

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR PENENTU KUALITAS AUDIT
YANG DIRASAKAN DAN KEPUASAN *AUDITEE*
DI PEMERINTAHAN DAERAH**

Studi Lapangan pada Pemerintah Daerah KalBar tahun 2009

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat

Memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi



Diajukan oleh :

Nama : Sari Zawitri

NIM : C4C007019

Kepada

PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI

PROGRAM PASCASARJANA

UNIVERSITAS DIPONEGORO

TAHUN 2009

Tesis Berjudul
**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR PENENTU KUALITAS AUDIT
YANG DIRASAKAN DAN KEPUASAN *AUDITEE*
DI PEMERINTAHAN DAERAH**

Studi Lapangan pada Pemerintah Daerah KalBar tahun 2009

Yang dipersiapkan dan disusun oleh

Sari Zawitri

NIM C4C007019

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal Juni 2009
dan telah dinyatakan memenuhi syarat untuk diterima

Susunan Tim Penguji

Pembimbing I

Dr. Abdul Rohman, MSi, Akt
NIP. 131 991 447

Pembimbing II

Faisal, SE, MSi
NIP. 132 295 679

Anggota Tim Penguji

Penguji I

Anis Chariri, MCom. Ph.D, Akt
NIP. 132 003 712

Penguji II

Dra. Indira Januarti, MSi, Akt
NIP. 131 991 449

Penguji III

Agung Juliarto, SE, MSi, Akt
NIP. 132 300 428

Semarang, Juli 2009

Program Pascasarjana Universitas Diponegoro

Program Studi Magister Sains Akuntansi

Ketua Program

Dr. Abdul Rohman, MSi, Akt
NIP. 131 991 447

SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan bahwa tesis yang diajukan adalah hasil karya sendiri dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di perguruan tinggi lainnya, sepanjang pengetahuan saya, tesis ini belum pernah ditulis atau diterbitkan oleh pihak lain kecuali yang diacu secara tertulis dan disebutkan pada daftar pustaka.

Semarang, Juni 2009

Sari Zawitri

MOTTO

*Hai orang-orang yang beriman, mintalah pertolongan (kepada Allah) dengan sabar dan sholat, sesungguhnya Allah beserta orang-orang yang sabar
(Al Baqarah: 113)*

*Karena sesungguhnya sesudah kesulitan itu ada kemudahan, maka apabila kamu telah selesai (dari suatu urusan) kerjakanlah dengan sungguh-sungguh (urusan) yang lain, dan hanya kepada Tuhanlah hendaknya kamu berharap
(Alam Nasyrah: 5-8)*

*Orang-orang yang beriman dan berilmu, Tuhan meninggikan posisinya beberapa derajat
(Qs. Al.Mujadillah, 59: 11)*

*“Berbuat baiklah untuk duniamu seakan-akan engkau akan hidup selamanya dan berbuatlah untuk akhiratmu seakan-akan engkau mati besok”
(Al Hadist)*

Kupersembahkan Untuk:

Orang Tuaku: Ayahanda Sugiarto dan Ibunda Zainab
Serta Adikku tersayang Ade Irma Listiawati

ABSTRACT

This research aims to analyze the determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction factors in local government. This study adopted research by Samelson (2006) with some modification. The object of the research was institute/SKPD the City of West Kalimantan that bound in implementation finances management provinces (finances management provinces authority) and responsibility toward utilizing provinces budget.

This study used purposive sampling technique in the data collection. The data was obtained by disseminate questionnaire to 224 in 1 secretary of area, 14 SKPKD, and 26 SKPD the City of West Kalimantan and 174 respondent (77, 67%) returned the questionnaire, consisting of 59 chief executive of SKPD, 63 treasurer of SKPD, 16 head area of accountancy and staff, 9 head area of asset, 9 head area of budget and management, 9 head section of budget, and 9 head section of repertory. The data analysis was conducted Ordinal Logistic Regression with SPSS 15.0.

The result of this study demonstrated that 3 audit quality attributes variable (responsiveness, conduct of audit field work and member characteristics) had significantly positive correlation on perceived audit quality. This study also found that 2 audit quality attributes variable (professional care and commitment) had significantly positive correlation on auditee satisfaction. Furthermore, it ignored another attributes of audit quality to determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction factors to local government.

Key words : Perceived Audit Quality, Auditee Satisfaction, Experience, Industry Expertise, Responsiveness, Compliance, Independence, Professional Care, Commitment, Executive Involvement, Conduct of Audit Field Work, Member Characteristics, Skeptical Attitude, and Ordinal Logistic Regression (OLR).

ABSTRAKSI

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor penentu kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee* di pemerintah daerah. Penelitian ini merupakan pengembangan penelitian yang dilakukan oleh Samelson (2006). Obyek penelitian ini adalah instansi/SKPD di Pemerintah Daerah Kalimantan Barat (KalBar) yang terlibat dalam pelaksanaan penatausahaan keuangan daerah (kekuasaan pengelolaan keuangan daerah) dan bertanggung jawab terhadap penggunaan anggaran.

Penelitian ini merupakan penelitian empiris dengan teknik *purposive sampling* di dalam pengumpulan data. Data yang diperoleh dengan menyebarkan kuesioner sebanyak 224 di 1 sekretaris daerah, 14 SKPKD dan 26 SKPD Pemerintah Daerah Kalimantan Barat dengan 174 responden (77, 67%) telah memberikan jawaban, terdiri dari 59 Kepala SKPD, 63 Bendahara SKPD, 16 Kabid Akuntansi dan Staff, 9 Kabid Asset, 9 Kabid Anggaran dan Penatausahaan, 9 Kasi Anggaran dan 9 Kasi Perbendaharaan. Analisis data dilakukan dengan *Ordinal Logistic Regression* (OLR) dengan SPSS 15.0.

Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat 3 variabel atribut kualitas audit (*responsiveness, conduct of audit field work, dan member characteristics*) berhubungan positif dan signifikan terhadap *perceived audit quality* (kualitas audit yang dirasakan). Penelitian ini juga menunjukkan terdapat 2 variabel atribut kualitas audit (*professional care dan commitment*) berhubungan positif dan signifikan terhadap *auditee satisfaction* (kepuasan *auditee*). Selanjutnya penelitian ini mengabaikan atribut kualitas audit yang lain dalam menentukan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee* pada pemerintah daerah.

Key words : *Perceived Audit Quality, Auditee Satisfaction, Experience, Industry Expertise, Responsiveness, Compliance, Independence, Professional care, Commitment, Executive Involvement, Conduct of Audit Field Work, Member Characteristics, Skeptical Attitude, dan Ordinal Logistic Regression (OLR).*

KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmanirrahim

Assalammu'alaikum wr.wb

Puji dan syukur atas karunia Allah SWT dengan kemurahan-Nya, sehingga saya bisa menyelesaikan tesis yang berjudul “Analisis Faktor-Faktor Penentu Kualitas Audit Yang Dirasakan dan Kepuasan *Auditee* di Pemerintah Daerah (Studi Lapangan pada Pemerintah Daerah KalBar tahun 2009)”.

Tesis ini disusun dan diajukan untuk memenuhi syarat dalam menyelesaikan studi pada Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro. Penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan, oleh karena itu diharapkan bagi penulis yang akan datang untuk dapat mengembangkan lagi penelitian ini.

Proses penyelesaian tesis ini tidak terlepas dari bimbingan, saran, serta masukan dari Bapak Dr. Abdul Rohman, MSi, Akt sebagai dosen pembimbing utama serta Bapak Faisal, SE, MSi sebagai pembimbing kedua, mudah-mudahan Allah SWT akan mencatat ini semua sebagai amalan yang terus mengalir bagi mereka dan juga bagi dosen-dosen saya yang lain.

Selanjutnya penyelesaian tesis ini telah melibatkan banyak pihak, untuk itu saya menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Bapak Rektor Universitas Diponegoro dan Bapak Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan pada Program Studi Magister Sains Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.
2. Bapak Dr. Abdul Rohman, MSi, Akt selaku ketua Program Studi Magister Sains Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.
3. Tim penguji ujian RUPT dan ujian tesis yang memberikan masukan dan bijaksana.
4. Seluruh dosen pada Program Studi Magister Sains Akuntansi FE UNDIP yang telah memberikan tambahan pengetahuan kepada saya selama mengikuti pendidikan.

5. Orang tua tercinta, ayahanda Sugiarto dan ibunda Zainab serta kesayanganku Ade Irma Listiawati yang selalu memberikan motivasi, doa, dukungan, pengorbanan, dan kasih sayangnya sehingga saya dapat menyelesaikan studi.
6. Keluarga besar kedua orang tuaku serta Tante Ivana yang memberikan dukungan tiada henti dari awal sampai akhir.
7. Kakak-kakakku dokter: kak Ety, kak Sabeth dan kak Dian yang terus menyemangati.
8. Kak Ritha Yunus dan Kak Farida Miliastuty serta Kak Siti Nur Hadiyati yang selalu memberikan dukungan dan kasih sayang.
9. Sahabat-sahabatku yang sangat perhatian Aniq, Novi, Devi, Nelly, dan Milha.
10. Seluruh dosen dan teman-teman di almamater Universitas Tanjung Pura atas doa dan *support* yang diberikan.
11. Seluruh staf pengelola dan admisi Program Studi Magister Sains Akuntansi FE UNDIP atas dukungannya sehingga proses belajar menjadi lebih menyenangkan.
12. Rekan-rekan seperjuangan MAKSI angkatan 17 pagi yang sangat mengesankan.
13. Senior-senior angkatan 16 pagi.
14. Rekan-rekan MAKSI angkatan 18 dan 19 pagi.
15. Para responden atas partisipasi dan dukungannya.

Akhirnya kepada semua pihak yang namanya tidak dapat disebutkan satu persatu, saya mengucapkan banyak terima kasih atas semua bantuan yang diberikan. Semoga Allah melimpahkan berkah dan rahmat-Nya bagi bapak, ibu dan saudara yang telah berbuat baik untuk saya.

Semarang, Juni 2009

Sari Zawitri

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PENGESAHAN.....	ii
SURAT PERNYATAAN KEASLIAN	iii
MOTTO	iv
ABSTRACT	v
ABSTRAKSI	vi
KATA PENGANTAR	vii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xiv
DAFTAR GAMBAR	xvi
DAFTAR LAMPIRAN	xvii

BAB I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang masalah	1
1.2 Rumusan Masalah	8
1.3 Tujuan Penelitian	10
1.4 Manfaat Penelitian	10
1.4.1 Kontribusi Teoritis.....	10
1.4.2 Kontribusi Praktik	11
1.5 Sistematika Penulisan	11

BAB II. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pengertian Audit dan Teori Atribusi sebagai dasar persepsi <i>Auditee</i>	12
2.1.1 Pengertian Audit	12
2.1.2 Persepsi	13
2.2 Faktor Penentu Kualitas Audit dan Kepuasan <i>Auditee</i>	17
2.3 Kualitas Audit dan Kepuasan <i>Auditee</i>	19
2.4 Audit di Lingkungan Pemerintahan	21
2.5 Penelitian Terdahulu Tentang Kualitas Audit dan Kepuasan <i>Auditee</i>	24
2.6 Kerangka Pemikiran Teoritis dan Pengembangan Hipotesis	28

BAB III. METODE PENELITIAN

3.1	Desain Penelitian	43
3.2	Unit Analisis	43
3.3	Populasi dan Sampel	43
3.4	Teknik Pengambilan Sampel	44
3.5	Operasionalisasi Variabel	45
3.5.1	Definisi Variabel	45
3.5.2	Pengukuran Variabel.....	49
3.6	Lokasi dan Waktu Penelitian	56
3.7	Data dan Metode Pengumpulan	57
3.8	Teknik Analisis	58
3.8.1	Uji Kualitas Data.....	58
3.8.2	Deskripsi Variabel.....	58
3.8.3	Uji Hipotesis	59

BAB IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1	Gambaran Umum Responden	71
4.2	Uji Kualitas Data	73
4.3	Deskripsi Variabel	75
4.4	Model Pengukuran (<i>Measurement Model</i>) dengan Analisis Faktor Konfirmatori (<i>Confirmatory Factor Analysis</i>)	80
4.4.1	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruksi <i>Experience</i>	80
4.4.2	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruksi <i>Industry Expertise</i>	82
4.4.3	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruksi <i>Responsiveness</i>	83
4.4.4	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruksi <i>Compliance</i>	87
4.4.5	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruksi <i>Independence</i>	91

4.4.6	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruk <i>Professional Care</i>	95
4.4.7	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruk <i>Commitment</i>	99
4.4.8	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruk <i>Executive Involvement</i>	101
4.4.9	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruk <i>Conduct of Audit Field Work</i>	102
4.4.10	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruk <i>Member Characteristics</i>	104
4.4.11	<i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i> untuk Konstruk <i>Skeptical Attitude</i>	105
4.5	Pengujian Hipotesis	107
4.6	Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis	123
4.6.1	<i>Experience</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	123
4.6.2	<i>Experience</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	124
4.6.3	<i>Industry Expertise</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	125
4.6.4	<i>Industry Expertise</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	126
4.6.5	<i>Responsiveness</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	127
4.6.6	<i>Responsiveness</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	128
4.6.7	<i>Compliance</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	128
4.6.8	<i>Compliance</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	129
4.6.9	<i>Independence</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	130
4.6.10	<i>Independence</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	131

4.6.11 <i>Professional Care</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	131
4.6.12 <i>Professional Care</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	132
4.6.13 <i>Commitment</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	133
4.6.14 <i>Commitment</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	134
4.6.15 <i>Executive Involvement</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	134
4.6.16 <i>Executive Involvement</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	135
4.6.17 <i>Conduct of Audit Field Work</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	136
4.6.18 <i>Conduct of Audit Field Work</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	136
4.6.19 <i>Member Characteristics</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	137
4.6.20 <i>Member Characteristics</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	138
4.6.21 <i>Skeptical Attitude</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	138
4.6.22 <i>Skeptical Attitude</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	139

BAB V. KESIMPULAN, KETERBATASAN, IMPLIKASI

DAN SARAN

5.1 Kesimpulan	140
5.2 Keterbatasan	142
5.3 Implikasi	143
5.3.1 Implikasi Teoritis	143
5.3.2 Implikasi Praktik	144

5.4	Saran	145
	DAFTAR PUSTAKA	146
	LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Ringkasan Penjelasan 11 Atribut Kualitas Audit yang digunakan	29
Tabel 3.1	<i>Goodness of Fit Indices</i>	61
Tabel 3.2	Indikator-Indikator Konstruk	62
Tabel 4.1	Rincian Pengiriman Pengembalian Kuesioner	72
Tabel 4.2	Profil Responden	73
Tabel 4.3	Hasil Uji Reliabilitas	74
Tabel 4.4	Hasil Uji Validitas	74
Tabel 4.5	Statistik Deskriptif Variabel Penelitian	75
Tabel 4.6	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Experience</i>	81
Tabel 4.7	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Industry Expertise</i>	83
Tabel 4.8	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Responsiveness</i>	84
Tabel 4.9	<i>Standardized Loading</i> Konstruk <i>Responsiveness</i>	85
Tabel 4.10	<i>Goodness of Fit Indices</i> Modifikasi Konstruk <i>Responsiveness</i>	86
Tabel 4.11	<i>Standardized Loading</i> Modifikasi Konstruk <i>Responsiveness</i>	87
Tabel 4.12	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Compliance</i>	88
Tabel 4.13	<i>Standardized Loading</i> Konstruk <i>Compliance</i>	89
Tabel 4.14	<i>Goodness of Fit Indices</i> Modifikasi Konstruk <i>Compliance</i>	90
Tabel 4.15	<i>Standardized Loading</i> Modifikasi Konstruk <i>Compliance</i>	91
Tabel 4.16	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Independence</i>	92
Tabel 4.17	<i>Standardized Loading</i> Konstruk <i>Independence</i>	93
Tabel 4.18	<i>Goodness of Fit Indices</i> Modifikasi Konstruk <i>Independence</i>	94
Tabel 4.19	<i>Standardized Loading</i> Modifikasi Konstruk <i>Independence</i>	95
Tabel 4.20	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Professional Care</i>	96
Tabel 4.21	<i>Standardized Loading</i> Konstruk <i>Professional Care</i>	97
Tabel 4.22	<i>Goodness of Fit Indices</i> Modifikasi Konstruk <i>Professional Care</i>	98
Tabel 4.23	<i>Standardized Loading</i> Modifikasi Konstruk <i>Professional Care</i>	99
Tabel 4.24	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Commitment</i>	100
Tabel 4.25	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Executive Involvement</i>	102
Tabel 4.26	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Conduct of Audit Field Work</i>	103

Tabel 4.27	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Member Characteristics</i>	105
Tabel 4.28	<i>Goodness of Fit Indices</i> Konstruk <i>Skeptical Attitude</i>	106
Tabel 4.29	<i>Variance Inflation Factor (VIF)</i> dan <i>Tolerance</i>	108
Tabel 4.30	<i>Model Fitting Information</i> untuk persamaan regresi kualitas audit yang dirasakan	109
Tabel 4.31	<i>Model Fitting Information</i> untuk persamaan regresi kepuasan <i>auditee</i>	110
Tabel 4.32	Pseudo R-Square untuk persamaan regresi kualitas audit yang dirasakan	110
Tabel 4.33	Pseudo R-Square untuk persamaan regresi kepuasan <i>auditee</i>	111
Tabel 4.34	Presentase Jawaban Responden terhadap peringkat pada <i>Perceived Audit Quality</i>	112
Tabel 4.35	Presentase Jawaban Responden terhadap peringkat pada <i>Auditee Satisfaction</i>	112
Tabel 4.36	Hubungan antara Atribut Kualitas Audit dengan Kualitas Audit Yang Dirasakan	113
Tabel 4.37	Hubungan antara Atribut Kualitas Audit dengan Kepuasan <i>Auditee</i>	115
Tabel 4.38	Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis	122

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	Faktor-faktor yang Mempengaruhi Persepsi	15
Gambar 2.2	Model Penelitian	30
Gambar 4.1	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk <i>Experience</i>	81
Gambar 4.2	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk <i>Industry Expertise</i>	82
Gambar 4.3	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk <i>Responsiveness</i>	84
Gambar 4.4	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Modifikasi Konstruk <i>Responsiveness</i>	86
Gambar 4.5	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk <i>Compliance</i>	88
Gambar 4.6	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Modifikasi Konstruk <i>Compliance</i> ..	90
Gambar 4.7	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk <i>Independence</i>	92
Gambar 4.8	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Modifikasi Konstruk <i>Independence</i>	94
Gambar 4.9	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk <i>Professional Care</i>	96
Gambar 4.10	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Modifikasi Konstruk <i>Professional Care</i>	98
Gambar 4.11	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> <i>Commitment</i>	100
Gambar 4.12	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk <i>Executive Involvement</i> ...	101
Gambar 4.13	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Modifikasi Konstruk <i>Conduct of Audit Field Work</i>	103
Gambar 4.14	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk <i>Member Characteristics</i>	104
Gambar 4.15	<i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk <i>Skeptical Attitude</i>	106

DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 Kuesioner Penelitian dan Surat Permohonan Ijin Penelitian
- Lampiran 2 Data Mentah, Tabulasi Jawaban Responden dan Tabel Frequency Tiap Indikator
- Lampiran 3 Uji Kualitas data (Reliabilitas dan Validitas) dan Descriptive Statistics
- Lampiran 4 Analisis Faktor Konfirmatori
- Lampiran 5 Uji Multikolinearitas dan Output Original Regression

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan pemerintah pusat maupun daerah merupakan tujuan penting reformasi akuntansi dan administrasi sektor publik (Badjuri dan Trihapsari, 2004). Selanjutnya Badjuri dan Trihapsari (2004) mengatakan bahwa akuntabilitas dan transparansi tersebut dimaksudkan untuk memastikan bahwa pengelolaan keuangan pemerintah yang dilakukan aparatur pemerintah berjalan dengan baik. Hal tersebut seiring dengan tuntutan masyarakat agar organisasi sektor publik meningkatkan kualitas, profesionalisme dan akuntabilitas publik dalam menjalankan aktivitas pengelolaan keuangan pemerintah pusat/daerah. Pengelolaan keuangan pemerintah yang baik harus didukung audit sektor publik yang berkualitas, karena jika kualitas audit sektor publik rendah, kemungkinan memberikan kelonggaran terhadap lembaga pemerintah melakukan penyimpangan penggunaan anggaran. Selain itu juga mengakibatkan risiko tuntutan hukum (legitimasi) terhadap aparatur pemerintah yang melaksanakannya.

Basuki dan Krisna (2006) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan suatu *issue* yang kompleks, karena begitu banyak faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit, yang tergantung dari sudut pandang masing-masing pihak. Hal tersebut menjadikan kualitas audit sulit pengukurannya, sehingga menjadi suatu hal yang sensitif bagi perilaku individual yang melakukan audit. Secara teoritis kualitas pekerjaan auditor biasanya dihubungkan dengan kualifikasi keahlian, ketepatan waktu penyelesaian pekerjaan, kecukupan bukti pemeriksaan yang kompeten pada

biaya yang paling rendah serta sikap independensinya dengan klien. DeAngelo (1981) dalam Deis dan Giroux (1992) mendefinisikan kualitas audit sebagai “probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan penyelewengan dalam sistem akuntansi klien”.

Kualitas audit yang baik akan memberikan konsekuensi bagi *auditee*. Salah satu bentuk konsekuensi tersebut adalah kepuasan *auditee*. Philip Kotler (1994) dalam Widagdo (2002) mendefinisikan kepuasan *auditee* sebagai tingkat perasaan seseorang setelah membandingkan kinerja atau hasil yang dirasakan dengan harapannya. Kualitas audit yang dirasakan *auditee* diperoleh melalui pengalaman diaudit atau diperiksa. *Auditee* akan terkesan dan merespon atas apa yang dialami termasuk dalam hal pengkomunikasian hasil pemeriksaan. Nilai yang dirasakan atas kualitas jasa audit akan terkait dengan harapan yang melekat pada diri *auditee*, yang kemudian menimbulkan kepuasan *auditee*. Hall dan Elliot (1993) menyimpulkan bahwa kualitas jasa audit dan kepuasan *auditee* merupakan sesuatu yang berdiri sendiri. Namun atribut kualitas audit seharusnya memberikan penjelasan mengenai faktor-faktor yang menentukan kepuasan *auditee*. Demikian halnya juga untuk kualitas audit di sektor pemerintahan, yang memberikan pelayanan jasa audit terhadap instansi pemerintah baik pusat, maupun daerah. Selanjutnya auditor pemerintah tersebut dalam jasa auditnya melakukan pemeriksaan terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

LKPP dan LKPD adalah pertanggungjawaban pemerintah atas pelaksanaan anggaran belanja negara dan daerah sebagaimana diatur dalam paket undang-undang keuangan negara. Paket undang-undang yang dimaksud meliputi Undang-Undang

Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Berdasarkan paket undang-undang ditetapkan berbagai ketentuan baru sekaligus penyempurnaan dan perubahan mendasar dalam pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara/daerah.

Tujuan dikeluarkannya paket undang-undang tersebut, untuk mendorong agar lebih *accountable* pengelolaan keuangan negara/daerah dan kemudian semakin diperlukannya peningkatan kinerja kualitas audit pemerintah. Kualitas audit pemerintah, dalam hal ini yaitu kualitas audit yang dilakukan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), sebagai eksternal auditor dari pemerintahan, yang melakukan pemeriksaan dan pemberian opini terhadap LKPP dan LKPD. Hasil pemeriksaan BPK atas pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara/daerah merupakan upaya untuk mendukung tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*). Pemeriksaan tersebut bertujuan untuk mewujudkan akuntabilitas pemerintah sebagai pihak yang dipercaya mengelola sumber-sumber daya yang ada. Namun hasil pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah justru semakin memburuk selama periode 2004-2007, setelah dikeluarkannya paket undang-undang tersebut. (<http://www.bpk.go.id>).

Hal ini diperkuat/didukung dengan adanya penyampaian ikhtisar hasil pemeriksaan oleh ketua BPK Anwar Nasution yang menyatakan bahwa LKPP secara terus-menerus mendapat opini “Tidak Memberikan Pendapat (TMP)” dan opini BPK atas LKPD selama tahun 2004-2007 juga sangat mengecewakan. Persentase LKPD yang mendapatkan opini “Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)” justru semakin

berkurang dari 7% tahun 2004 menjadi 5% tahun berikutnya dan masing-masing 1% tahun 2006 dan 2007. Persentase LKPD yang mendapatkan opini “Wajar Dengan Pengecualian (WDP)” juga merosot dari tahun ke tahun. Sebaliknya, persentase LKPD yang mendapatkan opini “TMP” atau “Tidak Wajar (TW)” justru meningkat cepat selama tahun 2004-2007. Persentase LKPD yang mendapatkan opini “TMP” naik dari 2% tahun 2004 menjadi 17% tahun 2007. Persentase LKPD yang mendapat opini “TW” naik dari 4% menjadi 19%. (<http://www.bpk.go.id>).

Gubernur Lemhannas menyatakan kategori opini BPK “Tidak Memberikan Pendapat” atau disclaimer yang cukup besar, berpengaruh pada kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah secara makro, karena opini tersebut menggambarkan kondisi pemerintah yang belum menerapkan prinsip-prinsip tata pemerintahan yang baik, terutama prinsip akuntabilitas dan transparansi. (<http://www.adeksi.or.id>). Hal tersebut menimbulkan keresahan masyarakat diberbagai pihak, berkaitan dengan kinerja kualitas audit BPK sebagai auditor pemerintah dan tanggung jawab lembaga pemerintah sebagai pelaksana anggaran negara. Kemudian menimbulkan pertanyaan publik, apakah opini tersebut, disebabkan karena lemahnya pengelolaan keuangan negara oleh lembaga pemerintah atau keterbatasan kemampuan dalam pelaksanaan audit oleh BPK.

Fenomena pemberian opini tersebut mendapat tanggapan dan koreksi yang muncul dari aparat pemerintah lainnya, yang juga secara khusus mengurus alokasi keuangan negara/daerah. Misalnya yang ditulis oleh Hidayat pada Sinar Harapan (2003), dimana kepala BPKP Didi Widayadi menyatakan bahwa opini BPK kurang profesional karena proses audit oleh BPK terhadap departemen-departemen masih berlangsung sampai saat ini sehingga opini belum selayaknya dikeluarkan. Peneliti

juga memasukkan contoh tanggapan lain yang muncul berkaitan atas opini BPK yaitu kritik yang dilontarkan Depkeu: "...BPK yang selalu melihat laporan keuangan pemerintah dari sisi buruknya saja...". Kedua contoh tanggapan tersebut menunjukkan polemik berkaitan dengan kualitas audit BPK. Hal tersebut membuat kualitas audit pemerintah Indonesia menjadi hal yang menarik untuk di eksplorasi.

Pada umumnya, kualitas audit selalu ditinjau dari pihak auditor (Sutton, 1993). Kualitas pelaksanaan audit selalu mengacu pada standar-standar yang ditetapkan, meliputi standar umum, standar pekerjaan dan standar pelaporan (IAI-SPAP, 2001). Pihak pengguna jasa audit selalu dilupakan. Sutton (1993) mengatakan banyak pengguna laporan akuntan mengkritik tentang kualitas pekerjaan akuntan. Oleh karena itu pada penelitian ini, yang menjadi objek penelitian adalah pihak-pihak yang terlibat dalam pengelolaan keuangan daerah dan melakukan penyusunan laporan keuangan daerah, selaku entitas akuntansi (accounting entity) yang dimintai pertanggungjawaban dan diperiksa oleh BPK. Selanjutnya dapat dikatakan, entitas tersebut merupakan pihak pengguna jasa audit/auditee dari BPK, yang kemudian memberikan penilaian terhadap kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan auditee dari kinerja auditor pemerintah atau BPK.

Kualitas audit dan kepuasan auditee di nilai melalui terpenuhinya dua belas atribut kualitas audit yang dikembangkan oleh Carcello et al., (1992). Atribut kualitas audit tersebut, meliputi: 1) Pengalaman tim audit dan KAP dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan klien; 2) Keahlian/pemahaman terhadap industri klien; 3) Responsif atas kebutuhan klien; 4) Kompetensi anggota-anggota tim audit terhadap prinsip-prinsip akuntansi dan norma-norma pemeriksaan; 5) Sikap independensi dalam segala hal dari individu-individu tim audit dan KAP; 6) Anggota

tim audit sebagai suatu kelompok yang bersifat hati-hati; 7) KAP memiliki komitmen yang kuat terhadap kualitas; 8) Keterlibatan pimpinan KAP dalam pelaksanaan audit; 9) Pelaksanaan audit lapangan; 10) Keterlibatan komite audit sebelum, pada saat, dan sesudah audit; 11) Standar-standar etika yang tinggi dari anggota anggota tim audit; 12) Menjaga sikap skeptis dari anggota-anggota tim audit.

Penelitian ini mengacu pada beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan kualitas audit dan kepuasan auditee, yaitu: Mock dan Samet (1982), Schroeder et al., (1986), Carcello et al., (1992), Sutton (1993), Bhen et al., (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002), Hanafi (2004), Samelson et al., (2006) dan Lowensohn et al., (2007). Dari beberapa penelitian terdahulu tersebut, rata-rata menilai kualitas audit Kantor Akuntan Publik (KAP) independen/CFA Firm, hanya penelitian Samelson et al., (2006) dan Lowensohn et al., (2007) yang menggunakan objek penelitian kualitas audit pemerintahan.

Penelitian-penelitian terdahulu tentang kualitas audit dan kepuasan auditee pada private sector memperlihatkan hasil yang berbeda tingkat signifikansi dari masing-masing variabel atribut kualitas audit, yaitu: Bhen et al., (1997), Ishak (2000), dan Dewiyanti (2000) menemukan ada enam atribut kualitas audit yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien yaitu: pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, keterlibatan pimpinan KAP, dan keterlibatan komite audit. Widagdo (2002) menemukan perbedaan, yaitu pada atribut komitmen yang kuat terhadap kualitas audit memberikan pengaruh terhadap kepuasan klien. Hanafi (2004) menyimpulkan bahwa kualitas audit berpengaruh positif terhadap kepuasan klien dan pergantian auditor berpengaruh positif terhadap kepuasan klien.

Penelitian kualitas audit dan kepuasan auditee pada public sector, Samelson et al., (2006) menunjukkan hasil tidak adanya hubungan antara independensi dan keterlibatan ketua tim audit dengan kualitas audit yang dirasakan. Hasil lainnya, menunjukkan bahwa sikap skeptisisme anggota dalam setiap melakukan audit tidak memberikan pengaruh terhadap kepuasan auditee. Lowensohn et al., (2007) menemukan adanya hubungan positif antara kualitas audit yang dirasakan dengan perikatan auditor spesialisasi pemerintahan. Namun hasil penelitian mereka menemukan tidak ada hubungan antara audit fee dengan melakukan perikatan pada auditor spesialisasi pemerintahan. Temuan ini juga mengindikasikan bahwa penggunaan Big five tidak selalu berkaitan dengan kualitas audit yang tinggi.

Peneliti mencermati hasil dari penelitian Samelson et al., (2006), dan kemudian tertarik untuk menganalisis faktor-faktor penentu kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan auditee di pemerintah Indonesia. Hal ini berkaitan dengan perbedaan lingkungan dan karakteristik negara, yang memungkinkan hasil temuan atribut kualitas audit yang merupakan penentu kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan auditee pemerintah Indonesia berbeda dengan hasil temuan penelitian Samelson et al., (2006) pada pemerintahan US. Kemudian pada penelitian Samelson et al., (2006) dan Lowensohn et al., (2007) auditor pemerintah berasal dari auditor independen, sedangkan pada penelitian ini disesuaikan dengan konteks Indonesia, yaitu: auditor pemerintah yang dilakukan oleh BPK sebagai badan khusus untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara/daerah.

Mengacu pada beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan auditee pada private sector dan public sector, memperlihatkan hasil yang berbeda tingkat signifikansi dari masing-masing variabel

atribut kualitas audit. Sepengetahuan peneliti masih terbatasnya jumlah penelitian di Indonesia yang menilai kualitas audit pemerintahan, dengan melihat dari sisi yang dirasakan auditee, dan juga belum ditemukannya penelitian yang menilai kepuasan auditee pemerintahan. Dari uraian tersebut, menarik untuk meneliti kembali faktor-faktor penentu kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan auditee di Pemerintah Daerah Indonesia.

1.2 Rumusan Masalah

Audit yang dilakukan pada sektor publik berbeda dengan yang dilakukan pada sektor swasta. Perbedaan tersebut disebabkan oleh adanya perbedaan latar belakang institusional dan hukum, dimana audit sektor publik mempunyai prosedur dan tanggung jawab yang berbeda serta peran yang lebih luas dibanding audit sektor swasta (Wilopo, 2001). Audit sektor publik tidak hanya memeriksa serta menilai kewajaran laporan keuangan pemerintah, tetapi juga menilai ketaatan aparatur pemerintahan terhadap undang-undang dan peraturan yang berlaku. Disamping itu, auditor sektor publik juga memeriksa dan menilai kinerja yang mencakup: hemat (ekonomis), efisien serta keefektifan dari semua pekerjaan, pelayanan atau program yang dilakukan pemerintah (SPKN, 2007).

Kualitas audit sebenarnya melekat pada auditor sebagai pihak pelaksana dari audit (Otley dan Pierce, 1996). Anggota tim audit harus memiliki kompetensi di beberapa bidang ilmu atau pekerjaan (di semua sektor yang di periksa), tidak hanya pada bidang akuntansi, agar kualitas audit pemerintah berkualitas. Kualitas audit pemerintah ditentukan oleh kapabilitas teknikal auditor dan independensi auditor (Wilopo, 2001). Lebih lanjut Wilopo (2001) menjelaskan bahwa kapabilitas teknikal

auditor telah diatur dalam standar umum pertama, yaitu bahwa staf yang ditugasi untuk melaksanakan audit harus secara kolektif memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk tugas yang disyaratkan, serta pada standar umum yang ketiga, yaitu bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Independensi auditor diperlukan karena auditor sering disebut sebagai pihak pertama dan memegang peran utama dalam pelaksanaan audit kinerja, karena auditor dapat mengakses informasi keuangan dan informasi manajemen dari organisasi yang diaudit, memiliki kemampuan profesional dan bersifat independen.

Atribut-atribut kualitas audit dalam penelitian Carcello et al., (1992) digunakan untuk menilai kualitas audit dan kepuasan auditee pada penelitian-penelitian terdahulu (Sutton, 1993; Bhen et al., 1997; Ishak, 2000; Dewiyanti, 2000; Widagdo, 2002; Hanafi, 2004; Samelson et al., 2006 dan Lowensohn et al., 2007). Kemudian digunakan kembali pada penelitian ini, karena sudah dinilai relevan dan sering digunakan dalam menilai kualitas audit dan kepuasan auditee. Atribut-atribut tersebut meliputi: lamanya firm audit menjadi auditor, tim audit memiliki keahlian yang diperlukan untuk dapat melakukan audit, tim audit tanggap terhadap schedule kebutuhan klien, tim audit yang menjaga independensi in appearance dan in fact (dalam fakta dan penampilan), tim audit memperhatikan profesionalisme dalam melakukan perikatan audit, manajer dalam perikatan audit secara aktif terlibat dalam perencanaan dan pelaksanaan audit (memimpin), pengertian yang cukup dari tim audit terhadap sistem akuntansi klien, tim audit harus mempelajari pengendalian internal klien secara mendalam, pelaksanaan pekerjaan lapangan tim audit dan tim audit menjaga sikap skeptisisme secara profesional dalam perikatan audit.

Atribut-atribut tersebut digunakan untuk menilai kualitas audit dan kepuasan auditee pada auditor independen. Oleh karena itu, perlu dilakukan pengujian kembali untuk menilai kualitas audit dan kepuasan auditee pada auditor pemerintah. Dari uraian diatas, maka yang menjadi permasalahan dalam penelitian ini adalah, sebagai berikut:

Faktor-faktor manakah dari atribut kualitas audit, yang merupakan penentu terhadap kualitas audit yang dirasakan?

Faktor-faktor manakah dari atribut kualitas audit, yang merupakan penentu terhadap kepuasan auditee?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

Menentukan faktor-faktor dalam atribut kualitas audit yang secara positif berhubungan dengan kualitas audit yang dirasakan.

Menentukan faktor-faktor dalam atribut kualitas audit yang secara positif berhubungan dengan kepuasan auditee.

Menunjukkan arah hubungan faktor-faktor tersebut terhadap kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan auditee.

1.4 Manfaat Penelitian

1.4.1 Kontribusi Teoritis

Memberikan kontribusi terutama pada literatur-literatur akuntansi pemerintahan tentang faktor-faktor yang tidak dapat diabaikan dalam penentuan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan auditee.

Memberikan kontribusi berupa dorongan terhadap perubahan sistem akuntansi pemerintahan yang dapat meningkatkan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan auditee untuk mewujudkan Good Corporate Government.

1.4.2 Kontribusi Praktik

Memberikan kontribusi terhadap praktisi dalam proses pemeriksaan atau audit yang dilakukan BPK, diharapkan dengan temuan ini BPK dapat meningkatkan kinerja kualitas auditnya sebagai Auditor Pemerintah.

1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan dalam penelitian ini disajikan dalam lima bagian. Bagian pertama, berisikan latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan. Bagian kedua, membahas mengenai tinjauan pustaka yang berkaitan dengan telaah teori, penelitian terdahulu, kerangka pemikiran teoritis, dan hipotesis penelitian. Bagian ketiga, membahas metode penelitian mengenai desain penelitian, unit analisis, populasi dan sampel, teknik pengambilan sampel, operasionalisasi variabel, lokasi dan waktu penelitian, data dan metode pengumpulan, dan teknik analisis data. Bagian keempat, merupakan hasil penelitian dan pembahasan yang terdiri dari data penelitian, hasil penelitian, dan pembahasan. Bagian kelima, berisikan kesimpulan, keterbatasan, implikasi dan saran.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pengertian Audit dan Teori Atribusi sebagai Dasar Persepsi *Auditee*

2.1.1 Pengertian Audit

Terdapat beberapa pengertian audit yang diberikan oleh beberapa ahli di bidang akuntansi, antara lain:

Menurut Arens dan Loebbecke (2006):

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent independent person”.

Kemudian menurut Mulyadi (2002):

“Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Secara umum pengertian di atas dapat diartikan bahwa audit adalah proses sistematis yang dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen dengan mengumpulkan dan mengevaluasi bahan bukti dan bertujuan memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Menurut Mulyadi (2002) pelaksanaan audit harus memperhatikan faktor-faktor berikut: 1) Dibutuhkan informasi yang dapat diukur dan sejumlah kriteria (standar) yang dapat digunakan sebagai panduan untuk mengevaluasi informasi tersebut, 2) Penetapan entitas ekonomi dan periode waktu yang diaudit harus jelas untuk menentukan lingkup tanggungjawab auditor, 3) Bahan bukti harus diperoleh dalam jumlah dan kualitas

yang cukup untuk memenuhi tujuan audit, 4) Kemampuan auditor memahami kriteria yang digunakan serta sikap independen dalam mengumpulkan bahan bukti yang diperlukan untuk mendukung kesimpulan yang akan diambilnya.

2.1.2 Persepsi

Persepsi menurut kamus besar Indonesia (1995) adalah tanggapan (penerimaan) langsung dari sesuatu, atau merupakan proses seseorang mengetahui beberapa hal melalui panca inderanya. Sedangkan Matlin (1998) dalam Hikmah (2002) mendefinisikan persepsi secara lebih luas, yaitu sebagai suatu proses yang melibatkan pengetahuan-pengetahuan sebelumnya dalam memperoleh dan menginterpretasikan stimulus yang ditunjukkan oleh indera. Dengan kata lain persepsi merupakan kombinasi faktor dunia luar (stimulus visual) dan diri kita sendiri (pengetahuan-pengetahuan sebelumnya).

Selanjutnya Matlin (1998) dalam Hikmah (2002) menyatakan bahwa persepsi memiliki dua aspek, yaitu pengakuan pola (*pattern recognition*) dan perhatian (*attention*). Pengakuan pola meliputi identifikasi serangkaian stimulus yang kompleks, yang dipengaruhi oleh konteks yang dihadapi dan pengalaman masa lalu. Sedangkan perhatian merupakan konsentrasi dari aktivitas mental, yang melibatkan pemrosesan lebih lanjut atas suatu stimuli, dan dalam waktu bersamaan tidak mengindahkan stimuli yang lain.

Senada dengan Matlin (1998), Davidoff (1981) dalam Hikmah (2002) menyatakan persepsi sebagai satu cara kerja yang rumit dan aktif. Persepsi disebut rumit dan aktif karena meskipun bisa dikatakan persepsi merupakan pertemuan antara proses kognitif dan kenyataan, persepsi lebih banyak melibatkan kegiatan kognitif. Persepsi

lebih banyak dipengaruhi kesadaran, ingatan, pikiran dan bahasa. Dengan demikian persepsi bukanlah cermin tepat dari realitas.

Davidoff (1981) dalam Hikmah (2002) juga menjelaskan bahwa ada tiga alasan persepsi tidak bisa disebut sebagai cermin dari realitas. Pertama indera kita tidak mampu memberikan respon terhadap seluruh aspek-aspek yang ada dalam lingkungan, misalnya melihat molekul tubuh kita. Kedua, manusia seringkali melakukan persepsi rangsangan-rangsangan yang pada kenyataannya tidak ada. Terakhir persepsi manusia tergantung dari apa yang diharapkan, pengalaman dan motivasi.

Sementara Gordon (1991) dalam Hikmah (2002) menganggap persepsi sebagai proses pengideraan kenyataan yang kemudian menghasilkan pemahaman dan cara pandang manusia terhadapnya. Organ dan Bateman (1989) dalam Hikmah (2002) mendefinisikan persepsi sebagai proses seleksi organisasi, penyimpanan, dan interpretasi rangsangan sensoris menjadi gambaran dunia sekitar yang bermakna dan utuh.

Walaupun definisi satu dengan yang lain berbeda, namun perbedaan tersebut hanya terletak pada titik tekanan atau fokus yang digunakan oleh masing-masing pakar. Dari semua konsep persepsi yang dipaparkan di atas, paling tidak terdapat satu kesamaan, yaitu persepsi merupakan proses yang berkaitan tidak hanya dengan proses penerimaan rangsangan, tetapi melalui juga proses yang sangat kompleks sifatnya atau yang kemudian dikenal dengan proses kognitif. Dengan demikian persepsi mencakup penafsiran obyek, tanda, dan orang dari sudut pengalaman yang bersangkutan, sehingga dapat disimpulkan bahwa proses persepsi meliputi

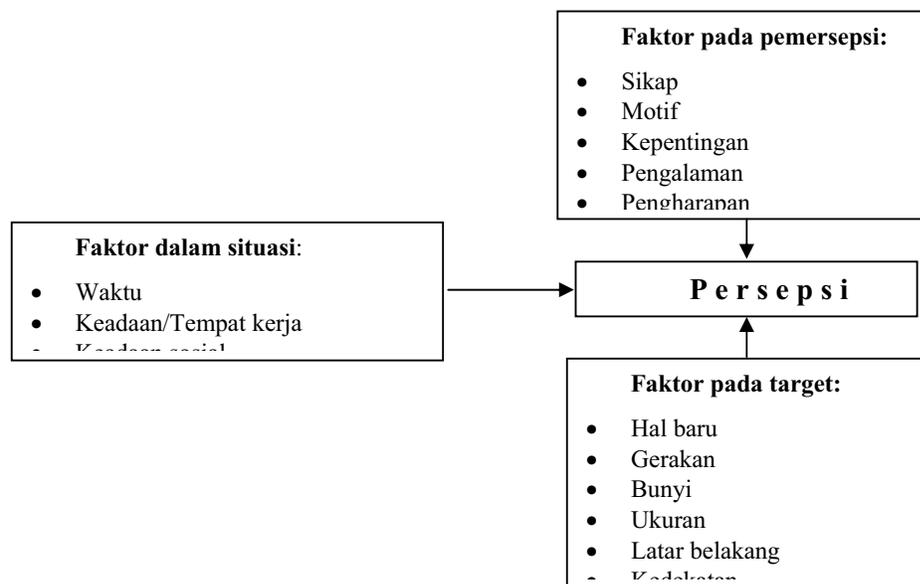
penerimaan, pengorganisasian, dan penafsiran terhadap suatu rangsangan dengan cara yang dapat mempengaruhi perilaku dan sikap.

Berbagai model telah dikembangkan untuk kepentingan analisis persepsi. Model terbaru dikembangkan dengan pendekatan teori pemrosesan informasi. Berdasarkan teori ini persepsi dibagi menjadi beberapa tahap (Tereetner dan Kinichi, 1992) dalam Hikmah (2002).

1. Tahap perhatian atau pemahaman.
2. Tahap pengkodean atau penyerdehanaan.
3. Tahap pengeluaran dan respon.

Robbins (1996) secara implisit menyatakan bahwa persepsi satu individu terhadap satu obyek sangat mungkin memiliki perbedaan dengan persepsi individu yang lain terhadap obyek yang sama. Fenomena ini menurutnya dikarenakan oleh beberapa faktor yang apabila digambarkan akan tampak pada gambar 2.1.

Gambar 2.1:
Faktor-faktor yang Mempengaruhi Persepsi



Sumber: Robbins, Stephen, P. (Perilaku Organisasi:
Konsep, Kontroversi dan Aplikasi. 1996)

Ikhsan dan Ishak (2005) menyatakan persepsi terhadap orang berbeda dari persepsi kita terhadap objek mati seperti meja, mesin atau gedung karena kita menarik kesimpulan mengenai tindakan-tindakan orang yang tidak kita lakukan terhadap objek mati. Objek mati dikenai hukum-hukum alam, tetapi tidak mempunyai keyakinan, motif atau maksud, sedangkan orang mempunyai. Akibatnya adalah, bila kita mengamati orang, kita berusaha mengembangkan penjelasan-penjelasan dari mengapa mereka berperilaku dalam cara-cara tertentu. Oleh karena itu persepsi dan penilaian kita terhadap tindakan seseorang akan cukup banyak dipengaruhi oleh pengandaian-pengandaian yang kita ambil mengenai keadaan internal orang itu.

Robbins (1996) mengemukakan teori atribusi yang dikembangkan oleh Fritz Heider, dimana teori ini pada dasarnya, menyarankan bahwa bila mengamati perilaku seorang individu, kita berusaha menentukan apakah perilaku itu ditimbulkan secara internal atautkah eksternal. Perilaku yang disebabkan secara internal adalah perilaku yang diyakini berada dibawah kendali pribadi dari individu. Perilaku yang disebabkan secara eksternal dilihat sebagai hasil dari sebab-sebab luar; yaitu, orang itu dilihat sebagai terpaksa berperilaku oleh situasi. Penentuan tersebut sebagian besar tergantung pada tiga faktor: kekhususan (ketersendirian, *distinctiveness*), konsensus, dan konsistensi.

Robbins (1996) juga mengatakan bahwa dari teori atribusi ada kekeliruan (galat, sesatan), atau prasangka (bias, sikap berat sebelah) yang menyimpangkan atau memutar balik (mendistorsi) atribusi, yaitu; (1) kekeliruan atribusi mendasar; kecenderungan meremehkan pengaruh faktor-faktor eksternal dan membesar-besarkan pengaruh faktor-faktor internal ketika melakukan penilaian mengenai

perilaku orang-orang lain, (2) prasangka layanan-diri; kecenderungan bagi individu-individu untuk menghubungkan sukses-sukses mereka sendiri ke faktor-faktor internal sementara menyalahkan faktor-faktor eksternal untuk kegagalan.

Pada penelitian ini dasar penggunaan teori atribusi, terfokus pada penilaian *auditee* terhadap faktor-faktor eksternal yaitu yang berasal dari orang yang diamati atau dinilai. Diasumsikan pada lingkungan audit, *auditee* sebagai pengguna jasa juga memberikan penilaian terhadap perilaku atau sikap yang diperlihatkan oleh auditor. Namun penilaian tersebut terkait dengan persepsi masing-masing *auditee*, dan menghasilkan kesimpulan berupa kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee* terhadap kinerja dari auditor dalam pelaksanaan pemeriksaan atau audit. Selanjutnya penilaian dilakukan dengan melihat dari terpenuhinya beberapa atribut kualitas audit yaitu: *experience, industry expertise, responsiveness, compliance, independence, professional care, commitment, executive involvement, conduct of audit field work, member characteristics*, dan *skeptical attitude* (Carcello *et al.*, 1992) yang akan berdampak terhadap kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*.

2.2 Faktor Penentu Kualitas Audit dan Kepuasan *Auditee*

Suatu hal yang tidak dapat disangkal lagi bahwa kualitas produk adalah kunci keberhasilan suatu organisasi yang sangat penting. Kemampuan suatu organisasi menghasilkan produk barang maupun jasa yang bermutu tinggi merupakan kunci sukses bagi keberhasilan masa mendatang, Tatang (1995).

Parasuraman (1985) dalam Glynn dan Barnes (1996) menyatakan bahwa ada dua atribut utama yang mempengaruhi kualitas jasa yaitu *expected service* dan *perceived service*. Apabila jasa yang diterima atau dirasakan sudah sesuai dengan

yang diharapkan maka kualitas jasa dipersepsikan baik dan memuaskan jika jasa yang diterima melampaui harapan pelanggan maka kualitas jasa dipersepsikan sebagai kualitas yang ideal. Sebaliknya jika kualitas jasa yang diperoleh lebih rendah maka kualitas jasa buruk. Dengan demikian, baik tidaknya kualitas jasa tergantung pada kemampuan penyedia jasa dalam memenuhi harapan pelanggannya secara konsisten.

Kepuasan pelanggan adalah tingkat perasaan pelanggan setelah membandingkan kinerja atau hasil yang dirasakan dengan harapannya (Philip Kotler, 1994 dalam Widagdo, 2002). Jadi tingkat kepuasan pelanggan merupakan fungsi dari perbedaan antara kinerja yang dirasakan dan harapan yang diinginkan apabila kinerja dibawah harapan, maka pelanggan kecewa. Bila kinerja sesuai dengan harapan pelanggan maka akan puas.

Fornell (1996) menyatakan bahwa kepuasan pada dasarnya meliputi tiga hal yaitu kualitas yang dirasakan, nilai yang dirasakan dan harapan pelanggan. Selanjutnya untuk mengetahui kepuasan pelanggan, dapat dilihat dari tolok ukur, yaitu: bilamana tercapainya keseimbangan dari apa yang diharapkan dengan apa yang dirasakan. Bila sesuatu yang dirasakan oleh pelanggan itu melebihi harapan mereka maka ia akan puas. Menilai sesuatu yang dirasakan, ukuran kualitas merupakan salah satu kriteria yang digunakan sebagai bahan pertimbangan. Begitu juga yang terjadi pada penilaian kualitas jasa audit dalam memenuhi harapan *auditee* sebagai pelanggan mereka.

Selanjutnya untuk menentukan faktor-faktor penentu kualitas jasa audit Carcello (1992), melakukan survey terhadap pembuat laporan keuangan, pengguna dan auditornya. Carcello (1992) meringkas 41 atribut kualitas audit menjadi hanya

12 faktor penentu kualitas audit dan juga digunakan Behn *et al.*, (1997) untuk menghubungkan kualitas audit dengan kepuasan klien/*auditee*, yaitu:

- 1) Pengalaman tim audit dan KAP dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan klien.
- 2) Keahlian/pemahaman terhadap industri klien.
- 3) Responsif atas kebutuhan klien.
- 4) Kompetensi anggota-anggota tim audit terhadap prinsip-prinsip akuntansi dan norma-norma pemeriksaan.
- 5) Sikap independensi dalam segala hal dari individu-individu tim audit dan KAP.
- 6) Anggota tim audit sebagai suatu kelompok yang bersifat hati-hati.
- 7) KAP memiliki komitmen yang kuat terhadap kualitas.
- 8) Keterlibatan pimpinan KAP dalam pelaksanaan audit.
- 9) Pelaksanaan audit lapangan
- 10) Keterlibatan komite audit sebelum, pada saat, dan sesudah audit.
- 11) Standar-standar etika yang tinggi dari anggota anggota tim audit.
- 12) Menjaga sikap skeptis dari anggota-anggota tim audit.

2.3 Kualitas Audit dan Kepuasan *Auditee*

DeAngello (1981) mendefinisikan *audit quality* sebagai “pasar menilai kemungkinan bahwa auditor akan memberikan a) penemuan mengenai suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi klien; dan b) adanya pelanggaran dalam pencatatannya.“ Pada *public sector*, GAO (1986) mendefinisikan *audit quality* yaitu pemenuhan terhadap standar profesional dan terhadap syarat-syarat sesuai perjanjian,

yang harus dipertimbangkan. Pengertian lain yang digunakan berkaitan dengan studi mengenai *audit quality* adalah analisis terhadap kualitas yang ditinjau dari aturan yang dibuat oleh aparat pemerintah. Kemudian dari tiga pendekatan tersebut Schroeder (1986) dan Carcello (1992) mengidentifikasi adanya hubungan antara atribut kualitas audit dan kualitas audit yang dirasakan (dalam Lowensohn, 2007).

Definisi *auditee satisfaction* pada penelitian Behn *et al.*, (1997) menggunakan miliknya Hall dan Elliot (1993), yang menyatakan bahwa konstruk kualitas pelayanan sering dilihat memiliki hubungan erat dengan kepuasan konsumen atau klien. Dan miliknya Cronin dan Taylor (1994) yang mendefinisikan kepuasan sebagai pilihan setelah evaluasi penilaian dari sebuah transaksi yang spesifik. Kemudian penelitian Behn *et al.*, (1997) mencoba menghubungkan kualitas audit dengan kepuasan klien.

Kualitas audit dan kepuasan auditee mempresentasikan dua hal penting, dalam pasar auditee secara keseluruhan (Behn *et al.*,1997). Agar dapat bertahan hidup, perusahaan audit harus mampu memberikan kinerja audit yang berkualitas tinggi dan kepuasan auditee yang tinggi. Sementara kualitas audit penting, baik bagi pihak internal dan eksternal stakeholders, dan kepuasan auditee adalah pusat dari profesi akuntansi (Bhattacharya, 2001)

Konsep dari kualitas audit adalah kompleks dan sulit pengukurannya secara langsung (DeAngelo, 1981 dalam Samelson *et al.*, 2006). Oleh karena beberapa penelitian seringkali menggunakan proksi untuk mengukur kualitas audit dan mempertimbangkan kualitas untuk dihubungkan dengan atribut perusahaan Kantor Akuntan Publik, seperti ukuran (Shockley dan Holt, 1983), reputasi perusahaan KAP (Beatty, 1989), premium fee (Copley, 1991), atau luasnya

litigation/digugat (Palmrose, 1988). Peneliti biasanya mendukung penggunaan proksi ini, dimana dipersepsikan adanya hubungan antara penggunaan Big five KAP terhadap tingginya kualitas auditor pada sektor perusahaan (McKinley, Pany dan Reckers, 1985) dan sektor non-profit (Krishnan dan Schauer, 2000), sebagaimana juga dalam pasar obligasi pemda (Allen, 1994).

Kualitas audit seharusnya memberi penjelasan juga mengenai faktor-faktor yang menentukan kepuasan klien. Tetapi ternyata studi mengambil kesimpulan, kualitas pelayanan atau kualitas audit dan kepuasan klien merupakan sesuatu yang berdiri sendiri (Cronin dan Taylor, 1994). Sebagaimana dikemukakan Taylor dan Baker (1994), ada konsensus relatif dalam penelitian pemasaran (marketing) bahwa kualitas pelayanan dan kepuasan konsumen merupakan sesuatu yang terpisah (unique) tetapi memiliki hubungan yang sangat dekat. Faktor-faktor yang berhubungan dengan kualitas audit tidak sama dengan faktor-faktor yang mendorong kepuasan klien, maka sangatlah penting untuk menentukan atribut dari kualitas audit yang berhubungan dengan kepuasan klien.

2.4 Audit di Lingkungan Pemerintahan

Pemerintah berbeda dengan *private sector* dalam beberapa hal, termasuk sifat operasinya, akuntansinya, dan pelaporan keuangannya. Unit pemerintahan berbeda dari *private sector*/organisasi komersil, contohnya: ketiadaan motif mencari untung, kepemilikan kolektif dari para *constituen* (rakyat adalah pemilik), yang tidak berbagi secara proporsional dalam penyediaan barang atau jasa bagi pemerintah (Samelson *et al.*, 2006). Dan adanya proses politik yang mempengaruhi proses pengambilan keputusan (Freeman dan Shoulders, 2003).

Senada dengan penjelasan mengenai lingkungan akuntansi pemerintahan oleh Kawedar (2008) yang menyatakan bahwa lingkungan operasional organisasi pemerintah berpengaruh terhadap karakteristik tujuan akuntansi dan pelaporan keuangannya. Ciri-ciri penting lingkungan pemerintah yang perlu dipertimbangkan dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan adalah ciri utama struktur pemerintahan dan pelayanan yang diberikan dan ciri keuangan pemerintah yang penting bagi pengendalian. Ciri utama struktur pemerintahan dan pelayanan yang diberikan adalah:

- a. Bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan
- b. Sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan antar pemerintah
- c. Adanya pengaruh proses politik
- d. Hubungan antara pembayaran pajak dengan pelayanan pemerintah.

Hal tersebut mengakibatkan prosedur audit pada unit pemerintahan akan lebih kompleks dibandingkan prosedur audit pada perusahaan atau *private sector*.

Prosedur audit dalam hal ini merupakan kegiatan pemeriksaan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan memiliki kompetensi profesional untuk memeriksa apakah laporan keuangan dan hasil kinerja yang disusun pemerintah telah sesuai dengan standar yang telah ditetapkan. Badan Pemerikasaan Keuangan (BPK) mendefinisikan pemeriksaan sebagai proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara/daerah.

Prosedur audit pada unit pemerintahan harus ditingkatkan atau diubah untuk menjawab permasalahan-permasalahan unik yang ada pada pemerintahan, contoh: dana akuntansi, penganggaran, kepatuhan terhadap hukum dan regulasi. Laporan perbandingan anggaran dan realisasi anggaran, laporan audit spesifik dan penilaian *internal control*. Pada perikatan pemerintahan, auditor harus mengikuti *States General Accounting Office (GAO)* yang merupakan standar akuntansi pemerintahan U.S. (GAO 2003) atau buku kuning standard (Samelson *et al.*, 2006). Persyaratan standar ini melebihi standar akuntansi berterima umum dalam beberapa area audit tertentu (GAO 2003). Menurut Samelson *et al.*, (2006) persyaratan-persyaratan teknik dari audit pemerintahan sangat khusus, sehingga temuan penelitian kualitas audit disektor *private* tidak dapat digeneralisasi di sektor pemerintah. Kemudian, penelitian ini menguji faktor-faktor penentu kualitas audit di sektor *private* terhadap penentu kualitas audit di sektor pemda.

Karakteristik yang membedakan lingkungan audit pemerintahan dengan lingkungan audit sektor private memusatkan pada pentingnya pertanggungjawaban dalam pemerintahan (Samelson *et al.*, 2006). Bahkan Government Accounting Standards Board (GASB, 1987) dalam konsepnya untuk tujuan dari pelaporan keuangan (par.76) adalah: “Tugas menjadi *accountable* dimata publik lebih signifikan dalam pelaporan pemerintah dibandingkan pelaporan keuangan perusahaan.” Oleh karena itu, audit pada lingkungan pemerintahan merupakan hal yang sangat penting untuk diperhatikan dan di evaluasi pelaksanaannya. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) juga menegaskan berkaitan dengan akuntabilitas dalam pelaksanaan tanggung jawab keuangan negara yaitu pada Pendahuluan Standar Pemeriksaa nomor 10 dan 11;

Pengertian pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara mencakup akuntabilitas yang harus diterapkan semua entitas oleh pihak yang melakukan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Akuntabilitas diperlukan untuk dapat mengetahui pelaksanaan program yang dibiayai dengan keuangan negara, tingkat kepatuhannya terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, serta untuk mengetahui tingkat kehematan, efisiensi, dan efektivitas dari program tersebut.

Dengan semakin kompleks dan pentingnya program pemerintah dalam rangka pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat diminta oleh lembaga perwakilan dan penyelenggara negara untuk memperluas pemeriksaan kinerja. Perluasan tersebut dapat berbentuk penilaian terhadap berbagai alternatif kebijakan, identifikasi dan usaha-usaha untuk mengurangi risiko, serta analisis terhadap pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara yang dilakukan oleh penyelenggara negara.

Penekanan pada akuntabilitas menyebabkan aparatur keuangan negara memerlukan proses audit yang berbeda dibandingkan sektor *private* (dengan beberapa pertimbangan-pertimbangan) khususnya dalam hal atribut kualitas audit yang berpengaruh kepada kepuasan *auditee*. Dengan demikian maka peneliti tertarik untuk meneliti atribut-atribut kualitas audit terhadap kepuasan *auditee* pada penelitian ini.

2.5 Penelitian Terdahulu Tentang Kualitas Audit dan Kepuasan *Auditee*

Mock dan Samet (1982), membuat suatu daftar dari berbagai literature tentang atribut-atribut yang potensial mempengaruhi kualitas audit. Hasil penelitian adalah mengidentifikasi lima kunci karakteristik kualitas audit, yaitu: perencanaan, administrasi, prosedur, evaluasi dan perlakuan.

Schroeder *et al.*, (1986), melakukan survei terhadap kepala tim audit dan beberapa anggotanya dengan tujuan untuk menentukan pengaruh dari 15 atribut terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa atribut tim audit lebih penting daripada atribut kantor akuntan publik (KAP), kelima atribut tersebut adalah perhatian partner dan manajer KAP dalam audit tersebut, perencanaan dan

pelaksanaan audit, komunikasi antara tim audit dan manajemen klien, independensi anggota audit, serta perhatian KAP dalam menjaga kemampuan *up to date*-nya.

Carcello *et al.*, (1992), melakukan survei terhadap pembuat laporan keuangan, pengguna dan auditornya untuk meringkas 41 atribut kualitas audit menjadi hanya 12 atribut saja. Hasil penelitian ini adalah karakteristik dari tim dinilai lebih penting dari karakteristik KAP. Atribut-atribut lainnya adalah: pengalaman melakukan audit dengan klien sebelumnya, pengalaman dibidang industri, responsifitas terhadap kebutuhan klien, dan pemenuhan standar umum *General Accounting Standard* (GAAS).

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

Bhen *et al.*, (1997), mencoba menghubungkan kualitas audit dengan kepuasan klien. Hasil penelitian Behn *et al.*, (1997) adalah ada enam atribut kualitas audit yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien yaitu: pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, *responsive* atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, keterlibatan pimpinan KAP, dan keterlibatan komite audit.

Ishak (2000), menguji kembali 6 atribut kualitas audit dari Behn *et al.*, (1997) dengan mengembangkan 6 atribut kualitas audit tersebut, dalam beberapa dimensi, hasil menunjukkan bahwa ke 6 atribut kualitas audit yang dibagi dalam beberapa dimensi menunjukkan hubungan yang signifikan terhadap kepuasan klien.

Dewiyanti (2000), juga menguji kembali 6 atribut kualitas audit yang digunakan Bhen *et al.*, (1997) dengan membentuk 6 atribut tersebut menjadi suatu variabel kualitas audit dan menguji variabel tersebut terhadap variabel kepuasan klien dan hasilnya menunjukkan bahwa kualitas audit berpengaruh terhadap kepuasan klien.

Widagdo (2002), menguji apakah atribut-atribut kualitas audit mempunyai pengaruh terhadap kepuasan klien pada *private sector*. Menggunakan atribut-atribut kualitas audit yang dikembangkan oleh Carcello *et al.*, (1992). Hasil penelitian sesuai dengan penelitian Bhen *et al.*, (1997), namun terdapat sedikit perbedaan pada penemuan baru yaitu atribut komitmen yang kuat terhadap kualitas audit berpengaruh terhadap kepuasan klien.

Hanafi (2004), menguji pengaruh kualitas audit dan pergantian auditor terhadap kepuasan klien, studi pada Bank Jawa Tengah. Menggunakan atribut-atribut kualitas audit yang dikembangkan oleh Carcello *et al.*, (1992). Hasil penelitian menyimpulkan: 1) kualitas audit berpengaruh positif terhadap kepuasan klien; 2) pergantian auditor berpengaruh positif terhadap kepuasan klien; dan 3) hasil penelitian ini mendukung 6 atribut kualitas audit yang ditemukan oleh Behn *et al.*, (1997) sebagai dimensi-dimensi kualitas audit.

Samelson *et al.*, (2006), melakukan pengujian dengan menggunakan atribut-atribut kualitas audit yang menentukan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan klien pada direktur-direktur keuangan di kabupaten-kabupaten dan kota. Hasil penelitian menunjukkan tim audit memiliki keahlian yang diperlukan untuk dapat melakukan audit, tim audit tanggap terhadap *schedule* kebutuhan klien, tim audit memperhatikan profesionalisme dalam melakukan perikatan audit, pengertian yang

cukup dari tim audit terhadap sistem akuntansi klien, tim audit harus mempelajari pengendalian internal klien secara mendalam, berhubungan positif terhadap kualitas audit yang dirasakan. Temuan lain berkaitan dengan kepuasan *auditee* berhubungan positif dengan tim audit memiliki keahlian yang diperlukan untuk dapat melakukan audit, tim audit tanggap terhadap *schedule* kebutuhan klien, manajer dalam perikatan audit secara aktif terlibat dalam perencanaan dan pelaksanaan audit (memimpin), pengertian yang cukup dari tim audit terhadap sistem akuntansi klien, tim audit harus mempelajari pengendalian internal klien secara mendalam.

Lowensohn et al., (2007) menguji dampak dari penggunaan auditor spesialisasi pemerintahan terhadap kualitas audit yang dirasakan dan audit fee pada direktur-direktur keuangan di kabupaten-kabupaten dan kota. Mereka menemukan adanya hubungan positif antara penggunaan auditor spesialisasi pemerintahan terhadap kualitas audit yang dirasakan dan tidak ditemukan adanya hubungan antara penggunaan auditor spesialisasi pemerintahan terhadap audit fee. Serta kemudian, temuan mereka mengindikasikan bahwa penggunaan Big five sebagai auditor pemerintah yang pada penelitian-penelitian terdahulu menunjukkan kualitas audit yang tinggi tidak selalu terbukti, namun hanya terkait dengan audit fee yang tinggi.

2.6 Kerangka Pemikiran Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

Carcello *et al.*, (1992) meringkas 12 atribut kualitas atribut dari 41 komposit atribut kualitas audit, dan menunjukkan bahwa karakteristik yang melekat pada tim audit lebih penting daripada karakteristik KAP. Pada *study* ini Carcello merangking berdasarkan perbandingan persepsi dari *auditors*, *preparers* dan *users* untuk membentuk komponen kualitas audit. 12 atribut kualitas audit tersebut yaitu: *experience*, *industry expertise*, *responsiveness*, *compliance*, *independence*, *professional care*, *commitment*, *executive involvement*, *conduct of audit field work*, *involvement of audit committee*, *member characteristics*, dan *skeptical attitude*.

Selanjutnya Samelson *et al.*, 2006 menguji faktor-faktor penentu kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee* di pemerintahan lokal, dengan mengeluarkan variable *involvement of audit committee*, karena jarang ditemukan pada pemerintahan lokal. Penyusunan kerangka pemikiran teoritis hanya menggunakan 11 komposit dari atribut-atribut kualitas audit, sebagai berikut: *experience*, *industry expertise*, *responsiveness*, *compliance*, *independence*, *professional care*, *commitment*, *executive involvement*, *conduct of audit field work*, *member characteristics*, dan *skeptical attitude*. Secara logika jika dilihat dari penjelasan masing-masing atribut kualitas audit, merupakan unsur penentu kualitas audit dan kepuasan *auditee*. Penjelasan ringkas mengenai 11 atribut kualitas audit disajikan pada tabel 2.1.

Tabel 2.1

Ringkasan Penjelasan 11 Atribut Kualitas Audit yang digunakan.

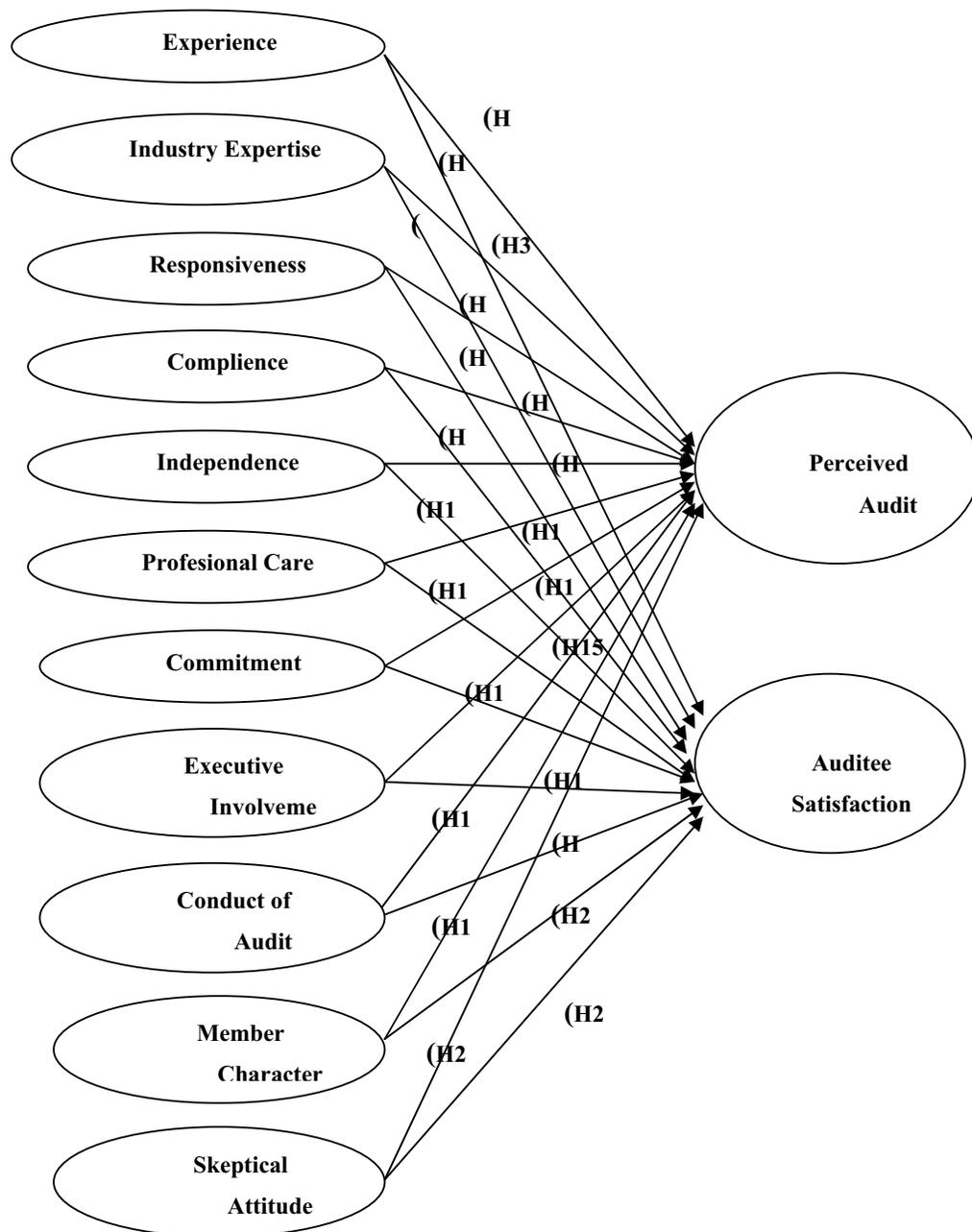
<i>EXPERIENCE</i>	Pengalaman tim audit menjadi auditor pemerintahan
<i>INDUSTRY EXPERTISE</i>	Tim audit paham terhadap lingkungan instansi yang diperiksa
<i>RESPONSIVENESS</i>	Tim audit tanggap terhadap <i>schedule</i> kebutuhan instansi
<i>COMPLIANCE</i>	Tim audit melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit
<i>INDEPENDENCE</i>	Tim audit yang menjaga independensi <i>in appearance</i> dan <i>in fact</i> (dalam fakta dan penampilan)
<i>PROFESSIONAL CARE</i>	Tim audit selalu bersikap hati-hati dan professional dalam melakukan perikatan audit
<i>COMMITMENT</i>	Tim audit memiliki komitmen terhadap kualitas audit
<i>EXECUTIVE INVOLVEMENT</i>	Ketua tim audit secara aktif terlibat dalam perencanaan dan pelaksanaan audit (memimpin)
<i>CONDUCT OF AUDIT FIELD WORK</i>	Pekerjaan lapangan audit yang dilakukan oleh tim audit
<i>MEMBER CHARACTERISTICS</i>	Standar etika tim audit dan pengetahuan akuntansi/auditing
<i>SKEPTICAL ATTITUDE</i>	Tim audit menjaga sikap skeptisisme secara professional dalam perikatan audit

Sumber: Samelson *et al.*, (*The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government*. 2006)

Hall dan Elliot (1993) menyatakan bahwa konstruk kualitas pelayanan sering dilihat memiliki hubungan erat dengan kepuasan konsumen atau klien. Namun berbeda dengan studi Cronin dan Taylor (1994) yang menunjukkan bahwa kualitas pelayanan atau kualitas audit dan kepuasan klien merupakan sesuatu yang berdiri sendiri. Faktor-faktor penentu kualitas

audit belum tentu sama dengan faktor-faktor penentu kepuasan klien, maka sangatlah penting untuk menentukan atribut kualitas audit mana yang berhubungan dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*. Gambar model penelitiannya sebagai berikut:

Gambar 2.2:
Model Penelitian



1) *Experience/Pengalaman tim audit*

Dalam melaksanakan audit sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing agar audit yang dilaksanakan berkualitas. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit, (SPAP, SA Seksi 210, 2001). Pengalaman dalam praktik audit juga dipersyaratkan terhadap asisten junior, yang baru masuk ke dalam karier audit, mereka harus memperoleh pengalaman profesionalnya dalam supervisi yang memadai dan direview pekerjaannya oleh atasan 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 dari pada auditor yang berpengalaman (Meidawati, 2001). Hasil penelitian yang dilakukan Brouwman dan Bradley (1997) menemukan bukti bahwa penggunaan atribut pengalaman sehubungan dengan 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. Disisi lain, Tubb (1992) mengatakan bahwa auditor yang berpengalaman akan memiliki keunggulan dalam hal: 1) mendeteksi kesalahan, 2) memahami kesalahan secara akurat, dan 3) mencari penyebab kesalahan. Maka jika *auditee* mempersepsikan bahwa auditor berpengalaman, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara pengalaman tim audit/*experience* dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis pertama dan kedua dalam penelitian ini adalah:

H₁ : *Experience* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₂ : *Experience* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

2) *Industry expertise*/Pemahaman terhadap lingkungan instansi

Agar pelaksanaan audit berkualitas, auditor harus memperoleh pengetahuan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan sifat bisnis satuan usaha, organisasinya, dan karakteristik operasinya. 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 harus mempertimbangkan hal-hal yang mempengaruhi industri tempat operasi satuan usaha, seperti kondisi ekonomi, peraturan pemerintah, serta perubahan teknologi, yang berpengaruh terhadap auditnya. Hal ini yang harus dipertimbangkan oleh auditor, antara lain: praktek akuntansi yang umum berlaku dalam industri, kondisi persaingan, dan ratio keuangan, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001).

Pengetahuan tentang bisnis satuan usaha akan membantu auditor dalam: mengidentifikasi bidang yang memerlukan pertimbangan khusus, menilai kondisi yang didalamnya data akuntansi dihasilkan, diolah, direview, dan dikumpulkan dalam organisasi, menilai kewajaran estimasi, seperti penilaian atas persediaan, depresiasi, penyisihan kerugian piutang, persentase

penyelesaian kontak jangka panjang, menilai kewajaran representasi manajemen, mempertimbangkan kesesuaian prinsip akuntansi yang diterapkan dan kecukupan pengungkapannya, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001).

Memahami bisnis klien berarti memperkecil resiko audit sebab memahami industri klien menjadi bagian integral yang tak terpisahkan dengan pekerjaan profesi, sehingga hasil audit yang dihasilkan dapat memenuhi standar mutu auditing (Suharto, 2002). Selain dapat membuat audit lebih berkualitas, memahami industri klien juga berguna untuk memberi masukan agar klien beroperasi secara lebih efisien (Wolk dan Wooton, 1997). Maka jika klien/*auditee* mempersepsikan bahwa auditor memahami lingkungan pemeriksaan, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara kepehaman tim audit terhadap lingkungan instansi/ *industry expertise* dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis ketiga dan keempat dalam penelitian ini adalah:

H₃ : *Industry expertise* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₄ : *Industry expertise* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

3) *Responsiveness/Responsif* terhadap *schedule* kebutuhan instansi

Menurut Parasuraman (1985) dalam Glynn dan Barnes (1996) penilaian kualitas jasa dapat dilakukan dengan memahami kebutuhan pengguna jasa termasuk

untuk jasa perikatan audit. Mahon (1982) dalam penelitiannya tentang kualitas audit dengan melakukan suatu interview terhadap klien-kliennya, menyimpulkan bahwa atribut yang membuat klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah kesanggupan KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya. Maka jika klien/*auditee* mempersepsikan bahwa auditor responsif terhadap *schedule* kebutuhan instansi, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara tim audit responsif terhadap *schedule* kebutuhan instansi/*responsiveness* dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis kelima dan keenam dalam penelitian ini adalah:

H₅ : *Responsiveness* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₆ : *Responsiveness* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

4) *Compliance*/Melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit

Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya, dan berbeda dengan standar yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan lapangan dan pelaporan auditor, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001). Syarat utama menjadi seorang auditor adalah ia harus memiliki latar belakang pendidikan formal akuntansi dan auditing serta berpengalaman baik secara langsung maupun tidak langsung dalam bidang auditing (Tim, 1998).

Elitzur dan Falk (1996) mengatakan, 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 mencerminkan terlaksananya standar umum. Sebab, seorang auditor harus memiliki keahlian, independensi dan cermat sebagai syarat dari kualitas pelaksanaan audit, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001). Maka jika *auditee* mempersepsikan bahwa auditor melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara tim audit melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit/*compliance* dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis ketujuh dan kedelapan dalam penelitian ini adalah:

H₇ : *Compliance* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₈ : *Compliance* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

5) *Independence/Independensi* tim audit

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang, bahkan kepercayaan masyarakat dapat juga menurun disebabkan oleh keadaan yang oleh mereka yang berpikiran sehat (*rasionable*) dianggap dapat

mempengaruhi sikap independensi. Sikap independensi bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001). Independensi menghasilkan objektivitas, yang berpengaruh besar terhadap kualitas audit, sehingga auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Maka jika *auditee* mempersepsikan bahwa auditor telah memenuhi independensi sikap auditor, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*. Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara independensi tim audit/*independence* dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis kesembilan dan kesepuluh dalam penelitian ini adalah:

H₉ : *Independence* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₁₀: *Independence* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

6) *Professional care*/Bersikap hati-hati dan professional

Kehatian-hatian profesional mengharuskan auditor untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan kompetensi dan ketekunan. Hal ini mengandung arti bahwa anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa profesional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuannya (Meidawati, 2001). Kesalahan dapat dideteksi jika auditor memiliki keahlian dan kecermatan. Temuan kesalahan pada laporan keuangan klien merupakan salah satu hal yang menunjukkan kualitas audit dan menunjukkan keahlian yang dimiliki oleh tim

audit. Ahli diartikan sebagai ahli akuntansi dan audit, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001) dan cermat menekankan pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang mungkin ada melalui sikap hati-hati (Mautz dan Sharaf, 1961). Maka jika klien/*auditee* mempersepsikan bahwa auditor bersikap hati-hati, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara tim audit bersikap hati-hati dan profesional dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis kesebelas dan kedua belas dalam penelitian ini adalah:

H₁₁: *Professional care* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₁₂: *Professional care* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

7) *Commitment*/Komitmen terhadap kualitas audit

Menurut Araya *et al.*, (1980) dalam Widagdo (2002). Komitmen dapat didefinisikan sebagai: (1) sebuah kepercayaan pada dan penerimaan terhadap tujuan-tujuan dari nilai-nilai organisasi dan atau profesi, (2) sebuah kemauan untuk menggunakan usaha yang sungguh-sungguh guna kepentingan organisasi dan atau profesi, (3) sebuah keinginan untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi dan atau profesi.

Auditor dalam melaksanakan kerjanya harus meningkatkan koordinasi dan hubungannya dengan KAP-KAP besar dan berskala internasional. Dengan demikian, diharapkan auditor akan mampu menyajikan informasi-informasi yang sedang berkembang di berbagai negara, terutama yang ada hubungannya dengan bidang usaha klien, sehingga kualitas kerja auditor akan meningkat selaras dengan peningkatan pengetahuannya lintas negara. Hal ini berkaitan erat dengan komitmen yang kuat seorang auditor terhadap kualitas audit. (Bhen *et al.*, 1997).

Demikian juga dengan yang dilakukan oleh IAI sebagai induk organisasi akuntan publik di Indonesia yang mewajibkan para anggotanya untuk mengikuti program pendidikan profesi berkelanjutan dan untuk menjadi anggota baru harus mengikuti program profesi akuntan (PPA) agar kerja auditnya berkualitas, hal ini menunjukkan komitmen yang kuat dari Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dan para anggotanya (Suharto, 2002). Maka jika *auditee* mempersepsikan bahwa auditor memiliki komitmen terhadap kualitas audit, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara tim audit memiliki komitmen terhadap kualitas audit/*commitment* dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis ketiga belas dan keempat belas dalam penelitian ini adalah:

H₁₃: *Commitment* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₁₄: *Commitment* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

8) *Executive involvement*/Keterlibatan ketua tim audit

Edwards Deming (1981) dalam Supranto (1997) menyebutkan bahwa 80 persen masalah mutu merupakan masalah manajemen. Tanpa keterlibatan manajemen, manajemen mutu hanya menjadi konsep yang kabur dan hampir mustahil diimplementasikan secara efektif. Keberhasilan manajemen mutu memerlukan kepemimpinan yang efektif, baik secara formal (berdasarkan hirarki organisasi) maupun yang kurang/tak formal. Pemimpin yang baik perlu menjadi *focal point* yang mampu memberikan perspektif dan visi luas atas kegiatan perbaikan serta mampu memotivasi, mengakui dan menghargai upaya dan prestasi perorangan maupun kelompok (Tatang, 1995). Maka jika *auditee* mempersepsikan bahwa terdapat keterlibatan ketua tim audit selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara keterlibatan ketua tim audit/*executive involvement* dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis kelima belas dan keenam belas dalam penelitian ini adalah:

H₁₅: *Executive involvement* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₁₆: *Executive involvement* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

9) *Conduct of audit field work*/Pekerjaan lapangan audit

Standar pekerjaan lapangan pertama mengharuskan bahwa “pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi

dengan semestinya.” Dalam perencanaan auditnya, auditor harus mempertimbangkan sifat, luas, dan saat pekerjaan yang harus dilaksanakan dan membuat suatu program audit secara tertulis, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001). Maka jika *auditee* mempersepsikan bahwa pekerjaan lapangan audit sudah dilaksanakan dengan sebaik-baiknya, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara pekerjaan lapangan audit/*conduct of audit field work* dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis ketujuh belas dan kedelapan belas dalam penelitian ini adalah:

H₁₇: *Conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₁₈: *Conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

10) *Member characteristics*/Standar etika tim audit dan pengetahuan akuntansi/auditing.

Etika adalah (1) ilmu tentang apa yang baik dan apa yang buruk dan tentang hak dan kewajiban moral (akhlak), (2) kumpulan asa atau nilai yang berkenaan dengan akhlak, (3) nilai mengenai benar atau salah yang dianut suatu golongan atau masyarakat, Meidawati (2001). Dalam usaha untuk meningkatkan akuntabilitasnya, seorang auditor harus menegakkan etika profesionalnya yang

tinggi, agar timbul kepercayaan dari masyarakat. Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit, (Munawir, 1997 dalam Widagdo, 2002). Maka jika *auditee* mempersepsikan bahwa auditor menegakkan etika profesional yang tinggi, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara standar etika tim audit beserta pengetahuan akuntansi dan auditing mereka/*member characteristics* dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis kesembilan belas dan kedua puluh dalam penelitian ini adalah:

H₁₉: *Member characteristics* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₂₀: *Member characteristics* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

11) *Skeptical attitude*/Sikap skeptisisme tim audit

Audit atas laporan keuangan berdasarkan atas standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia harus direncanakan dan dilaksanakan dengan sikap skeptisisme profesional, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001). Hal ini mengandung arti bahwa auditor tidak boleh menganggap manajemen sebagai orang yang tidak jujur namun juga tidak boleh menganggap bahwa manajemen sebagai orang yang tidak diragukan lagi kejujurannya. Maka jika *auditee*

mempersiapkan bahwa auditor memiliki sikap skeptisme profesional, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara sikap skeptisisme tim audit/*skeptical attitude* dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka hipotesis kedua puluh satu dan kedua puluh dua dalam penelitian ini adalah:

H₂₁: *Skeptical attitude* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

H₂₂: *Skeptical attitude* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Desain Penelitian

Jenis penelitian adalah studi lapangan, dengan melakukan survei terhadap kuesioner. Penelitian ini dibagi dalam dua pengujian model, dimana model pertama melihat hubungan antara atribut-atribut kualitas audit terhadap kualitas audit yang dirasakan dan kemudian model kedua melihat hubungan antara atribut-atribut kualitas audit terhadap kepuasan *auditee*.

3.2 Unit Analisis

Unit analisis dalam penelitian ini adalah instansi/SKPD di Pemerintah Daerah Kalimantan Barat (KalBar) yang terlibat dalam pelaksanaan penatausahaan keuangan daerah (kekuasaan pengelolaan keuangan daerah) dan bertanggung jawab terhadap penggunaan anggaran daerah. Instansi/SKPD tersebut adalah pihak-pihak yang terlibat dalam pengelolaan keuangan daerah dan merupakan *auditee* dari auditor pemerintah yaitu BPK.

3.3 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah pihak-pihak yang terlibat dalam pengelolaan keuangan daerah. Sedangkan sampel dalam penelitian ini adalah pihak-pihak yang menjadi target pemeriksaan BPK, antara lain: kabid/kasi dan staff keuangan sekretaris daerah selaku koordinator pengelolaan keuangan daerah berkaitan dengan peran dan fungsinya dalam

membantu kepala daerah menyusun kebijakan dan mengkoordinasikan penyelenggaraan urusan pemerintah daerah termasuk pengelolaan keuangan daerah pada provinsi, kabid/kasi dan staff keuangan SKPKD selaku pejabat pengelola keuangan daerah (PPKD) pada tiap kabupaten, kota dan provinsi dan pejabat pengguna anggaran; kepala SKPD serta pelaksana tugas kebendahara pada SKPD yaitu bendahara SKPD.

3.4 Teknik Pengambilan Sampel

Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan metode *purposive sampling* yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan, penelitian ini ingin mengetahui persepsi dari pihak-pihak yang terlibat dalam pengelolaan keuangan daerah, yang mana dalam hal ini mereka juga merupakan *auditee* dari BPK. Pemilihan sampel penelitian didasarkan pada pertimbangan:

1. Sekretaris daerah selaku koordinator pengelolaan keuangan daerah berkaitan dengan peran dan fungsinya dalam membantu kepala daerah menyusun kebijakan dan mengkoordinasikan penyelenggaraan urusan pemerintah daerah termasuk pengelolaan keuangan daerah yang mempunyai tugas koordinasi dibidang penyusunan laporan keuangan daerah dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.
2. Kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah (SKPKD) selaku pejabat pengelola keuangan daerah (PPKD) yang mempunyai tugas menyusun laporan keuangan daerah dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.

3. Kepala SKPD selaku pejabat pengguna anggaran/pengguna barang yang mempunyai tugas menyusun dan menyampaikan laporan keuangan SKPD yang dipimpinnya.
4. Bendahara SKPD yang ditetapkan sebagai pelaksana tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran pada SKPD.

3.5 Operasionalisasi Variabel

3.5.1 Definisi Variabel

- 1) *Perceived audit quality*/Kualitas audit yang dirasakan

Definisi *audit quality* dalam penelitian ini merupakan persepsi kualitas audit yang dirasakan oleh *auditee*. Maka definisi *perceived audit quality* lebih pada penilaian yang diberikan *auditee* berkaitan dengan kualitas audit setelah mereka melakukan penilaian pada atribut kualitas audit. *Auditee* menyimpulkan penilaian secara keseluruhan kinerja yang diperlihatkan oleh tim audit BPK selama proses audit berlangsung.

- 2) *Auditee satisfaction*/Kepuasan *auditee*

Definisi *auditee satisfaction* merupakan kepuasan/ketidakpuasan yang dipilih oleh *auditee* untuk menggambarkan tingkat kepuasan *auditee*. Tingkatan kepuasan *auditee* yang dipilih merupakan penilaian *auditee* setelah mereka melakukan penilaian pada keseluruhan atribut kualitas audit dan kemudian mereka menyimpulkan kinerja dari tim audit BPK tersebut.

- 3) *Experience*/Pengalaman tim audit

Carcello *et al.*, (1992) mengidentifikasi *experience*/pengalaman tim audit, yaitu: tim audit yang memiliki manajer senior berpengalaman dan dari KAP

yang telah beberapa kali melakukan audit, serta memiliki hubungan perikatan (*tenure*) yang cukup lama dengan klien.

4) *Industry expertise*/Pemahaman terhadap lingkungan instansi

Carcello *et al.*, (1992) mengidentifikasikan *industry expertise*/pemahaman terhadap lingkungan instansi, yaitu dengan manajer senior dan manajer yang berada dalam tim sangat mengetahui industri klien, dan melakukan audit pada beberapa perusahaan sejenis dengan klien, sehingga mereka sudah ahli dalam melakukan audit. Pada penelitian ini, keahlian ditunjukkan oleh keahlian auditor dalam akuntansi pemerintahan dan auditing yang berhubungan dengan pengukuran-pengukuran keahlian auditor terhadap instansi tersebut.

5) *Responsiveness*/Responsif terhadap *schedule* kebutuhan instansi

Identifikasi Carcello *et al.*, (1992) mengenai *responsiveness*/responsif terhadap *schedule* kebutuhan instansi, dinyatakan dengan: karyawan CPA dapat menyetujui untuk menyelesaikan audit sesuai waktu yang ditetapkan klien, CPA mengembangkan anggaran waktu yang ketat untuk setiap bidang audit dan mengharapkan timnya dapat melaksanakannya/mencapainya, CPA berketerampilan dalam memberikan pertimbangan akuntansi yang berterima umum untuk transaksi yang memberikan gambaran yang harus dilakukan manajemen, auditor mengerti kesibukan CFO dan *controller* dan menghubungi hanya pada saat yang sangat dibutuhkan, reputasi secara keseluruhan dari CPA firm positif, termasuk karyawan, dan berkaitan biaya prosedur audit yang berbeda, dalam arti ada perpanjangan waktu adalah kriteria yang utama apakah prosedur itu yang digunakan (biaya prosedur adalah kriteria utama dalam menentukan prosedur yang digunakan).

6) *Compliance*/Melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit

Carcello *et al.*, (1992) mengidentifikasi *compliance*/melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit, dengan terperinci sebagai berikut; anggota tim perikatan dibawah auditor senior (auditor junior) telah melewati/lulus ujian sertifikasi akuntansi, CPA yang melakukan pekerjaan audit tidak memberikan pelayanan konsultasi kepada klien, audit *fee* yang dibayarkan oleh klien tidak lebih dari 25 % keseluruhan total audit *fee* yang dikontrol oleh *partner*, dan auditor senior adalah terdaftar pada data CPA, serta CPA tersebut tidak ditemukan lalai dalam perkara hukum yang menentang (tuduhan, karena ketidakcukupan kinerja audit).

7) *Independence*/Independensi tim audit

Carcello *et al.*, (1992) mengidentifikasi *independence*/independensi tim audit sebagai persepsi *auditee* mengenai keadaan anggota tim audit yang menghindari hal-hal yang mencurigakan berkaitan dengan independensinya. Pada penelitian ini pertanyaan kuesioner disesuaikan dengan SPKN, berkaitan dengan hal-hal yang mengganggu independensi.

8) *Professional care*/Bersikap hati-hati

Carcello *et al.*, (1992) mengidentifikasi *professional care*/bersikap hati-hati sebagai persepsi *auditee* mengenai keadaan anggota tim audit yang melaksanakan audit dengan menjaga profesionalnya. Kemudian dalam penelitian ini pertanyaan kuesioner disesuaikan dengan SPKN, berkaitan dengan hal-hal *professional care*/bersikap hati-hati tim audit BPK.

9) *Commitment*/Komitmen terhadap kualitas audit

Carcello *et al.*, (1992) mengidentifikasi *commitment*/komitmen terhadap kualitas audit, dengan kriteria sebagai berikut: CPA adalah anggota dari SEC untuk kategori perusahaan CPA firm dan CPA berpartisipasi dalam proses peer review, dan laporan peer review yang paling terakhir, serta CPA secara aktif mendorong staff untuk mengikuti pelatihan dan ujian pada bidang dimana mereka memilih klien utama.

10) *Executive involvement*/Keterlibatan ketua tim audit

Carcello *et al.*, (1992) mengidentifikasi *executive involvement*/keterlibatan ketua tim audit diukur dengan eksekutif dari tim audit yang terlibat secara luas dalam perikatan audit mulai dari perencanaan sampai pelaksanaan audit dan terdapat komunikasi yang sering dilakukan antara tim audit dan manajemen.

11) *Conduct of audit field work*/Pekerjaan lapangan audit

Carcello *et al.*, (1992) mendefinisikan *conduct of audit field work*/pekerjaan lapangan audit berdasarkan tim audit menggunakan secara luas komputer dalam melakukan proses audit, tim audit menggunakan secara luas teknik statistik dalam melakukan audit, tim audit melakukan studi yang mendalam pada sistem pengendalian *internal control* instansi.

12) *Member characteristics*/Standar etika tim audit dan pengetahuan akuntansi/auditing

Carcello *et al.*, (1992) mengidentifikasi *member characteristics*/standar etika tim audit dan pengetahuan akuntansi/auditing, dengan anggota tim audit

yang memiliki standard etika yang tinggi dan yang sangat memahami standar akuntansi dan standar auditing.

13) *Skeptical attitude*/Sikap skeptipisme anggota audit

Carcello *et al.*, (1992) mengidentifikasikan *skeptical attitude*/sikap skeptipisme anggota audit yang ditunjukkan dengan: CPA sebelum menerima klien baru, memahami latar belakang pimpinan perusahaan, dan persentase *fee* audit pada keseluruhan pembayaran kepada CPA tidak material, serta sikap karyawan CPA salah satunya skeptis, bukan penasehat klien.

3.5.2 Pengukuran Variabel

- 1) *Perceived audit quality*/kualitas audit yang dirasakan, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Lowensohn *et al.*, (2007). Indikator untuk mengukur variabel adalah X40: secara keseluruhan tim audit BPK memperlihatkan kualitas audit yang tinggi terhadap instansi/SKPD tempat saudara bekerja dan dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) "Sangat Tidak Setuju" hingga (5) "Sangat Setuju" untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) "Sangat Setuju", maka cenderung bahwa kualitas audit BPK tinggi.
- 2) *Auditee satisfaction*/kepuasan *auditee*, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Bhen *et al.*, (1997). Indikator untuk mengukur variabel adalah X41: saudara merasa puas dengan semua kinerja dari tim audit BPK sebagai *group* yang mengaudit di instansi/SKPD saudara dan dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) "Sangat Tidak Setuju" hingga (5)

”Sangat Setuju” untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) ”Sangat Setuju”, maka cenderung bahwa *auditee* puas dengan kinerja BPK.

- 3) *Experience*/pengalaman tim audit, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Carcello *et al.*, (1992). Terdapat tiga indikator (X1, X2, X3) untuk mengukur variabel *experience*, yaitu: (1) ketua tim audit BPK terlihat cukup berpengalaman dalam melakukan audit terhadap jenis instansi saudara, (2) ketua tim audit BPK dalam pelaksanaan audit memperlihatkan telah berpengalaman mengaudit dibeberapa kabupaten dan kota, (3) anggota tim audit BPK dalam pelaksanaan audit memperlihatkan telah berpengalaman mengaudit dibeberapa kabupaten dan kota, dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) ”Sangat Tidak Setuju” hingga (5) ”Sangat Setuju” untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) ”Sangat Setuju”, maka cenderung bahwa tim audit BPK berpengalaman.
- 4) *Industry expertise*/pemahaman terhadap lingkungan instansi, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Carcello *et al.*, (1992). Terdapat empat indikator (X4, X5, X6, X7) untuk mengukur variabel *industry expertise*, yaitu: (1) ketua tim audit BPK yang berperan sebagai penanggung jawab pemeriksaan keuangan, memiliki keahlian yang di akui secara profesional untuk akuntansi pemerintahan, (2) tim audit BPK yang melaksanakan pemeriksaan keuangan dapat dikatakan memiliki keahlian dibidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum berkaitan dengan instansi yang diperiksa, (3) ketua tim audit dan anggota tim audit BPK dalam mengaudit memiliki pengetahuan umum tentang lingkungan instansi, program dan kegiatan yang diperiksa (obyek pemeriksaan), (4) tim audit BPK yang mengaudit

merupakan tim audit yang telah melakukan audit pada beberapa pemerintah daerah, dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) ”Sangat Tidak Setuju” hingga (5) ”Sangat Setuju” untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) ”Sangat Setuju”, maka cenderung bahwa tim audit BPK paham lingkungan instansi.

- 5) *Responsiveness*/responsif terhadap *schedule* kebutuhan instansi, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Carcello *et al.*, (1992). Terdapat lima indikator (X8, X9, X10, X11, X12) untuk mengukur variabel *responsiveness*, yaitu: (1) tim audit BPK dapat menyetujui untuk menyelesaikan audit sesuai waktu yang ditetapkan, (2) tim audit BPK mengembangkan skedul waktu yang ketat pada setiap bidang audit dan tim dapat melaksanakannya/mencapainya, (3) tim audit BPK mempunyai keterampilan dalam memberikan pertimbangan akuntansi yang berterima umum untuk transaksi yang memberikan gambaran, yang harus dilakukan pengguna anggaran di SKPD, (4) tim audit BPK mengerti kesibukan kepala SKPD/kepala program kegiatan dan bendahara SKPD/bendahara program kegiatan dan hanya menghubungi pada saat yang sangat dibutuhkan, (5) reputasi secara keseluruhan dari tim audit BPK positif, dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) ”Sangat Tidak Setuju” hingga (5) ”Sangat Setuju” untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) ”Sangat Setuju”, maka cenderung bahwa tim audit BPK responsif terhadap *schedule* kebutuhan instansi.
- 6) *Compliance*/melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Carcello *et al.*, (1992). Terdapat empat indikator (X13, X14, X15, X16) untuk mengukur variabel

compliance, yaitu: (1) anggota tim audit BPK yang berada dibawah pimpinan ketua tim audit BPK dapat dinyatakan memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan, (2) tim audit BPK terlibat baik secara langsung, maupun tidak langsung dalam kegiatan obyek pemeriksaan, seperti memberikan asistensi, jasa konsultasi, pengembangan sistem, menyusun dan/atau mereview program pemeriksaan, (3) tim audit BPK yang melakukan pekerjaan audit tidak memberikan pelayanan konsultasi kepada instansi yang diperiksa, (4) anggota tim audit BPK ada yang ditemukan lalai dalam perkara hukum yang menentang (tuduhan, karena ketidakcukupan kinerja audit), dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) ”Sangat Tidak Setuju” hingga (5) ”Sangat Setuju” untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) ”Sangat Setuju”, maka cenderung bahwa tim audit BPK melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit. Dan berlaku sebaliknya untuk pertanyaan negatif pada pertanyaan nomor 14 dan 16.

- 7) *Independence/independensi* tim audit, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Carcello *et al.*, (1992) dan dimodifikasi sesuai SPKN (2007). Terdapat empat indikator (X17, X18, X19, X20) untuk mengukur variabel *independence*, yaitu: (1) tim audit BPK memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung pada program yang diperiksa, (2) tim audit BPK mempunyai hubungan kerjasama dengan instansi atau program yang diperiksa, (3) apabila terdapat gangguan independensi pada tim audit BPK yang dapat mempengaruhi pemeriksaan secara individu dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya, maka pemeriksa tersebut menolak penugasan pemeriksaan. Misalnya gangguan karena adanya suatu hubungan pertalian darah

atau pernah bekerja atau memberikan jasa kepada instansi atau program yang diperiksa, (4) penilaian yang diberikan oleh tim audit BPK bersifat obyektif dan tidak memihak terhadap semua hal yang terkait dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan, dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) "Sangat Tidak Setuju" hingga (5) "Sangat Setuju" untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) "Sangat Setuju", maka cenderung bahwa tim audit BPK independen. Dan berlaku sebaliknya untuk pertanyaan negatif pada pertanyaan nomor 17 dan 18.

- 8) *Professional care*/bersikap hati-hati, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Carcello *et al.*, (1992) dan dimodifikasi sesuai SPKN (2007). Terdapat empat indikator (X21, X22, X23, X24) untuk mengukur variabel *professional care*, yaitu: (1) tim audit BPK dalam melaksanakan pemeriksaan berdasarkan pada standar pemeriksaan dan mematuhi standar pemeriksaan, (2) tim audit BPK melakukan pemeriksaan secara cermat dan seksama dengan memperhatikan prinsip-prinsip pengalaman atas kepentingan publik, (3) tim audit BPK melakukan pemeriksaan secara cermat dan seksama dalam menentukan jenis pemeriksaan yang dilaksanakan dan standar yang akan diterapkan terhadap pemeriksaan; menentukan lingkup pemeriksaan, memilih metodologi, menentukan jenis dan jumlah bukti yang akan dikumpulkan, atau dalam memilih pengujian dan prosedur untuk melaksanakan pemeriksaan, (4) lembaga BPK tampak bertanggung jawab untuk memastikan bahwa anggota tim auditnya memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan dan menyelenggarakan dokumentasi tentang pendidikan yang sudah diselesaikan, dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) "Sangat Tidak Setuju"

hingga (5) "Sangat Setuju" untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) "Sangat Setuju", maka cenderung bahwa tim audit BPK bersikap hati-hati.

9) *Commitment*/komitmen terhadap kualitas audit, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Carcello *et al.*, (1992). Terdapat tiga indikator (X25, X26, X27) untuk mengukur variabel *commitment*, yaitu: (1) tim audit BPK memperlihatkan, bahwa mereka memahami prinsip-prinsip pelayanan kepentingan publik serta menjunjung tinggi integritas, obyektivitas, dan independensi, (2) lembaga BPK berpartisipasi dalam proses peer review, dan laporan peer review yang paling terakhir dilakukan adalah baik, (3) lembaga BPK secara aktif mendorong staff untuk mengikuti pelatihan dan ujian pada bidang akuntansi pemerintahan, dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) "Sangat Tidak Setuju" hingga (5) "Sangat Setuju" untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) "Sangat Setuju", maka cenderung bahwa tim audit BPK komitmen terhadap kualitas audit.

10) *Executive involvement*/keterlibatan ketua tim audit, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan Carcello *et al.*, (1992). Terdapat tiga indikator (X28, X29, X30) untuk mengukur variabel *executive involvement*, yaitu: (1) ketua tim audit BPK mendatangi tempat pengauditan (maksudnya tidak hanya anggota tim audit BPK yang hadir saat melakukan audit), (2) ketua tim audit BPK (yang bertanda tangan pada surat audit)/pimpinan auditor terlihat secara aktif terlibat mulai dari tahap perencanaan, proses dan sampai penandatanganan hasil akhir, (3) terdapat komunikasi yang sering dilakukan antara ketua tim audit BPK dan kepala SKPD, dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) "Sangat Tidak Setuju" hingga (5) "Sangat Setuju" untuk skenarionya dan jika

responden menjawab (5) "Sangat Setuju", maka cenderung bahwa ketua tim audit BPK terlibat dalam proses audit.

11) *Conduct of audit field work*/pekerjaan lapangan audit, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan Carcello *et al.*, (1992). Terdapat tiga indikator (X31, X32, X33) untuk mengukur variabel *conduct of audit field work*, yaitu: (1) tim audit BPK menggunakan komputer secara luas dalam melakukan proses audit, (2) tim audit BPK menggunakan teknik statistik secara luas dalam melakukan audit, (3) tim audit BPK melakukan studi yang mendalam pada sistem pengendalian/*internal control* instansi/SKPD yang diperiksa, dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) "Sangat Tidak Setuju" hingga (5) "Sangat Setuju" untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) "Sangat Setuju", maka cenderung bahwa tim audit BPK baik dalam pelaksanaan lapangan audit.

12) *Member characteristics*/standar etika tim audit dan pengetahuan akuntansi/auditing, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan Carcello *et al.*, (1992). Terdapat tiga indikator (X34, X35, X36) untuk mengukur variabel *member characteristics*, yaitu: (1) anggota tim audit BPK menunjukkan, bahwa mereka memiliki standar etika yang tinggi, (2) anggota tim audit BPK terlihat sangat memahami standar akuntansi, (3) anggota tim audit BPK terlihat sangat memahami standar auditing, dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) "Sangat Tidak Setuju" hingga (5) "Sangat Setuju" untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) "Sangat Setuju", maka cenderung bahwa tim audit BPK beretika dan berpengetahuan akuntansi/auditing.

13) *Skeptical attitude*/sikap skeptipisme anggota audit, variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan Carcello *et al.*, (1992). Terdapat tiga indikator (X37, X38, X39) untuk mengukur variabel *skeptical attitude*, yaitu: (1) tim audit BPK mempunyai sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan, (2) tim audit BPK tidak menganggap bahwa penanggung jawab SKPD yang diperiksa tidak jujur, tetapi juga tidak menganggap bahwa kejujuran penanggung jawab tersebut tidak diragukan lagi, (3) tim audit BPK berhati-hati dalam menggunakan informasi yang diperoleh selama melaksanakan pemeriksaan dan tim audit BPK tidak menggunakan informasi tersebut diluar pelaksanaan pemeriksaan kecuali ditentukan lain, dengan skala Likert 1 – 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) ”Sangat Tidak Setuju” hingga (5) ”Sangat Setuju” untuk skenarionya dan jika responden menjawab (5) ”Sangat Setuju”, maka cenderung bahwa tim audit BPK bersikap skeptis.

3.6 Lokasi dan Waktu Penelitian

Lokasi penelitian mencakup seluruh pemda provinsi, kabupaten dan kota di Kalimantan Barat, dengan menggunakan SKPD atau Instansi Pemerintah di tiap provinsi, kabupaten dan kota. Jumlah Kabupaten dan Kota di KalBar sebanyak empat belas buah, dengan jumlah Kabupaten sebanyak dua belas buah, yaitu: Kabupaten Bengkayang, Kabupaten Kapuas Hulu, Kabupaten Kayong Utara, Kabupaten Ketapang, Kabupaten Kubu Raya, Kabupaten Landak, Kabupaten Melawi, Kabupaten Pontianak, Kabupaten Sambas, Kabupaten Sanggau, Kabupaten Sekadau, Kabupaten Sintang dan jumlah

Kota sebanyak dua buah, yaitu: Kota Pontianak, Kota Singkawang serta satu provinsi KalBar itu sendiri. Waktu penelitian adalah antara bulan Maret-April 2009.

3.7 Data dan Metode Pengumpulan

Pengumpulan data dilakukan dengan cara menggunakan kuesioner yang dikirimkan kepada para responden oleh peneliti. Pendistribusian kuesioner kepada responden dilakukan dengan dua cara, karena berkaitan dengan lokasi penelitian yang tersebar diseluruh KalBar. Cara pertama untuk lokasi yang dekat dengan wilayah kota dan mudah dijangkau, pengumpulan data dilakukan secara langsung, dengan mendatangi SKPD yang menjadi unit analisis penelitian. Hal ini dilakukan agar *respon rate* yang diharapkan dapat tercapai.

Cara kedua untuk lokasi yang jauh dengan wilayah kota dan sulit dijangkau, pengumpulan data dilakukan dengan mengirimkan kuesioner *via* POS. Namun cara kedua terbatas hanya pada satuan kerja pengelola keuangan daerah (SKPKD) selaku pejabat pengelola keuangan daerah (PPKD) pada tiap kabupaten. Pengiriman menggunakan jasa POS yang dialamatkan ke SKPKD 6 kabupaten, yaitu: Kabupaten Kayong Utara, Kabupaten Ketapang, Kabupaten Melawi, Kabupaten Sanggau, Kabupaten Sekadau, Kabupaten Sintang. Pengiriman kuesioner menggunakan jasa pengiriman biasa, yang diinformasikan sampai kealamat tujuan kurang lebih 1 sampai 2 minggu setelah waktu pengiriman. Biaya pengiriman berkisar 10-15 ribu rupiah.

3.8 Teknik Analisis

3.8.1 Uji Kualitas Data

Untuk meyakinkan bahwa pengukuran yang digunakan adalah pengukuran yang tepat dalam penelitian ini, maka peneliti melakukan pengujian terhadap kualitas data. Menurut Hair *et al* (1998) kualitas data dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas data. Uji ini dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen.

1. **Uji Reliabilitas.** Dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi instrumen yang digunakan, jika dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat ukur yang sama. Uji reliabilitas dilakukan dengan menghitung *cronbach alpha* lebih dari 0,60 (Nunnally 1969 dalam Ghozali, 2006)
2. **Uji Validitas.** Dimaksudkan untuk mengukur sah atau tidaknya suatu kuesioner dalam mengukur suatu konstruk (Ghozali, 2006). Uji dilakukan dengan uji homogenitas data dengan uji korelasional antar skor masing-masing butir dengan skor total. Korelasi positif dan signifikan berarti data yang dikumpulkan dengan instrumen tersebut valid sebagaimana telah didemonstrasikan oleh Govindarajan dan Fisher (1990).

3.8.2 Deskripsi Variabel

Deskripsi variabel menggambarkan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, beserta rata-rata standar deviasi variabel-variabel penelitian yaitu: *experience*, *industry*

expertise, responsiveness, compliance, independence, professional care, commitment, executive involvement, conduct of audit field work, member characteristics, skeptical attitude, perceived audit quality dan auditee satisfaction.

3.8.3 Uji Hipotesis

Penelitian ini menggunakan *software Analysis of Moment Structure (AMOS)* 7.0 yang akan menguji indikator-indikator yang mendukung konstruk yang diajukan apakah fit dan dilanjutkan dengan SPSS 15.0 untuk pengujian hipotesis dengan *Ordinal Logistic Regression (OLR)*. Uji hipotesis dilakukan pada 2 persamaan regresi yaitu pertama menghubungkan antara atribut kualitas audit dengan kualitas audit yang dirasakan dan kemudian menghubungkan antara atribut kualitas audit dan kepuasan *auditee*.

Uji Konstruk dengan Konfirmatori Analisis Faktor Variabel Eksogen

Uji konstruk dengan konfirmatori analisis faktor variabel eksogen dengan melakukan evaluasi atas indeks *goodness-of-fit*. Ada beberapa kriteria yang dapat digunakan untuk melihat suatu konstruk fit atau tidak, yaitu:

1. *Chi-square statistic (X^2)* untuk mengukur *overall fit*. Model yang baik atau memuaskan jika nilai X^2 -nya rendah. Semakin kecil nilai X^2 semakin baik sebuah model.
2. *Significance probability (p)* untuk menguji tingkat signifikansi model.
3. *The root mean square error of approximation (RMSEA)* merupakan sebuah indeks yang dapat digunakan untuk mengkompensasi *chi-square statistic*

dalam sampel yang besar. Nilai yang diterima berkisar antara 0,05 – 0,08.

4. *Goodness-of-fit index* (GFI). Kriteria yang digunakan antara 0 (*poor fit*) sampai dengan 1 (*better fit*). Nilai yang mendekati 1 menunjukkan tingkat kesesuaian yang semakin baik.
5. *Adjusted goodness-of-fit index* (AGFI). AGFI merupakan perluasan dari GFI dengan nilai yang disesuaikan dengan rasio derajat kebebasan (*degree of freedom*). AGFI yang diterima jika nilainya lebih besar atau sama dengan 0,9.
6. *The minimum sample discrepancy function* (CMIN) dibagi dengan *degree of freedom* akan menghasilkan indeks CMIN/DF. Indeks ini disebut juga X^2 relatif karena merupakan nilai *chi-square statistic* dibagi dengan *degree of freedom*-nya. Nilai X^2 relatif yang baik adalah kurang dari 2,0 atau bahkan kurang dari 3,0 merupakan indikasi dari *acceptable fit* antara model dan data.
7. *Tucker lewis index* (TLI) yang membandingkan model yang diuji dengan *baseline model*. Nilai yang direkomendasikan sama atau $>0,95$ dan nilai yang mendekati 1 menunjukkan *very good fit*.
8. *Comparative fit index* (CFI), dengan besaran indeks antara 0 — 1. Semakin mendekati 1 menunjukkan tingkat fit yang semakin tinggi pula. Nilai yang direkomendasikan adalah $CFI > 0,95$.

Tabel 3.1 berikut menggambarkan ringkasan indeks-indeks yang dapat digunakan untuk menguji kelayakan sebuah model, sebagaimana terlihat pada tabel berikut:

Tabel 3.1

Goodness -Of-Fit Indices

<i>Goodness-of-fit Index</i>	<i>Cut-off Value</i>
<i>Chi-square</i>	Diharapkan kecil
<i>Significance Probability</i>	\geq 0,05
<i>RMSEA</i>	\leq 0,08
<i>GFI</i>	\geq 0,90
<i>AGFI</i>	\geq 0,90
<i>CMIN/ DF</i>	\leq 2,00
<i>TLI</i>	\geq 0,95
<i>CFI</i>	\geq 0,95

Sumber : Holmes dan Smith, (2005)

Tabel 3.2
Indikator-Indikator Konstruk

Konstruk	Indikator Konstruk	Kode
<i>Experience</i> (Variabel Eksogen)	1. Ketua tim audit BPK terlihat cukup berpengalaman dalam melakukan audit terhadap jenis instansi saudara.	X1
	2. Ketua tim audit BPK dalam pelaksanaan audit memperlihatkan telah berpengalaman mengaudit di beberapa kabupaten dan kota.	X2
	3. Anggota tim audit BPK dalam pelaksanaan audit memperlihatkan telah berpengalaman mengaudit di beberapa kabupaten dan kota.	X3
<i>Industry Expertise</i> (Variabel Eksogen)	4. Ketua tim audit BPK yang berperan sebagai penanggung jawab pemeriksaan keuangan, memiliki keahlian yang diakui secara profesional untuk akuntansi pemerintahan.	X4
	5. Tim audit BPK yang melaksanakan pemeriksaan keuangan dapat dikatakan memiliki keahlian dibidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum berkaitan dengan instansi yang diperiksa.	X5
	6. Ketua tim audit dan anggota tim audit BPK dalam mengaudit memiliki pengetahuan umum tentang lingkungan instansi, program dan kegiatan yang diperiksa (obyek pemeriksaan).	X6
	7. Tim audit BPK yang mengaudit merupakan tim audit yang telah melakukan audit pada beberapa pemerintah daerah.	X7
<i>Responsiveness</i> (Variabel Eksogen)	8. Tim audit BPK dapat menyetujui untuk menyelesaikan audit sesuai waktu yang ditetapkan.	X8
	9. Tim audit BPK mengembangkan skedul waktu yang ketat pada setiap bidang audit dan tim dapat melaksanakannya/mencapainya.	X9
	10. Tim audit BPK mempunyai keterampilan dalam memberikan pertimbangan akuntansi yang berterima umum untuk transaksi yang memberikan gambaran, yang harus dilakukan pengguna anggaran di SKPD.	X10
	11. Tim audit BPK mengerti kesibukan kepala SKPD/kepala program kegiatan dan bendahara SKPD/bendahara program kegiatan dan hanya menghubungi pada saat yang sangat dibutuhkan.	X11
	12. Reputasi secara keseluruhan dari tim audit BPK positif.	X12

<p><i>Compliance</i> (Variabel Eksogen)</p>	<p>13. Anggota tim audit BPK yang berada dibawah pimpinan ketua tim audit BPK dapat dinyatakan memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan.</p> <p>14. Tim audit BPK terlibat baik secara langsung, maupun tidak langsung dalam kegiatan obyek pemeriksaan, seperti memberikan asistensi, jasa konsultasi, pengembangan sistem, menyusun dan/atau mereview program pemeriksaan.</p> <p>15. Tim audit BPK yang melakukan pekerjaan audit tidak memberikan pelayanan konsultasi kepada instansi yang diperiksa.</p> <p>16. Anggota tim audit BPK ada yang ditemukan lalai dalam perkara hukum yang menentang (tuduhan, karena ketidakcukupan kinerja audit).</p>	<p>X13</p> <p>X14</p> <p>X15</p> <p>X16</p>
<p><i>Independence</i> (Variabel Eksogen)</p>	<p>17. Tim audit BPK memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung pada program yang diperiksa.</p> <p>18. Tim audit BPK mempunyai hubungan kerjasama dengan instansi atau program yang diperiksa.</p> <p>19. Apabila terdapat gangguan independensi pada tim audit BPK yang dapat mempengaruhi pemeriksaan secara individu dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya, maka pemeriksa tersebut menolak penugasan pemeriksaan. Misalnya gangguan karena adanya suatu hubungan pertalian darah atau pernah bekerja atau memberikan jasa kepada instansi atau program yang diperiksa.</p> <p>20. Penilaian yang diberikan oleh tim audit BPK bersifat obyektif dan tidak memihak terhadap semua hal yang terkait dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan.</p>	<p>X17</p> <p>X18</p> <p>X19</p> <p>X20</p>
<p><i>Professional care</i> (Variabel Eksogen)</p>	<p>21. Tim audit BPK dalam melaksanakan pemeriksaan berdasarkan pada standar pemeriksaan dan mematuhi standar pemeriksaan.</p> <p>22. Tim audit BPK melakukan pemeriksaan secara cermat dan seksama dengan memperhatikan prinsip-prinsip pengalaman atas kepentingan publik.</p> <p>23. Tim audit BPK melakukan pemeriksaan secara cermat dan seksama dalam menentukan jenis pemeriksaan yang dilaksanakan dan standar yang akan diterapkan terhadap pemeriksaan; menentukan lingkup pemeriksaan, memilih</p>	<p>X21</p> <p>X22</p> <p>X23</p>

	<p>metodologi, menentukan jenis dan jumlah bukti yang akan dikumpulkan, atau dalam memilih pengujian dan prosedur untuk melaksanakan pemeriksaan.</p> <p>24. Lembaga BPK tampak bertanggung jawab untuk memastikan bahwa anggota tim auditnya memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan dan menyelenggarakan dokumentasi tentang pendidikan yang sudah diselesaikan.</p>	X24
<i>Commitment (Variabel Eksogen)</i>	<p>25. Tim audit BPK memperlihatkan, bahwa mereka memahami prinsip-prinsip pelayanan kepentingan publik serta menjunjung tinggi integritas, obyektivitas, dan independensi.</p> <p>26. Lembaga BPK berpartisipasi dalam proses peer review, dan laporan peer review yang paling terakhir dilakukan adalah baik.</p> <p>27. Lembaga BPK secara aktif mendorong staff untuk mengikuti pelatihan dan ujian pada bidang akuntansi pemerintahan.</p>	X25 X26 X27
<i>Executive Involvement (Variabel Eksogen)</i>	<p>28. Ketua tim audit BPK mendatangi tempat pengauditan (maksudnya tidak hanya anggota tim audit BPK yang hadir saat melakukan audit).</p> <p>29. Ketua tim audit BPK (yang bertanda tangan pada surat audit)/pimpinan auditor terlihat secara aktif terlibat mulai dari tahap perencanaan, proses dan sampai penandatanganan hasil akhir.</p> <p>30. Terdapat komunikasi yang sering dilakukan antara ketua tim audit BPK dan kepala SKPD.</p>	X28 X29 X30
<i>Conduct of Audit Field Work (Variabel Eksogen)</i>	<p>31. Tim audit BPK menggunakan komputer secara luas dalam melakukan proses audit.</p> <p>32. Tim audit BPK menggunakan teknik statistik secara luas dalam melakukan audit.</p> <p>33. Tim audit BPK melakukan studi yang mendalam pada sistem pengendalian/<i>internal control</i> instansi/SKPD yang diperiksa.</p>	X31 X32 X33
<i>Member Characteristics (Variabel Eksogen)</i>	<p>34. Anggota tim audit BPK menunjukkan, bahwa mereka memiliki standard etika yang tinggi.</p> <p>35. Anggota tim audit BPK terlihat sangat memahami standar akuntansi.</p> <p>36. Anggota tim audit BPK terlihat sangat memahami standar auditing.</p>	X34 X35 X36

<i>Skeptical Attitude</i> (Variabel Eksogen)	37. Tim audit BPK mempunyai sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. 38. Tim audit BPK tidak menganggap bahwa penanggung jawab SKPD yang diperiksa tidak jujur, tetapi juga tidak menganggap bahwa kejujuran penanggung jawab tersebut tidak diragukan lagi. 39. Tim audit BPK berhati-hati dalam menggunakan informasi yang diperoleh selama melaksanakan pemeriksaan dan tim audit BPK tidak menggunakan informasi tersebut diluar pelaksanaan pemeriksaan kecuali ditentukan lain.	X37 X38 X39
<i>Perceived Audit Quality</i> (Variabel Endogen)	40. Secara keseluruhan tim audit BPK memperlihatkan kualitas audit yang tinggi terhadap instansi/SKPD tempat saudara bekerja.	X40
<i>Auditee Satisfaction</i> (Variabel Endogen)	41. Saudara merasa puas dengan semua kinerja dari tim audit BPK sebagai <i>group</i> yang mengaudit di instansi/SKPD saudara.	X41

Uji Hipotesis dengan Ordinal Logistic Regression (OLR)

Uji hipotesis dilakukan dengan menggunakan *Ordinal Logistic Regression* (OLR). Pengujian hipotesis menggunakan analisis OLR, karena pada persamaan regresi variabel dependennya adalah ordinal (peringkat) dalam Ghozali, (2006). Uji hipotesis dilakukan pada dua persamaan regresi yaitu pertama menghubungkan antara atribut kualitas audit dengan kualitas audit yang dirasakan dan kemudian menghubungkan antara atribut kualitas audit dan kepuasan *auditee*. Dalam hal ini yang menjadi variabel dependen yaitu: *perceived audit quality* dan *auditee satisfaction*, dengan variabel independen: *experience, industry expertise, responsiveness, compliance,*

independence, professional care, commitment, executive involvement, conduct of audit field work, member characteristics, dan skeptical attitude. Variabel dependen berupa ordinal (peringkat) yaitu: Sangat tidak setuju, Tidak setuju, Netral, Setuju, dan Sangat setuju. Maka persamaan matematik *Ordered Logit Regression* untuk *perceived audit quality* dan *auditee satisfaction* dapat dituliskan sebagai berikut:

A. Ordered Logit Regression Perceived Audit Quality

$$\text{Logit}(p_1) = \text{Log} \frac{p_1}{1 - p_1} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Exp} + \beta_2 \text{I E} + \beta_3 \text{Resp} + \beta_4 \text{Comp} + \beta_5 \text{Indep} + \beta_6 \text{P C} + \beta_7 \text{Commt} + \beta_8 \text{E I} + \beta_9 \text{AFW} + \beta_{10} \text{M C} + \beta_{11} \text{S A}$$

$$\text{Logit}(p_1 + p_2) = \text{Log} \frac{p_1 + p_2}{1 - p_1 - p_2} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Exp} + \beta_2 \text{I E} + \beta_3 \text{Resp} + \beta_4 \text{Comp} + \beta_5 \text{Indep} + \beta_6 \text{P C} + \beta_7 \text{Commt} + \beta_8 \text{E I} + \beta_9 \text{AFW} + \beta_{10} \text{M C} + \beta_{11} \text{S A}$$

$$\text{Logit}(p_1 + p_2 + p_3) = \text{Log} \frac{p_1 + p_2 + p_3}{1 - p_1 - p_2 - p_3} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Exp} + \beta_2 \text{I E} + \beta_3 \text{Resp} + \beta_4 \text{Comp} + \beta_5 \text{Indep} + \beta_6 \text{P C} + \beta_7 \text{Commt} + \beta_8 \text{E I} + \beta_9 \text{AFW} + \beta_{10} \text{M C} + \beta_{11} \text{S A}$$

$$\text{Logit}(p_1 + p_2 + p_3 + p_4) = \text{Log} \frac{p_1 + p_2 + p_3 + p_4}{1 - p_1 - p_2 - p_3 - p_4} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Exp} + \beta_2 \text{I E} + \beta_3 \text{Resp} + \beta_4 \text{Comp} + \beta_5 \text{Indep} + \beta_6 \text{P C} +$$

$$\begin{aligned} & \beta_7 \text{Commt} + \beta_8 \text{E I} + \beta_9 \text{AFW} + \\ & \beta_{10} \text{M C} + \beta_{11} \text{S A} \\ & p_1 + p_2 + p_3 + p_4 + p_5 \\ \text{Logit}(p_1+p_2+p_3+p_4+p_5) = & \text{Log} \frac{p_1 + p_2 + p_3 + p_4 + p_5}{1 - p_1 - p_2 - p_3 - p_4 - p_5} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Exp} + \beta_2 \text{I E} + \\ & \beta_3 \text{Resp} + \beta_4 \text{Comp} + \\ & \beta_5 \text{Indep} + \beta_6 \text{P C} + \\ & \beta_7 \text{Commt} + \beta_8 \text{E I} + \\ & \beta_9 \text{AFW} + \beta_{10} \text{M C} + \\ & \beta_{11} \text{S A} \end{aligned}$$

B. Ordered Logit Regression Auditee Satisfaction

$$\begin{aligned} & p_1 \\ \text{Logit}(p_1) = & \text{Log} \frac{p_1}{1 - p_1} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Exp} + \beta_2 \text{I E} + \beta_3 \text{Resp} + \beta_4 \text{Comp} + \beta_5 \text{Indep} + \\ & \beta_6 \text{P C} + \beta_7 \text{Commt} + \beta_8 \text{E I} + \beta_9 \text{AFW} + \beta_{10} \text{M C} + \beta_{11} \text{S A} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & p_1 + p_2 \\ \text{Logit}(p_1+p_2) = & \text{Log} \frac{p_1 + p_2}{1 - p_1 - p_2} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Exp} + \beta_2 \text{I E} + \beta_3 \text{Resp} + \beta_4 \text{Comp} + \\ & \beta_5 \text{Indep} + \beta_6 \text{P C} + \beta_7 \text{Commt} + \beta_8 \text{E I} + \beta_9 \text{AFW} \\ & + \beta_{10} \text{M C} + \beta_{11} \text{S A} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & p_1 + p_2 + p_3 \\ \text{Logit}(p_1+p_2+p_3) = & \text{Log} \frac{p_1 + p_2 + p_3}{1 - p_1 - p_2 - p_3} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Exp} + \beta_2 \text{I E} + \beta_3 \text{Resp} + \beta_4 \text{Comp} \\ & + \beta_5 \text{Indep} + \beta_6 \text{P C} + \beta_7 \text{Commt} + \beta_8 \text{E I} \\ & + \beta_9 \text{AFW} + \beta_{10} \text{M C} + \beta_{11} \text{S A} \end{aligned}$$

$$\text{Logit}(p_1+p_2+p_3+p_4)=\text{Log} \frac{p_1 + p_2 + p_3 + p_4}{1 - p_1 - p_2 - p_3 - p_4} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Exp} + \beta_2 \text{IE} + \beta_3 \text{Resp} + \beta_4 \text{Comp} + \beta_5 \text{Indep} + \beta_6 \text{PC} + \beta_7 \text{Commt} + \beta_8 \text{EI} + \beta_9 \text{AFW} + \beta_{10} \text{MC} + \beta_{11} \text{SA}$$

$$\text{Logit}(p_1+p_2+p_3+p_4+p_5)=\text{Log} \frac{p_1 + p_2 + p_3 + p_4 + p_5}{1 - p_1 - p_2 - p_3 - p_4 - p_5} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Exp} + \beta_2 \text{IE} + \beta_3 \text{Resp} + \beta_4 \text{Comp} + \beta_5 \text{Indep} + \beta_6 \text{PC} + \beta_7 \text{Commt} + \beta_8 \text{EI} + \beta_9 \text{AFW} + \beta_{10} \text{MC} + \beta_{11} \text{SA}$$

Keterangan:

PAQ : *Perceived audit quality*/kualitas audit yang dirasakan dengan 5 peringkat Sangat setuju = 5, Setuju = 4, Netral = 3, Tidak setuju = 2, dan Sangat tidak setuju = 1

AS : *Auditee satisfaction*/kepuasan *auditee* dengan 5 peringkat Sangat setuju = 5, Setuju = 4, Netral = 3, Tidak setuju = 2, dan Sangat tidak setuju = 1

EXP : *Experience*/pengalaman tim audit menjadi auditor pemerintahan

IE : *Industry expertise*/tim audit paham terhadap lingkungan instansi yang diperiksa

RESP : *Responsiveness*/tim audit tanggap terhadap *schedule* kebutuhan instansi

- COMP : *Compliance*/tim audit melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit
- INDEP : *Independence*/tim audit yang menjaga Independensi *in appearance* dan *in fact* (dalam fakta dan penampilan)
- PC : *Professional care*/tim audit selalu bersikap hati-hati dan profesional dalam melakukan perikatan audit
- COMMT: *Commitment*/tim audit memiliki komitmen terhadap kualitas audit
- EI : *Executive involvement*/ketua tim audit secara aktif terlibat dalam perencanaan dan pelaksanaan audit (memimpin)
- AFW : *Conduct of audit field work*/pekerjaan lapangan audit yang dilakukan oleh tim audit
- MC : *Member characteristics*/standar etika tim audit dan pengetahuan akuntansi/auditing
- SA : *Skeptical attitude*/tim audit menjaga sikap skeptipisme secara profesional dalam perikatan audit

Selain pengujian hipotesis, juga terdapat uji lainnya untuk memenuhi beberapa kriteria *Ordinal Logistic Regression* (OLR), sebagai berikut:

- **Uji Multikolinearitas**

Pada awalnya multikolinearitas berarti adanya hubungan linear yang sempurna atau pasti diantara beberapa atau semua variabel yang menjelaskan (variabel independen/variabel bebas) dari model regresi. Maka uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar

variable bebas (independen). Uji multikolinearitas dilakukan dengan melihat nilai *VIF* tidak ada yang melebihi dari 10 dan nilai *Tolerance* tidak ada yang kurang dari 0,10.

- **Uji *Overall Fit Model***

Uji *overall fit model* dengan memperhatikan output SPSS pada dua tabel berikut ini:

1. **Tabel *Model Fitting Information***

Tabel ini menunjukkan apakah dengan memasukkan variabel independen kedalam model hasilnya lebih baik dibandingkan dengan model yang hanya memasukkan intersep saja atau terjadi penurunan *Chi-square* dan signifikan pada $p=0,00$.

2. **Tabel *Pseudo R-Square***

Tabel ini memberikan nilai R^2 seperti halnya dalam regresi OLS yang berarti variasi variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh semua variabel independen.

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pembahasan pada bab ini adalah hasil dari studi lapangan untuk memperoleh data dengan menggunakan kuesioner untuk mengukur 13 variabel pokok dalam penelitian ini, yaitu *experience, industry expertise, responsiveness, compliance, independence, professional care, commitment, executive involvement, conduct of audit field work, member characteristics, skeptical attitude, perceived audit quality* dan *auditee satisfaction*. Setelah gambaran umum responden, dilanjutkan analisis data dengan uji kualitas data, deskripsi variabel, analisis faktor konfirmatori, pengujian hipotesis dan pembahasan uji hipotesis.

4.1 Gambaran Umum Responden

Data penelitian dikumpulkan dengan menyebarkan 224 kuesioner kepada Kepala SKPD dan Bendahara SKPD serta Kabid/Kasi dan staff bagian keuangan di Pemerintah Daerah Kalimantan Barat. Responden dalam penelitian ini yaitu:

1. Kabid/Kasi dan staff keuangan sekretaris daerah pada provinsi
2. Kabid/Kasi dan staff keuangan SKPKD pada tiap kabupaten, kota dan provinsi
3. Kepala SKPD
4. Bendahara SKPD

Kuesioner disebarkan dengan 2 cara, pertama mengantar langsung kepada responden dan kedua mengirimkan kuesioner *via* POS. Pengantaran langsung kepada responden, kuesioner ditinggal kemudian diambil kembali rata-rata 2 minggu setelah kuesioner diserahkan. Waktu yang diperlukan untuk pengumpulan data kurang lebih selama 8 minggu dimulai dari 24 Maret 2009 sampai dengan 15 Mei 2009, karena

harus mendatangi beberapa kabupaten dan kota. Penyebaran kuesioner dilakukan mulai tanggal 24 Maret 2009 sampai dengan 4 Mei 2009. Batas waktu pengembalian mulai tanggal 6 April 2009 sampai dengan 15 Mei 2009 yang disesuaikan dengan waktu penyerahan kuesioner.

Pengiriman kuesioner *via* POS dilakukan pada tanggal 2 April pada 6 kabupaten yang hanya tertuju pada SKPKD yang bertanggung jawab dalam penyusunan laporan pertanggungjawaban penggunaan anggaran daerah di 6 kabupaten tersebut, namun sampai pada batas waktu pengumpulan kuesioner *via* POS (4 minggu) yaitu 30 April 2009, kuesioner tidak kembali. Maka peneliti mengasumsikan semua kuesioner yang dikirim *via* POS tidak kembali. Hal ini juga dimungkinkan, karena ketidakakuratan alamat instansi yang digunakan oleh peneliti. Berikut ini ringkasan pengiriman dan penerimaan kuesioner:

Tabel 4.1
Rincian Pengiriman Pengembalian Kuesioner

Total pengiriman kuesioner	224
Kuesioner yang dikirim <i>via</i> POS, namun tidak kembali	36
Kuesioner yang tidak diisi oleh Kepala Dinas, karena berada diluar kota	4
Kuesioner yang kembali	184
• Kuesioner yang tidak dapat digunakan,	
karena menyatakan tidak pernah diaudit oleh BPK	10
Kuesioner yang dapat digunakan	174
Total kuesioner yang digunakan	174
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) $174 / 224 * 100\%$	77,67%

Sumber: data primer diolah 2009

Adapun profil 174 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan pada tabel 4.2 sebagai berikut:

Tabel 4.2
Profil Responden

Profil Responden	Frekuensi	Presentase
Jabatan:		
• Kepala SKPD	59	33,8
• Bendahara SKPD	63	36,2
• Kabid Akuntansi dan Staff	16	9,2
• Kabid Asset	9	5,2
• Kabid Anggaran dan Penatausahaan	9	5,2
• Kasi Anggaran	9	5,2
• Kasi Perbendaharaan	9	5,2

Sumber: data primer diolah, 2009

Tabel 4.2 menginformasikan bahwa responden yang menjabat kepala SKPD sebanyak 59 orang (33,8%) dan bendahara SKPD sebanyak 63 orang (36,2%). Kemudian ditambah orang-orang yang menduduki jabatan dan merupakan penanggung jawab penyusunan laporan keuangan daerah perkabupaten/kota dan provinsi, dimana mereka terlibat langsung saat proses pengauditan oleh BPK.

4.2 Uji Kualitas Data

Hasil pengujian realibilitas dan validitas data (lampiran 3) menunjukkan tingkat kekonsistenan dan keakurasian yang cukup baik. Pada uji reliabilitas, konsistensi internal koefisien *Cronbach's Alpha* menunjukkan tidak ada koefisien yang kurang dari nilai batas minimal 0,60 (Nunnally, 1967 dalam Ghozali, 2006). Sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*) menunjukkan korelasi yang positif dan tingkat signifikan pada level 0,01. Dari hasil tersebut (lampiran 3) dapat diartikan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur

konstruk *experience, industry expertise, responsiveness, compliance, independence, professional care, commitment, executive involvement, conduct of audit field work, member characteristics*, dan *skeptical attitude*, adalah valid. Hasil uji reliabilitas dan validitas disajikan pada tabel 4.3 dan tabel 4.4 berikut:

Tabel 4.3
Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Nilai Cronbach Alpha	Keterangan
1	<i>Experience</i>	0,756	Reliabel
2	<i>Industry Expertise</i>	0,634	Reliabel
3	<i>Responsiveness</i>	0,674	Reliabel
4	<i>Compliance</i>	0,629	Reliabel
5	<i>Independence</i>	0,607	Reliabel
6	<i>Professional Care</i>	0,695	Reliabel
7	<i>Commitment</i>	0,616	Reliabel
8	<i>Executive Involvement</i>	0,715	Reliabel
9	<i>Conduct of Audit Field Work</i>	0,620	Reliabel
10	<i>Member Characteristics</i>	0,752	Reliabel
11	<i>Skeptical Attitude</i>	0,627	Reliabel

Sumber: data primer diolah 2009

Tabel 4.4
Hasil Uji Validitas

No	Variabel	Kisaran Korelasi	Signifikansi	Keterangan
1	<i>Experience</i>	0,725**-0,886**	0,001	Valid
2	<i>Industry Expertise</i>	0,557**-0,813**	0,001	Valid
3	<i>Responsiveness</i>	0,542**-0,799**	0,001	Valid
4	<i>Compliance</i>	0,443**-0,803**	0,001	Valid
5	<i>Independence</i>	0,595**-0,782**	0,001	Valid
6	<i>Professional Care</i>	0,646**-0,795**	0,001	Valid
7	<i>Commitment</i>	0,723**-0,791**	0,001	Valid
8	<i>Executive Involvement</i>	0,738**-0,839**	0,001	Valid
9	<i>Conduct of Audit Field Work</i>	0,725**-0,787**	0,001	Valid
10	<i>Member Characteristics</i>	0,779**-0,882**	0,001	Valid
11	<i>Skeptical Attitude</i>	0,709**-0,815**	0,001	Valid

Sumber: data primer diolah 2009

4.3 Deskripsi Variabel

Gambaran mengenai variabel-variabel penelitian yaitu *experience*, *industry expertise*, *responsiveness*, *compliance*, *independence*, *professional care*, *commitment*, *executive involvement*, *conduct of audit field work*, *member characteristics*, *skeptical attitude*, *perceived audit quality* dan *auditee satisfaction* disajikan dalam tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata standar deviasi dapat dilihat dalam tabel 4.5. Pada tabel tersebut disajikan kisaran teoritis yang merupakan kisaran atas bobot jawaban yang secara teoritis didesain dalam kuesioner dan kisaran sesungguhnya yaitu nilai terendah sampai nilai tertinggi atas bobot jawaban responden yang sesungguhnya.

Tabel 4.5
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Teoritis			Sesungguhnya	
	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	SD
<i>Experience</i>	3-15	9	7-15	11,69	1,171
<i>Industry Expertise</i>	4-20	12	11-20	15,77	1,495
<i>Responsiveness</i>	3-15	9	8-25	19,21	2,186
<i>Compliance</i>	3-15	9	11-20	15,99	1,659
<i>Independence</i>	3-15	9	7-20	14,31	2,285
<i>Professional Care</i>	3-15	9	10-20	15,90	1,811
<i>Commitment</i>	3-15	9	7-15	11,24	1,554
<i>Executive Involvement</i>	3-15	9	5-15	10,78	1,965
<i>Conduct of Audit Field Work</i>	3-15	9	6-15	11,09	1,619
<i>Member Characteristics</i>	3-15	9	7-15	11,90	1,421
<i>Skeptical Attitude</i>	3-15	9	9-15	11,62	1,530
<i>Perceived Audit Quality</i>	1-5	3	2-5	4,03	0,588
<i>Auditee Satisfaction</i>	1-5	3	2-5	3,84	0,661

Sumber: data primer diolah 2009

Apabila nilai rata-rata jawaban tiap konstruk pada kisaran sesungguhnya di bawah rata-rata kisaran teoritis maka dapat diartikan bahwa penilaian responden terhadap variabel yang diteliti cenderung pada level yang rendah. Begitu pula sebaliknya jika nilai rata-rata kisaran sesungguhnya di atas rata-rata kisaran teoritis, maka penilaian responden terhadap variabel yang diteliti cenderung pada level yang tinggi.

Berdasarkan tabel 4.5, variabel *experience* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 9. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *experience* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 7 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 11,69 dan standar deviasi sebesar 1,171. Nilai rata-rata jawaban variabel *experience* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai tim audit BPK berpengalaman pada level yang tinggi.

Variabel *industry expertise* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 4 sampai dengan 20 dengan nilai rata-rata sebesar 12. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *industry expertise* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 11 sampai dengan 20 dengan nilai rata-rata sebesar 15,77 dan standar deviasi sebesar 1,495. Nilai rata-rata jawaban variabel *industry expertise* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai tim audit BPK paham lingkungan instansi pada level yang tinggi.

Variabel *responsiveness* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 9. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *responsiveness* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 8 sampai dengan 25 dengan nilai rata-rata sebesar 19,21 dan standar deviasi sebesar 2,186.

Nilai rata-rata jawaban variabel *responsiveness* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai tim audit BPK responsif terhadap *schedule* kebutuhan instansi pada level yang tinggi.

Variabel *compliance* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 9. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *compliance* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 11 sampai dengan 20 dengan nilai rata-rata sebesar 15,99 dan standar deviasi sebesar 1,659. Nilai rata-rata jawaban variabel *compliance* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai tim audit BPK melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit pada level yang tinggi.

Variabel *independence* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 9. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *independence* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 7 sampai dengan 20 dengan nilai rata-rata sebesar 14,31 dan standar deviasi sebesar 2,285. Nilai rata-rata jawaban variabel *independence* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai tim audit BPK independen pada level yang tinggi.

Variabel *professional care* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 9. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *professional care* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 10 sampai dengan 20 dengan nilai rata-rata sebesar 15,90 dan standar deviasi sebesar 1,811. Nilai rata-rata jawaban variabel *professional care* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai tim audit BPK bersikap hati-hati pada level yang tinggi.

Variabel *commitment* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 9. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *commitment* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 7 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 11,24 dan standar deviasi sebesar 1,554. Nilai rata-rata jawaban variabel *commitment* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai tim audit BPK komitmen terhadap kualitas audit pada level yang tinggi.

Variabel *executive involvement* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 9. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *executive involvement* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 5 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 10,78 dan standar deviasi sebesar 1,965. Nilai rata-rata jawaban variabel *executive involvement* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai ketua tim audit BPK terlibat dalam proses audit mulai dari tahap perencanaan, proses dan sampai penandatanganan hasil akhir pada level yang tinggi.

Variabel *conduct of audit field work* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 9. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *conduct of audit field work* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 6 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 11,09 dan standar deviasi sebesar 1,619. Nilai rata-rata jawaban variabel *conduct of audit field work* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai tim audit BPK baik dalam pelaksanaan lapangan audit pada level yang tinggi.

Variabel *member characteristics* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 9. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *member characteristics* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 7 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 11,90 dan standar deviasi sebesar 1,421. Nilai rata-rata jawaban variabel *member characteristics* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai tim audit BPK beretika dan berpengetahuan akuntansi/auditing pada level yang tinggi.

Variabel *skeptical attitude* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 9. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *skeptical attitude* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 9 sampai dengan 15 dengan nilai rata-rata sebesar 11,62 dan standar deviasi sebesar 1,530. Nilai rata-rata jawaban variabel *skeptical attitude* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai tim audit BPK bersikap skeptis pada level yang tinggi.

Variabel *perceived audit quality* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 1 sampai dengan 5 dengan nilai rata-rata sebesar 3. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel *perceived audit quality* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 2 sampai dengan 5 dengan nilai rata-rata sebesar 4,038 dan standar deviasi sebesar 0,588. Nilai rata-rata jawaban variabel *perceived audit quality* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* menilai kualitas audit BPK tinggi.

Variabel *auditee satisfaction* mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 1 sampai dengan 5 dengan nilai rata-rata sebesar 3. Sedangkan pada kisaran

sesungguhnya, variabel *auditee satisfaction* mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 2 sampai dengan 5 dengan nilai rata-rata sebesar 3,84 dan standar deviasi sebesar 0,661. Nilai rata-rata jawaban variabel *auditee satisfaction* untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, mengindikasikan bahwa *auditee* puas dengan kinerja BPK pada level yang tinggi.

4.4 Model Pengukuran (*Measurement Model*) dengan Analisis Faktor Konfirmatori (*Confirmatory Factor Analysis*)

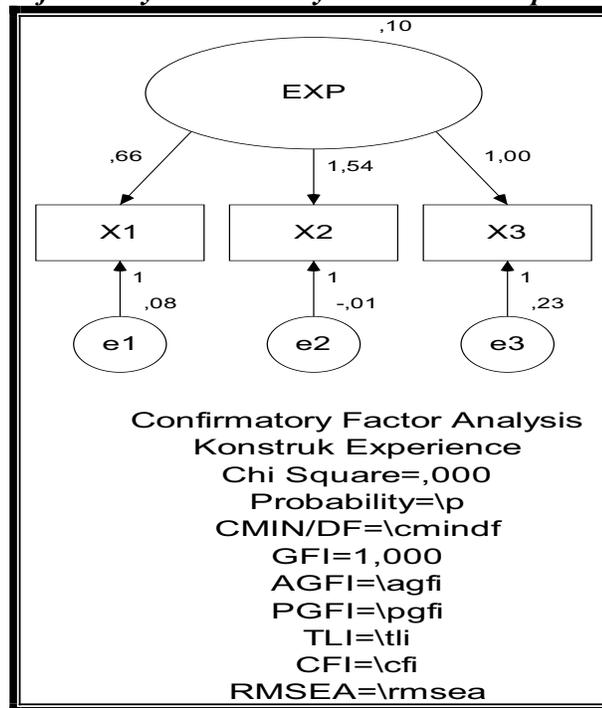
Model pengukuran (*measurement model*) dengan analisis konfirmatori dilakukan tiap konstruk, untuk menyelidiki *unidimensionalitas* dari indikator-indikator yang menjelaskan sebuah faktor atau sebuah variabel. Analisis konfirmatori menggunakan *single measurement model*, yaitu beberapa indikator digunakan untuk mendefinisikan satu laten variabel.

Pada bagian ini akan diuraikan model pengukuran untuk konstruk *experience*, *industry expertise*, *responsiveness*, *compliance*, *independence*, *professional care*, *commitment*, *executive involvement*, *conduct of audit field work*, *member characteristics*, dan *skeptical attitude*. Analisis atas indikator yang digunakan memberi makna atas label yang diberikan pada variabel laten yang dikonfirmasi.

4.4.1 *Measurement Model* dengan *Confirmatory Factor Analysis* untuk Konstruk *Experience*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *experience* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.1 sebagai berikut:

Gambar 4.1
Confirmatory Factor Analysis Konstruk Experience



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.6 berikut:

Tabel 4.6
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Experience

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	0,000	<i>Fit</i>
Probability	$\geq 0,05$	\p	<i>Fit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	\rmsea	<i>Fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	1,000	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	\cmindf	<i>Fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	\tli	<i>Fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	\cfi	<i>Fit</i>

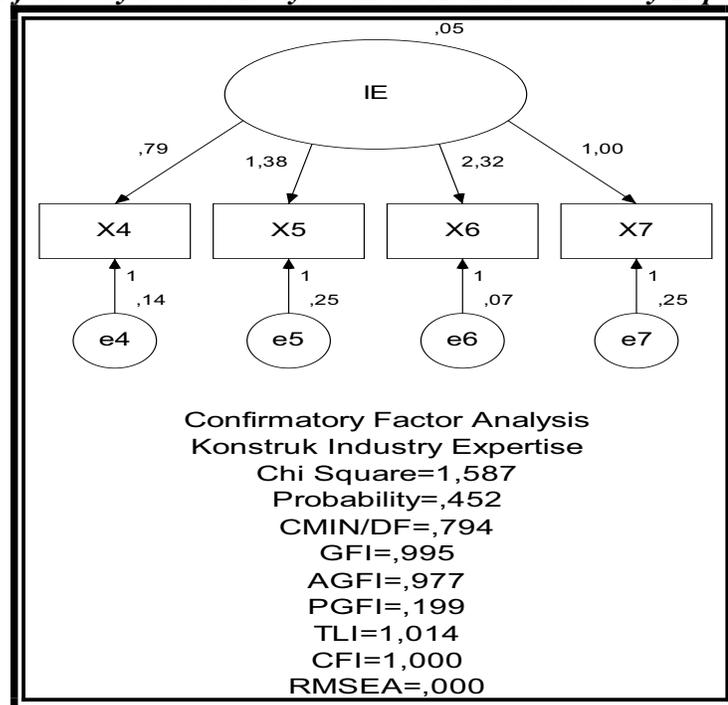
Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.6, nilai $Chi-Square=0,000$ dengan probabilitas= p , $RMSEA= \backslash rmsea$, $GFI= 1,000$, $AGFI= \backslash agfi$, $PGFI= \backslash pgfi$, $CMIN/DF= \backslash cmindf$, $TLI=\backslash tli$, dan $CFI=\backslash cfi$ menunjukkan model yang fit. Hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk *experience* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

4.4.2 *Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Industry Expertise*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *industry expertise* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.2 sebagai berikut:

Gambar 4.2
Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Industry Expertise



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.7 berikut:

Tabel 4.7
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Industry Expertise

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	1,587	<i>Fit</i>
Probability	$\geq 0,05$	0,452	<i>Fit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	0,000	<i>Fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	0,995	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	0,977	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	0,199	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	0,794	<i>Fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	1,014	<i>Fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	1,000	<i>Fit</i>

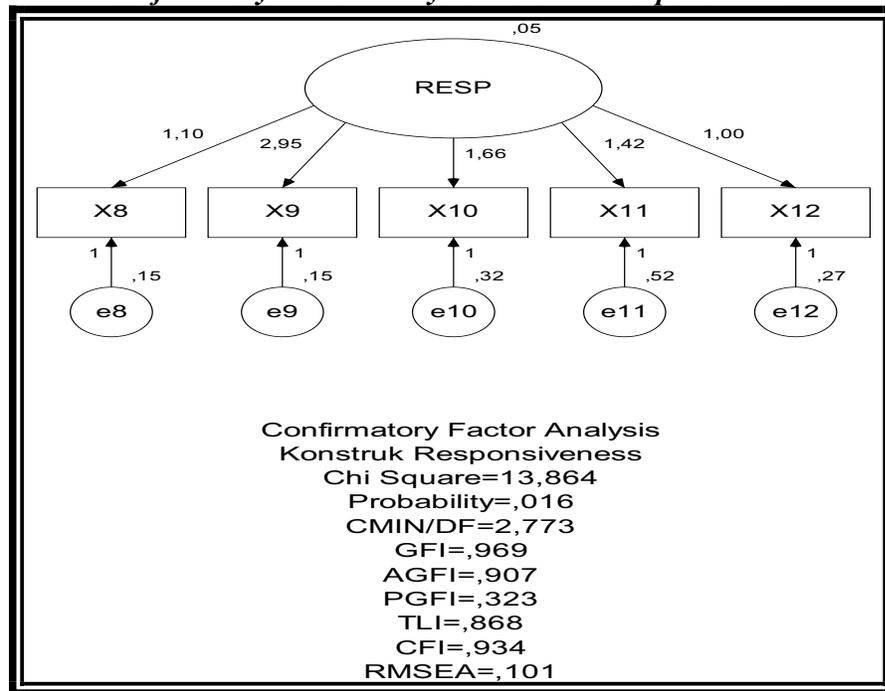
Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.7 diatas, nilai *Chi-Square*=1,587 dengan probabilitas=0,452, RMSEA= 0,000, GFI=0,995, AGFI=0,977, PGFI=0,199, CMIN/DF=0,794, TLI=1,014, dan CFI=1,000 menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik. Hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk *experience* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

4.4.3 *Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Responsiveness*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *responsiveness* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.3 sebagai berikut:

Gambar 4.3
Confirmatory Factor Analysis Konstruk Responsiveness



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.8 berikut:

Tabel 4.8
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Responsiveness

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	13,864	Marginal
Probability	$\geq 0,05$	0,016	Marginal
RMSEA	$\leq 0,08$	0,101	Marginal
GFI	$\geq 0,90$	0,969	Fit
AGFI	$\geq 0,90$	0,907	Fit
PGFI	$\geq 0,50$	0,323	Marginal
CMIN/DF	$\leq 2,00$	2,773	Marginal
TLI	$\geq 0,95$	0,868	Marginal
CFI	$\geq 0,95$	0,934	Marginal

Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.8, nilai *Chi-Square* 13,864 dengan probabilitas $p=0,016$, $RMSEA=0,101$, $PGFI=$ dan $0,323$, $CMIN/DF=2,773$, $TLI=0,868$ dan $CFI=0,934$ menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat marginal. Sedangkan kriteria GFI dan AGFI menunjukkan model yang fit. Secara keseluruhan model yang dibangun dapat dikatakan tidak fit walaupun ada kriteria seperti GFI dan AGFI diterima pada tingkat fit. Langkah selanjutnya yang dilakukan adalah dengan melihat nilai signifikansi dari estimasi parameter *standardized loading*.

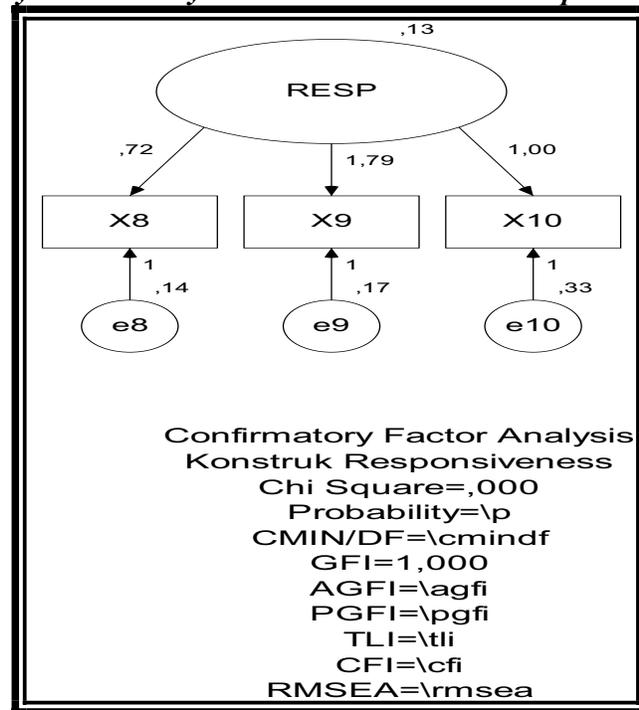
Tabel 4.9
Standardized Loading Konstruk Responsiveness

	Loading factor	Loading Factor²
X8	0,528	0,279
X9	0,858	0,736
X10	0,546	0,299
X11	0,402	0,162
X12	0,392	0,154

Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Berdasarkan tabel 4.9 diatas, menunjukkan bahwa indikator *responsiveness* yaitu X11, X12 memiliki nilai loading dibawah 0,50. Dengan demikian indikator tersebut tidak memenuhi *convergen validity* dan *unidimensionalitas*. Kemudian model yang nampak dalam gambar 4.3 di atas menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang tidak fit. Untuk memfitkan model, maka dilakukan dengan mendrop X11 dan X12 dari model. Berikut ini model *confirmatory faktor analysis* konstruk *responsiveness* setelah mengeluarkan indikator X11 dan X12:

Gambar 4.4
Confirmatory Factor Analysis Modifikasi Konstruk Responsiveness



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model modifikasi yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.10 berikut:

Tabel 4.10
Goodness-of-Fit Indices Modifikasi Konstruk Responsiveness

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	0,000	<i>Fit</i>
Probability	$\geq 0,05$	\p	<i>Fit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	\rmsea	<i>Fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	1,000	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	\cmindf	<i>Fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	\tli	<i>Fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	\cfi	<i>Fit</i>

Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.10, menunjukkan bahwa model yang dibangun menjadi fit. Dengan demikian model yang nampak dalam gambar 4.4 menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik setelah didropnya indikator X11 dan X12, hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk *responsiveness* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian. Selain itu ketiga indikator yaitu X8, X9, X10 menunjukkan nilai *convergen validity* diatas 0,50 sehingga dapat menjelaskan dan mendefinisikan *responsiveness*. Berikut ini tabel 4.11 nilai *standardized loading*.

Tabel 4.11
Standardized Loading Modifikasi Konstruk Responsiveness

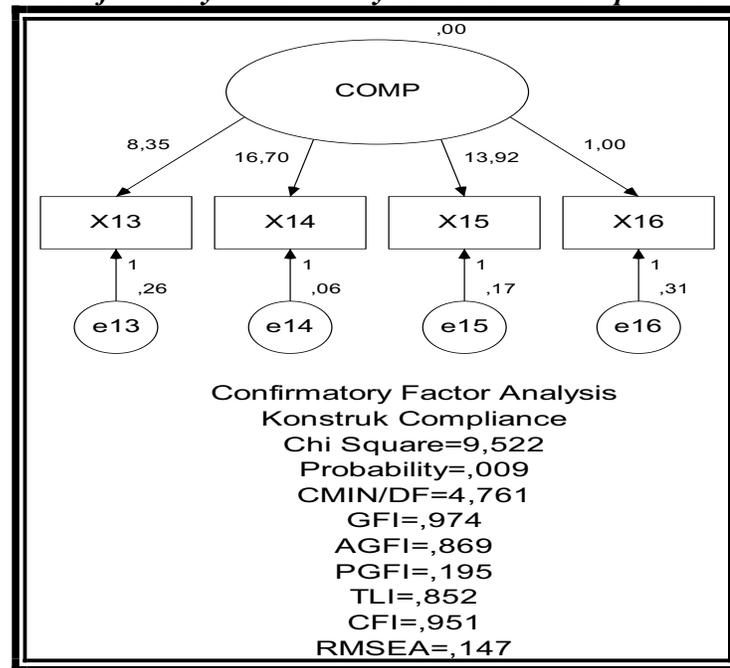
	Loading factor	Loading Factor²
X8	0,565	0,319
X9	0,846	0,715
X10	0,534	0,285

Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

4.4.4 *Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Compliance*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *compliance* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.5 sebagai berikut:

Gambar 4.5
Confirmatory Factor Analysis Konstruk Compliance



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.12 berikut:

Tabel 4.12
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Compliance

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	9,522	<i>Marginal</i>
Probability	$\geq 0,05$	0,009	<i>Marginal</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	0,147	<i>Marginal</i>
GFI	$\geq 0,90$	0,974	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	0,869	<i>Marginal</i>
PGFI	$\geq 0,50$	0,195	<i>Marginal</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	4,761	<i>Marginal</i>
TLI	$\geq 0,95$	0,852	<i>Marginal</i>
CFI	$\geq 0,95$	0,951	<i>Fit</i>

Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.12, nilai *Chi-Square* 9,522 dengan probabilitas $p=0,009$, $RMSEA=0,147$, $PGFI=0,195$, $CMIN/DF=4,761$, $TLI=0,852$ dan $AGFI=0,869$ menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat marginal. Sedangkan hanya 2 kriteria yang menunjukkan model diterima pada tingkat fit yaitu GFI dan CFI. Model yang dibangun dikatakan tidak fit walaupun ada kriteria pada tingkat fit. Langkah selanjutnya yang dilakukan adalah dengan melihat nilai signifikansi dari estimasi parameter *standardized loading*.

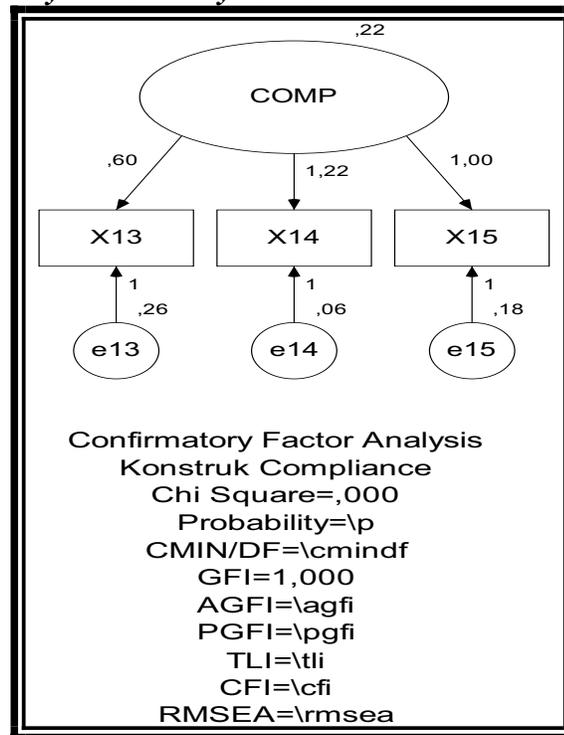
Tabel 4.13
Standardized Loading Konstruk Compliance

	Loading factor	Loading Factor²
X13	0,485	0,236
X14	0,914	0,835
X15	0,749	0,562
X16	0,061	0,004

Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Berdasarkan tabel 4.13 diatas, menunjukkan bahwa indikator *compliance* yaitu X16 memiliki nilai loading jauh dibawah 0,50. Dengan demikian indikator tersebut tidak memenuhi *convergen validity* dan *unidimensionalitas*. Model yang nampak dalam gambar 4.3 juga menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang tidak fit. Kemudian dicoba dengan mendrop X16 dari model, agar model menjadi fit. Berikut ini model *confirmatory faktor analysis* konstruk *compliance* setelah mengeluarkan indikator X16.

Gambar 4.6
Confirmatory Factor Analysis Modifikasi Konstruk Compliance



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model modifikasi yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.14 berikut:

Tabel 4.14
Goodness-of-Fit Indices Modifikasi Konstruk Compliance

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	0,000	<i>Fit</i>
Probability	$\geq 0,05$	\p	<i>Fit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	\rmsea	<i>Fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	1,000	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	\cmindf	<i>Fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	\tli	<i>Fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	\cfi	<i>Fit</i>

Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.14, menunjukkan bahwa model yang dibangun menjadi fit. Dengan demikian model yang nampak dalam gambar 4.6 menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik setelah didropnya indikator X16, hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk *compliance* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian. Selain itu ketiga indikator yaitu X13 menunjukkan nilai *convergen validity* mendekati 0,50 dan X14, X15 menunjukkan nilai *convergen validity* diatas 0,50 sehingga dapat menjelaskan dan mendefinisikan *compliance*. Berikut ini tabel 4.15 nilai *standardized loading*.

Tabel 4.15
Standardized Loading Modifikasi Konstruk Compliance

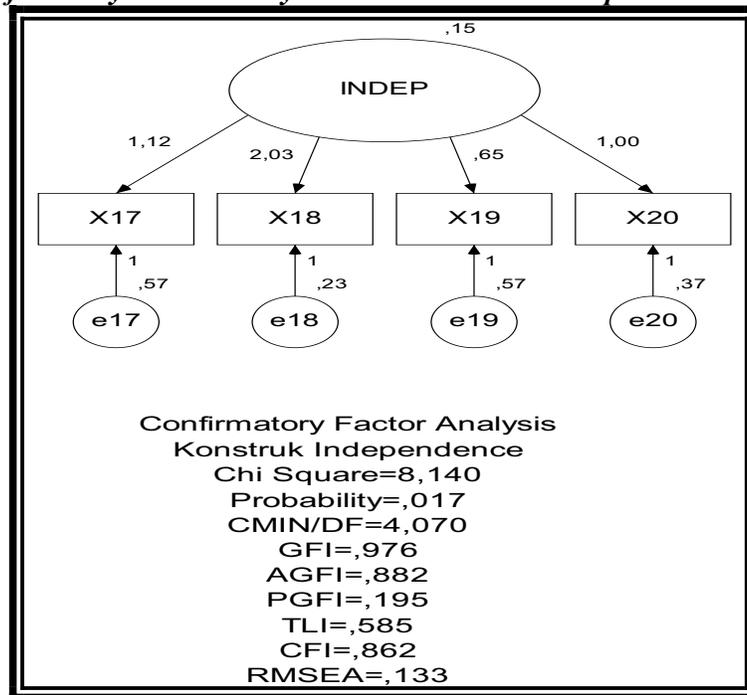
	Loading factor	Loading Factor²
X13	0,481	0,231
X14	0,922	0,849
X15	0,744	0,553

Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

4.4.5 *Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Independence*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *independence* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.7 sebagai berikut:

Gambar 4.7
Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Independence



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.16 berikut:

Tabel 4.16
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Independence

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	8,140	<i>Marginal</i>
Probability	$\geq 0,05$	0,017	<i>Marginal</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	0,133	<i>Marginal</i>
GFI	$\geq 0,90$	0,976	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	0,882	<i>Marginal</i>
PGFI	$\geq 0,50$	0,195	<i>Marginal</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	4,070	<i>Marginal</i>
TLI	$\geq 0,95$	0,585	<i>Marginal</i>
CFI	$\geq 0,95$	0,862	<i>Marginal</i>

Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.16, nilai *Chi-Square* 8,140 dengan probabilitas $p=0,017$, $RMSEA=0,133$, $PGFI=0,195$, $CMIN/DF=4,070$, $TLI=0,585$, $AGFI=0,882$ dan $CFI=0,862$ menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat marginal. Sedangkan hanya 1 kriteria yang menunjukkan model yang fit yaitu GFI. Maka model yang dibangun dikatakan tidak fit. Langkah selanjutnya yang dilakukan adalah dengan melihat nilai signifikansi dari estimasi parameter *standardized loading*.

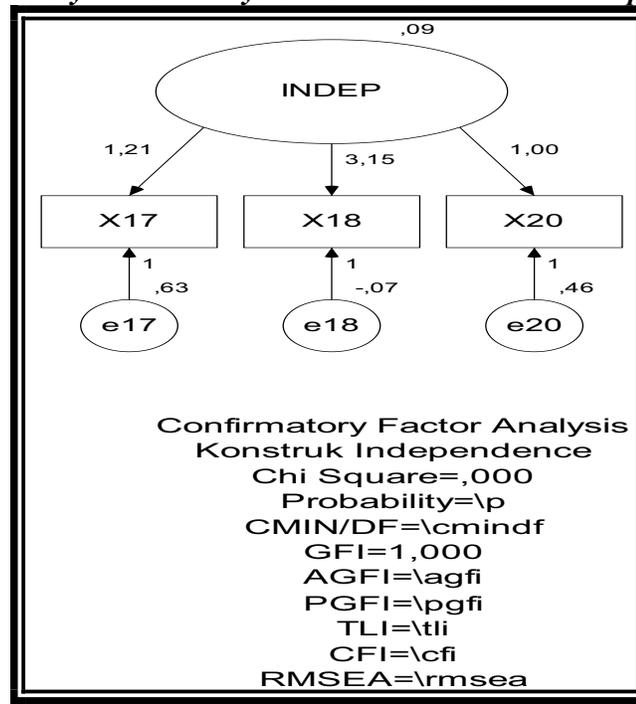
Tabel 4.17
Standardized Loading Konstruk Independence

	Loading factor	Loading Factor²
X17	0,495	0,245
X18	0,849	0,720
X19	0,310	0,096
X20	0,530	0,281

Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Berdasarkan tabel 4.17 diatas, menunjukkan bahwa indikator *independence* yaitu X19 memiliki nilai loading jauh dibawah 0,50, yang artinya X19 tidak memenuhi *convergen validity* dan *unidimensionalitas*. Model yang nampak dalam gambar 4.7 menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang tidak fit. Kemudian mendrop X19 dari model, agar model menjadi fit. Berikut ini model *confirmatory faktor analysis* konstruk *independence* setelah mengeluarkan indikator X19.

Gambar 4.8
Confirmatory Factor Analysis Modifikasi Konstruk Independence



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model modifikasi yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.20 berikut.

Tabel 4.18
Goodness-of-Fit Indices Modifikasi Konstruk Independence

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	<i>Diharapkan kecil</i>	0,000	<i>Fit</i>
Probability	$\geq 0,05$	\p	<i>Fit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	\rmsea	<i>Fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	1,000	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	\cmindf	<i>Fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	\tli	<i>Fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	\cfi	<i>Fit</i>

Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.18, menunjukkan bahwa model yang dibangun menjadi fit. Dengan demikian model yang nampak dalam gambar menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik setelah didropnya indikator X19, hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk *independence* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian. Selain itu ketiga indikator yaitu X17 dan X20 menunjukkan nilai *convergen validity* mendekati 0,50 dan X18 menunjukkan nilai *convergen validity* diatas 0,50 sehingga dapat menjelaskan dan mendefinisikan *independence*. Berikut ini tabel 4.19 nilai *standardized loading*.

Tabel 4.19
Standardized Loading Modifikasi Konstruk Independence

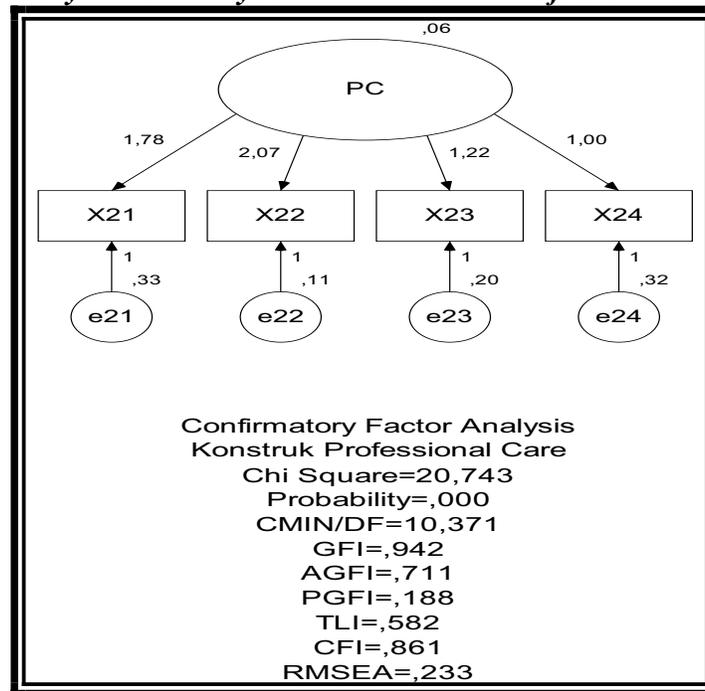
	Loading factor	Loading Factor²
X17	0,416	0,173
X18	1,040	1,081
X20	0,406	0,165

Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

4.4.6 *Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Professional Care*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *professional care* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.9 sebagai berikut:

Gambar 4.9
Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Professional Care



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.20 berikut:

Tabel 4.20
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Professional Care

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	<i>Hasil Model</i>	<i>Keterangan</i>
Chi-Square	Diharapkan kecil	20,743	<i>Marginal</i>
Probability	$\geq 0,05$	0,000	<i>Marginal</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	0,233	<i>Marginal</i>
GFI	$\geq 0,90$	0,942	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	0,711	<i>Marginal</i>
PGFI	$\geq 0,50$	0,188	<i>Marginal</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	10,371	<i>Marginal</i>
TLI	$\geq 0,95$	0,582	<i>Marginal</i>
CFI	$\geq 0,95$	0,861	<i>Marginal</i>

Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.20, nilai *Chi-Square* 20,743 dengan probabilitas $p=0,000$, $RMSEA=0,233$, $PGFI=0,188$, $CMIN/DF=10,371$, $TLI=0,582$, $AGFI=0,711$ dan $CFI=0,861$ menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat marginal. Sedangkan hanya 1 kriteria yang menunjukkan model yang fit yaitu GFI. Maka model yang dibangun dikatakan tidak fit. Langkah selanjutnya yang dilakukan adalah dengan melihat nilai signifikansi dari estimasi parameter *standardized loading*.

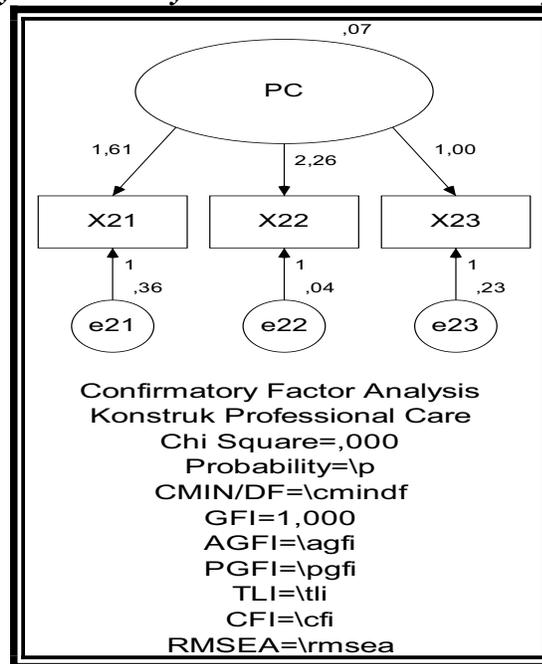
Tabel 4.21
Standardized Loading Konstruk Professional Care

	Loading factor	Loading Factor²
X21	0,608	0,369
X22	0,836	0,698
X23	0,557	0,310
X24	0,401	0,161

Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Berdasarkan tabel 4.21 diatas, menunjukkan bahwa indikator *professional care* yaitu X24 memiliki nilai loading dibawah 0,50. Dengan demikian indikator tersebut tidak memenuhi *convergen validity* dan *unidimensionalitas*. Model yang nampak dalam gambar 4.9 menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang tidak fit. Kemudian mendrop X24 dari model, agar model menjadi fit. Berikut ini model *confirmatory faktor analysis* konstruk *professional care* setelah mengeluarkan indikator X24.

Gambar 4.10
Confirmatory Factor Analysis Modifikasi Konstruk Professional Care



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model modifikasi yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.22 berikut.

Tabel 4.22
Goodness-of-Fit Indices Modifikasi Konstruk Professional Care

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	<i>Hasil Model</i>	<i>Keterangan</i>
<i>Chi-Square</i>	<i>Diharapkan kecil</i>	<i>0,000</i>	<i>Fit</i>
Probability	$\geq 0,05$	\p	<i>Fit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	\rmsea	<i>Fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	1,000	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	\cmindf	<i>Fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	\tli	<i>Fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	\cfi	<i>Fit</i>

Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.22, menunjukkan bahwa model yang dibangun menjadi fit. Dengan demikian model yang nampak dalam gambar 4.10 menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik setelah didropnya indikator X24, hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk *professional care* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian. Selain itu ketiga indikator yaitu X23 menunjukkan nilai *convergen validity* mendekati 0,50 dan X21 dan X23 menunjukkan nilai *convergen validity* diatas 0,50 sehingga dapat menjelaskan dan mendefinisikan *professional care*. Berikut ini tabel 4.23 nilai *standardized loading*.

Tabel 4.23
Standardized Loading Modifikasi Konstruk Professional Care

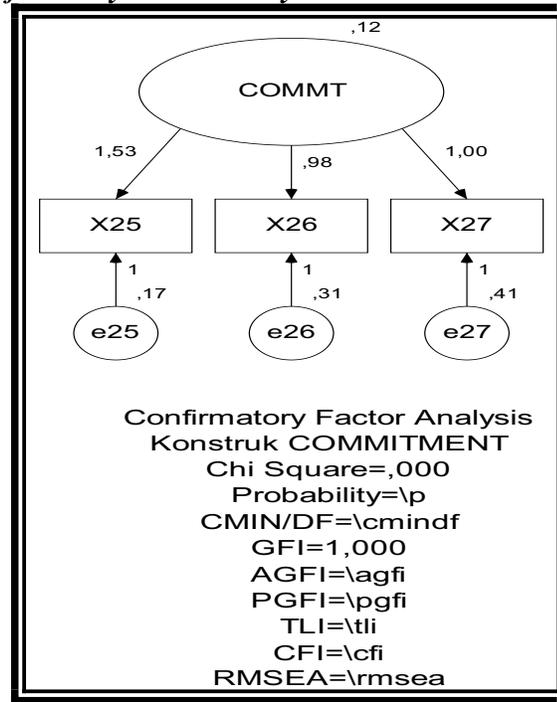
	Loading factor	Loading Factor²
X21	0,571	0,326
X22	0,947	0,897
X23	0,475	0,226

Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

4.4.7 *Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Commitment*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *commitment* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.11 sebagai berikut:

Gambar 4.11
Confirmatory Factor Analysis Konstruk Commitment



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.24 berikut:

Tabel 4.24
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Commitment

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	<i>Hasil Model</i>	<i>Keterangan</i>
Chi-Square	<i>Diharapkan kecil</i>	<i>0,000</i>	<i>Fit</i>
Probability	$\geq 0,05$	<i>\p</i>	<i>Fit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	<i>\rmsea</i>	<i>Fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	<i>1,000</i>	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	<i>\agfi</i>	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	<i>\pgfi</i>	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	<i>\cmindf</i>	<i>Fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	<i>\tli</i>	<i>Fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	<i>\cfi</i>	<i>Fit</i>

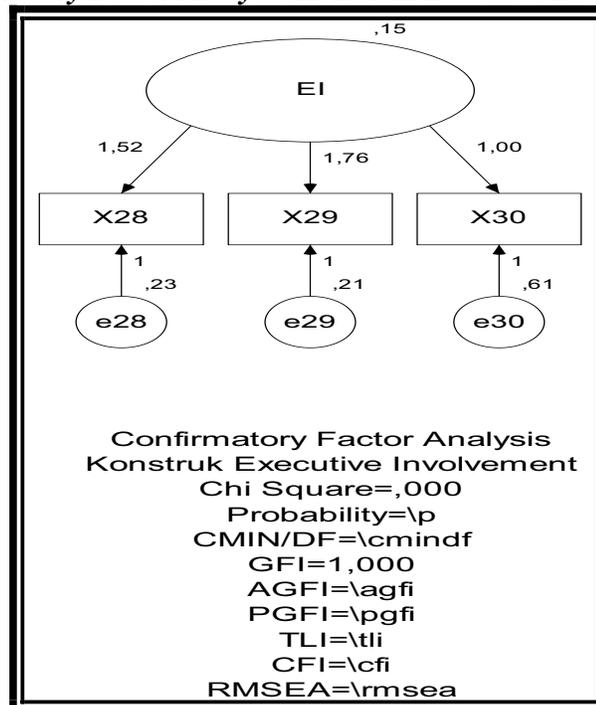
Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.24, nilai $Chi-Square=0,000$ dengan probabilitas $p=p$, $RMSEA=\rmsea$, $CMIN/DF=\cmindf$, $GFI=1,000$, $AGFI=\agfi$, $PGFI=\pgfi$, $TLI=\tli$ dan $CFI=\cfi$ menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat fit. Hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk *commitment* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

4.4.8 *Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Executive Involvement*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *executive involvement* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.12 sebagai berikut:

Gambar 4.12
Confirmatory Factor Analysis* Konstruk *Executive Involvement



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.25 berikut:

Tabel 4.25
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Executive Involvement

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	<i>Hasil Model</i>	<i>Keterangan</i>
<i>Chi-Square</i>	<i>Diharapkan kecil</i>	<i>0,000</i>	<i>Fit</i>
<i>Probability</i>	$\geq 0,05$	$\backslash p$	<i>Fit</i>
<i>RMSEA</i>	$\leq 0,08$	$\backslash rmsea$	<i>Fit</i>
<i>GFI</i>	$\geq 0,90$	<i>1,000</i>	<i>Fit</i>
<i>AGFI</i>	$\geq 0,90$	$\backslash agfi$	<i>Fit</i>
<i>PGFI</i>	$\geq 0,50$	$\backslash pgfi$	<i>Fit</i>
<i>CMIN/DF</i>	$\leq 2,00$	$\backslash cmin df$	<i>Fit</i>
<i>TLI</i>	$\geq 0,95$	$\backslash tli$	<i>Fit</i>
<i>CFI</i>	$\geq 0,95$	$\backslash cfi$	<i>Fit</i>

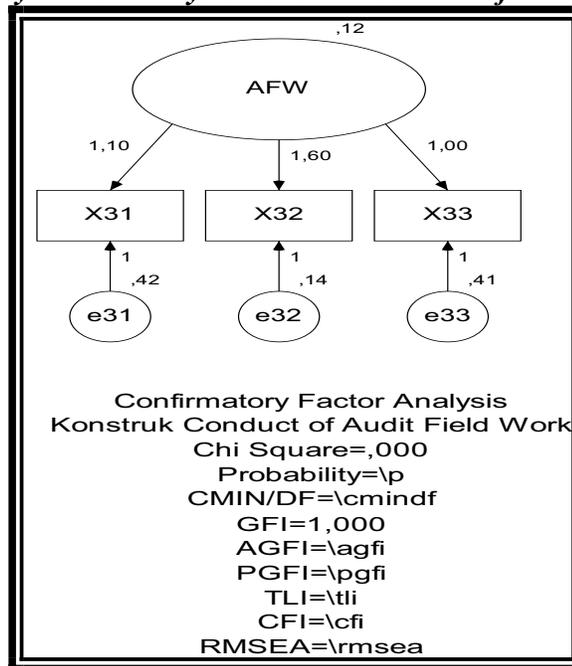
Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.25 diatas, nilai *Chi-Square*=0,000 dengan probabilitas $p=\backslash p$, *RMSEA*= $\backslash rmsea$, *CMIN/DF*= $\backslash cmin df$, *GFI*=1,000, *AGFI*= $\backslash agfi$, *PGFI*= $\backslash pgfi$, *TLI*= $\backslash tli$ dan *CFI*= $\backslash cfi$ menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat fit. Hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk *executive involvement* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

4.4.9 Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Conduct of Audit Field Work

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *conduct of audit field work* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.13 sebagai berikut:

Gambar 4.13
Confirmatory Factor Analysis Konstruk Conduct of Audit Field Work



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.26 berikut:

Tabel 4.26
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Conduct of Audit Field Work

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	<i>Hasil Model</i>	<i>Keterangan</i>
Chi-Square	<i>Diharapkan kecil</i>	<i>0,000</i>	<i>Fit</i>
Probability	$\geq 0,05$	<i>\p</i>	<i>Fit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	<i>\rmsea</i>	<i>Fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	<i>1,000</i>	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	<i>\agfi</i>	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	<i>\pgfi</i>	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	<i>\cmindf</i>	<i>Fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	<i>\tli</i>	<i>Fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	<i>\cfi</i>	<i>Fit</i>

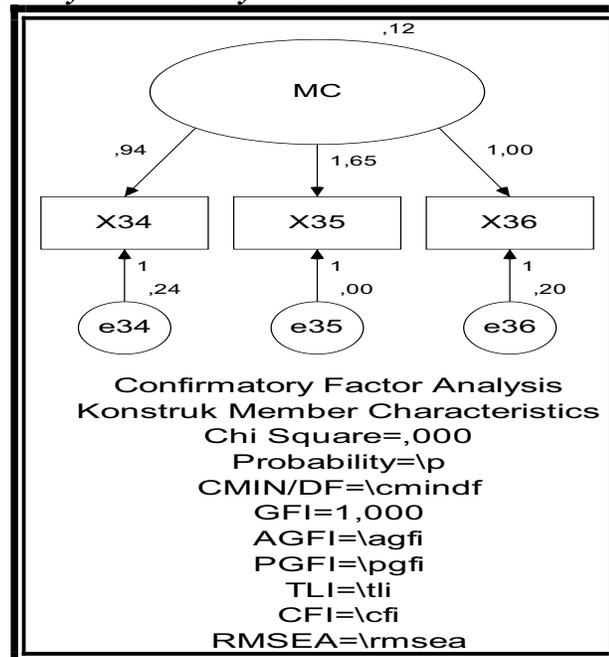
Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.26, nilai $Chi-Square=0,000$ dengan probabilitas $p=\backslash p$, $RMSEA=\backslash rmsea$, $CMIN/DF=\backslash cmindf$, $GFI=1,000$, $AGFI=\backslash agfi$, $PGFI=\backslash pgfi$, $TLI=\backslash tli$ dan $CFI=\backslash cfi$ menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat fit. Hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk *conduct of audit field work* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

4.4.10 Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Member Characteristics

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *member characteristics* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.14 sebagai berikut:

Gambar 4.14
Confirmatory Factor Analysis Konstruk Member Characteristics



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.27 berikut:

Tabel 4.27
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Member Characteristics

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	<i>Hasil Model</i>	<i>Keterangan</i>
Chi-Square	Diharapkan kecil	0,000	<i>Fit</i>
Probability	$\geq 0,05$	\p	<i>Fit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	\rmsea	<i>Fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	1,000	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	\cmindf	<i>Fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	\tli	<i>Fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	\cfi	<i>Fit</i>

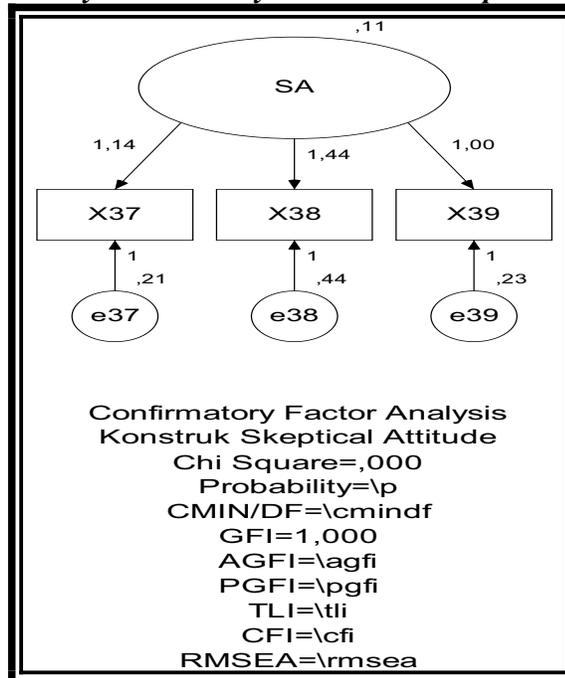
Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.27 diatas, nilai *Chi-Square*=0,000 dengan probabilitas $p=\backslash p$, *RMSEA*=\rmsea, *CMIN/DF*=\cmindf, *GFI*=1,000, *AGFI*=\agfi, *PGFI*=pgfi, *TLI*=\tli dan *CFI*=\cfi menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat fit dan menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik. Hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk *member characteristics* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

4.4.11 Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk Konstruk Skeptical Attitude

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk *skeptical attitude* dengan menggunakan program AMOS Versi 7.0 dapat dilihat pada gambar 4.15 sebagai berikut:

Gambar 4.15
Confirmatory Factor Analysis Konstruk Skeptical Attitude



Sumber: data primer diolah 2009 (*Output AMOS 7*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.28 berikut:

Tabel 4.28
Goodness-of-Fit Indices Konstruk Skeptical Attitude

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	<i>Hasil Model</i>	<i>Keterangan</i>
Chi-Square	Diharapkan kecil	0,000	<i>Fit</i>
Probability	$\geq 0,05$	\p	<i>Fit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	\rmsea	<i>Fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	1,000	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	\cmindf	<i>Fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	\tli	<i>Fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	\cfi	<i>Fit</i>

Sumber: data primer diolah 2009

Berdasarkan tabel 4.28, nilai $Chi-Square=0,000$ dengan probabilitas $p=p$, $RMSEA=\rmsea$, $CMIN/DF=\cmindf$, $GFI=1,000$, $AGFI=\agfi$, $PGFI=pgfi$, $TLI=\tli$ dan $CFI=\cfi$ menunjukkan bahwa model memiliki *goodness-of-fit indices* yang baik, hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan *skeptical attitude* sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

Setelah semua konstruk dinyatakan fit, berarti semua indikator yang digunakan untuk menjelaskan variabel dianggap valid, selanjutnya dilakukan pengujian hipotesis. Dalam hal ini tidak menguji full model struktural, karena kepentingan penelitian bukan berkaitan dengan model, tetapi lebih pada atribut kualitas audit yang berhubungan dengan kualitas audit yang dirasakan (PAQ) dan kepuasan *auditee* (AS).

4.5 Pengujian Hipotesis

Penelitian ini menguji dua puluh dua hipotesis. Pengujian hipotesis menggunakan analisis *Ordinal Logistic Regression* (OLR) yaitu regresi yang variabel dependennya adalah ordinal (peringkat) dalam Ghozali (2006). Dengan melihat tingkat signifikansi ($< 0,05$) hubungan dari masing-masing atribut kualitas audit terhadap kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, maka akan dapat diketahui bahwa hipotesis ini diterima atau ditolak.

Sebelum melihat hubungan yang dibentuk dari dua persamaan regresi, dilakukan penilaian apakah model persamaan tidak terjadi multikolinearitas dan *overall fit* model dengan beberapa *test statistics*:

Uji Multikolinearitas

Pada awalnya multikolinearitas berarti adanya hubungan linear yang sempurna atau pasti diantara beberapa atau semua variabel yang menjelaskan (variabel independen/variabel bebas) dari model regresi. Maka uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Untuk mendeteksi ada atau tidaknya multikolinearitas didalam model regresi adalah sebagai berikut:

Variance Inflation Factor (VIF) dan Tolerance

Pengujian gejala multikolinearitas dilakukan dengan melihat nilai *VIF*. Apabila nilai *VIF* tidak ada yang melebihi dari 10 dan nilai *Tolerance* tidak ada yang kurang dari 0,10 maka dapat dikatakan tidak terdapat multikolinearitas pada model regresi.

Tabel 4.29
Variance Inflation Factor (VIF) dan Tolerance

Variabel	Tolerance	VIF
EXP	0,715	1,399
IE	0,549	1,822
RESP	0,551	1,815
COMP	0,934	1,070
INDEP	0,642	1,557
PC	0,365	2,739
COMMT	0,628	1,593
EI	0,694	1,441
AFW	0,776	1,289
MC	0,390	2,564
SA	0,608	1,645

Sumber: data primer diolah 2009

Tabel 4.29 menunjukkan bahwa nilai *VIF* tidak ada yang melebihi dari 10 dan nilai *Tolerance* tidak ada yang kurang dari 0,10, maka model persamaan regresi terbebas dari multikolinearitas.

Uji Overall Fit Model

3. Tabel Model Fitting Information

A. Tabel *Model Fitting Information* untuk persamaan regresi kualitas audit yang dirasakan

Tabel 4.30

Model Fitting Information

Model	-2 Log Likelihood	Chi-Square	df	Sig.
Intercept Only	288,973			
Final	166,619	122,354	11	,000

Link function: Logit.

Sumber: data primer diolah 2009

Tabel 4.30 diatas menunjukkan dengan memasukkan variabel independen kedalam model, hasilnya lebih baik dibandingkan dengan model hanya memasukkan intersep saja. $-2 \log likelihood$ hanya dengan intersep 288,973, sedangkan dengan memasukkan variabel independen maka $2 \log likelihood$ turun menjadi 166,619 atau terjadi penurunan *Chi-Square* sebesar 122,354 dan signifikan pada $p=0,00$. Jadi model dengan variabel independen memberikan akurasi yang lebih baik untuk memprediksi kualitas audit yang dirasakan, dapat disimpulkan bahwa model fit.

B. Tabel *Model Fitting Information* untuk persamaan regresi kepuasan *auditee*

Tabel 4.31

Model Fitting Information

Model	-2 Log Likelihood	Chi-Square	df	Sig.
Intercept Only	342,284			
Final	267,578	74,705	11	,000

Link function: Logit.

Sumber: data primer diolah 2009

Tabel 4.31 diatas menunjukkan dengan memasukkan variabel independen kedalam model, hasilnya lebih baik dibandingkan dengan model hanya memasukkan intersep saja. $-2 \log likelihood$ hanya dengan intersep 342,284, sedangkan dengan memasukkan variabel independen maka $2 \log likelihood$ turun menjadi 267,578 atau terjadi penurunan *Chi-Square* sebesar 74,705 dan signifikan pada $p=0,00$. Jadi model dengan variabel independen memberikan akurasi yang lebih baik untuk memprediksi kepuasan *auditee*, dapat disimpulkan bahwa model fit.

4. Tabel *Pseudo R-Square*

A. Tabel *Pseudo R-Square* untuk persamaan regresi kualitas audit yang dirasakan

Tabel 4.32

Pseudo R-Square

Cox and Snell	,505
Nagelkerke	,623
McFadden	,423

Link function: Logit.

Sumber: data primer diolah 2009

Tabel 4.32 *Pseudo R-Square* menjelaskan variasi tingkat kualitas audit yang dirasakan dapat dijelaskan oleh variasi variabel independen: *experience, industry expertise, responsiveness, compliance, independence, professional care, commitment, executive involvement, conduct of audit field work, member characteristics*, dan *skeptical attitude* sebesar 42,3%.

B. Tabel *Pseudo R-Square* untuk persamaan regresi kepuasan *auditee*

Tabel 4.33

Pseudo R-Square

Cox and Snell	,349
Nagelkerke	,404
McFadden	,216

Link function: Logit.

Sumber: data primer diolah 2009

Tabel 4.33 *Pseudo R-Square* menjelaskan variasi tingkat kepuasan *auditee* dapat dijelaskan oleh variasi variabel independen: *experience, industry expertise, responsiveness, compliance, independence, professional care, commitment, executive involvement, conduct of audit field work, member characteristics*, dan *skeptical attitude* sebesar 21,6%.

Pengujian hipotesis menggunakan *Ordinal Logistic Regression* agar dapat mengetahui presentasi jawaban responden terhadap peringkat *perceived audit quality* dan *auditee satisfaction*. *Ordinal Logistic Regression* (OLR) sebetulnya mirip dengan *Ordinary Least Squares* (OLS) yaitu untuk menguji apakah probabilitas terjadinya variabel terikat dapat diprediksi dengan variabel bebasnya. Hanya saja

OLR memiliki kelebihan jika dibandingkan OLS, yaitu berkenaan dengan dapat diketahuinya besaran peringkat pada variabel terikat. Maka kemudian digunakan OLR untuk dapat memenuhi kebutuhan tersebut. Tabel berikut ini menjelaskan persentase jawaban responden terhadap peringkat pada variabel *perceived audit quality* dan *auditee satisfaction*:

Tabel 4.34

Case Processing Summary

		N	Marginal Percentage
PAQ	2	4	2,3%
	3	15	8,6%
	4	126	72,4%
	5	29	16,7%
Valid		174	100,0%
Missing		0	
Total		174	

Sumber: data primer diolah 2009

Tabel 4.34 memberikan penjelasan bahwa dari jumlah sampel 174 responden memiliki perincian jawaban terhadap *perceived audit quality* adalah sebagai berikut: tidak setuju=4 dengan persentase 2,3%, netral=15 dengan persentase 8,6%, setuju=126 dengan presentase 72,4%, sangat setuju=29 dengan persentase 16,7%.

Tabel 4.35

Case Processing Summary

		N	Marginal Percentage
AS	2	1	,6%
	3	51	29,3%
	4	97	55,7%
	5	25	14,4%
Valid		174	100,0%
Missing		0	
Total		174	

Sumber: data primer diolah 2009

Tabel 4.35 memberikan penjelasan bahwa dari jumlah sampel 174 responden memiliki perincian jawaban terhadap *auditee satisfaction* adalah sebagai berikut: tidak setuju=1 dengan persentase 0,6%, netral=51 dengan persentase 29,3%, setuju=97 dengan persentase 55,7%, sangat setuju=25 dengan persentase 14,4%.

Hasil pengolahan statistik uji hipotesis menunjukkan bahwa hanya ada tiga atribut kualitas audit yang berhubungan positif signifikan terhadap kualitas audit yang dirasakan, dan hanya dua atribut kualitas audit yang berhubungan positif signifikan terhadap kepuasan *auditee*. Dari tabel 4.36 dan 4.37 berikut ini akan dapat diketahui hasil dari pengujian hipotesis dalam penelitian ini.

Tabel 4.36
Hubungan antara Atribut Kualitas Audit
dengan Kualitas Audit Yang Dirasakan

	Estimate	Wald	Signifikansi
PAQ = 2	22,818	31,928	0,000
PAQ = 3	25,186	37,581	0,000
PAQ = 4	32,251	47,893	0,000
EXP	0,283	1,863	0,172
IE	-0,054	0,072	0,788
RESP	0,877	17,008	0,000**
COMP	-0,133	0,820	0,365
INDEP	-0,015	0,014	0,906
PC	-0,597	6,190	0,013**
COMMT	0,296	2,965	0,085
EI	-0,192	2,146	0,143
AFW	0,461	9,557	0,002**
MC	1,373	25,757	0,000**
SA	0,252	2,287	0,130
R/Cox and Snell	= 0,505		
R Square/Nagelkerke	= 0,623		
α	= 0,05		

Sumber: data primer diolah 2009

Tabel 4.36 menunjukkan bahwa variabel independen yang positif signifikan adalah RESP, AFW dan MC, persamaan regresinya sebagai berikut:

$$\text{Logit}(p1+p2)=22,818+0,283\text{EXP}-0,054\text{IE}+0,877\text{RESP}-0,133\text{COMP}-0,015\text{INDEP}-0,597\text{PC}+0,296\text{COMMT}-0,192\text{EI}+0,461\text{AFW}+1,373\text{MC}+0,252\text{SA}$$

$$\text{Logit}(p1+p2+p3)=25,186+0,283\text{EXP}-0,054\text{IE}+0,877\text{RESP}-0,133\text{COMP}-0,015\text{INDEP}-0,597\text{PC}+0,296\text{COMMT}-0,192\text{EI}+0,461\text{AFW}+1,373\text{MC}+0,252\text{SA}$$

$$\text{Logit}(p1+p2+p3+p4)=32,251+0,283\text{EXP}-0,054\text{IE}+0,877\text{RESP}-0,133\text{COMP}-0,015\text{INDEP}-0,597\text{PC}+0,296\text{COMMT}-0,192\text{EI}+0,461\text{AFW}+1,373\text{MC}+0,252\text{SA}$$

Tabel 4.37
Hubungan antara Atribut Kualitas Audit
dengan Kepuasan *Auditee*

	Estimate	Wald	Signifikansi
AS = 2	12,174	18,430	0,000
AS = 3	17,109	35,855	0,000
AS = 4	20,781	47,178	0,000
EXP	0,075	0,210	0,647
IE	0,265	3,172	0,075
RESP	-0,023	0,025	0,875
COMP	-0,003	0,001	0,978
INDEP	0,103	0,972	0,324
PC	0,469	6,654	0,010**
COMMT	0,328	5,983	0,014**
EI	0,106	1,163	0,281
AFW	0,050	0,197	0,657
MC	0,089	0,245	0,621
SA	0,026	0,037	0,847
R/Cox and Snell	= 0,349		
R Square/Nagelkerke	= 0,404		
α	= 0,05		

Sumber: data primer diolah 2009

Tabel 4.37 menunjukkan bahwa variabel independen yang positif signifikan adalah PC dan COMMT, persamaan regresinya sebagai berikut:

$$\text{Logit}(p1+p2)=12,174+0,075\text{EXP}+0,265\text{IE}-0,023\text{RESP}-0,003\text{COMP}+0,103\text{INDEP}+0,469\text{PC}+0,328\text{COMMT}+0,106\text{EI}+0,050\text{AFW}+0,089\text{MC}+0,026 \text{ SA}$$

$$\text{Logit}(p1+p2+p3)=17,109+0,075\text{EXP}+0,265\text{IE}-0,023\text{RESP}-0,003\text{COMP}+0,103\text{INDEP}+0,469\text{PC}+0,328\text{COMMT}+0,106\text{EI}+0,050\text{AFW}+0,089\text{MC}+0,026 \text{ SA}$$

$$\text{Logit}(p1+p2+p3+p4)=20,781+0,075\text{EXP}+0,265\text{IE}-0,023\text{RESP}-0,003\text{COMP}+ \\ 0,103\text{INDEP}+0,469\text{PC}+0,328\text{COMMT}+0,106\text{EI}+ \\ 0,050\text{AFW}+ 0,089\text{MC}+0,026 \text{ SA}$$

Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis pertama menyatakan bahwa *experience* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *experience* (EXP) dengan nilai *estimate* 0,283, *wald* 1,863 dan signifikansi 0,172. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig > 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama ditolak.

Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis kedua menyatakan bahwa *experience* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *experience* (EXP) dengan nilai *estimate* 0,075, *wald* 0,210 dan signifikansi 0,647. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig > 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua ditolak.

Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa *industry expertise* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *industry expertise* (IE) dengan nilai *estimate* -0,054, *wald* 0,072 dan signifikansi 0,778. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig > 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis ketiga ditolak.

Pengujian Hipotesis 4

Hipotesis keempat menyatakan bahwa *industry expertise* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *industry expertise* (IE) dengan nilai *estimate* 0,265, *wald* 3,172 dan signifikansi 0,075. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig > 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis keempat ditolak.

Pengujian Hipotesis 5

Hipotesis kelima menyatakan bahwa *responsiveness* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *responsiveness* (RESP) dengan nilai *estimate* 0,877, *wald* 17,008 dan signifikansi 0,000. Hasil tersebut

menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kelima diterima.

Pengujian Hipotesis 6

Hipotesis keenam menyatakan bahwa *responsiveness* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *responsiveness* (RESP) dengan nilai *estimate* -0,023, *wald* 0,025 dan signifikansi 0,875. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis keenam ditolak.

Pengujian Hipotesis 7

Hipotesis ketujuh menyatakan bahwa *compliance* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *compliance* (COMP) dengan nilai *estimate* -0,133, *wald* 0,820 dan signifikansi 0,365. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis ketujuh ditolak.

Pengujian Hipotesis 8

Hipotesis kedelapan menyatakan bahwa *compliance* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *compliance* (COMP) dengan nilai *estimate* -0,003, *wald* 0,001 dan signifikansi 0,978. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedelapan ditolak.

Pengujian Hipotesis 9

Hipotesis kesembilan menyatakan bahwa *independence* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *independence* (INDEP) dengan nilai *estimate* -0,015, *wald* 0,014 dan signifikansi 0,906. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kesembilan ditolak.

Pengujian Hipotesis 10

Hipotesis kesepuluh menyatakan bahwa *independence* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *independence* (INDEP) dengan nilai *estimate* 0,103, *wald* 0,972 dan signifikansi 0,324. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kesepuluh ditolak.

Pengujian Hipotesis 11

Hipotesis kesebelas menyatakan bahwa *professional care* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *professional care* (PC) dengan nilai *estimate* -0,597, *wald* 6,190 dan signifikansi 0,013. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$, namun hubungan yang ditunjukkan berhubungan negatif signifikan. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kesebelas ditolak.

Pengujian Hipotesis 12

Hipotesis kedua belas menyatakan menyatakan bahwa *professional care* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *professional care* (PC) dengan nilai *estimate* 0,469, *wald* 6,654 dan signifikansi 0,010. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua belas diterima.

Pengujian Hipotesis 13

Hipotesis ketiga belas menyatakan bahwa *commitment* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *commitment* (COMMT) dengan nilai *estimate* 0,296, *wald* 2,965 dan signifikansi 0,085. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis ketiga belas ditolak.

Pengujian Hipotesis 14

Hipotesis keempat belas menyatakan bahwa *commitment* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *commitment* (COMMT) dengan nilai *estimate* 0,328, *wald* 5,983 dan signifikansi 0,014. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis keempat belas diterima.

Pengujian Hipotesis 15

Hipotesis kelima belas menyatakan menyatakan bahwa *executive involvement* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *executive involvement* (EI) dengan nilai *estimate* -0,192, *wald* 2,146 dan signifikansi 0,143. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kelima belas ditolak.

Pengujian Hipotesis 16

Hipotesis keenam belas menyatakan bahwa *executive involvement* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *executive involvement* (EI) dengan nilai *estimate* 0,106, *wald* 1,163 dan signifikansi 0,281. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis keenam belas ditolak.

Pengujian Hipotesis 17

Hipotesis ketujuh belas menyatakan bahwa *conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *conduct of audit field work* (AFW) dengan nilai *estimate* 0,461, *wald* 9,557 dan signifikansi 0,002. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis ketujuh belas diterima.

Pengujian Hipotesis 18

Hipotesis kedelapan belas menyatakan bahwa *conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *conduct of audit field work* (AFW) dengan nilai *estimate* 0,050, *wald* 0,197 dan signifikansi 0,657. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig > 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedelapan belas ditolak.

Pengujian Hipotesis 19

Hipotesis kesembilan belas menyatakan bahwa *member characteristics* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *member characteristics* (MC) dengan nilai *estimate* 1,373, *wald* 25,757 dan signifikansi 0,000. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig < 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kesembilan belas diterima.

Pengujian Hipotesis 20

Hipotesis kedua puluh menyatakan bahwa *member characteristics* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *member characteristics* (MC) dengan nilai *estimate* 0,089, *wald* 0,245 dan signifikansi 0,621. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig > 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua puluh ditolak.

Pengujian Hipotesis 21

Hipotesis kedua puluh satu menyatakan bahwa *skeptical attitude* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan. Pengujian koefisien *skeptical attitude* (SA) dengan nilai *estimate* 0,252, *wald* 2,287 dan signifikansi 0,130. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig > 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua puluh satu ditolak.

Pengujian Hipotesis 22

Hipotesis kedua puluh dua menyatakan bahwa *skeptical attitude* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *skeptical attitude* (SA) dengan nilai *estimate* 0,026, *wald* 0,037 dan signifikansi 0,847. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig > 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua puluh dua ditolak.

Kemudian hasil pengujian dua puluh dua hipotesis tersebut diatas diringkas dalam tabel 4.38.

Ringkasan dari pengujian hipotesis dapat dilihat pada tabel 4.38 berikut ini:

Tabel 4.38
Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis

	Hipotesis	Keputusan
H1	<i>Experience</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Ditolak
H2	<i>Experience</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	Ditolak
H3	<i>Industry expertise</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Ditolak
H4	<i>Industry expertise</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	Ditolak
H5	<i>Responsiveness</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Diterima
H6	<i>Responsiveness</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	Ditolak
H7	<i>Compliance</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Ditolak
H8	<i>Compliance</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	Ditolak
H9	<i>Independence</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Ditolak
H10	<i>Independence</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	Ditolak
H11	<i>Professional care</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Ditolak
H12	<i>Professional care</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	Diterima
H13	<i>Commitment</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Ditolak
H14	<i>Commitment</i> berhubungan positif dengan kepuasan	Diterima

	<i>auditee</i>	
H15	<i>Executive involvement</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Ditolak
H16	<i>Executive involvement</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	Ditolak
H17	<i>Conduct of audit field work</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Diterima
H18	<i>Conduct of audit field work</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	Ditolak
H19	<i>Member characteristics</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Diterima
H20	<i>Member characteristics</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	Ditolak
H21	<i>Skeptical attitude</i> berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan	Ditolak
H22	<i>Skeptical attitude</i> berhubungan positif dengan kepuasan <i>auditee</i>	Ditolak

4.6 Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis

4.6.1 *Experience* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa *experience* berhubungan positif tidak signifikan (hubungannya tidak nyata) dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis pertama ditolak. Hal ini mengindikasikan bahwa *auditee* tidak mementingkan pengalaman anggota tim audit untuk membentuk kualitas audit yang dirasakan. Berdasarkan tabel *frequency* jawaban responden, mereka merasa bahwa rata-rata tim audit telah berpengalaman ditunjukkan pada persentase jawaban setuju untuk X1, X2, dan X3 adalah 89,1 %, 77,0% dan 68,4% (lampiran 2), namun bukan masalah pengalaman atau tidaknya auditor untuk menentukan berkualitaskannya tim audit. Pikiran yang terbentuk pada responden mengenai pengalaman atau tidaknya tim audit mereka abaikan, karena yang menurut mereka lebih penting adalah proses audit berjalan lancar, tanpa ada temuan yang berarti diinstansi mereka.

Sebenarnya hal ini berkaitan dengan perbedaan lingkungan dan karakteristik audit pemerintahan, yang menunjukkan hasil temuan pemerintah Indonesia berbeda dengan hasil temuan penelitian pada pemerintahan negara lain, pada penelitian Samelson *et al.*, (2006). Dimana auditor pemerintah pada penelitian Samelson *et al.*, (2006) berasal dari auditor independen, sedangkan pada penelitian ini disesuaikan dengan konteks Indonesia, yaitu: auditor pemerintah yang dilakukan oleh BPK sebagai badan khusus untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara/daerah. Maka berkualitas atau tidaknya tim audit, tidak mungkin dilakukan pergantian auditor, karena auditor pemerintah telah ditetapkan dalam UUD. Hal tersebut menjadi tanggung jawab negara untuk menugaskan tim audit yang berpengalaman untuk melakukan proses audit dipemerintah-pemerintah daerah.

4.6.2 *Experience* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa *experience* berhubungan positif tidak signifikan (hubungannya tidak nyata) dengan kepuasan *auditee*. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kedua ditolak. Temuan ini berbeda dengan temuan penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.*, (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002) dan Hanafi (2004) yang menghubungkan antara atribut kualitas audit dan kepuasan klien.

Temuan dalam penelitian ini mengindikasikan bahwa *auditee* tidak mementingkan pengalaman anggota tim audit untuk membentuk kepuasan *auditee*. Perasaan kepuasan *auditee* yang terbentuk pada responden dari penilaian pengalaman atau tidaknya tim audit mereka abaikan, karena menurut *auditee* pemerintah daerah yang lebih penting adalah proses audit berjalan lancar, tanpa ada temuan yang berarti diinstansi mereka. Hasil pengujian hipotesis ini juga berkaitan dengan pembahasan pada hasil pengujian hipotesis pertama.

4.6.3 *Industry expertise* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa *industry expertise* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis ketiga ditolak. Hasil pengujian kontras secara teoritis dan berlawanan dengan hasil penelitian terdahulu, walaupun berhubungan negatif secara tidak nyata. Pada penelitian Samelson *et al.*, (2006) menyatakan bahwa *expert* dapat dilihat sebagai komponen penting dalam kualitas audit.

Auditee menilai tim audit BPK telah *expert* terhadap lingkungan instansi ditunjukkan pada tabel *frequency* yang sebagian besar *auditee* memberi tanda silang pada poin 4 (lampiran 2). Sama halnya seperti pada hipotesis pertama yang menghubungkan antara *experience* dengan kualitas audit yang dirasakan, hasilnya berkaitan dengan perbedaan lingkungan dan karakteristik audit pemerintahan. Auditor yang ditugaskan BPK merupakan tim audit spesialisasi pemerintahan, maka *expert* terhadap lingkungan instansi yang diperiksa sudah merupakan kewajiban dari tim audit yang ditugaskan.

Asumsi yang terbentuk pada responden mengenai pemahaman tim audit terhadap lingkungan instansi cenderung berasal penafsiran. Penafsiran yang timbul mengasumsikan bahwa tiap tim audit yang ditugaskan oleh lembaga BPK sudah memiliki pengetahuan yang cukup untuk melakukan proses audit pada setiap jenis instansi dipemerintah daerah. Maka hubungan negatif yang terbentuk kemungkinan merupakan efek dari penafsiran.

4.6.4 *Industry expertise* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa *industry expertise* berhubungan positif tidak signifikan (hubungannya tidak nyata) dengan kepuasan *auditee*. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis keempat ditolak. Temuan ini berbeda dengan temuan penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.*, (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002), Hanafi (2004) dan Samelson *et al.*, (2006) yang menyatakan bahwa memahami industri klien memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan klien. Temuan penelitian ini mengindikasikan bahwa *auditee* tidak mementingkan kepahaman anggota tim audit terhadap lingkungan instansi yang diperiksa untuk membentuk kepuasan *auditee*.

Auditor yang ditugaskan BPK merupakan tim audit spesialisasi pemerintahan, maka *expert* terhadap lingkungan instansi yang diperiksa sudah merupakan kewajiban dari tim audit yang ditugaskan. Pembahasan ini sama halnya pada pembahasan hipotesis ketiga yang menghubungkan antara *industry expertise* dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka kepuasan *auditee* yang terbentuk tidak didasarkan pada *expert* atau tidaknya tim audit pada jenis instansi yang diperiksa, karena responden mengasumsikan bahwa tiap tim audit yang ditugaskan oleh lembaga BPK sudah memiliki pengetahuan yang cukup untuk melakukan proses audit pada setiap jenis instansi dipemerintah daerah.

4.6.5 *Responsiveness* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis kelima menyatakan bahwa *responsiveness* berhubungan positif dan signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil

tersebut menyatakan bahwa hipotesis kelima diterima. Hasil pengujian mendukung temuan terdahulu, yang menyatakan bahwa responsif auditor terhadap keperluan *auditee* merupakan komponen dari kualitas audit (Samelson *et al.*, 2006).

Hal ini berkaitan dengan pengertian persepsi merupakan proses yang berkaitan tidak hanya dengan proses penerimaan rangsangan, tetapi melalui juga proses yang sangat kompleks sifatnya atau yang kemudian dikenal dengan proses kognitif. Persepsi mencakup penafsiran obyek, tanda, dan orang dari sudut pengalaman yang bersangkutan, sehingga dapat disimpulkan bahwa proses persepsi meliputi penerimaan, pengorganisasian, dan penafsiran terhadap suatu rangsangan. Rangsangan yang diterima dan proses kognitif yang dirasakan dari perilaku yang ditunjukkan secara langsung oleh auditor yang responsif akan membentuk asumsi positif dari *auditee*.

Penilaian *auditee* sebagian besar mempersepsikan bahwa auditor responsif terhadap keperluan *auditee*, dilihat dari jumlah jawaban setuju X8, X9 dan X10 melebihi 100 orang pada tabel *frequency* lampiran 2. Jika *auditee* mempersepsikan bahwa auditor responsif terhadap *schedule* kebutuhan instansi, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas.

4.6.6 Responsiveness berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis keenam menyatakan bahwa *responsiveness* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis keenam ditolak. Walaupun berhubungan negatif secara tidak nyata, hal ini kontras secara teoritis dan dengan hasil penelitian terdahulu

(Behn *et al.*, 1997, Ishak 2000, Dewiyanti 2000, Widagdo 2002, Hanafi 2004 dan Samelson *et al.*, 2006). Dimana pada penelitian terdahulu tersebut menyatakan bahwa auditor yang fleksibel terhadap kebutuhan skedul pemerintah merupakan aspek yang meningkatkan kepuasan *auditee*. Sedangkan pada penelitian ini menunjukkan bahwa auditor yang responsif membentuk kualitas audit yang dirasakan, bukan terhadap kepuasan *auditee*.

4.6.7 *Compliance* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis ketujuh menyatakan bahwa *compliance* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis ketujuh ditolak. Hubungan negatif yang tidak nyata ini berlawanan secara teoritis yang menyatakan seorang auditor harus memiliki keahlian, independensi dan cermat sebagai syarat dari kualitas pelaksanaan audit, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001).

Temuan ini mengindikasikan walaupun pada lampiran 2 tabel *frequency* menunjukkan sebagian besar responden menjawab setuju, tim audit BPK melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit. Namun hasil penelitian ini menemukan kualitas audit yang dirasakan tidak ditentukan oleh tim audit BPK yang sudah melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit.

Temuan ini dapat dijelaskan dengan indikator-indikator pertanyaan yang membentuk variabel *compliance*, yaitu (1) Anggota tim audit BPK yang berada dibawah pimpinan ketua tim audit BPK dapat dinyatakan memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan, (2) Tim audit BPK terlibat baik secara langsung, maupun tidak langsung dalam kegiatan obyek

pemeriksaan, seperti memberikan asistensi, jasa konsultasi, pengembangan sistem, menyusun dan/atau mereview program pemeriksaan, dan (3) Tim audit BPK yang melakukan pekerjaan audit tidak memberikan pelayanan konsultasi kepada instansi yang diperiksa. Pertanyaan ini berkaitan dengan kepatuhan tim audit terhadap standar umum audit/*compliance*.

Studi lapangan menemukan adanya pemahaman terbatas dari responden selaku *auditee* berkaitan dengan standar umum audit yang tertuang dalam indikator-indikator. Hal tersebut menimbulkan pemahaman yang berbeda terhadap *compliance* yang dihubungkan dengan kualitas audit yang dirasakan.

4.6.8 *Compliance* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis kedelapan menyatakan bahwa *compliance* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kedelapan ditolak. Walaupun tidak secara nyata adanya hubungan negatif antara *compliance* dengan kepuasan *auditee*, temuan ini kontras dengan temuan penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.*, (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002), dan Hanafi (2004).

Hal ini dapat dijelaskan dengan indikator-indikator pertanyaan yang membentuk variabel *compliance*. Pertanyaan ini berkaitan dengan kepatuhan tim audit terhadap standar umum audit. Studi lapangan menemukan adanya pemahaman terbatas dari responden selaku *auditee* berkaitan dengan standar umum audit yang tertuang dalam indikator-indikator. Sama halnya seperti pada hipotesis ketujuh yang menghubungkan antara *compliance* dengan kualitas audit yang

dirasakan. Hal tersebut menimbulkan pemahaman yang berbeda dalam menghubungkan *compliance* dengan kepuasan *auditee*.

4.6.9 *Independence* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis kesembilan menyatakan bahwa *independence* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kesembilan ditolak. Sedangkan hasil penelitian terdahulu menyatakan *independence* berhubungan positif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan (Samelson *et al.*, 2006).

Independensi pada penelitian ini memiliki pengertian bahwa auditor menunjukkan independensi dalam fakta dan penampilan. Namun independensi yang terwakilkan dalam indikator-indikator tidak bisa dipahami responden secara jelas, karena pengetahuan yang kurang oleh responden terhadap definisi independensi tersebut. Pengetahuan yang kurang oleh responden tersebut ditunjukkan dengan banyaknya jawaban netral pada indikator X17 dan X18 dalam tabel *frequency* (lampiran 2). Menurut definisi, persepsi merupakan suatu proses yang melibatkan pengetahuan-pengetahuan sebelumnya dalam memperoleh dan menginterpretasikan stimulus yang ditunjukkan oleh indera. Maka hubungan negatif yang ditunjukkan mungkin bukanlah cermin tepat dari realitas, karena kurangnya pengetahuan *auditee* terhadap pemenuhan atribut independensi oleh tim audit.

4.6.10 *Independence* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis kesepuluh menunjukkan bahwa *independence* berhubungan positif tidak signifikan (hubungannya tidak nyata) dengan kepuasan

auditee. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kesepuluh ditolak. Hal ini mengindikasikan bahwa *auditee* tidak mementingkan independensi untuk membentuk kepuasan *auditee*. Senada dengan temuan Behn *et al.*, (1997), bahwa independensi tidak signifikan berhubungan dengan kepuasan *auditee* dan dikuatkan pada penelitian-penelitian berikutnya pada sektor *private*. Sedangkan pada penelitian Samelson *et al.*, (2006) yang meneliti pada sektor publik tidak memasukkan unsur independensi yang dihubungkan dengan kepuasan *auditee*.

4.6.11 *Professional care* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis kesebelas menyatakan bahwa *professional care* berhubungan negatif signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kesebelas ditolak. Hal ini berlawanan secara teoritis dan berlawanan dengan hasil penelitian terdahulu yang menyatakan bahwa *due professional care* merupakan komponen dari kualitas audit (Samsel *et al.*, 2006).

Tabel *Frequency* penafsiran responden berkaitan dengan *professional care* terdapat pada lampiran 2 pada indikator X21, X22, X23. Indikator-indikator dari *professional care* merupakan pertanyaan yang cukup mendalam mengenai kinerja auditor BPK, sedangkan responden mengakui tidak begitu memahami cara kerja yang sesungguhnya dilakukan BPK saat melakukan proses audit. BPK turun kelapangan hanya untuk mengambil data dan konfirmasi tentang suatu temuan. Maka jawaban responden dari pertanyaan merupakan persepsi sesuai dengan penafsiran responden berkaitan dengan *professional care* dalam membentuk kualitas audit yang

dirasakan. Persepsi merupakan proses seseorang mengetahui beberapa hal melalui panca inderanya, jika hal tersebut tidak diketahui secara jelas akan menimbulkan penafsiran yang mungkin saja salah dalam menghubungkan dua variabel tersebut.

4.6.12 *Professional care* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis kedua belas menyatakan bahwa *professional care* berhubungan positif signifikan dengan kepuasan *auditee*. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kedua belas diterima. Ini merupakan penemuan baru, karena pada penelitian terdahulu tidak menemukan hubungan positif yang signifikan antara *professional care* dengan kepuasan *auditee*, (Behn *et al.*, 1997, Ishak 2000, Dewiyanti 2000, Widagdo 2002, dan Hanafi 2004). Pada penelitian Samelson *et al.*, (2006) tidak memasukkan unsur *professional care* dihubungkan dengan kepuasan *auditee*, namun dalam penelitian ini memasukkan kembali untuk menambah bukti empiris. Kemudian penelitian ini menghasilkan temuan baru bahwa *professional care* berhubungan positif dan signifikan dengan kepuasan *auditee*.

Temuan ini mengindikasikan jika klien/*auditee* mempersepsikan bahwa auditor bersikap hati-hati, menimbulkan kepuasan *auditee*. Kepuasan *auditee* yang terbentuk, merupakan persepsi yang sangat subjektif dari *auditee*. Dalam penelitian ini responden membentuk persepsi puas dari perasaan yang dia rasakan selama tim audit melakukan proses audit. Namun *professional care* yang ditunjukkan tidak secara otomatis berhubungan dengan kualitas audit yang dirasakan, bahkan temuan pada penelitian ini menunjukkan hubungan negatif antara *professional care* dengan kualitas audit yang dirasakan. Pada variabel inilah salah satunya yang menunjukkan

bahwa penentu kepuasan *auditee* belum tentu secara keseluruhan membentuk kualitas audit yang dirasakan dan sebaliknya.

4.6.13 *Commitment* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis ketiga belas menunjukkan bahwa *commitment* berhubungan positif tidak signifikan (hubungannya tidak nyata) dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis ketiga belas ditolak. Hal ini mengindikasikan *auditee* tidak mementingkan komitmen terhadap kualitas audit dari anggota tim audit dalam membentuk kualitas audit yang dirasakan *auditee*.

Pembahasan hipotesis ketiga belas ini sama halnya pada hipotesis pertama. Komitmen terhadap kualitas audit yang ditunjukkan tim audit tidak menjadi hal penting menurut responden, karena bagi mereka selama proses audit lancar sudah cukup (ungkapan beberapa bendahara SKPD, setelah menyerahkan kuesioner penelitian). Apalagi yang tertuang dalam indikator-indikator variabel komitmen lebih pada bagaimana lembaga BPK menjaga kualitas audit timnya, hal tersebut tidak diketahui secara implisit oleh responden untuk membentuk kualitas audit yang dirasakan. Maka kurangnya pengetahuan menimbulkan pemahaman yang bias dan mungkin bukanlah cermin tepat dari realitas dalam menghubungkan antara *commitment* dengan kualitas audit yang dirasakan. Hal ini didukung tabel *frequency* yang menunjukkan jumlah jawaban netral cukup banyak pada indikator X25, X26, dan X27, yaitu: 32, 48 dan 50 (lampiran 2).

4.6.14 *Commitment* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis keempat belas menyatakan bahwa *commitment* berhubungan positif dan signifikan dengan kepuasan *auditee*. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis keempat belas diterima. Temuan ini mendukung penemuan baru Widagdo (2002), bahwa apabila auditor dalam melakukan pekerjaannya menunjukkan adanya komitmen yang kuat terhadap kualitas audit, maka akan memberikan kepuasan bagi kliennya. Hal ini berkaitan dengan penafsiran *auditee*, jika indikator-indikator pertanyaan yang digunakan dalam konstruk *commitment* terpenuhi, akan membentuk kepuasan *auditee*.

4.6.15 *Executive involvement* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis kelima belas menyatakan bahwa *executive involvement* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kelima belas ditolak. Sedangkan hasil penelitian terdahulu menyatakan *executive involvement* memiliki hubungan yang lemah terhadap kualitas audit yang dirasakan (Samelson *et al.*, 2006), namun tidak berhubungan negatif.

Temuan ini dapat dijelaskan dengan reaksi yang diberikan responden berkaitan dengan tim audit BPK. Secara psikologis responden dalam hal ini kebanyakan kepala dinas dan bendahara dinas, mereka cenderung memiliki perasaan segan terhadap anggota tim audit BPK. Maka keterlibatan atau turunnya kepala tim audit/orang yang sangat *expert*, menimbulkan perasaan tertekan dan kekhawatiran yang berlebihan ditemukannya hal yang tidak wajar di instansi mereka. *Frequency*

jawaban responden dapat dilihat pada lampiran 2 untuk indikator-indikator penjelas variabel *executive involvement* yaitu: X28, X29, dan X30.

4.6.16 *Executive involvement* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis keenam belas menunjukkan bahwa *executive involvement* berhubungan positif tidak signifikan (hubungannya tidak nyata) dengan kepuasan *auditee*. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis keenam belas ditolak. Hasil pengujian berbeda secara teoritis dan dengan hasil penelitian terdahulu (Behn *et al.*, 1997, Ishak 2000, Dewiyanti 2000, Widagdo 2002, Hanafi 2004 dan Samelson *et al.*, 2006). Hal tersebut mengindikasikan bahwa *auditee* di pemerintah daerah tidak mementingkan *executive involvement* untuk membentuk kepuasan *auditee*. Bagi mereka bukan pada siapa-siapa yang terlibat dalam proses audit yang menjadikan mereka puas, tetapi lebih pada sikap yang diperlihatkan oleh masing-masing anggota tim audit. Ini juga berkaitan dengan hipotesis kelima belas yang menyatakan bahwa *executive involvement* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan, pembahasannya berkaitan dengan psikologis responden.

4.6.17 *Conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis ketujuh belas menyatakan bahwa *conduct of audit field work* berhubungan positif dan signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis ketujuh belas diterima. Hasil pengujian mendukung temuan terdahulu, yang menyatakan bahwa *conduct of audit*

field work merupakan komponen hal yang diperhatikan oleh manajer keuangan pemerintah sebagai penentu kualitas audit yang dirasakan (Samelson *et al.*, 2006). Jika *auditee* mempersepsikan bahwa pekerjaan lapangan audit sudah dilaksanakan dengan sebaik-baiknya (tabel *frequency* indikator X31, X32, dan X33 pada lampiran 2), setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor pemerintah selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit yang ditugaskan tersebut berkualitas. Maka hal tersebut cenderung membuat responden memberikan penilaian yang tinggi terhadap kualitas audit yang dirasakan.

4.6.18 *Conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis kedelapan belas menunjukkan bahwa *conduct of audit field work* berhubungan positif tidak signifikan (hubungannya tidak nyata) dengan kepuasan *auditee*. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kedelapan belas ditolak. Hasil pengujian berbeda secara teoritis dan dengan hasil penelitian terdahulu (Behn *et al.*, 1997, Ishak 2000, Dewiyanti 2000, Widagdo 2002, Hanafi 2004 dan Samelson *et al.*, 2006). Penelitian terdahulu menemukan adanya hubungan positif signifikan antara *conduct of audit field work* dengan kepuasan *auditee*. Hal tersebut mengindikasikan bahwa *auditee* di pemerintah daerah tidak mementingkan *conduct of audit field work* untuk membentuk kepuasan *auditee*. *Conduct of audit field work* merupakan faktor penentu dari kualitas audit yang dirasakan. Ini juga menunjukkan bahwa penentu kualitas audit yang dirasakan belum tentu secara keseluruhan membentuk kepuasan *auditee*, berkaitan dengan penafsiran responden yang menghubungkan antara variabel tertentu terhadap kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*.

4.6.19 *Member characteristics* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis kesembilan belas menyatakan bahwa *member characteristics* berhubungan positif dan signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kesembilan belas diterima. Hasil pengujian mendukung temuan empiris bahwa untuk meningkatkan akuntabilitasnya, seorang auditor harus menegakkan etika profesionalnya yang tinggi, agar timbul kepercayaan dari masyarakat (Munawir, 1997 dalam Widagdo, 2002). Responden dalam menentukan kualitas audit yang dirasakan lebih pada sikap yang ditunjukkan oleh tim audit. Responden sebagian besar menilai tim audit BPK beretika dan berpengetahuan akuntansi/auditing (lampiran 2, pada tabel *frequency* X34, X35, dan X36). Maka tim audit yang menunjukkan sikap yang beretika menghasilkan penilaian yang tinggi terhadap kualitas audit yang dirasakan.

4.6.20 *Member characteristics* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis kedua puluh menunjukkan bahwa *member characteristics* berhubungan positif tidak signifikan (hubungannya tidak nyata) dengan kepuasan *auditee*, senada dengan temuan Behn *et al.*, (1997). Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kedua puluh ditolak. Hal tersebut mengindikasikan bahwa *auditee* di pemerintah daerah tidak mementingkan *member characteristics* dari tim audit untuk membentuk kepuasan *auditee*. *Member characteristics* merupakan faktor penentu dari kualitas audit yang dirasakan. Sama halnya dengan pembahasan hipotesis kedua belas, yang menunjukkan bahwa penentu kualitas audit yang dirasakan belum tentu menjadi penentu kepuasan *auditee*.

4.6.21 *Skeptical attitude* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan

Hasil pengujian hipotesis kedua puluh satu menunjukkan bahwa *skeptical attitude* berhubungan positif tidak signifikan (hubungannya tidak nyata) dengan kualitas audit yang dirasakan. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kedua puluh satu ditolak. Hal ini mengindikasikan *auditee* tidak mementingkan sikap skeptisisme anggota tim audit dalam membentuk kualitas audit yang dirasakan *auditee*.

Persepsi sikap skeptis yang dimaksud dalam pembentukan audit yang berkualitas tidak secara jelas dipahami oleh responden, hal ini ditunjukkan dengan cukup besarnya jawaban netral pada salah satu indikator pembentuk *skeptical attitude* berjumlah 64 orang atau 36,8% (tabel frequency indikator X38 pada lampiran 2). Maka hasil pengujian yang seharusnya berhubungan positif signifikan secara teoritis dan sesuai dengan penelitian terdahulu tidak ditemukan dalam penelitian ini.

4.6.22 *Skeptical attitude* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Hasil pengujian hipotesis kedua puluh dua menunjukkan bahwa *skeptical attitude* berhubungan positif tidak signifikan (hubungannya tidak nyata) dengan kepuasan *auditee*. Maka hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kedua puluh dua ditolak. Temuan ini juga berbeda dengan hasil temuan terdahulu, dimana *skeptical attitude* memiliki hubungan negatif dengan kepuasan *auditee* (Behn *et al.*, 1997 dan Samelson *et al.*, 2006). Hasil penelitian ini dapat dijelaskan dengan persepsi sikap skeptis yang dimaksud indikator-indikator variabel *skeptical attitude* tidak secara

jelas dipahami oleh responden. Ketidakjelasan pemahaman mengenai suatu konstruk akan berpengaruh terhadap penafsiran yang diciptakan dan memungkinkan persepsi bukanlah cermin tepat dari realitas.

BAB V

KESIMPULAN, KETERBATASAN, IMPLIKASI DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis, maka ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. *Experience* berhubungan positif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.
2. *Experience* berhubungan positif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*.
3. *Industry expertise* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.
4. *Industry expertise* berhubungan positif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*.
5. *Responsiveness* berhubungan positif dan signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.
6. *Responsiveness* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*.
7. *Compliance* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.
8. *Compliance* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*.
9. *Independence* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.
10. *Independence* berhubungan positif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*.
11. *Professional care* berhubungan negatif signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.

12. *Professional care* berhubungan positif signifikan dengan kepuasan *auditee*.
13. *Commitment* berhubungan positif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.
14. *Commitment* berhubungan positif dan signifikan dengan kepuasan *auditee*.
15. *Executive involvement* berhubungan negatif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.
16. *Executive involvement* berhubungan positif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*.
17. *Conduct of audit field work* berhubungan positif dan signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.
18. *Conduct of audit field work* berhubungan positif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*.
19. *Member characteristics* berhubungan positif dan signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.
20. *Member characteristics* berhubungan positif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*.
21. *Skeptical attitude* berhubungan positif tidak signifikan dengan kualitas audit yang dirasakan.
22. *Skeptical attitude* berhubungan positif tidak signifikan dengan kepuasan *auditee*.

5.2 Keterbatasan

Evaluasi atas penelitian ini harus mempertimbangkan beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian ini:

1. Penelitian dilakukan antara bulan April-Mei 2009, yang pada saat itu sedang berlangsungnya proses audit BPK untuk anggaran 2008. Maka jawaban responden cenderung di bawah tekanan psikis, sehingga jawaban yang dipilih hampir semuanya kearah positif atau dalam hal ini para *auditee* mengisi kuesioner sangat subjektif tidak objektif.
2. Pada beberapa pertanyaan di kuesioner tidak dapat dipahami secara jelas oleh responden untuk menilai pemenuhan atribut kualitas audit BPK, sehingga memungkinkan jawaban menjadi bias atau bukanlah cermin tepat dari realitas. Sehingga perlu dilakukan modifikasi kembali terhadap beberapa pertanyaan tersebut.
3. Pada cara kedua pengumpulan kuesioner dilakukan dengan mengirimkan kuesioner *via* POS, dan seluruhnya tidak kembali. Peneliti memperkirakan ada dua kekurangan dari peneliti yang menjadi alasan tidak kembalinya seluruh kuesioner yang dikirimkan *via* POS, yaitu:
 - A. Ketidakakuratan alamat instansi yang digunakan oleh peneliti. Peneliti kesulitan mendapatkan alamat SKPKD 6 kabupaten yang akan dikirim kuesioner, yaitu: Kabupaten Kayong Utara, Kabupaten Ketapang, Kabupaten Melawi, Kabupaten Sanggau, Kabupaten Sekadau, Kabupaten Sintang. Kemudian peneliti mengalamatkan pada kantor bupati tiap kabupaten dengan asumsi akan disampaikan pada instansi yang ingin dituju.

- B. Peneliti tidak melampirkan perangko balasan untuk digunakan responden mengembalikan kuesioner ke alamat peneliti di Pontianak.

5.3 Implikasi

Bukti empiris yang ditemukan dari hasil penelitian ini memilih beberapa implikasi sebagai berikut:

5.3.1 Implikasi Teoritis

Konfirmasi hasil penelitian ini memberikan kontribusi pada literature-literature akuntansi pemerintahan di Indonesia yang memiliki karakteristik auditor pemerintah yang berbeda pada pemerintah negara lain. Pada pemerintah negara lain menggunakan auditor independen untuk mengaudit di pemerintah daerah, dimana sebagian besar atribut-atribut kualitas audit berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*.

Pada penelitian ini hanya ada tiga atribut kualitas audit (*responsiveness, conduct of audit field work* dan *member characteristics*) yang berhubungan positif signifikan terhadap kualitas audit yang dirasakan dan hanya dua atribut kualitas audit (*professional care* dan *commitment*) yang berhubungan positif signifikan terhadap kepuasan *auditee*. Sedangkan hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa *auditee* mengabaikan beberapa atribut kualitas audit untuk menentukan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*, antara lain: *experience, industry expertise, compliance, independence, executive involvement*, dan *skeptical attitude*. Menurut *auditee* yang lebih penting adalah proses audit berjalan lancar, tanpa ada

temuan yang berarti diinstansi mereka. Kemudian *auditee* pemerintah daerah dalam penelitian ini menyimpulkan berkualitas atau tidaknya tim audit, tidak mungkin untuk dilakukan pergantian auditor, karena lembaga audit pemerintah telah ditetapkan dalam UUD. Maka menjadi tanggung jawab negara untuk menugaskan tim audit yang memenuhi sebelas atribut kualitas audit. Pemenuhan atribut kualitas audit oleh tim audit BPK dalam pelaksanaan proses audit di pemerintah daerah akan mendorong terwujudnya *Good Corporate Government*.

5.3.2 Implikasi Praktik

Penelitian ini berimplikasi praktik pada lembaga BPK untuk meningkatkan kinerja tim audit BPK berkaitan dengan atribut-atribut kualitas audit. Peningkatan kinerja tim audit BPK terutama berkaitan dengan tiga hal dalam penentuan kualitas audit yang dirasakan yaitu: *responsiveness*, *conduct of audit field work* dan *member characteristics* serta dua hal dalam penentuan kepuasan *auditee*, yaitu: *professional care* dan *commitment*. Maka lima hal tersebut merupakan hal penting untuk diperhatikan dalam membentuk kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*. Namun lembaga BPK juga hendaknya mensyaratkan setiap anggota memenuhi kriteria-kriteria dari instrumen atribut kualitas audit lainnya yaitu *experience*, *industry expertise*, *compliance*, *independence*, *executive involvement*, dan *skeptical attitude*. Pada dasarnya secara teoritis baik auditor independen maupun badan khusus seperti BPK yang mengaudit pada pemerintah daerah, selama tim audit dapat memenuhi atribut-atribut

kualitas audit maka akan meningkatkan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*.

5.4 Saran

1. Waktu penelitian dilapangan sebaiknya dilakukan pada bulan setelah proses audit BPK selesai dilaksanakan pada setiap kabupaten, kota dan provinsi yaitu diperkirakan pada pertengahan tahun.
2. Penelitian selanjutnya mengeksplorasi hasil penelitian dengan melakukan penelitian kualitatif terhadap responden, dengan melakukan wawancara atau interview kepada *auditee* dan mengamati saat *auditee* dan tim audit BPK berinteraksi dalam pelaksanaan proses audit.
3. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan melakukan uji beda pada jawaban kuesioner yang diisi oleh auditor pemerintah, dalam hal ini tim audit BPK (*self rating scale*) dan kuesioner yang diisi oleh *auditee* berkaitan dengan atribut-atribut kualitas audit yang dihubungkan dengan kualitas audit yang dirasakan dan kepuasan *auditee*.

DAFTAR PUSTAKA

- Allen, A. C. 1994. "The Effect of Large-Firm Audits on Municipal Bond Rating Decisions." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13 (1): 115-125
- Arens, Alvin, A. dan James, K. Loebbecke. 2006. *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*. International Edition, Eleventh Edition. New Jersey: Prentice-Hill Inc.
- Badjuri, Achmad dan Elisa, Trihapsari. 2004. "Audit Kinerja pada Organisasi Sektor Publik Pemerintah."
- Basuki dan Krisna, Y. Mahardani. 2006. "Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu terhadap Perilaku Disfungsional Auditor dan Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya." *Jurnal Manajemen Akuntansi & Sistem Informasi MAKSI UNDIP* (Agustus): vol. 6, No. (2), 177-256.
- Behn, B. K., J. V. Carcello., D. R. Hermanson. dan R. H. Hermanson. 1997. "The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms." *Accounting Horizons*, (March): vol. 11. No. (1), 7-24.
- Bhattacharya, A. 2001. "Multiculturalism and the Accounting Profession: Enhancing Employee Productivity and Client Satisfaction." *National Public Accountant*, 46 (3): 13-14, 21.
- Brouwman, M. J. dan E. B. Wray. 1997. "Judgement and Decision Making, Part II: Expertise, Concensus, and Accuracy, in Vicky Arnold and Steven G. Sutton." *Behavioral Accounting Research*, AAA.
- Carcello, J. V., R. H. Hermanson. dan N. T. McGrath. 1992. "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Prepares, and Financial

Statement Users.” *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11, (Spring): 1-15.

Copley, P. A. 1991. “The Association between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality.” *Journal of Accounting and Public Policy*, 10: 245-266.

Copley, P. A. dan M. S. Doucet. 1993. “The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits.” *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12 (2): 88-98.

Cronin, J. J. dan A. T. Steven. 1992. “Measuring Services Quality: A Reexamination and Extention.” *Journal of Marketing*, (July): vol. 56: 55-68.

Deis, D. R. dan Gary A. Giroux. 1992. “Determinants of Audit Quality in the Public Sector.” *The Accounting Review*, (July): 462-479.

Dewiyanti, Silvia. 2000. “Analisis Pengaruh Kualitas Audit dan Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik.” *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.

Elitzur, Ramy dan Haim, Falk. 1996. “Planned Audit Quality.” *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 15: 247-269.

Fornell. 1996. ”The American Customer Satisfaction Index, Nature Purpose, and Finding.” *Journal of Marketing*, (October): vol. 60.

Freeman, R. J. dan C. D. Shoulders. 2003. *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice*. 7 ed. Englewood, NJ: Prentice Hall.

Ghozali, I. 2006a. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.

- Ghozali, I. 2006b. *Analisis Multivariate Lanjutan dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Ghozali, I. 2008. *Konsep & Aplikasi dengan Program AMOS 16.0*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Glynn, William, J. dan James, G. Barnes. 1996. *Understanding Services Management*. John Wiley & Son Ltd. England.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives. *Decision Sciences*, 17: 496-516.
- Hair, J. F., R. E. Anderson., R. L. Tatham. dan W. C. Black. 1998. *Multivariate data Analysis*. Prentice Hall, Fourth edition.
- Hall, M. C. dan K. M. Elliott. 1993. "Expectations and performance From Whose Perspective: A note on measuring service quality." *Journal of Professional Service Marketing*, 8(2): 27-32.
- Hanafi, Imam. 2004. "Pengaruh Kualitas Audit dan Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien." *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Hidayat, Dikdik. 2003. "Opini "Disclaimer" BPK atas LKPP Kurang Profesional". Copyright © Sinar Harapan.
- Hikmah. 2002. "Pengujian Perbedaan Nilai-Nilai Personal Menurut Persepsi Akuntan Publik dan Mahasiswa Akuntansi." *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
<http://www.bpk.go.id>, diakses 18 Desember 2008.
- <http://www.adeksi.or.id>, Selasa 15 Juli 2008, diakses 18 Desember 2008.

- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Bagian Penerbit STIE YKPN: Yogyakarta.
- Ikhsan, Arfan dan M. Ishak. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Badan Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Ishak, Muhammad. 2000. "Analisis Faktor-Faktor Penentu Kualitas Audit Menurut Persepsi Klien." *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi UGM.
- Kawedar, W., A. Rohman dan S. Handayani. 2008. *Akuntansi Sektor Publik, Pendekatan Penganggaran Daerah dan Akuntansi Keuangan Daerah*. Buku 1. Cetakan Pertama. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Krishnan, J. dan P. C. Schauer. 2000. "The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence from the Not-For-Profit Sector." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19 (2): 9-25.
- Lowensohn, S., L. E. Johnson., R. J. Elder dan S. P. Davies. 2007. "Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fee in the Local Government Audit Market." *Journal of Accounting and Public Policy*, 26 705-732.
- Mahon, James J. 1982. *The Marketing of Professional Accounting Service*. 2nd ed. John Wiley dan Sons, Canada.
- Mautz, R. K. dan Hussein A. Sharaf. 1961. *The Philosophy of Auditeeng*. AAA, Florida.
- Meidawati, Neni. 2001. "Meningkatkan Akuntabilitas Auditor Independen Melalui Standar Profesional." *Media Akuntansi*, Edisi 16-Januari-Februari.

- Mock, T. J. dan M. Samet. 1982. *A Multi Attribute Model for Audit Evaluation*. In Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Edisi 6. Badan Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Otley, D. T. dan Bernard J. Pierce. 1996. "Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 9.
- Palmrose, Z. 1988. "An Analysis of Auditor Litigation and Service Quality." *The Accounting Review*, 63 (1): 55-73.
- Renny dan Adi. 2008. "Depkeu Kritik BPK yang Melihat dari Sisi Buruk Saja". Hakcipta © IndonesiaOntime.com. Diakses 12 Maret 2009.
- Robbins, S. P. 1996. *Organizational Behavior*. Seventh Edition. Prentice Hall, Inc.
- Samelson, D., S. Lowensohn. dan L. E. Johnson. 2006. "The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government." *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18 (2): 139-166.
- Schroeder, M. S., I. Salomon dan D. Vickrey. 1986. "Audit Equality: The Perception of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5, (Spring): 86-94.
- Suharto, Harry. 2002. "Quality Control PPA, IAI Mampu Menjamin Kualitas." *Media Akuntansi*. Edisi 24 / Maret / Tahun IX.
- Supranto, J. 1997. "Pengukuran Tingkat Kepuasan Pelanggan." *Bhinika Cipta*.

- Sutton, S. G. 1993. "Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process." *Decision Sciences*, 24:88-105.
- Tatang. 1995. *Manajemen dan Usahawan Indonesia*. No. 06/Th XXIV/ Juni.
- Taylor, S. A. dan T. T. Baker. 1994. "An Assesment of the Relationship between Service Quality and Customer Satisfaction in the Formation of Consumer's Purchase Intentions." *Journal of Retailing*, 70 (2): 163-178.
- Tim. 1998. "Penelitian Kepuasan Klien dari Masa ke Masa: Belum Menjawab Kebutuhan." *Media Akuntansi*. No. 25/Th.V. / Maret.
- Tubb, Richard, M. 1992. "The Effect of Experience on the Auditors Organization and Amount of Knowledge." *The Accounting Review*, (October): vol. 67. No. 4: 783-801.
- Widagdo, Ridwan. 2002. "Analisis Pengaruh Atribut-Atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien." *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Wilopo. 2001. "Faktor-faktor yang Menentukan Kualitas Audit pada Sektor Publik/Pemerintah."
- Wolk, Carel, M. dan Charles, W. Wootton. 1997. "Handling the Small Public Audit Client." *Journal of Accountancy*, (May): 53-57.