

## **Analisis Faktor-Faktor Kepuasan *Auditee* atas Kinerja Inspektorat sebagai Auditor (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kota Madiun Tahun 2012)**

**Dwi Handayani**

Prodi Akuntansi - Fakultas Ekonomi  
Universitas Katolik Widya Mandala Madiun

### **ABSTRACT**

*Auditing aims to ensure the implementation of public accountability by both the central government and local government. The purpose of this study was to analyze the determinants of auditees' satisfaction in the local government of Madiun.*

*The object of this study was the agency/SKPD of Madiun government involved in the implementation of the financial administration of the area (the area of financial management powers) and responsible for the budget.*

*It is an empirical study making use of purposive sampling technique to collect the data. The data were obtained through questionnaires. The questionnaires were 76 in number including 2 office heads, 1 office secretary, 11 section heads, 16 sub-section heads, and 13 treasurers. The data were analyzed with the use of SPSS 15.0.*

*The result of the study indicated that there were four variables which had relation with the auditees' satisfaction namely, experience, industry expertise, member characteristics, and skeptical attitude. In addition, there were seven variables which had no relation with the auditees' satisfaction. They are responsiveness, compliance, professional care, commitment, executive involvement and conduct of audit field work.*

**Key words:** *auditee's satisfaction, professional care, skeptical attitude*

### **A. Pendahuluan**

#### **1. Latar belakang**

Tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan suatu unit pemerintahan adalah menyajikan informasi keuangan yang berguna untuk membuat keputusan ekonomi, politik, dan sosial (Badjuri dan Trihapsari, 2004). Informasi keuangan juga berguna untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasi. Akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan pemerintah pusat maupun daerah merupakan tujuan penting reformasi akuntansi dan administrasi sektor publik (Badjuri dan Trihapsari, 2004).

Auditor pemerintah dalam jasa auditnya melakukan pemeriksaan terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Laporan auditan tersebut dipergunakan untuk memberikan informasi keuangan pemerintah bagi masyarakat.

Penelitian ini mengacu pada beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan kepuasan *auditee*, yaitu: Samelson *et al.* (2006) dan Lowensohn *et al.* (2007).

Penelitian Samelson *et al.* (2006) dan Lowensohn *et al.* (2007) menggunakan objek penelitian kualitas audit pemerintahan. Penelitian-penelitian terdahulu tentang kualitas audit dan kepuasan *auditee* pada *private sector* memperlihatkan hasil yang berbeda tingkat signifikansi dari masing-masing variabel atribut kualitas audit.

Penelitian Samelson *et al.* (2006) dan Lowensohn *et al.* (2007) auditor pemerintah berasal dari auditor independen, sedangkan pada penelitian ini disesuaikan dengan konteks Indonesia, yaitu: auditor pemerintah yang dilakukan oleh BPK sebagai badan khusus untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara/daerah, Inspektorat sebagai pemeriksa di tingkat kota/kabupaten. Dari uraian tersebut, menarik untuk meneliti kembali faktor-faktor kepuasan *auditee* atas kinerja Inspektorat sebagai auditor di Pemerintah Daerah Kota Madiun.

## 2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang tersebut dapat dirumuskan permasalahan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut :Apakah *experience, industry expertise, responsiveness, compliance, independence, professional care, commitment, executive involvement, conduct of audit field work, member characteristic, skeptical attitude* berhubungan positif terhadap kepuasan *auditee* atas kinerja Inspektorat sebagai auditor.

## 3. Tujuan Penelitian

Sesuai dengan rumusan masalah di atas, penelitian ini mempunyai tujuan untuk menguji dan menemukan bukti empiris *experience, industry expertise, responsiveness, compliance, independence, professional care, commitment, executive involvement, conduct of audit field work, member characteristic, skeptical attitude* berhubungan positif terhadap kepuasan *auditee* atas kinerja Inspektorat sebagai auditor.

## B. Telaah Teori dan Pengembangan Hipotesis

### 1. Pengertian Audit dan Teori Atribusi sebagai Dasar Persepsi *Auditee*

Menurut Arens dan Loebbecke (2006): *Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent independent person.*

Menurut Mulyadi (2002) pelaksanaan audit harus memperhatikan faktor-faktor berikut: 1) dibutuhkan informasi yang dapat diukur dan sejumlah kriteria (standar) yang dapat digunakan sebagai panduan untuk mengevaluasi informasi tersebut, 2) penetapan entitas ekonomi dan periode waktu yang diaudit harus jelas untuk menentukan lingkup tanggungjawab auditor, 3) ahan bukti harus diperoleh dalam jumlah dan kualitas yang cukup untuk memenuhi tujuan audit, 4) kemampuan auditor memahami kriteria yang digunakan serta sikap independen dalam mengumpulkan bahan bukti yang diperlukan untuk mendukung kesimpulan yang akan diambilnya.

## 2. Persepsi

Matlin (1998) dalam Hikmah (2002) mendefinisikan persepsi secara lebih luas, yaitu sebagai suatu proses yang melibatkan pengetahuan-pengetahuan sebelumnya dalam memperoleh dan menginterpretasikan stimulus yang ditunjukkan oleh indera.

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

## 3. Faktor -Faktor Kepuasan *Auditee*

Fornell (1996) menyatakan bahwa kepuasan pada dasarnya meliputi tiga hal yaitu kualitas yang dirasakan, nilai yang dirasakan, dan harapan pelanggan. Selanjutnya untuk mengetahui kepuasan pelanggan, dapat dilihat dari tolok ukur yaitu bilamana tercapainya keseimbangan dari apa yang diharapkan dengan apa yang dirasakan. Bila sesuatu yang dirasakan oleh pelanggan itu melebihi harapan mereka, ia akan puas.

Menilai sesuatu yang dirasakan, ukuran kualitas merupakan salah satu kriteria yang digunakan sebagai bahan pertimbangan. Begitu juga yang terjadi pada penilaian kualitas jasa audit dalam memenuhi harapan *auditee* sebagai pelanggan mereka.

## 4. Kepuasan *Auditee*

Definisi *auditee satisfaction* pada penelitian Behn *et al.* (1997) menggunakan miliknya Hall dan Elliot (1993), yang menyatakan bahwa konstruk kualitas pelayanan sering dilihat memiliki hubungan erat dengan kepuasan konsumen atau klien. Cronin dan Steven (1992) yang mendefinisikan kepuasan sebagai pilihan setelah evaluasi penilaian dari sebuah transaksi yang spesifik. Penelitian Behn *et al.* (1997) mencoba menghubungkan kualitas audit dengan kepuasan klien.

## 5. Audit di Lingkungan Pemerintahan

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

Lowensohn *et al.* (2007) menguji dampak dari penggunaan auditor spesialisasi pemerintahan terhadap kualitas audit yang dirasakan dan *audit fee* pada direktur-direktur keuangan di kabupaten-kabupaten dan kota. Mereka menemukan adanya hubungan positif antara penggunaan auditor spesialisasi pemerintahan terhadap

kualitas audit yang dirasakan dan tidak ditemukan adanya hubungan antara penggunaan auditor spesialisasi pemerintahan terhadap *audit fee*.

#### **6. Hubungan *Experience/Pengalaman Tim Audit* dengan Kepuasan *Auditee***

Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit (SPAP, SA Seksi 210, 2001). Pengalaman dalam praktik audit juga dipersyaratkan terhadap asisten junior, yang baru masuk ke dalam karier audit, mereka harus memperoleh pengalaman profesionalnya dalam supervisi yang memadai dan direview pekerjaannya oleh atasan yang lebih berpengalaman.

Di sisi lain, Tubb (1992) mengatakan bahwa auditor yang berpengalaman akan memiliki keunggulan dalam hal: 1) mendeteksi kesalahan, 2) memahami kesalahan secara akurat, dan 3) mencari penyebab kesalahan. Jika *auditee* mempersepsikan auditor berpengalaman, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

**H1: *experience* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

#### **7. Hubungan *Industry Expertise/Pemahaman terhadap Lingkungan Instansi terhadap Kepuasan Auditee***

Agar pelaksanaan audit berkualitas, auditor harus memperoleh pengetahuan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan sifat bisnis satuan usaha, organisasinya, dan karakteristik operasinya yang mencakup tipe bisnis, tipe produk/jasa, struktur modal, pihak yang mempunyai hubungan yang istimewa, lokasi, metode produksi, distribusi, dan kompensasi.

Jika klien/*auditee* mempersepsikan auditor memahami lingkungan pemeriksaan, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

**H2: *industry expertise* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

#### **8. Hubungan *Responsiveness/Responsif terhadap Schedule Kebutuhan Instansi dengan Kepuasan Auditee***

Menurut Parasuraman (1985) dalam Glynn dan Barnes (1996), penilaian kualitas jasa dapat dilakukan dengan memahami kebutuhan pengguna jasa termasuk untuk jasa perikatan audit. Mahon (1982) dalam penelitiannya tentang kualitas audit dengan melakukan suatu interview terhadap klien-kliennya, menyimpulkan bahwa atribut yang membuat klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah kesanggupan KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya. Jika klien/*auditee* mempersepsikan auditor responsif terhadap *schedule* kebutuhan instansi, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

**H3: *responsiveness* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

#### **9. Hubungan *Compliance*/Melaksanakan Pemeriksaan sesuai Standar Umum Audit dengan Kepuasan *Auditee***

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 (SPAP, 2001). Syarat utama menjadi seorang auditor adalah harus memiliki latar belakang pendidikan formal akuntansi dan auditing serta berpengalaman baik secara langsung maupun tidak langsung dalam bidang auditing (Mulyadi, 1998).

Elitzur dan Falk (1996) mengatakan kredibilitas auditor tergantung pada: 1) kemungkinan auditor mendeteksi kesalahan yang material dan kesalahan penyajian, dan 2) kemungkinan auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya. Kedua hal tersebut mencerminkan terlaksananya standar umum. Sebab, seorang auditor harus memiliki keahlian, independensi dan cermat sebagai syarat dari kualitas pelaksanaan audit (SPAP, 2001). Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

**H4: *compliance* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

#### **10. Hubungan *Independence*/Independensi Tim Audit dengan Kepuasan *Auditee***

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 (SPAP, 2001).

Independensi menghasilkan objektivitas, yang berpengaruh besar terhadap kualitas audit, sehingga auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Jika *auditee* mempersepsikan auditor telah memenuhi independensi sikap auditor, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

**H5: *independence* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

#### **11. Hubungan *Professional Care*/Bersikap Hati-hati dan Profesional dengan Kepuasan *Auditee***

Kehatian-hatian profesional mengharuskan auditor untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan kompetensi dan ketekunan. Hal ini mengandung arti bahwa anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa profesional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuannya (Meidawati, 2001). Kesalahan dapat dideteksi jika auditor memiliki keahlian dan kecermatan. Jika klien/*auditee* mempersepsikan auditor bersikap hati-hati, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan

*auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

**H6: professional care berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

## **12. Hubungan *Commitment*/Komitmen terhadap Kualitas Audit dengan Kepuasan *Auditee***

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

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

**H7: commitment berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

## **13. Hubungan *Executive Involvement*/Keterlibatan Ketua Tim Audit dengan Kepuasan *Auditee***

Edwards Deming (1981) dalam Supranto (1997) menyebutkan bahwa 80 persen masalah mutu merupakan masalah manajemen. Keberhasilan manajemen mutu memerlukan kepemimpinan yang efektif, baik secara formal (berdasarkan hirarki organisasi) maupun yang kurang/tak formal. Pemimpin yang baik perlu menjadi *focal point* yang mampu memberikan perspektif dan visi luas atas kegiatan perbaikan serta mampu memotivasi, mengakui dan menghargai upaya dan prestasi perorangan maupun kelompok (Tatang, 1995). Jika *auditee* mempersepsikan adanya keterlibatan ketua tim audit selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

**H8: executive involvement berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

## **14. Hubungan *Conduct of Audit Field Work*/Pekerjaan Lapangan Audit dengan Kepuasan *Auditee***

Standar pekerjaan lapangan pertama mengharuskan pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya. Jika digunakan asisten, maka 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 (SPAP, (2001)). Jika *auditee* mempersepsikan pekerjaan lapangan audit sudah dilaksanakan dengan sebaik-

baiknya, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

**H9: *conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

#### **15. Hubungan *Member Characteristics/Standar Etika Tim Audit dan Pengetahuan Akuntansi/Auditing* dengan Kepuasan *Auditee*.**

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

Jika *auditee* mempersepsikan auditor menegakkan etika profesional yang tinggi, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

**H10: *member characteristics* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

#### **16. Hubungan *Skeptical Attitude/Sikap Skeptipisme Tim Audit***

Audit atas laporan keuangan berdasarkan atas standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia harus direncanakan dan dilaksanakan dengan sikap skeptisme profesional (SPAP, 2001). Hal ini mengandung arti bahwa auditor tidak boleh menganggap manajemen sebagai orang yang tidak jujur namun juga tidak boleh menganggap bahwa manajemen sebagai orang yang tidak diragukan lagi kejujurannya. Jika *auditee* mempersepsikan auditor memiliki sikap skeptisme profesional, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan *auditee*. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

**H11: *skeptical attitude* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

### **C. Metode Penelitian**

#### **1. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel**

Populasi dalam penelitian ini adalah pihak-pihak yang terlibat dalam pengelolaan keuangan daerah Kota Madiun yaitu sejumlah 52 SKPD. Sedangkan sampel dalam penelitian ini antara lain: kbid/kasi dan staf keuangan sekretaris daerah selaku koordinator pengelolaan keuangan daerah berkaitan dengan peran dan fungsinya dalam membantu kepala daerah menyusun kebijakan dan mengkoordinasikan penyelenggaraan urusan pemerintah daerah termasuk pengelolaan keuangan daerah, kbid/kasi dan staff keuangan KPKD selaku pejabat pengelola keuangan daerah (PPKD) pada tiap dinas, kota dan pejabat pengguna

anggaran; kepala SKPD serta pelaksana tugas kebendahara pada SKPD yaitu bendahara SKPD.

## 2. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

### a. Definisi Operasional Variabel

- 1) *Auditee Satisfaction/Kepuasan Auditee*. Definisi *auditee satisfaction* merupakan kepuasan/ketidakpuasan yang dipilih oleh *auditee* untuk menggambarkan tingkat kepuasan *auditee* (Samelson *at.al* , 2006), yang terdiri dua item pertanyaan.
- 2) *Experience/Pengalaman Tim Audit*. Carcello *et al.* (1992) mengidentifikasi *experience/pengalaman tim audit* artinya pengalaman auditor dalam melaksanakan pemeriksaan laporan keuangan, yang terdiri tiga item pertanyaan.
- 3) *Industry Expertise/Pemahaman terhadap Lingkungan Instansi*. Carcello *et al.* (1992) mengidentifikasi *industry expertise/pemahaman terhadap lingkungan instansi*, yaitu dengan manajer senior dan manajer yang berada dalam tim sangat mengetahui industri klien, dan melakukan audit pada beberapa perusahaan sejenis dengan klien sehingga mereka sudah ahli dalam melakukan audit, yang terdiri empat item pertanyaan.
- 4) *Responsiveness/Responsif terhadap Schedule Kebutuhan Instansi*. Identifikasi Carcello *et al.* (1992) mengenai *responsiveness/responsif terhadap schedule kebutuhan instansi*, yang terdiri lima item pertanyaan.
- 5) *Compliance/Melaksanakan Pemeriksaan sesuai Standar Umum Audit*. Carcello *et al.* (1992) mengidentifikasi *compliance/melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit*, yang terdiri empat item pertanyaan.
- 6) *Independence/Independensi Tim Audit*. Carcell *et al.* (1992) mengidentifikasi *independence/independensi tim audit* sebagai persepsi *auditee* mengenai keadaan anggota tim audit yang menghindari hal-hal yang mencurigakan berkaitan dengan independensinya. Dalam penelitian ini pertanyaan kuesioner disesuaikan dengan SPKN, berkaitan dengan hal-hal yang mengganggu independensi, yang terdiri empat item pertanyaan.
- 7) *Professional Care/Bersikap Hati-Hati*. Carcell *et al.* (1992) mengidentifikasi *professional care/bersikap hati-hati* sebagai persepsi *auditee* mengenai keadaan anggota tim audit yang melaksanakan audit dengan menjaga profesionalnya, yang terdiri empat item pertanyaan.
- 8) *Commitment/Komitmen terhadap Kualitas Audit*. Carcello *et al.* (1992) mengidentifikasi *commitment/komitmen terhadap kualitas audit*, yang terdiri tiga item pertanyaan.
- 9) *Executive Involvement/Keterlibatan Ketua Tim Audit*. Carcello *et.al.*(1992) mengidentifikasi *executive nvolvement/keterlibatan ketua tim audit* diukur dengan eksekutif dari tim audit yang terlibat secara luas dalam perikatan audit mulai dari perencanaan sampai pelaksanaan audit dan terdapat komunikasi yang sering dilakukan antara tim audit dan manajemen, yang terdiri tiga item pertanyaan.



- 10) *Conduct of Audit Field Work/Pekerjaan Lapangan Audit*. Carcello *et al.* (1992) mendefinisikan *conduct of audit field work/pekerjaan lapangan audit* berdasarkan tim audit menggunakan secara luas komputer dalam melakukan proses audit, tim audit menggunakan secara luas teknik statistik dalam melakukan audit, tim audit melakukan studi yang mendalam pada sistem pengendalian *internal control* instansi, yang terdiri tiga item pertanyaan.
- 11) *Member Characteristics/Standar Etika Tim Audit dan Pengetahuan Akuntansi/Auditing*. Carcello *et al.* (1992) mengidentifikasi *member characteristics/standar etika tim audit dan pengetahuan akuntansi/auditing*, dengan anggota tim audit yang memiliki standar etika yang tinggi dan yang sangat memahami standar akuntansi dan standar auditing, yang terdiri tiga item pertanyaan.
- 12) *Skeptical Attitude/Sikap Skeptipisme Anggota Audit*. Carcello *et al.* (1992) mengidentifikasi *skeptical attitude/sikap skeptipisme anggota audit* yang ditunjukkan dengan: CPA sebelum menerima klien baru, memahami latar belakang pimpinan perusahaan, dan persentase *fee* audit pada keseluruhan pembayaran kepada CPA tidak material, serta sikap karyawan CPA salah satunya skeptis, bukan penasehat klien, yang terdiri empat item pertanyaan.

#### **b. Pengukuran Variabel**

Untuk mengukur variabel adalah dengan skala Likert 1 - 5. Nilai tersebut dimulai dari (1) Sangat Tidak Setuju hingga (5) Sangat Setuju.

### **3. Prosedur Pengumpulan Data**

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner yang dikirimkan kepada para responden oleh peneliti. Kuesioner disertai surat permohonan kepada Kepala Dinas agar dapat menunjuk stafnya sesuai dengan kriteria yang disyaratkan untuk menjadi responden. Pendistribusian kuesioner kepada responden dilakukan secara langsung dengan mendatangi SKPD yang menjadi unit analisis penelitian. Hal ini dilakukan agar *respon rate* yang diharapkan dapat tercapai.

### **4. Teknik Analisis**

Penelitian ini menggunakan metode analisis *regression*. Sebelum melakukan uji regresi, metode ini mensyaratkan untuk melakukan uji klasik guna mendapatkan hasil yang baik. Berdasarkan kerangka pemikiran maka model matematis untuk model dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \beta_9 X_9 + \beta_{10} X_{10} + \beta_{11} X_{11}$$

Dimana:

$Y$  = *auditee satisfaction*

$X_1$  = *experience*

$X_2$  = *industry expertise*

$X_3$  = *responsiveness*

$X_4$  = *compliance*

$X_5$  = *independence*

- X6 = *professional care*  
 X7 = *commitment*  
 X8 = *executive involvement*  
 X9 = *conduct of audit field work*  
 X10 = *member characteristics*  
 X11 = *skeptical attitude*

Sedangkan untuk menentukan pengujian hipotesis dilakukan dengan melihat signifikan yang digunakan dalam alfa 5%. Hipotesis diterima apabila signifikansi <5% dan sebaliknya hipotesis ditolak apabila nilai signifikansi >5% (Ghozali, 2005).

## D. Hasil Pengujian dan Pembahasan

### 1. Data Penelitian

Penelitian ini dilakukan pada SKPD di Kota Madiun yang berjumlah 52 SKPD yang terdiri atas 22 instansi, 3 kecamatan dan 27 kelurahan. Namun dalam pelaksanaan untuk 3 kecamatan dan 27 kelurahan tidak diikuti dalam sampel penelitian karena pihak inspektorat hampir tidak pernah /jarang sekali melakukan audit ke kecamatan dan kelurahan.

Pembagian kuesioner dilakukan 2 Maret 2012 dan pengiriman kuesioner diberikan tenggang waktu sampai tanggal 16 Maret 2012. Tiap-tiap SKPD dikirim 4-8 kuesioner sesuai dengan jumlah pegawai yang terlibat dalam pemeriksaan yang dilakukan Inspektorat Kota Madiun. Jumlah keseluruhan kuesioner yang dikirim 76 pada 13 SKPD. Ringkasan jumlah pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan pada tabel 1.

**Tabel 1. Rincian Pengembalian Kuesioner**

Keterangan	Total
<b>Total kuesioner yang dikirim</b>	76
<b>Total kuesioner yang kembali</b>	69
Kuesioner yang tidak digunakan (bukan responden yang dimaksud)	-26
<b>Total kuesioner yang digunakan</b>	43
<b>Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) (43/76x 100%)</b>	56,58%

Sumber : Data primer diolah 2012

Profil responden penelitian akan disajikan pada tabel 2, meliputi jenis kelamin, pendidikan, lama bekerja, bidang audit, dan jabatan di SKPD

**Tabel 2. Profil Responden**

Keterangan	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
<b>Jenis Kelamin</b>		
Perempuan	17	39,5%
Pria	26	60,5%
<b>Jabatan</b>		
Kepala dinas/kantor	2	4,7%
Sekretaris dinas/kantor	1	2,3%
Kasi/kabid	11	25,6%
Kasubsi/kasuid	16	37,2%
Bendahara	13	30,2%
<b>Pendidikan terakhir</b>		
S-2	7	16,3%
S-1	21	48,8%
D III	4	9,3%
SMA/SMK/MA	11	25,6%

Sumber: Output SPSS, 2012

## 2. Hasil Penelitian

### a. Uji Kualitas Data

Uji kualitas data meliputi uji validitas dan uji reliabilitas. Uji reliabilitas dilakukan dengan uji *cronbach alpha* menggunakan SPSS. Suatu konstruk dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach alpha*  $>0,60$  (Nunnaly, 1967 dalam Ghozali, 2005). Hasil uji reliabilitas menunjukkan semua item pernyataan karena memiliki nilai signifikansi  $< 0,05$ . Hasil uji validitas menunjukkan semua item pernyataan, karena memiliki nilai signifikansi  $<0,05$ .

### b. Uji Asumsi klasik

#### 1) Uji multikolinieritas

Dari pengujian SPSS dapat dilihat nilai *tolerance*  $>0,10$  dan nilai VIF  $<10$  sehingga dapat disimpulkan variabel yang dipakai bebas dari multikolinieritas.

#### 2) Uji autokorelasi

Nilai DW sebesar 1,425 dengan menggunakan nilai signifikansi 5%, jumlah sampel 43 dan jumlah variabel independen 11 ( $k=11$ ) maka nilai tabel DW dl = 0,9533 dan du = 2,1823, maka nilai  $dl \leq d \leq du$  ( $0,9533 \leq 1,425 \leq 2,1823$ ) sehingga dapat disimpulkan tidak ada autokorelasi positif.

#### 3) Uji Heteroskedastisitas

Dari grafik *scatterplots* terlihat bahwa titik-titik menyebar secara acak serta tersebar baik di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y dan nilai sig lebih dari 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada

model regresi sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksi kepuasan *auditee*.

#### 4) Uji Normalitas

Dengan melihat grafik *normal plot* terlihat titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal. Histogram menunjukkan distribusi normal. Besarnya Kolmogorov-Smirnov di atas 0,05 sehingga model regresi memenuhi asumsi normalitas.

#### c. Uji Koefisien Determinasi

**Tabel 3. Koefisiensi determinasi**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.835 <sup>a</sup>	.698	.591	.996	1.425

a. Predictors: (Constant), jumlahX11, JumlahX4, JumlahX5, JumlahX8, jumlahX9, JumlahX2, JumlahX7, JumlahX3, JumlahX6, JumlahX1, JumlahX10

b. Dependent Variable: jumlah Y

Dari hasil output SPSS ver 12.0 *model summary* besarnya *adjusted R square* adalah 0.519. Hal ini berarti 51,9 % variasi kepuasan *auditee* dapat dijelaskan oleh variasi dari sebelas variabel independen. Sedangkan sisanya ( $100\% - 51,9\% = 48,1\%$ ) dijelaskan oleh sebab-sebab lain di luar model.

#### d. Uji Hipotesis

##### 1) H1: *experience* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,000 < 0,05$  sehingga H1 dapat diterima, berarti *experience* (pengalaman tim audit) berhubungan positif terhadap kepuasan *auditee*. Temuan ini mendukung hasil penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.*, (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002), dan Hanafi (2004). Hal ini mengindikasikan bahwa kepuasan *auditee* sangat ditentukan oleh pengalaman anggota tim audit. Perasaan kepuasan *auditee* yang terbentuk pada responden dari penilaian pengalaman atau tidaknya tim audit sangat diperhatikan, karena menurut *auditee*, tim inspektorat yang berpengalaman akan memiliki keunggulan dalam tiga hal yaitu mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan secara akurat, dan mencari penyebab kesalahan sehingga *auditee* mempersepsikan auditor berpengalaman, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas, dan menimbulkan kepuasan *auditee*.

##### 2) H2: *industry expertise* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,000 < 0,05$  sehingga H2 dapat diterima, berarti *industry expertise* (pemahaman terhadap lingkungan instansi) berhubungan positif terhadap kepuasan *auditee*. Temuan ini mendukung hasil penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.* (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002) dan Hanafi (2004). Hal ini mengindikasikan bahwa dengan memahami lingkungan instansi berarti memperkecil risiko audit sebab memahami lingkungan instansi/industri klien menjadi bagian integral yang

tak terpisahkan dengan pekerjaan profesi, sehingga hasil audit yang dihasilkan dapat memenuhi standar mutu *auditing* (Suharto, 2002). *Auditee* mempersepsikan bahwa auditor memahami lingkungan pemeriksaan, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit tersebut berkualitas, dan menimbulkan kepuasan *auditee*

**3) H3: responsif terhadap schedule kebutuhan instansi (*responsiveness*) berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,113 > 0,05$  sehingga H3 ditolak, berarti responsif terhadap schedule kebutuhan instansi (*responsiveness*) tidak berhubungan dengan kepuasan *auditee*. Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.* (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002), dan Hanafi (2004). Hal ini berarti inspektorat sebagai auditor pemerintah kurang tanggap terhadap kebutuhan skedul instansi *auditee*.

**4) H4: melaksanakan pemeriksaan sesuai Standar Umum Audit (*compliance*) berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,059 > 0,05$  sehingga H4 ditolak, berarti melaksanakan pemeriksaan sesuai Standar Umum Audit (*compliance*) tidak berhubungan terhadap kepuasan *auditee*. Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.* (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002) dan Hanafi (2004). Hal ini berarti inspektorat sebagai auditor pemerintah dan *auditee* sama-sama memahami pelaksanaan pemeriksaan yang sesuai Standar Umum Audit karena di lingkungan SKPD sudah diatur dalam aturan yang baku.

**5) H5: independensi tim audit (*independence*) berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,630 > 0,05$  sehingga H5 ditolak, berarti independensi tim audit (*independence*) tidak berhubungan terhadap kepuasan *auditee*. Hal ini mengindikasikan bahwa *auditee* tidak mementingkan independensi untuk membentuk kepuasan *auditee*. Temuan ini mendukung hasil penelitian Behn *et al.* (1997), bahwa independensi tidak signifikan berhubungan dengan kepuasan *auditee* dan dikuatkan pada penelitian-penelitian berikutnya pada sektor *private*.

**6) H6: bersikap hati-hati dan profesional (*professional care*) berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,220 > 0,05$  sehingga H6 ditolak, berarti bersikap hati-hati dan profesional (*professional care*) tidak berhubungan terhadap kepuasan *auditee*. Hal ini mengindikasikan bahwa jika klien/*auditee* mempersepsikan bahwa auditor bersikap hati-hati, tidak menimbulkan kepuasan *auditee*. Temuan ini mendukung hasil penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.* (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002) dan Hanafi (2004). Kepuasan *auditee* yang terbentuk, merupakan persepsi yang sangat subjektif dari *auditee*. Dalam penelitian ini responden membentuk persepsi puas dari perasaan

yang dirasakan selama tim audit melakukan proses audit. Namun *professional care* yang ditunjukkan tidak secara otomatis berhubungan dengan kepuasan yang dirasakan, bahkan temuan pada penelitian ini menunjukkan tidak berhubungan antara *professional care* dan *kepuasan auditee*

**7) H7: komitmen terhadap kualitas audit (*commitment*) berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,239 > 0,05$  sehingga H7 ditolak, berarti komitmen terhadap kualitas audit (*commitment*) tidak berhubungan dengan kepuasan *auditee*. Temuan ini tidak mendukung penelitian Widagdo (2002), apabila auditor dalam melakukan pekerjaannya menunjukkan adanya komitmen yang kuat terhadap kualitas audit, auditor akan memberikan kepuasan bagi kliennya. Hal ini berkaitan dengan penafsiran *auditee*, jika indikator-indikator pertanyaan yang digunakan dalam konstruk *commitment* terpenuhi, akan membentuk kepuasan *auditee*.

**8) H8: keterlibatan ketua tim audit (*executive involvement*) berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,228 > 0,05$  sehingga H8 ditolak, berarti keterlibatan ketua tim audit (*executive involvement*) tidak berhubungan terhadap kepuasan *auditee*. Hal ini mengindikasikan bahwa *auditee* di pemerintah daerah tidak mementingkan *executive involvement* untuk membentuk kepuasan *auditee*. Bagi mereka bukan pada siapa-siapa yang terlibat dalam proses audit yang menjadikan mereka puas, melainkan lebih pada sikap yang diperlihatkan oleh tiap-tiap anggota tim audit. Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.* (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002) dan Hanafi (2004).

**9) H9: pekerjaan lapangan audit (*conduct of audit field work*) berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,601 > 0,05$  sehingga H9 ditolak, berarti pekerjaan lapangan audit (*conduct of audit field work*) tidak berhubungan dengan kepuasan *auditee*. Hal ini mengindikasikan bahwa *auditee* di pemerintah daerah tidak mementingkan *conduct of audit field work* untuk membentuk kepuasan *auditee*. *Conduct of audit field work* merupakan faktor penentu dari kualitas audit yang dirasakan. Ini juga menunjukkan bahwa penentu kepuasan *auditee* yang dirasakan, berkaitan dengan penafsiran responden yang menghubungkan antara variabel tertentu terhadap kepuasan *auditee*. Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.* (1997), Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002) dan Hanafi (2004).

**10) H10: standar etika tim audit dan pengetahuan akuntansi/auditing (*member characteristics*) berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,003 < 0,05$  sehingga H10 diterima, berarti standar etika tim audit dan pengetahuan akuntansi/auditing (*member characteristics*) berhubungan dengan kepuasan *auditee*. Hal ini mengindikasikan bahwa *auditee* di pemerintah daerah mementingkan *member*

*characteristics* dari tim audit untuk membentuk kepuasan *auditee*. *Member characteristics* merupakan faktor penentu dari kualitas audit yang dirasakan. Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian-penelitian terdahulu: Ishak (2000), Dewiyanti (2000), Widagdo (2002) dan Hanafi (2004).

#### **11) H11: sikap skeptipisme tim audit (*skeptical attitude*) berhubungan positif dengan kepuasan *auditee***

Berdasarkan hasil pengujian dapat diketahui nilai signifikansi yaitu  $0,000 < 0,05$  sehingga H11 diterima, berarti sikap skeptipisme tim audit (*skeptical attitude*) berhubungan dengan kepuasan *auditee*. Hal ini mengindikasikan bahwa dengan persepsi sikap skeptis yang dimaksud indikator-indikator variabel *skeptical attitude* secara jelas dipahami oleh responden. Pemahaman mengenai suatu konstruk akan berpengaruh terhadap penafsiran yang diciptakan dan memungkinkan persepsi bukanlah cermin tepat dari realitas. Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian-penelitian terdahulu: Behn *et al.* (1997) dan Samelson *et al.* (2006).

### **E. Simpulan dan Saran**

#### **1. Simpulan**

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis, dapat disimpulkan sebagai berikut :

- a. Pengalaman tim audit (*experience*) berhubungan dengan kepuasan *auditee*.
- b. Pemahaman terhadap lingkungan instansi (*industry expertise*) berhubungan dengan kepuasan *auditee*.
- c. Responsif terhadap schedule kebutuhan instansi (*responsiveness*) tidak berhubungan dengan kepuasan *auditee*.
- d. Melaksanakan pemeriksaan sesuai Standar Umum Audit (*compliance*) tidak berhubungan dengan kepuasan *auditee*.
- e. Independensi tim audit (*independence*) tidak berhubungan dengan kepuasan *auditee*. Hal ini mengindikasikan bahwa *auditee* tidak mementingkan independensi untuk membentuk kepuasan *auditee*.
- f. Bersikap hati-hati dan profesional (*Professional care*) tidak berhubungan dengan kepuasan *auditee*.
- g. Komitmen terhadap kualitas audit (*Commitment*) tidak berhubungan dengan kepuasan *auditee*.
- h. Keterlibatan ketua tim audit (*Executive involvement*) tidak berhubungan dengan kepuasan *auditee*.
- i. Pekerjaan lapangan audit (*Conduct of audit field work*) tidak berhubungan dengan kepuasan *auditee*.
- j. Standar etika tim audit dan pengetahuan akuntansi/auditing (*Member characteristics*) berhubungan dengan kepuasan *auditee*.
- k. Sikap skeptipisme tim audit (*Skeptical attitude*) berhubungan dengan kepuasan *auditee*.

## 2. Keterbatasan

Penelitian ini memiliki keterbatasan-keterbatasan yang memungkinkan dapat menimbulkan hambatan terhadap hasil penelitian di antaranya :

- a. Hasil penelitian ini hanya dapat dijadikan analisis pada subjek penelitian yang terbatas, yaitu PNS di SKPD kota Madiun.
- b. Kuesioner yang disebarakan kurang dipahami oleh responden.
- c. Beberapa SKPD menolak untuk dijadikan sampel penelitian dengan alasan yang tidak jelas.

## 3. Saran

- a. Penelitian yang akan datang sebaiknya memperluas daerah penelitian misalnya setingkat propinsi.
- b. Sebaiknya sebelum dilakukan penyebaran kuesioner dilakukan *pilot test* pada salah satu SKPD bukan pada mahasiswa sehingga pemahaman isi kuesioner sesuai dengan kondisi SKPD.

## Daftar Pustaka

- Arens, Alvin, A. dan James, K. Loebbecke. 2006. *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*. International Edition, Eleventh Edition. New Jersey: Prentice-Hill Inc.
- Badjuri, Achmad dan Elisa, Trihapsari. 2004. "Audit Kinerja pada Organisasi Sektor Publik Pemerintah." *Jurnal Fokus Ekonomi*, Vol 3, no 2 Agustus 2004.
- Behn, B. K., J. V. Carcello., D. R. Hermanson. dan R. H. Hermanson. 1997. "The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms." *Accounting Horizons*, (March): vol. 11. No. (1), 7-24.
- Carcello, J. V., R. H. Hermanson. dan N. T. McGrath. 1992. "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Prepares, and Financial 147 Statement Users." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11, (Spring): 1- 15.
- Cronin, J. J. dan A. T. Steven. 1992. "Measuring Services Quality: A Reexamination and Extention." *Journal of Marketing*, (July): vol. 56: 55-68.
- Dewiyanti, Silvia. 2000. "Analisis Pengaruh Kualitas Audit dan Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik." *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Elitzur, Ramy dan Haim, Falk. 1996. "Planned Audit Quality." *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 15: 247-269.



- Fornell. 1996. "The American Customer Satisfaction Index, Nature Purpose, and Finding." *Journal of Marketing*, (October): vol. 60.
- Freeman, R. J. dan C. D. Shoulders. 2003. *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice*. 7 ed. Englewood, NJ: Prentice Hall.
- Ghozali, I. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Glynn, William, J. dan James, G. Barnes. 1996. *Understanding Services Management*. John Wiley & Son Ltd. England.
- Hanafi, Imam. 2004. "Pengaruh Kualitas Audit dan Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien." *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Hikmah. 2002. "Pengujian Perbedaan Nilai-Nilai Personal Menurut Persepsi Akuntan Publik dan Mahasiswa Akuntansi." *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Bagian Penerbit STIE YKPN: Yogyakarta.
- Ishak, Muhammad. 2000. "Analisis Faktor-Faktor Penentu Kualitas Audit Menurut Persepsi Klien." *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi UGM.
- Lowensohn, S., L. E. Johnson., R. J. Elder dan S. P. Davies. 2007. "Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fee in the Local Government Audit Market." *Journal Of Accounting and Public Policy*, 26 : 705-732.
- Mahon, James J. 1982. *The Marketing of Professional Accounting Service*. 2nd ed John Wiley dan Sons, Canada.
- Meidawati, Neni. 2001. "Meningkatkan Akuntabilitas Auditor Independen Melalui Standar Profesional." *Media Akuntansi*, Edisi 16-Januari-Februari.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Edisi 6. Badan Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Samelson, D., S. Lowensohn. dan L. E. Johnson. 2006. "The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government." *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18 (2): 139-166.

- Schroeder, M. S., I. Salomon dan D. Vickrey. 1986. "Audit Equality: The Perception of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5, (Spring): 86-94.
- Suharto, Harry. 2002. "Quality Control PPA, IAI Mampu Menjamin Kualitas." *Media Akuntansi*. Edisi 24 / Maret / Tahun IX.
- Supranto, J. 1997. "Pengukuran Tingkat Kepuasan Pelanggan." *Bhinika Cipta*. Semarang.
- Tatang. 1995. *Manajemen dan Usahawan Indonesia*. No. 06/Th XXIV/ Juni.
- Tubb, Richard, M. 1992. "The Effect of Experience on the Auditors Organization and Amount of Knowledge." *The Accounting Review*, (October): vol. 67. No. 4: 783-801.
- Widagdo, Ridwan. 2002. "Analisis Pengaruh Atribut-Atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien." *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.