

**PENGARUH KUALITAS AUDIT, PERGANTIAN  
AUDITOR, DAN PENGALAMAN KERJA TERHADAP  
KEPUASAN KLIEN**  
(Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Berskala Besar di Jawa Tengah)

**Tesis**  
**Diajukan kepada Pengelola Program Studi Magister Sains Akuntansi**  
**Universitas Diponegoro**  
**Untuk memenuhi sebagian syarat guna**  
**memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi**



**Diajukan oleh**

**Nama : Tina Martini**  
**NIM : C4C004102**

**PROGRAM MAGISTER SAINS AKUNTANSI**  
**PROGRAM PASCASARJANA**  
**UNIVERSITAS DIPONEGORO SEMARANG**  
**TAHUN 2007**

**PENGARUH KUALITAS AUDIT, PERGANTIAN  
AUDITOR, DAN PENGALAMAN KERJA TERHADAP  
KEPUASAN KLIEN**  
(Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Berskala Besar di Jawa Tengah)

Yang dipersiapkan dan disusun oleh  
**Tina Martini**  
Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 4 Januari 2007  
Dan telah dinyatakan memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing I : Pembimbing Pembimbing II :

**Drs. Sugeng Pamudji, Msi, Akt**

**Dr. M. Syafruddin, Msi, Akt**

Tim Penguji

**Drs. Agus Purwanto, Msi, Akt**

**Drs. Didik Ardiyanto, Msi, Akt**

**Drs. Shidiq Nur Rahardjo, SE, Msi**

Semarang, 04 Januari 2007  
Universitas Diponegoro  
Program Pascasarjana  
Program Studi Magister Sains Akuntansi  
Ketua Program

**Dr. H. Mohamad Nasir, M.Si, Akt**

NIP. 131 875 458

## ABSTRACT

An attempt to give clients satisfaction in maximum can be achieved of KAP understand factors influencing audit clients satisfaction. The challenge of KAP is to understand and recognize the determinant factors of clients satisfaction such as audit quality, auditor change and work experience, hence the problem formulation of this research is whether there is an influence among at big scaled manufacturing companies in Central Java.

The sample of this research is 87 responder representing the big scaled manufacturing companies in Central Java, the technique of collecting data uses questioners and the analyzer user regresi, t- test, factor test and classic assumptions.

From the conducted analysis, it is known that (1) there is a positive influence between audit quality variable and client satisfaction based on the result that is the audit quality variable (X1) the value  $t_{hitung} 9,085 > t_{tabel} 1,663$  and the level of significancy 0,000 which is under 0,05. (2) there is a significant influence between auditor change variable and clien satisfaction based on the test result that is the auditor change variable (X2) value  $t_{hitung} 4,633 > t_{tabel} 1,663$  and the significant level 0,000 under 0,05. And (3) there is a significant influence of work experience variable to client satisfaction based on the test result that is work experience variable (X3) value  $t_{hitung} 2,461 > t_{tabel} 1,663$  and the significant level is 0,001 under 0,05.

**Keyword** : Audit Quality, Auditor Change, Work Experience, Big Scaled Manufacturing Companies, Client Satisfaction.

## INTISARI

Upaya memberikan kepuasan klien secara maksimum dapat dicapai bila KAP memahami faktor-faktor yang mempengaruhi kepuasan klien audit. Tantangan KAP adalah untuk memahami dan mengetahui faktor-faktor penentu kepuasan klien tersebut seperti kualitas audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja, maka perumusan masalah dalam penelitian ini adalah: apakah ada pengaruh antara kualitas audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah

Dalam penelitian ini sampelnya sebanyak 87 responden yang merupakan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah, teknik pengumpulan datanya dengan menggunakan kuesioner, dan alat analisis menggunakan regresi, dengan uji t, uji faktor dan asumsi klasik.

Dari analisis yang dilakukan diketahui bahwa (1) Ada pengaruh yang positif antara variabel kualitas audit terhadap kepuasan klien didasarkan dari hasil pengujian diperoleh variabel kualitas audit ( $X_1$ ) nilai  $t_{hitung}$  sebesar  $9,085 > t_{tabel}$  sebesar  $1,663$ , dan tingkat signifikan sebesar  $0,000$  di bawah  $0,05$ , (2) Ada pengaruh yang signifikan antara variabel pergantian auditor terhadap kepuasan klien didasarkan dari hasil pengujian diperoleh variabel pergantian auditor ( $X_2$ ) nilai  $t_{hitung}$  sebesar  $4,633 > t_{tabel}$  sebesar  $1,663$ , dan tingkat signifikan sebesar  $0,000$  di bawah  $0,05$ . Dan (3) Ada pengaruh yang signifikan antara variabel pengalaman kerja terhadap kepuasan klien didasarkan dari hasil pengujian diperoleh variabel pengalaman kerja ( $X_3$ ) nilai  $t_{hitung}$  sebesar  $2,467 > t_{tabel}$  sebesar  $1,663$ , dan tingkat signifikan sebesar  $0,001$  di bawah  $0,05$ .

**Kata Kunci** : Kualitas Audit, Pergantian Auditor, Pengalaman Kerja, Perusahaan Manufaktur Berskala Besar, Kepuasan Klien.

## **KATA PENGANTAR**

Bismillahirrahmaanirrahim.

Puji syukur kehadirat Allah SWT yang telah memberikan rahmat-Nya, taufiq dan hidayah-Nya pada semua hamba-Nya. Maka dengan petunjuk Allah SWT pula penulis dapat menyelesaikan usulan penelitian untuk tesis ini dengan baik tanpa ada rintangan yang cukup berarti.

Usulan penelitian adalah untuk tesis dan syarat mencapai gelar pascasarjana program S2 dalam Magister Sains Akuntansi pada Universitas Diponegoro Semarang. Penulis menyadari bahwa dalam rangka penyelesaian usulan penelitian ini tidak akan berhasil tanpa ada bantuan dari beberapa pihak. Untuk itu, maka pada kesempatan ini, penulis menyampaikan rasa hormat dan terima kasih kepada

1. Bapak Drs. Sugeng Pamudji, Msi, Akt selaku pembimbing satu, yang telah mengarahkan dan membimbing dalam penulisan tesis.
2. Dr. M. Syafruddin, MSi, Akt selaku pembimbing dua, yang telah mengarahkan dan membimbing dalam penulisan tesis.
3. Ibu Sri Handayani, MSi, Akt. selaku dosen mata kuliah seminar proposal penelitian yang telah memberikan saran dan masukan terhadap penelitian ini.
4. Bapak Drs. Arifin Sabeni, Mcom, Hons, Akt selaku dosen mata kuliah seminar auditing yang telah memberikan saran dan masukan terhadap penelitian ini.
5. Seluruh Pengelola Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro beserta staff yang telah berkenan memberikan segala fasilitas yang penulis perlukan.

6. Suami dan anakku tercinta, yang telah membantu dan memberikan dorongan serta semangat baik moril maupun materiil, dalam penyelesaian studi di program Magister Sains Akuntansi dan sekaligus dalam penulisan tesis
7. Segenap keluarga yang telah memberikan dukungan dan dorongan serta demi berhasilnya penulisan tesis ini.
8. Seluruh teman-teman di Program Magister Sains Akuntansi yang telah memberikan dukungan.
9. Semua pihak yang tak dapat saya sebutkan satu persatu yang telah membantu dalam penulisan tesis ini.

Penulis menyadari bahwa dalam penulisan ini terdapat banyak kekurangan, untuk itu penulis mengharap kepada semua pihak untuk memberikan saran dan kritik demi penyempurnaan penulisan tesis ini.

Akhirnya penulis berharap semoga usulan penelitian ini bermanfaat bagi penulis pada khususnya, dan para pembaca pada umumnya, demi peningkatan mutu kualitas dan kemajuan ilmu pengetahuan dimasa yang akan datang.

Tiada kata yang paling tepat untuk disampaikan, selain ucapan terima kasih atas dorongan dan partisipasi yang telah diberikan kepada penulis, semoga Allah SWT membalasnya. Amiin.

Penulis

**Tina Martini**

## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PENGESAHAN .....	ii
ABSTRACK .....	iii
INTISARI .....	iv
KATA PENGANTAR .....	v
DAFTAR ISI .....	vii
DAFTAR TABEL .....	ix
DAFTAR GAMBAR .....	x
<b>BAB I : PENDAHULUAN</b>	
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Perumusan Masalah .....	6
1.3. Tujuan Penelitian .....	7
1.4. Manfaat penelitian .....	7
<b>BAB II : TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS</b>	
2.1. Telaah Teori .....	8
2.1.1. Jasa Kantor Akuntan Publik .....	8
2.1.2. Kepuasan .....	9
2.1.3. Kualitas Audit .....	9
2.1.4. Pergantian Auditor .....	18
2.1.5. Pengalaman Kerja Bagian Keuangan .....	20
2.2. Penelitian Terdahulu .....	20
2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis dan Hipotesis .....	23
2.3.1. Kerangka Pemikiran Teoritis .....	23
2.3.2. Hipotesis .....	23

<b>BAB III</b>	<b>: METODE PENELITIAN</b>	
3.1.	Populasi dan Sampel .....	27
3.2.	Jenis dan Sumber data .....	28
3.3.	Prosedur Pengumpulan Data .....	28
3.4.	Definisi Operasional dan Pengukuran Varibel.....	29
3.4.1.	Variabel Kepuasan Klien .....	29
3.4.2.	Variabel Kualitas Audit .....	29
3.4.3.	Variabel Pergantian Auditor .....	30
3.4.4.	Variabel Pengalaman Kerja .....	30
3.5.	Tehnik Analisis .....	31
3.5.1.	Tehnik Pengujian .....	31
3.5.2.	Uji Non Respon Bias.....	31
3,5.3.	Analisis Faktor.....	32
3.5.3.	Asumsi Klasik .....	33
3.5.4.	Pengujian Regresi .....	35
<b>BAB IV</b>	<b>: HASIL PENELITIAN</b>	
4.1.	Hasil Penelitian .....	36
4.2.	Pembahasan .....	52
<b>BAB V</b>	<b>: KESIMPULAN DAN SARAN</b>	
5.1.	Kesimpulan .....	56
5.2.	Keterbatasan .....	57
5.3.	Saran .....	57
DAFTAR PUSTAKA .....		58
LAMPIRAN-LAMPIRAN		



## DAFTAR TABEL

Tabel 4.1.	Analisis Validitas .....	37
Tabel 4.2.	Hasil Analisis Reliabilitas .....	38
Tabel 4.3.	Uji Non Respon Bias .....	39
Tabel 4.4.	KMO and Bartlett's Test Var. Kualitas Audit .....	40
Tabel 4.5.	Pattern Matrix Var. Kualitas Audit .....	41
Tabel 4.6.	KMO and Bartlett's Test Var. Kepuasan Klien .....	41
Tabel 4.7.	Pattern Matrix Var. Kepuasan Klien .....	42
Tabel 4.8.	Hasil Pengujian Multikolinieritas .....	43
Tabel 4.9.	Hasil Ringkasan Estimasi Regresi .....	48

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	Kerangka Pemikiran Teoritis .....	23
Gambar 4.1.	Heterokedastisitas .....	41
Gambar 4.2.	Uji Normalitas (Histogram) .....	47
Gambar 4.3.	Uji Normalitas (Normal P-Plot) .....	47

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1. Latar Belakang**

*Agency Theory* menggambarkan bahwa top manajer sebagai agen dalam suatu perusahaan, yang mempunyai kepentingan berbeda dengan pemilik perusahaan sebagai principal, tetapi keduanya berusaha memaksimalkan kepuasannya masing-masing. Permasalahan timbul dengan adanya informasi yang tidak seimbang, dimana top manajer sebagai agen mempunyai kecenderungan untuk menyembunyikan informasi penting dari pemilik perusahaan. Informasi yang tidak seimbang ini akan berkurang dengan adanya audit terhadap laporan keuangan oleh auditor independen. Disinilah pentingnya peranan akuntan publik (auditor independen) yakni sebagai pihak yang memeriksa dan memberikan pendapat professional atas informasi yang dibuat oleh manajemen perusahaan.

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

Melihat kecenderungan tersebut, maka perusahaan harus meningkatkan daya saing dengan bekerja lebih efisien dan efektif, serta terus mengembangkan kualitas sumber daya manusia perusahaan sesuai tuntutan pasar yang terus berkembang.

Perhatian mereka sekarang ini lebih diarahkan pada bidang kualitas jasa (Sutton, 1993) dan bidang kepuasan konsumen Behn *et al.*, (1997).

Dinamika lain yang terjadi dalam industri jasa adalah tingginya tingkat persaingan pada perusahaan-perusahaan jasa profesional seperti jasa kantor akuntan publik (KAP). Berkaitan dengan perusahaan jasa audit, Elliot dan Jacobson (dalam Behn *et al.*, 1997) menyatakan bahwa secara spesifik KAP dikarakteristikan sebagai perusahaan jasa profesional yang memiliki lingkungan persaingan yang ketat dan adanya tekanan *fee* dalam lingkungan yang ketat, KAP harus secara terus menerus bekerja keras untuk memenuhi harapan klien dan memaksimalkan kepuasan klien.

Upaya memberikan kepuasan klien secara maksimum dapat dicapai bila KAP memahami faktor-faktor yang mempengaruhi kepuasan klien audit. Tantangan KAP adalah untuk memahami dan mengetahui faktor-faktor penentu kepuasan klien tersebut. Beberapa studi yang mengarah pada hubungan antara kualitas audit dengan kepuasan klien (Carcello *et al.*, 1992; Mock dan Samet 1982; Schroeder *et al.*, 1986; Sutton 1993; Sutton dan Lampe 1990), namun penelitian tersebut tidak dapat memberikan dukungan secara jelas terhadap hipotesis mengenai apakah kualitas audit dapat mempengaruhi kepuasan klien. Behn *et al.*, (1997) selanjutnya mengembangkan riset yang sama dengan mengeksplorasi variabel pergantian auditor dan pengalaman kerja klien sebagai variabel-variabel lain yang diyakini mempengaruhi kepuasan klien.

Kualitas audit seharusnya memberikan penjelasan mengenai faktor-faktor yang menentukan kepuasan klien. Tetapi berbagai pendapat mengambil kesimpulan bahwa kualitas audit dan kepuasan klien merupakan dua konstruk yang berbeda (Cronin dan Taylor, 1994). Sedang Taylor dan Baker (1994) menyatakan bahwa kualitas pelayanan

dan kepuasan klien merupakan konstruk yang berbeda tetapi memiliki hubungan yang erat.

Beberapa studi yang pernah dilakukan dalam rangka mengevaluasi kualitas audit selalu membuat kesimpulan dari sudut pandang auditor. Penelitian yang mengevaluasi kualitas audit dalam sudut pandang ini pernah dilakukan antara lain oleh Mock dan Samet (1982), Sutton (1983) dan juga Schroeder (1986). Sementara itu Carcello (1992) berusaha meneliti lebih jauh mengenai kualitas audit dari sudut pandang auditor maupun pengguna laporan keuangan auditan.

Carcello (1992) dalam penelitiannya telah mengembangkan 12 atribut kualitas audit yang diyakini mempengaruhi kepuasan klien. Dua belas (12) atribut audit tersebut meliputi pengalaman tim audit dan KAP dalam memeriksa laporan keuangan klien, pemahaman KAP dan team terhadap industri klien, responsif atas kebutuhan klien, kompetensi anggota team audit terhadap prinsip-prinsip akuntansi dan norma-norma pemeriksaan, sikap independensi team dan KAP, sikap kehati-hatian dari team, komitmen dari KAP terhadap kualitas audit, keterlibatan pimpinan KAP dalam pelaksanaan audit, penguasaan pekerjaan lapangan, keterlibatan komite audit sebelum, pada saat dan sesudah audit, standar etika yang tinggi dari team, dan team audit menjaga sikap yang skeptis dalam pelaksanaan audit.

Hasil penelitian Carcello (1992) tersebut menyimpulkan bahwa dari 12 atribut ditemukan adanya 6 atribut yang memiliki pengaruh positif dengan kepuasan klien, yaitu (1) pengalaman melakukan audit, (2) memahami industri klien, (3) responsif atas kebutuhan klien, (4) taat pada standar umum, (5) keterlibatan pimpinan KAP dan (6) adanya keterlibatan komite audit. Penelitian-penelitian selanjutnya tentang kualitas audit banyak mengacu pada temuan Carcello tersebut.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Carcello *et al.*, (1992) tersebut identik dengan temuan Behn *et al.*, (1997) yang meneliti belakangan, hanya saja berbeda dalam beberapa hal. Pertama, urutan penting atribut-atribut yang paling mempengaruhi kepuasan klien. Dua atribut kualitas audit hasil temuan Carcello (1992) yang telah disebutkan di atas, merupakan dua atribut terpenting yang mempengaruhi kualitas audit. Sementara itu, Behn *et al.*, (1997) telah menemukan bahwa atribut terpenting dari kualitas audit yang mempengaruhi kepuasan klien adalah responsif atas kebutuhan klien dan keterlibatan pimpinan KAP dalam pelaksanaan audit. Kedua, Behn *et al.*, (1997) telah menemukan enam (6) atribut kualitas audit yang mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan klien dan satu (1) atribut kualitas audit yang berpengaruh negatif terhadap kepuasan klien. Hasil lengkap temuan Behn *et al.* (1997) adalah sebagai berikut (1) responsif terhadap kebutuhan klien (*responsiveness*), (2) keterlibatan pimpinan KAP (*executive involvement*), (3) keterlibatan komite audit (*audit committee*), (4) pelaksanaan pekerjaan lapangan secara tepat (*field work conduct*), (5) memahami industri klien (*industry expertise*), (6) pengalaman KAP dan Team audit sebelumnya dengan klien (*client experience*). Satu (1) atribut lainnya berpengaruh negatif terhadap kepuasan klien yaitu sikap skeptis yang dikembangkan team audit (*skepticism*).

Behn *et al.*, (1997) menguji kembali temuan Carcello (1992) tersebut dengan metode yang sama, tetapi dengan memasukkan dua variabel baru yaitu pergantian auditor dan pengalaman kerja *controller* dengan team audit. Berkaitan variabel pergantian auditor, beberapa bukti yang ditemukan oleh Craswell *et al.*, (1995), Simon dan Francis (1988) menunjukkan bahwa klien melakukan pergantian KAP atau auditor yang lama dengan KAP/auditor yang baru mempunyai sejumlah alasan. Salah satu alasan kecenderungan perusahaan mengganti auditor lama dengan yang baru adalah

bahwa mereka tidak puas terhadap pelayanan yang diterima dari auditor lama atau terdapat beberapa perselisihan dengan auditor lama. Umumnya perusahaan mengganti auditor setelah tiga tahun dan kepuasan akan meningkat ketika terjadi kesepakatan kontrak dengan auditor baru. Alasan lain, seperti dikemukakan oleh Craswell *et al.*, (1995) bahwa pada pekerjaan audit baru, ada ketidakpastian pada sebagian klien tentang kualitas pelayanan yang diberikan oleh KAP. Sebagai hasilnya adalah dorongan kuat bagi KAP untuk menekankan aspek pelayanan klien setelah menemukan klien baru. Klien baru mungkin menerima perhatian khusus dan mereka akan menikmati perspektif yang berbeda dari KAP baru dibanding KAP lama.

Behn *et al.*, (1997) dalam penelitiannya juga mengeksplor variabel pengalaman kerja *controller* dan memasukkan variabel tersebut sebagai salah satu variabel yang berpengaruh terhadap kepuasan klien. Controller yang sebelumnya pernah bekerja pada KAP berpengaruh terhadap kepuasan klien. Controller yang sebelumnya pernah bekerja pada KAP yang sedang mengaudit tempat bekerjanya saat ini, kemungkinan bias dalam merasakan kepuasannya terhadap KAP tersebut. Penelitian yang dilakukan Iyer *et al.*, (1995) menyimpulkan bahwa rata-rata mantan auditor dari KAP yang tergabung dalam *The Big Six* cenderung membantu KAP bekas tempatnya bekerja. Kecenderungan akan nampak lebih besar bagi mantan partner daripada mantan staff. Sangat mungkin bahwa mantan auditor dari suatu KAP yang bekerja sebagai *controller* perusahaan tersebut merasa sangat puas dengan kinerja keseluruhan mantan KAP tempatnya bekerja dulu.

Berdasarkan fakta-fakta yang telah disebutkan, riset ini dilakukan dengan tujuan untuk menguji pengaruh kualitas audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja manajer keuangan terhadap kepuasan klien. Riset dilakukan dengan mereplikasi hasil penelitian Behn *et al.*, (1997), tetapi dengan obyek yang berbeda.

Behn *et al.*, (1997) menguji pengaruh kualitas audit terhadap kepuasan klien dengan menghubungkan atribut-atribut dalam kualitas audit terhadap variabel kepuasan klien untuk menentukan atribut kualitas audit mana yang berpengaruh terhadap kepuasan klien. Sementara itu, operasionalisasi variabel kualitas audit dalam penelitian ini didesain sebagai suatu konstruk yang diuji pengaruhnya terhadap variabel kepuasan klien. Konstruk kepuasan klien tersebut diukur dengan menggunakan enam (6) dimensi yang diidentifikasi sebagai atribut-atribut hasil temuan Behn *et al.*, (1997) yang telah dikemukakan dimuka, yang berpengaruh secara positif terhadap kepuasan klien. Hal ini karena keyakinan dan keinginan menguji kembali hasil temuan Behn *et al.*, (1997) dan sebagian besar temuan Carcello (1992) tentang atribut kualitas audit yang berpengaruh terhadap kepuasan klien. Disamping itu, desain seperti ini juga dimaksudkan untuk menegaskan bahwa atribut-atribut hasil temuan Behn *et al.*, (1997) selayaknya dijadikan sebagai dimensi-dimensi yang mengukur konstruk kualitas audit.

## **1.2. Rumusan Masalah**

Berdasarkan pada latar belakang yang telah dikemukakan, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut

- 1.2.1. Apakah ada pengaruh antara kualitas audit terhadap kepuasan klien?
- 1.2.2. Apakah ada pengaruh antara pergantian auditor terhadap kepuasan klien?
- 1.2.3. Apakah ada pengaruh antara pengalaman kerja manajer keuangan terhadap kepuasan klien?



### **1.3. Tujuan Penelitian**

Berdasarkan pada latar belakang penelitian dan rumusan masalah yang telah disebutkan, maka tujuan penelitian ini adalah

- 1.3.1. Untuk mengetahui pengaruh dari kualitas audit terhadap kepuasan klien.
- 1.3.2. Untuk mengetahui pengaruh dari pergantian auditor terhadap kepuasan klien.
- 1.3.3. Untuk mengetahui pengaruh dari pengalaman kerja manajer keuangan terhadap kepuasan klien.

### **1.4. Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan auditing. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk Kantor Akuntan Publik khususnya di Jawa Tengah dalam meningkatkan mutu auditnya.

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS**

Penelitian ini diarahkan untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi kepuasan klien audit pada perusahaan manufaktur yang berskala besar di Jawa Tengah. Sebelum membicarakan hal tersebut, disinggung lebih lanjut jasa-jasa yang diberikan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) terutama jasa audit kemudian dibahas masalah kepuasan klien beserta variabel-variabel yang mempengaruhi yaitu kualitas audit, auditor baru dan pengalaman kerja bagian keuangan. Selanjutnya dikemukakan kerangka pemikiran teoritis dan hipotesis.

#### **2.1. Telaah Teori**

##### **2.1.1. Jasa Kantor Akuntan Publik**

Jasa yang diberikan oleh KAP secara umum ada dua, yaitu Jasa Atestasi dan Jasa Non Atestasi (Mulyadi, 2002). Jasa atestasi adalah suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan orang yang independen dan kompeten tentang apakah asersi suatu entitas sesuai, dalam semua hal yang material, dengan kriteria yang telah ditetapkan. Jasa atestasi profesi akuntan publik dapat dibagi menjadi 4 jenis: audit, pemeriksaan, *review* dan prosedur yang disepakati. Sedang jasa non atestasi adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang didalamnya ia tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan temuan, atau bentuk lain keyakinan. Jasa non atestasi yang dihasilkan oleh akuntan publik adalah jasa kompilasi, jasa perpajakan dan jasa konsultasi.

### **2.1.2. Kepuasan**

Ukuran kepuasan klien merupakan evaluasi klien terhadap jasa yang mereka terima. Kepuasan klien merefleksikan pengalaman atau keseluruhan kesan klien atas pengalamannya mengkonsumsi jasa. Cronin dan Taylor (1992) dalam Behn *et al.*, (1997) menyimpulkan bahwa kepuasan klien akan dipengaruhi oleh tingkat kualitas jasa yang klien terima.

Hall dan Elliott (1993, 27) dalam Behn *et al.*, (1997) menyatakan, bahwa membangun kualitas jasa dipandang sebagai hal yang berhubungan erat dengan kepuasan. Sedangkan Kotler (1997) mendefinisikan kepuasan sebagai perasaan suka atau kecewa seseorang sebagai hasil perbandingan antara persepsi atas kinerja produk dengan harapannya, definisi ini mengandung pengertian bahwa kepuasan merupakan fungsi kinerja yang dipersepsikan dengan harapan. Jika kinerja jauh dari harapannya, maka pelanggan tidak akan puas. Selanjutnya jika kinerja sesuai dengan harapannya maka pelanggan akan puas. Sebaliknya jika kinerja melampaui harapannya, maka pelanggan akan sangat puas. Oleh karena itu, maka perusahaan yang ingin memuaskan pelanggannya akan berusaha untuk menyesuaikan kinerja produknya dengan harapan pelanggannya, bahkan melampaui harapannya. Inilah yang oleh Kotler (1997) disebut *TQS (Total Quality Satisfaction)*.

### **2.1.3. Kualitas Audit**

Higgins dan Fergusson (1991) melakukan penelitian dimana ide penelitian mereka berasal dari asumsi bahwa kualitas jasa akuntan dapat

ditingkatkan melalui pemahaman terhadap perspektif konsumen. Tujuan penelitian mereka adalah untuk menjelaskan praktik-praktik yang semestinya dilakukan untuk menciptakan jasa yang berkualitas tinggi. Melalui dimensi kualitas yang dikembangkan oleh Higgins dan Fergusson (1991) menjelaskan bahwa ada beberapa praktik untuk mengevaluasi kualitas perusahaan akuntansi, termasuk jasa audit. Hasil studi Higgins dan Fergusson (1991) dan Sutton (1993) telah berhasil menemukan faktor-faktor yang berpotensi untuk membentuk kualitas audit, namun studi mereka belum memasukkan variabel kepuasan pengguna jasa.

Menurut Garvin (dalam Taylor dan Baker, 1994) ada lima macam perspektif kualitas yang berkembang. Kelima perspektif itu adalah (1) *Trancedental approach* yang memandang bahwa kualitas sebagai *innate excellence*, dimana kualitas dapat dirasakan atau diketahui tetapi sulit didefinisikan dan dioperasionalkan. Sudut pandang ini biasanya diterapkan dalam dunia seni, (2) *Product based approach*, yang menganggap bahwa kualitas merupakan karakteristik atau atribut yang dapat dikuantitatifkan dan dapat diukur, (3) *User based approach*, yang mendasarkan pada pemikiran bahwa kualitas tergantung pada orang yang memandangnya, sehingga produk yang paling memuaskan preferensi seseorang merupakan produk yang berkualitas tinggi, (4) *Manufacturing based approach*, yang bersifat *suplay based* dan terutama memperhatikan praktik-praktik perikayasaan dan pemanufakturan, serta mendefinisikan kualitas sebagai kesesuaian atau sama dengan persyaratan, (5) *Value based approach*, yang memandang kualitas dari segi nilai dan harga.

Behn *et al.*, (1997) mencoba untuk menghubungkan kualitas audit dan kepuasan klien. Studi Behn *et al.*, (1997) bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris atas faktor-faktor kualitas audit yang berhubungan dengan kepuasan klien. Faktor kualitas audit yang digunakan Behn *et al.*, (1997) adalah faktor kualitas audit yang dikembangkan oleh Carcello *et al.*, (1992) yang meliputi

1. Pengalaman audit
2. Keahlian industri
3. Responsif
4. Kompetensi
5. Sikap independensi
6. Sikap hati-hati
7. Komitmen terhadap kualitas
8. Keterlibatan pimpinan KAP
9. Pekerjaan audit lapangan
10. Keterlibatan komite audit
11. Standar etika
12. Sikap skeptis

Dari 12 faktor potensial pembentuk kualitas audit tersebut, Behn *et al.*, (1997) menemukan ada beberapa faktor yang berhubungan positif dengan kepuasan klien yaitu faktor pengalaman audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, pelaksanaan audit lapangan, keterlibatan pimpinan KAP dan keterlibatan komite audit.

### **a. Pengalaman audit**

Dalam pelaksanaan audit, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit (IAI, 1994). Pengalaman dalam praktik audit juga dipersyaratkan bagi asisten junior. Asisten junior yang baru masuk kedalam auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan supervisi yang memadai dan review pekerjaan oleh atasannya yang lebih berpengalaman.

Pengalaman merupakan atribut yang penting dimiliki oleh auditor, hal ini terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat oleh auditor yang tidak berpengalaman lebih banyak daripada auditor yang lebih berpengalaman (Turpen, 1990). Pengalaman akan menghasilkan pengetahuan dan pengetahuan tersebut tersimpan di memori auditor, sehingga memori auditor memainkan peran penting pada kualitas pertimbangannya (Johnson, 1994). Sedang Brouwnmman dan Bradley (dalam Sutton, 1993) menemukan bukti bahwa penggunaan atribut pengalaman dalam mendukung kualitas didasarkan pada asumsi bahwa tugas memberikan *feedback* yang berguna terhadap bagaimana sesuatu dilakukan secara lebih baik, yang diperlukan oleh pembuat keputusan untuk memperbaiki kinerjanya.

### **b. Pemahaman Auditor Terhadap Industri Klien**

Auditor harus memperoleh pengetahuan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan sifat bisnis satuan usaha, organisasi, dan karakteristik operasionalnya, hal tersebut mencakup misalnya, tipe bisnis, tipe produk dan jasa, struktur modal, pihak yang mempunyai hubungan yang istimewa, lokasi dan metode produksi, distribusi, serta kompensasi. Auditor juga mempertimbangkan hal-hal yang mempengaruhi industri tempat operasi satuan usaha, seperti kondisi ekonomi, peraturan pemerintah, serta perubahan teknologi yang berhubungan terhadap auditnya. Hal-hal lain yang harus dipertimbangkan auditor adalah praktik akuntansi yang umum berlaku dalam industri, kondisi persaingan dan ratio keuangan (IAI, 1994).

Pemahaman terhadap industri klien dapat menjadi sumber kualitas audit. Selain dapat menghasilkan audit lebih berkualitas, memahami klien juga berguna untuk memberi masukan agar klien beroperasi secara lebih efisien (Wolk dan Wootton, 1997) dalam Nugraha (2002).

### **c. Respon Auditor Terhadap Kebutuhan Klien**

Opini merupakan faktor sentral dalam suatu audit. Namun demikian, klien tidak sekedar membutuhkan opini auditor dalam suatu pemeriksaan. Klien juga mengharapkan perhatian yang lebih dari auditor terhadap persoalan-persoalan yang dipandang memerlukan pemikiran dan pemecahan bersama. Hal tersebut diharapkan oleh klien karena keyakinan klien terhadap kemampuan dan pengalaman auditor dibidang lainnya selain

bidang audit. Johnson dan Lys (1990) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa salah satu faktor yang membuat klien menjatuhkan pilihannya pada auditor adalah karena kesungguhan auditor tersebut memperhatikan kebutuhan klien.

#### **d. Kompetensi Tim Audit Terhadap Standar Akuntansi dan Auditing**

Pedoman pelaksanaan audit adalah standar auditing, yang di Indonesia menggunakan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Artinya, agar pelaksanaan audit berjalan dengan prosedur yang benar, maka auditor harus menguasai dan melaksanakan standar auditing yang terdapat di dalam SPAP. Sedangkan pada saat melakukan audit, auditor harus bisa menilai, apakah klien benar-benar sudah melaksanakan standar akuntansi. Oleh karena itu, auditor juga harus menguasai standar akuntansi, yang di Indonesia menggunakan Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Apabila kedua hal ini dilaksanakan maka kredibilitas auditor akan terjaga.

#### **e. Independensi Tim Audit**

Seorang auditor harus memiliki keahlian, independensi, dan kecermatan sebagai syarat dari mutu pelaksanaan audit (SPAP, 1994:201.1). Kesalahan dapat dideteksi jika auditor memiliki keahlian dan kecermatan. Ahli diartikan sebagai ahli akuntansi dan audit (SPAP, 1994:210.2) dan cermat menekankan pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang mungkin ada melalui sikap hati-hati (Mautz dan Sharaf, 1961:157). Sikap mental



independen sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya (Mulyadi, 2002:26).

#### **f. Sikap Hati-Hati Tim Audit**

Selain independensi, tim audit harus memiliki keahlian dan kecermatan sebagai syarat dari mutu pelaksanaan audit (SPAP, 1994:201.1). Kecermatan menekankan pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang mungkin ada melalui sikap hati-hati (Mautz dan Sharaf, 1961:157). Kecermatan ini menggambarkan sikap hati-hati tim audit pada saat pelaksanaan audit.

#### **g. Komitmen KAP Terhadap Kualitas Audit**

Konstruk komitmen memainkan suatu peran utama dalam hubungan bisnis. Komitmen dalam hubungan *customer* dan *service provider* didefinisikan sebagai “ikrar yang implisit atau eksplisit dari hubungan yang berkesinambungan antara pertukaran partner (Dwyer *et al.*, 1987) dalam Ruyter dan Wetzels, 1999. Penelitian Ruyter dan Wetzels (1999) menunjukkan bahwa keberadaan sejumlah anteseden dan konsekuen komitmen dalam hubungan auditor dan klien menjalankan peranan penting dalam menjalin suatu hubungan.

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 keuangan audit yang dilaksanakan KAP tersebut. Komitmen yang kuat bisa terlihat sebelum, pada saat, dan setelah pelaksanaan audit. KAP adalah jasa yang mengandalkan kepercayaan masyarakat.

#### **h. 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 dengan tujuan untuk menjaga agar pekerjaan audit tetap berkualitas walaupun yang turun lapangan bukan pimpinan langsung. Craswell *et al.*, (1995) menyatakan bahwa keterlibatan pimpinan KAP mampu memotivasi kepercayaan klien terhadap pelaksanaan audit. Implikasi dari motivasi ini adalah terciptanya kepuasan konsumen.

#### **i. Pelaksanaan Audit Lapangan**

Walaupun kepuasan konsumen menjadi fokus penting bagi KAP, tetapi tidaklah dimaksudkan agar KAP dalam praktiknya bertindak sebagai *opinion shopping* (Mahmud, 1998 : 189) dan melakukan praktik-praktik yang kurang etis demi kepuasan klien (Tommy dan Harry, 1999). Hal itu harus dilakukan mengingat bahwa kredibilitas adalah segalanya bagi

akuntan (Mahon, 1982:3). Menurut Elitzur dan Falk (1996), kredibilitas auditor tergantung pada 1) kemungkinan auditor mendeteksi kesalahan yang material dan kesalahan penyajian, dan 2) kemungkinan auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya. Kedua hal tersebut di atas dapat dicapai ketika auditor melaksanakan pekerjaan audit lapangan. Pelaksanaan audit lapangan yang tepat dapat meningkatkan kepuasan klien (Behn *et al.*, 1992).

#### **j. Keterlibatan Komite Audit**

Komite audit diperlukan dalam perusahaan untuk mengawasi proses audit dan memungkinkan terwujudnya kejujuran pelaporan keuangan. Namun hal ini dapat tercapai bila komite audit bekerja secara efektif. Praktik yang baik dapat dilakukan oleh auditor dalam menjaga independensinya adalah melakukan komunikasi dengan Dewan atau Komite Audit (IAI, 1994).

#### **k. Standar Etika yang Tinggi dari Tim Audit**

Tim audit harus mempunyai standar etika yang tinggi pada saat pelaksanaan maupun setelah pelaksanaan audit. Klien akan merasa lebih nyaman apabila tim audit mempunyai standar etika yang tinggi, terutama masalah rahasia klien. Klien menyadari bahwa auditor tidak hanya memeriksa perusahaannya saja, tetapi bisa saja mengaudit perusahaan pesaingnya. Dalam kondisi seperti inilah klien benar-benar mengharapkan

adanya standar etika yang tinggi dari tim audit. Apabila ini tidak terpenuhi ada kecenderungan klien akan memilih auditor yang berbeda dengan auditor yang dipakai oleh pesaingnya (Know, 1996).

### **1. Sikap Skeptis Tim Audit**

Behn *et al.*, (1997) menemukan bahwa ada hubungan negatif antara sikap skeptis auditor dengan kepuasan klien. Temuan ini mengilustrasikan tugas yang sulit yang di hadapi oleh para auditor dalam menyeimbangkan pilihan-pilihan klien dengan pengharapan-pengharapan kelembagaan dan profesional. Klien-klien mungkin kesal dengan skeptisme auditor, para klien auditor yang lain berharap auditor untuk bertindak (bekerja) sesuai dengan cara tertentu. *Auditing Standard Board* (Dewan Standar Audit) menyatakan bahwa auditor harus memelihara sikap “skeptisme profesional” (AICPA 1988, dalam Behn *et al.*, 1997). Skeptisme dibutuhkan untuk menghasilkan peranan kelembagaan yang diharapkan untuk auditor, seperti “pengawas publik” (*United States Versus Arthur Young*, 1984, dalam Behn *et al.*, 1997).

#### **2.1.4. Pergantian Auditor**

Klien yang di audit oleh KAP baru mungkin lebih puas dengan beberapa pertimbangan. **Pertama** perusahaan cenderung untuk mengganti auditor adalah bahwa mereka tidak puas dengan pelayanan yang diberikan dari auditor sebelumnya atau mereka mempunyai beberapa jenis perselisihan dengan auditor

sebelumnya. Oleh karena itu, perusahaan mengganti auditor dalam tiga tahun yang lalu dengan harapan akan mengalami suatu peningkatan dalam kepuasan klien

**Kedua** perikatan audit yang baru, ada ketidakyakinan management klien terhadap kualitas pelayanan yang disediakan dari KAP. Akibatnya, ada dorongan yang kuat dari KAP untuk memprioritaskan pelayanan klien dalam tahun-tahun pertama setelah memperoleh klien baru (Craswell, 1995). Klien-klien baru mungkin mendapatkan perhatian khusus, dan mereka mungkin menikmati perspektif dan pandangan yang berbeda yang diberikan oleh auditor baru.

Simon dan Francis, 1988 bahwa secara substansial auditor mengurangi pendapatan mereka dalam *order* untuk memperoleh klien baru. Dalam tahun-tahun pertama, klien mungkin merasa bahwa mereka menerima nilai yang terkemuka untuk pendapatan mereka. Oleh karena itu, tingkat kepuasan mereka akan menjadi lebih tinggi.

Sedangkan secara nonsubstansial perlunya mengacu pada hubungan yang diakui bahwa komitmen adalah elemen utama dalam mengembangkan dan menjaga hubungan jangka panjang (Dwyer, 1987). Coote, 1994 dalam Ruyter & Martin, 1999 menyatakan bahwa hubungan pemasaran tidak membutuhkan komitmen untuk mengganti klien yang secara berkelanjutan, jika dihubungkan dengan konteks auditing, ketika KAP sadar pentingnya hubungan dengan klien, dalam jangka panjang informasi yang mengacu pada komitmen hubungan KAP dengan klien sangat jarang tersedia.

### **2.1.5. Pengalaman Kerja Manajer Keuangan**

Iyer *et al.*, (1995) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa, rata-rata, alumni 6 KAP besar cenderung membantu KAP tempat mereka bekerja dahulu. Kecenderungan ini lebih besar pada partner terdahulu daripada staff terdahulu. Faktor-faktor yang menghubungkan kecenderungan untuk membantu KAP tempat mereka bekerja dahulu adalah (1) Prestis organisasi pada KAP, (2) Program konseling personel KAP, (3) Usaha hubungan alumni KAP, dan (4) Identifikasi individu dengan KAP.

Berdasarkan hal-hal diatas, sesuatu yang memungkinkan bahwa para alumni KAP yang bekerja sebagai kontroller lebih puas dengan keseluruhan kinerja KAP mereka sebelumnya. Pengaruh tersebut bisa terjadi kaitannya dengan identifikasi para kontroller dengan KAP mereka sebelumnya atau dengan pengetahuan detail mereka tentang pendekatan audit filosofi KAP mereka sebelumnya.

## **2.2. Penelitian Terdahulu**

Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan permasalahan dalam penelitian ini antara lain

Penelitian Mock & Samet (1982) dilakukan dengan membuat Suatu daftar dari berbagai literatur tentang faktor-faktor yang potensial mempengaruhi

kualitas audit. Hasil penelitian mengidentifikasi lima kunci karakteristik audit yaitu *planning, administration, procedures, evaluation* dan *conduct*.

Penelitian Schroeder *et al.*, (1986) dilakukan dengan melakukan survey terhadap ketua tim dan anggotanya untuk menentukan pengaruh dari 15 faktor terhadap kualitas audit. Hasil dari penelitian ini adalah faktor tim audit lebih penting daripada faktor kantor akuntan publik (KAP). lima faktor terpenting yang dikemukakan oleh para kepala tim audit adalah perhatian *partner* dan manajer KAP dalam audit tersebut, perencanaan dan pelaksanaan audit, komunikasi antara tim audit dan manajemen klien, independensi anggota tim audit, serta perhatian KAP dalam menjaga kemampuan *up to date*-nya.

Penelitian Carcello *et al.*, (1992) dilakukan dengan survey terhadap pembuat laporan keuangan, pengguna dan auditornya untuk meringkas 41 atribut kualitas audit sebagaimana yang disebutkan dalam banyak literatur menjadi 12 faktor saja. Hasil dari penelitian ini adalah karakteristik dari tim dinilai lebih penting dari karakteristik KAP. Faktor-faktor lainnya adalah pengalaman di bidang industri responsivitas terhadap kebutuhan klien, dan pemenuhan standar umum GAAS.

Penelitian Sutton (1993) dilakukan menggunakan teknik kelompok nominal pada auditor-auditor berpengalaman untuk mengembangkan melakukan validasi serangkaian faktor kualitas audit dan peralatannya. Hasil penelitian berhasil mengidentifikasi 19 faktor kualitas audit dan dibagi dalam 3 kategori yaitu; perencanaan, lapangan kerja, dan administrasi.

Penelitian Behn *et al.*, (1997) dilakukan dengan meneliti hubungan antara kepuasan klien dengan kualitas audit, pergantian auditor, dan *Controller* yang memiliki pengalaman kerja di KAP. Untuk mencapai tujuan ini maka *Controller* dari 1000 perusahaan yang terdaftar pada *Fortune* diminta untuk mengevaluasi Auditor mereka yaitu Enam Besar KAP dengan 12 instrumen pengukur kualitas audit yaitu *client experience, industry expertise, responsiveness, technical competence, independence, due care, quality commitment, executive involvement, field work conduct, audit committee, ethical standards*, dan *skepticism*. Para *Controller* tersebut juga diminta untuk menilai tingkat kepuasan mereka pada Tim Audit maupun KAPnya. Dari hasil penelitian dijumpai adanya hubungan positif yang signifikan antara kualitas pemeriksaan dengan kepuasan klien. Atribut kualitas pemeriksaan yang mempunyai hubungan positif terhadap kepuasan klien adalah *responsiveness, executive involvement, audit committee, field work conduct, industry expertise*, serta pengalaman yang dimiliki oleh *Controller* pada KAP yang menjalankan pemeriksaan. Sedangkan yang berpengaruh negatif terhadap kepuasan klien adalah auditor *skepticism*.

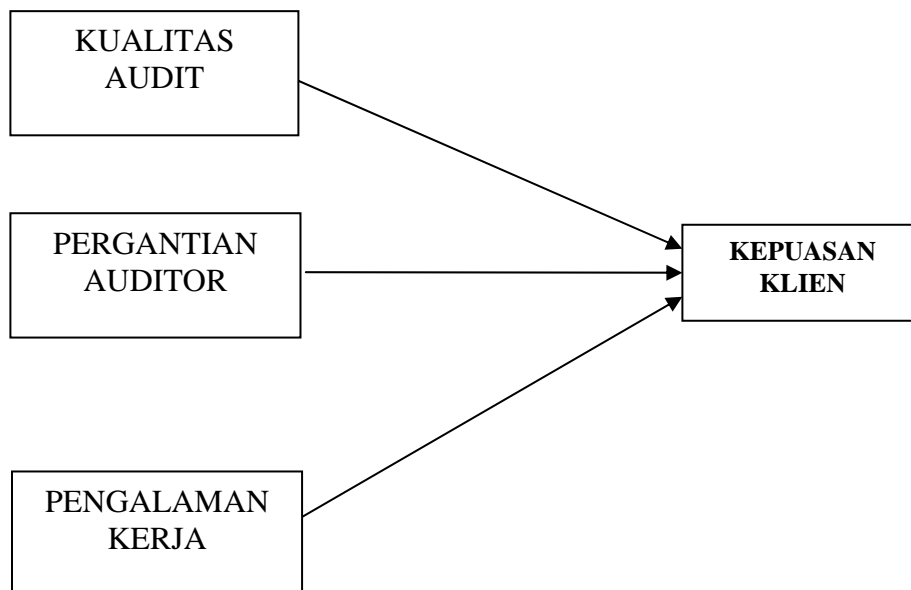
Dari berbagai penelitian tersebut ternyata faktor kualitas audit sangat berperan penting dalam mempengaruhi tingkat kepuasan klien kantor akuntan publik. Sehubungan dengan telah digunakannya atribut kualitas audit dalam penelitian-penelitian tersebut maka dalam penelitian ini akan menguji apakah faktor kualitas audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja manajer keuangan akan mempengaruhi kepuasan klien.



## 2.4. Kerangka Pemikiran Teoritis dan Hipotesis

### 2.4.1. Kerangka Pemikiran Teoritis

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



**Gambar 2.1. Kerangka Pikir**

### 2.4.2. Hipotesis

#### **Pengembangan Hipotesis**

##### **Kualitas Audit**

Ukuran kepuasan klien merupakan evaluasi klien terhadap jasa audit yang mereka terima. Kepuasan klien merefleksikan pengalaman atau keseluruhan kesan klien atas pengalamannya mengkonsumsi jasa audit. Cronin

dan Taylor (1992) menyimpulkan bahwa kepuasan klien akan dipengaruhi oleh tingkat kualitas jasa yang klien terima, Sedangkan Carcello *et al.*, (1992) menyatakan suatu usaha untuk memasukkan laporan keuangan yang disiapkan dan pengguna dalam mengembangkan daftar faktor kualitas audit. Termasuk laporan keuangan yang disiapkan pada faktor kualitas audit yang menyediakan beberapa informasi pada klien yang dipandang dari kualitas audit, tetapi itu tidak diceritakan pada faktor tertentu pada kualitas audit secara aktual yang menciptakan kepuasan klien. Carcello *et al.*, (1992) memulai dengan 41 faktor kualitas audit dan sampai pada analisis, secara keseluruhan hanya 12 faktor kualitas audit.

Anderson *et al.*, (1994) menyimpulkan adanya pengaruh positif dari kualitas jasa kepada klien. Behn *et al.*, (1997) mendapatkan bukti empiris atas faktor-faktor kualitas audit yang berhubungan dengan kepuasan klien. Sedangkan dalam literatur marketing menandai bahwa ada hubungan antara kualitas produk dan kepuasan klien. Secara luas untuk 12 faktor kualitas audit merupakan factor-faktor yang menentukan kepuasan klien.

Berdasarkan penjelasan diatas dapat dikembangkan hipotesis sebagai berikut

H1 : Ada pengaruh positif antara 12 faktor kualitas audit terhadap kepuasan klien.

### **Pergantian Auditor**

Klien yang teraudit dari perusahaan audit baru kebanyakan mempunyai tingkat kepuasan yang lebih dengan sejumlah pertimbangan. Satu pertimbangan perusahaan cenderung untuk mengganti auditor adalah bahwa mereka tidak puas dengan pelayanan yang diberikan oleh auditor sebelumnya atau mereka mempunyai beberapa jenis perselisihan dengan auditor sebelumnya. Oleh karena itu, diharapkan bahwa perusahaan mengganti auditor dalam tiga tahun dengan harapan adanya suatu peningkatan dalam kepuasan klien ketika mereka sukses dengan auditor baru mereka.

Craswell (1995) menyatakan bahwa pada perjanjian audit yang baru, ada ketidakyakinan manajemen klien terhadap kualitas-kualitas pelayanan yang akan diberikan oleh KAP tersebut. Sebagai akibatnya, ada dorongan yang kuat untuk KAP guna memprioritaskan pelayanan klien dalam tahun-tahun pertama 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.

Sedangkan Simon dan Francis (1988) menyatakan bahwa secara substansial auditor mengurangi pendapatan mereka dalam order untuk memperoleh klien baru. Dalam tahun-tahun awal, klien mungkin merasa bahwa mereka menerima nilai yang terkemuka untuk pendapatan mereka. Oleh karena itu, tingkat kepuasan mereka akan menjadi lebih tinggi.

Berdasarkan penjelasan diatas dapat dikembangkan hipotesis sebagai berikut

H2 : Ada pengaruh positif antara pergantian auditor terhadap kepuasan klien.

### **Pengalaman Kerja Manajer Keuangan**

Kontroller mempunyai pekerjaan sebelumnya dari KAP tempat mereka bekerja dahulu yang menandakan bahwa adanya kinerja yang baik dari KAP tersebut. Iyer (1995) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa, rata-rata, alumni 6 KAP besar cenderung membantu KAP tempat dia bekerja dahulu. Berdasarkan hal-hal diatas, sesuatu yang memungkinkan bahwa para alumni KAP yang bekerja sebagai kontroller lebih puas dengan keseluruhan kinerja KAP mereka sebelumnya. Pengaruh tersebut bisa terjadi kaitannya dengan identifikasi para kontroller dengan KAP mereka sebelumnya atau dengan pengetahuan detail mereka tentang pendekatan audit filosofi KAP mereka sebelumnya. Iyer *et al.*, (1992) menghasilkan suatu dukungan adanya hubungan langsung antara kepuasan klien dan pengalaman kerja controller sebelumnya dengan auditor perusahaan sekarang.

Berdasarkan penjelasan diatas dapat dikembangkan hipotesis sebagai berikut

H3 : Ada pengaruh positif antara pengalaman kerja bagian keuangan klien sebelumnya dengan auditor sekarang terhadap kepuasan klien.

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

Metode penelitian ini diawali dengan populasi dan sampel yang digunakan dalam penelitian. Selanjutnya dijelaskan definisi dan pengukuran variabel yang terdiri dari kepuasan klien, kualitas audit, auditor baru dan pengalaman kerja manajer keuangan klien. Terakhir dijelaskan analisis data yang terdiri dari statistik diskriptif, uji kualitas data dan uji hipotesis.

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

Dalam penelitian ini yang merupakan populasi adalah perusahaan manufaktur yang berada di Jawa Tengah, yang berskala besar dengan jumlah investasi perusahaan lebih dari 1 milyar rupiah (Undang-Undang No. 5 Tahun 1984 tentang Perindustrian), sehingga teknik pengambilan sampel dilakukan dengan teknik *purposive sampling*. Adapun sampel tersebut berjumlah 212 perusahaan. Sedangkan unit analisisnya adalah Manajer Keuangan perusahaan yang berhubungan langsung dengan team audit.

Dari jumlah sampel sebanyak 212 dalam jangka waktu kurang lebih dua bulan pertama, kuesioner yang kembali sebanyak 60. Setelah dua bulan pertama masih ada kuesioner yang kembali sebanyak 54 kuesioner, 17 diantaranya dikembalikan dengan alasan pindah alamat, dan 10 kuesioner tidak memenuhi persyaratan. Sedangkan kuesioner yang tidak kembali sebanyak 98. Dengan demikian data yang dianalisis berasal dari 87 responden.

### 3.2. Jenis dan Sumber Data

Jenis data dalam penelitian ini berupa data primer dan data dokumenter. Menurut Indriantoro dan Supomo (1999), data subyek, yaitu jenis data penelitian yang berupa opini, sikap, pengalaman atau karakteristik dari seseorang atau kelompok orang yang menjadi subyek penelitian (responden). Sementara itu, data dokumenter merupakan jenis data penelitian yang berkaitan dengan dokumen-dokumen, surat-surat, laporan-laporan atau data lain yang berbentuk dokumen. Berkaitan dengan data sampel, responden dalam penelitian ini adalah para manajer keuangan perusahaan manufaktur yang berskala besar di Jawa Tengah.

Data subyek dalam penelitian ini bersumber dari jawaban responden dari kuesioner yang diedarkan sebanyak 212. Dari kuesioner ini dalam periode pertama kuesioner yang kembali sebanyak 60. Setelah dua bulan pertama masih ada kuesioner yang kembali sebanyak 54 kuesioner, 7 diantaranya dikembalikan dengan alasan pindah alamat, dan 10 kuesioner tidak memenuhi persyaratan. Sedangkan kuesioner yang tidak kembali sebanyak 98. Sedangkan data dokumenter dalam penelitian ini adalah data pendukung yang bersumber dari Departemen Perdagangan dan Perindustrian (Deperindag) dan Badan Pusat Statistik (BPS) Jawa Tengah, sedangkan literatur-literatur penelitian diperoleh dari jurnal-jurnal dan *text book* yang tersedia.

### 3.3. Prosedur Pengumpulan Data

Pengumpulan data primer dilakukan dengan metode survey melalui teknik kuesioner yaitu menyebarkan daftar pertanyaan yang diisi oleh responden terpilih. Data primer yang berupa pertanyaan-pertanyaan dari dimensi kualitas audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja diperoleh dengan menyebarkan kuesioner melalui pos

kepada perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Deperindag Jawa Tengah. Cara lain mendapatkan data adalah dengan mendatangi sendiri perusahaan-perusahaan yang masih dapat dijangkau oleh peneliti, maupun dengan menitipkan kuesioner kepada orang lain

### 3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

#### 3.4.1. Kepuasan Klien

Definisi dari kepuasan klien adalah evaluasi yang menyeluruh yang didasarkan pada pengalaman klien yang mengkonsumsi jasa audit dari KAP di masa lampau (Anderson *et al.*, 1994). Kepuasan klien dengan unit sampelnya manajer keuangan sebagai variabel dependen, diukur melalui kualitas audit yang dirasakan klien atas pelaksanaan audit oleh KAP, melalui 2 item pertanyaan. Masing-masing item dinilai dengan menggunakan Skala Likert 5 alternatif pilihan, yaitu :

Sangat Puas	5
Puas	4
Netral	3
Tidak Puas	2
Sangat Tidak Puas	1

#### 3.4.2. Kualitas Audit

Kualitas audit yang dimaksud adalah kualitas audit yang terdiri dari 12 variabel seperti yang dikemukakan oleh Carcello *et al.*, (1992). Untuk mengukur kualitas audit sebagai variabel independen, digunakan 12 item pertanyaan. Masing-masing item dinilai dengan menggunakan Skala Likert dengan 5 alternatif

pilihan. Skala rendah menunjukkan tingkat kualitas audit yang rendah, dan sebaliknya, skala tinggi menunjukkan tingkat kualitas audit yang tinggi.

Sangat setuju	5
Setuju	4
Netral	3
Tidak Setuju	2
Sangat Tidak Setuju	1

#### 3.4.3. Pergantian Auditor

Pergantian auditor diasumsikan sebagai auditor yang melaksanakan audit pada tahun terakhir, dimana auditor ini berbeda dengan auditor pada tahun sebelumnya. Variabel pergantian auditor merupakan variabel *dummy* yang diukur dengan menggunakan skor 1 mewakili telah terjadi pergantian auditor, dan sebaliknya, skor 0 mewakili tidak terjadi pergantian auditor.

#### 3.4.4. Pengalaman Kerja Manajer keuangan

Pengalaman kerja manajer keuangan yang dimaksudkan adalah pengalaman kerja manajer keuangan perusahaan klien yang berhubungan langsung dengan team audit, dimana mempunyai pengalaman kerja di KAP yang sedang melakukan audit. Variabel pengalaman kerja manajer keuangan merupakan variabel *dummy* yang diukur dengan menggunakan satu (1) item pertanyaan. Dimana skor 1 mewakili yang mempunyai pengalaman kerja, dan sebaliknya, skor 0 mewakili yang tidak mempunyai pengalaman kerja.



### **3.6. Teknik Analisis**

#### **3.6.1. Teknik Pengujian**

##### **3.6.1.1. Uji Validitas**

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Jadi validitas ingin mengukur apakah pertanyaan dalam kuesioner yang sudah kita buat betul-betul dapat mengukur apa yang hendak kita ukur (Imam Ghazali, 2001). Validitas butir-butir pertanyaan dalam kuesioner penelitian diuji dengan menggunakan Uji korelasi pearson

##### **3.6.1.2. Uji Reliabilitas**

Reliabilitas sebenarnya adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu (Imam Ghazali, 2001).

Kedua belas butir pertanyaan yang valid akan diuji konsistensi untuk mengetahui sejauh mana pengukuran yang telah dilakukan dalam penelitian ini dapat dipercaya atau dapat diandalkan. Konsistensi dari butir-butir pertanyaan tersebut dikatakan handal (reliabel) apabila memiliki Cronbach Alpha  $> 0,60$  (Nunnally, 1969).

##### **3.6.2. Uji Non Respon Bias**

Uji non respon bias digunakan untuk membandingkan rata-rata dari dua grup yang tidak berhubungan satu dengan yang lain.

Pengujiannya :

Ho = Kedua rata-rata populasi adalah identik / sama / tidak ada perbedaan (tidak bias)

Ha = Kedua rata-rata populasi adalah tidak identik / tidak sama / ada perbedaan (Bias)

Dasar pengambilan keputusan :

Jika probabilitas  $> 0,05$  maka Ho diterima

Jika probabilitas  $< 0,05$  maka Ho ditolak

### 3.6.3. Analisis Faktor

Analisis faktor adalah untuk mencoba menemukan hubungan (interrelationship) antara variabel-variabel yang saling independen satu dengan yang lain sehingga bisa dibuat satu atau beberapa kumpulan variable yang lebih sedikit dari jumlah variable sebelumnya. Dasar pengambilan keputusan apabila nilai *KMO and Bartlett's*, terlihat angka *K-M-O Measure of Sampling Adequacy (MSA)*  $> 0,4$ , maka kumpulan variabel tersebut dapat diproses lebih lanjut. Selanjutnya tiap variabel dianalisis untuk mengetahui mana yang dapat diproses lebih lanjut dan mana yang harus dikeluarkan. Kesimpulan yang sama dapat dilihat pula pada angka *KMO and Bartlett's test* ( yang ditampakkan dengan angka Chi-Square) yang signifikansi  $< 0,05$ .

Langkah selanjutnya dengan melihat *Pattern Matrix* hasil dari proses rotasi (*Rotated Component Matrix*) yang memperlihatkan distribusi variabel yang jelas dan nyata dalam suatu pembentukan faktor, yang mengelompok dan memiliki *Component Matrix*  $> 0,400$ .

Validasi atas faktor untuk mengetahui apakah faktor yang terbentuk telah valid. Validasi ini bisa dilakukan dengan membagi sampel awal menjadi dua bagian, kemudian membandingkan hasil faktor sampel satu dengan sampel dua. Jika hasil tidak banyak perbedaan, bisa dikatakan faktor yang berbentuk telah valid.

#### **3.6.4. Asumsi Klasik**

Uji asumsi klasik digunakan untuk melihat apakah didalam model regresi tersebut terdapat suatu penyimpangan, sehingga perlu diadakan pemeriksaan dengan menggunakan pengujian multikolinieritas, heteroskedastisitas, autokorelasi, dan uji normalitas.

##### **a. Multikolinieritas.**

Uji multikolinieritas digunakan untuk mengetahui apakah diantara variabel *independent* mempunyai hubungan korelasi yang kuat, melebihi hubungan liniernya terhadap variabel *dependent* bila terjadi hal demikian, berarti ada problem multikolinieritas yang seyogyanya tidak boleh terjadi.

##### **b. Heteroskedastisitas**

Model regresi yang baik adalah tidak terjadi heteroskedastisitas, atau dengan kata lain tidak boleh terjadi adanya ketidaksamaan varians residual dari satu pengamatan kepengamatan yang lain dalam model regresi. Sebaiknya varians residual dari satu pengamatan kepengamatan yang lain tetap atau disebut homoskedastisitas. Untuk memeriksa ada tidaknya heteroskedastisitas digunakan dasar pengambilan keputusan sebagai berikut (Imam Ghozali, 2002; 69)

- (a) Jika ada pola tertentu, yaitu titik-titik yang ada membentuk suatu pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar, kemudian menyempit) maka telah terjadi heteroskedastisitas.
- (b) Jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu y maka tidak terjadi heteroskedastisitas.

Untuk keperluan mengetahui terjadi atau tidak adanya heteroskedastisitas dapat diamati pada grafik *scatterplot* model regresi.

### c. Autokorelasi

Autokorelasi dikenal dengan nilai *Durbin Watson (D-W)* artinya terjadi korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode  $t$  dengan kesalahan pada periode sebelumnya. Dalam model regresi diharapkan tidak terjadi problem autokorelasi. Nilai *Durbin-Watson (D-W)* diukur dengan patokan

Nilai $d < 1,10$	: ada autokorelasi
$1,10 - 1,54$	: tidak ada kesimpulan
$1,55 - 2,46$	: tidak ada autokorelasi
$2,47 - 2,90$	: tidak ada kesimpulan
$> 2,90$	: ada autokorelasi

### d. Uji Normalitas

Model regresi ini sebaiknya datanya berdistribusi normal atau mendekati normal. Untuk menguji model regresi mempunyai distribusi normal atau tidak dapat dilihat dari penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal dari grafik yang bersangkutan.

- (a) Bila data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi memenuhi asumsi normal.
- (b) Bila data menyebar jauh dari garis diagonal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

Untuk memeriksa model regresi berdistribusi normal atau tidak dapat diperiksa melalui gambar *Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual*.

### 3.6.5. Pengujian Regresi

Untuk mengetahui pengaruh variabel independen (kualitas audit) terhadap variabel dependen (kepuasan klien) dilakukan uji hipotesis dengan analisis statistik regresi berganda menggunakan program SPSS (Imam Ghozali, 2001). Persamaan yang digunakan dalam pengujian adalah sebagai berikut :

$$\text{KEPUASAN} = f ( \text{KA}, \text{DAUDBARU}, \text{DPENGER} )$$

Dimana :

KEPUASAN = Kepuasan Klien terhadap audit yang dilaksanakan

KA = Kualitas Audit yang terdiri dari 12 atribut

DAUDBARU = Variabel dummy untuk auditor baru yang menggantikan auditor terdahulu

DPENGER = Variabel dummy untuk pengalaman kerja manajer keuangan perusahaan

## **BAB IV**

### **HASIL PENELITIAN**

Berikut ini dijelaskan tentang hasil penelitian yang terdiri dari hasil pengujian validitas dan reliabilitas, pengujian non respon bias dan pengujian hipotesis. Pengujian hipotesis sendiri terdiri dari pengujian terhadap atribut-atribut kualitas audit, pengujian asumsi klasik serta pengujian terhadap kepuasan klien. Terakhir disajikan pembahasan terhadap hipotesis penelitian ini.

#### **4.1 Hasil Penelitian**

##### **4.1.1. Pengujian Validitas dan Reliabilitas**

Karena pengumpulan data dengan menggunakan angket, maka perlu diadakan uji validitas, dan reliabilitas yang dilakukan kepada 87 responden, untuk pengukuran reliabilitas dilakukan dengan one shot atau pengukuran sekali saja. Disini pengukuran hanya sekali dan kemudian hasilnya dibandingkan dengan pertanyaan lain atau mengukur korelasi antar jawaban pertanyaan (korelasi *product moment*) dengan *pearson correlation* pada SPSS memberikan fasilitas untuk mengukur reliabilitas dengan uji statistik *Cronbach Alpha* ( $\alpha$ ). Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha*  $> 0,60$  (Nunnally, 1969 dalam Imam Ghozali, 2001), kemudian baru dianalisis regresi

Berikut ini akan dilakukan langkah-langkah analisis validitas dan reliabilitas terhadap indikator-indikator yang ada.

### a. Uji Validitas

Pengujian validitas dilakukan dengan bantuan komputer menggunakan program SPSS for Windows Versi 11. Dalam penelitian ini pengujian validitas hanya dilakukan terhadap 87 responden. Pengambilan keputusan berdasarkan pada nilai  $r_{hitung}$  (*Pearson Correlation*) dengan nilai  $Sig < 0,05$  maka item/ pertanyaan tersebut valid dan sebaliknya. Untuk mengetahui tingkat validitas instrumen dari masing-masing variabel dapat dilihat di bawah ini.

**Tabel 4.1.** Analisis Validitas

<b>Variabel Kualitas audit</b>			
<b>Butir No .</b>	<b>R</b>	<b>P Value/Signifikansi</b>	<b>Kriteria</b>
KA_1	0,773	0,000	Valid
KA_2	0,782	0,000	Valid
KA_3	0,703	0,000	Valid
KA_4	0,827	0,000	Valid
KA_5	0,859	0,000	Valid
KA_6	0,823	0,000	Valid
KA_7	0,794	0,000	Valid
KA_8	0,840	0,000	Valid
KA_9	0,646	0,000	Valid
KA_10	0,780	0,000	Valid
KA_11	0,740	0,000	Valid
KA_12	0,584	0,000	Valid
<b>Variabel Kepuasan Klien</b>			
<b>Butir No .</b>	<b>r</b>	<b>P Value/Signifikansi</b>	<b>Kriteria</b>
Kep_1	0,960	0,000	Valid
Kep_2	0,945	0,000	Valid

Sumber : Hasil output SPSS lampiran 3

Dari butir di atas ternyata seluruhnya menunjukkan butir yang valid karena nilai  $r$  memiliki  $P$  Value / signifikansi  $< 0,05$ . Hal ini berarti variabel

kualitas audit dan variabel kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah menunjukkan angket yang valid.

#### b. Uji Reliabilitas

Berdasarkan hasil analisis uji reliabilitas dari masing-masing variabel yaitu: variabel kualitas audit dan variabel kepuasan klien menurut taraf signifikan 5%. Dari pengujian yang telah dilakukan diperoleh hasil sebagai berikut ini.

Jika  $r_{\alpha}$  positif dan  $r_{\alpha} > 0,6$ , maka butir atau variabel tersebut reliabel.

Jika  $r_{\alpha}$  positif dan  $r_{\alpha} < 0,6$ , maka butir atau variabel tersebut tidak reliabel

**Tabel 4.2.** Hasil Analisis Reliabilitas

Variabel	$r_{\alpha}$	$r_{\text{tabel}}$	Kriteria
Kualitas audit	0,9300	0,600	Reliabel
Kepuasan klien	0,8931	0,600	Reliabel

Sumber hasil output SPSS

Dari tabel diatas menunjukkan bahwa nilai  $r_{\alpha}$  untuk masing-masing variabel melebihi 0,60, hal ini didasarkan Nunnally yang dikutip Imam Ghozali (2002), Uji statistik Cronbach Alpha ( $\alpha$ ) suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai Cronbach Alpha  $> 0,60$  maka dapat disimpulkan bahwa variabel kualitas audit, dan variabel kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah



yang telah di uji adalah benar-benar reliabel atau handal untuk dipergunakan dalam penelitian ini.

#### 4.1.2. Pengujian Hipotesis

##### 4.1.2.1. Uji Non Respon Bias

Uji non respon bias digunakan untuk membandingkan rata-rata dari dua periode yang tidak berhubungan satu dengan yang lain, dimana periode pertama 60 responden dan periode kedua 27 responden, dari hasil uji bias dengan menggunakan *independent sample t test* diperoleh hasil sebagai berikut:

**Tabel 4.3.** Hasil uji non respon bias

Variabel	$t_{hitung}$	Sig	Kriteria
Kualitas audit	0,153	0,879	Tidak bias
Pergantian auditor	0,731	0,467	Tidak bias
Pengalaman kerja	-0,159	0,874	Tidak bias
Kepuasan klien	0,085	0,932	Tidak bias

Sumber hasil output SPSS lampiran 3

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa nilai t hitung dari keempat variabel masing-masing memiliki nilai signifikansi lebih dari 0,05, dengan demikian dari hasil uji non respon bias pada variabel kualitas audit, pergantian auditor, pengalaman kerja dan kepuasan klien tidak ada perbedaan yang signifikan (tidak bias).

#### 4.1.2.2. Pengujian Hipotesis dengan Analisis Faktor

Pengujian dengan analisis faktor mencoba menemukan hubungan (*interrelationship*) antar sejumlah variabel-variabel yang saling independen satu dengan yang lain sehingga bisa dibuat satu atau beberapa kumpulan variabel yang lebih sedikit dari jumlah variabel awal, selanjutnya analisis faktor digunakan untuk variabel kualitas audit dan kepuasan klien. Adapun untuk lebih jelasnya dapat diuraikan sebagai berikut:

##### a. Variabel Kualitas Audit

**Tabel 4.4.** KMO and Bartlett`s Test Variabel Kualitas Audit

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.841
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	894.066
	df	66
	Sig.	.000

**Sumber :** Hasil analisis lampiran 4

Pada hasil *KMO and Bartlett's*, terlihat angka *K-M-O Measure of Sampling Adequacy (MSA)* untuk variabel kualitas audit adalah 0,841, karena angka MSA di atas 0,5, maka kumpulan variabel tersebut dapat diproses lebih lanjut, kesimpulan yang sama dapat dilihat pula pada angka *KMO and Bartlett's test* ( yang ditampakkan dengan angka Chi-Square) sebesar 894,066 dengan signifikansi sebesar 0,000, Selanjutnya tiap variabel dianalisis untuk mengetahui mana yang dapat diproses lebih lanjut dengan *Pattern Matrix* hasil dari proses rotasi (*Component Matrix*) yang

memperlihatkan distribusi variabel yang jelas dan nyata dalam suatu pembentukan faktor, dapat dilihat sebagai berikut ini.

**Tabel 4.5.** *Pattern Matrix (Component Matrix)* variabel kualitas audit

Variabel / Item	Component Matrix	Rule of thumb
KA-1	0,762	0,400
KA-2	0,778	0,400
KA -3	0,699	0,400
KA -4	0,819	0,400
KA -5	0,862	0,400
KA -6	0,841	0,400
KA -7	0,789	0,400
KA -8	0,855	0,400
KA -9	0,661	0,400
KA -10	0,789	0,400
KA -11	0,736	0,400
KA -12	0,563	0,400

Sumber Hasil Analisis lampiran 4.

Dari tabel di atas terlihat semua angka faktor *loading* pada indikator variabel kualitas audit tidak ada yang dikeluarkan karena melewati angka 0,400. Hal ini berarti terbentuk sebuah faktor yang merupakan reduksi (penguraian) dari indikator, semakin besar *component* sebuah variabel, berarti semakin tinggi nilai faktor *loading* (melebihi 0,400) maka hubungannya dengan faktor yang terbentuk juga semakin tinggi.

b. Variabel Kepuasan Klien

**Tabel 4.6.** *KMO and Bartlett`s Test* Variabel Kepuasan Klien

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.500
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	92.402
	df	1
	Sig.	.000

**Sumber :** Hasil analisis lampiran 4

Pada hasil *KMO and Bartlett's*, terlihat angka *K-M-O Measure of Sampling Adequacy (MSA)* untuk variabel kepuasan klien adalah 0,500, karena angka MSA sama dengan 0,5, maka kumpulan variabel tersebut dapat diproses lebih lanjut, kesimpulan yang sama dapat dilihat pula pada angka *KMO and Bartlett's test* ( yang ditampakkan dengan angka Chi-Square) sebesar 92,402 dengan signifikansi sebesar 0,000, Selanjutnya tiap variabel dianalisis untuk mengetahui mana yang dapat diproses lebih lanjut dengan *Pattern Matrix* hasil dari proses rotasi (*Component Matrix*) yang memperlihatkan distribusi variabel yang jelas dan nyata dalam suatu pembentukan faktor, dapat dilihat sebagai berikut ini.

**Tabel 4.7.** *Pattern Matrix (Component Matrix)* variabel kepuasan klien

Variabel / Item	Component Matrix	Rule of thumb
Kep-1	0,953	0,400
Kep-2	0,953	0,400

Sumber Hasil Analisis lampiran 4.

Dari tabel di atas terlihat semua angka faktor *loading* pada indikator variabel kepuasan klien tidak ada yang dikeluarkan karena melewati angka 0,400. Hal ini berarti terbentuk sebuah faktor yang merupakan reduksi (penguraian) dari indikator, semakin besar *component* sebuah variabel, berarti semakin tinggi nilai faktor *loading* (melebihi 0,400) maka hubungannya dengan faktor yang terbentuk juga semakin tinggi.

#### 4.1.2.3. Pengujian Asumsi Klasik

Setelah melakukan pengujian secara statistik untuk menilai *Goodness of Fit* pada model penelitian, selanjutnya perlu dilakukan pengujian secara ekonometrika atau melalui pengujian penyimpangan asumsi klasik melalui metode *Ordinary Least Square* (OLS), sehingga dapat diketahui apakah model yang dipakai relevan atau tidak. Pengujian yang dilakukan, yaitu :

##### 4.1.2.3.1. Uji Multikolinearitas

Untuk menguji suatu regresi terdapat multikolinearitas (variabel independen yang saling berkorelasi), dilakukan pengujian salah satunya dengan meregres salah satu variabel bebas dengan tiga variabel lainnya atau yang disebut dengan regresi parsial dengan cara membandingkan nilai  $R^2$  dalam model persamaan awal  $R^2$  pada model regresi parsial. Hasil pengujian multikolinieritas dapat dilihat pada Tabel 4.8. sebagai berikut :

**Tabel 4.8. Hasil Pengujian Multikolinieritas**

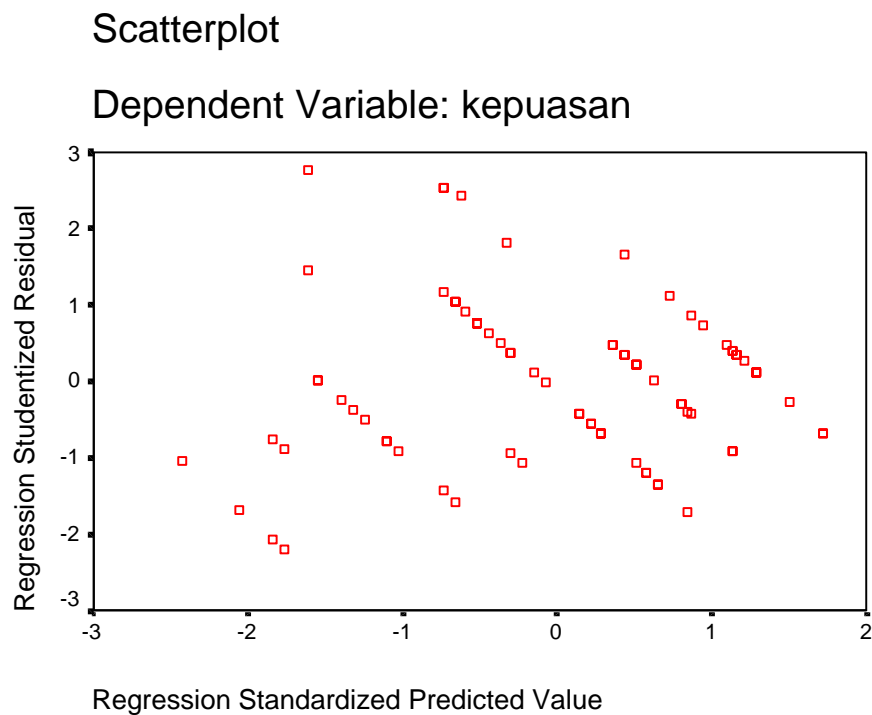
Variabe Pejelas	Nilai $R^2$
$X1 = f(X2, X3)$	$R^2(0,331) < R^2 \text{ Model}(0,765)$
$X2 = f(X1, X3)$	$R^2(0,383) < R^2 \text{ Model}(0,765)$
$X3 = f(X1, X2)$	$R^2(0,162) < R^2 \text{ Model}(0,765)$

Sumber : Hasi Estimasi Lampiran 5

Berdasarkan pengujian tersebut, dihasilkan bahwa ( $R^2$ ) yang dihasilkan  $< (R^2)$  model, yang berarti tidak terdapat multikolinearitas.

#### 4.1.2.3.2. Uji Heterokedastisitas

Uji heterokedastisitas dilakukan untuk mengetahui apakah terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Untuk mendeteksi ada atau tidaknya heterokedastisitas dapat dilakukan dengan melihat garis plotnya. Berdasarkan grafik pada gambar di bawah ini.



Gambar 4.1 Heterokedastisitas (*Scatterplot*)

Dari grafik *scatterplots* di atas terlihat titik-titik menyebar secara acak serta tersebar baik di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y, hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksikan kepuasan klien

berdasarkan masukan variabel kualitas audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja.

#### 4.1.2.3.3. Uji Autokorelasi

Salah satu cara yang digunakan untuk mendeteksi autokorelasi adalah dengan uji *Breusch-Godfrey (BG Test)* (Gujarati, 1995, hal 425). Pengujian dengan *BG Test* ini dilakukan dengan meregres variabel pengganggu  $U_{it}$  dengan menggunakan model *autoregressive* dengan orde  $p$  sebagai berikut :

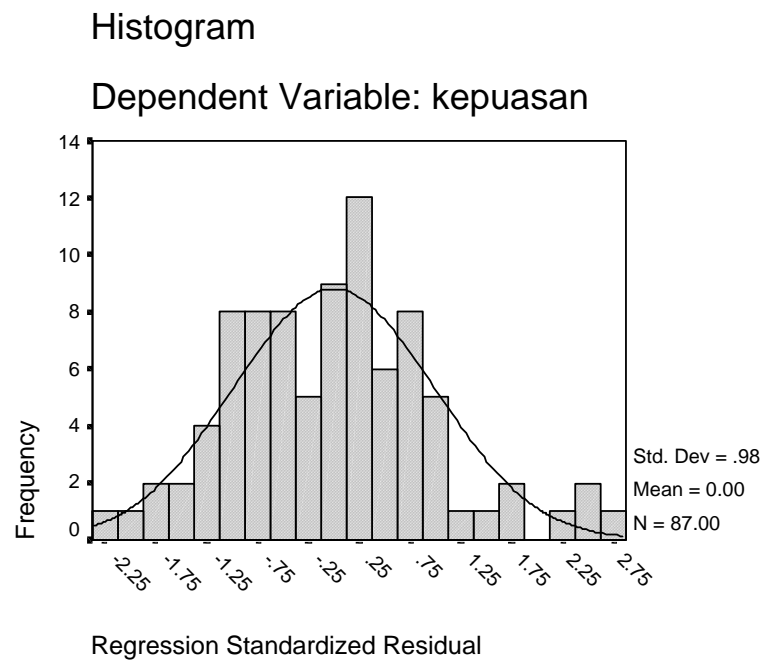
$$u_t = \rho_1 u_{t-1} + \rho_2 u_{t-2} + \dots + \rho_p u_{t-p} + \varepsilon_t \dots \dots \dots (4.5)$$

Dengan  $H_0$  adalah  $\rho_1 = \rho_2 = \dots = \rho_p = 0$  , dimana koefisien *autoregressive* secara keseluruhan sama dengan nol, menunjukkan tidak terdapat autokorelasi pada setiap orde.

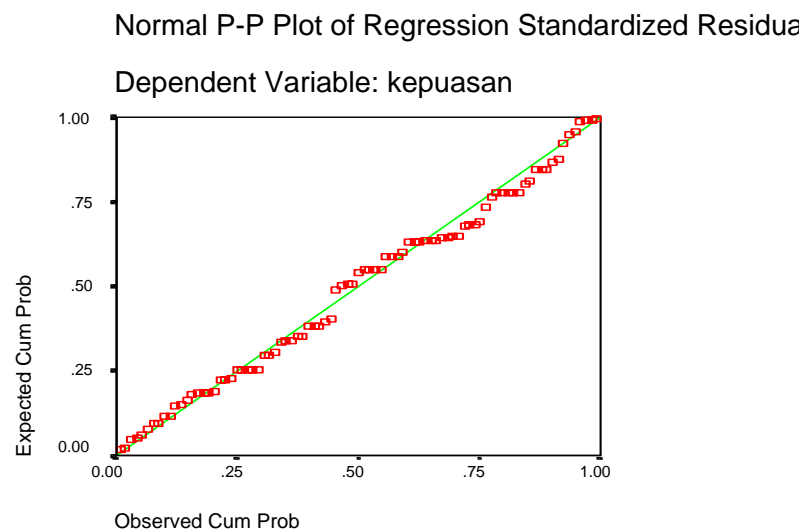
Hasil uji *BG-test* (pada lampiran 5) memperlihatkan bahwa tampilan output menunjukkan bahwa koefisien parameter untuk variabel residual (res\_2) memberikan probabilitas signifikan 1,000 hal ini menunjukkan tidak adanya indikasi autokorelasi, sesuai dengan nilai *Durbin-Watson* sebesar 2,342 yang juga menyatakan tidak ada autokorelasi.

#### 4.1.2.3.4. Uji Normalitas

Pengujian untuk menguji apakah distribusi data normal dilakukan dengan Plot (Grafik) di bawah ini.



Gambar 4.2 Uji Normalitas (Histogram)



Gambar 4.3. Uji Normalitas (Normal P-P Plot)

Dengan melihat tampilan grafik histogram maupun grafik normal plot dapat disimpulkan bahwa grafik histogram memberikan pola distribusi yang



mendekati normal. Sedangkan pada grafik normal plot terlihat titik-titik menyebar disekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Sehingga dari kedua grafik ini menunjukkan bahwa model regresi layak dipakai karena memenuhi asumsi normalitas.

#### **4.1.2.4. Pengujian Hipotesis Terhadap Kepuasan Klien**

Hasil regresi menunjukkan R square sebesar 0,756, dan angka koefisien regresi variabel kualitas audit, pergantian auditor, dan pengalaman kerja menunjukkan koefisien regresi yang positif yaitu untuk kualitas audit (b1) sebesar 0,591, pergantian auditor (b2) sebesar 0,314, dan pengalaman kerja (b3) sebesar 0,143. Perhitungan analisis regresi dengan variabel independen yaitu variabel kualitas audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja sesuai dengan hipotesis yaitu ada pengaruh yang signifikan terhadap variabel kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah.

Dari model regresi yang ada pada Tabel 4.9 menunjukkan bahwa data yang dianalisis adalah dengan jumlah koefisien regresi ( $\Sigma b_i$ ) sebesar 1,048 yang mengandung arti bahwa variabel kualitas audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja dalam mempengaruhi kepuasan klien dalam kondisi skala usaha yang meningkat (*increasing to scale*).

Hasil analisis regresi dapat dilihat dalam Tabel 4.9 sebagai berikut

**Tabel 4.9. Ringkasan Hasil Estimasi Regresi**

Variabel	Koefisien Regresi	t hitung	Signifikan
Constan			
Kualitas Audit	0,591	9,085	0,000
Pergantian Auditor	0,314	4,633	0,000
Pengalaman Kerja	0,143	2,467	0,016
Adjusted R Square	0,756		
N	87		
$\Sigma$ bi	1,048		

Sumber : Hasil Estimasi (Lampiran 6)

Model yang digunakan untuk menganalisis data adalah berbentuk regresi linier berganda, sehingga diperoleh persamaan regresi variabel sebagai berikut :

$$Y = 0,591 KA + 0,314 DP_{\text{auditor}} + 0,143 D_{\text{pengker}}$$

Sebelum menginterpretasikan hasil persamaan regresi diatas, terlebih dahulu akan dilakukan pengujian-pengujian statistik dan ekonometrika.

#### 4.1.2.4.1. Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Uji ini menunjukkan model dalam menerangkan variasi perubahan variabel berikutnya. Apabila nilai  $R^2$  adalah satu berarti pencocokan sempurna sedangkan apabila  $R^2$  adalah nol berarti tidak ada hubungan antara variabel bebas dengan variabel tidak bebas. Berdasarkan hasil analisis regresi diketahui bahwa semua variabel signifikan secara estimator besarnya nilai kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah. Hal ini berarti bahwa dengan koefisien determinasi *Adjusted* ( $R^2$ ) karena variabel berganda, kontribusinya tinggi yaitu sebesar 0,756 yang berarti bahwa sekitar 75,6% dari variasi dalam nilai kepuasan klien pada perusahaan manufaktur

berskala besar di Jawa Tengah dapat dijelaskan oleh variabel kualitas audit, pergantian auditor, dan pengalaman kerja sedangkan sisanya 24,4% dijelaskan sebab-sebab yang lain diluar model.

#### 4.1.3.1. Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji t)

Pengujian ini dimaksudkan untuk melihat apakah secara individual variabel bebas memiliki pengaruh terhadap variabel tidak bebas dengan asumsi variabel lain tetap, dengan melihat t hitungnya dan nilai t tabel pada tingkat kepercayaan 95 persen ( $\alpha = 5$  persen) dan  $df = 83$  ( $87-3-1$ ), hasil pengujian dapat dilihat pada tabel 4.9.

Berdasarkan Tabel 4.9 dapat ditarik kesimpulan bahwa semua variabel bebas mempunyai t hitung statistik yang signifikan, yang berarti variabel kualitas audit, pergantian auditor, dan pengalaman kerja berpengaruh positif terhadap variabel kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah.

Untuk lebih jelasnya langkah-langkah pengujian secara parsial dapat dijelaskan sebagai berikut ini.

##### a. Variabel Kualitas audit ( $X_1$ )

**Hipotesis :** ada pengaruh yang positif antara variabel kualitas audit terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah

### **Langkah-Langkah Pengujian**

$H_0 : \beta_1 < 0$  Artinya tidak ada pengaruh positif antara variabel kualitas audit terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah.

$H_a : \beta_1 > 0$  Artinya ada pengaruh yang positif antara variabel kualitas audit terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah.

Secara konvensional ditemukan bahwa pada taraf kesalahan  $\alpha = 0,05$  (uji satu sisi) dengan  $df = 87-3-1$ ,  $df = 83$ ;  $0,05$ , diketahui  $t$  tabel =  $1,663$  dan  $t$  hitung =  $9,085$ . Karena  $t_{hitung} > t_{tabel}$ , maka variabel kualitas audit ( $X_1$ ) berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah berarti  $H_0$  ditolak,  $H_a$  diterima dan juga didukung dengan nilai probabilitas signifikansinya (P-value) =  $0,000$  atau  $0\%$  lebih kecil dari  $5\%$ .

#### b. Variabel Pergantian auditor ( $X_1$ )

**Hipotesis :** ada pengaruh yang positif antara variabel pergantian auditor, terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah

### **Langkah-Langkah Pengujian**

$H_0 : \beta_2 < 0$  Artinya tidak ada pengaruh positif antara variabel pergantian auditor terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah.

$H_a : \beta_2 > 0$  Artinya ada pengaruh yang positif antara variabel pergantian auditor terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah.

Secara konvensional ditemukan bahwa pada taraf kesalahan  $\alpha = 0,05$  (uji satu sisi) dengan  $df = 87-3-1$ ,  $df = 83$ ;  $0,05$ , diketahui  $t$  tabel =  $1,663$  dan  $t$  hitung =  $4,633$ . Karena  $t_{hitung} > t$  tabel, maka variabel pergantian auditor ( $X_2$ ) berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah berarti  $H_0$  ditolak,  $H_a$  diterima dan juga didukung dengan nilai probabilitas signifikansinya (P-value) =  $0,000$  atau  $0\%$  lebih kecil dari  $5\%$ .

c. Variabel Pengalaman kerja ( $X_3$ )

**Hipotesis :** ada pengaruh yang positif antara variabel pengalaman kerja, terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah

**Langkah-Langkah Pengujian**

$H_0 : \beta_1 < 0$  Artinya tidak ada pengaruh yang positif antara variabel pengalaman kerja terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah.

$H_a : \beta_1 > 0$  Artinya ada pengaruh yang positif antara variabel pengalaman kerja terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah .

Secara konvensional ditemukan bahwa pada taraf kesalahan  $\alpha = 0,05$  (uji satu sisi) dengan  $df = 87-3-1$ ,  $df = 83$ ;  $0,05$ , diketahui  $t$  tabel =  $1,663$  dan  $t$  hitung =  $2,467$ . Karena  $t_{hitung} > t$  tabel, maka variabel pengalaman kerja ( $X_3$ ) berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah berarti  $H_0$  ditolak,  $H_a$  diterima dan juga didukung dengan probabilitas signifikansinya (P-value) =  $0,016$  atau  $1,6\%$  lebih kecil dari  $5\%$ .

## **4.2. Pembahasan**

Dari hasil analisis regresi baik secara parsial antara variabel kualitas audit, pergantian auditor, dan pengalaman kerja terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah.

### **4.2.1. Kepuasan klien**

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kepuasan klien pada perusahaan manufaktur di Jawa Tengah dilihat dari faktor kualitas audit, pergantian auditor, dan pengalaman kerja seluruhnya memiliki pengaruh signifikan, hal ini menunjukkan bahwa dengan adanya kualitas audit, pergantian auditor dan pengalaman kerja secara keseluruhan klien puas dengan kinerja audit dari kantor Akuntan Publik mengaudit perusahaan, dimana ketiga variabel mampu memberikan kontribusi dalam mempengaruhi kepuasan klien yaitu sebesar  $75,6\%$  (*nilai Adjusted R Square*), hal ini sejalan dengan penelitian Behn *et al.*, (1997) dilakukan dengan meneliti hubungan antara kepuasan klien dengan kualitas audit.

#### 4.2.2. Kualitas audit

Dari hasil analisis regresi diketahui bahwa variabel pengaruh kualitas audit diperoleh hasil yang positif terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah, indikasi yang menunjukkan bahwa dengan kualitas yang baik maka kepuasan klien juga semakin meningkat, yang didasarkan pada:

- a. Pengalaman dari kantor akuntan publik dan team audit yang sebelumnya juga sudah pernah mengaudit perusahaan yang sama
- b. Keahlian industri yang sesuai dengan perusahaan yang di audit, sehingga proses lebih efektif
- c. Responsif yang cepat dari Kantor Akuntan Publik apabila adanya permasalahan yang timbul
- d. Anggota team audit memiliki Kompetensi dalam standar akuntansi keuangan dan norma pemeriksaan
- e. Sikap independensi yang ditunjukkan dengan tanggungjawab yang merupakan konsekuensi dari tugas profesionalnya sebagai akuntan publik
- f. Sikap hati-hati dalam melakukan pemeriksaan
- g. Komitmen terhadap kualitas dengan tidak pernah menyalahgunakan kewenangannya dalam melakukan pengauditan.
- h. Keterlibatan pimpinan atau eksekutif KAP dari kantor akuntan publik secara aktif terlibat dalam penugasan audit
- i. Pekerjaan audit dilakukan secara ekstra dalam menyelesaikan pekerjaan dengan baik
- j. Keterlibatan komite audit baik sebelum dan sesudah melakukan audit

- k. Anggota team audit dalam melakukan pemeriksaan selalu berpegang pada standar etika yang tinggi dan mempunyai pengetahuan tetngang akuntansi dan auditing
- l. Sikap skeptis, dengan memelihara sikap keragu-raguan dalam melakukan pemeriksaan

Hasil penelitian ini juga sejalan penelitian yang dilakukan oleh Cronin dan Taylor (1992) yang menunjukkan bahwa kepuasan klien dipengaruhi oleh tingkat kualitas jasa yang klien terima dan juga penelitian yang dilakukan oleh Behn *et al.*, (1997) yang mendapatkan bukti empiris atas faktor-faktor kualitas audit dari ke 12 (dua belas) berhubungan dengan kepuasan klien.

#### **4.2.3. Pergantian auditor**

Dari hasil analisis regresi variabel pergantian auditor juga memiliki pengaruh yang positif terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah, hal ini menunjukkan bahwa dengan adanya pergantian auditor lama dengan auditor baru yang disebabkan oleh kebijakan manajemen, ketidakcocokan atau alasan lain dari perusahaan yang diaudit, sehingga dalam hal ini dapat dikatakan bahwa adanya perubahan pergantian auditor dalam jangka waktu tertentu, maka kepuasan klien akan semakin meningkat, ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Craswell (1955) yang menyatakan bahwa pada perjanjian audit yang baru ada, ada ketidakyakinan manajemen klien terhadap kualitas-kualitas pelayanan yang akan diberikan oleh KAP tersebut. Sebagai akibatnya ada dorongan yang kuat untuk KAP guna memprioritaskan pelayanan klien dalam tahun-tahun pertama setelah



memperoleh klien baru. Klien-klien baru mendapatkan perhatian khusus dan mereka mungkin akan menikmati perspektif dan pandangan yang berbeda dalam hal kepuasan yang diberikan oleh auditor baru.

#### **4.2.4. Pengalaman kerja**

Dari hasil analisis regresi variabel pengalaman kerja memiliki pengaruh yang positif terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah, sehingga dalam hal ini dapat dikatakan bahwa jika para manajer keuangan dari perusahaan yang diaudit pernah bekerja di kantor akuntan publik yang melakukan audit diperusahaan tersebut maka semakin lebih nyata kepuasan klien akan semakin meningkat, hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Iyet *et al.*, (1992) yang menghasilkan suatu dukungan adanya hubungan langsung antara kepuasan klien dan pengalaman kerja manajer keuangan sebelumnya dengan auditor perusahaan sekarang.

## **BAB V**

### **P E N U T U P**

#### **5.1. Kesimpulan**

Dari hasil analisis data yang dilakukan dapat ditarik kesimpulan bahwa ada pengaruh yang signifikan baik secara parsial hal ini dibuktikan dengan

- 5.1.1. Ada pengaruh yang positif antara variabel kualitas audit dengan melihat pada pengalaman audit, keahlian industri, daya tanggap, kompetensi, sikap independensi, sikap kehati-hatian, komitmen terhadap kualitas, keterlibatan pimpinan KAP, pekerjaan audit lapangan, keterlibatan komite audit, standar etika dan sikap skeptis terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah.
- 5.1.2. Ada pengaruh yang positif dengan adanya pergantian auditor lama dengan auditor baru yang disebabkan oleh kebijakan manajemen, ketidakcocokan atau alasan lain dari perusahaan yang diaudit terhadap kepuasan klien pada perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah
- 5.1.3. Ada pengaruh yang signifikan antara variabel pengalaman kerja para manajer keuangan dari perusahaan yang diaudit pernah bekerja di kantor akuntan publik yang melakukan audit diperusahaan maka akan berdampak pada penilaian kepuasan klien perusahaan manufaktur berskala besar di Jawa Tengah

## **5.2. Keterbatasan**

Perusahaan yang menjadi populasi penelitian lokasinya terbatas pada perusahaan manufaktur yang berskala besar di Jawa Tengah, sehingga hasilnya tidak bisa digeneralisir untuk wilayah Indonesia, selain itu masih minimnya para manajer keuangan dari perusahaan yang diaudit yang pernah bekerja di kantor akuntan publik yang melakukan audit.

## **5.3. Implikasi Hasil Penelitian**

Untuk mendukung kerja sama yang lebih baik antara Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan klien dengan mempertimbangkan kepuasan klien. Kepuasan klien diperoleh dengan auditor yang responsive terhadap kebutuhan klien, tetapi tetap mempunyai etika profesi yang tinggi sehingga Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bertindak sesuai dengan aturan yang ada. Tentu saja hal ini harus didukung auditor yang mempunyai kompetensi dan keahlian industri klien.

## **5.4 Saran**

Dengan mempertimbangkan keterbatasan yang ada, diharapkan penelitian yang akan datang memperbaiki penelitian dengan memperluas jumlah populasi perusahaan responden ke seluruh Indonesia tidak hanya perusahaan manufaktur yang berskala besar di Jawa Tengah sehingga hasilnya bisa di generalisir

## DAFTAR PUSTAKA

- Al-Haryono Jusuf, "**Auditing (Pengauditan)**", Yogyakarta, Penerbit Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN, Cetakan pertama, Agustus 2001
- Aren, Alvin A., and James K, "**Auditing An Integrated Approach**", Six Edition, Englewood Cliffs, New Jersey : *Prentice Hall*, 1994.
- Anderson, Engene W. Claes Fornell, and Donald R. Lehmann, 1994. "**Customer Satisfaction, Market Share, and Profitability : Finding From Sweden**", *Journal of Marketing* (July) Vol. 58.
- Barbara Arel, Richard G. Brody and Kurt Pany, "**Audit Firm Rotation and Audit Quality**", *The CPA Journal*, 1995.
- Berton, L. 1995, "**Midsized Accountant Lose Client to Firm Both Large and Small**". *Wall Street Journal*.
- Bruce, K. Behn, Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson and Roger H. Heermanson, "**The Determinant Of Audit Client Satisfaction Among Client of Big 6 Firms**", *Accounting Horizon*, Vol 11 No. 1 March 1997.
- Carcello, J. V. dan R. H. Hermanson, and N. T. McGrath, "**Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users**", *Auditing : A Journal Practice & Theory*, 1992.
- Craswell, A.T., J.R. Francis and B. Sneddon, "**The Effect of Quality Uncertainty**", *Working Paper*, University of Sydney. 1995.
- E. Michael Bamber, Dogg Snowball, and Richard M. Tubbs, "**Audit Structure and Its Relation To Role Conflict and Role Ambiguity An Empirical Investigation**", *The Accounting Review*, April 1989.
- Epstein, M. and M. Geiger, "**Investor Views of Audit Assurance : Recent Evidence of the Expectation Gap**", *The Journal of Account*, Januari, 1994.
- Hiro Tugiman, "**Standar Profesional Audit Internal**" Yogyakarta, Penerbit Kanisius, 1997.
- Ikatan Akuntan Indonesia, "**Standar Profesional Akuntan Publik**", Yogyakarta, Penerbit STIE YKPN, 1994.
- Imam Ghozali, "**Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS**", Semarang, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, 2001.

- Iyer, V.M., E.M. Bamber and R.M. Barefield, “**Identification of Accounting Firm Alumni with Their Former Firm : Antecedent and Outcomes**”. *Working Paper*, Georgia College, 1995.
- Jazid Adam, “**Peluang dan Ancaman Profesi Internal Audit Menghadapi Era Globalisasi**”, *Internal Audit*, No. 1, 1996.
- Johnson, W.B. and T. Lys, “**The Market for Audit Services : Evidence From Voluntary Auditor Changes**”, *Journal of Accounting and Economics*, 1990.
- Kalberbers, Lawrence P. and Timothy J. Forgarty, “**Professionalism and Its Consequences A Study of Internal Auditor**”, *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, Vol 14, No. 1, Spring 1995.
- Ko De Ruyter, Martin Wetzels, “**Commitment In Auditor – Client Relationships : Antecedents and Consequences**”, *Journal Accounting Organizations and Societ* 1999.
- Mautz, R.K. and A. Sharaf Hussein, “**The Philosophy of Auditing**”, *American Accounting Association*, 1961.
- Mock, T. J. and M. Samet, “**A Multi-attribute Model for Audit Evaluation**”, *Proceesings of the VI University of Kansas Audit Symposium*, 1982.
- Mulyadi, “**Auditing**”, Edisi 6, Buku 1, Salemba Empat, 2002.
- Nur Indriantoro dan Bambang Supomo, 1999, “ **Metodologi Penelitian Bisnis**”, Edisi Pertama, BPFE, Yogyakarta.
- Salamun, Soyono, “**Tantangan Profesi Akuntan Indonesia Menghadapi Abad ke-21**”. *Media Indonesia*, Juli, No. 1/TH 1 : VI-XIII, 1999.
- Schroeder, M. S., I. Solomon, and D. W. Vickrey, “**Audit Quality The Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners**,” *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 1986.
- Sutton, S.G. “**Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process**”, *Decision Sciences* 24, 1993.
- Taylor, S. A. and T. Baker, “**An Assesment of The Relationship Between Service Quality And Customer Satisfaction In The Formation of Consumers Purchase Intention**”, *Journal of Retailing*, 1994.
- Tim Penelitian dan Pengembangan Wahana Komputer, “**Pengembangan Analisis Multivariate Dengan SPSS 12**”, Salemba Infotek, Edisi Pertama, 2005.