

658.8342  
821  
F 21

**FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KEPUASAN**

**KLIEN AUDIT DI INDONESIA**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi**



**Diajukan oleh :**

**Nama : Sri Murtini**

**Nim : C4C000365**

**Kepada**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
TAHUN 2003**

**UNIT-PUSTAK-UNDIP**

## PERNYATAAN

Yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : SRI MURTINI

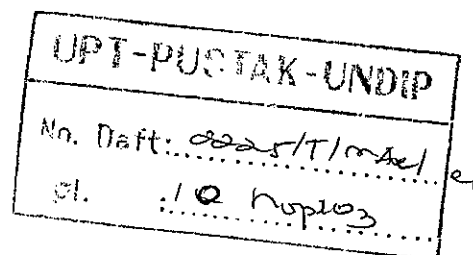
NIM : C4C000365

menyatakan dengan sesungguhnya bahwa tesis dengan judul **“FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KEPUASAN KLIEN AUDIT DI INDONESIA”** benar-benar karya ilmiah yang disusun sendiri oleh penanda tangan dan bukan penulisan penelitian lain.

Semarang, \_\_\_\_\_ 2003

**SRI MURTINI**

C4C000365





**FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KEPUASAN  
KLIEN AUDIT DI INDONESIA**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh  
**Sri Murtini**  
Untuk dipertahankan di depan Dewan Penguji  
Pada Tanggal 18 Februari 2003

Penguji I

Drs. M. Nasir, MSi, Akt

Penguji II

Dr. Azrin Sabeni, MCom, Hons, Akt

Penguji III

Dra. Zulaekha, MSi, Akt

Pembimbing Utama/Ketua

Drs. M. Syafruddin, MSi, Akt

Pembimbing/Anggota

Drs. Bambang Supomo, MSi, Akt

Semarang, .....

Universitas Diponegoro.

Program Pascasarjana

Program Studi Magister Akuntansi

Ketua Program



Drs. M. Nasir, MSi, Akt.



## **ABSTRACT**

The purpose of this research was to identify significant between client satisfaction, attributes of audit quality, auditor change and work experience in Accounting. To get this result, the head of the Accounting Department from some of the companies registered in Indonesian Capital Market Directory (ICMD), 2001 and Standard Trade & Industry of Indonesian (STDI) 2000, were asked to evaluate their existing auditors on each of 12 dimensions of audit quality and also from other factors which are suspected have influence to the satisfaction of the audit clients. The data of this research is from 88 respondents, and to evaluate the satisfaction of the client audit from the data, analysis regression is used.

This research, it is proven that there is significant influence between the audit quality factors with the satisfaction of the audit clients. However, changing auditors and work experience do not have significant influence to the audit client satisfaction. All the pattern from the result of this research emphasizes the important roles of communication and relation in client satisfaction.

As addition, in this research it is also proven that there is no difference of client satisfaction between go public companies and not go public companies.

**Key words :** Audit Quality, Auditor Change, Work Experience, Audit Client, Go Public and Not Go Public Companies, Client Satisfaction.



## INTISARI

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh antara kepuasan klien audit dengan kualitas audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja bagian akuntansi klien. Untuk mendapatkan tujuan ini kepala bagian akuntansi dari perusahaan-perusahaan yang terdaftar pada Indonesian Capital Market Directory (ICMD), 2001 dan yang terdaftar pada Standard Trade & Industry Directory of Indonesia (STDI), 2000 diminta untuk mengevaluasi auditor mereka tentang masing-masing dari 12 faktor kualitas audit dan faktor lain yang diduga dapat berpengaruh terhadap kepuasan klien audit. Data penelitian sebanyak 88 responden dan untuk pengujian terhadap kepuasan klien audit digunakan regresi.

Dalam penelitian ini kita menemukan bukti adanya pengaruh yang signifikan faktor kualitas audit terhadap kepuasan klien audit. Sedangkan pergantian auditor dan pengalaman kerja tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien. Semua pola dari hasil tersebut menekankan peranan-peranan penting dari komunikasi dan hubungan dalam meraih kepuasan klien.

Sebagai tambahan dalam penelitian ini, menemukan bukti bahwa tidak ada perbedaan kepuasan klien yang sudah *go public* dan yang belum *go publik*.



## KATA PENGANTAR

Puji syukur pada Allah atas segala rahmat dan kekuatan yang diberikan kepada peneliti untuk dapat menyelesaikan tugas penulisan tesis ini sebagai salah satu syarat untuk mencapai derajat Sarjana Strata – 2.

Penulisan tesis ini, peneliti lakukan melalui bantuan dari berbagai pihak, untuk itu peneliti mengucapkan terima kasih yang mendalam buat suami tercinta Prih Susanto dan anak tersayang Rizka Hendrawan yang telah memberi motivasi dan semangat kepada peneliti.

Peneliti juga mengucapkan terima kasih kepada Bapak Drs. M. Syafruddin, MSi, Akt dan Bapak Drs. Bambang Supomo, MSi, Akt selaku dosen pembimbing yang telah meluangkan waktu dan pikiran dengan penuh kesabaran memberikan bimbingan serta pengarahan selama penulisan tesis ini.

Selanjutnya peneliti ucapkan terima kasih kepada :

1. Bapak / Ibu dosen pada Program Pasca Sarjana Studi Akuntansi Universitas Diponegoro atas segala bimbingannya selama mengikuti pendidikan.
2. Rekan-rekan Politeknik Negeri Semarang yang telah memberikan dukungan dan bantuan selama proses terwujudnya tesis ini.

Peneliti menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan, untuk itu peneliti mohon saran untuk kesempurnaan tesis ini.

Semarang, Februari 2003

Peneliti



## DAFTAR ISI

	Halaman
Halaman Judul .....	i
Surat Pernyataan .....	ii
Halaman Pengesahan .....	iii
Halaman Abstrak .....	iv
Halaman Intisari .....	v
Kata Pengantar .....	vi
Daftar Isi .....	vii
Daftar Tabel .....	ix
Daftar Gambar .....	x
Daftar Lampiran .....	xi
<b>BAB I PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang Masalah .....	1
1.2 Perumusan Masalah .....	4
1.3 Tujuan Penelitian .....	5
1.4 Manfaat Penelitian .....	6
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS .....</b>	<b>7</b>
2.1 Jasa Audit Kantor Akuntan Publik.....	7
2.2 Penelitian Terdahulu .....	8
2.3 Hasil Penelitian Terdahulu Terhadap Kepuasan Klien Audit .....	10

2.4	Perumusan Hipotesis .....	11
2.5	Kerangka Pemikiran Teoritis .....	21
BAB III	METODE PENELITIAN .....	23
3.1	Populasi dan Sampel .....	23
3.2	Metode Pengumpulan Data .....	23
3.3	Definisi Operasional Variabel .....	24
3.4	Teknis Analisis Data .....	26
BAB IV	HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN .....	29
4.1	Gambaran Umum Responden .....	29
4.2	Pengujian Hipotesis .....	30
4.3	Hasil dan Interpretasi Hasil Penelitian .....	40
BAB V	KESIMPULAN DAN SARAN .....	49
5.1	Kesimpulan .....	49
5.2	Keterbatasan .....	50
5.3	Implikasi Hasil Penelitian .....	51
5.4	Saran .....	52

KUESIONER DEMOGRAFI RESPONDEN

INSTRUMEN KUALITAS AUDIT

INSTRUMEN KEPUASAN KLIEN

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN-LAMPIRAN

## DAFTAR TABEL

	Halaman
TABEL 1 Riset Praktisi pada Kepuasan Klien .....	10
TABEL 2 Hasil Uji Validitas Kualitas Audit .....	31
TABEL 3 Hasil Uji Validitas Kepuasan Klien .....	32
TABEL 4 Hasil Uji Reliabilitas Kualitas dan Kepuasan Klien Audit .....	33
TABEL 5 Hasil Uji Analisis Faktor .....	34

## DAFTAR GAMBAR

GAMBAR 1 KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS .....	22
--	----

## DAFTAR LAMPIRAN

LAMPIRAN 1	UJI VALIDITAS KUALITAS AUDIT .....	61
LAMPIRAN 2	UJI VALIDITAS KEPUASAN KLIEN AUDIT .....	62
LAMPIRAN 3	UJI RELIABILITAS KUALITAS AUDIT .....	65
LAMPIRAN 4	UJI RELIABILITAS KEPUASAN KLIEN AUDIT.....	68
LAMPIRAN 5	UJI ANALISIS FAKTOR KUALITAS AUDIT .....	70
LAMPIRAN 6	UJI ASUMSI KLASIK DAN REGRESI KEPUASAN KLIEN AUDIT .....	77
LAMPIRAN 7	UJI REGRESI PERUSAHAAN <i>GO PUBLIC</i> DAN YANG BELUM <i>GO PUBLIC</i> SERTA UJI LOGISTIC REGRESSION KEPUASAN KLIEN AUDIT .....	81



## BAB I

### PENDAHULUAN

#### 1.1 Latar Belakang Masalah

Teori agensi menjelaskan adanya dua pihak yang berkepentingan yaitu prinsipal selaku pemilik dan agen selaku manajemen. Hubungan tersebut dapat menimbulkan konflik, karena adanya keinginan dari kedua belah pihak yang masing-masing ingin memaksimalkan tingkat kepuasannya sendiri. Untuk mengatasi masalah tersebut, teori agensi berusaha memenuhi kepentingan bersama diantara kedua pihak yaitu memaksimalkan utilitas masing-masing, untuk itu segala informasi yang terkait dalam perusahaan harus dipertanggungjawabkan oleh manajemen. Untuk mengurangi atau meminimalkan kecurangan yang dilakukan manajemen dan laporan yang dibuat manajemen lebih *reliable* (dapat dipercaya, netral), maka perlu pihak independen untuk melakukan audit. Disinilah pentingnya peranan akuntan publik (auditor independen) yakni sebagai pihak yang memeriksa dan memberikan pendapat profesional atas informasi yang dibuat oleh manajemen perusahaan.

Akuntan publik merupakan suatu profesi yang memberikan jasa audit atas laporan keuangan perusahaan. Melalui pemberian jasa ini akuntan publik membantu baik manajemen maupun pihak luar sebagai pemakai laporan keuangan untuk menentukan secara obyektif dapat dipercaya tidaknya laporan keuangan perusahaan. Selain itu dengan profesi akuntan publik, pihak luar perusahaan dapat mempercayai keputusan untuk menilai dapat dipercaya tidaknya laporan keuangan yang disajikan

manajemen perusahaan, sehingga akuntan publik merupakan suatu profesi kepercayaan masyarakat.

Investor dan pemakai laporan keuangan mengakui manfaat audit dalam pelaporan keuangan Epstein dan Geiger (1994). Untuk itu, kemampuan menyediakan jasa audit yang berkualitas tinggi menjadi fokus penting yang harus diperhatikan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP). Kehadiran tenaga akuntan asing di Indonesia mendorong persaingan di dalam pasar audit lokal, tidak membuat tenaga-tenaga akuntan lokal tergusur manakala kualitas jasa yang mereka sediakan tidak kalah dengan tenaga asing (Salamun, 1999).

Sampai saat ini belum ada definisi yang pasti mengenai kualitas audit. Hal ini disebabkan belum adanya pemahaman umum mengenai faktor penentu kualitas audit serta ada perbedaan persepsi mengenai kualitas audit diantara para peneliti (Sutton, 1993). Walaupun demikian, para peneliti mempunyai kesamaan pendapat mengenai pengukuran kualitas audit. Pengukuran kualitas audit tersebut membutuhkan kombinasi antara ukuran hasil dan proses. Pengukuran hasil lebih banyak digunakan karena pengukuran proses tidak dapat diobservasi secara langsung.

Kualitas audit umumnya ditinjau dari pihak auditor yang diukur berdasarkan standar-standar yang ditetapkan, meliputi standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan (IAI-SPAP, 1994). Menurut Sutton (1993), kualitas audit telah menjadi isu yang penting. Banyak para pengguna laporan auditor mengkritik tentang kualitas pekerjaan akuntan. Grant *et. al* (1996) menemukan bukti banyak kelompok selain auditor yang menunjukkan ketertarikan mereka pada masalah

kualitas audit. Dengan kata lain, pengguna jasa audit dapat memberi penilaian atas kualitas audit.

KAP, dalam rangka mencapai keunggulan bersaing dengan cara meningkatkan kualitas jasa audit harus memperhatikan kepuasan pengguna jasa (klien), mengingat dalam lingkungan persaingan, konsumen memainkan peran yang penting (Crane, 1991). Kepuasan konsumen akan membawa manfaat ekonomis yang signifikan bagi organisasi bisnis (Anderson *et. al*, 1994). Bisnis yang berorientasi kepada jasa (*service-oriented business*) harus memperhatikan kepuasan konsumen dan menuntut komitmen dari setiap pihak dalam organisasi, serta sifat-sifat kualitas audit harus memberikan pandangan dalam penentu dari kepuasan pelanggan, kualitas pelayanan, dan kepuasan pelanggan adalah gagasan nyata (Cronin dan Taylor 1994). Para peneliti belum menguji kepuasan klien, beberapa penelitian tentang kepuasan klien telah dilaporkan dalam perusahaan bisnis (contohnya Accounting Today 1992, 1994, 1996).

Beberapa penelitian mengenai kepuasan klien telah dilakukan di Amerika Serikat. Di antara penelitian itu adalah yang dilakukan oleh Crane (1991) yang memberikan ranking pelayanan dari kelompok profesi berdasarkan tingkat kepuasan yang diterima konsumen secara berurutan : (1) apoteker, (2) dokter mata, (3) dokter gigi, (4) dokter umum, (5) akuntan, (6) pengacara. Behn *et al* (1997) meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi kepuasan klien meliputi : (1) 12 faktor kualitas audit yang dikembangkan Carcello *et al* (1992), (2) pergantian auditor, (3) pengalaman kerja bagian akuntansi, (4) faktor-faktor lain yaitu aset dan opini.

Di Indonesia penelitian mengenai kepuasan klien telah dilakukan oleh Nyata Nugraha (2002), dimana faktor-faktor kepuasan klien yang digunakan adalah (1) 11

faktor kualitas audit yang dikembangkan oleh Carcello *et al* (1992) dimana untuk 1 faktor kualitas audit yaitu keterlibatan komite audit tidak dimasukkan karena klien audit di Jawa Tengah tidak mempunyai komite audit, (2) pergantian auditor, (3) pengalaman kerja bagian akuntansi. Responden penelitian yang digunakan adalah perusahaan di Jawa Tengah yang belum *go public*. Nyata Nugraha (2002) mengemukakan keterbatasan dalam penelitiannya yaitu : terbatasnya jumlah sampel dan KAP yang melakukan audit adalah KAP diluar KAP besar di Indonesia dan perusahaan yang diaudit belum *go public* di Jawa Tengah, sehingga hasil penelitiannya tidak bisa digeneralisir untuk semua perusahaan. Keterbatasan dalam penelitian yang dilakukan oleh Nyata Nugraha, mendorong untuk dilakukan pengujian kembali.

Adapun yang membedakan dalam penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah:

1. Variabel-variabel kepuasan klien meliputi: (a) 12 faktor kualitas audit yang dikembangkan oleh Carcello *et al* (1992) dalam Behn *et al* 1997, (b) pergantian auditor, (c) pengalaman kerja bagian akuntansi, (d) faktor-faktor lain yang meliputi aset perusahaan dan opini audit (sebagai variabel kontrol).
- 2 Responden yang digunakan adalah perusahaan baik yang sudah *go public* maupun yang *belum go public* di Indonesia.

## 2.1 Perumusan Masalah

Lingkungan audit eksternal ditunjukkan dengan kompetensi intensif, tekanan *fee* dan pertumbuhan yang lambat (Elliott dan Jacobson, 1994-95). Untuk berkompetisi dengan sukses dalam lingkungan ini, KAP harus berjuang untuk

meningkatkan harapan-harapan klien dan memaksimalkan kepuasan klien. Tantangan untuk KAP adalah untuk mengerti kepuasan klien. Para peneliti telah menguji sifat-sifat kualitas audit (Carcello,1992; Mock dan Samet 1982; Sutton 1993; Sutton dan Lampe 1990), namun hasilnya tidaklah jelas aspek-aspek mana dari kualitas audit yang mempengaruhi kepuasan klien. Penelitian ini didesain untuk merangking firma-firma pengaudit terbesar pada beberapa dimensi yang dipercaya berhubungan dengan kepuasan klien.

Fokus penelitian ini tidak pada perbandingan firma-firma, tetapi pada pengujian terhadap faktor-faktor kepuasan klien yang potensial. Dari keterangan diatas maka dapat dirumuskan pertanyaan penelitian sebagai berikut :

1. Apakah ada pengaruh kualitas audit terhadap kepuasan klien.
2. Apakah ada pengaruh pergantian auditor terhadap kepuasan klien.
3. Apakah ada pengaruh pengalaman kerja bagian akuntansi dengan kepuasan klien.

Selain berbagai masalah yang akan diteliti, dalam penelitian ini juga diuji faktor-faktor lain yaitu aset perusahaan (Palmrose,1989; Turpen,1990) dan opini audit (Chow dan Rice, 1982) yang dalam penelitian mereka merupakan faktor penentu kualitas audit, oleh karena itu dalam penelitian ini variabel tersebut dimasukkan sebagai variabel kontrol untuk menghindari adanya pengaruh yang mengacaukan (*Confounding effect*).

### **1.3 Tujuan Penelitian**

Sesuai dengan perumusan masalah di atas, penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris mengenai :

1. Pengaruh kualitas audit terhadap kepuasan klien.
2. Pengaruh pergantian auditor terhadap kepuasan klien.
3. Pengaruh pengalaman kerja bagian akuntansi terhadap kepuasan klien.

#### **1.4 Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi kepada :

1. Pengembangan teori yang berkaitan dengan kepuasan klien audit.
2. Kantor Akuntan Publik dalam meningkatkan mutu auditnya.



## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS**

#### **2.1 Jasa Audit Kantor Akuntan Publik**

Jasa yang diberikan oleh Kantor Akuntan Publik yaitu jasa attestasi dan jasa non attestasi (Boynton and Kell, 1996). Jasa attestasi adalah suatu jasa dimana kantor akuntan mengeluarkan suatu komunikasi tertulis yang menyatakan suatu kesimpulan tentang kehandalan suatu asersi tertulis yang merupakan tanggungjawab pihak manajemen. Jasa attestasi ini terdiri dari 4 jenis, yaitu audit, pemeriksaan, review dan prosedur yang disepakati. Sedangkan jasa non attestasi adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang didalamnya ia tidak memberikan suatu pendapat. Jenis jasa non attestasi misalnya adalah jasa kompilasi, konsultasi perpajakan, konsultasi manajemen.

Berkaitan dengan jasa audit yang diberikan, KAP diharapkan mampu melakukan pengungkapan yang wajar. Hal tersebut merupakan unsur yang penting dalam pelaporan keuangan. Kode etik standar pemeriksaan akuntan dari IAI, berbagai pernyataan dan aturan BAPEPAM serta beberapa temuan riset mempengaruhi sifat dan format pengungkapan yang perlu diperhatikan dalam rangka penyajian laporan keuangan bagi segenap pengguna.

Pengguna informasi laporan keuangan akan mempertimbangkan pendapat auditor sebelum menggunakan informasi tersebut sebagai dasar dalam pengambilan keputusan ekonomis, antara lain adalah untuk pemberian kredit (pinjaman) dan

investasi. Pengguna informasi laporan keuangan akan lebih mempercayai informasi yang disediakan oleh auditor yang kredibel, karena laporan tersebut merupakan alat utama yang dipakai oleh auditor independen dalam mengkomunikasikan hasil pekerjaannya kepada pemakai jasanya. Untuk mencapai hal itu maka dibutuhkan hasil audit yang berkualitas.

## **2.2 Penelitian Terdahulu**

### **Kepuasan Klien**

Penjelasan yang paling umum terhadap kualitas jasa dan kepuasan konsumen adalah bahwa kualitas jasa yang diterima merupakan suatu bentuk sikap dan evaluasi jangka panjang, sedangkan kepuasan merupakan ukuran transaksi yang lebih spesifik (Cronin dan Taylor, 1992). Namun demikian, penelitian-penelitian yang dilakukan dalam bidang pemasaran terhadap hubungan antara kualitas jasa dan kepuasan konsumen belumlah memberikan suatu kesimpulan yang konsisten.

Persepsi terhadap kualitas jasa merefleksikan evaluasi konsumen terhadap jasa yang mereka rasakan pada waktu tertentu, sedangkan kepuasan konsumen merefleksikan pengalaman atau keseluruhan kesan konsumen atas pengalamannya mengkonsumsi jasa (Parasuraman *et al*, 1985). (Cronin dan Taylor, 1992), menyimpulkan bahwa kepuasan konsumen dipengaruhi oleh tingkat kualitas jasa yang diterima konsumen. Sedangkan Anderson *et. al* (1994) menyimpulkan bahwa adanya pengaruh positif dari kualitas jasa kepada kepuasan konsumen, karena akan membawa manfaat ekonomis bagi organisasi bisnis.

Taylor dan Baker (1994) mengidentifikasi perbedaan kualitas jasa dan kepuasan konsumen yaitu:

1. Dimensi kualitas jasa lebih spesifik dibanding kepuasan konsumen.
2. Harapan terhadap kualitas jasa didasarkan pada persepsi ideal keunggulan jasa sedangkan kepuasan konsumen lebih didasarkan pada beberapa isu yang mungkin tidak unggul.
3. Persepsi terhadap kualitas jasa tidak membutuhkan pengalaman dengan penyedia jasa sedangkan kepuasan konsumen membutuhkan pengalaman dengan penyedia jasa.

Pada tabel 1 merangkum hasil penelitian tentang kepuasan klien, dimana yang dimuat dalam *Accounting Today*, penelitian tersebut didisain untuk merangkum 6 KAP besar di Amerika pada kepuasan klien audit. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Behn *et al* (1997) mensurvei pengontrol-pengontrol di perusahaan untuk mengevaluasi auditor mereka yang hasilnya bahwa ada hubungan positif antara kualitas audit dengan kepuasan klien yang meliputi faktor pengalaman, keahlian industri, sikap responsif terhadap kebutuhan klien, keterlibatan pimpinan KAP, pelaksanaan audit lapangan yang tepat, keterlibatan komite audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja kontroler. Penelitian yang dilakukan Nyata Nugraha (2002), mensurvei bagian akuntansi perusahaan yang belum *go public* di Jawa Tengah, dimana hasilnya ada pengaruh positif antara kualitas audit dengan kepuasan klien. Adapun faktor-faktor yang berpengaruh adalah keahlian industri, responsif terhadap kebutuhan klien, auditor berkompeten secara teknis, auditor mempunyai standar etika serta pengalaman kerja bagian akuntansi.

### 2.3 Hasil Penelitian Terdahulu Kepuasan Klien Audit

Adapun hasil penelitian terdahulu Kepuasan Klien dapat dilihat pada tabel 1 berikut ini.

**TABEL 1**  
**RISET PRAKTISI PADA KEPUASAN KLIEN**

Peneliti	Metode	Hasil
Accounting Today (1992)	Mensurvei para kontroler dan CFO sehubungan dengan performa/reputasi firma dalam 9 area kunci	Price Waterhouse, Arthur Andersen, Ernst and Young dan KPMG, PeakMarvick menduduki rangking tertinggi.
Accounting Today (1994)	Mensurvei 310 eksekutif koorperat sehubungan dengan performa/reputasi firma dalam 9 area	Arthur Andersen menduduki rangking tertinggi.
Accounting Today (1996)	Mensurvei para kontroler dan CFO sehubungan dengan performa/reputasi firma dalam 9 area.	Ernst and Young menduduki rangking tertinggi dalam hal kepuasan klien
Behn <i>et al</i> (1997)	Mensurvei kontroler di perusahaan untuk mengevaluasi auditor mereka	Ada hubungan positif antara kualitas audit dengan kepuasan klien, dimana faktor yang berpengaruh adalah faktor-faktor: pengalaman, keahlian industri, responsif terhadap kebutuhan klien, keterlibatan pimpinan KAP, pelaksanaan audit lapangan yang tepat, keterlibatan komite audit, pergantian auditor, pengalaman kerja kontroler.

Nyata Nugraha (2002)	Mensurvei bagian akuntansi di perusahaan yang belum <i>go public</i> di Jawa Tengah.	Ada pengaruh positif antara kualitas audit dengan kepuasan klien. Faktor-faktor yang berpengaruh adalah : keahlian industri klien, responsif terhadap kebutuhan klien, auditor berkompeten secara teknis, auditor mempunyai standar etika serta pengalaman kerja bagian akuntansi.
----------------------	--	--

## 2.4 Perumusan Hipotesis

### Kualitas Audit

Banyak penelitian tentang kualitas jasa, antara lain kualitas jasa audit, ada beberapa peneliti yang telah melakukannya, penelitiannya diarahkan untuk menjawab pertanyaan bagaimana menentukan dan membentuk jasa audit yang berkualitas. Higgins dan Ferguson (1991) dalam penelitiannya yang berjudul *Practical Approaches for evaluating The Quality Dimensions of Professional Accounting Service*, asumsinya bahwa kualitas jasa akuntan dapat ditingkatkan melalui pemahaman terhadap perspektif konsumen. Tujuan penelitian ini adalah untuk menjelaskan praktik-praktik yang semestinya dilakukan untuk menciptakan jasa yang berkualitas tinggi. Dimensi kualitas yang dikembangkan oleh Parasuraman (1985), Higgins dan Ferguson (1991) menjelaskan bahwa ada beberapa praktik untuk mengevaluasi kualitas KAP termasuk jasa audit.

Penelitian lainnya dilakukan oleh Sutton ( 1993 ) dengan judul : *Toward and Understanding of the Factors Affecting the Quality of Audit Process* bertujuan untuk

mendeteksi faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit. Ukuran yang digunakan oleh Sutton adalah gabungan dari ukuran proses dan ukuran hasil. Ukuran proses, berfokus pada pekerjaan yang dilakukan oleh auditor dan ketaatan auditor kepada standar yang ditetapkan. Ukuran hasil berfokus pada keyakinan yang meningkat yang diperoleh dari laporan auditor oleh pengguna laporan keuangan.

Hasil penelitian Sutton (1993) menunjukkan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah faktor-faktor yang berhubungan dengan lingkungan klien. Fokus dari proses audit pada lingkungan klien, sangat berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

Saat ini belum ada kesepakatan tentang makna kualitas. Para peneliti bidang manajemen meyakini bahwa kualitas merupakan suatu kekuatan yang paling mempengaruhi pertumbuhan ekonomi suatu perusahaan, sebab kualitas menjadi salah satu strategi yang akan menunjang keberhasilan bisnis. Tanpa produk / jasa yang berkualitas, suatu perusahaan akan kehilangan kemampuannya untuk bersaing.

Seperti jenis jasa lainnya, kualitas jasa audit sukar untuk diukur secara obyektif. Penggunaan berbagai dimensi kualitas audit yang berbeda-beda oleh beberapa peneliti adalah bukti sukarnya menentukan dimensi / faktor yang dapat menentukan kualitas audit.

Behn *et. al* (1997) melaporkan ada beberapa penelitian tentang dimensi kualitas audit. Diantaranya, TJ. Mock dan M Somet di tahun 1982; hasilnya menyimpulkan 5 kunci karakteristik kualitas audit yaitu : (1) perencanaan, (2) administrasi, (3) prosedur, (4) evaluasi dan (5) perlakuan. Di tahun 1986, Schroeder menyimpulkan 5 faktor penting penentu kualitas audit yaitu : (1) Perhatian partner dan manajer KAP dalam audit, (2) Perencanaan dan pelaksanaan, (3) Komunikasi

tim audit dan manajemen klien, (4) Independensi anggota tim, dan (5) Menjaga kemutahiran audit. Sedangkan Carcello (1992), menyimpulkan faktor (1) Pengalaman, (2) Memahami industri klien, (3) Respon atas kebutuhan klien, dan (4) Taat pada standar umum audit, (5) Sikap independensi, (6) Hati-hati, (7) komitmen, (8) Keterlibatan pimpinan KAP, (9) Pelaksanaan pekerjaan, (10) Komite audit, (11) Etika dan (12) Sikap skeptis yang merupakan faktor-faktor penentu kualitas audit.

### **Pengalaman Audit**

Pernyataan Standar Auditing (PSA) no.01 (SA seksi 150), dalam Standar umum yang pertama disebutkan Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor (SPAP,1994). Dengan adanya persyaratan tersebut maka auditor harus mempunyai pengalaman agar pelaksanaan audit berjalan sesuai prosedur yang telah ditetapkan.

Libby dan Trotman (1993) mengatakan bahwa pertimbangan auditor berkualitas jika auditor memiliki pengalaman. Penggunaan faktor pengalaman sehubungan dengan kualitas didasarkan pada asumsi bahwa tugas memberikan *feedback* yang berguna terhadap sesuatu dilakukan secara lebih baik yang diperlukan oleh pembuat keputusan untuk memperbaiki kinerjanya. Disisi lain, Tubbs (1992) menemukan bukti bahwa auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan yaitu : (1) mendeteksi kesalahan, (2) memahami kesalahan secara akurat, (3) mencari penyebab kesalahan. Dengan adanya hal-hal tersebut maka akan meningkatkan kualitas audit yang dilakukan.

### **Pemahaman Industri Klien**

Standar Pekerjaan lapangan yang kedua disebutkan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan (SPAP, 1994). Dengan adanya persyaratan tersebut auditor akan memahami praktik bisnis klien

Crupta (1991), menjelaskan bahwa auditor perlu memahami industri bisnis klien untuk mengidentifikasi kejadian dan praktek bisnis yang menurut auditor akan sangat berpengaruh pada laporan keuangan klien. Selain dapat membuat audit lebih berkualitas, memahami industri klien juga berguna untuk memberi masukan agar klien beroperasi secara lebih efisien (Wolk dan Wootton, 1997).

### **Responsif Atas Kebutuhan Klien**

KAP sebagai pelaku bisnis yang berorientasi kepada jasa dituntut untuk mencapai dan menjaga kepuasan konsumen (Pearce II dan Robinson Jr, 1997). Banyak hal penting yang dibutuhkan manajemen dalam rangka mencapai keunggulan bersaing. Selain dana, waktu juga menjadi unsur penting dalam bersaing.

Deis dan Giroux (1996), dalam penelitiannya menemukan bukti bahwa *audit fee* (berhubungan dengan dana klien) dan *audit hours* (waktu yang digunakan auditor) berhubungan secara signifikan dengan kualitas audit. Mahon (1989) dalam suatu interview oleh pihak klien-kliennya, menyimpulkan bahwa faktor yang membuat klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah kesungguhan KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya. Dengan sikap yang responsif atas kebutuhan klien akan meningkatkan kualitas audit.

### **Ketaatan Pada Standar Akuntansi-Auditing**

Agar pelaksanaan audit berjalan sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan, maka auditor harus menguasai dan melaksanakan standar auditing sebagaimana yang tercantum di dalam SPAP. Sedangkan pada saat melakukan audit, auditor harus bisa menilai apakah klien benar-benar melaksanakan standar akuntansi. Untuk itu auditor harus menguasai standar akuntansi yaitu SAK.

De Angelo, 1981 (dalam Deis dan Giroux, 1992) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien, dimana kedua hal tersebut menggambarkan terlaksananya standar akuntansi dan Auditing. Apabila kedua hal tersebut dilaksanakan maka akan meningkatkan kualitas audit.

### **Independensi**

Standar umum yang kedua mengatur sikap mental independensi auditor dalam melaksanakan tugasnya. Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya (SPAP, 1994).

Deis dan Giroux (1992) menjelaskan bahwa probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor. Kedua hal tersebut

mencerminkan terlaksananya standar umum kedua, dengan dilaksanakannya kedua hal tersebut akan meningkatkan kualitas audit.

### **Sikap Hati-Hati**

Standar umum yang ketiga, disebutkan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama (SPAP,1994).

Mautz dan Sharaf,1961 menyebutkan bahwa kecermatan menekankan pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang ada melalui sikap hati-hati. Untuk itu maka auditor harus memiliki keahlian dan kecermatan sebagai syarat dari mutu pelaksanaan audit. Dengan adanya hal tersebut akan meningkatkan kualitas audit.

### **Komitmen KAP Terhadap Kualitas Audit**

Standar pelaporan yang keempat disebutkan laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggungjawab yang dipikulnya (SPAP,1994). Oleh karena itu KAP harus mempunyai komitmen yang kuat untuk melaksanakan audit dengan mutu yang tinggi. Tanpa adanya komitmen, klien dan pengguna laporan keuangan tidak akan percaya kepada laporan audit yang dilaksanakan KAP tersebut. Dengan adanya komitmen KAP maka akan meningkatkan kualitas audit.

### **Keterlibatan Pimpinan KAP**

Standar pekerjaan lapangan yang pertama menyebutkan bahwa pekerjaan (audit) harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya (SPAP, 1994). Supervisi ini dilakukan tujuannya adalah untuk menjaga agar pekerjaan audit tetap berkualitas walaupun yang turun mengerjakan bukan pimpinan langsung KAP.

### **Pelaksanaan Audit Lapangan**

Standar Pekerjaan Lapangan yang ketiga disebutkan, bahan bukti kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit (SPAP, 1994). Untuk mencapai hal tersebut auditor harus melaksanakan pekerjaan audit lapangan.

Walaupun untuk menciptakan kondisi *client happy* menjadi fokus penting bagi KAP, tetapi dalam pelaksanaannya KAP tidak boleh melakukan praktik-praktik yang kurang etis demi kepuasan klien (Tommy dan Harry, 1999).

De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien (dalam Deis dan Giroux, 1992). Deis dan Giroux (1992) menjelaskan bahwa probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor. Kedua hal tersebut dapat dicapai ketika auditor melaksanakan pekerjaan audit lapangan. Pelaksanaan audit lapangan dapat meningkatkan kualitas audit.

### **Keterlibatan Komite Audit**

Menon dan Williams (1994), komite audit diperlukan dalam suatu organisasi bisnis antara lain dikarenakan dapat mengawasi proses audit dan memungkinkan terwujudnya kejujuran pelaporan keuangan. Namun, hal ini dapat dicapai jika komite audit bekerja secara efektif.

Glazer dan Febian (1997) mengatakan, praktek yang terbaik yang dapat dilakukan KAP untuk menjaga independensi dan profesionalismenya jika berhadapan dengan penentuan ketepatan penggunaan prinsip-prinsip akuntansi oleh klien adalah dengan melakukan komunikasi dengan dewan direksi atau komite audit. Melibatkan komite audit dalam pelaksanaan audit, dapat membantu auditor. Oleh karenanya, banyak KAP yang membantu kliennya dalam pembentukan komite audit.

### **Standar Etika Yang Tinggi**

Standar etika yang tinggi pada saat pelaksanaan maupun setelah pelaksanaan audit harus dipegang teguh oleh KAP, mengingat KAP tidak hanya mengaudit satu perusahaan saja. Oleh karena itu masalah rahasia klien harus dijaga oleh KAP. Dalam kondisi seperti inilah maka standar etika yang tinggi harus benar-benar dipegang oleh tim audit.

### **Sikap Skeptis**

Standar pelaporan yang ketiga disebutkan, pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit (SPAP, 1994), untuk mencapai tujuan tersebut maka dibutuhkan sikap skeptis auditor.

Auditing Standar Board ( Dewan Standar Audit ) menyatakan bahwa auditor harus memelihara sikap "Skeptisme Professional" (AICPA, 1988 dalam Behn *et. al*, 1977). Skeptisme dibutuhkan untuk menghasilkan peranan kelembagaan yang diharapkan untuk auditor. Dengan adanya sikap skeptis auditor maka akan meningkatkan kualitas audit.

Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

H1 : Ada pengaruh kualitas audit terhadap kepuasan klien.

### **Pergantian Auditor**

Para klien yang diaudit oleh KAP baru mungkin lebih puas karena beberapa alasan. Pertama, alasan perusahaan-perusahaan cenderung merubah auditor adalah bahwa mereka tidak puas dengan pelayanan yang diterima dari auditor sebelumnya (Behn *et all*, 1997). Kedua, Craswell (1995) dalam Behn *et. al* (1997) menyatakan bahwa pada perjanjian audit yang baru, ada ketidakyakinan dari bagian manajemen klien terhadap kualitas-kualitas pelayanan yang setelah memperoleh klien baru. Klien-klien baru mungkin mendapatkan perhatian khusus, dan mereka mungkin menikmati perspektif dan pandangan yang berbeda yang diberikan oleh auditor baru.

Berdasarkan penjelasan tersebut dapat dikembangkan dipotesis sebagai berikut:

H2 : Ada pengaruh pergantian auditor terhadap kepuasan klien.

### **Pengalaman Kerja Bagian Akuntansi**

Bagian akuntansi yang sebelumnya telah bekerja pada KAP mungkin bias dengan kepentingan KAP itu. Iyer (1995) dalam Behn *et. al* (1997) menguji anteseden dan hasil dari identifikasi alumni dari KAP dengan KAP sebelumnya. Hasilnya menunjukkan bahwa, rata-rata alumni 6 KAP besar cenderung membantu KAP mereka sebelumnya. Faktor-faktor yang berhubungan dengan kecenderungan untuk membantu KAP tersebut adalah: (1) gengsi KAP secara organisasional, (2) program konseling personal KAP, (3) hubungan para alumni KAP, (4) hubungan individu dengan KAP.

Berdasarkan hal diatas memungkinkan para alumni KAP yang bekerja di Bagian Akuntansi perusahaan lebih puas dengan performa KAP. Efek tersebut bisa terjadi sehubungan dengan identifikasi bagian akuntansi dengan KAP mereka sebelumnya atau dengan pengetahuan detail mereka.

Berdasarkan penjelasan tersebut dapat dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

H3 : Ada pengaruh pengalaman kerja bagian akuntansi terhadap kepuasan klien.

### **Variabel Kontrol**

Variabel-variabel aset dan opini diidentifikasi dalam penelitian sebelumnya sebagai faktor penentu dari kualitas audit, oleh karena itu dalam penelitian ini variabel-variabel tersebut dimasukkan sebagai variabel kontrol, apakah variabel-variabel tersebut berpengaruh terhadap kepuasan klien.

### **Aset (*Asset*)**

Ukuran perusahaan adalah sebuah variabel kontrol yang umum dalam tipe-tipe yang berlainan. Ukuran klien dimasukkan sebagai variabel kontrol dalam menjelaskan kepuasan klien, karena klien-klien yang besar mungkin mendapatkan perhatian yang lebih besar dari KAP, oleh karena itu klien-klien yang lebih besar mungkin lebih puas (Palmrose 1986; Turpen 1990) dalam Behn *et al*, 1997.

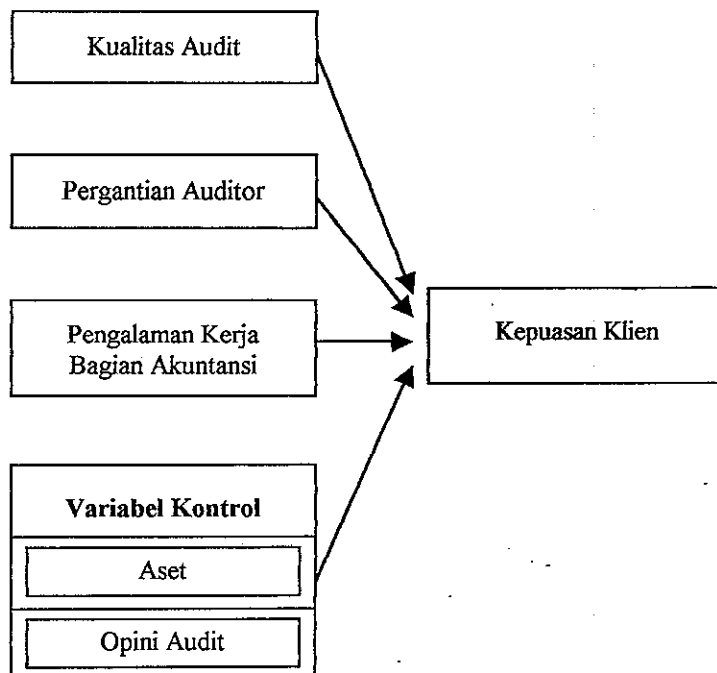
### **Opini**

Chow dan Rice (1982) dalam Behn *et al* (1997) menemukan bukti bahwa perusahaan-perusahaan yang menerima opini audit yang dimodifikasi mengganti auditor daripada perusahaan-perusahaan yang menerima opini yang tidak memenuhi standar. Penelitian lainnya (Schwartz dan Menon 1985 ; William 1988 dalam Behn *et al*, 1997), tidak menemukan hubungan yang positif antara penerimaan opini yang dimodifikasi dan penggantian auditor setelahnya.

## **2.5 Kerangka Pemikiran Teoritis**

Dari uraian tersebut, maka dapat dibuat suatu kerangka pemikiran teoritis sebagai berikut:

**GAMBAR 1**  
**KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS**





## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Populasi dan Sampel**

Penelitian ini mengambil populasi dari perusahaan-perusahaan yang telah terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ) dan *Standard Trade & Industry* di Indonesia. Data nama-nama perusahaan diperoleh dari *Indonesian Capital Market Directory* (ICMD) 2001 dan *Standard Trade & Industry Directory of Indonesia* (STDI) 2000.

Dari populasi tersebut, peneliti akan menentukan besarnya sampel yaitu dengan cara random sampling. Oleh karenanya, besarnya sampel yang peneliti tetapkan 100 perusahaan. Oleh karena tingkat pengembalian kuesioner di Indonesia sekitar 10% (Muhammad Ishak, 2000) maka jumlah kuesioner yang dikirim ke perusahaan-perusahaan responden sebanyak 1.000.

#### **3.2 Metode Pengumpulan Data**

Untuk mendapatkan data yang diperlukan, peneliti mengirim kuesioner melalui pos kepada kepala Bagian Akuntansi perusahaan. Pemilihan responden berdasar pada alasan bahwa Kepala Bagian Akuntansi adalah individu yang tepat untuk melakukan evaluasi kinerja KAP mengingat Kepala Bagian Akuntansi selalu berhubungan dengan KAP yang mengaudit.

### **3.3 Definisi Operasional Variabel**

Pada bagian ini, peneliti menguraikan definisi operasional variabel yang digunakan masing-masing variabel. Instrumen yang digunakan adalah instrumen yang telah digunakan oleh peneliti terdahulu yaitu Behn *et al* (1997).

#### **Kepuasan Klien**

Kepuasan klien, merupakan evaluasi yang menyeluruh yang didasarkan pada pengalaman klien dalam membeli jasa audit dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dimasa lampau (Anderson *et al*, 1994). Kepuasan klien diukur melalui faktor Kualitas Audit, Pergantian Auditor, Pengalaman Kerja Bagian Akuntansi yang dirasakan klien atas pelaksanaan audit oleh KAP. Jumlah item adalah 2 pertanyaan. Masing-masing item dinilai dengan menggunakan skala likert 5 alternatif pilihan, yaitu (1) STM = Sangat Tidak Memuaskan, (2) TM = Tidak Memuaskan, (3) N = Netral, (4) M = Memuaskan, (5) SM = Sangat Memuaskan.

#### **Kualitas Audit**

Kualitas audit adalah kualitas audit yang meliputi 12 variabel yang dikembangkan oleh Carcello *et al* (1992). Dalam penelitian ini, kualitas audit diukur dengan menggunakan 12 pertanyaan. Setiap item pertanyaan dinilai dengan menggunakan skala likert 5 alternatif pilihan, yaitu (1) STS = Sangat Tidak Setuju, (2) TS = Tidak Setuju, (3) N = Netral, (4) S = Setuju, (5) SS = Sangat Setuju.

### **Pergantian Auditor**

Pergantian Auditor yang dimaksud adalah auditor yang melaksanakan audit sekarang yang mengganti auditor sebelumnya dalam melaksanakan audit. Untuk mengukur persepsi klien terhadap hubungan yang ada diantara pergantian auditor dan kepuasan klien digunakan variabel *dummy* (1 = Pergantian Auditor; 0 = tidak ada pergantian), untuk mengukur hubungan ini peneliti menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Behn *et al* (1997).

### **Pengalaman Kerja Bagian Akuntansi**

Untuk mengukur pengalaman kerja bagian akuntansi yang sebelumnya telah bekerja pada KAP terhadap kepuasan klien digunakan variabel *dummy* (1 = pernah bekerja pada KAP; 0 = tidak pernah bekerja pada KAP), untuk mengukur hubungan ini maka peneliti menggunakan instrumen Behn *et al* (1997).

### **Aset (*Asset*)**

Untuk mengetahui hubungan yang ada diantara aset klien dan kepuasan klien dengan menggunakan ukuran log Total Aset (Palmrose, 1986; Turpen 1990) dalam Behn *et al* (1997).

### **Opini**

Untuk mendata hubungan yang ada diantara opini audit dan kepuasan klien dengan menggunakan variabel *dummy* (dikode 1=dimodifikasi; 0=tidak dimodifikasi) (Behn *et al* 997).

### 3.4 Teknik Analisis Data

Data penelitian dianalisis dengan alat statistik, yang terdiri dari :

#### Statistik Deskriptif

Untuk memberikan gambaran atas obyek yang diteliti melalui data sampel dan untuk memperoleh gambaran empirik atas faktor-faktor kualitas audit menurut perspektif klien, maka perhitungan yang diperlukan adalah rata-rata dan deviasi standar.

Rata-rata merupakan teknik yang menjelaskan suatu kelompok yang didasarkan pada nilai rata-rata di kelompok tersebut, sehingga dapat mewakili individu-individu di dalam kelompok tersebut. Sedangkan deviasi standar digunakan untuk menjelaskan homogenitas kelompok atau jarak antara nilai-nilai setiap individu yang terdapat di kelompok tersebut.

#### Uji Kualitas Data

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrument penelitian dapat dievaluasi melalui uji validitas dan reliabilitas. Langkah pertama dengan menggunakan instrumen atau pengukuran yang telah digunakan oleh peneliti terdahulu yang telah teruji tingkat validitas dan reliabilitasnya. Reliabilitas pengukuran dengan menghitung besarnya nilai *Cronbach alpha*. Nilai *Cronbach alpha* dapat dikatakan *reliabel* apabila nilai *Cronbach alpha* lebih besar dari 0,6 (Nunnally, 1969 dalam Ghozali 2002). Menurut Sekaran (2000) pada umumnya

reliabilitas yang kurang dari 0,6 dikatakan kurang *reliabel*, antara 0,6 s.d 0,8 adalah cukup *reliabel* dan lebih dari 0,8 suatu instrumen dikatakan baik. Dengan demikian reliabilitas instrumen ini harus mencapai paling tidak diatas 0,6. Reliabilitas menunjukkan sejauh mana suatu alat dapat diandalkan atau dapat dipercaya untuk mengukur suatu obyek yang akan diukur. Dengan uji reliabilitas dapat dilihat konsistensi alat dalam mengukur gejala yang sama.

Uji validitas dimaksudkan untuk mengukur kualitas kuesioner dan mengetahui kemampuan suatu alat ukur untuk mengukur apa yang seharusnya diukur. Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini telah siap pakai dan telah diuji reliabilitas dan validitas pengukurannya oleh peneliti sebelumnya, namun untuk memberikan keyakinan bahwa pengukuran yang digunakan adalah pengukuran yang tepat, maka dalam penelitian ini peneliti melakukan pengujian kembali terhadap reliabilitas dan validitas pengukuran. Hal tersebut perlu dilakukan mengingat adanya perbedaan lingkungan, waktu dan responden yang berbeda dengan penelitian terdahulu.

### **Uji Hipotesis**

Untuk pengujian hipotesis  $H_1$  dilakukan pengujian terhadap dimensi-dimensi kualitas audit untuk menentukan faktor kualitas audit, pengujian ini dengan menggunakan analisis faktor. Responden diminta tanggapannya terhadap 12 faktor kualitas audit, dengan menjawab salah satu alternatif, yaitu (1) STS = Sangat Tidak Setuju; (2) TS = Tidak Setuju; (3) N = Netral; (4) S = Setuju dan (5) SS = Sangat Setuju. Analisis ini dilakukan dengan bantuan program SPSS (Ghozali, 2002).

Pengujian hipotesis  $H_{2,3,4}$  yaitu pengujian terhadap kepuasan klien dengan memasukkan variabel kontrol aset dan opini audit menggunakan persamaan :

$$y = \alpha + \beta_1(\text{kualitas}) + \beta_2(\text{audbar}) + \beta_3(\text{pengker}) + \beta_4(\text{aset}) + \beta_5(\text{opini}) + e$$

Untuk pengujian Hipotesis tersebut yang menyebutkan variabel Kualitas Audit, Pergantian Auditor, Pengalaman Kerja Bagian Akuntansi berpengaruh terhadap Kepuasan Klien digunakan uji t.

Dimana :

Y = Kepuasan Klien

(kualitas) = Kualitas Audit

(audbar) = Pergantian Auditor

(pengker) = Pengalaman Kerja Bagian Akuntansi

(aset) = Total Aset

(opini) = Opini Audit



## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Berikut ini hasil penelitian yang terdiri dari hasil pengumpulan data, pengujian validitas dan reliabilitas serta pengujian hipotesis. Pengujian hipotesis terdiri dari pengujian terhadap kepuasan klien dan terakhir disajikan pembahasan terhadap hasil penelitian ini.

#### 4.1 Gambaran Umum Responden

Populasi penelitian ini adalah perusahaan yang ada di Indonesia, baik yang sudah *go public* maupun yang belum, *go public* dan diaudit oleh KAP. Unit analisisnya adalah Kepala Bagian Akuntansi yang berhubungan langsung dengan tim audit.

Pengumpulan data dilakukan dengan pengiriman kuesioner melalui pos kepada perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ) serta perusahaan-perusahaan yang terdaftar di *Standard Trade & Industry Indonesia*. Pencarian alamat perusahaan dengan menggunakan Buku *Indonesian Capital Market Directory* (ICMD) tahun 2001 dan Buku *Standard Trade & Industry Directory of Indonesia* (STDI) 2000.

Untuk mendapatkan tingkat responden yang tinggi, peneliti mengirim kuesioner ke perusahaan-perusahaan sebanyak 1.000 kuesioner. Dalam jangka waktu kurang lebih 1 bulan, kuesioner yang kembali sebanyak 116 kuesioner yang

diantaranya 2 kuesioner dikembalikan dengan alasan pindah alamat dan 24 kuesioner tidak diisi secara lengkap, 2 kuesioner *outlier*. Dengan demikian, data yang dianalisis berasal dari 88 responden dimana 33 dari perusahaan yang *go public* dan 55 dari perusahaan yang belum *go public*.

## 4.2 Pengujian Hipotesis

### 4.2.1 Pengujian Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dimaksudkan untuk mengukur kualitas kuesioner. Kuesioner yang berkualitas dapat mengukur apa yang akan diukur. Dalam penelitian ini, uji validitas dilakukan terhadap variabel kualitas audit dan variabel kepuasan klien. Dimana pengujian untuk variabel kualitas terdiri dari 12 pertanyaan dan variabel kepuasan klien terdiri dari 2 pertanyaan.

Pengujian validitas dilakukan dengan mengkorelasikan antara skor masing-masing item dengan total skor pada tingkat signifikansi 5%. Alat ukur untuk menentukan nilai validitas adalah 0,30 (Sugiyono, 1999:106). Jika hasil perhitungan korelasi lebih besar atau sama dengan 0,30 maka disimpulkan item tersebut adalah valid. Untuk pertanyaan yang tidak valid tidak dimasukkan dalam analisis selanjutnya.

Hasil perhitungan validitas melalui bantuan program SPSS versi 10 baik untuk kualitas audit maupun kepuasan klien adalah valid pada tingkat signifikansi 5% (Lampiran 1) dan hasilnya dapat diringkas pada tabel berikut ini.

**TABEL 2**  
**HASIL UJI VALIDITAS KUALITAS AUDIT**

No	Item Pertanyaan	Nilai Validitas	Simpulan
1	Auditor mempunyai pengalaman audit	0,710	Valid
2	Auditor mempunyai keahlian industri klien	0,613	Valid
3	Auditor responsif terhadap kebutuhan klien	0,566	Valid
4	Auditor berkompeten secara teknis dalam mengaplikasikan SAK dan SPAP	0,648	Valid
5	Auditor bersikap independen	0,764	Valid
6	Auditor bersikap hati-hati dalam mengambil keputusan	0,779	Valid
7	Auditor mempunyai komitmen yang kuat terhadap kualitas audit	0,801	Valid
8	Pimpinan KAP terlibat secara aktif dalam audit	0,649	Valid
9	Auditor melaksanakan pekerjaan lapangan secara cepat	0,772	Valid
10	Auditor berinteraksi dengan komite audit klien	0,548	Valid
11	Auditor mempunyai standar etika yang tinggi	0,783	Valid
12	Auditor tidak mudah percaya	0,672	Valid

**TABEL 3**  
**HASIL UJI VALIDITAS KEPUASAN KLIEN**

No	Item Pertanyaan	Nilai Validitas	Simpulan
1	Kepuasan klien terhadap semua kinerja KAP	0,927	Valid
2	Kepuasan klien terhadap anggota tim audit	0,931	Valid

Kualitas data juga dilakukan dengan uji reliabilitas data. Reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pertanyaan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Pengukuran reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan uji konsistensi internal (*Internal Consistency Reliability*). Dengan pendekatan ini, reliabilitas merupakan konsistensi diantara item-item pertanyaan dalam suatu instrumen untuk mengukur konstruk internal instrumen yang bersangkutan. Untuk mengukur konsistensi internal, peneliti hanya memerlukan sekali pengujian dengan menggunakan teknik statistik tertentu terhadap skor jawaban responden yang dihasilkan dari penggunaan instrumen yang bersangkutan (Indriantoro dan Supomo, 1999:181). Pada penelitian ini, teknik statistik yang digunakan untuk mengukur konsistensi internal adalah *Cronbach's alpha*. Suatu konstruk atau variabel dikatakan

reliabel jika memberikan nilai *Cronbach's alpha* > 0,60 (Nunnally, 1969 dalam Ghozali, 2002: 133).

Berdasarkan perhitungan reliabilitas melalui bantuan program SPSS versi 10, hasilnya adalah variabel Kualitas Audit dan variabel Kepuasan Klien adalah Reliabel (Lampiran 2) serta hasilnya dapat diringkas dalam tabel berikut ini.

**TABEL 4**  
**HASIL UJI RELIABILITAS**

No	Variabel	Cronbach's alpha	Simpulan
1	Kualitas Audit	0,8968	Reliabel
2	Kepuasan Klien	0,8418	Reliabel

#### 4.2.2 Penentuan Faktor-faktor Kualitas Audit

Untuk menentukan kualitas audit, baik untuk perusahaan yang *go public* maupun yang belum *go public* di Indonesia, untuk itu digunakan analisis faktor. Analisis faktor digunakan untuk menguji apakah butir-butir pertanyaan yang digunakan dapat mengkonfirmasi variabel kualitas audit, dimana pada prinsipnya analisis faktor ini digunakan untuk mereduksi data. Dalam hal ini responden diminta tanggapannya terhadap 12 faktor kualitas audit, dengan menjawab salah satu alternatif, yaitu : (1) Sangat Tidak Setuju, (2) TS = Tidak Setuju, (3) N = Netral, (4) S = Setuju dan (5) SS = Sangat Setuju.

Sebelum melakukan analisis faktor pertama memilih variabel yang layak dimasukkan dalam analisis faktor. Kumpulan variabel dikatakan layak apabila angka *Kaiser – Meyer – Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO – MSA) minimal sebesar 0,5 (Santoso, 2001:253). Dan masing-masing variabel minimal mempunyai angka MSA sebesar 0,5. Dari semua variabel tersebut mempunyai besaran MSA diatas 0,5 sehingga semua variabel dilakukan analisis faktor.

Analisis faktor dilanjutkan dengan “ekstraksi” terhadap variabel- variabel yang memenuhi syarat. Ekstraksi dimaksudkan agar menjadi beberapa faktor penting dan dalam penelitian ini menggunakan metode *Principal Component*. Dari tabel *Total Variance Explained* (Lampiran 3) terbentuk 3 faktor, yang bisa dilihat dari nilai *Initial Eigenvalues* pada 3 komponen yang nilainya diatas 1 yaitu 2,249 hal ini diperkuat dengan hasil *Rotated Component Matrix* yang terdiri dari 3 komponen. Berdasarkan tabel tersebut dapat diringkas pada tabel 5.

**TABEL 5**  
**HASIL UJI ANALISIS FAKTOR**

Komponen	Variabel	Factor Loading
Komponen 1	1. Sikap hati-hati Auditor	0,548
	2. Komitmen Auditor terhadap mutu audit	0,688
	3. Pekerjaan lapangan yang tepat	0,730
	4. Etika Profesi Auditor	0,708
	5. Sikap tidak mudah percaya	0,791

Komponen 2	1. Pengalaman Auditor	0,657
	2. Keahlian industri klien	0,871
	3. Responsif kebutuhan klien	0,671
	4. Kompetensi Auditor	0,518
Komponen 3	1. Independensi Auditor	0,533
	2. Keaktifan Pimpinan KAP	0,631
	3. Interaksi dengan Komite Audit	0,817

Dari hasil *Rotated Component Matrix* yang dapat dilihat pada Tabel 5 maka dapat disimpulkan semua variabel mempunyai *factor loading* diatas 0,5 oleh karena itu ke 12 variabel tersebut merupakan faktor kualitas audit.

#### 4.2.3 Pengujian Asumsi Klasik dan Pengujian Terhadap Kepuasan Klien

Hipotesis  $H_1$ ,  $H_2$ ,  $H_3$  menyatakan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi Kepuasan Klien Audit adalah Kualitas Audit, Pergantian Auditor, Pengalaman Kerja Bagian Akuntansi Klien, Aset Perusahaan dan Opini. Pengujian hipotesis ini dengan menggunakan persamaan regresi sebagai berikut :

$$\text{KEPUASAN} = \alpha + \beta_1 \text{KUALITAS} + \beta_2 \text{AUDBAR} + \beta_3 \text{PENKKER} + \beta_4 \text{ASET} + \beta_5 \text{OPINI} + e$$

Dimana :

KEPUASAN : Kepuasan klien terhadap audit yang dilaksanakan

KUALITAS : 12 faktor kualitas audit yang terseleksi dengan analisis faktor

AUDBAR	:	Pergantian Auditor
PENKKER	:	Pengalaman Kerja Bagian Akuntansi Klien
ASET	:	Aset Perusahaan Klien
OPINI	:	Opini yang diberikan Auditor

Sebelum dilakukan uji terhadap kepuasan maka terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik yang terdiri dari Uji Multikolinearitas, Uji Autokorelasi, Uji Heteroskedastisitas dan Uji Normalitas. Untuk melakukan uji asumsi klasik ini digunakan program SPSS versi 10.

#### **Uji Multikolinearitas**

Uji Multikolinearitas bertujuan menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Dalam penelitian ini uji multikolinearitas dengan cara menganalisis matrik korelasi antar variabel independen dan nilai *variance inflation factor* (VIF). Jika antar variabel bebas ada korelasi yang cukup tinggi (umunya diatas 0,90), maka hal ini merupakan indikasi adanya multikolinearitas. Pada tabel *coefficients* (lampiran 4) dan tabel *coefficient correlations* (lampiran 4) terlihat tidak ada nilai VIF diatas 10 dan tidak ada nilai korelasi antar variabel independen diatas 0,90. Hal ini berarti model regresi tersebut bebas multikolinearitas.

#### **Uji Autokorelasi**

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam suatu model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode t-1 (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada

problem autokorelasi. Autokorelasi muncul karena observasi yang berurutan sepanjang waktu berkaitan satu sama lain, sehingga sering muncul untuk data runtut waktu atau *time series*. Penelitian ini tidak menggunakan data runtut waktu tetapi menggunakan data silang waktu (*crosssection*) sehingga kecil terjadi adanya autokorelasi tetapi untuk lebih meyakinkan uji autokorelasi ini tetap dilakukan.

Pengujian autokorelasi ini menggunakan uji Durbin-Watson (DW), karena model regresinya terdapat konstanta dan tidak terdapat variabel lag diantara variabel bebas. Pada tabel model summary (lampiran 4) terlihat bahwa nilai DW sebesar 1,868. Nilai ini dibandingkan dengan nilai tabel dengan menggunakan derajat kepercayaan 5%, jumlah sampel 88 dan jumlah variabel bebas 5. Dari tabel Durbin-Watson (J. Durbin and GS Watson dalam Ghozali 2002) diperoleh nilai tabel DW, dimana nilai  $d_l$  sebesar 1,54 dan nilai  $d_u$  sebesar 1,78. Oleh karena nilai DW hitung (yaitu 1,868) lebih besar daripada  $d_u$  (yaitu 1,78), maka dapat disimpulkan bahwa model regresi tersebut tidak terdapat autokorelasi.

### **Uji Heteroskedastisitas**

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut Homoskedastisitas dan jika berbeda disebut Heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah tidak terjadi Heteroskedastisitas. Pengujian ada tidaknya heteroskedastisitas

ini menggunakan grafik plot antara lain prediksi variabel terikat (ZPRED) dengan residualnya (SRESID). Pada grafik plot/scatterplot (lampiran 4) terlihat membentuk pola tertentu berupa garis, hal ini berarti bahwa model regresi tersebut mengidentifikasi adanya heteroskedastisitas.

### **Uji Normalitas**

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel terikat dan variabel bebas keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Penelitian ini menggunakan metode Analisis Grafik, yaitu dengan melihat histogram yang membandingkan antara data observasi dengan distribusi yang mendekati distribusi normal dan juga menggunakan *normal probability plot* yang membandingkan distribusi kumulatif dari data sesungguhnya dengan distribusi kumulatif dari distribusi normal. Distribusi normal akan membentuk satu garis lurus diagonal serta data akan mengikuti garis diagonalnya.

Pada grafik histogram (lampiran 4) terlihat pola grafik yang terdistribusi mendekati normal. Sedangkan pada grafik normal plot (lampiran 4) terlihat titik-titik menyebar disekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Berdasarkan hasil kedua grafik ini, maka dapat disimpulkan bahwa model regresi layak dipakai karena memenuhi asumsi normalitas.

#### 4.2.4 Pengujian Terhadap Kepuasan Klien

Dari hasil pengujian asumsi klasik tersebut maka dapat dikatakan bahwa model regresi bebas dari multikolinearitas, autokorelasi, tetapi data mengidentifikasi adanya heteroskedastisitas dan data yang ada berdistribusi normal. Oleh karena itu model regresi tersebut layak dilakukan untuk pengujian hipotesis  $H_1$ ,  $H_2$ ,  $H_3$  yang menyatakan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi Kepuasan Klien Audit adalah Kualitas Audit, Pergantian Auditor, Pengalaman Kerja Bagian Akuntansi, serta variabel kontrol yaitu Aset Perusahaan Klien dan Opini Audit.

Hasil regresi dapat dilihat pada lampiran 4, dimana pada tabel model summary menunjukkan angka *adjusted R square* sebesar 0,387. Ini berarti bahwa 38,7 % variasi kepuasan klien dapat dijelaskan oleh variasi dari 5 variabel independen yang ada. Sedangkan 61,3 % dijelaskan oleh sebab-sebab yang lain diluar model.

Pada tabel Anova (lampiran 4), F hitung sebesar 11,984 dimana dibandingkan dengan F tabel sebesar 2,32 maka F hitung lebih besar dari F tabel yang berarti variabel Kualitas Audit, Pergantian Auditor, Pengalaman Kerja Bagian Akuntansi, Aset dan Opini Audit secara bersama-sama berpengaruh terhadap Kepuasan Klien.

Pada tabel *Coefficients* (lampiran 4), dimana dari 5 variabel independen yang dimasukkan dalam regresi variabel Kualitas Audit yang signifikan. Hal ini dapat dilihat dari probabilitas signifikansi untuk kualitas 0,000; dimana variabel tersebut dibawah 0,05 atau signifikan pada tingkat 5%.

Sedangkan untuk variabel yang lain tidak signifikan karena probabilitas signifikansinya diatas 0,05 yaitu untuk variabel pergantian auditor sebesar 0,072 dan variabel pengalaman kerja dibagian akuntansi sebesar 0,856; aset perusahaan klien sebesar 0,339 dan opini sebesar 0,586. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa variabel kepuasan hanya dipengaruhi oleh kualitas audit, dengan persamaan matematis sebagai berikut :

$$\text{KEPUASAN} = 0,670 + 0,728 \text{ KUALITAS} - 0,208 \text{ AUDBAR} - 0,02431 \\ \text{PENGKER} - 0,01732 \text{ ASET} - 0,07730 \text{ OPINI} + e$$

### **4.3 Hasil dan Interpretasi Hasil Penelitian**

Hasil penelitian ini memberikan bukti bahwa kepuasan klien audit dipengaruhi oleh kualitas audit yang terdiri dari auditor yang mempunyai sikap hati-hati, mempunyai komitmen terhadap mutu audit, melaksanakan pekerjaan lapangan dengan tepat, memiliki etika profesi, tidak mudah percaya, mempunyai pengalaman, mempunyai keahlian industri klien, responsif terhadap kebutuhan klien, berkompeten secara teknis dalam mengaplikasikan standar akuntansi dan auditing, bersikap independen, pimpinan KAP yang aktif serta selalu beriteraksi dengan komite audit.

Berikut ini pembahasan variabel-variabel kepuasan klien, baik yang signifikan maupun yang tidak signifikan.

#### **4.3.1 Kualitas Audit**

Penelitian ini memberi bukti bahwa kualitas audit berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien. Hal ini dapat dilihat pada tabel

*coefficients* (lampiran 4) yaitu sebesar 0,000 dimana kualitas audit ini meliputi 12 faktor yaitu :

1. Sikap Hati-hati

Faktor hati-hati menduduki urutan pertama sebagai faktor yang dapat menentukan kualitas audit. Hasil penelitian ini memberikan bukti bahwa sikap hati-hati tim audit sangat diperlukan karena sebagai syarat dari mutu pelaksanaan audit, tim audit harus memiliki keahlian dan kecermatan untuk pencarian tipe-tipe kesalahan yang mana hal ini dapat tercapai jika tim audit bersikap hati-hati.

2. Komitmen Auditor terhadap Kualitas Audit

Faktor komitmen menduduki urutan kedua sebagai faktor yang dapat menentukan kualitas audit. Hasil penelitian ini memberi bukti bahwa tim audit harus mempunyai komitmen yang kuat untuk melaksanakan audit dengan menjaga mutu audit yang tinggi. Komitmen yang kuat terlihat sebelum, pada saat dan setelah pelaksanaan audit. Karena tanpa adanya komitmen klien dan pengguna laporan keuangan tidak akan percaya kepada laporan audit yang dilaksanakan KAP tersebut.

3. Pekerjaan Lapangan yang Tepat

Faktor pelaksanaan audit lapangan yang tepat menduduki urutan ketiga yang dapat menentukan kualitas audit. Hasil penelitian ini memberi bukti bahwa tim audit dapat dikatakan kredibel apabila (1) tim audit dapat mendeteksi kesalahan yang material dan kesalahan penyajian, (2) tim audit akan melaporkan apa yang telah ditemukannya.

#### 4. Standar Etika yang Tinggi

Faktor standar etika yang tinggi dari tim audit menduduki urutan keempat yang dapat menentukan kualitas audit. Hasil penelitian ini memberi bukti bahwa tim audit harus mempunyai standar etika yang tinggi pada saat pelaksanaan maupun setelah pelaksanaan audit, karena hal ini menyangkut masalah rahasia klien yang betul-betul harus dijaga oleh tim audit.

#### 5. Sikap Skeptis Tim Audit

Faktor sikap skeptis tim audit menduduki urutan kelima yang dapat menentukan kualitas audit. Hasil penelitian ini memberi bukti bahwa tim audit harus bekerja (bertindak) dengan cara tertentu walaupun klien tidak menginginkannya.

#### 6. Pengalaman Audit

Faktor pengalaman audit menduduki urutan ke enam dalam menentukan kualitas audit. Hasil penelitian ini memberi bukti bahwa dalam pelaksanaan audit, pertimbangan auditor akan berkualitas jika auditor memiliki pengalaman. Pengalaman ini penting karena akan menghasilkan pengetahuan dan pengetahuan tersebut akan tersimpan dimemori auditor, sehingga memori auditor memainkan peran penting pada kualitas pertimbangannya. Auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan, antara lain (1) mendeteksi kesalahan, (2) memahami kesalahan secara akurat dan (3) mencari penyebab kesalahan. Disamping itu juga auditor yang berpengalaman dapat memberikan *feedback* yang

berguna bagi klien untuk memperbaiki kinerjanya. Dengan adanya pengalaman audit ini, maka dapat memberi kepuasan bagi klien.

#### 7. Pemahaman Tim Audit terhadap Industri Klien

Faktor pemahaman tim audit terhadap industri klien menduduki urutan ketujuh dalam menentukan kualitas audit. Hasil penelitian ini memberi bukti bahwa tim audit perlu memahami industri klien untuk mengetahui praktek bisnis yang akan sangat berpengaruh pada laporan keuangan klien. Dengan pemahaman terhadap industri klien dapat menjadi sumber kualitas audit serta berguna untuk memberi masukan agar klien beroperasi secara lebih efisien. Dengan adanya pemahaman terhadap industri klien ini maka dapat memberi kepuasan bagi klien.

#### 8. Responsif Auditor terhadap Kebutuhan Klien

Faktor responsif terhadap kebutuhan klien menduduki urutan kedelapan dalam menentukan kualitas audit. Hasil penelitian ini memberi bukti bahwa investor dan pemakai laporan keuangan mengakui manfaat audit dalam pelaporan keuangan dan faktor yang membuat klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah kesungguhan KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya. Dengan adanya respon tim audit terhadap kebutuhan klien maka dapat memberi kepuasan bagi klien.

#### 9. Kompetensi Tim Audit terhadap Standar Akuntansi dan Auditing

Faktor kompetensi tim audit terhadap standar akuntansi dan auditing menduduki urutan kesembilan dalam menentukan kualitas audit. Hasil penelitian ini memberi bukti bahwa agar dalam melaksanakan audit berjalan pada prosedur yang benar, maka auditor harus menguasai dan

melaksanakan standar auditing sebagaimana yang tertuang dalam SPAP dan juga agar tim audit dapat mendeteksi kesalahan dan dapat menilai apakah klien sudah melaksanakan standar akuntansi maka tim audit harus menguasai Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Dengan adanya kompetensi yang dimiliki tim audit ini maka dapat memberi kepuasan bagi klien.

#### 10. Independensi Tim Audit

Faktor independensi tim audit menduduki urutan kesepuluh sebagai faktor yang dapat menentukan kualitas audit. Penelitian ini memberi bukti bahwa tim audit tidak mudah dipengaruhi sehingga tim audit akan melaporkan hal-hal yang ditemukannya selama pelaksanaan audit. Dengan adanya sikap independensi tim audit ini maka dapat memberi kepuasan bagi klien.

#### 11. Keterlibatan Pimpinan KAP

Faktor keterlibatan pimpinan KAP menduduki urutan kesebelas sebagai faktor yang dapat menentukan kualitas audit. Penelitian ini memberi bukti bahwa dengan adanya keterlibatan pimpinan KAP dalam memberikan supervisi untuk menjaga agar pelaksanaan pekerjaan audit tetap berkualitas. Dengan adanya keterlibatan langsung oleh pimpinan KAP untuk perbaikan kinerja, peran pimpinan sangat besar. Hal ini berguna untuk menjaga dan memperbaiki bisnis klien. Dengan adanya keterlibatan pimpinan KAP ini maka dapat memberi kepuasan bagi klien.

## 12. Keterlibatan Komite Audit

Faktor keterlibatan komite audit menduduki urutan ke duabelas sebagai faktor yang dapat menentukan kualitas audit. Penelitian ini memberi bukti bahwa praktek terbaik yang dapat dilakukan KAP adalah dengan melakukan komunikasi dengan komite audit. Komite audit ini diperlukan dalam suatu organisasi bisnis karena dapat mengawasi proses audit dan memungkinkan terwujudnya kejujuran pelaporan keuangan. Dengan adanya keterlibatan komite audit ini maka dapat memberi kepuasan bagi klien.

### 4.3.2 Pergantian Auditor

Penelitian ini memberi bukti bahwa adanya pergantian auditor tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien. Hal ini dapat dilihat pada tabel *coefficients* (lampiran 4) sebesar 0,072. Adanya pergantian auditor klien lebih banyak memberikan waktu untuk melayani auditor baru tersebut, sehingga hal ini dapat mengganggu kerja klien oleh karena itu dengan adanya pergantian auditor tidak memberikan kepuasan bagi klien.

### 4.3.3 Pengalaman Kerja

Penelitian ini memberi bukti bahwa adanya pengalaman kerja bagian akuntansi pada KAP tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien. Hal ini dapat dilihat pada tabel *coefficients* (lampiran 4) yaitu sebesar 0,856. Walaupun bagian akuntansi mempunyai pengalaman kerja pada KAP

tetapi bagian akuntansi tersebut tetap mempunyai komitmen dengan tugasnya yang sekarang, sehingga apabila KAP yang melaksanakan audit tidak melaksanakan sesuai dengan keinginan klien maka hal ini tidak dapat memberikan kepuasan bagi klien.

#### 4.3.4 Variabel-variabel Kontrol

##### Aset

Penelitian ini memberi bukti bahwa ukuran klien (ASET) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien, hal ini dapat dilihat pada tabel *coefficients* (lampiran 4) yaitu sebesar 0,339. Hasil penelitian ini memberi bukti bahwa tim audit didalam melakukan audit tidak membedakan apakah klien yang diaudit memiliki aset yang besar atau kecil. Juga baik perusahaan besar maupun kecil telah mendapatkan pelayanan dari penasehat-penasehat profesionalnya sehingga mereka tidak mudah terkesan oleh tim audit. Oleh karena itu hal ini tidak dapat memberikan kepuasan bagi klien.

##### Opini

Penelitian ini memberi bukti bahwa opini yang diberikan auditor tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien, hal ini dapat dilihat pada tabel *coefficients* (lampiran 4) yaitu sebesar 0,586. Hasil penelitian ini memberi bukti bahwa klien-klien yang mendapat opini audit yang dimodifikasi tidak menjadi alasan mereka untuk mengganti auditor.

#### 4.3.5 Pengujian Tambahan

Untuk memberikan gambaran apakah ada perbedaan kepuasan klien yang sudah *go public* dan yang belum *go public*. Pengujian ini dengan menggunakan uji regresi untuk masing-masing sampel dan untuk melihat seberapa tepat, didalam memprediksikan digunakan uji *logistic regression* yang hasil regresinya dapat dilihat pada lampiran 5.

Deskripsi yang menyatakan adanya perbedaan kepuasan klien yang sudah *go public* dan yang belum *go public*, pengujian ini menggunakan uji regresi untuk masing-masing sampel baik untuk regresi dengan sampel penuh kelompok perusahaan yang sudah *go public* dan yang belum *go public*, dan dari regresi tersebut dapat dihitung :

$$SSR_r \text{ (Sum of Squared Residual dari restricted regression)} = 20.091$$

$$SSR_u \text{ (unrestricted regression)} = SSR_{\text{perush go public}} + SSR_{\text{perush belum go publik}} = 25.173 + 50.978 = 76.151$$

$$R \text{ (jumlah parameter yang diestimasi pada restricted regression)} = 5$$

$$K \text{ (jumlah parameter yang diestimasi pada unrestricted regression)} = 5 + 5 = 10$$

$$N \text{ (jumlah observasi)} = 88$$

Jadi besarnya nilai F hitung =

$$F = \frac{(SSR_r - SSR_u)/r}{SSR_u/(n-k)} = \frac{(20.091 - 76.151)/5}{76.151 / (88 - 10)} = \frac{-11.212}{976,29} = -11,484$$

Nilai F hitung dibandingkan dengan nilai F tabel dengan tingkat signifikansi 5% di dapat 2,32. Oleh karena  $F_{\text{hitung}} -11,484 < F_{\text{tabel}} 2,32$ , maka dapat dinyatakan bahwa tidak ada perbedaan secara signifikan antara kepuasan klien yang sudah *go public* dan yang belum *go public*.

Untuk memprediksikan seberapa besar ketepatan perbedaan kepuasan klien perusahaan yang *go public* dan yang belum *go public* maka digunakan uji statistik dengan menggunakan uji logistic regression.

Dilihat dari output SPSS pada tabel Pseudo R-Square nilai Cox Snell's R Square sebesar 0,613 dan nilai Nagelkerke  $R^2$  adalah 0,836 yang berarti variabilitas variabel kepuasan klien yang dapat dijelaskan oleh variabilitas variabel kualitas audit, pergantian auditor, pengalaman kerja bagian akuntansi, aset dan opini audit sebesar 83,6 %.

Pada tabel *classification* menunjukkan bahwa pada kolom, prediksi perusahaan yang *go public* sebesar 33, sedangkan pada baris hasil observasi sesungguhnya 29. Jadi ketepatan model ini sebesar 87,9%. Sedangkan untuk perusahaan yang belum *go public* sebanyak 55, sedangkan pada baris hasil observasi sesungguhnya 50. Jadi ketepatan model ini sebesar 90,9 %.

Pada tabel *Goodness of Fit* dapat dilihat nilai Chi-Square Pearson sebesar 3,838 dengan prob signifikansi sebesar 0,871, yang nilainya diatas 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi tersebut dapat diterima.



## BAB V

### KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis data yang terkumpul, peneliti dapat memberikan beberapa simpulan, implikasi, keterbatasan penelitian serta saran sebagai berikut :

#### 5.1 Kesimpulan

Penelitian ini dilakukan untuk menguji faktor-faktor yang dapat menentukan kepuasan klien audit baik klien perusahaan yang *go public* maupun yang belum *go public* di Indonesia. Untuk itu variabel-variabel yang diduga berpengaruh terhadap kepuasan klien yaitu kualitas audit, pergantian auditor, pengalaman kerja bagian akuntansi, aset dan opini dilakukan uji regresi terhadap kepuasan klien. Namun sebelum dilakukan uji regresi terhadap kepuasan klien, terlebih dahulu dilakukan uji analisis faktor terhadap faktor-faktor kualitas audit untuk menentukan faktor-faktor mana saja yang dapat menentukan kualitas audit.

Beberapa kesimpulan yang dapat diambil dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Dari pengujian analisis faktor diperoleh hasil bahwa perusahaan-perusahaan yang sudah *go public* maupun yang belum *go public* selaku responden dalam penelitian ini, mempersepsikan faktor-faktor yang menentukan kualitas audit adalah :
  - 1) Sikap hati-hati auditor
  - 2) Komitmen auditor terhadap mutu audit

- 3) Pekerjaan lapangan yang tepat
  - 4) Auditor mempunyai standar etika yang tinggi
  - 5) Auditor mempunyai sikap tidak mudah percaya
  - 6) Auditor mempunyai pengalaman kerja
  - 7) Auditor mempunyai keahlian industri klien
  - 8) Auditor responsif terhadap kebutuhan klien
  - 9) Auditor berkompeten secara teknis
  - 10) Auditor bersikap independen
  - 11) Pimpinan KAP aktif dalam audit
  - 12) Auditor berinteraksi dengan komite audit
2. Dari pengujian regresi diperoleh hasil bahwa :
- 1) Secara parsial variabel kualitas audit yang berpengaruh terhadap kepuasan klien.
  - 2) Secara bersama-sama variabel kualitas audit, pergantian auditor, pengalaman kerja bagian akuntansi, aset perusahaan klien dan opini audit berpengaruh terhadap kepuasan klien.
  - 3) Dari pengujian F test diperoleh hasil bahwa tidak ada perbedaan kepuasan klien yang *go public* dan yang belum *go public*.

## 5.2 Keterbatasan

Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini adalah :

1. Perusahaan yang menjadi sampel penelitian terbatas pada perusahaan yang terdaftar pada BEJ, yang terdapat pada *Indonesian Capital Market Directory 2001* dan perusahaan yang terdaftar pada *Standard Trade & Industry Directory of*

*Indonesia* (STDI) tahun 2000, dimana perusahaan tersebut mempunyai karakteristik yang hampir sama, sehingga mempunyai kecenderungan untuk menjawab pada jawaban tertentu. Oleh karena itu akan membentuk linierity efek (data searah). Dengan adanya data yang serarah tersebut maka data membentuk pola tertentu berupa garis yang mana hal ini mengidentifikasi terjadinya heterosekedastisitas, walaupun sudah dilakukan analisis *casewise diagnostics*. Banyak perusahaan yang belum terdaftar di BEJ dan STDI, tetapi mereka juga membutuhkan jasa audit. Oleh karenanya, populasi tersebut belum lengkap, sehingga hasilnya tidak bisa digeneralisir untuk semua perusahaan di Indonesia.

2. Kantor Akuntan Publik (KAP) yang melakukan audit pada perusahaan tersebut adalah KAP besar di Indonesia. Banyak KAP di Indonesia diluar KAP besar yang memberikan jasa audit sehingga hasilnya tidak bisa digeneralisir.

### 5.3 Implikasi Hasil Penelitian

Implikasi dari penelitian ini adalah agar KAP dalam memberikan jasanya lebih memperhatikan kepuasan klien. Kepuasan klien dapat diperoleh kalau auditor mempunyai kualitas yang tinggi melalui sikap hati-hati auditor, komitmen auditor terhadap mutu audit, pekerjaan lapangan yang tepat, auditor mempunyai standar etika yang tinggi, auditor mempunyai sikap tidak mudah percaya, auditor mempunyai pengalaman kerja, auditor mempunyai keahlian industri klien, auditor responsif terhadap kebutuhan klien, auditor berkompeten secara teknis, auditor bersikap independen, pimpinan KAP aktif dalam audit dan auditor berinteraksi dengan komite audit.

#### 5.4 Saran

Dari keterbatasan-keterbatasan yang ada, diharapkan penelitian yang akan datang memperbaiki hal-hal berikut ini :

1. Memperbaiki instrumen dalam penelitian ini sehingga dimensi-dimensi yang belum terukur dapat tercakup agar didapat data yang lebih berkualitas dan hasil penelitian menjadi lebih baik.
2. Populasi perusahaan tidak hanya yang terdaftar pada BEJ dan STDI tetapi juga menggunakan responden yang berasal dari perusahaan yang belum terdaftar di BEJ dan STDI di Indonesia sehingga akan memberikan kontribusi yang lebih untuk menarik kesimpulan atas faktor-faktor yang dapat menentukan kepuasan klien audit.
3. KAP yang mengaudit tidak terbatas pada KAP besar tetapi juga KAP diluar KAP besar di Indonesia sehingga hasilnya pun dapat memberi kontribusi yang lebih untuk menarik kesimpulan.



### Kuisisioner Demografi Responden

Mohon anda mengisi titik-titik yang disediakan atau memberi tanda  pada kotak kecil yang disediakan (  ), sesuai dengan kondisi yang ada.

1. Jenis kelamin anda
  - Laki-laki                       Perempuan
2. Umur anda:..... th
3. Jabatan anda di perusahaan
  - Direktur Akuntansi / Keuangan
  - Internal Auditor / Kontroller
  - Bagian Akuntansi / Administrasi
  - Lainnya ( Sebutkan ) .....
4. Berapa tahun anda di posisi pada pertanyaan no. 3 diatas? ..... th
5. Nama perusahaan anda :.....
6. Apakah perusahaan anda sudah *go public* (terdaftar di Bursa Efek Jakarta / Surabaya) ?
  - Sudah     Belum                       Dalam Proses
7. Apakah perusahaan anda sudah pernah diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP)
  - Sudah     Belum                       Dalam Proses
8. Kantor Akuntan Publik ( KAP ) mana yang mengaudit perusahaan anda pada tahun terakhir? .....

9. Apakah anda pernah bekerja pada Kantor Akuntan Publik ( KAP)?
- Pernah  Tidak Pernah
10. Jenis opini atau pendapat Akuntan apa yang diberikan oleh Kantor Akuntan Publik ( KAP ) terhadap Laporan Keuangan Perusahaan tahun terakhir ?
- Wajar Tanpa Pengecualian
- Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Bahasa Penjelasan
- Wajar Dengan Pengecualian
- Tidak Wajar
- Tidak Menyatakan Pendapat
11. Sebelum diaudit oleh Kantor Akuntan Publik ( KAP ) seperti pada no. 8 di atas, apakah perusahaan anda pernah diaudit oleh KAP lain ?
- Pernah  Tidak Pernah
12. Jika pernah, apa alasan perusahaan anda pindah dari Kantor Akuntan Publik (KAP) terdahulu ke KAP yang sekarang ?
- .....
- .....
- .....
13. Berapa jumlah total asset atau total aktiva perusahaan anda pada tahun terakhir diaudit ?
- .....
14. Apakah perusahaan anda mempunyai **Komite Audit** ?
- Punya  Tidak Punya



## Instrumen KUALITAS AUDIT

(Behn et. Al., 1997)

### Petunjuk Pengisian kuesioner (nomor 1-12)

Berikut ini adalah factor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit suatu Kantor Akuntan Publik (KAP). Dengan menggunakan skala dibawah ini, silakan mengevaluasi kinerja KAP yang melaksanakan audit pada perusahaan anda berdasarkan factor-faktor di bawah ini dengan melingkari respon yang cocok.

#### Format Skala Respon

- 1- Sangat Tidak Setuju (STS)
- 2- Tidak Setuju (TS)
- 3- Netral (N)
- 4- Setuju (S)
- 5- Sangat Setuju (ST)

#### 1.1 Atribut-Atribut Kualitas Audit

		STS	TS	N	S	SS
1	Kantor Akuntan Publik (KAP) dan tim audit yang diturunkan (pada tingkat supervisor ke atas) <i>mempunyai pengalaman yang cukup</i> dalam mengaudit perusahaan anda.	1	2	3	4	5
2	Kantor Akuntan Publik (KAP) dan tim audit yang diturunkan (pada tingkat senior auditor ke atas) <i>mempunyai keahlian industri</i> yang dibutuhkan untuk mengaudit perusahaan anda secara efektif.	1	2	3	4	5
3	Kantor Akuntan Publik (KAP) <i>responsive terhadap kebutuhan-kebutuhan perusahaan anda.</i>	1	2	3	4	5
4	Anggota-anggota tim audit sebagai sebuah group, <i>berkompeten secara teknis</i> dalam mengaplikasikan standar akuntansi dan auditing (SAK= Standar Akuntansi Keuangan, dan SPAP = Standar Profesional Akuntan Publik)	1	2	3	4	5

		STS	TS	N	S	SS
5	Dalam semua hal yang berhubungan dengan Kantor Akuntan Publik (KAP), dan dengan anggota-anggota tim audit secara individu, <i>tidak</i> pernah terlibat dalam tindakan-tindakan apapun yang akan <i>mengganggu independensi</i> mereka, baik secara fakta ataupun kelihatannya.	1	2	3	4	5
6	Anggota-anggota tim audit sebagai sebuah grup selalu <i>bersikap hati-hati</i> dalam mengambil keputusan selama melakukan audit.	1	2	3	4	5
7	Kantor akuntan Publik (KAP) mempunyai <i>komitmen yang kuat terhadap kualitas audit</i> .	1	2	3	4	5
8	Para <i>pimpinan</i> (partner/manajer) dari Kantor Akuntan Publik <i>terlibat secara aktif</i> dalam pelaksanaan audit.	1	2	3	4	5
9	Anggota-anggota tim audit melaksanakan <i>pekerjaan lapangan audit</i> dengan cara yang <i>tepat</i>	1	2	3	4	5
10	Anggota-anggota tim audit <i>berinteraksi</i> secara efektif dengan <i>komite audit</i> sebelum, selama, dan sesudah perjanjian audit.	1	2	3	4	5
11	Anggota-anggota tim audit mempunyai <i>standar etika</i> yang tinggi dan sangat mengetahui <i>akuntansi dan auditing</i>	1	2	3	4	5
12	Anggota-anggota tim audit <i>tidak mudah percaya</i> terhadap pernyataan perusahaan anda selama melakukan audit.	1	2	3	4	5



**Instrumen KEPUASAN KLIEN**  
(Behn et. Al., 1997)

**Petunjuk Pengisian Kuesioner (nomor 13-14)**

Menggunakan skala di bawah ini, silakan evaluasi kinerja Kantor Akuntan Publik yang melaksanakan audit pada perusahaan anda, pada berbagai ukuran kepuasan klien dengan mellingkari respon yang tepat.

**Format Skala Respon**

- 1- Sangat Tidak Memuaskan (STM)
- 2- Tidak Memuaskan (TM)
- 3- Netral (N)
- 4- Memuaskan (M)
- 5- Sangat Memuaskan (SM)

**Kepuasan Klien**

		STM	TM	N	M	SM
1	Seberapa puaskah anda dengan semua kinerja dari <i>Kantor Akuntan Publik (KAP)</i> ?	1	2	3	4	5
2	Seberapa puaskah anda dengan semua kinerja dari anggota-anggota <i>tim audit</i> sebagai group yang mengaudit perusahaan anda ?	1	2	3	4	5



## DAFTAR PUSTAKA

- Anderson, Eugene W., Claes Fornell, and Donald R. Lehmann. 1994. Customer Satisfaction , Market Share, and Profitability: Finding From Sweden. *Journal of Marketing*. (July) Vol. 58 : 53-66.
- Behn, Bruce., Joseph V. Carcello, Danna R. Hermanson, and Roger H. Hermanson. 1997. The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms. *Accounting Horizon*. (March) Vol. 11(1): 7-24.
- Boynton, W.C., and W.C. Kell. 1996. Modern Auditing, *John Wiley & Sons, Inc*, United States of America.
- Carcello, Joseph V; Roger H. Hermanson; Neal T. McGarth. 1992. Audit Quality Attributes: The Perception of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.(Spring) Vol. 11 : 1-15.
- Crane, F.G. 1991. Customer Satisfaction/Dissatisfaction with Professional Services. *Journal of Professional Services Marketing*. Vol. 7(2) : 19-25.
- Cronin, Joseph J. and Steven A. Taylor. 1992. Measuring Service Quality: A Reexamination and Extention. *Journal of Marketing*. (July). Vol. 56 : 55-68.
- Epstein, M. and M. Geiger. 1994. Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation gap. *The Journal of Accountancy*. (January). P: 60-66.
- Gupta, Kamal. 1991. *Contemporary Auditing*. 4 th ed. McGraw-Hill Publishing Company Limited : New Delhi.
- Hall, M.C and K.M. Elliot. 1993 Expectations and Performance From Whose Perspective: A Note on Measuring Service Quality. *Journal of Professional Service Marketing*. Vol. 8 (2) : 27-32.
- Hasan Zein Mahmud. 1998. *Profesi Akuntansi Dalam Pandangan Para Pemakai. Introspeksi dan Transformasi Profesi Akuntan Dalam memasuki Milinium Baru*. Ikatan Akuntan Indonesia : Jakarta.
- Higgins, Lexis F. and Jeffery M. Ferguson. 1991. Practical Approaches for Evaluating the Quality Dimentions of Professional Accounting Services. *Journal of Professional Services Marketing*. Vol7 (1) : 3-17.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 1994. Standart Profesional Akuntan Publik. Bagian Penerbit STIE YKPN: Yogyakarta.

- Imam Ghozali. 2002. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. *Badan Penerbit Universitas Diponegoro*.
- Kotler, Philip. 1997. *Marketing Management : Analysis, Planning, Implementation, and Control*. 9 th ed. Prentice Hall Int. Inc: New Jersey.
- Kwon, S.Y. 1996. the Impact of Competition within the client's Industry on the Auditor Selection Decision. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 15 (Spring): 53-70.
- Libby, Robert and Ken T. Trotman. 1993. The Review Process as A Control for Differential Recall of Evidence in Auditor Judgments. *Accounting, Organitations, and Society*, Vol. 18 (6) : 559-574.
- Mahon, James J. 1982. *The Marketing of Professional Accounting Services*. 2 nd ed., John Wiley & Sons: Canada.
- Mautz, R.K. and Hussein A. Sharaf. 1961. *The Philosophy of Auditing*. AAA: Florida.
- McMullence, Dorothy A. and K. Raghunandan. 1996. Enhancing Audit Committee Effectiveness. *Journal of Accounting*. (August).
- Mohammad Nasir. 1994. *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah Terhadap Permintaan Jasa Eksternal Audit dan Implikasinya Terhadap Pengembangan Profesi Akuntan Publik*. Tesis.
- Nur Indriantoro dan Bambang Supomo, 1999. Metodologi Penelitian Bisnis: Untuk Akuntansi dan Manajemen. *BPFE – Yogyakarta*, Ed. Pertama.
- Nyata Nugraha, 2002 *Analisis faktor-faktor yang Mempengaruhi Kepuasan Klien Audit Yang Belum Go Publik Di Jawa Tengah*, Tesis.
- Oliver, Ricard L. 1993. *Cognitive, Affective and Attribute Bases for the Satisfaction Response*. *Journal of Consumer Research*, Vol. 20 (Desember) : 418-430.
- Sutrisno Hadi. 1991. *Analisis Butir untuk Instrumen: Angket, Tes, dan Skala Nilai dengan BASICA*. Andi Offset: Yogyakarta.
- Sutton, Steve G. 1993. Toward and Understanding of the Factors Affecting the Quality of Audit Process. *Decision Sciences*. Vol.24: 88-105.
- Suyono Salamun. 1999. Tantangan Profesi Akuntan Indonesia Menghadapi Abad ke-21. *Media Akuntansi*, (Juli). No. 1/TH 1: VI-XIII.
- Taylor, Steven A. and Thomas L. Baker. 1994. An Assesment of Relationship Between Services Quality and Customer Satisfaction in the Formation of Customers Purshase Intention. *Journal of Retailing*. Vol.70 (2): 163-178.

- Tommy, dan Harry. 1999. Pelanggaran Etika Profesi. *Media Akuntansi*, (Agustus). No. 2/Th. 1: 6-8.
- Tubbs, Richard M. 1992. The Effect of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge. *The Accounting Review*. (October), Vol. 67 (4) : 783-801.
- Walo, J.C. 1995. The Affect of Client Characteristics on Audit Scope. *Auditing* (Spring). Vol. 14 : 114-123
- Wolk, Carel M and Charles W. Wootton. 1997. Handling The Small Public Audit Client. *Journal of Accountancy*. (Mei) : 53-57.