



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**PENGARUH UKURAN KAP DAN PENERAPAN SPM  
TERHADAP KUALITAS AUDIT  
(SURVEI ATAS PERSEPSI AUDITOR INDEPENDEN YANG BEKERJA  
DI KAP MENENGAH DAN KECIL DI JAKARTA)**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi**

**ARDIHANDIYANI  
0706195661**

**FAKULTAS EKONOMI  
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
JAKARTA  
AGUSTUS 2009**



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**PENGARUH UKURAN KAP DAN PENERAPAN SPM  
TERHADAP KUALITAS AUDIT  
(SURVEI ATAS PERSEPSI AUDITOR INDEPENDEN YANG BEKERJA  
DI KAP MENENGAH DAN KECIL DI JAKARTA)**

**TESIS**

**ARDIHANDIYANI  
0706195661**

**FAKULTAS EKONOMI  
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
JAKARTA  
AGUSTUS 2009**

**PERPUSTAKAAN  
UNIVERSITAS INDONESIA**

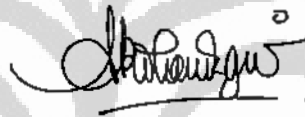
## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

**Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,  
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk  
telah saya nyatakan dengan benar.**

**Nama : Ardihandiyani**

**NPM : 0706195661**

**Tanda Tangan :**



**Tanggal : 10 Agustus 2009**

## HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Ardihandiyani  
NPM : 0706195661  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Judul Tesis : Pengaruh Ukuran KAP dan Penerapan SPM Terhadap Kualitas Audit (Survei Atas Persepsi Auditor Independen yang Bekerja di KAP Menengah dan Kecil di Jakarta)

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi pada Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia.

### DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Prof. Dr. Sukrisno Agoes

Penguji : L. Sensi Wondabio See, MM., BAR

Penguji : Robert P. Tobing, MBA

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 18 Agustus 2009

Mengetahui,  
Ketua Program



Dr. Endawati Gani  
NIP. 196205041987012001

## KATA PENGANTAR

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Syukur Alhamdulillah penulis haturkan kehadiran Allah SWT yang telah menganugerahkan rahmat dan karunia-Nya, sehingga penulis akhirnya dapat menyelesaikan tesis ini sebagai syarat dalam memperoleh gelar Magister Akuntansi pada Program Magister Akuntansi Universitas Indonesia Jakarta.

Penulis menyadari bahwa tesis ini tidak mungkin dapat terselesaikan tanpa dukungan dari berbagai pihak, untuk itu dengan segala ketulusan dan kerendahan hati penulis menyampaikan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada semua pihak, yang telah turut serta memberikan dorongan moril dan materiil serta doa kepada penulis, hingga akhirnya tesis ini dapat diwujudkan.

Ucapan terima kasih sebagai tanda penghargaan yang tulus ditujukan kepada Bapak Prof. Dr. Sukrisno Agoes, Ak, MM sebagai Dosen Pembimbing yang dengan penuh kesabaran dan ketulusannya tanpa mengenal waktu telah membimbing dan mengarahkan penulis dalam menyelesaikan tesis ini. Bapak Ludovicus Sensi Wondabio See, MM, BAP dan Bapak Robert P. Tobing, MBA sebagai Dosen Penguji yang telah banyak memberikan masukan dan saran dalam menyelesaikan dan menyempurnakan tesis ini.

Selain itu, pada kesempatan ini penulis juga ingin menyampaikan rasa terima kasih dan penghargaan yang sebesar-besarnya kepada:

1. Kedua orang tua penulis; yang tersayang Bapak Kol.Mar.(Pur) Achmad Sedijono, MSc (Alm) dan Ibu Soemini yang senantiasa memotivasi penulis dalam menuntut ilmu, kepadanya penulis persembahkan karya tulis ini. Jenjang pendidikan yang Ananda peroleh ini semoga dapat membahagiakan hati Bapak dan Ibu, walaupun sampai kapan pun tidak akan mampu Ananda membalas kasih sayang tak terhingga yang telah Bapak dan Ibu berikan sepanjang waktu.
2. Kakak-kakak penulis; Ardijani, Budhiarto, Ardijono, Citra Christia Dewi dan Ardimasdijono, atas bantuan yang selalu diberikan setiap saat serta bimbingan bagi Adinda untuk tetap memiliki semangat.
3. Sahabat-sahabatku Mahasiswa Program Magister Akuntansi Universitas Indonesia Jakarta khususnya kelas F/2007-1: Yudho Prabowo, Wendy Endrianto, Jefry Hezron LT, Bestian Panjaitan, Yulianto Ramadhan, Chairul,

Irwan Harefa, Darmawan Sunarjo, Ajeng Yuandita, Prima Devisa EP, Ramona Gitta P., Sukrisno, atas persahabatan dan kekompakannya yang membuat masa perkuliahan terasa begitu cepat berlalu, serta Subagyo HY atas doa dan dukungan yang telah diberikan kepada penulis.

4. Devy Octavian Munir yang telah mendampingi dengan sabar, serta atas doa, dukungan dan pengertian yang telah diberikan kepada penulis.
5. Handoko dan seluruh karyawan Program Magister Akuntansi Universitas Indonesia Jakarta atas bantuan yang telah diberikan selama penulis menempuh studi.
6. Pihak-pihak lainnya yang tidak dapat penulis sebut satu persatu yang telah banyak memberikan dukungan dalam rangka penyelesaian tesis ini.

Akhirnya penulis memohon kepada Allah SWT, agar semua pihak yang telah memberikan bantuan kepada penulis mendapat balasan pahala yang berlipat dari Allah Subhanahuwataallah. Penulis menyadari sepenuhnya bahwa semua kekeliruan yang terdapat di dalam tesis ini sepenuhnya adalah tanggung jawab penulis, dan untuk itu mohon dibukakan pintu maaf. Akhir kata semoga tesis ini dapat bermanfaat bagi kita semua.

Jakarta, 10 Agustus 2009

Penulis

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI  
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

---

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Ardihandiyani  
NPM : 0706195661  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Fakultas : Akuntansi  
Jenis Karya : Tesis

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif** (*Non-exclusive Royalty-Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul :

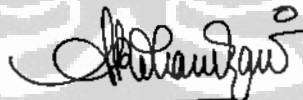
Pengaruh Ukuran KAP dan Penerapan SPM terhadap Kualitas Audit

berserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta  
Pada tanggal : 10 Agustus 2009

Yang menyatakan



( Ardihandiyani )

## ABSTRAK

Nama : Ardihandiyani  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Judul : Pengaruh Ukuran KAP dan Penerapan SPM terhadap Kualitas Audit

Tesis ini membahas pengaruh ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) dan penerapan Sistem Pengendalian Mutu (SPM) terhadap kualitas audit. Penelitian ini adalah penelitian deskriptif analitis, dengan melakukan survei menggunakan kuesioner dan wawancara untuk mengumpulkan data dan informasi dari responden. Kesimpulan dari hasil penelitian ini adalah : 1) ukuran KAP dan penerapan SPM memiliki hubungan yang positif dan signifikan; 2) ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit; 3) penerapan SPM berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit; dan 4) ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan berhubungan signifikan terhadap kualitas audit.

Kata kunci:

Kantor akuntan publik, sistem pengendalian mutu, kualitas audit

## ABSTRACT

Name : Ardihandiyani  
Study Program : Magister of Accounting  
Title : The Influence of Public Accounting Firm Size and Implementation of Quality Control System on the Audit Quality

The focus of this study is public accounting firm size and implementation of quality control system, and how they affect audit quality. This is an analytical descriptive research, by survey method using questionnaires to collect prime data and information from respondents. The result of hypothesis test shows that 1) public accounting firm size positively and significantly related to implementation of quality control system; 2) public accounting firm size influences the audit quality significantly; 3) implementation of quality control system influences the audit quality significantly; 4) public accounting firm together with implementation of quality control system as a whole has a significant influence to audit quality.

Key words:

Public accounting firm, quality control system, audit quality



## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL .....	i
LEMBAR PERNYATAAN ORISINALITAS .....	ii
LEMBAR PENGESAHAN .....	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH .....	vi
ABSTRAK .....	vii
DAFTAR ISI .....	viii
DAFTAR TABEL .....	x
DAFTAR GAMBAR .....	xii
DAFTAR LAMPIRAN .....	xiii
<b>1. PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang .....	1
1.2 Rumusan Masalah .....	8
1.3 Tujuan Penelitian .....	8
1.4 Manfaat Penelitian .....	8
1.5 Batasan Penelitian .....	9
1.6 Sistematika Pembahasan .....	10
<b>2. TINJAUAN PUSTAKA .....</b>	<b>12</b>
2.1 Audit atas Laporan Keuangan .....	12
2.1.1 Kebutuhan oleh Stakeholders .....	12
2.1.2 Pengertian Audit .....	13
2.1.3 Tanggung Jawab Auditor .....	14
2.2 Kantor Akuntan Publik (KAP) .....	16
2.2.1 Pengertian KAP .....	16
2.2.2 Ukuran KAP .....	16
2.3 Sistem Pengendalian Mutu KAP .....	17
2.3.1 Pengertian Sistem Pengendalian Mutu .....	17
2.3.2 Hubungan Tanggung Jawab Auditor dengan SPM .....	19
2.3.3 Landasan SPM .....	19
2.3.4 Komponen SPM .....	20
2.4 Kualitas Audit.....	23
2.5 Hasil-hasil Penelitian Terdahulu .....	25
<b>3. METODE PENELITIAN .....</b>	<b>31</b>
3.1 Model dan Metode Penelitian .....	31
3.2 Operasionalisasi Variabel Konstruk .....	31
3.3 Populasi dan Penentuan Sampel .....	41
3.3.1 Populasi .....	41
3.3.2 Penentuan Sampel .....	41
3.4 Teknik Pengumpulan Data .....	42
3.5 Uji Kualitas Data .....	42
3.5.1 Uji Validitas .....	43
3.5.2 Uji Reliabilitas .....	45

3.5.3 Transformasi Data .....	46
3.5.4 Alat Analisis Data .....	46
3.6 Pengembangan dan Pengujian Hipotesis .....	48
3.6.1 Pengujian Sub Struktur Pertama .....	48
3.6.2 Pengujian Sub Struktur Kedua .....	49
3.6.3 Pengujian Sub Struktur Ketiga .....	50
3.6.4 Pengujian Sub Struktur Keempat .....	51
<b>4. PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN .....</b>	<b>53</b>
4.1 Gambaran Umum Sampel Penelitian .....	53
4.1.1 Jenis Kelamin .....	53
4.1.2 Tingkat Pendidikan .....	54
4.1.3 Keikutsertaan dalam Kegiatan yang Dapat Meningkatkan Profesionalisme .....	55
4.1.4 Kerjasama atau Afiliasi dengan KAP Asing .....	57
4.1.4 Pengalaman .....	57
4.2 Deskripsi Variabel Penelitian .....	59
4.2.1 Variabel Ukuran KAP .....	59
4.2.2 Variabel Penerapan SPM .....	61
4.2.3 Variabel Kualitas Audit .....	77
4.3 Interpretasi Pengujian Data .....	86
4.3.1 Uji Instrumen Penelitian .....	86
4.3.2 Transformasi Data dan Perhitungan <i>Path Analysis</i> .....	90
4.4 Pengujian Hipotesis .....	91
4.4.1 Pengujian Hipotesis Pertama .....	91
4.4.2 Pengujian Hipotesis Kedua .....	92
4.4.3 Pengujian Hipotesis Ketiga .....	94
4.4.4 Pengujian Hipotesis Keempat .....	95
<b>5. KESIMPULAN DAN SARAN .....</b>	<b>98</b>
5.1 Kesimpulan .....	98
5.2 Saran .....	99
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>	<b>102</b>

## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Daftar KAP yang Dikenakan Sanksi dari Departemen Keuangan Tahun 2008 .....	2
Tabel 1.2	Ringkasan Hasil Inspeksi PCAOB Tahun 2008 ....	4
Tabel 2.1	Penelitian Sebelumnya tentang Ukuran KAP, Penerapan SPM, dan Kualitas Audit .....	26
Tabel 3.1	Variabel dan Pengukuran tentang Ukuran KAP, Penerapan SPM, dan Kualitas Audit .....	34
Tabel 3.2	Ukuran KAP Kecil dan Menengah .....	41
Tabel 4.1	Distribusi Responden Berdasarkan Jenis Kelamin .....	54
Tabel 4.2	Distribusi Responden Berdasarkan Pendidikan Responden .....	54
Tabel 4.3	Distribusi Responden berdasarkan keikutsertaan dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme .....	55
Tabel 4.4	Distribusi responden berdasarkan frekuensi keikutsertaan dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme .....	56
Tabel 4.5	Distribusi responden berdasarkan manfaat kegiatan yang meningkatkan profesionalisme bagi responden .....	56
Tabel 4.6	Distribusi responden berdasarkan afiliasi dengan KAP asing .....	57
Tabel 4.7	Distribusi responden berdasarkan pengalaman sebagai auditor .....	58
Tabel 4.8	Distribusi responden berdasarkan pengalaman bergabung dengan KAP lain .....	59
Tabel 4.9	Sub-variabel atas Ukuran KAP.....	59
Tabel 4.10	Pengklasifikasian ukuran KAP responden .....	60
Tabel 4.11	Tanggapan responden mengenai Independensi .....	62
Tabel 4.12	Tanggapan responden mengenai Penugasan Personel .....	64
Tabel 4.13	Tanggapan responden mengenai konsultasi .....	65
Tabel 4.14	Tanggapan responden mengenai supervisi .....	67

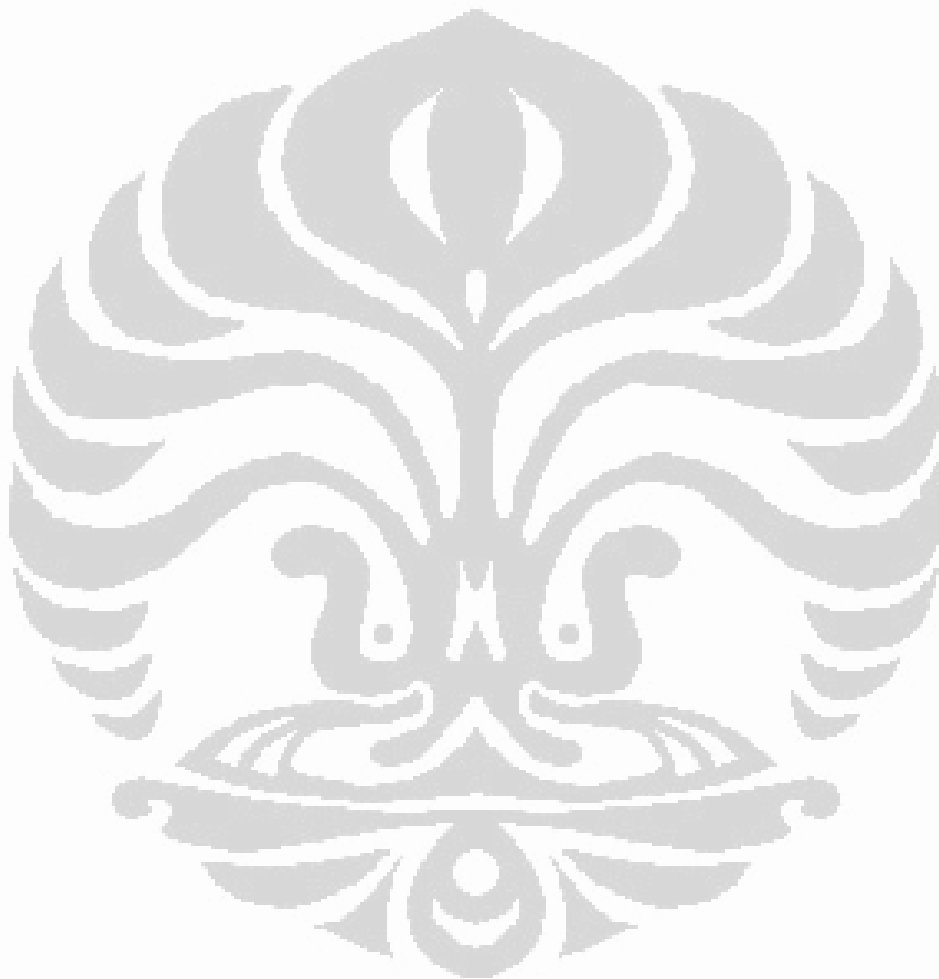
Tabel 4.15	Tanggapan responden mengenai pemekerjaan .....	68
Tabel 4.16	Tanggapan responden mengenai pengembangan profesional .....	70
Tabel 4.17	Tanggapan responden mengenai promosi .....	71
Tabel 4.18	Tanggapan responden mengenai penerimaan dan keberlanjutan klien.....	73
Tabel 4.19	Tanggapan responden mengenai inspeksi .....	74
Tabel 4.20	Skor rata-rata sub-variabel Penerapan SPM .....	76
Tabel 4.21	Tanggapan responden mengenai respon yang baik atas kebutuhan klien.....	77
Tabel 4.22	Tanggapan responden mengenai komitmen terhadap kualitas .....	78
Tabel 4.23	Tanggapan responden mengenai kompetensi teknis .....	80
Tabel 4.24	Tanggapan responden mengenai keterlibatan pimpinan dalam tim audit.....	81
Tabel 4.25	Tanggapan responden mengenai perencanaan audit.....	82
Tabel 4.26	Tanggapan responden mengenai pelaksanaan audit.....	83
Tabel 4.27	Tanggapan responden mengenai pelaporan .....	85
Tabel 4.28	Hasil Uji Validitas atas Variabel Ukuran KAP .....	87
Tabel 4.29	Hasil Uji Validitas atas Variabel Penerapan SPM .....	87
Tabel 4.30	Hasil Uji Validitas atas Variabel Kualitas Audit .....	88
Tabel 4.31	Hasil Uji Reliabilitas .....	90
Tabel 4.32	Hasil Analisis Koefisien Korelasi Pearson antara X dengan Y.....	91
Tabel 4.33	Hasil Analisis Regresi Linear antara X dengan Z .....	93
Tabel 4.34	Hasil Analisis Regresi Linear antara Y dengan Z .....	94
Tabel 4.35	Hasil Analisis Varians .....	96
Tabel 4.36	<i>Model Summary</i> Analisis Regresi X dan Y terhadap Z .....	96
Tabel 4.35	Hasil Analisis Regresi Linear antara X, Y dengan Z .....	97

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 3.1	Struktur Penelitian .....	43
Gambar 3.2	Sub-struktur 1 .....	48
Gambar 3.3	Sub-struktur 2 .....	49
Gambar 3.4	Sub-struktur 3 .....	50
Gambar 3.5	Sub-struktur 4 .....	51
Gambar 4.1	Jenis kelamin responden .....	53
Gambar 4.2	Tingkat pendidikan responden.....	54
Gambar 4.3	Keikutsertaan dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme.....	55
Gambar 4.4	Frekuensi keikutsertaan dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme.....	55
Gambar 4.5	Manfaat keikutsertaan responden dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme terhadap peningkatan pemahaman bidang audit .....	56
Gambar 4.6	Afiliasi dengan KAP asing.....	57
Gambar 4.7	Pengalaman sebagai auditor.....	58
Gambar 4.8	Pengalaman bergabung dengan KAP lain .....	58
Gambar 4.9	Ukuran KAP responden .....	61
Gambar 4.10	Nilai koefisien korelasi dalam sub-struktur 1 .....	92
Gambar 4.11	Nilai koefisien korelasi dalam sub-struktur 2 .....	93
Gambar 4.12	Nilai koefisien korelasi dalam sub-struktur 3 .....	95
Gambar 4.13	Pengujian analisis jalur .....	97

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran A	Kuesioner Penelitian .....	107
Lampiran B	Pengujian Validitas dan Reliabilitas Instrumen Kuesioner.....	115
Lampiran C	Data Successive Interval dari Variabel yang Diteliti .....	134



# BAB 1 PENDAHULUAN

## 1.1 Latar Belakang Penelitian

Audit memiliki peran yang signifikan dalam bisnis, pemerintahan maupun ekonomi secara keseluruhan, terutama audit atas laporan keuangan. Bahkan entitas bersedia mengeluarkan sejumlah biaya untuk audit terhadap laporan keuangan mereka. Peran audit atas laporan keuangan tersebut berkaitan erat dengan kebutuhan para pemakai laporan keuangan atas laporan keuangan suatu entitas yang handal dan bebas salah saji yang material.

Masih segar di ingatan kita tentang skandal akuntansi di beberapa perusahaan besar dunia yang melibatkan peran akuntan publik di dalamnya, seperti Enron, WorldCom, Xerox, dan lain-lain, yang sangat menghentak dunia internasional beberapa tahun silam. Bahkan hingga kini skandal-skandal tersebut masih sering digunakan sebagai acuan pembelajaran oleh para praktisi maupun akademisi. Di Indonesia sendiri juga terjadi beberapa kasus yang melibatkan profesi akuntan publik sebagaimana yang terjadi di Amerika dan Eropa, seperti kasus Bank Duta, Kimia Farma, Great River, dan lain-lain.

Muncul berbagai pendapat mengenai pemicu skandal tersebut, diantaranya menyalahkan lemahnya pengendalian intern yang menyebabkan praktek fraud dapat dilakukan hingga akhirnya menjatuhkan perusahaan, dan ada pula yang menyalahkan akuntan publik yang sebelumnya telah memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan perusahaan-perusahaan tersebut.

Kasus-kasus akuntansi yang telah terjadi tersebut bahkan melibatkan kantor akuntan publik (KAP) besar, seperti Arthur Andersen dalam kasus Enron dan Worldcom yang kemudian menyebabkan KAP tersebut bubar, KAP Hans Tuanakotta Mustofa (member firm of Deloitte Touche) dalam kasus Kimia Farma, Sidharta Sidharta & Harsono dalam kasus suap aparat pajak Indonesia ketika menjadi konsultan pajak PT Easman Christensen (anak perusahaan Bekker Huges Incorporated di Indonesia).

Kondisi tersebut cukup ironis, karena banyak penelitian yang menyimpulkan adanya hubungan positif antara ukuran KAP dengan kualitas audit.

DeAngelo (1981) membuat suatu teori bahwa KAP besar menghasilkan audit yang lebih baik karena mereka memiliki reputasi yang lebih baik sehingga mampu mendapatkan sumber daya yang lebih baik dan tenaga profesional yang lebih cakap. Palmrose (1988) menyimpulkan bahwa KAP *Big Eight* (pada saat itu) cenderung lebih sedikit menghadapi litigasi dibandingkan KAP *Non-Big Eight*.

Krishnan dan Schauer (2000) mempelajari hubungan antara ukuran KAP dan ketaatan terhadap ketentuan pelaporan bagi entitas non profit, dan mendapati bahwa semakin besar KAP maka KAP tersebut semakin taat. Selain itu mereka juga mendapati bahwa KAP yang berpartisipasi dalam proses *peer-review* cenderung lebih baik dalam melaporkan pengungkapan keuangan.

Kasus akuntansi yang menyeret beberapa KAP besar tersebut menyebabkan kurangpercayaan masyarakat kepada profesi akuntan publik, dan mempertanyakan mutu KAP terutama yang hasil pekerjaannya digunakan oleh publik. Tyranski (2008) menyebutkan bahwa reputasi dari KAP *Big Four* tetap kuat namun banyak KAP selain *Big Four* yang mengalami peningkatan *market share* di antara perusahaan publik. Pernyataan tersebut ditunjang dengan data dari *New York Stock Exchange* (NYSE) bahwa tahun 2007 sekitar 94% perusahaan yang terdaftar di NYSE diaudit oleh KAP *Big Four*, dimana persentase ini mengalami penurunan dibandingkan tahun-tahun sebelumnya yang rata-rata menunjukkan persentase 98%.

Di Indonesia, selain kasus yang menimpa KAP besar, kenyataannya cukup banyak KAP selain KAP besar yang dikenakan sanksi oleh Departemen Keuangan karena pelanggaran atas ketentuan maupun standar yang berlaku. Dari data yang tersedia di *website* Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai selama tahun 2008 terdapat 25 akuntan publik yang dikenakan sanksi dari Departemen Keuangan karena pelanggaran terhadap peraturan maupun standar audit yang berlaku, dimana para akuntan publik tersebut bukan dari KAP besar.

Tabel.1.1 Daftar KAP yang Dikenakan Sanksi dari Departemen Keuangan tahun 2008

No.	Nama AP dan/atau KAP
1.	AP dan KAP Drs. Asep Supandi Akhmadwijaya
2.	AP dan KAP Drs. Soewardhono & Rekan
3.	KAP Drs. Lodewijk Purba & Rekan



Tabel 1.1 (Sambungan)

No.	Nama AP dan/atau KAP
4.	AP Drs. Sofyan Syafrri Harahap
5.	AP Drs. Muhamad Zen
6.	KAP Atang Djaelani
7.	AP dan KAP Drs.Mangasi Djawasi Simbolon
8.	AP Drs. Rutlan Effendi
9.	AP Drs. I Made Oka
10.	AP Drs. Tertiarto Wahyudi, MAFIS
11.	AP Drs. Ubaidillah
12.	AP dan KAP Drs. Nikmat Siahaan
13.	AP dan KAP Drs. Freddy Pam Situmorang
14.	AP Drs. Supandi
15.	AP dan KAP Drs. Armandias
16.	AP Sudarmadji Herry Sutrisno
17.	AP Drs. Oman Pieters Arifin
18.	AP Drs. Eduard Luntungan
19.	AP Drs. Thomas Iguna
20.	AP Drs. Yahya Santosa
21.	AP dan KAP Drs. Tahrir Hidayat
22.	AP Jonnardi, SE, MM, BAP
23.	AP Drs. Wisnu Hermana Widyaputra
24.	KAP Drs, Yoga
25.	KAP Drs. S. Bawono Hadisuwiryo

Sumber : [www.depkeu.go.id](http://www.depkeu.go.id)

Kondisi banyaknya sanksi yang dikenakan terhadap akuntan publik menengah dan kecil tersebut setidaknya telah menyebabkan ketidakpercayaan masyarakat akhirnya lebih tertuju kepada KAP menengah dan kecil, ketimbang terhadap KAP besar.

Inspeksi yang dilakukan *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) terhadap kantor akuntan publik di Amerika Serikat mengidentifikasi dua jenis masalah yaitu kekurangan dalam audit (*audit deficiencies*) dan kelemahan pengendalian mutu (*quality control defects*) (Dana R.Hermanson, Dec 2008). Pada Juni 2008 PCAOB mempublikasikan hasil inspeksi terhadap 20 (dua puluh) KAP kecil di Amerika Serikat di website PCAOB. Sebagian besar kelemahan pengendalian mutu berhubungan dengan persoalan pelaksanaan audit, diikuti dengan independensi, monitoring dan tindak lanjut atas kelemahan yang diidentifikasi, dan review atas laporan keuangan interim.

Ringkasan dan contoh terpilih atas kelemahan pengendalian mutu dari hasil inspeksi PCAOB tersebut sebagai berikut :

Tabel.1.2 Ringkasan Hasil Inspeksi PCAOB tahun 2008

Jumlah KAP	Kategori	Contoh
15	Pelaksanaan audit : Kompetensi teknis, kehati-hatian, dan skeptisme profesional	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kegagalan memperoleh representasi manajemen yang memadai terkait dengan semua periode laporan keuangan yang dicakup dalam laporan auditor.</li> <li>- Ketidakesesuaian bentuk dan isi laporan auditor dalam hal : mengidentifikasi basis akuntansi yang tepat, membuat referensi yang memadai ke auditor pendahulu, atau membuat laporan yang tepat terhadap perusahaan dalam tahap pengembangan.</li> <li>- Tidak melakukan prosedur yang mencukupi untuk mereview adanya kesalahan dan kelalaian dalam laporan keuangan auditan dan catatan atas laporan keuangan sebelum diterbitkan.</li> <li>- Tidak melakukan prosedur analitis di tahap perencanaan audit dan review keseluruhan atas laporan keuangan yang telah diaudit.</li> <li>- Prosedur yang tepat terkait dengan identifikasi risiko fraud tidak dilakukan dan didokumentasikan di kertas kerja, dan KAP gagal untuk menentukan apakah pengungkapan yang dibuat manajemen sudah mencukupi.</li> </ul>
15	Pelaksanaan audit : review oleh <i>concurring partner</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tidak ada bukti bahwa prosedur review oleh <i>concurring partner</i> telah mengidentifikasi satu pun kelemahan audit yang ditemukan oleh tim inspeksi.</li> <li>- Dari sampel yang direview oleh tim inspeksi, KAP menggunakan jasa dari akuntan yang tidak terafiliasi dengan KAP untuk melakukan fungsi review <i>concurring partner</i>.</li> <li>- Tidak ada review oleh <i>concurring partner</i> atas sampel yang direview oleh tim inspeksi.</li> </ul>

Tabel 1.2 (Sambungan)

Jumlah KAP	Kategori	Contoh
9	Pelaksanaan audit : komunikasi auditor.	Sistem pengendalian mutu KAP tidak memberikan keyakinan yang memadai bahwa KAP akan membuat atau mendokumentasikan semua kewajiban komunikasi auditor dengan komite audit, termasuk membuat konfirmasi independensi dan mendokumentasikan komunikasi dengan komite audit secara resmi.
4	Pelaksanaan audit : prosedur yang tepat / cocok / pantas	<p>Pola kesalahan yang nyata dalam pelaksanaan kepatutan prosedur audit terkait dengan :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pengujian transaksi pendapatan dan ekuitas</li> <li>- Pengujian klasifikasi kewajiban, pengakuan pendapatan, dan penilaian aset tidak berwujud dari pihak hubungan istimewa.</li> <li>- Area-area aktiva tetap, aset tidak berwujud, hutang usaha, <i>notes payable</i>, dan biaya yang masih harus dibayar.</li> <li>- Pengujian <i>stock-based transactions</i>.</li> </ul>
2	Pelaksanaan audit : Dokumentasi	Frekuensi dan hakekat kelemahan dokumentasi yang dilaporkan oleh tim inspeksi menyebutkan bahwa KAP tidak memiliki bukti kompten yang mencukupi untuk mendukung opininya atas laporan keuangan.
1	Pelaksanaan audit : komunikasi dengan auditor pendahulu dan penerimaan klien.	Auditor pendahulu tidak merespon permintaan keterangan dan komunikasi dari KAP pengganti. Dalam penugasan tahun pertamanya, KAP menemukan beberapa hal yang memerlukan penyesuaian audit, namun tidak jelas apakah hal-hal tersebut terkait dengan tahun berjalan atau dari periode sebelumnya. KAP tidak melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu mengenai kemungkinan penyajian kembali atas periode sebelumnya dan juga mencatat penyesuaian tersebut.

Tabel 1.2 (Sambungan)

Jumlah KAP	Kategori	Contoh
6	Independensi	KAP kemungkinan telah tidak independen atas klien publik, karena tidak memenuhi ketentuan independensi dari SEC.
2	Monitoring dan Menindaklanjuti Kelemahan yang Teridentifikasi	KAP tidak memberikan respon yang berarti atas kelemahan yang sudah diidentifikasi di laporan peer-review terdahulu.
1	Beban kerja ( <i>workload</i> ) partner	Partner audit menangani banyak klien publik. Pelaksana inspeksi mengkhawatirkan kemampuan partner dalam memberikan supervisi dan review yang memadai atas penugasan audit partner tersebut, akibat pengaruh banyaknya jumlah klien tersebut.
1	Review atas laporan keuangan interim.	Kebijakan dan prosedur KAP tidak memastikan pelaksanaan semua prosedur audit yang diperlukan terkait dengan review atas informasi keuangan interim.
56	Jumlah Kelemahan Pengendalian Mutu	

Sumber : *The CPA Journal*, Desember 2008

Mutu pekerjaan akuntan publik berkaitan erat dengan kode etik profesi, standar auditing dan pengendalian mutu. Suatu audit yang bermutu tinggi akan tercapai bila faktor internal dan eksternal yang mempengaruhinya terpenuhi. Faktor internal diantaranya adalah sistem pengendalian mutu di KAP yang disusun dan diterapkan secara baik, sedangkan faktor eksternal adalah faktor-faktor di luar kemampuan KAP yang dapat memacu atau meningkatkan audit yang bermutu seperti pelaksanaan Review Mutu oleh Departemen Keuangan dan IAPI, maupun peran efektif dari para pengguna laporan keuangan yang telah diaudit.

Dalam menjalankan prakteknya, akuntan publik berpedoman pada standar profesi yang berlaku sebagai salah satu bentuk tanggung jawab kepada kliennya. Di Indonesia, standar profesional bagi akuntan publik diatur di dalam Standar

Profesional Akuntan Publik (SPAP) per 1 Januari 2001 yang merupakan kodifikasi dari berbagai pernyataan standar teknis dan aturan etika.

Salah satu tipe standar profesional yang dikodifikasi dalam SPAP adalah Standar Pengendalian Mutu yang memberikan panduan bagi kantor akuntan publik di dalam melaksanakan pengendalian kualitas jasa yang dihasilkan oleh kantornya dengan mematuhi berbagai standar yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI).

Dalam perikatan jasa profesional, kantor akuntan publik bertanggung jawab untuk mematuhi berbagai standar relevan yang telah diterbitkan oleh IAPI. Dalam pemenuhan tanggung jawab tersebut, kantor akuntan publik wajib mempertimbangkan integritas stafnya dalam menentukan hubungan profesionalnya; bahwa kantor akuntan publik dan para stafnya akan independen terhadap kliennya sebagaimana diatur oleh Aturan Etika IAPI (telah diperbarui dengan Kode Etik IAPI yang berlaku efektif 1 Januari 2010) dan bahwa staf kantor akuntan publik kompeten, profesional dan obyektif serta akan menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Oleh karena itu, kantor akuntan publik harus memiliki sistem pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian perikatan profesional dengan berbagai standar dan aturan relevan yang berlaku.

Saat ini di Indonesia terdapat 430 KAP yang tersebar di berbagai propinsi, dan 245 KAP di antaranya berada di Jakarta (sumber: Directory Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik 2009). Dari 245 KAP tersebut termasuk di dalamnya adalah 4 KAP besar yang seyogyanya sudah memiliki dan mengimplementasikan sistem pengendalian mutu yang relatif lebih memadai dibandingkan dengan KAP lainnya. Sedangkan implementasi SPM oleh 241 KAP menengah dan kecil di Jakarta masih belum diketahui apakah secara otomatis KAP yang lebih besar akan lebih baik dari KAP yang lebih kecil. Selain itu juga masih belum diketahui apakah ukuran KAP dan penerapan SPM oleh KAP menengah dan kecil tersebut berpengaruh terhadap kualitas audit. Oleh karena itu penulis tertarik untuk meneliti lebih lanjut mengenai "Pengaruh Ukuran KAP dan Penerapan SPM Terhadap Kualitas Audit" dengan tinjauan pada KAP menengah dan kecil di Jakarta.

## 1.2 Rumusan Masalah

Rumusan masalah yang akan diteliti berdasarkan latar belakang penelitian adalah sebagai berikut :

- a. Bagaimana hubungan antara ukuran KAP dengan penerapan SPM ?
- b. Apakah ukuran KAP memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit ?
- c. Apakah penerapan SPM memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit ?
- d. Apakah ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit ?

## 1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan masalah yang telah dirumuskan, penelitian ini dilakukan dengan maksud untuk memperoleh gambaran berupa fakta-fakta empiris yang dapat dijadikan indikator mengenai pengaruh ukuran KAP dan penerapan SPM terhadap kualitas audit.

Berdasarkan uraian sebelumnya, tujuan yang ingin dicapai melalui penelitian ini adalah :

- a. Untuk mengetahui hubungan antara ukuran KAP dengan penerapan SPM;
- b. Untuk mengetahui pengaruh ukuran KAP terhadap kualitas audit;
- c. Untuk mengetahui pengaruh penerapan SPM terhadap kualitas audit;
- d. Untuk mengetahui pengaruh ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan terhadap kualitas audit.

## 1.4 Manfaat Penelitian

Dengan tercapainya tujuan penelitian, maka hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi :

- a. Profesi akuntan publik

Karya akhir ini diharapkan dapat menumbuhkan dan meningkatkan kesadaran para akuntan publik di Jakarta khususnya dan Indonesia umumnya mengenai pentingnya penerapan SPM dalam menjalankan kegiatan profesional mereka agar dapat memberikan audit yang berkualitas.

b. Organisasi Akuntan Publik : IAPI

Karya akhir ini diharapkan dapat membantu memberi masukan bagi IAPI dalam meningkatkan penerapan SPM oleh KAP menengah dan kecil di Jakarta untuk menjaga mutu pekerjaan profesional yang mereka kerjakan.

c. Akademisi

Karya akhir ini diharapkan dapat memberikan peningkatan pemahaman terhadap mata kuliah auditing khususnya mengenai SPM bagi kantor akuntan publik dan kaitannya dengan kualitas audit.

d. Peneliti lain

Karya akhir ini diharapkan dapat menjadi referensi bagi peneliti lain dalam mengembangkan karya ilmiah selanjutnya sehingga dapat lebih bermanfaat bagi banyak pihak. Selain itu, karya akhir ini diharapkan dapat digeneralisasikan oleh penulis lain.

e. Pengguna laporan keuangan

Karya akhir ini diharapkan dapat memberikan pemahaman kepada pengguna laporan keuangan mengenai upaya untuk menjaga mutu akuntan publik dan hasil pekerjaan profesional mereka.

### 1.5 Batasan Penelitian

Pada penulisan karya akhir ini penulis membuat batasan penelitian sebagai berikut :

1. Pengujian atas penerapan SPM adalah berdasarkan persepsi akuntan publik yang bekerja di KAP menengah dan kecil di Jakarta, tidak berdasarkan review secara nyata atas penerapan SPM KAP.
2. Penilaian atas kualitas audit adalah berdasarkan jawaban akuntan publik yang bekerja di KAP menengah dan kecil di Jakarta atas pertanyaan-pertanyaan mengenai kualitas audit, tidak berdasarkan review secara nyata atas jasa audit yang dihasilkan KAP-KAP tersebut.
3. Penulis memperoleh data mengenai implementasi SPM melalui pengiriman kuesioner kepada sampel akuntan publik di KAP menengah dan kecil di Jakarta sebanyak 200 sampel dari jumlah populasi akuntan publik yang

bekerja di KAP menengah dan kecil di Jakarta dengan status aktif sebanyak 403 akuntan publik (IAPI, 2009).

4. Penulis hanya menguji faktor internal mutu audit yaitu implementasi sistem pengendalian mutu di KAP menengah dan kecil di Jakarta, sedangkan faktor eksternal tidak diteliti.
5. Penulis mengklasifikasikan ukuran KAP menengah dan kecil berdasarkan jumlah rekan/partner, jumlah staf dan jumlah klien per tahun.

## 1.6 Sistematika Pembahasan

Penulis menyusun karya akhir ini dengan sistematika sebagai berikut :

### BAB I. PENDAHULUAN

Bab ini menjelaskan latar belakang permasalahan yang akan diteliti sehingga pembaca dapat memahami pentingnya permasalahan. Bab ini juga mengungkapkan tujuan penelitian, batasan masalah, manfaat penelitian dan sistematika penulisan.

### BAB II. TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini menjelaskan landasan teori yang digunakan, mencakup teori-teori mengenai pengertian KAP dan ukuran KAP, sistem pengendalian mutu KAP dan kualitas audit, dan hasil penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan karya akhir ini.

### BAB III. METODE PENELITIAN

Bab ini menjelaskan langkah-langkah penelitian, teknik pengumpulan data dan metode/teknik analisa yang digunakan untuk menganalisa pengaruh ukuran KAP dan penerapan sistem pengendalian mutu KAP terhadap kualitas audit.

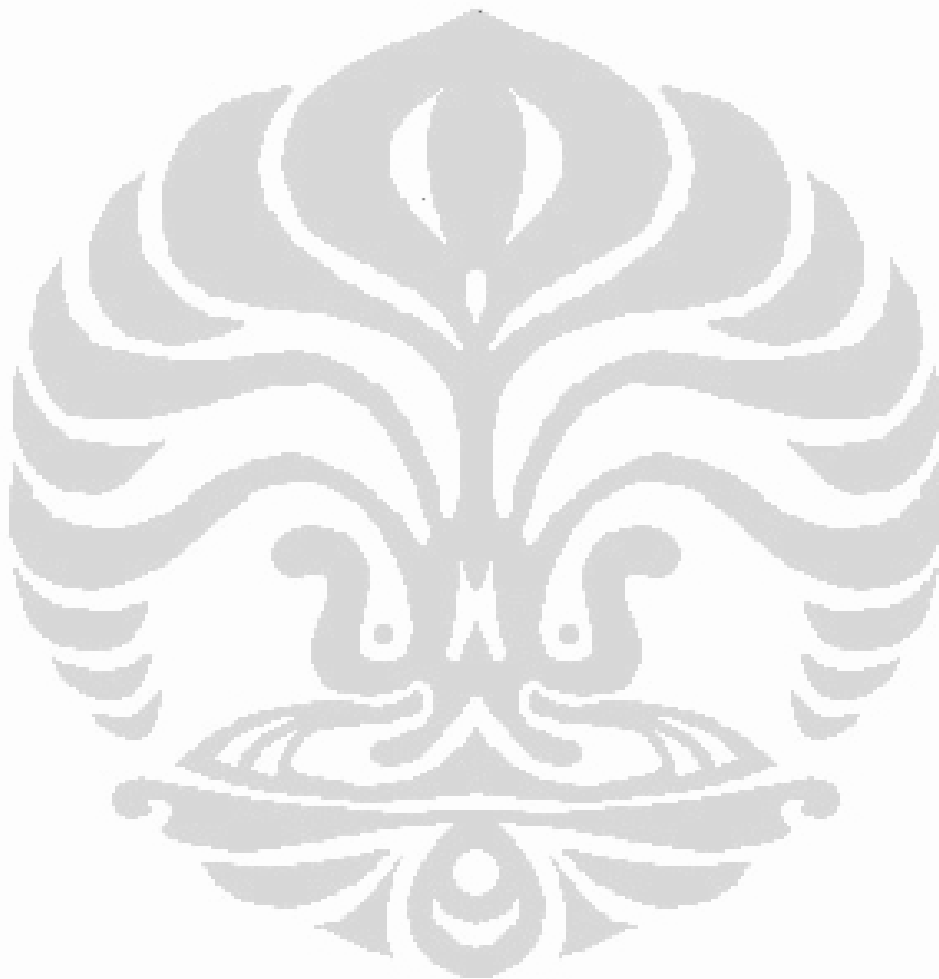
### BAB IV. PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

Bab ini menjelaskan analisa penerapan elemen-elemen sistem pengendalian mutu dan pengujian statistik mengenai pengaruh ukuran KAP dan penerapan sistem pengendalian mutu KAP terhadap kualitas audit.



## BAB V. KESIMPULAN DAN SARAN

Bab ini menjelaskan kesimpulan dan saran bagi kantor akuntan publik berkaitan dengan penerapan sistem pengendalian mutu untuk tercapainya suatu audit yang lebih berkualitas.



## BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 Audit Atas Laporan Keuangan

#### 2.1.1 Kebutuhan oleh *Stakeholders*

Laporan keuangan yang baik harus memiliki karakteristik kualitatif, yaitu dapat dipahami, relevan, andal dan dapat diperbandingkan (IAI, 1994:p.9). Laporan keuangan disusun oleh manajemen untuk memenuhi kebutuhan informasi keuangan dari para pemakai laporan keuangan seperti investor, kreditor, pemerintah, dll.

Mengapa laporan keuangan perlu diaudit? Kebutuhan akan audit atas laporan keuangan dapat dihubungkan dengan empat kondisi berikut (Boynton & Kell, 2005) :

1. Benturan kepentingan (*conflict of interest*). Para pengguna laporan keuangan memberikan perhatian atas potensi maupun keberadaan benturan kepentingan antara mereka sendiri dengan manajemen, yang didasari kekhawatiran adanya bias dalam laporan keuangan dan data pendukungnya yang disiapkan oleh manajemen untuk kepentingan manajemen. Sehingga, para pengguna laporan keuangan membutuhkan jasa auditor independen untuk memberikan keyakinan bahwa (1) laporan keuangan bebas dari bias (2) laporan keuangan disajikan secara netral bagi semua pengguna laporan keuangan.
2. Konsekuensi. Para pengguna laporan keuangan membutuhkan auditor independen untuk memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan termasuk pengungkapan di dalamnya telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, karena laporan keuangan tersebut merupakan dasar bagi mereka untuk membuat keputusan yang memiliki konsekuensi ekonomis, sosial dan lainnya.
3. Kompleksitas. Dengan semakin meningkatnya kompleksitas akuntansi dan penyusunan laporan keuangan, maka risiko kesalahan interpretasi dan kekeliruan yang tidak disengaja juga semakin meningkat. Oleh karena itu

pengguna laporan keuangan mengandalkan auditor independen untuk menilai kualitas informasi yang terdapat di laporan keuangan tersebut.

4. *Remoteness*. Jarak, waktu dan biaya membuat ketidakpraktisan bagi pengguna laporan keuangan untuk melakukan verifikasi secara langsung atas laporan keuangan, sehingga fungsi ini dipercayakan kepada auditor independen.

Bahkan studi yang dilakukan oleh Davidson (1993) menghasilkan kesimpulan bahwa pelaksanaan audit yang berkualitas baik berhubungan dengan kesalahan *forecast* yang besar karena kesempatan manajemen semakin sedikit untuk memperkecil perbedaan antara *forecasted income* dengan *actual income*.

Selain karena keempat kondisi di atas, kebutuhan akan jasa audit juga dapat disebabkan karena ada kewajiban yang diatur dalam suatu ketentuan atau peraturan dari pihak regulator. Contoh yang konkrit di Indonesia, dalam Undang-Undang No.40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas disebutkan:

Direksi Perseroan diwajibkan menyerahkan laporan keuangan kepada akuntan publik untuk diaudit apabila :

- a. Kegiatan usaha Perseroan adalah menghimpun dan/atau mengelola dana masyarakat;
- b. Perseroan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat;
- c. Perseroan merupakan Perseroan Terbuka;
- d. Perseroan merupakan persero;
- e. Perseroan mempunyai aset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp 50.000.000.000,- (lima puluh milyar rupiah); atau
- f. Diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Kewajiban tersebut merupakan salah satu upaya perlindungan bagi para *stakeholder* untuk memperoleh pendapat dari pihak ketiga, dalam hal ini adalah akuntan publik, mengenai apakah laporan keuangan sudah disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

### 2.1.2 Pengertian Audit

Istilah "*auditing*" berasal dari kata kerja Latin "*audire*" yang berarti mendengar, yaitu auditor menmperdengarkan fakta, yang didasari dengan sebuah keputusan dan akan membentuk suatu kesimpulan. Auditing merupakan aktivitas

*pervasive* yang bersentuhan dengan setiap orang, khususnya dalam masyarakat yang telah maju (Shannon, 1989). Porter (2003) mengatakan bahwa *auditor* adalah "*agents of social control in the process of corporate accountability*".

Audit merupakan salah satu bentuk atestasi. Atestasi sendiri secara umum memiliki pengertian suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan orang yang independen dan kompeten tentang apakah asersi suatu entitas sesuai, dalam semua hal yang material, dengan kriteria yang telah ditetapkan. Suatu perikatan atestasi adalah perikatan yang di dalamnya praktisi mengadakan perikatan untuk menerbitkan komunikasi tertulis yang menyatakan suatu simpulan tentang keandalan asersi tertulis yang menjadi tanggung jawab pihak lain (IAPI, 2001).

Sedangkan asersi adalah suatu deklarasi, atau suatu rangkaian deklarasi secara keseluruhan, oleh pihak yang bertanggung jawab atas deklarasi tersebut (IAPI, 2001). Jadi, asersi adalah pernyataan yang dibuat oleh satu pihak yang secara implisit dimaksudkan untuk digunakan oleh pihak lain (pihak ketiga). Untuk laporan keuangan historis, asersi merupakan pernyataan dalam laporan keuangan oleh manajemen sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Standar atestasi membagi tiga tipe perikatan atestasi : pemeriksaan (*examination*), *review*, dan prosedur yang disepakati (*agreed-upon procedures*). Salah satu tipe pemeriksaan adalah audit atas laporan keuangan historis yang disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Audit didefinisikan sebagai suatu proses sistematis dalam memperoleh dan mengevaluasi bukti audit atas suatu asersi tertentu berdasarkan suatu kriteria yang ditetapkan dan kemudian melaporkan hasilnya kepada pihak yang berkepentingan (*Committee on Basic Auditing Concept, 1973:2*).

Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (IAPI, 2001).

### **2.1.3 Tanggung jawab auditor**

Dalam suatu perikatan audit, baik auditor maupun manajemen perusahaan (klien) mempunyai tanggung jawab dan kewajiban tersendiri. SPAP (Standar

Profesional Akuntan Publik) yang diterbitkan oleh IAPI (Institut Akuntan Publik Indonesia) 2001 pada SA Seksi 110 menjelaskan mengenai perbedaan antara tanggung jawab auditor dengan tanggung jawab manajemen. Auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan, auditor dapat memperoleh keyakinan memadai namun bukan mutlak bahwa salah saji material terdeteksi. Auditor tidak bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh keyakinan bahwa salah saji terdeteksi, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan, yang tidak material terhadap laporan keuangan.

Laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen. Tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Manajemen bertanggung jawab untuk menerapkan kebijakan akuntansi yang sehat dan untuk membangun dan memelihara pengendalian intern yang akan, di antaranya, mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan transaksi (termasuk peristiwa dan kondisi) yang konsisten dengan asersi manajemen yang tercantum dalam laporan keuangan.

Transaksi entitas dan aktiva, utang, dan ekuitas yang terkait adalah berada dalam pengetahuan dan pengendalian langsung manajemen. Oleh karena itu, penyajian secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia merupakan bagian yang tersirat dan terpadu dalam tanggung jawab manajemen.

Auditor independen dapat memberikan saran tentang bentuk dan isi laporan keuangan atau membuat *draft* laporan keuangan, seluruhnya atau sebagian, berdasarkan informasi dari manajemen dalam pelaksanaan audit. Namun, tanggung jawab auditor atas laporan keuangan auditan terbatas pada pernyataan pendapatnya atas laporan keuangan tersebut.

## 2.2 Kantor Akuntan Publik (KAP)

### 2.2.1 Pengertian KAP

Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 (selanjutnya disebut PMK 17) tentang Jasa Akuntan Publik pasal 1 butir 3) disebutkan :

Kantor Akuntan Publik yang selanjutnya disebut KAP, adalah badan usaha yang telah mendapatkan izin dari Menteri Keuangan sebagai wadah bagi Akuntan Publik dalam memberikan jasanya.

Sedangkan pada pasal 1 butir 2) disebutkan definisi dari akuntan publik sebagai berikut:

Akutan Publik adalah akuntan yang telah memperoleh izin dari Menteri Keuangan untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan tersebut.

Selanjutnya di pasal 16 disebutkan mengenai bentuk badan usaha KAP sebagai berikut :

- (1) Badan usaha KAP dapat berbentuk a) perseorangan; atau b) persekutuan.
- (2) KAP yang berbentuk badan usaha perseorangan hanya dapat didirikan dan dijalankan oleh seorang Akuntan Publik yang sekaligus bertindak sebagai pemimpin.
- (3) KAP yang berbentuk badan usaha persekutuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b adalah persekutuan perdata atau persekutuan firma.
- (4) KAP yang berbentuk badan usaha persekutuan hanya dapat didirikan oleh paling sedikit 2 (dua) orang Akuntan Publik, dimana masing-masing sekutu merupakan rekan dan salah seorang sekutu bertindak sebagai Pemimpin Rekan.
- (5) Dalam hal KAP berbentuk usaha persekutuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b mempunyai rekan non Akuntan Publik, persekutuan dapat didirikan dan dijalankan apabila paling kurang 75% (tujuh puluh lima per seratus) dari seluruh sekutu adalah Akuntan Publik.

### 2.2.2 Ukuran KAP

Secara umum golongan KAP terbagi atas KAP *Big Four* dan KAP *Non-Big Four*, dimana KAP *Big Four* adalah PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG International, Deloitte Touche Tohmatsu. Sedangkan di Indonesia, yang dimaksud dengan KAP *Big Four* merupakan KAP lokal yang berafiliasi dengan keempat KAP asing tersebut.

Beberapa peneliti menggunakan aspek yang berbeda dalam menentukan ukuran suatu KAP, khususnya terhadap KAP *Non-Big Four*. Deis et al. (1992)

mengemukakan dua aspek untuk menentukan ukuran KAP yang menurut mereka dapat mempengaruhi kualitas audit, yaitu (1) jumlah klien; (2) persentase *fee* audit dari satu klien yang dapat membuat KAP bergantung pada klien tersebut. Sedangkan dalam penelitian yang dilakukan Simon (1997) ukuran KAP dikaitkan dengan jumlah *fee* audit, risiko dan kompleksitas audit, serta identitas auditor. Zakaria (2001) menggunakan indikator jumlah staf profesional, afiliasi atau *member firm* dari KAP asing dan jumlah klien per tahun dalam menentukan ukuran KAP.

## **2.3 Sistem Pengendalian Mutu KAP**

### **2.3.1 Pengertian Sistem Pengendalian Mutu**

Dalam standar pengendalian mutu interim yang dikembangkan oleh AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), pengendalian mutu didefinisikan sebagai suatu proses untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi KAP bahwa personel KAP sudah mematuhi standar profesional dan standar mutu KAP yang berlaku.

SPAP 2001 menjelaskan bahwa setiap KAP wajib memiliki sistem pengendalian mutu dan menjelaskan unsur-unsur pengendalian mutu dan hal-hal yang terkait dengan implementasi secara efektif sistem tersebut. Pengendalian mutu KAP harus diterapkan oleh setiap KAP pada semua jasa audit, atestasi, akuntansi dan review, dan konsultasi yang standarnya telah ditetapkan oleh IAPI dalam SPAP.

Dalam perikatan jasa profesional, KAP bertanggung jawab untuk mematuhi SPAP. Dalam pemenuhan tanggung jawab tersebut, KAP harus memiliki sistem pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian perikatan profesional dengan SPAP.

Sistem pengendalian mutu KAP mencakup struktur organisasi, kebijakan dan prosedur yang ditetapkan KAP untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian perikatan profesional dengan SPAP. Sistem pengendalian mutu harus komprehensif dan harus dirancang selaras dengan struktur organisasi, kebijakan dan sifat praktek KAP.

KAP dapat menetapkan tanggung jawab kepada personelnnya agar dapat melaksanakan kebijakan dan prosedur pengendalian mutunya secara efektif. Hal-hal yang harus mendapatkan pertimbangan memadai, dalam penetapan tanggung jawab, adalah kompetensi individu, penetapan wewenang dan lingkup supervisi yang diberikan.

KAP wajib mengkomunikasikan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu kepada personelnnya dengan suatu cara yang akan memberikan keyakinan memadai bahwa kebijakan dan prosedur tersebut dapat dipahami. Bentuk dan lingkup komunikasi tersebut harus cukup komprehensif sehingga komunikasi tersebut dapat menyampaikan, kepada personel KAP, informasi mengenai kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang berhubungan dengan mereka. Pada umumnya, komunikasi akan lebih baik apabila dilakukan secara tertulis, namun efektivitas sistem pengendalian mutu KAP tidak terpengaruh oleh ketiadaan dokumentasi kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang ditetapkan oleh KAP.

Ukuran, struktur dan sifat praktik KAP harus dipertimbangkan dalam menentukan apakah dokumentasi kebijakan dan prosedur pengendalian mutu diperlukan dan, jika diperlukan, seberapa luas dokumentasi tersebut dilaksanakan.

KAP harus memantau efektivitas sistem pengendalian mutunya dengan mengevaluasi, secara rutin, kebijakan dan prosedur pengendalian mutunya, penetapan tanggung jawab, dan komunikasi kebijakan dan prosedurnya. Ukuran, struktur dan sifat praktek KAP mempengaruhi keterbatasan dan persyaratan yang harus dipenuhi oleh fungsi pemantauan KAP.

Tersirat dalam fungsi pemantauan adalah perubahan rutin terhadap kebijakan dan prosedur, penetapan tanggung jawab dan bentuk serta lingkup komunikasi, karena adanya perubahan yang berasal dari Pernyataan baru oleh pihak berwenang, atau karena adanya perubahan keadaan, seperti adanya perluasan praktek atau pembukaan kantor baru, penggabungan (*merger*) KAP atau pemerolehan praktek.



### 2.3.2 Hubungan Tanggung Jawab Auditor dengan SPM

Dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya, akuntan publik bertanggung jawab untuk mematuhi standar profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Kantor akuntan publik juga harus mematuhi standar auditing yang ditetapkan IAPI dalam pelaksanaan audit. Oleh karena itu, kantor akuntan publik harus membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian penugasan audit dengan standar auditing yang ditetapkan IAPI. Sifat dan luasnya kebijakan dan prosedur tergantung atas faktor-faktor tertentu, seperti ukuran KAP, tingkat otonomi yang diberikan kepada karyawan dan kantor-kantor cabangnya, sifat praktik, organisasi kantornya, serta pertimbangan biaya-manfaat (IAPI, 2001).

Standar auditing yang ditetapkan IAPI berkaitan dengan pelaksanaan penugasan audit secara individual; standar pengendalian mutu berkaitan dengan pelaksanaan praktik audit KAP secara keseluruhan. Oleh karena itu, standar auditing yang ditetapkan IAPI dan standar pengendalian mutu berhubungan satu sama lain, dan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang diterapkan oleh KAP berpengaruh terhadap pelaksanaan penugasan audit secara individual dan pelaksanaan praktik audit KAP secara keseluruhan.

### 2.3.3 Landasan SPM

Dalam menjalankan praktek profesionalnya, KAP wajib menerapkan sistem pengendalian mutu yang memadai untuk meyakini bahwa staf profesionalnya telah kompeten, profesional dan objektif serta akan menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*).

IAPI sebagai organisasi yang membawahi akuntan publik di Indonesia telah menerbitkan SPAP yang di dalamnya termasuk SPM Seksi 100 mengenai Sistem Pengendalian Mutu Kantor Akuntan Publik.

Sedangkan IFAC (*International Federation of Accountants*) sebagai organisasi akuntan internasional juga telah membuat standar pengendalian mutu internasional (*International Standard on Quality Control 1* atau *ISQC 1*) untuk kantor yang melakukan pemberian jasa audit dan review atas informasi keuangan

historis, dan perikatan *assurance* lain serta jasa yang terkait. Dalam perkembangan terakhirnya IFAC telah menerbitkan versi terbaru ISQC tahun 2009 yang baru berlaku efektif per 15 Desember 2009, setelah versi sebelumnya yang berlaku efektif 15 Juni 2006.

Departemen Keuangan Republik Indonesia melalui Sekretariat Jenderal Pusat Pembinaan Akuntan Publik dan Jasa Penilai mewajibkan kantor akuntan publik memiliki rancangan SPM KAP yang memenuhi SPAP dan paling kurang mencakup aspek kebijakan atas seluruh unsur pengendalian mutu sebagai salah satu syarat untuk mendapatkan izin usaha KAP, sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik pasal 18. KAP dan Cabang KAP wajib melaksanakan sistem pengendalian mutu sesuai dengan SPAP, sebagaimana diatur di pasal 41.

### 2.3.4 Komponen SPM

Unsur-unsur pengendalian mutu sebagaimana yang diatur dalam Standar Pengendalian Mutu (SPM) Seksi 100 mencakup 9 (sembilan) unsur yang saling berhubungan satu sama lain. KAP wajib membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu atas kesembilan unsur tersebut, yaitu :

1. Independensi
 

Unsur ini memberikan keyakinan memadai bahwa pada setiap lapis organisasi semua staf profesional mempertahankan independensi. Independensi dapat berupa independensi secara fakta (*independent in fact*) dan independensi secara penampilan (*independent in appearance*).
2. Penugasan personel
 

Bertujuan memberikan keyakinan memadai bahwa penugasan akan dilaksanakan oleh staf profesional yang memiliki tingkat pelatihan dan keahlian teknis untuk penugasan tersebut. Dalam proses penugasan personel, sifat dan lingkup supervisi harus dipertimbangkan. Umumnya, apabila personel yang ditugaskan semakin cakap dan berpengalaman, maka supervisi secara langsung terhadap personel tersebut semakin tidak diperlukan.
3. Konsultasi
 

Bertujuan memberikan keyakinan memadai bahwa personel akan memperoleh informasi yang memadai sesuai yang dibutuhkan dari orang yang memiliki tingkat pengetahuan, kompetensi, pertimbangan (*judgement*) yang memadai. Sifat konsultasi akan tergantung atas beberapa

faktor, antara lain ukuran KAP dan tingkat pengetahuan, kompetensi dan pertimbangan yang dimiliki oleh staf pelaksana perikatan.

4. Supervisi

Bertujuan memberikan keyakinan memadai bahwa pelaksanaan perikatan memenuhi standar mutu yang ditetapkan oleh KAP. Lingkup supervisi dan review yang sesuai pada suatu kondisi tertentu, tergantung atas beberapa faktor, antara lain kerumitan masalah, kualifikasi staf pelaksana perikatan, dan lingkup konsultasi yang tersedia dan yang telah digunakan. Tanggung jawab KAP untuk menetapkan prosedur mengenai supervisi berbeda dengan tanggung jawab staf secara individual untuk merencanakan dan melakukan supervisi secara memadai atas perikatan tertentu.

5. Pemkerjaan (hiring)

Bertujuan memberikan keyakinan memadai bahwa semua staf profesionalnya memiliki karakteristik yang tepat sehingga memungkinkan mereka melakukan perikatan secara kompeten. Akhirnya, mutu pekerjaan KAP tergantung kepada integritas, kompetensi dan motivasi personel yang melaksanakan dan melakukan supervisi atas pekerjaan. Oleh karena itu, program pemkerjaan KAP menjadi salah satu unsur penentu untuk mempertahankan mutu pekerjaan KAP.

6. Pengembangan profesional

Bertujuan memberikan keyakinan memadai bahwa personel memiliki pengetahuan memadai sehingga memungkinkan mereka memenuhi tanggung jawabnya. Pendidikan profesional berkelanjutan dan pelatihan merupakan sarana bagi KAP untuk memberikan kepada personelnnya pengetahuan memadai untuk memenuhi tanggung jawab mereka dan untuk kemajuan karir mereka di KAP.

7. Promosi (advancement)

Bertujuan memberikan keyakinan memadai bahwa semua personel terseleksi untuk promosi memiliki kualifikasi seperti yang disyaratkan untuk lapis tanggung jawab yang lebih tinggi. Praktek promosi personel akan berakibat terhadap mutu pekerjaan KAP. Kualifikasi personel terseleksi untuk promosi harus mencakup, tetapi tidak terbatas pada karakter, intelegensi, pertimbangan (*judgement*) dan motivasi.

8. Penerimaan dan keberlanjutan klien

Bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa perikatan dari klien akan diterima atau dilanjutkan untuk meminimumkann hubungan dengan klien yang manajemennya tidak memiliki integritas. Adanya keharusan bagi KAP untuk menetapkan prosedur dengan tujuan tersebut tidak berarti bahwa KAP bertugas untuk menentukan integritas atau keandalan klien, dan tidak juga berarti bahwa KAP berkewajiban kepada siapapun, kecuali pada dirinya, untuk menerima, menolak atau mempertahankan kliennya. Namun dengan berdasarkan pada prinsip

pertimbangan hati-hati (*prudence*), KAP disarankan selektif dalam menentukan hubungan profesionalnya.

#### 9. Inspeksi

Bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa prosedur yang berhubungan dengan unsur-unsur pengendalian mutu, seperti tersebut di atas, telah diterapkan secara efektif. Prosedur inspeksi dapat dirancang dan dilaksanakan oleh individu yang bertindak mewakili kepentingan manajemen KAP. Jenis prosedur inspeksi yang akan digunakan tergantung kepada pengendalian yang ditetapkan oleh KAP dan penetapan tanggung jawab di KAP untuk melaksanakan kebijakan dan prosedur pengendalian mutunya.

Sedangkan dalam ISQC 1 yang diterbitkan IFAC, sistem pengendalian mutu mencakup kebijakan dan prosedur atas 6 (enam) elemen, yaitu :

1. Tanggung jawab pimpinan atas kualitas KAP  
Tujuannya adalah untuk menanamkan budaya dalam internal KAP mengenai pentingnya kualitas dalam pelaksanaan perikatan.
2. Aturan etika yang relevan  
Tujuannya untuk memberikan keyakinan bahwa KAP dan personil KAP sudah mentaati aturan etika yang relevan. Termasuk di dalam elemen ini adalah independensi, dimana KAP membuat kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan bahwa KAP dan personil KAP, maupun pihak lain yang juga harus memenuhi ketentuan independensi, jika ada, telah menjaga independensi yang diminta oleh aturan etika yang relevan.
3. Penerimaan dan kelanjutan hubungan dengan klien dan perikatan spesifik  
Tujuannya untuk memberikan keyakinan bahwa KAP hanya akan melaksanakan atau melanjutkan hubungan dan perikatan dimana KAP :
  - a. Kompeten untuk menjalankan perikatan dan memiliki kapabilitas untuk melaksanakannya, termasuk waktu dan sumber daya;
  - b. Dapat memenuhi aturan etika yang relevan; dan
  - c. Telah mempertimbangkan integritas klien, dan tidak mempunyai informasi yang mengarahkannya untuk menyimpulkan bahwa klien kurang memiliki integritas.
4. Sumber daya manusia  
Tujuannya untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa jumlah personil KAP mencukupi dan memiliki kompetensi, kemampuan dan komitmen terhadap prinsip etika untuk :
  - a. Melaksanakan perikatan sesuai dengan standar profesional dan ketentuan hukum dan peraturan yang dapat diaplikasikan; dan
  - b. Memungkinkan KAP atau partner perikatan menerbitkan laporan yang sesuai dengan keadaan yang dihadapi.

Termasuk di dalam elemen ini adalah kebijakan dan prosedur mengenai penugasan tim perikatan.

5. Pelaksanaan perikatan

Tujuannya untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa perikatan dilaksanakan sesuai dengan standar profesional dan ketentuan hukum dan peraturan yang dapat diaplikasikan, dan bahwa KAP atau partner perikatan menerbitkan laporan yang sesuai dengan keadaan yang dihadapi. Termasuk di dalam elemen ini adalah kebijakan dan prosedur mengenai :

- a. konsultasi;
- b. review pengendalian mutu perikatan;
- c. perbedaan pendapat; dan
- d. dokumentasi dalam perikatan.

6. Monitoring

Termasuk di dalam elemen ini adalah kebijakan dan prosedur mengenai :

- a. Monitoring atas kebijakan dan prosedur pengendalian mutu KAP
- b. Evaluasi, pengkomunikasian dan perbaikan atas kelemahan yang diidentifikasi
- c. Pengaduan dan tuduhan

KAP perlu membuat kebijakan dan prosedur yang mengharuskan pembuatan dokumentasi yang memadai untuk membuktikan pelaksanaan setiap elemen sistem pengendalian mutu, dan penyimpanan dokumentasi tersebut untuk periode yang pantas atau sesuai dengan periode yang ditentukan oleh hukum atau peraturan yang berlaku. Selain itu KAP juga harus membuat kebijakan dan prosedur yang mengharuskan dokumentasi atas pengaduan dan tuduhan, serta reaksi atau tanggapan dari KAP atas pengaduan dan tuduhan tersebut.

Terkait dengan adanya standar maupun aturan internasional, saat ini memang belum banyak KAP lokal terutama yang tidak bekerjasama dengan KAP asing yang menerapkannya. Namun Presiden IFAC, Robert Bunting (2009) menyatakan bahwa KAP harus memperhatikan apa yang terjadi pada tingkat global karena pada akhirnya akan terkait juga.

## 2.4 Kualitas Audit

AAA *Financial Accounting Standard Committee* 2000 menyebutkan bahwa kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi (sebagaimana dikutip Christiawan, 2005) :

*"Good quality audits require both competence (expertise) and independence. These qualities have direct effects on actual audit quality, as well as potential interactive effects. In addition, financial statement users' perception of audit quality are a function of their perceptions of both auditor independence and expertise"*

Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi (IAI, 2001). Pendidikan dapat diperoleh secara formal maupun melalui pelatihan teknis yang cukup. Akuntan publik harus secara terus menerus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesinya.

Sedangkan independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Sikap mental yang independen meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*) (IAI, 2001).

DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Auditor akan dapat menemukan suatu pelanggaran dengan menggunakan kemampuannya dan juga karena independensinya. Tetapi tanpa informasi tentang kemampuan teknik (seperti pengalaman audit, pendidikan, profesionalisme dan struktur audit perusahaan), kapabilitas dan independensi akan sulit dipisahkan.

Beatty (1989) menyatakan kualitas audit sebagai ketelitian dari informasi yang disampaikan auditor. Sedangkan Wallace (1980) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan suatu ukuran dari kemampuan auditor untuk menemukan kekeliruan dan bias serta memperbaiki kemurnian data dalam akuntansi.

Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) audit yang dilaksanakan auditor dapat berkualitas jika memenuhi ketentuan atau standar auditing. Standar auditing mencakup (1) Standar Umum mengenai mutu profesional auditor independen; (2) Standar Pekerjaan Lapangan mengenai pertimbangan-pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan audit; (3) Standar Pelaporan mengenai penyusunan laporan auditor.

Boynton, et al. (2005) menyatakan bahwa setiap profesi selalu dikaitkan dengan kualitas layanan yang dihasilkannya, termasuk akuntan publik. Kualitas

jasa sangat penting untuk meyakinkan bahwa profesi bertanggung jawab kepada klien, masyarakat umum dan aturan-aturan. Kualitas audit tentu saja mengacu pada standar yang berkenaan dengan kriteria atau ukuran mutu pelaksanaan serta dikaitkan dengan tujuan yang hendak dicapai dengan menggunakan prosedur yang bersangkutan.

Carcello, et al. (1992) meringkas atribut kualitas audit menjadi 12 atribut, yaitu 1) berpengalaman; 2) memahami keahlian dalam industri klien; 3) responsif terhadap kebutuhan klien; 4) memiliki kompetensi secara teknis dalam mengaplikasikan standar audit; 5) independen; 6) bersikap hati-hati (*exercised due care*); 7) mempunyai komitmen yang kuat terhadap kualitas; 8) melibatkan rekan/manajer KAP dalam penugasan audit; 9) melaksanakan pekerjaan lapangan audit dengan layak; 10) berinteraksi dengan komite audit klien; 11) mempunyai standar etika yang tinggi dan mempunyai pengetahuan dalam bidang akuntansi dan auditing; 12) bersikap skeptis dalam penugasan audit.

Behn, et.al (1997) menemukan 6 atribut kualitas audit dari 12 atribut yang diteliti oleh Carcello, et al. tersebut berpengaruh positif secara signifikan terhadap kepuasan klien audit, yaitu 1) pengalaman melakukan audit; 2) pemahaman di bidang industri klien; 3) responsif terhadap kebutuhan klien; 4) ketaatan pada standar audit; 5) keterlibatan partner dan manajer KAP dalam audit; dan 6) interaksi yang efektif dengan komite audit. Hanya satu dari atribut kualitas audit yang berhubungan negatif dengan kepuasan klien, yaitu anggota tim audit memelihara sikap skeptis dalam auditnya.

Sedangkan Radebaugh, et al. (2006) dalam pandangannya atas profesi auditor secara global menyatakan bahwa kualitas dari profesi auditor di setiap negara merupakan fungsi dari beberapa faktor, seperti reputasi dari profesi akuntan dan auditor di negara tersebut, kualitas sistem pendidikan dan proses sertifikasi.

## 2.5 Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

Terdapat beberapa penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya tentang ukuran KAP, penerapan SPM dan kualitas audit, seperti terlihat dalam tabel berikut :

Tabel 2.1 Penelitian sebelumnya tentang ukuran KAP, penerapan SPM dan kualitas audit

No.	Nama Peneliti & Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Variabel		
				X	Y	Z
1	Mock dan Samet (1982)	<i>A Multi Attribute Model for Audit Evaluation</i>	Terdapat lima karakteristik kualitas audit yaitu perencanaan, administrasi, prosedur, evaluasi dan perlakuan.			✓
2	Schroeder, Solomon dan Vickrey (1986)	<i>Audit Quality: The Perceptions of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners</i>	Terdapat lima faktor penting penentu kualitas audit yaitu perhatian partner dan manajer KAP dalam audit, perencanaan dan pelaksanaan, komunikasi tim audit dengan manajemen klien, independensi anggota tim dan kemutakhiran audit.			✓
3	Carcello, Hermanson dan McGrath (1992)	<i>Audit Quality Attributes; The Perceptions of Audit Pathner, Prepares and Financial Statement Users</i>	Faktor terpenting kualitas audit adalah pengalaman, keahlian khusus industri, respon terhadap kebutuhan klien dan ketaatan kepada standar audit yang berlaku umum.			✓
4	Sutton (1993)	<i>Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process</i>	Mengidentifikasi 19 faktor kualitas yang dikategorikan ke dalam tiga kategori besar : perencanaan, pekerjaan lapangan dan administrasi.			✓
5	Elitzur dan Falk (1996)	<i>Planned Audit Quality</i>	Semakin besar fee bagi akuntan publik maka semakin tinggi kualitas audit yang disajikan kepada pemakai informasi keuangan.			✓
6	Behn, Carcello, Hermanson (1999)	<i>Client Satisfaction and Big 6 Audit Fees</i>	Keahlian dan pengalaman berpengaruh positif terhadap kualitas audit.			✓
7	Beatty (2000)	<i>Behind the Audit Report: A Descriptive Study of</i>	Keahlian dan pengalaman berpengaruh positif terhadap kualitas audit.			✓



No.	Nama Peneliti & Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Variabel		
				X	Y	Z
		<i>Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors</i>				
8	Adam Zakaria (2001)	Penerapan Sistem Pengendalian Mutu di Kantor Akuntan Publik, sebuah perbandingan antara KAP kecil, menengah dan besar di Jakarta	<p>Kantor akuntan publik besar memiliki enam elemen dengan kriteria baik, yaitu konsultasi, supervisi, pemekerjaan, promosi, penerimaan dan keberlanjutan klien dan inspeksi sedangkan tiga elemen lainnya memiliki kriteria cukup baik.</p> <p>Sedangkan kantor akuntan publik kecil dan menengah penerapan seluruh elemennya berkriteria cukup baik.</p> <p>Sementara faktor-faktor eksternal audit berkualitas perlu terus ditingkatkan efektifitasnya agar dapat memacu kantor akuntan publik untuk dapat mengefektifkan sistem pengendalian mutunya.</p>	✓	✓	
9	Flaming (2002)	<i>Do Non Audit Services Affect Investor Judgement - Evidence Using Auditor Fee Proxies Disclosure</i>	Kualitas audit dipengaruhi oleh kompetensi dan independensi auditor.			✓
10	Hay dan Davis (2002)	<i>The Voluntary Choice of An Audit of Any Level of Quality</i>	Fee audit merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas audit selain faktor reputasi auditor, ukuran auditor, profesionalisme auditor, keanggotaan pada organisasi profesi dan pendidikan auditor.			✓
11	Francisca Josephine S (2004)	Analisis Persepsi Akuntan Publik Indonesia terhadap Tanggung Jawab	Seiring dengan meningkatnya kemungkinan litigasi karena berbagai tantangan dan risiko akibat tanggung		✓	

No.	Nama Peneliti & Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Variabel		
				X	Y	Z
		Hukum Auditor serta Penerapan Manajemen Risiko KAP (Kajian Perbedaan Pengelolaan Risiko antara KAP Besar, Menengah dan Kecil)	jawab hukum auditor, maka ketaatan kepada standar dan peraturan yang mengatur segala aktivitas akuntan publik serta penerapan pengendalian mutu KAP yang ketat dipandang sangat penting sebagai upaya efektif dalam meminimalisasi kemungkinan kerugian akibat tuntutan hukum terhadap auditor.			
12	Yulius Jogi Christiawan (2005)	Aktivitas Pengendalian Mutu Jasa Audit Laporan Keuangan Historis” berupa studi kasus pada beberapa KAP di Surabaya	Ada lima fenomena terkait dengan aktivitas pengendalian mutu KAP, yaitu : a. sulitnya menetapkan suatu standar/ukuran independensi <i>in fact</i> ; b. penggunaan aturan-aturan yang ditetapkan oleh organisasi profesi sebagai dasar menetapkan standar independensi <i>in appearance</i> ; c. digunakannya prinsip-prinsip dalam manajemen sumber daya manusia untuk menjamin adanya kompetensi pendidikan personel; d. digunakannya perencanaan, supervisi dan evaluasi kinerja untuk dipenuhinya kompetensi pengalaman personel; e. diberikannya sanksi tegas atas pelanggaran independensi dan kompetensi.		✓	
13	Samelson (2006)	<i>The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction on</i>	- <i>Non big five specialist</i> memberikan kualitas audit yang lebih tinggi dan kepuasan klien yang			✓

No.	Nama Peneliti & Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Variabel		
				X	Y	Z
		<i>Local Government</i>	<p>lebih tinggi meskipun menerima fee audit yang lebih rendah dibandingkan <i>big five</i>.</p> <p>- Keahlian auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas audit yang dihasilkan.</p>			
14	Lowensohn (2007)	<i>Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in The Local Government Audit Market.</i>	Keahlian auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas audit.			✓
15	M.Nizarul Alim, et al (2007)	Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi	<p>- Kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit</p> <p>- Independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit</p>	✓		✓
16	Chuntao Li, Frank M.Song dan Sonia M.L. Wong (2007)	<i>Audit Firm Size and Perception of Audit Quality : Evidences from a Competitive Audit Market in China</i>	Dengan menggunakan data KAP dan perusahaan publik di China tahun 2001-2003, para peneliti tersebut memperoleh kesimpulan bahwa KAP di China tidak homogen dan KAP yang lebih besar cenderung memiliki kualitas yang lebih baik.	✓		✓
17	Jong-Hag Choi, et al (2007)	<i>Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing</i>	<p>- Ukuran KAP berhubungan positif dengan kualitas audit;</p> <p>- KAP besar mampu menetapkan <i>fee</i> audit yang lebih tinggi kepada klien dibandingkan KAP kecil;</p> <p>- Pengaruh ukuran KAP terhadap kualitas audit dan penentuan <i>fee</i> audit lebih kuat relevansinya</p>	✓		✓

No.	Nama Peneliti & Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Variabel		
				X	Y	Z
			bagi KAP kecil.			
18	Rifki Gunawan (2008)	Analisis persepsi Akuntan publik atas pengaruh pelaksanaan review mutu IAPI dan penerapan SPM KAP terhadap kelangsungan bisnis KAP di Indonesia	<p>a. Pelaksanaan review mutu IAPI berhubungan positif dengan penerapan SPM KAP dalam praktik AP di Indonesia.</p> <p>b. Pelaksanaan review mutu IAPI secara signifikan memberikan pengaruh yang positif terhadap kelangsungan bisnis KAP.</p> <p>c. penerapan SPM KAP berpengaruh terhadap kelangsungan bisnis KAP.</p> <p>d. secara bersama-sama pelaksanaan review mutu IAPI dan penerapan SPM KAP berpengaruh terhadap kelangsungan bisnis KAP.</p>		✓	
19	Wahyudin Nor (2009)	Usulan penelitian tentang: Pengaruh Fee Audit, Kompetensi Auditor dan Perubahan Regulasi Terhadap Motivasi Auditor dan Implikasinya terhadap Kualitas Audit	Penelitian belum dilaksanakan.			✓

## BAB 3 METODE PENELITIAN

### 3.1 Model dan Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif analitis, dengan melakukan survei menggunakan kuesioner dan wawancara untuk mengumpulkan data dan informasi dari responden. Metode survei deskriptif adalah suatu metode penelitian yang mengambil sampel dari suatu populasi dan menggunakan kuesioner sebagai alat pengumpulan data (Riduwan, 2008:217). Setelah data diperoleh kemudian hasilnya akan dipaparkan secara deskriptif dan pada akhir penelitian akan dianalisis untuk menguji hipotesis yang telah dibuat di awal penelitian (Effendi, 2003:3).

Statistik deskriptif dilakukan untuk menggambarkan dan menjelaskan karakteristik variabel yang diteliti dalam sampel penelitian. Selanjutnya dilakukan pengujian hipotesis dengan menggunakan analisis jalur (*path analysis*), dengan menggunakan alat bantu *software* program SPSS versi 16. Analisis jalur menurut Sewal Wright (1934) dalam Sarwono (2006:1) sebenarnya merupakan pengembangan dari korelasi yang diuraikan menjadi beberapa interpretasi akibat yang ditimbulkannya. Teknik ini, menurut Sarwono (2006:1) juga dikenal dengan model sebab-akibat (*causing modelling*). Penamaan ini didasarkan pada alasan bahwa analisis jalur memungkinkan pengguna dapat menguji proporsisi teoritis mengenai hubungan sebab dan akibat tanpa memanipulasi variabel-variabel. Dengan analisis jalur diharapkan akan dapat teridentifikasi hubungan antara ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) dan penerapan Sistem Pengendalian Mutu (SPM), serta pengaruh ukuran KAP dan penerapan SPM terhadap kualitas audit baik secara parsial maupun secara simultan.

### 3.2 Operasionalisasi Variabel Konstruk

Variabel konstruk atau variabel laten (*latent variable*) atau *unobserved variable* menurut Ghozali (2008) merupakan variabel yang tidak dapat diukur secara langsung, namun melalui seperangkat pertanyaan (*observed variabel*).

Untuk mempermudah pemahaman atas variabel konstruk dalam penelitian ini, maka setiap variabel dirumuskan dalam simbol. Variabel konstruk beserta simbolnya yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Variabel Ukuran KAP yang selanjutnya dinotasikan sebagai variabel X, adalah variabel yang diukur dengan tiga pertanyaan yaitu jumlah partner, jumlah staf profesional dan rata-rata jumlah klien per tahun;
2. Variabel Penerapan SPM selanjutnya dinotasikan sebagai variabel Y, diukur dengan pertanyaan kuesioner berkaitan dengan penerapan sembilan elemen pengendalian mutu yaitu independensi, penugasan personel, konsultasi, supervisi, pemekerjaan (*hiring*), pengembangan profesional, promosi (*advancement*), penerimaan dan keberlanjutan klien, dan inspeksi;
3. Variabel Kualitas Audit selanjutnya dinotasikan dengan variabel Z, diukur berdasarkan pertanyaan kuesioner berkaitan dengan respon terhadap kebutuhan klien, komitmen terhadap kualitas, kompetensi teknis, keterlibatan pimpinan dalam tim audit, perencanaan audit, pelaksanaan audit dan pelaporan yang secara umum digunakan dalam penugasan audit umum berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Operasionalisasi variabel akan mencakup tahapan-tahapan sebagai berikut:

1. Identifikasi variabel independen dan variabel dependen;
2. Penjabaran variabel independen dan variabel dependen ke dalam masing-masing sub variabelnya;
3. Penjabaran masing-masing sub variabel ke dalam indikator-indikatornya.

Setelah dijabarkan indikator-indikatornya, kemudian indikator-indikator tersebut digunakan sebagai pedoman dalam membuat pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner. Setiap indikator dari variabel penelitian ini dijabarkan ke dalam sebuah pertanyaan tertutup dan menuangkannya dalam daftar pertanyaan.

Teknik pengukuran yang digunakan untuk mengubah data kualitatif dari kuesioner menjadi suatu data kuantitatif adalah Skala Likert, yang merupakan suatu pengukuran skala ordinal. Teknik pengukuran ini digunakan karena teknik ini tidak menuntut penggunaan kategori, dan subyek diukur tidak terbatas pada dua alternatif jawaban saja. Skor untuk penilaian kedua variabel dihitung dengan

kriteria skala lima poin : setuju/tidak setuju. Skala interval dapat dinyatakan dengan angka 1 sampai dengan 5 dan dapat mengukur *construct* terhadap sikap responden. Skala interval merupakan skala pengukuran yang menyatakan kategori, peringkat dan jarak *construct* yang diukur (Indriantoro dan Supomo, 2002: 99).

Variabel independen dalam penelitian ini adalah variabel ukuran KAP (X) dan variabel penerapan SPM (Y), sedangkan yang menjadi variabel dependen adalah kualitas audit (Z).

Untuk mendapatkan pemahaman yang sama, maka berikut ini akan dijelaskan batasan dari variabel penelitian sekaligus ditentukan indikator-indikator beserta skala pengukuran yang akan digunakan, seperti dalam tabel 3.1.



Tabel 3.1 Variabel dan pengukuran tentang ukuran KAP, penerapan SPM dan kualitas audit

Variabel	Konsep Variabel	Sub Variabel	Indikator	Skala
Ukuran KAP (X)	Saat ini terdapat empat KAP besar yang disebut sebagai Big Four, sedangkan KAP lainnya dapat digolongkan ke dalam KAP menengah dan KAP kecil.	1. Jumlah partner	Jumlah rekan/partner di KAP yang memiliki nomor ijin Akuntan Publik dari Departemen Keuangan.	Ordinal
		2. Jumlah staf	Jumlah staf profesional KAP yang terlibat di pekerjaan audit.	Ordinal
		3. Jumlah klien	Jumlah rata-rata klien KAP per tahun untuk pekerjaan audit.	Ordinal
Penerapan SPM (Y)	KAP menetapkan SPM untuk dapat memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian praktik profesional dengan SPAP (IAPI, 2001)	1. Independensi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keberadaan kebijakan dan prosedur di KAP mengenai independensi;</li> <li>- sosialisasi kepada para staf profesional mengenai ketentuan independensi;</li> <li>- pernyataan independensi dari semua staf profesional.</li> </ul>	Ordinal
		2. Penugasan Personel	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keberadaan kebijakan dan prosedur di KAP mengenai Penugasan Personel;</li> <li>- perencanaan kebutuhan personel KAP;</li> <li>- kesesuaian kualifikasi personel yang ditugaskan dengan karakteristik bisnis klien.</li> </ul>	Ordinal
		3. Konsultasi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keberadaan kebijakan dan prosedur di KAP mengenai Konsultasi;</li> <li>- ketersediaan perpustakaan, referensi atau</li> </ul>	Ordinal



Variabel	Konsep Variabel	Sub Variabel	Indikator	Skala
			<p>buku-buku yang memadai dan relevan bagi para staf profesional;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- fungsi riset untuk membantu personal dalam pekerjaan profesionalnya.</li> </ul>	
		4. Supervisi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keberadaan kebijakan dan prosedur di KAP mengenai Supervisi;</li> <li>- pendokumentasian hasil supervisi partner atau manajer;</li> <li>- keterlibatan partner atau manajer secara aktif dalam setiap penugasan audit.</li> </ul>	Ordinal
		5. Pemekerjaan	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keberadaan kebijakan dan prosedur di KAP mengenai Pemekerjaan;</li> <li>- tes mengenai audit, akuntansi, perpajakan dalam proses rekrutmen auditor untuk mengetahui kompetensinya;</li> <li>- program orientasi mengenai KAP dan profesi akuntan publik bagi staf profesional yang baru.</li> </ul>	Ordinal
		6. Pengembangan profesional	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keberadaan kebijakan dan prosedur di KAP mengenai Pengembangan Profesional;</li> <li>- program pelatihan internal secara rutin bagi staf profesional mengenai perkembangan di bidang audit, akuntansi dan bidang lain yang relevan;</li> </ul>	Ordinal

Variabel	Konsep Variabel	Sub Variabel	Indikator	Skala
		7. Promosi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- pelatihan selama pelaksanaan tugas (<i>on-the-job training</i>);</li> <li>- keberadaan kebijakan dan prosedur di KAP mengenai Promosi;</li> <li>- evaluasi atas kinerja dan kemampuan staf profesional dalam mempertimbangkan promosi bagi mereka;</li> <li>- komunikasi dengan staf profesional mengenai hasil evaluasi, kemajuan dan peluang karir mereka di KAP.</li> </ul>	Ordinal
		8. Penerimaan dan keberlanjutan klien	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keberadaan kebijakan dan prosedur di KAP mengenai Penerimaan dan Keberlanjutan Klien;</li> <li>- komunikasi dengan auditor pendahulu sebelum menerima klien baru;</li> <li>- evaluasi atas klien lama untuk menentukan keberlanjutan hubungan dengannya dalam hal penugasan audit.</li> </ul>	Ordinal
		9. Inspeksi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keberadaan kebijakan dan prosedur di KAP mengenai Inspeksi;</li> <li>- pembahasan temuan inspeksi dengan personil manajemen yang bersangkutan;</li> <li>- pelaporan temuan dan rekomendasi hasil inspeksi kepada manajemen KAP.</li> </ul>	Ordinal

Variabel	Konsep Variabel	Sub Variabel	Indikator	Skala
Kualitas Audit (Z)	Kualitas hasil kerja adalah jumlah respon yang benar yang diberikan seseorang dalam menyelesaikan sebuah pekerjaan yang dibandingkan dengan standar hasil kerja atau kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.	1. Memiliki respon yang baik atas kebutuhan klien	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Adanya pertimbangan sebelum menerima klien mengenai kesesuaian antara kebutuhan klien dengan kompetensi atau kemampuan KAP;</li> <li>- KAP melakukan komunikasi dengan klien sebelum, selama dan setelah audit.</li> </ul>	Ordinal
		2. Komitmen terhadap kualitas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ada fungsi <i>quality assurance</i> atau <i>quality control</i> dalam KAP yang salah satu tugasnya adalah mereview pekerjaan audit sebelum penerbitan laporan auditor;</li> <li>- KAP dapat melaksanakan pekerjaan auditnya secara memadai karena tidak ada batasan yang disebabkan <i>fee</i> audit yang tidak mencukupi;</li> <li>- Jumlah partner lebih dari seorang dapat menjaga kualitas jasa audit yang diberikan dengan adanya review antar partner.</li> </ul>	Ordinal
		3. Kompetensi teknis	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sudah adanya pemahaman yang komprehensif atas SPAP dan PSAK;</li> <li>- Sebelum menerima penugasan dari klien, sudah ada evaluasi yang mencakup pertimbangan atas kompetensi KAP untuk melaksanakan perikatan;</li> <li>- Sudah adanya pertimbangan atas</li> </ul>	Ordinal

Variabel	Konsep Variabel	Sub Variabel	Indikator	Skala
		4. Keterlibatan pimpinan dalam tim audit	<p>kompetensi auditor yang ditugaskan (<i>skill</i>, pengetahuan dan pengalaman dalam bisnis klien) dalam pembentukan tim audit.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Keterlibatan partner/manager secara aktif dalam setiap penugasan audit;</li> <li>- Pelaksanaan supervisi oleh partner atau manager atas pelaksanaan audit sudah didokumentasikan di dalam kertas kerja yang telah direview.</li> </ul>	Ordinal
		5. Perencanaan	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pembuatan perencanaan waktu secara rinci sesuai tahapan pekerjaan audit;</li> <li>- Mempertimbangkan masalah yang material yang mungkin memerlukan penggunaan pekerjaan spesialis, konsultan dan tenaga ahli lainnya untuk mendapatkan bukti audit yang kompeten;</li> <li>- Pemerolehan pemahaman yang memadai mengenai bisnis dan industri klien;</li> <li>- Pemahaman yang memadai mengenai pengendalian internal klien;</li> <li>- Pemahaman yang memadai mengenai kebijakan dan proses akuntansi, serta metode pengolahan informasi akuntansi;</li> <li>- Melakukan analisa awal atas laporan</li> </ul>	Ordinal

Variabel	Konsep Variabel	Sub Variabel	Indikator	Skala
		6. Pelaksanaan	keuangan; - Penentuan tingkat materialitas dengan dasar yang jelas; - Program audit yang dibuat terperinci dan disesuaikan dengan jenis industri dan kondisi klien. - Perencanaan audit dikomunikasikan kepada seluruh anggota tim audit. - Penggunaan prosedur analitik sebagai prosedur substantif; - Pengujian substantif telah mencakup bukti yang kompeten dan cukup; - Evaluasi atas jumlah seluruh perbedaan atau selisih yang tidak dikoreksi; - Penggunaan prosedur konfirmasi untuk memperoleh bukti audit yang lebih andal atas akun-akun yang relevan; - Evaluasi kepantasan atas estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen; - Evaluasi ada tidaknya kesangsiaran besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu yang pantas; - Hasil pemeriksaan sudah disimpulkan dan	Ordinal

Variabel	Konsep Variabel	Sub Variabel	Indikator	Skala
		7. Pelaporan	<ul style="list-style-type: none"> <li>- didokumentasikan di kertas kerja;</li> <li>- Melakukan prosedur analitik dalam review yang menyeluruh;</li> <li>- Prosedur pemeriksaan atas kejadian penting setelah tanggal neraca;</li> <li>- Pemerolehan surat representasi dari manajemen klien;</li> <li>- Pendokumentasian kertas kerja sudah dibuat terpisah antara <i>current file</i> dengan <i>permanent file</i>.</li> <li>- Mencantumkan judul laporan;</li> <li>- Menyebutkan unsur laporan keuangan dalam paragraf pengantar;</li> <li>- Memuat pernyataan mengenai sifat audit dalam paragraf lingkup audit;</li> <li>- Memuat pernyataan pendapat dalam paragraf pendapat;</li> <li>- Mencantumkan tanda tangan dan nama partner;</li> <li>- Mencantumkan nomor izin AP.</li> </ul>	Ordinal

### 3.3 Populasi dan Penentuan Sampel

#### 3.3.1 Populasi

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek/subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Ronny,2005:137). Sedangkan Sekaran (2003:266) menyatakan bahwa populasi adalah *"the entire group of people, events, or things of interest that the researcher wishis to investigate"*, yang bisa diartikan bahwa populasi adalah seluruh kelompok orang, kejadian atau benda, yang menjadi perhatian peneliti untuk diteliti.

Berdasarkan data di Directory Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik 2009, jumlah akuntan publik berstatus aktif yang bekerja di KAP menengah dan kecil di Jakarta adalah 403 akuntan publik (IAPI, 2009). Namun populasi sasaran dalam penelitian ini adalah 200 akuntan publik berstatus aktif yang bekerja di KAP menengah dan kecil di Jakarta tahun 2009, yang dipilih secara acak.

#### 3.3.2 Penentuan Sampel

Kuesioner yang kembali ditetapkan sebagai sampel. Penulis mengelompokkan KAP menengah dan kecil berdasarkan jumlah partner audit, jumlah staf profesional dan jumlah klien per tahun dengan kriteria sebagai berikut:

Tabel.3.2 Ukuran KAP Kecil dan Menengah

	KAP Kecil	KAP Menengah
Jumlah partner	1-2	3-15
Jumlah staf profesional	< 20	20-200
Jumlah rata-rata klien per tahun	< 50	50-300

Jumlah partner, jumlah staf profesional dan jumlah rata-rata klien per tahun yang digunakan dalam penentuan klasifikasi KAP menengah dan kecil, harus terpenuhi seluruhnya agar batas klasifikasinya jelas. Contohnya, untuk jawaban kuesioner dengan jumlah partner 2 orang namun memiliki jumlah staf 50 orang dan jumlah klien per tahun 70 klien, tetap diklasifikasikan sebagai KAP kecil sesuai dengan kriteria di atas.

### 3.4 Teknik Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian adalah metode survei melalui kuesioner dan wawancara untuk menarik simpulan secara umum. Data kualitatif dalam jawaban kuesioner dikuantitatifkan dalam angka. Metode kuantitatif dalam pengujian hipotesis digunakan untuk mengetahui hubungan sebab akibat (kausalitas) untuk menganalisis pengaruh suatu variabel (independen) terhadap variabel lainnya (dependen), dengan perhitungan statistik.

Proses pengumpulan data dilakukan dengan 2 cara yaitu melalui studi pustaka dan pengiriman kuesioner yang dijelaskan sebagai berikut :

1. Studi pustaka

Studi pustaka menjadi landasan bagi penulis untuk mengembangkan pemikiran yang diperlukan dalam penelitian ini. Studi pustaka bertujuan untuk menggali dasar-dasar teori yang mendukung penulisan karya akhir ini baik dari buku literatur, jurnal ilmiah dan media massa lainnya.

2. Kuesioner

Pembuatan kuesioner bertujuan untuk memperoleh data primer yang relevan dengan tujuan penelitian. Untuk mengumpulkan data tersebut, penulis mendatangi dan mewawancarai responden dari KAP menengah dan kecil di Jakarta di lokasi kantor maupun pada saat pelaksanaan pendidikan profesional berkelanjutan (PPL), serta melalui pos dan email sehingga diharapkan kuesioner tersebut akan mendapat respon yang tinggi. Jumlah kuesioner yang dikirim adalah sebanyak 200 buah.

### 3.5 Uji Kualitas Data

Untuk mendapatkan kesimpulan sebagai suatu pemecahan masalah penelitian, maka data yang digunakan harus berkualitas. Data yang diperoleh dari para responden perlu diuji kualitasnya melalui dua konsep yaitu uji validitas dan uji realibilitas (Indriantoro, Nur & Supomo, 1999:179). Apabila penelitian diperoleh dari data yang kurang valid dan kurang reliabel maka kesimpulan yang didapat akan menjadi bias.



### 3.5.1 Uji Validitas.

Instrumen yang valid harus mempunyai validitas internal dan eksternal. Suatu instrumen dikatakan memiliki validitas internal jika kriteria yang ada dalam instrumen secara rasional (teoritis) telah mencerminkan apa yang diukur. Validitas internal digolongkan menjadi dua, yaitu validitas konstruk (*construct validity*) dan validitas isi (*content validity*). Sedangkan instrumen dikatakan memiliki validitas eksternal jika kriteria dalam instrumen disusun berdasarkan fakta-fakta empiris yang telah ada.

Instrumen yang valid berarti instrumen tersebut dapat digunakan untuk mengukur apa yang seharusnya diukur (Sugiyono, 2007:109) dan melakukan apa yang seharusnya dilakukan (Kuncoro, 2003:151). Validitas menunjukkan ketepatan dan kecermatan alat ukur dalam melakukan fungsi ukurnya. Suatu alat ukur yang validitasnya tinggi akan mempunyai varian kesalahan yang kecil atau dengan kata lain *test* tersebut menjalankan ukurannya dengan memberikan hasil yang sesuai dengan maksud *test* tersebut, sehingga data yang terkumpul merupakan data yang dapat dipercaya.

Pengujian validitas konstruk menggunakan teknik analisis statistik yang hasilnya dapat dinyatakan dalam bentuk koefisien validitas. Menurut Riduwan (2008:19), untuk menguji validitas alat ukur, terlebih dahulu dicari harga korelasi antara bagian-bagian dari alat ukur secara keseluruhan dengan cara mengkorelasikan setiap butir alat ukur (indikator) dengan skor total yang merupakan jumlah tiap skor butir, dengan rumus *Pearson Product Moment* :

$$r = \frac{n \sum XY - (\sum X)(\sum Y)}{\sqrt{(n \sum X^2 - (\sum X)^2)(n \sum Y^2 - (\sum Y)^2)}}$$

dimana:

- X : Skor item pertanyaan
- Y : Skor total item pertanyaan
- n : Banyaknya responden

Menurut Kusnendi (2008:94) suatu item pertanyaan dikatakan memiliki validitas yang memadai apabila skor item pertanyaan tersebut berkorelasi secara positif dan signifikan dengan skor totalnya. Menurut Kaplan-Sacuzza (1993) jika koefisien korelasi antara item pertanyaan dengan skor total  $>0,30$  maka terdapat

korelasi yang signifikan. Artinya, jika koefisien korelasi  $\leq 0,30$  maka item pertanyaan tersebut diidentifikasi tidak memiliki kesesuaian dengan fungsi item pertanyaan secara keseluruhan dalam mengukur konstruk atau variabel yang diukur.

Namun menurut Kusnendi (2008:95) jika item-item pertanyaan yang dipergunakan untuk mengukur suatu variabel konstruk lebih kecil dari 30, sebaiknya dikoreksi karena akan *over-estimate*. Rumus koefisien korelasi Pearson Product Moment yang telah dikoreksi adalah :

$$r_{i-ild} = \frac{r_{iX}(s_x) - s_i}{\sqrt{((s_x)^2 + (s_i)^2 - 2r_{iX} \times s_i \times s_x)}}$$

dimana

- $r_{i-ild}$  : Koefisien korelasi Pearson Product Moment yang telah dikoreksi
- $r_{iX}$  : Koefisien korelasi Pearson Product Moment antara item pertanyaan ke-i dengan total item pertanyaan
- $s_i$  : Standard deviasi skor item pertanyaan ke-i
- $s_x$  : Standard deviasi skor item pertanyaan total

Untuk menentukan item pertanyaan mana yang memiliki validitas yang memadai, para ahli menetapkan besaran koefisien korelasi item total dikoreksi sebesar 0,25 atau 0,30 sebagai batas minimal valid tidaknya sebuah item pertanyaan (Saifudin Anwar, 2003 dalam Kusnendi, 2008:96). Artinya item pertanyaan yang memiliki koefisien korelasi item total dikoreksi lebih besar dari 0,25 atau 0,3 diidentifikasi memiliki validitas internal yang memadai.

Instrumen penelitian juga diuji validitas eksternalnya dengan membandingkan (untuk mencari kesamaan) antara kriteria yang ada pada instrumen dengan fakta-fakta empiris yang terjadi di lapangan. Penelitian memiliki validitas eksternal jika hasil penelitian dapat digeneralisasikan atau diterapkan terhadap orang-orang, tempat dan waktu pada sampel lain dalam populasi yang diteliti (Cooper dan Pamela, 2006:16 dan Sugiyono, 2007:113 dan 119).

### 3.5.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui apakah alat pengumpul data menunjukkan tingkat ketepatan, keakuratan, kestabilan atau konsistensi dalam mengungkapkan gejala tertentu dari sekelompok individu walaupun dilakukan pada waktu yang berbeda. Dalam penelitian ini alat pengukur yang diukur konsistensinya adalah kuesioner, khususnya reliabilitas konsistensi internal (antar item). Pengujian reliabilitas instrumen dimaksudkan untuk menganalisis konsistensi dan stabilitas dari butir-butir skor (skala pengukuran) yang ada pada instrumen (Kuncoro,2003:154).

Teknik pengujian reliabilitas data melalui uji konsistensi internal menggunakan indikator koefisien *Cronbach Alpha*. Koefisien *Cronbach Alpha* menunjukkan sejauh mana suatu alat pengukuran dapat dipercaya dan diandalkan dalam mengukur suatu obyek dan menafsirkan korelasi antara skala yang dibuat dengan semua skala variabel yang ada. Korelasi yang tinggi menunjukkan adanya kesamaan antar item (Cooper dan Pamela,2006:22). Penulis menggunakan koefisien *Cronbach Alpha* karena penelitian hanya dilakukan sekali saja terhadap responden (*one shot*) (Ghozali, 2001:133). Suatu konstruk variabel dikatakan reliabel jika nilai koefisien *Cronbach Alpha* lebih besar dari 0,7 (Nunnally, 1969 dalam Ghozali, 2001:133).

Menurut Sekaran (2006:40-42), koefisien *Alpha* yang semakin mendekati 1 berarti butir-butir pertanyaan dalam koefisien semakin reliabel. Hasil penelitian dikatakan reliabel apabila terdapat kesamaan data sepanjang waktu (dalam waktu yang berbeda) atau tidak rentan terhadap perubahan situasi apapun.

Rumus Koefisien *Cronbach Alpha* ( $C_\alpha$ ) :

$$C_\alpha = \left( \frac{k}{k-1} \right) \left( 1 - \frac{\sum s_i^2}{s_x^2} \right)$$

dimana:

- k : Banyaknya item pertanyaan
- $\sum s_i^2$  : Jumlah variansi setiap item pertanyaan
- $s_x^2$  : Variansi skor total item pertanyaan

### 3.5.3 Transformasi Data

Karena data variabel-variabel penelitian yang diperoleh melalui kuesioner merupakan data dengan skala ordinal, maka agar dapat dianalisis secara statistik data tersebut harus dinaikkan skalanya menjadi interval dengan menggunakan *Method of Successive Interval (MSI)* (Nirwana SK Sitepu, 1994) dengan langkah-langkah sebagai berikut :

1. Perhatikan setiap pertanyaan dalam kuesioner;
2. Untuk tiap item pertanyaan, tentukan berapa orang responden yang mendapat skor 1, 2, 3, 4, 5 yang selanjutnya disebut frekuensi (f);
3. Setiap frekuensi dibagi dengan banyaknya responden, disebut proporsi (p);
4. Hitung proporsi kumulatif (pk);
5. Gunakan tabel normal untuk menghitung nilai Z untuk setiap proporsi kumulatif;
6. Tentukan nilai interval (*scale value*) untuk setiap skor jawaban sebagai berikut :

$$\text{Nilai Interval (scale value)} = \frac{(\text{density at lower limit}) - (\text{density at upper limit})}{(\text{area under upper limit}) - (\text{area under lower limit})}$$

7. Sesuai dengan skala ordinal ke interval, yaitu skala value (SV) yang nilainya terkecil (harga negatif yang terbesar) diubah menjadi sama dengan 1 (satu) :

$$\text{Transformed Scale Value} = Y = SV + |SV \text{ min}| + 1$$

dimana :

*Density at lower limit* = kepadatan batas bawah

*Density at upper limit* = kepadatan batas atas

*Area under upper limit* = daerah di bawah batas atas

*Area under lower limit* = daerah di bawah batas bawah

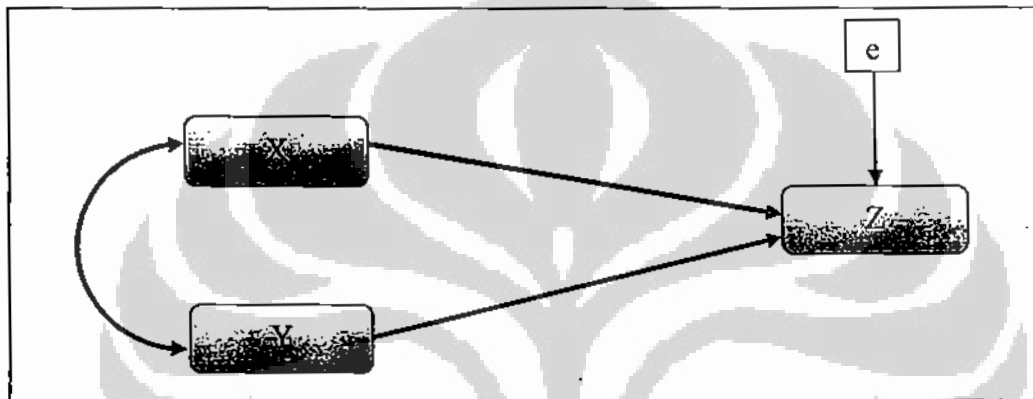
Setelah data ditransformasikan, maka skalanya telah menjadi skala interval berarti data tersebut dapat digunakan dalam model analisis jalur (*path analysis*).

### 3.5.4 Alat Analisis Data

Untuk menganalisis data dalam penelitian ini digunakan analisis jalur (*path analysis*) antara variabel X, Y dan Z. Penggunaan analisis jalur dengan pertimbangan bahwa pola hubungan antar variabel dalam penelitian ini adalah

bersifat korelatif dan kausalitas. Analisis ini digunakan untuk mengetahui besarnya pengaruh dari variabel independen terhadap variabel dependen. Analisis jalur digunakan karena secara konseptual antar variabel independen memiliki hubungan. Dengan analisis jalur dapat diketahui besarnya pengaruh masing-masing variabel independen baik langsung maupun tidak langsung.

Berdasarkan hubungan antar variabel independen dan variabel dependen, maka dapat digambarkan diagram jalur yang menggambarkan hubungan antar variabel seperti tampak dalam struktur penelitian pada gambar 3.1.



Gambar 3.1 Struktur Penelitian

Keterangan :

- X = Ukuran KAP
- Y = Penerapan SPM
- Z = Kualitas Audit

Langkah-langkah yang digunakan untuk mencari koefisien jalur adalah dengan membuat asumsi-asumsi sebagai berikut :

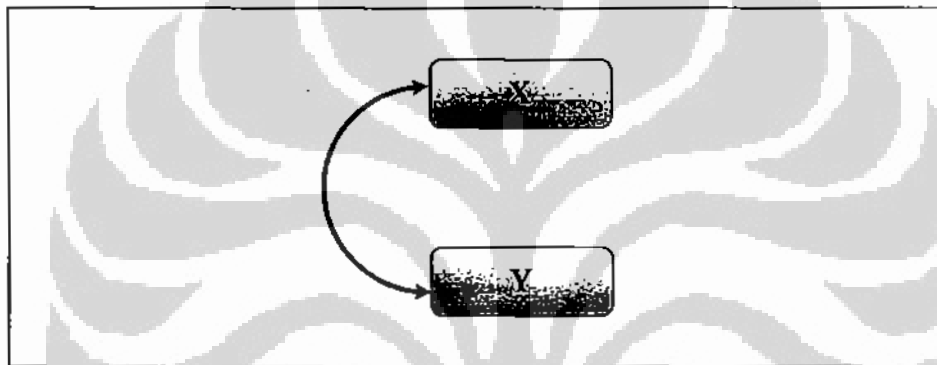
1. Pengukuran data.  
Setiap variabel penelitian yang dianalisis dengan menggunakan analisis jalur harus dapat diukur tanpa ada kekeliruan.
2. Skala data.  
Setiap variabel yang dianalisis dengan menggunakan analisis jalur datanya harus berskala interval.
3. Korelasi antar *error*.  
Data yang dianalisis dengan menggunakan analisis jalur tidak boleh terdapat korelasi *error*.

### 3.6 Pengembangan dan Pengujian Hipotesis

Untuk menguji hipotesis yang telah dirumuskan digunakan analisis jalur (*path analysis*), yaitu suatu metode yang digunakan untuk menguji korelasi bivariat dalam mengestimasi suatu sistem hubungan persamaan struktural (Hair *et.al*,2006:583).

#### 3.6.1 Pengujian Sub Struktur Pertama

Pada pengujian sub struktur pertama mengenai hubungan antara ukuran KAP dengan penerapan SPM dapat digambarkan ke dalam sub struktur pertama seperti gambar berikut :



Gambar 3.2 Sub-struktur 1

Berdasarkan model di atas maka hipotesis pertama yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

**Hipotesis 1 :** Terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara ukuran KAP dengan penerapan SPM.

$H_0 = \mu \leq 0$  Tidak terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara ukuran KAP dengan penerapan SPM

$H_a = \mu > 0$  Terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara ukuran KAP dengan penerapan SPM

Untuk mengetahui apakah terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara penerapan SPM dengan ukuran KAP dipergunakan koefisien korelasi *Product Moment Pearson*. Jika angka korelasi *Product Moment Pearson* antara variabel penerapan SPM dengan ukuran KAP hasilnya positif maka hubungan antara penerapan SPM dengan ukuran KAP searah. Selanjutnya untuk

menafsirkan angka koefisien korelasi, penulis menggunakan kriteria sebagai berikut :

- 0 – 0,25 : korelasi lemah (dianggap tidak ada)
- >0,25 – 0,5 : korelasi cukup kuat
- >0,5 – 0,75 : korelasi kuat
- >0,75 – 1 : korelasi sangat kuat

Kemudian jika angka signifikansi lebih kecil dari nilai signifikansi yang penulis tetapkan yaitu 0,05 (5%) berarti terdapat hubungan yang signifikan antara penerapan SPM dengan ukuran KAP.

### 3.6.2 Pengujian Sub Struktur Kedua

Pada pengujian sub struktur kedua mengenai pengaruh ukuran KAP terhadap kualitas audit dapat digambarkan ke dalam sub struktur kedua seperti gambar berikut :



Gambar 3.3 Sub-struktur 2

Berdasarkan model di atas maka hipotesis kedua yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

**Hipotesis 2 :** Ukuran KAP secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

$H_{01} = \mu \leq 0$  Ukuran KAP secara parsial tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

$H_{a1} = \mu > 0$  Ukuran KAP secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Untuk mengetahui apakah ukuran KAP secara parsial berpengaruh terhadap kualitas audit maka dilakukan perbandingan antara nilai t dari output

SPSS dengan nilai t tabel. Jika nilai t lebih besar jika dibandingkan dengan t tabel dengan derajat bebas (*degree of freedom*) sebesar  $n - k - 1$ , dimana k adalah banyaknya variabel bebas yang dipergunakan (dalam penelitian ini dipergunakan 2 variabel bebas yaitu ukuran KAP dan penerapan SPM) maka dapat dikatakan terdapat pengaruh yang signifikan dari ukuran KAP terhadap kualitas audit.

### 3.6.3 Pengujian Sub Struktur Ketiga

Pada pengujian sub struktur ketiga mengenai pengaruh penerapan SPM terhadap kualitas audit dapat digambarkan ke dalam sub struktur ketiga seperti gambar berikut :



Gambar 3.4 Sub-struktur 3

Berdasarkan model di atas maka hipotesis ketiga yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

**Hipotesis 3 :** Penerapan SPM secara parsial berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

$H_{01} = \mu \leq 0$  Penerapan SPM secara parsial tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

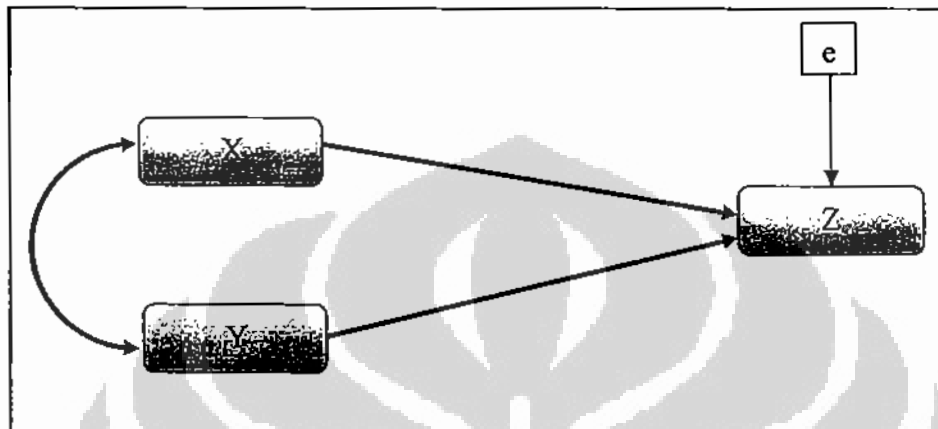
$H_{a1} = \mu > 0$  Penerapan SPM secara parsial berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

Untuk mengetahui apakah penerapan SPM secara parsial berpengaruh terhadap kualitas audit maka dilakukan perbandingan antara nilai t dari output SPSS dengan nilai t tabel. Jika nilai t lebih besar jika dibandingkan dengan t tabel dengan derajat bebas (*degree of freedom*) sebesar  $n - k - 1$ , dimana k adalah banyaknya variabel bebas yang dipergunakan (dalam penelitian ini dipergunakan 2 variabel bebas yaitu ukuran KAP dan penerapan SPM) maka dapat dikatakan terdapat pengaruh yang signifikan dari penerapan SPM terhadap kualitas audit.



### 3.6.4 Pengujian Sub Struktur Keempat

Pada pengujian sub struktur keempat mengenai pengaruh ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan terhadap kualitas audit dapat digambarkan ke dalam sub struktur keempat seperti gambar berikut :



Gambar 3.5 Sub-Struktur 4

Berdasarkan model di atas maka hipotesis keempat yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

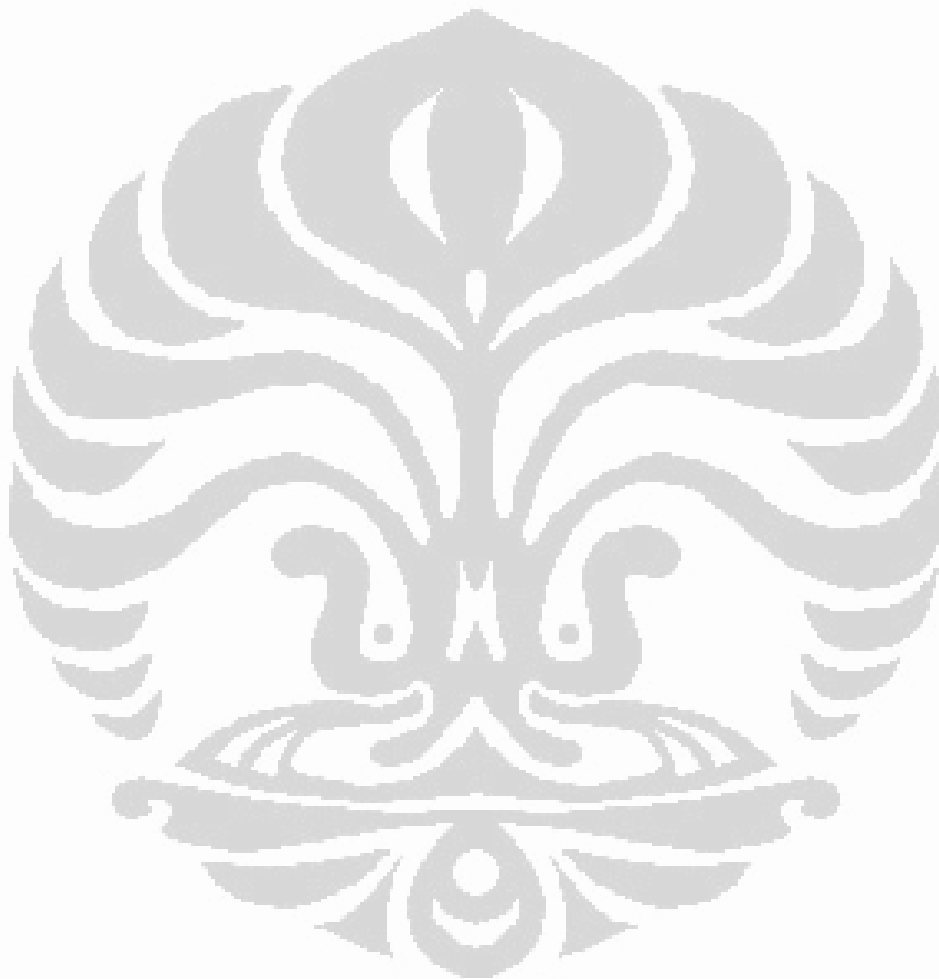
**Hipotesis 4 :** Ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

$H_0 = \mu \leq 0$  Ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

$H_a = \mu > 0$  Ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Pengujian regresi linear berganda secara simultan dilakukan dengan cara membandingkan angka taraf signifikansi hasil penghitungan pada tabel ANOVA dari output SPSS dengan taraf signifikansi yang penulis tetapkan yaitu 0,05 (5%). Jika angka signifikansi hasil penghitungan lebih kecil dari 0,05 (5%) maka ini menunjukkan bahwa secara bersama-sama variabel bebas yang penulis pergunakan yaitu ukuran KAP dan penerapan SPM berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Kemudian untuk melihat bagaimana besarnya pengaruh variabel ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan terhadap kualitas audit dilakukan dengan cara melihat nilai koefisien determinasi atau *R square* ( $R^2$ ) dari hasil penghitungan regresi.



## BAB 4 HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### 4.1 Gambaran Umum Sampel Penelitian

Jumlah populasi sasaran pada penelitian ini adalah 200 akuntan publik berstatus aktif yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) menengah dan kecil yang terdaftar dalam keanggotaan IAPI berlokasi di Jakarta, yang dipilih secara acak. Responden pada setiap unit analisis adalah Pimpinan Rekan atau Rekan/Partner KAP tersebut.

Jumlah keseluruhan kuesioner yang kembali sebanyak 32 kuesioner atau 16% dari total 200 kuesioner yang telah dikirimkan. Dari sejumlah 32 kuesioner yang telah dijawab oleh responden, semuanya memenuhi syarat untuk dapat digunakan sebagai sampel dalam analisis. Penulis menetapkan seluruh kuesioner yang kembali sebagai sampel.

Dari sampel tersebut dapat diketahui karakteristik responden dalam penelitian ini, berdasarkan jenis kelamin, pendidikan, keikutsertaan dalam kegiatan yang dapat meningkatkan profesionalisme, kerja sama (afiliasi) dengan KAP asing, dan pengalaman.

#### 4.1.1 Jenis Kelamin

Dari 32 responden yang menjadi sampel dalam penelitian ini, 25 responden atau 78% berjenis kelamin pria dan sebanyak 7 responden atau 22% berjenis kelamin wanita. Hal ini dijelaskan pada gambar di bawah ini.



Gambar 4.1 Jenis kelamin responden

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

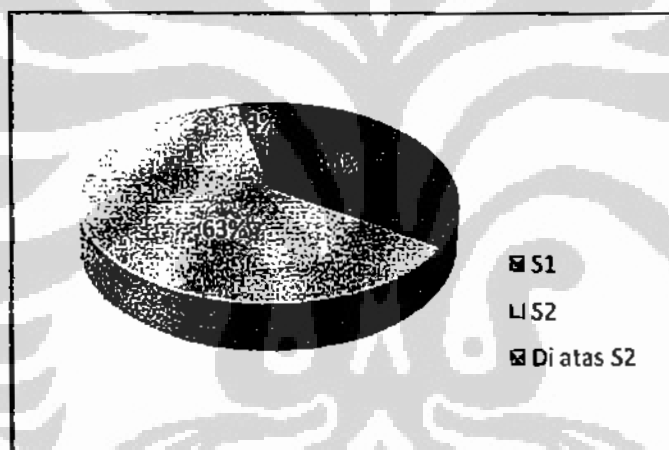
Tabel 4.1 Distribusi Responden Berdasarkan Jenis Kelamin

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Perempuan	7	21,9	21,9	21,9
Laki-laki	25	78,1	78,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

#### 4.1.2 Tingkat Pendidikan

Dari 32 responden yang menjadi sampel dalam penelitian ini, sebanyak 11 responden atau 34% memiliki tingkat pendidikan S1, 20 responden atau 63% memiliki tingkat pendidikan S2, dan 1 responden atau 3% memiliki tingkat pendidikan di atas S2. Hal ini dapat dijelaskan pada gambar di bawah ini.



Gambar 4.2 Tingkat pendidikan responden

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

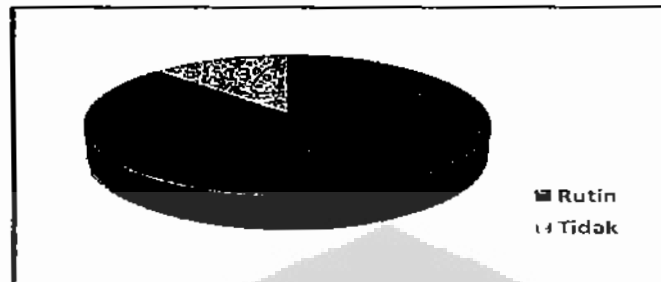
Tabel 4.2 Distribusi Responden Berdasarkan Pendidikan Responden

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid S1	19	62,5	62,5	62,5
S2	11	34,38	34,38	96,88
Lain-lain	1	3,12	3,12	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

#### 4.1.3 Keikutsertaan dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme

Dari 32 responden yang menjadi sampel dalam penelitian ini, sebanyak 28 responden atau 87% secara rutin mengikuti pendidikan untuk memutakhirkan pengetahuan profesinya. Hal ini dapat dijelaskan pada gambar dan tabel berikut.



Gambar 4.3 Keikutsertaan dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme

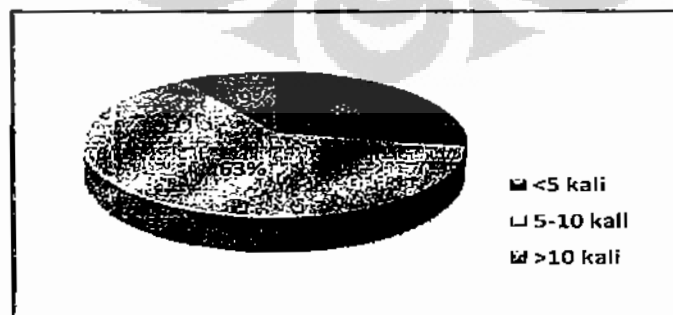
Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Tabel 4.3 Distribusi Responden berdasarkan keikutsertaan dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Tidak	4	12,5	12,5	12,5
Ya	28	87,5	87,5	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Kemudian sebanyak 9 responden atau 28,12% dalam setahun rata-rata mengikuti kurang dari 5 kali kegiatan yang meningkatkan profesionalisme, 20 orang responden atau 62,5% mengikuti 5-10 kali, dan 3 responden mengikuti lebih dari sepuluh kegiatan. Hal ini dapat dijelaskan pada gambar dan tabel di bawah ini.



Gambar 4.4 Frekuensi keikutsertaan dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme

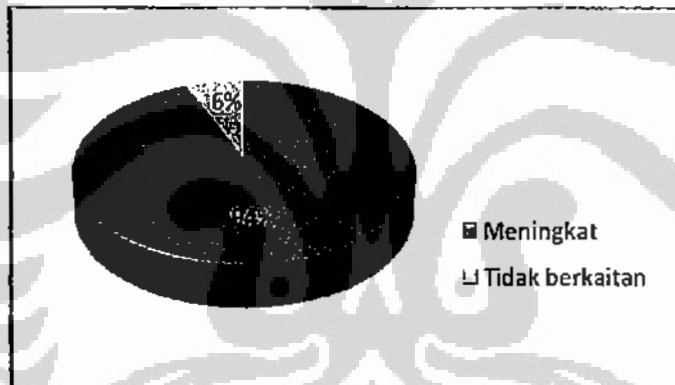
Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Tabel 4.4 Distribusi responden berdasarkan frekuensi keikutsertaan dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid < 5 kali	9	28,12	28,12	28,12
5 - 10 kali	20	62,5	62,5	90,62
> 10 kali	3	9,38	9,38	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Dampak keikutsertaan dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme juga ditanyakan kepada para responden, apakah memberikan peningkatan pemahaman di bidang audit atau tidak. Hasilnya, 30 responden atau 94% merasakan peningkatan pemahaman di bidang audit, sedangkan 2 responden atau 6% tidak merasakan peningkatan. Hal ini dapat dijelaskan dalam gambar dan tabel berikut ini.



Gambar 4.5 Manfaat keikutsertaan responden dalam kegiatan yang meningkatkan profesionalisme terhadap peningkatan pemahaman bidang audit

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

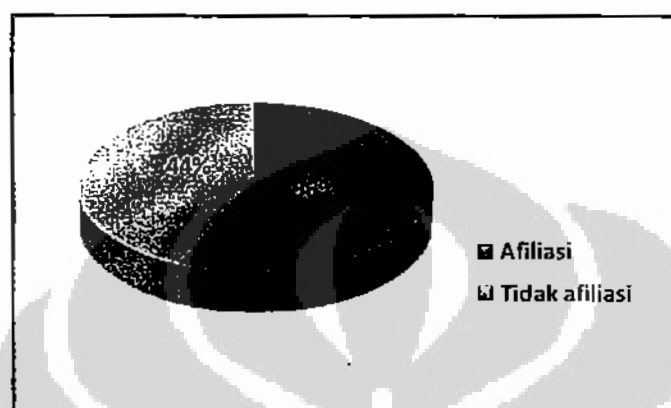
Tabel 4.5 Distribusi responden berdasarkan manfaat kegiatan yang meningkatkan profesionalisme bagi responden

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Meningkatkan	30	93,75	93,75	93,75
Tdk ada hub	2	6,25	6,25	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

#### 4.1.4 Kerja sama / afiliasi dengan KAP asing

Dari 32 responden yang menjadi sampel dalam penelitian ini, sebanyak 18 responden atau 56% berafiliasi dengan KAP asing. Hal ini dapat dijelaskan pada gambar dan tabel di bawah ini.



Gambar 4.6 Afiliasi dengan KAP asing

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

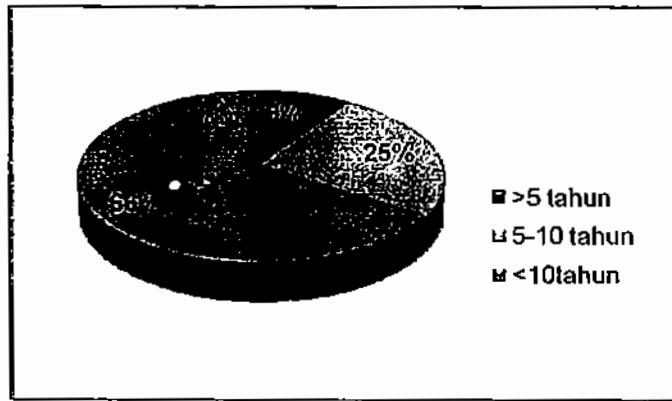
Tabel 4.6 Distribusi responden berdasarkan afiliasi dengan KAP asing

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Afiliasi	18	56,25	56,25	56,25
Tidak afiliasi	14	43,75	43,75	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

#### 4.1.5 Pengalaman

Dari 32 responden yang menjadi sampel dalam penelitian ini, sebanyak 3 responden atau 9% berpengalaman sebagai auditor selama kurang dari lima tahun, 8 responden atau 25% lima hingga sepuluh tahun, 21 responden atau 66% lebih dari sepuluh tahun. Hal ini dapat dijelaskan pada gambar dan tabel berikut ini.



Gambar 4.7 Pengalaman sebagai auditor

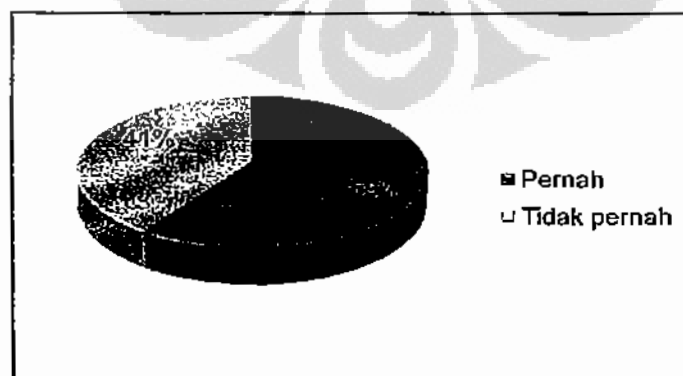
Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Tabel 4.7 Distribusi responden berdasarkan pengalaman sebagai auditor

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid >5 tahun	3	9,38	9,38	9,38
5-10 tahun	8	25	25	34,38
<10 tahun	21	65,62	65,62	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Kemudian ditanyakan juga kepada responden mengenai pengalaman bergabung di KAP lain sebelumnya, apakah pernah atau tidak. Hasilnya sebanyak 19 responden atau 59% pernah bergabung di KAP lain sebelumnya, sedangkan 13 responden atau 41% tidak pernah. Hal ini dapat dijelaskan pada gambar dan tabel berikut ini.



Gambar 4.8 Pengalaman bergabung dengan KAP lain

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.



Tabel 4.8 Distribusi responden berdasarkan pengalaman bergabung dengan KAP lain

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pernah	19	59,38	59,38	59,38
Tidak pernah	13	40,62	40,62	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

## 4.2 Deskripsi Variabel Penelitian

Bagian ini menjelaskan hasil perhitungan, analisis, interpretasi, serta pembahasan hasil penelitian. Pembahasan ini dilakukan untuk menjawab hipotesis penelitian yang diajukan serta semua persyaratan data yang dibutuhkan untuk kepentingan analisis.

Analisis deskriptif akan membahas mengenai kesimpulan yang penulis peroleh atas kecenderungan responden dalam menjawab kuesioner yang diajukan. Berdasarkan jawaban responden, penulis kemudian melakukan interpretasi atas jawaban yang diberikan oleh responden dan kecenderungannya secara umum mengenai dimensi penelitian.

Hasil analisis deskriptif variabel ukuran KAP (X), penerapan SPM (Y), dan kualitas audit (Z) akan diuraikan berikut ini :

### 4.2.1 Variabel Ukuran KAP

Variabel ukuran KAP (variabel X) terdiri atas tiga sub-variabel yang meliputi : a) jumlah rekan/partner di KAP (sub-variabel X1); b) jumlah personil auditor di KAP (sub-variabel X2); c) jumlah rata-rata klien audit per tahun (sub-variabel X3). Jawaban responden atas sub-variabel ukuran KAP tersebut disajikan pada tabel berikut.

Tabel 4.9 Sub-variabel atas Ukuran KAP

		1-2	3-5	6-10	>10	Jumlah
Jumlah rekan/partner KAP (X1)	F	15	10	4	3	32
	%	46,88	31,25	12,5	9,37	100
		<20	20-50	50-100	>100	Jumlah
Jumlah personil auditor KAP (X2)	F	13	5	8	6	32
	%	40,62	15,62	25	18,76	100

Tabel 4.9 (Sambungan)

		<50	50-100	100-200	>200	Jumlah
Jumlah rata-rata klien audit per tahun KAP (X3)	F	17	6	4	5	32
	%	53,12	18,75	12,5	15,63	100

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Berdasarkan jawaban responden atas sub-variabel ukuran KAP maka ukuran KAP responden dapat diklasifikasikan menjadi KAP kecil dan KAP menengah sesuai kriteria yang telah dikemukakan di Bab 3. Matriks pengklasifikasian ukuran KAP responden disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.10 Pengklasifikasian ukuran KAP responden

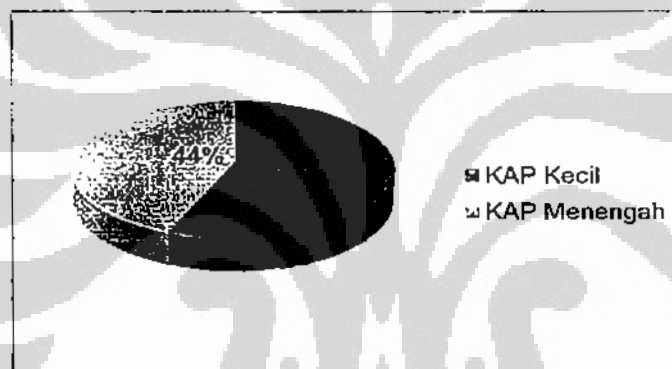
Responden	Jawaban atas sub-variabel			Ukuran KAP
	X1	X2	X3	
1	2	3	2	Menengah
2	1	1	1	Kecil
3	1	1	1	Kecil
4	1	3	3	Kecil
5	1	1	1	Kecil
6	1	1	1	Kecil
7	2	2	1	Kecil
8	3	4	3	Menengah
9	2	1	1	Kecil
10	2	3	2	Menengah
11	2	3	1	Kecil
12	2	3	2	Menengah
13	1	1	1	Kecil
14	1	1	1	Kecil
15	1	1	1	Kecil
16	2	2	1	Kecil
17	1	1	1	Kecil
18	1	2	1	Kecil
19	3	3	2	Menengah
20	1	2	2	Kecil
21	2	3	3	Menengah
22	1	1	1	Kecil
23	1	1	1	Kecil
24	2	3	3	Menengah
25	1	1	1	Kecil
26	1	1	1	Kecil

Tabel 4.10 (Sambungan)

Responden	Jawaban atas sub-variabel			Ukuran KAP
	X1	X2	X3	
27	2	2	2	Menengah
28	4	4	4	Menengah
29	4	4	4	Menengah
30	4	4	4	Menengah
31	3	4	4	Menengah
32	3	4	4	Menengah

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Hasilnya terdapat 18 atau 56% responden yang diklasifikasikan sebagai KAP kecil, dan 14 atau 44% responden yang diklasifikasikan sebagai KAP menengah, yang dapat digambarkan sebagai berikut.



Gambar 4.9 Ukuran KAP responden

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

#### 4.2.2 Variabel Penerapan SPM

Variabel Penerapan SPM (variabel Y) terdiri atas sembilan sub-variabel yang meliputi : a) independensi (sub-variabel Y1); b) penugasan personel (sub-variabel Y2); c) konsultasi (sub-variabel Y3); d) supervisi (sub-variabel Y4); e) pemekerjaan (sub-variabel Y5); f) pengembangan profesional (sub-variabel Y6); g) promosi (sub-variabel Y7); h) penerimaan dan keberlanjutan klien (sub-variabel Y8); i) inspeksi (sub-variabel Y9). Jawaban responden atas variabel penerapan SPM disajikan pada Tabel 4.9 sampai dengan Tabel 4.17.

#### 4.2.2.1 Independensi

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel independensi disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.11 Tanggapan responden mengenai Independensi

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai independensi.	F	23	9	0	0	0	32
	%	71,88	28,13	0	0	0	100
Ada komunikasi/sosialisasi kepada para staf profesional mengenai ketentuan independensi.	F	21	11	0	0	0	32
	%	65,63	34,38	0	0	0	100
Ada pelatihan maupun supervisi dan review atas perikatan, untuk memantau kepatuhan staf profesional terhadap ketentuan independensi.	F	18	14	0	0	0	32
	%	56,25	43,75	0	0	0	100
Setiap staf profesional menandatangani pernyataan independensi	F	17	9	4	2	0	32
	%	53,13	28,13	12,5	6,25	0	100
Ada review secara periodik terhadap piutang KAP atas nama klien untuk memastikan bahwa tidak ada jumlah yang belum dilunasi yang dapat mengurangi independensi KAP.	F	18	8	6	0	0	32
	%	56,25	25	18,75	0	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>485</b>	<b>204</b>	<b>30</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>723</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Tabel 4.11 di atas merupakan rekapitulasi jawaban dari responden mengenai Independensi yang ada di KAP mereka. Sebesar 71,88% responden menyatakan adanya kebijakan dan prosedur mengenai independensi yang dimuat di dalam SPM KAP, sebesar 65,63% menyatakan adanya komunikasi/sosialisasi kepada para staf profesional mengenai ketentuan independensi, sebesar 56,25% menyatakan adanya pelatihan maupun supervisi dan review atas perikatan, untuk memantau kepatuhan staf profesional terhadap ketentuan independensi, dan persentase yang sama juga menyatakan adanya review secara periodik terhadap piutang KAP atas nama klien untuk memastikan bahwa tidak ada jumlah yang belum dilunasi yang dapat mengurangi independensi KAP.

Sebesar 53,15% menyatakan bahwa setiap staf profesional menandatangani pernyataan independensi. Dari wawancara atas KAP diperoleh penjelasan dari enam responden yang memandang independensi tidak perlu dinyatakan dalam bentuk tertulis sebab mereka dapat meyakini independensi tim

audit mereka karena klien yang relatif tidak berubah dari tahun ke tahun dan diaudit oleh tim audit yang sama, sehingga pada penugasan audit yang merupakan penugasan tahun kedua atau lebih tidak dibuat pernyataan independensi.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh mengenai Independensi dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor dengan cara sebagai berikut :

Nilai indeks minimum : Skor Min x Item Petanyaan x Jumlah Responden

Nilai indeks maksimum : Skor Max x Item Petanyaan x Jumlah Responden

Rentang : Nilai Index Max – Nilai Index Min

Jarak interval : Rentang / Jumlah Kategori

Dari pengklasifikasian tersebut didapat :

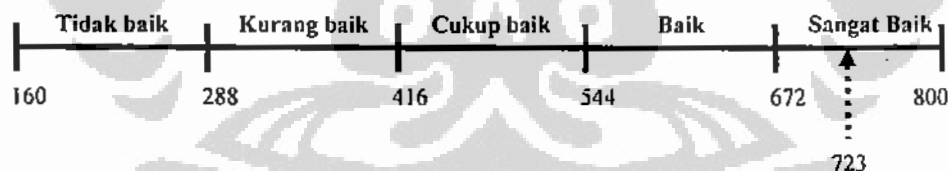
Nilai indeks minimum :  $1 \times 5 \times 32 = 160$

Nilai indeks maksimum :  $5 \times 5 \times 32 = 800$

Rentang :  $800 - 160 = 640$

Jarak interval :  $640 / 5 = 128$

Kategori yang digunakan dalam menilai Independensi adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa Independensi secara keseluruhan sudah sangat baik.

Secara keseluruhan pertanyaan tentang Independensi menggambarkan bahwa penerapan SPM mengenai Independensi di KAP menengah dan kecil di Jakarta telah dijalankan dengan baik.

#### 4.2.2.2 Penugasan Personel

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel penugasan personel disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.12 Tanggapan responden mengenai Penugasan Personel

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai Penugasan Personel.	F	16	15	1	0	0	32
	%	50	46,88	3,13	0	0	100
Perencanaan kebutuhan personel KAP (yang akan ditugaskan melakukan perikatan) dibuat secara rutin.	F	12	18	2	0	0	32
	%	37,5	56,25	6,25	0	0	100
Anggaran jumlah waktu pelaksanaan ( <i>time budget</i> ) perikatan untuk penentuan kebutuhan personel dan penjadwalan pekerjaan lapangan dibuat lebih awal.	F	13	16	2	1	0	32
	%	40,63	50	6,25	3,13	0	100
Personel yang ditugaskan untuk melaksanakan perikatan disesuaikan dengan karakteristik bisnis klien, berdasarkan kualifikasi dan pengalaman masing-masing personel.	F	13	18	1	0	0	32
	%	40,63	56,25	3,13	0	0	100
Auditor memperoleh kesempatan untuk pelatihan selama perikatan ( <i>on-the-job-training</i> ).	F	12	14	4	2	0	32
	%	37,5	43,75	12,5	6,25	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>330</b>	<b>324</b>	<b>30</b>	<b>6</b>	<b>0</b>	<b>690</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

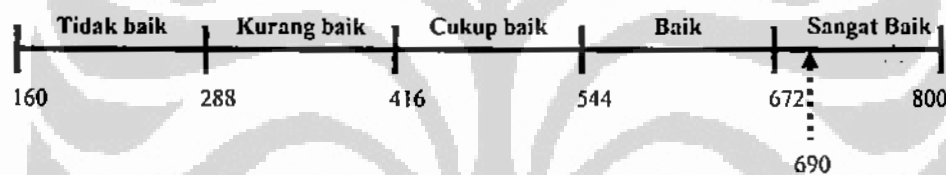
Dari rekapitulasi jawaban responden mengenai Penugasan Personel yang ada di KAP mereka, mayoritas responden menyatakan bahwa SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai penugasan personel, perencanaan kebutuhan personel KAP (yang akan ditugaskan melakukan perikatan) dibuat secara rutin, anggaran jumlah waktu pelaksanaan (*time budget*) perikatan untuk penentuan kebutuhan personel dan penjadwalan pekerjaan lapangan dibuat lebih awal, personel yang ditugaskan untuk melaksanakan perikatan disesuaikan dengan karakteristik bisnis klien berdasarkan kualifikasi dan pengalaman masing-masing personel, dan bahwa auditor memperoleh kesempatan untuk pelatihan selama perikatan (*on the job training*). Terdapat satu responden yang menjawab tidak membuat anggaran jumlah waktu pelaksanaan perikatan, karena menurut responden tersebut sulit untuk membuat perencanaan atas kebutuhan personel dan perencanaan waktu mengingat jumlah maupun besarnya klien audit yang mereka

terima belum tentu sama di setiap tahunnya. Selain itu juga terdapat dua responden yang menyatakan tidak adanya *on-the-job training* bagi auditor karena menurut kedua responden tersebut akibat ketatnya waktu pelaksanaan audit maka pelatihan khusus diberikan pada saat ada kesempatan.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh mengenai Penugasan Personel dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

Nilai indeks minimum	:	$1 \times 5 \times 32$	=	160
Nilai indeks maksimum	:	$5 \times 5 \times 32$	=	800
Rentang	:	$800 - 160$	=	640
Jarak interval	:	$640 / 5$	=	128

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa Penugasan Personel secara keseluruhan sudah sangat baik.

Secara keseluruhan pertanyaan tentang Penugasan Personel menggambarkan bahwa penerapan SPM mengenai Penugasan Personel di KAP menengah dan kecil di Jakarta telah dijalankan dengan baik.

#### 4.2.2.3 Konsultasi

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel konsultasi disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.13 Tanggapan responden mengenai konsultasi

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai konsultasi.	F	13	17	2	0	0	32
	%	40,63	53,13	6,25	0	0	100

Tabel 4.13 (Sambungan)

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Partner mendorong para staf profesionalnya untuk berkonsultasi dengan jenjang yang lebih tinggi di dalam KAP maupun langsung dengan partner.	F	13	17	2	0	0	32
	%	40,63	53,13	6,25	0	0	100
KAP menyediakan perpustakaan, referensi atau buku-buku yang memadai dan relevan dengan audit dan akuntansi, termasuk yang berhubungan dengan industri atau bidang khusus.	F	16	15	1	0	0	32
	%	50	46,88	3,13	0	0	100
KAP perlu memiliki bentuk fungsi riset untuk membantu personel dalam pekerjaan profesionalnya.	F	9	14	8	1	0	32
	%	28,13	43,75	25	3,13	0	100
Jika terdapat perbedaan pendapat dalam suatu pelaksanaan perikatan mengenai akuntansi, maka perbedaan tersebut didokumentasikan dalam kertas kerja.	F	13	17	2	0	0	32
	%	40,63	53,13	6,25	0	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>320</b>	<b>320</b>	<b>45</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>687</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

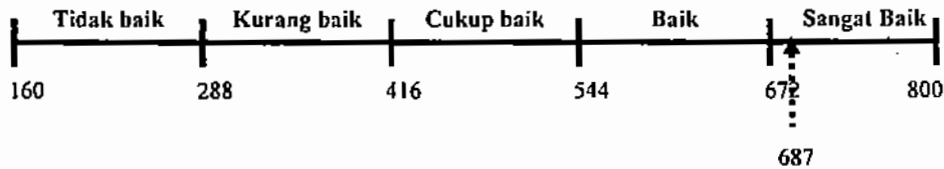
Seperti dapat dilihat di tabel 4.13, mayoritas responden menyatakan bahwa kebijakan dan prosedur konsultasi dimuat di SPM KAP, partner mendorong para staf profesionalnya untuk berkonsultasi dengan jenjang yang lebih tinggi di dalam KAP maupun langsung dengan partner, KAP menyediakan perpustakaan, referensi atau buku-buku yang memadai dan relevan dengan audit dan akuntansi, KAP perlu memiliki bentuk fungsi riset untuk membantu personel dalam pekerjaan profesionalnya, dan jika terdapat perbedaan pendapat mengenai akuntansi dalam suatu pelaksanaan perikatan maka perbedaan tersebut didokumentasikan dalam kertas kerja.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh mengenai konsultasi dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

$$\begin{aligned}
 \text{Nilai indeks minimum} & : 1 \times 5 \times 32 = 160 \\
 \text{Nilai indeks maksimum} & : 5 \times 5 \times 32 = 800 \\
 \text{Rentang} & : 800 - 160 = 640 \\
 \text{Jarak interval} & : 640 / 5 = 128
 \end{aligned}$$



Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa Konsultasi secara keseluruhan sudah sangat baik.

Secara keseluruhan pertanyaan tentang Konsultasi menggambarkan bahwa penerapan SPM mengenai Konsultasi di KAP menengah dan kecil di Jakarta telah dijalankan dengan baik.

#### 4.2.2.4 Supervisi

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel supervisi disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.14 Tanggapan responden mengenai supervisi

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai supervisi.	F	15	17	0	0	0	32
	%	46,88	53,12	0	0	0	100
Supervisi sudah dilakukan sejak tahap perencanaan audit.	F	14	17	1	0	0	32
	%	43,75	53,12	3,13	0	0	100
Staf profesional mendapat supervisi maupun konsultasi dari atasannya di lapangan bila mendapat masalah.	F	18	14	0	0	0	32
	%	56,25	43,75	0	0	0	100
Jumlah Skor		235	192	3	0	0	430

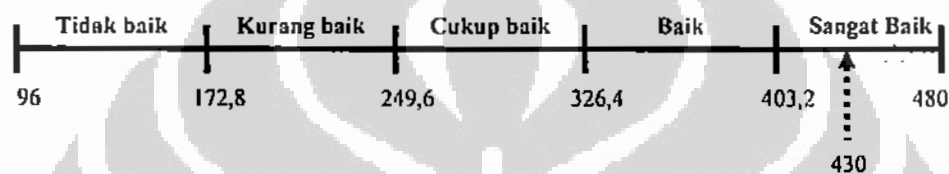
Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Dari tabel 4.14 dapat dilihat bahwa mayoritas responden menyatakan bahwa SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai supervisi, supervisi sudah dilakukan sejak tahap perencanaan audit, dan staf profesional mendapat supervisi maupun konsultasi dari atasannya di lapangan bila mendapat masalah.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh mengenai Supervisi dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

Nilai indeks minimum	:	$1 \times 3 \times 32$	=	96
Nilai indeks maksimum	:	$5 \times 3 \times 32$	=	480
Rentang	:	$480 - 96$	=	384
Jarak interval	:	$384 / 5$	=	76,8

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa Supervisi secara keseluruhan sudah sangat baik.

Secara keseluruhan pertanyaan tentang Supervisi menggambarkan bahwa penerapan SPM mengenai Supervisi di KAP menengah dan kecil di Jakarta telah dijalankan dengan baik.

#### 4.2.2.5 Pemekeraan (*Hiring*)

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel pemekeraan disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.15 Tanggapan responden mengenai pemekeraan

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai pemekeraan.	F	16	16	0	0	0	32
	%	50	50	0	0	0	100
Dalam proses rekrutmen auditor, untuk mengetahui kompetensi dan integritasnya dilakukan tes mengenai audit, akuntansi, perpajakan, serta wawancara dan referensi.	F	16	15	1	0	0	32
	%	50	46,88	3,13	0	0	100

Tabel 4.15 (Sambungan)

Uraian	Skor					Jumlah	
	5	4	3	2	1		
Bagi auditor baru, dilakukan program orientasi mengenai KAP dan profesi akuntan publik, agar proses audit dapat lebih efisien dan efektif.	F	17	14	1	0	0	32
	%	53,13	43,75	3,13	0	0	100
Terhadap auditor baru pada posisi yang lebih tinggi, misalnya supervisor, tetap dilakukan program orientasi untuk menyesuaikan dengan kebijakan dan strategi KAP dalam menjalankan audit.	F	16	15	1	0	0	32
	%	50	46,88	3,13	0	0	100
KAP lebih selektif dalam menentukan syarat dan standar rekrutmen pegawai dan staf profesionalnya.	F	16	15	1	0	0	32
	%	50	46,88	3,13	0	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>405</b>	<b>300</b>	<b>12</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>717</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Dari tabel 4.15 dapat dilihat bahwa mayoritas responden menyatakan bahwa SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai pemekerjaan, dalam proses rekrutmen auditor dilakukan tes mengenai audit, akuntansi, perpajakan serta wawancara dan referensi untuk mengetahui kompetensi dan integritasnya, dilakukan program orientasi mengenai KAP dan profesi akuntan publik bagi auditor baru, tetap dilakukannya program orientasi bagi auditor baru pada posisi yang lebih tinggi, dan penentuan syarat dan standar rekrutmen pegawai dan staf profesional KAP yang lebih selektif.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh mengenai Pemekerjaan dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

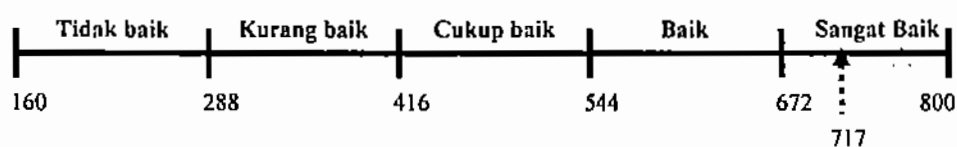
$$\text{Nilai indeks minimum} : 1 \times 5 \times 32 = 160$$

$$\text{Nilai indeks maksimum} : 5 \times 5 \times 32 = 800$$

$$\text{Rentang} : 800 - 160 = 640$$

$$\text{Jarak interval} : 640 / 5 = 128$$

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa Pemekerjaan secara keseluruhan sudah sangat baik.

Secara keseluruhan pertanyaan tentang Pemekerjaan menggambarkan bahwa penerapan SPM mengenai Pemekerjaan di KAP menengah dan kecil di Jakarta telah dijalankan dengan baik.

#### 4.2.2.6 Pengembangan profesional

Diskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel pengembangan profesional disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.16 Tanggapan responden mengenai pengembangan profesional

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai pengembangan profesional.	F	14	16	1	1	0	32
	%	43,75	50	3,13	3,13	0	100
Diadakan program pelatihan intern secara rutin bagi auditor mengenai perkembangan di bidang audit, akuntansi dan bidang lain yang relevan untuk meningkatkan profesionalisme mereka.	F	16	13	2	1	0	32
	%	50	40,63	6,25	3,13	0	100
KAP menyediakan literatur profesional mengenai standar profesional yang terkini, seperti standar yang dikeluarkan Dewan Standar Akuntansi Keuangan IAI, Dewan Standar IAPI, maupun literatur teknis mengenai industri khusus.	F	17	15	0	0	0	32
	%	53,13	46,88	0	0	0	100
KAP menyediakan pelatihan selama pelaksanaan tugas ( <i>on-the-job-training</i> ).	F	13	15	4	0	0	32
	%	40,63	46,88	12,5	0	0	100
KAP melakukan evaluasi atas kemampuan auditor setelah mengikuti program pendidikan profesional atau pelatihan untuk mengetahui efektivitasnya.	F	13	17	2	0	0	32
	%	40,63	53,13	6,25	0	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>365</b>	<b>304</b>	<b>27</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>700</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

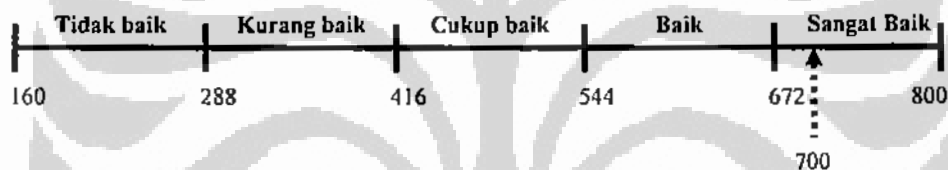
Dari tabel 4.16 dapat dilihat bahwa mayoritas responden menyatakan bahwa kebijakan dan prosedur mengenai pengembangan profesional dimuat dalam SPM KAP, diadakan program pelatihan intern secara rutin bagi auditor mengenai perkembangan di bidang audit, akuntansi dan bidang lain yang relevan

untuk meningkatkan profesionalisme mereka, KAP menyediakan literatur profesional mengenai standar profesional yang terkini, KAP melakukan evaluasi atas kemampuan auditor setelah mengikuti program pendidikan profesional atau pelatihan untuk mengetahui efektivitasnya.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh mengenai Pengembangan Profesional dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

Nilai indeks minimum	:	$1 \times 5 \times 32$	=	160
Nilai indeks maksimum	:	$5 \times 5 \times 32$	=	800
Rentang	:	$800 - 160$	=	640
Jarak interval	:	$640 / 5$	=	128

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa Pengembangan Profesional secara keseluruhan sudah sangat baik.

Secara keseluruhan pertanyaan tentang Pengembangan Profesional menggambarkan bahwa penerapan SPM mengenai Pengembangan Profesional di KAP menengah dan kecil di Jakarta telah dijalankan dengan baik.

#### 4.2.2.7 Promosi

Diskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel promosi disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.17 Tanggapan responden mengenai promosi

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai promosi.	F	15	15	2	0	0	32
	%	46,88	46,88	6,25	0	0	100

Tabel 4.17 (Sambungan)

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Dilakukan evaluasi atas kinerja dan kemampuan staf profesional secara periodik dalam mempertimbangkan promosi bagi mereka.	F	12	18	1	1	0	32
	%	37,50	56,25	3,13	3,13	0	100
KAP memiliki lembar isian untuk mengevaluasi kinerja personil.	F	13	15	3	1	0	32
	%	40,63	46,88	9,38	3,13	0	100
Secara periodik, dilakukan komunikasi dengan personil mengenai hasil evaluasi, kemajuan dan peluang karir mereka dalam KAP.	F	13	16	2	1	0	32
	%	40,63	50,00	6,25	3,13	0	100
Dilakukan review secara periodik terhadap sistem evaluasi dan penyuluhan personil.	F	13	15	3	1	0	32
	%	40,63	46,88	9,38	3,13	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>330</b>	<b>316</b>	<b>33</b>	<b>8</b>	<b>0</b>	<b>687</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Dari tabel 4.17 di atas dapat dilihat bahwa mayoritas responden menyatakan bahwa SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai promosi, dilakukannya evaluasi atas kinerja dan kemampuan staf profesional secara periodik dalam mempertimbangkan promosi bagi mereka, KAP memiliki lembar isian untuk mengevaluasi kinerja personil, secara periodik dilakukan komunikasi dengan personil mengenai hasil evaluasi, kemajuan dan peluang karir mereka dalam KAP, serta dilakukannya review secara periodik terhadap sistem evaluasi dan penyuluhan personil.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh mengenai Promosi dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

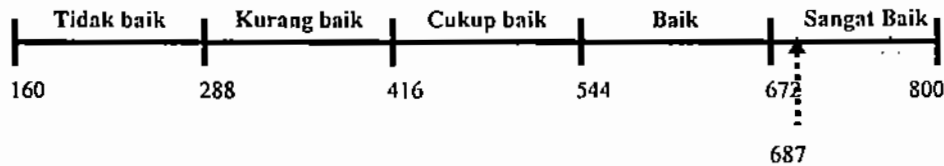
$$\text{Nilai indeks minimum} : 1 \times 5 \times 32 = 160$$

$$\text{Nilai indeks maksimum} : 5 \times 5 \times 32 = 800$$

$$\text{Rentang} : 800 - 160 = 640$$

$$\text{Jarak interval} : 640 / 5 = 128$$

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa Promosi secara keseluruhan sudah sangat baik.

Secara keseluruhan pertanyaan tentang Promosi menggambarkan bahwa penerapan SPM mengenai Promosi di KAP menengah dan kecil di Jakarta telah dijalankan dengan baik.

#### 4.2.2.8 Penerimaan dan keberlanjutan klien

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel penerimaan dan keberlanjutan klien disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.18 Tanggapan responden mengenai penerimaan dan keberlanjutan klien

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai penerimaan dan keberlanjutan klien.	F	15	17	0	0	0	32
	%	46,88	53,13	0	0	0	100
Sebelum menerima klien baru, dilakukan komunikasi dengan auditor pendahulu jika tahun sebelumnya sudah diaudit oleh KAP lain.	F	17	14	1	0	0	32
	%	53,13	43,75	3,13	0	0	100
Sebelum menerima klien baru, dilakukan review terhadap informasi keuangan calon klien.	F	15	17	0	0	0	32
	%	46,88	53,13	0	0	0	100
Dilakukan evaluasi atas klien lama, untuk menentukan apakah hubungan dengannya dalam hal penugasan audit atau jasa profesionalnya perlu dilanjutkan atau tidak.	F	15	16	1	0	0	32
	%	46,88	50	3,13	0	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>310</b>	<b>256</b>	<b>6</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>572</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

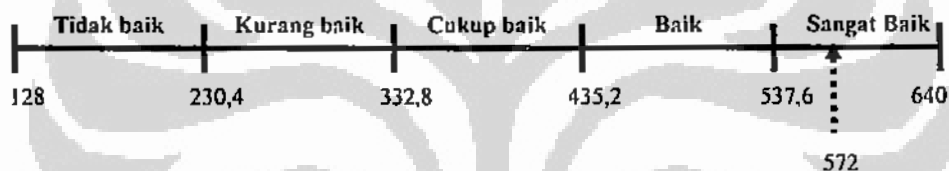
Dari tabel 4.18 dapat dilihat bahwa mayoritas responden menyatakan bahwa SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai penerimaan dan keberlanjutan klien, dilakukannya komunikasi dengan auditor pendahulu dan review terhadap informasi keuangan calon klien sebelum menerima klien baru,

dilakukannya evaluasi atas klien lama untuk menentukan apakah hubungan dengannya dalam hal penugasan audit atau jasa profesionalnya perlu dilanjutkan atau tidak.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh mengenai penerimaan dan keberlanjutan klien dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \text{Nilai indeks minimum} & : 1 \times 4 \times 32 = 128 \\ \text{Nilai indeks maksimum} & : 5 \times 4 \times 32 = 640 \\ \text{Rentang} & : 640 - 128 = 512 \\ \text{Jarak interval} & : 512 / 5 = 102,4 \end{aligned}$$

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa Penerimaan dan Keberlanjutan Klien secara keseluruhan sudah sangat baik.

Secara keseluruhan pertanyaan tentang Penerimaan dan Keberlanjutan Klien menggambarkan bahwa penerapan SPM mengenai Penerimaan dan Keberlanjutan Klien di KAP menengah dan kecil di Jakarta telah dijalankan dengan baik.

#### 4.2.2.9 Inspeksi

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel inspeksi disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.19 Tanggapan responden mengenai inspeksi

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai inspeksi.	F	19	11	2	0	0	32
	%	59,38	34,38	6,25	0	0	100



Tabel 4.19 (Sambungan)

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Inspeksi terhadap prosedur pengendalian mutu dilakukan setiap tahun oleh partner untuk memastikan efektivitas dan kepatuhannya.	F	12	18	2	0	0	32
	%	37,50	56,25	6,25	0	0	100
KAP menentukan kualifikasi staf pelaksana inspeksi dan metode pemilihannya.	F	11	18	2	1	0	32
	%	34,38	56,25	6,25	3,13	0	100
Dilakukan pembahasan temuan inspeksi dengan personil manajemen yang bersangkutan.	F	11	17	3	1	0	32
	%	34,38	53,13	9,38	3,13	0	100
Temuan dan rekomendasi inspeksi, bersama dengan tindakan perbaikan yang diambil atau direncanakan, dilaporkan kepada manajemen KAP.	F	12	16	3	1	0	32
	%	37,50	50	9,38	3,13	0	100
Jumlah Skor		325	320	36	6	0	687

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Dari tabel 4.19 di atas dapat dilihat bahwa mayoritas responden menyatakan bahwa SPM KAP memuat kebijakan dan prosedur mengenai inspeksi, dilakukannya inspeksi terhadap prosedur pengendalian mutu oleh partner, KAP menentukan kualifikasi staf pelaksana inspeksi dan metode pemilihannya, dilakukannya pembahasan temuan inspeksi dengan personil manajemen yang bersangkutan, dan adanya pelaporan kepada manajemen KAP mengenai temuan dan rekomendasi inspeksi bersama dengan tindakan perbaikan yang diambil atau direncanakan.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh mengenai Inspeksi dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

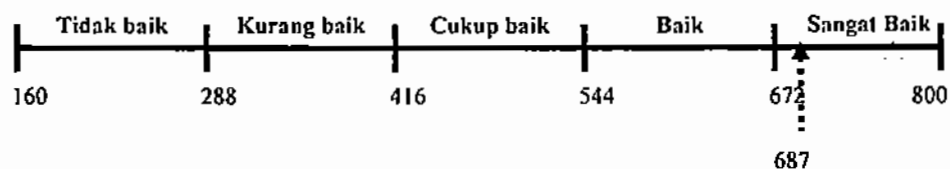
$$\text{Nilai indeks minimum} : 1 \times 5 \times 32 = 160$$

$$\text{Nilai indeks maksimum} : 5 \times 5 \times 32 = 800$$

$$\text{Rentang} : 800 - 160 = 640$$

$$\text{Jarak interval} : 640 / 5 = 128$$

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa Inspeksi secara keseluruhan sudah sangat baik.

Secara keseluruhan pertanyaan tentang Inspeksi menggambarkan bahwa penerapan SPM mengenai Inspeksi di KAP menengah dan kecil di Jakarta telah dijalankan dengan baik.

#### 4.2.2.10 Skor Variabel Penerapan SPM

Dari gambaran jumlah skor total jawaban responden atas setiap sub-variabel Penerapan SPM yang masing-masing telah diklasifikasikan ke dalam interval skor, berikutnya akan dilihat skor rata-rata dari setiap variabel untuk melihat sub-variabel mana yang memiliki nilai tertinggi.

Skor rata-rata diperoleh dengan membagi jumlah skor dari masing-masing sub-variabel dengan jumlah pertanyaan yang ada di masing-masing sub-variabel, yang disajikan di tabel berikut ini.

Tabel 4.20 Skor rata-rata sub-variabel Penerapan SPM

No.	Variabel	Jumlah Skor	Jumlah Pertanyaan	Skor Rata-rata
1	Independensi	723	5	144,60
2	Penugasan Personel	690	5	138,00
3	Konsultasi	687	5	137,40
4	Supervisi	430	3	143,33
5	Pemekerjaan (Hiring)	717	5	143,40
6	Pengembangan profesional	700	5	140,00
7	Promosi	687	5	137,40
8	Penerimaan dan Keberlanjutan Klien	572	4	143,00
9	Inspeksi	687	5	137,40

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Dari perbandingan skor rata-rata yang tampak di tabel tersebut dapat diketahui bahwa sub-variabel Independensi memiliki nilai yang tertinggi,

sedangkan sub-variabel yang memiliki nilai terendah adalah Penugasan Personel, Promosi, Inspeksi. Hal ini menggambarkan adanya persepsi AP bahwa Independensi harus lebih diutamakan dalam pekerjaan profesional mereka dibandingkan dengan unsur SPM lainnya.

### 4.2.3 Variabel Kualitas Audit

Variabel Kualitas Audit (variabel Z) terdiri dari tujuh sub-variabel yang meliputi : a) memiliki respon yang baik atas kebutuhan klien (sub-variabel Z1); b) komitmen terhadap kualitas (sub-variabel Z2); c) kompetensi teknis (sub-variabel Z3); d) keterlibatan pimpinan dalam tim audit (sub-variabel Z4); e) perencanaan (sub-variabel Z5); f) pelaksanaan (sub-variabel Z6); g) pelaporan (sub-variabel Z7). Jawaban responden atas variabel kualitas audit disajikan pada Tabel 4.21 sampai dengan Tabel 4.27

#### 4.2.3.1 Memiliki respon yang baik atas kebutuhan klien

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel Memiliki Respon yang Baik atas Kebutuhan Klien disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.21 Tanggapan responden mengenai respon yang baik atas kebutuhan klien

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
KAP hanya menerima klien yang kebutuhannya sesuai dengan kompetensi atau kemampuan KAP.	F	15	16	0	1	0	32
	%	46,88	50	0	3,13	0	100
Auditor melakukan komunikasi dengan klien sebelum, selama dan setelah audit.	F	17	15	0	0	0	32
	%	53,13	46,88	0	0	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>160</b>	<b>124</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>286</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

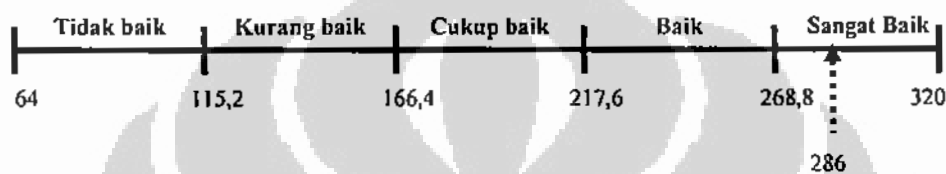
Dari tabel 4.21 dapat dilihat bahwa KAP hanya menerima klien yang kebutuhannya sesuai dengan kompetensi atau kemampuan KAP, serta dilakukannya komunikasi dengan klien sebelum, selama dan setelah audit.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh atas jawaban responden mengenai respon yang baik atas kebutuhan klien dilakukan pengklasifikasian

jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

Nilai indeks minimum	:	$1 \times 2 \times 32$	=	64
Nilai indeks maksimum	:	$5 \times 2 \times 32$	=	320
Rentang	:	$320 - 64$	=	256
Jarak interval	:	$256 / 5$	=	51,2

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa respon KAP terhadap kebutuhan klien sudah sangat baik.

Sehingga secara keseluruhan dapat diperoleh gambaran bahwa KAP menengah dan kecil di Jakarta telah memberikan respon yang sangat baik atas kebutuhan klien, yang dimulai sejak tahap penerimaan klien hingga penyelesaian pekerjaan audit mereka.

#### 4.2.3.2 Komitmen terhadap kualitas

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel komitmen terhadap kualitas disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.22 Tanggapan responden mengenai komitmen terhadap kualitas

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Ada fungsi <i>quality assurance</i> atau <i>quality control</i> dalam KAP yang salah satu tugasnya adalah mereview pekerjaan audit sebelum penerbitan laporan auditor	F	16	14	1	1	0	32
	%	50	43,75	3,13	3,13	0	100
KAP dapat melaksanakan pekerjaan auditnya secara memadai karena tidak ada batasan yang disebabkan fee audit yang tidak mencukupi.	F	16	14	2	0	0	32
	%	50	43,75	6,25	0	0	100

Tabel 4.22 (Sambungan)

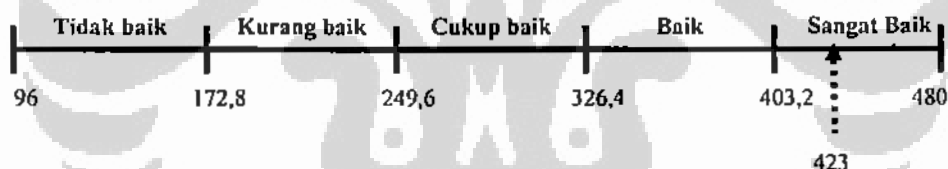
Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Jumlah partner lebih dari seorang dapat menjaga kualitas jasa audit yang diberikan dengan adanya review antar partner.	F	14	17	0	1	0	32
	%	43,75	53,13	0	3,13	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>230</b>	<b>180</b>	<b>9</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>423</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh atas jawaban responden mengenai komitmen terhadap kualitas dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \text{Nilai indeks minimum} & : 1 \times 3 \times 32 = 96 \\ \text{Nilai indeks maksimum} & : 5 \times 3 \times 32 = 480 \\ \text{Rentang} & : 480 - 96 = 384 \\ \text{Jarak interval} & : 384 / 5 = 76,8 \end{aligned}$$

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa komitmen KAP terhadap kualitas sudah sangat baik.

Sehingga secara keseluruhan dapat diperoleh gambaran bahwa KAP menengah dan kecil di Jakarta memiliki komitmen yang sangat baik terhadap kualitas dalam pekerjaan profesional mereka.

#### 4.2.3.3 Kompetensi teknis

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel kompetensi teknis disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.23 Tanggapan responden mengenai kompetensi teknis

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Auditor sudah memiliki pemahaman yang komprehensif atas SPAP dan PSAK.	F	14	17	0	1	0	32
	%	43,75	53,13	0	3,13	0	100
Sebelum menerima penugasan dari klien, auditor melakukan evaluasi atas calon klien termasuk mempertimbangkan kompetensi KAP untuk melaksanakan perikatan.	F	18	14	0	0	0	32
	%	56,25	43,75	0	0	0	100
Pembentukan tim audit sudah mempertimbangkan kompetensi auditor yang ditugaskan ( <i>skill</i> , pengetahuan dan pengalaman dalam bisnis klien).	F	15	17	0	0	0	32
	%	46,88	53,13	0	0	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>235</b>	<b>192</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>429</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh atas jawaban responden mengenai kompetensi teknis dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

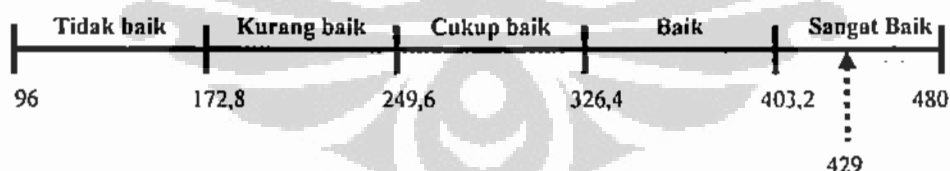
$$\text{Nilai indeks minimum} : 1 \times 3 \times 32 = 96$$

$$\text{Nilai indeks maksimum} : 5 \times 3 \times 32 = 480$$

$$\text{Rentang} : 480 - 96 = 384$$

$$\text{Jarak interval} : 384 / 5 = 76,8$$

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa kompetensi teknis KAP sudah sangat baik. Secara keseluruhan dapat dikatakan bahwa KAP menengah dan kecil di Jakarta memiliki kompetensi teknis yang sangat baik.

#### 4.2.3.4 Keterlibatan pimpinan dalam tim audit

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel keterlibatan pimpinan dalam tim audit disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.24 Tanggapan responden mengenai keterlibatan pimpinan dalam tim audit

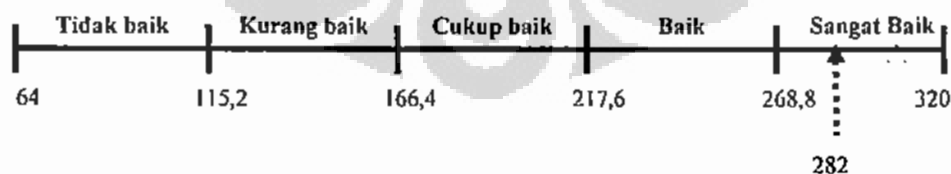
Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Pihak eksekutif KAP (partner atau manajer) selalu aktif terlibat dalam setiap penugasan tim audit.	F	17	13	0	2	0	32
	%	53,13	40,63	0	6,25	0	100
Pelaksanaan supervisi oleh partner atau manajer atas pelaksanaan audit sudah didokumentasikan di dalam kertas kerja yang telah direview.	F	14	17	1	0	0	32
	%	43,75	53,13	3,13	0	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>155</b>	<b>120</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>282</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh atas jawaban responden mengenai keterlibatan pimpinan dalam tim audit dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \text{Nilai indeks minimum} & : 1 \times 2 \times 32 = 64 \\ \text{Nilai indeks maksimum} & : 5 \times 2 \times 32 = 320 \\ \text{Rentang} & : 320 - 64 = 256 \\ \text{Jarak interval} & : 256 / 5 = 51,2 \end{aligned}$$

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa keterlibatan pimpinan KAP dalam tim audit sudah sangat baik. Dengan kata lain dapat dikatakan bahwa secara keseluruhan keterlibatan pimpinan KAP menengah dan kecil di Jakarta sangat baik.

#### 4.2.3.5 Perencanaan audit

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel perencanaan audit disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.25 Tanggapan responden mengenai perencanaan audit

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Pembuatan perencanaan waktu secara rinci sesuai tahapan pekerjaan audit.	F	17	14	0	1	0	32
	%	53,13	43,75	0	3,13	0	100
Mempertimbangkan masalah yang material yang mungkin memerlukan penggunaan pekerjaan spesialis, konsultan dan tenaga ahli lainnya untuk mendapatkan bukti audit yang kompeten.	F	14	18	0	0	0	32
	%	43,75	56,25	0	0	0	100
Pemerolehan pemahaman yang memadai mengenai bisnis dan industri klien.	F	17	15	0	0	0	32
	%	53,13	46,88	0	0	0	100
Pemahaman yang memadai mengenai pengendalian internal klien.	F	4	6	2	12	8	32
	%	12,50	18,75	6,25	37,50	25	100
Pemahaman yang memadai mengenai kebijakan dan proses akuntansi, serta metode pengolahan informasi akuntansi.	F	15	16	1	0	0	32
	%	46,88	50	3,13	0,00	0	100
Melakukan analisa awal atas laporan keuangan.	F	3	6	4	13	6	32
	%	9,38	18,75	12,50	40,63	18,75	100
Penentuan tingkat materialitas dengan dasar yang jelas.	F	12	16	3	1	0	32
	%	37,50	50	9,38	3,13	0	100
Program audit yang dibuat terperinci dan disesuaikan dengan jenis industri dan kondisi klien	F	12	18	1	1	0	32
	%	37,50	56,25	3,13	3,13	0	100
Perencanaan audit dikomunikasikan kepada seluruh anggota tim audit.	F	15	16	0	1	0	32
	%	46,88	50	0	3,13	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>545</b>	<b>500</b>	<b>33</b>	<b>58</b>	<b>14</b>	<b>1.150</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh atas perencanaan audit dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

$$\text{Nilai indeks minimum} : 1 \times 9 \times 32 = 288$$

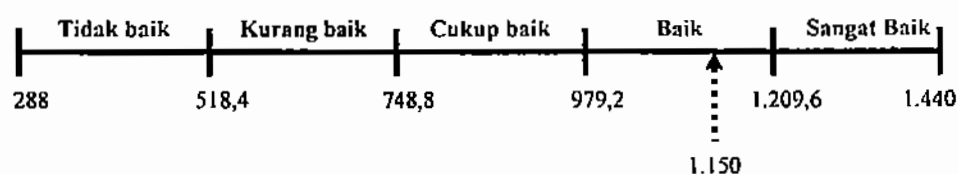
$$\text{Nilai indeks maksimum} : 5 \times 9 \times 32 = 1.440$$

$$\text{Rentang} : 1.440 - 288 = 1.152$$

$$\text{Jarak interval} : 1.152 / 5 = 230,4$$



Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori baik sehingga dapat dikatakan bahwa perencanaan audit yang dilakukan KAP sudah baik.

#### 4.2.3.6 Pelaksanaan audit

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel pelaksanaan audit disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.26 Tanggapan responden mengenai pelaksanaan audit

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Penggunaan prosedur analitik sebagai prosedur substantif.	F	13	13	4	2	0	32
	%	40,63	40,63	12,50	6,25	0	100
Pengujian substantif telah mencakup bukti yang kompeten dan cukup.	F	16	15	0	0	1	32
	%	50,00	46,88	0	0	3,13	100
Evaluasi atas jumlah seluruh perbedaan atau selisih yang tidak dikoreksi.	F	4	4	5	14	5	32
	%	12,50	12,50	15,63	43,75	15,63	100
Penggunaan prosedur konfirmasi untuk memperoleh bukti audit yang lebih andal atas akun-akun yang relevan.	F	14	16	1	0	1	32
	%	43,75	50,00	3,13	0	3,13	100
Evaluasi kepatasan atas estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen.	F	4	4	2	15	7	32
	%	12,50	12,50	6,25	46,88	21,88	100
Evaluasi ada tidaknya kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu yang pantas.	F	4	4	1	12	11	32
	%	12,50	12,50	3,13	37,50	34,38	100
Hasil pemeriksaan sudah disimpulkan dan didokumentasikan di kertas kerja.	F	15	16	1	0	0	32
	%	46,88	50,00	3,13	0	0	100

Tabel 4.26 (Sambungan)

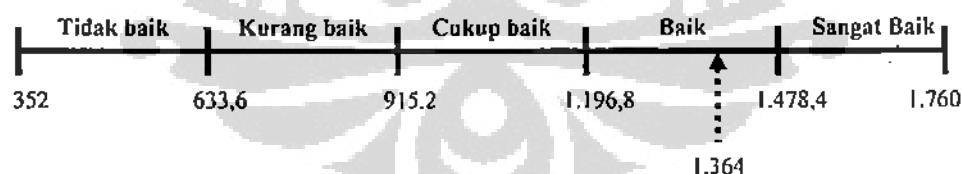
Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Melakukan prosedur analitik dalam review yang menyeluruh.	F	14	17	0	1	0	32
	%	43,75	53,13	0	3,13	0	100
Prosedur pemeriksaan atas kejadian penting setelah tanggal neraca.	F	17	14	1	0	0	32
	%	53,13	43,75	3,13	0	0	100
Pemerolehan surat representasi dari manajemen klien.	F	19	13	0	0	0	32
	%	59,38	40,63	0	0	0	100
Pendokumentasian kertas kerja sudah dibuat terpisah antara current file dengan permanent file.	F	14	18	0	0	0	32
	%	43,75	56,25	0	0	0	100
Jumlah Skor		670	536	45	88	25	1364

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh atas pelaksanaan audit dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \text{Nilai indeks minimum} & : 1 \times 11 \times 32 = 352 \\ \text{Nilai indeks maksimum} & : 5 \times 11 \times 32 = 1.760 \\ \text{Rentang} & : 1.760 - 352 = 1.408 \\ \text{Jarak interval} & : 1.408 / 5 = 281,6 \end{aligned}$$

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori baik sehingga dapat dikatakan bahwa pelaksanaan audit yang dilakukan KAP sudah baik.

#### 4.2.3.7 Pelaporan

Deskripsi tanggapan responden mengenai sub-variabel pelaporan disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.27 Tanggapan responden mengenai pelaporan

Uraian		Skor					Jumlah
		5	4	3	2	1	
Mencantumkan judul laporan.	F	19	13	0	0	0	32
	%	59,38	40,63	0	0	0	100
Menyebutkan unsur laporan keuangan dalam paragraf pengantar.	F	19	11	2	0	0	32
	%	59,38	34,38	6,25	0	0	100
Memuat pernyataan mengenai sifat audit dalam paragraf lingkup audit.	F	19	14	0	0	0	33
	%	59,38	43,75	0	0	0	103,13
Memuat pernyataan pendapat dalam paragraf pendapat.	F	21	11	0	0	0	32
	%	65,63	34,38	0	0	0	100
Mencantumkan tanda tangan dan nama partner.	F	19	13	0	0	0	32
	%	59,38	40,63	0	0	0	100
Mencantumkan nomor izin akuntan publik.	F	19	13	0	0	0	32
	%	59,38	40,63	0	0	0	100
<b>Jumlah Skor</b>		<b>580</b>	<b>300</b>	<b>6</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>886</b>

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Untuk mendapatkan gambaran secara menyeluruh atas pelaporan audit dilakukan pengklasifikasian jumlah skor total jawaban responden ke dalam interval skor, dengan hasil sebagai berikut :

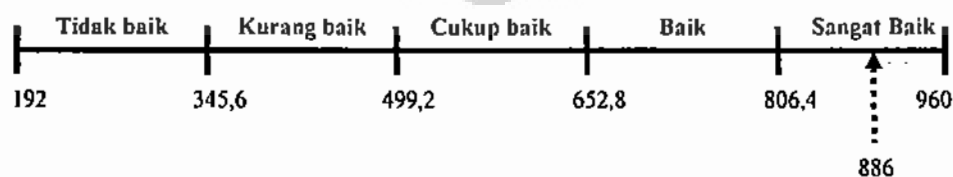
$$\text{Nilai indeks minimum} : 1 \times 6 \times 32 = 192$$

$$\text{Nilai indeks maksimum} : 5 \times 6 \times 32 = 960$$

$$\text{Rentang} : 960 - 192 = 768$$

$$\text{Jarak interval} : 768 / 5 = 153,6$$

Kategori yang digunakan dalam penilaian adalah: Sangat baik, Baik, Cukup baik, Kurang baik dan Tidak baik yang disusun berdasarkan jarak interval seperti yang digambarkan pada garis kontinum berikut.



Pada garis kontinum jumlah skor total jawaban responden jatuh pada interval kategori sangat baik sehingga dapat dikatakan bahwa pelaporan audit yang dilakukan KAP sudah sangat baik.

### 4.3 Interpretasi Pengujian Data

#### 4.3.1 Uji Instrumen Penelitian

Analisis instrumen penelitian ini dilakukan untuk menguji apakah instrumen yang digunakan dalam penelitian ini memenuhi persyaratan sebagai alat ukur yang baik. Analisis instrumen penelitian terdiri atas uji validitas dan realibilitas.

Instrumen penelitian dikatakan baik jika memenuhi ketiga persyaratan utama yaitu : 1) valid atau sahih; 2) reliabel atau handal; dan 3) praktis (Cooper dan Schindler; 2006). Uji validitas dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur yang telah dirancang dalam bentuk kuesioner benar-benar dapat menjalankan fungsinya. Untuk memudahkan analisis, pengujian data dilakukan dengan menggunakan alat bantu *software* program SPSS versi 16. Hasil yang diperoleh adalah sebagai berikut :

##### 4.3.1.1 Hasil Pengujian Validitas Data

Seperti telah dijelaskan pada metodologi penelitian bahwa untuk melihat valid tidaknya suatu alat ukur digunakan pendekatan secara statistika, yaitu melalui nilai signifikansi koefisien korelasi skor butir pernyataan dengan skor totalnya. Uji validitas dilakukan pada seluruh butir pertanyaan dalam instrumen penelitian dengan cara mengkorelasikan skor butir dengan skor totalnya pada masing-masing konstruk. Teknik korelasi yang digunakan adalah korelasi *Product Moment Pearson*. Apabila koefisien korelasinya  $> 0,30$  (Kaplan-Saccuzza; 1993) maka pernyataan tersebut dinyatakan valid.

Dengan demikian untuk pengolahan dan analisis data selanjutnya, item-item pertanyaan yang tidak valid akan dibuang atau tidak diikutsertakan dalam perhitungan statistik.

Butir-butir pertanyaan dihitung dengan mengelompokkan berdasarkan konstruk, yaitu : Ukuran KAP (tiga pernyataan), Penerapan SPM (empat puluh dua pernyataan) dan Kualitas Jasa Audit (tiga puluh enam pernyataan).

Hasil uji validitas yang dilakukan untuk variabel ukuran KAP dapat dilihat dalam tabel berikut :

Tabel 4.28 Hasil Uji Validitas atas Variabel Ukuran KAP

Sub Variabel	Item Pernyataan	Koefisien Korelasi	Keterangan
Jumlah partner/ rekan	X1	0,882	Valid
Jumlah staf profesional	X2	0,934	Valid
Jumlah rata-rata klien audit per tahun	X3	0,890	Valid

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Dari tabel di atas terlihat bahwa variabel ukuran KAP yang terdiri dari tiga item pernyataan, ternyata tidak ada satupun pernyataan yang koefisien korelasinya kurang atau sama dengan 0,3. Hal ini menunjukkan bahwa untuk variabel ukuran KAP, semua item pernyataan yang penulis pergunakan dinyatakan valid.

Hasil uji validitas yang dilakukan untuk variabel penerapan SPM dapat dilihat dalam tabel berikut :

Tabel 4.29 Hasil Uji Validitas atas Variabel Penerapan SPM

Sub Variabel	Item Pernyataan	Koefisien Korelasi	Keterangan
Independensi	Y11	0,525	Valid
	Y12	0,680	Valid
	Y13	0,639	Valid
	Y14	0,647	Valid
	Y15	0,640	Valid
Penugasan Personal	Y21	0,573	Valid
	Y22	0,873	Valid
	Y23	0,809	Valid
	Y24	0,744	Valid
	Y25	0,527	Valid
Konsultasi	Y31	0,433	Valid
	Y32	0,659	Valid
	Y33	0,564	Valid
	Y34	0,699	Valid
	Y35	0,785	Valid
Supervisi	Y41	0,729	Valid
	Y42	0,811	Valid
	Y43	0,769	Valid
Pemkerjaan	Y51	0,645	Valid
	Y52	0,703	Valid
	Y53	0,750	Valid
	Y54	0,897	Valid
	Y55	0,831	Valid

Tabel 4.29 (Sambungan)

Sub Variabel	Item Pernyataan	Koefisien Korelasi	Keterangan
Pengembangan Profesional	Y61	0,408	Valid
	Y62	0,733	Valid
	Y63	0,677	Valid
	Y64	0,793	Valid
	Y65	0,799	Valid
Promosi	Y71	0,448	Valid
	Y72	0,755	Valid
	Y73	0,792	Valid
	Y74	0,797	Valid
	Y75	0,801	Valid
Penerimaan dan Keberlanjutan Klien	Y81	0,627	Valid
	Y82	0,574	Valid
	Y83	0,841	Valid
	Y84	0,814	Valid
Inspeksi	Y91	0,580	Valid
	Y92	0,870	Valid
	Y93	0,867	Valid
	Y94	0,859	Valid
	Y95	0,846	Valid

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Dari tabel 4.29 terlihat bahwa dalam variabel Penerapan SPM tidak terdapat satupun pernyataan pada subvariabel yang mendapat koefisien korelasi kurang dari 0,3. Hal ini menunjukkan bahwa untuk variabel Penerapan SPM, semua item pernyataan yang penulis gunakan dinyatakan valid.

Hasil uji validitas yang dilakukan untuk variabel kualitas audit dapat dilihat dalam tabel 4.30.

Tabel 4.30 Hasil Uji Validitas atas Variabel Kualitas Audit

Sub Variabel	Item Pernyataan	Koefisien Korelasi	Keterangan
Memiliki respon yang baik atas kebutuhan klien	Z11	0,392	Valid
	Z12	0,803	Valid
Komitmen terhadap kualitas	Z21	0,610	Valid
	Z22	0,671	Valid
	Z23	0,571	Valid

Tabel 4.30 (Sambungan)

Sub Variabel	Item Pernyataan	Koefisien Korelasi	Keterangan
Kompetensi Teknis	Z31	0,660	Valid
	Z32	0,722	Valid
	Z33	0,678	Valid
Keterlibatan pimpinan dalam tim audit	Z41	0,670	Valid
	Z42	0,600	Valid
Perencanaan	Z51	0,653	Valid
	Z52	0,624	Valid
	Z53	0,811	Valid
	Z54	0,492	Valid
	Z55	0,713	Valid
	Z56	0,371	Valid
	Z57	0,438	Valid
	Z58	0,541	Valid
	Z59	0,646	Valid
Pelaksanaan	Z61	0,501	Valid
	Z62	0,327	Valid
	Z63	0,516	Valid
	Z64	0,379	Valid
	Z65	0,451	Valid
	Z66	0,477	Valid
	Z67	0,841	Valid
	Z68	0,823	Valid
	Z69	0,831	Valid
	Z610	0,669	Valid
	Z611	0,580	Valid
Pelaporan	Z71	0,660	Valid
	Z72	0,567	Valid
	Z73	0,652	Valid
	Z74	0,618	Valid
	Z75	0,660	Valid
	Z76	0,660	Valid

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Dari tabel 4.30 terlihat bahwa dalam variabel kualitas audit tidak terdapat satupun pernyataan pada subvariabel yang mendapat koefisien korelasi kurang dari 0,3. Hal ini menunjukkan bahwa untuk variabel kualitas audit, semua item pernyataan yang penulis pergunakan dinyatakan valid.

#### 4.3.1.2 Hasil Pengujian Reliabilitas Data

Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur yang telah dirancang dalam bentuk kuesioner dapat diandalkan. Suatu alat ukur dapat diandalkan jika alat ukur tersebut digunakan berulang kali pada subyek yang memiliki karakteristik sama akan memberikan hasil yang relatif sama (tidak berbeda jauh). Untuk melihat andal tidaknya suatu alat ukur digunakan pendekatan secara statistika, yaitu melalui koefisien reliabilitas dan apabila koefisien reliabilitasnya tidak kurang dari 0,70 (Kaplan-Saccuzza; 1993) maka secara keseluruhan pernyataan tersebut dinyatakan andal (reliabel).

Pengujian reliabilitas dilakukan terhadap butir pertanyaan yang valid saja. Hasil uji reliabilitas yang dilakukan dengan menggunakan bantuan software SPSS 16 dapat dilihat dalam tabel berikut :

Tabel 4.31 Hasil Uji Reliabilitas

Nama Konstruk	Jumlah pertanyaan	Koefisien reliabilitas	Keterangan
Ukuran KAP	3	0,885	Reliabel
Penerapan SPM	42	0,975	Reliabel
Kualitas Jasa Audit	36	0,931	Reliabel

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Dari analisa menggunakan program SPSS 16 dengan metode *Cronbach Alpha*, diperoleh hasil koefisien reliabilitas dengan Alpha sebesar 0,885 untuk variabel ukuran KAP (X), 0,975 untuk variabel penerapan SPM (Y), dan 0,931 untuk variabel kualitas audit (Z). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa konsistensi data-data yang diperoleh dari hasil kuesioner untuk penelitian ini dapat diandalkan.

#### 4.3.2 Transformasi Data dan Perhitungan *Path Analysis*

Setelah data dalam penelitian ini diuji validitas dan reliabilitasnya, langkah selanjutnya adalah melakukan transformasi data untuk menaikkan skala ordinal menjadi interval. Teknik yang digunakan untuk menaikkan data tersebut adalah *Method of Successive Interval (MSI)*. Hasil menaikkan data ordinal ke interval dapat dilihat dalam lampiran C.



#### 4.4 Pengujian Hipotesis

Setelah dilakukan analisis terhadap instrumen penelitian dan analisis penskalaan, kemudian dilakukan pengujian hipotesis dari data yang diperoleh berdasarkan struktur model antara variabel dalam penelitian.

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menguji :

1. Hipotesis pertama mengenai hubungan antara ukuran KAP dengan penerapan SPM;
2. Hipotesis kedua mengenai pengaruh ukuran KAP terhadap kualitas audit;
3. Hipotesis ketiga mengenai pengaruh penerapan SPM terhadap kualitas audit;
4. Hipotesis keempat mengenai pengaruh ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan terhadap kualitas audit.

##### 4.4.1 Pengujian Hipotesis Pertama

Adapun hipotesis pertama dalam penelitian adalah sebagai berikut :

Hipotesis 1 : Terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara ukuran KAP dengan penerapan SPM.

Hipotesis pertama pada prinsipnya ingin mengetahui besarnya keeratan hubungan antara variabel X dengan variabel Y, untuk itu dipergunakan koefisien korelasi Pearson. Hasilnya dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 4.32 Hasil Analisis Koefisien Korelasi Pearson antara X dengan Y

		X	Y
X	Pearson Correlation	1	0,480**
	Sig. (2-tailed)		0,005
	N	32	32
Y	Pearson Correlation	0,480**	1
	Sig. (2-tailed)	0,005	
	N	32	32

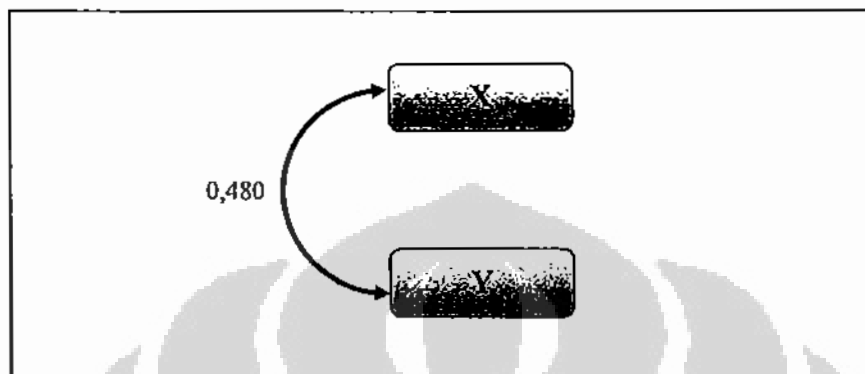
\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Nilai koefisien korelasi antara X dan Y adalah positif sebesar 0,480. Dengan kriteria penafsiran angka korelasi yang sudah dijelaskan di Bab 3 maka dapat diartikan bahwa hubungan antara X dan Y searah dan cukup kuat. Angka

signifikansi (*2-tailed*) sebesar 0,005 lebih kecil dari angka signifikansi yang penulis tetapkan yaitu 0,05 menunjukkan adanya hubungan yang signifikan antara X dan Y.

Hubungan antara X dan Y dapat dijelaskan dalam gambar berikut ini :



Gambar 4.10 Nilai koefisien korelasi dalam sub-struktur 1

Maka mengenai hubungan antara variabel ukuran KAP dengan penerapan SPM dapat dijelaskan bahwa terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara ukuran KAP dengan penerapan SPM. Ini bisa diartikan bahwa KAP menengah maupun KAP kecil sama-sama harus menerapkan SPM dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya, sehingga dapat terhindar dari kemungkinan sanksi dari IAPI sebagai organisasi profesi yang menaungi seluruh akuntan publik di Indonesia maupun dari otoritas lainnya.

Kesimpulan tersebut sejalan dengan hasil penelitian Zakaria (2001) yang menyimpulkan bahwa dari sembilan elemen SPM ternyata KAP besar memiliki enam elemen SPM dengan kriteria baik dan tiga elemen dengan kriteria cukup baik, sedangkan seluruh elemen SPM di KAP kecil dan menengah berkriteria cukup baik.

#### 4.4.2 Pengujian Hipotesis Kedua

Hipotesis kedua dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

**Hipotesis 2 :** Ukuran KAP secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Untuk mengetahui pengaruh ukuran KAP terhadap kualitas audit maka digunakan analisa regresi linear dengan program bantu SPSS 16, yang hasilnya dapat disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.33 Hasil Analisis Regresi Linear antara X dengan Z

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	78,039	10,266		7,602	0,000
	X	3,514	1,877	0,323	1,872	0,071

a. Dependent Variable: Z

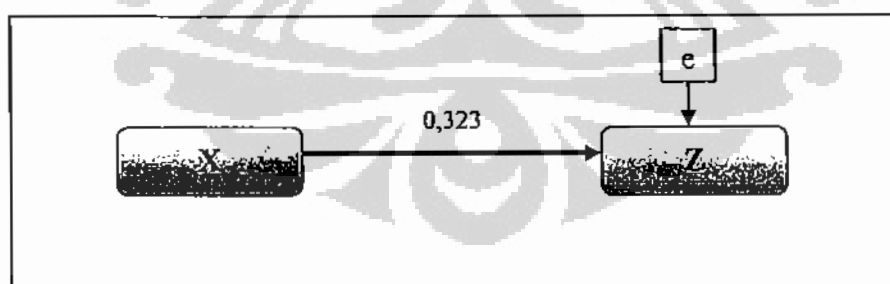
Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Tabel di atas menunjukkan bahwa koefisien dari X sebesar 3,514 artinya untuk setiap kenaikan dari variabel X (ukuran KAP) satu satuan maka variabel Z (kualitas audit) akan naik sebesar 3,514 satuan. Sedangkan nilai t dari X adalah 1,872 dan t tabel dengan signifikansi 5% dan  $df = n - k - 1 = 32 - 2 - 1 = 29$  adalah 1,699. Karena nilai t lebih besar dari t tabel maka dapat diartikan bahwa variabel X signifikan pengaruhnya terhadap Z, dengan demikian hipotesis 2 yang penulis ajukan, dapat dibuktikan dalam penelitian.

Persamaan struktural untuk model tersebut adalah :

$$Z = 78,039 + 3,514X$$

Pengaruh variabel X terhadap Z dapat dijelaskan pada gambar berikut :



Gambar 4.11 Nilai koefisien korelasi dalam sub-struktur 2

Kesimpulannya adalah bahwa variabel ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Kesimpulan ini sejalan dengan beberapa hasil penelitian oleh para peneliti sebelumnya yang menyatakan adanya hubungan yang

positif antara ukuran KAP dan kualitas audit, antara lain hasil penelitian Chuntao Li, *et al* (2007) yang membuat kesimpulan dari penelitian terhadap KAP di China bahwa KAP yang lebih besar cenderung memiliki kualitas yang lebih baik. Hasil penelitian lainnya yang sejalan dengan kesimpulan ini adalah penelitian DeAngelo (1981) yang membuat suatu teori bahwa KAP besar menghasilkan audit yang lebih baik, Krishman dan Schauer (2000) yang membuat kesimpulan bahwa semakin besar KAP maka semakin taat pula KAP tersebut terhadap ketentuan pelaporan bagi entitas non profit.

#### 4.4.3 Hasil Pengujian Hipotesis Ketiga

Hipotesis ketiga dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

**Hipotesis 3** : Penerapan SPM secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Untuk mengetahui pengaruh penerapan SPM terhadap kualitas audit maka digunakan analisa regresi linear dengan program bantu SPSS 16, yang hasilnya telah disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.34 Hasil Analisis Regresi Linear antara Y dengan Z

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	19,957	9,649		2,068	0,047
Y	0,637	0,079	0,828	8,078	0,000

a. Dependent Variable: Z

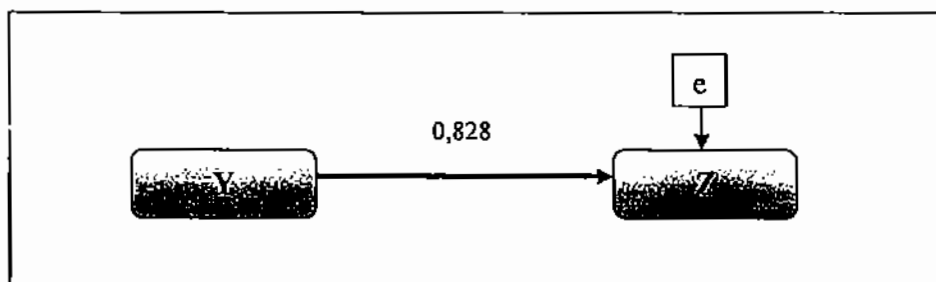
Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Tabel 4.34 menunjukkan bahwa koefisien dari Y sebesar 0,637 artinya untuk setiap kenaikan variabel Y (penerapan SPM) satu satuan maka variabel Z akan naik sebesar 0,637 satuan. Sedangkan nilai t dari Y adalah 8,078 dan t tabel dengan signifikansi 5% dan  $df = n - k - 1 = 32 - 2 - 1 = 29$  adalah 1,699. Nilai t yang lebih besar dari t tabel menunjukkan bahwa variabel Y secara statistik signifikan pengaruhnya terhadap Z, dengan demikian hipotesis 3 yang penulis ajukan, dapat dibuktikan dalam penelitian.

Persamaan struktural untuk model tersebut adalah :

$$Z = 19,957 + 0,637Y$$

Pengaruh variabel X terhadap Z dapat dijelaskan pada gambar berikut ini.



Gambar 4.12 Nilai koefisien korelasi dalam sub-struktur 3

Kesimpulannya adalah bahwa penerapan SPM berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit, yang artinya adalah semakin baik penerapan SPM KAP maka kualitas audit yang dihasilkan KAP tersebut semakin baik, karena SPM pada hakikatnya bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian perikatan profesional dengan standar audit yang berlaku.

Hasil dari pengujian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya, yaitu penelitian yang dilakukan Josephine (2004) dengan kesimpulan bahwa penerapan pengendalian mutu KAP yang ketat sangat penting untuk upaya meminimalisasi kemungkinan kerugian akibat tuntutan hukum terhadap auditor, serta penelitian Gunawan (2008) yang menyimpulkan bahwa penerapan SPM KAP berpengaruh terhadap kelangsungan bisnis KAP.

#### 4.4.4 Hasil Pengujian Hipotesis Keempat

Hipotesis keempat dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

Hipotesis 4 : Ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Untuk mengetahui pengaruh ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan terhadap kualitas audit maka digunakan tabel Anova. Hasil perhitungan yang dilakukan dengan menggunakan SPSS 16 seperti terlihat dalam tabel berikut ini.

Tabel 4.35 Hasil Analisis Varians

ANOVA <sup>b</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8679,163	2	4339,582	32,594	0,000 <sup>a</sup>
	Residual	3861,056	29	133,140		
	Total	12540,219	31			

a. Predictors: (Constant), Y, X  
b. Dependent Variable: Z

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Tabel di atas menunjukkan bahwa nilai F sama dengan 32,594 dengan nilai signifikansi (sig) 0,0000. Nilai signifikansi ini lebih kecil dari 0,05 yang menunjukkan bahwa secara keseluruhan variabel bebas yang penulis pergunakan dalam penelitian ini yaitu X dan Y berpengaruh secara nyata (signifikan) terhadap Z. Dengan demikian hipotesis 4 yang penulis ajukan dapat dibuktikan dalam penelitian ini, yaitu ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Selanjutnya akan dilihat bagaimana besarnya pengaruh variabel ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan terhadap kualitas audit, untuk itu disajikan *model summary* analisis regresi pada tabel berikut ini.

Tabel 4.36 Model Summary Analisis Regresi X dan Y terhadap Z

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics	
					R Square Change	F Change
1	0,832 <sup>a</sup>	0,692	0,671	11,53862	0,692	32,594

a. Predictors: (Constant), Y, X  
b. Dependent variable : Z

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Untuk melihat seberapa jauh kemampuan model tersebut dalam menjelaskan variasi dari Kualitas Audit, maka dilihat koefisien determinasi. Hasil output SPSS 16 yang ditunjukkan pada Tabel 4.36 menunjukkan bahwa koefisien determinasi sama dengan 0,692 artinya variabel bebas yang penulis gunakan dalam penelitian ini yaitu ukuran KAP dan penerapan SPM KAP memberi kontribusi sebesar 69,2% dalam menjelaskan variasi kualitas audit, sedangkan

sisanya sebesar 30,8% dipengaruhi oleh variabel bebas lain yang tidak dimasukkan ke dalam model.

Tabel 4.37 Hasil Analisis Regresi Linear antara X, Y dengan Z

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	21,093	9,802		2,152	0,040
	X	1,041	1,276	0,096	2,816	0,042
	Y	0,673	0,090	0,874	7,439	0,000

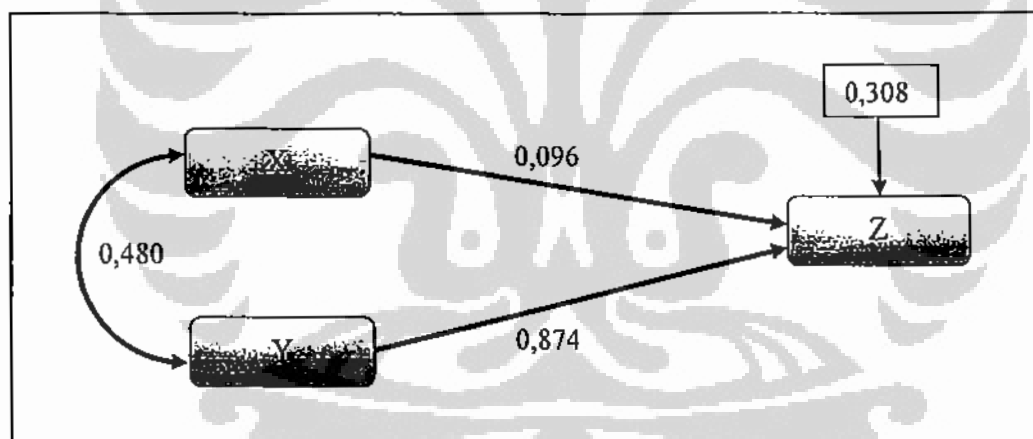
a. Dependent Variable: Z

Sumber : Data diolah dari hasil penelitian.

Persamaan struktural untuk model tersebut adalah :

$$Z = 21,093 + 1,041X + 0,673Y$$

Hasil pengujian analisis jalur untuk hipotesis 4 ini dapat dijelaskan dalam gambar berikut ini.



Gambar 4.13 Pengujian analisis jalur

Hasil pengujian terhadap hipotesis 4 ini melengkapi hasil penelitian Zakaria (2001) yang mengungkapkan bahwa KAP besar memiliki lebih banyak elemen SPM yang berkriteria baik dibandingkan dengan KAP kecil dan menengah. Selain itu, hasil pengujian terhadap hipotesis 4 ini sejalan dengan hasil penelitian Chuntao Li, *et al* (2007) yang membuat kesimpulan dari penelitian terhadap KAP di China bahwa KAP yang lebih besar cenderung memiliki kualitas yang lebih baik.

## **BAB 5**

### **KESIMPULAN DAN SARAN**

Dari penelitian tentang Pengaruh Ukuran KAP dan Penerapan SPM terhadap Kualitas Audit yang dilakukan dengan cara survei pada KAP menengah dan kecil di Jakarta, diperoleh kesimpulan seperti dijelaskan berikut ini.

#### **5.1 Kesimpulan**

1. Ukuran KAP dan penerapan SPM memiliki hubungan yang positif dan signifikan.

Artinya KAP menengah maupun KAP kecil sama-sama harus menerapkan SPM dengan baik, dimana unsur-unsur pengendalian mutu yang saling berhubungan satu sama lain merupakan koridor bagi KAP dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya. Sistem pengendalian mutu harus komprehensif dan harus dirancang selaras dengan struktur organisasi, kebijakan dan sifat praktek KAP.

Dengan penerapan SPM yang baik maka akan menghindarkan KAP dari kemungkinan litigasi karena berbagai tantangan dan risiko akibat tanggung jawab hukum auditor, sehingga dapat meminimalisasi kemungkinan kerugian akibat tuntutan hukum terhadap auditor.

2. Ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Kesimpulan ini memiliki makna bahwa semakin besar ukuran KAP maka kualitas audit yang dihasilkan KAP tersebut juga semakin baik. Kemungkinan yang bisa menjelaskan hal ini antara lain dengan semakin besarnya ukuran KAP maka semakin meningkat pula kemampuan KAP untuk memiliki sumber daya yang lebih besar untuk melakukan pekerjaan profesionalnya dengan lebih baik dan menghasilkan kualitas audit yang lebih baik.

Mengingat bahwa pengklasifikasian KAP dalam penelitian ini adalah berdasarkan jumlah rekan/partner, jumlah staf dan jumlah klien per tahun, maka ketiga unsur tersebut memberikan kontribusi yang penting terhadap kualitas audit yang dihasilkan KAP.



3. Penerapan SPM berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Kesimpulan ini maknanya adalah bahwa semakin baik penerapan SPM KAP maka kualitas audit yang dihasilkan KAP tersebut semakin baik, karena SPM pada hakikatnya bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian perikatan profesional dengan standar audit yang berlaku.

Dengan demikian dapat pula dikatakan bahwa ketaatan terhadap standar audit yang berlaku, sebagai hasil dari penerapan SPM, dapat meningkatkan kualitas audit dari KAP tersebut.

4. Ukuran KAP dan penerapan SPM secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Kesimpulan ini maknanya adalah bahwa semakin besar ukuran KAP yang dibarengi dengan semakin baiknya penerapan SPM oleh KAP tersebut akan menghasilkan kualitas audit yang semakin baik.

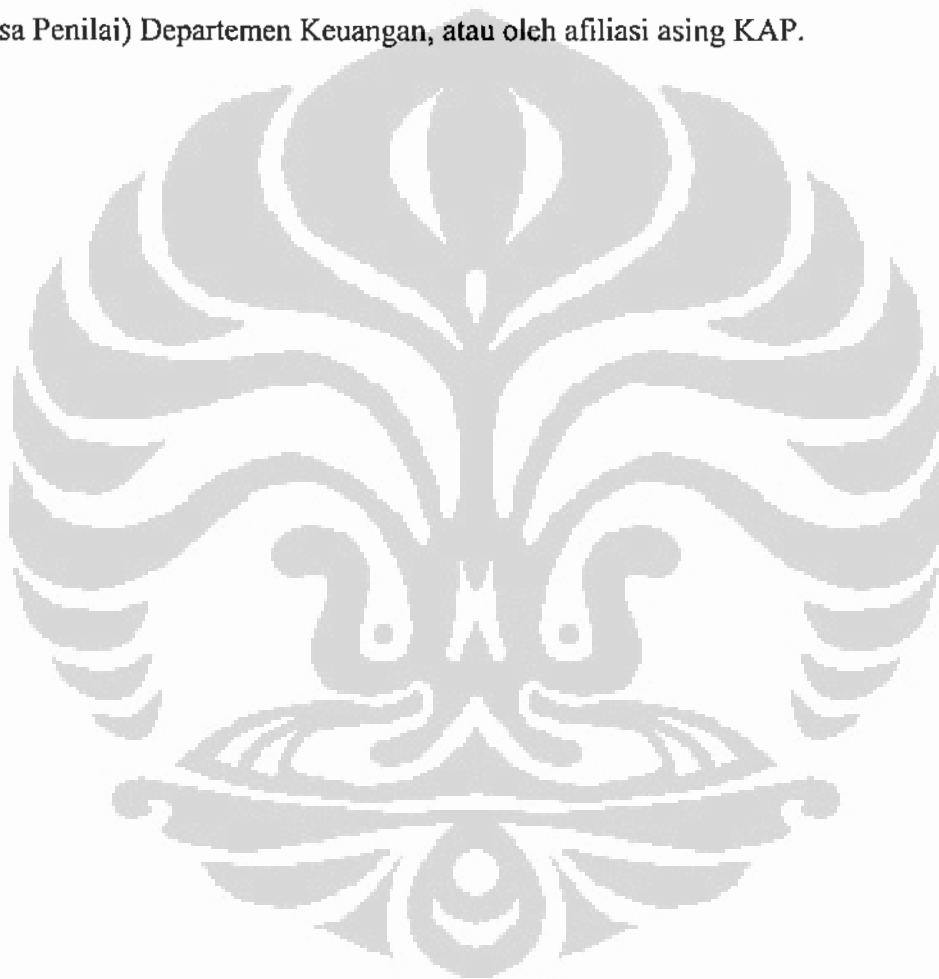
## 5.2 Saran

Mengacu pada kesimpulan hasil penelitian, untuk lebih meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan oleh KAP di Indonesia, maka ada beberapa saran yang dapat diberikan yaitu :

1. Mengingat hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, maka para AP perlu mempertimbangkan peningkatan atas ukuran KAP mereka, misalnya dengan penambahan partner di KAP, peningkatan jumlah staf profesional yang kompeten, dan lain-lain. Walaupun dalam pasal 16 Peraturan Menteri Keuangan nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik badan usaha KAP dapat berbentuk perseorangan atau persekutuan, berdasarkan penelitian ini sangat disarankan agar KAP tidak berbentuk perseorangan agar kualitas audit KAP tersebut dapat menjadi lebih baik. KAP yang berbentuk persekutuan memungkinkan adanya aktivitas untuk meningkatkan kualitas audit, seperti review penugasan antar partner, kemungkinan yang semakin besar untuk spesialisasi atas industri khusus, dan lain-lain.

2. KAP harus memiliki dan menerapkan SPM yang semua elemennya sudah disesuaikan dengan struktur organisasi, kebijakan dan sifat praktik KAP untuk dapat meningkatkan kualitas audit mereka, karena terbukti bahwa penerapan SPM KAP berhubungan secara positif terhadap kualitas audit.
3. KAP harus meningkatkan kualitas audit sebagai berikut :
  - lebih responsif terhadap kebutuhan klien dengan cara komunikasi efektif dengan klien sebelum, selama maupun setelah audit maupun komunikasi dengan calon klien sebelum menerima perikatan untuk mengetahui kesesuaian antara kebutuhan mereka dengan kompetensi KAP;
  - meningkatkan komitmen terhadap kualitas dengan cara mengadakan fungsi *quality assurance/quality control*, mempertimbangkan besaran *fee* audit yang memadai agar dapat menghindarkan KAP dari keterbatasan dalam melaksanakan pekerjaan audit, melakukan review antar partner dalam hal KAP memiliki lebih dari satu partner/rekan;
  - meningkatkan kompetensi teknis dengan memahami PSAK dan SPAP secara komprehensif dan terus dimutakhirkan;
  - pimpinan KAP harus secara aktif terlibat dalam tim audit untuk menjaga kualitas audit sekaligus supervisi bagi para staf profesionalnya;
  - melakukan perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan audit secara memadai yang dapat menghindarkan KAP dari risiko-risiko yang timbul dari hasil pekerjaan auditnya.
4. Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) sebagai organisasi profesi yang menjadi wadah bagi Akuntan Publik di Indonesia perlu meningkatkan intensitas pelaksanaan review mutu serta efektivitasnya, sebagai salah satu cara untuk mendorong peningkatan penerapan SPM oleh KAP-KAP di Indonesia. Dalam pelaksanaan review mutu tersebut tidak menutup kemungkinan IAPI bekerja sama dengan instansi lain yang berwenang, misalnya Departemen Keuangan, BapepamLK, BI, sesuai dengan kapasitasnya masing-masing.

5. Mengingat hasil penelitian terhadap sampel menunjukkan adanya variabel lain (*ceteris paribus*) yang mempengaruhi variabel endogen yang substansial di luar variabel eksogen, diharapkan dilakukan penelitian lain selanjutnya untuk mempelajari dan mengidentifikasi variabel lain tersebut, yang diduga antara lain adalah : umur AP, pengalaman berpraktek sebagai AP, penerapan kode etik profesi akuntan publik, latar belakang pimpinan rekan dan rekan KAP, keanggotaan pimpinan atau rekan KAP di Bapepam dan BI, hasil review mutu yang dilakukan IAPI, PPAJP (Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai) Departemen Keuangan, atau oleh afiliasi asing KAP.



## DAFTAR PUSTAKA

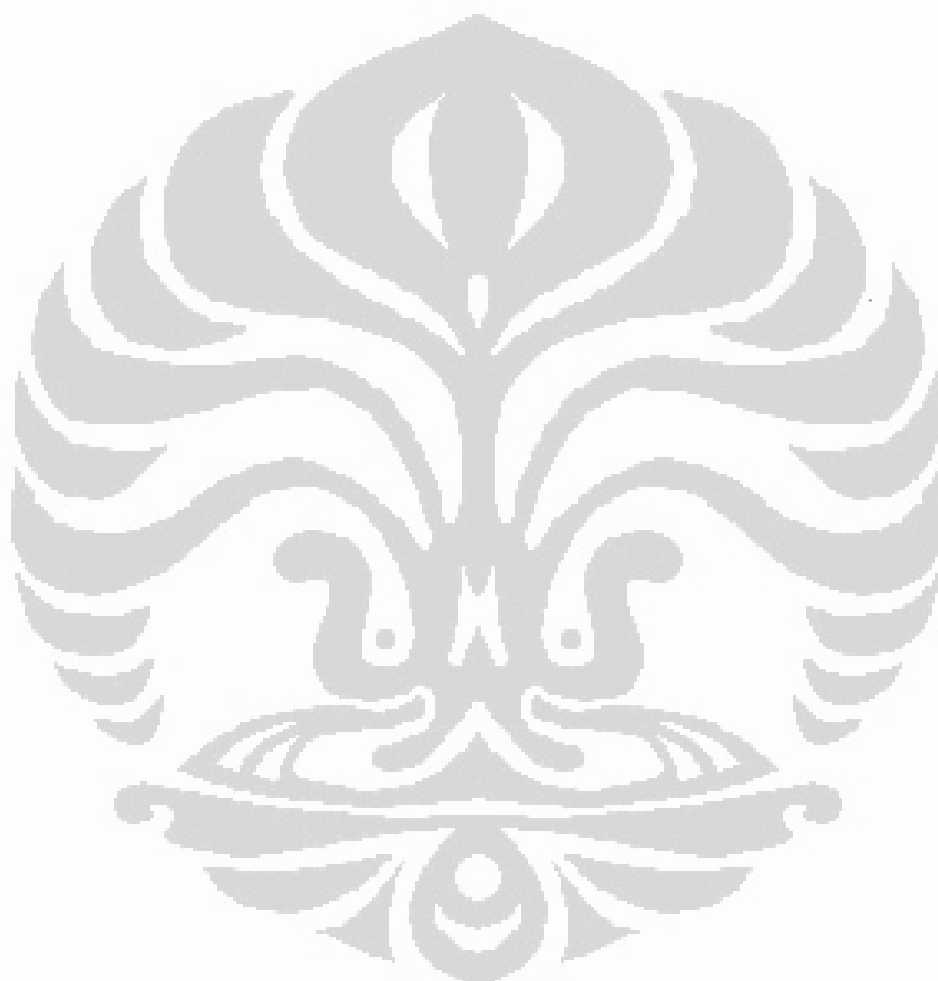
- Agoes, Sukrisno (2003). *Pengaruh Penerapan Standar Auditing, Penerapan Standar Pengendalian Mutu dan Kualitas Jasa Audit terhadap tingkat Kepercayaan Pengguna Laporan Akuntan Publik*. Ringkasan Disertasi, Universitas Padjajaran Bandung.
- Alim, Nizarul M., Trisni Hapsari, Liliek Purwati (2007). "Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi". *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makasar.
- Arens, Alvin A. Randal J.Elder, Mark S.Beasley (2008). *Auditing and Assurance Services and ACL Software*. 12<sup>th</sup> Edition. New Jersey: Prentice Hall.
- Beatty, Randolph P. (1989). "Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offerings". *The Accounting Review*, October: 693-709.
- Behn, Bruce K., Joseph V.Carcello, Dana R. Hermanson dan Roger H. Hermanson (1997). "The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms." *Accounting Horizons*, Vol.11 No.1, March: 7-24.
- Boynton, William C. & Alter G. Kell (2005). *Modern Auditing* (6th ed). New York: John Wiley & Sons.
- Carcello, Joseph V., Roger H. Hermanson, Neal T. McGrath (1992). "Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users." *Auditing*, Spring.
- Christiawan, Yulius Jogi (2005). "Aktivitas Pengendalian Mutu Jasa Audit Laporan Keuangan Historis (Studi Kasus pada Beberapa Kantor Akuntan Publik di Surabaya)." *Jurnal Akuntansi & Keuangan* Vol.7, No.1, Mei: 61-88.
- Chuntao Li, Frank M.Song, Sonia M.L.Wong (2007). *Audit Firm Size and Perception of Audit Quality : Evidences from a Competitive Audit Market in China*. Hong Kong : the University of Hongkong.
- \_\_\_\_\_ (2008). "A Continuous Relation between Audit Firm Size and Audit Opinions: Evidence from China". *International Journal of Auditing*, 12:111-127.

- Committee on Basic Auditing Concepts (1973). *A Statement of Basic Auditing Concepts*, in Larry F. Konrath (2002), *Auditing – A Risk Analysis Approach*. Ohio: South-Western.
- Copeland, Jim (2003). "Post-Enron Challenges for the Auditing Profession". *Vital Speeches of the Day*, Apr, 69:360-364.
- Coram, Paul, Juliana Ng, David Woodliff (2003). "A Survey on Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors". *Australian Accounting Review*, Mar, 13:38-44.
- Davidson, Ronald A., Dean Neu (1993). "A Note on the Association between Audit Firm Size and Quality Audit". *Contemporary Accounting Research*, Spring, 9:479-489.
- DeAngelo, LE (1981). "Auditor Size and Auditor Quality". *Journal of Accounting and Economics*, Dec, Vol.3, No.3:183-199.
- Deis, Donald R. Jr, Gary A. Giroux (1992). "Determinants of Audit Quality in the Public Sector". *The Accounting Review*, Jul, 67:462-479.
- Elitzur Ramy and Haim Failk (1996). "Planned Audit Quality". *Journal of Accounting and Public Policy*, 15:247-269.
- Flaming, Linda (2002). *Do Non Audit Services Affect Investor Judgment – Evidence Using Auditor Fee Proxies Disclosure*. University of Oklahoma.
- Ghozali, Imam (2001). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam (2008). *Konsep dan Aplikasi dengan Program Amos 16.0*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gunawan, Rifki (2008). *Analisis Persepsi Akuntan publik atas Pengaruh Pelaksanaan Review Mutu IAPI dan Penerapan SPM KAP terhadap Kelangsungan Bisnis KAP di Indonesia*. Tesis Magister Akuntansi di Universitas Indonesia.
- Hair, F. Joseph, Rolp E. Anderson., Ronald L. Tatham and William C. Blac (2006). *Multivariate Data Analysis*. 9<sup>th</sup> Edition. New York: Prentice Hall International. Inc.
- Hartono (2009). *SPSS 16.0, Analisis Data Statistika dan Penelitian*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.

- Hay, David and David Davis (2002). "The Voluntary Choice of An Audit of Any Level of Quality". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.23 No.2.
- Hermanson, Dana R., Richard W. Houston (2008). "Quality Control Defects Revealed in Smaller Firms' PCAOB Inspection Reports". *The CPA Journal*, Dec, 78:36-39
- \_\_\_\_\_ (2009). "Evidence from the PCAOB's Second Inspections of Small Firms". *The CPA Journal*, Feb, 79:58-60
- Indriantoro, Nur dan Supomo (1999). *Metode Penelitian Bisnis : Untuk Akuntansi dan Manajemen*. Jakarta: BPFE.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (2001). *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- \_\_\_\_\_ (2009). *Directory Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik 2009*. Jakarta: IAPI.
- International Federation of Accountants (2008). *International Standard on Quality Control*. New York: IFAC.
- Jong-Hag Choi, et al (2007). *Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing*. Hong Kong: The Hong Kong Polytechnic University.
- Josephine, Fransisca (2004). *Analisis Persepsi Akuntan Publik Indonesia terhadap Tanggung Jawab Hukum Auditor serta Penerapan Manajemen Risiko KAP (Kajian Perbedaan Pengelolaan Risiko antara KAP Besar, Menengah dan Kecil)*. Tesis Magister Akuntansi di Universitas Indonesia.
- Kusnendi (2008). *Model-model Persamaan Struktural Saru dan Multigroup sampel dengan Lisrel*. Bandung: Penerbit Alfabeta.
- Levin, Richard L., David S. Rubin (1998). *Statistics for Management*. 7<sup>th</sup> Edition. New Jersey : Prentice-Hall International, Inc.
- Love, Vincent J., Celia Lawson (2009). "Auditing in Turbulent Economic Times". *The CPA Journal*, May, 79:30-34.
- Lowensohn, Johnson and Elder (2005). *Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in The Local Government Audit Market*.
- Mock, T.J., and M.Samet (1982). *A Multi Attribute Model for Audit Evaluation*. University of Kansas Audit Symposium.

- Oliverio, Marry Ellen (2007). "Promoting Audit Quality : U.K. Financial Reporting Council Discussion Paper". *The CPA Journal*, Feb, 77:12-13.
- Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tanggal 5 Februari 2008 tentang Jasa Akuntan Publik.
- Porter, Brenda., Jon Simon, and David Hatherly (2003). *Principles of External Auditing*. England: John Wiley & Sons.
- Radebaugh, Lee H., Sidney J. Gray, Ervin L. Black (2006). *International Accounting and Multinational Enterprises*. 6<sup>th</sup> Edition. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Samelson, Donald, Suzanne Lowensohn, Laurence E. Johnson (2006). "The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction on Local Government". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Summer, 18:139-166.
- Sarwono, Jonathan (2007). *Analisis Jalur untuk Riset Bisnis dengan SPSS*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Schroeder, M.S., I.Solomon, D.W.Vickrey (1986). "Audit Quality: The Perceptions of Audit Committee, Chairpersons and Audit Partners". *Auditing: A Journal Practice and Theory*, Spring:86-94.
- Sekaran, Uma (2003). *Research Method for Business : A Skill Building Approach*. 4<sup>th</sup> Edition. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Shannon, Donal S. (1989). *Behavioral Patterns of Auditor*, in Gary Siegel and Helena Ranauskas Marconi, *Behavioral Accounting*. Ohio: South-Western Publishing Co.
- Simon, Daniel T. (1997). "Additional Evidence on the Large Audit-Firm Fee Premium as an Indication of Auditor Quality". *Journal of Applied Business Research*, Fall, 13:21-29.
- Sutton, Steve G., James C.Lampe (1991). "A Framework for Evaluating Process Quality for Engagement". *Accounting and Business Research*, Vol.21 No.83.
- Tyranski, Glenn W (2008) "Concentration and Competition in the Auditing Profession". *The CPA Journal*, Oct, 78: 10-11.

- Wooten, Thomas C. (2003). "Research About Audit Quality". *The CPA Journal*, Jan, 73:48-50.
- Zakaria, Adam (2001). *Penerapan Sistem Pengendalian Mutu di Kantor Akuntan Publik, Sebuah Perbandingan antara KAP Kecil, Menengah dan Besar di Jakarta*. Tesis Magister Akuntansi di Universitas Indonesia.
- "Uniting the Global Profession" (2009). *Journal of Accountancy*, Feb, 207:40-43.





## Lampiran A Kuesioner Penelitian

Kepada Yth.

Partner / Rekan

Kantor Akuntan Publik

Di Jakarta

Dengan hormat,

Sebelumnya kami ucapkan terima kasih atas kesediaan Bapak/Ibu untuk menjadi responden dalam penelitian kami yang bertujuan untuk mengetahui Pengaruh Ukuran KAP dan Penerapan Sistem Pengendalian Mutu terhadap Kualitas Audit. Hasil penelitian ini akan digunakan untuk kepentingan penyusunan tesis kami pada Magister Akuntansi Universitas Indonesia.

Kami sangat memahami kesibukan yang dihadapi Bapak/Ibu saat ini, namun kami sangat berterima kasih atas partisipasi Bapak/Ibu menjawab kuesioner ini karena sangat berharga bagi keberhasilan penelitian ini. Untuk mengisi kuesioner ini, anda cukup memberi tanda silang pada pilihan-pilihan jawaban yang tersedia. Seluruh data yang diperoleh hanya kami gunakan untuk tujuan penelitian ini dan tidak dimaksudkan untuk tujuan lain, dan kami akan merahasiakan identitas Bapak/Ibu sebagai responden.

Kami menyampaikan terima kasih dan penghargaan yang sebesar-besarnya kepada Bapak/Ibu yang telah berkenan meluangkan waktu untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner ini di antara kesibukan Bapak/Ibu sekalian. Harapan kami, jawaban kuesioner ini dapat Bapak/Ibu sampaikan secepatnya kepada kami dan semoga penelitian ini dapat bermanfaat bagi perkembangan praktek KAP di masa mendatang.

Penulis

Ardihandiyani

## KUESIONER

## A. IDENTITAS RESPONDEN

*Petunjuk pengisian: Berilah tanda silang (X) pada jawaban yang anda pilih.*

1. Jenis kelamin :  
 Pria                       Wanita
2. Pengalaman sebagai auditor :  
 < 5 tahun       5-10 tahun       >10 tahun
3. Pernah bergabung di KAP lain :  
 Ya                       Tidak
4. Pendidikan:  
 S1                       S2                       Lain-lain
5. Secara rutin mengikuti kegiatan yang dapat meningkatkan profesionalisme :  
 Ya                       Tidak
6. Kegiatan yang diikuti dalam bentuk :  
 Seminar               Pelatihan/kursus       Lain-lain
7. Kegiatan yang diikuti dalam setahun rata-rata :  
 < 5 kali               5-10 kali               >10 kali
8. Kegiatan tersebut diadakan oleh :  
 KAP sendiri       KAP lain       IAPI / IAI       Lembaga pemerintah/swasta
9. Biaya untuk mengikuti kegiatan tersebut :  
 Pribadi               KAP tempat bekerja       Lain-lain
10. Melalui kegiatan tersebut, pemahaman bidang audit :  
 Meningkatkan       Tidak berubah       Tidak ada hubungannya
11. Berapa lama KAP Anda memiliki izin praktek?  
 < 5 tahun               5-10 tahun       >10 tahun
12. KAP Anda memiliki kerja sama (afiliasi) dengan KAP asing :  
 Ya                       Tidak

## B. UKURAN KAP

*Petunjuk pengisian: Berilah tanda silang (X) pada jawaban yang anda pilih.*

1. Jumlah rekan/partner di KAP Anda (termasuk Anda) :  
 1-2 orang       3-5 orang       6-10 orang       >10 orang
2. Jumlah personil auditor di KAP Anda :  
 <20 orang       20-50 orang       50-100 orang       >100 orang
3. Jumlah rata-rata klien audit per tahun :  
 <50 klien       50-100 klien       100-200 klien       >200 klien

### C. PENERAPAN SISTEM PENGENDALIAN MUTU

Untuk mengisi kuesioner berikut ini, anda cukup memberi tanda silang pada pilihan-pilihan jawaban yang tersedia, sebagai berikut :

- STS = Sangat Tidak Setuju  
 TS = Tidak Setuju  
 N = Netral  
 S = Setuju  
 SS = Sangat Setuju

No.	Pertanyaan					
<b>INDEPENDENSI</b>						
1.	SPM KAP tempat anda saat ini bekerja memuat kebijakan dan prosedur mengenai Independensi.	STS	TS	N	S	SS
2.	Ada komunikasi/sosialisasi kepada para staf profesional mengenai ketentuan Independensi.	STS	TS	N	S	SS
3.	Ada pelatihan, maupun supervisi dan review atas perikatan, untuk memantau kepatuhan staf profesional terhadap ketentuan independensi.	STS	TS	N	S	SS
4.	Setiap staf profesional menandatangani pernyataan independensi secara periodik.	STS	TS	N	S	SS
5.	Ada review secara periodik terhadap piutang KAP atas nama klien untuk memastikan bahwa tidak ada jumlah yang belum dilunasi yang dapat mengurangi independensi KAP.	STS	TS	N	S	SS
<b>PENUGASAN PERSONEL</b>						
1.	SPM KAP tempat anda saat ini bekerja memuat kebijakan dan prosedur mengenai Penugasan Personel.	STS	TS	N	S	SS
2.	Perencanaan kebutuhan personel KAP (yang akan ditugaskan melakukan perikatan) dibuat secara rutin.	STS	TS	N	S	SS
3.	Anggaran jumlah waktu pelaksanaan (time budget) perikatan untuk penentuan kebutuhan personel dan penjadwalan pekerjaan lapangan dibuat lebih awal.	STS	TS	N	S	SS
4.	Personel yang ditugaskan untuk melaksanakan perikatan disesuaikan dengan karakteristik bisnis klien, berdasarkan kualifikasi dan pengalaman masing-masing personel.	STS	TS	N	S	SS
5.	Auditor memperoleh kesempatan untuk pelatihan selama perikatan (on-the-job-training).	STS	TS	N	S	SS
<b>KONSULTASI</b>						
1.	SPM KAP tempat anda saat ini bekerja memuat kebijakan dan prosedur mengenai Konsultasi.	STS	TS	N	S	SS
2.	Partner mendorong para staf profesionalnya untuk berkonsultasi dengan jenjang yang lebih tinggi di dalam KAP maupun langsung dengan partner.	STS	TS	N	S	SS
3.	KAP menyediakan perpustakaan, referensi atau buku-buku yang memadai dan relevan dengan audit dan akuntansi, termasuk yang berhubungan dengan industri atau bidang khusus.	STS	TS	N	S	SS

4.	KAP perlu memiliki bentuk fungsi riset untuk membantu personel dalam pekerjaan profesionalnya.	STS	TS	N	S	SS
5.	Jika terdapat perbedaan pendapat dalam suatu pelaksanaan perikatan mengenai akuntansi, maka perbedaan tersebut didokumentasikan dalam kertas kerja.	STS	TS	N	S	SS
<b>SUPERVISI</b>						
1.	SPM KAP tempat anda saat ini bekerja memuat kebijakan dan prosedur mengenai Supervisi.	STS	TS	N	S	SS
2.	Supervisi sudah dilakukan sejak tahap perencanaan audit.	STS	TS	N	S	SS
3.	Staf audit mendapat supervisi maupun konsultasi dari atasannya di lapangan bila mendapat masalah.	STS	TS	N	S	SS
<b>PEMEKERJAAN (HIRING)</b>						
1.	SPM KAP tempat anda saat ini bekerja memuat kebijakan dan prosedur mengenai Pemekerjaan.	STS	TS	N	S	SS
2.	Dalam proses rekrutmen auditor, untuk mengetahui kompetensi dan integritasnya dilakukan tes mengenai audit, akuntansi, perpajakan, serta wawancara dan referensi.	STS	TS	N	S	SS
3.	Bagi auditor baru dilakukan program orientasi mengenai KAP dan profesi akuntan publik, agar proses audit dapat lebih efisien dan efektif.	STS	TS	N	S	SS
4.	Terhadap auditor baru pada posisi yang lebih tinggi, misalnya supervisor, tetap dilakukan program orientasi untuk menyesuaikan dengan kebijakan dan strategi KAP dalam menjalankan audit.	STS	TS	N	S	SS
5.	KAP lebih selektif dalam menentukan syarat dan standar rekrutmen pegawai dan staf profesionalnya.	STS	TS	N	S	SS
<b>PENGEMBANGAN PROFESIONAL</b>						
1.	SPM KAP tempat anda saat ini bekerja memuat kebijakan dan prosedur mengenai Pengembangan Profesional.	STS	TS	N	S	SS
2.	Diadakan program pelatihan intern secara rutin bagi auditor mengenai perkembangan di bidang audit, akuntansi, dan bidang lain yang relevan, untuk meningkatkan profesionalisme mereka.	STS	TS	N	S	SS
3.	KAP menyediakan literatur profesional mengenai standar profesional yang terkini, seperti standar yang dikeluarkan Dewan Standar Akuntansi Keuangan IAI, Dewan Standar IAPI, maupun literatur teknis mengenai industri khusus.	STS	TS	N	S	SS
4.	KAP menyediakan pelatihan selama pelaksanaan tugas (on-the-job-training).	STS	TS	N	S	SS
5.	KAP melakukan evaluasi atas kemampuan auditor setelah mengikuti program pendidikan profesional atau pelatihan untuk mengetahui efektivitasnya.	STS	TS	N	S	SS
<b>PROMOSI (ADVANCEMENT)</b>						
1.	SPM KAP tempat anda saat ini bekerja memuat kebijakan dan prosedur mengenai Promosi.	STS	TS	N	S	SS

2.	Dilakukan evaluasi atas kinerja dan kemampuan staf profesional secara periodik dalam mempertimbangkan promosi bagi mereka.	STS	TS	N	S	SS
3.	KAP memiliki lembar isian untuk mengevaluasi kinerja personil.	STS	TS	N	S	SS
4.	Secara periodik, dilakukan komunikasi dengan personil mengenai hasil evaluasi, kemajuan dan peluang karir mereka dalam KAP.	STS	TS	N	S	SS
5.	Dilakukan review secara periodik terhadap sistem evaluasi dan penyuluhan personil.	STS	TS	N	S	SS
<b>PENERIMAAN DAN KEBERLANJUTAN KLIEN</b>						
1.	SPM KAP tempat anda saat ini bekerja memuat kebijakan dan prosedur mengenai Penerimaan dan Keberlanjutan Klien.	STS	TS	N	S	SS
2.	Sebelum menerima klien baru, dilakukan komunikasi dengan auditor pendahulu jika tahun sebelumnya sudah diaudit.	STS	TS	N	S	SS
3.	Sebelum menerima klien baru, dilakukan review terhadap informasi keuangan calon klien.	STS	TS	N	S	SS
4.	Dilakukan evaluasi atas klien lama, untuk menentukan apakah hubungan dengannya dalam hal penugasan audit atau jasa profesionalnya perlu dilanjutkan atau tidak.	STS	TS	N	S	SS
<b>INSPEKSI</b>						
1.	SPM KAP tempat anda saat ini bekerja memuat kebijakan dan prosedur mengenai Inspeksi.	STS	TS	N	S	SS
2.	Inspeksi terhadap prosedur pengendalian mutu dilakukan setiap tahun oleh partner untuk memastikan efektivitas dan kepatuhannya.	STS	TS	N	S	SS
3.	KAP menetapkan kualifikasi staf pelaksana inspeksi dan metode pemilihannya.	STS	TS	N	S	SS
4.	Dilakukan pembahasan temuan inspeksi dengan personil manajemen yang bersangkutan.	STS	TS	N	S	SS
5.	Temuan dan rekomendasi inspeksi, bersama dengan tindakan perbaikan yang diambil atau direncanakan, dilaporkan kepada manajemen KAP.	STS	TS	N	S	SS

## D. KUALITAS AUDIT

No.	Pertanyaan					
<b>RESPON ATAS KEBUTUHAN KLIEN</b>						
1	KAP hanya menerima klien yang kebutuhannya sesuai dengan kompetensi atau kemampuan KAP.	STS	TS	N	S	SS
2	Auditor melakukan komunikasi dengan klien sebelum, selama dan setelah audit, untuk mewujudkan audit yang efektif dan efisien.	STS	TS	N	S	SS
<b>KOMITMEN TERHADAP KUALITAS</b>						
1	Ada fungsi quality assurance atau quality control dalam KAP untuk mereview pekerjaan audit sebelum penerbitan laporan auditor.	STS	TS	N	S	SS
2	KAP dapat melaksanakan pekerjaan auditnya secara memadai, karena tidak ada batasan yang disebabkan fee audit yang tidak mencukupi.	STS	TS	N	S	SS
3	Jumlah partner lebih dari seorang dapat menjaga kualitas jasa audit yang diberikan dengan adanya review antar partner.	STS	TS	N	S	SS
<b>KOMPETENSI TEKNIS</b>						
1	Auditor sudah memiliki pemahaman yang komprehensif atas SPAP dan PSAK.	STS	TS	N	S	SS
2	Sebelum menerima penugasan dari klien, auditor melakukan evaluasi atas calon klien, termasuk mempertimbangkan risiko perikatan maupun kompetensi KAP untuk melaksanakan perikatan.	STS	TS	N	S	SS
3	Pembentukan tim audit sudah mempertimbangkan kompetensi auditor yang ditugaskan (skill, pengetahuan dan pengalaman dalam bisnis klien).	STS	TS	N	S	SS
<b>KETERLIBATAN PIMPINAN DALAM TIM AUDIT</b>						
1	Supervisi atas pelaksanaan oleh partner atau manajer sudah didokumentasikan dalam kertas kerja telah direview.	STS	TS	N	S	SS
2	Pihak eksekutif (partner/manajer) KAP selalu aktif terlibat dalam setiap penugasan tim audit.	STS	TS	N	S	SS
<b>PERENCANAAN</b>						
1	Setiap perikatan audit sudah dibuatkan perencanaan (anggaran) waktu secara rinci sesuai tahapan pekerjaan audit, sehingga setiap anggota tim mengetahui tugas mereka masing-masing dan waktu penyelesaian setiap tugas.	STS	TS	N	S	SS
2	Auditor mempertimbangkan masalah yang material yang mungkin memerlukan penggunaan pekerjaan spesialis, konsultan dan tenaga ahli lainnya untuk mendapatkan	STS	TS	N	S	SS

	bukti audit yang kompeten.					
3	Sebelum memulai audit, auditor sudah memiliki pemahaman yang memadai mengenai bisnis dan industri klien.	STS	TS	N	S	SS
4	Auditor tidak perlu memiliki pemahaman yang memadai mengenai pengendalian internal klien.	STS	TS	N	S	SS
5	Auditor telah memiliki pemahaman yang memadai mengenai kebijakan dan proses akuntansi, serta metode pengolahan informasi akuntansi.	STS	TS	N	S	SS
6	Di tahap perencanaan belum perlu dilakukan analisa awal atas laporan keuangan.	STS	TS	N	S	SS
7	Sudah ditentukan tingkat materialitas yang digunakan dalam audit dengan dasar yang jelas.	STS	TS	N	S	SS
8	Program audit sudah dibuat secara terperinci dan disesuaikan dengan jenis industri dan kondisi klien.	STS	TS	N	S	SS
9	Perencanaan audit telah dikomunikasikan kepada seluruh tim audit.	STS	TS	N	S	SS
<b>PELAKSANAAN AUDIT</b>						
1	Auditor sudah melakukan prosedur analitik sebagai pengujian substantif.	STS	TS	N	S	SS
2	Pengujian sustantif telah mencakup bukti yang kompeten dan cukup.	STS	TS	N	S	SS
3	Auditor tidak perlu mengevaluasi jumlah seluruh perbedaan atau selisih yang <u>tidak dikoreksi</u> .	STS	TS	N	S	SS
4	Sudah dilakukan prosedur konfirmasi untuk memperoleh bukti audit yang lebih andal atas akun-akun yang relevan.	STS	TS	N	S	SS
5	Auditor tidak melakukan evaluasi kepantasan atas estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen.	STS	TS	N	S	SS
6	Auditor tidak mengevaluasi ada tidaknya kesangsiian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu yang pantas.	STS	TS	N	S	SS
7	Hasil pemeriksaan sudah disimpulkan dan didokumentasikan di kertas kerja.	STS	TS	N	S	SS
8	Auditor sudah melakukan prosedur analitik dalam review yang menyeluruh.	STS	TS	N	S	SS
9	Auditor sudah melakukan prosedur pemeriksaan atas kejadian penting setelah tanggal neraca.	STS	TS	N	S	SS
10	Auditor sudah memperoleh surat representasi dari manajemen.	STS	TS	N	S	SS
11	Pendokumentasian kertas kerja sudah dibuat terpisah antara current file dengan permanent file.	STS	TS	N	S	SS

PELAPORAN						
1	Judul laporan : Laporan Auditor Independen.	STS	TS	N	S	SS
2	Menyebutkan laporan keuangan auditan dalam paragraf pengantar.	STS	TS	N	S	SS
3	Menggambarkan sifat audit dalam paragraf lingkup audit.	STS	TS	N	S	SS
4	Menyatakan pendapat auditor dalam paragraf pendapat.	STS	TS	N	S	SS
5	Memuat tanda tangan dan nama rekan (partner).	STS	TS	N	S	SS
6	Memuat nomor izin akuntan publik.	STS	TS	N	S	SS

TERIMA KASIH





**Lampiran B**  
**Pengujian Validitas dan Reliabilitas Instrumen Kuesioner beserta Statistik Deskriptif**

VALIDITAS X

**Descriptive Statistics**

	Mean	Std. Deviation	N
X1	1.5312	.50701	32
X2	1.5938	.49899	32
X3	1.4688	.50701	32
X	4.5938	1.36451	32

**Correlations**

		X1	X2	X3	X
X1	Pearson Correlation	1	.753**	.631**	.882**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	32	32	32	32
X2	Pearson Correlation	.753**	1	.777**	.934**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
	N	32	32	32	32
X3	Pearson Correlation	.631**	.777**	1	.890**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000
	N	32	32	32	32
X	Pearson Correlation	.882**	.934**	.890**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
	N	32	32	32	32

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

## VALIDITAS Y (PENERAPAN SPM)

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y11	4.7188	.45680	32
Y12	4.6562	.48256	32
Y13	4.5625	.50402	32
Y14	4.2812	.92403	32
Y15	4.3750	.79312	32
Y	1.8416E2	18.74121	32

Correlations

		Y11	Y12	Y13	Y14	Y15	Y
Y11	Pearson Correlation	1	.864**	.429*	.346	.390*	.525**
	Sig. (2-tailed)		.000	.014	.052	.028	.002
	N	32	32	32	32	32	32
Y12	Pearson Correlation	.864**	1	.555**	.586**	.432*	.680**
	Sig. (2-tailed)	.000		.001	.000	.014	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y13	Pearson Correlation	.429*	.555**	1	.273	.424*	.639**
	Sig. (2-tailed)	.014	.001		.131	.016	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y14	Pearson Correlation	.346	.586**	.273	1	.468**	.647**
	Sig. (2-tailed)	.052	.000	.131		.007	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y15	Pearson Correlation	.390*	.432*	.424*	.468**	1	.640**
	Sig. (2-tailed)	.028	.014	.016	.007		.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y	Pearson Correlation	.525**	.680**	.639**	.647**	.640**	1
	Sig. (2-tailed)	.002	.000	.000	.000	.000	
	N	32	32	32	32	32	32

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

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

## VALIDITAS Y (PENERAPAN SPM) (Sambungan)

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	1.8416E2	18.74121	32
Y21	4.4688	.56707	32
Y22	4.3125	.59229	32
Y23	4.2812	.72887	32
Y24	4.3750	.55358	32
Y25	4.1250	.87067	32

Correlations

		Y	Y21	Y22	Y23	Y24	Y25
Y	Pearson Correlation	1	.573**	.873**	.809**	.744**	.527**
	Sig. (2-tailed)		.001	.000	.000	.000	.002
	N	32	32	32	32	32	32
Y21	Pearson Correlation	.573**	1	.606**	.451**	.450**	.074
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.010	.010	.689
	N	32	32	32	32	32	32
Y22	Pearson Correlation	.873**	.606**	1	.836**	.713**	.485**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.005
	N	32	32	32	32	32	32
Y23	Pearson Correlation	.809**	.451**	.836**	1	.690**	.451**
	Sig. (2-tailed)	.000	.010	.000		.000	.010
	N	32	32	32	32	32	32
Y24	Pearson Correlation	.744**	.450**	.713**	.690**	1	.502**
	Sig. (2-tailed)	.000	.010	.000	.000		.003
	N	32	32	32	32	32	32
Y25	Pearson Correlation	.527**	.074	.485**	.451**	.502**	1
	Sig. (2-tailed)	.002	.689	.005	.010	.003	
	N	32	32	32	32	32	32

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

## VALIDITAS Y (PENERAPAN SPM) (Sambungan)

## Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	1.8416E2	18.74121	32
Y31	4.3438	.60158	32
Y32	4.3438	.60158	32
Y33	4.4688	.56707	32
Y34	3.9688	.82244	32
Y35	4.3438	.60158	32

## Correlations

		Y	Y31	Y32	Y33	Y34	Y35
Y	Pearson Correlation	1	.433*	.659**	.564**	.699**	.785**
	Sig. (2-tailed)		.013	.000	.001	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y31	Pearson Correlation	.433*	1	.554**	.458**	.088	.287
	Sig. (2-tailed)	.013		.001	.008	.634	.111
	N	32	32	32	32	32	32
Y32	Pearson Correlation	.659**	.554**	1	.458**	.348	.287
	Sig. (2-tailed)	.000	.001		.008	.051	.111
	N	32	32	32	32	32	32
Y33	Pearson Correlation	.564**	.458**	.458**	1	.240	.363*
	Sig. (2-tailed)	.001	.008	.008		.186	.041
	N	32	32	32	32	32	32
Y34	Pearson Correlation	.699**	.088	.348	.240	1	.609**
	Sig. (2-tailed)	.000	.634	.051	.186		.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y35	Pearson Correlation	.785**	.287	.287	.363*	.609**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.111	.111	.041	.000	
	N	32	32	32	32	32	32

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

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

## VALIDITAS Y (PENERAPAN SPM) (Sambungan)

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	1.8416E2	18.74121	32
Y41	4.4688	.50701	32
Y42	4.4062	.55992	32
Y43	4.5625	.50402	32

Correlations

		Y	Y41	Y42	Y43
Y	Pearson Correlation	1	.729**	.811**	.769**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	32	32	32	32
Y41	Pearson Correlation	.729**	1	.558**	.702**
	Sig. (2-tailed)	.000		.001	.000
	N	32	32	32	32
Y42	Pearson Correlation	.811**	.558**	1	.650**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001		.000
	N	32	32	32	32
Y43	Pearson Correlation	.769**	.702**	.650**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
	N	32	32	32	32

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

## VALIDITAS Y (PENERAPAN SPM) (Sambungan)

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	1.8416E2	18.74121	32
Y51	4.5000	.50800	32
Y52	4.4688	.56707	32
Y53	4.5000	.56796	32
Y54	4.4688	.56707	32
Y55	4.4688	.56707	32

Correlations

		Y	Y51	Y52	Y53	Y54	Y55
Y	Pearson Correlation	1	.645**	.703**	.750**	.897**	.831**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y51	Pearson Correlation	.645**	1	.392*	.335	.616**	.504**
	Sig. (2-tailed)	.000		.027	.061	.000	.003
	N	32	32	32	32	32	32
Y52	Pearson Correlation	.703**	.392*	1	.751**	.599**	.599**
	Sig. (2-tailed)	.000	.027		.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y53	Pearson Correlation	.750**	.335	.751**	1	.651**	.751**
	Sig. (2-tailed)	.000	.061	.000		.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y54	Pearson Correlation	.897**	.616**	.599**	.651**	1	.900**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y55	Pearson Correlation	.831**	.504**	.599**	.751**	.900**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.003	.000	.000	.000	
	N	32	32	32	32	32	32

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

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

## VALIDITAS Y (PENERAPAN SPM) (Sambungan)

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	1.8416E2	18.74121	32
Y61	4.3438	.70066	32
Y62	4.3750	.75134	32
Y63	4.5312	.50701	32
Y64	4.2812	.68318	32
Y65	4.3438	.60158	32

Correlations

		Y	Y61	Y62	Y63	Y64	Y65
Y	Pearson Correlation	1	.408*	.733**	.677**	.793**	.799**
	Sig. (2-tailed)		.020	.000	.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y61	Pearson Correlation	.408*	1	.115	.105	.331	.246
	Sig. (2-tailed)	.020		.531	.567	.065	.174
	N	32	32	32	32	32	32
Y62	Pearson Correlation	.733**	.115	1	.730**	.605**	.633**
	Sig. (2-tailed)	.000	.531		.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y63	Pearson Correlation	.677**	.105	.730**	1	.486**	.651**
	Sig. (2-tailed)	.000	.567	.000		.005	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y64	Pearson Correlation	.793**	.331	.605**	.486**	1	.778**
	Sig. (2-tailed)	.000	.065	.000	.005		.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y65	Pearson Correlation	.799**	.246	.633**	.651**	.778**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.174	.000	.000	.000	
	N	32	32	32	32	32	32

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

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

## VALIDITAS Y (PENERAPAN SPM) (Sambungan)

## Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	1.8416E2	18.74121	32
Y71	4.4062	.61484	32
Y72	4.2812	.68318	32
Y73	4.2500	.76200	32
Y74	4.2812	.72887	32
Y75	4.2500	.76200	32

## Correlations

		Y	Y71	Y72	Y73	Y74	Y75
Y	Pearson Correlation	1	.448*	.755**	.792**	.797**	.801**
	Sig. (2-tailed)		.010	.000	.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y71	Pearson Correlation	.448*	1	.564**	.396*	.457**	.534**
	Sig. (2-tailed)	.010		.001	.025	.009	.002
	N	32	32	32	32	32	32
Y72	Pearson Correlation	.755**	.564**	1	.852**	.873**	.852**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001		.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y73	Pearson Correlation	.792**	.396*	.852**	1	.915**	.833**
	Sig. (2-tailed)	.000	.025	.000		.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y74	Pearson Correlation	.797**	.457**	.873**	.915**	1	.915**
	Sig. (2-tailed)	.000	.009	.000	.000		.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y75	Pearson Correlation	.801**	.534**	.852**	.833**	.915**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.000	.000	.000	
	N	32	32	32	32	32	32

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

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



## VALIDITAS Y (PENERAPAN SPM) (Sambungan)

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	1.8416E2	18.74121	32
Y81	4.4688	.50701	32
Y82	4.5000	.56796	32
Y83	4.4688	.50701	32
Y84	4.4375	.56440	32

Correlations

		Y	Y81	Y82	Y83	Y84
Y	Pearson Correlation	1	.627**	.574**	.841**	.814**
	Sig. (2-tailed)		.000	.001	.000	.000
	N	32	32	32	32	32
Y81	Pearson Correlation	.627**	1	.616**	.749**	.613**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32
Y82	Pearson Correlation	.574**	.616**	1	.728**	.604**
	Sig. (2-tailed)	.001	.000		.000	.000
	N	32	32	32	32	32
Y83	Pearson Correlation	.841**	.749**	.728**	1	.838**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	32	32	32	32	32
Y84	Pearson Correlation	.814**	.613**	.604**	.838**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	32	32	32	32	32

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

## VALIDITAS Y (PENERAPAN SPM) (Sambungan)

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	1.8416E2	18.74121	32
Y91	4.5312	.62136	32
Y92	4.3125	.59229	32
Y93	4.2188	.70639	32
Y94	4.1875	.73780	32
Y95	4.2188	.75067	32

Correlations

		Y	Y91	Y92	Y93	Y94	Y95
Y	Pearson Correlation	1	.580**	.870**	.867**	.859**	.846**
	Sig. (2-tailed)		.001	.000	.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y91	Pearson Correlation	.580**	1	.586**	.462**	.409*	.365*
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.008	.020	.040
	N	32	32	32	32	32	32
Y92	Pearson Correlation	.870**	.586**	1	.834**	.821**	.784**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y93	Pearson Correlation	.867**	.462**	.834**	1	.971**	.941**
	Sig. (2-tailed)	.000	.008	.000		.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y94	Pearson Correlation	.859**	.409*	.821**	.971**	1	.972**
	Sig. (2-tailed)	.000	.020	.000	.000		.000
	N	32	32	32	32	32	32
Y95	Pearson Correlation	.846**	.365*	.784**	.941**	.972**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.040	.000	.000	.000	
	N	32	32	32	32	32	32

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

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

## VALIDITAS Z (KUALITAS AUDIT)

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Z	1.5562E2	14.69419	32
Z11	4.4062	.66524	32
Z12	4.5312	.50701	32
Z21	4.4062	.71208	32
Z22	4.4375	.61892	32
Z23	4.3750	.65991	32

Correlations

		Z	Z11	Z12	Z21	Z22	Z23
Z	Pearson Correlation	1	.392 <sup>*</sup>	.803 <sup>**</sup>	.610 <sup>**</sup>	.671 <sup>**</sup>	.571 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)		.026	.000	.000	.000	.001
	N	32	32	32	32	32	32
Z11	Pearson Correlation	.392 <sup>*</sup>	1	.392 <sup>*</sup>	.321	.416 <sup>*</sup>	.377 <sup>*</sup>
	Sig. (2-tailed)	.026		.027	.073	.018	.034
	N	32	32	32	32	32	32
Z12	Pearson Correlation	.803 <sup>**</sup>	.392 <sup>*</sup>	1	.544 <sup>**</sup>	.675 <sup>**</sup>	.349 <sup>*</sup>
	Sig. (2-tailed)	.000	.027		.001	.000	.050
	N	32	32	32	32	32	32
Z21	Pearson Correlation	.610 <sup>**</sup>	.321	.544 <sup>**</sup>	1	.755 <sup>**</sup>	.626 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.000	.073	.001		.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Z22	Pearson Correlation	.671 <sup>**</sup>	.416 <sup>*</sup>	.675 <sup>**</sup>	.755 <sup>**</sup>	1	.612 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.000	.018	.000	.000		.000
	N	32	32	32	32	32	32
Z23	Pearson Correlation	.571 <sup>**</sup>	.377 <sup>*</sup>	.349 <sup>*</sup>	.626 <sup>**</sup>	.612 <sup>**</sup>	1
	Sig. (2-tailed)	.001	.034	.050	.000	.000	
	N	32	32	32	32	32	32

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

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

## VALIDITAS Z (KUALITAS AUDIT) (Sambungan)

## Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Z	1.5562E2	14.69419	32
Z31	4.3750	.65991	32
Z32	4.5625	.50402	32
Z33	4.4688	.50701	32
Z41	4.4062	.55992	32
Z42	4.4062	.79755	32

## Correlations

		Z	Z31	Z32	Z33	Z41	Z42
Z	Pearson Correlation	1	.660**	.722**	.678**	.670**	.600**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Z31	Pearson Correlation	.660**	1	.703**	.615**	.447*	.682**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.010	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Z32	Pearson Correlation	.722**	.703**	1	.828**	.536**	.537**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.002	.002
	N	32	32	32	32	32	32
Z33	Pearson Correlation	.678**	.615**	.828**	1	.558**	.471**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.001	.006
	N	32	32	32	32	32	32
Z41	Pearson Correlation	.670**	.447*	.536**	.558**	1	.558**
	Sig. (2-tailed)	.000	.010	.002	.001		.001
	N	32	32	32	32	32	32
Z42	Pearson Correlation	.600**	.682**	.537**	.471**	.558**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.002	.006	.001	
	N	32	32	32	32	32	32

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

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

## VALIDITAS Z (KUALITAS AUDIT) (Sambungan)

## Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Z	1.5562E2	14.69419	32
Z51	4.4688	.67127	32
Z52	4.4375	.50402	32
Z53	4.5312	.50701	32
Z54	3.5625	1.34254	32
Z55	4.4375	.56440	32

## Correlations

		Z	Z51	Z52	Z53	Z54	Z55
Z	Pearson Correlation	1	.653**	.624**	.811**	.492**	.713**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.004	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Z51	Pearson Correlation	.653**	1	.709**	.477**	.128	.463**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.006	.487	.008
	N	32	32	32	32	32	32
Z52	Pearson Correlation	.624**	.709**	1	.450**	-.042	.439*
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.010	.821	.012
	N	32	32	32	32	32	32
Z53	Pearson Correlation	.811**	.477**	.450**	1	.210	.740**
	Sig. (2-tailed)	.000	.006	.010		.248	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Z54	Pearson Correlation	.492**	.128	-.042	.210	1	.133
	Sig. (2-tailed)	.004	.487	.821	.248		.468
	N	32	32	32	32	32	32
Z55	Pearson Correlation	.713**	.463**	.439*	.740**	.133	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.008	.012	.000	.468	
	N	32	32	32	32	32	32

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

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

## VALIDITAS Z (KUALITAS AUDIT) (Sambungan)

## Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Z	1.5562E2	14.69419	32
Z56	3.3438	1.28539	32
Z57	4.2188	.75067	32
Z58	4.2812	.68318	32
Z59	4.4062	.66524	32

## Correlations

		Z	Z56	Z57	Z58	Z59
Z	Pearson Correlation	1	.371*	.438*	.541**	.646**
	Sig. (2-tailed)		.037	.012	.001	.000
	N	32	32	32	32	32
Z56	Pearson Correlation	.371*	1	-.080	.033	-.018
	Sig. (2-tailed)	.037		.662	.856	.923
	N	32	32	32	32	32
Z57	Pearson Correlation	.438*	-.080	1	.442*	.268
	Sig. (2-tailed)	.012	.662		.011	.137
	N	32	32	32	32	32
Z58	Pearson Correlation	.541**	.033	.442*	1	.734**
	Sig. (2-tailed)	.001	.856	.011		.000
	N	32	32	32	32	32
Z59	Pearson Correlation	.646**	-.018	.268	.734**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.923	.137	.000	
	N	32	32	32	32	32

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

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

## VALIDITAS Z (KUALITAS AUDIT) (Sambungan)

## Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Z	1.5562E2	14.69419	32
Z61	4.1562	.88388	32
Z62	4.4062	.79755	32
Z63	3.4375	1.24272	32
Z64	4.3125	.82060	32
Z65	3.5938	1.29164	32
Z66	3.7500	1.36783	32

## Correlations

		Z	Z61	Z62	Z63	Z64	Z65	Z66
Z	Pearson Correlation	1	.501**	.327	.516**	.379*	.451**	.477**
	Sig. (2-tailed)		.003	.068	.002	.032	.010	.006
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z61	Pearson Correlation	.501**	1	.182	.112	.197	.086	-.073
	Sig. (2-tailed)	.003		.320	.542	.279	.641	.690
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z62	Pearson Correlation	.327	.182	1	-.185	.884**	-.210	-.140
	Sig. (2-tailed)	.068	.320		.310	.000	.248	.443
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z63	Pearson Correlation	.516**	.112	-.185	1	-.170	.918**	.882**
	Sig. (2-tailed)	.002	.542	.310		.352	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z64	Pearson Correlation	.379*	.197	.884**	-.170	1	-.181	-.129
	Sig. (2-tailed)	.032	.279	.000	.352		.322	.481
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z65	Pearson Correlation	.451**	.086	-.210	.918**	-.181	1	.945**
	Sig. (2-tailed)	.010	.641	.248	.000	.322		.000
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z66	Pearson Correlation	.477**	-.073	-.140	.882**	-.129	.945**	1
	Sig. (2-tailed)	.006	.690	.443	.000	.481	.000	
	N	32	32	32	32	32	32	32

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

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

## VALIDITAS Z (KUALITAS AUDIT) (Sambungan)

## Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Z	1.5562E2	14.69419	32
Z67	4.4375	.56440	32
Z68	4.3750	.65991	32
Z69	4.5000	.56796	32
Z610	4.5938	.49899	32
Z611	4.4375	.50402	32

## Correlations

		Z	Z67	Z68	Z69	Z610	Z611
Z	Pearson Correlation	1	.841**	.823**	.831**	.669**	.580**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Z67	Pearson Correlation	.841**	1	.931**	.805**	.537**	.666**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.002	.000
	N	32	32	32	32	32	32
Z68	Pearson Correlation	.823**	.931**	1	.861**	.478**	.461**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.006	.008
	N	32	32	32	32	32	32
Z69	Pearson Correlation	.831**	.805**	.861**	1	.740**	.451**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.010
	N	32	32	32	32	32	32
Z610	Pearson Correlation	.669**	.537**	.478**	.740**	1	.601**
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.006	.000		.000
	N	32	32	32	32	32	32
Z611	Pearson Correlation	.580**	.666**	.461**	.451**	.601**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.008	.010	.000	
	N	32	32	32	32	32	32

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



## VALIDITAS Z (KUALITAS AUDIT) (Sambungan)

## Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Z	1.5562E2	14.69419	32
Z71	4.5938	.49899	32
Z72	4.5312	.62136	32
Z73	4.5938	.49899	32
Z74	4.6562	.48256	32
Z75	4.5938	.49899	32
Z76	4.5938	.49899	32

## Correlations

		Z	Z71	Z72	Z73	Z74	Z75	Z76
Z	Pearson Correlation	1	.660**	.567**	.652**	.618**	.660**	.660**
	Sig. (2-tailed)		.000	.001	.000	.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z71	Pearson Correlation	.660**	1	.510**	.741**	.875**	1.000**	1.000**
	Sig. (2-tailed)	.000		.003	.000	.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z72	Pearson Correlation	.567**	.510**	1	.927**	.629**	.510**	.510**
	Sig. (2-tailed)	.001	.003		.000	.000	.003	.003
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z73	Pearson Correlation	.652**	.741**	.927**	1	.875**	.741**	.741**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z74	Pearson Correlation	.618**	.875**	.629**	.875**	1	.875**	.875**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z75	Pearson Correlation	.660**	1.000**	.510**	.741**	.875**	1	1.000**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.003	.000	.000		.000
	N	32	32	32	32	32	32	32
Z76	Pearson Correlation	.660**	1.000**	.510**	.741**	.875**	1.000**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.003	.000	.000	.000	
	N	32	32	32	32	32	32	32

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

## RELIABILITAS X

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	32	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	32	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.885	3

## RELIABILITAS Y

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	32	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	32	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.975	42

## RELIABILITAS Z

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	32	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	32	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.931	36

## STATISTIK DESKRIPTIF X, Y DAN Z

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Z	96.1562	20.11276	32
X	5.1562	1.85106	32
Y	1.1956E2	26.11999	32

**LAMPIRAN C**  
**Data Successive Interval dari Variabel yang Diteliti**

Responden							
	X1	X2	X3	Y11	Y12	Y13	Y14
1	2,5031	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
2	1,0000	1,0000	1,0000	2,6688	2,6310	1,0000	2,5106
3	1,0000	1,0000	1,0000	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
4	1,0000	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
5	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	2,6012	1,7983
6	1,0000	1,0000	1,0000	2,6688	2,6310	1,0000	2,5106
7	2,5031	2,5192	1,0000	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
8	2,5031	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
9	2,5031	1,0000	1,0000	2,6688	1,0000	1,0000	1,0000
10	2,5031	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	1,0000	3,7164
11	2,5031	2,5192	1,0000	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
12	2,5031	2,5192	2,4968	1,0000	1,0000	2,6012	1,7983
13	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	2,5106
14	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	2,5106
15	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	2,5106
16	2,5031	2,5192	1,0000	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
17	1,0000	1,0000	1,0000	2,6688	2,6310	2,6012	1,7983
18	1,0000	2,5192	1,0000	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
19	2,5031	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	1,0000	3,7164
20	1,0000	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
21	2,5031	2,5192	2,4968	1,0000	1,0000	1,0000	2,5106
22	1,0000	1,0000	1,0000	2,6688	1,0000	1,0000	1,7983
23	1,0000	1,0000	1,0000	2,6688	2,6310	2,6012	1,0000
24	2,5031	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
25	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	2,5106
26	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	2,5106
27	2,5031	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
28	2,5031	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
29	2,5031	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
30	2,5031	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	1,0000	3,7164
31	2,5031	2,5192	2,4968	2,6688	2,6310	2,6012	3,7164
32	2,5031	2,5192	2,4968	1,0000	1,0000	1,0000	2,5106

Responden								
	Y15	Y21	Y22	Y23	Y24	Y25	Y31	Y32
1	3,1360	4,0501	3,9789	4,2070	4,2070	3,9789	3,9225	3,9225
2	1,9360	2,5513	2,5123	2,8112	2,6878	2,7162	2,4691	2,4691
3	3,1360	2,5513	3,9789	4,2070	2,6878	3,9789	2,4691	1,0000
4	3,1360	4,0501	3,9789	4,2070	4,2070	3,9789	3,9225	3,9225
5	1,0000	2,5513	2,5123	2,8112	4,2070	2,7162	1,0000	2,4691
6	1,0000	1,0000	1,0000	1,7003	2,6878	2,7162	2,4691	2,4691
7	3,1360	4,0501	3,9789	4,2070	2,6878	1,0000	3,9225	3,9225
8	3,1360	4,0501	2,5123	2,8112	2,6878	2,7162	2,4691	2,4691
9	3,1360	4,0501	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	3,9225	2,4691
10	3,1360	4,0501	3,9789	2,8112	4,2070	3,9789	3,9225	2,4691
11	1,0000	2,5513	2,5123	1,7003	2,6878	2,7162	1,0000	1,0000
12	3,1360	2,5513	2,5123	4,2070	2,6878	3,9789	2,4691	2,4691
13	1,9360	2,5513	2,5123	2,8112	2,6878	2,7162	2,4691	2,4691
14	1,9360	2,5513	2,5123	2,8112	2,6878	2,7162	2,4691	2,4691
15	1,9360	2,5513	2,5123	2,8112	2,6878	1,7983	2,4691	2,4691
16	3,1360	4,0501	3,9789	4,2070	4,2070	3,9789	3,9225	3,9225
17	3,1360	4,0501	3,9789	4,2070	4,2070	1,7983	3,9225	3,9225
18	3,1360	4,0501	3,9789	4,2070	4,2070	3,9789	3,9225	3,9225
19	3,1360	2,5513	2,5123	2,8112	2,6878	3,9789	2,4691	2,4691
20	3,1360	4,0501	3,9789	4,2070	4,2070	3,9789	3,9225	3,9225
21	1,9360	2,5513	2,5123	2,8112	2,6878	2,7162	2,4691	2,4691
22	1,0000	4,0501	2,5123	2,8112	2,6878	2,7162	3,9225	2,4691
23	1,0000	4,0501	2,5123	2,8112	2,6878	2,7162	2,4691	2,4691
24	3,1360	2,5513	2,5123	2,8112	4,2070	2,7162	2,4691	3,9225
25	1,0000	2,5513	2,5123	2,8112	2,6878	1,7983	3,9225	2,4691
26	1,9360	2,5513	2,5123	2,8112	2,6878	2,7162	2,4691	2,4691
27	3,1360	4,0501	3,9789	4,2070	4,2070	3,9789	3,9225	3,9225
28	3,1360	2,5513	2,5123	2,8112	2,6878	2,7162	2,4691	3,9225
29	3,1360	4,0501	3,9789	4,2070	4,2070	3,9789	2,4691	3,9225
30	1,9360	4,0501	2,5123	4,2070	4,2070	1,7983	3,9225	3,9225
31	3,1360	4,0501	3,9789	4,2070	4,2070	3,9789	2,4691	3,9225
32	1,9360	2,5513	2,5123	2,8112	2,6878	2,7162	2,4691	2,4691

Responden								
	Y33	Y34	Y35	Y41	Y42	Y43	Y51	Y52
1	4,0501	4,4517	3,9225	2,5971	4,1529	2,6012	2,5958	4,0501
2	4,0501	3,2522	2,4691	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	2,5513
3	4,0501	2,1843	3,9225	2,5971	4,1529	2,6012	2,5958	4,0501
4	4,0501	4,4517	3,9225	2,5971	4,1529	2,6012	2,5958	4,0501
5	4,0501	2,1843	2,4691	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	4,0501
6	2,5513	2,1843	1,0000	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	1,0000
7	2,5513	3,2522	3,9225	2,5971	4,1529	2,6012	2,5958	4,0501
8	2,5513	3,2522	2,4691	1,0000	4,1529	2,6012	1,0000	2,5513
9	2,5513	1,0000	1,0000	1,0000	2,6430	1,0000	2,5958	2,5513
10	4,0501	4,4517	3,9225	2,5971	2,6430	2,6012	2,5958	2,5513
11	1,0000	4,4517	3,9225	2,5971	2,6430	2,6012	2,5958	2,5513
12	4,0501	4,4517	2,4691	1,0000	2,6430	2,6012	1,0000	4,0501
13	2,5513	3,2522	2,4691	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	2,5513
14	2,5513	3,2522	2,4691	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	2,5513
15	2,5513	3,2522	2,4691	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	2,5513
16	4,0501	4,4517	3,9225	2,5971	4,1529	2,6012	2,5958	4,0501
17	4,0501	2,1843	3,9225	2,5971	4,1529	2,6012	2,5958	4,0501
18	4,0501	4,4517	3,9225	2,5971	4,1529	2,6012	2,5958	4,0501
19	2,5513	3,2522	3,9225	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	4,0501
20	4,0501	3,2522	2,4691	2,5971	4,1529	2,6012	2,5958	4,0501
21	2,5513	2,1843	2,4691	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	2,5513
22	2,5513	2,1843	2,4691	2,5971	2,6430	2,6012	2,5958	2,5513
23	2,5513	3,2522	2,4691	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	2,5513
24	2,5513	3,2522	2,4691	2,5971	2,6430	2,6012	1,0000	4,0501
25	4,0501	2,1843	2,4691	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	2,5513
26	2,5513	3,2522	2,4691	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	2,5513
27	4,0501	4,4517	3,9225	2,5971	4,1529	2,6012	2,5958	4,0501
28	2,5513	3,2522	2,4691	1,0000	4,1529	2,6012	1,0000	4,0501
29	4,0501	3,2522	2,4691	1,0000	4,1529	2,6012	2,5958	2,5513
30	4,0501	3,2522	3,9225	2,5971	4,1529	1,0000	2,5958	4,0501
31	4,0501	4,4517	3,9225	2,5971	4,1529	2,6012	2,5958	4,0501
32	2,5513	2,1843	2,4691	1,0000	2,6430	1,0000	1,0000	2,5513

Responden								
	Y53	Y54	Y55	Y61	Y62	Y63	Y64	Y65
1	4,0009	4,0501	4,0501	4,1529	4,0501	2,5971	3,6016	3,9225
2	4,0009	2,5513	4,0501	2,7101	4,0501	2,5971	2,2585	2,4691
3	4,0009	4,0501	4,0501	2,7101	2,6822	2,5971	3,6016	3,9225
4	4,0009	4,0501	4,0501	4,1529	4,0501	2,5971	3,6016	3,9225
5	2,5040	2,5513	2,5513	1,5689	2,6822	2,5971	1,0000	2,4691
6	2,5040	2,5513	2,5513	2,7101	2,6822	1,0000	2,2585	1,0000
7	4,0009	4,0501	4,0501	2,7101	2,6822	1,0000	2,2585	2,4691
8	2,5040	2,5513	2,5513	2,7101	2,6822	1,0000	2,2585	2,4691
9	1,0000	1,0000	1,0000	4,1529	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
10	2,5040	4,0501	4,0501	1,0000	4,0501	2,5971	3,6016	3,9225
11	2,5040	4,0501	4,0501	4,1529	4,0501	2,5971	3,6016	3,9225
12	4,0009	4,0501	4,0501	2,7101	4,0501	2,5971	2,2585	2,4691
13	2,5040	2,5513	2,5513	2,7101	2,6822	1,0000	3,6016	3,9225
14	2,5040	2,5513	2,5513	2,7101	2,6822	1,0000	2,2585	2,4691
15	2,5040	2,5513	2,5513	2,7101	1,7003	1,0000	1,0000	2,4691
16	4,0009	4,0501	4,0501	4,1529	4,0501	2,5971	3,6016	3,9225
17	4,0009	4,0501	4,0501	4,1529	4,0501	2,5971	3,6016	3,9225
18	4,0009	4,0501	4,0501	4,1529	4,0501	2,5971	3,6016	3,9225
19	4,0009	2,5513	2,5513	4,1529	4,0501	1,0000	2,2585	2,4691
20	4,0009	4,0501	4,0501	4,1529	2,6822	1,0000	3,6016	2,4691
21	2,5040	2,5513	2,5513	2,7101	2,6822	1,0000	2,2585	2,4691
22	4,0009	2,5513	2,5513	4,1529	1,7003	1,0000	2,2585	2,4691
23	2,5040	2,5513	2,5513	2,7101	2,6822	1,0000	2,2585	2,4691
24	4,0009	2,5513	2,5513	2,7101	4,0501	2,5971	2,2585	2,4691
25	2,5040	2,5513	2,5513	2,7101	2,6822	1,0000	1,0000	2,4691
26	2,5040	2,5513	2,5513	2,7101	2,6822	1,0000	2,2585	2,4691
27	4,0009	4,0501	4,0501	4,1529	4,0501	2,5971	3,6016	3,9225
28	4,0009	4,0501	4,0501	4,1529	4,0501	2,5971	2,2585	3,9225
29	2,5040	4,0501	2,5513	4,1529	4,0501	2,5971	3,6016	3,9225
30	4,0009	4,0501	4,0501	2,7101	4,0501	2,5971	2,2585	2,4691
31	4,0009	4,0501	4,0501	4,1529	4,0501	2,5971	3,6016	3,9225
32	2,5040	2,5513	2,5513	2,7101	2,6822	1,0000	2,2585	2,4691

Responden								
	Y71	Y72	Y73	Y74	Y75	Y81	Y82	Y83
1	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	2,5971	4,0009	2,5971
2	3,8162	4,2634	2,8639	2,8112	2,8639	1,0000	2,5040	1,0000
3	1,0000	2,7967	4,2070	2,8112	2,8639	2,5971	4,0009	2,5971
4	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	2,5971	4,0009	2,5971
5	1,0000	1,5689	1,8072	1,7003	1,8072	1,0000	4,0009	1,0000
6	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	1,8072	1,0000	2,5040	1,0000
7	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	2,5971	4,0009	2,5971
8	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	1,0000	2,5040	1,0000
9	3,8162	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	2,5971	4,0009	1,0000
10	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	1,0000	2,5040	1,0000
11	3,8162	2,7967	2,8639	2,8112	4,2070	1,0000	2,5040	1,0000
12	2,3816	2,7967	2,8639	4,2070	4,2070	1,0000	2,5040	2,5971
13	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	1,0000	2,5040	1,0000
14	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	1,0000	2,5040	1,0000
15	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	1,0000	2,5040	1,0000
16	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	2,5971	4,0009	2,5971
17	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	2,5971	4,0009	2,5971
18	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	2,5971	4,0009	2,5971
19	2,3816	2,7967	1,8072	2,8112	2,8639	1,0000	4,0009	1,0000
20	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	2,5971	4,0009	2,5971
21	2,3816	2,7967	1,8072	1,7003	1,8072	1,0000	2,5040	1,0000
22	3,8162	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	2,5971	1,0000	1,0000
23	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	1,0000	2,5040	1,0000
24	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	2,5971	4,0009	2,5971
25	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	1,0000	2,5040	1,0000
26	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	1,0000	2,5040	1,0000
27	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	2,5971	4,0009	2,5971
28	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	2,5971	4,0009	2,5971
29	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	2,5971	4,0009	2,5971
30	2,3816	2,7967	4,2070	4,2070	2,8639	1,0000	4,0009	2,5971
31	3,8162	4,2634	4,2070	4,2070	4,2070	2,5971	4,0009	2,5971
32	2,3816	2,7967	2,8639	2,8112	2,8639	1,0000	2,5040	1,0000



Responden								
	Y84	Y91	Y92	Y93	Y94	Y95	Z11	Z12
1	4,1007	3,6210	3,9789	4,3226	4,3226	4,2634	4,1007	2,5971
2	2,5975	2,1971	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	2,5971
3	4,1007	3,6210	3,9789	2,8957	2,9471	2,9055	4,1007	2,5971
4	4,1007	3,6210	3,9789	4,3226	4,3226	4,2634	4,1007	2,5971
5	2,5975	2,1971	2,5123	1,7003	1,8072	1,8072	2,5975	1,0000
6	1,0000	1,0000	1,0000	1,7003	1,8072	1,8072	2,5975	1,0000
7	2,5975	3,6210	3,9789	4,3226	4,3226	4,2634	1,0000	2,5971
8	2,5975	2,1971	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	1,0000
9	2,5975	3,6210	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	2,5975	1,0000
10	2,5975	3,6210	3,9789	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	2,5971
11	4,1007	3,6210	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	4,1007	2,5971
12	4,1007	2,1971	2,5123	2,8957	2,9471	4,2634	2,5975	1,0000
13	2,5975	2,1971	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	1,0000
14	2,5975	2,1971	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	1,0000
15	2,5975	2,1971	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	1,0000
16	4,1007	3,6210	3,9789	4,3226	4,3226	4,2634	4,1007	2,5971
17	4,1007	3,6210	3,9789	4,3226	4,3226	4,2634	4,1007	2,5971
18	4,1007	3,6210	3,9789	4,3226	4,3226	4,2634	4,1007	2,5971
19	2,5975	3,6210	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	4,1007	1,0000
20	4,1007	3,6210	3,9789	4,3226	4,3226	4,2634	4,1007	2,5971
21	2,5975	3,6210	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	1,0000
22	2,5975	3,6210	2,5123	2,8957	1,8072	1,8072	2,5975	2,5971
23	2,5975	2,1971	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	1,0000
24	4,1007	1,0000	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	4,1007	2,5971
25	2,5975	2,1971	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	1,0000
26	2,5975	2,1971	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	1,0000
27	4,1007	3,6210	3,9789	4,3226	4,3226	4,2634	4,1007	2,5971
28	4,1007	3,6210	3,9789	4,3226	4,3226	4,2634	4,1007	1,0000
29	4,1007	3,6210	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	4,1007	2,5971
30	4,1007	3,6210	2,5123	4,3226	4,3226	4,2634	4,1007	2,5971
31	4,1007	3,6210	3,9789	4,3226	4,3226	4,2634	4,1007	2,5971
32	2,5975	2,1971	2,5123	2,8957	2,9471	2,9055	2,5975	1,0000

Responden								
	Z21	Z22	Z23	Z31	Z32	Z33	Z41	Z42
1	4,0501	3,7656	4,1529	4,1529	2,6012	2,5971	4,1529	3,7164
2	2,6214	2,3370	1,0000	4,1529	2,6012	1,0000	2,6430	2,2915
3	4,0501	3,7656	4,1529	2,6430	2,6012	2,5971	4,1529	3,7164
4	4,0501	3,7656	4,1529	4,1529	2,6012	2,5971	4,1529	3,7164
5	2,6214	2,3370	2,6430	2,6430	2,6012	2,5971	2,6430	2,2915
6	2,6214	2,3370	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	2,6430	2,2915
7	4,0501	3,7656	4,1529	4,1529	2,6012	2,5971	4,1529	3,7164
8	4,0501	3,7656	4,1529	4,1529	2,6012	2,5971	4,1529	3,7164
9	1,0000	1,0000	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	1,0000	2,2915
10	4,0501	3,7656	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	4,1529	3,7164
11	4,0501	3,7656	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	4,1529	3,7164
12	2,6214	1,0000	2,6430	4,1529	2,6012	2,5971	2,6430	3,7164
13	2,6214	2,3370	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	2,6430	2,2915
14	2,6214	2,3370	2,6430	1,0000	1,0000	1,0000	2,6430	1,0000
15	2,6214	2,3370	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	2,6430	2,2915
16	4,0501	3,7656	4,1529	4,1529	2,6012	2,5971	4,1529	3,7164
17	4,0501	3,7656	4,1529	4,1529	2,6012	2,5971	4,1529	3,7164
18	4,0501	3,7656	4,1529	4,1529	2,6012	2,5971	4,1529	3,7164
19	4,0501	3,7656	4,1529	2,6430	1,0000	1,0000	2,6430	1,0000
20	4,0501	3,7656	4,1529	4,1529	2,6012	2,5971	2,6430	3,7164
21	2,6214	2,3370	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	2,6430	2,2915
22	2,6214	2,3370	2,6430	4,1529	2,6012	2,5971	2,6430	2,2915
23	2,6214	2,3370	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	2,6430	2,2915
24	4,0501	3,7656	4,1529	4,1529	2,6012	1,0000	4,1529	3,7164
25	2,6214	2,3370	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	2,6430	2,2915
26	2,6214	2,3370	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	2,6430	2,2915
27	1,5689	3,7656	2,6430	4,1529	2,6012	2,5971	4,1529	3,7164
28	2,6214	2,3370	2,6430	2,6430	2,6012	1,0000	2,6430	3,7164
29	4,0501	3,7656	4,1529	2,6430	1,0000	1,0000	2,6430	3,7164
30	4,0501	2,3370	4,1529	2,6430	2,6012	2,5971	4,1529	2,2915
31	4,0501	3,7656	4,1529	4,1529	2,6012	2,5971	4,1529	3,7164
32	2,6214	2,3370	2,6430	2,6430	1,0000	1,0000	2,6430	2,2915

Responden								
	Z51	Z52	Z53	Z54	Z55	Z56	Z57	Z58
1	4,0009	2,6012	2,5971	2,2959	4,1007	2,3811	4,2634	1,5689
2	4,0009	1,0000	2,5971	2,8669	2,5975	3,0327	2,9055	2,7967
3	4,0009	2,6012	2,5971	3,9848	4,1007	3,9840	1,0000	2,7967
4	4,0009	2,6012	2,5971	1,0000	4,1007	1,0000	4,2634	4,2634
5	2,5040	1,0000	2,5971	2,8669	2,5975	2,3811	2,9055	2,7967
6	2,5040	1,0000	1,0000	2,8669	2,5975	3,0327	2,9055	2,7967
7	4,0009	2,6012	2,5971	3,9848	4,1007	1,0000	4,2634	4,2634
8	4,0009	2,6012	1,0000	1,8788	2,5975	1,8788	2,9055	2,7967
9	1,0000	1,0000	1,0000	1,8788	2,5975	2,3811	1,8072	1,0000
10	4,0009	2,6012	1,0000	1,8788	2,5975	1,8788	2,9055	4,2634
11	4,0009	2,6012	1,0000	1,8788	2,5975	1,8788	2,9055	4,2634
12	4,0009	1,0000	1,0000	2,8669	4,1007	2,3811	1,8072	2,7967
13	2,5040	1,0000	1,0000	2,8669	2,5975	3,0327	2,9055	2,7967
14	2,5040	1,0000	1,0000	1,8788	2,5975	1,8788	2,9055	2,7967
15	2,5040	1,0000	1,0000	1,8788	2,5975	1,8788	2,9055	2,7967
16	4,0009	2,6012	2,5971	3,9848	4,1007	3,9840	4,2634	4,2634
17	4,0009	2,6012	2,5971	3,9848	4,1007	3,9840	1,8072	4,2634
18	4,0009	2,6012	2,5971	1,0000	4,1007	1,0000	4,2634	4,2634
19	2,5040	1,0000	2,5971	1,0000	4,1007	1,8788	2,9055	2,7967
20	4,0009	2,6012	2,5971	2,8669	4,1007	3,0327	4,2634	4,2634
21	2,5040	1,0000	1,0000	2,2959	2,5975	3,0327	2,9055	2,7967
22	4,0009	1,0000	2,5971	2,8669	4,1007	3,0327	4,2634	4,2634
23	2,5040	1,0000	1,0000	2,8669	2,5975	3,0327	2,9055	2,7967
24	2,5040	1,0000	2,5971	2,8669	4,1007	3,0327	4,2634	2,7967
25	2,5040	1,0000	1,0000	2,8669	1,0000	3,0327	2,9055	2,7967
26	2,5040	1,0000	1,0000	2,8669	2,5975	3,0327	2,9055	2,7967
27	4,0009	2,6012	2,5971	3,9848	4,1007	3,0327	2,9055	2,7967
28	2,5040	1,0000	1,0000	3,9848	2,5975	3,9840	4,2634	4,2634
29	2,5040	1,0000	2,5971	3,9848	4,1007	3,9840	4,2634	4,2634
30	4,0009	2,6012	2,5971	2,8669	2,5975	3,0327	4,2634	2,7967
31	4,0009	2,6012	2,5971	3,9848	4,1007	3,9840	4,2634	4,2634
32	2,5040	1,0000	1,0000	3,9848	2,5975	1,8788	2,9055	2,7967

Responden								
	Z59	Z61	Z62	Z63	Z64	Z65	Z66	Z67
1	4,1007	1,7983	4,0501	2,1088	4,1529	1,9712	3,7172	4,1007
2	2,5975	2,6755	2,5513	2,9447	2,7101	2,7313	2,5234	4,1007
3	4,1007	3,9225	1,0000	4,1800	1,0000	3,9960	3,7172	4,1007
4	4,1007	3,9225	4,0501	1,0000	4,1529	1,0000	1,0000	4,1007
5	4,1007	2,6755	4,0501	2,9447	2,7101	2,7313	3,7172	4,1007
6	2,5975	2,6755	2,5513	2,9447	2,7101	2,7313	2,5234	2,5975
7	4,1007	3,9225	4,0501	4,1800	4,1529	3,9960	3,7172	4,1007
8	2,5975	1,7983	2,5513	2,1088	2,7101	1,6946	1,6946	2,5975
9	1,0000	1,0000	2,5513	1,6946	2,7101	1,6946	1,6946	1,0000
10	4,1007	3,9225	4,0501	1,0000	4,1529	1,0000	1,0000	2,5975
11	4,1007	3,9225	4,0501	1,0000	4,1529	1,0000	1,0000	2,5975
12	4,1007	2,6755	4,0501	2,1088	1,5689	1,9712	1,9220	2,5975
13	2,5975	2,6755	2,5513	2,9447	2,7101	2,7313	2,5234	2,5975
14	2,5975	2,6755	2,5513	1,6946	2,7101	1,6946	1,6946	2,5975
15	2,5975	1,7983	2,5513	1,6946	2,7101	2,7313	2,5234	2,5975
16	4,1007	3,9225	4,0501	4,1800	4,1529	3,9960	3,7172	4,1007
17	4,1007	3,9225	4,0501	4,1800	4,1529	3,9960	3,7172	4,1007
18	4,1007	3,9225	4,0501	1,0000	4,1529	1,0000	1,0000	4,1007
19	2,5975	2,6755	2,5513	2,1088	2,7101	2,7313	2,5234	2,5975
20	4,1007	3,9225	4,0501	2,9447	4,1529	2,7313	2,5234	4,1007
21	2,5975	2,6755	2,5513	2,9447	2,7101	2,7313	2,5234	2,5975
22	4,1007	3,9225	4,0501	2,9447	4,1529	2,7313	2,5234	4,1007
23	2,5975	2,6755	2,5513	2,9447	2,7101	2,7313	2,5234	2,5975
24	2,5975	3,9225	4,0501	2,9447	4,1529	3,9960	3,7172	4,1007
25	2,5975	2,6755	2,5513	2,1088	2,7101	2,7313	2,5234	2,5975
26	2,5975	2,6755	2,5513	2,9447	2,7101	2,7313	2,5234	2,5975
27	2,5975	3,9225	4,0501	2,9447	4,1529	2,7313	2,5234	2,5975
28	2,5975	1,7983	2,5513	2,9447	2,7101	2,7313	3,7172	2,5975
29	4,1007	1,0000	4,0501	2,9447	4,1529	2,7313	3,7172	4,1007
30	2,5975	2,6755	2,5513	2,9447	2,7101	3,9960	3,7172	4,1007
31	4,1007	3,9225	4,0501	4,1800	4,1529	3,9960	3,7172	4,1007
32	2,5975	2,6755	2,5513	2,9447	2,7101	2,7313	2,5234	2,5975

Responden								
	Z68	Z69	Z610	Z611	Z71	Z72	Z73	Z74
1	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
2	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000
3	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
4	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
5	2,6430	2,5040	1,0000	2,6012	2,6080	1,0000	1,0000	2,6310
6	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
7	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
8	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
9	1,0000	1,0000	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
10	2,6430	4,0009	2,6080	1,0000	1,0000	3,6210	2,6080	2,6310
11	2,6430	4,0009	2,6080	1,0000	1,0000	3,6210	2,6080	2,6310
12	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000
13	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000
14	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000
15	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000
16	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
17	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
18	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
19	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	2,6080	1,0000	1,0000	2,6310
20	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
21	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000
22	4,1529	4,0009	2,6080	1,0000	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
23	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000
24	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
25	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000
26	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000
27	2,6430	4,0009	2,6080	1,0000	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
28	2,6430	2,5040	2,6080	1,0000	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000
29	4,1529	4,0009	2,6080	1,0000	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
30	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
31	4,1529	4,0009	2,6080	2,6012	2,6080	3,6210	2,6080	2,6310
32	2,6430	2,5040	1,0000	1,0000	1,0000	2,1971	1,0000	1,0000

Responden			JUMLAH		
	Z75	Z76	X	Y	Z
1	2,6080	2,6080	7,5192	156,3717	115,7429
2	1,0000	1,0000	3,0000	108,7942	89,0334
3	2,6080	2,6080	3,0000	132,7178	115,5063
4	2,6080	2,6080	6,0160	156,3717	113,0873
5	2,6080	2,6080	3,0000	86,8503	91,8572
6	2,6080	2,6080	3,0000	78,9684	84,6423
7	2,6080	2,6080	6,0223	133,4847	121,8646
8	2,6080	2,6080	7,5192	107,0503	94,0299
9	2,6080	2,6080	4,5031	74,3735	66,0782
10	1,0000	1,0000	7,5192	133,9085	93,2273
11	1,0000	1,0000	6,0223	118,0574	94,7305
12	1,0000	1,0000	7,5192	120,3357	80,8649
13	1,0000	1,0000	3,0000	104,9133	75,1552
14	1,0000	1,0000	3,0000	95,1337	66,9633
15	1,0000	1,0000	3,0000	91,9754	70,8860
16	2,6080	2,6080	6,0223	156,3717	127,9492
17	2,6080	2,6080	3,0000	150,0057	125,4930
18	2,6080	2,6080	4,5192	156,3717	113,0873
19	2,6080	2,6080	7,5192	111,2257	84,2356
20	2,6080	2,6080	6,0160	142,3173	120,6763
21	1,0000	1,0000	7,5192	92,2653	74,5843
22	2,6080	2,6080	3,0000	104,5035	110,1788
23	1,0000	1,0000	3,0000	99,0869	75,1552
24	2,6080	2,6080	7,5192	119,5690	116,9798
25	1,0000	1,0000	3,0000	93,9056	72,7218
26	1,0000	1,0000	3,0000	95,1337	75,1552
27	2,6080	2,6080	7,5192	156,3717	110,3712
28	1,0000	1,0000	7,5192	139,0875	86,5029
29	2,6080	2,6080	7,5192	140,5469	111,6095
30	2,6080	2,6080	7,5192	135,5753	111,6198
31	2,6080	2,6080	7,5192	154,9183	127,9492
32	1,0000	1,0000	7,5192	94,0658	75,1193