

**TESIS**

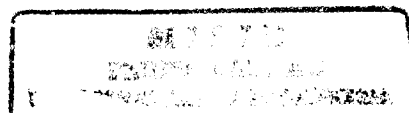
**ANALISIS PENGARUH *INDEPENDENCE IN FACT*,  
*INDEPENDENCE IN APPEARANCE* DAN *INDEPENDENCE IN  
COMPETENCE* TERHADAP KUALITAS AUDIT PADA KAP  
DI SURABAYA**



LENNY RACHMAWATI

**PROGRAM PASCA SARJANA  
UNIVERSITAS AIRLANGGA  
SURABAYA**

**2006**



**TESIS**

**ANALISIS PENGARUH *INDEPENDENCE IN FACT*,  
*INDEPENDENCE IN APPEARANCE* DAN *INDEPENDENCE IN  
COMPETENCE* TERHADAP KUALITAS AUDIT PADA KAP DI  
SURABAYA**

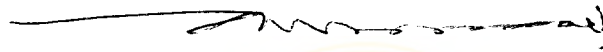
**LENNY RACHMAWATI**

**090415375 M**

**PROGRAM PASCA SARJANA  
UNIVERSITAS AIRLANGGA  
SURABAYA  
2006**

TESIS INI TELAH DISETUJUI  
TANGGAL 5 SEPTEMBER 2006

Oleh  
Pembimbing Ketua



Prof. Dr. Arsono Laksmana, SE, Ak  
NIP. 130 783 542

Mengetahui

Ketua Program Studi Magister Akuntansi  
Program Pascasarjana Universitas Airlangga



Drs. Tjiptohadi Sawarjuwono, M.Ec., Ph.D., Ak  
NIP. 131 123 695

Telah diuji pada

Tanggal 5 September 2006

**PANITIA PENGUJI TESIS**

**Ketua** : Drs. Basuki, M.com (HONS)., Ph.D., Ak

**Anggota** : 1. Prof. Dr. Arsono Laksana, Ak

2. Drs. M. Suyunus MAFIS., Ak

3. Drs. Agus Widodo M., M. Si., Ak

4. Drs. Hendarjatno, M. Si., Ak

5. Drs. Widartoyo, MM., M.Si., Ak



## UCAPAN TERIMA KASIH

Puji syukur penulis panjatkan kehadapan Allah SWT/ Tuhan Yang Maha Esa, karena berkat dan rahmatNya, maka tesis yang berjudul “Analisis Pengaruh *Independence In Fact, Independence In Appearance* dan *Independence In Competence* Terhadap Kualitas Audit Pada KAP di Surabaya” dapat diselesaikan.

Penulis mendapat banyak dukungan dan bantuan dari berbagai pihak dalam menyelesaikan tesis ini. Penulis menyampaikan ucapan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada :

1. Bapak Drs. Tjiptohadi Sawarjuwono, Ph.D, Ak. yang telah memberikan masukan dan bimbingan dalam penyusunan tesis ini.
2. Bapak Prof. Dr. Arsono Laksmana, Ak. selaku Pembimbing Ketua yang telah banyak meluangkan waktu untuk memberikan dukungan, bimbingan, dan masukan selama penyusunan tesis ini.
3. Bapak Drs. Basuki, M. Com (HONS)., Ph.D., Ak, selaku Ketua Penguji yang telah banyak meluangkan waktu untuk memberikan dukungan, bimbingan, dan masukan selama penyusunan tesis ini.
4. Bapak Suyunus, Agus Widodo, Hendrajatno, selaku dosen penguji yang telah banyak meluangkan waktu untuk memberikan kritik, saran, dukungan dan bimbingan selama penyusunan tesis ini.
5. Seluruh dosen pengajar di Program Studi Magister Akuntansi, yang telah memberikan ilmu pengetahuan dan pengalaman yang berguna dalam penyusunan tesis ini.
6. Seluruh Staf administrasi di Program Studi Magister Akuntansi : mbak Riska, mbak Ade, mbak Susi, mbak Titik, Mas Puji, Mas Dion yang telah banyak meluangkan waktu untuk semua pelayanan maksimal yang telah diberikan selama kuliah dan penyusunan tesis ini.
7. Seluruh staf Auditor, Manajer dan Partner KAP di Surabaya yang telah banyak meluangkan waktu untuk mengisi kuesioner penelitian, wawancara, dukungan, kritik dan saran selama penyusunan tesis ini.
8. Kedua Orang tua (Bapak Lutfi dan Ibu Enny) serta Adikku Irvan yang telah banyak memberikan dukungan moril, saran kritik dan materiil selama kuliah dan penyusunan tesis ini.
9. Keluarga besar di Surabaya dan Keluarga Besar di Malang yang telah banyak memberikan dukungan moril, saran kritik dan materiil selama kuliah dan penyusunan tesis ini.
10. Temanku, sahabatku dan saudaraku yang Istimewa Ulik, Dwina, Lita, Ica, Rani, Desy, Martha, Linda, Gathan, Melisa, Yeli, Endang, Rima, Titin, Yani (IMAN 2005) yang telah banyak memberikan dukungan moril, saran kritik dan materiil selama kuliah dan penyusunan tesis ini.
11. Teman-temanku di Program Magister Akuntansi Angkatan 2004 dan 2003 : Agung, Bu Ani, Pak Made, Pak Munthu, Mbak Joice, Mbak Rini, Mbak Susi, Mbak Nieke, Mbak Santi, Mbak Nur, Bu Lisa, Mbak Lina, Sugiharto, Mas Udin, Mbak Dora, Mbak Eni, Pak Rony, Farid, Mbak Reni, Mbak Elok, Pak Haryanto,

Pak Krisna, Mbak Nanik, yang telah banyak memberikan dukungan moril, saran kritik dan materiil selama kuliah dan penyusunan tesis ini.

12. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu, yang telah memberikan dukungan moril dan materiil selama kuliah dan penyusunan tesis ini.

Penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan, karena keterbatasan penguasaan materi, metodologi dan pengalaman meneliti yang peneliti miliki. Penulis berharap agar tesis ini dapat bermanfaat bagi berbagai pihak yang berkepentingan.

Surabaya, 5 September 2006

Penulis,

Lenny Rachmawati



## RINGKASAN

### **Analisis Pengaruh *Independence In Fact*, *Independence In Appearance*, dan *Independence In Competence* Terhadap Kualitas Audit Pada KAP Di Surabaya**

Independensi seorang auditor dalam melaksanakan *financial audit* sangat dibutuhkan oleh para pengguna informasi untuk kepentingan pengambilan keputusan. Baik pengguna internal seperti pihak manajemen perusahaan, para pejabat dalam perusahaan, dan para pengambil keputusan yang lain maupun pengguna eksternal (yang mempunyai kepentingan langsung) seperti para investor dan kreditur, baik yang potensial maupun yang ada saat ini serta pengguna eksternal (yang tidak mempunyai kepentingan langsung) seperti pihak pajak, lembaga-lembaga pemerintah, pelanggan, serikat buruh dan pihak perencana ekonomi.

Auditor yang independen adalah auditor yang tidak terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam penugasan.

Dalam menciptakan layanan yang handal terutama atas audit yang dihasilkan dibutuhkan independensi, Obyektivitas dan Ketidakberpihakan auditor dari entitas yang diperiksa dan dari kepentingan pihak-pihak lainnya atau dengan kata lain auditor dituntut untuk bersikap mental independen, baik dalam kenyataan (*in fact*), penampilan (*in appearance*) maupun dalam keahlian (*competence*). Akan tetapi secara khusus di Indonesia penelitian empirik yang secara langsung menyelidiki pengaruh tiga aspek independensi terhadap kualitas audit masih belum dilakukan, dimana kebanyakan penelitian masih bersifat eksploratif.

Berdasarkan gambaran tersebut maka penelitian ini bertujuan untuk menyelidiki signifikansi pengaruh *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence* secara bersama-sama maupun parsial terhadap kualitas audit dengan mengambil objek KAP di Surabaya.

Pengambilan sampel *non random sampling* dengan metode *convenience sampling* digunakan pada penelitian ini untuk mengumpulkan data dari responden yang merupakan manajer, partner dan staff auditor dari KAP di Surabaya, dengan metode pengumpulan data menggunakan kuisisioner yang disebar melalui surat. Analisis statistik regresi linier berganda dengan uji F dan uji t digunakan pada penelitian ini untuk menguji pengaruh baik secara bersama-sama maupun secara parsial, yang disertai dengan uji kualitas data dan uji asumsi klasik sebagai bagian dari asumsi yang dibutuhkan dalam analisis regresi linier berganda.

Total seratus enam puluh responden yang layak dikumpulkan dan dianalisa dalam penelitian ini dengan tingkat pengembalian sebesar 66.2 %, dari komposisi responden yang dikumpulkan adalah 61.3 % pria sedangkan wanita 38.8 %. Kemudian berdasarkan jabatan auditor yang dijadikan responden, maka akan diperoleh 21.3 % adalah manajer, 17.9 % adalah Partner kantor KAP dan terakhir 66.3 % adalah staff auditor.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi auditor yang terdiri dari aspek *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in*

*competence* secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit KAP di Surabaya dengan signifikansi ( $p: 0,000 < 0,05$ ), sedangkan secara parsial *Independence in fact* atau independensi dalam kenyataan mempunyai hubungan positif, berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas audit KAP di Surabaya ( $p: 0,465 > 0,05$ ), dengan kontribusi pengaruh hanya sebesar 0,3 persen, kedua *Independence in appearance* atau independensi dalam penampilan mempunyai hubungan positif, serta berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit KAP di Surabaya ( $p = 0,013 < 0,05$ ) dengan kontribusi pengaruh sebesar 3,9 persen dan terakhir *Independence in competency* atau independensi dalam keahlian mempunyai hubungan positif, serta berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit KAP di Surabaya ( $p = 0,000 < 0,05$ ) dengan kontribusi pengaruh sebesar 11,8 persen.





## SUMMARY

### **Analysis effects of independence in fact, independence in appearance, and independence in competence on Audit quality in KAP Surabaya**

Auditor rulings on independence when performing *financial audit* is the critical component for information user in order to making important decision. High-quality audits enhance the reliability of the financial reporting process by not only internal financial information users such as firm management, firm board commission, and other decision maker but also from externals both have direct relationship or indirect relationship. Externals financial information users have direct relationship with company such as potential investors and creditors, or externals information users have indirect relationship such as government, consumer, labor union and economic planner.

Independent auditor the language and its usage, taken literally, mean not influence and under influencing from many source of power outside auditor him self in judging evidences in investigating periods or has no prejudices other than a partiality toward the truth.

In order to providing assurance service especially for high quality audit output independence, objectivity and fairness from entity are fundamental factor this mean auditor should have independent mental attitude, which are independent in fact, in appearance and in competence. Recent research about auditor independence especially in Indonesia is not yet directly relating this aspect to audit quality, this paper attempt extends this research by investigating direct effect, while many study is still in explorative stage.

Base on assumed by previous contributions dedicated to the analysis of the impact of auditor independence, this study objective are investigate how the three aspects of auditor independence include independence in fact, independence in appearance and independence in competence affect audit quality in both simultaneously and partially using local public accountant office in Surabaya as the subjects.

Non-random sampling with convenience sampling method applying for this study to gathered data from respondent, subject are manager, partner and staff auditor from local KAP in Surabaya, with mail questioners as data collection method. Multiple statistic linear regression with F and t test used to test the hypothesis in both simultaneously and partially, adding with data quality and classic assumption test, as formal procedure in linear regression.

Hundred and sixties available and useable cases were obtained and using to further analysis with the 66.2 % response rate, with the composition bit more half (61.3 %) are man and 38.8 % are women, and the majority is staff auditor (66.3 %), followed by manager (21.3 %) and partner (17.9 %).

The result show auditor independence consist of Independence in fact, Independence in appearance, and Independence in competence significantly affect audit quality simultaneously with significance rate ( $p: 0,000 < 0,05$ ), partially Independence in fact has no significant direct effect to audit quality ( $p: 0.465 > 0,05$ ),

with contribution effect 0.3 percent, second Independence in appearance found has direct significant positive effect on audit quality with contribution effect 3.9 percent and Independence in competence found has direct significant positive effect on audit quality with contribution effect 11.8 percent.

Moreover this study has several limitations that are; first small number of sample and small representation of KAP in Surabaya, second this study only testing audit quality measuring from internal auditor work point of view, which is still in explorative study and little bit low on internal consistency.

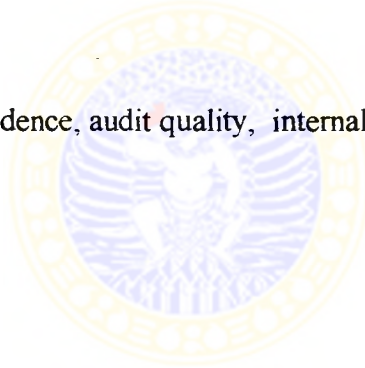


## ABSTRACT

### **Analysis effects of independence in fact, independence in appearance, and independence in competence on Audit quality in KAP Surabaya**

The purpose of independence is to contribute to a quality audit, and the purpose of a quality audit is to improve the reliability of decision-making information and thereby contribute to effective capital markets. This research investigate the how the three aspects of auditor independence include independence in fact, independence in appearance and independence in competence affect audit quality in both simultaneously and partially. Recent research about auditor independence especially in Indonesia is not yet directly relating this aspect to audit quality, this paper extends this research by investigating direct effect. Data were gathered from one hundred and sixties subject from local public accountants office in Surabaya via mail questioners, subjects are manager, partner and auditor staff. The results show that simultaneously three aspect of auditor independence has significant effect on audit quality, partially independence in appearance and independence in competence has a direct effect on audit quality but contrary to my hypothesis independence in fact did not. Moreover both appearance and competence found has positive effect.

Keywords : Auditor independence, audit quality, internal work audit quality.



## ABSTRAK

### ***Analisis Pengaruh Independence In Fact, Independence In Appearance, And Independence In Competence Terhadap Kualitas Audit Pada KAP Di Surabaya***

Tujuan adanya independensi adalah untuk memberikan kontribusi terhadap kualitas audit, tujuan audit yang berkualitas adalah untuk meningkatkan keandalan informasi pengambilan keputusan sekaligus berkontribusi terhadap pasar modal yang efektif. Penelitian ini bertujuan menyelidiki bagaimana tiga aspek independensi akuntan yang meliputi independence in fact, independence in appearance and independence in competence mempengaruhi kualitas audit secara bersama-sama maupun individual. Penelitian sebelumnya tentang independensi auditor khususnya di Indonesia masih belum secara langsung menghubungkan aspek ini dengan kualitas audit, untuk itu penelitian ini memperluas riset tersebut dengan menginvestigasi pengaruh langsung. Data dikumpulkan dari seratus enam puluh responden yang merupakan manajer, partner dan staff auditor dari kantor akuntan publik lokal di Surabaya melalui kuisisioner yang disebar dengan surat. Hasil penelitian menunjukkan secara bersama-sama tiga aspek independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, dan secara individual independence in appearance and independence in competence ditemukan memiliki pengaruh langsung akan tetapi berbeda dengan hipotesa independence in fact berpengaruh tidak signifikan. Lebih jauh independensi penampilan dan independensi keahlian ditemukan memiliki pengaruh positif.

Keywords : Auditor independence, audit quality, internal work audit quality.

## DAFTAR ISI

Sampul Depan .....	i
Sampul Dalam .....	ii
Prasyarat Gelar .....	iii
Persetujuan .....	iv
Penetapan Panitia Penguji .....	v
Ucapan Terima Kasih .....	vi
Ringkasan .....	viii
Summary .....	x
Abstract .....	xii
Abstrak .....	xiii
Daftar Isi .....	xiv
Daftar Tabel .....	xviii
Daftar Gambar .....	xix
Daftar Lampiran.....	xx
<b>BAB I PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang Masalah .....	1
1.2 Rumusan Masalah .....	5
1.3 Tujuan Penelitian .....	5
1.4 Manfaat Penelitian .....	5
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA .....</b>	<b>7</b>
2.1 Penelitian Terdahulu .....	7
2.1.1 Penelitian Favere & Marchesy (2000) .....	7
2.1.2 Penelitian Supriyati, Nurmala & Wilopo (2002) .....	8
2.1.3 Penelitian Widagdo, Lesmana dan Irwandi (2002) .....	8
2.1.4 Penelitian Sekar (2003) .....	9
2.1.5 Penelitian Hendarjatno & Rahardjo (2003) .....	9
2.1.6 Penelitian Marini & Simon (2004).....	10
2.2 Landasan Teori .....	11

2.2.1 Pengertian Independensi Auditor .....	11
2.2.2 Implementasi Independensi Auditor Selama Ini .....	14
2.2.3 Pengaruh Independensi Auditor.....	21
2.2.4 Aspek-Aspek Dalam Independensi Auditor.....	24
2.2.5 Pengertian Kualitas Audit ... ..	28
2.2.6 Pengertian Dari Outright Audit Failure.....	29
2.2.7 Biaya Auditing .....	33
2.2.8 Audit Report Research .....	34
2.2.9 False Negatives And False Positives Dalam Pelaporan Hasil Audit .....	35
2.2.10 Perkembangan Kualitas Audit .....	36
2.2.11 Atribut Kualitas Audit.....	37
2.2.12 Pentingnya Kualitas Audit .....	39
2.2.13 Pengukuran Kualitas Audit .....	41
2.2.14 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit .....	44
<b>BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS PENELITIAN ....</b>	<b>46</b>
3.1 Kerangka Konseptual .....	46
3.2 Hipotesis Penelitian .....	48
<b>BAB IV METODE PENELITIAN .....</b>	<b>49</b>
4.1 Rancangan Penelitian .....	49
4.2 Populasi Dan Teknik Pengambilan Sampel .....	49
4.3 Variabel-Variabel Penelitian .....	50
4.3.1 Identifikasi Variabel-Variabel Penelitian .....	50
4.3.1.1 Independent Variabel .....	50
4.3.1.2 Dependent Variabel .....	51
4.3.2 Definisi Operasional Variabel Penelitian .....	51
4.4 Jenis Dan Sumber Data .....	54
4.5 Metode Pengumpulan Data .....	54
4.6 Analisis Data .....	55

4.6.1 Analisis Deskriptif .....	55
4.6.2 Uji Kualitas Data .....	55
4.6.2.1 Uji Validitas .....	55
4.6.2.2 Uji Reliabilitas .....	56
4.6.3 Uji Asumsi Klasik .....	57
4.6.3.1 Uji Normalitas .....	57
4.6.3.2 Uji Multikolonieritas .....	57
4.6.3.3 Uji Autokorelasi .....	58
4.6.3.4 Uji Heteroskedastisitas .....	59
4.6.4 Analisis Statistik .....	60
4.6.4.1 Melakukan Uji F .....	61
4.6.4.2 Melakukan Uji t (Uji Parsial).....	62
<b>BAB V HASIL DAN ANALISIS PENELITIAN .....</b>	<b>65</b>
5.1 Data Penelitian .....	65
5.1.1 Karakteristik Responden .....	66
5.2 Analisis Dan Hasil Penelitian .....	67
5.2.1 Analisis Deskriptif .....	67
5.2.1.1 Analisis Tanggapan Responden Terhadap Seluruh Variabel Berdasarkan Nilai Rata-Rata .....	67
5.2.1.2 Analisis Tanggapam Responden Terhadap Variabel Independence In Fact .....	68
5.2.1.3 Analisis Tanggapan Responden Terhadap Variabel Independence In Appearance .....	69
5.2.1.4 Analisis Tanggapan Responden Terhadap Variabel Independence In Competence .....	71
5.2.1.5 Analisis Tanggapan Responden Terhadap Variabel Kualitas Audit .....	72
5.2.2 Uji Kualitas Data .....	73
5.2.2.1 Uji Validitas Dan Reliabilitas Data .....	73
5.2.3 Pengujian Hipotesis .....	77

5.2.3.1 Analisis Regresi Linier Berganda .....	77
5.2.3.2 Koefisien Determinasi .....	79
5.2.3.3 Uji Serempak (Uji F) .....	79
5.2.3.4 Uji Parsial (Uji t) .....	80
BAB VI PEMBAHASAN .....	82
6.1 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit .....	82
6.1.1 Pengaruh Independence In Fact Terhadap Kualitas Audit .....	83
6.1.2 Pengaruh Independence In Appearance Terhadap Kualitas Audit .....	85
6.1.3 Pengaruh Independence In Competence Terhadap Kualitas Audit .....	86
BAB VII KESIMPULAN .....	89
7.1 Simpulan Umum .....	89
7.2 Simpulan Khusus .....	89
7.3 Keterbatasan Penelitian .....	91
7.4 Saran .....	92
DAFTAR PUSTAKA .....	93
LAMPIRAN	



## DAFTAR TABEL

		Halaman
Tabel 5.1	: Karakteristik Responden .....	66
Tabel 5.2	: Kategori Mean Dari Variabel Bebas Dan Tergantung .....	68
Tabel 5.3	: Tanggapan Responden Terhadap Independence In Fact .....	68
Tabel 5.4	: Tanggapan Responden Terhadap Independence In Appearance .....	70
Tabel 5.5	: Tanggapan Responden Terhadap Independence In Competence .....	71
Tabel 5.6	: Tanggapan Responden Terhadap Kualitas Audit .....	72
Tabel 5.6a	: Hasil Uji Validitas .....	73
Tabel 5.6b	: Hasil Uji Reliabilitas Sampel Penelitian .....	74
Tabel 5.7	: Hasil Uji Normalitas Model Penelitian .....	75
Tabel 5.8	: Hasil Uji Multikolenieritas .....	75
Tabel 5.9	: Hasil Uji Autokorelasi .....	76
Tabel 5.10	: Hasil Uji Heteroskedastisitas .....	77
Tabel 5.11	: Uji Regresi Linier Berganda .....	78
Tabel 5.12	: Hasil Analisis Uji T Dan Koefisien Parsial .....	80

## DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 3.1 : Model Analisis Pengaruh Independence In Fact, Independence In Appearance, Dan Independence In Competence Terhadap Kualitas Audit .....	47
Gambar 4.1 : Daerah Penerimaan Dan Penolakan $H_0$ Uji F .....	61
Gambar 4.2 : Daerah Penerimaan Dan Penolakan $H_0$ Uji t .....	63



## **DAFTAR LAMPIRAN**

Lampiran 1 : Kuesioner

Lampiran 2 : Data Awal Kuesioner Dan Data Siap Dioleh

Lampiran 3 : Lampiran Validitas Dan Reliabilitas Sampel

Lampiran 4 : Lampiran Deskriptif

Lampiran 5 : Regresi Linier Berganda (Uji T Dan Uji F)



# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1 Latar Belakang Masalah**

Independensi auditor merupakan salah satu unsur fundamental yang harus dimiliki oleh akuntan publik dalam melakukan asersi terhadap suatu entitas tertentu, karena disini auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor diwajibkan untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan auditor, seperti calon-calon pemilik dan kreditur. Independensi menurut Mulyadi (2002 : 49) berarti bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada pihak lain, sehingga auditor yang independen adalah auditor yang tidak terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam penugasan.

Integritas merupakan inti dari Kode Etik. Para auditor mempunyai kewajiban untuk mempertahankan standar perilaku yang tinggi seperti kejujuran dan keterusterangan dalam setiap tugas dan dalam hubungannya dengan para pegawai instansi yang diperiksa. Untuk dapat mempertahankan keyakinan masyarakat, perilaku para auditor harus bebas dari kecurigaan dan cacat cela. Integritas dapat diukur dalam arti apakah sesuatu itu benar dan tepat. Integritas mengharuskan para auditor memahami bentuk dan semangat tugas pemeriksaan serta standard etika yang ada. Integritas juga mengharuskan auditor untuk memahami prinsip-prinsip independensi dan obyektivitas, mempertahankan

perilaku professional yang tidak tercela, membuat keputusan dengan mempertimbangkan kepentingan masyarakat dan menerapkan kejujuran dalam melaksanakan tugas.

Berdasarkan SPAP Seksi 220.2 paragraf 04 mengungkapkan bahwa independensi akuntan publik dalam hal ini tidak berarti seperti sikap penuntut dalam perkara pengadilan, namun lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim. Dengan demikian ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun. Untuk menjadi pihak yang mampu menilai secara independen akuntan publik harus memiliki kebebasan dalam hal fakta yang sedang diasersi dalam hal ini independensi dalam kenyataan (*Independence in fact*), tidak memiliki hubungan baik usaha maupun pribadi dengan klien dalam proses audit (*Independence in appearance*), serta yang paling utama adalah penilai tersebut harus memiliki keahlian teknis dalam hal pekerjaan penilaian (*Independence in competence*).

Tujuan adanya independensi adalah untuk memberikan kontribusi terhadap kualitas audit, dimana tujuan audit yang berkualitas adalah untuk meningkatkan keandalan informasi pengambilan keputusan dan sekaligus berkontribusi terhadap pasar modal yang efektif (Elliott dan Jacobson : 1998).

Salah satu dampak nyata dari independensi auditor khususnya akuntan publik sebagai penilai independen, adalah *cost of capital* yang akan ditanggung oleh perusahaan yang menjadi klien akuntan publik (Elliott dan Jacobson : 1998). Reputasi akuntan publik yang mencerminkan *cost of capital* yang tinggi, yaitu entitas akuntan publik yang kehilangan kredibilitas di pasar akan memberikan

efek negatif terhadap hal-hal seperti harga saham, kredibilitas perusahaan dan resiko-resiko eksternal yang harus ditanggung oleh perusahaan.

Pandangan tersebut juga sejalan dengan beberapa pandangan tentang alasan mengapa independensi harus dipertahankan dalam setiap penugasan KAP:

1. Menurut Taylor dan Glezen (2001 : 24-25) bahwa akuntan publik dalam penugasannya mempunyai kewajiban ganda. Selain kepada klien yang meminta jasa penugasan, ternyata secara tidak langsung akuntan publik juga berkewajiban kepada pihak ketiga sebagai pemilik sebagian modal yang dioperasikan oleh klien, seperti pemilik saham, lembaga keuangan, pemerintahan dan masyarakat, yaitu untuk memberikan informasi secara benar. Sehingga jika terjadi hubungan yang tidak sehat antara klien dan KAP yang menunjukkan adanya kerusakan independensi maka akan mempengaruhi penilaian pihak ketiga kepada KAP dan akibatnya jasa akuntan publik kemungkinan akan kehilangan kepercayaan.
2. Menurut Hartadi (2000 : 81) karena adanya lingkup profesi yang *competitive* (bersaing) antara kantor akuntan yang ada. Persaingan untuk menjaga kelangsungan hidup menuntut kantor akuntan untuk benar-benar memperhatikan risiko independensi. Jika tidak, akuntan publik dapat terjebak pada pelanggaran kode etik dan apabila diketahui pihak ketiga maka akan merugikan KAP sendiri. Karena kelangsungan hidup KAP tergantung pada kepercayaan semua pihak.

Dari sudut pandang kualitas output audit, pada hakekatnya Investor tidak mengalami kerugian langsung akibat adanya kesalahan audit yang dibuat dari akuntan publik yang tidak independen, karena pada beberapa kasus pihak internal

perusahaan tidak bergantung pada laporan audit auditor tersebut. Pihak yang mengalami kerugian pada pada situasi ini adalah akuntan publik, yang kehilangan kredibilitas di masyarakat dan akan menghancurkan usaha mereka. Karena perusahaan klien tidak akan menggunakan auditor yang reputasi mereka mencerminkan *cost of capital* yang tinggi. Hal ini jelas karena seperti yang telah diungkapkan pada bagian sebelumnya adanya reputasi buruk dari akuntan publik yang dipilih akan memberikan pengaruh negatif terhadap harga saham akibat adanya persepsi buruk dari pasar.

Berdasarkan gambaran tersebut jelas bahwa independensi akuntan dan kualitas audit saling berhubungan, dan pihak akuntan publik adalah pihak yang akan mengalami dampak langsung dari adanya ketimpangan independensi mereka, jika dilihat dari kualitas output audit yang mereka hasilkan. Akan tetapi bagaimana tiga aspek independensi akuntan publik yaitu independensi dalam kenyataan, independensi dalam penampilan dan keahlian berkontribusi terhadap kualitas audit masih menjadi bahan riset yang menarik. Apalagi penelitian sebelumnya tentang independensi auditor khususnya di Indonesia masih belum secara langsung menghubungkan aspek ini dengan kualitas audit, untuk itu penelitian ini memperluas riset tersebut dengan menginvestigasi pengaruh langsung.

Berdasarkan argumentasi yang telah diungkapkan pada bagian awal, maka dalam penelitian ini akan membahas pengaruh variabel independensi auditor terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya dengan mengambil sudut pandang independensi dari akuntan publik itu sendiri sebagai tolak ukur kualitas audit.

## 1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas, maka rumusan masalah penelitian ini adalah :

1. Apakah *Independence in fact*, *Independence in appearance* dan, *Independence in competence* secara bersama-sama memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya ?.
- 2.a Apakah *Independence in fact*, secara parsial memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya ?.
- 2.b Apakah *Independence in appearance*, secara parsial memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya?.
- 2.c Apakah *Independence in competence* secara parsial memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya ?.

## 1.3 Tujuan Penelitian

Adapun tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui pengaruh antara independensi dalam kenyataan (*independence in fact*), independensi dalam penampilan (*independence in appearance*), independensi dalam kompetensi (*independence in competence*) terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya.

## 1.4 Manfaat Penelitian

Manfaat penelitian ini adalah :

1. Diperolehnya pemahaman tentang faktor-faktor yang mempengaruhi independensi seorang auditor dan pengaruhnya terhadap kualitas audit di beberapa KAP di Surabaya.



2. Secara teoritis, penelitian ini diharapkan memberikan suatu kontribusi bagi khasanah ilmu pengetahuan, khususnya bagi auditor agar memperhatikan masalah independensi yang berpengaruh terhadap kualitas audit sehingga pada akhirnya akan menciptakan independensi penugasan audit yang handal.



## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Penelitian Terdahulu**

Secara teoritis pelaksanaan penelitian mengacu pada beberapa hasil penelitian, seperti Favere dan Marchesy (2000); Supriyati, Nurmala & Wilopo (2002); Widagdo, Lesmana dan Irwandi (2002); Sekar (2003); Hendarjatno dan Rahardjo (2003); Marini dan Simon (2004).

##### **2.1.1 Penelitian Favere & Marchesy (2000)**

Penelitian Favere dan Marchesy (2000) dengan judul “*Audit Quality in ASEAN*”. Penelitian ini menyimpulkan bahwa terdapat situasi dan kondisi yang berbeda di negara-negara ASEAN yang menyebabkan munculnya kualitas audit yang berbeda-beda di setiap negara.

Persamaan penelitian Favere & Marchesy (2000) dengan penelitian yang akan dilaksanakan adalah terletak pada variabel bebas yang diteliti yakni kualitas audit.

Perbedaan dengan penelitian ini adalah pada penelitian Favere & Marchesy (2000) hanya membahas kualitas audit di beberapa negara ASEAN sedangkan pada penelitian ini membahas pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit.

### **2.1.2 Penelitian Supriyati, Nurmala & Wilopo (2002)**

Penelitian Supriyati, Nurmala & Wilopo (2002) dengan judul “Analisis Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik Di Surabaya”. Penelitian ini menyimpulkan bahwa ada 7 faktor yang mempengaruhi independensi auditor di Surabaya yaitu faktor hubungan bisnis, hubungan keluarga dan pribadi, kecakapan profesional, kebebasan, kenyataan, pengungkapan informasi dan kejujuran.

Persamaan penelitian Supriyati, Nurmala & Wilopo (2002) dengan penelitian yang akan dilaksanakan adalah terletak pada variabel yang diteliti yakni kualitas audit (independensi auditor).

Perbedaan dengan penelitian ini adalah pada penelitian Supriyati, Nurmala & Wilopo (2002) membahas faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor sedangkan pada penelitian ini membahas pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit.

### **2.1.3 Penelitian Widagdo, Lesmana dan Irwandi (2002)**

Penelitian Widagdo, Lesmana dan Irwandi (2002) dengan judul “Analisis Pengaruh Atribut-Atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien”. Penelitian ini menyimpulkan bahwa tidak sepenuhnya terdapat pengaruh antara atribut-atribut kualitas audit terhadap kepuasan klien.

Persamaan penelitian Widagdo, Lesmana dan Irwandi (2002) dengan penelitian yang akan dilaksanakan adalah terletak pada variabel yang diteliti yakni kualitas audit.

Perbedaan dengan penelitian ini adalah pada penelitian Widagdo, Lesmana dan Irwandi (2002) membahas pengaruh atribut-atribut kualitas audit terhadap kepuasan klien sedangkan pada penelitian ini membahas pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya.

#### **2.1.4 Penelitian Sekar (2003)**

Penelitian Sekar (2003) dengan judul “Analisis Pengaruh Independensi, Kualias Audit, Serta Mekanisme *Corporate Governance* Terhadap Integritas Laporan Keuangan”. Penelitian ini menyimpulkan spesialisasi industri auditor sebagai proksi lain kualitas audit berpengaruh terhadap integritas laporan keuangan yang diukur dengan skor konservatisme.

Persamaan penelitian Sekar (2003) dengan penelitian yang akan dilaksanakan adalah terletak pada variabel bebas yang diteliti adalah independensi auditor sebagai salah satu kualitas audit yang perlu diperhatikan.

Perbedaan dengan penelitian ini adalah pada penelitian Sekar (2003) membahas pengaruh independensi auditor (kualitas audit) terhadap integritas laporan keuangan sedangkan pada penelitian ini membahas pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit.

#### **2.1.5 Penelitian Hendarjatno & Rahardjo (2003)**

Penelitian Hendarjatno & Rahardjo (2003) dengan judul “Persepsi Masyarakat Perbankan Di Surabaya Terhadap Integritas, Obyektivitas Dan Independensi Akuntan Publik”. Penelitian ini menyimpulkan bahwa faktor integrita dan obyektivitas telah dipenuhi oleh akuntan publik sedangkan faktor

independensi diragukan pelaksanaannya, antara lain disebabkan adanya anggapan bahwa akuntan publik cenderung bertindak apapun untuk mempertahankan kliennya dalam lingkungan persaingan yang ketat.

Persamaan penelitian Hendarjatno & Rahardjo (2003) dengan penelitian yang akan dilaksanakan adalah terletak pada variabel yang diteliti yakni independensi auditor.

Perbedaan dengan penelitian ini adalah pada penelitian Hendarjatno & Rahardjo (2003) membahas integritas, obyektivitas dan independensi akuntan publik sedangkan pada penelitian ini hanya membahas variabel independensi auditor kaitannya dengan kualitas audit pada KAP di Surabaya.

#### **2.1.6 Penelitian Marini & Simon (2004)**

Penelitian Marini & Simon (2004) dengan judul “Pengaruh Kualitas Audit, Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik Di Indonesia”. Penelitian ini menyimpulkan bahwa terdapat hubungan yang kuat antara variabel kepuasan klien KAP dengan variabel pergantian auditor dan variabel kualitas audit.

Persamaan penelitian Marini & Simon (2004) dengan penelitian yang akan dilaksanakan adalah terletak pada variabel yang diteliti yakni kualitas audit dan independensi auditor.

Perbedaan dengan penelitian ini adalah pada penelitian Marini & Simon (2004) membahas pengaruh kualitas audit pada umumnya terhadap kepuasan klien sedangkan pada penelitian ini membahas pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya.

## 2.2 Landasan Teori

### 2.2.1 Pengertian Independensi Auditor

*Independence* berasal dari kata sifat *independent* yang menurut Arens dan Beasley (2005:154) dalam *The American Heritage Dictionary of The English Language* berarti bebas dari pengaruh, arahan atau bimbingan atau kendali dari orang atau pihak lain, percaya pada diri sendiri, tidak tergantung dan tidak menggabungkan diri, serta tidak berada dibawah kendali pihak lain. Arens dan Beasley (2005:156) menyatakan independensi merupakan tujuan yang harus selalu diupayakan, dan itu dapat dicapai sampai tingkat tertentu, misalnya sekalipun auditor dibayar oleh klien, ia harus tetap memiliki kebebasan yang cukup untuk melakukan audit yang handal. Sedangkan Arens dan Beasley (2005:267) menyatakan arti independensi sebagai kondisi keterbukaan (*open minded*) netral dan tidak bisa, untuk atau terhadap pihak lain. Sikap independensi berarti mampu bertindak jujur dan obyektif, baik dalam kenyataan dan dalam penampilan. Holmes dan Burns (1990) menyatakan bahwa independensi ditafsirkan sebagai bebas dari bujukan, pengaruh atau pengendalian klien atau dari siapapun juga yang mempunyai kepentingan dengan audit. Pernyataan Etika Profesi No 1, menyatakan independensi adalah suatu sikap yang diharapkan dari seseorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektivitas.

Berbagai definisi mengenai independensi telah disampaikan oleh para ahli dapat disimpulkan sebagai berikut: (1) Independensi merupakan syarat yang sangat penting bagi profesi akuntan publik untuk menilai kewajaran informasi

akuntansi yang disajikan oleh manajemen kepada pemakai laporan keuangan, (2) Independensi diperlukan oleh akuntan publik untuk memperoleh kepercayaan dari klien dan masyarakat, khususnya para pemakai laporan keuangan, dan (3) Independensi diperlukan agar dapat menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan manajemen.

Kebutuhan akan seorang auditor independen menurut Hendarjatno dan Rahardjo (2003:115) disebabkan oleh beberapa hal, yakni: (a) konflik kepentingan, (b) konsekuensi, (c) kompleksitas, dan (d) keterbatasan akses. Hal-hal ini dapat menimbulkan resiko kemungkinan kesalahan, ketidaklengkapan, dan bias dalam laporan keuangan. Namun demikian, masih terdapat isu yang berkembang di masyarakat usaha, sehubungan dengan profesi akuntan publik antara lain: anggapan bahwa opini yang dikeluarkan oleh akuntan publik dapat diperjualbelikan, bahwa audit oleh pihak independen sebenarnya dilakukan hanya untuk memenuhi ketentuan yang berlaku, bahwa kompetensi auditor yang diterjunkan di lapangan dipertanyakan keandalannya. Dengan demikian masyarakat usaha masih sering mempertanyakan tentang aspek integritas, obyektivitas, dan independensi seorang akuntan publik.

Sikap mental independen sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Selain itu auditor harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, disamping harus benar-benar independen,

auditor masih juga harus menimbulkan persepsi dikalangan masyarakat bahwa benar-benar independen (Mulyadi, 2002 : 25).

Independensi auditor merupakan suatu hal penting yang sudah sejak lama menjadi pembicaraan baik dikalangan praktisi, pembuat kebijakan ataupun para akademisi. Hal ini dikarenakan pendapat yang diberikan oleh auditor berkaitan dengan kepentingan pihak banyak. Namun demikian pendapat yang diberikan oleh auditor terhadap laporan keuangan suatu perusahaan tidak akan memiliki nilai apabila auditor tersebut tidak memiliki independensi oleh para pengguna laporan keuangan.

Kualitas independen yang dimiliki seorang auditor akan menambah kepercayaan masyarakat terhadap hasil laporan auditnya sehingga akan meningkatkan kepuasan klien yang menggunakan jasa KAP tersebut. Dengan meningkatnya kepuasan klien yang tidak hanya pengguna internal saja melainkan juga pengguna eksternal yang meliputi berbagai elemen masyarakat, hal ini akan meningkatkan citra KAP yang bersangkutan. Melihat kenyataan ini, dapat dikatakan bahwa independensi seorang auditor sebenarnya sangat berpengaruh terhadap kepuasan klien yang menggunakan jasa KAP tersebut.

Berkaitan dengan independensi, Mulyadi (2002:30) mengatakan bahwa AICPA memberikan prinsip-prinsip berikut sebagai panduan:

1. Auditor dan perusahaan tidak boleh tergantung dalam hal keuangan terhadap klien.
2. Auditor dan perusahaan seharusnya tidak terlibat dalam konflik kepentingan yang akan mengganggu objektivitas mereka berkenaan dengan cara-cara yang mempengaruhi laporan keuangan.



3. Auditor dan perusahaan seharusnya tidak memiliki hubungan dengan klien yang akan mengganggu objektivitas auditor.

Selain definisi yang diberikan oleh AICPA, SEC (*Securities Exchange Committe*) sebagai badan yang juga berkepentingan terhadap auditor yang independen memberikan definisi lain berkaitan dengan independensi. SEC memberikan empat prinsip dalam menentukan auditor yang independen. Prinsip-prinsip ini menyatakan bahwa independensi dapat tergantung apabila auditor : (1) memiliki konflik kepentingan dengan kliennya, (2) mengaudit pekerjaan mereka sendiri, (3) berfungsi baik sebagai manajer ataupun pekerja dari kliennya, (4) bertindak sebagai penasehat bagi kliennya.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai pihak yang mempunyai kompetensi mengatur dan mengawasi aktivitas akuntan di Indonesia juga memberikan aturan berkaitan dengan independensi, kejujuran dan objektivitas akuntan dalam melaksanakan aktivitasnya. Dimana dalam menjalankan tugasnya anggota Kantor Akuntan Publik (KAP) harus selalu mempertahankan sikap mental independen didalam memberikan jasa profesi sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam kenyataan (*in facts*) maupun dalam penampilan (*in appearance*).

### 2.2.2 Implementasi Independensi Auditor Selama Ini

Pada umumnya sekarang ini, Shafer, Ketchand and Morris (2004:213) mengatakan bahwa auditor telah banyak meninggalkan kewajibannya dalam melakukan pemeriksaan secara obyektif terhadap klien dan lebih cenderung

bersikap sebagai konsultan perusahaan yang diperiksanya. Padahal seorang auditor berkewajiban untuk memeriksa apakah pelaporan akuntansi yang telah dilakukan kliennya telah sesuai dengan undang-undang dan keadaan yang terjadi sebenarnya. Banyak kasus dihadapi jika sebuah prinsip akuntansi diterapkan ke beberapa entitas atau transaksi yang berbeda dan hal inilah yang sering diterapkan oleh perusahaan dikarenakan beberapa sebab yang sebenarnya tidak boleh dilakukan. Penerapan sistem akuntansi seperti inilah yang sebenarnya kurang diungkapkan dalam pelaporan hasil audit oleh seorang auditor dikarenakan beberapa alasan yang berbeda yang pada intinya sesuai dengan kehendak klien. Dalam keadaan seperti itu, sebenarnya diperbolehkan kepada seorang auditor untuk melakukan pemeriksaan yang menurutnya sesuai dengan standard akuntansi dan kejadian yang sebenarnya terjadi untuk mengungkapkan pelaporan yang sebenarnya namun kebanyakan memilih menerapkan perlakuan pemeriksaan yang membuat seolah-olah tidak ditemukan kesalahan dalam pelaporan akuntansi perusahaan.

DeFon, Wong dan Li (2000:167) berpendapat bahwa prinsip akuntansi alternatif sebenarnya boleh diterapkan oleh perusahaan dalam pelaporan akuntansinya dikarenakan belum ditemukannya sebuah aturan dalam standard akuntansi tentang entitas atau transaksi yang dilakukan. Namun kebanyakan perusahaan jika tidak menemukan suatu aturan yang mengatur tentang itu memaksakan penggunaan dari sebuah metode akuntansi dalam pelaporannya sehingga tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya terjadi di lapangan meskipun sesuai dengan standard akuntansi yang ada. Pada umumnya, prinsip akuntansi alternatif dapat diterapkan sepanjang memenuhi *broad objectives* dari

pelaporan keuangan suatu perusahaan seperti memenuhi persyaratan dalam mengkomunikasikan hasil pelaporan keuangan perusahaan secara optimal dan *balance* kepada pihak *user* atau pengguna (FASB 2002, *Concepts Statements* 2.11), dan yang paling penting adalah pada saat penerapan standard alternatif tersebut, pihak auditor tidak boleh memanipulasi apapun yang ditemukannya dalam pemeriksaan laporan keuangan perusahaan agar nampak seolah-olah telah sesuai dengan prinsip standard alternatif akuntansi yang dipilih.

Keadaan ekonomi yang bermacam-macam dan bervariasi banyak dihadapi oleh setiap entiti dan bagian dari perusahaan, dan tugas seorang auditor adalah memeriksa apakah pelaporan akuntansi atas masing-masing entitas yang ada di perusahaan telah sesuai dengan undang-undang dan kejadian yang sebenarnya, namun hasil penelitian terhadap beberapa KAP yang dilakukan Firth (2001:198) menunjukkan suatu bukti bahwa kebanyakan auditor berusaha membuat seolah-olah pelaporan keuangan yang dikerjakan kliennya telah sesuai dengan undang-undang GAAP meskipun sebenarnya tidak, dan apabila ditemukan adanya ketidaksesuaian dalam pelaporan tersebut maka akan langsung diperbaiki sehingga kelihatan telah sesuai dengan mekanisme yang seharusnya. Selain itu, auditor seringkali harus melaporkan hasil pemeriksaan laporan keuangan perusahaan telah sesuai dengan prinsip standard akuntansi yang ada jika ditemukan lebih dari satu prinsip akuntansi yang diterapkan dalam pelaporan keuangan perusahaan padahal sebenarnya auditor harus melaporkan setiap detail dari hasil pemeriksaan meskipun ada yang tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang ada.

Firth (2001:200) juga berpendapat bahwa resiko yang bakal diterima perusahaan klien jika ternyata didapati kesalahan dalam pelaporan akuntansinya telah membuat para auditor untuk tidak dapat melakukan penilaian secara obyektif. Kebanyakan para auditor perusahaan berusaha untuk mengurangi resiko yang bakal diterima perusahaan klien sehingga penilaian mereka lebih cenderung kearah *client advocacy*. Fraser dan Lin (2004:165) juga pernah melakukan penelitian tentang independensi auditor pada dua rezim aturan yang berbeda yakni aturan standard akuntansi Kanada dan UK. Mereka melakukan penelitian terhadap pengaruh standard audit yang berbeda terhadap sikap para auditor di lapangan terutama mengenai pendeteksian sesuatu yang janggal dalam laporan hasil audit dan pelaporan sikap klien yang illegal dalam arti kata mempengaruhi hasil audit dari pemeriksaan yang sedang berlangsung. Hasil penelitian menyebutkan bahwa terdapat lima belas faktor dari standard audit yang mempengaruhi sikap illegal klien dalam proses audit.

Keadaan seperti ini menurut DeFon, Wong and Li (2000:195) telah mengundang perhatian para praktisi keuangan dan lembaga hukum yang ada, sehingga mereka telah mengeluarkan banyak kebijakan yang berkaitan dengan sikap independensi seorang auditor. Sikap auditor USA yang cenderung mengarah kepada kepuasan klien yang tidak seharusnya menyebabkan ditambahnya sebuah aturan dalam *Sarbanes-Oxley Act of 2002* yang mengharuskan seorang auditor untuk mendiskusikan dengan dewan komite audit tentang perlakuan yang bagaimana yang seharusnya diterapkan atas pelaporan akuntansi sebuah perusahaan dengan mempertimbangkan perlakuan yang diharapkan perusahaan atas laporan akuntansinya. Dengan adanya peraturan ini memperlihatkan bahwa

seorang auditor tidak mengharuskan perusahaan kliennya untuk mengadopsi prinsip-prinsip akuntansi yang menurutnya telah sesuai dengan standard akuntansi yang ada, namun cukup menyetujui dengan perlakuan pemeriksaan bagaimanapun caranya yang akan dilakukan auditor sepanjang masih sesuai dengan standard akuntansi yang berlaku saat itu.

Penelitian yang dilakukan oleh Shafer, Ketchand and Morris (2004:215) pada intinya membahas mengenai kesediaan auditor untuk melakukan pemeriksaan akuntansi dengan cara yang sesuai dengan kehendak klien meskipun sebenarnya tidak sesuai dengan undang-undang, standard akuntansi yang ada dan keadaan yang sebenarnya terjadi di lapangan. Hasil penelitian beberapa CPA di USA mengemukakan bahwa kesediaan auditor untuk memeriksa laporan akuntansi perusahaan klien dengan perlakuan yang sesuai kehendak klien didasarkan atas beberapa hal salah satunya adalah *engagement risk* atau resiko yang bakal dihadapi perusahaan klien jika dilaporkan telah ditemukannya perlakuan atas entitas yang keliru dan pertimbangan auditor sendiri mengenai pembetulan atas pelaporan akuntansi perusahaan yang tidak terlalu berdampak pada kinerja bisnis dan usaha perusahaan itu sendiri, berdasarkan kedua hal tersebut maka banyak auditor melakukan pemeriksaan akuntansi sesuai dengan cara yang dikehendaki klien meskipun tidak sesuai dengan undang-undang, standard akuntansi dan keadaan yang sebenarnya terjadi di lapangan.

Selain itu, tujuan penelitian yang dilakukan oleh Fraser and Lin (2004:236) adalah memberikan pandangan kepada para external auditor bahwa mereka harus melakukan pemeriksaan dan melaporkan hasil pemeriksaan tersebut sesuai apa yang terjadi di perusahaan klien dengan kata lain mereka harus

memberikan penilaian yang adil yang sesuai dengan keadaan dan situasi yang sebenarnya, dan mereka tidak boleh menuruti kehendak klien untuk memilih sebuah metode pemeriksaan yang menurut klien tadi sesuai dengan keadaan dan situasi perusahaannya, para external auditor harus dapat memilih suatu prosedur pemeriksaan yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang ada, undang-undang yang berlaku dan kejadian yang sebenarnya terjadi.

Pendekatan seperti ini akan mempersempit ruang kerja auditor dan menempatkan auditor itu sendiri kepada posisi *advocating* bukan sebagai independent auditor dan hal ini akan memperburuk citra mereka di masyarakat. Sebenarnya jika external auditor dapat melakukan pemeriksaan sesuai dengan standard akuntansi dan keadaan yang terjadi lapangan maka menurut Shafer, Ketchand and Morris (2004:235), perusahaan sebenarnya akan memperoleh manfaat yang besar dibanding jika dilakukan pemeriksaan menurut versi yang mereka kehendaki. Perusahaan klien tersebut akan memperoleh gambaran mengenai penerapan standard akuntansi yang benar sesuai dengan keadaan yang ada sehingga mereka dapat memperbaiki sistem akuntansi yang selama ini mereka terapkan untuk dapat menunjukkan keadaan yang sebenarnya kepada mereka dan pengguna laporan keuangan yang lain.

Kewajiban seorang auditor untuk dapat melakukan pemeriksaan yang adil terhadap kliennya telah dicantumkan dalam standard professional akuntansi baru-baru ini. Shafer, Ketchand and Morris (2004:237) mengutip pernyataan dalam AICPA *Code of Professional Conduct* 2002 yang menyatakan bahwa “*the principle of objectivity imposes the obligation to be impartial and intellectually honest, and to avoid subordination judgement* (AICPA 2002, ET 55.01-02)” hal

ini berarti bahwa dengan prinsip obyektifitas pemeriksaan mengharuskan kewajiban bagi para *external* maupun *internal* auditor untuk bersikap jujur dan menghindari penilaian yang tidak sebenarnya dalam pemeriksaan laporan keuangan perusahaan klien. Dari sikap kejujuran yang seharusnya dipakai dan diterapkan dalam pemeriksaan dapat disimpulkan bahwa jika seorang auditor telah melaporkan bahwa laporan keuangan perusahaan klien yang ia periksa telah sesuai dengan standard akuntansi yang ada atau telah sesuai dengan GAAP maka sebenarnya tidak cukup sampai disitu, hasil pemeriksaan akuntansi sebenarnya juga harus menunjukkan laporan yang sesuai dengan keadaan yang sebenarnya terjadi di perusahaan bukan hanya telah sesuai dengan standard akuntansi yang ada.

Namun kenyataan yang terjadi lapangan adalah kecenderungan auditor kearah *client advocacy* daripada *independent act* yang seharusnya diterapkan dalam pemeriksaan laporan keuangan perusahaan. Hal ini dapat dibuktikan dengan beberapa penemuan penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya misalnya Firth (2001:248) yang mengemukakan bahwa pemerintah termasuk pendiri SEC *Chief Accountant* Walter Schuetze dan pendiri SEC *Chairman* Arthur Levitt pada tahun 1990 mengkritik para external auditor karena memperbolehkan diterapkannya prinsip accounting yang *aggressive or questionable*. Berbagai macam artikel bisnis telah membawa suatu kewaspadaan atau bahkan kecurigaan masyarakat luas atas laporan keuangan perusahaan dan *independence auditor* dewasa ini. Dari berbagai kecurigaan ini, Shafer, Ketchand and Morris (2004:217) telah menemukan suatu bukti bahwa para auditor dewasa ini banyak yang mengadopsi suatu sikap *client advocacy* dan cenderung mengikuti metode

pemeriksaan yang dikehendaki klien dimana klien ini menginginkan suatu metode pemeriksaan yang membuat seolah-olah pelaporan akuntansi mereka telah sesuai dengan standard akuntansi yang ada. Para pakar ini menemukan kejanggalan dalam pelaporan hasil audit beberapa Kantor Akuntan Publik besar di Amerika Serikat yang pada intinya melaporkan hasil audit yang dibuat seolah-olah telah sesuai dengan standard akuntansi yang berlaku untuk melindungi kliennya dari resiko yang akan diterima jika dilaporkan telah ditemukannya hal-hal yang tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Dengan ditemukannya hal ini maka dapat mengancam pengakuan sikap independence auditor oleh masyarakat sehingga akan mengurangi citra KAP tersebut di depan publik.

### **2.2.3 Pengaruh Independensi Auditor**

Dalam setiap penugasannya terutama jasa keandalan yang sangat peka terhadap masalah independensi, auditor dituntut untuk selalu melakukan analisa risiko independensi. Hal itu dilakukan karena independensi merupakan prasyarat yang sangat penting khususnya dalam penugasan keandalan, yaitu untuk memberikan keyakinan kepada pihak ketiga terhadap asersi yang dihasilkan manajemen (klien).

Akuntan publik memiliki kewajiban moral untuk secara konsisten melaksanakan Kode Etik Akuntan Indonesia khususnya yang berkaitan dengan independensi. Standar umum auditing kedua SPAP menjelaskan bahwa selama melaksanakan penugasan, independensi tetap dijaga dan dipertahankan oleh akuntan publik. Independensi auditor dari entitas yang diperiksa dan dari kepentingan pihak-pihak lainnya merupakan dua sisi mata uang yang tidak dapat



dipisahkan. Hal ini menunjukkan bahwa auditor harus berperilaku sedemikian rupa untuk dapat mempertahankan dan meningkatkan independensinya.

Auditor harus mengambil tindakan ekstrem dengan mengeliminasi segala sesuatu yang dapat mempengaruhi independensi, hanya untuk mendapat simpati masyarakat. Karena akibat tindakan tersebut, belum dapat dipastikan tidak akan muncul persoalan baru (Arens dan Beasley, 2005 : 86). Sedangkan Etika IAI serta Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ada saat ini hanya memuat uraian deskriptif tentang faktor-faktor apa saja yang harus diperhatikan auditor yang dapat merusak atau mengurangi independensinya, tetapi bagaimana cara menekan risikonya tidak diuraikan (Kosasih, 2000: 24). Karena itu, ada baiknya auditor mencermati beberapa benturan kepentingan yang timbul, mengevaluasi arti pentingnya dan melakukan pertimbangan-pertimbangan profesi untuk mengatasi persoalan independensi (Arens dan Beasley, 2005 : 86).

Jika dikaitkan dengan analisa risiko independensi yang harus ditempuh auditor dalam penugasan keandalan maka auditor memiliki kewajiban untuk mencermati apa saja yang dapat menyebabkan timbulnya risiko independensi dan bagaimana pengendalian manajemen menyangkut risiko itu. Menurut Kosasih (2000 : 24), "Setiap hal yang dapat merusak independensi harus dikendalikan oleh pimpinan KAP dan auditornya sampai jelas, dan walaupun ada tidak *significant*".

IFAC (*International Federation of Accounts*) menurut Kosasih (2000:26) dalam *exposure draft* yang dikeluarkan bulan Juni 2000 juga membahas tentang risiko yang mempengaruhi independensi akuntan. Ada empat golongan risiko yang mempengaruhi independensi akuntan yaitu :

1. *Self interest risk*

2. *Self review risk*
3. *Advocacy risk*
4. *Client influence risk*

IFAC mengungkapkan bahwa akuntan publik bertanggungjawab untuk menjamin bahwa mereka independen terhadap klien. Dan menurut Kosasih (2000:56) apabila terdapat risiko yang merusak independensinya maka akuntan harus mempertimbangkan, menerapkan dan mendokumentasikan penggunaan pengamanan dan prosedur yang dapat memecahkan atau mengurangi risiko tersebut.

Sehingga berdasarkan beberapa argumentasi dan konsep yang dikemukakan diatas, dapat disimpulkan sedikitnya empat karakteristik yang harus dimiliki auditor dalam analisa risiko independensi dan keempatnya saling menunjang satu dengan lainnya, yaitu:

1. Kebebasan sikap dari partner dalam melakukan analisa risiko independensi.
2. Adanya kejujuran baik dalam diri auditor maupun yang tampak dari luar.
3. Kemampuan teknis dalam bidang akuntansi dan pengauditan.
4. Pengamanan terhadap risiko independensi.

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor menurut Widagdo, Lesmana dan Irwandi (2002:564) sangatlah penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang, bahkan kepercayaan masyarakat dapat juga menurun disebabkan oleh keadaan yang oleh mereka yang berpikiran sehat (*rasionable*) dianggap dapat mempengaruhi sikap independensi. Sikap independensi bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi, Standar

Profesi Akuntan Publik/SPAP (2001), sehingga auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Keadaan ini akan meningkatkan kepuasan klien terhadap KAP tersebut.

#### **2.2.4 Aspek-aspek Dalam Independensi Auditor**

Kode Etik Akuntan Indonesia menyatakan bahwa seorang akuntan publik harus mempertahankan obyektivitas, integritas, dan independensi dalam melaksanakan tugasnya. Menurut Supriyati, Nurmala & Wilopo (2002:23) terdapat tiga aspek independensi, yaitu:

##### **1. *Independence in Fact***

Aspek ini merupakan salah satu sikap diri akuntan publik dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui dalam pemeriksaan yang diukur berdasarkan pandangan akuntan publik sendiri. Auditor dalam hal ini harus mampu melihat dan menganalisa berbagai fakta dalam kenyataan sehingga dapat menterjemahkan keadaan atau situasi laporan keuangan yang sedang diperiksa. Arens dan Beasley (2005:124) juga mengatakan bahwa independensi dalam fakta juga sering didefinisikan sebagai perilaku independen yang dipertahankan oleh auditor dalam memenuhi tanggung jawab mereka. Hal ini berarti seorang auditor dapat dikatakan independen jika dalam setiap tugasnya mempertahankan sikap independen yang dimiliki tanpa membedakan siapa kliennya. Independensi dalam fakta hadir saat auditor benar-benar mempertahankan perilaku yang tidak bias di sepanjang audit. Aspek independensi ini dapat terdiri dari: kejujuran, kenyataan, kebebasan dalam menentukan prosedur pemeriksaan, dan kebebasan menentukan lingkup

pemeriksaan. Kejujuran berarti tidak menutup-nutupi keadaan atau situasi yang ada pada laporan keuangan atau yang lain, kenyataan berarti mempertimbangkan semua faktor yang mempengaruhi terbentuknya laporan atau terjadinya sesuatu. Sedangkan kebebasan dalam menentukan prosedur pemeriksaan artinya auditor bebas dalam menentukan metode apa saja yang akan digunakan dalam pemeriksaan untuk mencapai tujuan yang dikehendaki.

## 2. *Independence in Appearance*

Aspek ini menurut Supriyati, Nurmala & Wilopo (2002:214) merupakan pandangan akuntan publik terhadap sikap/penampilan akuntan publik yang ditunjukkan ke pihak luar yang bersangkutan dengan laporan keuangan. Sikap/penampilan akuntan publik dalam menyampaikan hasil auditnya tidak boleh terpengaruh oleh baik faktor-faktor eksternal maupun internal. Arens dan Beasley (2005:125) juga mengatakan bahwa independensi dalam penampilan selain auditor yang harus mempertahankan sikap independennya dalam setiap pemeriksaan yang dilakukan tetapi yang juga penting adalah bahwa pemakai laporan keuangan tersebut memiliki kepercayaan atas independensi itu. Melihat hal ini dapat disimpulkan bahwa auditor juga harus bekerja keras dalam meyakinkan pemakai laporan keuangan bahwa dia telah bersikap independen dalam pemeriksaan yang dilakukan. Aspek independensi ini dapat terdiri antara lain: penyertaan modal, hubungan utang piutang, akuntan sebagai karyawan perusahaan, akuntan sebagai penjamin usaha, usaha bersama, kerjasama bisnis, penyusunan sistem akuntansi, jasa pengendalian intern, hubungan pribadi, hubungan keluarga, *fee* atau jasa profesional,

imbalan jasa akuntan, penerimaan barang atau jasa, pemberian barang atau jasa.

### 3. *Independence in Competence*

Aspek independensi ini menurut Supriyati, Nurmala & Wilopo (2002:219) merupakan pandangan akuntan publik terhadap kompetensi dalam mempertimbangkan fakta yang diauditnya. Hal ini berarti bahwa seorang auditor harus kompeten atau ahli dalam menjalankan tugasnya sehingga tidak akan terjadi kesalahan yang berdampak sangat merugikan bagi siapa saja. Aspek ini dapat terdiri dari: kecakapan profesional, pengungkapan informasi relevan, kerahasiaan dan pengiklanan. Kecakapan profesional berarti auditor harus profesional dalam menjalankan tugasnya yang bisa berarti hasil pemeriksaan yang menggambarkan situasi yang sebenarnya atau yang lain.

Widagdo dan Lesmana (2002) membagi independensi menjadi dua, yaitu independensi praktisi (*practitioner-independence*), dan independensi penampilan akuntan publik sebagai sebuah profesi atau disebut independensi profesi (*profession-independence*). Independensi praktisi berarti kemampuan praktisi individu untuk mempertahankan sikap yang tepat dalam perencanaan program audit, pelaksanaan verifikasi, dan persiapan program. Dengan kata lain seorang auditor harus profesional dalam menjalankan setiap tugas pemeriksaan yang dilakukannya. Independensi profesi berhubungan dengan kesan masyarakat terhadap akuntan publik sebagai anggota suatu profesi. Dalam hal ini sebuah KAP harus mendapatkan kepercayaan dari masyarakat sebagai sebuah kantor audit yang memiliki sikap independensi yang tinggi. Independensi praktisi identik dengan independensi dalam penampilan.

Banyak faktor yang berpengaruh terhadap independensi seorang akuntan publik. Supriyono (2000:25) menyebutkan setidaknya terdapat enam faktor yang berpengaruh terhadap independensi, yaitu: (1) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Tingkat persaingan antara Kantor Akuntan Publik, (3) Pemberian jasa lain selain audit, (4) Lamanya penugasan audit pada klien yang sama, (5) Ukuran kantor Akuntan Publik, dan (6) Besarnya Audit *fee*. Boynton, Johnson dan Kell (2003:52) mengungkapkan bahwa larangan terhadap kepentingan keuangan bersifat sangat eksplisit. Hal ini berarti bahwa sebuah kantor akuntan publik tidak boleh mempunyai kepentingan keuangan secara langsung dengan klien. Begitu juga dengan hubungan bisnis, Boynton, Johnson dan Kell (2003:53) mengatakan bahwa seorang auditor tidak boleh memberikan layanan dalam kapasitas sebagai anggota manajemen atau sebagai pegawai klien. Dengan kata lain seorang auditor tidak boleh memiliki hubungan kerja atau bisnis dengan klien yang diperiksanya, hal ini akan memperlemah independensi seorang auditor.

Auditor harus dapat memanfaatkan informasi yang dikemukakan oleh pihak yang diperiksa. Informasi tersebut menjadi bahan pertimbangan dalam laporan keuangan yang ada dengan cara yang tidak memihak. Auditor harus mengumpulkan informasi dan pandangan dari klien yang diperiksa atau pihak lain, tetapi keputusan auditor sendiri hendaknya tidak dipengaruhi oleh pandangan-pandangan yang demikian.

Menurut Adab (2002:34) apabila auditor akan melakukan kegiatan politis, mereka harus memikirkan dampak yang mungkin terjadi dengan keterlibatannya tersebut, atau memikirkan pengaruhnya terhadap kemampuannya melaksanakan

tanggung jawab professional secara tidak memihak. Jika auditor diizinkan berpartisipasi dalam kegiatan politik, mereka harus sadar bahwa kegiatan yang demikian dapat menimbulkan konflik internal yakni konflik kepentingan. Auditor hendaknya dapat melindungi independensinya dan dapat menghindarkan terjadinya konflik kepentingan, antara lain dengan menolak pemberian-pemberian atau ucapan terima kasih yang dapat mempengaruhi atau dianggap dapat mempengaruhi independensi auditor. Auditor harus menghindarkan diri dari segala jenis hubungan dengan para manajer dan staf dari pihak yang diperiksa dan pihak-pihak lain yang dapat mempengaruhi, membuka peluang kompromi atau mengancam kemampuan auditor untuk bertindak dan bersikap secara independen.

#### **2.2.5 Pengertian Kualitas Audit**

Mills (2003:1) memberi pengertian kualitas audit sebagai berikut: "*the quality audit is a management tool used to evaluate, confirm, or verify activities related to quality*". Dilihat dari pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa kualitas audit sebenarnya adalah suatu alat manajemen yang digunakan untuk memeriksa, mengecek atau memverifikasi suatu aktivitas yang berhubungan dengan audit. Suatu aktivitas audit yang dilakukan secara benar akan mencegah timbulnya masalah pada perusahaan klien di masa mendatang. Masalah yang timbul sebenarnya berasal dari aktivitas audit yang dilakukan secara tidak benar dan tidak efisien.

Kualitas audit menurut Mills (2003:3) adalah faktor kunci dari manajemen sistem kualitas sebuah organisasi dikarenakan dengan dilaksanakannya kualitas audit yang benar akan dapat diketahui data mana saja

yang dapat meningkatkan keefektifan sebuah sistem. Hal tersebut juga merupakan teknik dasar yang digunakan untuk suatu *management review* atau *management audit* yang seringkali digunakan dalam penyusunan standard kualitas audit secara nasional dan internasional. *Management review and audit* adalah suatu aktivitas audit internal manajemen yang biasanya dilakukan untuk mengetahui kualitas audit internal organisasi.

Sedangkan kualitas audit menurut International Standard ISO yang terbaru diartikan sebagai berikut: “*Quality Audit is a systematic and independent examination to determine whether quality activities and related results comply with planned arrangements and whether these arrangements are implemented effectively and are suitable to achieve objectives*” dari pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa kualitas audit dapat juga diartikan sebagai suatu pemeriksaan yang sistematis dan independen untuk menentukan apakah kualitas sebuah aktivitas dan sesuatu yang dihasilkan dari aktivitas tersebut telah sesuai dengan yang direncanakan sebelumnya. Standard pengertian ini juga telah disahkan oleh *Technical Committee TC 176* pada bagian *Quality Assurance* (Mills, 2003:2).

#### **2.2.6 Pengertian dari *outright audit failure***

Kualitas audit menurut Francis (2004:346) dapat diartikan secara konseptual sebuah *theoretical continuum* yang memiliki range kualitas dari level paling rendah sampai level paling tinggi. Hal ini sesuai dengan pendapat dalam salah satu artikelnya yakni “*Audit quality can be conceptualized as a theoretical continuum ranging from very low to very high audit quality.*” Hal pertama yang harus dipelajari dalam kualitas audit adalah pengertian dari *outright audit failure*.



Suatu kesalahan dalam proses audit biasanya muncul dalam dua keadaan dan kondisi yakni: apabila standard akuntansi yang benar menurut undang-undang tidak diterapkan dalam pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor terhadap perusahaan klien (*GAAP failure*) serta ketika seorang auditor tidak dapat memberikan suatu pelaporan yang sesuai dengan keadaan yang sebenarnya terjadi (*audit report failure*). Pada kedua kasus tersebut, laporan keuangan hasil audit besar kemungkinan terjadi kesalahan yang dapat merugikan pihak pemakai laporan keuangan tersebut.

Kualitas audit menurut Schulte (2001:348) berbanding terbalik dengan *audit failure*. Schulte menyatakan dalam artikelnya mengenai kualitas audit dan *audit failure* sebagai berikut: “*Audit quality is inversely related to audit failures: the higher the failure rate, the lower the quality of auditing.*” Berdasarkan pernyataan tersebut dapat dilihat bahwa semakin rendah *audit failure* (kesalahan dalam proses audit) semakin tinggi kualitas audit dan sebaliknya semakin tinggi *audit failure* maka semakin rendah kualitas audit yang ada. *Outright audit failures* menurut Payne (2002) sangatlah sulit untuk didefinisikan dengan jelas namun dapat dicari gambarannya dari beberapa sumber termasuk *auditor litigation* dan *business failures*, hasil riset *Securities and Exchange Commission (SEC)* dan pelaporan kembali laba rugi perusahaan. Schulte mengutip pendapat Palmrose bahwa suatu *outright audit failure* dapat diidentifikasi jika terdapat *litigation* terhadap auditor, sebagai berikut:

“*It turns out that the number of lawsuits against auditors in the United States is small, despite the often-heard claim about rampant litigation (Andersen et al., 1992).*”<sup>2</sup> *Using a comprehensive dataset, Palmrose (2000) documents*

*around 1000 lawsuits against the large national accounting firms over the period 1960–1995, or an average of only 28 lawsuits per year. Given a population of around 10,000 publicly listed companies in the United States, 28 lawsuits per year imply an annual audit failure rate of 0.28%, i.e. 28 hundredths of one per cent. The number of successful lawsuits is even smaller and is generally estimated to be around 50% of total lawsuits after excluding cases successfully defended by accounting firms and nonmeritorious cases dismissed by courts (Palmrose, 1997).“*

Berdasarkan pernyataan tersebut dapat diketahui bahwa jumlah *lawsuits* terhadap auditor masih kecil dibanding dengan *litigation* terhadap auditor di USA. Penelitian tersebut juga mengumpulkan data-data *lawsuits* sebanyak kurang lebih 1000 *lawsuits* terhadap beberapa Kantor Akuntan Publik besar pada periode 1960 sampai 1995 atau sekitar 28 *lawsuits* per tahun. Dengan populasi kurang lebih sebanyak 10.000 perusahaan yang terdaftar di USA, 28 *lawsuits* per tahun memperlihatkan tingkat *audit failure* sebesar 0,28%. Jumlah kasus yang berhasil diselesaikan mengenai tingkat *audit failure* hanya diperkirakan sebesar 50% dari total kasus yang ada setelah dikurangi kasus-kasus yang berhasil dimenangkan oleh KAP dan kasus-kasus yang ditutup oleh pengadilan.

Selain itu, *audit failure rate* dapat juga didefinisikan sebagai akibat dari *business failure rate*. Dari hasil penelitian diketahui bahwa kesalahan pelaporan keuangan yang dilakukan oleh perusahaan yang terdaftar di USA sangatlah kecil yang rata-rata sebesar 40 per tahun. Bagaimanapun juga, Francis (2004:348) mengatakan sebuah kekeliruan yang besar apabila berpendapat bahwa terjadinya *audit failure rate* hanya dikarenakan adanya *business failure rate*. Apalagi jika

diketahui bahwa kecil kemungkinan *audit failure rate* yang terjadi adalah dikarenakan kebangkrutan sebuah perusahaan dan hal ini diketahui dari banyaknya *auditor litigation* yang tercatat dibanding *business failure rate* yang berpengaruh terhadap *audit failure rate*.

Sejak tahun 1982, SEC telah menerbitkan *Accounting and Auditing Enforcement Releases* (AAERs) dimana akan melaporkan hasil dari setiap penelitian yang dilakukan atau koreksi terhadap proses audit yang dilakukan terhadap perusahaan oleh para auditornya. AAERs ini sebenarnya dapat dijadikan bukti *audit failure rate* yang terjadi meskipun di dalamnya tidak dijelaskan secara rinci mengenai bentuk pelanggaran yang terjadi. Dechow pada tahun 1996 telah melakukan sebuah penelitian atau pengamatan atas 436 AARs yang dikeluarkan mulai tahun 1982 sampai 1993. Ternyata dalam masa 12 tahun tersebut terdapat 165 tindakan yang menggambarkan *auditor deficiencies* dimana rata-rata mewakili 14 tindakan atau kebijakan per tahunnya. Dengan populasi kurang lebih sebanyak 10.000 perusahaan terdaftar di USA yang terikat oleh peraturan dan kebijakan SEC, 14 tindakan atau kebijakan dari auditor merupakan *audit failure* yang mencapai rate 0,14% selama kurun masa 1982 sampai 1993. Hasil penelitian yang terbaru yakni hasil pengamatan mulai tahun 1993 sampai 2003 menggambarkan bahwa terdapat 1485 tindakan atau kebijakan yang dikeluarkan auditor atau rata-rata 149 tindakan atau kebijakan per tahunnya. Hal ini meningkatkan kewaspadaan atau kecurigaan publik tentang pelaporan keuangan perusahaan yang bagaimana yang dapat dipercaya selama kurun waktu 1990an. Payne (2002:347) berpendapat bahwa berdasarkan sample random yang dia ambil dari beberapa KAP diketahui bahwa mayoritas atau kebanyakan diterbitkannya

AAERs ini bukan ditujukan kepada auditor. Pada intinya, *audit failure rate* per tahunnya adalah sangat kecil dibawah 1% dari total AAERs yang dikeluarkan meskipun pada tahun 1990an jumlah AAERs yang diterbitkan bertambah.

### 2.2.7 Biaya Auditing

Selain itu, dalam mengevaluasi suatu kualitas audit adalah sangat penting untuk mengetahui baik keuntungan maupun biaya dari auditing. Mengenai hal ini telah diberikan contohnya oleh Bauwhede (2004:349) sebagai berikut:

*“For example, while audit failure rates are low, if audit fees are large it is possible that too much investment is being made in audit quality relative to the benefits achieved. Audit costs are analyzed using 2002–2003 audit fee disclosure data in the United States. I made the following calculations for 5500 large US publicly listed companies, having aggregate sales of \$8177 billion and aggregate market value of \$9912 billion (note all monetary amounts are in US dollars). Aggregate audit fees for these 5500 companies totalled \$3.4 billion which means audit fees represented only 0.04% of sales and 0.03% of market value.”*

Dari contoh yang telah diberikan tersebut dapat diambil gambaran bahwa jika *audit failure rate* yang ditemukan dalam pemeriksaan sebuah laporan keuangan itu rendah maka sebaiknya *audit fees* yang diberikan juga tidak terlalu banyak. Jika *audit fees* yang diberikan tidak sebanding dengan *audit failure* yang ditemukan atau terlalu banyak dari seharusnya maka itu akan terlihat bahwa pihak manajemen telah menghabiskan banyak investasi untuk hanya sekedar mendapatkan kualitas audit yang baik dibanding dengan perhatian yang ia berikan terhadap keuntungan atau laba yang ia peroleh. Biaya audit dianalisa menggunakan data *audit fee* mulai periode 2002 – 2003 di USA. Kalkulasi yang

dihasilkan menunjukkan bahwa untuk 5500 perusahaan besar yang terdaftar di USA, mempunyai *aggregate sales* sebesar \$ 8.177 juta dan nilai *aggregate market* sebesar \$991,2 juta. *Audit fee* rata-rata untuk 5.500 perusahaan ini hanya sebesar \$3,4 juta yang artinya bahwa besar *audit fees* hanya 0,04% dari total sales dan 0,03% dari nilai pasar (*market value*).

### 2.2.8 *Audit Report Research*

Ho (2001:349) mengatakan bahwa sejak tahun 1989 terdapat dua tipe pelaporan hasil audit secara efektif dikeluarkan atau diterbitkan di Amerika Serikat yaitu, pelaporan standard yang tidak dimodifikasi (*the standard clean unmodified report*) dan pelaporan hasil audit yang sudah dimodifikasi (*modified report*) yang akan sangat dipertimbangkan keabsahannya. Schulte (2001:146) mengutip pendapat Butler et al. (2004) dimana dia mengkalkulasikan bahwa sekitar 6,6% perusahaan besar yang terdaftar di USA menerima atau mempunyai pelaporan hasil audit yang telah dimodifikasi selama periode 1994-1999.

Jika hasil audit terbukti memiliki kualitas yang tinggi, maka pelaporan hasil audit tersebut yang sudah dimodifikasi harus mengandung informasi yang berguna bagi pihak pemakai; namun bagaimanapun juga jika hasil audit memiliki kualitas audit yang rendah maka pelaporan hasil audit yang sudah dimodifikasi memiliki nilai kegunaan yang kecil atau bahkan tidak memiliki nilai informasi apa-apa bagi pihak investor. Sebelum mendiskusikan mengenai bukti-bukti empiris mengenai kualitas audit, Francis (2004) menyarankan agar kita mempertimbangkan mengenai tingkat kesalahan pelaporan atau sering disebut sebagai '*misreporting*' rates.

### 2.2.9 *False Negatives And False Positives Dalam Pelaporan Hasil Audit*

Berbicara mengenai *false negatives*, Francis (2004) mengutip pendapat Carcello and Palmrose (1994) menemukan bahwa hanya 30% dari bangkrutnya suatu perusahaan disebabkan oleh adanya laporan audit modifikasi. Dengan kata lain, 7 dari 10 kebangkrutan suatu usaha mempunyai sebuah "*false negative*" laporan audit yang sesuai standard atau bersih dari modifikasi. Disamping itu juga hanya terdapat kurang lebih 40 kebangkrutan usaha yang terjadi pertahunnya dari perusahaan-perusahaan yang telah terdaftar, jadi dapat disimpulkan bahwa *false negatives* per tahunnya sangatlah kecil. Namun perlu diketahui sebelumnya bahwa kebangkrutan suatu usaha yang tidak disebabkan oleh laporan hasil audit modifikasi adalah bukan merupakan *audit failures* karena obyek dari sebuah proses audit bukanlah prediksi suatu kebangkrutan badan usaha. Meskipun begitu, kasus-kasus seperti ini diberitakan secara luas sebagai salah satu *audit failures* dan karena alasan inilah *false negatives (clean report)* bagi perusahaan yang mengalami kebangkrutan dapat menjadi sebuah *litigation* yang serius terhadap auditor.

Barbadillo (2004) mengutip pendapat Carcello and Palmrose (1994) bahwa auditor yang tidak mengeluarkan laporan hasil audit modifikasi sebelum terjadinya kebangkrutan telah dituntut oleh perusahaan kliennya, mempunyai *lawsuit dismissal rates* yang rendah, dan *resolution payments* yang lebih tinggi. Investor juga sebenarnya akan mengeluarkan biaya yang tinggi apabila kurang mendapat informasi mengenai kebangkrutan usahanya dibanding yang telah mengetahui prediksi sebelumnya. Hal ini juga senada dengan pandangan Chen and Church (1996) bahwa respon pasar terhadap pengumuman kebangkrutan

adalah kurang negatif (13%) ketika auditor telah mengeluarkan laporan hasil audit modifikasi sebelumnya, hal ini membuktikan bahwa sebenarnya apapun yang terjadi setelah laporan hasil audit modifikasi dikeluarkan jika tidak sesuai dengan apa yang dilaporkan maka akan menjadi suatu kejutan yang besar bagi pihak investor atau pihak pengguna laporan keuangan yang lain jika ternyata hal yang tidak pernah diprediksi tersebut akan terjadi.

Sedangkan mengenai *false positif*, Caneghem (2004:154) yang mengumpulkan kurang lebih tujuh laporan audit modifikasi yang dikeluarkan per perusahaan yang bangkrut selama kurun waktu 1990 – 1994 dan mendapatkan hasil bahwa berarti pada rata-rata enam dari tujuh laporan audit modifikasi bersifat *false positif*. Hal ini berarti bahwa auditor bersikap *conservative* terhadap pelaporan audit yang “*over issuing*”.

Biaya yang rendah dari *false positives* relatif dengan *false negatives* inilah yang dapat menjelaskan mengapa banyak sekali diterbitkannya laporan audit modifikasi. Biaya potensial yang terbesar dari *false positives* menurut Francis (2004:351) adalah ketidakpuasan klien. Selain itu juga biaya penggantian auditor oleh suatu perusahaan juga sangatlah besar dan juga harus diperhitungkan.

#### 2.2.10 Perkembangan Kualitas Audit

Francis (2004) telah melakukan sebuah penelitian berdasarkan hasil pengamatan 25 tahun yang lalu di USA mengenai apa sebenarnya kualitas audit berdasarkan hasil laporan audit perusahaan-perusahaan di Amerika Serikat yang telah Go Publik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kesalahan hasil laporan audit hanya sebesar 1% pertahunnya dan *audit fees* hanya sebesar 0,1% dari

*aggregate client sales*. Dengan ini menunjukkan bahwa terdapat suatu level kualitas audit yang diterima pada tingkatan biaya atau *fees* yang rendah. Selain itu juga didapatkan gambaran bahwa terdapat level kualitas audit yang berbeda antar perusahaan didasarkan karena ukuran perusahaan itu, omzet perusahaan tersebut, spesialisasi industri, karakteristik perkantoran dan perbedaan sistem audit di beberapa negara serta kemampuan dari auditor itu sendiri.

Dari beberapa bukti yang berhasil dikumpulkan dapat dilihat bahwa perkembangan kualitas audit mengarah ke hal yang semakin positif meskipun dicurigai bahwa terdapat penurunan kualitas audit pada tahun 1990. Beberapa penelitian mereview keadaan 25 tahun silam dimana terdapat kebangkrutan beberapa perusahaan besar seperti Enron tahun 2001 dan Arthur Andersen 2002 yang menyebabkan sebuah pertanyaan besar yakni seberapa bagus kualitas audit yang ada terutama kualitas empat Kantor Akuntan Publik terbesar yang ada di USA.

### 2.2.11 Atribut Kualitas Audit

Suatu hal yang tidak dapat disangkal lagi bahwa kualitas produk menurut Widagdo, Lesmana dan Irwandi (2002:562) adalah kunci keberhasilan suatu organisasi yang sangat penting. Kemampuan suatu organisasi menghasilkan produk barang maupun jasa yang bermutu tinggi merupakan kunci sukses bagi keberhasilan masa datang. Pada dasarnya terdapat dua atribut utama yang mempengaruhi kualitas jasa yaitu *expected service* dan *perceived service*. Apabila jasa yang diterima atau dirasakan sudah sesuai dengan yang diharapkan maka kualitas jasa dikatakan kurang baik. Dengan demikian baik tidaknya kualitas jasa



tergantung pada kemampuan penyedia jasa dalam memenuhi harapan pelanggannya secara konsisten.

Penelitian tentang kualitas audit telah banyak dilakukan namun tema dari penelitian tersebut umumnya tidak jauh beda. Pertama atribut tim audit dilihat lebih penting dalam mempengaruhi kepuasan klien daripada besar kecilnya perusahaan. Kedua, beberapa atribut secara konsisten diakui sebagai atribut penting dalam menentukan kualitas audit. Atribut tersebut adalah pengalaman teknis dan industri, responsif terhadap kebutuhan klien dan laporan interpersonal dengan pihak klien.

Widagdo, Lesmana dan Irwandi (2002:563) mengutip pendapat Schroeder bahwa ia telah melakukan survei terhadap kepala tim audit dan beberapa anggotanya dengan tujuan untuk menentukan pengaruh dari 15 atribut terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa atribut tim audit lebih penting daripada atribut kantor akuntan publik (KAP), kelima atribut tersebut adalah perhatian partner dan manajer KAP dalam audit tersebut, perencanaan dan pelaksanaan audit, komunikasi antara tim audit dan manajemen klien, independensi anggota audit, serta perhatian KAP dalam menjaga kemampuan *up to date*-nya.

Marini (2004:10) membuat suatu daftar dari berbagai literatur tentang faktor-faktor yang potensial mempengaruhi kualitas audit dan menghasilkan lima kunci karakteristik kualitas audit, yaitu perencanaan, administrasi, prosedur, evaluasi dan perlakuan (*conduct*). Sedangkan Francis (2004:215) merumuskan atribut-atribut kualitas audit sebagai berikut: "*the audit is strictly managed within the firm; auditor is ethical and knowledgeable; and good communication are*

*maintained between the auditors and management*” yang berarti bahwa atribut-atribut kualitas audit antara lain: (1) proses audit dilakukan secara menyeluruh pada perusahaan klien; (2) auditor memiliki etika dalam bekerja dan (3) komunikasi yang bagus dipertahankan antara auditor dan pihak manajemen perusahaan klien.

### **2.2.12 Pentingnya Kualitas Audit**

Penelitian tentang adanya tuntutan atas kualitas audit menurut Sekar (2003:1258) telah digambarkan dengan menggunakan *literatur agency* dan *contracting*. Argumennya bahwa semakin tinggi biaya agensi (*cost conflict*) maka semakin besar tuntutan terhadap kualitas audit yang lebih tinggi, baik itu oleh manajer maupun oleh pemegang saham. Dalam literatur *contracting* disebutkan bahwa akuntansi berperan penting dalam kontrak-kontrak seperti kontrak uang, perencanaan kompensasi, dan lain-lain. Kontrak-kontrak tersebut seringkali juga memasukkan batasan-batasan yang harus dipatuhi oleh pihak-pihak yang terkait dalam kontrak. Karena itu ada tuntutan untuk melakukan perhitungan dan pelaporan angka-angka tersebut.

Kepentingan dari sebuah kualitas audit pernah dijelaskan oleh Mills (2003:3) sebagai berikut: “... *management must have some means of determining the effectiveness of the existing system and identifying areas requiring correction or improvement. The quality audit provides this means*”. Dari penjelasan tersebut dapat diketahui bahwa sistem kualitas dari semua organisasi adalah program aktivitas yang terintegrasi antara bagian satu dengan yang lain yang disusun oleh pihak manajemen dimana ini merupakan hasil keputusan mereka sendiri atau

dikarenakan tuntutan dari klien atau kinerja mereka. Dalam hal ini pihak manajemen harus memiliki suatu alat yang digunakan untuk memeriksa keefektifan dari sistem yang ada dan dapat pula digunakan untuk mengidentifikasi area mana yang perlu perbaikan atau peningkatan dimana kualitas audit menyediakan semua alat yang diperlukan tersebut.

Kualitas audit adalah sebuah alat manajemen untuk menentukan keefektifan dari sebuah sistem yang ada. Sistem kualitas misalnya seperti manajemen dari organisasi itu sendiri, supplier yang potensial, supplier yang aktif atau sebuah organisasi yang independent. Hasil dari sebuah proses audit adalah keadaan yang sebenarnya dari suatu sistem yang ada. Proses ini juga menghasilkan suatu *benchmark* dimana pengembangan suatu sistem dapat dilakukan dan dievaluasi.

Mills (2003:7) mengatakan bahwa kualitas audit memberikan bukti yang objektif kepada pihak manajemen perusahaan atau organisasi yang sedang diaudit dan kepada pihak perusahaan yang meminta hasil audit yang berupa *the suitability of, conformity to requirement of*, dan keefektifan dari elemen yang bervariasi dari sebuah sistem kualitas. Oleh sebab itulah, sebuah *internal audit quality* yang dilakukan oleh karyawan perusahaan yang sedang melaksanakan proses audit tidak boleh hanya untuk sekedar memenuhi persyaratan standar kualitas meskipun hasilnya hanyalah sebuah nilai marginal, karena hasil audit juga akan diperlukan oleh perusahaan lain yang mempunyai hubungan kerja dengan perusahaan tersebut.

### 2.2.13 Pengukuran Kualitas Audit

Bauwhede dan Willekens (2004:501) pernah mengatakan “*audit quality can be proxied by audit-firm size*”, hal ini berarti bahwa kualitas audit dapat diukur dari sisi KAP, dimana reputasi seorang auditor akan menjadi buruk dan kehilangan kliennya apabila jasa audit yang mereka lakukan dibawah standard terungkap ke masyarakat luas. Sebagai akibatnya, semakin besar kantor akuntan publik semakin besar pula perhatian yang diberikan (*incentive*) untuk mempertahankan level tertentu dari kualitas audit yang ada agar bisa membedakannya dengan kantor akuntan publik yang lain. Namun hal ini hanya dapat berlaku di daerah dimana jasa audit banyak disediakan, sedangkan di daerah dimana terdapat sedikit sekali jasa audit, hal tersebut tidak berlaku.

Seperti penelitian yang dilakukan oleh Bauwhede dan Willekens (2004) mengenai pengukuran kualitas audit ditinjau dari ukuran besar kecilnya suatu Kantor Akuntan Publik. Standar pengukuran ditinjau dari ukuran besar kecilnya KAP yang mereka gunakan dalam pengukuran yang mereka lakukan antara lain termasuk pangsa pasar KAP yang bersangkutan, jumlah klien, jumlah partner dari KAP, total asset KAP dan laba berjalan. Dalam penelitian ini mereka merumuskan permasalahan mereka sebagai berikut: “*Is there audit-quality differentiation in the private client segment of the Belgian audit market?*” yang berarti bahwa apakah terdapat perbedaan kualitas audit diantara beberapa KAP pada segmen pasar Belgia dan setelah mereka melakukan pengamatan terhadap subyek yang telah mereka tentukan sebelumnya, mereka mengatakan “*We argue that the lack of quality differences between auditors may be the result of a lack of demand for quality-differentiated services by privately held Belgian companies or*

*may be the result of the low probability of detection of an audit failure in those firms*". Dari penelitian ini dapat diambil kesimpulan bahwa sedikitnya perbedaan yang ditemui pada hasil audit beberapa KAP di pasar Belgia kemungkinan adalah penyebab kurangnya permintaan atas kualitas audit yang berbeda diantara beberapa KAP yang ada di pasar tersebut atau juga salah satu penyebab dari kecilnya kemungkinan ditemukannya kesalahan pada hasil audit beberapa KAP yang ada tersebut. Pada intinya, kedua KAP yang besar atau kecil tersebut masih menghasilkan kualitas audit pada level yang sama yang dapat diterima oleh masyarakat, contohnya adalah level terendah dari kualitas audit yang mereka hasilkan selalu masih berdasarkan standard audit yang terbaru.

Selain itu kualitas audit sebuah KAP di Indonesia kadangkala juga diukur dari kerjasamanya dengan KAP internasional yang dinilai telah mempunyai kualitas standard international seperti diterimanya KAP Siddharta, Siddharta & Wijaya sebagai auditor independen untuk memeriksa perhitungan tahunan PT. TELKOM tahun buku 2005 (Press Release, 2005) dikarenakan telah memenuhi beberapa persyaratan yang ditentukan antara lain: (i) kualitas audit yang optimal; (ii) ketepatan waktu penyelesaian audit; dan (iii) merupakan Kantor Akuntan Publik Indonesia yang mempunyai afiliasi dengan Kantor Akuntan Publik internasional dan memenuhi ketentuan otoritas yang berlaku dimana saham Perseroan dicatat. Dari kenyataan ini dapat dilihat bahwa kualitas audit sebuah KAP juga sangat ditentukan oleh kerjasamanya dengan KAP internasional yang telah memenuhi standard international.

Tiga pihak fungsional menurut Mills (2003:8) yang terlibat didalam pengukuran kualitas audit antara lain: auditor, klien dan auditee. Auditor adalah

seseorang yang memenuhi kualifikasi untuk merencanakan dan melaksanakan audit sesuai dengan standard yang telah ditetapkan dimana standard ini digunakan oleh lebih dari satu auditor. Klien merupakan suatu organisasi yang meminta organisasi lain untuk melaksanakan proses audit, sedangkan *auditee* adalah suatu organisasi yang akan diaudit (*auditee* juga bisa merupakan bagian dari klien atau perusahaan lain yang terpisah secara keseluruhan dari klien).

Klien adalah organisasi atau individual yang meminta suatu kualitas audit untuk dilaksanakan. Dalam hal permintaannya itu, klien harus secara jelas menentukan tujuan dari proses audit tersebut dan standard dari kinerja yang akan ditemukan dalam proses audit tersebut supaya bisa dibandingkan. Dokumen *reference* ini dapat terdiri dari standard sistem kualitas, produk standard, proses standard dan proses produksi yang baik.

Sedangkan auditor yang berkualitas, organisasi atau individual menurut Mills (2003:9) terbagi kedalam dua kategori yaitu *external* atau *internal*. *External quality auditor* adalah bukan merupakan anggota atau bagian dari organisasi yang sedang diaudit. Mereka kemungkinan berasal dari :

- (a) perusahaan ketiga atau individual yang disewa oleh klien untuk melakukan proses audit.
- (b) perusahaan ketiga atau individual yang disewa oleh *agency* yang dipercaya untuk melaksanakan audit yang diprakarsai oleh permintaan klien sebelumnya.
- (c) Auditor pihak kedua, yang disewa oleh konsumen atau customer, konsumen potensial atau organisasi *independent* lain yang memerlukan hasil audit perusahaan yang sedang diaudit.

- (d) Auditor pihak kedua, yang disewa oleh *agency* tertentu untuk melakukan audit guna mengetahui kemampuan perusahaan yang sedang diaudit. Hal ini juga dapat dilakukan untuk mengetahui sistem kualitas, produk, jasa atau proses yang ada.
- (e) Auditor yang diperkerjakan oleh kantor pusat dimana melakukan proses audit guna mengetahui kesesuaian dari kebijakan masing-masing divisi yang ada apakah telah sesuai dengan yang diharapkan.

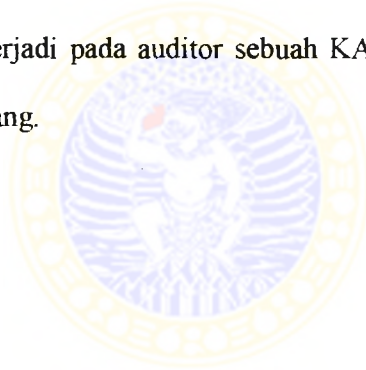
#### **2.2.14 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit**

Kasus-kasus hukum yang melibatkan manipulasi akuntansi telah meningkat dalam beberapa tahun terakhir ini. Skandal akuntansi tersebut bahkan melibatkan sejumlah perusahaan-perusahaan terkemuka, seperti Enron, Xerox, Tyco, Global Crossing dan Worldcom. Kasus tersebut melibatkan banyak pihak dan berdampak luas. Kasus Enron misalnya, melibatkan CEO, komisaris, komite audit, internal auditor sampai dengan eksternal auditor. Terungkapnya skandal akuntansi tersebut menyebabkan merosotnya kepercayaan masyarakat pasar uang dan pasar modal. Di Indonesia sendiri ada kasus Kimia Farma dan yang masih hangat menjadi pembicaraan adalah kasus Bank Lippo, yang melibatkan kantor-kantor akuntan yang selama ini diyakini memiliki kualitas audit tinggi.

Hasil penelitian Standard & Poors menunjukkan bahwa rusaknya independensi auditor yang menyebabkan rusaknya pula kualitas audit beberapa Kantor Akuntan Publik disebabkan adanya berbagai jasa yang diberikan satu kantor akuntan pada seorang auditee. Sekar (2003:1256) mengutip pendapat Standard & Poors (2000) yang telah melakukan penelitian berkaitan dengan *fee*

*audit* dan nonaudit untuk 500 perusahaan terbesar yang menunjukkan bahwa *fee* untuk jasa nonaudit mencapai 75,5% dari total *fee* kantor akuntan yang mencapai \$4,9 juta. Pada beberapa kasus di Amerika Serikat yang menyangkut skandal akuntansi menunjukkan bahwa proporsi *fee* yang diperoleh auditor untuk jasa nonaudit lebih besar dibandingkan jasa audit.

Sekar (2003) juga menunjukkan bahwa lamanya hubungan antara auditor dengan auditee juga dapat mengganggu independensi serta keakuratan auditor untuk menjalankan tugas pengauditan yang berdampak menurunnya kualitas audit dari sebelumnya. Hubungan yang lama antara klien dengan auditor menyebabkan auditor akan cenderung ceroboh, terlalu percaya pada klien, serta kurang inovatif. Selain itu, kegagalan audit atau turunnya kualitas audit sebuah Kantor Akuntan Publik tampaknya sering terjadi pada auditor sebuah KAP yang memiliki masa penugasan 3 tahun atau kurang.





## BAB III

### KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS PENELITIAN

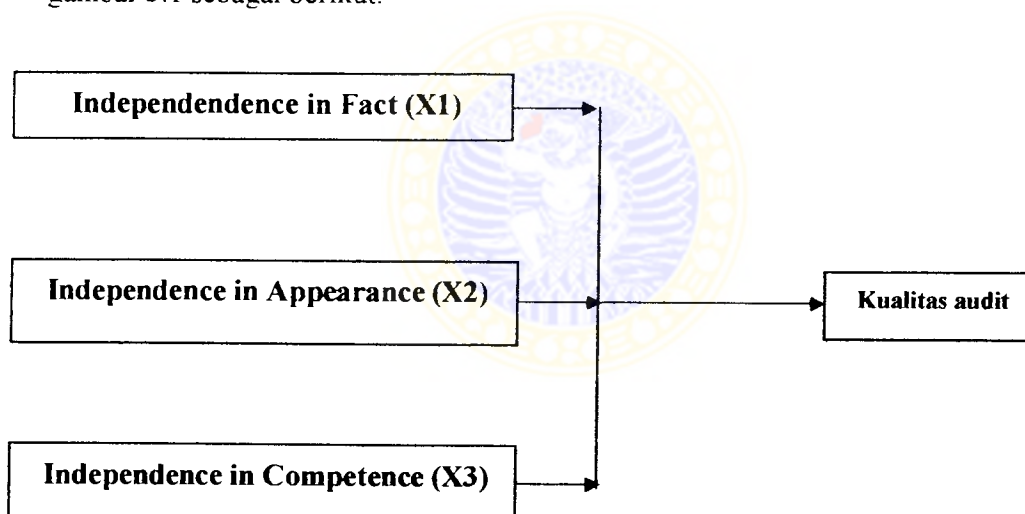
#### 3.1 Kerangka Konseptual

Hasil kajian penelitian terdahulu dan tinjauan pustaka merupakan dasar untuk menyusun kerangka konseptual pemikiran untuk mengkaji permasalahan yang ada kedalam suatu dugaan ilmiah atau hipotesis. Penelitian tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap independensi auditor dan kualitas audit telah dilakukan sebelumnya dan dapat diambil kesimpulan sebagai berikut: bahwa ada 7 faktor yang mempengaruhi independensi auditor di Surabaya yaitu faktor hubungan bisnis, hubungan keluarga dan pribadi, kecakapan profesional, kebebasan, kenyataan, pengungkapan informasi dan kejujuran (Supriyati, Nurmala & Wilopo, 2002) serta terdapat situasi dan kondisi yang berbeda di negara-negara ASEAN yang menyebabkan munculnya kualitas audit yang berbeda-beda di setiap negara (Favere & Marchesy, 2000).

Sugiyono (2002:11) menyatakan bahwa penelitian menurut tingkat eksplanasi adalah penelitian yang bermaksud menjelaskan kedudukan variabel-variabel yang diteliti serta hubungan antara satu variabel dengan variabel yang lain. Penelitian kali ini menggunakan metode penelitian kuantitatif, dimana Syamsuddin (2000:135) mendefinisikan analisis data kuantitatif merupakan metode yang dilakukan dengan mengumpulkan, mengolah, menyajikan, menganalisa, dan menginterpretasi data yang berwujud angka-angka. Data-data yang dikumpulkan sebenarnya adalah data kualitatif yang telah dikuantitatifkan dengan menggunakan skala Likert, dengan hipotesis yang telah ditetapkan

sebelumnya mengenai pengaruh variabel bebas yakni **independensi auditor** terhadap variabel terikat yakni **kualitas audit kantor akuntan publik**, data kuantitatif tersebut selanjutnya akan dianalisa menggunakan model regresi berganda untuk mencari tahu pengaruh antara variabel independen yakni **independensi auditor** terhadap variabel dependen yakni **kualitas audit kantor akuntan publik**. Data tersebut berupa skoring jawaban kuisisioner yang dijawab responden mengenai faktor independensi auditor dan kualitas audit kantor akuntan publik.

Adapun model analisis pengaruh ketiga variabel **independensi auditor** terhadap kualitas audit dalam penelitian ini secara skematis ditunjukkan dalam gambar 3.1 sebagai berikut:



**GAMBAR 3.1**  
**MODEL ANALISIS PENGARUH *INDEPENDENCE IN FACT*,  
*INDEPENDENCE IN APPEARANCE*, DAN *INDEPENDENCE IN*  
*COMPETENCE* TERHADAP KUALITAS AUDIT**

### 3.2 Hipotesis Penelitian

H1 : *Independence in fact, Independence in appearance, Independence in competence* memiliki pengaruh secara bersama-sama terhadap kualitas audit.

H2a : *Independence in fact* memiliki pengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit

H2b : *Independence in appearance* memiliki pengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit

H2c : *Independence in competence* memiliki pengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit



## **BAB IV**

### **METODE PENELITIAN**

#### **4.1 Rancangan Penelitian**

Penelitian ini dikategorikan dalam *causal research* artinya menurut Rangkuti (2001:38) penelitian kausal bertujuan untuk menentukan hubungan sebab akibat dari suatu fenomena dalam hal ini pengaruh independensi auditor yang terdiri dari independensi pada kenyataan, penampilan dan kompetensi terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya, dengan menggunakan metode survei yaitu dengan mengambil sampel dari populasi dan menggunakan kuesioner yang berbentuk pertanyaan sebagai alat pengumpul data utama yang bertujuan untuk memperoleh gambaran permasalahan penelitian. Sehingga diharapkan data yang dikumpulkan mampu mewakili sampel seluruh KAP di Surabaya. Adapun pengujiannya dengan menggunakan alat uji statistik regresi linear berganda (*multiple regresion*).

#### **4.2 Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel**

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh akuntan publik yang berkedudukan sebagai manajer atau partner dan staf auditor atau akuntan yang ada dalam sebuah kantor akuntan publik di Surabaya. Menurut data di Sekretariat Ikatan Akuntan Publik Kompartemen Akuntan Publik, jumlah Kantor Akuntan Publik tersebar di Surabaya sebanyak 57 KAP.

Teknik penentuan sampel pada penelitian ini digunakan teknik pengambilan sampel *non random sampling* dengan metode sensus yaitu metode pengambilan sampel terhadap seluruh populasi.

Berdasarkan data awal yang dimiliki peneliti total seluruh populasi pada penelitian ini berjumlah dua ratus enam puluh lima orang (265), karena alasan adanya kantor KAP yang tidak aktif maka total hanya sebanyak dua ratus empat puluh empat (224) kuisisioner yang dapat disebar.

### 4.3 Variabel-variabel Penelitian

#### 4.3.1 Identifikasi Variabel-variabel Penelitian

##### 4.3.1.1 Independent Variabel

Variabel independensi auditor sebagai variabel bebas yang diberi simbol X terdiri dari:

a. *Independence in fact* (X1)

Terdiri dari 4 indikator, antara lain: Kejujuran (X1,1), kenyataan (X1,2), kebebasan dalam menentukan prosedur pemeriksaan (X1,3), dan kebebasan menentukan lingkup pemeriksaan (X1,4).

b. *Independence in appearance* (X2)

Terdiri dari 14 indikator antara lain: penyertaan modal (X2,1), hubungan utang piutang (X2,2), akuntan sebagai karyawan perusahaan (X2,3), akuntan sebagai penjamin usaha (X2,4), usaha bersama (X2,5), kerjasama bisnis (X2,6), penyusunan sistem akuntansi (X2,7), jasa pengendalian intern (X2,8), hubungan pribadi (X2,9), hubungan keluarga (X2,10), *fee*

atau jasa profesional (X2,11), imbalan jasa akuntan (X2,12), penerimaan barang atau jasa (X2,13), pemberian barang atau jasa (X2,14).

c. *Independence in competence*(X3)

Terdiri dari 4 indikator antara lain: kecakapan profesional (X3,1), pengungkapan informasi relevan (X3,2), kerahasiaan (X3,3) dan pengiklanan (X3,4).

#### 4.3.1.2 Dependent Variabel

Variabel kualitas audit sebagai variabel terikat diberi simbol Y. Terdiri dari 4 faktor yaitu : tingkat komplain klien pada laporan keuangan (Y.1), kepuasan stakeholder pada laporan keuangan (Y.2), tingkat revisi pada laporan keuangan (Y.3) dan Peringatan stakeholder atas laporan keuangan (Y.4)

#### 4.3.2 Definisi Operasional Variabel Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menentukan faktor-faktor yang berpengaruh baik terhadap independensi auditor maupun kualitas audit kantor akuntan publik. Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini antara lain variabel independensi auditor sebagai variabel bebas dan variabel kualitas audit sebagai variabel terikat. Variabel independensi auditorpun masih dibagi menjadi 3 bagian yakni (1) *Independence in fact*, (2) *Independence in appearance*, (3) *Independence in competence*.

## 1. Independensi Auditor

Independensi auditor merupakan suatu sikap yang diharapkan dari seseorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektivitas. Variabel ini dibagi lagi menjadi 3 bagian yakni:

### a. *Independence in fact (X1)*

Faktor ini merupakan salah satu sikap diri akuntan publik dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui dalam pemeriksaan yang diukur berdasar pandangan akuntan publik sendiri. Faktor ini terdiri dari 4 variabel, antara lain: Kejujuran, kenyataan, kebebasan dalam menentukan prosedur pemeriksaan, dan kebebasan menentukan lingkup pemeriksaan. Item-item pertanyaan mengenai variabel ini dikembangkan berdasarkan penelitian Wilopo dan Nurmala (2002) dengan menggunakan skala interval (*Likert type scale*): 1 = sangat tidak setuju, 2 = tidak setuju, 3 = netral, 4 = setuju, 5 = sangat setuju

### b. *Independence in appearance (X2)*

Faktor ini merupakan pandangan akuntan publik terhadap sikap/penampilan akuntan publik yang ditunjukkan ke pihak luar yang bersangkutan dengan laporan keuangan. Faktor ini terdiri dari 14 variabel antara lain: penyertaan modal, hubungan utang piutang, akuntan sebagai karyawan perusahaan, akuntan sebagai penjamin usaha, usaha bersama, kerjasama bisnis, penyusunan sistem akuntansi, jasa pengendalian intern, hubungan pribadi, hubungan keluarga, *fee* atau jasa profesional, imbalan jasa akuntan, penerimaan barang atau jasa, pemberian barang atau jasa.

Item-item pertanyaan mengenai variabel ini dikembangkan berdasarkan penelitian Wilopo dan Supriyati (2002) dengan menggunakan skala interval (*Likert type scale*): 1 = sangat tidak setuju, 2 = tidak setuju, 3 = netral, 4 = setuju, 5 = sangat setuju

c. *Independence of competence (X3)*

Seseorang dapat mempertimbangkan fakta dengan baik jika ia mempunyai keahlian mengenai audit atas fakta tersebut. Faktor ini merupakan pandangan akuntan publik terhadap kompetensi akuntan publik dalam mempertimbangkan fakta yang diauditnya. Faktor ini terdiri dari 6 variabel antara lain: kecakapan profesional, pengungkapan informasi relevan, kerahasiaan dan pengiklanan. Item-item pertanyaan mengenai variabel ini dikembangkan berdasarkan penelitian Wilopo dan Nurmala (2002) dengan menggunakan skala interval (*Likert type scale*): 1 = sangat tidak setuju, 2 = tidak setuju, 3 = netral, 4 = setuju, 5 = sangat setuju

2. Kualitas Audit

Kualitas audit diartikan sebagai suatu pemeriksaan yang sistematis dan independen sehingga investor mampu memastikan bahwa audit yang dihasilkan telah bebas dari kesalahan material atau fraud. Faktor ini merupakan pandangan akuntan publik terhadap tingkat kepercayaan klien dan stakeholder akan keandalan laporan keuangan dilihat dari tingkat kesalahan material atau fraud. Item-item pertanyaan mengenai kualitas audit dalam penelitian ini dikembangkan berdasarkan penelitian Taylor & Glezen (2001) dengan menggunakan skala interval (*Likert type scale*): 1 = sangat tidak setuju, 2 = tidak setuju, 3 = netral, 4 = setuju, 5 = sangat setuju.



#### 4.4 Jenis dan Sumber Data

Data di dalam penelitian ini adalah data primer. Menurut Singgih dan Tjiptono (2001:59) data primer adalah data untuk penelitian yang diperoleh dengan cara menyebarkan kuisisioner kepada responden yang sesuai dengan karakteristik populasi. Diharapkan dengan penyebaran kuisisioner dapat diperoleh informasi yang relevan dengan tujuan survei dan validitas yang setinggi mungkin. Kuisisioner yang dibagikan pada responden merupakan kuisisioner yang bersifat tertutup artinya jawaban responden telah dibatasi dengan menyediakan alternatif jawaban yang telah ditentukan dan jawaban yang berbentuk uraian yaitu tentang kritik dan saran

#### 4.5 Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Metode Kuesioner (Angket)

Metode ini menurut Bungin (2001:130) berbentuk rangkaian atau kumpulan pertanyaan yang disusun secara sistematis dalam sebuah daftar pertanyaan, kemudian dikirim kepada responden untuk diisi. Dengan demikian diketahui respon masyarakat mengenai faktor independensi auditor dan kualitas audit kantor akuntan publik di Surabaya.

## 4.6 Analisis Data

Sesuai dengan perumusan masalah, tujuan dan hipotesis penelitian, maka penelitian ini menggunakan dua analisis yaitu analisis deskriptif dan analisis statistik.

### 4.6.1 Analisis Deskriptif

Analisis ini digunakan untuk memberikan deskripsi mengenai gambaran subjek penelitian, data demografi responden dan karakteristik variabel penelitian. Ukuran yang digunakan dalam deskripsi penelitian ini adalah nilai rata-rata hitung serta rata-rata tertimbang, yang berguna untuk mengetahui rata-rata penilaian responden terhadap indikator-indikator di setiap variabel, sementara standar deviasi digunakan untuk mengetahui apakah rata-rata hitung tersebut cukup representatif untuk menggambarkan penilaian responden.

### 4.6.2 Uji Kualitas Data

#### 4.6.2.1 Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur kevalidan suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid apabila pertanyaan atau pernyataan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut.

Pengujian validitas dilakukan dengan mengkorelasikan nilai item pada setiap butir pernyataan dengan nilai total. Uji validitas data dalam penelitian ini diukur dengan teknik korelasi *Person Product Moment* ( $r$ ), di mana hasil output dibandingkan dengan nilai signifikansinya, jika signifikansinya lebih kecil atau sama dengan 0,05 maka butir pernyataan tersebut dinyatakan valid. Perhitungan

koefisien korelasi Person Product Moment dilakukan dengan menggunakan SPSS for Windows version 12.0.

#### 4.6.2.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk mengetahui keandalan atau konsistensi instrumen (kuesioner) yang digunakan. Dalam penelitian ini, reliabilitas diketahui dengan mengukur koefisien korelasi antara percobaan yang pertama dengan berikutnya. Bila koefisien korelasi positif dengan signifikan maka instrumen tersebut dapat dinyatakan reliabel. Uji Reliabilitas pada penelitian ini dihitung dengan menggunakan koefisien *Cronbach's Alpha* melalui rumus (Umar, 2000:125-126) sebagai berikut :

$$r_{11} = \left( \frac{k}{k-1} \right) \left( 1 - \frac{\Sigma \sigma_b^2}{\sigma_t^2} \right)$$

di mana :

$r_{11}$  = reliabilitas instrumen

$k$  = banyak butir pertanyaan

$\sigma_t^2$  = varians total

$\Sigma \sigma_b^2$  = jumlah varians butir

Santoso (2000: 280) menyatakan bahwa :

1. Jika  $r$  alpha positif, serta  $r$  alpha  $>$   $r$  tabel, maka butir atau variabel tersebut reliabel
2. Jika  $r$  alpha negatif, serta  $r$  alpha  $<$   $r$  tabel, maka butir atau variabel tersebut tidak reliabel

3. Jadi jika  $r_{\alpha} > r_{\text{tabel}}$  bertanda negatif, maka butir atau variabel tersebut tidak reliabel

#### **4.6.3 Uji Asumsi Klasik.**

##### **4.6.3.1 Uji Normalitas**

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Seperti diketahui bahwa uji t dan uji F mengasumsikan bahwa nilai residual mengikuti distribusi normal. Kalau asumsi ini dilanggar maka uji statistik menjadi tidak valid untuk jumlah sampel kecil.

Untuk menguji apakah distribusi data normal atau tidak pada penelitian ini dilakukan menggunakan Analisis Statistik One Sample Kolmogorov Smirnov (Ghozali, 2001: 74), apabila hasil signifikansi unstandardized residual menunjukkan angka  $< 0,05$  maka residual data tidak terdistribusi normal dan jika hasil signifikansi menunjukkan angka  $> 0,05$  maka residual data terdistribusi normal. Untuk mengatasi apabila residual data tidak terdistribusi normal maka dapat diobati dengan cara mentransformasi data.

##### **4.6.3.2 Uji Multikolonieritas**

Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (*independen*). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen, jika variabel independen saling berkorelasi, maka variabel-variabel ini tidak ortogonal. Variabel ortogonal adalah variabel independen yang nilai korelasi antar sesama

variabel independen sama dengan nol. salah satu cara yang digunakan untuk mengetahui ada tidaknya multikolonieritas yaitu melihat besarnya nilai variance inflation factor (VIF). VIF ini dapat dihitung dengan rumus :

$$VIF = \frac{1}{\text{Tolerance}}$$

Menurut Teori Ghozali (2001 : 57), tolerance menunjukkan variabilitas independen yang terpilih yang tidak dapat dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Nilai tolerance yang umum dipakai adalah 0,10 atau sama dengan nilai VIF dibawah 10, maka tidak terjadi multikolonieritas.

#### 4.6.3.3 Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar anggota sampel yang diurutkan berdasar waktu. Penyimpangan asumsi ini biasanya muncul pada observasi yang menggunakan data time series.

Menurut Ghozali (2001 : 61), Adapun kriteria pengujian dalam pengambilan keputusan ada atau tidaknya Autokorelasi antara lain adalah sbb : :

- Jika nilai DW terletak antara batas atas atau upper bound (du) dan  $(4 - du)$ , maka koefisien Autokorelasi sama dengan nol, berarti tidak ada Autokorelasi.
- Jika nilai DW lebih rendah daripada batas bawah atau lower bound (dl), maka koefisien autokorelasi lebih besar daripada nol, berarti ada Autokorelasi positif.
- Jika nilai DW lebih besar daripada  $(4 - dl)$ , maka koefisien autokorelasi lebih kecil daripada nol, berarti ada Autokorelasi negatif.

- Jika nilai DW terletak diantara batas atas (du) dan batas bawah (dl) atau DW terletak antara  $(4 - du)$  dan  $(4 - dl)$ , maka hasilnya tidak dapat disimpulkan

#### 4.6.3.4 Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut Homokedastisitas dan jika berbeda disebut Heteroskedastisitas. Dalam penelitian ini untuk mendeteksi ada tidaknya heteroskedastisitas digunakan uji Park

##### a. Uji Park

Park mengemukakan metode bahwa variance ( $s^2$ ) merupakan fungsi dari variabel-variabel independen yang dinyatakan dalam persamaan sebagai berikut:

$$\Sigma^2_i = a X_i^b \dots\dots\dots(\text{Ghozali},2005)$$

Persamaan ini dijadikan linear dalam bentuk persamaan logaritma sehingga menjadi:

$$\text{Ln } \Sigma^2_i = a + b \text{ Ln}X_i + v_i \dots\dots\dots(\text{Ghozali},2005)$$

Karena  $s^2_i$  umumnya tidak diketahui, maka dapat ditaksir dengan menggunakan residual  $U_i$  sebagai proksi, sehingga persamaan menjadi:

$$\text{Ln}U_i^2 = a + b \text{ Ln}X_i + v_i \dots\dots\dots(\text{Ghozali},2005)$$

Penarikan kesimpulan uji Park adalah :

1. Variabel independen signifikan secara statistik ( $\text{Sig } X < 0.05$ ) mempengaruhi variabel dependen, maka ada indikasi terjadi Heteroskedastisitas.

2. Variabel independen tidak signifikan secara statistik ( $\text{Sig } X > 0.05$ ) mempengaruhi variabel dependen, maka tidak ada indikasi terjadi Heteroskedastisitas

#### 4.6.4 Analisis Statistik

Analisis statistik digunakan untuk menjawab permasalahan yang ada serta menguji hipotesis. Dalam penelitian ini alat analisis statistik yang digunakan adalah analisis regresi berganda (*multiple regressions*). Analisis ini digunakan untuk menentukan berapa besar pengaruh variabel bebas terhadap variabel bergantung. Hubungan antara variabel dinyatakan dengan model sebagai berikut :

$$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$$

Dimana :

Y = Kualitas audit

a = Konstanta

$\beta_1 \beta_2 \beta_3$  = Koefisien regresi

$X_1$  = *Independence in fact.*

$X_2$  = *Independence in appearance.*

$X_3$  = *Independence in competence*

e = Variabel pengganggu di luar variabel.

Pelaksanaan dari analisis persamaan regresi linier berganda dan pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan SPSS For Windows 12.0

#### 4.6.4.1 Melakukan Uji F

Hasil uji F ini digunakan sebagai dasar untuk pengujian pengaruh variabel bebas secara bersama-sama terhadap variabel terikat. Langkah-langkah yang dilakukan pada uji F ini adalah sebagai berikut :

##### a. Memformulasikan hipotesis

Formulasi hipotesis yang akan dibuktikan adalah

$$1) H_0 : \beta_1 = \beta_2 \dots \dots = \beta_3 = 0$$

Artinya semua variabel bebas secara bersama-sama mempunyai pengaruh yang tidak signifikan terhadap variabel tergantung.

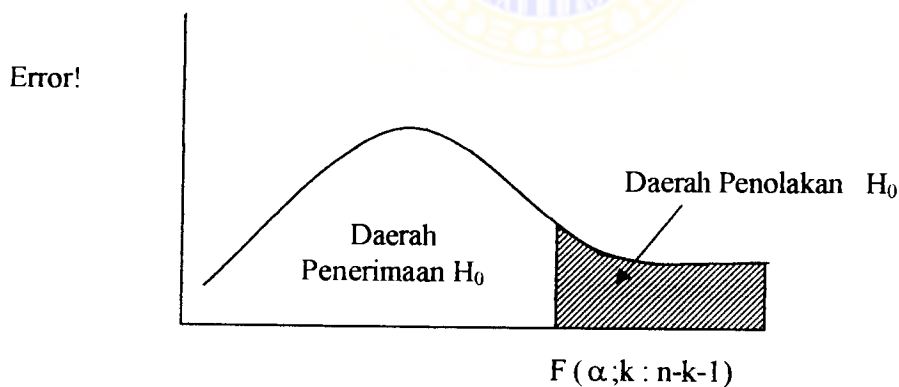
$$2) H_1 : \beta_1 \neq \beta_2 \dots \dots = \beta_3 \neq 0$$

Artinya variabel bebas secara bersama-sama memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel tergantung

##### b. Menentukan taraf signifikansi

Taraf signifikansi yang digunakan sebesar 95 % ( $\alpha=5\%$ ) .

##### c. Menetapkan daerah penerimaan dan penolakan $H_0$



**Gambar 4.1 Daerah Penerimaan dan Penolakan  $H_0$  Uji F**

- a) Menghitung nilai F hitung dengan menggunakan statistika dapat dirumuskan sebagai berikut :



$$F = \frac{R^2 / k}{(1 - R^2) / (n - k - 1)}$$

Dimana :

$R^2$  = Koefisien determinasi

$k$  = jumlah variabel bebas

$n$  = jumlah sampel

e. penarikan kesimpulan dengan memanfaatkan print out komputer dengan memperhatikan signifikansi F pada Tabel Anovanya.

Kriteria yang digunakan untuk menerima atau menolak hipotesis yang telah ditetapkan sebagai berikut:

- 1) Jika  $F$  hitung lebih besar atau sama dengan  $F$  Tabel atau nilai probabilitas (sig  $F$ ) lebih kecil dibandingkan dengan taraf signifikansi sebesar 5% ,maka  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima artinya variabel bebas secara bersama-sama memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel tergantung.
- 2) Jika  $F$  hitung lebih kecil atau sama dengan  $F$  Tabel atau nilai probabilitas (sig  $F$ ) lebih besar dibandingkan dengan taraf signifikansi sebesar (5%) maka  $H_0$  diterima dan  $H_1$  ditolak artinya variabel bebas secara bersama-sama tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel tergantung.

#### 4.6.4.2 Melakukan Uji t (uji Parsial )

Hasil Uji t ini digunakan untuk menyimpulkan pengaruh masing-masing variabel bebas secara parsial terhadap variabel terikat. Langkah-langkah yang dilakukan dalam Uji t (uji parsial) ini sebagai berikut :

a. Memformulasikan hipotesis

1.  $H_0 : \beta_i = 0 (i = 1, 2, 3)$

Artinya : Variabel bebas secara parsial tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel tergantung.

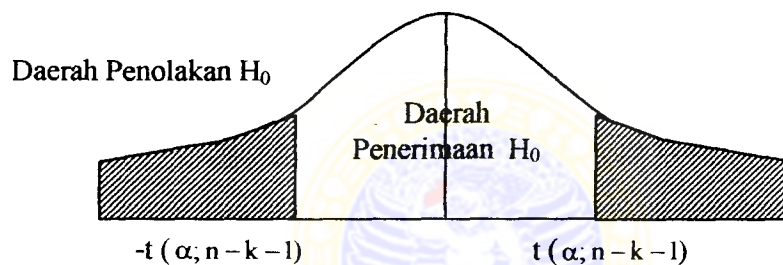
2.  $H_1 : \beta_i \neq 0 (i = 1, 2, 3,)$

Artinya : Variabel bebas secara parsial memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel tergantung

b. Menentukan taraf signifikansi

Taraf signifikansi yang digunakan sebesar 95% ( $\alpha 5\%$ )

c. Menentukan daerah penerimaan dan penolakan  $H_0$



Gambar 4.2 Daerah Penerimaan Dan Penolakan  $H_0$  Uji T

d. Menghitung nilai t hitung dengan menggunakan statistika dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$t = \frac{b_j}{Se(b_j)}$$

$Se(b_j)$  = standar deviasi koefisien regresi variabel X, yang dapat diperoleh dengan rumus sebagai berikut :

$$Se(b_j) = \sqrt{\frac{1}{n-k} \sum e_i^2}$$

Dimana :  $b_j$  = Koefisien regresi variabel X membandingkan hasil dari t hitung dan t tabel

- e. Penarikan kesimpulan dengan memanfaatkan print out komputer dengan memperhatikan signifikansi T pada tabel coefficientnya.

Kriteria yang digunakan untuk menerima atau menolak hipotesis yang telah ditetapkan adalah sebagai berikut :

1. Jika t hitung lebih besar t tabel atau t hitung lebih kecil t tabel akan nilai probabilitas (sig t) lebih kecil dibanding dengan taraf signifikansi ( $\alpha$ ) sebesar 5% maka  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima artinya variabel bebas secara parsial memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel tergantung.
2. Jika t tabel lebih kecil t hitung atau t hitung lebih kecil t tabel atau nilai probabilitas (sig t) lebih besar dibandingkan dengan taraf signifikansi ( $\alpha$ ) sebesar 5%, maka  $H_0$  diterima dan  $H_1$  ditolak artinya variabel bebas secara parsial tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel tergantung

## BAB V

### HASIL DAN ANALISIS PENELITIAN

#### 5.1 Data Penelitian

Pembahasan dalam uraian ini diawali dengan gambaran subyek penelitian, dimana menguraikan karakteristik responden sebagai subyek peneliti. selanjutnya dilakukan analisis untuk membahas masalah penelitian dan juga mengungkapkan pengaruh independensi auditor yang terdiri dari *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence* terhadap kualitas audit pada perwakilan KAP di Surabaya.

Subyek penelitian ini adalah responden yang merupakan manajer, partner maupun staff auditor dari beberapa perwakilan Kantor Akuntan Publik di Surabaya yang berjumlah sebanyak tiga puluh KAP seperti antara lain Kantor KAP Bambang Siswanto, Sucipto Ngumar, Haryono Adi dan Agus dan lain-lain. Data yang diperoleh yaitu melalui penyebaran kuesioner dan hasil pengumpulan data ini selanjutnya akan dianalisa sesuai dengan kebutuhan penelitian.

Total jumlah kuisisioner yang disebar adalah sebanyak dua ratus empat puluh empat kuisisioner, dan hanya sebanyak seratus enam puluh tiga yang berhasil dikumpulkan kembali, dan dihasilkan seratus enam puluh responden yang layak untuk diproses lebih lanjut, sementara tiga diantaranya tidak dapat digunakan karena jawaban tidak lengkap dan lain-lain, Sehingga tingkat pengembalian (*response rate*) sebesar 66.2 %. Hal ini menunjukkan tingkat *response rate* yang cukup untuk ukuran Indonesia yang rata-rata 10-20 % (Nur indiantoro : 1993), tetapi tidak cukup untuk memenuhi jumlah sampel minimum yang ditentukan

(265) dari jumlah populasi 57 Kantor Akuntan Publik di seluruh wilayah Surabaya dan sekitarnya

### 5.1.1 Karakteristik Responden

Berdasarkan hasil tanggapan responden, maka di bawah ini akan dijelaskan terlebih dahulu mengenai identitas responden. Karakteristik responden diidentifikasi berdasarkan jenis kelamin, dan jabatan.

Berdasarkan tanggapan responden yang terkumpul maka hasil identifikasi karakteristik responden dapat disajikan dalam tabel 5.1 berikut ini :

Tabel 5.1  
**KARAKTERISTIK RESPONDEN**

Karakteristik	Responden	Persentase
<b>Jenis kelamin</b>		
Pria	98	61.3 %
Wanita	62	38.8 %
<b>Jabatan</b>		
Manajer	34	21.3 %
Partner	20	12.5 %
Staff auditor	106	66.3 %
Jumlah	160	100 %

Sumber : lampiran 3

Berdasarkan tabel 5.1, proporsi penyebaran responden berdasarkan jenis kelamin mayoritas responden yang diteliti adalah pria sebanyak 98 responden atau 61.3 % sedangkan wanita sebanyak 62 orang atau 38.8 %. Kemudian berdasarkan jabatan auditor yang dijadikan responden, maka akan diperoleh 34 atau 21.3 % adalah manajer, 20 orang atau 12.5 % adalah Partner kantor KAP dan terakhir 106 atau 66.3 % adalah staff auditor.

## 5.2 Analisis Dan Hasil Penelitian

Pada penelitian ini analisis data yang digunakan adalah analisis deskriptif, analisis statistik, dan pembahasan hasil penelitian, selanjutnya akan dibahas secara lebih lengkap pada bagian berikut ini :

### 5.2.1 Analisis Deskriptif

#### 5.2.1.1 Analisis Tanggapan Responden Terhadap Seluruh Variabel Berdasarkan Nilai Rata-Rata

Berdasarkan hasil pengumpulan data yang dilakukan melalui pengumpulan jawaban responden, maka diperoleh gambaran objek dari variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini. Pengukuran variabel menggunakan ukuran dengan skala pengukuran 1 sampai dengan 5.

Untuk menentukan nilai rata-rata dari masing-masing responden terhadap item-item pertanyaan, maka dilakukan dengan cara menjumlah nilai jawaban tersebut dibagi dengan masing-masing jumlah item atau indikator dalam tiap variabel. Sementara untuk mempermudah penilaian maka dibuat kategori penilaian, dimana menurut Hakim (2001 : 71) penentuan intervalnya memakai rumus sebagai berikut :

$$\text{Interval kelas} = \frac{\text{Nilai Tertinggi} - \text{Nilai Terendah}}{\text{Jumlah kelas}} = \frac{5-1}{5} = 0,8$$

Dari interval kelas tersebut, maka dapat diketahui batasan nilai masing-masing kelas dan setelah itu nilai masing-masing responden akan dimasukkan seperti Tabel 5.2

Tabel 5.2  
KATEGORI MEAN DARI VARIABEL BEBAS DAN TERGANTUNG

Interval	Kategori	Nilai
$4,20 < a \leq 5,0$	Sangat setuju	5
$3,40 < a \leq 4,20$	Setuju	4
$2,60 < a \leq 3,40$	Ragu - ragu	3
$1,80 < a \leq 2,60$	Tidak setuju	2
$1,00 < a \leq 1,80$	Sangat tidak Setuju	1

### 5.2.1.2 Analisis Tanggapan Responden Terhadap Variabel *Independence In Fact*

Pengukuran variabel *Independence in fact* terdiri dari empat indikator dengan skala pengukuran 1 sampai dengan 5. Tabel 5.3 menunjukkan hasil tanggapan responden terhadap masing-masing indikator variabel *Independence in fact*.

TABEL 5.3  
TANGGAPAN RESPONDEN TERHADAP INDEPENDENCE IN FACT

Pertanyaan (P)	STS	TS	RR	S	SS
X1.1	7	29	16	77	31
X1.2	6	41	32	68	13
X1.3	3	32	28	71	26
X1.4	7	26	21	70	36
<b>Mean rata-rata</b>	3.506				
<b>Kisaran teoritis</b>	4 - 20				
<b>Mean total</b>	14.025				

Sumber : lampiran 4 diolah

Dari tabel 5.3 dapat diketahui bahwa secara umum responden memberikan tanggapan bahwa akuntan publik setuju mereka harus independen dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui dalam pemeriksaan serta harus mengutamakan, kebebasan baik lingkup pemeriksaan maupun prosedur pemeriksaan, Indikasi tersebut dapat dilihat dari nilai rata-rata dari keseluruhan pertanyaan sebesar 3.506.

Sedangkan dari kisaran jawaban responden mendekati kisaran rata-rata teoritisnya dengan nilai rata-rata totalnya 14.025, hal ini berarti jawaban responden agak menyebar kedalam lima kategori tetapi cenderung memiliki tingkat jawaban *Independence in fact* yang relatif tinggi, yang ditunjukkan dengan nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya.

### 5.2.1.3 Analisis Tanggapan Responden Terhadap Variabel *Independence In Appearance*

Pengukuran variabel *Independence in appearance* terdiri dari empat belas indikator dengan skala pengukuran 1 sampai dengan 5, hasil ini didapat setelah melakukan transformasi dengan pembalikan perhitungan dari item yang diukur dengan argumen negatif. Tabel 5.4 menunjukkan hasil tanggapan responden terhadap masing-masing indikator variabel *Independence in appearance*.



**Tabel 5.4**  
**TANGGAPAN RESPONDEN TERHADAP *INDEPENDENCE IN APPEARANCE***

<b>Pertanyaan (P)</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>RR</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
X2.1	1	5	29	76	49
X2.2	-	8	10	98	44
X2.3	-	12	11	76	61
X2.4	3	19	22	73	43
X2.5	39	83	15	17	6
X2.6	32	78	20	22	8
X2.7	2	35	26	67	30
X2.8	2	30	29	70	29
X2.9	28	67	14	29	22
X2.10	4	17	27	54	58
X2.11	-	19	24	64	53
X2.12	-	18	22	68	52
X2.13	12	43	23	43	39
X2.14	3	32	48	54	23
<b>Mean rata-rata</b>	3.503				
<b>Kisaran teoritis</b>	14 – 70				
<b>Mean total</b>	49.043				

Sumber : lampiran 4 diolah

Dari tabel 5.4 dapat diketahui bahwa secara umum responden memberikan tanggapan bahwa akuntan publik setuju bahwa mereka harus menciptakan independensi dalam penampilan yang ditunjukkan ke pihak luar yang bersangkutan dengan laporan keuangan. Indikasi tersebut dapat dilihat dari nilai rata-rata dari keseluruhan pertanyaan sebesar 3,503.

Sedangkan dari kisaran jawaban responden mendekati kisaran rata-rata teoritisnya dengan nilai rata-rata totalnya 49.043, hal ini berarti jawaban responden sedikit tidak menyebar kedalam lima kategori dan cenderung memiliki tingkat jawaban *Independence in appearance* yang relatif tinggi, yang ditunjukkan dengan nilai rata-rata yang diatas nilai titik tengah kisaran sesungguhnya

### 5.2.1.4 Analisis Tanggapan Responden Terhadap Variabel *Independence In Competence*

Pengukuran variabel *Independence of competence* terdiri dari enam indikator dengan skala pengukuran 1 sampai dengan 5. Tabel 5.5. menunjukkan hasil tanggapan responden terhadap masing-masing indikator variabel *Independence of competence*.

Tabel 5.5  
TANGGAPAN RESPONDEN TERHADAP *INDEPENDENCE IN COMPETENCE*

Pertanyaan (P)	STS	TS	RR	S	SS
X3.1	7	10	14	98	31
X3.2	6	7	13	94	39
X3.3	5	14	25	80	36
X3.4	1	11	13	93	42
X3.5	3	9	6	97	45
X3.6	17	31	23	66	23
<b>Mean rata-rata</b>	3.834				
<b>Kisaran teoritis</b>	6 - 30				
<b>Mean total</b>	22.981				

Sumber : lampiran 4 diolah

Dari tabel 5.5 diketahui bahwa secara umum responden memberikan tanggapan bahwa mereka setuju dibutuhkannya kompetensi akuntan publik dalam mempertimbangkan fakta yang diauditnya untuk menciptakan independensi. Indikasi tersebut dapat dilihat dari nilai rata-rata dari keseluruhan pertanyaan sebesar 3.834.

Sedangkan dari kisaran jawaban responden mendekati kisaran rata-rata teoritisnya dengan nilai rata-rata totalnya 22.981, hal ini berarti jawaban responden agak menyebar kedalam lima kategori dan cenderung memiliki tingkat jawaban *Independence of competence* yang relatif tinggi, yang ditunjukkan dengan nilai rata-rata yang mendekati nilai titik maksimum kisaran sesungguhnya.

### 5.2.1.5 Analisis Tanggapan Responden Terhadap Variabel Kualitas Audit

Pengukuran variabel kualitas audit terdiri dari empat indikator dengan skala pengukuran 1 sampai dengan 5. Tabel 5.6 menunjukkan hasil tanggapan responden terhadap masing-masing indikator variabel kualitas audit.

Tabel 5.6  
TANGGAPAN RESPONDEN TERHADAP KUALITAS AUDIT

Pertanyaan (P)	STS	TS	RR	S	SS
Y1	-	14	8	99	39
Y2	-	8	15	102	35
Y3	-	12	20	86	42
Y4	1	6	18	99	36
<b>Mean rata-rata</b>	4.012				
<b>Kisaran teoritis</b>	4 - 20				
<b>Mean total</b>	16.050				

Sumber : lampiran 4 diolah

Dari tabel 5.6 diketahui bahwa secara umum responden memberikan tanggapan bahwa mereka setuju atas audit yang mereka lakukan saat ini masuk dalam kategori audit dengan kualitas yang baik indikasi ini dapat dilihat dari nilai rata-rata dari keseluruhan pertanyaan sebesar 4,012.

Sedangkan dari kisaran jawaban responden mendekati kisaran rata-rata teoritisnya dengan nilai rata-rata totalnya 16.050, hal ini berarti jawaban responden sedikit tidak menyebar kedalam lima kategori dan cenderung memiliki tingkat jawaban *Independence in appearance* yang relatif tinggi, yang ditunjukkan dengan nilai rata-rata yang mendekati nilai titik maksimum kisaran sesungguhnya.

## 5.2.2 Uji Kualitas Data

### 5.2.2.1 Uji Validitas dan Reliabilitas Data

Sebelum penelitian ini dilakukan, peneliti terlebih dahulu melakukan uji validitas dan reabilitas untuk menguji konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, uji validitas dan reabilitas yang digunakan adalah metode konsistensi internal dengan menggunakan alpha cronbach . Tabel 5.6 menunjukkan hasil keseluruhan uji validitas dan reabilitas instrumen penelitian.

Tabel 5.6a

#### HASIL UJI VALIDITAS

Variabel	R	Signifikansi	Simpulan	Variabel	R	Signifikansi	Simpulan
X1.1	0.59792	0.0000	Valid	X2.11	0.69081	0.0000	Valid
X1.2	0.73231	0.0000	Valid	X2.12	0.70557	0.0000	Valid
X1.3	0.61659	0.0000	Valid	X2.13	0.63493	0.0000	Valid
X1.4	0.61585	0.0000	Valid	X2.14	0.51598	0.0000	Valid
X2.1	0.46578	0.0000	Valid	X3.1	0.53115	0.0000	Valid
X2.2	0.5744	0.0000	Valid	X3.2	0.71364	0.0000	Valid
X2.3	0.66668	0.0000	Valid	X3.3	0.70947	0.0000	Valid
X2.4	0.59082	0.0000	Valid	X3.4	0.5716	0.0000	Valid
X2.5	0.19697	0.0125	Valid	X3.5	0.26643	0.0007	Valid
X2.6	0.19982	0.0113	Valid	X3.6	0.41636	0.0000	Valid
X2.7	0.65136	0.0000	Valid	Y1.1	0.75352	0.0000	Valid
X2.8	0.51857	0.0000	Valid	Y1.2	0.76548	0.0000	Valid
X2.9	0.49133	0.0000	Valid	Y1.3	0.81363	0.0000	Valid
X2.10	0.59191	0.0000	Valid	Y1.4	0.81644	0.0000	Valid

Sumber : lampiran 3 diolah

Berdasarkan Tabel 5.6a dapat diketahui hasil uji validitas sampel penelitian bahwa dari seluruh indikator variabel penelitian, semuanya menunjukkan tingkat signifikansi yang berada dibawah satu dan lima persen, sehingga disimpulkan variabel tersebut valid (sahih).

Tabel 5.6b  
**HASIL UJI RELIABILITAS SAMPEL PENELITIAN**

Konstruk variable awal			Konstruk variable revisi		
Variabel	r Alpha	Kesimpulan	Variabel	r Alpha	Kesimpulan
X1	0.5171	Kurang reliabel	X1	0.6208	Reliabel
X2	0.7989	Reliabel	X2	0.7989	Reliabel
X3	0.4897	Kurang reliabel	X3	0.6797	Reliabel
Y	0.7980	Reliabel	Y	0.7939	Reliabel

Berdasarkan Tabel 5.6b dapat diketahui bahwa pada pengujian reabilitas awal terdapat dua variable yang memiliki r alpha positif dan lebih kecil dari 0,6 yaitu X1 dan X3, indikasi tersebut menunjukkan adanya tingkat reliabilitas yang rendah, dan dikategorikan tidak lulus uji reliabilitas (Singgih : 2000 pp 277-278) Untuk itu dari masing-masing variable tersebut harus dilakukan pembuangan dengan merujuk pada nilai *scale if item deleted* yang terdapat pada uji reabilitas, dimana pada variable X1 dikurangi dua indikator yaitu X1.1 dan X1.2 sehingga menyisakan dua indikator yaitu X1.3 dan X1.4 dengan nilai r alpha ( $0.6208 > 0.6$ ) dan untuk variable X3 dilakukan pembuangan pada indikator X3.5 dan X3.6. yang menghasilkan nilai r alpha ( $0.679 > 0.6$ ). Sedangkan dua variable yang lain yaitu X2 dan Y tidak mengalami masalah reabilitas karena memiliki r alpha positif dan lebih besar dari 0,6. Dengan hasil dari revisi indikator yang menghasilkan r alpha besar dari 0.6 maka secara keseluruhan variabel penelitian dinyatakan reliabel, dan dasar indikator ini yang akan digunakan pada analisis lebih lanjut.

### a. Uji Normalitas

Tabel 5.7  
HASIL UJI NORMALITAS MODEL PENELITIAN

#### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		160
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.56346118
Most Extreme Differences	Absolute	.093
	Positive	.045
	Negative	-.093
Kolmogorov-Smirnov Z		1.176
Asymp. Sig. (2-tailed)		.126

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Dari gambar Tabel 5.7 diatas menunjukkan bahwa data standardized residual untuk asymp.sig (2-tailed) menunjukkan nilai 12.6 % yang berada diatas 5%, sehingga disimpulkan bahwa data berdistribusi normal.

### b. Uji Multikolenieritas

Tabel 5.8  
HASIL UJI MULTIKOLENIERITAS

#### Coefficients

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	1.895	.442		4.288	.000		
	X1	.517E-02	.049	.055	.733	.465	.971	1.030
	X2	.213	.085	.191	2.517	.013	.954	1.048
	X3	.317	.069	.343	4.581	.000	.976	1.024

a. Dependent Variable: Y

Dari gambaran table koefisien diatas tampak bahwa nilai VIF tidak ada yang lebih besar dari 10. Dan nilai tolerance > 10% Jadi disimpulkan tidak ada multikolinearitas antar variable bebas

### c. Uji Autokorelasi

Tabel 5.9  
HASIL UJI AUTOKORELASI  
Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.380 <sup>a</sup>	.144	.128	.56885	1.471

a. Predictors: (Constant), X3, X1, X2

b. Dependent Variable: Y

Dengan membandingkan antara DW hitung dan DW table maka didapat hasil

Durbin Watson hitung : 1.471

Durbin Watson table  $d_u$  : 0.88 dan  $4 - d_u = 3.12$

Ketentuan penerimaan autokorelasi adalah  $d_u < DW < 4 - d_u$

Dimana  $0.88 < 1.471 < 3.12$

Jadi hasil statistik tidak terdapat autokorelasi antara variable.

### d. Uji Heteroskedastisitas

Dalam uji ini akan digunakan Uji Park, sebagai alat pendeteksi heterokedastisitas dengan hasil sebagai berikut:

Tabel 5.10  
**HASIL UJI HETEROSKEDASTISITAS**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-1.452	1.927		-.753	.452
X1	.422	.215	.157	1.961	.052
X2	-.480	.370	-.105	-1.298	.196
X3	-.297	.302	-.078	-.982	.328

a. Dependent Variable: LNU2I

Dari data diatas tampak bahwa tidak ada satupun, variabel x yang signifikan mempengaruhi variabel y, jadi disini tampak bahwa data digolongkan homoskedastisitas, atau tidak terjadi heteroskedastisitas.

### 5.2.3 Pengujian Hipotesis

#### 5.2.3.1 Analisis regresi linier berganda

Analisis ini digunakan untuk mengetahui apakah variabel independensi auditor yang terdiri dari *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya. Pembahasan selanjutnya adalah menginterpretasikan hasil uji analisis regresi linear berganda. Pada sub bab ini, akan diuraikan pengaruh variabel-variabel terikat (*dependent*) yang digunakan dalam penelitian terhadap variabel bebasnya (*independent*), dimana berdasarkan perumusan yang dibuat uji regresi linear ini adalah :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + E$$



Tabel 5.11

## UJI REGRESI LINEAR BERGANDA

Variabel	Koefisien regresi Unstandardized Coefficients	Standar Error	t (df = 159)	Prob. (Sig. t)	Partial
▪ <i>Independence-in-fact</i> ( $X_1$ )	0.036	0.049	0.733	0.465	0.059
▪ <i>Independence-in-app</i> ( $X_2$ )	0.213	0.085	2.517	0.013	0.198
▪ <i>Independence-in-cpt</i> ( $X_3$ )	0.317	0.069	4.581	0.000	0.344
Konstanta	= 1.895	F = 8.750	Prob sig F = 0.000		
Adjusted R square	= 0.128				
R. square	= 0.144				
R	= 0.380				
n	= 160				

Sumber : Lampiran 5 diolah

Berdasarkan tabel 5.11 diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut :

$$Y = 1.895 + 0.036X_1 + 0.213X_2 + 0.317X_3 + E$$

Dari persamaan regresi linier berganda di atas, maka dapat dijelaskan sebagai berikut :

- 1). Konstanta (a): nilai  $a = 1,895$  menunjukkan besarnya variabel terikat kualitas audit (Y) yang tidak dipengaruhi oleh variabel-variabel *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence*.
- 2).  $\beta_1 = 0,036$  : artinya apabila faktor *Independence in fact* ( $X_1$ ) mengalami peningkatan sebesar satu-satuan nilai, maka akan meningkatkan kualitas audit sebesar 0,036 satuan nilai, dengan asumsi variabel bebas lain, dalam keadaan konstan.

- 3).  $\beta_2 = 0,213$  : artinya apabila faktor *Independence in appearance* ( $X_2$ ) mengalami peningkatan sebesar satu-satuan nilai, maka akan menaikkan kualitas audit sebesar 0,213 satuan nilai, dengan asumsi variabel bebas lain, dalam keadaan konstan.
- 4).  $\beta_1 = 0.317$  : artinya apabila *Independence in competence* ( $X_3$ ) mengalami peningkatan sebesar satu-satuan nilai, maka akan meningkatkan kualitas audit sebesar 0,317 satuan nilai, dengan asumsi variabel bebas lain, dalam keadaan konstan.

### 5.2.3.2 Koefisien Determinasi

Selanjutnya dari Tabel 5.11 diketahui bahwa korelasi dari nilai observasi dan nilai prediksi dari variabel terikat sebesar 38 % ( $R = 0,380$ ), ini menunjukkan korelasi tersebut berada pada tahap menengah.

Nilai  $R^2$  menunjukkan nilai 0,144 atau 14,4 %, ini artinya bahwa variabel-variabel bebas dalam penelitian ini yaitu independensi auditor yang terdiri dari *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence*, hanya mampu menjelaskan sebesar 14,4 % variasi perubahan kualitas audit pada KAP di Surabaya sedangkan sisanya sebesar 85,6 % dijelaskan oleh sebab yang lain, seperti keterlibatan pemimpin, pola perilaku, sistem dan prosedur, dan lain-lain.

### 5.2.3.3 Uji Serempak ( Uji F )

Uji F digunakan untuk pengujian pengaruh variabel bebas secara bersama-sama terhadap variabel terikat. Perhitungan signifikansi pada uji F di hitung berdasarkan F hitung dan dengan signifikansi sebesar 0,05 (5%). Jika F hitung yang dihasilkan lebih besar dari F Tabel dengan tingkat signifikansi di bawah 0,05

maka artinya semua variabel bebas secara bersama-sama memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat.

Berdasarkan hasil analisis regresi linier berganda dengan menggunakan SPSS *for windows* 11.0 yang tercantum pada Tabel 5.11 disimpulkan bahwa  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima, hal ini karena  $F_{hitung} 8.750 >$  dari  $F_{tabel} 2,68$  dan nilai signifikansi  $F$  yang lebih kecil dari  $0,05$  ( $0,000 < 0,05$ ). Dengan demikian dapat dikatakan bahwa independensi auditor yang terdiri dari *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence*, secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya

#### 5.2.3.4 Uji Parsial (Uji t)

Uji t digunakan untuk melihat pengaruh masing-masing variabel bebas secara parsial terhadap variabel terikat. Dari hasil pengolahan data melalui program SPSS *for windows* 11.0 tampak pada Tabel 5.12 maka dapat diketahui secara parsial pengaruh faktor variabel bebas

Tabel 5.12  
HASIL ANALISIS UJI t DAN KOEFISIEN PARSIAL

Variabel	t hitung	t tabel	Sig. t	Kesimpulan
▪ <i>Independence-in-fact</i> ( $X_1$ )	0.733	1.975	0.465	$H_0$ diterima
▪ <i>Independence-in-app</i> ( $X_2$ )	2.517	1.975	0.013	$H_0$ ditolak
▪ <i>Independence-in-cpt</i> ( $X_3$ )	4.581	1.975	0.000	$H_0$ ditolak

Sumber : Lampiran 5 diolah

Berdasarkan Tabel 5.11 dapat diketahui bahwa dari tiga variabel bebas yang digunakan pada penelitian ini yaitu *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence*, terdapat dua variabel yang secara parsial signifikan pada tingkat signifikansi sebesar 5% dua sisi ( $\alpha/2 = 0.025$ )

mempengaruhi variabel kualitas audit yaitu *Independence in appearance* dimana ( $p = 0.013 < 0.05$ ) dan *Independence in competence* dimana ( $p = 0.000 < 0.05$ )

Maka berdasarkan hipotesa yang telah dibuat dapat dijabarkan sebagai berikut :

1. Variabel X1, *Independence in fact* berdasarkan perhitungan diperoleh  $t_{hitung}$  sebesar  $0.733 <$  dari  $t_{tabel}$  sebesar  $1.975$  maka  $H_0$  diterima dan  $H_1$  ditolak pada tingkat signifikansi 5 persen. Disimpulkan *Independence in fact* (X1) berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas audit, dan H2a ditolak.
2. Variabel X2 *Independence in appearance*, berdasarkan perhitungan diperoleh  $t_{hitung}$  sebesar  $2.517 >$  dari  $t_{tabel}$  sebesar  $1.975$  maka  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima pada tingkat signifikansi 5 persen. Disimpulkan *Independence in appearance* (X2) berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit, dan H2b diterima.
3. Variabel X3, *Independence in competence* berdasarkan perhitungan diperoleh  $t_{hitung}$  sebesar  $4.581 >$  dari  $t_{tabel}$  sebesar  $1.975$  maka  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima pada tingkat signifikansi 5 persen. Disimpulkan *Independence in competence* (X3) berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit, maka H2c diterima.

## BAB VI

### PEMBAHASAN

#### 6.1. Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Berdasarkan hasil analisis yang ditujukan untuk mengungkap pengaruh independensi auditor yang terdiri dari *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence* terhadap kualitas audit pada perwakilan KAP di Surabaya, terdapat beberapa temuan penting, paling tidak ada empat temuan penting yang akan dibahas pada bagian dibawah ini.

Berdasarkan bukti empiris penelitian ini menemukan bahwa independensi auditor yang terdiri dari aspek *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence* secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit KAP di Surabaya dengan  $F_{hitung}$  sebesar 8.750 yang lebih besar dari  $F_{tabel}$  2,68 dan nilai signifikansi  $F$  yang lebih kecil dari 0,05 ( $p: 0,000 < 0,05$ ), dengan demikian hipotesa pertama penelitian yang menyatakan bahwa secara bersama-sama faktor independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya dapat diterima. Ini menunjukkan secara simultan ketiga aspek independensi adalah faktor penting yang akan mempengaruhi kualitas audit, terutama kualitas audit yang diukur dari sudut pandang kerja internal auditor sebagai titik tolak penciptaan mutu jasa audit.

Dari besarnya nilai koefisien determinasi diketahui kemampuan factor independensi auditor yang terdiri dari *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence* untuk menjelaskan variasi perubahan kualitas audit pada KAP di Surabaya hanya sebesar 14,4 %, indikasi ini menunjukkan bahwa ada faktor lain yang lebih dominan diluar independensi

auditor yaitu sebesar 85,6 % yang dapat disebabkan oleh sebab yang lain, seperti keterlibatan pemimpin, pola perilaku, sistem dan prosedur (Widagdo, Lesmana dan Irwandi : 2002), dan lain-lain

### 6.1.1. Pengaruh Independence In Fact Terhadap Kualitas Audit

Estimasi model regresi untuk variabel *independence in fact* diperoleh hasil  $t_{hitung}$  sebesar 0.733 yang lebih kecil dari  $t_{tabel}$  sebesar 1.975 atau nilai *p-value* 0.465 lebih besar dari tingkat derajat kesalahannya sebesar 5% ( $\alpha= 0.05$ ), dengan nilai koefisiennya adalah sebesar 0.036. Hasil ini menunjukkan bahwa *Independence in fact* atau independensi dalam kenyataan mempunyai hubungan positif, berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas audit KAP di Surabaya, dengan kontribusi pengaruh hanya sebesar 0,3 persen, dengan demikian hipotesis dua a (H2a) tidak dapat diterima.

*Independence in fact* aspek ini merupakan salah satu sikap diri atau sikap mental akuntan publik dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui dalam pemeriksaan yang terkait dengan kebebasan dalam menentukan prosedur pemeriksaan, dan kebebasan menentukan lingkup pemeriksaan. Secara umum auditor mengungkapkan bahwa dalam melaksanakan tugasnya auditor harus bebas dalam menentukan metode apa saja yang akan digunakan dalam pemeriksaan untuk mencapai tujuan yang dikehendaki, sekaligus mempertahankan perilaku yang tidak bias di sepanjang audit, artinya bahwa SPI harus dipahami melalui prosedur audit oleh para akuntan publik didalam melaksanakan auditnya, dan prosedur audit maupun luas lingkup pemeriksaan harus ditentukan oleh akuntan publik dan bukan dari pemakai informasi akan tetapi hal ini cenderung tidak

mampu mempengaruhi penciptaan suatu output audit yang berkualitas yang dihasilkan KAP di Surabaya. Penyebabnya adalah rata-rata KAP di Surabaya meskipun ingin mendapatkan kebebasan dan luas lingkup pemeriksaan tetapi, kebebasan tersebut adalah kebebasan yang cenderung semu, karena pada kenyataannya perusahaan lebih khusus (*sophisticated*) dibanding dengan apa yang direpresentasikan oleh akuntan publik sehingga masih terdapat materi-materi khusus untuk konsumsi internal perusahaan sehingga muncul kesenjangan tingkat kebebasan antara keinginan akuntan publik dengan perusahaan klien yang dampaknya kebebasan dalam menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian dari klien yang dimiliki oleh akuntan publik cenderung tidak mampu meningkatkan hasil audit yang berkualitas.

Hasil ini bertolak belakang dengan argumentasi Supriyati, Nurmala dan Wilopo (2002) yang mengungkapkan bahwa akuntan publik tidak boleh mendapatkan keterbatasan atas lingkup atau prosedur yang akan diperiksa karena hal tersebut akan mempengaruhi asersi yang akan dibuat. Sehingga semakin besar independensi dalam kenyataan maka semakin besar kualitas penilaian yang dibuat oleh akuntan publik. Kemudian hasil ini juga berbeda dengan konseptualisasi Elliott dan Jacobson (1998) yang menyatakan bahwa independensi yang diterapkan dalam kenyataan dengan objektivitas absolut dari akuntan publik akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Dimana adanya objektivitas absolut akan menekan serendah mungkin bias sehingga audit yang dihasilkan menjadi reliable, dalam setiap penilaian oleh stakeholder.

### 6.1.2. Pengaruh *Independence In Appearance* Terhadap Kualitas Audit

Estimasi model regresi untuk variabel *Independence in appearance* diperoleh hasil  $t_{hitung}$  sebesar 2.517 yang lebih besar dari  $t_{tabel}$  sebesar 1.975 atau nilai  $p-value$  0.013 lebih besar dari tingkat derajat kesalahannya sebesar 5% ( $\alpha=0.05$ ), dengan nilai koefisiennya adalah sebesar 0.213. Hasil ini menunjukkan bahwa *Independence in appearance* atau independensi dalam penampilan mempunyai hubungan positif, serta berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit KAP di Surabaya dengan kontribusi pengaruh sebesar 3,9 persen.

Hasil temuan ini berhasil memberikan bukti empirik bahwa aspek independensi auditor kedua yaitu *independence in appearance* atau independensi dalam penampilan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit yang dihasilkan KAP di Surabaya. Secara umum berdasarkan survey responden mengungkapkan bahwa mereka cenderung menanggapi setuju bahwa dalam bersikap akuntan publik dalam menyampaikan hasil auditnya tidak boleh terpengaruh oleh faktor-faktor eksternal maupun internal dari klien yang sedang dalam proses asersi.

Salah satu implikasi dari temuan ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kebebasan menjalin hubungan diluar tugas baik dalam hal kekerabatan atau bisnis, terlibat menjadi karyawan perusahaan klien, berkerjasama dalam bisnis dan terkait hubungan pribadi yang merupakan bagian dari independensi dalam penampilan antara klien dan auditor akan berdampak negatif dengan kualitas audit yang dihasilkan atau dengan kata lain kemampuan auditor menilai kewajaran informasi akuntansi yang disajikan oleh manajemen kepada pemakai laporan keuangan menjadi berkurang. Penyebabnya karena menjalin hubungan khusus diluar tugas



audit dengan klien akan membuat auditor cenderung mudah untuk melakukan kolusi dengan klien, auditor akan terikat secara emosional dan tidak mampu bertindak sebagai penilai independen yang profesional, dapat dengan mudah diintervensi oleh klien, dan mudah menimbulkan pertentangan kepentingan sehingga jelas dampak pada asersi yang dibuat akan menurun.

Hasil ini sejalan dengan temuan Geiger, Lowe, dan Pany (1999) yang menemukan bahwa saat akuntan publik terkait dan melaksanakan fungsi manajemen sebagai bagian dari tugas audit maka akan menghasilkan persepsi negatif akan independensi auditor begitu juga keandalan laporan keuangan yang mereka nilai. Juga pemisahan antara personil internal audit dan eksternal audit akan menciptakan suatu tingkat independensi yang tinggi serta kualitas audit yang tinggi pula.

Hasil ini juga menguatkan argumentasi Supriyati, Nurmala dan Wilopo (2002) yang mengungkapkan bahwa, bagi akuntan publik diperlukan suatu keyakinan daripada klien dan berbagai pihak yang berkepentingan dengan laporan keuangan terhadap kualitas jasa audit. Untuk menarik kualitas jasa tersebut akuntan publik tidak boleh terlibat dalam usaha atau pekerjaan lain yang dapat menimbulkan pertentangan kepentingan.

### **6.1.3. Pengaruh *Independence In Competence* Terhadap Kualitas Audit**

Estimasi model regresi untuk variabel *Independence in competence* diperoleh hasil  $t_{hitung}$  sebesar 4.581 yang lebih besar dari  $t_{tabel}$  sebesar 1.975 atau nilai  $p$ -value 0.000 lebih besar dari tingkat derajat kesalahannya sebesar 5% ( $\alpha=0.05$ ), dengan nilai koefisiennya adalah sebesar 0.317. Hasil ini menunjukkan

bahwa *Independence in competence* atau independensi dalam keahlian mempunyai hubungan positif, serta berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit KAP di Surabaya dengan kontribusi pengaruh sebesar 11,8 persen, dengan demikian hipotesis dua c (H2c) penelitian ini tidak dapat ditolak.

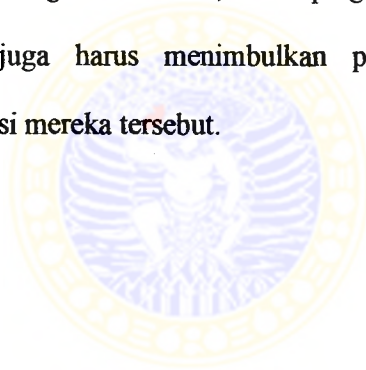
Variable independensi dalam penampilan indikatornya adalah kecakapan profesional, pemakaian tenaga ahli, hubungan sesama akuntan, pengungkapan informasi relevan, kerahasiaan dan pengiklanan dimana kesemuanya merupakan aspek fundamental yang harus dimiliki akuntan publik untuk dapat menghasilkan audit laporan keuangan yang berkualitas. Hasil temuan ini menunjukkan bahwa secara umum dari responden memberikan tanggapan setuju setiap akuntan publik harus memiliki kecakapan profesional atau kompetensi dalam mempertimbangkan fakta fakta yang diauditnya.

Indikasi temuan penelitian ini menunjukkan bahwa *Independence in competence* berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. dimana semakin tinggi kompetensi dan kemampuan audit dari auditor akan secara bermakna meningkatkan kualitas audit. Kompetensi yang dimiliki oleh akuntan publik akan mengakibatkan mereka mampu mempertimbangkan fakta-fakta dalam audit. Hasil ini dapat dimengerti karena kode etik telah mengatur bahwa akuntan publik diwajibkan untuk memelihara dan meningkatkan kompetensi agar jasa yang dihasilkan senantiasa relevan dengan kebutuhan pemakainya. Dimana berdasarkan SPAP Seksi 210.1 paragraf 04 standar umum pertama berbunyi :

*“Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor”.*

Hasil ini sejalan dengan pandangan Supriyati, Nurmala dan Wilopo (2002) yang mengungkapkan bahwa akuntan publik, kompetensi dari akuntan publik akan memberikan kontribusi pada persepsi independensi auditor serta tingkat kualitas audit yang mereka hasilkan.

Secara umum penelitian ini memberikan gambaran bahwa independensi auditor pada KAP di Surabaya atau sikap mental independen sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Selain itu auditor harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, disamping harus benar-benar independen, auditor masih juga harus menimbulkan persepsi dikalangan masyarakat tentang independensi mereka tersebut.



## BAB VII

### KESIMPULAN

#### 7.1 Simpulan Umum

Penelitian ini berusaha mengkaji dan mendapatkan bukti empiris apakah variabel independensi auditor yang terdiri dari *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya berdasarkan hasil uji statistik regresi linier berganda. Pengaruh yang diakibatkan oleh ketiga variabel bebas tersebut juga ditelaah arah hubungan antar variabel-variabel tersebut dengan variabel dependennya yang ditunjukkan melalui koefisien regresi, serta besarnya pengaruh variabel tersebut secara individual yang ditunjukkan melalui koefisien determinasi parsial. Secara umum tidak semua hipotesis-hipotesis penelitian yang dibangun berlandaskan teori-teori dan bukti empiris lainnya yang dapat dibuktikan pada penelitian ini.

#### 7.2 Simpulan Khusus

Dari hasil analisa baik secara deskriptif maupun statistik dengan regresi linear berganda maka dapat ditarik kesimpulan dari penelitian ini sebagai berikut :

1. Independensi auditor yang terdiri dari *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence* secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit KAP di Surabaya. Ini menunjukkan secara simultan ketiga aspek independensi adalah faktor penting yang akan mempengaruhi kualitas audit, terutama kualitas audit yang diukur dari sudut pandang kerja internal auditor sebagai titik tolak penciptaan mutu

jasa audit. Akan tetapi kemampuan factor independensi auditor yang terdiri dari *Independence in fact*, *Independence in appearance*, dan *Independence in competence* untuk menjelaskan variasi perubahan kualitas audit pada KAP di Surabaya hanya sebesar 14,4 %, indikasi ini menunjukkan bahwa ada faktor lain yang lebih dominan diluar independensi auditor yaitu sebesar 85,6 % yang dapat disebabkan oleh sebab yang lain, seperti keterlibatan pemimpin, pola perilaku, sistem dan prosedur (Widagdo, Lesmana dan Irwandi : 2002), dan lain-lain. Indikasi ini juga menunjukkan bahwa model yang digunakan tidak terlalu *robust* sebagai dasar analisis

2. Hasil uji t memperlihatkan bahwa *Independence in fact* atau independensi dalam kenyataan secara individual berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas audit KAP di Surabaya. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa independensi dalam kenyataan bukan merupakan penentu terciptanya kualitas audit dari KAP di Surabaya. Penyebabnya adalah kebebasan yang cenderung semu, karena pada kenyataanya perusahaan lebih khusus (*sophisticated*) dibanding dengan apa yang direpresentasikan oleh akuntan publik sehingga masih terdapat materi-materi khusus untuk konsumsi internal perusahaan sehingga muncul kesenjangan tingkat kebebasan antara keinginan akuntan publik dengan perusahaan klien yang dampaknya kebebasan dalam menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian dari klien yang dimiliki oleh akuntan publik cenderung tidak mampu meningkatkan hasil audit yang berkualitas
3. *Independence in appearance* atau independensi dalam penampilan berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit yang dihasilkan KAP

di Surabaya. Temuan ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kebebasan menjalin hubungan diluar tugas baik dalam hal kekerabatan atau bisnis, atau terkait hubungan pribadi yang antara klien dan auditor akan berdampak kemampuan auditor menilai kewajaran informasi akuntansi yang disajikan oleh manajemen kepada pemakai laporan keuangan menjadi berkurang. Penyebabnya karena menjalin hubungan diluar tugas audit akan membuat auditor cenderung mudah terlibat kolusi dengan klien, juga auditor akan terikat secara emosional dan tidak mampu bertindak sebagai penilai independen yang profesional, dan dapat dengan mudah diintervensi oleh klien sehingga jelas dampak pada kualitas asersi yang dibuat akan menurun

4. *Independence in competence* atau independensi dalam keahlian berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit yang dihasilkan KAP di Surabaya. Indikasi tersebut menunjukkan semakin tinggi kompetensi dan kemampuan audit dari auditor akan secara bermakna meningkatkan kualitas audit

### **7.3 Keterbatasan penelitian**

Keterbatasan pada penelitian ini khususnya yang terkait jumlah sampel yang kecil dan rendahnya tingkat keterwakilan populasi Kantor Akuntan Publik di Surabaya, juga penelitian ini menggunakan konstruk item kualitas audit dari sudut pandang kerja internal auditor yang masih relatif bersifat eksploratory dalam mengukur kualitas audit sehingga dibutuhkan pengujian lebih lanjut untuk menentukan validitas eksternal dalam berbagai setting riset, kemudian terkait dengan periode pengumpulan data, penelitian ini hanya mengumpulkan data satu waktu (*single trial*) dan tidak mengumpulkan data dari waktu ke waktu atau statis guna melihat dinamika perkembangan kualitas audit dari KAP di Surabaya.

Terakhir keterbatasan penelitian ini hanya menguji kualitas audit tanpa melihat faktor anteseden dari kualitas audit seperti kepuasan klien atau loyalitas klien dan lain-lain.

#### **7.4 Saran**

Berdasarkan hasil analisis penelitian yang telah disimpulkan, maka peneliti dapat memberikan saran-saran yang sekiranya dapat bermanfaat bagi penelitian kedepan antara lain, penelitian selanjutnya dapat melakukan analisis dengan jumlah sampel yang lebih luas, untuk mendapatkan gambaran dengan keterwakilan dan sebaran yang lebih merata, kemudian penelitian selanjutnya diharapkan melakukan komparasi proses pengukuran kualitas audit sudut pandang kerja internal auditor dengan beberapa sudut pandang dan dimensi lain seperti dengan ukuran KAP, spesialisasi KAP dan lain-lain. Kemudian penelitian kedepan dapat mengembangkan pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit dan kualitas audit terhadap kepuasan dan loyalitas klien.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adab, Amin. 2002. *Pemeriksa No.85*. <http://www.bpk.go.id/publikasi/mp8500.pdf>
- Arens Alvin A., Elder Randal J. and Beasley Mark S.. 2005. *Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach. 10 th Edition*. Pearson Prentice Hall. International Edition.
- Barbadillo, E R., N G Aguilar and M A Garcia. 2004. Audit Quality and The Going Concern Decision Making Process: Spanish Evidence. *Spain. European Accounting Review, Vol 13, No. 4, pp. 597-620*.
- Bauwhede, Heidi Vander And Marleen Willekens. 2004. Evidence on (the Lack of ) Audit-quality Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market. Leuven, Belgium. *European Accounting Review, Vol. 13, No. 3, pp. 501-522*.
- Boynton, W C, Johnson R N and Kell, W G. 2003. *Modern Auditing, Seventh Edition*. New York. John Wiley & on, Inc.
- Bungin, Burhan. 2001. *Metodologi Penelitian Sosial: Format-Format Kuantitatif dan Kualitatif*. Surabaya. Airlangga University Press.
- Cronin, J.J & Taylor, S.A. 1992. Measuring Service Quality: a Reexamination and Extension, *Journal of Marketing, vol.56, pp. 55-68*.
- Chen, Charles J.P., Anamitra Shome and Xijia Su. 2001. How Is Audit Quality Perceived By Big 5 And Local Auditor In China ? A Preliminary Investigation. Hongkong. *International Journal Of Auditing, pp. 157-175*.
- Caneghem, Tom Van. 2004. The Impact Of Audit Quality On Earnings Rounding-Up Behaviour: Some UK Evidence. Belgium. *European Accounting Review, Vol 13, No. 4, pp. 771-786*.
- DeFond, Mark L., TJ Wong and Shuhua Li. 2000. The Impact Of Improved Auditor Independence On Audit Market Concentration in China. *China. Journal of Accounting and Economics, pp. 269-305*.



- Elliott Robert K. dan Jacobson Peter D. 1998. SEC Independence Concepts In Search Of Solutions. *The CPA Journal Vol 4 : 121-136.*
- Favere, M and Marchesi. 2000. Audit Quality in ASEAN. Canada. *The International Journal Of Accounting, Vol 35, No. 1, pp. 121-149.*
- Firth, M. 2001. Perceptions Of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines. Willington. *The Accounting Review, pp. 198-220.*
- Francis, Jere R. 2004. What Do We Know About Audit Quality. USA. *The British Accounting Review 36, pp. 345-368.*
- Fraser, Ian A M and Kenny Z Lin. 2004. Auditor's Perception Of Responsibilities to Detect and Report Client Illegal Acts in Canada and the UK: A Comparative Experiment. Garsington. *International Journal of Auditing, pp. 165-184.*
- Geiger, Marshall A. Lowe. Jordan D dan Pany Kurt 1999. The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence. *Advances in Accounting 10: 77-90*
- Ghozali, Imam. 2005. Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS. Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, A. 2002. Prosedur Audit Laporan Keuangan. UPP. Yogyakarta. UPP AMP YKPN
- Hartadi, Bambang. 2000. Auditing (Suatu Pedoman Pemeriksaan Auditing Tahap Pendahuluan). Edisi I. Yogyakarta :BPFE.
- Hendarjatno, Rahardjo B. 2003. Persepsi Masyarakat Perbankan Di Surabaya Terhadap Integritas, Obyektivitas dan Independensi Akuntan Publik. Surabaya. *Majalah Ekonomi, hal. 115-127.*
- Ho, Joanna L and Robert G May. 2001. *Auditor's Causal Probability Judgement in Analytical Procedures For Audit Planning.* USA. Behavioral Research in Accounting.

- Holmes, Arthur W, dan David C. Burns. 1979. *Auditing (Standars and Procedure)*. Moh. Badjuri (Alih Bahasa). 1993. *Auditing (Norma dan Prosedur)*, Jilid 1 Edisi 9. Jakarta : Erlangga.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2002. *Standar Pengendalian Mutu Akuntan Publik*. Jakarta.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2002. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta.
- Kosasih, Ruchjat. 2000. *Analisa Risiko Independensi Akuntan Publik Pada Penugasan Keandalan*. Media Akuntansi No. 13/Th VII.
- Kuncoro, Mudrajat. 2003. *Metode Riset untuk Bisnis & Ekonomi*. Jakarta. Penerbit Erlangga.
- Mahon, James J. 1982. *The Marketing of Professional Accounting Services*, 2<sup>nd</sup> ed. Canada. John Wiley & Sons.
- Marini, Simon. 2004. *Pengaruh Kualitas Audit, Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik Di Indonesia*. Surabaya. Jurnal Ventura Vol.5 No 10.
- Mills, C. A. 2003. *Quality Audit: A Management Evaluation Tool*. McGraw-Hill. Boston
- Mulyadi. 2002. *Pemeriksaan Akuntan*. Edisi Revisi. Yogyakarta : Sekolah Tinggi Ekonomi YKPN.
- Payne, Jeff L and Kevan L Jensen. 2002. *An Examination Of Municipal Audit Delay*. USA. *Journal of Accounting and Public Policy* 21, pp. 1-29.
- Rahmad, Jalaluddin. 2001. *Metode penelitian Komunikasi*. Cetakan Ketujuh, Bandung: PT. Remaja Rosdakarya.

- Schulte, Arthur A. 2001. *Compatibility of Management Consulting and Auditing*. Oregon. *The Accounting Review*.
- Sekar. 2003. *Analisis Pengaruh Independensi, Kualitas Audit, Serta Mekanisme Corporate Governance Terhadap Integritas Laporan Keuangan*. Surabaya. *Simposium Nasional Akuntansi VI*, hal. 1255-1273.
- Shafer, William E., Ketchand and Morris. 2004. *Auditor's Willingness to Advocate Client-Preferred Accounting Principles*. Netherland. *Journal of Business Ethics* 52, pp. 213-227.
- Santoso, Singgih. 2002. *Buku Latihan SPSS: Statistik Parametrik*. Cetakan Ketiga. Jakarta: PT. Elex Media Komputindo.
- Singgih Santoso, 2000. *Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik*, Jakarta, PT ELEX MEDIA KOMPUTINDO.
- Singgih Santoso dan Fandy Tjiptono, 2001. *Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik edisi II*, Jakarta, PT ELEX MEDIA KOMPUTINDO.
- Sugiyono. 2002. *Statistika Untuk Penelitian*. Cetakan Keempat. Bandung: Penerbit CV. Alfabeta.
- Supriyati, Nurmala, dan Wilopo 2002. *Analisis Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik di Surabaya*. Surabaya. *Jurnal Ventura Vol.5 No 1*, hal 84-95.
- Supriyono. 2000. *Pemeriksaan Akuntan: Suatu Hasil Penelitian Empiris Di Indonesia*. Yogyakarta. BPFE.
- Syamsuddin, Lukman. 2000. *Manajemen Keuangan Perusahaan*. Jakarta. PT Raja Grafindo Persada.
- Taylor, Donald H and Glezen G. William. 2001. *Auditing : Integrated Concepts and Procedures*. Second Edition : John Wiley And Sons.
- Umar Husien Umar. 2003 *Metode Penelitian Untuk Skripsi dan Tesis Bisnis*. Edisi Baru, Cetakan Kedua, Jakarta : PT Raja Grafindo Persada. 1999

Widagdo, R., Lesmana, S., dan Irwandi S. A. 2002. Analisis Pengaruh Atribut-atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien. Jakarta. Simposium Nasional Akuntansi V, hal 560-575.



**LAMPIRAN 1**  
**KUESIONER**





Kuisisioner Untuk Penelitian Ilmiah  
Oleh : Lenny Rachmawati, SE

Nama Lengkap : LENNY RACHMAWATI, SE  
Universitas/NPM : Universitas Airlangga / 090415375 M  
Program : Pasca Sarjana Magister Akuntansi  
Judul Tesis : **ANALISIS PENGARUH *INDEPENDENCE IN FACT, INDEPENDENCE IN APPEARANCE* DAN *INDEPENDENCE IN COMPETENCE* TERHADAP KUALITAS AUDIT PADA KAP DI SURABAYA**

Sehubungan dengan penulisan karya ilmiah yang berjudul di atas, saya memohon bantuan dari Bapak/Ibu/Sdr untuk meluangkan waktunya mengisi kuisisioner di bawah ini. Jawaban serta identitas Anda merupakan rahasia penelitian dan hasilnya akan dipergunakan untuk menyelesaikan karya ilmiah.

Akhir kata saya mengucapkan banyak terimakasih atas segala perhatian, bantuan, dan kerjasama yang baik dari Bapak/Ibu/Sdr.

Hormat Kami,

**LENNY RACHMAWATI, SE**



Kuisisioner Untuk Penelitian Ilmiah  
Oleh : Lenny Rachmawati, SE

## KUESIONER

### PENGARUH INDEPENDENSI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT

Responden yang terhormat,

Dalam rangka mengkaji dan mempelajari PENGARUH INDEPENDENSI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT, maka kami mohon bantuan dan kesediaan saudara untuk berpartisipasi dalam pengisian kuesioner ini, sepenuhnya kami menjamin kerahasiaan identitas saudara dan kami sangat menghargai kejujuran pendapat Saudara dan atas bantuan serta partisipasi Saudara kami ucapkan terima kasih.

#### *Petunjuk pengisian kuesioner*

Pada setiap nomor pertanyaan Anda diminta untuk memberikan tanda  $\checkmark$  pada satu kotak yang sesuai dengan jawaban Anda atau mengisikan pada titik-titik yang disediakan, kecuali ada petunjuk lain yang selalu dicetak miring.

#### Bagian I : Karakteristik responden

1. Nama : .....
2. Usia : .....
3. Jenis kelamin  
 Laki-laki                       Perempuan
5. Kantor KAP : .....
6. Jabatan Di Kantor KAP : .....
7. Lama menduduki Jabatan tersebut : .....

#### Keterangan :

- |     |                       |    |                 |
|-----|-----------------------|----|-----------------|
| STS | = Sangat Tidak Setuju | S  | = Setuju        |
| TS  | = Tidak Setuju        | SS | = Sangat Setuju |
| RR  | = Ragu-Ragu           |    |                 |



Kuisisioner Untuk Penelitian Ilmiah  
Oleh : Lenny Rachmawati, SE

NO	PERTANYAAN	STS	TS	RR	S	SS
<b>INDEPENDENCE IN FACT</b>						
1	Akuntan publik dapat membantu emiten menyusun laporan keuangan					
2	Penandatanganan proyeksi laporan keuangan dalam jangka waktu 3 tahun untuk pengajuan kredit klien dapat dilakukan oleh akuntan publik					
3	Akuntan publik bebas menentukan prosedur pemeriksaan					
4	Akuntan publik bebas menentukan lingkup pemeriksaan					
NO	PERTANYAAN	STS	TS	RR	S	SS
<b>INDEPENDENCE IN APPEARANCE</b>						
5	Seorang partner atau staff "in charge" diperkenankan memiliki penyertaan atas modal pada perusahaan klien					
6	Akuntan publik dapat melakukan transaksi utang piutang dengan manajemen atau pemegang saham perusahaan klien					
7	Akuntan publik diperkenankan menjadi anggota dewan komisaris, direksi, atau karyawan perusahaan klien					
8	Akuntan publik diperkenankan menjadi rekan usaha atau karyawan salah satu anggota dewan komisaris, direksi atau karyawan.					
9	Akuntan publik diminta menyusun system akuntansi perusahaan klien					





Kuisisioner Untuk Penelitian Ilmiah  
Oleh : Lenny Rachmawati, SE

10	Akuntan publik diminta melakukan jasa pengendalian internal perusahaan klien.					
11	Teman dekat akuntan publik menjadi pemegang tanggung jawab eksekutif diperusahaan klien selama akuntan publik masih dalam masa tugas					
12	Keluarga dekat akuntan publik menjadi pemegang tanggung jawab eksekutif diperusahaan klien selama akuntan publik masih dalam masa tugas					
13	Audit "fee" yang diterima akuntan publik ditentukan berdasarkan luas pemeriksaan					
14	Akuntan publik atau KAP memberikan imbalan atas jasa yang diberikan, kepada pejabat kunci di perusahaan klien					
15	Akuntan publik dan keluarganya menerima barang atau jasa sebagai tanda terima kasih dari klien					
16	Akuntan publik dan keluarganya memberikan barang atau jasa sebagai tanda terima kasih kepada klien					
17	Akuntan publik mengiklankan alamat barunya di mass media					
18	Akuntan publik terlibat dalam usaha atau pekerjaan lain dengan klien					
<b>NO</b>	<b>PERTANYAAN</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>RR</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
<b>INDEPENDENCE IN COMPETENCE</b>						
19	PPL berkelanjutan yang diselenggarakan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia perlu diikuti semua akuntan publik					



Kuisisioner Untuk Penelitian Ilmiah  
Oleh : Lenny Rachmawati, SE

20	Apabila diperlukan, akuntan publik boleh dibantu oleh spesialis atau tenaga ahli selain akuntansi					
21	Semua akuntan publik berhak memberikan pendapat atas asersi yang dibuat oleh pihak lain					
22	Akuntan publik berhak merahasiakan nama klien kepada pihak lain					
23	Akuntan publik harus memelihara hubungan baik dengan rekan seprofesi					
24	Akuntan publik terlibat kerja sama bisnis dengan klien					
<b>KUALITAS AUDIT</b>						
<b>NO</b>	<b>PERTANYAAN</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>RR</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Sepanjang pengalaman saya dengan KAP ini, tidak banyak klien audit kami yang melakukan komplain terhadap laporan audit yang kami buat					
2	Secara umum pihak yang berkepentingan dengan laporan audit hampir sebagian besar merasa puas dengan laporan audit yang kami buat					
3	Dalam hampir setiap pekerjaan yang kami lakukan jarang sekali terjadi revisi besar-besaran atau perbaikan laporan audit yang kami buat					
4	Peringatan atau teguran dari pihak stakeholder atas laporan audit yang kami buat masih dalam frekuensi rendah					

## **LAMPIRAN 2**

### **DATA AWAL KUESIONER DAN DATA SIAP DIOLAH**



nm_k	jin_ke	jab	x1.3	x1.4	x1_t	x1	x2.1	x2.2	x2.3	x2.4	x2.5	x2.6	x2.7	x2.8	x2.9	x2.10	x2.11	x2.12	x2.13	x2.14	x2_t	x2	x3.1	x3.2	x3.3	x3.4	x3_t	x3	y1.1	y1.2	y1.3	y1.4	y_t	y	res_1	Inui2	
30	1	1	3	3	6	3	3	3	4	3	4	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3	45	3.21	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	0.13	-4.03
30	1	3	4	4	8	4	4	4	4	4	4	3	3	2	2	4	4	4	4	4	4	50	3.57	4	2	2	2	10	2.5	4	4	4	4	16	4	0.65	-0.86
30	1	3	4	4	8	4	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	3	4	4	4	4	54	3.86	4	4	4	4	16	4	2	2	3	3	10	2.5	-1.27	0.47
30	2	2	4	4	8	4	2	4	4	2	4	4	2	2	4	2	2	2	2	2	2	38	2.71	4	4	4	4	16	4	2	4	2	4	12	3	-1.01	0.02
30	2	3	4	2	6	3	2	3	2	2	4	3	2	2	2	2	2	2	4	4	4	36	2.57	4	4	3	3	14	3.5	2	2	2	2	8	2	-1.85	1.23
30	1	2	4	5	9	4.5	1	2	1	1	4	5	1	1	5	3	3	3	3	3	3	36	2.57	4	5	5	5	19	4.75	2	3	3	3	11	2.8	-1.55	0.87
18	1	1	5	5	10	5	1	1	1	1	4	5	4	4	4	1	3	2	4	1	36	2.57	4	4	4	4	16	4	4	4	5	5	18	4.5	0.42	-1.72	
18	2	3	2	2	4	2	1	1	1	1	2	2	2	2	3	2	2	2	2	2	2	25	1.79	3	4	2	4	13	3.25	4	3	3	4	14	3.5	-0.4	-1.84
18	2	3	3	4	7	3.5	2	2	2	2	4	4	4	3	5	2	2	2	2	2	2	38	2.71	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	0.01	-9.61
18	2	3	4	4	8	4	3	3	3	1	5	5	2	3	2	5	1	3	3	3	42	3	5	5	5	5	20	5	5	4	4	4	17	4.3	-0.02	-8.24	
18	1	3	3	4	7	3.5	1	1	1	3	5	4	1	1	5	3	3	2	2	3	35	2.5	2	2	4	3	11	2.75	3	4	5	5	17	4.3	0.61	-0.99	
51	2	3	3	5	8	4	3	2	1	2	4	4	1	2	4	1	2	1	1	4	32	2.29	4	4	3	5	16	4	4	3	4	4	15	3.8	-0.35	-2.09	
51	1	1	4	5	9	4.5	3	2	1	3	4	3	2	1	5	1	1	1	1	3	31	2.21	4	4	5	5	18	4.5	5	4	5	5	19	4.8	0.46	-1.57	
51	1	2	4	3	7	3.5	3	2	3	4	4	4	3	4	4	3	2	2	4	3	45	3.21	4	4	4	4	16	4	4	4	2	3	13	3.3	-0.64	-0.91	
51	1	2	4	4	8	4	2	2	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	4	4	46	3.29	4	4	4	4	16	4	4	4	2	2	12	3	-0.89	-0.24	
51	1	3	4	3	7	3.5	3	2	3	3	4	4	3	4	4	3	2	2	4	3	44	3.14	4	4	4	4	16	4	4	4	2	3	13	3.3	-0.65	-0.86	
51	2	3	5	5	10	5	1	1	1	1	4	1	1	5	1	1	1	1	1	2	22	1.57	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	-0.29	-2.48	
5	1	3	2	2	4	2	2	2	2	5	5	5	4	4	5	2	2	4	5	3	50	3.57	5	4	4	4	17	4.25	5	5	5	5	20	5	1.17	0.31	
5	1	3	5	5	10	5	2	2	2	2	5	5	5	2	5	4	2	2	5	2	45	3.21	5	5	5	4	19	4.75	4	5	5	5	19	4.8	0.57	-1.12	
5	1	1	2	5	7	3.5	2	2	2	4	5	5	4	4	5	2	4	4	5	4	52	3.71	5	5	5	5	20	5	5	5	5	5	20	5	0.9	-0.2	
5	1	3	2	5	7	3.5	2	2	2	5	5	5	4	4	5	4	4	2	5	3	52	3.71	5	4	4	4	17	4.25	5	5	5	5	20	5	1.14	0.27	
5	1	3	2	5	7	3.5	2	2	2	4	5	5	4	4	5	2	4	4	5	4	52	3.71	5	5	5	5	20	5	5	5	5	5	20	5	0.9	-0.2	
5	1	3	4	4	8	4	2	4	3	4	4	4	2	1	5	3	4	4	3	4	47	3.36	5	4	5	4	18	4.5	4	4	4	4	16	4	-0.03	-6.92	
21	2	3	4	4	8	4	1	1	1	1	1	1	2	2	2	2	4	2	2	2	25	1.79	2	5	5	5	17	4.25	5	2	4	4	15	3.8	-0.54	-1.24	
21	1	1	2	2	4	2	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	4	2	36	2.57	2	4	2	4	12	3	2	4	4	4	14	3.5	-0.15	-3.79	
21	1	2	4	4	8	4	2	2	2	2	4	4	4	2	4	2	4	4	4	3	43	3.07	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	0.07	-5.43	
21	2	3	5	5	10	5	1	1	1	1	4	3	2	1	5	1	1	1	5	3	30	2.14	5	5	1	3	14	3.5	3	3	3	4	13	3.3	-0.76	-0.55	
21	2	3	4	4	8	4	3	3	3	3	4	4	4	3	4	4	3	3	3	3	47	3.36	3	4	4	4	15	3.75	3	3	3	3	12	3	-0.79	-0.46	
21	1	3	2	2	4	2	2	2	4	4	4	4	4	4	4	1	1	1	1	1	37	2.64	5	5	5	5	20	5	4	4	4	4	16	4	-0.27	-2.62	
3	1	3	3	2	5	2.5	1	2	2	3	3	4	3	3	4	1	1	1	4	2	34	2.43	4	4	4	5	17	4.25	3	3	4	4	14	3.5	-0.8	-1.04	
3	2	3	4	4	8	4	2	2	2	2	4	4	4	2	2	2	2	2	3	2	35	2.5	4	4	4	4	16	4	4	4	4	5	17	4.3	0.19	-3.28	
3	2	3	4	3	7	3.5	3	2	2	2	4	4	4	4	4	2	2	2	2	3	40	2.86	4	5	5	5	19	4.75	5	4	5	4	18	4.5	0.3	-2.4	
3	1	1	5	5	10	5	2	2	3	3	5	5	1	1	5	1	1	1	3	4	37	2.64	5	4	5	5	19	4.75	5	4	5	4	18	4.5	0.2	-3.21	
3	1	3	4	5	9	4.5	3	2	2	2	4	4	2	2	2	1	1	1	1	3	30	2.14	4	3	4	4	15	3.75	5	4	5	5	19	4.8	0.68	-0.77	

nm	kin	kej	jab	x1.3	x1.4	x1_t	x1	x2.1	x2.2	x2.3	x2.4	x2.5	x2.6	x2.7	x2.8	x2.9	x2.10	x2.11	x2.12	x2.13	x2.14	x2_t	x2	x3.1	x3.2	x3.3	x3.4	x3_t	x3	y1.1	y1.2	y1.3	y1.4	y_t	y	res_1	Inui2	
3	2	3	5	5	10	5	2	2	1	1	4	4	2	1	4	2	2	2	2	2	3	32	2.29	4	4	4	4	16	4	5	4	5	5	19	4.8	0.61	-0.98	
36	1	3	4	4	8	4	3	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	2	2	3	36	2.57	4	4	4	4	16	4	4	4	3	4	15	3.8	-0.29	-2.47	
36	2	3	2	2	4	2	2	2	2	2	2	2	2	2	4	2	2	2	2	2	2	30	2.14	4	2	2	4	12	3	4	4	4	4	16	4	0.26	-2.71	
36	1	2	4	4	8	4	3	2	2	2	5	2	2	2	4	2	2	2	2	2	3	35	2.5	5	5	4	4	18	4.5	5	4	5	3	17	4.3	0.04	-6.67	
36	1	2	4	4	8	4	2	2	2	2	2	2	2	2	4	2	2	2	2	4	2	32	2.29	4	2	2	4	12	3	4	4	4	4	16	4	0.22	-3.06	
36	2	3	4	4	8	4	2	2	2	2	2	2	2	2	4	2	4	2	4	2	4	2	34	2.43	4	2	4	4	14	3.5	4	4	4	4	16	4	0.09	-4.87
36	1	1	3	4	7	3.5	1	1	1	1	5	5	3	3	4	1	1	1	1	1	3	31	2.21	4	4	4	4	16	4	5	5	4	4	18	4.5	0.4	-1.83	
19	2	3	4	2	6	3	2	1	1	3	3	3	2	4	2	3	3	1	2	4	34	2.43	4	3	3	4	14	3.5	4	4	4	4	16	4	0.12	-4.18		
19	2	3	1	4	5	2.5	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14	1	4	4	4	4	16	4	5	5	5	5	4	19	4.8	0.43	-1.69	
19	2	3	2	2	4	2	1	1	1	1	2	2	4	2	5	1	2	2	4	2	30	2.14	5	4	4	4	17	4.25	5	5	4	5	19	4.8	0.61	-0.98		
19	2	1	2	2	4	2	2	2	2	2	2	2	2	2	4	2	2	2	2	2	30	2.14	4	4	2	2	12	3	2	2	4	4	12	3	-0.74	-0.6		
44	2	2	4	4	8	4	2	4	2	2	4	4	4	2	4	2	2	2	4	2	40	2.86	4	4	2	4	14	3.5	4	4	4	4	16	4	0.18	-3.44		
44	1	1	3	3	6	3	3	3	1	2	1	4	2	2	5	1	1	1	1	1	3	30	2.14	5	5	5	5	20	5	3	3	4	5	15	3.8	-0.66	-0.82	
44	2	3	3	2	5	2.5	1	1	1	1	4	5	1	2	2	1	1	1	1	1	3	25	1.79	4	5	3	3	15	3.75	5	5	5	5	4	19	4.8	0.68	-0.78
44	1	3	3	3	6	3	2	2	1	3	5	4	2	4	1	1	3	3	3	3	37	2.64	3	5	5	5	18	4.5	5	5	5	5	20	5	0.85	-0.32		
40	1	3	3	4	7	3.5	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	3	2	2	4	37	2.64	4	4	4	2	14	3.5	4	4	4	4	16	4	0.15	-3.77		
40	2	3	4	4	8	4	2	2	2	2	3	3	2	2	3	3	2	2	2	2	32	2.29	2	4	4	3	13	3.25	2	4	4	4	4	14	3.5	-0.36	-2.02	
40	2	3	3	4	7	3.5	4	2	2	2	2	3	3	2	2	3	2	2	2	2	33	2.36	2	4	4	3	13	3.25	4	4	4	4	16	4	0.17	-3.54		
40	1	1	4	4	8	4	2	2	2	2	3	3	2	2	2	3	2	2	2	2	31	2.21	2	4	4	3	13	3.25	3	4	4	4	15	3.8	-0.13	-4.1		
40	1	2	5	5	10	5	1	1	1	1	4	5	3	3	1	3	3	3	1	1	31	2.21	1	1	1	5	8	2	5	5	4	4	18	4.5	0.98	-0.04		
40	1	2	3	4	7	3.5	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	3	2	2	4	37	2.64	4	4	4	2	14	3.5	4	4	4	4	16	4	0.15	-3.77		
38	1	1	4	3	7	3.5	2	1	1	1	5	4	4	3	4	2	2	2	2	3	36	2.57	5	5	5	5	20	5	5	5	5	5	20	5	0.66	-0.83		
38	1	3	2	1	3	1.5	1	1	1	1	1	4	2	2	3	4	3	3	3	4	33	2.36	2	5	5	3	15	3.75	4	4	4	4	16	4	0.08	-4.96		
38	1	3	3	3	6	3	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	3	2	35	2.5	4	4	3	4	15	3.75	4	5	3	4	16	4	0.06	-5.63		
38	1	3	2	1	3	1.5	1	1	1	1	4	2	2	3	5	3	3	3	4	2	35	2.5	5	5	3	4	17	4.25	4	4	4	4	16	4	-0.04	-6.22		
38	2	3	4	3	7	3.5	3	2	2	3	3	1	1	4	1	1	1	1	1	1	25	1.79	3	4	3	4	14	3.5	4	5	5	5	19	4.8	0.72	-0.66		
6	2	3	2	4	6	3	2	2	2	3	2	2	3	4	4	4	4	4	2	4	42	3	3	4	4	4	15	3.75	2	4	4	4	14	3.5	-0.33	-2.2		
6	1	1	2	4	6	3	2	2	2	2	3	3	4	4	4	4	4	2	4	3	43	3.07	5	4	4	2	15	3.75	4	4	4	4	16	4	0.18	-3.41		
6	2	3	2	2	4	2	2	2	2	2	2	2	2	4	4	4	4	4	2	4	42	3	2	5	4	2	13	3.25	2	2	4	2	10	2.5	-1.14	0.26		
6	1	3	2	4	6	3	2	2	2	2	2	3	4	4	4	4	4	2	4	2	41	2.93	5	4	4	2	15	3.75	4	4	4	4	16	4	0.15	-3.78		
6	1	3	2	4	6	3	2	2	2	2	2	2	2	4	3	4	4	4	3	4	40	2.86	5	5	5	2	17	4.25	4	4	4	4	16	4	-0.02	-7.58		
6	1	2	4	4	8	4	2	2	2	2	2	2	3	2	4	2	3	3	2	2	33	2.36	4	4	3	4	15	3.75	4	4	4	4	16	4	-0.01	-9.99		
23	1	3	4	5	9	4.5	1	1	1	2	5	2	4	4	5	1	1	4	2	4	37	2.64	4	4	2	4	14	3.5	4	3	4	4	15	3.8	-0.13	-4.01		
23	1	1	4	5	9	4.5	2	2	2	2	5	2	4	4	5	1	1	3	4	5	42	3	5	5	2	4	16	4	4	5	4	5	18	4.5	0.53	-1.28		

ADLN Perpustakaan Universitas Airlangga

nm	kn	ke	jab	x1.3	x1.4	x1_t	x1	x2.1	x2.2	x2.3	x2.4	x2.5	x2.6	x2.7	x2.8	x2.9	x2.10	x2.11	x2.12	x2.13	x2.14	x2_t	x2	x3.1	x3.2	x3.3	x3.4	x3_t	x3	y1.1	y1.2	y1.3	y1.4	y_t	y	res_1	lnu12
23	1	3	3	4	7	3.5	1	2	2	3	5	4	1	1	3	1	1	1	1	1	27	1.93	4	4	4	3	15	3.75	5	5	4	5	19	4.8	0.87	-0.8	
23	2	3	2	4	6	3	1	1	1	1	5	4	1	1	3	4	1	1	1	1	26	1.86	1	1	3	5	10	2.5	4	3	2	1	10	2.5	-1.18	0.33	
20	2	3	4	4	8	4	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	28	2	4	4	4	4	16	4	4	4	4	16	4	-0.16	-3.64		
20	1	3	5	3	8	4	1	1	1	1	5	4	1	1	4	1	1	1	1	1	24	1.71	5	5	4	4	18	4.5	4	5	3	4	16	4	-0.38	-1.92	
20	1	3	4	3	7	3.5	3	2	2	3	4	4	4	2	2	4	2	3	2	3	3	39	2.79	4	4	4	4	16	4	4	4	4	16	4	0.02	-7.51	
20	1	2	4	4	8	4	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	28	2	4	4	4	4	16	4	4	4	4	16	4	-0.16	-3.64		
20	2	3	4	4	8	4	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	28	2	4	4	4	4	16	4	4	4	4	5	17	4.3	0.09	-4.87	
20	1	3	4	4	8	4	1	1	1	1	4	4	4	3	3	5	3	2	2	3	2	35	2.5	5	4	3	4	16	4	4	4	4	16	4	-0.06	-5.78	
37	2	1	5	5	10	5	2	1	1	1	5	5	2	2	2	2	2	2	2	2	31	2.21	5	5	5	5	20	5	5	4	5	5	19	4.8	0.28	-2.55	
37	2	1	5	5	10	5	2	1	1	1	5	5	2	2	2	2	2	2	2	2	31	2.21	4	4	4	4	16	4	4	5	4	4	17	4.3	0.1	-4.66	
37	2	3	4	4	8	4	2	2	1	1	4	4	4	2	2	2	1	1	1	2	2	27	1.93	4	3	4	4	15	3.75	4	4	3	3	14	3.5	-0.6	-1.03
37	1	3	5	5	10	5	3	2	2	2	4	4	4	2	2	3	1	1	1	2	31	2.21	4	3	4	4	15	3.75	4	4	3	3	14	3.5	-0.57	-1.11	
37	1	3	5	5	10	5	3	2	2	2	5	5	2	2	3	1	1	1	3	1	33	2.36	5	3	4	4	16	4	5	5	4	4	18	4.5	0.38	-1.95	
7	1	3	4	4	8	4	2	2	2	2	4	4	4	4	3	4	3	3	3	4	44	3.14	3	4	3	4	14	3.5	4	4	4	4	16	4	0.24	-2.85	
7	1	2	4	4	8	4	2	2	2	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	47	3.36	4	4	3	4	15	3.75	4	4	5	4	17	4.3	0.46	-1.57	
7	1	3	4	2	6	3	2	2	2	4	4	4	4	4	4	4	4	2	3	3	4	46	3.29	3	4	4	4	15	3.75	4	4	4	4	16	4	0.23	-2.96
7	1	1	4	4	8	4	1	1	1	1	5	4	1	1	1	1	1	1	1	1	21	1.5	1	1	1	1	4	1	4	4	4	4	16	4	0.68	-0.76	
7	1	3	4	4	8	4	2	2	1	1	4	4	4	2	2	2	1	1	1	2	27	1.93	4	3	4	4	15	3.75	4	4	3	3	14	3.5	-0.6	-1.03	
17	1	3	4	4	8	4	1	1	1	1	5	5	1	1	1	1	1	1	3	3	3	28	2	4	3	3	4	14	3.5	5	5	5	5	20	5	1	-0.01
17	1	1	4	5	9	4.5	2	2	2	2	2	3	3	3	1	1	1	4	4	4	34	2.43	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	-0.09	-4.84	
17	1	2	4	2	6	3	2	2	2	5	5	1	1	1	1	1	1	1	3	3	4	32	2.29	3	4	4	4	15	3.75	4	4	4	4	16	4	0.01	-8.52
17	1	1	5	1	6	3	1	1	1	4	5	2	2	2	2	2	2	3	3	5	35	2.5	5	5	5	4	19	4.75	5	5	5	4	19	4.8	0.49	-1.42	
45	1	2	2	2	4	2	2	2	2	2	4	3	3	3	4	3	3	1	4	3	39	2.79	4	4	3	4	15	3.75	4	3	3	3	13	3.3	-0.59	-1.05	
45	2	3	4	4	8	4	2	2	1	2	3	4	5	3	2	5	2	3	1	3	38	2.71	1	3	4	4	12	3	5	3	2	4	14	3.5	-0.19	-3.29	
45	2	1	4	4	8	4	2	2	2	2	2	2	2	2	4	3	4	2	4	2	35	2.5	4	4	2	4	14	3.5	4	4	4	4	16	4	0.1	-4.55	
45	2	3	4	4	8	4	4	2	4	4	4	1	2	2	4	3	3	2	4	3	42	3	4	4	4	4	16	4	4	2	5	4	15	3.8	-0.2	-3.23	
10	1	3	4	5	9	4.5	3	3	3	3	4	5	2	2	5	2	2	1	1	1	37	2.64	4	4	4	4	16	4	4	4	4	5	17	4.3	0.21	-3.15	
10	1	1	4	4	8	4	3	2	2	2	4	4	4	2	2	4	2	2	2	2	35	2.5	4	5	5	5	19	4.75	5	4	5	5	19	4.8	0.46	-1.57	
10	1	3	4	4	8	4	3	3	3	3	3	4	3	3	4	1	1	1	1	1	34	2.43	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	-0.07	-5.29	
10	1	3	4	4	8	4	1	1	1	1	4	4	4	2	2	4	1	1	1	1	2	26	1.86	5	5	5	5	20	5	4	4	4	2	14	3.5	-1.01	0.02
10	1	3	4	3	7	3.5	1	1	1	3	4	5	1	3	5	1	1	1	1	1	29	2.07	3	5	4	5	17	4.25	4	5	5	5	19	4.8	0.54	-1.23	
1	2	3	3	2	5	2.5	1	2	2	2	5	4	4	3	2	2	2	2	2	2	33	2.36	4	3	5	3	15	3.75	4	4	4	4	16	4	0.05	-6.09	
1	2	3	2	4	6	3	2	2	2	2	4	4	4	2	2	4	2	2	2	4	3	37	2.64	4	4	4	4	16	4	4	4	4	16	4	0.01	-9.01	
1	1	1	2	4	6	3	2	2	2	2	4	4	4	2	2	4	2	2	2	4	3	37	2.64	4	5	5	5	19	4.75	5	5	5	5	20	5	0.77	-0.51

nm	kn	ke	jab	x1.3	x1.4	x1_t	x1	x2.1	x2.2	x2.3	x2.4	x2.5	x2.6	x2.7	x2.8	x2.9	x2.10	x2.11	x2.12	x2.13	x2.14	x2_t	x2	x3.1	x3.2	x3.3	x3.4	x3_t	x3	y1.1	y1.2	y1.3	y1.4	y_t	y	res_1	lnui2
1	2	3	2	4	6	3	2	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	4	3	37	2.64	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	0.01	-9.01
1	2	3	5	5	10	5	1	1	1	1	4	4	4	2	2	4	2	2	2	1	3	30	2.14	4	4	4	4	16	4	4	4	5	4	17	4.3	0.08	-5
1	2	3	1	4	5	2.5	2	2	2	2	4	4	4	2	2	4	2	2	2	2	3	35	2.5	4	4	4	4	16	4	4	4	3	4	15	3.8	-0.25	-2.76
32	1	3	4	5	9	4.5	1	1	1	1	3	4	4	1	1	4	5	1	1	1	1	26	1.86	1	1	4	5	11	2.75	3	3	4	4	14	3.5	-0.31	-2.32
32	1	2	4	4	8	4	2	2	2	2	4	5	2	2	4	5	2	2	2	2	2	38	2.71	2	3	4	4	13	3.25	4	4	4	4	16	4	0.23	-2.96
32	1	1	3	2	5	2.5	1	1	1	1	5	5	1	1	1	1	1	1	1	1	3	24	1.71	3	4	4	4	15	3.75	4	4	3	5	16	4	-0.09	-4.82
32	1	3	5	5	10	5	3	3	3	3	3	4	4	1	3	3	3	3	3	3	4	43	3.07	4	5	5	4	18	4.5	4	4	5	5	18	4.5	0.37	-1.98
35	2	3	2	1	3	1.5	1	2	2	2	4	4	4	4	4	5	3	4	4	5	4	48	3.43	4	4	3	5	16	4	4	4	4	4	16	4	0.23	-2.91
35	2	1	2	2	4	2	1	2	2	2	3	2	4	4	4	4	2	2	1	4	1	34	2.43	4	4	3	5	16	4	4	4	4	4	16	4	0	-13
35	2	3	4	3	7	3.5	2	2	2	3	4	5	2	3	4	1	1	1	1	1	1	32	2.29	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	-0.08	-4.97
35	1	3	2	2	4	2	1	2	2	2	4	4	4	4	4	5	3	4	4	5	4	48	3.43	4	4	3	5	16	4	4	4	4	4	16	4	0.21	-3.08
35	1	3	2	2	4	2	1	1	2	2	4	4	4	4	4	5	3	4	4	4	2	44	3.14	4	4	3	5	16	4	4	4	4	4	16	4	0.15	-3.74
35	1	3	2	2	4	2	1	2	2	2	4	4	4	4	4	5	3	4	4	5	4	48	3.43	4	4	3	4	15	3.75	4	4	4	4	16	4	0.29	-2.45
34	1	3	2	2	4	2	2	2	2	2	4	4	4	2	2	4	2	2	2	5	2	37	2.64	4	4	2	5	15	3.75	4	4	4	4	16	4	0.13	-4.13
34	2	3	2	2	4	2	2	2	2	2	4	4	4	2	2	4	2	2	2	5	2	37	2.64	4	4	3	5	16	4	4	4	4	4	16	4	0.05	-6.11
34	1	3	3	4	7	3.5	2	2	2	2	4	4	4	4	4	4	2	2	2	4	4	42	3	5	4	2	4	15	3.75	4	4	4	4	16	4	0.15	-3.81
34	1	3	1	4	5	2.5	3	2	2	2	4	4	4	4	3	3	3	3	3	2	2	40	2.86	4	4	3	4	15	3.75	4	4	4	4	16	4	0.15	-3.74
34	1	1	5	5	10	5	1	1	1	1	5	1	1	1	3	1	2	2	4	2	26	1.86	3	4	3	4	14	3.5	4	4	4	4	16	4	-0.07	-5.31	
34	2	1	2	2	4	2	2	2	2	2	3	2	2	2	4	2	2	2	4	2	33	2.36	4	3.96	4	4	12	4	4	4	4	4	16	4	-0.01	-8.57	
34	2	1	2	2	4	2	2	2	2	2	4	4	4	2	2	4	2	2	2	2	2	34	2.43	4	4	2	4	14	3.5	4	4	4	4	16	4	0.16	-3.66
12	1	2	3	4	7	3.5	1	1	1	1	5	5	1	1	1	1	1	1	1	3	24	1.71	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	-0.21	-3.17	
12	1	1	5	4	9	4.5	2	2	2	2	4	4	4	2	2	2	2	2	2	4	34	2.43	4	4	4	4	16	4	4	4	5	5	18	4.5	0.41	-1.78	
12	2	3	4	4	8	4	1	1	2	2	3	4	2	1	2	1	2	1	3	5	30	2.14	4	4	4	5	17	4.25	5	4	5	4	18	4.5	0.29	-2.48	
12	2	3	4	4	8	4	1	1	1	1	4	4	4	1	1	1	1	1	1	3	22	1.57	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	-0.25	-2.74	
12	1	3	5	3	8	4	2	2	2	2	5	5	2	2	2	2	2	2	3	3	36	2.57	5	5	5	5	20	5	5	5	5	5	20	5	0.64	-0.89	
43	1	2	4	4	8	4	1	1	1	1	1	4	4	1	1	1	1	1	1	4	23	1.64	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	-0.24	-2.87	
43	1	2	5	3	8	4	1	2	1	2	4	5	1	1	4	1	1	1	1	1	26	1.86	3	4	4	4	15	3.75	4	4	5	5	18	4.5	0.39	-1.9	
43	2	3	4	4	8	4	1	1	1	1	5	5	1	2	4	1	2	2	2	2	30	2.14	3	5	5	5	18	4.5	5	5	5	5	20	5	0.71	-0.69	
43	1	3	4	4	8	4	2	2	2	2	4	4	4	2	2	2	2	2	2	2	32	2.29	2	2	4	4	12	3	4	4	4	4	16	4	0.22	-3.06	
43	1	3	3	4	7	3.5	1	1	1	1	3	5	3	3	1	1	1	1	1	1	24	1.71	1	1	1	3	6	1.5	5	4	3	3	15	3.8	0.34	-2.17	
43	2	3	3	4	7	3.5	1	1	1	1	3	5	3	3	2	1	1	3	1	1	27	1.93	1	1	1	3	6	1.5	5	4	3	3	15	3.8	0.38	-1.91	
57	1	1	5	5	10	5	1	1	1	1	4	5	1	1	5	1	1	1	4	1	28	2	5	5	4	2	16	4	4	4	5	4	17	4.3	0.05	-5.93	
57	1	3	2	5	7	3.5	2	2	1	2	1	1	2	2	4	1	1	1	4	1	25	1.79	5	5	5	5	20	5	5	5	4	4	18	4.5	-0.01	-9.83	
57	2	1	4	5	9	4.5	1	1	1	1	4	4	4	1	1	5	1	1	1	5	1	28	2	4	4	5	5	18	4.5	5	5	4	4	18	4.5	0.16	-3.65

nm	jn	ke	jab	x1.3	x1.4	x1_t	x1	x2.1	x2.2	x2.3	x2.4	x2.5	x2.6	x2.7	x2.8	x2.9	x2.10	x2.11	x2.12	x2.13	x2.14	x2_t	x2	x3.1	x3.2	x3.3	x3.4	x3_t	x3	y1.1	y1.2	y1.3	y1.4	y_t	y	res_1	lnui2		
57	1	1	3	4	7	3.5	1	1	1	1	5	4	1	1	4	1	1	1	4	2	28	2	4	5	3	4	16	4	2	5	5	4	16	4	-0.14	-3.87			
57	2	3	4	5	9	4.5	1	2	2	2	5	4	1	1	1	1	1	1	4	2	28	2	5	5	4	2	16	4	5	5	5	5	20	5	0.82	-0.4			
11	2	3	3	5	8	4	3	2	1	2	4	4	1	2	4	1	2	1	1	4	32	2.29	4	4	3	5	16	4	4	3	4	4	15	3.8	-0.35	-2.09			
11	1	1	4	5	9	4.5	3	2	1	3	4	3	2	1	5	1	1	1	1	3	31	2.21	4	4	5	5	18	4.5	5	4	5	5	19	4.8	0.46	-1.57			
11	2	3	4	3	7	3.5	3	2	3	4	4	4	3	4	4	3	4	4	3	2	2	4	3	45	3.21	4	4	4	4	16	4	4	4	2	3	13	3.3	-0.64	-0.91
11	1	3	4	4	8	4	2	2	4	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	4	4	46	3.29	4	4	4	4	16	4	4	4	2	2	12	3	-0.89	-0.24		
11	1	3	3	3	6	3	3	2	3	3	4	4	3	4	4	4	3	2	2	4	3	44	3.14	4	4	4	4	16	4	4	4	2	3	13	3.3	-0.63	-0.92		
11	2	3	5	4	9	4.5	1	1	1	1	4	1	1	5	1	1	1	1	1	2	22	1.57	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	-0.27	-2.8			
41	1	1	3	3	6	3	3	3	4	3	4	4	3	3	3	3	3	3	3	3	45	3.21	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	16	4	0.13	-4.03			
41	1	3	4	3	7	3.5	4	4	4	4	4	4	3	3	2	2	4	4	4	4	50	3.57	4	2	2	2	10	2.5	4	4	4	4	16	4	0.67	-0.81			
41	1	3	4	3	7	3.5	5	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4	55	3.93	4	4	4	4	16	4	2	2	3	3	10	2.5	-1.23	0.42			
41	1	2	4	4	8	4	2	4	4	2	4	4	2	2	4	2	2	2	2	2	38	2.71	4	4	4	4	16	4	2	4	2	4	12	3	-1.01	0.02			
41	2	3	4	2	6	3	2	3	2	2	4	3	2	2	2	2	2	2	2	4	36	2.57	4	4	3	3	14	3.5	2	2	2	2	8	2	-1.85	1.23			
41	1	3	4	5	9	4.5	1	2	1	1	4	5	1	1	5	3	3	3	3	3	36	2.57	4	5	5	5	19	4.75	2	3	3	3	11	2.8	-1.55	0.87			
22	2	3	5	5	10	5	2	1	1	1	5	5	2	2	2	2	2	3	2	2	32	2.29	5	5	5	5	20	5	5	4	5	5	19	4.8	0.3	-2.44			
22	2	1	5	5	10	5	2	2	1	2	5	5	2	2	2	1	2	2	2	2	32	2.29	4	4	4	4	16	4	3	5	4	4	16	4	-0.14	-3.97			
22	2	3	5	4	9	4.5	3	2	1	1	3	4	2	2	1	1	1	1	1	2	25	1.79	4	3	4	5	16	4	4	3	3	3	13	3.3	-0.98	-0.05			
22	1	1	5	4	9	4.5	3	2	2	2	4	4	2	2	3	1	1	1	2	3	32	2.29	4	3	5	4	16	4	4	4	4	3	15	3.8	-0.37	-1.99			
22	1	3	5	5	10	5	3	2	2	2	5	5	3	2	3	1	1	1	3	1	34	2.43	4	3	4	4	15	3.75	5	5	4	4	18	4.5	0.47	-1.5			
24	2	3	3	1	4	2	2	2	1	4	4	3	3	3	1	1	1	1	1	3	30	2.14	4	5	5	5	19	4.75	5	5	5	5	20	5	0.7	-0.71			
24	1	3	4	4	8	4	2	2	1	3	5	3	3	3	1	1	1	2	1	2	30	2.14	4	5	5	5	19	4.75	4	4	5	4	17	4.3	-0.12	-4.24			
24	1	3	3	1	4	2	2	2	2	4	5	3	2	3	1	1	1	1	1	3	31	2.21	3	5	5	5	18	4.5	4	5	3	4	16	4	-0.2	-3.19			
24	2	3	3	3	6	3	2	1	1	4	5	3	3	1	1	2	1	1	1	3	29	2.07	4	4	5	4	17	4.25	4	5	5	4	18	4.5	0.31	-2.34			
24	2	3	3	1	4	2	2	2	1	4	5	3	3	3	1	1	1	1	1	3	31	2.21	4	5	5	5	19	4.75	4	5	5	5	19	4.8	0.47	-1.52			



no	kulsm	kan	ke	jab	x1.1	x1.2	x1.3	x1.4	x1_t	x1	x2.1	x2.2	x2.3	x2.4	x2.5	x2.6	x2.7	x2.8	x2.9	x2.10	x2.11	x2.12	x2.13	x2.14	x2_t	x2	x3.1	x3.2	x3.3	x3.4	x3.5	x3.6	x3_t	x3	y1.1	y1.2	y1.3	y1.4	y_t	y	
1	30	1	1	4	3	3	3	13	3.3	3	3	4	3	4	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3	45	3.2	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	4	4	4	16	4
2	30	1	3	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	4	4	3	3	2	2	4	4	4	4	4	50	3.6	4	2	2	2	4	4	18	3	4	4	4	4	4	16	4
3	30	1	3	4	4	4	4	16	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	3	4	4	4	54	3.9	4	4	4	4	4	4	24	4	2	2	3	3	10	2.5	
4	30	2	2	4	4	4	4	16	4	2	4	4	2	4	4	2	2	4	2	2	2	2	2	2	38	2.7	4	4	4	4	4	2	22	3.7	2	4	2	4	12	3	
5	30	2	3	2	3	4	2	11	2.8	2	3	2	2	4	3	2	2	2	2	2	2	4	4	36	2.6	4	4	3	3	4	4	22	3.7	2	2	2	2	8	2		
6	30	1	2	4	3	4	5	16	4	1	2	1	1	4	5	1	1	5	3	3	3	3	3	36	2.6	4	5	5	5	5	4	28	4.7	2	3	3	3	11	2.8		
7	18	1	1	1	1	5	5	12	3	1	1	1	1	4	5	4	4	4	1	3	2	4	1	36	2.6	4	4	4	4	4	1	21	3.5	4	4	5	5	18	4.5		
8	18	2	3	2	1	2	2	7	1.8	1	1	1	1	2	2	2	2	3	2	2	2	2	2	25	1.8	3	4	2	4	4	3	20	3.3	4	3	3	4	14	3.5		
9	18	2	3	4	2	3	4	13	3.3	2	2	2	2	4	4	4	3	5	2	2	2	2	2	38	2.7	4	4	4	4	4	2	22	3.7	4	4	4	4	16	4		
10	18	2	3	5	5	4	4	18	4.5	3	3	3	1	5	5	2	3	2	5	1	3	3	3	42	3	5	5	5	5	5	5	30	5	5	4	4	4	17	4.3		
11	18	1	3	3	3	3	4	13	3.3	1	1	1	3	5	4	1	1	5	3	3	2	2	3	35	2.5	2	2	4	3	5	4	20	3.3	3	4	5	5	17	4.3		
12	51	2	3	5	4	3	5	17	4.3	3	2	1	2	4	4	1	2	4	1	2	1	1	4	32	2.3	4	4	3	5	4	3	23	3.8	4	3	4	4	15	3.8		
13	51	1	1	4	4	4	5	17	4.3	3	2	1	3	4	3	2	1	5	1	1	1	1	3	31	2.2	4	4	5	5	4	5	27	4.5	5	4	5	5	19	4.8		
14	51	1	2	4	4	4	3	15	3.8	3	2	3	4	4	4	3	4	4	3	2	2	4	3	45	3.2	4	4	4	4	4	2	22	3.7	4	4	2	3	13	3.3		
15	51	1	2	4	4	4	4	16	4	2	2	4	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	4	4	46	3.3	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	2	2	12	3	
16	51	1	3	4	4	4	3	15	3.8	3	2	3	3	4	4	3	4	4	3	2	2	4	3	44	3.1	4	4	4	4	4	3	23	3.8	4	4	2	3	13	3.3		
17	51	2	3	5	5	5	5	20	5	1	1	1	1	4	1	1	5	1	1	1	1	1	2	22	1.6	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	4	4	16	4		
18	5	1	3	5	4	2	2	13	3.3	2	2	2	5	5	5	4	4	5	2	2	4	5	3	50	3.6	5	4	4	4	4	2	23	3.8	5	5	5	5	20	5		
19	5	1	3	5	4	5	5	19	4.8	2	2	2	2	5	5	5	2	5	4	2	2	5	2	45	3.2	5	5	5	4	2	4	25	4.2	4	5	5	5	19	4.8		
20	5	1	1	5	4	2	5	16	4	2	2	2	4	5	5	4	4	5	2	4	4	5	4	52	3.7	5	5	5	5	2	5	27	4.5	5	5	5	5	20	5		
21	5	1	3	5	4	2	5	16	4	2	2	2	5	5	5	4	4	5	4	4	2	5	3	52	3.7	5	4	4	4	4	2	23	3.8	5	5	5	5	20	5		
22	5	1	3	5	4	2	5	16	4	2	2	2	4	5	5	4	4	5	2	4	4	5	4	52	3.7	5	5	5	5	5	2	27	4.5	5	5	5	5	20	5		
23	5	1	3	4	2	4	4	14	3.5	2	4	3	4	4	4	2	1	5	3	4	4	3	4	47	3.4	5	4	5	4	4	2	24	4	4	4	4	4	16	4		
24	21	2	3	5	5	4	4	18	4.5	1	1	1	1	1	2	2	2	2	4	2	2	2	2	25	1.8	2	5	5	5	5	5	27	4.5	5	2	4	4	15	3.8		
25	21	1	1	4	2	2	2	10	2.5	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	4	2	36	2.6	2	4	2	4	4	2	18	3	2	4	4	4	14	3.5		
26	21	1	2	4	2	4	4	14	3.5	2	2	2	2	4	4	4	2	4	2	4	4	4	3	43	3.1	4	4	4	4	2	4	22	3.7	4	4	4	4	16	4		
27	21	2	3	4	3	5	5	17	4.3	1	1	1	1	4	3	2	1	5	1	1	1	5	3	30	2.1	5	5	1	3	4	2	20	3.3	3	3	3	4	13	3.3		
28	21	2	3	4	3	4	4	15	3.8	3	3	3	3	4	4	4	3	4	4	3	3	3	3	47	3.4	3	4	4	4	4	4	23	3.8	3	3	3	3	12	3		
29	21	1	3	4	4	2	2	12	3	2	2	4	4	4	4	4	4	4	1	1	1	1	1	37	2.6	5	5	5	5	5	5	30	5	4	4	4	4	16	4		
30	3	1	3	2	2	3	2	9	2.3	1	2	2	3	3	4	3	3	4	1	1	1	4	2	34	2.4	4	4	4	5	4	2	23	3.8	3	3	4	4	14	3.5		
31	3	2	3	3	3	4	4	14	3.5	2	2	2	2	4	4	4	2	2	2	2	2	3	2	35	2.5	4	4	4	4	4	2	22	3.7	4	4	4	5	17	4.3		
32	3	2	3	4	4	4	3	15	3.8	3	2	2	2	4	4	4	4	4	2	2	2	2	3	40	2.9	4	5	5	5	4	4	27	4.5	5	4	5	4	18	4.5		
33	3	1	1	5	4	5	5	19	4.8	2	2	3	3	5	5	1	1	5	1	1	1	3	4	37	2.6	5	4	5	5	4	4	27	4.5	5	4	5	4	18	4.5		
34	3	1	3	5	4	4	5	18	4.5	3	2	2	2	4	4	2	2	2	1	1	1	1	3	30	2.1	4	3	4	4	5	4	24	4	5	4	5	5	19	4.8		

no	k	nm	in_k	jab	x1.1	x1.2	x1.3	x1.4	x1.5	x2.1	x2.2	x2.3	x2.4	x2.5	x2.6	x2.7	x2.8	x2.9	x2.10	x2.11	x2.12	x2.13	x2.14	x2.15	x2.16	x3.1	x3.2	x3.3	x3.4	x3.5	x3.6	x3.7	x3.8	y1.1	y1.2	y1.3	y1.4	t	y		
35	3		2	3	5	5	5	5	20	5	2	2	1	1	4	4	2	1	4	2	2	2	2	2	3	32	2.3	4	4	4	4	4	4	24	4	5	4	5	5	19	4.8
36	36		1	3	4	4	4	4	16	4	3	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	2	2	3	36	2.6	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	3	4	15	3.8
37	36		2	3	4	2	2	2	10	2.5	2	2	2	2	2	2	2	4	2	2	2	2	2	2	30	2.1	4	2	2	4	4	4	20	3.3	4	4	4	4	16	4	
38	36		1	2	4	4	4	4	16	4	3	2	2	2	5	2	2	2	4	2	2	2	2	3	35	2.5	5	5	4	4	4	3	25	4.2	5	4	5	3	17	4.3	
39	36		1	2	5	4	4	4	17	4.3	2	2	2	2	2	2	2	4	2	2	2	2	4	2	32	2.3	4	2	2	4	4	2	18	3	4	4	4	4	16	4	
40	36		2	3	4	4	4	4	18	4	2	2	2	2	2	2	2	4	2	4	2	4	2	34	2.4	4	2	4	4	2	4	20	3.3	4	4	4	4	16	4		
41	36		1	1	5	5	3	4	17	4.3	1	1	1	1	5	5	3	3	4	1	1	1	1	3	31	2.2	4	4	4	4	5	5	28	4.3	5	5	4	4	18	4.5	
42	19		2	3	4	2	4	2	12	3	2	1	1	3	3	3	2	4	2	3	3	1	2	4	34	2.4	4	3	3	4	2	4	20	3.3	4	4	4	4	16	4	
43	19		2	3	5	1	1	4	11	2.8	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14	1	4	4	4	4	4	4	24	4	5	5	5	4	19	4.8		
44	19		2	3	4	2	2	2	10	2.5	1	1	1	1	2	2	4	2	5	1	2	2	4	2	30	2.1	5	4	4	4	5	4	26	4.3	5	5	4	5	19	4.8	
45	19		2	1	2	2	2	2	8	2	2	2	2	2	2	2	2	4	2	2	2	2	2	30	2.1	4	4	2	2	3	2	17	2.8	2	2	4	4	12	3		
47	44		2	2	4	2	4	4	14	3.5	2	4	2	2	4	4	4	2	4	2	2	2	4	2	40	2.9	4	4	2	4	4	2	20	3.3	4	4	4	4	16	4	
48	44		1	1	5	3	3	3	14	3.5	3	3	1	2	1	4	2	2	5	1	1	1	1	3	30	2.1	5	5	5	5	5	5	30	5	3	3	4	5	15	3.8	
49	44		2	3	4	4	3	2	13	3.3	1	1	1	1	4	5	1	2	2	1	1	1	1	3	25	1.8	4	5	3	3	2	5	22	3.7	5	5	5	4	19	4.8	
50	44		1	3	3	3	3	3	12	3	2	2	1	3	5	4	2	4	1	1	3	3	3	3	37	2.6	3	5	5	5	5	5	28	4.7	5	5	5	5	20	5	
51	40		1	3	2	4	3	4	13	3.3	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	3	2	2	4	37	2.6	4	4	4	2	4	4	22	3.7	4	4	4	4	16	4	
52	40		2	3	3	3	4	4	14	3.5	2	2	2	2	3	3	2	2	3	3	2	2	2	32	2.3	2	4	4	3	4	4	21	3.5	2	4	4	4	14	3.5		
53	40		2	3	3	3	3	4	13	3.3	4	2	2	2	2	3	3	2	2	3	2	2	2	33	2.4	2	4	4	3	4	4	19	3.2	4	4	4	4	16	4		
54	40		1	1	3	3	4	4	14	3.5	2	2	2	2	3	3	2	2	2	3	2	2	2	31	2.2	2	4	4	3	4	4	21	3.5	3	4	4	4	15	3.8		
55	40		1	2	5	5	5	5	20	5	1	1	1	1	4	5	3	3	1	3	3	3	1	31	2.2	1	1	1	5	5	5	18	3	5	5	4	4	18	4.5		
56	40		1	2	2	4	3	4	13	3.3	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	3	2	2	4	37	2.6	4	4	4	2	4	4	22	3.7	4	4	4	4	16	4	
57	38		1	1	4	4	4	3	15	3.8	2	1	1	1	5	4	4	3	4	2	2	2	3	36	2.6	5	5	5	5	5	5	30	5	5	5	5	5	20	5		
58	38		1	3	4	2	2	1	9	2.3	1	1	1	1	1	4	2	2	3	4	3	3	3	4	33	2.4	2	5	5	3	5	1	21	3.5	4	4	4	4	16	4	
59	38		1	3	4	4	3	3	14	3.5	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	3	2	35	2.5	4	4	3	4	4	4	23	3.8	4	5	3	4	16	4		
60	38		1	3	4	2	2	1	9	2.3	1	1	1	1	4	2	2	3	5	3	3	3	4	2	35	2.5	5	5	3	4	4	1	22	3.7	4	4	4	4	16	4	
61	38		2	3	5	5	4	3	17	4.3	3	2	2	3	3	1	1	4	1	1	1	1	1	25	1.8	3	4	3	4	4	3	21	3.5	4	5	5	5	19	4.8		
62	6		2	3	4	2	2	4	12	3	2	2	2	3	2	2	3	4	4	4	4	4	2	4	42	3	3	4	4	4	2	5	22	3.7	2	4	4	4	14	3.5	
63	6		1	1	4	2	2	4	12	3	2	2	2	2	3	3	4	4	4	4	4	4	2	4	43	3.1	5	4	4	2	5	2	22	3.7	4	4	4	4	16	4	
64	6		2	3	2	2	2	2	8	2	2	2	2	2	2	4	4	4	4	4	4	2	4	42	3	2	5	4	2	4	4	21	3.5	2	2	4	2	10	2.5		
65	6		1	3	4	2	2	4	12	3	2	2	2	2	2	3	4	4	4	4	4	2	4	41	2.9	5	4	4	2	5	2	22	3.7	4	4	4	4	16	4		
66	6		1	3	4	2	2	4	12	3	2	2	2	2	2	4	3	4	4	4	3	4	2	40	2.9	5	5	5	2	5	2	24	4	4	4	4	4	16	4		
67	6		1	2	4	2	4	4	14	3.5	2	2	2	2	2	3	2	4	2	3	3	2	2	33	2.4	4	4	3	4	4	3	22	3.7	4	4	4	4	16	4		
68	23		1	3	5	3	4	5	17	4.3	1	1	1	2	5	2	4	4	5	1	1	4	2	4	37	2.6	4	4	2	4	5	4	23	3.8	4	3	4	4	15	3.8	
69	23		1	1	2	3	4	5	14	3.5	2	2	2	2	5	2	4	4	5	1	1	3	4	5	42	3	5	5	2	4	5	4	25	4.2	4	5	4	5	18	4.5	



no	knm	in_k	jab	x1.1	x1.2	x1.3	x1.4	x1	x1	x2.1	x2.2	x2.3	x2.4	x2.5	x2.6	x2.7	x2.8	x2.9	x2.1	x2.1	x2.1	x2.1	x2.1	x2.1	x3.1	x3.2	x3.3	x3.4	x3.5	x3.6	x3	x3	y1.1	y1.2	y1.3	y1.4	y_t	y	
106	1	2	3	4	2	2	4	12	3	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	4	3	37	2.6	4	4	4	4	4	3	23	3.8	4	4	4	4	16	4
107	1	2	3	5	5	5	5	20	5	1	1	1	1	4	4	2	2	4	2	2	2	1	3	30	2.1	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	5	4	17	4.3
108	1	2	3	4	3	1	4	12	3	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	3	35	2.5	4	4	4	4	4	5	25	4.2	4	4	3	4	15	3.8	
109	32	1	3	2	3	4	5	14	3.5	1	1	1	1	3	4	1	1	4	5	1	1	1	1	28	1.9	1	1	4	5	4	4	19	3.2	3	3	4	4	14	3.5
110	32	1	2	4	4	4	4	16	4	2	2	2	2	4	5	2	2	4	5	2	2	2	2	38	2.7	2	3	4	4	4	4	21	3.5	4	4	4	4	16	4
111	32	1	1	3	4	3	2	12	3	1	1	1	1	5	5	1	1	1	1	1	1	1	3	24	1.7	3	4	4	4	5	4	24	4	4	4	3	5	16	4
112	32	1	3	5	5	5	5	20	5	3	3	3	3	4	4	1	3	3	3	3	3	3	4	43	3.1	4	5	5	4	5	4	27	4.5	4	4	5	5	18	4.5
113	35	2	3	4	4	2	1	11	2.8	1	2	2	2	4	4	4	4	5	3	4	4	5	4	48	3.4	4	4	3	5	5	1	22	3.7	4	4	4	4	16	4
114	35	2	1	4	4	2	2	12	3	1	2	2	2	3	2	4	4	4	2	2	1	4	1	34	2.4	4	4	3	5	5	1	22	3.7	4	4	4	4	16	4
115	35	2	3	4	4	4	3	15	3.8	2	2	2	3	4	5	2	3	4	1	1	1	1	1	32	2.3	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	4	4	16	4
116	35	1	3	4	4	2	2	12	3	1	2	2	2	4	4	4	4	5	3	4	4	5	4	48	3.4	4	4	3	5	5	1	22	3.7	4	4	4	4	16	4
117	35	1	3	4	4	2	2	12	3	1	1	2	2	4	4	4	4	5	3	4	4	4	2	44	3.1	4	4	3	5	5	1	22	3.7	4	4	4	4	16	4
118	35	1	3	4	4	2	2	12	3	1	2	2	2	4	4	4	4	5	3	4	4	5	4	48	3.4	4	4	3	4	4	1	20	3.3	4	4	4	4	16	4
119	34	1	3	4	3	2	2	11	2.8	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	5	2	37	2.6	4	4	2	5	5	2	22	3.7	4	4	4	4	16	4
120	34	2	3	4	3	2	2	11	2.8	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	5	2	37	2.6	4	4	3	5	5	2	23	3.8	4	4	4	4	16	4
121	34	1	3	5	4	3	4	16	4	2	2	2	2	4	4	4	4	4	2	2	2	4	4	42	3	5	4	2	4	5	3	23	3.8	4	4	4	4	16	4
122	34	1	3	3	4	1	4	12	3	3	2	2	2	4	4	4	3	3	3	3	3	2	2	40	2.9	4	4	3	4	4	2	21	3.5	4	4	4	4	16	4
123	34	1	1	1	2	5	5	13	3.3	1	1	1	1	5	1	1	1	3	1	2	2	4	2	26	1.9	3	4	3	4	5	1	20	3.3	4	4	4	4	16	4
124	34	2	1	2	2	2	2	8	2	2	2	2	2	3	2	2	2	4	2	2	2	4	2	33	2.4	4	4	4	4	2	4	18	3.6	4	4	4	4	16	4
125	34	2	1	4	2	2	2	10	2.5	2	2	2	2	4	4	2	2	4	2	2	2	2	2	34	2.4	4	4	2	4	4	2	20	3.3	4	4	4	4	16	4
126	12	1	2	4	3	3	4	14	3.5	1	1	1	1	5	5	1	1	1	1	1	1	1	3	24	1.7	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	4	4	16	4
127	12	1	1	5	4	5	4	18	4.5	2	2	2	2	4	4	2	2	2	2	2	2	2	4	34	2.4	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	5	5	18	4.5
128	12	2	3	4	4	4	4	16	4	1	1	2	2	3	4	2	1	2	1	2	1	3	5	30	2.1	4	4	4	5	5	4	26	4.3	5	4	5	4	18	4.5
129	12	2	3	4	4	4	4	16	4	1	1	1	1	4	4	1	1	1	1	1	1	1	3	22	1.6	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	4	4	16	4
130	12	1	3	5	4	5	3	17	4.3	2	2	2	2	5	5	2	2	2	2	2	2	3	3	36	2.6	5	5	5	5	5	5	30	5	5	5	5	5	20	5
131	43	1	2	4	4	4	4	16	4	1	1	1	1	1	4	4	1	1	1	1	1	1	4	23	1.6	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	4	4	16	4
132	43	1	2	5	5	5	3	18	4.5	1	2	1	2	4	5	1	1	4	1	1	1	1	1	26	1.9	3	4	4	4	4	4	23	3.8	4	4	5	5	18	4.5
133	43	2	3	4	4	4	4	16	4	1	1	1	1	5	5	1	2	4	1	2	2	2	2	30	2.1	3	5	5	5	5	5	28	4.7	5	5	5	5	20	5
134	43	1	3	4	4	4	4	16	4	2	2	2	2	4	4	2	2	2	2	2	2	2	2	32	2.3	2	2	4	4	4	4	20	3.3	4	4	4	4	16	4
135	43	1	3	3	3	3	4	13	3.3	1	1	1	1	3	5	3	3	1	1	1	1	1	1	24	1.7	1	1	1	3	5	4	15	2.5	5	4	3	3	15	3.8
136	43	2	3	4	4	3	4	15	3.8	1	1	1	1	3	5	3	3	2	1	1	3	1	1	27	1.9	1	1	1	3	5	4	15	2.5	5	4	3	3	15	3.8
137	57	1	1	2	2	5	14	3.5	1	1	1	1	1	4	5	1	1	5	1	1	1	4	1	28	2	5	5	4	2	4	2	22	3.7	4	4	5	4	17	4.3
138	57	1	3	2	2	5	11	2.8	2	2	1	2	1	1	2	2	4	1	1	1	4	1	25	1.8	5	5	5	5	5	1	26	4.3	5	5	4	4	18	4.5	
139	57	2	1	1	1	4	5	11	2.8	1	1	1	1	4	4	1	1	5	1	1	1	5	1	28	2	4	4	5	5	5	1	24	4	5	5	4	4	18	4.5

no	k	nm	jn_k	jab	x1.1	x1.2	x1.3	x1.4	x1	x1	x2.1	x2.2	x2.3	x2.4	x2.5	x2.6	x2.7	x2.8	x2.9	x2.1	x2.1	x2.1	x2.1	x2.1	x3.1	x3.2	x3.3	x3.4	x3.5	x3.6	x3	x3	y1.1	y1.2	y1.3	y1.4	y_t	y	
140	57	1	1	1	1	3	4	9	2.3	1	1	1	1	5	4	1	1	4	1	1	1	4	2	28	2	4	5	3	4	5	1	22	3.7	2	5	5	4	16	4
141	57	2	3	1	1	4	5	11	2.8	1	2	2	2	5	4	1	1	1	1	1	1	4	2	28	2	5	5	4	2	5	1	22	3.7	5	5	5	5	20	5
142	11	2	3	5	4	3	5	17	4.3	3	2	1	2	4	4	1	2	4	1	2	1	1	4	32	2.3	4	4	3	5	4	3	23	3.8	4	3	4	4	15	3.8
143	11	1	1	4	4	4	5	17	4.3	3	2	1	3	4	3	2	1	5	1	1	1	1	3	31	2.2	4	4	5	5	4	5	27	4.5	5	4	5	5	19	4.8
144	11	2	3	5	3	4	3	15	3.8	3	2	3	4	4	4	3	4	4	3	2	2	4	3	45	3.2	4	4	4	4	4	2	22	3.7	4	4	2	3	13	3.3
145	11	1	3	2	3	4	4	13	3.3	2	2	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	4	4	46	3.3	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	2	2	12	3
146	11	1	3	4	4	3	3	14	3.5	3	2	3	3	4	4	3	4	4	3	2	2	4	3	44	3.1	4	4	4	4	4	3	23	3.8	4	4	2	3	13	3.3
147	11	2	3	5	5	5	4	19	4.8	1	1	1	1	4	1	1	5	1	1	1	1	1	2	22	1.6	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	4	4	18	4
148	41	1	1	4	3	3	3	13	3.3	3	3	4	3	4	4	3	3	3	3	3	3	3	3	45	3.2	4	4	4	4	4	4	24	4	4	4	4	4	16	4
149	41	1	3	2	4	4	3	13	3.3	4	4	4	4	4	3	3	2	2	4	4	4	4	4	50	3.6	4	2	2	2	4	4	18	3	4	4	4	4	16	4
150	41	1	3	2	4	4	3	13	3.3	5	4	4	4	4	4	4	3	4	4	3	4	4	4	55	3.9	4	4	4	4	4	4	24	4	2	2	3	3	10	2.5
151	41	1	2	2	4	4	4	14	3.5	2	4	4	2	4	4	2	2	4	2	2	2	2	2	38	2.7	4	4	4	4	4	2	22	3.7	2	4	2	4	12	3
152	41	2	3	2	3	4	2	11	2.8	2	3	2	2	4	3	2	2	2	2	2	2	4	4	36	2.6	4	4	3	3	4	4	22	3.7	2	2	2	2	8	2
153	41	1	3	4	3	4	5	16	4	1	2	1	1	4	5	1	1	5	3	3	3	3	3	36	2.6	4	5	5	5	5	4	28	4.7	2	3	3	3	11	2.8
154	22	2	3	3	2	5	5	15	3.8	2	1	1	1	5	5	2	2	2	2	2	3	2	2	32	2.3	5	5	5	5	1	4	25	4.2	5	4	5	5	19	4.8
155	22	2	1	2	4	5	5	16	4	2	2	1	2	5	5	2	2	2	1	2	2	2	2	32	2.3	4	4	4	4	3	1	20	3.3	3	5	4	4	16	4
156	22	2	3	2	2	5	4	13	3.3	3	2	1	1	3	4	2	2	1	1	1	1	1	2	25	1.8	4	3	4	5	4	2	22	3.7	4	3	3	3	13	3.3
157	22	1	1	2	2	5	4	13	3.3	3	2	2	2	4	4	2	2	3	1	1	1	2	3	32	2.3	4	3	5	4	4	3	23	3.8	4	4	4	3	15	3.8
158	22	1	3	2	2	5	5	14	3.5	3	2	2	2	5	5	3	2	3	1	1	1	3	1	34	2.4	4	3	4	4	4	1	20	3.3	5	5	4	4	18	4.5
159	24	2	3	4	3	3	1	11	2.8	2	2	1	4	4	3	3	3	1	1	1	1	1	3	30	2.1	4	5	5	5	4	3	26	4.3	5	5	5	5	20	5
160	24	1	3	4	4	4	4	16	4	2	2	1	3	5	3	3	3	1	1	1	2	1	2	30	2.1	4	5	5	5	4	4	27	4.5	4	4	5	4	17	4.3
161	24	1	3	4	3	3	1	11	2.8	2	2	2	4	5	3	2	3	1	1	1	1	1	3	31	2.2	3	5	5	5	3	3	24	4	4	5	3	4	16	4
162	24	2	3	4	3	3	3	13	3.3	2	1	1	4	5	3	3	1	1	2	1	1	1	3	29	2.1	4	4	5	4	4	3	24	4	4	5	5	4	18	4.5
163	24	2	3	4	3	3	1	11	2.8	2	2	1	4	5	3	3	3	1	1	1	1	1	3	31	2.2	4	5	5	5	4	3	26	4.3	4	5	5	5	19	4.8

## **LAMPIRAN 3**

### **LAMPIRAN VALIDITAS DAN RELIABILITAS**

### **SAMPEL**



## Lampiran validitas dan reabilitas sampel

### Correlations

Correlations

		X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1_T
X1.1	Pearson Correlation	1	.574**	-.080	.019	.598**
	Sig. (2-tailed)	.	.000	.312	.813	.000
	N	160	160	160	160	160
X1.2	Pearson Correlation	.574**	1	.237**	.084	.732**
	Sig. (2-tailed)	.000	.	.003	.289	.000
	N	160	160	160	160	160
X1.3	Pearson Correlation	-.080	.237**	1	.452**	.617**
	Sig. (2-tailed)	.312	.003	.	.000	.000
	N	160	160	160	160	160
X1.4	Pearson Correlation	.019	.084	.452**	1	.616**
	Sig. (2-tailed)	.813	.289	.000	.	.000
	N	160	160	160	160	160
X1_T	Pearson Correlation	.598**	.732**	.617**	.616**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
	N	160	160	160	160	160

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

# Correlations

Tesis

Correlations

	X2.1	X2.2	X2.3	X2.4	X2.5	X2.6	X2.7	X2.8	X2.9	X2.10	X2.11	X2.12	X2.13	X2.14	X2.T
X2.1 Pearson Correl	1	.668**	.602**	.493**	-.009	-.038	.202*	.141	.042	.238**	.168**	.146	.068	.213**	.466**
Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.909	.633	.010	.076	.602	.002	.034	.065	.391	.007	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.2 Pearson Correl	.668**	1	.741**	.485**	-.026	.013	.236**	.096	.147	.292**	.292**	.322**	.231**	.229**	.574**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.742	.867	.003	.227	.063	.000	.000	.000	.003	.004	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.3 Pearson Correl	.602**	.741**	1	.575**	.017	-.001	.322**	.270**	.195**	.356**	.327**	.331**	.351**	.230**	.667**
Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.827	.993	.000	.001	.013	.000	.000	.000	.000	.003	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.4 Pearson Correl	.493**	.485**	.575**	1	.177**	-.073	.309**	.326**	.121	.169**	.225**	.259**	.222**	.364**	.591**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.026	.361	.000	.000	.128	.033	.004	.001	.005	.000	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.5 Pearson Correl	-.009	-.026	.017	.177**	1	.475**	-.082	-.020	.008	-.164**	-.133	.000	.044	.120	.197**
Sig. (2-tailed)	.909	.742	.827	.026		.000	.304	.799	.920	.038	.065	.997	.578	.132	.013
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.6 Pearson Correl	-.038	.013	-.001	-.073	.475**	1	.049	-.083	.136	.001	-.040	-.023	-.026	-.026	.200**
Sig. (2-tailed)	.633	.867	.993	.361	.000		.537	.299	.087	.987	.616	.770	.746	.741	.011
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.7 Pearson Correl	.202**	.236**	.322**	.309**	-.082	.049	1	.624**	.255**	.375**	.420**	.487**	.375**	.241**	.651**
Sig. (2-tailed)	.010	.003	.000	.000	.304	.537		.000	.001	.000	.000	.000	.000	.002	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.8 Pearson Correl	.141	.096	.270**	.326**	-.020	-.083	.624**	1	.135	.252**	.332**	.360**	.239**	.183**	.519**
Sig. (2-tailed)	.076	.227	.001	.000	.799	.299	.000		.089	.001	.000	.000	.002	.021	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.9 Pearson Correl	.042	.147	.195**	.121	.008	.136	.255**	.135	1	.224**	.344**	.218**	.431**	.067	.491**
Sig. (2-tailed)	.602	.063	.013	.128	.920	.087	.001	.089		.004	.000	.006	.000	.402	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.10 Pearson Correl	.238**	.292**	.356**	.169**	-.164**	.001	.375**	.252**	.224**	1	.634**	.541**	.306**	.214**	.592**
Sig. (2-tailed)	.002	.000	.000	.033	.038	.987	.000	.001	.004		.000	.000	.000	.007	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.11 Pearson Correl	.168**	.292**	.327**	.225**	-.133	-.040	.420**	.332**	.344**	.634**	1	.702**	.496**	.349**	.691**
Sig. (2-tailed)	.034	.000	.000	.004	.095	.616	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.12 Pearson Correl	.146	.322**	.331**	.259**	.000	-.023	.487**	.360**	.218**	.541**	.702**	1	.472**	.465**	.706**
Sig. (2-tailed)	.065	.000	.000	.001	.997	.770	.000	.000	.006	.000	.000		.000	.000	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.13 Pearson Correl	.068	.231**	.351**	.222**	.044	-.026	.375**	.239**	.431**	.306**	.496**	.472**	1	.273**	.635**
Sig. (2-tailed)	.391	.003	.000	.005	.578	.746	.000	.002	.000	.000	.000	.000		.000	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.14 Pearson Correl	.213**	.229**	.230**	.364**	.120	-.026	.241**	.183**	.067	.214**	.349**	.465**	.273**	1	.516**
Sig. (2-tailed)	.007	.004	.003	.000	.132	.741	.002	.021	.402	.007	.000	.000	.000		.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
X2.T Pearson Correl	.466**	.574**	.667**	.591**	.197**	.200**	.651**	.519**	.491**	.592**	.691**	.706**	.635**	.516**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.013	.011	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).



## Correlations

Correlations

	X3.1	X3.2	X3.3	X3.4	X3.5	X3.6	X3 T
X3.1 Pearson Correlation	1	.548**	.288**	.125	-.002	-.149	.531**
Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.115	.984	.060	.000
N	160	160	160	160	160	160	160
X3.2 Pearson Correlation	.548**	1	.511**	.243**	.077	.010	.714**
Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.002	.332	.903	.000
N	160	160	160	160	160	160	160
X3.3 Pearson Correlation	.288**	.511**	1	.338**	-.072	.213**	.709**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.363	.007	.000
N	160	160	160	160	160	160	160
X3.4 Pearson Correlation	.125	.243**	.338**	1	.124	.141	.572**
Sig. (2-tailed)	.115	.002	.000	.	.118	.076	.000
N	160	160	160	160	160	160	160
X3.5 Pearson Correlation	-.002	.077	-.072	.124	1	-.142	.266**
Sig. (2-tailed)	.984	.332	.363	.118	.	.074	.001
N	160	160	160	160	160	160	160
X3.6 Pearson Correlation	-.149	.010	.213**	.141	-.142	1	.416**
Sig. (2-tailed)	.060	.903	.007	.076	.074	.	.000
N	160	160	160	160	160	160	160
X3_T Pearson Correlation	.531**	.714**	.709**	.572**	.266**	.416**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.
N	160	160	160	160	160	160	160

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## Correlations

Correlations

	Y1.1	Y1.2	Y1.3	Y1.4	Y T
Y1.1 Pearson Correlation	1	.544**	.423**	.391**	.754**
Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000
N	160	160	160	160	160
Y1.2 Pearson Correlation	.544**	1	.411**	.497**	.765**
Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000	.000
N	160	160	160	160	160
Y1.3 Pearson Correlation	.423**	.411**	1	.696**	.814**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.000
N	160	160	160	160	160
Y1.4 Pearson Correlation	.391**	.497**	.696**	1	.816**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.	.000
N	160	160	160	160	160
Y_T Pearson Correlation	.754**	.765**	.814**	.816**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
N	160	160	160	160	160

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

**Reliability X1 awal**

\*\*\*\*\* Method 1 (space saver) will be used for this analysis \*\*\*\*\*  
 R E L I A B I L I T Y   A N A L Y S I S   -   S C A L E   ( A L P H A )

## Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Alpha if Item Deleted
X1.1	10.4250	5.2522	.2352	.5097
X1.2	10.7687	4.5563	.4626	.3048
X1.3	10.4937	5.2327	.2919	.4582
X1.4	10.3875	5.1319	.2567	.4913

## Reliability Coefficients

N of Cases = 160.0

N of Items = 4

Alpha = .5171

**Reliability X1 revisi**

\*\*\*\*\* Method 1 (space saver) will be used for this analysis \*\*\*\*\*  
 R E L I A B I L I T Y   A N A L Y S I S   -   S C A L E   ( A L P H A )

## Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Alpha if Item Deleted
X1.3	3.6375	1.2766	.4515	.
X1.4	3.5313	1.0934	.4515	.

## Reliability Coefficients

N of Cases = 160.0

N of Items = 2

Alpha = .6208

### Reliability X2

\*\*\*\*\* Method 1 (space saver) will be used for this analysis \*\*\*\*\*

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)  
Item-total Statistics

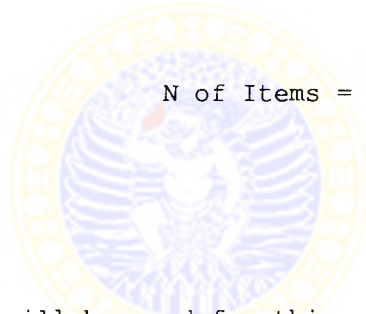
	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Alpha if Item Deleted
X2.1	33.0000	53.0189	.3754	.7902
X2.2	33.0687	52.3286	.5051	.7833
X2.3	33.1188	50.2185	.5971	.7750
X2.4	32.7937	50.0515	.4935	.7805
X2.5	31.1313	56.1273	.0621	.8142
X2.6	31.3063	56.0251	.0566	.8163
X2.7	32.5062	48.6918	.5588	.7746
X2.8	32.5437	51.0798	.4092	.7873
X2.9	31.6438	49.9792	.3422	.7960
X2.10	32.8625	49.5407	.4871	.7807
X2.11	32.9000	48.8075	.6140	.7713
X2.12	32.9187	48.7795	.6334	.7701
X2.13	32.2937	47.2151	.5145	.7779
X2.14	32.3438	51.1704	.4073	.7875

#### Reliability Coefficients

N of Cases = 160.0

N of Items = 14

Alpha = .7989



### Reliability X3 awal

\*\*\*\*\* Method 1 (space saver) will be used for this analysis \*\*\*\*\*

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)  
Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Alpha if Item Deleted
X3.1	19.1561	7.2903	.2609	.4374
X3.2	19.0438	6.3062	.5196	.2973
X3.3	19.2061	6.1400	.4942	.2995
X3.4	18.9811	7.2893	.3537	.3979
X3.5	18.9311	8.9572	-.0252	.5611
X3.6	19.7123	7.8293	.0263	.5925

#### Reliability Coefficients

N of Cases = 160.0

N of Items = 6

Alpha = .4897

**Reliability X3 revisi**

\*\*\*\*\* Method 1 (space saver) will be used for this analysis \*\*\*\*\*

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)  
Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Alpha if Item Deleted
X3.1	11.7873	4.3444	.4271	.6373
X3.2	11.6750	3.8560	.6252	.5020
X3.3	11.8373	3.9482	.5145	.5775
X3.4	11.6123	5.1570	.2977	.7065

Reliability Coefficients

N of Cases = 160.0 N of Items = 4

Alpha = .6797

**Reliability**

\*\*\*\*\* Method 1 (space saver) will be used for this analysis \*\*\*\*\*

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Alpha if Item Deleted
Y1.1	12.0313	3.6279	.5413	.7750
Y1.2	12.0250	3.7730	.5906	.7502
Y1.3	12.0625	3.3294	.6305	.7299
Y1.4	12.0313	3.5399	.6641	.7143

Reliability Coefficients

N of Cases = 160.0 N of Items = 4

Alpha = .7939

## NPar Tests

### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		160
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.56346118
Most Extreme Differences	Absolute	.093
	Positive	.045
	Negative	-.093
Kolmogorov-Smirnov Z		1.176
Asymp. Sig. (2-tailed)		.126

- a. Test distribution is Normal.  
b. Calculated from data.

## Regression (autokorelasi dan heterokedastisitas)

### Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X3, X1, X2	.	Enter

- a. All requested variables entered.  
b. Dependent Variable: Y

### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.380 <sup>a</sup>	.144	.128	.56885	1.471

- a. Predictors: (Constant), X3, X1, X2  
b. Dependent Variable: Y

### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8.494	3	2.831	8.750	.000 <sup>a</sup>
	Residual	50.481	156	.324		
	Total	58.975	159			

- a. Predictors: (Constant), X3, X1, X2  
b. Dependent Variable: Y

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

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	1.895	.442		4.288	.000		
	X1	.617E-02	.049	.055	.733	.465	.971	1.030
	X2	.213	.085	.191	2.517	.013	.954	1.048
	X3	.317	.069	.343	4.581	.000	.976	1.024

a. Dependent Variable: Y

**Collinearity Diagnostics<sup>a</sup>**

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions			
				(Constant)	X1	X2	X3
1	1	3.917	1.000	.00	.00	.00	.00
	2	4.759E-02	9.072	.01	.92	.01	.11
	3	2.843E-02	11.738	.00	.05	.42	.41
	4	7.219E-03	23.294	.99	.02	.56	.49

a. Dependent Variable: Y

**Casewise Diagnostics<sup>a</sup>**

Case Number	Std. Residual	Y
5	-3.244	2.00
149	-3.244	2.00

a. Dependent Variable: Y

**Residuals Statistics<sup>a</sup>**

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	3.3170	4.5102	4.0125	.23114	160
Residual	-1.8455	1.1660	.0000	.56346	160
Std. Predicted Value	-3.009	2.153	.000	1.000	160
Std. Residual	-3.244	2.050	.000	.991	160

a. Dependent Variable: Y

## Regression Heterokedstisitas (uji park)

### Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.182 <sup>a</sup>	.033	.015	2.48195

a. Predictors: (Constant), X3, X1, X2

### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	32.927	3	10.976	1.782	.153 <sup>a</sup>
	Residual	960.974	156	6.160		
	Total	993.900	159			

a. Predictors: (Constant), X3, X1, X2

b. Dependent Variable: LNU2I

### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-1.452	1.927		-.753	.452
	X1	.422	.215	.157	1.961	.052
	X2	-.480	.370	-.105	-1.298	.196
	X3	-.297	.302	-.078	-.982	.328

a. Dependent Variable: LNU2I

## **LAMPIRAN 4**

## **LAMPIRAN DESKRIPTIF**





## Lampiran deskriptif

### Frequencies

#### JN\_KEL

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	laki-laki	98	61.3	61.3	61.3
	wanita	62	38.8	38.8	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

#### JAB

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	manajer	34	21.3	21.3	21.3
	partner	20	12.5	12.5	33.8
	staff auditor	106	66.3	66.3	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

#### X1.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	7	4.4	4.4	4.4
	TS	29	18.1	18.1	22.5
	RR	16	10.0	10.0	32.5
	S	77	48.1	48.1	80.6
	SS	31	19.4	19.4	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

#### X1.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	6	3.8	3.8	3.8
	TS	41	25.6	25.6	29.4
	RR	32	20.0	20.0	49.4
	S	68	42.5	42.5	91.9
	SS	13	8.1	8.1	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X1.3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	3	1.9	1.9	1.9
	TS	32	20.0	20.0	21.9
	RR	28	17.5	17.5	39.4
	S	71	44.4	44.4	83.8
	SS	26	16.3	16.3	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X1.4**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	7	4.4	4.4	4.4
	TS	26	16.3	16.3	20.6
	RR	21	13.1	13.1	33.8
	S	70	43.8	43.8	77.5
	SS	36	22.5	22.5	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.1**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	.6	.6	.6
	TS	5	3.1	3.1	3.8
	RR	29	18.1	18.1	21.9
	S	76	47.5	47.5	69.4
	SS	49	30.6	30.6	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.2**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	8	5.0	5.0	5.0
	RR	10	6.3	6.3	11.3
	S	98	61.3	61.3	72.5
	SS	44	27.5	27.5	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	12	7.5	7.5	7.5
	RR	11	6.9	6.9	14.4
	S	76	47.5	47.5	61.9
	SS	61	38.1	38.1	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.4**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	3	1.9	1.9	1.9
	TS	19	11.9	11.9	13.8
	RR	22	13.8	13.8	27.5
	S	73	45.6	45.6	73.1
	SS	43	26.9	26.9	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.5**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	39	24.4	24.4	24.4
	TS	83	51.9	51.9	76.3
	RR	15	9.4	9.4	85.6
	S	17	10.6	10.6	96.3
	SS	6	3.8	3.8	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.6**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	32	20.0	20.0	20.0
	TS	78	48.8	48.8	68.8
	RR	20	12.5	12.5	81.3
	S	22	13.8	13.8	95.0
	SS	8	5.0	5.0	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.7**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	2	1.3	1.3	1.3
	TS	35	21.9	21.9	23.1
	RR	26	16.3	16.3	39.4
	S	67	41.9	41.9	81.3
	SS	30	18.8	18.8	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.8**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	2	1.3	1.3	1.3
	TS	30	18.8	18.8	20.0
	RR	29	18.1	18.1	38.1
	S	70	43.8	43.8	81.9
	SS	29	18.1	18.1	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.9**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	28	17.5	17.5	17.5
	TS	67	41.9	41.9	59.4
	RR	14	8.8	8.8	68.1
	S	29	18.1	18.1	86.3
	SS	22	13.8	13.8	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.10**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	4	2.5	2.5	2.5
	TS	17	10.6	10.6	13.1
	RR	27	16.9	16.9	30.0
	S	54	33.8	33.8	63.8
	SS	58	36.3	36.3	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.11**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	19	11.9	11.9	11.9
	RR	24	15.0	15.0	26.9
	S	64	40.0	40.0	66.9
	SS	53	33.1	33.1	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.12**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	18	11.3	11.3	11.3
	RR	22	13.8	13.8	25.0
	S	68	42.5	42.5	67.5
	SS	52	32.5	32.5	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.13**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	12	7.5	7.5	7.5
	TS	43	26.9	26.9	34.4
	RR	23	14.4	14.4	48.8
	S	43	26.9	26.9	75.6
	SS	39	24.4	24.4	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X2.14**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	3	1.9	1.9	1.9
	TS	32	20.0	20.0	21.9
	RR	48	30.0	30.0	51.9
	S	54	33.8	33.8	85.6
	SS	23	14.4	14.4	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X3.1**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	7	4.4	4.4	4.4
	TS	10	6.3	6.3	10.6
	RR	14	8.8	8.8	19.4
	S	98	61.3	61.3	80.6
	SS	31	19.4	19.4	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X3.2**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	6	3.8	3.8	3.8
	TS	7	4.4	4.4	8.1
	RR	13	8.1	8.1	16.3
	3.98	1	.6	.6	16.9
	S	94	58.8	58.8	75.6
	SS	39	24.4	24.4	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X3.3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	5	3.1	3.1	3.1
	TS	14	8.8	8.8	11.9
	RR	25	15.6	15.6	27.5
	S	80	50.0	50.0	77.5
	SS	36	22.5	22.5	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X3.4**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	.6	.6	.6
	TS	11	6.9	6.9	7.5
	RR	13	8.1	8.1	15.6
	S	93	58.1	58.1	73.8
	SS	42	26.3	26.3	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X3.5**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	3	1.9	1.9	1.9
	TS	9	5.6	5.6	7.5
	RR	6	3.8	3.8	11.3
	S	97	60.6	60.6	71.9
	SS	45	28.1	28.1	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**X3.6**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	17	10.6	10.6	10.6
	TS	31	19.4	19.4	30.0
	RR	23	14.4	14.4	44.4
	S	66	41.3	41.3	85.6
	SS	23	14.4	14.4	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**Y1.1**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	14	8.8	8.8	8.8
	RR	8	5.0	5.0	13.8
	S	99	61.9	61.9	75.6
	SS	39	24.4	24.4	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

**Y1.2**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	8	5.0	5.0	5.0
	RR	15	9.4	9.4	14.4
	S	102	63.8	63.8	78.1
	SS	35	21.9	21.9	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

## Y1.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TS	12	7.5	7.5	7.5
	RR	20	12.5	12.5	20.0
	S	86	53.8	53.8	73.8
	SS	42	26.3	26.3	100.0
	Total	160	100.0	100.0	

## Y1.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	STS	1	.6	.6	.6
	TS	6	3.8	3.8	4.4
	RR	18	11.3	11.3	15.6
	S	99	61.9	61.9	77.5
	SS	36	22.5	22.5	100.0
	Total	160	100.0	100.0	





## **LAMPIRAN 5**

### **REGRESI LINIER BERGANDA (UJI $t$ DAN UJI $F$ )**



## Regression

### Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X3, X1, X2	.	Enter

- a. All requested variables entered.
- b. Dependent Variable: Y

### Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.380 <sup>a</sup>	.144	.128	.56885

- a. Predictors: (Constant), X3, X1, X2

### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8.494	3	2.831	8.750	.000 <sup>a</sup>
	Residual	50.481	156	.324		
	Total	58.975	159			

- a. Predictors: (Constant), X3, X1, X2
- b. Dependent Variable: Y

### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Correlations		
		B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part
1	(Constant)	1.895	.442		4.288	.000			
	X1	3.617E-02	.049	.055	.733	.465	.100	.059	.054
	X2	.213	.085	.191	2.517	.013	.152	.198	.186
	X3	.317	.069	.343	4.581	.000	.319	.344	.339

- a. Dependent Variable: Y