

Analisis Pengaruh Persepsi Kapabilitas Teknikal, Independensi Auditor Dan *Quality Control Review* Terhadap Kualitas Audit Sektor Publik

Dermawan Sugiarto

Pasca Sarjana UNSOED

This aims oh these research determine and analyze the technical capability, independence and quality control review to audit quality. The sample in this research is the auditor and Public Accountants according Announcement Appendix number 02/XII.2/05/2009 designated on Public Accountants Office.

The method of analysis used in this study were multiple linear regression analysis. Conclusions obtained in this study are:

- 1. Perceptions of technical capability a positive impact on audit quality. This shows that the greater the technical capabilities possessed by auditor will give effect to increase the quality of audits.*
- 2. Perception of independence does not give effect to audit quality. This shows that the high and low levels of auditor independence, it is likely to provide significant impact on audit quality possessed.*
- 3. Perception quality control review does not give effect to the quality audit. It shows that the increase and decrease in quality control review does not provide a meaningful influence on the increase and decrease in audit quality.*

The implications of this research is to improve audit quality, interested parties should take into account the technical capabilities, independence and quality control review that is owned auditor, because based on the research results of these three factors are able to collectively influence the quality of audit. CPC and 44 KAP Audiot the audited financial statements of local governments should have a high ability to finish the problems related to the audit, an attitude that is not easily influenced by those who have an interest so that the resulting audit quality would be like to raise the quality auditor optimal. The resulting audit, auditors should pay more attention to technical capability factor, because it is based on the results of technical research capabilities of the factors capable of making a positive impact on audit quality.

Keywords : *technical capability, independence, quality control, auditor*

1. Pendahuluan

Akuntansi dan pelaporan keuangan suatu unit pemerintahan, menyajikan informasi keuangan yang berguna untuk membuat keputusan ekonomi, politik dan sosial. Informasi keuangan

yang disajikan adalah informasi keuangan yang sudah diaudit. Hal ini membutuhkan profesi akuntan publik agar informasi yang disajikan menunjukkan informasi yang dapat dipercaya. Profesi akuntan publik merupakan profesi kepercayaan masyarakat. Dari profesi akuntan publik, masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan (Mulyadi dan Puradiredja, 1998). Profesi akuntan publik bertanggungjawab untuk menaikkan tingkat keandalan laporan keuangan perusahaan, sehingga masyarakat memperoleh informasi keuangan yang andal.

Guna menunjang profesionalismenya sebagai akuntan publik maka auditor dalam melaksanakan tugas auditnya harus berpedoman pada standar audit yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), yakni standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Dimana standar umum merupakan cerminan kualitas pribadi yang harus dimiliki oleh seorang auditor yang mengharuskan auditor untuk memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup dalam melaksanakan prosedur audit. Sedangkan standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan mengatur auditor dalam hal pengumpulan data dan kegiatan lainnya yang dilaksanakan selama melakukan audit serta mewajibkan auditor untuk menyusun suatu laporan atas laporan keuangan yang diauditnya secara keseluruhan.

Namun selain standar audit, akuntan publik juga harus mematuhi kode etik profesi yang mengatur perilaku akuntan publik dalam menjalankan praktik profesinya baik dengan sesama anggota maupun dengan masyarakat umum. Kode etik ini mengatur tentang tanggung jawab profesi, kompetensi dan kehati-hatian profesional, kerahasiaan, perilaku profesional serta standar teknis bagi seorang auditor dalam menjalankan profesinya. Akuntan publik atau auditor independen bertugas mengaudit perusahaan klien. Auditor mengemban tugas dan tanggung jawab dari manajemen (*agent*) untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan. Dalam hal ini manajemen ingin supaya kinerjanya terlihat selalu baik dimata pihak eksternal perusahaan terutama pemilik (*principal*). Akan tetapi disisi lain, pemilik menginginkan supaya auditor melaporkan dengan sejujurnya keadaan yang ada pada perusahaan yang telah dibiayainya, sehingga keberadaan akuntan publik yang akuntabel sangat dibutuhkan.

Istilah akuntabilitas publik telah masuk ke dalam kamus sektor publik. Isu yang muncul dalam sektor publik merupakan suatu rangkaian yang akhirnya merupakan tuntutan diciptakannya *good public and corporate governance* (Mardiasmo, 2002). Setelah era reformasi, pemerintah daerah semakin dituntut untuk membangun adanya transparansi dalam setiap kebijakannya. Diterbitkannya Peraturan Pemerintah yakni PP 105 tahun 2000 yang mengatur tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, dilanjutkan Kepmendagri 29/2002 dan KMK 308/2002 memberikan kemungkinan pemerintah daerah untuk menghasilkan laporan surplus defisit dan laporan perubahan ekuitas (aktiva netto), serta menerbitkan Undang-Undang No. 17 tahun 2003 yang mengatur tentang upaya nyata untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara yakni penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip-prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintah yang diterima secara umum (Susilo, 2006).

Penyajian laporan keuangan pemerintah daerah adalah salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas pengelolaan keuangan publik. Tuntutan akuntabilitas di sektor publik terkait dengan perlu dilakukannya transparansi dan pemberian informasi kepada publik dalam

rangka pemenuhan hak-hak publik (Rusliyawati dan Halim, 2008) dan sebagai konsekuensi logis dari adanya pelimpahan wewenang dan tanggung jawab dalam menggunakan dana, baik yang berasal dari pemerintah pusat maupun dari pemerintah daerah (Djamil, 2009).

Pemerintah Indonesia berusaha mewujudkan *good governance*, dengan mengelola keuangan secara profesional. Hal ini diupayakan dengan pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). BPK sebagai lembaga tinggi negara dalam sistem ketatanegaraan Indonesia yang memiliki wewenang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Menurut UU No 15 Tahun 2006 salah satu tugas BPK adalah memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah pusat, pemerintah daerah dan lembaga negara lainnya yang dilakukan berdasarkan undang-undang (Rusliyawati dan Halim, 2008).

Pemeriksaan dalam instansi pemerintah digunakan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan. Untuk memenuhi kebutuhan tersebut diperlukan audit yang berkualitas agar hasil audit akurat sebagai dasar pengambilan keputusan strategis bagi negara. Oleh karena itu perlu diidentifikasi variabel-variabel yang berpengaruh terhadap peningkatan kualitas audit. De Angelo (1981) mengasumsikan bahwa auditor dengan kemampuannya akan dapat menemukan suatu pelanggaran dan kuncinya adalah auditor tersebut harus independen. Tetapi tanpa informasi yang memadai tentang kemampuan teknik (pengalaman audit, pendidikan, profesionalisme, dan struktur audit perusahaan), akan sulit memisahkan kapabilitas teknis dan independensi. Menurutnya, kualitas audit secara langsung berhubungan dengan ukuran dari perusahaan audit, dengan proksi untuk ukuran perusahaan audit adalah jumlah klien. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa perusahaan audit yang besar akan berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan perusahaan audit yang kecil. Karena perusahaan audit yang besar jika tidak memberikan kualitas audit yang tinggi akan kehilangan reputasinya, dan jika ini terjadi maka dia akan mengalami kerugian yang lebih besar dengan kehilangan klien. Pendapat ini berlaku bagi 44 KAP yang ditunjuk oleh BPK, karena BPK tentunya memiliki kriteria khusus untuk menunjuk 44 KAP menjadi rekanannya berkaitan dengan reputasi, ukuran KAP dan kualitas audit.

De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan (*joint probability*) dimana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi kliennya. Kemungkinan dimana auditor akan menemukan salah satu tergantung pada kualitas pemahaman auditor (kompetensi) sementara tindakan melaporkan salah satu tergantung pada independensi auditor. Kualitas audit ini sangat penting karena kualitas audit yang tinggi akan menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan. Mengingat pentingnya kualitas audit, maka perlu diketahui variabel-variabel yang berpengaruh terhadap kualitas audit berdasarkan penelitian-penelitian yang telah dilakukan.

Berdasarkan penelitian Indah (2010) dapat diketahui pengalaman dan pengetahuan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan semakin banyak pengalaman dan pengetahuan auditor akan semakin tinggi pula kualitas auditnya. Pengalaman dan pengetahuan merupakan bagian dari kemampuan teknis dari seorang auditor, sehingga dengan kemampuan tersebut dapat menentukan hasil akhir audit. Dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang ahli di bidang akuntansi dan

auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya diperluas melalui pengalaman dan praktek audit (IAI, 2001). Selain itu, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup yang mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum.

Selain kemampuan, kualitas audit juga dipengaruhi oleh independensi. Berdasarkan penelitian Indah (2010) juga dapat diketahui independensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Dalam penelitian ini independensi terdiri atas tekanan dari klien, tekanan dari rekan auditor dan jasa non audit yang diberikan KAP. Dari hasil penelitian ini tekanan dari klien dan jasa non audit yang diberikan KAP berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, sedangkan tekanan dari rekan auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan ada peran auditor lain yang dapat meningkatkan kualitas hasil audit, karena ada auditor lain dapat memberikan opini untuk meningkatkan hasil audit. Dalam melakukan audit seorang auditor harus independen. Dengan demikian ia tidak dibenarkan untuk memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Kualitas audit juga dapat ditingkatkan dengan prosedur review untuk mengontrol kemungkinan terjadinya penghentian premature atas prosedur audit yang dilakukan oleh auditornya (Waggoner dan Cashell, 1991). Prosedur review merupakan proses memeriksa/meninjau ulang hal/pekerjaan untuk mengatasi terjadinya indikasi ketika staf auditor telah menyelesaikan tugasnya, padahal tugas yang disyaratkan tersebut gagal dilakukan. Prosedur ini berperan dalam memastikan bahwa bukti pendukung telah lengkap dan juga melibatkan pertimbangan ketika terdapat sugesti bahwa penghentian premature telah terjadi. sugesti bisa muncul, misalnya jika ada auditor yang selalu memenuhi target (baik waktu maupun anggaran) dan tampak memiliki banyak waktu luang.

Kontrol kualitas berfokus pada pelaksanaan prosedur audit sesuai standar auditing. KAP harus memiliki kebijakan yang dapat memonitor praktik yang berjalan di KAP itu sendiri (Messier, 2000). Keberadaan suatu sistem kontrol kualitas akan membantu sebuah KAP untuk memastikan bahwa standar profesional telah dijalankan dengan semestinya di dalam praktik. Pelaksanaan prosedur review dan kontrol kualitas yang baik akan meningkatkan kemungkinan terdeteksinya perilaku auditor yang menyimpang, seperti praktik penghentian premature atas prosedur audit. Kemudahan pendeteksian ini akan membuat auditor berpikir dua kali ketika akan melakukan tindakan semacam penghentian premature atas prosedur audit. Hasil penelitian Malone dan Roberts (1996) menemukan bahwa prosedur review dan kontrol kualitas akan semakin memudahkan terdeteksinya praktik penghentian premature atas prosedur audit, sehingga semakin rendah kemungkinan auditor melakukan praktik tersebut.

Auditor menjalankan tugas berdasarkan kode etik dan profesionalitas. Hal ini dilakukan auditor baik dalam audit untuk sektor swasta maupun sektor publik. Hal senada juga diungkapkan oleh Arens dan Loebbecke (1991) serta Jones dan Bates (1990). Tuntutan dilaksanakannya audit pada sektor publik adalah dalam rangka pemberian pelayanan publik secara ekonomis, efisien dan efektif. Dan sebagai konsekuensi logis dari adanya pelimpahan wewenang dan tanggung jawab dalam menggunakan dana, baik yang berasal dari pemerintah pusat maupun dari pemerintah daerah itu sendiri (Djamil, 2009). Agar pelaksanaan pengelolaan dana masyarakat yang diamanatkan tersebut transparan dengan memperhatikan *value for money*, yaitu menjamin dikelolanya uang rakyat tersebut secara ekonomis, efisien,

efektif, transparan, akuntabel dan berorientasi pada kepentingan publik, maka diperlukan suatu pemeriksaan (audit) oleh auditor yang independen. Pelaksanaan audit ini juga bertujuan untuk menjamin dilakukannya pertanggung jawaban publik oleh pemerintah, baik pemerintah daerah maupun pemerintah pusat.

Meskipun sudah didasarkan atas kode etik dan profesionalitas, tidak menjamin kualitas audit menjadi baik. Hal ini dapat diketahui dari Kualitas audit yang dilaksanakan oleh aparat Inspektorat Kota Gorontalo, yaitu masih banyaknya temuan audit ditemukan oleh auditor eksternal yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Badan Pemeriksa Keuangan (2007) menyebutkan bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kota Gorontalo tahun anggaran 2006, terdapat 8 (delapan) temuan. Temuan-temuan tersebut berupa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan, serta ketidakpatuhan dalam pelaporan keuangan. Dengan adanya temuan BPK tersebut, berarti kualitas audit aparat inspektorat Kota Gorontalo masih relatif rendah (Efendy, 2010).

Bertolak belakang dengan beberapa penelitian lainnya, penelitian kualitas audit pada *public sector*, menurut Samelson et al., (2006) menunjukkan hasil tidak adanya hubungan antara independensi dan keterlibatan ketua tim audit dengan kualitas audit yang dirasakan. Lowensohn et al., (2007) menemukan adanya hubungan positif antara kualitas audit yang dirasakan dengan perikatan auditor spesialisasi pemerintahan. Temuan ini juga mengindikasikan bahwa penggunaan akuntan publik yang masuk kategori *Big five* tidak selalu berkaitan dengan kualitas audit yang tinggi.

Berdasarkan penelitian terdahulu dapat diketahui adanya gap antara penelitian satu dengan penelitian lainnya dan juga diketahui pentingnya kualitas audit pada sektor publik. Berdasarkan penelitian terdahulu tersebut perlu dilakukan penelitian lebih lanjut tentang kualitas audit, oleh karena itu perlu adanya penelitian lebih lanjut tentang pengaruh kapabilitas teknis, independensi audit dan *quality control review* terhadap kualitas sektor publik, dengan obyek penelitian yang berbeda.

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah persepsi kapabilitas teknis berpengaruh terhadap kualitas audit?
2. Apakah persepsi independensi berpengaruh terhadap kualitas audit?
3. Apakah persepsi *quality control review* berpengaruh terhadap kualitas audit?

1.2 Hasil Penelitian Terdahulu

Hasil penelitian Deis dan Giroux (1992) yang meneliti faktor penentu kualitas audit di sektor publik menggunakan sampel KAP yang mengaudit institusi sektor publik. Studi ini menganalisis temuan-temuan *Quality Control Review*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), jumlah klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*), ukuran dan kesehatan keuangan klien serta jam kerja audit secara signifikan berhubungan dengan kualitas audit. Hal serupa diungkapkan dalam hasil penelitian Brown & Raghunandan (1995) yang menyebutkan bahwa kualitas audit pada sektor publik, didasarkan pada *Quality Control Reviews* yang dilakukan oleh *Regional Inspector Generals* (RIGs) adalah lebih rendah dibandingkan dengan kualitas audit pada sektor swasta (*private sector*), didasarkan pada *Peer Review* untuk anggota dari SEC Practice Section of the AICPA (SECPS). Rendahnya kualitas audit pada auditor pemerintah, menurut Brown & Raghunandan, karena mereka dihadapkan pada *litigation risk* yang rendah.

Penelitian lain oleh Elitzur & Haim (1996) menyatakan bahwa *Ceteris paribus*, auditor independen yang efisien akan merencanakan tingkat kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan independen auditor yang kurang efisien; *Audit fees* yang lebih tinggi akan merencanakan audit kualitas yang lebih tinggi dibandingkan dengan *audit fees* yang lebih kecil; dan tingkat kualitas audit yang telah direncanakan akan mengurangi *over time* dalam pemeriksaan.

Sedangkan hasil penelitian Elfarini (2007) yang meneliti pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit menggunakan sampel KAP di Jawa Tengah menunjukkan bahwa kompetensi dan independensi secara signifikan berpengaruh pada kualitas audit. Adapun yang diamati dalam penelitian ini adalah faktor-faktor pengetahuan, pengalaman, *tenure*, tekanan dari klien, *peer review*, dan jasa non audit.

Bertolak belakang dengan beberapa penelitian lainnya, penelitian kualitas audit pada *public sector*, menurut Samelson et al., (2006) menunjukkan hasil tidak adanya hubungan antara independensi dan keterlibatan ketua tim audit dengan kualitas audit yang dirasakan. Lowensohn et al., (2007) menemukan adanya hubungan positif antara kualitas audit yang dirasakan dengan perikatan auditor spesialisasi pemerintahan. Namun hasil penelitian mereka menemukan tidak ada hubungan antara *audit fee* dengan melakukan perikatan pada auditor spesialisasi pemerintahan. Temuan ini juga mengindikasikan bahwa penggunaan KAP yang masuk kategori *Big five* tidak selalu berkaitan dengan kualitas audit yang tinggi.

1.3. Pengembangan Hipotesis

1. Kapabilitas Teknikal Auditor

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

Lee dan Stone (1995), mendefinisikan kapabilitas teknis sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif. Pendapat lain adalah Dreyfus dan Dreyfus (1986), mendefinisikan kapabilitas teknis sebagai keahlian seseorang yang berperan secara berkelanjutan yang mana pergerakannya melalui proses pembelajaran, dari “mengetahui sesuatu” ke “mengetahui bagaimana”, atau dari sekedar pengetahuan yang tergantung pada aturan tertentu kepada suatu pernyataan yang bersifat intuitif.

Trotter (1986 dalam Elfarini, 2007) mendefinisikan bahwa seseorang yang memiliki kapabilitas teknis adalah orang yang dengan keterampilannya mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat, intuitif dan sangat jarang atau tidak pernah membuat kesalahan. Kapabilitas teknis adalah ketrampilan dari seorang ahli, dimana ahli didefinisikan sebagai seseorang yang memiliki tingkat ketrampilan tertentu atau pengetahuan yang tinggi dalam subyek tertentu yang diperoleh dari pelatihan dan pengalaman. Pengertian lain kapabilitas teknis diartikan sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit. Seseorang yang memiliki kapabilitas teknis dianggap sebagai orang yang memiliki ketrampilan dan kemampuan pada derajat

yang tinggi (*Webster's Ninth New Collegiate Dictionary*, 1983; Bedard, 1986; Shanteau, 1987; dalam Elfarini, 2007).

Beberapa teori secara garis besar mengartikan kapabilitas teknis auditor sebagai pengetahuan dan pengalaman yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama yang dimiliki auditor.

De Angelo (1981), membagi kapabilitas teknis auditor ke dalam tiga sudut pandang, *pertama* secara individual, dimana secara individual setiap auditor membutuhkan pengetahuan dan pengalaman audit agar mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan sehingga keputusan yang diambil bisa lebih baik. *Kedua*, kapabilitas teknik audit di dalam tim, dimana kerjasama yang baik antar anggota tim, profesionalisme, persistensi, skeptisisme, proses kendali mutu yang kuat, pengalaman dengan klien, dan pengalaman industri yang baik akan menghasilkan tim audit yang berkualitas tinggi. Selain itu, adanya perhatian dari partner dan manajer pada penugasan ditemukan memiliki kaitan dengan kualitas audit. *Ketiga*, kapabilitas teknis dari sudut pandang KAP, yaitu KAP yang besar menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi karena ada insentif untuk menjaga reputasi dipasar. Selain itu, KAP yang besar telah mempunyai jaringan klien yang luas dan banyak sehingga mereka tidak tergantung atau tidak takut kehilangan klien. Selain itu KAP yang besar biasanya mempunyai sumber daya yang lebih banyak dan lebih baik untuk melatih auditor mereka, membiayai auditor ke berbagai pendidikan profesi berkelanjutan, dan melakukan pengujian audit daripada KAP kecil.

Wilopo (2001), mengungkapkan kualitas audit sektor publik pemerintah juga ditentukan oleh kapabilitas teknis auditor. Kapabilitas teknis auditor telah diatur dalam standar umum pertama, yaitu bahwa staf yang ditugasi untuk melaksanakan audit harus secara kolektif memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk tugas yang disyaratkan, serta pada standar umum yang ketiga, yaitu bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Disamping standar umum, seluruh standar pekerjaan lapangan juga menggambarkan perlunya kapabilitas teknis seorang auditor.

Berdasarkan uraian tersebut di atas maka kapabilitas teknis dapat dilihat melalui berbagai sudut pandang. Namun dalam penelitian ini akan digunakan kapabilitas teknis dari sudut auditor secara individual, hal ini dikarenakan auditor adalah subyek yang melakukan audit secara langsung dan berhubungan langsung dalam proses audit sehingga diperlukan kompetensi yang baik untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Dan berdasarkan konstruk yang dikemukakan oleh De Angelo (1981), kapabilitas teknis dalam penelitian ini diprosikan dalam empat hal yaitu pendidikan, pengalaman, profesionalisme, dan struktur audit KAP. Maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut :

H₁ : Persepsi kapabilitas teknis berpengaruh terhadap kualitas audit auditor BPK dan auditor pada 44 KAP yang mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah

2. Independensi

Independensi menghasilkan objektivitas, yang berpengaruh besar terhadap kualitas audit, sehingga auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Maka jika *auditee* mempersepsikan bahwa auditor telah memenuhi independensi sikap auditor, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan

pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Menurut Nugraha (2009), independensi auditor diperlukan karena auditor sering disebut sebagai pihak pertama dan memegang peran utama dalam pelaksanaan audit kinerja, karena auditor dapat mengakses informasi keuangan dan informasi manajemen dari organisasi yang diaudit, memiliki kemampuan profesional dan bersifat independen. Untuk meningkatkan sikap independensi auditor sektor publik, maka kedudukan auditor sektor publik baik secara pribadi maupun kelembagaan, harus terbebas dari pengaruh dan campur tangan serta terpisah dari pemerintah. Auditor yang independen dapat menyampaikan laporannya kepada semua pihak secara netral. Wibowo dan Rossieta (2009), menambahkan bahwa erosi independensi mungkin akan muncul akibat tumbuhnya hubungan pribadi antara auditor dengan kliennya. Mautz dan Sharaf (1961) menyatakan bahwa auditor harus menyadari berbagai tekanan yang bermaksud mempengaruhi perilakunya dan sedikit demi sedikit akan mengurangi independensinya. Ancaman terhadap independensi ini bukan hanya terjadi saat pelaporan tapi juga berpotensi mempengaruhi opini saat audit (Dopuch *et al.* 2003).

Dalam Kode Etik Akuntan Publik disebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Berkaitan dengan hal itu terdapat empat hal yang mengganggu independensi akuntan publik, yaitu 1). Akuntan publik memiliki *mutual* atau *conflicting interest* dengan klien, 2). Mengaudit pekerjaan akuntan publik itu sendiri, 3). Berfungsi sebagai manajemen atau karyawan dari klien dan 4). Bertindak sebagai penasihat (*advocate*) dari klien. Akuntan publik akan terganggu independensinya jika memiliki hubungan bisnis, keuangan dan manajemen atau karyawan dengan kliennya (Elfarini, 2007).

Berkaitan dengan independensi auditor, Lavin (1976) meneliti tiga faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, yaitu 1). Ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, 2). Pemberian jasa lain selain jasa audit kepada klien, dan 3). lamanya hubungan antara akuntan publik dengan klien. Sementara Shockley (1981) meneliti empat faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu 1). Persaingan antar akuntan publik, 2). Pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien, 3). Ukuran KAP, dan 4). Lamanya hubungan audit.

Penelitian oleh Supriyono (1988) meneliti enam faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu: 1). Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, 2). Jasa-jasa lainnya selain jasa audit, 3). Lamanya hubungan audit antara akuntan publik dengan klien, 4). Persaingan antar KAP, 5). Ukuran KAP, dan 6). *Audit fee*.

Dalam penelitian ini, konstruk independensi auditor akan diproksikan ke dalam empat hal yang mungkin berhubungan dengan sektor publik, yaitu konflik kepentingan dan tekanan dari klien, persaingan antar KAP, ukuran KAP, dan pemberian jasa non audit. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah :

H₂ : Persepsi independensi berpengaruh terhadap kualitas audit auditor BPK dan auditor pada 44 KAP yang mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah.

3. Quality Control Review

Selain kapabilitas teknis dan independensi, *quality control review* juga berhubungan erat dengan kualitas audit. Kualitas audit adalah sebuah konsep yang memiliki definisi yang berbeda untuk orang yang berbeda (Chadegani, 2011). Pengguna laporan keuangan audit dirasakan laporan untuk memberikan jaminan mutlak bahwa perusahaan laporan keuangan memiliki material salah saji dan tidak memperbuat penipuan. Dalam setiap kasus, studi terbaru yang ditambahkan ke dalam pengetahuan yang berkaitan dengan kualitas audit telah didiskusikan. Carcello et al (1992) menyatakan bahwa karakteristik yang berkaitan dengan tim audit pada umumnya dianggap lebih penting untuk kualitas audit daripada karakteristik yang terkait dengan perusahaan audit itu sendiri tetapi karakteristik individu auditor sebagai anggota tim audit mungkin fitur yang paling penting dari kualitas audit. Kesimpulannya itu adalah jelas nyata bahwa audit kualitas merupakan daerah yang kaya dan bermanfaat penyelidikan di mana peneliti dapat memberikan kontribusi yang berharga pengembangan profesi dan dapat membantu untuk melakukan audit profesi, klien, pemerintah dan juga pengguna laporan keuangan (Chadegani, 2011).

Praktisi harus mengerti dengan baik apa yang membuat suatu audit itu berkualitas dengan mempertimbangkan masalah kualitas audit dan faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit. *Quality control review* pada sektor publik dimaksudkan agar auditor atau pemeriksa (dalam hal ini di Indonesia adalah BPK dan KAP yang ditunjuk oleh BPK) dapat menemukan dan melaporkan suatu penyelewengan yang terjadi pada suatu instansi atau pemerintah (baik pusat maupun daerah). Probabilitas dari temuan dan penyelewengan tergantung pada kemampuan teknis pemeriksa dan probabilitas pelaporan kesalahan tergantung pada independensi pemeriksa dan kompetensi pemeriksa tersebut untuk mengungkapkan penyelewengan (Djamil, 2009).

Deis dan Giroux (1992) menganalisa temuan-temuan *Quality Control Review* (QCR) yang diperoleh melalui pengukuran langsung secara relatif atas kualitas audit dengan indikator *tenure*, jumlah klien, ukuran kesehatan keuangan klien, adanya review pihak ketiga. Mereka juga meneliti faktor penentu kualitas audit di sektor publik dengan menggunakan sampel Kantor Akuntan Publik yang mengaudit institusi sektor publik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), jumlah klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*), ukuran dan kesehatan keuangan klien serta jam kerja audit secara signifikan berhubungan dengan kualitas audit. Kesimpulan yang diambil, semakin lama audit *tenure*, kualitas audit akan semakin menurun.

Elitzur & Failk (1996) menambahkannya dengan efisiensi auditor, *fee* audit, dan tingkat perencanaan kualitas audit sebagai indikator. Menurut Brown & Raghunandan (1997), kualitas audit pada sektor public didasarkan pada *Quality Control Reviews* yang dilakukan oleh *Regional Inspector Generals* (RIGs) adalah lebih rendah dibandingkan dengan kualitas audit pada sektor swasta (*private sector*). Penyebab utamanya adalah *Litigation Risk* yang rendah. Namun temuan ini dirasa masih perlu diuji kembali karena lingkungan antar daerah dan negara berbeda-beda. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H₃ : Persepsi *Quality Control Review* berpengaruh terhadap kualitas audit auditor BPK dan auditor pada 44 KAP yang mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah.

3. Metode Penelitian

3.1. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) dan 44 Kantor Akuntan Publik terdaftar dan sesuai Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No.10/K/I-XIII.2/7/2008 yang ditunjuk oleh BPK untuk dapat mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah. Yang menjadi sampel dalam penelitian ini adalah auditor BPK dan Akuntan Publik atau Pemeriksa sesuai Lampiran Pengumuman No. 02/XII.2/05/2009 pada KAP yang ditunjuk.

3.2. Pengujian Instrumen Penelitian

Kesimpulan penelitian yang berupa jawaban atau pemecahan masalah dibuat berdasarkan hasil proses pengujian data yang meliputi: pemilihan, pengumpulan, dan analisis data. Oleh karena itu, kesimpulan tergantung pada kualitas data yang dianalisis dan instrumen yang digunakan. Dua konsep untuk mengukur kualitas data, yaitu reliabilitas dan validitas (Indriantoro, 2002).

a. Uji Validitas

Yaitu menguji keakuratan data yang digunakan dalam penelitian. Pengukuran validitas menggunakan teknik *corrected item-total correlation*, yaitu dengan cara mengkorelasi skor tiap item dengan skor totalnya. Uji validitas menggunakan statistik *Korelasi Product Moment* (Umar, 2004).

Dengan tingkat signifikansi 95 % ($\alpha = 0,95$) sehingga kriteria pengujian validitas butir kuesioner adalah :

Jika $r_{hitung} > r_{tabel}$ maka butir kuesioner tersebut valid

Jika $r_{hitung} \leq r_{tabel}$ maka butir kuesioner tersebut tidak valid

b. Uji Reliabilitas

Yaitu menguji konsistensi data yang dikumpulkan. Dalam penelitian ini reliabilitas diukur melalui pendekatan Realibilitas Konsistensi Internal, yaitu konsep yang menitikberatkan pada konsistensi di antara butir-butir pertanyaan atau pernyataan dalam suatu instrumen (Indriantoro, 2002). Teknik pengujian yang digunakan adalah *Cronbach's alpha* dengan rumus sebagai berikut (Umar, 2004).

Dengan *degree of freedom* (df) = (n-2) dan $\alpha = 0,05$ sehingga kriteria pengujian reliabilitas kuesioner adalah :

Jika $r_{alpha} > r_{tabel}$ maka butir kuesioner tersebut reliabel

Jika $r_{alpha} \leq r_{tabel}$ maka butir kuesioner tersebut tidak reliabel

c. Uji Asumsi Klasik

Sebelum dilakukan analisis regresi berganda, variabel-variabel yang akan digunakan dalam analisis diuji terlebih dahulu dengan uji asumsi klasik agar model regresi yang diperoleh dari metode kuadrat terkecil biasa (*Ordinary Least Square* atau OLS) menghasilkan estimator linear tidak bias yang terbaik atau BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*). Kondisi ini akan terjadi jika dipenuhi beberapa asumsi yang disebut dengan asumsi klasik, antara lain uji normalitas

(Uji Kolmogorov-Smirnov), heteroskedastisitas (Uji Glejser), dan multikolinearitas.

3.3. Pengujian Hipotesis

- a. Untuk menganalisa pengaruh variabel independen (*Kapabilitas Teknikal*, *Independensi*, dan *Quality Control Reviews*) terhadap variabel dependen (*Kualitas Audit*) digunakan analisis regresi linear berganda dengan model persamaan (Supranto, 2001):

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$$

Keterangan :

Y	=	Kualitas Audit
X ₁	=	Persepsi kapabilitas Teknikal
X ₂	=	Persepsi independensi
X ₃	=	Persepsi <i>Quality Control Reviews</i>
β _{1,2,3}	=	Koefisien Regresi
β ₀	=	Konstanta

4. Hasil dan Pembahasan

4.1. Hasil Penelitian

4.1.1.. Uji Validitas dan Uji Reliabilitas

Uji validitas dilakukan untuk menguji kesahihan pertanyaan yang dijadikan kuisioner. Analisis validitas dilakukan dengan menggunakan korelasi *product moment* dan uji reliabilitas menggunakan *cronbach alpha* yang dilakukan terhadap 30 responden. Pengujian validitas dan reliabilitas dilakukan dengan bantuan *software SPSS for windows*. Hasil pengujian validitas variabel kapabilitas teknikal dapat dilihat diperoleh nilai r hitung pada setiap pertanyaan yang tergabung dalam variabel kapabilitas teknikal yang terdiri atas indikator pengalaman audit, pendidikan, profesionalisme dan struktur audit perusahaan nilainya lebih besar dari r tabel yaitu 0,374. Demikian juga dengan nilai koefisien reliabilitas yang nilainya lebih besar dari r tabel. Dengan demikian pertanyaan yang tergabung dalam variabel kapabilitas teknikal valid dan reliabel.

Hasil perhitungan uji validitas dan reliabilitas variabel independensi dapat dilihat hasil perhitungan validitas diperoleh nilai r hitung pada setiap pertanyaan yang tergabung dalam variabel independensi nilainya lebih besar dari r tabel yaitu 0,374. Demikian juga dengan nilai koefisien reliabilitas yang nilainya lebih besar dari r tabel. Dengan demikian semua pertanyaan yang tergabung dalam variabel independensi valid dan reliabel untuk dijadikan instrumen dalam penelitian.

Hasil perhitungan uji validitas dan uji reliabilitas variabel *quality control review* dapat diketahui hasil perhitungan validitas diperoleh nilai r hitung pada setiap pertanyaan yang tergabung dalam variabel *quality control review* yang terdiri atas indikator *tenure*, jumlah klien, kesehatan keuangan klien, review pihak ketiga, auditor independen yang efisien, *fee* audit dan perencanaan kualitas audit nilainya lebih besar

dari r tabel yaitu 0,374. Demikian juga dengan nilai koefisien reliabilitas yang nilainya lebih besar dari r tabel. Dengan demikian semua pertanyaan yang tergabung dalam variabel *quality control review* valid dan reliabel untuk dijadikan instrumen dalam penelitian.

Hasil perhitungan uji validitas dan reliabilitas variabel kualitas audit dapat dilihat hasil perhitungan validitas diperoleh nilai r hitung pada setiap pertanyaan yang tergabung dalam variabel kualitas audit nilainya lebih besar dari r tabel yaitu 0,374. Demikian juga dengan nilai koefisien reliabilitas yang nilainya lebih besar dari r tabel. Dengan demikian semua pertanyaan yang tergabung dalam variabel kualitas audit valid dan reliabel untuk dijadikan instrumen dalam penelitian.

4. Uji asumsi klasik

a. Uji normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk mengetahui apakah sebaran residu regresi antar variabel terikat dan variabel bebas terdistribusi normal atau tidak. Pada penelitian ini uji normalitas data menggunakan metode Kolmogorov Smirnov (Santoso, 2001). Jika nilai signifikansi uji normalitas $> 0,05$ maka residu berdistribusi normal, dan jika nilai signifikansi uji normalitas $\leq 0,05$ maka dapat dikatakan residu berdistribusi tidak normal. Hasil uji normalitas dapat diketahui nilai signifikansi uji normalitas sebesar 0,758. Nilai signifikansi tersebut lebih besar dari 0,05, sehingga dapat diartikan distribusi data penelitian yang terdiri atas kualitas audit, kapabilitas teknis, independensi, dan *Quality control review* terdistribusi normal.

b. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinearitas merupakan uji yang bertujuan untuk menguji apakah model regresi terdapat korelasi antar variabel bebas (*independen*). Pengujian multikolinearitas dilakukan dengan prosedur SPSS yaitu dengan melihat hasil *collinearity statistics* khususnya pada kolom VIF dan nilai *tolerance*. Hasil dari uji multikolinearitas dapat dilihat bahwa variabel kapabilitas teknis, independensi, dan *quality control review* nilai VIF-nya kurang dari 10. Sehingga dapat disimpulkan bahwa keseluruhan variabel bebas (*independen*) tersebut tidak memiliki korelasi sehingga tidak terjadi multikolinearitas.

c. Uji Heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan metode *Gleyser*. Hasil uji heteroskedastisitas dapat dilihat nilai signifikansinya lebih dari 0,05. Dengan demikian dapat diartikan variabel penelitian yang terdiri atas kapabilitas teknis, independensi, dan *quality control review* tidak mengandung heteroskedastisitas.

d. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi dilakukan untuk mengetahui ada tidaknya korelasi antara kesalahan variabel pengganggu pada periode t dengan periode t-i pada persamaan linier. Dari hasil pengujian autokorelasi diperoleh nilai koefisien Durbin Watson sebesar 1,616. Nilai dibandingkan nilai Durbin Watson Tabel untuk $n = 120$ dan $k = 3$ dengan $(\alpha) 0,05$ atau 5 %, maka nilai $dU = 1,736$ dan $dL = 1,613$. Berdasarkan nilai dU dan dL tersebut selanjutnya dihitung nilai $U - dU = 4 - 1,736 = 2,264$, sedangkan nilai $U - dL = 4 - 1,613 = 2,387$.

4.1.2. Regresi linear berganda

a. Persamaan regresi

Persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 9,598 + 0,250 X_1 + 0,071 X_2 + 0,110 X_3 + e$$

Berdasarkan persamaan regresi dapat diartikan sebagai berikut:

- 1) Konstanta bernilai 9,598 artinya variabel dependen kualitas audit akan bernilai 9,598 apabila variabel independen yang terdiri atas kapabilitas teknis, independensi dan *quality control review* bernilai nol.
- 2) Nilai koefisien regresi variabel kapabilitas teknis sebesar 0,250. Nilai koefisien regresi yang positif tersebut berarti jika variabel independensi dan *quality control review* konstan, maka kenaikan kapabilitas teknis satu satuan akan berpengaruh terhadap kenaikan kualitas audit sebesar 0,250 satuan.
- 3) Nilai koefisien regresi variabel independensi sebesar 0,071. Nilai koefisien regresi yang positif tersebut berarti jika variabel kapabilitas teknis dan *quality control review* konstan, maka kenaikan independensi satu satuan akan berpengaruh terhadap kenaikan kualitas audit sebesar 0,071 satuan.
- 4) Nilai koefisien regresi variabel *quality control review* sebesar 0,110. Nilai koefisien regresi yang positif tersebut berarti jika kapabilitas teknis dan independensi konstan, maka kenaikan *quality control review* satu satuan akan berpengaruh terhadap kenaikan kualitas audit sebesar 0,110 satuan.

Dari persamaan regresi di atas diperoleh koefisien determinasi (R^2) sebesar 0,230 atau 23 persen. Hal ini berarti variasi variabel kualitas audit dapat dijelaskan oleh variabel kapabilitas teknis, independensi dan *quality control review* sebesar 23 persen, sedangkan 77 persen dipengaruhi variabel lain yang tidak diteliti.

b. Uji F

Hasil yang telah diperoleh dari analisis regresi linier berganda tersebut diuji secara serentak dengan uji F. Hasil uji F dibandingkan dengan F tabel atau dengan nilai alfa 0,05. Nilai F tabel sebesar 2,6828. Dari hasil pengujian tersebut diperoleh F hitung 11,533 ($\text{sig} = 0,000$). Jadi $F \text{ hitung} > F \text{ tabel}$, sehingga F hitung berada di daerah penolakan H_0 , artinya variabel kapabilitas teknis, independensi dan *quality control review* secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

c. Uji t

Berdasarkan hasil uji t diperoleh nilai t hitung variabel kapabilitas teknis sebesar 3,817 (sig=0,000). Nilai t tabel pada tingkat keyakinan 95 persen dan derajat kebebasan 116 adalah sebesar 1,9806. Jadi t hitung lebih besar dari t tabel, sehingga t hitung variabel kapabilitas teknis berada di daerah penolakan H_0 . H_0 ditolak artinya secara parsial variabel kapabilitas teknis mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Sehingga hipotesis pertama yang menyatakan kapabilitas teknis berpengaruh terhadap kualitas audit auditor BPK dan auditor pada 44 KAP yang mengaudit laporan keuangan Pemerintah Daerah **diterima**.

Berdasarkan hasil uji t diperoleh nilai t hitung variabel independensi sebesar 0,770 (sig=0,443). Nilai t tabel pada tingkat keyakinan 95 persen dan derajat kebebasan 116 adalah sebesar 1,9806. Jadi t hitung berada diantara -t tabel dan t tabel, sehingga t hitung variabel independensi berada di daerah penerimaan H_0 . H_0 diterima artinya secara parsial variabel independensi tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Sehingga hipotesis kedua yang menyatakan independensi berpengaruh terhadap kualitas audit auditor BPK dan auditor pada 44 KAP yang mengaudit laporan keuangan Pemerintah Daerah **ditolak**.

Hasil analisis regresi dan uji t menghasilkan t hitung variabel *quality control review* sebesar 1,620 (sig=0,108). Nilai t tabel pada tingkat keyakinan 95 persen dan derajat kebebasan 116 adalah sebesar 1,9806. Jadi t hitung berada diantara -t tabel dan t tabel, sehingga t hitung berada di daerah penerimaan H_0 , artinya secara parsial variabel *quality control review* tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Sehingga hipotesis ketiga yang menyatakan *quality control review* berpengaruh terhadap kualitas audit auditor BPK dan auditor pada 44 KAP yang mengaudit laporan keuangan Pemerintah Daerah **ditolak**.

3. Pembahasan

Berdasarkan hasil analisis dapat diketahui bahwa kapabilitas teknis, independensi dan *quality control review* secara bersama-sama mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit auditor BPK dan auditor pada 44 KAP yang mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini menunjukkan bahwa dengan semakin baik kapabilitas teknis yang dimiliki oleh auditor, independensi yang tinggi dan *quality control review* yang tinggi hal ini akan berpengaruh terhadap kualitas audit pada auditor BPK dan auditor 44 KAP yang mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan hasil analisis dapat diketahui bahwa kapabilitas teknis mempunyai pengaruh yang positif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kemampuan auditor dalam menyelesaikan masalah audit maka kualitas audit auditor akan semakin meningkat. Semakin tinggi kemampuan auditor dalam menyelesaikan masalah yang berhubungan dengan permasalahan audit, hal ini akan berdampak pada semakin baik hasil audit yang dilakukan. Selain itu, adanya pengalaman, pendidikan dan profesionalisme yang dimiliki oleh seorang auditor akan

menambah kemampuan dalam menyelesaikan pekerjaan dengan cepat dan teliti sehingga hasil atau kualitas yang diberikan kepada pihak yang berkepentingan dapat maksimal.

Hasil penelitian ini menunjukkan adanya pengaruh kapabilitas teknis dengan kualitas audit. Hal ini sesuai dengan pendapat Wilopo (2001) yang mengungkapkan kualitas audit sektor publik pemerintah juga ditentukan oleh kapabilitas teknis auditor. Kapabilitas teknis auditor telah diatur dalam standar umum pertama, yaitu bahwa staf yang ditugasi untuk melaksanakan audit harus secara kolektif memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk tugas yang disyaratkan, serta pada standar umum yang ketiga, yaitu bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Disamping standar umum, seluruh standar pekerjaan lapangan juga menggambarkan perlunya kapabilitas teknis seorang auditor.

Berdasarkan hasil analisis dapat diketahui bahwa independensi tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa semakin meningkat atau menurunnya tingkat independensi auditor, hal ini tidak memberikan pengaruh yang berarti terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Adanya pengaruh dari pihak-pihak yang memiliki kepentingan, hal tersebut tidak mempengaruhi seorang auditor dalam menjalankan tugas dan kewajibannya terhadap klien yang menggunakan keahlian dan kemampuannya. Hal ini berbeda dengan penelitian Mautz dan Sharaf (1961) menyatakan bahwa auditor harus menyadari berbagai tekanan yang bermaksud mempengaruhi perilakunya dan sedikit demi sedikit akan mengurangi independensinya. Hasil penelitian ini juga berbeda dengan penelitian (Dopuch *et al.* 2003), yaitu ancaman terhadap independensi ini bukan hanya terjadi saat pelaporan tapi juga berpotensi mempengaruhi opini saat audit.

Berdasarkan hasil analisis dapat diketahui bahwa *quality control review* tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa ada atau tidaknya *quality control review* yang dilakukan oleh auditor, hal ini tidak memberikan pengaruh terhadap kualitas audit yang dimiliki auditor. Adanya review yang dilakukan oleh pihak ketiga atau pihak lain terhadap tugas dan kewajiban yang dilakukan oleh auditor, hal ini tidak menurunkan kualitas dan kemampuan yang dimiliki. Hasil penelitian ini berbeda dengan pendapat Djamil (2009), yang menyatakan *Quality control review* pada sektor publik dimaksudkan agar auditor atau pemeriksa (dalam hal ini di Indonesia adalah BPK dan KAP yang ditunjuk oleh BPK) dapat menemukan dan melaporkan suatu penyelewengan yang terjadi pada suatu instansi atau pemerintah (baik pusat maupun daerah). Probabilitas dari temuan dan penyelewengan tergantung pada kemampuan teknis pemeriksa dan probabilitas pelaporan kesalahan tergantung pada independensi pemeriksa dan kompetensi pemeriksa tersebut untuk mengungkapkan penyelewengan. Demikian juga dengan Deis dan Giroux (1992) menganalisa temuan-temuan *Quality Control Review* (QCR) yang diperoleh melalui pengukuran langsung secara relatif atas kualitas audit dengan indikator *tenure*, jumlah klien, ukuran kesehatan keuangan klien, adanya review pihak ketiga. Mereka juga meneliti faktor penentu kualitas audit di sektor publik dengan menggunakan sampel Kantor Akuntan Publik yang

mengaudit institusi sektor publik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), jumlah klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*), ukuran dan kesehatan keuangan klien serta jam kerja audit secara signifikan berhubungan dengan kualitas audit. Kesimpulan yang diambil, semakin lama audit tenure, kualitas audit akan semakin menurun.

Hasil penelitian ini juga berbeda dengan penelitian Elitzur & Failk (1996) menambahkannya dengan efisiensi auditor, *fee* audit, dan tingkat perencanaan kualitas audit sebagai indikator. Menurut Brown & Raghunandan (1997), kualitas audit pada sektor public didasarkan pada *Quality Control Reviews* yang dilakukan oleh *Regional Inspector Generals* (RIGs) adalah lebih rendah dibandingkan dengan kualitas audit pada sektor swasta (*private sector*). Penyebab utamanya adalah *Litigation Risk* yang rendah. Namun temuan ini dirasa masih perlu diuji kembali karena lingkungan antar daerah dan negara berbeda-beda.

4. Simpulan dan Implikasi

4.1. Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan:

1. Persepsi kapabilitas teknis memberikan pengaruh yang positif terhadap kualitas audit. Hal tersebut menunjukkan bahwa semakin besar kapabilitas teknis yang dimiliki oleh auditor akan memberikan pengaruh terhadap peningkatan kualitas audit yang dimiliki.
2. Persepsi independensi tidak memberikan pengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut menunjukkan bahwa tinggi rendahnya tingkat independensi auditor, hal ini cenderung tidak memberikan pengaruh yang berarti terhadap kualitas audit yang dimiliki.
3. Persepsi *Quality control review* tidak memberikan pengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut menunjukkan bahwa peningkatan dan penurunan *quality control review* tidak memberikan pengaruh yang berarti terhadap peningkatan dan penurunan kualitas audit.

4.2. Implikasi

Untuk meningkatkan kualitas audit, pihak yang berkepentingan hendaknya memperhatikan faktor kapabilitas teknis, independensi dan *quality control review* yang dimiliki auditor, karena berdasarkan hasil penelitian ketiga faktor tersebut mampu memberikan pengaruh secara bersama-sama terhadap kualitas audit. Auditor BPK dan 44 KAP yang mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah hendaknya memiliki kemampuan yang tinggi dalam menyelesaikan permasalahan yang berkaitan dengan hasil audit, memiliki sikap yang tidak mudah dipengaruhi oleh pihak yang memiliki kepentingan sehingga kualitas audit yang dihasilkan akan lebih optimal.

Jika auditor ingin menaikkan kualitas audit yang dihasilkan, auditor hendaknya lebih memperhatikan faktor kapabilitas teknis, karena berdasarkan hasil penelitian faktor kapabilitas teknis mampu memberikan pengaruh yang positif terhadap kualitas audit.

Referensi

- Arens, A. A. and Loebbecke, J. K. 1991. *Auditing*. Englewood Clifts, New Jersey: Prentice Hall Inc.
- _____, 2001, *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Brown. Clifford D. & K. Raghunandan, 1997. *Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors: A Reply*. Accounting Horizon Vol.11 No.1. American Accounting Association.
- Carcello, J. V., R. H. Hermanson, and N. T. McGrath. "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 1992, 11(1): 1-15.
- Chadegani, Arezoo Aghaei. 2011. *Review of studies on audit quality. International Conference on Humanities, Society and Culture IPEDR Vol.20 IACSIT Press, Singapore*.
- Christiawan, Yulius Jogi. 2003. Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik:Refleksi Hasil Penelitian Empiris. *Akuntansi dan Keuangan* Vol.4 No. 2 (Nov) Hal. 79-92.
- De Angelo, L. E, 1981, *Auditor Size and audit quality*. Journal of Accounting & Economics.
- Deis, Donald R. Jr & Giroux, Gary A. 1992. *Determinants of Audit Quality in the Public Sector*, The Accounting Review, Vol 67, No.3.
- Djamil, Nasrullah. 2009. *Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit Pada Sektor Publik Dan Beberapa Karakteristik Untuk Meningkatkan*. Penerbit STIE Nasional. Banjarmasin.
- Dopuch, N., King, R.R. & Schwartz, R. (2003). Independence in appearance and in fact: An experimental investigation. *Contemporary Accounting Research* 20, 79-114
- Dreyfus, H.L & S.E Dreyfus. 1986. "Mind Over Machine: The Power Of Human Intuition And Expertise In the Era The Computer ". *The Free Press*
- Efendy. M. Taufik. 2010. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, Dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah* (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo). Tesis Universitas Diponegoro Semarang Tidak dipublikasikan.
- Elfarini, Eunike Christina. 2007. *Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Jawa Tengah)*. Skripsi FE UNNES. Semarang.
- Elitzur Ramy & Haim Falk, 1996. *Planned Audit Quality*. Journal of Accounting & Public Policy, 15.247-269. North Holland.
- Gujarati, D. 1997. *Ekonometrika Dasar*. Erlangga, Jakarta.
- Harhinto, Teguh . 2004. *"Pengaruh Keahlian dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Studi Empiris Pada KAP di Jawa Timur"*. Semarang. Tesis Maksi :Universitas Diponegoro.

- IAI, 2001. *Standar Profesi Akuntan Publik*. Jakarta. Salemba Empat.
- Indah. Siti NurMawar. 2010. *Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit* (Studi Empiris Pada Auditor KAP Di Semarang)
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. BPFE.Yogyakarta.
- Jones, P. C. dan Bates, J. G. (1990). *Public Sector Auditing-Practical Techniques for an Integrated Approach*. Edisi 1. TJ Press Ltd., Padstow, Cornwall.
- Khomsiyah dan Nur Indriantoro.1998. "Pengaruh Orientasi Etika terhadap Komitmen dan sensitivitas etika auditor Pemerintahan di DKI Jakarta". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol.1 No.1.
- Kusharyanti. 2003. Temuan Penelitian Mengenai Kualitas Audit Dan Kemungkinan Topik Penelitian Di Masa Datang. *Akuntansi dan Manajemen* (Desember). Hal.25-60
- Lavin, David 1976, "Perception of the Independence of The Auditor" *The Accounting Review*, January.
- Lowensohn, S., L. E. Johnson., R. J. Elder dan S. P. Davies. 2007. "Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fee in the Local Government Audit Market." *Journal Of Accounting and Public Policy*, 26 705-732.
- Lee, Tom & Stone, Mary. 1995. "Competence and independence: The congenial Twins Of Auditing?". *Journal Of business finance and Accounting*, 22 (8). (December). Pp 1169-1177
- Malan. Roland M; James R. Fountain.Jr; Donald S. Arrowsmith & Robert L. Lockridge II.1984. *Performance Auditing in Local Government*. Chicago,Illinois; Government Finance Officers Association.
- Malone, Charles F dan Roberts, Robin W.. 1996. *Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors*. Auditing : A Journal of Practice and Theory.
- Mardiasmo, 2000. *Value For Money Audit Dalam Pemeriksaan Keuangan Daerah Sebagai Upaya Memperkuat Akuntabilitas Publik*. Bahan Seminar Strategi Pemeriksaan Keuangan Daerah yang Ekonomis, Efisien & Efektif dalam Rangk pelaksanaan Otonomi Daerah, Yogyakarta.
- Mardiasmo, 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Mautz, R.K. & Sharaf, H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, FL: American Accounting Association
- Mayangsari, Sekar. 2003. "Pengaruh keahlian dan independensi terhadap pendapat audit: Sebuah kuasieksperimen". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol.6 No.1 (Januari)
- Messier, William F. 2000. *Auditing And Assurance Services: A Systematic Approach*. United States of America : McGraw-Hill Companies
- Meutia, Intan. 2004. "Independensi auditor terhadap Manajemen Laba Untuk Kap Big 5 dan non Big 5". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol. 2 No. 1 (Januari). Pp 37-52

- Mulyadi dan Puradiredja, Kanaka (1998). *Auditing*. Buku Satu, Edisi Kelima. Jakarta: Salemba Empat.
- Murtanto. 1999. "Identifikasi Karakteristik-karakteristik Keahlian Audit". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 2 (1) :37-51. Yogyakarta: STIE.
- Nugraha, Eva Putra. 2009. *Audit Sektor Publik*. Artikel Blog Eva Putra Nugraha.
- Rai, I Gusti Agung. 2008. *Peran Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Perbaikan Pengelolaan Keuangan Negara*. Makalah Sosialisasi Terpadu Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara pada 13 Perwakilan RI Luar Negeri. Cairo.
- Rusliyawati, dan Halim, Abdul. 2008. *Penginvestigasian Audit Expectation Gap Pada Sektor Publik*. Makalah Simposium Nasional Akuntansi XI. Pontianak.
- Samelson, D., S. Lowensohn. dan L. E. Johnson. 2006. "The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government." *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18 (2): 139-166.
- Saifudin. 2004. "Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Opini Audit Going Concern (Studi Kuasieksperimen Pada Auditor Dan Mahasiswa)". Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Shockley, R. 1981. "Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis". *The Accounting Review* (October): 785-800.
- Simamora, Henry. 2002. *Auditing Jilid I*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Supranto, 2001. *Statistik Teori dan Aplikasi Jilid 2*. Penerbit Erlangga Jakarta.
- Supriyono, R.A. 1988. *Pemeriksaan Akuntansi (Auditing) : Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*. Yogyakarta. Salemba Empat
- Susilo, Joko. 2006. *Eksplorasi Kebutuhan Stakeholders Terhadap Informasi Dalam Laporan Audit Pemerintah Daerah*. JAAI VOLUME 10 NO. 1, JUNI 2006: 65 – 83
- Umar, Husein. 2004. *Metode Penelitian untuk Skripsi dan Tesis Bisnis*. Rajawali Press. Jakarta.
- Waggoner, Jeri B. dan Cashell, James D. 1991. *The Impact of Time Pressure on Auditors' Performance*. The Ohio CPA Journal
- Wibowo, Arie dan Rossieta, Hilda. 2009. *Faktor-faktor Determinasi Kualitas Audit–Suatu Studi Dengan Pendekatan Earning Surprise Benchmark*. Pascasarjana Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Jakarta.
- Wilopo. 2001. "Faktor-faktor yang Menentukan Kualitas Audit pada Sektor Publik/Pemerintah". Ventura. STIE Perbanas Surabaya. Vol. 4 No. 1. Juni. pp. 27 – 32.