yang mengasuh anak dan mendidik mereka, sebagai manajer didalam mengelola rumah tangga, sebagai pekerja di berbagai sektor, dan sebagai anggota organisasi masyarakat. Zulaikha (2006) melakukan penelitian tentang Pengaruh Interaksi Gender, kompleksitas Tugas, dan Pengalaman Auditor terhadap Audit *Judgment*. Hasil penelitian yang menyebutkan terdapat hasil yang berbeda antara laki-laki dan perempuan, walaupun diketahui perempuan tidak berpengaruh signifikan terhadap audit *judgment*

#### 6. Tingkat Pendidikan dan Pengalaman

Dibeberapa penelitian juga ditemukan bahwa tingkat pendidikan mempunyai pengaruh dalam *Auditor Judgment* Dalam standar umum SA seksi 210 tentang pelatihan dan keahlian Auditor

Independen yang terdiri atas paragraph 03-05, menyebutkan secara jelas tentang keahlian auditor disebutkan dalam paragraf pertama sebagai berikut “Audit harus dilakukan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan yang cukup sebagai auditor” (SPAP, 2001). Standar Umum pertama tersebut menegaskan bahwa syarat yang harus dipenuhi oleh seorang akuntan untuk melaksanakan audit adalah harus memiliki pendidikan serta pengalaman yang memadai dalam bidang auditing. Pengalaman seorang auditor sangat berperan penting dalam meningkatkan keahlian sebagai perluasan dari pendidikan formal yang telah diperoleh auditor.

Sebagaimana yang telah diatur dalam paragraf ketiga SA seksi 210 tentang pelatihan dan keahlian independen disebutkan:

Menurut SPAP, dalam melaksanakan audit untuk sampai pada suatu pernyataan pendapatan, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang yang ahli dalam bidang akuntan dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman

## IMPLIKASI DALAM PRAKTIK AUDIT

Determinan-determinan auditor *Judgmen* dalam penelitian empiric sangat banyak, namun determinan diatas diambil hanya untuk menggambarkan bahwa dalam riset-riset tentang *Auditor Judgment* berkembang dengan varian-varian yang semakin kompleks. Determinan-determinan dalam penelitian *Auditor Judgment* secara garis besar dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu determinan yang berkaitan dengan factor psikologis seperti independensi, self efficacy, ketaatan, gender, dan factor lingkungan misalnya kompleksitas tugas. Semakin banyak determinan dalam *Auditor Judgment* dapat dijelaskan maka akan semakin dapat menjelaskan peta atau gambaran praktik audit yang sesungguhnya. Hal ini akan membantu para praktisi untuk dapat menjelaskan praktik-praktik yang tidak sehat dalam proses audit dan sekaligus upaya prefentivenya.

Seperti diketahui bahwa Akuntan sering berhadapan dengan keputusan yang hasilnya dinilai tidak memadai oleh kode etik maupun oleh standar akuntansi berterima umum. Pertimbangan utama dalam keputusan etika, walaupun seringkali melibatkan berbagai macam konflik kepentingan. *Judgment* auditor akuntan profesional dapat dirusak oleh konflik kepentingan. Menurut Muawanah dalam Jamilah (2007) terdapat *dua* konflik kepentingan, yaitu *real conflict* dan *latent conflict*.

*Real conflict* adalah konflik berpengaruh pada masalah *pertimbangan* yang ada, sedangkan *latent conflict* adalah konflik yang bisa mempengaruhi *pertimbangan* di masa mendatang. Pentingnya *pertimbangan* dalam proses pengauditan telah berterima secara umum sebagai sesuatu yang melekat hampir pada setiap tahap pengauditan. Contoh penggunaan *pertimbangan* dalam pengambilan keputusan audit berkait dengan penetapan materialitas penilaian sistem pengendalian internal, penetapan tingkat risiko, penentuan strategi audit yang digunakan, penentuan prosedur audit yang dilaksanakan, evaluasi bukti yang diperoleh, penilaian *going concern* perusahaan, dan sampai pada opini yang akan diberikan oleh auditor.

America Institute of Certified Public Accountant (AICPA) menyatakan (AICPA, 1955, dalam Damai, 2007) bahwa *judgment* merupakan faktor yang sangat penting dalam semua tahapan pengauditan, tetapi dalam banyak situasi adalah tidak mungkin secara praktikal untuk menetapkan standar mengenai bagaimana *pertimbangan* diterapkan oleh auditor Hogarth (1992) dalam Jamilah (2007) mengartikan *pertimbangan* sebagai proses pemahaman yang merupakan perilaku pemilihan keputusan. Proses *pertimbangan* tergantung pada kedatangan informasi yang terus-menerus dapat mempengaruhi pilihan yang akan diambil auditor. Setiap langkah dalam proses *pertimbangan* jika informasi terus-menerus

datang, akan muncul pertimbangan dan keputusan baru. Namun demikian, kendala utama dalam setiap pengambilan keputusan adalah dilemma etik. Keputusan etis (*ethical decision*) per definisi adalah sebuah keputusan yang baik secara legal maupun moral dapat diterima oleh masyarakat luas (Trevino, 1986; Jones, 1991). Beberapa review tentang penelitian etika (Ford dan Richardson, 1994; Louwers, Ponemon dan Radtke, 1997; Loe *et.al.*, 2000; Paolillo & Vitell, 2002) mengungkapkan beberapa penelitian empirik tentang pengambilan keputusan etis. Mereka menyatakan bahwa salah satu determinan penting perilaku pengambilan keputusan etis adalah faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individu pembuat keputusan dan variabel-variabel yang merupakan hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan masing-masing individu. Faktor-faktor individual tersebut meliputi variabel-variabel yang merupakan ciri pembawaan sejak lahir (gender, umur, kebangsaan dan sebagainya). Sedangkan faktor-faktor lainnya adalah faktor organisasi, lingkungan kerja, profesi dan sebagainya.

Explorasi yang lebih jauh terhadap determinan-determinan dalam *Auditor Judgment* dapat membantu menjelaskan lebih detail bagaimana interaksi auditor saat mengambil keputusan. Praktik audit yang memperhatikan interaksi-interaksi determinan terhadap *Auditor Judgment* sedikit banyak akan membantu mengurai bagaimana dilemma etis tersebut terjadi.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Abdolmohammadi, M. dan A. Wright. 1987. An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *The Accounting Review* 62 (January): 1-13.
- Arens dan Loebbecke, 1996. *Auditing*, Diterjemahkan oleh Amir Abadi Jusuf, Jakarta: Salemba Empat.
- Arum, Enggar Diah Puspa. 2004. Pengaruh Persuasi atas Preferensi Klien dan Pengalaman Audit terhadap Pertimbangan Auditor dalam Mengevaluasi Bukti Audit (Survey terhadap Auditor yang bekerja pada KAP di kota Bandung). *Tesis Universitas Padjadjaran Bandung*.
- Bertens, K. 2000. *Pengantar Etika Bisnis*, Penerbit Kanisius, Yogyakarta.
- Bonner, S.E. dan Lewis, B.L. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research* Vol 28 pp. 1-20.
- Budiyanto, Enjang Tachyan. 2005. Pengujian Variabel-variabel yang Berpengaruh terhadap Ekspektasi Klien dalam Audit Judgment. *Tesis Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro*.

- Chung, J., dan G.S. Monroe.2001. A Research Note on the Effects of Gender and Task Complexity on an Audit Judgment. *Behavioral Research In Accounting*. Vol 13: 111-125.
- Duska, Ranold F. dan Duska, Brenda S. 2003. *Accounting Ethics*. Blackwell Publishing Ltd.
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. 3<sup>th</sup>*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Gudono dan Sriwhajoeni. 2000. “Persepsi Akuntan terhadap Kode Etik Akuntan”. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 3, No. 2, pp. 168-184.
- Handoko, Hani. 2003. *Manajemen*. Edisi kedua. BPF. Yogyakarta.
- Hellriegel, Don dan J. W. Slocum. 1979. *Organizational Behavior*. USA. West. Publishing Co.
- Herliansyah, Yudhi dan Ilyas, Meifida. 2006. Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Penggunaan Bukti Tidak Relevan Dalam Auditor Judgment. *SNA 9 Padang*. 23-26 Agustus.
- Indriantoro, N dan Bambang, S. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis*. Edisi Pertama. BPF. Yogyakarta.
- Jamilah dkk. 2007. Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, Dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment. *SNA X Makasar*. 26-28 Juli.
- Khomsiyah & Nur Indriantoro, 1998, Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Komitmen dan Sentivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol I No.1
- Koroy, Tri Ramaraya. 2005. Pengaruh Preferensi Klien dan Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Auditor. *SNA VIII Solo*. 15-16 September.
- Lennox S. Clive, 1999, Audit Quality & Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*, 26(7) & (8). Sept/Oct.
- Ludigdo, Unti. 2006. Strukturasi Praktik Etika di Kantor Akuntan Publik: Sebuah Studi Interpretif. *SNA IX Padang*. 23-28 Agustus.
- Malan. Roland M; James R.Fountain.Jr; Donald S.Arrowsmith & Robert L.Lockridge II.1984. *Performance Auditing in Local Government*. Chicago,Illinois; Government Finance Officers Association.
- Mardiasmo, 2000. Value For Money Audit Dalam Pemeriksaan Keuangan Daerah Sebagai Upaya Memperkuat Akuntabilitas Publik. Bahan Seminar Strategi Pemeriksaan Keuangan Daerah yang Ekonomis, Efisien & Efektif dalam Rangka pelaksanaan Otonomi Daerah, Yogyakarta.



- Mautz,R.K & H.A.Sharaf,1961: The Philosophy of Auditing, American Accounting Association, Sarasota.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Edisi enam. Salemba Empat. Jakarta.
- Nichols,D.R & K.H.Price, 1976: The Auditor Firm Conflict: An Analysis using concepts of exchange theory. *The Accounting Review*. Vol.51
- Pflugrath Gary, Nonna Martinov-Bennie dan Liang Chen. 2007. The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*. Vol 22, No. 6, pp. 566-589.
- Pratt, J. dan J.D. Stice. 1994. The effects of client characteristics on auditors' litigation risk judgments, requiring audit evidence, and recommended audit fees. *The Accounting Review*, 69 (4): 639-656.
- Raman.K.K & Earl R.Wilson,1994. Governmental Audit Procurement Practices and Seasoned Bond Prices. *The Accounting Review*. Vol. 69 No.4.
- Robbins, Stephen. 2007. *Organizational Behavior*. 12<sup>th</sup> edition. Pearson Education, Inc. New Jersey. dalam Diana Angelica. *Perilaku Organisasi*. Edisi ke Dua Belas. Salemba Empat. Jakarta. 2008.
- Santosa, Purbayu Budi dan Ashari. 2005. *Analisis Statistik dengan Microsoft Excel dan SPSS*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Sasongko. www the accountant.com. Diakses tanggal 16 April 2009.
- Sekar Mayangsari. 2003. „Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit“. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 6 (1) : 1—22. Yogyakarta: STIE.
- Shelton, S. W. 1999. The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. *The Accounting Review*. Vol.74. No. 2. April: 217 – 224.
- Shockley,R.A,1982, Perceptions of Audit Independence: A Conceptual Model. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 5 (Winter)
- Sudibyoy, Bambang,: 1995, Reduksi Norma Evidencial Matter Menjadi Norma Evidence serta Dampaknya pada Kualitas Audit dan Pembukuan di Indonesia. *Jurnal Keuangan dan Moneter*, Vol.2 No.2
- Su'udiyah, Anis. 2005. Persepsi Akuntan dan Mahasiswa Akuntan terhadap Etika Bisnis dan Etika Profesi (Studi Empiris pada Akuntan dan Mahasiswa PPA di Jawa Tengah. *Tesis Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro*.
- Whitaker Anne & Peter Western, 1985. *Quality Control of The Audit*. Current Issued Auditing. Edited by David Kent, Michael Sherer & Stuart Turkey. Harper & Row Publishers. London