

## Konflik kepentingan dan keterlibatan auditor: sebuah studi fenomenologi

Zultilisna Djusnimar<sup>1</sup>, Ruri Octari Dinata<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Telkom University, Jl. Telekomunikasi No. 1, Bandung, Indonesia

**Diterima:** 22 April 2021

**Direvisi:** 22 Juni 2021,  
2 Juli 2021

**Disetujui:** 16 Juli 2021

**Korespondensi:**

Ruri Octari Dinata  
ruryoctari@  
telkomuniversity.ac.id

**DOI:**

[http://dx.doi.org/10.17977/  
um004v9i12022p001](http://dx.doi.org/10.17977/um004v9i12022p001)

**Abstract**

This study aims to show the involvement of auditors in conflicts of interest with company management. This study indicates that conflicts of interest might arise between auditors and company management with indicators can be noticed during the audit process. This study employs a qualitative approach and phenomenological method to reveal the phenomenon of conflict of interest between auditors and company management. The study was carried out in a hospital as an audit client and a public accounting firm as an auditor in East Java. The results demonstrated that there was a conflict of interest between auditors and clients based on economic dependency, career threats, and ethical dilemmas experienced by auditors, thereby lowering independence, professionalism, and scepticism.

**Keywords:** Auditor; Conflict of Interest; Company Management; Ethical Dilemma

**Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk mengungkapkan keterlibatan auditor dalam konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Penelitian ini berfokus pada bagaimana konflik kepentingan dapat muncul antara auditor dan manajemen perusahaan dan indikasi konflik kepentingan tersebut terlihat selama proses audit berlangsung. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dan metode fenomenologi untuk mengungkapkan fenomena konflik kepentingan di antara auditor dan manajemen perusahaan. Objek penelitian dilakukan di salah satu rumah sakit sebagai klien audit dan kantor akuntan publik sebagai auditor yang berada di Jawa Timur. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terjadi konflik kepentingan antara auditor dan klien perusahaan yang didasarkan pada ketergantungan ekonomi, ancaman karir, serta dilema etis yang dialami oleh auditor sehingga mengurangi sikap independen, profesional, dan skeptis.

**Kata Kunci:** Auditor; Konflik Kepentingan; Manajemen Perusahaan; Dilema Etis

## PENDAHULUAN

Auditor seharusnya adalah seseorang yang kompeten, tidak terlalu mementingkan diri sendiri, bersikap jujur, tetapi juga tidak perlu terlalu baik dan gemar memberi agar dapat dipercaya (Neu, 1991). Kode etik profesi akuntan publik menjelaskan bahwa perikatan yang dilakukan oleh anggota Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yang berpraktik memberikan suatu kesimpulan yang dirancang untuk meningkatkan kepercayaan dari pengguna yang dituju, selain pihak yang bertanggung jawab atas evaluasi yang dilakukan. Auditor berhubungan dengan masalah kepercayaan, tetapi pada realitanya, kepercayaan ini sering disalahartikan dan disalahgunakan. Auditor dituntut untuk skeptis dan independen dalam menjalankan tugas agar hasil audit dapat dipercaya. Namun demikian, anggapan “dapat dipercaya” ini sering menjadi masalah bagi auditor itu sendiri. Dalam IICPA (2014) SA 240 disebutkan bahwa auditor diharuskan untuk melakukan investigasi lebih lanjut jika kondisi yang diidentifikasi selama audit menyebabkan auditor yakin bahwa dokumen yang ditunjukkan mungkin tidak asli atau telah dimodifikasi (SA 240). Saat skeptisisme auditor muncul, auditee sering merasa khawatir dengan laporan keuangan yang disajikan. Sebaliknya, saat auditee merasa sangat yakin dengan laporan keuangan yang disajikan, auditee cenderung mengabaikan saran-saran perbaikan yang disampaikan oleh auditor.

Permasalahan mengenai kecenderungan auditee yang mengabaikan saran auditor ini sering terjadi di perusahaan. Manajemen perusahaan merasa lebih tahu apa yang harus dilakukan dalam penyajian laporan keuangan, sehingga saran auditor terkait penyajian laporan keuangan sering

diabaikan. Manajemen juga sering mencari atau menggunakan jasa auditor yang sudah memiliki hubungan istimewa, tetapi menyembunyikan hubungan itu dari publik. Untuk menumbuhkan kepercayaan klien atau auditee, auditor bisa membangun “hubungan” yang mengarah kepada konflik kepentingan dan terindikasi menjadi *fraud*. Hal ini dijelaskan dalam penelitian Rini, Hariyanto, & Gustiana (2018) dimana auditee tidak hanya menolak laporan auditor yang dibuat sesuai dengan kondisi yang ada, tetapi juga menyudutkan auditor dengan dalih telah membayar *audit fee* dan memutuskan untuk pindah kantor akuntan publik (KAP). Hal ini membuat auditor memilih menuruti keinginan auditee dibandingkan melaporkan hasil audit sesuai dengan kondisi yang ada.

Auditor internal maupun eksternal sering menghadapi dilema sehubungan dengan masalah kepercayaan ini. Dilema ini adalah dilema etis yang berkaitan dengan penerimaan perikatan, imbalan jasa profesional, dan independensi (Dewi & Ludigdo, 2017). Dilema etis yang dihadapi auditor tentu saja dapat memengaruhi tingkat kepercayaan auditor itu sendiri karena ketika imbalan jasa yang diberikan tidak sesuai dengan yang seharusnya, auditor akan menurunkan tingkat kepercayaan orang lain terhadapnya melalui kinerja audit. Beberapa kasus audit yang terjadi dan terungkap dalam dua dekade terakhir menunjukkan bahwa jasa audit sedang dalam ambang batas kepercayaan (*trust*) bagi para pengguna (*user*). Kasus Enron 2001 (Tuanakotta, 2013) menjadi salah satu penyebab awal terjadinya *distrust* antara KAP dengan *user* yang diikuti dengan jatuhnya KAP Arthur Andersen yang merupakan salah satu dari KAP Big 5.

Kepercayaan (*trust*) yang menjadi komoditi utama dalam bisnis jasa audit sedang menjadi taruhan karena kasus *fraud* perusahaan yang diaudit oleh auditor sering terjadi bahkan dari KAP Big 4, tetapi auditor disana tidak mampu mendeteksi adanya indikasi *fraud*. Di masa pandemi yang sangat berhubungan dengan digitalisasi, terjadi kasus bangkrutnya Wirecard yang merupakan sebuah perusahaan teknologi keuangan terbesar di Eropa. Kasus itu menjadi salah satu kasus kecurangan yang menghebohkan di Eropa. Hal itu karena kasus ini melibatkan auditor Ernst and Young yang diduga gagal menandai aset sebesar 1 Miliar Euro yang dibukukan secara tidak benar (Matussek, 2020).

Kasus kecurangan yang terjadi seperti kasus Enron, berawal dari adanya konflik kepentingan antara auditor dan CEO perusahaan untuk memaksimalkan laba perusahaan sehingga para pemegang saham tertarik untuk berinvestasi. Konflik kepentingan ini terjalin karena adanya hubungan istimewa akibat penyalahgunaan kepercayaan. Dalam kasus ini, auditor yang seharusnya memiliki label “bisa dipercaya” justru tidak menerapkan kode etik auditor dengan baik, sehingga hubungan istimewa berakhir pada munculnya konflik. Di Indonesia, kasus konflik kepentingan yang terjadi antara auditor dan manajemen perusahaan baru-baru ini melibatkan PT. Garuda Indonesia.

PT. Garuda Indonesia pada tahun 2018 mengalami peningkatan laba sekitar Rp11,33 miliar. Angka ini mengalami kenaikan yang sangat tinggi dari tahun 2017 dimana dalam waktu itu perusahaan mengalami kerugian sebesar USD216,5 juta. Kondisi tersebut menimbulkan polemik dan 2 komisaris PT. Garuda Indonesia menganggap bahwa laporan keuangan 2018 tersebut tidak sesuai dengan PSAK. Kesalahan ini terjadi skarena PT. Garuda Indonesia memasukkan hutang PT. Mahata Aero Teknologi atas pemasangan *wifi on board* yang dapat dinikmati secara gratis oleh konsumen sebesar USD239 juta sebagai pendapatan. Permasalahan ini kemudian juga ikut melibatkan KAP Tanubrata Sutanto Fahmi Bambang dan Rekan (*Member of BDO Internasional*) yang menjadi auditor eksternal PT. Garuda Indonesia tahun 2018 karena adanya dugaan audit yang tidak sesuai dengan standar akuntansi (Hartomo, 2019).

Konflik kepentingan tidak jarang menjadi satu masalah yang mengarah kepada *fraud*. Hal ini juga dijelaskan di dalam pohon kecurangan dimana konflik kepentingan merupakan satu bagian yang berada di bawah lingkup korupsi. Kondisi ini semakin memprihatinkan jika dilihat dari fenomena yang ada bahwa auditor saat ini terlibat dalam konflik kepentingan, padahal auditor dituntut untuk menjadi orang yang professional, independen, dan skeptis dalam mengemban seluruh tugas-tugas audit.

Penelitian oleh Mueller, Carter, & Whittle (2015) looking specifically at the role of the institutionalized mechanism of the public inquiry. This is examined empirically in relation to the interaction between the heads of the Big Four accounting firms in the UK and the House of Lords Economic Select Committee in the course of the recent parliamentary investigation into the UK audit market, prompted by the global financial crisis. In particular, the paper seeks to understand how there can be transfer of trust, following Sztompka (1999) mengenai “*Can Audit (still) be Trusted?*” mengungkapkan bahwa skandal-skandal yang terjadi di Inggris dan berakibat pada *financial crisis* menyebabkan semua orang mengalami “*mistrust pandemic*” yang meragukan kredibilitas pemerintah, media, ahli ekonomi, bahkan diri mereka sendiri. Berdasarkan dari hal-hal tersebut dan krisis keuangan yang terjadi, Mueller, Carter, & Whittle (2015) melakukan penelitian dengan mempertanyakan sistem

audit yang membenarkan dirinya sendiri dalam kegagalan yang nyata dan memastikan bahwa secara kelembagaan audit masih dapat dipercaya. Penelitian tersebut menemukan bahwa kepercayaan pada kompetensi maupun integritas industri audit di Inggris telah dipertanyakan dalam proses parlementer. Mereka berpendapat bahwa kepercayaan hanya dapat ditransfer dari sistem politik ke sistem pakar audit jika perwakilan politik dipandang non-partisan, sehingga bebas dari kesetiaan pada kepentingan komersial atau hasil tertentu. Oleh karena itu, penelitian Mueller, Carter, & Whittle (2015) menunjukkan bagaimana kedua dimensi-tingkat mikro dari akun yang terletak dan tingkat meso dan makro dari hukum, politik, dan sistem regulasi bisa saling berhubungan.

Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Assydiq (2013) juga menjelaskan bahwa pelanggaran etika praktik akuntansi di sebuah instansi sebagian besar dilandasi oleh motif uang dan kurangnya *sense of belonging*. Lebih lanjut, Yefni & Sari (2021) menjelaskan bahwa *audit fee* yang tinggi membuat auditor melakukan upaya lebih dan meningkatkan motivasi sehingga menghasilkan audit yang berkualitas. Hal ini secara tidak langsung mendukung temuan penelitian Assydiq (2013) dimana uang bisa menjadi alasan auditor untuk meningkatkan kualitas pekerjaan auditor atau menjadi penyebab penurunan kualitas pekerjaan audit sehingga mengindahkan kode etik yang seharusnya selalu dijaga. Penelitian ini dilakukan berdasarkan fenomena konflik kepentingan antara auditor dan manajemen perusahaan serta penelitian-penelitian sebelumnya mengenai pelanggaran etika, ketidakpercayaan terhadap hasil audit dan pengaruh *audit fee* terhadap peningkatan kualitas audit. Penelitian ini mencoba mengungkap yang sebenarnya terjadi di balik proses audit sehingga mengindikasikan munculnya konflik kepentingan antara auditor dan manajemen perusahaan dengan menggunakan metode fenomenologi.

Penelitian-penelitian sebelumnya lebih banyak membahas pengaruh variabel-variabel tertentu terhadap proses audit maupun kualitas audit yang disajikan dalam studi kuantitatif. Penelitian ini berbeda karena bertujuan untuk mengungkap adanya konflik kepentingan yang melibatkan auditor dan manajemen perusahaan yang dilihat dan dirumuskan melalui fenomena-fenomena yang terjadi selama proses audit berlangsung. Penelitian terkait pengungkapan melalui fenomena yang terjadi di balik proses audit masih jarang dilakukan, sehingga dari temuan ini akan bermanfaat bagi pemegang saham untuk lebih meningkatkan kewaspadaan mengenai adanya konflik kepentingan dan bermanfaat bagi organisasi IAPI untuk lebih memperhatikan penerapan kode etik yang harus selalu ada dalam diri auditor.

## Konflik Kepentingan

Konflik kepentingan berangkat dari teori konflik yang sudah ada sejak abad ke-19 dimana terjadi revolusi politik dan industri. Dahrendorf (1959) pada awalnya melihat teori konflik sebagai teori parsial dan menganggap teori dapat digunakan untuk menganalisis fenomena-fenomena sosial. Pada saat itu, Dahrendorf (1959) berpikir bahwa masyarakat sebenarnya memiliki dua sisi dalam pemikirannya yaitu sisi kerjasama dan sisi konflik (Tittenbrun, 2013). Di dalam perubahan sosial yang terjadi karena adanya revolusi politik dan industri, masyarakat kemudian terbagi dalam 2 bagian yaitu kelompok semu dan kelompok kepentingan. Kepentingan disini adalah kepentingan yang bersifat manifest atau laten. Kedua kepentingan ini merupakan tingkah laku potensial yang telah ditentukan bagi individu karena individu tersebut memiliki peran tertentu yang belum disadari sepenuhnya, seperti kepentingan dalam bentuk kesetaraan gaji dan kesempatan kerja (Espada, 2016). Konflik kepentingan ini kemudian semakin berkembang mengikuti kondisi dan keadaan saat ini. Misalnya, konflik kepentingan dapat terjadi antara manajemen perusahaan dengan pemegang saham, pemerintah dengan anggota dewan, pemilik perusahaan dengan pemerintah dan lain sebagainya.

*Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) merumuskan sebuah taksonomi dimana kecurangan (*fraud*) terbagi dalam 3 kategori yaitu korupsi, penyalahgunaan aset, dan kecurangan dalam laporan keuangan. Dalam lingkup korupsi terdapat konflik kepentingan yang juga bisa menjadi indikasi terjadinya kecurangan (*fraud*). Konflik kepentingan dapat terjadi jika seseorang mengambil keputusan yang tidak dilandasi dengan nilai kejujuran, keadilan, dan kebenaran baik dari sisi keuangan, hukum, penjualan, operasional, atau kebijakan (Saputra *et al.*, 2019). Konflik kepentingan ini memang tidak selalu membawa dampak negatif atau kerugian secara langsung seperti penyalahgunaan aset atau penggelapan uang perusahaan, tetapi hal ini dapat menyebabkan kerugian bagi sebuah organisasi, instansi, atau perusahaan. Sehubungan dengan kerugian yang dialami tidak bersifat langsung, maka konflik kepentingan sering dinilai sebagai perbuatan yang tidak etis dan bukan masuk dalam kategori *fraud* (Saputra *et al.*, 2019).

### Kode Etik Auditor Eksternal (Akuntan Publik)

Auditor eksternal bertugas melaksanakan standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan pelaporan interpretasi. Dalam menghasilkan laporan atas interpretasi, auditor harus memahami berbagai risiko yang mungkin terjadi. Auditor dituntut untuk dapat mengidentifikasi tujuan dilaksanakannya audit, mengevaluasi pengendalian risiko, dan melakukan standar kerja lapangan lain. Internal audit akan membantu memberikan rekomendasi untuk mengembangkan dan meningkatkan sistem pengendalian internal. Pembagian tugas ini dimaksudkan untuk meningkatkan pentingnya kebutuhan atas koordinasi dan kerjasama (Endaya & Hanefah, 2016). Dari segi profesionalitas, auditor eksternal memiliki kode etik yang harus dipatuhi yaitu Kode Etik Profesi Akuntan Publik (2020) dan harus memenuhi 5 prinsip yaitu integritas, objektivitas, kompetensi dan kehati-hatian profesional, kerahasiaan, serta perilaku profesional. Kelima prinsip etik ini harus dipatuhi oleh auditor eksternal sebagai bentuk profesionalitas karena auditor eksternal merupakan pihak ketiga yang bekerja berdasarkan perikatan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan dan standar profesi yang berlaku. Auditor eksternal juga memiliki kewajiban yang lebih luas karena berfokus pada akurasi laporan keuangan perusahaan.

Auditor eksternal harus memiliki kualifikasi akuntan yang mampu memahami dan menilai risiko terjadinya *errors* atau *irregularities*, mendesain audit untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam mendeteksi kesalahan yang bersifat material, serta melaporkan temuan tersebut. Auditor eksternal berhak memberikan opini atas kewajaran informasi laporan keuangan sesuai dengan temuan-temuan selama proses audit. Oleh karena itu, auditor eksternal dituntut untuk memiliki independensi dan tidak terikat pada kepentingan-kepentingan organisasi atau perusahaan. Independensi tentunya juga berpengaruh terhadap profesionalitas dan integritas auditor eksternal itu sendiri, sehingga auditor eksternal harus benar-benar '*faiir*' dalam memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan klien.

### Rotasi Auditor

PP No.20/2015 pasal 11 ayat 1 menjelaskan bahwa pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang akuntan publik dibatasi paling lama untuk 5 tahun berturut-turut. Akuntan publik dapat memberikan kembali jasa audit setelah 2 tahun berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut, sedangkan KAP tidak lagi dibatasi dalam memberikan jasa audit. Rotasi auditor sudah diatur dalam regulasi di berbagai negara. *Sarbanes-Oxley Act* 2002, sebagai contoh, mengatur rotasi auditor selama 5 tahun sekali meskipun hal ini masih diperdebatkan di berbagai negara. Di Amerika Serikat, rotasi auditor dilakukan setidaknya dalam jangka waktu 7 tahun sekali. Di Inggris, rotasi partner audit ini sudah menjadi persyaratan, bahkan Inggris mengurangi periode maksimum rotasi auditor dari 7 tahun menjadi 5 tahun mulai Januari 2003. Persyaratan rotasi auditor juga diterapkan di Jerman dan Belanda (Siregar *et al.*, 2012). Di Jepang, partner audit sejak tahun 2004 dilarang untuk melakukan audit pada perusahaan publik yang sama selama 7 tahun berturut-turut (Chen, Lin, & Lin, 2008).

Rotasi auditor ini sering disarankan sebagai sarana untuk memperkuat independensi dan meminimalisir kejadian gagal audit (Junior & Walker, 1999) seperti kasus-kasus sebelumnya (Enron atau Garuda Indonesia). Rotasi dapat memperbaiki potensi berkurangnya independensi auditor dan penurunan kualitas pelaporan keuangan yang dihasilkan dari hubungan auditor-klien yang panjang (Gavious, 2007). Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Myers *et al.* (2003), Ghosh & Moon (2005) menemukan bahwa rotasi ini dapat meningkatkan kualitas audit karena terhindar dari hubungan auditor-klien. Penelitian yang sama juga dilakukan oleh Cameran *et al.* (2002) di Italia, Chi & Huang (2005) di Taiwan, serta Chung (2004) di Korea. Rotasi auditor sampai saat ini masih menjadi perdebatan. Di satu sisi, rotasi audit wajib dilakukan untuk mengurangi potensi hilangnya independensi auditor sebagai akibat keakraban berkepanjangan antara auditor dan klien (Chi *et al.*, 2017; Cameran, Dittilo, & Pettinicchio, 2018; Wilson, McNellis, & Latham, 2018). Di sisi lain, kewajiban rotasi audit akan meningkatkan biaya audit dan menyebabkan hilangnya keahlian audit ketika KAP melayani klien selama periode waktu yang lama (Allam *et al.*, 2016; Nguyen & Kend, 2017; Tian & Xin, 2017). Rotasi ini juga belum tentu dapat diterapkan di Indonesia karena penegakan hukum di Indonesia masih buruk (Siregar *et al.*, 2012).

Survei CLSA yang dilakukan pada tahun 2010 menunjukkan bahwa dari 11 negara yang disurvei, Indonesia merupakan salah satu negara yang menunjukkan peningkatan penerapan tata kelola perusahaan (CLSA, 2010). Namun, dilihat dari total skor tata kelola perusahaan, Indonesia merupakan salah satu negara yang memiliki penegakan tergolong rendah. Hukuman yang ringan untuk

pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik (World Bank, 2010) menunjukkan bahwa auditor di Indonesia tidak memiliki tanggung jawab eksplisit kepada perusahaan, pemegang saham, atau investor lain, dan tidak ada KAP yang dituntut atas pekerjaan di bawah standar oleh perusahaan, pemegang saham, atau pihak ketiga. Penelitian Widyaningsih *et al.* (2019) juga menyimpulkan bahwa penghapusan rotasi auditor bagi KAP tidak memengaruhi kualitas audit karena adanya penghapusan rotasi ini justru semakin meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor dibandingkan sebelum adanya peraturan penghapusan rotasi auditor bagi KAP. Hasil berbeda ditunjukkan di penelitian Kirana & Ramantha (2020), dimana rotasi justru tidak mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor. Zubairu *et al.* (2019) menyatakan masalah rotasi auditor masih menjadi perdebatan hingga saat ini karena terdapat 2 persepsi yang berbeda mengenai rotasi auditor seperti pendapat Widyaningsih *et al.* (2019) dan Kirana & Ramantha (2020).

## METODE

### Fenomenologi: Sebuah Upaya Memahami Konteks Penelitian

Pada fenomenologi, untuk memahami fenomena yang terjadi, peneliti harus memiliki pemahaman yang cukup atas objek yang diteliti (Fikri *et al.*, 2004). Menurut Sanders (1982), prinsip pertama dalam fenomenologi adalah berdasarkan sumber intuisi serta *insight* yang tidak dapat digeneralisasi. Pada posisi ini, peneliti melakukan investigasi deskriptif terkait dengan fenomena yang ada. Hal ini bisa dilihat dari bentuk kesadaran atas apa yang dilihat berkaitan dengan hal-hal yang berhubungan dengan mitos, organisasi, budaya dan simbol-simbol yang ada. Prinsip kedua berhubungan dengan pendekatan fenomenologi yang dilakukan dengan *tribal language* meliputi kesadaran (*intentionality*), prosedur (*epoche*), ide atau bentuk (*eidos*), esensi atau hakikat (*eidetic reduction*), pemahaman subjektif (*noesis*), objek yang dipersepsikan (*noema*) dan intuisi murni tanpa tercampur akal (*apodictic*). Sebagai implikasi dari prinsip pertama dan kedua, metode riset yang dilakukan adalah kualitatif yang dimulai dari pengujian atas pengalaman kesadaran (fenomena) yang kemudian dianalisis, sehingga penelitian fenomenologi merupakan pertemuan antara kejadian dan kesadaran.

Dalam penelitian fenomenologi, alat utama yang digunakan adalah refleksi dan intuisi yang subjektif atas hasil analisis intensional yang dilakukan. Hal ini dapat dilakukan dengan melihat dan mengungkapkan makna secara subjektif dari apa yang terlihat. Langkah-langkah yang dilakukan dalam penelitian ini secara singkat adalah *intentional analysis* (analisis kesadaran) dari hasil wawancara yang dilakukan, analisis hasil percakapan berdasarkan kesadaran murni dari informan dan menggali pengalaman seseorang (*noema*) untuk memperoleh esensi dari kesadarannya (*noesis*) melalui *epoche* (prosedur atau jangka waktu) dengan cara menunda seluruh penilaian tentang sikap alami sampai ditemukan dasar tertentu dan membedakan wilayah data dengan interpretasi peneliti. Setelah *noesis* ditemukan maka selanjutnya tahap terakhir dilakukan yaitu *eidetic reduction* dengan cara melakukan empati dan mencoba memasuki wilayah pengalaman pemikiran subjek (informan) melalui proses imajinatif.

### Lokasi Penelitian

Berdasarkan tujuan penelitian untuk mengungkap konflik kepentingan yang terjadi antara auditor eksternal dan manajemen perusahaan dalam proses audit, maka lokasi penelitian dilakukan di perusahaan klien di mana proses audit dilakukan. Dalam kasus ini, lokasi penelitian adalah di salah satu rumah sakit yang berada di provinsi Jawa Timur. Pemilihan lokasi penelitian ini karena pada saat proses audit lapangan, peneliti ikut serta melaksanakan kegiatan audit mulai dari *vouching*, *stock opname*, pemeriksaan aset tetap, dan pemeriksaan laporan keuangan klien sampai dengan pelaporan hasil audit sehingga observasi penelitian akan berjalan dengan mudah. Selain itu, peneliti dapat melihat langsung bagaimana konflik kepentingan antara auditor dan manajemen perusahaan dapat terjadi.

### Metode Pengumpulan Data

Moleong (2014) menjelaskan bahwa sumber data utama dalam penelitian kualitatif ialah kata-kata dan tindakan. Pengumpulan data dilakukan berdasarkan pengamatan, wawancara mendalam dengan para informan, dan telaah dokumen. Fenomenologi menggunakan teknik dan serangkaian proses untuk mengumpulkan data yang digunakan dalam penelitian. Pada umumnya, teknik ini juga digunakan dalam berbagai macam penelitian khususnya dalam penelitian kualitatif. Pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah dengan mengamati kegiatan sehari-hari orang-orang

Tabel 1. Data Informan

Nama Informan (Disamarkan)	Unit Kerja (Nama KAP dan Perusahaan disamarkan)
Ibu Fani	Supervisor KAP Dadang Rahadi
Bapak Rian	Auditor Senior KAP Dadang Rahadi
Bapak Dani	Partner KAP Dadang Rahadi
Ibu Sarah	Staf Keuangan dan Akuntansi Rumah Sakit

yang diteliti, mengikuti aktivitas yang dilakukannya, berbaur dengan kehidupan mereka, melihat apa yang mereka lakukan, kapan, dengan siapa dan dalam keadaan apa tindakan-tindakan mereka dilakukan serta menanyai mereka mengenai tindakan-tindakan yang mereka lakukan tersebut. Kehadiran peneliti untuk berinteraksi terhadap subjek diharapkan dapat memberikan pemahaman yang utuh dalam penelitian dengan melalui wawancara. Wawancara dilakukan menggunakan alat perekam, catatan dan teknik observasi sebagai partisipan untuk melihat secara langsung perilaku yang berhubungan dengan fenomena yang diamati (Sanders, 1982; Saerang, 2003).

Observasi dilakukan langsung selama proses audit berjalan, mulai dari perikatan kontrak hingga laporan hasil audit diterbitkan. Observasi ini diperkuat dengan hasil wawancara yang dilakukan dengan auditor senior, supervisor audit, dan manajemen perusahaan baik dari bagian sistem pengendalian internal, staf keuangan, akunting, kasir dan pihak-pihak yang berkaitan. Analisis dokumen juga akan digunakan sebagai pembanding untuk memperjelas hasil penelitian. Melalui pengamatan, wawancara dan observasi yang dilakukan, *noema* dan *noesis* dapat dikumpulkan yang selanjutnya digunakan untuk membentuk hasil penelitian (Tabel 1).

## Hasil dan Pembahasan

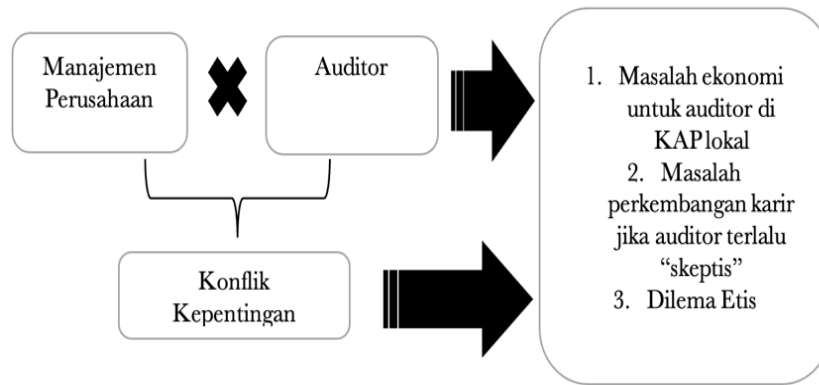
### Ada Apa dengan Auditor?

Seperti yang sudah dijelaskan di bagian latar belakang, terdapat kemungkinan terjadinya konflik kepentingan bagi setiap orang yang menjalin kerjasama, tidak terkecuali antara manajemen perusahaan dengan auditor yang bisa membuat hilangnya sebagian bahkan seluruh prinsip auditor. Terdapat banyak kondisi yang menyebabkan hilangnya prinsip etika auditor ini, salah satunya adalah permasalahan ekonomi. Pendapatan auditor di KAP sangat kecil terlebih di kota-kota dengan UMK rendah. Hal ini membuat auditor harus pintar dalam mendapatkan proyek audit, salah satunya adalah dengan tetap mempertahankan klien agar selalu memilih KAPnya untuk melakukan audit. Cara-cara ini yang tanpa sadar dapat menjadi pemicu konflik kepentingan antara klien dan auditor. Rumah Sakit Sayang Ibu sudah 3 tahun menjadi klien bagi KAP Dadang Rahadi dan Rekan. Menurut supervisor audit, mereka sudah mengenal dengan baik klien mereka sehingga tidak perlu terlalu *strict* terhadap klien seperti yang diungkapkan oleh Ibu Fani selaku supervisor:

*“Udah biasa, gak perlu terlalu menunjukkan kita ini auditor harus keras sama klien, harus bener-bener curiga. Kita juga udah tahu gimana laporan keuangan mereka selama 3 tahun jadi ya udah biasa aja, prosedur audit juga kita tetap pake yang tahun lalu. Gak masalah”.*

Ucapan bu Fani menggambarkan bahwa inovasi-inovasi dalam prosedur audit tidak lagi perlu dilakukan karena klien yang diaudit adakalah klien yang sudah selama 3 tahun. Padahal, inovasi dalam prosedur audit harus dilakukan oleh tiap auditor untuk meningkatkan dan mempertahankan independensinya. Keakraban yang terjalin cukup lama antara auditor dan klien menyebabkan independensi seorang auditor luntur. Hal ini sesuai dengan yang diungkapkan oleh Johnson, Khurana, & Reynolds (2002) dimana lunturnya independensi auditor dapat menyebabkan auditor tidak lagi memiliki motivasi untuk melakukan inovasi terhadap prosedur audit. Lamanya hubungan antara klien dan auditor dapat menjadi pemicu penurunan tingkat independensi dan obyektivitas yang dimiliki auditor karena keakraban berlebihan antara kedua belah pihak. Hal ini bisa menjadi penyebab laporan keuangan klien diragukan keandalannya.

Pada saat melakukan audit lapangan, sistem pengendalian internal diketahui masih belum berjalan dan terdapat beberapa staf keuangan dan akuntansi yang tidak memiliki latar belakang keuangan sehingga terdapat beberapa akun yang salah saji. Sebagai contoh, peralatan yang merupakan aset tetap masuk ke dalam akun perlengkapan, modal dianggap laba, dan lain sebagainya. Dalam *stock opname* persediaan, ditemukan adanya beberapa persediaan yang tidak sesuai dengan dokumen rekapan persediaan rumah sakit. Bagian kasir juga tidak bisa membedakan pemasukan dari



Gambar 1. Bagaimana Konflik Kepentingan Terbentuk

BPJS kesehatan dan asuransi lainnya sehingga pada saat auditor melakukan audit lapangan, seluruh staf bingung dan merasa takut, padahal KAP ini sudah menjadi auditor selama 3 tahun. Temuan dan catatan-catatan auditor tahun lalu seharusnya sudah dipelajari dan diimplementasikan di tahun ini sehingga tidak terjadi kesalahan-kesalahan berarti.

*“Gimana ya bu, saya takut salah soalnya saya gak punya background keuangan dan akuntansi tapi disuruh bikin laporan keuangan. Saya masih bingung walaupun udah 5 tahun ngerjain laporan keuangan. Maklumin ya bu, kalau bisa sih jangan jadiin temuan, karena saya kan gak sengaja bu, hehe”.* (Sarah)

Permintaan Ibu Sarah untuk pemakluman ini tergolong aneh mengingat pengalaman menangani laporan keuangan selama 5 tahun dimana selama 3 tahun sudah melalui proses audit untuk laporan keuangan yang dihasilkan. Hal ini malah ditambah oleh Pak Rian yang merupakan auditor senior di KAP Dadang Rahadi;

*“Tenang aja bu Sarah, kita kan kerjasama sudah lama. Jadi sudah seharusnya saling bantu. Nanti apa-apa yang kurang paham bisa diajari oleh auditor junior dan supervisor kami untuk mengurangi temuan dan catatan yang vital ya bu”.*

Ucapan Pak Rian ini menjadi salah satu bukti bahwa semakin lama auditor bekerja sama dengan klien, semakin rendah independensi dari auditor. Hal ini sesuai dengan pendapat Sinason, Jones, & Shelton (2001) yang mengatakan bahwa hubungan perikatan yang lama antara auditor dan klien dikhawatirkan dapat memengaruhi independensi auditor. Hal ini terjadi karena semakin lama seseorang berada di dalam suatu perusahaan maka auditor itu akan merasa menjadi bagian dari perusahaan tersebut.

Kondisi yang terjadi di lapangan selama proses audit menjadi salah satu hal yang memprihatinkan karena sangat jelas bahwa setiap auditor harus mematuhi kode etik akuntan publik dalam melaksanakan tugas dan kewajiban. Ketika peneliti mencoba bertanya dengan Bu Fani mengenai keakraban antara auditor dan klien ini bisa menjadi pemicu adanya konflik kepentingan, Bu Fani justru menjawab:

*“Mbak, kita ini kan KAP kecil ya, bukan KAP big4, kalo big4 mah gak usah sibuk kesana kemari mereka udah pasti dicari klien. Kehilangan satu klien, mereka bisa dapet klien lainnya. Kalo kita, mau benar-bener patuh dan gak akrab sama klien ya kita bakal dapet proyek dari mana? Kalo klien ini hilang, besok-besok belum tentu ada klien lain yang gantiin klien ini. Sekarang susah mbak, KAP kayak kita aja saingannya banyak terus kalo kita gak ngejar bola ya dapet gaji darimana?”*

Berdasarkan hasil wawancara tersebut, ditemukan bahwa ternyata kode etik yang harus dipatuhi oleh auditor dapat dilanggar dengan mudah karena kekhawatiran tidak memiliki proyek audit. Auditor yang menerapkan kode etik profesi dengan baik tentu akan menghasilkan kualitas audit yang baik. Namun, kualitas audit sepertinya tidak lagi menjadi tujuan utama bagi auditor. Seluruh peristiwa terkait konflik kepentingan ini terus berlanjut hingga pemeriksaan aset tetap yang dimiliki perusahaan. Ada beberapa aset tetap yang tidak dituliskan dalam laporan daftar aset, seperti penambahan jumlah aset, aset yang rusak, dan lain sebagainya. Disamping itu, hal ini justru tidak membuat skeptisme auditor muncul. Auditor dengan santai menghadapinya seolah persoalan ini adalah hal yang biasa terjadi, padahal seharusnya hal ini menjadi catatan bagi auditor untuk dilaporkan saat rapat dengan direksi dan disampaikan melalui *management letter*.

### Konflik Kepentingan Demi Kepastian Ekonomi

Konflik kepentingan semakin jelas terlihat saat salah saji yang dilakukan oleh manajemen perusahaan justru dibenahi oleh auditor. Auditor tidak boleh membantu klien dalam membuat laporan keuangan, tetapi hanya diwajibkan untuk menyarankan hal-hal yang berkaitan dengan laporan melalui temuan-temuan selama proses audit. Hal ini dijelaskan dalam kode etik akuntan publik (IAPI, 2020) seksi 950.6-A4 bahwa tugas auditor adalah memberikan saran dan rekomendasi untuk membantu klien dalam melaksanakan tanggung jawabnya, dan bukan dengan mengambil alih tugas klien. Kondisi ini sangat berbeda dengan apa yang terjadi dalam proses audit di Rumah Sakit Sayang Ibu.

Saat auditor harus memeriksa laporan daftar aset yang dimiliki klien, auditor tidak menjalankan pemeriksaan sesuai dengan yang seharusnya. Daftar aset dari klien hanya diperiksa beberapa dan kemudian seluruhnya di *copy paste* ke dalam laporan audit. Begitu pula dalam *working paper*, terdapat beberapa akun yang sebenarnya salah saji, tetapi auditor memilih untuk membantu klien di awal sehingga *working paper* hanya berisi laporan keuangan yang di *copy-paste* tanpa ada jurnal koreksi dan perbaikan. Keadaan ini tidak menjadi catatan atau temuan bagi auditor, dan hanya sebagai saran bagi manajemen untuk lebih teliti dan menguasai penyajian laporan keuangan. Auditor menetapkan Rumah Sakit Sayang Ibu mendapatkan predikat wajar tanpa pengecualian (WTP) yang hal ini berarti sangat jauh dari kenyataan yang ada. Pada saat peneliti mencoba menanyakan perihal *copy-paste* laporan keuangan ke dalam *working paper*, auditor senior hanya berkata:

*“Kenapa harus diperiksa lagi? Kan kemarin waktu audit lapangan sudah tau kendala dan masalahnya dimana, sudah dibantu juga kan? Berarti ya laporan keuangannya sudah benar, tinggal copy paste saja”.*

Menurut Noviriani, Ludigdo, & Baridwan (2012), auditor dituntut untuk menjunjung tinggi profesionalitas kerja dalam menjalankan tugas. Namun, auditor hanya manusia biasa yang dikelilingi oleh banyak individu dengan kepentingan-kepentingan tertentu sehingga hal ini dapat menggoyahkan profesionalisme. Hal ini juga tidak terlepas dari kepentingan dirinya sendiri untuk memenuhi kebutuhan hidup dan memperbaiki kondisi ekonomi. Auditor maupun profesi lainnya selalu dihadapkan dengan ketidakpastian ekonomi. Konflik kepentingan yang terjadi antara auditor dan klien juga didasarkan pada faktor ekonomi tersebut. Relasi atau hubungan yang dibangun antara auditor dan klien diharapkan dapat bertahan untuk jangka panjang. Terlebih lagi jika ukuran perusahaan klien besar, maka potensi penghasilan yang signifikan akan hilang jika auditor tidak mampu mempertahankan hubungan jangka panjang. Kepentingan jangka panjang ini dipertahankan untuk menjaga keberlanjutan pendapatan bagi auditor dan kenyamanan bagi klien (Nugraha, Nugroho, & Dwijayanty, 2018).

*“Ya gimana Mbak, kita ini KAP kecil, iya tadi kalo KAP besar, kita mau keras ke klien ya gak apa-apa. Kalo posisi kita begini, mau keras ke klien ya besok-besok saya dan pegawai saya semua disini gak makan Mbak. Konflik kepentingan kan muncul juga bukan karena kita yang mau, tapi karena kondisi, supaya semua orang yang kerja disini tetap sejahtera dan tetap bisa bekerja”.*

Pernyataan partner KAP Dadang Rahadi di atas mengungkapkan bahwa konflik kepentingan yang terjadi antara auditor dan klien sebenarnya bukan suatu hal yang diinginkan terjadi. Di satu sisi, partner tahu bahwa konflik kepentingan tidak dibenarkan dalam menjalankan tugas sebagai auditor karena hal ini berpotensi melemahkan independensi, profesionalitas, obyektivitas dan skeptisme dari auditor sendiri. Namun, kebutuhan ekonomi menjadi salah satu penyebab konflik kepentingan ini terjadi.

### Konflik Kepentingan Akibat Dilema Etis Auditor

Konflik kepentingan yang terjadi bisa berdasarkan suatu hal yang dianggap sudah biasa dilakukan auditor atau murni karena adanya keinginan dari auditor dan klien. Namun, hal ini dapat terjadi karena adanya dilema etis yang dialami oleh auditor. Ketika KAP yang dianggap “kecil” terlalu taat dan patuh pada peraturan yang ada. KAP bisa kehilangan klien dan berpengaruh terhadap keberlanjutan pendapatannya, sehingga auditor yang bekerja di KAP skala kecil harus berani meninggalkan kode etik auditor. Hal ini tentu menjadi dilema bagi auditor.

*“Kita sadar sebenarnya hal ini melanggar kode etik, tapi apa yang bisa kita lakukan? Karena posisinya juga kita serba salah. Mau lapor temuan dan merekomendasikan opini selain WTP bisa mengancam posisi dan pekerjaan, gak lapor ya dianggap salah juga karena melanggar kode etik”.*

Pak Rian yang merupakan auditor senior di KAP Dadang Rahadi menuturkan bahwa posisinya sangat serba salah dalam menghadapi kondisi ini. Ia sadar betul bahwa tindakannya yang menimbulkan konflik kepentingan antara klien dan auditor sangat bertentangan dengan kode etik, tetapi tidak ada hal lain yang bisa dilakukannya. Pada kondisi ini, terlihat bahwa dalam melaksanakan tugas, auditor sering merasa tertekan. Tekanan ini tentunya sangat berpengaruh dalam proses audit karena auditor harus dihadapkan pada 2 pilihan. Jika auditor melaporkan adanya temuan salah saji pada laporan keuangan klien dan mengeluarkan opini selain WTP, maka auditor dihadapkan pada ancaman posisi dan karirnya sebagai auditor karena bisa berdampak pada kehilangan klien bagi KAP. Di sisi lain, jika auditor menutupi temuan berupa salah saji dan memutuskan untuk memberikan opini WTP, auditor dihadapkan pada pelanggaran kode etik (Noviriani, Ludigdo, & Baridwan, 2012).

Kesulitan dalam menerapkan perilaku etis disebabkan oleh tekanan-tekanan tertentu yang terdapat di dalam suatu organisasi. Tekanan ini menyebabkan seseorang takut atas konsekuensi yang timbul akibat perilakunya tersebut. Terdapat kesulitan untuk bersikap etis karena hal itu tidak hanya menyangkut seseorang atau perilaku seseorang tetapi juga melibatkan organisasi (Trevino & Brown, 2004). Organisasi sebagai faktor terjadinya konflik kepentingan disiratkan dalam pernyataan partner di KAP Dadang Rahadi:

*“Ya saya juga minta tim agar berlaku baik terhadap klien. Kalo klien kesusahan ya dibantu. Apa salahnya membantu orang lain. Apalagi jika kasusnya klien belum paham benar soal penyusunan laporan keuangan, tentu saja kita tidak bisa menjustifikasi klien tersebut salah, atau melakukan kecurangan, karena posisinya klien juga gak sengaja. Salah saji itu kan terjadi karena ketidaktahuan, bukan karena kesengajaan. Dan ini juga menyangkut nama baik KAP kan, kalo kita gak baik-baik sama klien, gak membangun keakraban dan hubungan yang bisa bertahan lama, balik lagi, gimana kita bisa dapet gaji?”*

Dalam pernyataan Bapak Dani yang merupakan partner di KAP Dadang Rahadi, tersirat bahwa apa yang dilakukan oleh auditor untuk menjalin hubungan baik dan keakraban yang berlangsung lama dan menimbulkan konflik kepentingan adalah saran dari partner sendiri. Hal ini menjadi tekanan ketaatan dimana dalam konsep hirarki di sebuah organisasi, bawahan harus taat dan patuh terhadap perintah atasan (Milgram, 1974). Dalam hal ini, auditor tidak memiliki pilihan selain mematuhi perintah atasan demi keberlangsungan karir mereka (Nasution, 2013).

Timbulnya konflik kepentingan antara auditor dan manajemen perusahaan merupakan hal yang perlu diwaspadai. Salah satu penyebab konflik kepentingan adalah adanya dilema etis yang dihadapi auditor. Kondisi ini dapat menyebabkan hilangnya prinsip-prinsip yang dimiliki oleh auditor dan dilema ini harus segera diakhiri karena akan berpengaruh dalam setiap aspek pekerjaan auditor. Auditor harus mengakhiri konflik kepentingan ini dengan menyadari bahwa hal ini akan berdampak buruk bagi etika yang dimiliki. Auditor yang memiliki kesadaran untuk menjalankan tugasnya secara profesional merupakan auditor yang memiliki tingkat kesadaran intelektual yang baik (Fitriaman, 2006). Konflik kepentingan yang muncul antara auditor dan manajemen perusahaan merupakan satu permasalahan etika yang tidak sesuai dengan kode etik auditor dalam menjalankan tugasnya.

Berdasarkan hasil temuan penelitian ini, maka dapat disimpulkan bahwa terdapat 4 prinsip kode etik yang dilanggar oleh auditor. Prinsip tersebut adalah integritas dimana pada hakikatnya auditor harus bersikap lugas dan jujur dalam semua hubungan profesional dan bisnis. Namun yang terjadi adalah auditor tidak lugas dan tidak jujur pada proses audit yang dilakukan. Prinsip kedua yang dilanggar auditor adalah obyektivitas dimana auditor seharusnya tidak mengompromikan pertimbangan profesional atau bisnis karena adanya bias, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak semestinya dari pihak lain. Prinsip ketiga yang dilanggar auditor adalah kompetensi dan kehati-hatian profesional, dimana auditor tidak mencapai dan mempertahankan pengetahuan dan keahlian profesional pada level yang disyaratkan. Prinsip terakhir yang tidak dijalankan oleh auditor adalah perilaku profesional, dimana auditor seharusnya dapat mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku dan menghindari perilaku apapun yang bisa mendiskreditkan profesi anggota.

## SIMPULAN

Konflik kepentingan yang terjadi antara auditor dan manajemen perusahaan merupakan satu bentuk fenomena yang terjadi di dunia audit. Auditor sering rela meninggalkan kode etik profesi demi kepentingan dirinya sendiri dalam hal menjamin pendapatan dan keberlangsungan karir. Hal ini terjadi karena auditor menganggap bahwa konflik kepentingan dapat menguntungkan kedua belah pihak. Bagi auditor, hubungan yang berlangsung dalam jangka panjang dengan klien dapat memastikan ketetapan posisi dan pekerjaannya. Sebaliknya bagi klien, hal ini dapat memberikan

kenyamanan karena klien tidak perlu merasa takut dan khawatir atas kesalahan dalam penyajian laporan keuangan yang dilakukannya. Auditor akan dengan senang hati membantu klien untuk memperbaiki laporan keuangan yang disajikan. Padahal sesuai dengan ketentuan yang berlaku, auditor sebaiknya hanya memberikan saran dan rekomendasi bagi klien atas penyajian laporan keuangannya, bukan membantu klien dalam membenahi laporan keuangan. Selain itu, konflik kepentingan yang terjadi bukan karena tidak adanya kesadaran dari auditor mengenai kode etik profesi, tetapi karena adanya dilema etis yang dialami oleh auditor sendiri. Auditor berada di posisi yang serba salah karena menyangkut karir dan posisinya jika auditor tidak menjalin hubungan yang akrab dengan klien. Namun, hal ini sangat jelas melanggar kode etik jika auditor tidak bersikap independen, profesional, obyektif dan skeptis, ditambah lagi dengan tekanan yang muncul dari atasan untuk membangun hubungan jangka panjang dengan demi keberlangsungan proyek audit. Konflik kepentingan ini seharusnya diakhiri dengan memiliki kesadaran bahwa hubungan keakraban yang berlangsung lama antara auditor dan klien akan memengaruhi kualitas audit dan keandalan laporan keuangan perusahaan menjadi sangat diragukan. Kesadaran yang dimiliki auditor untuk menghentikan konflik kepentingan dapat menentukan tingkat intelektual dari auditor tersebut. Dalam kondisi lain, klien atau manajemen perusahaan seharusnya juga menyadari bahwa setiap profesi memiliki tanggung jawab dan kode etik masing-masing, sehingga klien tidak seharusnya membuat auditor seolah “terpaksa” melanggar kode etik profesi demi berjalannya kerja sama antara kedua belah pihak dalam waktu yang lama. Penelitian ini tentu memiliki keterbatasan, dimana penelitian hanya dilakukan pada satu objek penelitian yaitu di KAP Dadang Rahadi dan Rekan dengan kliennya Rumah Sakit Sayang Ibu yang terletak di Jawa Timur, sehingga kondisi yang digambarkan di dalam penelitian ini tidak dapat digeneralisir ke seluruh auditor di KAP dan seluruh klien di perusahaan. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan data kuantitatif agar dapat terukur dengan jelas melalui statistik seberapa besar persentase konflik kepentingan yang terjadi antara auditor dan klien. Penelitian selanjutnya juga bisa menggunakan metode penelitian lainnya seperti etnometodologi, dramaturgi, atau etnografi untuk mempelajari kebiasaan yang terjadi di kalangan auditor dan klien sehingga timbul konflik kepentingan. Bagi auditor, kepentingan jangka panjang KAP harus lebih utama daripada kepentingan jangka pendek.

## DAFTAR RUJUKAN

- Allam, A., Ghattas, N., Kotb, A., & Eldaly, M. K. (2016). Audit Tendering in the UK: A Review of Stakeholders' Views. *International Journal of Auditing*, 21(1), 11-23. doi:10.1111/ijau.12076.
- Assyidiq, G. G. G. (2018). Dimensi Pelanggaran Etika Praktik Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 4(2), 216-237. doi: 10.18202/jamal.2013.08.7194.
- Cameran, M., Livatino, M., Pecchiari, N., & Vigano, A. (2002). The Impact of Mandatory Audit Rotation on Audit Quality and on Audit Pricing: The Case of Italy. Working Paper.
- Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2018). Audit Team Attributes Matter: How Diversity Affects Audit Quality. *European Accounting Review*, 27(4), 1-27. doi: 10.1080/09638180.2017.1307131.
- Chen, C-Y., Lin, C-J., & Lin, Y-C. (2008). Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality?. *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-445. doi:10.1506/car.25.2.5.
- Chi, W. & Huang, H. (2005). Discretionary Accruals, Audit Firm Tenure and Audit-Partner Tenure: Empirical Evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 1(1), 65-92. doi:10.1016/S1815-5669(10)70003-5.
- Chi, W., Myers, L. A., Omer, T. C., & Xie, H. (2017). The Effects of Audit Partner Pre-Client and Client-Specific Experience on Audit Quality and on Perceptions of Audit Quality. *Review of Accounting Studies*, 22(1), 361-391. doi:10.1007/s11142-016-9376-9.
- Chung, H. (2004). Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality: An Empirical Investigation of Auditor Designation Policy in Korea. (Doctoral's Dissertation, Purdue University, West Lafayette, Indiana, U.S.). <https://docs.lib.purdue.edu/dissertations/AAI3154606/>.
- CLSA. (2010). CG Watch 2010: Stray Not into Perdition. <https://www.acga-asia.org/cgwatch-detail.php?id=153>.
- Dahrendorf, R. (1959). *Class and Conflict in an Industrial Society*. London: Routledge.

- Dewi, L. K. & Ludigdo, U. (2012). Akuntan Publik dalam Penegakan Kode Etik Profesi. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya*, 1(2), 8-26.
- Endaya, K. A. & Hanefah, M. M. (2016). Internal Auditor Characteristics, Internal Audit Effectiveness, and Moderating Effect of Senior Management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160–176. doi: 10.1108/jeas-07-2015-0023.
- Espada, J. C. (2016). *The Anglo-American Tradition of Liberty: A View from Europe*. London: Routledge. doi: 10.4324/9781315612430.
- Fikri, A., Sudarma, M., Sukoharsono, E. G., & Purnomosidhi, B.. (2004). Studi Fenomenologi Akuntabilitas NonGovernmental Organization. *Jurnal Multiparadigma*, 1(3), 417–428. doi:10.18202/jamal.2010.12.7101.
- Fitriaman. (2006). *Ethical Behavior in the Government Internal Auditors Perspective ESQ*. (Thesis, Universitas Brawijaya, Malang, Indonesia).
- Gavious, I. (2007), Alternative Perspectives to Deal with Auditors' Agency Problem. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(4), 451-467. doi: 10.1016/j.cpa.2006.01.011.
- Ghosh, A. & Moon, D. (2005). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612. doi:10.2308/accr.2005.80.2.585.
- Hartomo, G. (2019). Kronologi Kasus Laporan Keuangan Garuda Indonesia hingga Kena Sanksi. <https://economy.okezone.com/read/2019/06/28/320/2072245/kronologi-kasus-laporan-keuangan-garuda-indonesia-hingga-kena-sanksi>.
- Indonesian Institute of Certified Public Accountants (IICPA). (2014). Standar Audit 240: Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan. <http://spap.iapi.or.id/1/files/SA%20200/SA%20240.pdf>.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2020). Kode Etik Profesi Akuntan Publik 2020. <https://ubico.id/blog/kode-etik-akuntan-indonesia-2020/>.
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637-660. doi: 10.1506/LLTH-JXQV-8CEW-8MXD.
- Junior, A. H. C & Walker, P. L. (1999). The International Debate over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1), 43-66. doi:10.1016/S1061-9518(99)00004-X.
- Kirana, I. G. A. M. I, & Ramantha, I. W. (2020). The Effect of Auditor Rotation, Time Pressure, and Audit Tenure on Audit Quality with Auditor Specialization as Moderation Variable (Empirical Study of Manufacturing Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange in 2014-2018). *International Research Journal of Management, IT & Social Sciences*, 7(3), 126-136. doi:10.21744/irjmis.v7n3.931.
- Matussek, K. (2020). Ernst & Young Sued Over Wirecard as Accounting Woes Add Up (1). <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/ernst-young-sued-over-wirecard-audit-as-accounting-woes-add-up?context=article-related>.
- Milgram, S. (1974). The Dilemma of Obedience. *Phi Delta Kappa International*, 55(9), 603-606.
- Moleong, L. (2014). *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Edisi Revisi. Bandung: PT Remaja Rosdakarya.
- Mueller, F., Carter, C., & Whittle, A. (2015). Can Audit (Still) be Trusted?. *Organization Studies*, 36(9), 1–33. doi:10.1177/0170840615585336.
- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, C. T. (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), 779-799. doi:10.2308/accr.2003.78.3.779.
- Nasution, S. (2013). *Pengaruh Karakteristik Personal Auditor, Etika Audit dan Pengalaman Auditor terhadap tingkat Penyimpangan Perilaku dalam Audit*. (Skripsi, UIN Syarif Hidayatullah, Jakarta, Indonesia). <https://repository.uinjkt.ac.id/dspace/handle/123456789/23939>.

- Neu, D. (1991). Trust, Impression Management and the Public Accounting Profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 2(3), 295-313. doi: 10.1016/1045-2354(91)90015-6.
- Nguyen, P. T. & Kend, M. (2017). The Perceived Motivations behind the Introduction of the Law on External Audit in Vietnam. *Managerial Auditing Journal*, 32(1), 90-108. doi: 10.1108/MAJ-01-2016-1299.
- Noviriani, E., Ludigdo, U., & Baridwan, Z. (2012). Studi Fenomenologi atas Dilema Etis Auditor Internal Pemerintah. *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, 19(2), 217-240. doi: 10.24034/j25485024.y2015.v19.i2.86.
- Nugraha, E., Nugroho, L., & Dwijayanty, R. (2018). Rotasi Audit Sebuah Kajian Fenomenologis. *Seminar Nasional dan Diskusi Panel Multidisiplin Hasil Penelitian & Pengabdian kepada Masyarakat*, 1(1), 165-170.
- Pemerintah Indonesia. (2015). *Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 20 Tahun 2015*. Lembar Negara 2015 Nomor 79, 6 April 2015. Jakarta: Sekretariat Negara.
- a.Rini, D. D. O., Hariyanto, W., & Gustiana, R. D. (2018). *Independence and Audit Experience as an Alternative Assessment of Audit Quality and Overcoming Audit Tenure*. *Seminar Nasional dan The 5th Call for Syariah Paper (SANCALL) 2018*. <https://publikasiilmiah.ums.ac.id/handle/11617/10430>.
- Saerang, D. P. E. (2003). *Accountability and Accounting in a Religious Organisation: An Interpretative Ethnographic Study of the Pentecostal Church of Indonesia*. (Doctoral's Thesis, University of Wollongong, Wollongong, Australia). <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=2902&context=theses>.
- Sanders, P. (1982). Phenomenology: A New Way of Viewing Organizational Research. *Academy of Management Review*, 7(3), 353-360. doi:10.5465/amr.1982.4285315.
- Saputra, K. A. K., Juniariani, N. M. R., Jayawarsa, A. A. K., & Darma, I. K. (2019). Conflict of Interest dan Independensi Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali. *Jurnal InFestasi*, 15(1), 1-9. doi: 10.21107/infestasi.v15i1.5478.
- Sinason, D. H., Jones, J. P., & Shelton, S. W. (2001). An Investigation of Auditor and Client Tenure. *American Journal of Business*, 16(2), 31-40. doi:10.1108/19355181200100010.
- Siregar, S. V., Amarullah, F., Wibowo, A., & Anggraita, V. (2012). Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia. *Asian Journal of Business and Accounting*, 5(1), 55-74.
- Tian, J. & Xin, M. (2017). Literature Review on Audit Opinion. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 13(6), 266-271. doi:10.17265/1548-6583/2017.06.003.
- Tittenbrun, J. (2013). Ralph Dahrendorf's Conflict Theory of Social Differentiation and Elite Theory. *Innovative Issues and Approaches in Social Sciences*, 6(3), 117-140. doi:10.12959/ISSN.1855-0541.IIASS-2013-NO3-ART07.
- Trevino, L. K. & Brown, M. E. (2004). Managing to be Ethical: Debunking Five Business Ethics Myths. *Academy of Management Perspectives*, 18(2), 69-81. Doi:10.5465/ame.2004.13837400.
- Tuanakotta, T. M. (2013). *Mendeteksi Manipulasi Laporan Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Widyaningsih, I. A., Harymawan, I., Mardijuwono, A. W., Ayuningtyas, E.S., & Larasati, D. A. (2019). Audit Firm Rotation and Audit Quality: Comparison before vs after the Elimination of Audit Firm Rotation Regulations in Indonesia. *Cogent Business & Management*, 6(1), 1-15. doi:10.1080/23311975.2019.1695403.
- Wilson, A. B., McNellis, C., & Latham, C. K. (2018). Audit Firm Tenure, Auditor Familiarity, and Trust: Effect on Auditee Whistleblowing Reporting Intentions. *International Journal of Auditing*, 22(2), 113-130. doi:10.1111/ijau.12108.
- World Bank. (2010). Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC). [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_cg.html](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_cg.html).
- Yefni & Sari, P. (2021). Akankah Fee Audit dan Karakteristik Auditor Menentukan Kualitas Audit?. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(1), 173-185. doi:10.21776/ub.jamal.2021.12.1.10.

Zubairu, U., Ochepe, A., Umar, H., Kolo, R., Umar, J., & Usman, A. (2019). Audit Retention Versus Audit Rotation: An Update of the Debate. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 5(3), 76-87. doi:10.32602/jafas.2019.32.

Halaman ini sengaja dibiarkan kosong