



## Faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor: sebuah *Systematic Literature Review* (2001-2021)

Lilis Marlina<sup>1</sup>, Darwanis<sup>1</sup>, Syukriy Abdullah<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Universitas Syiah Kuala, Jl. Teuku Nyak Arief No. 441, Banda Aceh, Aceh, 23111, Indonesia

Diterima: 8 Juni 2022  
Direvisi: 12 Juli 2022  
Disetujui: 12 Juli 2022

Korespondensi:  
Darwanis  
darwanis.fe@unsyah.ac.id

DOI:  
<http://dx.doi.org/10.17977/um004v9i22022p131>

### Abstract

This study aims to synthesize the development of empirical research on factors that affect auditor independence. This systematic literature review includes articles published in international journals indexed by Scopus between 2001 and 2021. The results show that this topic was published the most in 2009, with a total of 5 articles. Research on auditor independence is led by authors from America (48%), Australia (17%), and United Kingdom (17%). Quantitative approaches dominate the research methodology applied. The Auditing: A Journal of Practice & Theory has largest distribution of publications (29%). In various prior studies, the development of empirical research on the factors that influence auditor independence remains inconsistent, allowing for re-testing in the future.

**Keywords:** Auditor Independence; Systematic Literature Review; Audit; Reputable International Journal

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengurai dan mensintesis perkembangan penelitian empiris faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor. Systematic literature review ini menganalisis artikel yang terbit di jurnal internasional terindeks scopus dari 2001 hingga 2021. Hasil penelitian menunjukkan bahwa publikasi artikel terbanyak adalah pada tahun 2009 dengan jumlah 5 publikasi. Penelitian tentang independensi auditor didominasi oleh penulis yang berasal dari Amerika (48%), Australia (17%), dan Inggris (17%). Dari sisi metode, penelitian lebih didominasi oleh pendekatan kuantitatif. Sementara itu, distribusi publikasi terbanyak terdapat pada jurnal Auditing: A Journal of Practice & Theory (29%). Perkembangan hasil penelitian empiris terkait faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor masih tidak konsisten pada beberapa penelitian terdahulu sehingga memungkinkan untuk dilakukan pengujian kembali di masa yang akan datang.

**Kata Kunci:** Independensi Auditor; *Systematic Literature Review*; Audit; Jurnal Internasional Bereputasi

## PENDAHULUAN

Audit yang efektif sangat penting untuk menjaga kepercayaan publik terhadap pasar modal agar tetap efisien (Callaghan, Parkash, & Singhal, 2009; Kanagaretnam, Krishnan, & Lobo, 2010). Salah satu kondisi yang diperlukan untuk audit yang efektif adalah independensi auditor (Callaghan, Parkash, & Singhal, 2009). Independensi auditor adalah landasan profesi audit yang menjadi elemen penting dalam proses pelaporan perusahaan (Ye, Carson, & Simnett, 2011). Audit memiliki nilai yang kecil jika audit tidak melibatkan independensi yang pasti (Alleyne, Devonish, & Alleyne, 2006) karena independensi adalah salah satu kualitas inti yang harus dipertahankan auditor dalam memberikan layanan *assurance* yang efektif (Chi, Douthett, & Lisic, 2012). Oleh karena itu, auditor harus

independen dalam melaksanakan tugas audit (Prasanti, Ramadhanti, & Puspasari, 2019). Jaminan independensi sangat penting bagi semua pihak yang mengandalkan laporan keuangan yang telah diaudit untuk mendapatkan informasi yang andal mengenai kesehatan keuangan perusahaan, termasuk investor, pemberi pinjaman, karyawan, dan mitra strategis (Moore *et al.*, 2006). Namun hasil penelitian Maharany, Astuti, dan Juliardi (2016) menunjukkan bahwa independensi tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Selama beberapa dekade, definisi independensi auditor telah berkembang seiring dengan perkembangan profesi akuntansi. Pada tahun 1920-an dan 1930-an, konsep independensi dianggap sangat penting dan berfokus pada penghapusan konflik kepentingan yang muncul akibat hubungan keuangan antara auditor dan klien (Moore *et al.*, 2006). Di Amerika Serikat, independensi auditor didefinisikan oleh aturan *Securities and Exchange Commission* (SEC) untuk memasukkan situasi atau konteks dimana “akuntan tidak mampu melakukan penilaian yang objektif dan tidak memihak pada semua masalah yang tercakup dalam keterlibatan akuntan” (Gendron, Suddaby, & Lam, 2006). Sementara itu, Institut Auditor Internal (IIA) mendefinisikan independensi sebagai kebebasan dari ancaman terhadap objektivitas. Hal ini menunjukkan bahwa independensi identik dengan objektivitas auditor dan kemampuan untuk menolak tekanan dari klien untuk menyetujui pelaporan di bawah standar (DeFond, Raghunandan, & Subramanyam, 2002).

Setelah kebangkrutan Enron (DeFond, Raghunandan, & Subramanyam, 2002), independensi auditor menjadi bahan perdebatan yang panjang (Gul, Jaggi, & Krishnan, 2007). Para peneliti, regulator, dan publik mengkhawatirkan independensi auditor karena adanya kegagalan audit yang parah (Alleyne, Devonish, & Alleyne, 2006). Kekhawatiran ini mendorong kongres untuk memberlakukan undang-undang yang melarang sebagian besar layanan non-audit yang disediakan oleh auditor. Kekhawatiran regulator tentang jasa non-audit didasarkan pada asumsi bahwa auditor bersedia mengorbankan independensi mereka sebagai imbalan untuk mempertahankan klien yang membayar biaya non-audit yang lebih besar (DeFond, Raghunandan, & Subramanyam, 2002). Penyediaan jasa non-audit dapat membahayakan independensi auditor karena perusahaan klien membayar lebih untuk jasa non-audit, sehingga kantor akuntan publik memiliki ketergantungan ekonomi pada klien (Ashbaugh, LaFond, & Mayhew, 2003).

Independensi auditor adalah masalah kritis bagi profesi audit seperti yang ditunjukkan di banyak penelitian, contohnya Alleyne, Devonish, & Alleyne (2006); Dart (2011); Srinidhi & Gul (2007); Gul, Jaggi, & Krishnan (2007); Kanagaretnam, Krishnan, & Lobo (2010); serta Sharma, Sharma, & Ananthanarayanan (2011). Namun, terdapat penelitian yang gagal memberikan bukti konsisten terhadap ancaman independensi, misalnya DeFond, Raghunandan, & Subramanyam (2002); Ashbaugh, LaFond, & Mayhew (2003); Ghosh, Kallapur, & Moon (2009); Hay, Knechel, & Li (2006); Ruddock, Taylor, & Taylor (2010); Callaghan, Parkash, & Singhal (2009); Robinson (2008); Ye, Carson, & Simnett (2011); Craswell, Stokes, & Laughton (2002); Li (2009); Chung & Kallapur (2003); Chi, Douthett, & Lisic (2012); Tepalagul & Lin (2015); Hwang *et al.* (2008); Quick & Warming-Rasmussen (2005); Umar & Anandarajan (2004); serta Blay (2005).

Terdapat beberapa faktor yang dapat memperkuat independensi seperti rotasi wajib dan komite audit. Dopuch, King, dan Schwartz (2001) menemukan bahwa rotasi sebagai aturan yang berdiri sendiri atau bersama dengan retensi wajib, dapat meningkatkan independensi auditor. Penelitian lainnya juga menemukan bahwa rotasi mitra dapat meningkatkan independensi auditor (Alleyne, Devonish, & Alleyne, 2006; Daugherty *et al.*, 2012). Namun, beberapa studi menunjukkan bahwa rotasi audit tidak terbukti memperkuat

independensi auditor (Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar, & Carrera, 2009; Kaplan & Mauldin, 2008). Sharma, Sharma, dan Ananthanarayanan (2011) menyelidiki hubungan antara kepentingan klien dan manajemen laba yang dimoderasi oleh komite audit. Hasil temuan penelitian menunjukkan bahwa potensi ancaman sementara terhadap independensi auditor di Selandia Baru muncul terutama akibat ikatan ekonomi yang besar dengan klien, sehingga berpengaruh pada kualitas pemantauan yang dilakukan oleh komite audit (Sharma, Sharma, & Ananthanarayanan, 2011). Temuan penelitian Sharma, Sharma, dan Ananthanarayanan (2011) mendukung penelitian Alleyne, Devonish, dan Alleyne (2006) yang menemukan bahwa independensi auditor dapat ditingkatkan dengan adanya komite audit.

Tujuan dari penelitian ini adalah mengurai dan mensintesis perkembangan penelitian empiris faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor dengan menggunakan *systematic literature review*. Dalam penelitian ini, manuskrip yang ditinjau adalah manuskrip yang diterbitkan dari tahun 2001 hingga 2021. Disamping itu, pencarian dibatasi pada jurnal internasional bereputasi. Penelitian ini berkontribusi secara teoritis dalam mengembangkan pengetahuan tentang etika dan profesionalitas auditor dengan menjelaskan faktor-faktor yang dapat memperkuat atau memperlemah independensi auditor. Penelitian ini juga memberikan kontribusi bagi akademisi dengan mengembangkan penelitian tentang independensi auditor dengan menutup kesenjangan penelitian terdahulu. Bagi para praktisi, penelitian ini relevan dengan pengambilan kebijakan dalam menyusun strategi dan mengembangkan program untuk penguatan independensi auditor.

## METODE

Penelitian ini menggunakan *systematic literature review*. Tinjauan sistematis adalah pendekatan sistematis berbasis bukti untuk melakukan tinjauan pustaka. Untuk melakukan tinjauan pustaka yang sistematis, Langkah penting adalah untuk membatasi area penelitian dan menetapkan protokol untuk mengidentifikasi, memilih, meninjau, dan mensintesis literatur (Seuring & Müller, 2008). Artikel ini mengikuti 5 langkah tinjauan literatur sistematis berikut (Denyer & Tranfield, 2009): 1) perumusan pertanyaan penelitian, 2) identifikasi studi; 3) seleksi dan evaluasi studi, 4) analisis dan sintesis, 5) presentasi hasil.

### Rumusan Pertanyaan Penelitian

Seuring dan Müller (2008) menyebutkan bahwa langkah pertama dalam tinjauan pustaka sistematis adalah menentukan pertanyaan penelitian (*Research Questions*), yaitu mengidentifikasi pertanyaan yang harus dijawab dalam penelitian. Pertanyaan penelitian ditentukan sebagai berikut:

1. Bagaimana perkembangan *tren* publikasi penelitian empiris terkait faktor-faktor yang memengaruhi independensi pada jurnal internasional bereputasi?
2. Penulis dari negara mana yang paling banyak meneliti tentang faktor-faktor yang memengaruhi independensi pada jurnal internasional bereputasi?
3. Apa metode penelitian yang paling mendominasi dalam penelitian empiris terkait faktor-faktor yang memengaruhi independensi pada jurnal internasional bereputasi?
4. Bagaimana perkembangan distribusi publikasi penelitian empiris terkait faktor-faktor yang memengaruhi independensi pada jurnal internasional bereputasi?
5. Bagaimana perkembangan hasil penelitian empiris terkait faktor-faktor yang memengaruhi independensi pada jurnal internasional bereputasi

### Identifikasi Studi

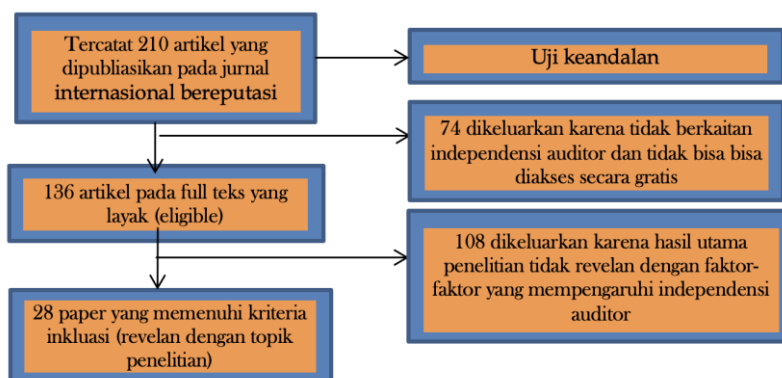
Langkah identifikasi melibatkan pencarian dan penemuan artikel yang relevan untuk menjawab pertanyaan penelitian. Filter yang digunakan dalam proses identifikasi artikel telah ditentukan dalam penelitian ini, sehingga kata kunci tertentu harus muncul dalam judul artikel, abstrak atau kata kunci. Dalam penelitian ini, pencarian artikel dilakukan dengan menggunakan *software publish or perish*. Kata kunci yang digunakan dalam pencarian adalah *auditor independence*, *independence auditor*, dan *independency auditor*. Pencarian artikel dilakukan dalam rentang waktu 21 tahun, dari tahun 2001 hingga 2021. Rentang waktu yang panjang diharapkan mampu memberikan gambaran yang komprehensif mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor. Setelah artikel ditemukan, uji keandalan dilakukan untuk memeriksa *literature* yang digunakan dalam penelitian. Pada uji keandalan, *systematic literature review* (SLR) menggunakan pengkodean untuk memeriksa artikel untuk mencari unit analisis yang diidentifikasi dalam kerangka analitis. Oleh karena itu, penelitian ini menggunakan ahli dalam bidang audit dan SLR sebagai pengkode. Para pengkode mengkodekan artikel sesuai dengan pedoman pengkodean yang dibuat oleh peneliti. Artikel yang tidak layak diberi kode 0, artikel yang layak (*eligible*) diberi kode 1, dan artikel yang relevan dengan topik penelitian diberi kode 2. Saat memilih ukuran reliabilitas, Massaro, Dumay, dan Guthrie (2016) berpendapat bahwa SLR adalah bentuk analisis konten. Terdapat banyak metode yang bisa digunakan untuk menentukan keandalan saat mengkodekan data dengan menggunakan analisis konten, antara lain *percent agreement*, "*Bennett et al.'s S*", *Scott's Pi*, *Cohen's Kappa*, *Fleiss' K*, *Cronbach's Alpha*, dan *Krippendorff's Alpha* (Hayes & Krippendorff, 2007). Penelitian ini menggunakan *Cohen's Kappa* untuk menguji reliabilitas intercoder. Hasil uji reliabilitas menunjukkan bahwa nilai koefisien *Cohen's Kappa* sebesar 0,920 yang berarti kesepakatan antara peneliti dan pembuat kode sudah baik (Landis & Koch, 1977).

### Seleksi dan Evaluasi Studi

Pada fase ini, abstrak, metodologi, hasil utama, dan kesimpulan artikel yang ditemukan diperiksa dengan cermat untuk menentukan relevansinya dengan pertanyaan penelitian. Kriteria yang digunakan untuk pemilihan artikel adalah: (1) penelitian dipublikasikan pada jurnal bereputasi (Scopus) yang mencakup artikel ilmiah yang ditulis dalam bahasa Inggris; (2) artikel harus diterbitkan dalam jurnal dengan indeks dampak (JCR atau SJR) untuk menjamin bahwa proses pemilihan artikel sesuai dengan seperangkat standar yang menjamin kualitas penelitian utama (Schmeisser, 2013; Vural, 2017; Martinelli & Tunisini, 2019); (3) artikel yang tidak mengacu pada topik penelitian independensi auditor dan tidak bisa diakses secara gratis dikeluarkan dari analisis ini.

### Analisis dan Sintesis

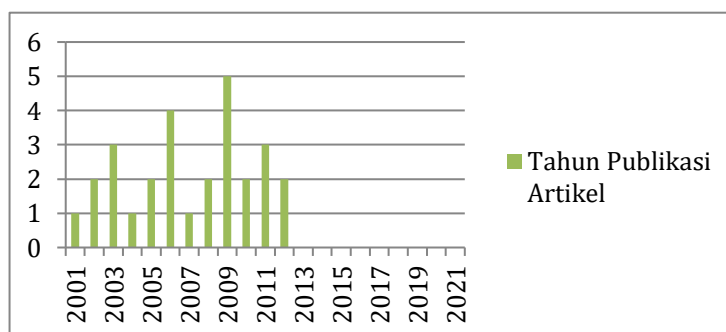
Pada langkah keempat, terdapat 28 artikel yang telah dipilih dan dievaluasi pada tahap sebelumnya untuk dianalisis dan disintesis. Oleh karena itu, setiap artikel yang dipilih telah dibaca secara rinci. Isi artikel telah dikodekan dengan mengidentifikasi topik utama terkait akuntansi dan audit. Pada tahap ini, hasil penelitian artikel yang tidak relevan dengan faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor dikeluarkan dalam SLR. Dengan demikian, artikel yang disintesis dan dibahas adalah yang berfokus pada faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor. Hasil dari proses terlihat dalam Gambar 1.



Gambar 1. Alur *Systematic Literature Review*

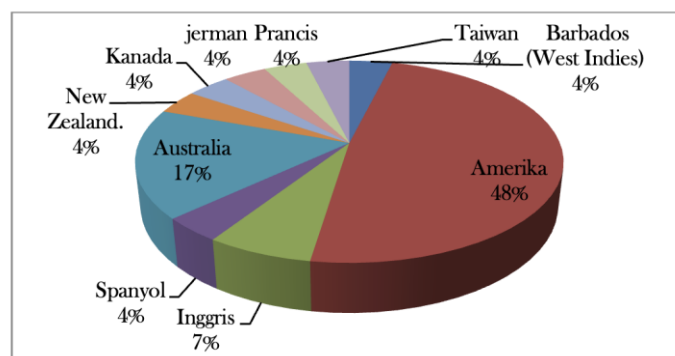
## HASIL DAN PEMBAHASAN

Untuk menjawab pertanyaan penelitian yang pertama, artikel diklasifikasikan berdasarkan tahun publikasi. Hasil perkembangan tren penelitian tentang faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor disajikan pada Gambar 2. Publikasi artikel mengalami tren yang fluktuatif. Jumlah publikasi terbanyak terdapat pada tahun 2009 dengan jumlah 5 publikasi. Publikasi paling sedikit terjadi pada tahun 2001, 2004, dan 2007 dengan jumlah masing-masing 1 publikasi. Publikasi penelitian ini kembali mengalami penurunan dari tahun 2013 hingga 2021. Penurunan jumlah publikasi tersebut karena isu penelitian terkait independensi auditor sudah mulai jenuh, sehingga fokus penelitian diarahkan pada topik audit lainnya.



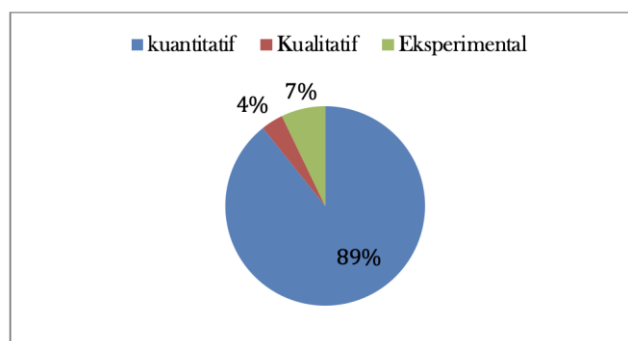
Gambar 2. Trend Publikasi Independensi Auditor

Gambar 3 menunjukkan jumlah publikasi berdasarkan negara asal penulis pertama yang bertujuan untuk menjawab pertanyaan penelitian kedua. Penelitian empiris faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor didominasi oleh penulis yang berasal dari Amerika (48%), Australia (17%), Inggris (17%), kemudian disusul oleh Spanyol, New Zealand, Kanada, Jerman, Prancis, Taiwan, dan Barbados. Dominasi Amerika dikarenakan adanya skandal akuntansi yang dipublikasikan sejak kasus Enron.



Gambar 3. Negara Asal Penulis Pertama

Gambar 4 menunjukkan analisis terkait dengan metode penelitian yang digunakan dalam masing-masing artikel yang telah direview. Metode penelitian yang paling mendominasi adalah pendekatan kuantitatif dibandingkan dengan kualitatif dan eksperimental. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya tentang independensi auditor bisa dilakukan dengan menggunakan pendekatan kualitatif atau eksperimental.



Gambar 4. Metode Penelitian

Tabel 1 menunjukkan distribusi publikasi dari penelitian empiris faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor. Jurnal yang paling sering mempublikasikan topik terkait dengan faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor adalah *Auditing: A Journal Of Practice & Theory* (29%). Jurnal yang lain seperti *Accounting Forum*, *British Accounting Review*, *European Accounting Review*, *Journal of Accounting and Economics*, dan *Journal of Business Finance and Accounting* dimana masing-masing jurnal tersebut hanya berkontribusi sebanyak 4%.

#### Ketergantungan Ekonomi dan *Non-Audit Services* (NAS)

Ketergantungan ekonomi merupakan faktor yang dapat memperlemah independensi auditor. Studi yang dilakukan oleh Dart (2011) di Inggris menemukan bahwa ketergantungan ekonomi berpengaruh negatif terhadap persepsi investor tentang independensi auditor. Temuan ini konsisten dengan penelitian Alleyne, Devonish, & Alleyne (2006). Alleyne, Devonish, & Alleyne (2006) menyelidiki persepsi independensi auditor (PAI) antara auditor dan pengguna di Barbados. Hasil temuan penelitian tersebut menunjukkan bahwa ketergantungan ekonomi auditor pada klien secara negatif mempengaruhi PAI.

Tabel 1. Distribusi Artikel Publikasi pada Jurnal Internasional Bereputasi

Nama Jurnal	Penulis	Distribusi Artikel	%
Accounting Forum	Quick & Warming-Rasmussen (2005)	1	4
The Accounting Review	Ashbaugh, LaFond, & Mayhew (2003); Chung & Kallapur, 2003; Hope & Langli (2010); Kanagaretnam, Krishnan, & Lobo (2010)	4	14
Auditing: A Journal Of Practice & Theory	Callaghan, Parkash, & Singhal (2009); Daugherty et al. (2012); Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar, & Carrera (2009); Srinidhi & Gul (2007); Gul, Sami, & Zhou (2009); Robinson (2008); Sharma, Sharma, & Ananthanarayanan (2011); Ye, Carson, & Simnett (2011)	8	29
British Accounting Review	Dart (2011)	1	4
Contemporary Accounting Research	Blay (2005); Li (2009); Ruddock, Taylor, & Taylor (2010)	3	11
European Accounting Review	Richard (2006)	1	4
Journal of Accounting and Economics	Craswell, Stokes, & Laughton (2002)	1	4
Journal of Accounting and Public Policy	Chi, Douthett, & Lisic (2012); Ghosh, Kallapur, & Moon (2009); Kaplan & Mauldin (2008)	3	11
Journal of Accounting Research	DeFond, Raghunandan, & Subramanyam (2002); Dopuch, King, & Schwartz (2001)	2	7
Journal of Business Finance and Accounting	Hay, Knechel, & Li (2006)	1	4
Managerial Auditing Journal	Alleyne, Devonish, & Alleyne (2006); Hwang et al. (2008); Umar & Anandarajan (2004)	3	11
Jumlah Artikel		28	100

Konflik kepentingan yang diciptakan karena ketergantungan ekonomi semakin diperburuk ketika auditor memberikan jasa non-audit (*non assurance service* - NAS) kepada klien (Dart, 2011). Penyediaan NAS telah menjadi bahan perdebatan besar karena menempatkan ikatan ekonomi antara auditor dan *auditee*, sehingga mengakibatkan ketergantungan finansial pada klien (Alleyne, Devonish, & Alleyne, 2006). Para regulator prihatin tentang dua efek dari NAS. Salah satunya adalah ketakutan bahwa biaya NAS membuat auditor bergantung secara finansial pada klien karena didasarkan pada pertukaran biaya-manfaat yang intuitif. Hal ini membuat auditor kurang bisa menolak tekanan manajemen karena takut kehilangan bisnisnya. Regulator takut bahwa auditor akan mengorbankan independensi audit karena auditor merasakan manfaat mempertahankan klien yang membayar biaya layanan NAS yang besar lebih besar daripada biaya yang diharapkan (DeFond, Raghunandan, & Subramanyam, 2002). Kekhawatiran lain adalah bahwa sifat konsultasi dari banyaknya NAS menempatkan auditor dalam peran manajerial yang berpotensi mengancam objektivitas auditor atas transaksi yang diaudit (DeFond, Raghunandan, & Subramanyam, 2002).

Beberapa studi yang menguji pengaruh NAS terhadap independensi auditor menunjukkan hasil yang tidak konsisten. DeFond, Raghunandan, dan Subramanyam (2002) mencoba menyelidiki tentang biaya NAS yang merusak independensi auditor. Penelitian tersebut tidak menemukan hubungan yang signifikan antara biaya NAS dan gangguan independensi auditor, dimana independensi auditor diukur dengan kecenderungan auditor untuk mengeluarkan opini audit *going concern* (DeFond, Raghunandan, & Subramanyam, 2002). Ashbaugh, LaFond, dan Mayhew (2003) tidak menemukan bukti sistematis yang mendukung klaim mereka bahwa auditor melanggar independensi sebagai akibat dari klien yang membeli NAS yang relatif lebih banyak. Kondisi tersebut konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya, yaitu penelitian oleh Ghosh, Kallapur, dan Moon (2009) yang menemukan bahwa rasio biaya NAS tidak dianggap mengganggu independensi auditor, bahkan untuk tahun-tahun sebelum SOX ketika rasionya jauh lebih tinggi (Ghosh, Kallapur, & Moon, 2009). Sementara itu, Hay, Knechel, dan Li (2006) gagal memberikan bukti bahwa biaya NAS dapat mengganggu independensi auditor. Hasil penelitian Ruddock, Taylor, dan Taylor (2010) tidak konsisten dengan klaim bahwa jumlah NAS yang relatif lebih besar dapat mengakibatkan berkurangnya independensi auditor. Sebaliknya, temuan penelitian itu konsisten dengan pandangan bahwa kekuatan pasar seperti risiko litigasi, hilangnya reputasi yang lebih umum, dan mekanisme tata kelola alternatif berfungsi untuk mendisiplinkan auditor agar tidak mengurangi independensi audit untuk mendapatkan peningkatan biaya NAS. Chung dan Kallapur (2003) juga tidak menemukan bukti yang konsisten terkait penurunan independensi auditor sebagai fungsi dari rasio biaya klien yang berbeda (audit dan non-audit).

Callaghan, Parkash, dan Singhal (2009) meneliti masalah independensi auditor dalam konteks kebangkrutan Bab 11 di AS. Penelitian tersebut menganalisis hubungan antara kecenderungan auditor untuk memberikan opini *going concern* (GC) dan biaya NAS dengan sampel 92 perusahaan yang mengajukan kebangkrutan dalam waktu 1 tahun setelah menerima sebuah opini audit. Bertentangan dengan pengalaman Australia, penelitian tersebut tidak menemukan hubungan yang signifikan antara kecenderungan untuk mengeluarkan opini GC dan biaya NAS, rasio biaya, biaya audit, atau total biaya auditor. Hasil penelitian itu mendukung pandangan bahwa penyediaan layanan non-audit tidak mengakibatkan penurunan independensi auditor (Callaghan, Parkash, & Singhal, 2009).

Robinson (2008) menguji apakah independensi auditor terganggu melalui penyediaan layanan pajak dengan berfokus pada penerbitan opini *going concern* di antara sampel perusahaan yang mengajukan kebangkrutan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor lebih mungkin untuk mengeluarkan opini *going concern* dengan benar sebelum pengajuan kebangkrutan jika terdapat layanan pajak untuk klien. Biaya layanan NAS bukan pajak secara signifikan berpengaruh terhadap opini *going concern*. Hasil ini menunjukkan bahwa kualitas audit ditingkatkan melalui informasi dari layanan pajak yang disediakan auditor. Hasil penelitian ini berkontribusi pada perdebatan saat ini tentang independensi auditor dan NAS dengan memberikan bukti bahwa tingkat biaya layanan pajak tampaknya tidak secara sistematis merusak independensi auditor di perusahaan yang mengajukan kebangkrutan.

Srinidhi dan Gul (2007) menemukan bahwa biaya non-audit dapat mengganggu independensi auditor ketika masa kerja auditor lebih pendek. Auditor dengan masa kerja pendek cenderung tidak terbiasa dengan sistem akuntansi dan pengendalian klien, yang akan memudahkan klien untuk mengelola pendapatan yang dilaporkan. Hal ini berarti bahwa hubungan positif antara diskresioner akrual dan biaya NAS yang lebih tinggi untuk klien mungkin tidak mencerminkan berkurangnya independensi auditor (Srinidhi & Gul, 2007). Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Hay, Knechel, dan Li (2006 yang

menunjukkan bahwa potensi penurunan independensi auditor ketika auditor memberikan layanan NAS, tetapi tidak ada bukti yang berdampak pada independensi pikiran. Ye, Carson, dan Simnett (2011) menggunakan uji univariat dan menemukan bahwa biaya NAS mengganggu independensi auditor. Sementara itu, Alleyne, Devonish, dan Alleyne (2006) menunjukkan bahwa penyediaan NAS, persaingan yang tinggi, ukuran perusahaan yang kecil, menjadi praktisi tunggal, masa kerja yang panjang, serta ukuran dan kedekatan masyarakat Barbados secara negatif mempengaruhi persepsi independensi auditor.

### ***Audit Tenure (Masa Kerja)***

Ye, Carson, dan Simnett (2011) berpendapat bahwa masa kerja mitra perikatan audit yang panjang menunjukkan hubungan interpersonal yang lebih baik antara personel kunci dari kedua belah pihak. Dengan demikian, hubungan ini berpotensi untuk memfasilitasi proses audit dan penjualan NAS yang dapat mengancam independensi auditor. Hasil temuan Alleyne, Devonish, dan Alleyne (2006) menunjukkan bahwa masa kerja yang panjang secara negatif mempengaruhi persepsi independensi auditor. Namun, hasil temuan Hay, Knechel, dan Li (2006) menunjukkan stabilitas masa kerja gagal memberikan bukti bahwa independensi auditor menjadi terganggu. Srinidhi dan Gul (2007) menguji apakah biaya NAS berpengaruh terhadap independensi auditor dan bergantung pada masa kerja auditor. Temuan penelitian menunjukkan bahwa biaya NAS dapat mengganggu independensi auditor ketika masa kerja auditor pendek, tetapi tidak ketika masa kerja auditor panjang. Auditor dengan masa kerja yang lebih lama memberikan pemantauan manajemen laba yang lebih efektif. Di sisi lain, biaya NAS yang lebih tinggi yang dibebankan oleh auditor dengan masa kerja yang lebih pendek menunjukkan bahwa efektivitas pemantauan auditor berkurang untuk menyenangkan perusahaan klien.

Ye, Carson, dan Simnett (2011) melakukan pengujian dengan pengamatan terhadap 911 perusahaan yang terdaftar di Australia pada tahun 2002. Hasil temuan menunjukkan bahwa masa kerja auditor menjadi faktor yang berkaitan dengan *auditee* yang memberikan NAS kepada auditor saat ini. Biaya agensi yang tinggi memoderasi hubungan antara masa kerja auditor dan pembelian NAS dari auditor *incumbent*. Masa kerja mitra perikatan audit tidak menentukan tingkat NAS. Dengan demikian, hubungan antar pribadi merupakan komponen penting dari hubungan antar organisasi, tetapi hubungan itu sendiri tidak cukup untuk memengaruhi keputusan klien untuk membeli NAS.

### **Rotasi Wajib**

Pendekatan alternatif yang dapat mengurangi ancaman terhadap independensi auditor yang timbul dari potensi untuk mendapatkan keuntungan ekonomi dari perikatan klien jangka panjang adalah dengan mengadopsi persyaratan rotasi wajib. Rotasi wajib tidak akan sepenuhnya menghilangkan ancaman terhadap independensi dari NAS. Namun, hal itu bisa mengurangi keparahan ancaman dengan memotong manfaat ekonomi pada tanggal rotasi (Dopuch, King, & Schwartz, 2001). Mandat rotasi perusahaan audit membatasi aliran keuntungan dari audit masa depan serta mengurangi insentif ekonomi bagi perusahaan audit untuk bertindak dengan cara yang kurang independen. Dengan mengurangi insentif ekonomi ini, mandat waktu yang terbatas diharapkan dapat memperkuat persepsi independensi auditor. Dampak dari pengurangan insentif ekonomi harus terjadi pada tingkat perusahaan agar lebih efektif, karena semua mitra (saat ini dan yang berotasi) kemungkinan besar akan terpengaruh oleh insentif ekonomi perusahaan (Kaplan & Mauldin, 2008).

Rotasi wajib telah dianjurkan sebagai salah satu langkah untuk mengatasi masalah kolusi yang terjadi antara auditor dan manajemen (Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar, & Carrera, 2009). Dalam sebuah studi eksperimental, Dopuch, King, dan Schwartz (2001) menemukan bahwa rotasi wajib, baik sebagai aturan yang berdiri sendiri atau bersama dengan retensi wajib, dapat meningkatkan independensi auditor. Pengenaan rotasi wajib dapat menurunkan kesediaan auditor untuk membiaskan laporan audit. Hasil ini mendukung gagasan bahwa rotasi wajib dapat meningkatkan independensi auditor. Konsisten dengan penelitian sebelumnya, Alleyne, Devonish, dan Alleyne (2006) yang menemukan bahwa independensi auditor dapat ditingkatkan dengan rotasi mitra audit. Daugherty *et al.* (2012) menemukan bahwa rotasi mitra dapat meningkatkan independensi dalam fakta dan penampilan.

Penelitian Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar, dan Carrera (2009) tidak konsisten dengan hasil temuan sebelumnya. Pertama, rotasi wajib gagal untuk meningkatkan independensi auditor. Kedua, insentif berbasis pasar mungkin lebih efektif dalam menjaga independensi auditor daripada tindakan regulasi seperti rotasi. Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar, dan Carrera (2009) menyimpulkan bahwa insentif tersebut tampaknya memiliki dampak yang lebih besar pada perilaku pelaporan auditor dalam rezim tanpa rotasi wajib daripada di rezim dengan rotasi. Dengan demikian, rotasi wajib tidak hanya gagal untuk meningkatkan independensi auditor, tetapi sebenarnya dapat membahayakan independensi. Hasil temuan ini konsisten dengan Kaplan dan Mauldin (2008) yang menunjukkan bahwa rotasi perusahaan audit tidak memperkuat persepsi tentang independensi auditor dalam pengaturan yang melibatkan hubungan perusahaan-klien audit jangka panjang.

### **Biaya Audit**

Secara internasional, *Ethics Committee of the International Federation of Accountants* (IFAC) pada bulan Juni 2000 mengeluarkan draf paparan Revisi Bagian 8 Kode Etik IFAC yang berhubungan dengan independensi auditor. Aturan yang diusulkan menetapkan kerangka kerja yang menjelaskan faktor-faktor yang dapat mengancam independensi akuntan pelapor untuk badan akuntansi profesional yang menjadi anggota IFAC. Draft eksposur tersebut menekankan salah satu sumber "risiko kepentingan pribadi" (paragraf 8.12) dimana akuntan pelapor bisa mendapatkan keuntungan dari keterlibatan keuangan seperti ketergantungan pada proporsi besar atau persentase yang wajar dari total biaya (Craswell, Stokes, & Laughton, 2002).

Craswell, Stokes, dan Laughton (2002) menyelidiki ancaman independensi auditor yang ditimbulkan oleh ketergantungan biaya audit di perusahaan nasional dan lokal dengan menggunakan kecenderungan untuk memberikan opini audit yang memenuhi syarat dan mengeluarkan kualifikasi yang serius sebagai indikator independensi auditor. Hasil penelitian menemukan bahwa ketergantungan biaya audit di tingkat nasional maupun lokal tidak menimbulkan ancaman bagi independensi auditor. Konsisten dengan penelitian sebelumnya, Li (2009) tidak menemukan hubungan yang signifikan antara rasio biaya dan kecenderungan auditor untuk mengeluarkan opini *going concern* pada periode pra-SOX 2001. Namun, rasio biaya audit dan rasio biaya total memiliki hubungan positif dengan kecenderungan auditor untuk mengeluarkan opini *going concern* pada periode pasca-SOX 2003. Kondisi tersebut berarti klien yang membayar audit dan total biaya yang lebih tinggi lebih mungkin mendapatkan laporan *going concern*. Sementara itu, hasil penelitian Hope dan Langli (2010) menunjukkan bahwa ketergantungan biaya menyebabkan independensi yang lebih rendah, sehingga mengurangi kemungkinan mengeluarkan opini *going concern*.

Penelitian Kanagaretnam, Krishnan, dan Lobo (2010) menguji hubungan antara biaya yang dibayarkan kepada auditor dan manajemen laba melalui ketentuan kerugian pinjaman di sektor perbankan. Hasil temuan penelitian tersebut menunjukkan bahwa independensi auditor mungkin lebih rendah ketika ketergantungan biaya pada klien lebih tinggi, tetapi hanya untuk bank kecil yang tidak tunduk pada tingkat pengawasan peraturan yang sama dengan bank besar. Temuan tersebut konsisten dengan ikatan ekonomi antara auditor dan bank yang dikaitkan dengan manajemen laba yang meningkatkan pendapatan melalui provisi kerugian pinjaman untuk bank kecil. Secara khusus, hasil temuan penelitian itu menunjukkan bahwa ketergantungan biaya auditor pada klien audit berpotensi mengancam independensi auditor, terutama di antara bank-bank yang tidak tunduk pada tingkat pengawasan peraturan yang sama dengan bank-bank besar.

### **Kepentingan Klien**

Auditor dibayar oleh perusahaan yang laporan keuangannya diaudit. Klien yang penting secara ekonomi memiliki bobot yang lebih besar dalam portofolio auditor. Oleh karena itu, auditor mungkin memiliki insentif yang lebih tinggi untuk menyerah pada tekanan dari klien yang lebih besar, sehingga mengorbankan independensi (Tepalagul & Lin, 2015). Li (2009) menyelidiki pengaruh kepentingan klien terhadap independensi auditor. Kepentingan klien diukur sebagai rasio biaya audit klien, biaya nonaudit, dan biaya total dengan total pendapatan. Independensi auditor diukur dengan kecenderungan auditor untuk mengeluarkan opini *going concern*. Analisis ini didasarkan pada sampel perusahaan klien publik yang mengalami kesulitan keuangan pada tahun 2001 (pra-SOX) dan 2003 (pasca-SOX). Hasil temuan penelitian menunjukkan tidak terdapat hubungan yang signifikan antara biaya audit, biaya nonaudit, atau total biaya dengan opini *going concern* pada tahun 2001. Namun di tahun 2003, terdapat hubungan positif antara biaya audit (dan total) dengan opini *going concern*. Hal tersebut berarti klien yang membayar audit dan total biaya yang lebih tinggi lebih mungkin menerima laporan *going concern*.

Chung dan Kallapur (2003) menggunakan rasio biaya klien dan biaya nonaudit dibagi dengan pendapatan perusahaan audit sebagai ukuran kepentingan klien. Penelitian itu menyelidiki hubungan biaya audit dengan menggunakan akrual abnormal model Jones. Hasil penelitian tidak menemukan bukti yang konsisten terkait penurunan independensi auditor sebagai fungsi dari rasio biaya klien yang berbeda, baik dalam sampel penuh atau dalam subsampel. Konsisten dengan temuan sebelumnya, Chi, Douthett, dan Lisic (2012) gagal menemukan bukti bahwa mitra audit Big 4 mengkompromikan independensinya untuk klien yang penting secara ekonomi. Namun, penelitian itu menemukan bukti bahwa mitra audit non-Big 4 mengkompromikan independensi untuk klien yang penting secara ekonomi.

Penelitian Sharma, Sharma, dan Ananthanarayanan (2011) menunjukkan potensi ancaman terhadap independensi auditor di Selandia Baru yang muncul terutama karena ikatan ekonomi yang lebih besar dengan klien. Ancaman tersebut bergantung pada kualitas pemantauan yang diberikan oleh komite audit. Temuan ini konsisten dengan Ghosh, Kallapur, dan Moon (2009) yang menunjukkan bahwa investor menganggap pentingnya klien dapat merusak independensi auditor untuk kedua tahun sebelum dan sesudah SOX. Sebaliknya, rasio biaya non-audit tidak dianggap mengganggu independensi auditor, bahkan untuk tahun-tahun sebelum SOX ketika rasionya jauh lebih tinggi.

### Hubungan Auditor-Klien

Imhoff (1978) mengangkat 3 isu hubungan auditor-klien, yang dapat mengganggu independensi yaitu (1) auditor dapat melihat klien sebagai pemberi kerja yang potensial; (2) kedekatan auditor dengan manajemen dapat menciptakan jarak antara auditor dan pemegang saham, pemberi kerja auditor yang sebenarnya; dan (3) auditor mungkin mengalami kesulitan dalam menjaga independensi di depan mantan rekan kerjanya (Tepalagul & Lin, 2015). Richard (2006) menyelidiki pengaruh hubungan antara direktur keuangan dan auditor terhadap kualitas audit yang merupakan cerminan dari independensi auditor. Hasil temuan penelitian menunjukkan bahwa hubungan teman sebaya dapat menjadi ancaman bagi independensi. Independensi tampaknya merupakan titik keseimbangan antara independensi ideal dan ketergantungan nyata, kompromi yang dinegosiasikan antara direktur keuangan dan auditor. Hubungan profesional memainkan peran yang dapat menjadi pembela independensi auditor. Hubungan pribadi dan dukungan dari kepercayaan pribadi merupakan penentu penting bagi kompetensi auditor. Keseimbangan antara 2 jenis relasional ini menentukan kualitas audit. Ketika hubungan pribadi berkembang sedikit demi sedikit, bersama-sama dengan hubungan profesional, maka auditor menjadi semakin kompeten. Namun, hubungan pribadi yang menjadi terlalu dekat merugikan hubungan profesional, sehingga auditor menjadi kurang independen. Dengan demikian, hanya jika hubungan bersifat profesional dan kualitas pribadi, maka audit memiliki tingkat kompetensi dan independensi yang optimal.

Dalam bahasa Cina, *guanxi* adalah istilah untuk hubungan pribadi (Hwang *et al.*, 2008). Hasil temuan penelitian menunjukkan bahwa mayoritas responden setuju bahwa jika terdapat hubungan pribadi yang baik (*guanxi*) dengan orang atau bisnis yang terlibat dalam penipuan, maka niat untuk melaporkan pelanggaran akan berkurang. Selain itu, mayoritas responden sangat setuju bahwa *guanxi* merupakan faktor yang berdampak signifikan pada independensi auditor. Kondisi ini mengancam independensi auditor, kualitas audit, dan kualitas pelaporan keuangan.

Gul, Sami, dan Zhou (2009) menguji apakah program diafiliasi yang diperkenalkan oleh pemerintah Cina meningkatkan independensi auditor dan apakah kualitas auditor mempengaruhi hubungan ini. Independensi auditor diukur dengan kemungkinan menerima laporan yang memenuhi syarat dan tingkat manajemen laba diukur dengan pendapatan operasional non-inti. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kemungkinan menerima opini audit yang memenuhi syarat untuk perusahaan yang terdaftar meningkat secara signifikan, dan laba operasi non-inti menurun secara signifikan setelah auditor tidak terafiliasi. Namun, perusahaan yang diaudit oleh auditor tanpa afiliasi juga menunjukkan peningkatan kemungkinan menerima opini wajar dengan pengecualian dan penurunan laba operasi non-inti, karena peningkatan pengawasan oleh regulator yang menyertai tindakan diafiliasi. Hal ini menunjukkan bahwa hubungan antara program diafiliasi dan kemungkinan menerima opini audit yang memenuhi syarat lebih kuat untuk auditor kecil daripada auditor besar. Kondisi tersebut bisa terjadi karena kualitas audit awal yang lebih rendah dari auditor kecil.

### Komite Audit dan Ukuran Perusahaan

Komite audit memiliki peran yang sangat penting karena bertanggung jawab untuk mengawasi kualitas pelaporan keuangan dan independensi auditor (Sharma, Sharma, & Ananthanarayanan, 2011). Dengan menggunakan desain eksperimental, Kaplan dan Mauldin (2008) menemukan bahwa keyakinan peserta tentang laba yang dilaporkan lebih rendah dan independensi auditor yang dirasakan lebih tinggi dengan adanya komite audit

yang kuat dibandingkan dengan komite audit yang relatif lemah. Hasil ini menunjukkan bahwa komite audit yang mengadopsi praktik terbaik memberikan manfaat persepsi, meningkatkan persepsi independensi auditor diantara investor non-profesional.

Sharma, Sharma, dan Ananthanarayanan (2011) berpendapat bahwa standar tata kelola yang otoritatif di banyak negara menganggap komite audit sebagai mekanisme utama untuk memantau kualitas pelaporan keuangan dan independensi auditor. Hasil penelitian Sharma, Sharma, dan Ananthanarayanan (2011) menunjukkan bahwa potensi ancaman terhadap independensi auditor di Selandia Baru muncul terutama karena ikatan ekonomi yang lebih besar dengan klien. Ancaman tersebut bergantung pada kualitas pemantauan yang diberikan oleh komite audit (Sharma, Sharma, & Ananthanarayanan, 2011). Alleyne, Devonish, dan Alleyne (2006) menemukan bahwa independensi auditor dianggap meningkat dengan adanya komite audit.

### **Tekanan dan Ukuran Perusahaan**

Audit adalah bisnis yang kompetitif, dan auditor harus bersaing untuk mendapatkan klien. Namun, jika persaingan ini memang memengaruhi independensi auditor, maka pertanyaan serius harus diajukan tentang manfaat audit bagi masyarakat. Masyarakat dan profesi audit berjuang dan berusaha keras untuk mengembangkan mekanisme untuk menyeimbangkan independensi dan pengaruh persaingan. Pendekatan yang berguna adalah melatih auditor untuk menahan tekanan dan mengembangkan mekanisme untuk menyelesaikan konflik kepentingan dan masalah etika auditor dan klien (Umar & Anandarajan, 2004). Penelitian Umar dan Anandarajan (2004) difokuskan pada faktor-faktor yang menyebabkan tekanan dan mengganggu independensi auditor. Hasil penelitian itu menunjukkan bahwa independensi penilaian auditor akan terpengaruh jika auditor tertekan. Jika tekanan tersebut halus dan tidak langsung (dimana auditor dapat menebak prioritas klien meskipun belum secara eksplisit) maka auditor menunjukkan independensi yang lebih besar untuk kelompok AS dan Australia. Namun ketika tekanan bersifat langsung, maka independensi penilaian yang ditampilkan masing-masing turun untuk auditor di AS dan Australia.

Ukuran perusahaan audit adalah faktor lain yang mempengaruhi independensi auditor. Alleyne, Devonish, dan Alleyne (2006) menyelidiki faktor yang mempengaruhi persepsi independensi auditor dengan memasukkan salah satu variabel bebasnya yaitu ukuran perusahaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran perusahaan yang kecil secara negatif mempengaruhi persepsi independensi auditor.

### **Risiko Litigasi dan *Management Advisory Services* (MAS)**

Penelitian Blay (2005) menguji pengaruh ancaman independensi dan risiko litigasi pada evaluasi auditor atas informasi dan pilihan pelaporan selanjutnya. Penelitian itu menggunakan eksperimen berbasis web dengan cara melacak pengumpulan dan evaluasi informasi auditor yang mengarah pada keputusan pelaporan *going concern*. Secara khusus, 48 manajer audit menilai kelangsungan hidup klien, mengumpulkan informasi tambahan, dan menyarankan pilihan laporan audit. Blay (2005) menemukan bahwa auditor menghadapi ancaman independensi yang tinggi (takut kehilangan klien) ketika mengevaluasi informasi sebagai indikasi klien yang masih hidup. Auditor juga lebih cenderung menyarankan laporan audit yang tidak dimodifikasi yang konsisten dengan preferensi klien. Sebaliknya, auditor yang menghadapi risiko litigasi tinggi mengevaluasi informasi sebagai indikasi klien yang gagal dan lebih cenderung menyarankan laporan audit yang dimodifikasi. Studi Quick dan Warming-Rasmussen (2005) menyelidiki *management*

*advisory services* (MAS) dan independensi auditor. Hasil temuan penelitian menunjukkan bahwa pemberian MAS dapat menurunkan independensi. Menurut model ekonomi DeAngelo (1981), keberadaan *quasi-rents* khusus klien mengganggu independensi auditor. Penyediaan MAS meningkatkan sewa semu sehingga menjadi ancaman bagi independensi auditor.

## SIMPULAN

Penelitian ini secara sistematis menyajikan perkembangan penelitian empiris faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor. Untuk menjawab tujuan penelitian, *metode systematic literature review* telah digunakan. Hasil penelitian ini memberikan beberapa bukti. Pertama, publikasi artikel empiris mengalami tren yang fluktuatif. Jumlah publikasi terbanyak terdapat pada tahun 2009 dengan jumlah 5 publikasi. Publikasi paling sedikit terjadi pada tahun 2001, 2004, dan 2007. Kedua, penelitian tentang independensi auditor didominasi oleh penulis yang berasal dari Amerika, Australia, dan Inggris. Ketiga, metode penelitian yang paling mendominasi adalah metode kuantitatif. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya tentang independensi auditor bisa dilakukan dengan menggunakan pendekatan kualitatif dan eksperimental. Keempat, distribusi publikasi terbanyak terdapat pada jurnal *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Kelima, hasil penelitian empiris masih tidak konsisten. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor yang paling dominan yang dapat memperkuat independensi auditor adalah komite audit. Sementara itu, rotasi wajib belum memberikan bukti yang dapat memperkuat independensi auditor. Faktor yang paling dominan yang dapat memperlemah independensi auditor adalah kepentingan ekonomi atau hubungan bisnis klien. Sementara itu, layanan non-audit yang dikhawatirkan dapat merusak independensi auditor belum terbukti secara konsisten mampu memengaruhi independensi auditor. Oleh karena itu, masih memungkinkan untuk meneliti layanan non audit dengan menggunakan indikator yang berbeda untuk mengukur independensi auditor. Sementara itu, tema lain yang masih sedikit diteliti dalam hubungannya dengan independensi auditor adalah risiko litigasi dan *Management Advisory Services* (MAS).

*Systematic literature review* ini memiliki keterbatasan karena membatasi pencarian artikel hanya pada tahun 2001-2021. Pembatasan ini menyebabkan penelitian awal yang berkaitan dengan faktor-faktor yang menjaga atau mengancam independensi auditor justru tidak tereksplorasi. Dalam penyajian hasil penelitian, kami belum mensistesisikan secara rinci ukuran independensi auditor, saran, dan kontribusi dari hasil penelitian sebelumnya. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya disarankan untuk memasukkan penelitian pertama terkait faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor, melakukan sintesis hasil penelitian secara rinci, serta menentukan agenda riset di masa yang akan datang.

## DAFTAR RUJUKAN

- Alleyne, P. A., Devonish, D., & Alleyne, P. (2006). Perceptions of Auditor Independence in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 621-635. doi:10.1108/02686900610674898.
- Ashbaugh, H., LaFond, R., & Mayhew, B. W. (2003). Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *The Accounting Review*, 78(3), 611-639. doi:10.2308/accr.2003.78.3.611.
- Blay, A. D. (2005). Independence Threats, Litigation Risk, and the Auditor's Decision Process. *Contemporary Accounting Research*, 22(4), 759-789. doi:10.1506/5fq9-anea-t8j0-u6gy.

- Callaghan, J., Parkash, M., & Singhal, R. (2009). Going-Concern Audit Opinions and the Provision of Nonaudit Services: Implications for Auditor Independence of Bankrupt Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 153-169. doi:10.2308/aud.2009.28.1.153.
- Chi, W., Douthett, E. B., & Lisic, L. L. (2012). Client Importance and Audit Partner Independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(3), 320-336. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2011.08.009.
- Chung, H. & Kallapur, S. (2003). Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals. *The Accounting Review*, 78(4), 931-955. doi:10.2308/accr.2003.78.4.931.
- Craswell, A., Stokes, D. J., & Laughton, J. (2002). Auditor Independence and Fee Dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), 253-275. doi:10.1016/S0165-4101(02)00044-7.
- Dart, E. (2011). UK Investors' Perceptions of Auditor Independence. *The British Accounting Review*, 43(3), 173-185. doi:10.1016/j.bar.2011.06.003.
- Daugherty, B. E., Dickins, D., Hatfield, R. C., & Higgs, J. L. (2012). An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 97-114. doi:10.2308/ajpt-10193.
- DeAngelo. (1981). Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113-127. doi:10.1016/0165-4101(81)90009-4.
- DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247-1274. doi:10.1111/1475-679X.00088.
- Denyer, D. & Tranfield, D. (2009). *Producing a Systematic Review (Buchanan & A. Bryman Eds.)*. The Sage Handbook of Organizational Research Methods, 671-689.
- Dopuch, N., R. King, R., & Schwartz, R. (2001). An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements. *Journal of Accounting Research*, 39(1), 93-117. doi:10.1111/1475-679X.00005.
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193. doi:10.1007/s10551-005-3095-7.
- Ghosh, A., Kallapur, S., & Moon, D. (2009). Audit and Non-Audit Fees and Capital Market Perceptions of Auditor Independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5), 369-385. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2009.07.001.
- Gul, F. A., Jaggi, B. L., & Krishnan, G. V. (2007). Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Nonaudit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 117-142. doi:10.2308/aud.2007.26.2.117.
- Gul, F. A., Sami, H., & Zhou, H. (2009). Auditor Disaffiliation Program in China and Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 29-51. doi:10.2308/aud.2009.28.1.29.
- Hay, D., Knechel, R., & Li, V. (2006). Non-Audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence. *Journal of Business Finance and Accounting*, 33(5-6), 715-734. doi:10.1111/j.1468-5957.2006.00602.x.
- Hayes, A. F. & Krippendorff, K. (2007). Answering the Call for a Standard Reliability Measure for Coding Data. *Communication Methods and Measures*, 1(1), 77-89. doi:10.1080/19312450709336664.

- Hope, O. K. & Langli, J. C. (2010). Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting. *Accounting Review*, 85(2), 573-605. doi:10.2308/accr.2010.85.2.573.
- Hwang, D., Staley, B., Chen, Y. Te, & Lan, J. S. (2008). Confucian Culture and Whistle-Blowing by Professional Accountants: An Exploratory Study. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 504-526. doi:10.1108/02686900810875316.
- Kanagaretnam, K., Krishnan, G. V., & Lobo, G. J. (2010). An Empirical Analysis of Auditor Independence in the Banking Industry. *Accounting Review*, 85(6), 2011-2046. doi:10.2308/accr.2010.85.6.2011.
- Kaplan, S. E. & Mauldin, E. G. (2008). Auditor Rotation and the Appearance of Independence: Evidence from Non-Professional Investors. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(2), 177-192. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2008.01.004.
- Landis, J. R. & Koch, G. G. (1977). The Measurement of Observer Agreement for Categorical Data. *Biometrics*, 33(1), 159-174. doi:10.2307/2529310.
- Li, C. (2009). Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going-Concern Opinions. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 201-230. doi:10.1506/car.26.1.7.
- Martinelli, E. M. & Tunisini, A. (2019). Customer Integration into Supply Chains: Literature Review and Research Propositions. *Journal of Business and Industrial Marketing*, 34(1), 24-38. doi:10.1108/JBIM-07-2017-0162.
- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., & Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence. *Academy of Management Review*, 31(1), 10-29. doi:10.5465/amr.2006.19379621.
- Maharany, Astuti, Y. W., & Juliardi, D. (2016). Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Etika Profesi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada KAP di Malang). *Jurnal Akuntansi Aktual*, 3(3), 236-242.
- Massaro, M., Dumay, J., & Guthrie, J. (2016). On the Shoulders of Giants: Undertaking a Structured Literature Review in Accounting. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 29(5), 767-801. doi:10.1108/AAAJ-01-2015-1939.
- Prasanti, D. H., Ramadhanti, W., & Puspasari, N. (2019). Effect of Independence, Work Experience, and Competence on Audit Quality with Professional Ethics as Moderating Variable. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 5(3), 223-233. doi:10.17977/um004v5i32019p223.
- Quick, R. & Warming-Rasmussen, B. (2005). The Impact of MAS on Perceived Auditor Independence-some Evidence from Denmark. *Accounting Forum*, 29(2), 137-168. doi:10.1016/j.accfor.2004.09.001.
- Richard, C. (2006). Why an Auditor Can't be Competent and Independent: A French Case Study. *European Accounting Review*, 15(2), 153-179. doi:10.1080/09638180500104832.
- Robinson, D. (2008). Auditor Independence and Auditor-provided Tax Service: Evidence from Going-Concern Audit Opinions prior to Bankruptcy Filings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 31-54. doi:10.2308/aud.2008.27.2.31.
- Ruddock, C., Taylor, S. J., & Taylor, S. L. (2010). Nonaudit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?. *Contemporary Accounting Research*, 23(3), 701-746. doi:10.1506/6AE8-75YW-8NVW-V8GK.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., & Carrera, N. (2009). Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 113-135. doi:10.2308/aud.2009.28.1.113.

- Schmeisser, B. (2013). A Systematic Review of Literature on Offshoring of Value Chain Activities. *Journal of International Management*, 19(4), 390-406. doi:10.1016/j.intman.2013.03.011.
- Seuring, S. & Müller, M. (2008). From a Literature Review to a Conceptual Framework for Sustainable Supply Chain Management. *Journal of Cleaner Production*, 16(15), 1699-1710. doi:10.1016/j.jclepro.2008.04.020.
- Sharma, V. D., Sharma, D. S., & Ananthanarayanan, U. (2011). Client Importance and Earnings Management: The Moderating Role of Audit Committees. *Auditing*, 30(3), 125-156. doi:10.2308/ajpt-10111.
- Srinidhi, B. N. & Gul, F. A. (2007). The Differential Effects of Auditors' Nonaudit and Audit Fees on Accrual Quality. *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 595-629. doi:10.1506/ARJ4-20P3-201K-3752.
- Tepalagul, N. & Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 30(1), 101-121. doi:10.1177/0148558X14544505.
- Umar, A. & Anandarajan, A. (2004). Dimensions of Pressures Faced by Auditors and its Impact on Auditors' Independence: A comparative Study of the USA and Australia. *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 99-116. doi:10.1108/02686900410509848.
- Vural, C. A. (2017). Service-Dominant Logic and Supply Chain Management: A Systematic Literature Review. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 32(8), 1109-1124. doi:10.1108/JBIM-06-2015-0121.
- Ye, P., Carson, E., & Simnett, R. (2011). Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds. *Auditing*, 30(1), 121-148. doi:10.2308/aud.2011.30.1.121.