

PENGARUH KUALITAS AUDIT, PERGANTIAN AUDITOR TERHADAP KEPUASAN KLIEN KANTOR AKUNTAN PUBLIK DI INDONESIA:

Studi Empiris Pada Perusahaan Tbk di Indonesia

Marini Purwanto dan Simon Haryanto
Fakultas Ekonomi Unika Widya Mandala

ABSTRAKSI

Perusahaan publik di Indonesia sangat selektif dalam memilih jasa auditor sebagai klien dari Kantor Akuntan Publik tentunya akan semakin menuntut kualitas dari jasa audit yang dipilih. Tuntutan bagi KAP di Indonesia untuk semakin meningkatkan kualitas yang diberikan pada klien. Penelitian ini menguji beberapa faktor yang mempengaruhi kualitas audit, pergantian auditor terhadap kepuasan klien KAP. Dalam penelitian ini diuji 6 atribut kualitas audit yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien KAP.

Seluruh industri yang listed di BEJ pada ICMD 2000 dijadikan sampel diwakili oleh manager departemen akuntansi masing-masing. Sembilan puluh enam responden yang berhasil dihimpun dengan *mail survey*.

Hasil analisis regresi menunjukkan kuat hubungan antara variabel kepuasan klien KAP dengan variabel pergantian auditor dan variabel kualitas audit. Pengujian hipotesis menunjukkan bahwa kualitas audit, pergantian auditor mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas klien KAP. Kolerasi pergantian auditor dengan kualitas audit tidak dapat dibuktikan karena masing-masing variabel berdiri sendiri dalam mempengaruhi kepuasan klien KAP. Masalah independensi dan standar etika belum dibahas dalam penelitian ini keterbatasan akan penambahan beberapa variabel dapat dijadikan masukan untuk penelitian mendatang.

Kata-kata kunci: kualitas audit, pergantian auditor, kepuasan klien

I. Pendahuluan

Pengaruh globalisasi membawa dampak yang besar terhadap perkembangan perusahaan publik sekaligus perkembangan profesi akuntan publik di Indonesia. Semakin bertambahnya jumlah Kantor Akuntan yang beroperasi adalah dampak dari globalisasi yang dirasakan oleh dunia profesi akuntan publik, membuat persaingan diantara Kantor Akuntan Publik semakin tajam. Perusahaan publik yang sangat tergantung pada jasa audit akan mandatory laporan keuangannya mempunyai banyak alternatif untuk memilih atau berpindah dari auditor yang satu ke yang lainnya, tentunya tidak menyimpang dari ketentuan BAPEPAM dalam memilih auditor atas laporan keuangan mereka. Perkembangan dibidang jasa audit telah membawa perubahan paradigma klien Kantor Akuntan Publik untuk lebih selektif dalam menggunakan jasa audit. Hal tersebut menjadi tantangan baru pada strategi pemasaran

jasa audit bagi Kantor Akuntan Publik. Kondisi kompetisi yang semakin ketat, adanya kejenuhan terhadap jasa akuntan publik, fenomena atas lemahnya kredibilitas Kantor Akuntan Publik menjadi beban sekaligus tantangan yang dihadapi Kantor Akuntan Publik. Agar dapat berkompetisi pada masa mendatang terlebih dengan adanya tekanan *fee* dan pertumbuhan klien yang lambat maka kantor akuntan harus secara berkesinambungan memenuhi harapan klien dan memaksimalkan kepuasan klien dari publik. Untuk menghadapi tantangan tersebut kantor akuntan harus memahami faktor-faktor yang menentukan kepuasan klien.

Kualitas audit sangat mengacu pada standar yang telah ditetapkan meliputi standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Pihak pengguna jasa-audit selalu dilupakan, banyak pengguna laporan akuntan mengkritik tentang kualitas pekerjaan akuntan (Sutton, 1993). Kualitas audit dan kepuasan klien merupakan variabel yang berdiri sendiri (Cronin & Taylor, 1994). Faktor-faktor yang berhubungan dengan kualitas audit, tidak secara otomatis sama dengan faktor-faktor yang mendukung kepuasan klien.

Kepuasan pihak pengguna jasa audit dari pelayanan kelompok profesi akuntan menduduki peringkat kelima dari 6 kelompok profesi yang ditelitinya (Cronin 1994). Sudah seharusnya Kantor Akuntan Publik mulai mengorientasikan diri pada kepuasan konsumen, tetapi bukan berarti KAP dalam prakteknya bertindak sebagai *opinion shopping* (Mahmud, 1998) dan melakukan praktek-praktek yang kurang etis demi kepuasan klien mengingat bahwa kredibilitas adalah segalanya bagi akuntan (Mahon, 1982). Penelitian ini bermaksud menguji pengaruh variabel kualitas audit dan pergantian auditor terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik di Indonesia pada perusahaan-perusahaan berstatus Tbk.

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis besarnya pengaruh kualitas audit, pergantian auditor, dan kualitas audit terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan auditing. Diharapkan penelitian ini dapat membantu praktisi audit dan para peneliti untuk memahami lebih jauh pelayanan jasa audit yang akan dibutuhkan pasar di masa-masa yang akan datang.

II. Telaah Teoritis dan Hipotesis

2.1. Kualitas Audit

Penelitian Mock & Samet (1982), membuat suatu daftar dari berbagai literatur tentang faktor-faktor yang potensial mempengaruhi kualitas audit. Hasil penelitian adalah mengidentifikasi lima kunci karakteristik kualitas audit, yaitu perencanaan, administrasi, prosedur, evaluasi dan perlakuan (*conduct*).

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

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

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

2.2. Kepuasan Klien

Penelitian tentang kepuasan klien banyak dilakukan oleh para praktisi untuk merangking 6 kantor akuntan besar dalam hubungannya dengan pemenuhan kepuasan klien kantor akuntan publik.

Accounting Today (1992) melakukan *survey* terhadap internal auditor perusahaan dan manajer, untuk memperoleh informasi tentang kinerja dan reputasi dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan menggunakan 9 pertanyaan kunci. Hasil penelitian tersebut secara berurutan berhasil mengidentifikasi KAP yang memiliki kinerja yang memuaskan yaitu, Price Waterhouse, Arthur Andersen, Erns & Young, dan KPMG Peat Marwick.

Accounting Today (1994), melakukan survei terhadap 310 eksekutif perusahaan berhubungan dengan kinerja dan reputasi KAP dengan menggunakan sembilan pertanyaan kunci yaitu menyangkut lebar rentang kemampuan (*skill*), *chemistry* yang terbaik, pemahaman terhadap dunia bisnis, pengalaman industri, kelengkapan alat-alat untuk praktik, kapabilitas, daya responsivitas staf, kecepatan respon untuk menyelesaikan suatu masalah, kemampuan untuk memberikan kerja nyata terhadap *fee* yang mereka terima, proaktif, dan memiliki inisiatif. Hasil penelitian mengidentifikasi bahwa Arthur Andersen adalah yang terbaik.

Accounting Today (1996), melakukan survei terhadap 310 eksekutif perusahaan berhubungan dengan *performance* dan reputasi KAP dengan menggunakan sembilan pertanyaan kunci. Bidang pertanyaan tersebut sama dengan survei tahun 1994. Selain itu juga melakukan penelitian terhadap responden mengenai 6 KAP terbesar. Hasil penelitian Erns & Young mengalahkan Arthur Andersen dalam hal kemampuan untuk memuaskan klien.

Selama dan setelah mengkonsumsi dan menggunakan suatu produk atau jasa, konsumen mengembangkan perasaan puas atau tidak puas. Kepuasan konsumen didefinisikan sebagai sumber sikap berkenaan dengan barang atau jasa setelah diterima dan dipakai (Mowen, 1995). Dengan kata lain, kepuasan adalah pilihan setelah evaluasi penilaian dari sebuah transaksi yang spesifik (Cronin & Taylor, 1999; Westbrook & Oliver, 1983). Fornell (1992) mengatakan bahwa kepuasan dapat diperkirakan langsung sebagai *overall feeling*, dan konsumen memiliki ide mengenai bagaimana produk atau jasa dibandingkan dengan sebuah norma ideal.

Dalam penelitian mengenai pemasaran dan konsumen, kepuasan konsumen telah digunakan untuk menggambarkan perbedaan antara alternatif-alternatif khusus dari jenisnya (Yi, 1989). Kepuasan konsumen tidak dapat diukur secara langsung dengan menggunakan objek ukuran, meskipun demikian kepuasan konsumen diperlakukan sebagai sebuah abstrak dan fenomena teoritis yang dapat diukur sebagai bobot rata-rata dari *multiple indicators* (Johnson & Fornell, 1991). Selain itu ukuran error pada indeks dipakai melalui kualitas dan kuantitas ukuran yang digunakan (Fornell & Wernerfelt, 1987). Kepuasan konsumen adalah akumulasi pengalaman dari pembelian dan pengalaman konsumsi. Kepuasan konsumen dipengaruhi oleh dua faktor yaitu harapan dan kinerja jasa yang dialami (Yi, 1989). Kinerja yang diterima dipengaruhi oleh persepsi konsumen mengenai kualitas jasa, *marketing mix*, *brand name* dan *image* perusahaan.

Berdasarkan pengalaman, konsumen akan mengevaluasi seluruh kinerja produk atau jasa dimana perkiraan kinerja ini ditemukan lebih dekat berhubungan dengan tingkat kualitas produk/jasa. Proses evaluasi dilakukan dimana konsumen bertindak dengan membandingkan kinerja aktual dengan kinerja harapan. Berdasarkan perbandingan kualitas harapan dengan kualitas kinerja, konsumen akan mengalami emosi positif, emosi negatif, atau emosi netral, tergantung apakah harapan mereka terpenuhi. Emosi ini direspon sebagai input dalam persepsi puas/tidak puas.

Secara umum, jika sebuah produk/jasa (kinerja di bawah harapan), konsumen akan berusaha untuk menentukan penyebab kegagalan itu. Jika penyebab kegagalan adalah atribut pada produk atau jasa itu sendiri, perasaan tidak puas cenderung akan terjadi (Folkes, 1984).

2.3. Atribut kualitas Audit

Sebagian besar penelitian yang pernah dilakukan dalam rangka mengevaluasi kualitas audit, selalu membuat kesimpulan dari sudut pandang auditor. Pandangan seperti ini dikemukakan antara lain oleh Mock & Samet (1982) dan Sutton (1993).

Sementara itu, Carcello (1992) berusaha lebih luas dengan memasukkan faktor orang-orang yang menyiapkan laporan keuangan dan pengguna laporan keuangan sebagai bagian dari atribut kualitas audit. Dengan memasukkan faktor-faktor tersebut, maka Carcello telah memberikan informasi lebih menyeluruh mengenai kualitas audit dari sudut pandang klien. Namun, itu pun belum mampu menjelaskan apakah atribut kualitas audit tersebut nyata-nyata berhubungan dengan pembentukan kepuasan klien.

Dalam penelitiannya, Carcello memulai dengan 41 buah atribut kualitas audit individual. Dari 41 buah atribut tersebut diambil 12 atribut yaitu: *independence, executive involment, client experience, ethical standard, technical competence, responsiveness, quality commitment, due care, audit committee, industry expertise, flied work conduct, dan skepticism*.

Atribut lain yang digunakan dalam penelitian Aldhizer III, Miller & Moraglio (1995) untuk mengukur kualitas audit yaitu: *knowledge of in industry, familiar with industry authoritative literature, audit hours and audit fees, wether the in charge auditor was CPA, general audit knowledge and experience, firm quality control commitment, dan the time need to complete the audit*.

Sebagian besar kantor akuntan publik merasa yakin bahwa mereka mengetahui klien mereka dan mereka selalu berkomunikasi dengan klien, merasa bahwa penelitian mengenai kepuasan klien ini tidak perlu dilakukan. Banyak kantor akuntan publik tidak mengetahui segala sesuatu yang seharusnya mereka ketahui tentang klien mereka (Siegel, 1989). Dalam literatur marketing, kualitas produk memiliki hubungan erat dengan kepuasan konsumen, sekalipun terkadang sifatnya unik.

Penelitian Behn et al (1997) mencoba menghubungkan kualitas audit dengan kepuasan klien. Hasil penelitian Behn et al bahwa ada enam atribut kualitas audit yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien. Adapun keenam atribut kualitas audit adalah:

1. Pengalaman melakukan audit.

Auditor dalam tugasnya selalu dihadapkan pada kondisi yang memaksa auditor untuk melakukan pertimbangan. Pertimbangan auditor akan berkualitas jika auditor memiliki pengalaman (Libby dan Trotman, 1993). Penggunaan faktor pengalaman berhubungan 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 (Brouwman dan Bradley, 1997). Asumsi ini memberi penjelasan bahwa pengalaman akan menghasilkan pengetahuan dan pengetahuan tersebut tersimpan di memori auditor (Ho dan May, 1993), sehingga memori auditor memainkan peran penting pada kualitas *judgement* (Johnson, 1994). Menurut Ketchand dan Strawser (1998) pengalaman auditor (lebih dari 2 tahun) dapat menentukan kualitas audit melalui pengetahuan yang diperolehnya dari pengalaman melakukan audit. Di sisi lain, Tubbs (1992) mengatakan bahwa auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan diantaranya dalam hal mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan akurat, dan mencari penyebab kesalahan. Melalui keunggulan tersebut akan bermanfaat bagi klien untuk melakukan perbaikan-perbaikan. Dengan demikian akan memberikan kepuasan bagi klien.

2. Memahami Industri Klien

Shockley dan Holt (1983) menemukan bahwa para bankir yang menjadi sampel penelitian mereka cenderung membedakan KAP berdasar pada pasar dalam industri perbankan yang dipahami KAP. Oleh karenanya, mereka menyimpulkan bahwa memahami industri klien dapat menjadi sumber kualitas audit. Pendapat yang sama dikatakan oleh Woolf (1997) bahwa auditor tidak hanya memperhatikan akun-akun dalam laporan keuangan, tetapi juga memperhatikan keadaan dan lingkungan bisnis klien. Auditor perlu memahami industri bisnis klien untuk mengidentifikasi kejadian dan praktek bisnis yang menurut auditor akan sangat berpengaruh pada laporan keuangan klien. Gaputra (1991). Selain dapat membuat audit lebih berkualitas, memahami industri klien juga berguna untuk memberi masukan agar klien beroperasi secara lebih efisien (Wolk dan Wotton, 1997). Keunggulan tersebut akan bermanfaat bagi klien untuk melakukan perbaikan-perbaikan dan akan memberikan kepuasan bagi klien.

3. Responsif Atas Kebutuhan Klien

Penilaian kualitas jasa dapat dilakukan dengan memahami kebutuhan pengguna jasa (Parasuraman dalam Glynn dan Barness, 1996). Banyak hal penting yang dibutuhkan manajemen dalam rangka mencapai keunggulan bersaing. Selain dana, waktu juga telah menjadi unsur penting dalam bersaing (Borthick dan Roth dalam Toung, 1994). Mereka juga mengatakan bahwa waktu juga dapat dijadikan alat untuk mengevaluasi kinerja. Aplikasi terhadap kebutuhan waktu tampak pada harapan manajemen untuk menghilangkan waktu yang tidak memiliki kontribusi (*noncontributing time*) pada keunggulan bersaing serta penggunaan konsep *Just in Time* dalam berproduksi. Pengelolaan waktu juga tampak pada proses pengambilan keputusan. Menurut Marcon (1989), tekanan waktu merupakan salah satu penyebab rendahnya kinerja individu, kelompok dan organisasi sehingga manajemen selalu berusaha untuk mengetahui secara tepat bagaimana menanggapi tekanan waktu. Dengan demikian, waktu telah menjadi sumber daya penting yang harus dikelola

secara baik oleh manajemen (Leclerc et al, 1995). Menurut Dies dan Giroux (1996) dalam penelitiannya menemukan bahwa *audit fee* (berhubungan dengan penggunaan dana klien) dan *audit hours* (waktu yang digunakan auditor) berhubungan secara signifikan dengan kualitas audit. Dengan demikian, *audit fee* dan *audit hours* yang disepakati, mencerminkan adanya pengurangan sumber daya yang dimiliki klien. Kontrak audit diharapkan mencerminkan pekerjaan tambahan dari auditor seiring dengan *audit fee* yang lebih tinggi dan *audit hours* yang lebih panjang (Rubin dalam Dies dan Giroux, 1996). Mahon (1989) dalam suatu interview oleh pihak klien-kliennya, menyimpulkan bahwa faktor yang membuat klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah kesungguhan KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya dan keunggulan ini akan memberikan kepuasan bagi klien.

4. Taat Pada Standar Umum

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 mutu pelaksanaan audit. Kesalahan dapat dideteksi jika auditor memiliki keahlian dan kecermatan. Ahli diartikan sebagai ahli akuntansi dan audit dan cermat menekankan pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang mungkin ada melalui sikap hati-hati (Mautz dan syaraf, 1961). Sikap independensi bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi sehingga auditor akan melaporkan apa-apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Keadaan ini akan meningkatkan kepuasan klien terhadap KAP tersebut.

5. Keterlibatan Pimpinan KAP

Menurut Kolb (1995), untuk tujuan perbaikan kinerja, peran yang dimainkan oleh pimpinan adalah besar. Perbaikan kinerja yang terus menerus dapat dilakukan dengan komunikasi yang harmonis. Clammpitt dan Down (1995) menyimpulkan, kepuasan berkomunikasi yang diterima oleh seluruh pekerja berdampak pada produktivitas. Begitu pula yang disimpulkan oleh Varona (1996), pimpinan puncak memiliki korelasi yang lebih kuat dibandingkan supervisor terhadap komitmen organisasi. Perbaikan kinerja ini berguna untuk menjaga dan memperbaiki bisnis yang berfokus pada konsumen (Edgett dan Egan, 1995). Dengan demikian keterlibatan pimpinan KAP dapat meningkatkan kepuasan klien terhadap KAP yang dipilihnya.

6. Keterlibatan Komite Audit

Menon dan Williams (1994), komite audit diperlukan dalam suatu organisasi bisnis antara lain dikarenakan dapat mengawasi proses audit dan memungkinkan

terwujudnya kejujuran pelaporan keuangan. Namun, hal ini dapat dicapai jika komite audit bekerja secara efektif. American Institute of CPA yang disadur oleh McMullen dan Raghunandan (1996) merekomendasikan perlunya peningkatan keefektifan komite audit untuk memperbaiki kualitas pelaporan keuangan. Melibatkan komite audit dalam pelaksanaan audit dapat membantu auditor. Oleh karenanya, banyak KAP yang membantu kliennya dalam pembentukan komite audit (Menon dan Williams, 1994).

2.4. Pergantian Auditor

Penelitian Behn et al (1997) mencoba memasukan pergantian auditor sebagai variabel yang mempengaruhi kepuasan klien. Hasil penelitiannya adalah terdapat pengaruh yang signifikan antara pergantian auditor dengan kepuasan klien kantor akuntan publik. Demikian juga yang dilakukan oleh Deis & Giroux (1996) yang mencoba meneliti pengaruh pergantian auditor terhadap *audit fee*, *audit hours* dan kualitas audit. Hasil penelitian ini juga menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan antara pergantian auditor dengan kualitas audit yang ditampilkan suatu kantor akuntan publik.

Klien yang diaudit oleh kantor akuntan publik (KAP) baru mungkin akan merasa lebih puas bila dibandingkan dengan KAP yang lama. Atau sebaliknya klien yang diaudit oleh KAP baru tidak merasa puas dengan pelayanan yang diberikan dibandingkan dengan KAP lama. Ada banyak alasan yang menyebabkan klien berpindah KAP.

Pertama, salah satu alasan adanya kecenderungan perusahaan melakukan pergantian auditor karena mereka merasa kurang puas dengan pelayanan yang diberikan oleh KAP sebelumnya. Atau karena mereka menghadapi berbagai kendala sebelumnya.

Kedua, Craswell (1995) menyatakan bahwa ada ketidakpastian pada sebagian manajemen klien tentang kualitas pelayanan yang diberikan oleh KAP. Hasilnya adanya dorongan yang kuat pada KAP untuk mengutamakan pelayanan pada klien yang baru didapatnya. Klien baru mungkin menerima perhatian khusus, dan klien baru tersebut menikmati perbedaan perhatian itu.

Ketiga, sebagaimana yang dikemukakan Simon & Francis (1988) bahwa auditor banyak yang menurunkan *fee* mereka untuk mendapatkan klien baru. Pada awal tahun beberapa klien percaya bahwa mereka akan memperoleh keuntungan dari penurunan *fee* tersebut. Sehingga tingkat kepuasan mereka juga meningkat.

Keempat, suatu lembaga keuangan yang memberikan kredit dalam jumlah besar kemungkinan menentukan syarat bahwa perusahaan yang menerima kredit perlu diperiksa oleh kantor akuntan publik. Pemberi kredit perlu diperiksa oleh kantor akuntan publik. Pemberi kredit tersebut mungkin mempengaruhi perusahaan didalam

menentukan auditor dengan cara memberikan preferensi tentang auditor yang dapat memeriksa perusahaan. Akibatnya, perusahaan kemungkinan enggan untuk menolak auditor yang menjadi preferensi pemberi kredit (Supriyono, 1987).

Kelima, lengkapnya paket jasa yang dapat diberikan oleh suatu kantor akuntan publik berbeda dengan kantor akuntan publik lainnya. Manajemen perusahaan selain memerlukan jasa audit, kemungkinan juga memerlukan berbagai macam jasa audit dari suatu kantor akuntan publik yang sama. Di lain pihak, suatu kantor akuntan yang dapat menawarkan berbagai jasa yang lebih lengkap biasanya lebih tanggap pada kebutuhan klien tersebut (Supriyono, 1987).

Keenam, nama baik suatu kantor akuntan publik sifatnya subyektif. Nama baik suatu kantor akuntan tergantung pada penilaian perusahaan yang menjadi kliennya dan para penerima atau pemakai jasa kantor akuntan publik tersebut. Tetapi nama baik suatu kantor akuntan dapat mempengaruhi suatu perusahaan untuk tetap mempertahankan kantor akuntan yang selama ini dia gunakan atau akan berpindah pada kantor akuntan lain yang mereka anggap mempunyai nama baik. Kemungkinan dapat terjadi, suatu perusahaan berpindah ke kantor akuntan lain karena menurut pendapatnya kantor akuntan yang dipakai perusahaan mempunyai nama yang kurang baik, meskipun mungkin audit *fee*-nya lebih murah. Perusahaan mungkin memutuskan untuk menggunakan kantor akuntan yang menurut dia mempunyai nama baik meskipun audit *fee*-nya lebih mahal (Supriyono, 1987).

2.5. Hipotesis

Berdasarkan permasalahan dan tinjauan literatur, hipotesis dinyatakan secara ringkas sebagai berikut:

- H1 : Terdapat pengaruh positif antara kualitas audit dengan kepuasan klien kantor akuntan publik.
- H2: Terdapat pengaruh positif antara pergantian auditor dengan kepuasan klien kantor akuntan publik.
- H3: Terdapat hubungan antara pergantian auditor dengan kualitas audit yang mempengaruhi kepuasan klien kantor akuntan publik.

III. Metode Penelitian

3.1. Definisi Operasional

Definisi operational variabel adalah definisi dari variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini dan menunjukkan cara pengukuran data dari masing-masing variabel tersebut.

1. Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan ciri atau sifat dari suatu jasa yang dapat berpengaruh pada kemampuannya untuk memberikan kebutuhan akan kepuasan klien. Item-item pertanyaan mengenai kualitas audit dalam penelitian ini menggunakan item pertanyaan Behn et al (1997) dengan skala interval (*Likert type scale*): 1= sangat tidak setuju, 2= tidak setuju, 3= netral, 4= setuju, 5=sangat setuju.

2. Pergantian Auditor

Pergantian auditor merupakan faktor-faktor yang mendorong klien untuk berpindah auditor. Item-item pertanyaan mengenai pergantian auditor dalam penelitian ini dikembangkan berdasarkan artikel Supriyono (1987) dengan menggunakan skala interval (*Likert type scale*): 1= sangat tidak setuju, 2= tidak setuju, 3= netral, 4= setuju, 5=sangat setuju.

3. Kepuasan Klien

Kepuasan klien merupakan evaluasi menyeluruh yang didasarkan kepada pengalaman membeli dan mengkonsumsi satu barang atau jasa di masa lampau. Item-item pertanyaan mengenai kepuasan klien dalam penelitian ini dikembangkan berdasarkan penelitian Taylor & Baker (1994) dengan menggunakan skala interval (*Likert type scale*): 1= sangat tidak puas, 2= tidak puas, 3= netral, 4= puas, 5=sangat puas.

3.2. Jenis dan Sumber Data

Data primer yang diperlukan dalam penelitian ini adalah data yang didapat dari jawaban para responden terhadap serangkaian pertanyaan yang diajukan oleh peneliti. Responden diwakili oleh Internal Audit pada perusahaan industri yang berbadan hukum perseroan terbatas yang sudah *go public* dan *listed* di Bursa Efek Jakarta.

Data sekunder dalam penelitian ini diperlukan untuk mengetahui jumlah seluruh perusahaan industri yang berbadan hukum perseroan terbatas yang sudah *go public* dan *listed* di Bursa Efek Jakarta.

3.3. Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan industri yang berbadan hukum perseroan terbatas yang sudah *go public* dan *listed* di Bursa Efek Jakarta dan tercatat pada *Indonesian Capital Market Directory* 2000, yaitu sebanyak 281 perusahaan.

Sampel dalam penelitian ini, peneliti akan menentukan sampel dengan cara *purposive sampling* yaitu pemilihan kelompok subyek berdasarkan ciri-ciri atau sifat-sifat tertentu yang dipandang mempunyai hubungan yang erat dengan ciri-ciri atau sifat-sifat populasi sebelumnya. Adapun karakteristik subyek penelitian ini adalah seluruh perusahaan industri manufaktur yang berbadan hukum perseroan terbatas yang sudah *go public* dan *listed* di Bursa Efek Jakarta sebanyak 218 perusahaan (ICMD,2000).

Penentuan jumlah sampel ditentukan dengan menggunakan rumus berikut ini (Rao, 1996)

$$n = \frac{N}{1 + N (\text{moc})}$$

di mana

- : n = jumlah sampel
- N = populasi
- Moc = *margin of error max*, yaitu tingkat kesalahan yang masih dapat ditoleransi

Berdasarkan data yang diperoleh, diketahui bahwa jumlah perusahaan yang berbadan hukum perseroan terbatas yang sudah *go public* dan *listed* di Bursa Efek Jakarta sebanyak 218 perusahaan (ICMD,2000). Maka jumlah sampel untuk penelitian ini dengan *margin of error* sebanyak 10% adalah:

$$n = \frac{281}{1 + 281 (0,1)}$$

$$n = 73,75 = 74$$

3.4. Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode *mail survey* dengan menggunakan kuesioner.

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan dua macam kuesioner, yaitu:

- a. Kuesioner terbuka, yaitu kuesioner yang terdiri atas beberapa pertanyaan yang digunakan untuk mengetahui identitas perusahaan yang diteliti.
- b. Kuesioner tertutup, yaitu kuesioner yang terdiri dari serangkaian pertanyaan dan digunakan untuk mendapatkan data mengenai kualitas audit yang merupakan modifikasi dari angket yang dibuat Behn et al (1997) dan pergantian auditor yang berpengaruh terhadap kepuasan klien.

Menurut Nunnally (1978) metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian harus tepat dan mempunyai dasar yang beralasan, artinya dapat mengumpulkan data sesuai dengan tujuan penelitian. Validitas adalah indeks yang menunjukkan sejauh mana suatu alat diukur benar-benar mengukur apa yang perlu diukur atau dengan kata lain validitas menunjuk kepada ketepatan dan kecermatan alat ukur dalam melaksanakan fungsi pengukurannya.

Menurut Uma Sekaran (1992), yang dimaksud dengan reliabilitas adalah mengukur konsistensi suatu instrumen pengukuran dalam mengukur konsep yang hendak diukur. Sedangkan menurut Azwar (1997), reliabilitas adalah indeks yang menunjukkan sejauh mana suatu alat ukur dapat menghasilkan pengukuran yang konsisten. Reliabilitas pada prinsipnya menunjukkan sejauh mana pengukuran itu dapat memberikan hasil yang relatif tidak berbeda bila dilakukan pengukuran kembali terhadap subyek yang sama.

Dalam penelitian ini disebarkan kuesioner sebanyak 281 kuesioner dikirim melalui pos (*mail survey*). Semua kuesioner yang disebarkan diharapkan kembali sebelum tanggal 28 Februari 2002. Tetapi ternyata hanya 96 responden yang mengembalikan kuesioner dengan memperpanjang kembali masa pengumpulan data. Peneliti mengirim ulang kembali kuesioner kepada beberapa responden. Akibat perpanjangan masa pengumpulan data masa penelitian menjadi sangat panjang.

Pengiriman kuesioner dilakukan secara gabungan yaitu melalui pos. Kuesioner terbagi atas 3 (tiga) bagian pokok yaitu instrumen pertama menanyakan kualitas audit, bagian kedua menanyakan pergantian auditor, bagian ketiga menanyakan kepuasan klien KAP.

3.5. Teknik Analisis

Statistik deskriptif

Statistik deskriptif dimaksudkan untuk memberikan deskripsi variabel penelitian meliputi statistik rerata, deviasi standar dan kisaran skor jawaban responden.

Uji kualitas data (Instrumen)

Dimaksudkan untuk mengetahui keandalan (reabilitas) dan validitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen pengukur variabel penelitian ini. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Ada dua prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur reabilitas dan validitas data, yaitu: (1) menguji konsistensi internal dengan koefisien (*Cronbach*) *alpha*, (2) uji validitas pengukuran dengan menggunakan *factor analysis* dengan *Kaiser Meyer Olkin Measure of Adquency* (Kaiser's MSA). Testing keandalan *cronbach alpha* yang akan menunjukkan adanya konsistensi antar pertanyaan dan sub-bagian kelompok pertanyaan. Uji validitas menandakan keandalan dari sebuah penelitian dengan metode survei, bisa diketahui melalui testing validitas dari kuesioner dan hasil dari jawaban yang diperoleh dari responden.

Uji Regresi

Metode statistik yang digunakan untuk hipotesis adalah regresi berganda (*multiple regression*). Analisis regresi berganda digunakan dengan alasan bahwa metode ini dapat digunakan sebagai model prediksi terhadap satu variabel dependen dengan beberapa variabel independen.

Model analisis adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + c \dots\dots\dots (\text{Persamaan 1})$$

$$Y = \alpha + \beta_2 X_2 + c \dots\dots\dots (\text{Persamaan 2})$$

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + c \dots\dots\dots (\text{Persamaan 3})$$

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 X_2 + c \dots\dots\dots (\text{Persamaan 4})$$

Model Pengujian Hipotesis Dalam hal ini

Y = Kepuasan Klien KAP

X1 = Kualitas Audit

X2 = Pergantian Auditor

Kepuasan klien KAP merupakan variabel dependen yang dalam penelitian ini dipengaruhi variabel-variabel independen, yaitu kualitas audit, pergantian auditor. Hasil regresi selanjutnya diinterpretasikan dengan ketentuan sebagai berikut: Jika koefisien B1 positif signifikan, maka hasil penelitian ini mendukung H1 yang menyatakan bahwa ada pengaruh positif antara kualitas audit dengan kepuasan klien kantor akuntan publik yang artinya semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan oleh

kantor akuntan publik, semakin tinggi kepuasan klien kantor akuntan publik. Demikian pula, jika koefisien B2 positif dan signifikan, maka hasil penelitian ini mendukung H2. Jika koefisien korelasi X1 dan X2 lebih besar dari *critical value* maka hasil penelitian ini mendukung H3 dimana ada hubungan positif antara pergantian auditor dengan kualitas audit yang mempengaruhi kepuasan klien kantor akuntan publik.

IV. Analisis Data

4.1. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dimaksudkan untuk memberikan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian yang meliputi statistik rerata, deviasi standar dan kisaran skor jawaban responden.

Tabel 1
Statistik Deskriptif Data Mentah Variabel Kualitas Audit

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	96	3	5	4,25	.5026
X2	96	3	5	3,96	.6400
X3	96	2	5	3,56	.7513
X4	96	3	5	4,21	.5468
X5	96	2	5	3,28	.9143
X6	96	1	5	3,21	.9314
Valid N	96				

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 1 di atas menunjukkan statistik deskriptif data mentah untuk variabel kualitas audit. Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa jawaban untuk setiap item pertanyaan kualitas audit secara rata-rata (*mean*) lebih besar atau sama dengan 3, dengan kata lain responden setuju dengan semua atribut kualitas audit yang diajukan dalam kuesioner penelitian ini.

Tabel 2
Statistik Deskriptif Data Mentah Variabel Pergantian Auditor

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X7	96	2	5	3,81	.8119
X8	96	2	5	3,84	.7991
X9	96	1	4	2,75	.8335
X10	96	1	4	2,78	.7841
X11	96	1	5	3,00	.9403
X12	96	2	5	3,68	.9874
Valid N	96				

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 2 di atas menunjukkan statistik deskriptif data mentah untuk variabel pergantian auditor. Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa jawaban untuk item pertanyaan pergantian auditor X7, X8, X11, X12 secara rata-rata (*mean*) lebih besar atau sama dengan 3, sedangkan untuk X9 dan X10 mean lebih kecil atau kurang dari 3. Responden setuju dengan semua atribut pergantian auditor yang diajukan dalam kuesioner penelitian ini untuk X7, X8, X11, X12.

Tabel 3
Statistik Deskriptif Data Mentah Variabel Kepuasan Klien

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X13	96	2	5	3,71	.6275
X14	96	2	5	3,71	.6759
X15	96	2	5	3,46	.8329
X16	96	2	5	3,59	.7891
Valid N	96				

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 3 di atas menunjukkan statistik deskriptif data mentah untuk variabel kepuasan klien. Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa jawaban untuk setiap item pertanyaan kepuasan klien secara rata-rata (*mean*) lebih besar atau sama dengan 3, dengan kata lain responden puas dengan semua atribut kepuasan klien yang diajukan dalam kuesioner penelitian ini.

4.2. Uji kualitas data (Instrumen)

Uji Reabilitas dan Validitas data

Sebelum penelitian ini dilakukan, peneliti terlebih dahulu melakukan uji validitas dan reabilitas data untuk menguji konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Peneliti melakukan *pre test* terhadap 30 responden perusahaan yang berbadan hukum perseroan terbatas sudah diaudit oleh kantor akuntan publik di Surabaya. Hasil dari pengujian reliabilitas dan validitas pada Tabel 4, menunjukkan bahwa instrumen yang digunakan cukup andal (*reliable*) dan sah (*valid*), karena nilai *Cronbach alpha* dapat dikatakan *reliable* apabila nilai *Cronbach alpha* besarnya lebih dari 0,5 (Nunnally, 1978).

Tabel 4
Hasil Pengujian Reabilitas dan Validitas Instrumen

Variabel	<i>Cronbach Alpha</i>	<i>Kaiser's MSA</i>
Kualitas Audit	.7201	.709
Pergantian Auditor	.8717	.813
Kepuasan Klien	.8682	.709

Sumber : Data primer yang diolah

4.3. Uji Statistik

Penggunaan model regresi berganda (*multiple regression*) dalam penelitian ini peneliti terlebih dahulu melakukan uji asumsi klasik untuk menguji kelayakan model yang digunakan yaitu meliputi: (1) uji normalitas (2) uji multikolinieritas (3) uji heteroskedastisitas (4) uji autokorelasi.

Uji Normalitas

Data dalam penelitian ini ternyata memiliki distribusi normal dalam lampiran terlihat pada Normal P-P Plot yaitu data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal dan normalitas data juga ditunjukkan oleh penyebaran titik-titik di sekitar diagonal maka model regresi berganda dalam penelitian ini layak dipakai untuk memprediksi variabel kualitas audit dan pergantian auditor terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik.

Uji Multikolinieritas

Multikolinieritas ternyata tidak terbukti dalam penelitian ini ditunjukkan oleh besaran VIF (*Varian Inflation Factor*) dan tolerance mendekati angka 1 (satu).

Tabel 5
Multikolinieritas

	Tolerance	VIF
Kualitas Audit	0.926	1.080
Pergantian Auditor	0.926	1.080

Sumber: Data primer yang diolah

Uji Heteroskedastisitas

Model regresi layak digunakan apabila tidak terdapat heteroskedastisitas. Tujuan uji tersebut yaitu menguji apakah dalam sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual dari satu pengamatan ke pengamatan lain. Dalam penelitian ini terbukti tidak terdapat heteroskedastisitas hal tersebut ditunjukkan pada *Scatterplot* yang terlampir tidak terdapat pola tertentu, seperti titik-titik yang ada membentuk suatu pola tertentu yang teratur.

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi dilakukan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada

periode $t-1$ (sebelumnya). Model regresi yang baik harus bebas dari autokorelasi di mana angka D-W (Durbin-Waston) berada di antara -2 sampai +2.

Data yang digunakan dalam penelitian merupakan data ordinal maka dalam pengujian autokorelasi atau penelitian ini diabaikan karena uji autokorelasi dapat dilakukan apabila data yang digunakan adalah data *time series*. Berdasarkan uji asumsi klasik yang telah dilakukan dan terbukti data terdistribusi normal, tidak ditemukan adanya multikolinieritas, heteroskedastisitas maka pengujian ke tahap berikutnya dapat dilakukan.

4.4. Uji Regresi

Hasil analisis regresi Tabel 6 angka r sebesar 0,402 menunjukkan kuat hubungan antara variabel kepuasan klien kantor akuntan publik dengan dua variabel independen pergantian auditor, kualitas audit. R kuadrat (Koefisien Determinasi) sebesar 16,2% variasi dari kepuasan klien dapat dijelaskan oleh variasi dua variabel pergantian auditor dan kualitas audit. $F = 8,981$ dengan signifikansi p kurang dari 0,05 menunjukkan bahwa model regresi bisa dipakai untuk memprediksi kepuasan klien, atau dapat dikatakan bahwa variabel pergantian auditor dan kualitas audit secara bersama-sama berpengaruh pada kepuasan klien kantor akuntan publik. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa ada hubungan signifikan antara variabel kepuasan klien dengan variabel prediktornya (pergantian auditor dan kualitas audit)

Tabel 6
Hasil Analisis Regresi

Variabel	Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai-t	Probabilitas
Konstanta	5,376	2,467	2,179	0,032
Pergantian Auditor	0,338	0,089	3,817	0,000
Kualitas Audit	7,668E-02	0,105	0,734	0,465
$R = .402$; R kuadrat = . 162; $F = 8.981$; Sig $F = .000$				

Sumber : Data primer yang diolah

4.5. Uji Hipotesis

Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik

Hipotesis 1 menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara kualitas auditor terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik artinya semakin tinggi kualitas audit semakin tinggi pula kepuasan klien kantor akuntan publik. Hasil analisis regresi menunjukkan koefisien positif dengan tingkat signifikansi kurang dari 0,05 artinya

kualitas audit mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik, dengan demikian hipotesis 1 diterima.

Pengaruh Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik

Hipotesis 2 menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara pergantian auditor dengan kepuasan klien kantor akuntan publik artinya semakin tinggi kualitas audit semakin tinggi pula kepuasan klien kantor akuntan publik. Hasil analisis regresi menunjukkan koefisien positif sebesar 0,338 dengan tingkat signifikansi kurang dari 0,05 artinya kualitas audit mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik, dengan demikian hipotesis 2 diterima.

Korelasi Pergantian Auditor dengan Kualitas Audit

Hipotesa 3 menyatakan ada hubungan antara pergantian auditor dan kualitas audit yang akan mempengaruhi kepuasan klien kantor akuntan publik. Hasil uji asumsi klasik yang dilakukan terbukti tidak terdapat multikolinieritas maka variabel independen pergantian auditor dan kualitas audit terbukti tidak ada hubungan atau korelasi. Artinya masing-masing variabel independen pergantian auditor dan kualitas audit berdiri sendiri dalam mempengaruhi kepuasan klien kantor akuntan publik. Hal ini dapat dibuktikan dengan nilai VIF dan *tolerance* pada Tabel 4.3.2 mendekati 1 dengan demikian hipotesa 3 tidak dapat dibuktikan atau ditolak.

V. Simpulan

Dalam penelitian ini terbukti bahwa kualitas audit terbentuk dari pengalaman audit, pemahaman pada industri klien, respon atas kebutuhan klien, standar umum, keterlibatan pimpinan kantor akuntan publik, dan keterlibatan dewan direksi. Hal ini dapat dilihat dari tingkat validitas yang diuji dengan *Kaiser's MSA* pada variabel kualitas audit sebesar 0,709 sehingga dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan indikator-indikator yang membentuk variabel kualitas audit berpengaruh terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik dapat diterima oleh responden.

Penelitian ini juga membuktikan bahwa pergantian auditor dibentuk dari ketidakpuasan dengan pelayanan KAP, ketidakpastian dengan pelayanan KAP, penurunan *fee*, lengkapnya paket jasa yang ditawarkan KAP dan nama baik KAP. Hal ini dapat dilihat dari tingkat validitas yang diuji dengan *Kaiser's MSA* pada variabel pergantian auditor sebesar 0,813 sehingga dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan indikator-indikator yang membentuk variabel pergantian auditor

berpengaruh terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik dapat diterima oleh responden.

Penelitian ini juga membuktikan bahwa antara variabel kualitas audit dan pergantian auditor sebagai variabel independen tidak memiliki hubungan timbal balik yang berpengaruh terhadap kepuasan kantor akuntan publik. Artinya semakin rendahnya kualitas audit tidak mengakibatkan klien KAP berpindah auditor.

Implikasi

Untuk mencapai keunggulan bersaing KAP perlu adanya peningkatan hubungan kerja dengan pihak klien, maka dari hasil penelitian ini disarankan perlu diciptakannya tim audit yang solid dan berpengalaman, sikap independensi yang perlu harus tetap dijaga sehingga tim audit tidak mudah dipengaruhi, keterlibatan pimpinan KAP berupa review terhadap hasil kerja tim auditnya akan memberikan kepuasan tinggi bagi klien.

Keterbatasan

Adanya respon bias menyebabkan jawaban dari responden dalam penelitian ini tidak dapat digeneralisasikan bagi keseluruhan populasi penelitian.

Masalah independensi belum dibahas dalam penelitian ini. Independensi dapat juga menjadi salah satu indikator dari kualitas audit. Oleh karenanya, diharapkan penelitian mendatang dapat menemukan variabel-variabel lain bagi kualitas audit yang berpengaruh terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik.

Penambahan indikator lain bagi kepuasan klien kantor akuntan publik, karena hasil penelitian ini variabel kualitas audit, pergantian auditor hanya berpengaruh kecil terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik.

Daftar Kepustakaan:

- Aldhizer III, G.R., Miller J.R., and Moraglio J.F. (1995). Common Attributes of Quality Audits, *Journal of Accountancy*, January.
- Behn, B.K., Carcello, J. V., Hermanson D.R., Hermanson, R. H. (1997).
- The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms, *Accounting Horizons*, Vol.11, No. 1, March.

- ouwman, Marinus J. and Wray E. Bradley (1997). Judgment and Decision Making, Part II : Expertise, Concensus, and Acuracy, in Vicky Arnold and Steven G. Sutton, *Behavioral Accounting Research*, AAA.
- orthick, A. Faye and HP. Roth (1994). Accounting for Time: Reengineering Business Processes to Improve Responsiveness, in S. mark Young (1997), *Reading in Management Accounting*, 2nd ed., Prentice Hall Inc., New Jersey.
- ronin, J.J. & Taylor, S. A. (1992). Measuring Service Quality : a Reexamination and Extension, *Journal of Marketing*, vol.56.
- arcello, J.V. , R. H. Hermanson, and N.T. McGrath (1992). Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement Users, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Spring.
- lo, Joanna L. And Robert G. May (1993). Auditor's Causal Probability Judgements in Analitical Produres for Audit Planning, *Behavioral Reasearch in Accounting*, Vol.5.
- ohnson, M.D. and C. Fornell (1991). A Framework for Comparing Customer Satisfaction Across Individuals and Products Categories, *Journal of Economic Psychology*, Vol.12.
- ohnson, Eric N. (1994). Auditor Memory for Audit Evidence : Effects of Group Assistance, Time Delay, and Memory Task, *Auditing : A Journal for Practice and Theory*, (Spring), vol.13, No.1.
- ibby, Robert and Ken T. Trotman (1993). The Review Process As A Control For Differential Recal of Evidence in Auditor Judgements, *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 18 No.6
- eclecr, France, Bernd H. Schmitt, and Laurette Dubem (1995). Waiting Time and Decisions Making : Is Time Like Money?, *Journal of Consumer Research*, vol.22.
- owen, J.C. (1995). *Consumer Behaviour*, (Fourth dd), Prentice Hall Inc, New Jersey
- Mock, T.J., and M. Samet (1982). *A Multi-Attribute model for Audit Evaluation*, In Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium.
- Marcon, Helen Ramanauskas (1989). Behavioral Aspects of Decision Making and Decision Makers, in Garry Siegel and Helene Ramanauskas Marconi, *Behavioural Accounting*, South Western Publishing Co., Ohio.

- lahon, James J. (1982). *The Marketing of Professional Accounting Services*, 2nd ed., John Wiley & Sons, Canada.
- enon, Krishnagopal and Joanne Deahl Williams (1994). The Use of Audit Committees for Monitoring, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol.13.
- McMullence, Dorothy A. and K. Raghunandan (1996) Enhancing Audit Committee Effectiveness, *Journal of Accountancy*, (August).
- unnally, Jum c. (1978). *Psychometric Theory*, Second Edition, McGraw-Hill, New Delhi.
- arasuraman, in Glynn, William J and James G. Barnes (1996). *Understanding Services Management*, John Wiley & Son Ltd., England.
- ao, Purba (1996), Measuring Consumer Perceptions Through Factor Analysis, *The Asian Manager*, Feb-March.
- hocder, M.S. ,I. Salomon, and D.W. Vickrey (1986) Audit Wuality: The Perception of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners, *Auditing: A Journal of Practise & Theory*, Sping.
- egel, G. (1989). Looking At The Firm Through Client's Eyes, *Journal of Accountancy*, March.
- aylor, S. A. , and T.T Baker (1994). An Assessment of the Relationship between Service Quality and Customer Satisfaction in the Formation of Consumer's Purchase Intentions, *Journal of Retailing*.
- bbbs, Richard M. (1992). The Effect of Experience on The Auditor's Organization and Amount of Knowledge, *The Accounting Review*, (October), vol.67, no.4.
- Emile (1997). *Auditing Today*, 6th ed., Prentice Hall Europe. London.
- olk, Carel M. and Charles W. Wootton (1997), Handling the Small Public Audit Client, *Journal of Accountancy*, (May).
- i. Y. (1989), A Critical Review of Customer Satisfaction, in Zeithami V.A. (Eds), *Review of Marketing*, American Marketing Association, Chicago, IL.

ANALISIS PENGARUH ATRIBUT-ATRIBUT KUALITAS AUDIT TERHADAP KEPUASAN KLIEN (Studi empiris pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta)

Ridwan Widagdo
STIE STAS Surakarta

Sukma Lesmana
Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara

Soni Agus Irwandi
Alumnus Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro

ABSTRACT

The study about audit quality has been done. But study that purposed to examine the audit quality have influence to client satisfaction is rare done. This research empirically re-examine the effect of audit quality to client satisfaction as Bhen et-al (1997) studies. The primary data of this study received from perception of financial managers or controller, that distributed by mail survey. A 305 manager/controller that registered in BEJ Directory were sent. The quistionary 68 (22,29 %) gave their rospons and analize by Ordinari Least Square supported by spss 10.00 program. The results showed that the were a different result between this study and Bhen et al (1997). Studys attribute that effected client satisfaction, the atributa is strong commitment on audit quality.

Key words : audit quality, client satisfaction, Ordinari Least Square/regresi

1. LATAR BELAKANG MASALAH

Perkembangan lingkungan bisnis yang terjadi pada akhir-akhir ini ditunjukkan dengan adanya pergeseran semakin berkembang dan meningkatnya bisnis pada sektor jasa. Industri sektor jasa ini sangat berperan dalam mendukung kemajuan perekonomian suatu negara. Seperti yang dikalakan Koepp, dalam Cronin dan Taylor (1992) yang menyatakan bahwa industri disektor jasa akan meningkat secara berkelanjutan dan mencapai hingga batas yang dapat menjadi dominan perekonomian suatu negara.

Banyak pihak yang tertarik untuk melihat lebih jauh lagi tentang bisnis disektor jasa ini, ketertarikan tersebut dicurahkan dalam masalah-masalah seperti kualitas jasa (Sutton, 1993; Parasuraman et. al., 1994) dan masalah kepuasan konsumen pengguna jasa (Crane, 1991; Bhen et. al., 1997). Oleh karena itu, penting sekali untuk mengetahui harapan mereka dan hal-hal yang membuat mereka puas atau tidak puas. Kesemua ini dapat dengan mudah didapatkan jawabanya dengan melalui suatu riset pelanggan atau klien (Handi Irawan, 2000).

Kantor Akuntan Publik (KAP), adalah satu dari banyak organisasi bisnis yang bergerak disktor jasa, merupakan dunia industri jasa yang relatif kompetitif. Lingkungan eksternal audit dicirikan oleh kompetisi yang intens, tekanan fee dan pertumbuhan yang lambat (Elliot dan Jacobson 1994). Untuk berkompetisi secara sukses dalam lingkungan tersebut KAP harus secara kontinyu berusaha keras untuk melampaui harapan klien dan memaksimalkan kepuasan klien, dengan cara memahami atribut penentu kepuasan klien.

Untuk mengetahui kepuasan pelanggan perlu tolak ukur, yaitu : bilamana tercapainya keseimbangan dari apa yang diharapkan dengan apa yang dirasakan, misalnya dalam mengkonsumsi jasa, bila sesuatu yang dirasakan oleh pelanggan itu melebihi harapan mereka maka

ia akan puas. Untuk menilai sesuatu yang dirasakan, ukuran kualitas merupakan salah satu kriteria yang digunakan sebagai bahan pertimbangan. Kepuasan pada dasarnya meliputi tiga hal yaitu kualitas yang dirasakan, nilai yang dirasakan dan harapan pelanggan (Fornell 1996).

Kualitas audit seharusnya memberikan penjelasan mengenai atribut-atribut yang menentukan kepuasan klien. Tetapi berbagai pendapat mengambil kesimpulan bahwa kualitas pelayanan audit dan kepuasan klien merupakan sesuatu yang berdiri sendiri, sebagaimana yang dikemukakan oleh Tailor dan Baker (1994), adanya kesepakatan diantara peneliti pemasaran bahwa kualitas pelayanan dan kepuasan klien/konsumen adalah konstruk yang berbeda tetapi memiliki hubungan yang dekat.

Sebagian besar studi yang pernah dilakukan dalam rangka mengevaluasi kualitas audit selalu membuat kesimpulan dari sudut pandang auditor. Pandangan seperti ini dikemukakan antara lain oleh Mock dan Samet (1982). Sutton (1993) dan juga Schroeder (1986). Sementara itu, Carcello (1992) berusaha lebih luas memasukkan orang-orang yang menyiapkan laporan keuangan dan pengguna laporan keuangan sebagai bagian dari atribut kualitas audit. Dengan memasukkan instrumen-atribut tersebut maka Carcello (1992) telah memberikan informasi lebih menyeluruh mengenai kualitas audit dari sudut pandang klien.

Bhen et al pada tahun (1997) juga mengadakan penelitian yang sama tentang atribut kualitas audit dengan melihat apakah atribut kualitas audit mempunyai pengaruh secara langsung dengan kepuasan klien dengan menggunakan 12 atribut kualitas audit yang dikembangkan oleh Carcello et al (1992) yang meliputi: pengalaman tim audit dan KAP dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan klien; keahlian/pemahaman terhadap industri klien; responsif atas kebutuhan klien; kompetensi anggota-anggota tim audit terhadap prinsip-prinsip akuntansi dan norma-norma pemeriksaan, sikap independensi dalam segala hal dari individu-individu tim audit dan KAP; anggota tim audit sebagai suatu kelompok yang bersifat hati-hati; KAP memiliki komitmen yang kuat terhadap kualitas audit; keterlibatan pimpinan KAP dalam pelaksanaan audit; keterlibatan komite audit sebelum pada saat, dan sesudah audit; standar-standar etika yang tinggi dari anggota-anggota tim audit; dan menjaga sikap skeptis dari anggota-anggota tim audit.

Dari 12 belas atribut tersebut ditemukan adanya 6 atribut yang memiliki pengaruh positif dengan kepuasan klien yaitu atribut: (1). pengalaman melakukan audit, (2). memahami industri klien, (3). responsif atas kebutuhan klien, (4). taat pada standar umum, (5). keterlibatan pimpinan KAP dan (6). berhubungan dengan komite audit. Demikian juga penelitian yang dilakukan di Indonesia oleh Silvia Dewiyanti (2000) yang juga menguji ke enam atribut tersebut hasilnya juga menunjukkan ke enam atribut tersebut mempunyai pengaruh positif dengan kepuasan klien.

Penelitian ini pada dasarnya sama dengan penelitian yang dilakukan oleh Bhen et al (1997). Alasan untuk menguji kembali penelitian yang dilakukan oleh Bhen et al (1997) adalah penelitian yang dilakukan di Indonesia hanya menggunakan 6 atribut yang sudah terbukti kevalidannya oleh Bhen et al (1997) dan tidak melakukan pengujian ulang atas enam atribut lainnya yang tidak terbukti kevalidannya. Penelitian ulang atas dua belas atribut yang dilakukan oleh Bhen et al. (1997) diperlukan untuk mengetahui apakah dengan sampel yang berbeda dan waktu yang berbeda akan memberikan hasil yang sama dengan peneliti terdahulu. Berdasarkan uraian latarbelakang permasalahan maka penelitian ini bermaksud akan menguji kembali pengaruh atribut kualitas audit terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik, adapun masalah yang diteliti yaitu apakah atribut-atribut kualitas audit mempunyai pengaruh terhadap kepuasan klien. Penelitian ini mempunyai tujuan untuk membuktikan secara empiris apakah atribut-atribut kualitas audit oleh kantor akuntan publik berpengaruh terhadap kepuasan kliennya. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori akuntansi terutama yang berkaitan dengan kualitas audit, dan pemasaran yang berkaitan dengan kepuasan klien. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis pada KAP dan para peneliti untuk memahami lebih jauh tentang pelayanan audit yang dibutuhkan klien.

ia akan puas. Untuk menilai sesuatu yang dirasakan, ukuran kualitas merupakan salah satu faktor yang digunakan sebagai bahan pertimbangan. Kepuasan pada dasarnya meliputi tiga hal: kualitas yang dirasakan, nilai yang dirasakan dan harapan pelanggan (Fornell 1996).

Kualitas audit seharusnya memberikan penjelasan mengenai atribut-atribut yang menentukan kepuasan klien. Tetapi berbagai pendapat mengambil kesimpulan bahwa kualitas pelayanan audit dan kepuasan klien merupakan sesuatu yang berdiri sendiri, sebagaimana dikemukakan oleh Tailor dan Baker (1994), adanya kesepakatan diantara peneliti pemasaran bahwa kualitas pelayanan dan kepuasan klien/konsumen adalah konstruk yang berbeda tetapi memiliki hubungan yang dekat.

Sebagian besar studi yang pernah dilakukan dalam rangka mengevaluasi kualitas audit selalu membuat kesimpulan dari sudut pandang auditor. Pandangan seperti ini dikemukakan oleh Mock dan Samet (1982). Sutton (1993) dan juga Schroeder (1986). Sementara itu, Carcello (1992) berusaha lebih luas memasukkan orang-orang yang menyiapkan laporan keuangan sebagai pengguna laporan keuangan, sebagai bagian dari atribut kualitas audit. Dengan memasukkan instrumen-atribut tersebut maka Carcello (1992) telah memberikan informasi lebih banyak mengenai kualitas audit dari sudut pandang klien.

Bhen et al pada tahun (1997) juga mengadakan penelitian yang sama tentang atribut kualitas audit dengan melihat apakah atribut kualitas audit mempunyai pengaruh secara langsung terhadap kepuasan klien dengan menggunakan 12 atribut kualitas audit yang dikembangkan oleh Carcello et al (1992) yang meliputi: pengalaman tim audit dan KAP dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan klien; keahlian/pemahaman terhadap industri klien; responsif atas kebutuhan klien; kompetensi anggota-anggota tim audit terhadap prinsip-prinsip akuntansi dan norma-norma pemeriksaan, sikap independensi dalam segala hal dari individu-individu tim audit dan KAP; tim audit sebagai suatu kelompok yang bersifat hati-hati; KAP memiliki komitmen yang kuat terhadap kualitas audit; keterlibatan pimpinan KAP dalam pelaksanaan audit; keterlibatan komite audit pada saat, dan sesudah audit; standar-standar etika yang tinggi dari anggota-anggota tim audit; menjaga sikap skeptis dari anggota-anggota tim audit.

Dari 12 belas atribut tersebut ditemukan adanya 6 atribut yang memiliki pengaruh signifikan terhadap kepuasan klien yaitu atribut: (1). pengalaman melakukan audit, (2). memahami industri klien, (3). responsif atas kebutuhan klien, (4). taat pada standar umum, (5). keterlibatan pimpinan KAP, (6). berhubungan dengan komite audit. Demikian juga penelitian yang dilakukan di Indonesia oleh Silvia Dewiyanti (2000) yang juga menguji ke enam atribut tersebut hasilnya juga menunjukkan enam atribut tersebut mempunyai pengaruh positif dengan kepuasan klien.

Penelitian ini pada dasarnya sama dengan penelitian yang dilakukan oleh Bhen et al (1997). Alasan untuk menguji kembali penelitian yang dilakukan oleh Bhen et al (1997) adalah penelitian yang dilakukan di Indonesia hanya menggunakan 6 atribut yang sudah terbukti kevalidannya. Bhen et al (1997) dan tidak melakukan pengujian ulang atas enam atribut lainnya yang tidak kevalidannya. Penelitian ulang atas dua belas atribut yang dilakukan oleh Bhen et al. (1997) dilakukan untuk mengetahui apakah dengan sampel yang berbeda dan waktu yang berbeda akan menghasilkan hasil yang sama dengan peneliti terdahulu. Berdasarkan uraian latarbelakang permasalahan penelitian ini bermaksud akan menguji kembali pengaruh atribut kualitas audit terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik, adapun masalah yang diteliti yaitu apakah atribut-atribut kualitas audit mempunyai pengaruh terhadap kepuasan klien. Penelitian ini mempunyai tujuan untuk secara empiris apakah atribut-atribut kualitas audit oleh kantor akuntan publik berpengaruh terhadap kepuasan kliennya. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan akuntansi terutama yang berkaitan dengan kualitas audit, dan pemasaran yang berkaitan dengan kepuasan klien. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis bagi para peneliti untuk memahami lebih jauh tentang pelayanan audit yang dibutuhkan klien.

2. TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Kotler (1994) dalam salah satu konsep pemasarannya "*the marketing approach*" yang didasarkan pada kepercayaan menyatakan bahwa tujuan bisnis dari suatu organisasi dapat dicapai dengan cara terbaik melalui pemberian kepuasan yang menyeluruh/lengkap (*complete satisfaction*) pada pengguna akhir yaitu pelanggan (*customer*). Kemampuan untuk memuaskan kebutuhan, harapan dan keinginan pelanggan merupakan satu-satunya kriteria untuk mana mutu akan ditentukan. (Garvin, 1994).

Berbagai literatur marketing telah menggambarkan adanya sisi yang berbeda antara kualitas produk dengan kepuasan konsumen. Sisi yang berbeda tersebut juga bisa didapatkan pada berbagai literatur yang membahas tentang pelayanan profesi. Sebagai mana yang dikatakan oleh Hall dan Elliot (1993) bahwa kualitas pelayanan sering dilihat memiliki hubungan erat dengan kepuasan klien.

Dalam perjalanan perkembangan dunia bisnis, tanggung jawab profesi akuntan berkembang sesuai dengan tuntutan kebutuhan jasa pemakai akuntansi. Mengingat pentingnya fungsi akuntan publik, maka diperlukan berbagai usaha untuk menjaga kualitas akuntan publik agar kepercayaan masyarakat pada profesi ini tidak berkurang dan pemakai jasa akuntan merasa puas.

2.1. Atribut Kualitas Audit

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 datang. Tatang (1995). Parasuraman (1985), menyatakan bahwa ada 2 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 *deci*. Sebaliknya jika kualitas jasa yang diperoleh lebih rendah dari pada yang diharapkan maka kualitas jasa dikatakan kurang baik. Dengan demikian baik tidaknya kualitas jasa tergantung pada kemampuan penyedia jasa dalam memenuhi harapan pelanggannya secara konsisten.

Dalam situasi yang bertalian kualitas diartikan secara berbeda-beda. Menurut Garvin (1990) dalam J. Supranto (1995) ada lima macam perspektif kualitas yang berkembang. Kelima perspektif inilah yang bisa menjelaskan mengapa kualitas diartikan secara berbeda-beda. Kelima perspektif itu adalah : (1) *Transcendental approach*, pendekatan ini memandang bahwa kualitas sebagai *innate excellence*, dimana kualitas dapat dirasakan atau diketahui tetapi sulit didefinisikan dan dioperasionalkan. Sudut pandang ini biasanya diterapkan dalam dunia seni, (2). *Product based approach*, pendekatan ini menganggap bahwa kualitas merupakan karakteristik atau atribut yang dapat dikuantitatifkan dan dapat diukur, (3). *User based approach* pendekatan ini didasarkan pada pemikiran bahwa kualitas tergantung pada orang yang memandangnya, sehingga produk yang paling memuaskan preferensi seseorang merupakan produk yang berkualitas paling tinggi, (4). *Manufacturing-based approach*, pendekatan ini bersifat *suplay-based* dan terutama memperhatikan praktik-praktik perckayasaan dan pamanufakturan, serta mendefinisikan kualitas sebagai kesesuaian atau sama dengan persyaratan, (5). *Value based approach*, pendekatan ini memandang kualitas dari segi nilai dan harga.

Penelitian tentang kualitas audit telah banyak dilakukan namun tema dari penelitian tersebut umumnya tidak jauh berbeda. Pertama atribut tim audit dilihat lebih penting dalam mempengaruhi kepuasan klien dari pada besar kecilnya perusahaan. Kedua, beberapa atribut secara konsisten diakui sebagai atribut penting dalam menentukan kualitas audit. Atribut tersebut adalah pengalaman teknis dan industri, responsif terhadap kebutuhan klien, laporan interpersonal dengan pihak klien, Tim (1998).

Mock & Samet (1982), membuat suatu daftar dari berbagai literatur 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 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 (1992), melakukan survey 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, responsivitas terhadap kebutuhan klien, dan pemenuhan standar umum *General Accepted 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 6 atribut kualitas audit (dari 12 atribut) 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. Berikut ini akan diuraikan satu persatu ke 12 atribut kualitas audit yang rekomendasikan oleh Behn et. al (1997) :

1. Pengalaman Melakukan Audit

Didalam melaksanakan audit sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit, (SPAP, SA Seksi 210, 1994). Pengalaman dalam praktik audit juga dipersyaratkan terhadap asisten junior, asisten junior, yang baru masuk ke dalam karier auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan supervisi yang memadai dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman.

Pengalaman merupakan atribut yang penting yang dimiliki oleh auditor, hal ini terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat oleh auditor yang tidak berpengalaman lebih banyak dari pada auditor yang berpengalaman (Neni 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 (Brouwman dan Bradley, 1997 dalam Muhammad Ishak, 2000). Disisi lain, Tubs (1992) mengatakan bahwa auditor yang berpengalaman akan memiliki keunggulan dalam hal : 1) mendeteksi kesalahan, 2) memahami kesalahan secara akurat, dan 3) mencari penyebab kesalahan. Melalui keunggulan tersebut akan bermanfaat bagi klien untuk melakukan perbaikan-perbaikan dan klien akan merasa puas.

2. Memahami Industri Klien

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 lain yang harus dipertimbangkan oleh auditor adalah praktek akuntansi yang umum berlaku dalam industri, kondisi persaingan, dan ratio keuangan, standar profesi akuntan publik / SPAP, (1994).

Pengetahuan tentang bisnis satuan usaha akan membantu auditor dalam : mengidentifikasi bidang yang memerlukan pertimbangan khusus, menilai kondisi yang didalamnya data akuntansi disajikan, diolah, direview, dan dikumpulkan dalam organisasi, menilai kewajaran estimasi, seperti penilaian atas persediaan, depresiasi, penyisihan kerugian piutang, persentase penyelesaian kontrak jangka panjang, menilai kewajaran representasi manajemen, mempertimbangkan kesesuaian prinsip akuntansi yang diterapkan dan kecukupan pengungkapannya, standar profesi akuntan publik / SPAP, (1994). 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 (Harry 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). Keunggulan tersebut akan bermanfaat bagi klien untuk melakukan perbaikan-perbaikan dan akan memberikan kepuasan bagi klien.

1. Responsif Atas Kebutuhan Klien ✓

Ketika kantor akuntan publik melakukan audit terhadap suatu perusahaan, maka opini menjadi sentral perhatian, padahal klien membutuhkan banyak hal lainnya, tidak sekedar opini. Klien berharap menerima lebih banyak dari hanya opini audit klien juga, dan juga ingin mendapatkan keuntungan dari keahlian dan pengetahuan auditor di bidang usaha dan memberikan nasehat tanpa diminta. Mahon. (1982) dalam penelitiannya tentang kualitas audit dengan melakukan suatu *interview* terhadap pihak klien-kliennya, menyimpulkan bahwa atribut yang membuat klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah kesungguhan KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya. Adanya keunggulan ini akan memberikan kepuasan bagi klien.

2. Taat Pada Standar Umum

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, (1994). Syarat utama untuk 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, 2001). 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 mutu pelaksanaan audit, Standar Profesi Akuntan Publik / SPAP, (1994), dengan adanya kedua hal tersebut akan memberikan kepuasan bagi klien.

3. Independensi

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 (1994), sehingga auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Keadaan ini akan meningkatkan kepuasan klien terhadap KAP tersebut.

4. Sikap Hati – hati

Kehati-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 (Neni Meidawati, 2001). Kesalahan dapat dideteksi jika auditor memiliki keahlian dan cermatan. Ahli diartikan sebagai ahli akuntansi dan audit, Standar Profesi Akuntan Publik/SPAP (1994) dan cermat menekankan pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang mungkin ada melalui sikap

hati-hati (Mautz dan Sharaf, 1961) dengan sikap kehati-hatian ini akan memberikan kepuasan klien.

7. Komitmen yang Kuat Terhadap Kualitas Audit

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 (Araya et al, 1980).

Auditor dalam melaksanakan kerjanya harus meningkatkan koordinasi dan hubungannya dengan KAP-KAP besar dan berskala internasional. Dengan demikian, di harapkan 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 dengan peningkatan pengetahuannya yang 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 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. (Hari Suharto, 2002). Dengan demikian akan memberikan kepuasan bagi klien.

8. Keterlibatan Pimpinan KAP

Edwards Deming (1981) dalam J. Supranto (1995) 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 hierarki 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).

9. Melakukan Pekerjaan Lapangan Dengan Tepat

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) (1994); dengan perencanaan yang matang dan tepat akan membuat kepuasan bagi klien.

10. Keterlibatan Komite Audit

Komite audit diperlukan dalam suatu organisasi bisnis antara lain dikarenakan mengawasi proses audit dan memungkinkan terwujudnya kejujuran pelaporan keuangan. Namun, hal ini dapat dicapai jika komite audit bekerja secara efektif, (Menon dan Williams 1994). Praktek yang terbaik yang dapat dilakukan KAP untuk menjaga independensi dan profesionalismenya jika berhadapan dengan ketepatan penggunaan prinsip-prinsip akuntansi oleh klien adalah dengan melakukan komunikasi dengan dewan direksi atau komite audit, Glazer dan Fabian (1997).

Melibatkan komite audit dalam pelaksanaan audit dapat membantu auditor. Oleh karena banyak KAP yang membantu kliennya dalam pembentukan komite audit (Menon dan William, 1999). Melalui keunggulan tersebut akan bermanfaat bagi klien untuk melakukan perbaikan-perbaikan dengan demikian akan memberikan kepuasan bagi klien.

11. Standar Etika Yang Tinggi

Etika adalah (1) ilmu tentang apa yang baik dan apa yang buruk dan tentang hak dan kewajiban moral (akhlak), (2) Kumpulan asas atau nilai yang berkenaan dengan akhlak, (3) r

mengetahui benar dan salah yang dianut suatu golongan atau masyarakat, Neni Meidawati (2001). Dalam usaha untuk meningkatkan akuntabilitasnya, seorang auditor harus menegakkan etika profesional 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); dengan menegakkan etika yang tinggi akan memberikan kepuasan bagi klien.

12. Tidak Mudah Percaya

Audit atas laporan keuangan berdasarkan atas standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia harus direncanakan dan dilaksanakan dengan sikap *skeptisme* profesional, Standar Profesi Akuntan Publik/SPAP, (1994). 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 adanya sikap tersebut akan memberikan hasil audit yang bermutu dan akan memberikan kepuasan bagi klien.

Muhamad Ishak (2000), menguji kembali 6 atribut kualitas audit dari Bhen 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. Silvia 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.

12. Kepuasan Pelanggan

Pada hakikatnya tujuan bisnis adalah untuk menciptakan dan mempertahankan para pelanggan. Dalam pendekatan TQM, kualitas ditentukan oleh pelanggan. Oleh karena itu hanya dengan memahami proses dan pelanggan maka organisasi dapat menyadari dan menghargai makna kualitas. Adanya kepuasan pelanggan dapat memberikan beberapa manfaat, diantaranya (Fandy Tjiptono, 1994): 1. Hubungan antara perusahaan dan para pelanggannya menjadi harmonis, 2. Memberikan dasar yang baik bagi pembelian ulang, 3. Dapat mendorong terciptanya loyalitas pelanggan, 4. Membentuk suatu rekomendasi dari mulut ke mulut yang menguntungkan bagi perusahaan, 5. Reputasi perusahaan menjadi baik di mata pelanggan, 6. Laba yang diperoleh dapat meningkat.

Kepuasan pelanggan adalah tingkat perasaan seseorang setelah membandingkan kinerja atau hasil yang dirasakan dengan harapannya Philip Kotler (1994). Jadi tingkat kepuasan merupakan fungsi dari perbedaan antara kinerja yang dirasakan dan harapan yang diinginkan. Apabila kinerja di bawah harapan, maka pelanggan kecewa, dan bila kinerja sesuai dengan harapan pelanggan maka akan puas. Untuk mengetahui kepuasan pelanggan perlu tolak ukur, yaitu : bilamana tercapainya keseimbangan dari apa yang diharapkan dengan apa yang dirasakan oleh pelanggan, misalnya dalam mengkonsumsi jasa, bila sesuatu yang dirasakan oleh pelanggan itu melebihi harapan mereka maka ia akan puas. Untuk menilai sesuatu yang dirasakan, ukuran kualitas merupakan salah satu kriteria yang digunakan sebagai bahan pertimbangan. Kepuasan pada dasarnya meliputi tiga hal yaitu kualitas yang dirasakan, nilai yang dirasakan dan harapan pelanggan (Formell 1996).

Kualitas yang dirasakan pelanggan diperoleh melalui pengalaman dari mengkonsumsi. Konsumen akan terkesan dan merespon atas apa yang dialami termasuk dalam hal mengkonsumsi barang dan jasa. Nilai yang dirasakan atas kualitas jasa akan terkait dengan harapan yang melekat pada diri pelanggan. Nilai tersebut meliputi nilai produk, layanan, nilai karyawan dan citra (Woodruff 1997). Nilai produk dipengaruhi oleh kualitas dan kelebihan pada jasa seperti keunikan, sedangkan nilai pelayanan terkait fasilitas dan kemudahan yang ditawarkan serta informasi yang memudahkan. Nilai karyawan ditunjukkan dari kemampuan memberikan pelayanan, citra dipengaruhi persepsi pelanggan terhadap kinerja.

2.3. Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Kepuasan klien

Tujuan bisnis adalah untuk menciptakan dan mempertahankan para pelanggan, mungkin inilah salah satu perspektif perusahaan dalam meningkatkan kinerja atau dalam bahasa TQM yang didasarkan pada paradigma *customer value* (Mulyadi dan Johny Setyawan 2000), maka pelanggan yang memegang kendali, artinya pelanggan yang merasa puas cenderung karena kualitas yang diberikan oleh perusahaan. Argumentasi ini didukung oleh Hall dan Elliot (1993) yang menyatakan bahwa konstruk kualitas pelayanan sering dilihat memiliki hubungan erat dengan kepuasan konsumen atau klien.

Demikian halnya dalam kantor akuntan publik yang berperspektif *customer* dimana klien sebagai pelanggan, patut menyadari kebutuhan atau keinginan klien. Sebagaimana telah disebutkan kualitas jasa tergantung pada kemampuan penyedia jasa dalam memenuhi harapan pelanggannya secara konsisten (Pasuraman 1985), maka audit sebagai produk jasa kantor akuntan publik harus memiliki kualitas tertentu yang diharapkan akan mampu untuk memenuhi harapan pelanggan, dalam hal ini klien. Tegasnya, kepuasan klien akan meningkat jika kualitas audit yang diberikan oleh kantor akuntan publik ditingkatkan. Hal ini didukung secara empiris oleh Behn et al (1997) bahwa kualitas audit (hanya 6 atribut terdiri dari pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, keterlibatan pimpinan KAP, dan keterlibatan Komite audit) mempengaruhi kepuasan klien dimana kualitas audit terdiri dari beberapa atribut kualitas audit tertentu.

Dari latar belakang masalah dan telaah pustaka mengenai pengaruh antara kualitas audit (atribut-atribut kualitas audit) terhadap kepuasan klien. Maka diajukan hipotesa sebagai berikut :

Hipotesa : Atribut-atribut kualitas audit berpengaruh positif terhadap kepuasan klien

3. METODE PENELITIAN

3.1. Sampel dan Metode Pengumpulan Data

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh manajer keuangan/*controller* perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ). Metode *sampling* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *random sampling* dengan pertimbangan jumlah populasi yang kecil dan tingkat *response rate* yang rendah. Untuk mendapatkan data yang diperlukan, kuesioner dikirimkan kepada responden melalui pos kepada para manajer keuangan atau *controller*. Alasan penggunaan *controller* atau manajer keuangan sebagai responden yang menjawab kuesioner penelitian ini adalah karena *controller* atau manajer keuangan memiliki informasi lengkap dan menyeluruh untuk mengevaluasi kinerja KAP, sebab mereka selalu berhubungan dengan KAP.

Dari data yang tercantum dalam *Indonesian Capital Market Directory* 2001, perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta berjumlah 305. Penentuan jumlah sampel ditentukan dengan menggunakan rumus berikut ini (Rao, 1996) : Berdasarkan data yang diperoleh, diketahui bahwa jumlah perusahaan yang terdaftar dalam Bursa Efek Jakarta adalah sebanyak 305 perusahaan. Maka jumlah sampel minimum untuk penelitian ini dengan *margin of error* sebesar 10% yaitu 75. Dengan memperhatikan *response rate* responden di Indonesia sebesar 10% - 20% (Nur Indriantoro, 1993), maka seluruh anggota populasi yang terdaftar di *Indonesian Capital Market Directory* 2001 dijadikan sampel dalam penelitian. Kuesioner yang kembali dalam penelitian ini 68 kurang dari jumlah sampel minimum yang ditentukan (75) sehingga hasil penelitian belum bisa menjeneralisasi/ mewakili dari jumlah populasi yang terdaftar di BEJ. Data penelitian ini dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner melalui pos (*mail survey*), sebanyak 305 kuesioner dikirimkan kepada manajer keuangan atau *controller* perusahaan yang terdaftar dalam Bursa Efek Jakarta (BEJ). Pengiriman kuesioner dalam penelitian ini dilakukan dua tahap dengan pertimbangan untuk meningkatkan jumlah kuesioner yang kembali.

3.2. Definisi Operasional Variabel

Instrumen kualitas audit dalam penelitian ini menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Bhen et.al. (1997) yang terdiri atas 12 item pertanyaan. Setiap item dinilai dengan

menggunakan Skala *Likert* dengan 5 alternatif pilihan yaitu : (1) STS = sangat tidak setuju; (2) TS = tidak setuju; (3) RR = ragu-ragu; (4) S = setuju, dan (5) SS = sangat setuju.

Kepuasan Konsumen menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Bhen (1997) yang terdiri dari 2 item pertanyaan. Setiap item dinilai dengan menggunakan Skala *Likert* dengan 5 alternatif pilihan yaitu : (1) STP = sangat tidak puas; (2) TP = tidak puas; (3) S = sedang; (4) P = puas, dan (5) SP = sangat puas.

1.3. Teknik Analisis

1.3.1. Gambaran Umum Responden

Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan 305 kuesioner melalui jasa pos (*mail survey*) kepada manajer keuangan atau *controller* perusahaan industri yang *go public*. Pengiriman kuesioner dilakukan dalam dua tahap, tahap pertama dikirimkan 205 kuesioner yang dilakukan pada tanggal 9 Februari 2002, dan diharapkan sudah kembali pada tanggal 6 Maret 2002. Efektifnya hanya 200 kuesioner yang tersebar karena 5 kuesioner tidak sampai ke alamat yang dituju. Sebanyak 43 orang manajer keuangan atau *controller* mengirimkan jawabannya kembali. Pengiriman tahap kedua dikirimkan sebanyak 100 kuesioner dilakukan pada tanggal 9 Maret 2002, dan diharapkan sudah kembali pada tanggal 6 April 2002. Efektifnya hanya 98 kuesioner yang tersebar karena 2 kuesioner tidak sampai ke alamat yang dituju. Sebanyak 25 orang manajer keuangan atau *controller* yang berpartisipasi mengirimkan jawabannya kembali. Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan dalam Tabel 1.

Dari data diatas dapat dilihat bahwa untuk tahap pertama dari 205 kuesioner yang dikirim yang kembali sebanyak 43 kuesioner atau 20,97% dari total kuesioner tahap pertama, sedang pada tahap yang kedua dari 100 kuesioner yang dikirimkan sebanyak 25 kuesioner yang kembali atau sebanyak 25 % dari total tahap kedua. Jadi secara keseluruhan kuesioner yang kembali adalah sebanyak 68 dan apabila diprosentasikan $(43+25)/305 \times 100 = 22,29\%$. Hal ini menunjukkan tingkat *response rate* yang cukup untuk ukuran Indonesia yang rata-rata 10-20% Nur Indriantoro (1993), tetapi tidak cukup untuk memenuhi jumlah sampel minimum yang ditentukan (75) dari jumlah populasi 305 perusahaan yang terdaftar di *Indonesian Capital Market Directory* 2001.

1.3.2. Uji *Non-Response Bias* (*T-Test*)

Metode pengujian *non-response bias* dilakukan dengan mengelompokkan jawaban yang diterima peneliti antara tahap pertama dengan tahap kedua setelah melalui pemeriksaan ulang kelengkapan jawaban. Tahap pertama dilakukan tanggal 9 Februari 2002 diharapkan diterima sampai dengan tanggal 6 Maret 2002, sedangkan pengiriman tahap kedua dilakukan tanggal 9 Maret 2002 diharapkan diterima sampai dengan tanggal 6 April 2002. Hasil uji *non-response bias* ditunjukkan dalam Tabel 2.

1.3.3. Statistik Diskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (Kualitas Audit, Kepuasan klien) digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis, sesungguhnya, rata-rata, dan standar deviasi yang dapat dilihat dalam Tabel 3. Berdasarkan tabel 3, pengukuran variabel kualitas audit, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya, dengan nilai rata-ratanya 44,29 dan standart deviasi 6,46. Hal ini berarti bahwa jawaban responden agak menyebar kedalam lima kategori, tetapi cenderung memiliki tingkat jawaban kualitas audit yang relatif tinggi yang ditunjukkan nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Pada variabel kepuasan klien kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 7,46 dan standar deviasi 1,54. Maknanya adalah responden menyebar dalam lima kategori, tetapi cenderung memiliki kepuasan klien yang relatif tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran yang sesungguhnya. Hal ini berarti tidak ada manajer keuangan dan *controller* yang menjadi responden dalam penelitian ini yang memiliki tingkat kepuasan pada tingkat ekstrim (rendah atau tinggi).

3.3.4. Uji Reliabilitas dan Uji Validitas Data.

Hasil pengujian dengan menggunakan program SPSS 10.0 menunjukkan nilai *cronbach alpha* instrumen variabel kualitas sebesar 0,85 dan instrumen variabel kepuasan klien sebesar 0,78 lihat lampiran (A). Artinya instrumen variabel kualitas audit maupun instrumen variabel kepuasan klien adalah handal atau reliabel untuk digunakan dalam pengolahan data. Penelitian ini untuk menguji validitas digunakan *Coefficient correlation pearson* yaitu dengan menghitung korelasi antara score masing-masing butir pertanyaan dengan total score, Imam Ghozali (2000). Dapat disimpulkan bahwa masing-masing butir pertanyaan pada variabel kualitas audit adalah valid. Begitu juga dengan X13, dan X14 valid menjadi indikator kepuasan klien karena masing-masing item pertanyaan mempunyai nilai korelasi yang signifikan (pada level 0.05) Selanjutnya data yang dikumpulkan dalam instrumen penelitian ini layak untuk dianalisis lebih lanjut ditunjukkan oleh Tabel 4

3.3.5. Uji Asumsi Klasik

Multikolinearitas jarang dijumpai pada satu variabel independen hal ini bisa dilihat lampiran (B) dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinearitas dalam model regresi ini. penelitian ini bebas dari autokorelasi lihat lampiran (B) terbukti dengan nilai DW tidak berada di batas $dl - du$ pada tingkat signifikan 5 %, jumlah sampel 68 - 70, dan jumlah variabel bebas (Gujarati, 1997). diketahui dari Tabel Durbin Watson bahwa nilai batas atas $dl = 1,51$ dan $du = 1,51$ dibawah nilai Durbin Watson 2,304. Dari gambar grafik *scartleplots* lihat lampiran (B) dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heterokedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi dalam penelitian ini layak dipakai untuk memprediksi kepuasan klien berdasarkan variabel kualitas Audit.

Teknik pengujian hipotesis dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan metode OLS (*Ordinary Least Squares*)/pangkat kuadrat terkecil biasa, dengan jalan meminimalkan jumlah dari kuadrat kesalahan setiap observasi terhadap garis regresi (Gujarati, 1995; Imam Ghozali, 2001). Persamaan untuk menguji hipotesis ini dijelaskan dalam pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, keterlibatan pimpinan Klien dan keterlibatan komite audit Gambar 1

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Dalam penelitian ini hanya terdapat satu hipotesis yang akan diuji yaitu apakah atribut-atribut variabel kualitas audit berpengaruh terhadap kepuasan klien. Pengujian hipotesis dengan menggunakan analisis OLS (*Ordinary Least Squares*)/pangkat kuadrat terkecil biasa. Dengan melihat tingkat signifikansi ($< 0,05$) dari masing-masing pengaruh atribut kualitas audit terhadap kepuasan klien maka akan dapat diketahui bahwa hipotesis ini diterima atau ditolak. Dari hasil pengolahan data dengan SPSS versi 10.0 dapat diketahui hanya ada 7 saja atribut kualitas audit yang berpengaruh terhadap kepuasan klien, sedang yang 5 tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien. Hasil pengujian hipotesis dalam penelitian ini dijelaskan pada Tabel 5

✓ **Atribut pengalaman melakukan audit (X1)** menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan dengan kepuasan klien dengan tingkat signifikansi dibawah 0,05 ($p < 0,000$, *R square* 0,124 dan koefisien regresi 1,524) ini berarti auditor yang berpengalaman dan yang terkait dengan pelaksanaan audit, akan memberikan kepuasan bagi klien yang sedang di audit tersebut, 1) auditor yang berpengalaman akan memiliki keunggulan dalam hal : 1) mendeteksi kesalahan, 2) Memahami kesalahan secara akurat, dan 3). Mencari penyebab kesalahan. Tubs (1992).

✓ **Atribut memahami industri klien (X2)** menunjukkan adanya pengaruh yang positif dengan kepuasan klien dengan tingkat signifikansi dibawah 0,05 ($p < 0,000$, *R square* 0,77 koefisien regresi 1,719) ini berarti bahwa pemahaman pihak yang terkait dalam pelaksanaan audit dalam memahami industri klien, akan memberikan kepuasan bagi klien yang sedang di audit tersebut, sebab dengan memahami industri klien berarti memperkecil resiko audit, sehingga audit yang dihasilkan dapat memenuhi standar mutu auditing Hari Suharto, (2000).

✓ **Atribut responsif terhadap kebutuhan klien (X3)** menunjukkan adanya pengaruh positif signifikan terhadap kepuasan klien dengan tingkat signifikansi dibawah 0,05 (p 0,000, R square 0,742 dan koefisien regresi 1,635), hal ini menunjukkan bahwa klien akan merasa puas apabila auditor kantor akuntan publik responsif akan kebutuhannya, hal ini di dukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Mahon (1989) yang menyatakan bahwa klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah karena adanya kesungguhan dari KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya.

✓ **Atribut pemeriksaan sesuai dengan standar umum audit (X4)** menunjukkan adanya pengaruh positif signifikan terhadap kepuasan klien dengan tingkat signifikansi dibawah 0,05 (p 0,000, R square 0,649 dan koefisien regresi 1,581). Hal ini berarti apabila auditor dalam melaksanakan tugas-tugasnya sudah sesuai dengan standar umum yang telah ditetapkan maka akan memberikan kepuasan bagi klien, seperti yang telah dikatakan oleh Elitzur dan Falk (1996) bahwa 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 dengan adanya kedua hal tersebut akan memberikan kepuasan bagi klien.

Atribut independensi (X5) tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien, hal ini dilihat dari tingkat signifikansinya $> 0,05$ (p 0,130, R square 0,034 dan koefisien regresi 0,556), hal ini menunjukkan, walaupun auditor yang melaksanakan audit sudah bersikap independen tetapi tidak berpengaruh terhadap kepuasan kliennya, karena klien lebih senang kalau auditor tersebut bisa saling komunikasi dua arah sesuai dengan yang dinyatakan Bhen et al., (1997).

Atribut sikap hati-hati anggota tim audit (X6), tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien, dilihat dari tingkat signifikansinya $> 0,05$ (p 0,231, R square 0,022 dan koefisien regresi 0,224), hal ini menunjukkan bahwa apabila auditor dalam melaksanakan kegiatannya dilakukan dengan hati-hati akan membuat kliennya merasa tidak puas. Hal ini menunjukkan bahwa kemungkinan klien lebih menginginkan auditor bekerja sesuai dengan keinginan klien karena dengan sikap hati-hatian yang tinggi seorang auditor akan sulit untuk diajak berkomunikasi sesuai dengan apa yang diinginkan oleh klien.

✓ **Atribut komitmen kuat terhadap kualitas audit (X7)** berpengaruh terhadap kepuasan klien dengan tingkat signifikansi $< 0,05$ (p 0,000, R square 0,235 dan koefisien regresi 1,159), hal ini menunjukkan bahwa apabila auditor dalam melakukan pekerjaannya menunjukkan adanya komitmen yang kuat terhadap kualitas auditnya maka akan memberikan kepuasan bagi kliennya, hal ini juga didukung oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) selaku induk organisasi akuntan di Indonesia yang mewajibkan bagi calon anggota baru untuk mengikuti program pendidikan profesi akuntan (PPA), sebab dengan *qualiti control* PPA, IAI mampu menjamin kualitas audit anggotanya Harry Suharto (2002).

✓ **Atribut keterlibatan pimpinan audit terhadap pemeriksaan (X8)** berpengaruh terhadap kepuasan klien hal ini bisa dilihat dari tingkat signifikansinya $< 0,05$ (p 0,000, R square 0,613 dan koefisien regresi 1,323), hal ini berarti apabila auditor yang melaksanakan pekerjaannya didampingi oleh pimpinannya maka hal ini akan memberikan kepuasan bagi klien yang diaudit tersebut, sebab dengan keterlibatan pimpinan dalam melaksanakan audit akan memberikan motivasi terhadap bawahan dan perbaikan atas kegiatan yang dilakukan, akan membuat klien merasa puas Tatang. (1995).

Atribut melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat (X9), tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien, hal ini bisa dilihat dari tingkat signifikansinya yang diatas 0,05 (p 0,434, R square 0,009 dan koefisien regresi 0,161), hal ini berarti apabila auditor melakukan pekerjaan lapangnya dengan tepat akan memberikan ketidak puasan bagi kliennya. Hal ini menunjukkan bahwa kemungkinan klien lebih menginginkan auditor bekerja sesuai dengan keinginan klien.

✓ *Atribut hubungan KAP dengan komite audit (X10)* berpengaruh positif terhadap kepuasan klien dilihat dari tingkat signifikansinya $< 0,05$ (p 0,000, R square 0,557 dan koefisien regresi 1,278), apabila auditor yang melakukan auditnya sering melakukan kontak dengan komite audit perusahaan maka akan memberikan kepuasan bagi klien perusahaan tersebut, sebab komunikasi yang terbaik yang dapat dilakukan KAP untuk menjaga independensi dan profesionalismenya berhadapan dengan ketepatan penggunaan prinsip-prinsip akuntansi oleh klien adalah melakukan komunikasi dengan dewan direksi atau komite audit, Glazer dan Fabian (1997).

Atribut standar etika yang tinggi (X11), tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien dilihat dari signifikansi $< 0,05$ (p 0,805, R square 0,005, dan koefisien regresi 0,005). Hal ini mengandung arti apabila auditor yang melaksanakan pekerjaannya itu mempunyai etika yang tinggi maka akan menimbulkan ketidakpuasan terhadap klien. Hal ini menunjukkan bahwa klien menginginkan auditor bekerja sesuai dengan keinginan klien karena dengan menjunjung etika yang tinggi seorang auditor akan sulit untuk diajak berkomunikasi sesuai dengan apa yang diinginkan klien.

Atribut tidak mudah percaya (X12), tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien hal ini dilihat dari signifikansi $> 0,05$ (p 0,099, R square 0,041 dan koefisien regresi 0,379). Hal ini mengandung arti bahwa apabila auditor dalam melaksanakan pekerjaannya itu menunjukkan sikap yang tidak mudah percaya yang tinggi maka, akan menimbulkan ketidakpuasan bagi kliennya. Hal ini juga didukung oleh hasil dari Bhen et al (1997), bahwa klien akan merasa tidak puas apabila auditor yang melakukan tugasnya menaruh kecurigaan yang tinggi terhadap kliennya.

5. KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN IMPLIKASI

Pengujian terhadap hipotesis penelitian ini yang menyatakan bahwa terdapat perbedaan antara atribut-atribut kualitas audit terhadap kepuasan klien ternyata tidak sepenuhnya terbukti. Hal ini bisa dilihat dari hasil output SPSS versi 10.0 *multiple regresi* masing-masing atribut menunjukkan hasil yang berbeda-beda pada R square, koefisien regresi, dan tingkat signifikansi dari hasil diatas terdapat 7 atribut dari kualitas audit yang berpengaruh signifikan dengan kepuasan klien yaitu (X1, X2, X3, X4, X7, X8, X10) dan ada 5 atribut kualitas audit yang tidak berpengaruh dengan kepuasan klien yaitu (X5, X6, X9, X11, X12).

Secara umum hasil ini sesuai dengan hasil penelitian Bhen et al (1997) dengan perbedaan pada penemuan baru atribut (X7) yang menyatakan bahwa komitmen yang kuat terhadap kualitas audit berpengaruh terhadap kepuasan klien. Diterimanya atribut KAP mempunyai komitmen yang kuat terhadap kualitas audit karena hal ini tidak lepas dari adanya usaha-usaha yang dilakukan oleh IAI (Ikatan Akuntan Indonesia) selama ini membuat klien kantor akuntan publik merasa puas. Adapun usaha yang dilakukan oleh IAI antara lain membuat program bagi para anggotanya untuk bekerja di kantor-kantor akuntan publik untuk meningkatkan kualitas auditnya dengan cara membuat program profesi berkelanjutan dan hal itu sifatnya wajib, sedang program yang lainnya yaitu (Pendidikan Profesi Akuntan) yaitu suatu program yang diperuntukkan bagi calon anggota IAI yang wajib mengikuti program tersebut, dan hal ini merupakan suatu komitmen yang kuat bagi IAI untuk meningkatkan kualitas anggotanya agar auditnya berkualitas hal ini seperti yang dikemukakan Harry Suharto (2000) dengan *qualiti control* PPA, IAI mapu menjamin kualitas audit anggotanya.

Keterbatasan penelitian ini adalah pada jumlah sampel yang kembali sangat mini kurang dari sampel minimum yang ditetapkan sehingga sulit untuk menggeneralisasi hasil penelitian ini. Data penelitian ini dihasilkan dari instrumen yang berdasarkan pada persepsi responden. Hal ini akan menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan kenyataan yang sesungguhnya. Implikasi praktik penelitian ini sangat berguna sekali bagi IAI dan anggotanya yaitu untuk mendukung peningkatan hubungan kerja dengan pihak klien dan meningkatkan keunggulan bersaing melalui kualitas audit serta memberikan masukan kepada IAI komite akuntan publik, berdasarkan hasil penelitian ini disarankan, untuk meningkatkan kualitas ang-

angan mengontrol mutu dari para anggotanya baik yang sudah menjadi anggota maupun yang akan menjadi anggota. Melalui pendidikan profesi yang berkelanjutan dan aturan yang ketat untuk menjadi morang akuntan. Implikasi teoritis dalam penelitian ini dapat memberikan sumbangan kepada pengembangan teori khususnya auditing dan juga pemasaran khususnya tentang kualitas pelayanan terhadap konsumennya.

TABEL 1
RINCIAN PENERIMAAN DAN PENGEMBALIAN KUESIONER

Keterangan	Jumlah
Pengiriman tahap pertama	205
Kuesioner yang tidak kembali dan tidak sampai	157
Kuesioner yang kembali	43
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) $(43 / 205) \cdot 100\%$	20,97 %
Pengiriman tahap kedua	100
Kuesioner yang tidak kembali dan tidak sampai	75
Kuesioner yang kembali	25
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) $(25 / 100) \cdot 100\%$	25 %
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) total $(43 + 25) / 305 \cdot 100\%$	22,29%

Sumber : Hasil Penelitian 2002

TABEL 2
PENGUJIAN NON-RESPONSE BIAS

Tahap Pertama (N=43)			Tahap Kedua (N=25)			
Variabel	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD	t-value	p
Kualitas	37,49	4,46	35,20	5,37	1,891	0,063
Puas	7,58	1,50	7,24	1,61	0,880	0,382

Sumber : Data Primer diolah 2000

TABEL 3
STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN

Variabel	Kisaran teoritis	Kisaran sesungguhnya	Rata-rata	Standar Deviasi
Kualitas audit :	12 – 60	24 – 56	44,29	6,46
Kepuasan klien	2 – 10	4 – 10	7,46	1,54

Sumber : Hasil Penelitian 2002

TABEL 4
VALIDITAS INSTRUMEN KUALITAS AUDIT
DAN KEPUASAN KLIEN

VARIABEL	IT EM	Nilai Pearson Corelation	STATUS
KUALITAS AUDIT	X1	0,651	Valid
	X2	0,858	Valid
	X3	0,881	Valid
	X4	0,868	Valid
	X5	0,295	Valid
	X6	0,445	Valid
	X7	0,371	Valid
	X8	0,805	Valid
	X9	0,275	Valid
	X10	0,776	Valid
	X11	0,453	Valid
KEPUASAN KLIEN	X12	0,306	Valid
	X13	0,881	Valid
	X14	0,915	Valid

Sumber : Hasil Penelitian 2002 lampiran D

TABEL 5
PENGARUH ANTARA ATRIBUT KUALITAS AUDIT DENGAN KEPUASAN K

Atribut Kualitas Audit	Koeffisien regresi	R square	Signifi- cansi
X1	1,524	0,836	0.000***
X2	1,719	0,775	0.000***
X3	1,635	0,742	0.000***
X4	1,581	0,649	0.000***
X5	0,556	0,034	0.130
X6	0,224	0,022	0.231
X7	1,159	0,235	0.000***
X8	1,323	0,613	0.000***
X9	0,161	0,009	0.434
X10	1,278	0,557	0.000***
X11	0,005	0,005	0.805
X12	0,379	0,041	0.099

Sumber : Hasil Penelitian 2002

Gambar 1

Persamaan Pengujian Hipotesis

$$Y = b_0 + b_1 X_i$$

Dimana,

Y = Kepuasan Klien

b_0 = Intersep

b_1 = Koefisien Regresi

X_i = Atribut Kualitas Audit

Sumber : Peneliti 2002

PERPUSTAKAAN
Universitas Katolik Widya Mangrove
SURABAYA