

PERSEPSI PEMAKAI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH TERHADAP INDEPENDENSI AUDITOR BADAN PEMERIKSA KEUANGAN

Suhardi
mashardy@gmail.com
Universitas Bangka Belitung

Abstract

This research examines the perception of financial statement user of local government to state audit board (BPK) of auditor independence. With confirmation seven independence determinants a) the duration assignation of audit, b) independence in budget audit, c) the limited assignation time and resources provided by for auditor BPK, d) existence of family relationship, e) existence of tendency to side, because political confidence or social, f) Access to information without resistance, g) freedom to determine matter and time reports and freedom to publish and dissemination of inspection reports

The sampling technique applied is purposive sampling and research data is primary data collected from users of financial statement of local government that is local government officer, member of Local Parliament (DPRD), Academician, and public users in Jogjakarta.

Examination of hypothesis done by using proportion test, chi square and Analysis of Variance (ANOVA). Result of research indicates that in general financial statement users of local government assumes auditor BPK has not independent in executing inspection, seven independence determinants in general will have an effects or can destroy independence of auditor BPK, although some group have differs in opinion to some factors

*Key Words: Perception, Independence, Local Government
Financial Statements, State Audit Board.*

I. PENDAHULUAN

I.1 LATAR BELAKANG

Terjadinya reformasi tahun 1998, telah mengubah kebijakan baru pemerintah Indonesia dengan mereformasi berbagai hal, termasuk pengelolaan keuangan daerah (Abdul Halim, 2007). Tentunya hal ini memberikan perubahan yang besar terhadap perkembangan sektor publik dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, termasuk juga di dalamnya reformasi pemeriksaan dan pengelolaan tanggungjawab keuangan Negara.

Pemerintah, baik pusat maupun daerah mengemban amanat untuk menjalankan tugas pemerintahan melalui peraturan perundang-undangan. Untuk

penyelenggaraan pemerintahan dimaksud, pemerintah memungut berbagai macam jenis pendapatan dari rakyat, kemudian membelanjakannya untuk penyelenggaraan pemerintahan dalam rangka pelayanan kepada rakyat. Dalam hal ini kedudukan pemerintah adalah sebagai agen dari rakyat, sedangkan rakyat sebagai prinsipalnya. Sebagai agen, pemerintah wajib mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangannya kepada rakyat yang diwakili oleh DPR/DPRD.

Dalam pola hubungan antara Pemerintah sebagai agen dan DPR sebagai wakil dari prinsipal, terdapat ketidakseimbangan pemilikan informasi (*asimetry information*). Lembaga perwakilan tidak mempunyai informasi secara penuh apakah laporan pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah dari eksekutif telah mencerminkan kondisi yang sesungguhnya; atau apakah pengelolaan dan pertanggungjawaban telah sesuai semua peraturan perundang-undangan; atau apakah pengelolaan telah menerapkan sistem pengendalian intern secara memadai dan pengungkapan secara paripurna. Oleh karena itu diperlukan pihak yang kompeten dan independen untuk menguji laporan pertanggungjawaban tersebut. Lembaga yang berwenang untuk melakukan pemeriksaan atas laporan pertanggungjawaban tersebut adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Audit sektor publik atau pemeriksaan keuangan entitas publik merupakan proses penilaian kolektif oleh *stakeholders* atas semua aspek aktivitas dan program yang diselenggarakan oleh organisasi atau kelompok. Tujuan pemeriksaan publik merupakan bagian tak terpisahkan dari rerangka institusional untuk mendukung tercapainya *good public governance* (GPG). Tidak seperti pada sektor privat, investor, kreditor, dan pemerintah sangat menuntut adanya audit.

Dalam audit pemerintah atau audit sektor publik muncul karena adanya tuntutan hukum dan peraturan (Zimmerman, 1997), kelompok masyarakat yang berkepentingan (Rubin, 1987). Dengan demikian, laporan keuangan pemerintah yang diaudit mencerminkan kepatuhan suatu lembaga pemerintah terhadap peraturan perundangan yang berlaku dan menyediakan informasi yang berguna untuk publik. Dalam auditnya, akuntan pemerintah menilai apakah penyusunan laporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah sudah sesuai dengan ketentuan prinsip akuntansi pemerintahan yang berlaku umum. Sebagai hasil auditnya, akuntan pemerintah memberikan pendapat akuntan atas kewajaran laporan keuangan. Pendapat akuntan pemerintah ini disajikan dalam "Laporan Auditor Independen".

Kualitas audit penting untuk pihak internal dan eksternal, kepuasan auditee merupakan pusat dari profesi akuntansi (Bhattacharya, 2001, 14). Pemakai laporan menaruh harapan besar atas pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor pemerintah. Pemeriksaan yang baik akan memberikan keyakinan kepada publik terhadap aktivitas dan program yang dilakukan pemerintah telah sesuai dengan dengan harapan dan memenuhi Asas Umum Pengelolaan Keuangan Daerah, yaitu dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan asas keadilan, kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat serta tentunya bebas dari penyimpangan.

Penelitian yang dilakukan oleh John E. McEnroe dan Stanley C. Martens menemukan bahwa masih terdapat "*expectation gap*" antara persepsi akuntan publik dengan investor. *Investors have higher expectations for various facets*

and/or assurances of the audit than do auditors". (McEnroe and Martens 2001). Adanya "*expectation gap*" ini menunjukkan bahwa investor sebagai salah satu pemakai laporan keuangan memiliki harapan yang lebih atas pekerjaan yang dilakukan oleh akuntan publik.

Knapp (1985) mengatakan bahwa yang memengaruhi pemberian opini audit adalah kemampuan auditor untuk tetap bersikap independen meskipun ada tekanan dari pihak manajemen. Hasil penelitian Bennink dan Spoetra (1979), serta Bernbasat dan Dexter (1982) dalam Chow dan Rice (1987) mengatakan bahwa independensi merupakan faktor yang memengaruhi opini auditor.

Beberapa penelitian seperti yang dilakukan oleh Messier dan Schneider (1988), Knechel dan Messier (1990), Joyce dan Biddle (1981), Broen (1983), Supriyono (1988) menyimpulkan bahwa akuntan publik sangat sensitif terhadap permasalahan independensi. Mautz dan Sharaf (1961) juga menyatakan bahwa praktisi secara individu harus mempertahankan kejujuran untuk tidak menaruh kepentingan dalam merumuskan dan menggambarkan pendapatnya, yang berarti menggunakan pertimbangan yang tidak memihak dan objektif terhadap fakta-fakta sebagai penentu pendapatnya.

Auditor mempunyai peran yang sangat strategis dan tanggung jawab yang sangat penting. Pandapat yang dinyatakan auditor akan berguna bagi pihak pemakai laporan keuangan hasil auditan untuk membuat keputusan ekonomi. Guy dan Sullivan (1988) menyatakan bahwa masyarakat dan para pemakai laporan keuangan yakin bahwa auditor seharusnya bersikap:

1. Lebih bertanggungjawab dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan (*fraud*) dan tindakan-tindakan ilegal (*illegal act*).
2. Meningkatkan efektivitas audit yaitu meningkatkan deteksi terhadap kekeliruan yang material.
3. Mengkomunikasikan kepada para pemakai laporan keuangan informasi yang lebih bermanfaat tentang sifat dan hasil dari suatu proses audit, termasuk peringatan dini mengenai kegagalan bisnis (*business failure*).
4. Berkomunikasi secara jelas dengan komite atau pihak-pihak lain yang berkepentingan atau bertanggungjawab terhadap reliabilitas laporan keuangan.

Auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), dalam melaksanakan audit bukan semata hanya untuk kepentingan klien tetapi juga pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan auditan. Mardiasmo (2002) mengidentifikasi sepuluh pemakai laporan keuangan pemerintah, yaitu: (1) pembayar pajak (*tax payer*), (2) pemberi dana bantuan (*grantors*), (3) investor, (4) pengguna jasa (*fee-paying service recipients*), (5) Karyawan/ pegawai, (6) pemasok (*vendors*), (7) dewan legislatif, (8) manajemen, (9) pemilih (*voters*), (10) badan pengawas (*oversight bodies*).

Menurut SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan) tahun 2005, terdapat beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah, namun tidak terbatas pada: (1) Masyarakat; (2) Para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa; (3) Pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; dan (4) Pemerintah.

Menurut Shoulders dan Freeman (2003), Pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah (*State and Local Government*):

(1) To whom government is primarily accountabilities citizens, (2) who directly represent the citizens legislatif and oversight bodies, (3) who finance government or who participate in the financing process taxpayers, other governments, investors, creditors, underwriters and analysis, (4) government administrators are also users of financial report; whether they are considered primary users depends on whether they have ready access to internal information.

Halim (2004) secara spesifik mengemukakan pihak-pihak eksternal Pemerintah Daerah sebagai pemakai laporan keuangan Pemerintah Daerah adalah: (1) DPRD (Dewan Perwakilan Rakyat Daerah), (2) Badan Pengawas Keuangan, (3) Investor, Kreditor, dan Donatur, (4) Analis Ekonomi dan Pemerhati Pemerintah Daerah, (5) Rakyat, (6) Pemerintah Pusat, (7) Pemerintah Daerah Lain.

Pemakai utama laporan keuangan daerah di Indonesia adalah masyarakat, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD), Badan Pengawas/Pemeriksa, komponen yang berpartisipasi dalam proses pendanaan pemerintah daerah yaitu pembayar pajak dan pemerintah lain (pemerintah pusat dan pemerintah daerah lain). Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, disebutkan “laporan keuangan untuk tujuan umum adalah untuk memenuhi kebutuhan pengguna”. Yang dimaksud dengan pengguna adalah masyarakat, legislatif, lembaga pemeriksa/pengawas, pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman, serta pemerintah. *Underwriters* mungkin tidak umum terdengar, tetapi lain halnya untuk kepentingan para analis.

Analis dan lembaga penelitian menggunakan laporan keuangan daerah untuk menurunkan laporan hasil penelitian mereka berkaitan dengan perkembangan ekonomi makro nasional. Laporan keuangan daerah yang memiliki keterbandingan dari tahun ke tahun dapat menghasilkan statistik keuangan yang dapat memenuhi kebutuhan analisis kebijakan fiskal daerah dan nasional.

Pemakai laporan keuangan yang lain adalah kreditor dan investor. Kreditor berkepentingan terhadap laporan keuangan daerah karena memberikan pinjaman daerah kepada pemerintah daerah. Hal mengenai pinjaman daerah diatur dalam Undang-undang Nomor 32 tahun 2004 pasal 169 menjelaskan “untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah, pemerintah daerah dapat melakukan pinjaman yang bersumber dari pemerintah, pemerintah daerah lain, lembaga keuangan bukan bank, dan masyarakat”.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka akuntan pemerintah memiliki posisi yang strategis di mata pemakai laporan keuangan. Dengan demikian, Kepercayaan yang besar pemakai laporan keuangan auditan akhirnya mengharuskan akuntan pemerintah memperhatikan kualitas audit yang dilakukannya. Karena kualitas menunjukkan kepercayaan publik atas pemerintahan. Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi (Christiawan, 2002). Mardiasmo (2002), juga menyatakan bahwa salah satu prasyarat yang harus dipenuhi untuk melaksanakan proses audit kinerja pada organisasi sektor publik (pemerintahan) adalah independensi antara *auditor* dan *auditee*. Penelitian ini akan menguji apakah menurut persepsi masyarakat pemakai laporan keuangan, auditor pemerintah dalam melaksanakan tugas auditnya telah bersikap independen.

1.2 Perumusan Masalah

Penelitian mengenai independensi telah banyak dilakukan dalam sektor privat, namun independensi dalam sektor publik terutama di Indonesia masih sedikit dilakukan. Penelitian yang dilakukan Suharyani (2002) mengenai pendapat anggota-anggota DPR mengenai independensi auditor negara (BPK-RI) hanya terbatas pada mengeksplorasi pendapat anggota-anggota DPR tentang independensi auditor BPK.

Penelitian ini akan memperbaiki instrumen penelitian sehingga mencakup dimensi-dimensi maupun faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor badan pemeriksa keuangan secara lebih lengkap, serta memperluas objek penelitian dengan menambah responden pemakai laporan keuangan. Oleh karena itu, peneliti mencoba merumuskan masalah dengan:

1. Menginvestigasi faktor-faktor apa saja yang dipersepsikan oleh pemakai laporan keuangan memengaruhi independensi penampilan auditor BPK dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya.
2. Menginvestigasi apakah terdapat perbedaan persepsi antar masing-masing kelompok pemakai laporan keuangan pemerintah terhadap independensi penampilan auditor BPK

1.3 Tujuan dan Manfaat Penelitian

Tujuan yang hendak dicapai dalam penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris mengenai persepsi pemakai laporan keuangan pemerintah daerah terhadap independensi auditor pemerintah dengan menginvestigasi faktor-faktor yang dapat memengaruhi independensi penampilan auditor BPK. Pasca reformasi audit sektor di Indonesia, belum banyak kajian-kajian mengenai publik audit, bertambahnya penelitian dan kajian-kajian tentunya sangat membantu dalam memperkaya jumlah literatur audit sektor publik di Indonesia.

Oleh karena itu penelitian ini diharapkan dapat pula memberikan sumbangan yang dapat menjadi referensi terhadap pengembangan auditing sektor publik di Indonesia. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan berbagai manfaat sebagai berikut:

1. Dapat memberikan deskripsi empiris mengenai persepsi pemakai laporan keuangan pemerintah tentang faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor BPK.
2. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memperkaya khasanah pemikiran, pemahaman dan pengkajian tentang audit sektor publik di Indonesia.
3. Hasil penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan masukan bagi regulator untuk mengevaluasi aturan-aturan atau regulasi pada audit publik di Indonesia.

2. METODA PENELITIAN

2.1 Metoda Pengumpulan Data

Pengumpulan data penelitian dengan menggunakan metoda survai, informasi dikumpulkan dari responden dengan menggunakan seperangkat kuesioner, kuesioner berbentuk pernyataan tertutup. Persepsi yang diungkap melalui daftar pertanyaan diukur dengan skala ordinal. Responden diminta untuk

memberikan jawaban tentang persepsi atribut independensi guna menangkap faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor BPK dengan skala 1 = ya, dan 2 = Tidak. Pertimbangan penggunaan skala ini adalah didasarkan pada banyaknya variasi pemahaman yang dimiliki masing-masing responden dalam penelitian ini yang dapat berbeda secara signifikan.

2.2 Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi penelitian ini adalah pemakai laporan keuangan pemerintah daerah yang menjadi *stakeholders* sektor publik dengan lokasi penelitian di Jogjakarta. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini diambil dengan metoda penyampelan *purposive sampling*, yang dilakukan dengan mengambil sampel berdasarkan suatu kriteria tertentu, dalam metoda ini peneliti memilih sampel secara subyektif.

Asumsi yang menjadi pelandas bahwa para pemakai laporan keuangan pemerintah daerah ini memiliki pemahaman dan informasi yang dibutuhkan sehubungan dengan independensi auditor Badan Pemeriksa Keuangan. Dengan demikian peneliti menentukan kriteria-kriteria yang menjadi pertimbangan dalam pengambilan sampel, adapun kriteria penyampelannya:

1. Pejabat pemerintah daerah selaku pemakai internal dan penyusun laporan keuangan, sampel akan diambil dari dinas-dinas, badan, dan biro.
2. Anggota DPRD selaku pemakai yang akan menilai dan mengawasi kinerja pemerintah. Anggota DPRD yang diambil menjadi sampel tentunya yang berhubungan secara langsung dengan informasi keuangan seperti komisi atau panitia kerja (panja) yang terwakilkan dalam fraksi-fraksi dan partai politik.
3. Akademisi, selaku analis eksternal yang berkepentingan dengan penelitian, kritisi kebijakan dan kajian akademik. Sampel akan diambil pada dosen pengampu matakuliah akuntansi lebih khususnya pengampu matakuliah akuntansi pemerintahan atau akuntansi sektor publik, serta mahasiswa pascasarjana (S2) khususnya konsentrasi Akuntansi sektor publik atau telah mengambil matakuliah akuntansi pemerintahan atau akuntansi sektor publik.
4. Tokoh masyarakat LSM, jurnalis keuangan, analis ekonomi, NGO, pengusaha selaku pihak eksternal yang berkepentingan dengan akuntabilitas kinerja keuangan pemerintah.

2.3 Operasionalisasi Variabel-variabel Penelitian

Persepsi dalam penelitian ini adalah kemampuan responden dalam mengorganisasikan dan menginterpretasikan laporan keuangan auditan Badan Pemeriksa Keuangan, sehingga responden menyadari, mengerti tentang apa yang diinderakannya. Persepsi responden tentang independensi akuntan pemerintah adalah kemampuan responden dalam mengorganisasikan pendapat mereka terhadap pelaksanaan pemeriksaan laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor pemerintah atas laporan keuangan serta menginterpretasikannya apa yang dilihat dan diinderanya sesuai dengan kesadaran logis.

2.4 Metoda Analisis Data

Sebelum data diolah, terlebih dahulu data yang terkumpul diuji validitas dan realibilitasnya. Validitas merupakan suatu ukuran yang menunjukkan tingkat

kesahihan suatu instrumen. Dikatakan valid jika mampu mengukur apa yang diinginkan. Dalam pengujian validitas, masing-masing pertanyaan diuji apakah sudah terklasifikasi pada variabel-variabel yang ditentukan. Dalam penelitian ini, pengujian validitas menggunakan analisis item yaitu mengkorelasikan skor setiap item pernyataan dengan skor faktor (hasil penjumlahan seluruh skor item pernyataan). Teknik korelasinya memakai *Pearson Correlation*, korelasi dihitung menggunakan perangkat lunak SPSS versi 15 dan Microsoft Excel.

Pernyataan dikatakan valid jika memenuhi dua syarat, yakni; (1) skor pernyataan berkorelasi positif dengan skor faktor, (2) peluang ralat (p) maksimum 0,05 (*one tailed*). Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran tetap konsisten apabila pengukuran terhadap gejala yang sama dilakukan dua kali atau lebih dengan menggunakan alat ukur yang sama. Dengan kata lain, uji reliabilitas menunjukkan konsistensi suatu alat ukur di dalam mengukur gejala yang sama yang menunjukkan stabilitas internal.

Uji realibilitas ini dilakukan dengan menghitung *Cronbach Alpha* dari masing-masing instrumen dalam satu variabel. Suatu instrumen dikatakan reliabel jika memiliki nilai *Cronbach Alpha* lebih besar dari 0,6 (Nunaly, 1967).

Selanjutnya, data tersebut disusun dalam bentuk tabel kontijensi agar dapat dianalisis dengan teknik statistika *chi square* dan *analisis of variance*. *Chi square test* dipilih sebagai alat pengolahan data karena beberapa alasan, pertama teknik ini dapat menggolongkan secara independen setiap variabel yang merupakan faktor yang berhubungan dengan persepsi independensi, kedua teknik ini dapat digunakan untuk penelitian dengan sampel kecil, dan ketiga teknik ini dapat digunakan untuk nilai-nilai yang tidak membentuk distribusi normal (Dayan, 1974).

ANOVA digunakan dalam penelitian ini karena alat tersebut dapat menguji perbedaan pengaruh setiap faktor terhadap persepsi independensi auditor BPK, Karena diantara masing-masing kelompok responden yang diuji tersebut saling independen, maka pengujian dilakukan dengan menggunakan alat analisa *analysis of variance (ANOVA)*.

3. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

3.1 Analisis Setiap Faktor Penentu Independensi

Di dalam kuesioner penelitian ini dikumpulkan pendapat responden terhadap 13 pertanyaan yang berhubungan dengan atribut independensi penampilan auditor Badan Pemeriksa Keuangan. Reponden diminta menjawab "ya" atau "tidak", terhadap pertanyaan yang ada. Jika responden ingin memberikan komentarnya, diharapkan menuliskannya pada kolom komentar yang sudah disediakan.

Pada bagian ini akan dianalisis hasil penelitian pada setiap pertanyaan tersebut, ada 7 faktor penentu independensi yang akan dikonfirmasi terhadap responden yaitu a) Lamanya Penugasan Audit, b) Independensi dalam Biaya Pemeriksaan, c) Terbatasnya Waktu Penugasan dan Sumberdaya yang disediakan Bagi Auditor BPK, d) Hubungan Kekeluargaan, e) Adanya kecenderungan untuk memihak, karena keyakinan politik atau sosial, f) Akses terhadap informasi tanpa hambatan, g) Kebebasan menentukan sendiri materi laporan dan waktu melaporkan serta kebebasan menerbitkan dan menyebarluaskan laporan-laporan

pemeriksaan. Untuk menganalisis setiap faktor yang memengaruhi independensi digunakan dua teknik yaitu analisis proporsi dan analisis *chi-square*.

3.1.1 Lamanya Penugasan Audit

Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa hanya 33% responden yang menyatakan bahwa faktor ini merusak independensi auditor BPK. Responden yang menyatakan faktor ini tidak merusak independensi sebesar 67%. Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa faktor ini tidak merusak independensi penampilan auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 2.567 dengan probabilitas signifikansi 0.463.

Oleh karena nilai signifikansi jauh berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total tidak ada perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut. Semua kelompok responden mempersepsikan bahwa lamanya penugasan audit lebih dari lima tahun akan berpengaruh (merusak) independensi penampilan auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor tidak signifikan. Sebaliknya, semua kelompok responden mempersepsikan bahwa lamanya penugasan audit kurang dari lima tahun tidak berpengaruh terhadap independensi auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor tidak signifikan.

3.1.2 Independensi dalam Biaya Pemeriksaan

Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa 34% responden menyatakan bahwa faktor ini merusak independensi auditor BPK. Responden yang menyatakan faktor ini tidak merusak penampilan auditor BPK sebesar 64%. Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa faktor Anggaran BPK yang bersumber dari APBN tidak merusak independensi auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa besarnya nilai *chi-square* sebesar 4.400 dengan probabilitas signifikansi 0.221.

Oleh karena nilai signifikansi berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total tidak ada perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut. Semua kelompok responden tersebut menyatakan bahwa Anggaran BPK yang bersumber dari APBN tidak akan merusak independensi auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor signifikan.

3.1.3 Terbatasnya Waktu Penugasan dan Sumberdaya yang disediakan Bagi Auditor BPK

Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa hanya 62% responden yang menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi auditor BPK. Responden yang menyatakan faktor keterbatasan sumber daya yang disediakan bagi auditor BPK tidak merusak independensi sebesar 38%. Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi penampilan auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan

Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 1.736 dengan probabilitas signifikansi 0.629.

Oleh karena nilai signifikansi jauh berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total tidak ada perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut. Semua kelompok responden menyatakan keterbatasan sumber daya yang disediakan bagi auditor BPK akan merusak independensi auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor signifikan

Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa hanya 55% responden yang menyatakan bahwa faktor keterbatasan waktu yang tersedia untuk menyelesaikan penugasan audit merusak independensi auditor BPK. Responden yang menyatakan faktor ini tidak merusak independensi sebesar 45%. Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi penampilan auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 3.978 dengan probabilitas signifikansi 0.264.

Oleh karena nilai signifikansi jauh berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total tidak ada perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut. Sebagian besar kelompok responden tersebut menyatakan bahwa keterbatasan waktu yang tersedia untuk menyelesaikan penugasan audit akan merusak independensi auditor BPK, hanya kelompok akademisi yang berpendapat berbeda. Perbedaan antar elemen faktor signifikan.

3.1.4 Hubungan Kekeluargaan

Semua kelompok menyatakan bahwa memiliki hubungan pertalian darah atau semenda dengan jajaran manajemen entitas akan merusak independensi auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor tidak signifikan. Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa hanya 82% responden yang menyatakan bahwa faktor ini merusak independensi auditor BPK. Responden yang menyatakan faktor ini tidak merusak independensi sebesar 18%.

Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi penampilan auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 10.402 dengan probabilitas signifikansi 0.015. Oleh karena nilai signifikansi jauh berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total tidak ada perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut.

Semua kelompok responden mempunyai pendapat bahwa faktor Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa berpengaruh terhadap independensi BPK, kecuali kelompok pemda. Kelompok Anggota DPRD dan Akademisi menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi Auditor BPK, sedangkan kelompok Pemda/PNS 50% menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi auditor BPK, sedangkan 50% lagi berpendapat faktor ini tidak akan merusak independensi auditor BPK, pendapat

yang agak berbeda dinyatakan oleh masyarakat umum, menurut kelompok ini 70% menyatakan faktor ini tidak merusak independensi auditor BPK, sedangkan 30% menyatakan faktor ini akan merusak independensi auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor tidak signifikan.

Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa hanya 60% responden yang menyatakan bahwa faktor ini merusak independensi auditor BPK. Responden yang menyatakan faktor ini tidak merusak independensi sebesar 40%. Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi penampilan auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 28.469 dengan probabilitas signifikansi 0.000. Oleh karena nilai signifikansi jauh berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total terdapat perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut

Analisis terhadap setiap kelompok responden menunjukkan bahwa semua kelompok responden mempunyai pendapat yang sama bahwa faktor memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung atau tidak langsung pada program atau entitas yang diperiksa merusak independensi.

Namun, proporsi perbedaan dalam kelompok agak variatif, Anggota DPRD 100% menyatakan faktor ini dapat merusak independensi auditor BPK, sedangkan kelompok Akademisi 94% menyatakan bahwa faktor ini merusak independensi Auditor BPK, dan hanya 6% yang menyatakan faktor ini tidak merusak independensi auditor BPK, sedangkan kelompok Pemda/PNS 57% menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi auditor BPK, sedangkan 43% lagi berpendapat faktor ini tidak akan merusak independensi auditor BPK, pendapat yang agak berbeda dinyatakan oleh masyarakat umum, menurut kelompok ini 33% menyatakan faktor ini tidak merusak independensi auditor BPK, sedangkan 67% menyatakan faktor ini akan merusak independensi auditor BPK.

Perbedaan antar elemen faktor signifikan. Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa hanya 74% responden yang menyatakan bahwa faktor ini merusak independensi auditor BPK. Responden yang menyatakan faktor ini tidak merusak independensi sebesar 26%. Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi penampilan auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 13.413 dengan probabilitas signifikansi 0.004. Oleh karena nilai signifikansi jauh berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total terdapat perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut.

Semua kelompok tersebut menyatakan bahwa Adanya kecenderungan untuk memihak, karena keyakinan politik atau sosial akan merusak independensi auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor tidak signifikan. Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa hanya 89% responden yang menyatakan bahwa faktor ini merusak independensi auditor BPK. Responden yang menyatakan faktor ini tidak merusak independensi sebesar 11%.

Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi penampilan auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 3.592 dengan probabilitas signifikansi 0.309. Oleh karena nilai signifikansi jauh berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total tidak ada perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut.

3.1.5 Akses terhadap informasi tanpa hambatan

Semua kelompok tersebut menyatakan bahwa campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor signifikan. Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa 75% responden menyatakan bahwa campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Responden yang menyatakan bahwa faktor ini tidak memengaruhi independensi auditor BPK sebesar 25%.

Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 12.133 dengan probabilitas signifikansi 0.007. Oleh karena nilai signifikansi berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total tidak ada perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut.

Semua kelompok tersebut menyatakan bahwa Campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor signifikan. Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa 74% responden menyatakan bahwa Campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan, dapat memengaruhi independensi auditor BPK.

Responden yang menyatakan bahwa faktor ini tidak memengaruhi independensi auditor BPK sebesar 24%. Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa Campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 9.661 dengan probabilitas signifikansi 0.022. Oleh karena nilai signifikansi berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total tidak ada perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut

3.1.6 Kebebasan menentukan sendiri materi laporan dan waktu melaporkan serta kebebasan menerbitkan dan menyebarluaskan laporan-laporan pemeriksaan

Semua kelompok tersebut menyatakan bahwa wewenang untuk menolak atau memengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor signifikan. Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa 79% responden menyatakan bahwa wewenang untuk menolak atau memengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan, dapat memengaruhi independensi auditor BPK.

Responden yang menyatakan bahwa faktor ini tidak memengaruhi independensi auditor BPK sebesar 21%. Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa wewenang untuk menolak atau memengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 10.168 dengan probabilitas signifikansi 0.017.

Oleh karena nilai signifikansi berada di atas 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total tidak ada perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut.

Secara umum dapat disimpulkan bahwa Adanya ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa, atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Perbedaan antar elemen faktor signifikan.

Atas dasar proporsi jawaban responden diketahui bahwa 74% responden menyatakan bahwa Adanya ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa, atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya, dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Responden yang menyatakan bahwa faktor ini tidak memengaruhi independensi auditor BPK sebesar 26%.

Dengan demikian, sebagian besar jawaban menyatakan bahwa Adanya ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa, atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Atas dasar uji proporsi dengan analisis *chi-square* terhadap kelompok responden Pemda, DPRD, Akademisi, dan Masyarakat umum diketahui bahwa nilai *chi-square* sebesar 12.803 dengan probabilitas signifikansi 0.005.

Oleh karena nilai signifikansi berada di 0.005, maka dapat disimpulkan bahwa secara total terdapat perbedaan proporsi jawaban yang diberikan oleh keempat kelompok responden tersebut. Atas dasar analisis pada setiap faktor penentu independensi di atas, dapat disusun suatu ringkasan hasil penelitian yang disajikan pada tabel 4.15 berikut:

Tabel 4.15
Ringkasan Hasil Penelitian dan Analisis setiap Faktor penentu Independensi

Faktor Nomor	X ² 0	Konsensus Jawaban	Pemda	Anggota DPRD	Akademisi	Masy. Umum
1 a	14.297	Y	Y	Y	Y	Y
b	2.567	T	T	T	T	T
2 a	4.400	T	T	T	T	T
3 a	1.736	Y	Y	Y	Y	Y
b	3.978	Y	T	Y	Y/T	Y
4 a	10.402	Y	Y	Y	Y	Y
b	28.468	Y	Y/T	Y	Y	T
c	13.413	Y	Y	Y	Y	Y
5 a	3.592	Y	Y	Y	Y	Y
6 a	12.133	Y	Y	Y	Y	Y
b	9.661	Y	Y	Y	Y	Y
7 a	10.168	Y	Y	Y	Y	Y
b	12.803	Y	Y	Y	Y	Y

$$X^2_{0,05} = 9.81723$$

Keterangan Tabel:

Y = Ya merusak independensi penampilan auditor BPK

T = Tidak merusak independensi penampilan auditor BPK

4. ANALISIS PERBEDAAN ANTAR ELEMEN SETIAP FAKTOR

Analisis ini digunakan untuk menguji perbedaan antara elemen setiap faktor yang memengaruhi independensi penampilan auditor BPK. Untuk mengetahui perbedaan elemen pada setiap faktor yang memengaruhi independensi digunakan teknik Anova dengan cara mengukur:

1. Besarnya *degree of freedom* (DF), *sum square* (SS), *mean square* (MS) untuk antar perlakuan, *error*, dan totalnya serta menentukan besarnya rasio F setiap faktor yang memengaruhi independensi penampilan auditor BPK.
2. Perbedaan antara mean setiap elemen faktor dengan *highly significance defference* (HSD). Pengukuran ini digunakan untuk mengetahui signifikansi perbedaan antar elemen yang ada pada setiap faktor yang memengaruhi independensi penampilan auditor BPK.

4.1 Lamanya Penugasan Audit

Berdasarkan hasil tes untuk pertanyaan Jika lamanya penugasan audit tersebut sudah lebih dari lima tahun, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK? Dari hasil tes di atas terlihat bahwa F hitung adalah 3.486 dengan probabilitas 0.065. Oleh karena probabilitas > 0.005 atau persepsi ke empat kelompok (Pegawai pemda, anggota DPRD, Akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan lamanya penugasan audit tersebut sudah lebih dari lima tahun, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK tidak berbeda nyata.

Sedangkan untuk pertanyaan Jika lamanya penugasan audit tersebut lima tahun atau kurang, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK? Hasil tes mengkonfirmasi bahwa F hitung adalah 0.023 dengan probabilitas 0.880. Oleh karena probabilitas > 0.005 dengan demikian dapat disimpulkan persepsi ke empat kelompok (Pegawai pemda, anggota DPRD, Akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan, Jika lamanya penugasan audit tersebut lima tahun

atau kurang, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK tidak berbeda secara nyata.

Dependent Variable: RespdCateg					
Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	6.218 ^a	3	2.073	1.328	.271
Intercept	283.405	1	283.405	181.633	.000
masakuranglimatahun	.036	1	.036	.023	.880
masalebihlimatahun	5.439	1	5.439	3.486	.065
masakuranglimatahun*masalebihlimatahun	.036	1	.036	.023	.880
Error	129.506	83	1.560		
Total	672.000	87			
Corrected Total	135.724	86			

a. R Squared = .046 (Adjusted R Squared = .011)

Tabel 4.18
Tabel Anova 1

Sumber variasi	DF	SS	MS	F
Antarvarietas	3	6.218 ^a	2.073	.271
Error	83	129.506	1.560	
Total	87	135.724		

Selanjutnya dilakukan pengujian anova untuk interaksi dua faktor, tujuan dari pengujian ini untuk mengetahui apakah ada hubungan yang signifikan antara dua faktor, yang dalam kasus ini akan diuji apakah ada interaksi antara persepsi lamanya penugasan lebih dari lima tahun atau kurang dari lima tahun akan berpengaruh terhadap independensi auditor BPK. Dari tabel terlihat bahwa F hitung adalah 0.023 dengan probabilitas 0.880. Oleh karena probabilitas > 0.05, maka dapat dikatakan tidak ada interaksi antara persepsi lamanya penugasan lebih dari lima tahun atau kurang dari lima tahun akan berpengaruh terhadap independensi auditor BPK. Dengan membandingkan *corrected model* dengan *corrected total*, terlihat bahwa 0,046 dari jumlah *sum of squares* dapat dijelaskan oleh model, dengan demikian sudah cukup memadai untuk menjelaskan rata-rata persepsi terhadap lamanya penugasan berpengaruh terhadap independensi auditor BPK.

4.2 Independensi dalam Biaya Pemeriksaan

Pengujian ini ingin melihat, apakah rata-rata ke empat kategori responden berasal dari populasi yang sama dengan asumsi varian masing-masing adalah sama. Dari pengujian terlihat bahwa levene tes hitung adalah 0,006 dengan nilai probabilitas 0.938. oleh karena probabilitasnya > 0.05 maka dapat dikatakan terdapat kesamaan varians pada keempat sampel, dengan demikian asumsi kesamaan varians terpenuhi.

Tabel 4.19
Test of Homogeneity of Variances

RespdCateg			
Levene Statistic	df1	df2	Sig.
.006	1	85	.938

Pada pengujian anova terlihat bahwa F hitung adalah 2.965 dengan probabilitas 0.089. Oleh karena probabilitas > 0.05 , maka dapat dikatakan rata-rata mean sampel adalah sama, artinya terdapat kesamaan persepsi antar kelompok responden terhadap pernyataan keterbatasan anggaran BPK yang bersumber dari APBN, tidak berpengaruh terhadap independensi auditor BPK.

Tabel 4.20
ANOVA

RespdCateg	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	4.575	1	4.575	2.965	.089
Within Groups	131.149	85	1.543		
Total	135.724	86			

Hasil ini mengkonfirmasi pendapat masing-masing kelompok responden bahwa faktor independensi dalam hal anggaran tidak berpengaruh terhadap sikap independensi auditor BPK dalam melaksanakan tugas pemeriksaan. Responden berpendapat bahwa pengajuan secara langsung anggaran BPK dari sumber APBN akan lebih baik, karena tidak akan berpengaruh terhadap independensi BPK dalam melaksanakan tugas pemeriksaan. Namun, anggaran BPK yang proporsional dengan lingkup pemeriksaan tentunya akan menjadi pertimbangan penting agar independensi BPK tidak terpengaruh.

4.3 Terbatasnya Waktu Penugasan dan Sumberdaya yang disediakan Bagi Auditor BPK

Berdasarkan hasil tes untuk pertanyaan jika keterbatasan sumber daya yang disediakan bagi auditor BPK, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK? Dari hasil tes di atas terlihat bahwa F hitung adalah 1.987 dengan probabilitas 0.162. Oleh karena probabilitas > 0.005 atau persepsi ke empat kelompok (pegawai pemda, anggota DPRD, akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan Keterbatasan sumber daya yang disediakan bagi auditor BPK, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK tidak berbeda nyata.

Sedangkan untuk pertanyaan Keterbatasan waktu yang tersedia untuk menyelesaikan penugasan audit, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK? Hasil tes mengkonfirmasi bahwa F hitung adalah 3.855 dengan probabilitas 0.053. Oleh karena probabilitas > 0.005 dengan demikian dapat disimpulkan persepsi ke empat kelompok (Pegawai pemda, anggota DPRD, Akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan, Keterbatasan waktu yang tersedia untuk menyelesaikan penugasan audit, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK tidak berbeda secara nyata.

Dependent Variable: RespdCateg					
Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	8.234 ^a	3	2.745	1.787	.156
Intercept	504.253	1	504.253	328.284	.000
waktuterbatas	5.921	1	5.921	3.855	.053
sumberdayaterbts	3.052	1	3.052	1.987	.162
waktuterbatas * sumberdayaterbts	1.522	1	1.522	.991	.322
Error	127.490	83	1.536		
Total	672.000	87			
Corrected Total	135.724	86			
a. R Squared = .061 (Adjusted R Squared = .027)					

Tabel 4.22
Tabel Anova 1

Sumber variasi	DF	SS	MS	F
Antarvarietas	3	8.234 ^a	2.745	0.156
Error	83	127.490	1.536	
Total	86	135.724		

Selanjutnya dilakukan pengujian anova untuk interaksi dua faktor, tujuan dari pengujian ini untuk mengetahui apakah ada hubungan yang signifikan antara dua faktor, yang dalam kasus ini akan diuji apakah ada interaksi antara persepsi Keterbatasan sumber daya yang disediakan bagi auditor BPK dan Keterbatasan waktu yang tersedia untuk menyelesaikan penugasan audit. Dari tabel terlihat bahwa F hitung adalah 0.991 dengan probabilitas 0.322. Oleh karena probabilitas > 0.05 , maka dapat dikatakan tidak ada interaksi antara persepsi Keterbatasan sumber daya yang disediakan bagi auditor BPK dan Keterbatasan waktu yang tersedia untuk menyelesaikan penugasan audit.

Dengan membandingkan *corrected model* dengan *corrected total*, terlihat bahwa 0,061 dari jumlah *sum of squares* dapat dijelaskan oleh model, dengan demikian sudah cukup memadai untuk menjelaskan rata-rata persepsi terbatasnya waktu penugasan dan sumberdaya yang disediakan bagi auditor BPK terhadap independensi auditor BPK.

4.4 Hubungan Kekeluargaan

Berdasarkan hasil tes untuk pertanyaan jika memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung atau tidak langsung pada program atau entitas yang diperiksa, apakah hal ini dapat merusak independensi auditor BPK? Dari hasil tes di atas terlihat bahwa F hitung adalah 11.178 dengan probabilitas 0.001. Oleh karena probabilitas < 0.005 atau persepsi ke empat kelompok (Pegawai pemda, anggota DPRD, Akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung atau tidak langsung pada program atau entitas yang diperiksa, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK berbeda secara nyata.

Sedangkan untuk pertanyaan pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa, apakah hal ini dapat merusak independensi auditor BPK? Hasil tes mengkonfirmasi bahwa F hitung adalah 2.229 dengan probabilitas 0.130. Oleh karena probabilitas > 0.005 dengan demikian dapat disimpulkan persepsi ke empat kelompok (Pegawai pemda, anggota DPRD, Akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan, pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK tidak berbeda secara nyata.

Terhadap pertanyaan memiliki hubungan pertalian darah atau semenda dengan jajaran manajemen entitas, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK tersebut? Hasil tes mengkonfirmasi bahwa F hitung adalah 0.450 dengan probabilitas 0.504. Oleh karena probabilitas > 0.005 dengan demikian dapat disimpulkan persepsi ke empat kelompok (Pegawai pemda, anggota DPRD, Akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan, memiliki hubungan pertalian darah atau semenda dengan jajaran manajemen entitas, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK tidak berbeda secara nyata.

Tabel 4.23 Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: RespdCateg					
Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	34.829 ^a	6	5.805	4.603	.000
Intercept	115.021	1	115.021	91.201	.000
pertiandarah	.568	1	.568	.450	.504
pernahbkrjapdentits	2.812	1	2.812	2.229	.139
kepentgnkeugan	14.097	1	14.097	11.178	.001
pertiandarah * pernahbkrjapdentits	1.736	1	1.736	1.376	.244
pertiandarah * kepentgnkeugan	22.077	1	22.077	17.505	.000
pernahbkrjapdentits * kepentgnkeugan	15.646	1	15.646	12.406	.001
pertiandarah * pernahbkrjapdentits * kepentgnkeugan	.000	0	.	.	.
Error	100.895	80	1.261		
Total	672.000	87			
Corrected Total	135.724	86			
a. R Squared = .257 (Adjusted R Squared = .201)					

Tabel 4.24
Tabel Anova 1

Sumber variasi	DF	SS	MS	F
Antarvarietas	6	34.829 ^a	5.805	4.603
Error	80	100.895	1.261	
Total	86	135.724		

Selanjutnya dilakukan pengujian anova untuk interaksi dua faktor, tujuan dari pengujian ini untuk mengetahui apakah ada hubungan yang signifikan antara dua faktor, yang dalam kasus ini akan diuji apakah ada interaksi antara persepsi memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung atau tidak langsung pada program atau entitas yang diperiksa dan pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa.

Dari tabel terlihat bahwa F hitung adalah 12.406 dengan probabilitas 0.001. Oleh karena probabilitas < 0.05 , maka dapat dikatakan ada interaksi antara persepsi memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung atau tidak langsung pada program atau entitas yang diperiksa dan pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa.

Pengujian anova untuk interaksi dua faktor, tujuan dari pengujian ini untuk mengetahui apakah ada hubungan yang signifikan antara dua faktor, yang dalam kasus ini akan diuji apakah ada interaksi antara persepsi memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung atau tidak langsung pada program atau entitas yang diperiksa dan memiliki hubungan pertalian darah atau semenda dengan jajaran manajemen entitas.

Dari tabel terlihat bahwa F hitung adalah 17.505 dengan probabilitas 0.000. Oleh karena probabilitas < 0.05 , maka dapat dikatakan ada interaksi antara persepsi memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung atau tidak langsung pada program atau entitas yang diperiksa dan pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa. Pengujian anova untuk interaksi dua faktor, tujuan dari pengujian ini untuk mengetahui apakah ada hubungan yang signifikan antara dua faktor, yang dalam kasus ini akan diuji apakah ada interaksi antara persepsi pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa dan memiliki hubungan pertalian darah atau semenda dengan jajaran manajemen entitas.

Dari tabel terlihat bahwa F hitung adalah 1.376 dengan probabilitas 0.244. Oleh karena probabilitas > 0.05 , maka dapat dikatakan tidak ada interaksi antara persepsi pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa dan memiliki hubungan pertalian darah atau semenda dengan jajaran manajemen entitas. Hal ini mengindikasikan persepsi masing-masing kelompok responden adalah sama terhadap faktor tersebut dalam memengaruhi independensi auditor BPK.

Dengan membandingkan *corrected model* dengan *corrected total*, terlihat bahwa 0,257 dari jumlah *sum of squares* dapat dijelaskan oleh model, dengan demikian sudah cukup memadai untuk menjelaskan rata-rata persepsi hubungan kekeluargaan terhadap independensi auditor BPK.

4.5 Adanya kecenderungan untuk memihak, karena keyakinan politik atau sosial

Pengujian ini ingin melihat, apakah rata-rata ke empat kategori responden berasal dari populasi yang sama dengan asumsi varian masing-masing adalah sama. Dari pengujian terlihat bahwa levene tes hitung adalah 2,158 dengan nilai probabilitas 0.146. oleh karena probabilitasnya >0.05 maka dapat dikatakan terdapat kesamaan varians pada keempat sampel, dengan demikian asumsi kesamaan varians terpenuhi.

RespdCateg			
Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2.158	1	85	.146

Pada pengujian anova terlihat bahwa F hitung adalah 0.331 dengan probabilitas 0.564. Oleh karena probabilitas > 0.05 , maka dapat dikatakan rata-rata mean sampel adalah sama, artinya terdapat kesamaan persepsi antar kelompok responden terhadap pernyataan adanya kecenderungan untuk memihak, karena keyakinan politik atau sosial akan berpengaruh terhadap independensi auditor BPK.

RespdCateg					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.533	1	.533	.335	.564
Within Groups	135.191	85	1.590		
Total	135.724	86			

Hasil ini mengkonfirmasi pendapat masing-masing kelompok responden bahwa faktor kecenderungan keberpihakan terhadap keyakinan politik atau sosial dari auditor BPK akan berpengaruh terhadap sikap independensinya dalam melaksanakan tugas pemeriksaan.

4.6 Akses terhadap informasi tanpa hambatan

Berdasarkan hasil tes untuk pertanyaan campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya, apakah hal ini dapat merusak independensi auditor BPK? Dari hasil tes di atas terlihat bahwa F hitung adalah 2.792 dengan probabilitas 0.098. Oleh karena probabilitas > 0.005 atau persepsi ke empat kelompok (Pegawai pemda, anggota DPRD, Akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya tidak berbeda nyata.

Sedangkan untuk pertanyaan campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan, apakah hal ini dapat merusak independensi auditor BPK? Hasil tes

mengkonfirmasi bahwa F hitung adalah 2.279 dengan probabilitas 0.135. Oleh karena probabilitas > 0.005 dengan demikian dapat disimpulkan persepsi ke empat kelompok (Pegawai pemda, anggota DPRD, Akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan, campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK tidak berbeda secara nyata.

Tabel 4.27 Tests of Between-Subjects Effects					
Dependent Variable: RespdCateg					
Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	4.526 ^a	3	1.509	.954	.418
Intercept	56.381	1	56.381	35.668	.000
campurtanganbatasilingkp	4.414	1	4.414	2.792	.098
camprtnganpilihprosedraudit	3.602	1	3.602	2.279	.135
camprtanganbatasilingkp * camprtnganpilihprosedraudit	.097	1	.097	.061	.805
Error	131.198	83	1.581		
Total	672.000	87			
Corrected Total	135.724	86			
a. R Squared = .033 (Adjusted R Squared = -.002)					

Tabel 4.28
Tabel Anova 1

Sumber variasi	DF	SS	MS	F
Antarvarietas	3	4.526 ^a	1.509	.954
Error	83	131.198	1.581	
Total	86	135.724		

Selanjutnya dilakukan pengujian anova untuk interaksi dua faktor, tujuan dari pengujian ini untuk mengetahui apakah ada hubungan yang signifikan antara dua faktor, yang dalam kasus ini akan diuji apakah ada interaksi antara persepsi campur tangan atau pengaruh pihak eksternal yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya dan campur tangan pihak eksternal terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan.

Dari tabel terlihat bahwa F hitung adalah 0.061 dengan probabilitas 0.805. Oleh karena probabilitas > 0.05 , maka dapat dikatakan tidak ada interaksi antara persepsi campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya dan campur tangan pihak eksternal terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan.

Dengan membandingkan *corrected model* dengan *corrected total*, terlihat bahwa 0,033 dari jumlah *sum of squares* dapat dijelaskan oleh model, dengan demikian sudah cukup memadai untuk menjelaskan rata-rata persepsi terbatasnya

waktu penugasan dan sumberdaya yang disediakan bagi auditor BPK terhadap independensi auditor BPK.

4.7 Kebebasan menentukan sendiri materi laporan dan waktu melaporkan serta kebebasan menerbitkan dan menyebarluaskan laporan-laporan pemeriksaan

Berdasarkan hasil tes untuk pertanyaan wewenang untuk menolak atau memengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan, apakah hal ini dapat merusak independensi auditor BPK? Dari hasil tes di atas terlihat bahwa F hitung adalah 3.501 dengan probabilitas 0.065. Oleh karena probabilitas > 0.005 atau persepsi ke empat kelompok (Pegawai pemda, anggota DPRD, Akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan wewenang untuk menolak atau memengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan tidak berbeda nyata.

Sedangkan untuk pertanyaan adanya ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa, atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya, apakah hal ini dapat merusak independensi auditor BPK? Hasil tes mengkonfirmasi bahwa F hitung adalah 2.257 dengan probabilitas 0.137.

Oleh karena probabilitas > 0.005 dengan demikian dapat disimpulkan persepsi ke empat kelompok (Pegawai pemda, anggota DPRD, Akademisi, dan masyarakat umum) terhadap pernyataan adanya ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa, atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya, apakah hal ini merusak independensi auditor BPK tidak berbeda secara nyata

Tabel 4.29 Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: RespdCateg					
Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	5.476 ^a	2	2.738	1.766	.177
Intercept	301.703	1	301.703	194.574	.000
wewenangmenolak	5.428	1	5.428	3.501	.065
ancamanpergantian	3.500	1	3.500	2.257	.137
wewenangmenolak * ancamanpergantian	.000	0	.	.	.
Error	130.249	84	1.551		
Total	672.000	87			
Corrected Total	135.724	86			
a. R Squared = .040 (Adjusted R Squared = .017)					

Tabel 4.30
Tabel Anova 1

Sumber variasi	DF	SS	MS	F
Antarvarietas	2	5.476 ^a	2.738	.177
Error	84	130.249	1.581	
Total	86	135.724		

Selanjutnya dilakukan pengujian anova untuk interaksi dua faktor, tujuan dari pengujian ini untuk mengetahui apakah ada hubungan yang signifikan antara dua faktor, yang dalam kasus ini akan diuji apakah ada interaksi antara persepsi wewenang untuk menolak atau memengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan dan adanya ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa, atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya.

Dari tabel terlihat bahwa nilai sum squares sebesar 0.000 dengan probabilitas 0.000. Oleh karena probabilitas < 0.05 , maka dapat dikatakan ada interaksi antara persepsi wewenang untuk menolak atau memengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan dan adanya ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa, atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya.

Ringkasan yang ada pada setiap perbedaan faktor antar elemen dari hasil pengujian di atas disajikan pada Tabel 4.31

Tabel 4.31
Ringkasan Hasil Analisis Anova dan Signifikansi Perbedaan Antar Faktor

Faktor Nomor	Keterangan	Beda Mean	Beda HSD	Kesimpulan Perbedaan
1 a	a vs b	-5.403	0.815	Tidak signifikan
2 a		4.575	.089	Signifikan
3	a vs b	2.869	-0.109	Signifikan
4	a vs b	-20.341	0.244	Tidak signifikan
	a vs c	-13.91	0.243	Tidak signifikan
	b vs c	6.431	-0.001	Signifikan
5 a		0.533	0.564	Tidak signifikan
6 a	a vs b	0.812	-0.037	Signifikan
7	a vs b	1.928	-0.072	Signifikan

Keterangan Tabel:

Jika:

Beda Mean $<$ Beda HSD Beda antar elemen faktor tidak signifikan

Beda Mean $>$ Beda HSD Beda antar elemen faktor signifikan

5. KESIMPULAN, SARAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI

5.1 Kesimpulan

Simpulan yang dapat diambil atas dasar pengujian yang telah dilakukan di atas adalah sebagai berikut, secara umum pemakai informasi (laporan) keuangan mempersepsikan bahwa auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya belum independen. Hal ini menjadi tantangan terhadap institusi BPK dalam melakukan pembenahan kelembagaan,

reformasi kelembagaan yang baik dan pengadaan staf auditor yang berdedikasi tinggi tentunya dapat mengubah citra BPK menjadi lebih baik. Simpulan secara khusus terhadap penelitian ini dapat dijabarkan sebagai berikut:

a. Lamanya penugasan audit

Rotasi terhadap auditor perlu dilakukan BPK secara berkala, lamanya penugasan audit berpengaruh terhadap independensi auditor BPK.

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa, pemakai laporan keuangan mempersepsikan bahwa lamanya penugasan audit lebih dari lima tahun akan berpengaruh atau dapat merusak independensi penampilan auditor BPK. Sedangkan lamanya penugasan audit kurang yang kurang dari lima tahun tidak berpengaruh terhadap independensi auditor BPK.

b. Independensi dalam Biaya Pemeriksaan

Alokasi anggaran yang minim dan berada di tangan pemerintah dan DPR menjadi salah satu penghambat independensi BPK. Pada masa orde baru, sebagian biaya pemeriksaan bersumber dari pihak yang diaudit. Namun setelah reformasi, anggaran pemeriksaan BPK dialokasikan langsung dari APBN.

Pemakai informasi keuangan mempersepsikan bahwa Anggaran BPK yang bersumber dari APBN tidak akan merusak independensi auditor BPK. Reposisi anggaran ini berpengaruh baik terhadap aspek independensi BPK, walaupun sebenarnya anggaran tersebut masih relatif minim bila dibandingkan dengan lingkup pemeriksaan yang cukup luas.

c. Terbatasnya Waktu Penugasan dan Sumberdaya yang disediakan Bagi Auditor BPK

Pemenuhan terhadap fasilitas yang maksimal guna mendukung auditor BPK dalam melaksanakan tugas pemeriksaan penting diperhatikan. Tersedianya fasilitas yang baik diharapkan dapat meningkatkan kinerja auditor BPK. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemakai informasi keuangan mempersepsikan keterbatasan sumber daya yang disediakan bagi auditor BPK akan merusak independensi auditor BPK. Sedangkan, sebagian besar pemakai laporan keuangan menyatakan bahwa keterbatasan waktu yang tersedia untuk menyelesaikan penugasan audit akan merusak independensi auditor BPK, hanya kelompok akademisi yang berpendapat berbeda.

d. Hubungan Kekeluargaan

Pemakai laporan keuangan menyatakan bahwa memiliki hubungan pertalian darah atau semenda dengan jajaran manajemen entitas akan merusak independensi auditor BPK. Pemakai laporan keuangan mempunyai pendapat bahwa faktor Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa berpengaruh terhadap independensi BPK, kecuali kelompok pemda.

Kelompok Anggota DPRD dan Akademisi menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi Auditor BPK, sedangkan kelompok Pemda/PNS 50% menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi auditor BPK, sedangkan 50% lagi berpendapat faktor ini tidak akan merusak independensi auditor BPK, pendapat yang agak berbeda dinyatakan oleh masyarakat umum, menurut kelompok ini 70% menyatakan faktor ini tidak merusak independensi auditor BPK, sedangkan 30% menyatakan faktor ini akan merusak independensi auditor BPK.

Analisis terhadap setiap kelompok responden menunjukkan bahwa semua pemakai laporan keuangan mempunyai pendapat yang sama bahwa faktor memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung atau tidak langsung pada program atau entitas yang diperiksa merusak independensi.

Namun, proporsi perbedaan dalam kelompok agak variatif, Anggota DPRD 100% menyatakan faktor ini dapat merusak independensi auditor BPK, sedangkan kelompok Akademisi 94% menyatakan bahwa faktor ini merusak independensi Auditor BPK, dan hanya 6% yang menyatakan faktor ini tidak merusak independensi auditor BPK, sedangkan kelompok Pemda/PNS 57% menyatakan bahwa faktor ini dapat merusak independensi auditor BPK, sedangkan 43% lagi berpendapat faktor ini tidak akan merusak independensi auditor BPK, pendapat yang agak berbeda dinyatakan oleh masyarakat umum, menurut kelompok ini 33% menyatakan faktor ini tidak merusak independensi auditor BPK, sedangkan 67% menyatakan faktor ini akan merusak independensi auditor BPK.

e. Adanya kecenderungan untuk memihak, karena keyakinan politik atau sosial

Pemakai laporan keuangan menyatakan bahwa Adanya kecenderungan untuk memihak, karena keyakinan politik atau sosial akan merusak independensi auditor BPK.

f. Akses terhadap informasi tanpa hambatan

Pemakai laporan keuangan menyatakan bahwa campur tangan atau pengaruh pihak eksternal yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Pemakai laporan keuangan menyatakan bahwa Campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan dapat memengaruhi independensi auditor BPK.

g. Kebebasan menentukan sendiri materi laporan dan waktu melaporkan serta kebebasan menerbitkan dan menyebarluaskan laporan-laporan pemeriksaan

Pemakai laporan keuangan menyatakan bahwa wewenang untuk menolak atau memengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan dapat memengaruhi independensi auditor BPK. Secara umum dapat disimpulkan bahwa Adanya ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa, atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya dapat memengaruhi independensi auditor BPK.

5.2 Saran

Atas dasar simpulan tersebut di atas, penulis mengusulkan beberapa saran berikut:

1. Rotasi terhadap auditor BPK diperlukan dengan tujuan untuk memperkuat independensi. Rotasi dapat dilakukan antar provinsi atau wilayah, atau dapat juga rotasi terhadap auditor yang melaksanakan penugasan dalam suatu pemerintah daerah. Pertimbangan pelaksanaan rotasi sebaiknya tidak lebih dari dua tahun atau dua periode penugasan.

2. Adanya mata anggaran BPK tersendiri yang bersumber dari APBN perlu dipertahankan, namun perlu dipertimbangkan alokasi yang proporsional terhadap anggaran pemeriksaan ini, anggaran pemeriksaan masih relatif kecil dibandingkan dengan lingkup dan wilayah pemeriksaan.
3. Waktu penugasan sudah relatif cukup untuk melaksanakan pemeriksaan, namun proporsi keterbatasan staf dengan lingkup dan wilayah pemeriksaan masih menjadi kendala dalam melaksanakan pemeriksaan.

5.3 Keterbatasan

Penelitian ini merupakan permulaan yang dapat memberikan dasar penelitian lanjutan. Penelitian ini tidak terlepas dari keterbatasan-keterbatasan yang diharapkan dapat di atasi pada penelitian selanjutnya. Keterbatasan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Penelitian ini menggunakan metoda survai yang dilaksanakan dengan pertanyaan tertulis sehingga simpulan didasarkan pada jawaban yang diberikan responden secara tertulis. Hal ini dapat menimbulkan persepsi yang berbeda dari responden dengan keadaan sesungguhnya.
- 2) Penelitian ini hanya dilakukan pada satu waktu. Teori keperilakuan mengatakan perilaku individu selalu berubah dari waktu ke waktu sesuai kondisi lingkungannya. Oleh karena itu memerlukan penelitian dengan jangka waktu yang lebih panjang.
- 3) Penambahan jumlah Sampel dan dengan daerah sebaran yang lebih luas tentu akan membuat penelitian ini lebih dapat digeneralisasi.
- 4) Penelitian selanjutnya dapat menambah faktor lain yang berkontribusi terhadap independensi penampilan auditor BPK. Alat statistik dan pengujian yang lebih dipercanggih tentunya akan dapat menambah kontribusi yang lebih besar.

5.4 Implikasi

Terlepas dari berbagai keterbatasan yang dimiliki, penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat dalam pengembangan praktik akuntansi sektor publik di Indonesia. Hasil penelitian ini, diharapkan bisa memberikan sumbangan terhadap pengembangan literatur akuntansi sektor publik khususnya publik auditing di Indonesia, paling tidak hasil penelitian ini dapat menambah referensi dan mendorong dilakukannya penelitian-penelitian lebih lanjut di masa mendatang.

DAFTAR PUSTAKA

- Agaser, G.M., and T. S. Douppnik, 1991. "Perceptions Of Auditor Independence: A Cross-cultural Study", *International Journal of Accounting*. 6: 220-237.
- Antle, R. 1984. *Auditor Independence*. *Journal of Accounting Research*. Spring. p. 1-20.
- Arens, Alvin A., dan Loebbecke, James K. 2001. *Auditing an Integrated Approach*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc.

- AICPA, Ad Hoc Committee on Independence, "Final Report", *Journal of Accountancy*, Dec.1969
- Badan Pemeriksa Keuangan. *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- Bartlett, R.W. 1993. "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 62: 52-67.
- Bhattacharya, U., H. Daouk, and M. Welker. 2003. *The world price of earnings opacity*. *The Accounting Review* 78 (3): 641-678.
- Bazerman, M. H., K. P. Morgan and G. Loewenstein. 1997. *The impossibility of auditor independence*. *Sloan Management Review summer*: 89-94.
- Beattie V., R. Brandt., and s. Fernley, 1999. "Perceptions of Auditor Independence: UK Evidence", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8 1: 67- 107.
- Bonner, S.E. dan B.L. Lewis. 1990. *Determinants of Auditor Expertise*. *Journal Accounting Research Supplement*. p 1-28.
- Boynton, W.C., Johnson, R.N., & Kell, W.G.. 1992. *Modern Auditing*, 5th Edition, John Wiley & Sons Inc.
- Carmichael, D.R. 1999. "In Saerch of Auditor Independence", *The CPA Journal*, Vol. Lxix, No. 5, p.p. 38 – 43.
- Carey, J. 1970. "The Rise of the Accounting profession: To Responsibility and Auythority", 1937- 1969, New York.
- Chyekon H. and E. Woo, spring 2001. "Factors Associated With Auditor changes: A Singapore Study", *Accounting and Business Research*, Vol 31 2.
- Crasewell, A.,D. Stokes and J. Laughton, 2002."Auditor Independence and fee Dependence" *Journal of Accounting and Economics*. 33253- 275.
- Choo, F. dan K.T. Trotman. 1991. *The Relationship between Knowledge Structure and Judgments for Experienced and Inexperienced Auditors*. *The Accounting Review*. Juli. p. 464-485.
- Christiawan, Y.J. 2002. *Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik: Refleksi Hasil Penelitian Empiris*. *Journal Directory: Kumpulan Jurnal Akuntansi dan Keuangan Unika Petra*. Vol. 4 / No. 2.
- Chow, C., and Rice, S. 1982, "Qualified Audit Opinions and Auditor Switching", *The Accounting Review*, Vol 57 No. 2, pp. 326-335.
- Dajan, Anto. 1986. *Pengantar Metode Statistik*. Jakarta: LP3ES.
- De Angelo, L.E. 1981. *Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation*. *Journal of Accounting and Economics* 3. Agustus. p. 113-127.
- Deis, D.R. dan G.A. Groux. 1992. *Determinants of Audit Quality in The Public Sector*. *The Accounting Review*. Juli. p. 462-479.
- Elliottt, R.K. and P.D. Jacobson, 1998." *Audit Independence concepts*", *The CPA Journal*, Vol LXVIII, No. 12: P.P. 30-34, 36-37.
- Funnell, W 1994, *Independence and the public sector auditor: constitutional Keystone or refined imaginary*, *Abacus*, pp 175-95

- Fatturahman, Agam. 1999. *Pengawasan keuangan Negara: Studi tentang Independensi Bepeka dalam memberantas korupsi 1993-1998*. Skripsi. Yogyakarta: FE UGM tidak dipublikasikan.
- Fahrojih, Ikhwan dan Najih, M. 2008. *Menggugat Peran DPR dan BPK dalam Reformasi Keuangan Negara*. In-TRANS Publishing. Malang.
- Farmer, T. A., L. E. Rittenberg, and G. M. Trompeter. 1987. *An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 7 1:1-14.
- Firth, M. 1980. "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines ". *The Accounting Review*, 553 ,P.P.451 – 466.
- Falk, H., Lynn, B., Mastelnan, S. & Skehata M. 1999 *auditor Independece, self interested behavior and ethics: some experimental evidence*. *Journal of Accountancy and public policy* 18, 395-428.
- Gendron, Y., Cooper, D.J. and Townley, B. 2001, "In the name of accountability –state auditing, independence and new public management", *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol. 14 No. 3, pp. 278-310.
- Ghozalie, I. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Undip.
- Gibson, James LJ, M. Ivancevich, dan James H. Donnelly Jr. 1997. *Organizatuion. Terjemahan, Binarupa Aksara. Edisi 8, Jilid 2*.
- Guy, D. and S. Zeff 2002, 'How Independent?' *Accountancy March*, pp. 134-3
- Guy. Dan. M & Jerry. D. Sullivan. 1988. *The Expectation gap Auditing Standards*. *The Journal of Accountancy*. April. p. 36 – 46.
- Gul F.A. 1989. "Bankers, Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23, P.P.40-51
- Guthrie, J. and English, L. 1997, "Guarding the Independence of the Victorian Auditor-General and the Public Interest", *Australian Accounting Review*, Vol. 7, No. 1, pp. 12-15.
- Halim, Abdul. 2007. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi 3, Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik, Januari 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Salemba Empat, Jakarta.
- Imhoff, E.A. 1978, 'Employment Effects on Auditor Independence', *The Accounting Review*, Vol. LIII, No. 4 October, pp. 869–81
- Johnstone, K., M. Sutton and T. Warfield. 2001. *Antecedents and consequences of independence risk: framework for analysis*. *Accounting horizons* 15 march: 1-18.
- Jappesen, K.K. 1988 *Reinventing auditing, redefining consultating and independence*. *The European accounting Policy* 7 3, 517-539.
- Jones, P.C. dan J.G.Bates. 1990. *Public Sector Auditing-Practical techniques for an integrated approach*. Edisi 1. TJ Press Ltd., Padstow, Cornwall.
- Jones, R. dan Maurice, P. 2000. *Public Sector Accounting*. 5th edition, London. Pitman Publishing.
- Kinney W.R.Jr 1999. "Auditor Independence: A Lourdensome Constraint or Care Value? " *Accounting Horizons*. 13 March, P.P 69-75.

- Kleinman, G., Palmon, D. and Anandarajan, A. 1998, "Auditor independence: a synthesis of theory and empirical research", *Research in Accounting Regulation*, Vol. 12, pp. 3-42.
- Knapp, M.C., 1985. "Audit Conflict: An Emprical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure", *The Accounting Review*. Vol 60 2. April
- Lavin, D. 1976. *Perception of The Independence of The Auditor*. *The Accounting Review*. Januari. p. 41-50.
- Mcgee, R.P, and M. Tseng, 1990. "Audit pricing and Independence", *The Accounting Review*, Vol 65, 315–326.
- McEnroe, John E and. Martens, Stanley C December 2001, "Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gab", *Accounting Horizons* Vol. 15 No. 4, hal 345-358
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mayangsari, S. 2003. *Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasi eksperiman*. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 6. No. 1. Januari. p. 1-22.
- Mayangsari, S. 2003. *Analisis Pengaruh Independensi, Kualitas Audit, serta Mekanisme Corporate Governance terhadap Integritas Laporan Keuangan*. *SNA VI Surabaya*. p. 1255-1269.
- Mautz, R. and Sharaf, H. 1961, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, New York, NY.
- Morris Charles G. 1976. *Psychology: an Introduction*. Second Edition. New Jersey. Prentice-Hall Inc.
- Nadirsyah. 1993. *Persepsi Pemakai Informasi, Akuntan Dan Masyarakat Umum Terhadap Independensi Akuntan Publik*. Tesis. Yogyakarta: Program Paskasarjana. Tidak dipublikasikan.
- Nasution. 2006. *Perbaikan Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Negara dan Daerah di Indonesia*. Makalah seminar.
- Nunally. 1967. *Psychometric Methods*, McGraw-Hill, New York.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Pany, K dan M.J. Reckers. 1980. *The Effect of Gifts, Discounts, and Client Size on Perceived Auditor Independence*. *The Accounting Review*. Januari. p. 50-61.
- Park. S.H., 1990. "Competition, Independence and Audit Quality: The Korean Experience", *the International of Accounting*, 25: 71- 86.
- Parlin, C.J. and R.W. Bartlett 1994, 'Prior Employment Effects and Independence in Fact', *Business and Professional Ethics Journal*, Vol. 13, No. 1&2, pp. 185–202
- Patel, C. & Psaros, J. 2000 *perceptions of external auditor's independence: the cross-cultural evidence*. *British accounting review* 32, 311-338.
- Rahamat, Jalaludin. 1991. "Psikologi Komunikasi". Bandung. PT. Remaja Rosdakarya.

- Rosenstein, S. and J.G. Wyatt 1990, 'Outside Directors, Board Independence, and Shareholder Wealth', *Journal of Financial Economics*, Vol. 26, pp. 175–91.
- Rebele, J., J. Heintz and G. Briden 1988, 'Independent Auditor Sensitivity to Evidence Reliability', *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 8, No. 1 Fall, pp. 43–52.
- Schleifer, L.T. and R.A. Shockley 1990, 'Policies to Promote Auditor Independence: More Evidence on the Perception Gap', *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 2, pp. 10–17.
- Shoulders, Craig D. dan Robert J. F. 2003. *Governmental and Non Profit Accounting Theory and Practice*. Seventh Edition. New Jersey. Pearson Education-Prentice Hall.
- Schuetze W.P. 1994. *Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis*, *The Accounting Review*, Oct, P.P. 785-800.
- Shockley, R. 1981. *Perceptions of Auditors Independen: An Empirical Analysis*. *The Accounting Review*. Oktober. p. 785-800.
- Shockley R. and S. Shceifler. 1984. "perception of Auditors Independence: An Emprial Analysis." *The Accounting Review*. Oct. P.P. 785 – 800.
- Sucher, P. and Bychkova, S. 2001, "Auditor independence in economies in transition: a study of Russia", *European Accounting Review*, Vol. 10 No. 4, pp. 817-41.
- Supriyono, R.A. 1988. *Pemeriksaan Akuntan: Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik: Suatu Hasil Penelitian Empiris di Indonesia*. Yogyakarta: BPFE.
- Teoh H.Y., and Ch. Lim, 1994. "Perceptions of Auditor Independence: A Malaysian Study, "Report Prepared for the Malaysian Institute of Accounts, April.
- Thoha, Miftah. 2003. *Perilaku Organisasi: Konsep Dasar dan Aplikasinya*. PT Raja Grafindo.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- Undang-Undang republik Indonesia Nomor 17 tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.
- Vivek Ramkumar and Warren Krafchik. *The Role of Civil Society Organizations in Auditing and Public Finance Management*. Working Paper. 2005.
- Walgito, Bimo. 1997. *Pengantar Psikologi Umum*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Wati, C dan B. Subroto. 2003. *Faktor-faktor yang Memengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik Survei pada Kantor Akuntan Publik dan Pemakai Laporan Keuangan di Surabaya*. *Tema*. Volume IV. Nomor 2. p. 85-101