

# **PENGARUH KOMPETENSI DAN INDEPENDENSI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT**

**(Survey Terhadap Kantor Akuntan Publik di Malang, Bali, dan Yogyakarta)**

**Ketua Peneliti:**

**Hanny, S.E., M.Si., Ak.**

**Anggota Peneliti:**

**Ita Salsalina Lingga, S.E., M.Si., Ak.**

**Meythi, S.E., M.Si., Ak.**



**JURUSAN AKUNTANSI FAKULTAS EKONOMI**

**UNIVERSITAS KRISTEN MARANATHA**

**BANDUNG**

**2011**

## LEMBAR IDENTITAS DAN PENGESAHAN LAPORAN PENELITIAN

1. Judul Penelitian : Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit
2. Jumlah Peneliti : 3 Orang
3. Fakultas /Jurusan : Ekonomi/Akuntansi
4. Pusat / Bidang Studi : Akuntansi
5. Tim Peneliti
  - a. Hanny, S.E., M.Si., Ak. : Asisten Ahli/IIIC/510396
  - b. Ita Salsalina Lingga, S.E., M.Si., Ak. : Lektor /IVA/510160
  - c. Meythi, S.E., M.Si., Ak. : Lektor Kepala/IVA/510368
6. Lokasi Penelitian : Malang, Bali, dan Yogyakarta
7. Sumber Dana Penelitian : Universitas Kristen Maranatha
8. Biaya Penelitian : Rp. 8.517.100
9. Lama Penelitian : Juli – November 2011

Bandung, November 2011  
Menyetujui

Dekan Fakultas Ekonomi,

Ketua Jurusan Akuntansi,

Tedy Wahyusaputra, S.E., M.M., CFP®      Ita Salsalina Lingga, S.E., M.Si., Ak.

Mengetahui

Ketua LPPM,

Ir. Yusak Gunadi Santoso, M.M.

## **ABSTRAK**

Profesi Auditor saat ini telah menjadi sorotan publik khususnya setelah terjadinya beberapa kasus yang melibatkan akuntan publik, seperti kasus Enron, kasus Great River Internasional, dan kasus pengauditan lainnya. Kasus-kasus tersebut tentunya menimbulkan keraguan publik terhadap kualitas audit. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terdapat di kota Malang, Bali, dan Yogyakarta. Variabel independen dalam penelitian ini adalah kompetensi dan independensi, sedangkan variabel dependennya adalah kualitas audit. Untuk metode pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner. Data yang terkumpul dianalisis dengan teknik analisis deskriptif dan analisis statistik sedangkan alat uji hipotesis yang digunakan adalah Analisis Regresi Berganda. Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa baik secara parsial maupun simultan, kompetensi dan independensi auditor tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

Kata Kunci : Kompetensi, Independensi, Kualitas Audit

## DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PENGESAHAN.....	ii
ABSTRAK .....	iii
DAFTAR ISI.....	iv
DAFTAR GAMBAR .....	vi
DAFTAR TABEL .....	vii
BAB I PENDAHULUAN .....	1
1.1 Latar Belakang Penelitian .....	1
1.2 Identifikasi Masalah .....	7
1.3 Tujuan Penelitian .....	7
1.4 Manfaat Penelitian .....	7
BAB II TINJAUAN PUSTAKA DAN RERANGKA PEMIKIRAN.....	9
2.1 Pengertian Audit.....	9
2.2 Standar Audit.....	10
2.3 Independensi .....	12
2.3.1 Lama Hubungan dengan Klien (Audit Tenure) .....	14
2.3.2 Tekanan dari Klien .....	16
2.3.3 Telaah dari Rekan Auditor (Peer Review).....	17
2.3.4 Jasa Non Audit .....	18
2.4 Kompetensi .....	19
2.4.1 Pengetahuan.....	21
2.4.2 Pengalaman.....	24
2.5 Kualitas Audit.....	25
2.6 Rerangka Pemikiran dan Pembentukan Hipotesis.....	29
BAB III METODE PENELITIAN.....	32
3.1 Populasi dan Sampel Penelitian.....	32
3.2 Jenis dan Sumber Data.....	32

3.3 Teknik Pengumpulan Data .....	33
3.4 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional .....	33
3.5 Instrumen Penelitian .....	38
3.6 Metode Pengujian Data .....	40
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN .....	43
4.1 Hasil Uji Validitas .....	43
4.1.1 Uji Validitas Variabel Kompetensi .....	43
4.1.2 Uji Validitas Variabel Independensi .....	43
4.1.3 Uji Validitas Variabel Kualitas Audit .....	44
4.2 Hasil Uji Reliabilitas .....	45
4.2.1 Uji Reliabilitas Variable X .....	45
4.2.2 Uji Reliabilitas Variable Y .....	45
4.3 Hasil Uji Model Regresi .....	45
4.4 Hasil Uji Hipotesis .....	46
BAB V SIMPULAN DAN SARAN .....	51
5.1 Simpulan .....	51
5.2 Saran .....	51

## DAFTAR PUSTAKA

## DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 1 Rerangka Pemikiran.....	31

## DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 3.1	Penilaian Skor Pernyataan ..... 39
Tabel 3.2	Nomor dari Setiap Jenis Pernyataan ..... 40
Tabel 4.1	Hasil Uji Validitas Variabel X1 (Kompetensi) ..... 43
Tabel 4.2	Hasil Uji Validitas Variabel X2 (Independensi) ..... 44
Tabel 4.3	Hasil Uji Validitas Variabel Y (Kualitas Audit) ..... 44
Tabel 4.4	Model Summary ..... 45
Tabel 4.5	Anova ..... 46
Tabel 4.6	Pengujian Hipotesis ..... 46
Tabel 4.7	Hasil Pengujian Hipotesis ..... 46

## DAFTAR LAMPIRAN

	Halaman
Lampiran 1 Data .....	



## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

#### **1.1 Latar Belakang Penelitian**

Laporan keuangan menyediakan berbagai informasi keuangan yang bersifat kuantitatif dan diperlukan sebagai sarana pengambilan keputusan baik oleh pihak internal maupun pihak eksternal perusahaan. Menurut FASB, ada dua karakteristik terpenting yang harus ada dalam laporan keuangan yakni relevan (*relevance*) dan dapat diandalkan (*reliable*). Kedua karakteristik tersebut sangatlah sulit untuk diukur, sehingga para pemakai informasi membutuhkan jasa pihak ketiga yaitu auditor independen untuk memberi jaminan bahwa laporan keuangan tersebut memang relevan dan dapat diandalkan serta dapat meningkatkan kepercayaan semua pihak yang berkepentingan dengan perusahaan tersebut (Singgih dan Bawono, 2010). Auditor independen juga sering disebut sebagai akuntan publik.

Profesi akuntan publik merupakan profesi kepercayaan masyarakat. Guna menunjang profesionalismenya sebagai akuntan publik maka dalam melaksanakan tugas auditnya, auditor harus berpedoman pada standar audit yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), yakni standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Dimana standar umum merupakan cerminan kualitas pribadi yang harus dimiliki oleh seorang auditor yang mengharuskan auditor untuk memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup dalam melaksanakan prosedur audit. Sedangkan standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan

mengatur auditor dalam hal pengumpulan data dan kegiatan lainnya yang dilaksanakan selama melakukan audit serta mewajibkan auditor untuk menyusun suatu laporan atas laporan keuangan yang diauditnya secara keseluruhan (Elfarini, 2007).

Namun selain standar audit, akuntan publik juga harus mematuhi kode etik profesi yang mengatur perilaku akuntan publik dalam menjalankan praktik profesinya baik dengan sesama anggota maupun dengan masyarakat umum. Kode etik ini mengatur tentang tanggung jawab profesi, kompetensi dan kehati-hatian profesional, kerahasiaan, perilaku profesional serta standar teknis bagi seorang auditor dalam menjalankan profesinya (Elfarini, 2007).

Akuntan publik atau auditor independen dalam tugasnya mengaudit perusahaan klien memiliki posisi yang strategis sebagai pihak ketiga dalam lingkungan perusahaan klien yakni ketika akuntan publik mengemban tugas dan tanggung jawab dari manajemen (agen) untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan yang dikelolanya. Dalam hal ini manajemen ingin supaya kinerjanya terlihat selalu baik dimata pihak eksternal perusahaan terutama pemilik (prinsipal). Akan tetapi disisi lain, pemilik (*prinsipal*) menginginkan supaya auditor melaporkan dengan sejujurnya keadaan yang ada pada perusahaan yang telah dibiayainya. Dari uraian di atas terlihat adanya suatu kepentingan yang berbeda antara manajemen dan pemakai laporan keuangan (Elfarini, 2007).

Kepercayaan yang besar dari pemakai laporan keuangan auditan dan jasa lainnya yang diberikan oleh akuntan publik inilah yang akhirnya mengharuskan akuntan publik memperhatikan kualitas audit yang dihasilkannya. Adapun

pertanyaan dari masyarakat tentang kualitas audit yang dihasilkan oleh akuntan publik semakin besar setelah terjadi banyak skandal yang melibatkan akuntan publik. Seperti kasus yang menimpa akuntan publik Justinus Aditya Sidharta yang diindikasikan melakukan kesalahan dalam mengaudit laporan keuangan PT. Great River Internasional, Tbk. Kasus tersebut muncul setelah adanya temuan auditor investigasi dari Bapepam yang menemukan indikasi penggelembungan *account* penjualan, piutang dan asset hingga ratusan milyar rupiah pada laporan keuangan Great River yang mengakibatkan perusahaan tersebut akhirnya kesulitan arus kas dan gagal dalam membayar utang. Sehingga berdasarkan investigasi tersebut BAPEPAM menyatakan bahwa akuntan publik yang memeriksa laporan keuangan Great River ikut menjadi tersangka. Oleh karenanya Menteri Keuangan RI terhitung sejak tanggal 28 November 2006 telah membekukan izin akuntan publik Justinus Aditya Sidharta selama dua tahun karena terbukti melakukan pelanggaran terhadap Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) berkaitan dengan laporan Audit atas Laporan Keuangan Konsolidasi PT. Great River tahun 2003 (Elfarini, 2007).

Sampai saat ini belum ada definisi yang pasti mengenai kualitas audit. Hal ini disebabkan tidak adanya pemahaman umum mengenai faktor penyusunan kualitas audit dan sering terjadi konflik peran antara berbagai pengguna laporan audit. Pengukuran kualitas audit membutuhkan kombinasi antara ukuran hasil dan proses. Pengukuran hasil lebih banyak digunakan karena pengukuran proses tidak dapat diobservasi secara langsung sedangkan pengukuran hasil biasanya menggunakan ukuran besarnya Kantor Akuntan Publik (Yulianti, 2008).

De Angelo (1981) menyatakan kualitas audit merupakan probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Sedangkan probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor, dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor (Deis dan Giroux, 1992 dalam Batubara, 2008). Sementara itu *AAA Financial Accounting Commite* (2000) dalam Christiawan (2003:82) menyatakan bahwa kualitas audit ditentukan oleh 2 hal yaitu kompetensi dan independensi. Kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit (Elfarini, 2007).

Berkenaan dengan hal tersebut, Trotter (1986) dalam Saifuddin (2004:23) mendefinisikan bahwa seorang yang berkompeten adalah orang yang dengan ketrampilannya mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat, intuitif dan sangat jarang atau tidak pernah membuat kesalahan. Senada dengan pendapat Trotter, selanjutnya Bedard (1986) dalam Sri Lastanti (2005:88) mengartikan kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit (Elfarini, 2007).

Penelitian yang dilakukan oleh Libby dan Frederick (1990) dalam Kusharyanti (2003:26) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan. Mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari (Elfarini, 2007).

Sehingga berdasarkan uraian di atas dan dari penelitian yang terdahulu dapat disimpulkan bahwa kompetensi auditor dapat dibentuk diantaranya melalui pengetahuan dan pengalaman (Elfarini, 2007).

Namun sesuai dengan tanggungjawabnya untuk menaikkan tingkat keandalan laporan keuangan suatu perusahaan maka akuntan publik tidak hanya perlu memiliki kompetensi atau keahlian saja tetapi juga harus independen dalam pengauditan. Standar umum kedua (SA seksi 220 dalam SPAP, 2009) menyebutkan bahwa “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor “. Standar ini mengharuskan bahwa auditor harus bersikap independen (tidak mudah dipengaruhi), karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor harus melaksanakan kewajiban untuk bersikap jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditor dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan keuangan auditan (Elfarini, 2007).

Salah satu faktor lain yang mempengaruhi independensi tersebut adalah jangka waktu dimana auditor memberikan jasa kepada klien (*auditor tenure*). Selain itu untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap independensi auditor maka pekerjaan akuntan dan operasi Kantor Akuntan Publik (KAP) perlu dimonitor dan di “audit“ oleh sesama auditor (*peer review*) guna menilai kelayakan desain sistem pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga *output* yang dihasilkan dapat mencapai standar kualitas yang tinggi. Selain itu *peer review* dirasakan memberi manfaat baik bagi klien, kantor akuntan publik maupun akuntan yang terlibat dalam peer

review. Manfaat tersebut antara lain mengurangi risiko *litigation* (tuntutan), memberikan pengalaman positif, mempertinggi moral pekerja, memberikan *competitive edge* dan lebih meyakinkan klien atas kualitas jasa yang diberikan (Harjanti, 2002 dalam Elfarini, 2007).

Salah satu model kualitas audit yang dikembangkan adalah model De Angelo (1981). Dimana fokusnya ada pada dua dimensi kualitas audit yaitu kompetensi dan independensi. Selanjutnya, kompetensi diproksikan dengan pengalaman dan pengetahuan. Sedangkan independensi diproksikan dengan lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*) dan jasa nonaudit (Elfarini, 2007).

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Elfarini (2007) yang berjudul “Pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit (Studi empiris pada KAP di Jawa Tengah)”. Peneliti menggunakan objek yang berbeda yaitu Kantor Akuntan Publik di Malang, Bali, dan Yogyakarta. Penelitian ini menjadi penting karena kualitas audit saat ini menjadi sesuatu yang sangat penting karena hasil audit digunakan oleh banyak pihak dan digunakan untuk mengambil keputusan.

Berdasarkan uraian diatas, maka peneliti merencanakan mengadakan penelitian yang berjudul “**Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit**”

## **1.2 Identifikasi Masalah**

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan, maka penulis membuat identifikasi masalah sebagai berikut:

1. Apakah kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit ?
2. Apakah independensi berpengaruh terhadap kualitas audit ?
3. Apakah kompetensi dan independensi berpengaruh terhadap kualitas audit ?

## **1.3 Tujuan Penelitian**

Berdasarkan identifikasi masalah, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Untuk mengetahui apakah kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit.
2. Untuk mengetahui apakah independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.
3. Untuk mengetahui apakah kompetensi dan independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

## **1.4 Manfaat Penelitian**

Adapun penelitian ini dilakukan dengan harapan bermanfaat bagi:

1. Kantor Akuntan Publik

Penelitian ini diharapkan bermanfaat bagi Kantor Akuntan Publik khususnya bagi para auditor untuk mengetahui seberapa besar pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit sehingga kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor semakin meningkat.

2. Akademisi

Penelitian ini diharapkan dapat membuka cakrawala akademisi sehingga mempersiapkan mahasiswa untuk dapat bekerja di Kantor Akuntan Publik yang memiliki kompetensi dan independensi sebagai seorang auditor.

3. Masyarakat Umum

Penelitian ini diharapkan berguna bagi masyarakat umum, khususnya mahasiswa sehingga mengetahui hal-hal apa saja yang diperlukan sebagai seorang auditor, terutama faktor kompetensi dan independensi yang berpengaruh terhadap kualitas audit.



## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA DAN RERANGKA PEMIKIRAN

#### 2.1. Pengertian Audit

Istilah Audit berasal dari bahasa Latin yang artinya adalah mendengar. Di sini, auditor dianggap mendengarkan untuk memperoleh sejumlah bukti yang nantinya akan dijadikan dasar pertimbangan dan dasar pembuatan simpulan audit. (Marconi & Siegel, 1989: 293). Pengertian audit menurut Arens *et al.* (2008: 4) adalah sebagai berikut:

“Auditing is accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person”

Sedangkan pengertian audit menurut Mulyadi (2002:9) adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Berdasarkan pengertian tersebut terlihat bahwa audit harus dilakukan oleh orang yang independen dan kompeten. Auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat

setelah memeriksa bukti itu. Auditor juga harus memiliki sikap mental independen. Kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit akan tidak ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti (Arens *et al*, 2008: 5).

## **2.2. Standar Audit**

Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mengharuskan auditor menyatakan apakah, menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan jika ada, menunjukkan adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya (IAI, 2001:110.1).

Arens (2008:42) menyatakan bahwa standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan historis. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bukti.

Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah sebagai berikut (IAI, 2001: 150.1) :

### **a. Standar Umum**

1. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

b. Standar Pekerjaan Lapangan

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

c. Standar Pelaporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

### **2.3. Independensi**

Independensi menurut Arens dkk. (2008:111) berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (*independence in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit, sedangkan independensi dalam penampilan (*independent in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini.

Independensi menurut Mulyadi (2002:26-27) berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Dalam kenyataannya auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Keadaan yang seringkali mengganggu sikap mental independen auditor adalah sebagai berikut (Mulyadi,2002:27) :

1. Sebagai seorang yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasanya tersebut.
2. Sebagai penjual jasa seringkali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan kliennya.
3. Mempertahankan sikap mental independen seringkali dapat menyebabkan lepasnya klien.

Standar umum audit yang kedua menyatakan bahwa “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”. Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (IAI, 2001:220.1).

Berkaitan dengan hal itu terdapat 4 hal yang mengganggu independensi akuntan publik, yaitu : (1.)Akuntan publik memiliki *mutual* atau *conflicting interest* dengan klien, (2.)Mengaudit pekerjaan akuntan publik itu sendiri, (3.)Berfungsi sebagai manajemen atau karyawan dari klien dan (4.)Bertindak sebagai penasihat (*advocate*) dari klien. Akuntan publik akan terganggu independensinya jika memiliki hubungan bisnis, keuangan dan manajemen atau karyawan dengan kliennya (Elfarini, 2007).

Penelitian mengenai independensi sudah cukup banyak dilakukan baik itu dalam negeri maupun luar negeri. Lavin (1976) meneliti 3 faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, yaitu : (1.)Ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2.)Pemberian jasa lain selain jasa audit kepada klien, dan (3.)lamanya hubungan antara akuntan publik dengan klien. Shockley (1981) meneliti 4 faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu (1.)Persaingan antar akuntan publik, (2.)Pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien, (3.)Ukuran KAP, dan (4.)Lamanya hubungan audit. Sedangkan Supriyono (1988) meneliti 6 faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu: (1.)Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2.)Jasa-jasa lainnya selain jasa audit, (3.)Lamanya hubungan audit antara akuntan publik dengan klien, (4.)Persaingan antar KAP, (5.)Ukuran KAP, dan (6.)*Audit fee*. Elfarini (2007) mengukur independensi diukur melalui lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor dan pemberian jasa non audit.

Pada penelitian ini peneliti mengukur independensi dengan cara menanyakan lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor dan pemberian jasa non audit.

### **2.3.1. Lama Hubungan Dengan Klien (*Audit Tenure*)**

Di Indonesia, masalah *audit tenure* atau masa kerja auditor dengan klien sudah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No.423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik. Keputusan menteri tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun. Pembatasan ini dimaksudkan agar auditor tidak

terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi (Elfarini, 2007).

Beberapa penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang bertentangan mengenai lamanya hubungan dengan klien. Penelitian yang dilakukan oleh Gosh dan Moon (2003) dalam Elfarini (2007) menghasilkan temuan bahwa kualitas audit meningkat dengan semakin lamanya *audit tenure*. Temuan ini menarik karena ternyata mendukung pendapat yang menyatakan bahwa pertimbangan audit antara auditor dengan klien berkurang. Terkait dengan lama waktu masa kerja, Deis dan Giroux (1992) dalam Elfarini (2007) menemukan bahwa semakin lama audit tenure, kualitas audit akan semakin menurun. Hubungan yang lama antara auditor dengan klien mempunyai potensi untuk menjadikan auditor puas pada apa yang telah dilakukan, melakukan prosedur audit yang kurang tegas dan selalu tergantung pada pernyataan manajemen.

Adapun penjelasan perbedaan beberapa penelitian hasil penelitian terdahulu dinyatakan sebagai berikut :“ Penugasan audit yang terlalu lama kemungkinan dapat mendorong akuntan publik kehilangan independensinya karena akuntan publik tersebut merasa puas, kurang inovasi, dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit. Sebaliknya penugasan audit yang lama kemungkinan dapat pula meningkatkan independensi karena akuntan publik sudah familiar, pekerjaan dapat dilaksanakan dengan efisien dan lebih tahan terhadap tekanan klien “( Supriyono, 1988:6 dalam Elfarini, 2007).

### **2.3.2 Tekanan Dari Klien**

Dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yakni tergambar melalui laba yang lebih tinggi dengan maksud untuk menciptakan penghargaan. Untuk mencapai tujuan tersebut tidak jarang manajemen perusahaan melakukan tekanan kepada auditor sehingga laporan keuangan audit yang dihasilkan itu sesuai dengan keinginan klien (Media akuntansi, 1997). Pada situasi ini, auditor mengalami dilema. Pada satu sisi, jika auditor mengikuti keinginan klien maka ia melanggar standar profesi. Tetapi jika auditor tidak mengikuti klien maka klien dapat menghentikan penugasan atau mengganti KAP auditornya.

Goldman dan Barlev (1974) dalam Harhinto (2004:34) berpendapat bahwa usaha untuk mempengaruhi auditor melakukan tindakan yang melanggar standar profesi kemungkinan berhasil karena pada kondisi konflik ada kekuatan yang tidak seimbang antara auditor dengan kliennya. Klien dapat dengan mudah mengganti auditor KAP jika auditor tersebut tidak bersedia memenuhi keinginannya. Sementara auditor membutuhkan fee untuk memenuhi kebutuhannya. Sehingga akan lebih mudah dan murah bagi klien untuk mengganti auditornya dibandingkan bagi auditor untuk mendapatkan sumber fee tambahan atau alternatif sumber fee lain.

Kondisi keuangan klien berpengaruh juga terhadap kemampuan auditor untuk mengatasi tekanan klien (Knapp, 1985 dalam Harhinto (2004:44)). Klien yang mempunyai kondisi keuangan yang kuat dapat memberikan fee audit yang



cukup besar dan juga dapat memberikan fasilitas yang baik bagi auditor. Selain itu probabilitas terjadinya kebangkrutan klien yang mempunyai kondisi keuangan baik relatif kecil. Pada situasi ini auditor menjadi puas diri sehingga kurang teliti dalam melakukan audit.

Berdasarkan uraian di atas, maka auditor memiliki posisi yang strategis baik di mata manajemen maupun dimata pemakai laporan keuangan. Selain itu pemakai laporan keuangan menaruh kepercayaan yang besar terhadap hasil pekerjaan auditor dalam mengaudit laporan keuangan. Untuk dapat memenuhi kualitas audit yang baik maka auditor dalam menjalankan profesinya sebagai pemeriksa harus berpedoman pada kode etik, standar profesi dan standar akuntansi keuangan yang berlaku di Indonesia. Setiap auditor harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam menjalankan tugasnya dengan bertindak jujur, tegas, tanpa pretensi sehingga dia dapat bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu untuk memenuhi kepentingan pribadinya (Khomsiyah dan Indriantoro, 1998 dalam Elfarini, 2007).

### **2.3.3 Telaah dari Rekan Auditor (*Peer Review*)**

Tuntutan pada profesi akuntan untuk memberikan jasa yang berkualitas menuntut tranparansi informasi mengenai pekerjaan dan operasi Kantor Akuntan Publik. Kejelasan informasi tentang adanya sistem pengendalian kualitas yang sesuai dengan standar profesi merupakan salah satu bentuk pertanggung jawaban terhadap klien dan masyarakat luas akan jasa yang diberikan (Elfarini, 2007).

*Peer review* adalah *review* oleh akuntan publik, atas ketaatan KAP pada sistem pengendalian mutu kantor itu sendiri (Arens dkk, 2008:49). Pada praktiknya, saat ini *peer review* dilakukan oleh Departemen Keuangan yang memberikan ijin praktik dan badan *review* mutu profesi Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) setiap 3 tahun sekali. Tujuan *peer review* adalah untuk menentukan dan melaporkan apakah KAP yang direview itu telah mengembangkan kebijakan dan prosedur yang memadai bagi kelima unsur pengendalian mutu dan mengikuti kebijakan serta prosedur itu dalam praktik.

Oleh karena itu pekerjaan akuntan publik dan operasi Kantor Akuntan Publik perlu dimonitor dan di “audit“ guna menilai kelayakan desain sistem pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga output yang dihasilkan dapat mencapai standar kualitas yang tinggi. *Peer review* sebagai mekanisme monitoring dipersiapkan oleh auditor dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit. *Peer review* dirasakan memberikan manfaat baik bagi klien, Kantor Akuntan Publik yang direview dan auditor yang terlibat dalam tim *peer review*. Manfaat yang diperoleh dari *peer review* antara lain mengurangi resiko litigation, memberikan pengalaman positif, mempertinggi moral pekerja, memberikan *competitive edge* dan lebih meyakinkan klien atas kualitas jasa yang diberikan (Elfarini, 2007).

#### **2.3.4 Jasa Non Audit**

Jasa yang diberikan oleh KAP bukan hanya jasa atestasi melainkan juga jasa non atestasi yang berupa jasa konsultasi manajemen dan perpajakan serta jasa akuntansi seperti jasa penyusunan laporan keuangan (Kusharyanti, 2002:29).

Adanya dua jenis jasa yang diberikan oleh suatu KAP menjadikan independensi auditor terhadap kliennya dipertanyakan yang nantinya akan mempengaruhi kualitas audit (Elfarini, 2007).

Pemberian jasa selain jasa audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang terkait dengan jasa yang diberikan auditor tersebut. Kemudian auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya. Maka hal ini dapat mempengaruhi kualitas audit dari auditor tersebut (Elfarini, 2007).

#### **2.4. Kompetensi**

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*).

Auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu (Arens dkk., 2008:5). Lee dan Stone (1995) dalam Elfarini (2007), mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif.

Adapun kompetensi menurut De Angelo (1981) dalam Kusharyanti (2002) dapat dilihat dari berbagai sudut pandang yakni sudut pandang auditor individual, audit tim dan Kantor Akuntan Publik (KAP). Masing-masing sudut pandang akan dibahas lebih mendetail berikut ini :

a. Kompetensi Auditor Individual.

Ada banyak faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor, antara lain pengetahuan dan pengalaman. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan mengenai bidang pengauditan, akuntansi dan industri klien. Selain itu diperlukan juga pengalaman dalam melakukan audit. Seperti yang dikemukakan oleh Libby dan Frederick (1990) bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan sehingga keputusan yang diambil akan lebih baik.

b. Kompetensi Audit Tim.

Standar pekerjaan lapangan yang kedua menyatakan bahwa jika pekerjaan menggunakan asisten maka harus disupervisi dengan semestinya. Dalam suatu penugasan, satu tim audit biasanya terdiri dari auditor junior, auditor senior, manajer dan partner. Tim audit ini dipandang sebagai faktor yang lebih menentukan kualitas audit (Wooten,2003). Kerjasama yang baik antar anggota tim, profesionalisme, persistensi, skeptisisme, proses kendali mutu yang kuat, pengalaman dengan klien, dan pengalaman industri yang baik akan menghasilkan tim audit yang berkualitas tinggi. Selain itu, adanya perhatian dari partner dan manajer pada penugasan ditemukan memiliki kaitan dengan kualitas audit.

### c. Kompetensi dari Sudut Pandang KAP.

Besaran KAP menurut Deis & Giroux (1992) diukur dari jumlah klien dan persentase dari *audit fee* dalam usaha mempertahankan kliennya untuk tidak berpindah pada KAP yang lain. Berbagai penelitian (misal De Angelo 1981, Davidson dan Neu 1993, Dye 1993, Becker et.al. 1998, Lennox 1999) menemukan hubungan positif antara besaran KAP dan kualitas audit. KAP yang besar menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi karena ada insentif untuk menjaga reputasi dipasar. Selain itu, KAP yang besar sudah mempunyai jaringan klien yang luas dan banyak sehingga mereka tidak tergantung atau tidak takut kehilangan klien ( De Angelo,1981). Selain itu KAP yang besar biasanya mempunyai sumber daya yang lebih banyak dan lebih baik untuk melatih auditor mereka, membiayai auditor ke berbagai pendidikan profesi berkelanjutan, dan melakukan pengujian audit daripada KAP kecil.

Berdasarkan uraian tersebut di atas maka kompetensi dapat dilihat melalui berbagai sudut pandang. Namun dalam penelitian ini akan digunakan kompetensi dari sudut auditor individual, hal ini dikarenakan auditor adalah subyek yang melakukan audit secara langsung dan berhubungan langsung dalam proses audit sehingga diperlukan kompetensi yang baik untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Dan berdasarkan konstruk yang dikemukakan oleh De Angelo (1981), kompetensi diprosikan dalam dua hal yaitu pengetahuan dan pengalaman.

#### **2.4.1 Pengetahuan**

Widhi (2006) dalam Elfarini (2007) menyatakan bahwa pengetahuan memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Adapun SPAP 2001 tentang standar

umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup.

Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks (Meinhard et.al, 1987 dalam Harhinto, 2004:35).

Harhinto (2004) menemukan bahwa pengetahuan akan mempengaruhi keahlian audit yang pada gilirannya akan menentukan kualitas audit. Adapun secara umum ada 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor (Kusharyanti, 2003), yaitu : (1.) Pengetahuan pengauditan umum, (2.) Pengetahuan area fungsional, (3.) Pengetahuan mengenai isu-isu akuntansi yang paling baru, (4.) Pengetahuan mengenai industri khusus, (5.) Pengetahuan mengenai bisnis umum serta penyelesaian masalah. Pengetahuan pengauditan umum seperti risiko audit, prosedur audit, dan lain-lain kebanyakan diperoleh diperguruan tinggi, sebagian dari pelatihan dan pengalaman. Untuk area fungsional seperti perpajakan dan pengauditan dengan komputer sebagian didapatkan dari pendidikan formal perguruan tinggi, sebagian besar dari pelatihan dan pengalaman. Demikian juga dengan isu akuntansi, auditor bisa mendapatkannya dari pelatihan profesional yang diselenggarakan secara berkelanjutan. Pengetahuan mengenai industri khusus dan hal-hal umum kebanyakan diperoleh dari pelatihan dan pengalaman.

Selanjutnya Ashton (1991) dalam Mayangsari (2003) meneliti auditor dari berbagai tingkat jenjang yakni dari partner sampai staf dengan 2 pengujian. Pengujian pertama dilakukan dengan membandingkan antara pengetahuan auditor mengenai frekuensi dampak kesalahan pada laporan keuangan (*error effect*) pada 5 industri dengan frekuensi *archival*. Pengujian kedua dilakukan dengan membandingkan pengetahuan auditor dalam menganalisa sebab (*error cause*) dan akibat kesalahan pada industri manufaktur dengan frekuensi *archival*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perbedaan pengetahuan auditor mempengaruhi *error effect* pada berbagai tingkat pengalaman, tidak dapat dijelaskan oleh lama pengalaman dalam mengaudit industri tertentu dan jumlah klien yang mereka audit. Selain itu pengetahuan auditor yang mempunyai pengalaman yang sama mengenai sebab dan akibat menunjukkan perbedaan yang besar. Singkatnya, auditor yang mempunyai tingkatan pengalaman yang sama, belum tentu pengetahuan yang dimiliki sama pula. Jadi ukuran keahlian tidak cukup hanya pengalaman tetapi diperlukan pertimbangan-pertimbangan lain dalam pembuatan suatu keputusan yang baik karena pada dasarnya manusia memiliki unsur lain disamping pengalaman, misalnya pengetahuan.

Berdasarkan Murtanto dan Gudono (1999) terdapat 2(dua) pandangan mengenai keahlian. Pertama, pandangan perilaku terhadap keahlian yang didasarkan pada paradigma *einhorn*. Pandangan ini bertujuan untuk menggunakan lebih banyak kriteria objektif dalam mendefinisikan seorang ahli. Kedua, pandangan kognitif yang menjelaskan keahlian dari sudut pandang pengetahuan. Pengetahuan diperoleh melalui pengalaman langsung (pertimbangan yang dibuat

di masa lalu dan umpan balik terhadap kinerja) dan pengalaman tidak langsung (pendidikan).

#### **2.4.2 Pengalaman**

Audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman. Menurut Tubbs (1992) dalam Mayangsari (2003) auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal : (1.) Mendeteksi kesalahan, (2.) Memahami kesalahan secara akurat, (3.) Mencari penyebab kesalahan.

Murphy dan Wrigth (1984) dalam Sularso dan Naim (1999) memberikan bukti empiris bahwa seseorang yang berpengalaman dalam suatu bidang substantif memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya. Weber dan Croker (1983) dalam artikel yang sama juga menunjukkan bahwa semakin banyak pengalaman seseorang, maka hasil pekerjaannya semakin akurat dan lebih banyak mempunyai memori tentang struktur kategori yang rumit.

Libby dan Frederick (1990) dalam Kusharyanti (2002:5) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari (Libby *et. al*, 1985) dalam Mayangsari (2003:4).



Sedangkan Harhinto (2004) menghasilkan temuan bahwa pengalaman auditor berhubungan positif dengan kualitas audit. Widhi (2006) dalam Elfarini (2007) memperkuat penelitian tersebut dengan sampel yang berbeda yang menghasilkan temuan bahwa semakin berpengalamannya auditor maka semakin tinggi tingkat kesuksesan dalam melaksanakan audit.

## **2.5. Kualitas Audit**

Akuntan publik atau auditor independen dalam menjalankan tugasnya harus memegang prinsip-prinsip profesi. Menurut Simamora (2002:47) dalam Elfarini (2007) ada 8 prinsip yang harus dipatuhi akuntan publik yaitu :

### **1. Tanggung jawab profesi.**

Setiap anggota harus menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.

### **2. Kepentingan publik.**

Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.

### **3. Integritas.**

Setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.

### **4. Objektivitas.**

Setiap anggota harus menjaga objektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.

5. Kompetensi dan kehati-hatian profesional.

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan hati-hati, kompetensi dan ketekunan serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan ketrampilan profesional.

6. Kerahasiaan.

Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan.

7. Perilaku Profesional.

Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

8. Standar Teknis.

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan.

Selain itu akuntan publik juga harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), dalam hal ini adalah standar auditing.

Sehingga berdasarkan uraian di atas, audit memiliki fungsi sebagai proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan

terutama para pemegang saham akan mengambil keputusan berdasarkan pada laporan yang telah dibuat oleh auditor. Hal ini berarti auditor mempunyai peranan penting dalam pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu auditor harus menghasilkan audit yang berkualitas sehingga dapat mengurangi ketidakselarasan yang terjadi antara pihak manajemen dan pemilik (Elfarini, 2007).

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Menurut De Angelo (1981) dalam Kusharyanti (2003:25) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan (*probability*) dimana auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi klien. Adapun kemampuan untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan perusahaan tergantung dari kompetensi auditor sedangkan kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensinya.

AAA *Financial Accounting Commite* (2000) dalam Christiawan (2002) menyatakan bahwa “Kualitas audit ditentukan oleh 2 hal yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi. Kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas independensi dan keahlian auditor“.

Dari pengertian tentang kualitas audit di atas maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan (*probability*) dimana auditor

pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan audit, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

Sehingga berdasarkan definisi di atas dapat terlihat bahwa auditor dituntut oleh pihak yang berkepentingan dengan perusahaan untuk memberikan pendapat tentang kewajaran pelaporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan dan untuk menjalankan kewajibannya ada 3 komponen yang harus dimiliki oleh auditor yaitu kompetensi (keahlian), independensi dan *due professional care*. Tetapi dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen ingin operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil, salah satunya tergambar melalui laba yang lebih tinggi dengan maksud untuk menciptakan penghargaan.

Sedangkan hasil penelitian Behn *et. al* dalam (Simposium Nasional Akuntansi V, 2002:563) menunjukkan 6 atribut kualitas audit (dari 12 atribut) yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien, yaitu : pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, keterlibatan pimpinan KAP, dan keterlibatan komite audit.

Berdasarkan penelitian terdahulu maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. Kompetensi berkaitan dengan pengetahuan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Sedangkan independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh akuntan publik. Independen

berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak kepentingan siapapun serta jujur kepada semua pihak yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Berdasarkan hal tersebut maka dalam penelitian ini akan meneliti pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit. Dimana kompetensi diproksikan pada 2 (dua) sub variabel yaitu pengetahuan dan pengalaman, sedangkan independensi diproksikan dalam 4 (empat) sub variabel yakni lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan audit dan jasa non audit

## **2.6. Rerangka Pemikiran dan Pembentukan Hipotesis**

Salah satu fungsi dari akuntan publik adalah menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya untuk pengambilan keputusan. Namun adanya konflik kepentingan antara pihak internal dan eksternal perusahaan, menuntut akuntan publik untuk menghasilkan laporan auditan yang berkualitas yang dapat digunakan oleh pihak-pihak tersebut. Selain itu dengan menjamurnya skandal keuangan baik domestik maupun manca negara, sebagian besar bertolak dari laporan keuangan yang pernah dipublikasikan oleh perusahaan. Hal inilah yang memunculkan pertanyaan tentang bagaimana kualitas audit yang dihasilkan oleh akuntan publik dalam mengaudit laporan keuangan klien (Elfarini, 2007).

Berbagai penelitian tentang kualitas audit yang pernah dilakukan menghasilkan temuan yang berbeda mengenai faktor pembentuk kualitas audit. Namun secara umum menyimpulkan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas, seorang akuntan publik yang bekerja dalam suatu tim audit dituntut

untuk memiliki kompetensi yang cukup dan independensi yang baik (Elfarini, 2007).

De Angelo (1981) menyatakan kualitas audit merupakan probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Sedangkan probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor, dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor (Deis dan Giroux, 1992 dalam Batubara, 2008).

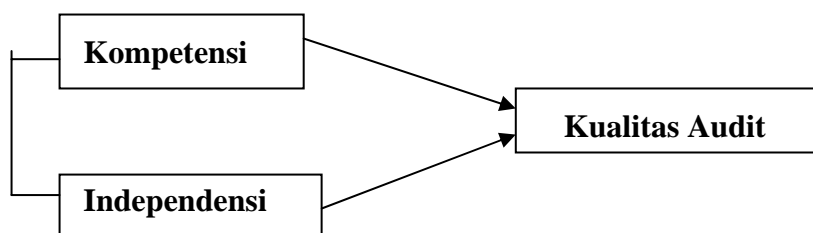
Salah satu model kualitas audit yang dikembangkan adalah model De Angelo (1981). Dimana fokusnya ada pada dua dimensi kualitas audit yaitu kompetensi dan independensi. Selanjutnya, kompetensi diproksikan dengan pengalaman dan pengetahuan. Sedangkan independensi diproksikan dengan lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*) dan jasa nonaudit (Elfarini, 2007).

Lee dan Stone (1995) mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif. Sedangkan independensi menurut Christiawan (2002) berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik (Elfarini, 2007).

Berdasarkan Rerangka pemikiran diatas, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

**“Kompetensi dan Independensi berpengaruh secara parsial terhadap kualitas audit”.**

**Gambar 1 Rerangka Pemikiran**



## **BAB III**

### **METODA PENELITIAN**

#### **3.1. Populasi dan Sampel Penelitian**

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh akuntan publik yang terdaftar dan bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP). Dalam penelitian ini mengambil 31 sampel dari Kantor Akuntan Publik di Malang, Bali, dan Yogyakarta (lampiran 1). Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini dengan metoda *proportional simple random sampling*, yaitu pengambilan sampel secara acak dari tiap-tiap sub populasi dengan memperhitungkan besar kecilnya sub-sub populasi tersebut.

#### **3.2. Jenis dan Sumber Data**

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. Data Primer

Data primer adalah data yang diperoleh langsung dari sumber atau tempat dimana penelitian dilakukan secara langsung (Indriantoro dan Supomo, 1999). Data primer dalam penelitian ini diperoleh melalui kuesioner yang dibagikan kepada responden.

2. Data Sekunder

Data sekunder adalah sumber penelitian yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara (Indriantoro dan Supomo, 1999). Sebagai suatu penelitian empiris maka data sekunder dalam penelitian ini diperoleh dari artikel, jurnal, dan penelitian-penelitian terdahulu.



### 3.3. Teknik Pengumpulan Data

Penelitian ini mengambil lokasi pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Malang, Bali, dan Yogyakarta. Adapun teknik pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan angket (kuesioner). Kuesioner adalah pertanyaan tertulis yang digunakan untuk memperoleh informasi dari responden dalam arti laporan tentang pribadinya atau hal-hal yang ia ketahui (Arikunto, 1996).

### 3.4. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

#### I. Variabel Independen (Kompetensi dan Independensi)

##### 1. Kompetensi (X1)

Kompetensi auditor adalah auditor dengan pengetahuan dan pengalaman yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Oleh karena itu, maka pada penelitian ini variabel kompetensi akan diprosikan dengan 2 sub variabel yaitu pengetahuan dan pengalaman.

##### a. Pengetahuan

Pengetahuan menurut KBBI didefinisikan sebagai segala sesuatu yang diketahui berkenaan dengan hal tertentu. Kusharyanti (2003) mengatakan bahwa untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus), pengetahuan mengenai bidang *auditing* dan akuntansi serta memahami industri klien. Oleh karena itu, dalam penelitian ini pengetahuan diartikan sebagai pengetahuan yang dimiliki auditor yang meliputi pengauditan (umum dan khusus), pengetahuan mengenai bidang *auditing* dan akuntansi serta memahami industri klien. Indikator yang digunakan untuk mengukur pengetahuan auditor adalah: (a) pengetahuan akan prinsip akuntansi dan standar *auditing*, (b) pengetahuan akan jenis industri klien, dan (c) pengetahuan tentang kondisi

perusahaan klien, (d) pendidikan formal yang sudah ditempuh, dan (e) pelatihan, kursus dan keahlian khusus. Instrumen yang digunakan untuk mengukur pengetahuan terdiri dari 6 item pernyataan. Masing-masing item pertanyaan tersebut diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana semakin mengarah ke poin 1 menunjukkan bahwa kuantitas pengetahuan yang dimiliki auditor rendah dan semakin mengarah ke poin 5 menggambarkan bahwa pengetahuan auditor semakin tinggi.

#### b. Pengalaman

Menurut Loehrer (2002) pengalaman merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui berhadapan dan berinteraksi secara berulang-ulang dengan sesama, benda alam, keadaan, gagasan, dan penginderaan. Libby dan Frederick (1990) dalam Kusharyanti (2003) menemukan bahwa auditor yang lebih berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan sehingga keputusan yang diambil bisa lebih baik. Mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan dalam laporan keuangan. Selain itu mereka dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari.

Indikator yang digunakan untuk mengukur pengalaman adalah sebagai berikut: (a) lama melakukan audit, (b) jumlah klien yang sudah diaudit, dan (c) jenis perusahaan yang pernah di audit. Instrumen yang digunakan untuk mengukur pengalaman terdiri dari 4 item pernyataan. Masing-masing item pertanyaan tersebut diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana semakin mengarah ke poin 1 menunjukkan bahwa pengalaman yang dimiliki auditor rendah dan semakin mengarah ke poin 5 menggambarkan bahwa pengalaman auditor tinggi.

## 2. Independensi (X2)

Kode Etik Akuntan Publik menyebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

Pada penelitian ini variabel independensi akan diproksikan menjadi 4 (empat) sub variabel yakni:

### a. Lama Hubungan Dengan Klien (*Audit Tenure*)

Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun. Pembatasan ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi. Untuk mengetahui lama hubungan auditor dengan klien digunakan indikator lama mengaudit klien. Instrumen yang digunakan untuk mengukur lama hubungan terdiri dari 3 item pernyataan. Masing-masing item pertanyaan tersebut diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana semakin mengarah ke poin 1 menunjukkan bahwa lama hubungan dengan klien mempengaruhi independensi auditor dalam menghasilkan audit yang berkualitas sedangkan semakin mengarah ke poin 5 menggambarkan lama hubungan dengan klien tidak mempengaruhi independensi auditor dalam menghasilkan audit yang berkualitas.

### b. Tekanan Dari Klien

Tekanan dari klien seperti tekanan personal, emosional atau keuangan dapat mengakibatkan independensi auditor berkurang dan dapat mempengaruhi kualitas audit (Kusharyanti 2002). Untuk mengetahui tekanan apa saja yang berasal dari

klien yang dapat mempengaruhi auditor dalam melaksanakan tugas auditnya maka digunakan indikator sebagai berikut: (a) besar *fee* audit yang akan diberikan oleh klien, (b) pemberian sanksi dan ancaman pergantian auditor dari klien, dan (c) fasilitas dari klien.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur seberapa besar tekanan dari klien dapat mempengaruhi auditor terdiri dari 6 item pernyataan. Masing-masing item pertanyaan tersebut diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana semakin mengarah ke poin 1 menunjukkan bahwa tekanan dari klien mempengaruhi auditor sedangkan semakin mengarah ke poin 5 menggambarkan menunjukkan bahwa tekanan dari klien tidak dapat mempengaruhi auditor.

c. Telaah dari Rekan Auditor (*Peer Review*)

Telaah dari rekan auditor (*peer review*) merupakan mekanisme *monitoring* yang dipersiapkan oleh auditor dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit (Harjanti, 2002). Untuk mengukur seberapa besar pengaruh telaah dari rekan auditor, digunakan indikator sebagai berikut: (a) manfaat telaah dari rekan auditor, dan (b) konsekuensi terhadap audit yang buruk. Instrumen yang digunakan untuk mengukur manfaat telaah rekan auditor dalam menciptakan independensi auditor terdiri dari 2 item pernyataan. Masing-masing item pertanyaan tersebut diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana semakin mengarah ke poin 1 menunjukkan bahwa telaah rekan auditor tidak memberikan manfaat dalam menciptakan independensi auditor dalam menghasilkan audit yang berkualitas sedangkan semakin mengarah ke poin 5 menunjukkan bahwa telaah rekan auditor bermanfaat dalam menciptakan independensi auditor dalam menghasilkan audit yang berkualitas

#### d. Jasa Non Audit

Jasa yang diberikan oleh KAP bukan hanya jasa atestasi melainkan juga jasa non atestasi yang berupa jasa konsultasi manajemen dan perpajakan serta jasa akuntansi seperti jasa penyusunan laporan keuangan (Kusharyanti, 2002). Untuk mengukur seberapa besar pengaruh jasa non audit digunakan indikator sebagai berikut: (a) pemberian jasa audit dan non audit kepada klien yang sama, dan (b) pemberian jasa lain selain jasa audit dapat meningkatkan informasi yang disajikan dalam laporan pemeriksaan akuntan publik.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur pengaruh jasa non audit yang diberikan auditor pada klien dalam menciptakan independensi auditor terdiri dari 3 item pernyataan. Masing-masing item pertanyaan tersebut diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana semakin mengarah ke poin 1 menunjukkan bahwa jasa non audit mempengaruhi auditor dalam menciptakan independensi auditor sedangkan semakin mengarah ke poin 5 menunjukkan bahwa jasa non audit tidak mempengaruhi auditor dalam menciptakan independensi auditor.

## II. Variabel Dependen (Kualitas Audit)

Kualitas audit adalah kemungkinan (*joint probability*) dimana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi kliennya. Kemungkinan auditor akan menemukan salah saji tergantung pada kualitas pemahaman auditor (kompetensi) sementara tindakan melaporkan salah saji tergantung pada independensi auditor (De Angelo, 1981 dalam Kusharyanti, 2002). Adapun untuk mengukur kualitas audit pada auditor di Malang, Bali, dan Yogyakarta digunakan indikator kualitas audit yang dikemukakan oleh Harhinto (2004) dan Widhi (2006) yaitu

sebagai berikut: (a) melaporkan semua kesalahan klien, (b) pemahaman terhadap sistem informasi akuntansi klien, (c) komitmen yang kuat dalam menyelesaikan audit, (d) berpedoman pada prinsip *auditing* dan prinsip akuntansi dalam melakukan pekerjaan lapangan, (e) tidak percaya begitu saja terhadap pernyataan klien, dan (f) sikap hati-hati dalam pengambilan keputusan.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur kualitas audit terdiri dari 6 item pernyataan. Masing-masing item pertanyaan tersebut diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, dimana semakin mengarah ke poin 1 menunjukkan bahwa kualitas audit yang dimiliki auditor rendah sedangkan semakin mengarah ke poin 5 menunjukkan bahwa kualitas audit yang dimiliki auditor tinggi.

### 3.5. Instrumen Penelitian

Konsep dalam penelitian ini meliputi konsep kompetensi dan independensi sebagai variabel bebas, dimana kompetensi diproksikan dalam 2 sub variabel yaitu pengetahuan dan pengalaman. Independensi diproksikan kedalam 4 sub variabel yaitu tekanan dari klien, lama hubungan dengan klien, telaah dari rekan audit dan jasa non audit, sedangkan variabel terikatnya adalah kualitas audit.

Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini diadopsi dari penelitian Supriyono (1988) dan Harhinto (2005) dengan beberapa modifikasi berdasarkan Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP). Adapun dalam penyebaran kuesioner ini peneliti menghadapi kendala yaitu rendahnya respon dari responden.

Kuesioner dalam penelitian ini terdiri dari 2 bagian yaitu:

1. Data diri responden

Pada bagian ini berisi beberapa pertanyaan tentang identitas responden. Data demografi tersebut meliputi: jabatan, lama pengalaman kerja, keahlian khusus, lama menekuni

keahlian tersebut, latar belakang pendidikan, serta gelar profesional lain yang menunjang bidang keahlian.

2. Pernyataan mengenai kompetensi, independensi, dan kualitas audit

Pada bagian ini berisi pernyataan-pernyataan mengenai kompetensi, independensi, dan kualitas audit. Jenis pernyataan adalah tertutup, dimana responden tinggal memberi tanda *tick mark* (✓) pada pilihan jawaban yang telah tersedia.

Adapun setiap jawaban dari pernyataan tersebut telah ditentukan skornya. Berikut tabel penilaian atau skor alternatif dari setiap jenis pernyataan yang akan digunakan dalam penelitian.

**Tabel 3.1 Penilaian Skor Pernyataan**

Jenis Pernyataan	Jenis Jawaban	Skor
Positif	Sangat sesuai (SS)	5
	Sesuai (S)	4
	Ragu-ragu	3
	Tidak sesuai (TS)	2
	Sangat tidak sesuai (STS)	1
Negatif	Sangat sesuai (SS)	1
	Sesuai (S)	2
	Ragu-ragu	3
	Tidak sesuai (TS)	4
	Sangat tidak sesuai (STS)	5

Bentuk pernyataan terbagi atas pernyataan positif dan negatif. Tabel 3.2 (di halaman berikutnya) menyajikan nomor dari setiap jenis pernyataan yang terdapat dalam instrumen penelitian.

Tabel 3.2 Nomor dari Setiap Jenis Pernyataan

Variabel Penelitian	Sub Variabel Penelitian	Jenis Pernyataan	Nomor Pernyataan
Kompetensi	1. Pengetahuan	Positif	1, 2, 3, 4, 5, 6
		Negatif	-
	2. Pengalaman	Positif	7, 8, 10
		Negatif	9
Independensi	3. Lama hubungan dengan klien	Positif	1, 2
		Negatif	3
	4. Tekanan dari klien	Positif	-
		Negatif	4, 5, 6, 7, 8, 9
	5. Telaah dari rekan auditor	Positif	-
		Negatif	10, 11
	6. Jasa non audit	Positif	12, 14
		Negatif	13
Kualitas audit	Positif	1, 2, 3, 4, 5, 6	
	Negatif	-	

### 3.6. Metoda Pengujian Data

Data primer yang digunakan dalam penelitian ini perlu diuji kesahihannya dan keandalannya, karena data tersebut berasal dari jawaban responden yang mungkin dapat menimbulkan bias. Hal ini dirasa penting untuk dilakukan sebab kualitas data yang diolah akan mempengaruhi kualitas hasil penelitian.

#### 1. Uji Validitas

Menurut Cooper (1997) untuk menguji validitas konstruk suatu alat test bisa menggunakan metoda korelasi, yaitu korelasi alat test yang diajukan. Pada penerapannya uji validitas dalam penelitian ini dilakukan dengan bantuan perangkat lunak SPSS dengan menggunakan korelasi pearson antara tiap variabel pertanyaan terhadap rata-rata dari tiap konstruk pertanyaan tersebut. Untuk menguji *content validity*, digunakan alat uji K bantuan SPSS 15 *for windows* yang mengindikasikan bahwa item-item yang digunakan untuk mengukur konstruk atau variabel terlihat benar-benar mengukur konstruk atau variabel tersebut. Kriteria yang digunakan



untuk menentukan valid tidaknya alat test adalah 0,30 (Azwar, 2000) dengan ketentuan sebagai berikut:

- a. Apabila nilai indeks validitas suatu alat test  $\geq 0,30$  maka alat test tersebut dinyatakan valid.
- b. Apabila nilai indeks validitas suatu alat test  $< 0,30$  maka alat test tersebut dinyatakan tidak valid.

## 2. Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dapat dilakukan secara bersama-sama terhadap seluruh butir pertanyaan untuk lebih dari satu variabel, namun sebaiknya uji reliabilitas dilakukan pada masing-masing variabel pada lembar kerja yang berbeda sehingga dapat diketahui konstruk variabel mana yang tidak reliabel. Uji reliabilitas dapat dilakukan dengan *Cronbach Alpha*. Menurut Nunnally (1969) dalam Ghozali (2004) suatu instrumen dikatakan reliabel jika nilai *Cronbach Alpha*  $> 0,6$ .

## 3. Analisis Data

Analisis data pada penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda dengan menggunakan persamaan sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 * X_2 + e$$

### Keterangan:

Y= Kualitas Audit

X<sub>1</sub>= Kompetensi

X<sub>2</sub>= Independensi

X<sub>1</sub> \* X<sub>2</sub>= Interaksi antara variabel kompetensi dan independensi

$\beta_0$ = *Intercept* (konstanta)

$\beta_1, \beta_2, \beta_3$ = Koefisien regresi

Toleransi kesalahan ( $\alpha$ ) yang ditetapkan adalah 5% dengan signifikansi sebesar 95%. Pengujian terhadap hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan uji simultan untuk mengetahui ada tidaknya pengaruh secara bersama-sama (simultan) variabel-variabel independen (bebas) terhadap variabel dependen (terikat). Uji parsial (uji t) digunakan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel bebas terhadap variabel terikat. Kriteria pengujian untuk uji simultan dan uji parsial adalah dengan melihat besarnya probabilitas *value* ( $\rho$  *value*) dibandingkan dengan 0,05 (taraf signifikansi  $\alpha = 5\%$ ).

Jika  $\rho$  *value*  $< 0,05$  maka  $H_0$  ditolak

Jika  $\rho$  *value*  $\geq 0,05$  maka  $H_0$  diterima

## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

#### 4.1. Hasil Uji Validitas

##### 4.1.1. Uji Validitas Variabel Kompetensi

Semua pertanyaan yang merupakan variabel X1 (kompetensi) setelah melalui proses pengolahan uji validitas dengan menggunakan korelasi pearson dinyatakan valid untuk seluruh kuesioner, karena nilai korelasi yang dihasilkan pada korelasi diatas 0,3 (Azwar, 1997) ), kecuali kuesioner K7 dan K9 yang tidak valid.

**Tabel 4.1.1**  
**Hasil Uji Validitas Variabel X1 (Kompetensi)**

<b>Kuesioner X1</b>	<b>Korelasi Pearson</b>	<b>Hasil Uji Validitas</b>
K1	0,501	Valid
K2	0,722	Valid
K3	0,685	Valid
K4	0,641	Valid
K5	0,584	Valid
K6	0,730	Valid
K7	0,146	Tidak Valid
K8	0,567	Valid
K9	0,067	Tidak Valid
K10	0,384	Valid

##### 4.1.2. Uji Validitas Variabel Independensi

Semua pertanyaan yang merupakan variabel X2 (independensi) setelah melalui proses pengolahan uji validitas dengan menggunakan korelasi pearson dinyatakan valid untuk seluruh kuesioner, karena nilai korelasi yang dihasilkan pada korelasi diatas 0,3 (Azwar, 1997), kecuali kuesioner I1, I5, I10, I11, dan I14 yang tidak valid.

**Tabel 4.1.2**  
**Hasil Uji Validitas Variabel X2 (Independensi)**

<b>Kuesioner X2</b>	<b>Korelasi Pearson</b>	<b>Hasil Uji Validitas</b>
I1	0,269	Tidak Valid
I2	0,305	Valid
I3	0,437	Valid
I4	0,642	Valid
I5	-0,047	Tidak Valid
I6	0,626	Valid
I7	0,421	Valid
I8	0,415	Valid
I9	0,462	Valid
I10	0,012	Tidak Valid
I11	0,267	Tidak Valid
I12	0,461	Valid
I13	0,487	Valid
I14	0,185	Tidak Valid

#### 4.1.3. Uji Validitas Variabel Kualitas Audit

Semua pertanyaan yang merupakan variabel Y (kualitas audit) setelah melalui proses pengolahan uji validitas dengan menggunakan korelasi pearson dinyatakan valid untuk seluruh kuesioner, karena nilai korelasi yang dihasilkan pada korelasi diatas 0,3 (Azwar, 1997).

**Tabel 4.1.3**  
**Hasil Uji Validitas Variabel Y (Kualitas Audit)**

<b>Kuesioner Y</b>	<b>Korelasi Pearson</b>	<b>Hasil Uji Validitas</b>
KA1	0,315	Valid
KA2	0,717	Valid
KA3	0,729	Valid
KA4	0,796	Valid
KA5	0,663	Valid
KA6	0,779	Valid

## 4.2. Hasil Uji Reliabilitas

### 4.2.1. Uji Reliabilitas Variabel X (Kompetensi dan Independensi)

Semua variabel pertanyaan dari subvariabel X1 (kompetensi) dan X2 (independensi) sudah memenuhi hasil uji reliabilitas dengan nilai *cronbach alpha* lebih besar dari 0,6 (Nunnally, 1969 dalam Ghozali, 2004).

1. Hasil uji reliabilitas variabel X1 (kompetensi) dengan *nilai cronbach alpha* 0,7789.
2. Hasil uji reliabilitas variabel X2 (independensi) dengan *nilai cronbach alpha* 0,6501.

### 4.2.2. Uji Reliabilitas Variabel Y (Kualitas Audit)

Semua variabel pertanyaan dari variabel Y (kualitas audit) sudah memenuhi hasil uji reliabilitas dengan nilai *cronbach alpha* lebih besar dari 0,6 (Nunnally, 1969 dalam Ghozali, 2004). Hasil uji reliabilitas variabel Y dengan nilai *cronbach alpha* 0,6616.

## 4.3. Uji Model Regresi

**Tabel 4.3.1**

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.494 <sup>a</sup>	.244	.160	.36309

a. Predictors: (Constant), SIMULTAN, RATA\_I, RATA\_K

**Tabel 4.3.2**

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.150	3	.383	2.908	.053 <sup>a</sup>
	Residual	3.559	27	.132		
	Total	4.710	30			

a. Predictors: (Constant), SIMULTAN, RATA\_I, RATA\_K

b. Dependent Variable: RATA\_KA

Berdasarkan tabel *Model Summary* (tabel 4.3.1) dan tabel Anova (tabel 4.3.2), data menunjukkan nilai *adjusted R square* sebesar 16% dan nilai sig. sebesar 0,053 (lebih besar dari  $\alpha$  0,05), artinya model regresi linier berganda tidak layak dipakai untuk penelitian, karena sebagian besar variabel dependen (kualitas audit) tidak dijelaskan oleh variabel-variabel independen (kompetensi dan independensi) yang digunakan dalam model.

**4.4. Uji Hipotesis**

**Tabel 4.4**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	10.288	4.722		2.179	.038
	RATA_K	-1.418	1.159	-1.577	-1.223	.232
	RATA_I	-2.082	1.216	-2.008	-1.712	.098
	SIMULTAN	.469	.294	3.278	1.594	.123

a. Dependent Variable: RATA\_KA

**a. Hasil Pengujian Hipotesis Pertama**

Berdasarkan tabel *Coefficients* (tabel 4.4) menunjukkan nilai sig. 0,232 (lebih besar dari  $\alpha$  0,05), artinya kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit pada  $\alpha$  0,05 (tingkat kesalahan 5%).

**Pembahasan Pengujian Hipotesis Pertama**

Berdasarkan hasil uji hipotesis pertama, kompetensi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini terjadi karena:

1. Dalam penelitian ini, variabel kompetensi diprosikan dalam dua hal yaitu pengetahuan dan pengalaman yang tidak selamanya berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini menguatkan hasil penelitian:
  - Alia Ariesanti (dalam Tarigan, 2011) yang menyatakan bahwa pengalaman auditor tidak banyak memberikan kontribusi untuk meningkatkan kompetensi auditor dan tidak juga berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa auditor yang berpengalaman tidak berperilaku berbeda dengan akuntan yang tidak berpengalaman.
  - Christiawan (2003) yang menyatakan bahwa seringkali pengetahuan akuntan yang dianggap dapat meningkatkan kompetensi akuntan ini juga dilihat dari latar belakang pendidikan formal akuntansi. Namun tampaknya kurikulum pendidikan formal akuntansi dirasakan tidak lagi dapat mengejar perkembangan isu-isu terbaru yang ada di dunia praktek sehingga para lulusannya bisa saja dianggap memiliki kompe-

tensi yang baik dari segi pendidikan dan pengetahuannya namun belum tentu mencerminkan kemampuan sesungguhnya saat berhadapan dengan kasus-kasus yang lebih kompleks di dunia praktek. Jika kurikulum tersebut dikembangkan dan diadakan pelatihan yang berkesinambungan maka dampak akuntan yang berpengetahuan ini akan terasa lebih signifikan terhadap kualitas pekerjaannya termasuk salah satunya adalah hasil auditnya. .

2. Variabel kompetensi hanya diproksikan dari pengetahuan dan pengalaman saja padahal untuk membentuk kompetensi, kemampuan auditor dari sudut komunikasi, kreatifitas, dan kerjasama juga menjadi unsur yang penting dalam membentuk kompetensi auditor sehingga penting menjadi komponen kompetensi auditor yang harus diteliti untuk menguji pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit. (Gibbin.s dan Larocque.s (1990) dalam Tarigan, 2011).

#### **b. Hasil Pengujian Hipotesis Kedua**

Berdasarkan tabel *Coefficients* (tabel 4.4) menunjukkan nilai sig. 0,098 (lebih besar dari  $\alpha$  0,05), artinya independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit pada  $\alpha$  0,05 (tingkat kesalahan 5%).

#### **Pembahasan Pengujian Hipotesis Kedua**

Berdasarkan hasil uji hipotesis kedua, independensi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini sejalan dengan



Samelson *et al.* (2006) yang menyimpulkan bahwa independensi tidak mempunyai hubungan dengan kualitas audit. Hal ini diduga terjadi karena:

1. Dalam penelitian ini, salah satu komponen variabel independensi yang diuji adalah jasa non audit. Komponen ini diduga tidak selamanya berpengaruh terhadap independensi dan akhirnya tidak mempengaruhi kualitas audit. Hal ini diperkuat dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Lavin (dalam Hapsari, 2007) yang menunjukkan bahwa pembuatan pembukuan perusahaan atau pelaksanaan fungsi pengolahan data oleh auditor tidak berpengaruh terhadap teknik-teknik yang digunakan oleh auditor dalam mengaudit sehingga pengaruhnya terhadap kualitas auditpun masih diragukan.
2. Dalam penelitian ini, salah satu komponen variabel independensi yang diuji adalah lamanya hubungan auditor dengan klien. Berdasarkan penelitian Hapsari (2007), faktor lama ikatan hubungan dengan klien tertentu tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja akuntan publik.

### c. Hasil Pengujian Hipotesis Ketiga

Berdasarkan tabel *Coefficients* (tabel 4.4) menunjukkan nilai sig. 0,123 (lebih besar dari  $\alpha$  0,05), artinya kompetensi dan independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit pada  $\alpha$  0,05 (tingkat kesalahan 5%) secara parsial maupun simultan. Hal ini dikarenakan masih banyak faktor lainnya yang lebih berpengaruh terhadap kualitas audit daripada kompetensi dan independensi. Seperti yang diungkapkan Maryanti (2005), kualitas audit sangat terganggu dengan adanya disfungsi perilaku auditor. Menurut Sulistiyo (2011), Banyak

faktor-faktor yang menyebabkan disfungsi perilaku dalam pengauditan, seperti tidak adanya rasa nyaman atau munculnya rasa frustrasi dalam pengauditan. Bahkan hasil penelitian Maryanti (2005) ini menunjukkan bahwa auditor dengan kinerja yang tinggi dan komitmen organisasi yang tinggi lebih menerima disfungsi perilaku. Mereka menganggap disfungsi perilaku sebagai alat yang potensial untuk menunjukkan komitmen auditor terhadap organisasinya dan untuk mendapatkan promosi. Hal ini juga menekankan kembali bahwa kompetensi dan independensi belum tentu berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas auditnya. Sulistiyo (2011) juga berpendapat bahwa faktor lain yang lebih mempengaruhi kualitas audit dan mencegah munculnya disfungsi perilaku adalah spiritual.

## **BAB V**

### **SIMPULAN DAN SARAN**

#### **5.1. Simpulan**

Simpulan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Kompetensi Auditor tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.
2. Independensi Auditor tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.
3. Kompetensi dan Independensi Auditor secara parsial tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

Hal ini berarti bahwa hipotesis penelitian yang diajukan oleh penulis tidak berhasil diterima. Beberapa faktor penyebab tidak diterimanya hipotesis penelitian telah penulis sajikan di bab 4. Selain itu ada faktor lain yang diduga turut andil terhadap hasil penelitian ini, yakni: terbaikannya faktor homogenitas KAP yang menjadi responden dari penelitian tersebut. Padahal KAP yang berpraktik di Indonesia ada yang merupakan KAP tingkat atas, tingkat menengah, maupun KAP kecil. Hal ini menjadi keterbatasan dari penelitian tersebut.

#### **5.2 Saran**

Penelitian ini memiliki banyak keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian diantaranya adalah, sebagai berikut:

1. Respon responden yang kurang di dalam pengembalian kuesioner

2. Tidak adanya homogenitas dalam ukuran KAP yang diambil.
3. Terbatasnya komponen dari setiap variabel yang diuji.

Atas dasar keterbatasan tersebut, peneliti berikutnya disarankan untuk memperhatikan respon responden dan homogenitas ukuran KAP serta menambah komponen untuk setiap variabel yang diuji, seperti penambahan komponen komunikasi, kreatifitas, dan kerjasama untuk memproksikan variabel kompetensi auditor.

## DAFTAR PUSTAKA

- Arikunto, Suharsimi. 2002. *Prosedur Penelitian: Suatu Pendekatan Praktek*. Edisi Revisi IV, Jakarta: Rineka Cipta
- Batubara, Rizal Iskandar. 2008. *Analisis Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan, dan Independensi Pemeriksa terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan*. Tesis. Universitas Sumatera Utara Medan.
- Beaty, R.P. 1986. The Initial Public Offerings Market for Auditing Services. *Auditing Research Symposium (University of Illinois)*.
- Carcello, J.V., dan A.L. Nagy. 2004. Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* . 23 (2):55-69.
- Christiawan, Yulius Jogi. 2003. Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik Refleksi Hasil Penelitian Empiris. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol. 4 No. 2 (Nov)* Hal. 79-82
- Davidson, R.A., dan D. Neu. 1993. A Note on The Association between AuditFirm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research 9(Spring)*. pp. 479-488.
- DeAngelo, L.E. 1981a. *Auditor Independence, "Low Balling", and DisclosureRregulation*. *Journal of Accounting and Economics* . August. pp. 113-127.
- DeAngelo, L.E. 1981b. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* . December. pp. 183-199
- Elfarini, Eunike Christina. 2007. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit*. Skripsi. Universitas Negeri Semarang.
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS*. Semarang: BP UNDIP
- Harhinto, Teguh. 2004. *Pengaruh Keahlian dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Studi Empiris Pada KAP di Jawa Timur*. Semarang. Tesis MAKSI: Universitas Diponegoro (Tidak Dipublikasikan).
- Hapsari, T. 2007. Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi. Tersedia: <https://alumni.perbanasinstitute.ac.id/pdf/AUEP/AUEP08.pdf>
- IAI. 2009. Standar Profesi Akuntan Publik. Jakarta. Salemba Empat

- Kartika Widhi, Frianty. 2006. *Pengaruh Faktor-Faktor Keahlian dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris: KAP di Jakarta)*. Skripsi S1: Universitas Diponegoro, Semarang (Tidak Dipublikasikan).
- Krinsky, I. dan W. Rotenberg. 1989. The Valuation of Initial Public Offerings. *Contemporary Accounting Research* 5. pp. 501-515.
- Kusharyanti. 2003. Temuan Penelitian Mengenai Kualitas Audit dan Kemungkinan Topik Penelitian di Masa Datang. *Jurnal Akuntansi dan Manajemen (Desember)*. Hal 25-60
- Lee, C.J., C. Liu, dan T. Wang. 1999. The 150-hour Rule. *Journal of Accounting and Economics* . 27 (2). pp. 203-228
- Marconi and Siegel, Gary. 1989. Behavioral Accounting, West Chicago: South Western Publishing. Co.
- Maryanti , Puji. (2005) *Analisis Penerimaan Auditor atas Disfungsi Audit Behavior: Pendekatan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa)*. Masters Thesis, Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Said, Samsuar. 2006. Menkeu Bekukan Ijin Akuntan Publik Justinus Aditya. Tersedia: [http://www.depkeu.go.id/Ind/News/NewsControl.asp?cdcate=SP\\_Akuntan Publik](http://www.depkeu.go.id/Ind/News/NewsControl.asp?cdcate=SP_Akuntan_Publik) (28 November 2006)
- Saifuddin.2004. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Opini Audit Going Concern* (Studi Kuasi eksperimen pada Auditor dan Mahasiswa). Semarang. Tesis UNDIP (Tidak dipublikasikan)
- Samelson, D., Lowenshon, S., and Johnson, L. 2006. *The Determinants of Perceived Audit*
- Singgih, Elisha Muliani dan Icuk Rangga Bawono. 2010. Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care, dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*. Purwokerto.
- Sri Lastanti, Hexana. 2005. Tinjauan Terhadap Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik: Refleksi atas Skandal Keuangan. *Media Riset Akuntansi, Auditing dan Informasi* Vol 5 No. 1 April 2005. Hal 85-97
- Sulistiyo, A. B. 2011. Peran Spiritualitas Keagamaan Bagi Akuntan dalam Lingkungan Organisasi, *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, 2011. Tersedia: <http://ejournal.umm.ac.id>
- Tarigan, S. 2011. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas Dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. Tersedia: <http://repository.usu.ac.id>

Titman, S., dan B. Trueman. 1986. Information Quality and The Valuation of New Issues. *Journal of Accounting and Economics* . 8 (June). pp. 159-172

Quality and Auditee Satisfaction in Local Government. *Journal of Public Budgeting, accounting, & Financial Management*, Vol. 18, No. 2

Yulianti. 2008. *Pengaruh Kualitas Jasa Audit terhadap Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik pada Perusahaan Swasta di Jawa*. Tesis. Universitas Diponegoro Semarang.

Widiastuti, Harjanti. 2002. Peer Review: Upaya Meningkatkan Kualitas Jasa Firma Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Investasi Vol. 3 (Januari)* Hal. 51-60

**Lampiran 1 (Kantor Akuntan Publik di Malang, Bali, dan Yogyakarta)**

<b><u>No</u></b>	<b><u>Nama KAP</u></b>
1	KAP Drs. Ida Bagus Djagera Jl. Hasanuddin No. 1 Denpasar, Bali, 80112
2	KAP Drs. I Made Oka & Rekan Jl. Werkudara, No. 5 Denpasar, Bali
3	KAP K. Gunarsa Jl. Tukad Pakerisan, No. 116 A Panjer Denpasar, Bali, 80225
4	KAP Drs. Ketut Budiarta, M.Si. Jl. Tegal Harum, No.11 Denpasar Timur, Bali, 80237
5	KAP Drs. Wayan Sunasdyana Jl. Pura Demak I, Gang Buntu, No. 89 Denpasar, Bali, 80117
6	KAP Benny, Tony, Frans, & Daniel Jl. Majapahit I D Malang, Jawa Timur, 65121
7	KAP Made Sudarma, Thomas, & Dewi Jl. Dorowati, No. 8 Malang, Jawa Timur, 65119
8	KAP Drs. Nasikin Jl. Semeru, No. 11-15 Lantai 2 Malang, Jawa Timur, 65119
9	KAP Drs. Suprihadi & Rekan Perumahan Simpang Soekarno Hatta Jl. Bunga Andong Selatan Kav. 26 Malang, Jawa Timur, 65141
10	KAP Drs. Bismar, Muntalib, & Yunus Jl. Soka, No. 24 Baciro Yogyakarta, Jawa Tengah, 55225
11	KAP Hadiono Gedung Griya HDN Jl. Kusbini, No. 27 Yogyakarta, Jawa Tengah
12	KAP Drs. Inaresjz Kemalawarta Jl. Ringin Putih, No. 7 (Prenggan, Kota Gede) Yogyakarta, Jawa Tengah, 55211



13	KAP Drs. Kumalahadi Jl. Kranji, No. 90 Serang Baru Mudal, Sariharjo (Ngaglik, Sleman) Yogyakarta, Jawa Tengah
14	KAP I Wayan Ramantha Jl. Rampai, No. 1A Lantai 3 Denpasar, Bali
15	KAP Drs. Johan Malonda Mustika & Rekan Jl. Muding Indah I / 5 (Kuta Utara, Kerobokan) Denpasar, Bali, 80361
16	KAP Drs. Sri Marmo Djogosarkoro Jl. Gunung Muria Blok VE, No. 4 Monang Maning, Denpasar, Bali, 80119
17	KAP Rama Wendra Grand Sudirman Blok B, No. 10 (Jl. Jend. Sudirman) Denpasar, Bali, 80114
18	KAP Drs. Tasnim Ali Widjanarko & Rekan Gedung Hiswana Migas Bali Lantai 1 Jl. Kepundung, No. 12 Denpasar, Bali, 80233
19	KAP Doli, Bambang, Sudarmadji, & Dadang Jl. Tapak Doro, No. 15 Malang, Jawa Timur, 65141
20	KAP Krisnawan, Busroni, Achsin, & Alamsyah Ruko Soekarno Hatta Jl. Soekarno Hatta B-3 Kav. B Malang, Jawa Timur, 65141
21	KAP Drs. Soewardhono & Rekan Jl. Pahlawan, No. 229 A (Bale Arjosari) Malang, Jawa Timur, 65117
22	KAP Hadori Sugiarto Adi & Rekan Jl. Prof. Dr. Sarjito, No. 9 Yogyakarta, Jawa Tengah, 55223
23	KAP Drs. Henry & Sugeng Jl. Gajah Mada, No. 22 Yogyakarta, Jawa Tengah, 55112
24	KAP Drs. Soeroso Donosapoetro, MM. Jl. Beo, No. 49 (Demangan Baru) Yogyakarta, Jawa Tengah, 55281
25	KAP Dra. Suhartati & Rekan Perumahan Nogotirto I, No. 11 Nogotirto Gamping, Sleman Yogyakarta, Jawa Tengah, 55292

K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	I1	I2	I3	I4	I5	I6	I7	I8	I9	I10	I11	I12	I13	I14	KA1	KA2
5	5	4	4	4	4	4	4	3	3	5	4	5	5	2	4	4	3	3	4	3	2	4	2	2	4
4	4	4	5	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	2	4	2	2	4
5	5	5	5	4	5	4	4	4	3	5	5	5	5	4	5	5	5	5	4	4	4	4	4	1	5
3	3	4	2	3	3	4	4	3	3	3	4	3	3	4	3	3	3	2	3	2	4	2	4	5	4
5	5	5	5	5	5	3	3	2	3	5	5	4	5	1	4	4	2	4	4	4	4	2	4	2	4
5	5	5	5	5	5	2	2	1	2	5	5	4	4	1	4	4	2	4	4	4	4	4	2	4	4
5	5	5	4	5	5	3	2	2	2	4	5	4	4	2	4	4	2	4	4	4	4	2	4	2	4
4	4	5	4	4	4	5	5	1	5	5	5	4	4	2	4	4	1	5	5	1	1	1	5	2	5
5	4	4	4	2	3	4	2	4	1	4	4	4	5	3	4	4	3	5	4	3	5	4	5	2	4
4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	2	4
4	4	4	4	4	4	4	4	2	3	3	4	4	4	4	4	4	4	4	3	2	4	3	4	3	4
4	4	4	4	4	4	4	4	4	3	2	4	4	4	3	4	4	3	4	4	2	4	3	4	2	4
5	5	5	5	5	5	5	5	2	4	4	5	4	4	2	4	4	4	4	4	2	2	4	3	2	5
5	5	5	4	5	5	4	4	3	4	4	4	2	4	2	4	5	4	4	4	2	2	4	4	4	5
5	5	5	5	5	5	4	4	3	4	4	4	4	4	2	4	5	4	4	4	2	4	4	4	2	5
4	5	5	5	5	5	1	5	2	5	5	5	4	4	1	5	5	4	5	4	2	2	4	2	1	5
4	4	4	5	4	4	4	4	4	4	5	5	5	5	1	4	4	4	4	4	2	5	4	4	2	4
4	4	4	4	4	4	4	4	3	4	5	5	2	5	2	5	5	4	4	4	2	2	4	2	1	5
5	5	5	4	5	5	4	4	3	4	4	4	2	4	2	4	5	4	4	4	2	2	4	4	4	5
5	4	5	5	4	4	4	4	4	2	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	4
5	4	4	4	5	4	2	2	2	4	5	5	4	4	1	4	4	2	5	5	5	1	1	4	1	5
5	5	5	5	5	5	4	4	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	1	5	2	4	1	5
5	4	4	4	4	5	4	4	4	2	3	4	5	5	2	4	4	4	5	4	2	4	4	4	2	4
5	5	5	4	4	4	4	4	4	2	3	4	4	4	2	4	4	4	4	4	2	4	3	4	3	4
5	5	5	4	4	4	5	4	4	2	4	5	4	5	4	4	4	3	4	3	1	4	3	4	2	5
5	5	5	5	4	5	2	4	4	4	4	5	4	5	2	5	5	4	4	4	2	4	4	4	1	5
5	5	5	5	4	5	2	4	4	4	4	5	4	5	2	5	5	4	4	4	2	4	4	4	1	5
5	5	5	4	4	4	5	4	4	2	4	5	4	5	4	4	3	4	3	1	4	3	4	2	5	
4	4	4	4	4	4	3	4	3	4	4	4	3	4	4	4	3	3	4	2	4	3	4	2	4	
5	5	5	5	5	5	4	5	2	4	4	4	5	5	2	4	5	1	5	5	2	2	2	4	2	4
4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4	2	4	4	4	2	4

KA3	KA4	KA5	KA6
4	4	4	4
4	4	4	3
5	4	4	4
4	4	4	5
4	4	4	4
4	4	4	4
4	4	4	4
4	4	4	5
3	4	4	5
4	4	4	4
4	4	3	4
4	4	3	4
5	5	5	5
5	5	5	5
5	5	5	5
5	5	4	5
4	4	5	5
5	5	5	5
5	5	5	5
4	4	2	4
4	4	4	4
5	5	5	5
4	4	3	4
4	4	3	4
5	5	3	5
5	5	4	4
5	5	4	4
5	5	3	5
4	4	4	4
4	4	4	4
4	4	4	4