

FAKTOR-FAKTOR PENENTU KUALITAS AUDIT DAN KEPUASAN AUDITEE PERSEPSIAN DI PEMERINTAHAN DAERAH

NI KADEK SRIWATI *)

ABSTRACT

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

This study used purposive sampling technique in the data collection. The data was obtained by disseminate questionnaire in the government city of Yogyakarta, Sleman, Bantul, Kulon Progo Regency, and Gunung Kidul. The data analysis was conducted Ordinal Logistic Regression with SPSS 15.0.

The result of this study demonstrated that 6 audit quality attributes variable (Industry expertise, Responsiveness, Professional care, Commitment, Conduct of audit field work, and Member characteristics) had significantly positive correlation on perceived audit quality. This study also found that 7 audit quality attributes variable (Experience, Industry expertise, Compliance, Professional care, Commitment, Conduct of audit field work, and Member characteristics) had significantly positive correlation on perceived auditee satisfaction. Furthermore, it ignored another attributes of audit quality to determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction factors to local government.

Key words : *Perceived Audit Quality, Auditee Satisfaction, Attributes of audit quality and Ordinal Logistic Regression (OLR).*

*) Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Sintuwu Maroso

PENDAHULUAN

Selama ini sektor publik/pemerintah tidak luput dari tudingan sebagai sarang korupsi, kolusi, nepotisme, dan sumber pemborosan negara, padahal sektor publik merupakan lembaga yang menjalankan roda pemerintahan yang sumber legitimasinya berasal dari masyarakat. Oleh karena itu, kepercayaan yang diberikan oleh masyarakat kepada penyelenggara pemerintahan haruslah diimbangi dengan adanya pemerintahan yang bersih. Hal tersebut seiring dengan tuntutan masyarakat agar organisasi sektor publik meningkatkan kualitas, profesionalisme dan akuntabilitas publik serta *value for money* dalam menjalankan aktivitas pengelolaan keuangan pemerintah pusat/daerah.

Pengelolaan keuangan pemerintah yang baik harus didukung audit sektor publik yang berkualitas, karena jika kualitas audit sektor publik rendah, kemungkinan memberikan kelonggaran terhadap lembaga pemerintah melakukan penyimpangan penggunaan anggaran. DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai "probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan penyelewengan dalam

sistem akuntansi klien". Kualitas audit yang baik akan memberikan konsekuensi bagi *auditee*. Salah satu bentuk konsekuensi tersebut adalah kepuasan *auditee*. Selanjutnya Philip Kotler (1994) mendefinisikan kepuasan *auditee* sebagai tingkat perasaan seseorang setelah membandingkan kinerja atau hasil yang dirasakan dengan harapannya. Kualitas audit persepsian *auditee* diperoleh melalui pengalaman diaudit atau diperiksa. Nilai yang dirasakan atas kualitas jasa audit akan terkait dengan harapan yang melekat pada diri *auditee*, yang kemudian menimbulkan kepuasan *auditee*.

Sebagian besar studi yang pernah dilakukan dalam rangka mengevaluasi kualitas audit, selalu membuat kesimpulan dari sudut pandang auditor. Sutton (1993) mengatakan banyak pengguna laporan akuntan mengkritik tentang kualitas pekerjaan akuntan. Oleh karena itu pada penelitian ini, yang menjadi objek penelitian adalah pihak-pihak yang terlibat dalam pengelolaan keuangan daerah dan melakukan penyusunan laporan keuangan daerah, selaku entitas akuntansi yang dimintai pertanggungjawaban dan diperiksa oleh BPK. Selanjutnya, entitas tersebut merupakan pihak pengguna jasa audit/*auditee* dari BPK, yang kemudian memberikan penilaian terhadap kualitas audit dan kepuasan *auditee* dari kinerja auditor pemerintah atau BPK.

Penelitian ini pada dasarnya mereplikasi penelitian Samelson *et al.*, (2006). Dengan mencermati hasil penelitian tersebut, peneliti tertarik untuk menganalisis faktor-faktor penentu kualitas audit dan kepuasan *auditee* persepsian di pemerintah Indonesia. Hal ini berkaitan dengan perbedaan lingkungan dan karakteristik negara, yang memungkinkan hasil temuan atribut kualitas audit yang merupakan penentu kualitas audit dan kepuasan *auditee* persepsian pada pemerintahan Indonesia berbeda dengan hasil temuan penelitian Samelson *et al.* (2006) pada pemerintahan US. Kemudian pada penelitian Samelson *et al.* (2006) auditor pemerintah berasal dari auditor independen, sedangkan penelitian ini disesuaikan dengan konteks Indonesia, yaitu: auditor pemerintah yang dilakukan oleh BPK.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji faktor-faktor dalam atribut kualitas audit yang secara positif berhubungan dengan kualitas audit dan kepuasan *auditee* persepsian. Mengingat fenomena yang dapat diamati dewasa ini adalah semakin menguatnya tuntutan akuntabilitas oleh organisasi sektor publik. Sedangkan Kualitas audit pada sektor publik lebih rendah dibandingkan dengan kualitas audit pada sektor swasta. Rendahnya kualitas audit pada auditor pemerintah, menurut Brown & Raghunandan (1995), karena mereka dihadapkan pada litigation risk yang rendah. Maka auditor pemerintah harus memperhatikan kualitas audit yang dilakukan untuk

menghindari terjadinya kesalahan dalam memberikan opini mengenai hasil audit yang telah dilakukan terhadap *auditee*.

Sehingga berdasarkan kejadian tersebut, yang menjadi permasalahan dalam penelitian ini adalah masih perlunya dilakukan pengujian kembali untuk menilai faktor-faktor penentu kualitas audit dan kepuasan *auditee* persepsian di pemerintahan Daerah. Oleh karena itu pertanyaan penelitian yang ingin dijawab dalam penelitian ini adalah: (1) Faktor-faktor manakah dari atribut kualitas audit, yang merupakan penentu terhadap kualitas audit? (2) Faktor-faktor manakah dari atribut kualitas audit, yang merupakan penentu terhadap kepuasan *auditee*?

TINJAUAN PUSTAKA

Audit di Lingkungan Pemerintahan

Pemerintah berbeda dengan *private sector* dalam beberapa hal, termasuk sifat operasinya, akuntansinya, dan pelaporan keuangannya. Tuntutan dilaksanakannya audit pada sektor publik ini, adalah dalam rangka pemberian pelayanan publik secara ekonomis, efisien dan efektif. Dan sebagai konsekuensi logis dari adanya pelimpahan wewenang dan tanggung jawab dalam menggunakan dana, baik yang berasal dari pemerintah pusat maupun dari pemerintah daerah itu sendiri. Agar pelaksanaan pengelolaan dana masyarakat yang diamanatkan tersebut transparan dengan memperhatikan *value for money*, yaitu menjamin dikelolanya uang rakyat tersebut secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, akuntabel dan berorientasi pada kepentingan publik, maka diperlukan suatu pemeriksaan (audit) oleh auditor yang independen. Pelaksanaan audit ini juga bertujuan untuk menjamin dilakukannya pertanggung jawaban publik oleh pemerintah, baik pemerintah daerah maupun pemerintah pusat.

Teori Atribusi sebagai Dasar Persepsi *Auditee*

Menurut Robbins (2006), persepsi adalah proses yang digunakan individu mengelola dan menafsirkan kesan indera mereka dalam rangka memberikan makna kepada lingkungan mereka. Beberapa tinjauan mengenai definisi persepsi menyimpulkan bahwa persepsi setiap individu tentang suatu obyek atau peristiwa bergantung pada suatu kerangka ruang dan waktu yang berbeda. Perbedaan tersebut disebabkan oleh dua faktor yaitu faktor dalam diri seseorang (aspek kognitif) dan faktor dunia luar (aspek stimulus visual). Dapat disimpulkan bahwa persepsi akan mempengaruhi sikap yang akan menentukan perilaku yang merupakan cerminan dari persepsi yang dimiliki seseorang.

Pada penelitian ini dasar penggunaan teori atribusi, terfokus pada penilaian *auditee* terhadap faktor-faktor eksternal yaitu berasal dari orang yang diamati atau dinilai. Diasumsikan pada lingkungan audit, *auditee* sebagai pengguna jasa juga memberikan penilaian terhadap perilaku atau sikap yang diperlihatkan oleh auditor. Namun penilaian tersebut terkait dengan persepsi masing-masing *auditee*, dan menghasilkan kesimpulan berupa kualitas audit dan kepuasan *auditee* persepsian terhadap kinerja dari auditor dalam pelaksanaan pemeriksaan atau audit. Selanjutnya penilaian dilakukan dengan melihat dari terpenuhinya beberapa atribut kualitas audit.

Kualitas Audit dan Kepuasan *Auditee*

DeAngello (1981) mendefinisikan *audit quality* sebagai probabilitas seorang auditor untuk dapat menemukan dan melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien. “ Pada *public sector*, GAO (1986) mendefinisikan *audit quality* yaitu pemenuhan terhadap standar profesional dan terhadap syarat-syarat sesuai perjanjian, yang harus dipertimbangkan. Pengertian lain yang digunakan berkaitan dengan studi mengenai *audit quality* adalah analisis terhadap kualitas yang ditinjau dari aturan yang dibuat oleh aparat pemerintah.

Selanjutnya Philip Kotler (1994) mendefinisikan kepuasan *auditee* sebagai tingkat perasaan seseorang setelah membandingkan kinerja atau hasil yang dirasakan dengan harapannya. Sementara Cronin dan Taylor (1994) mendefinisikan kepuasan sebagai pilihan setelah evaluasi penilaian dari sebuah transaksi yang spesifik. Agar dapat bertahan hidup, perusahaan audit harus mampu memberikan kinerja audit yang berkualitas tinggi dan kepuasan *auditee* yang tinggi. Sementara kualitas audit penting, baik bagi pihak internal dan eksternal stakeholders, dan kepuasan *auditee* adalah pusat dari profesi akuntansi.

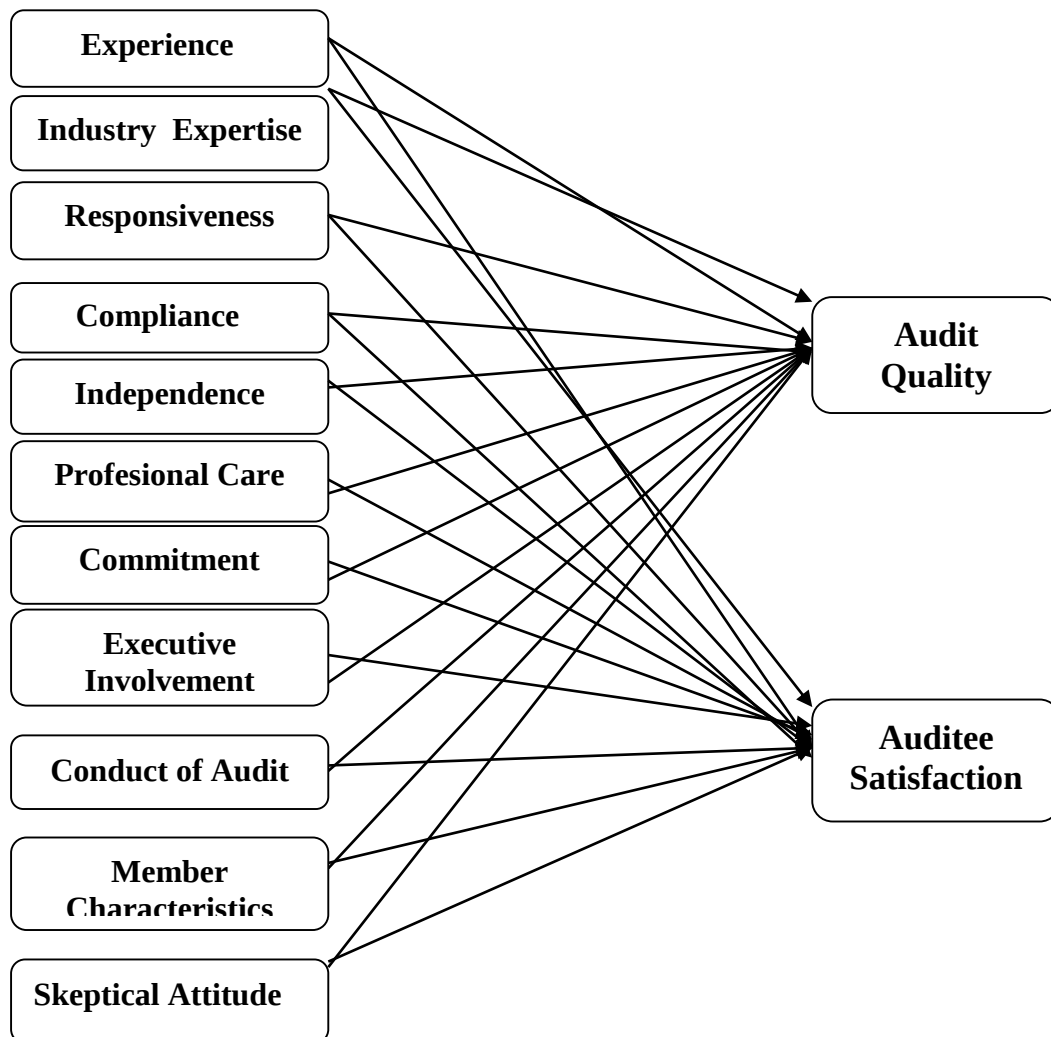
Faktor Penentu Kualitas Audit dan Kepuasan *Auditee*

Parasuraman (1985) dalam Glynn dan Barnes (1996) menyatakan bahwa ada dua atribut utama yang mempengaruhi kualitas jasa yaitu *expected service* dan *perceived service*. Apabila jasa yang diterima atau dirasakan sudah sesuai dengan yang diharapkan maka kualitas jasa dipersepsikan baik dan memuaskan, sebaliknya jika kualitas jasa yang diperoleh lebih rendah maka kualitas jasa buruk. Dengan demikian, baik tidaknya kualitas jasa tergantung pada kemampuan penyedia jasa dalam memenuhi harapan pelanggannya secara konsisten. Kepuasan pelanggan adalah tingkat perasaan

pelanggan setelah membandingkan kinerja atau hasil yang dirasakan dengan harapannya (Philip Kotler (1994). Menilai sesuatu yang dirasakan, ukuran kualitas merupakan salah satu kriteria yang digunakan sebagai bahan pertimbangan. Begitu juga yang terjadi pada penilaian kualitas jasa audit dalam memenuhi harapan *auditee* sebagai pelanggan mereka.

Selanjutnya untuk menguji faktor-faktor penentu kualitas audit dan kepuasan *auditee* persepsian, Samelson et al., (2006) menggunakan 11 komposit dari atribut-atribut kualitas audit, kemudian pada penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara kualitas audit dan kepuasan *auditee* persepsian di pemerintahan Indonesia. Dari penjelasan di atas, kerangka pikir penelitian ini dapat digambarkan pada skema sebagai berikut :

Gambar 2.1
Model Penelitian



Hipotesis Penelitian

1) *Experience* (pengalaman tim audit)

Pengalaman merupakan atribut yang penting dimiliki oleh auditor, hal ini terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat oleh auditor yang tidak berpengalaman lebih banyak dari pada auditor yang berpengalaman (Meidawati, 2001). Disisi lain, Tubb (1992) mengatakan bahwa auditor yang berpengalaman akan memiliki keunggulan dalam hal: 1) mendeteksi kesalahan, 2) memahami kesalahan secara akurat, dan 3) mencari penyebab kesalahan. Dari uraian di atas dapat diambil sebuah hipotesis:

H1a: *Experience* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H1b: *Experience* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

2) Industry expertise (Pemahaman terhadap lingkungan instansi)

Agar pelaksanaan audit berkualitas, auditor harus memperoleh pengetahuan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan sifat bisnis satuan usaha, organisasinya, dan karakteristik operasinya. Memahami industri klien berarti memperkecil resiko audit sebab memahami industri klien menjadi bagian integral yang tak terpisahkan dengan pekerjaan profesi, sehingga hasil audit yang dihasilkan dapat memenuhi standar mutu auditing (Suharto, 2002). Selain dapat membuat audit lebih berkualitas, memahami industri klien juga berguna untuk memberi masukan agar klien beroperasi secara lebih efisien (Wolk dan Wooton, 1997). Dari uraian di atas dapat diambil sebuah hipotesis:

H2a: *Industry expertise* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H2b: *Industry expertise* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

3) Responsiveness (Responsif terhadap schedule kebutuhan instansi)

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. Dari uraian di atas dapat diambil sebuah hipotesis: H3a: *Responsiveness* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H3b: *Responsiveness* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

4) Compliance (Melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit)

Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya, dan berbeda dengan standar yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan lapangan dan pelaporan auditor, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001). Elitzur dan Falk (1996) mengatakan, kredibilitas auditor tergantung pada: 1) kemungkinan auditor mendeteksi kesalahan yang material dan kesalahan penyajian, dan 2) kemungkinan auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya. Kedua hal tersebut mencerminkan terlaksananya standar umum.

Sebab, seorang auditor harus memiliki keahlian, independensi dan cermat sebagai syarat dari kualitas pelaksanaan audit, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001). Dari uraian di atas dapat diambil sebuah hipotesis: H4a: *Compliance* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H4b: *Compliance* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

5) Independence/Independensi tim audit

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang, bahkan kepercayaan masyarakat dapat juga menurun disebabkan oleh keadaan yang oleh mereka yang berpikiran sehat (*rasionable*) dianggap dapat mempengaruhi sikap independensi. Sikap independensi bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001). Independensi menghasilkan objektivitas, yang berpengaruh besar terhadap kualitas audit, sehingga auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Dari uraian di atas dapat diambil sebuah hipotesis:

H5a : *Independence* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H5b: *Independence* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

6) Professional care/Bersikap hati-hati dan professional

Kehatian-hatian profesional mengharuskan auditor untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan kompetensi dan ketekunan. Hal ini mengandung arti bahwa anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa profesional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuannya (Meidawati, 2001). Kesalahan dapat dideteksi jika auditor memiliki keahlian dan kecermatan. Temuan kesalahan pada laporan keuangan klien merupakan salah satu hal yang menunjukkan kualitas audit dan menunjukkan keahlian yang dimiliki oleh tim audit. Ahli diartikan sebagai ahli akuntansi dan audit, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001) dan cermat menekankan pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang mungkin ada melalui sikap hati-hati (Mautz dan Sharaf, 1961). Dari uraian di atas dapat diambil sebuah hipotesis:

H6a: *Professional care* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H6b: *Professional care* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

7) Commitmen (Komitmen terhadap kualitas audit)

IAI sebagai induk organisasi akuntan publik di Indonesia 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). Dari uraian di atas dapat diambil sebuah hipotesis:

H7a: *Commitment* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H7b: *Commitment* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

8) Executive involvement (Keterlibatan ketua tim audit)

Edwards Deming (1981) dalam Supranto (1997) menyebutkan bahwa 80 persen masalah mutu merupakan masalah manajemen. Tanpa keterlibatan manajemen, manajemen mutu hanya menjadi konsep yang kabur dan hampir mustahil diimplementasikan secara efektif. Keberhasilan manajemen mutu memerlukan kepemimpinan yang efektif, baik secara formal 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). Dari uraian di atas dapat diambil sebuah hipotesis:

H8a: *Executive involvement* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H8b: *Executive involvement* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

9) Conduct of audit field work (Pekerjaan lapangan audit)

Standar pekerjaan lapangan mengharuskan bahwa “pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.” Dalam perencanaan auditnya, auditor harus mempertimbangkan sifat, luas, dan saat pekerjaan yang harus dilaksanakan dan membuat suatu program audit secara tertulis, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001). Dari uraian di atas dapat diambil sebuah hipotesis:

H9a: *Conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H9b: *Conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

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

Dalam usaha untuk meningkatkan akuntabilitasnya, seorang auditor harus menegakkan etika profesionalnya yang tinggi, agar timbul kepercayaan dari masyarakat. Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan

keuangan yang telah diaudit, (Munawir, 1997 dalam Widagdo, 2002). Dari uraian di atas dapat diambil sebuah hipotesis:

H10a: *Member characteristics* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H10b: *Member characteristics* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

11) *Skeptical attitude* (Sikap skeptisisme tim audit)

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

H11a: *Skeptical attitude* berhubungan positif dengan kualitas audit.

H11b: *Skeptical attitude* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*.

METODOLOGI PENELITIAN

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan *Ordinal Logistic Regression* (OLR). Pengujian hipotesis menggunakan analisis OLR, karena pada persamaan regresi variabel dependennya adalah ordinal (peringkat) dalam Ghazali, (2006). Uji hipotesis dilakukan pada dua persamaan regresi yaitu pertama menghubungkan antara atribut kualitas audit dengan kualitas audit persepsian dan kemudian menghubungkan antara atribut kualitas audit dan kepuasan *auditee*. Dalam hal ini yang menjadi variabel dependen yaitu: *perceived audit quality* dan *auditee satisfaction*, dengan variabel independen: *experience*, *industry expertise*, *responsiveness*, *compliance*, *Independence*, *professional care*, *commitment*, *Executive involvement*, *conduct of audit field work*, *member characteristics* dan *Skeptical attitude*. Maka persamaan matematik *Ordered Logit Regression* untuk *perceived audit quality* dan *auditee satisfaction* dapat dituliskan sebagai berikut:

1. *Ordered Logit Regression Perceived Audit Quality*

$$\text{Logit (px)} = \alpha_0 + \beta_1\text{EXP} + \beta_2\text{IND} + \beta_3\text{RESP} + \beta_4\text{COMP} + \beta_5\text{INDEP} + \beta_6\text{PRO} + \beta_7\text{COM} + \beta_8\text{EXE} + \beta_9\text{CON} + \beta_{10}\text{MEM} + \beta_{11}\text{SKE}$$

2. *Ordered Logit Regression Auditee Satisfaction*

$$\text{Logit (px)} = \alpha_0 + \beta_1\text{EXP} + \beta_2\text{IND} + \beta_3\text{RESP} + \beta_4\text{COMP} + \beta_5\text{INDEP} + \beta_6\text{PRO} + \beta_7\text{COM} + \beta_8\text{EXE} + \beta_9\text{CON} + \beta_{10}\text{MEM} + \beta_{11}\text{SKE}$$

Keterangan:

α	: Koefisien Konstanta
$\beta_{(1+12)}$	: Koefisien Regresi
EXP	: <i>Experience</i> (Pengalaman tim audit)
IND	: <i>Industry expertise</i> (Pemahaman terhadap lingkungan instansi)
RESP	: <i>Responsiveness</i> (Responsif terhadap <i>schedule</i> kebutuhan instansi)
COMP	: <i>Compliance</i> (Melaksanakan audit sesuai standar umum audit)
INDEP	: <i>Independence</i> (Independensi tim audit)
PC	: <i>Professional care</i> (Bersikap hati-hati dan professional)
COM	: <i>Commitment</i> (Komitmen terhadap kualitas audit)
EXE	: <i>Executive involvement</i> (Keterlibatan ketua tim audit)
CON	: <i>Conduct of audit field work</i> (Pekerjaan lapangan audit)
MEM	: <i>Member characteristics</i> (Standar etika tim audit)
SKE	: <i>Skeptical attitude</i> (Sikap skeptisisme tim audit)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Objek Penelitian

Data penelitian dikumpulkan dengan menyebarkan kuesioner yang dibagikan kepada para responden yaitu Kepala SKPD dan Bendahara SKPD atau pihak-pihak yang terlibat dalam pengelolaan keuangan daerah di wilayah provinsi DIY. Dalam proses mendapatkan sampel penelitian dilakukan penyebaran kuesioner sebanyak 150 kuesioner kepada para pejabat dinas dan badan di kabupaten Sleman, Bantul, Kulonprogo, Gunungkidul, dan kota Yogyakarta selaku responden penelitian. Dari 133 kuesioner yang kembali ada 7 kuesioner yang tidak dapat dianalisis karena tidak lengkap sehingga hanya 126 buah kuesioner digunakan dalam analisis penelitian ini.

Uji Reliabilitas dan Validitas

Reliabilitas diukur dengan cara menghitung besarnya nilai *Cronbach alpha*. Nilai *Cronbach alpha* menunjukkan reliabel apabila nilainya lebih besar dari 0,6 (Ghozali, 2006). Berdasarkan pengujian reliabilitas dengan program SPSS 15, nilai *Cronbach's Alpha* menunjukkan bahwa tidak ada koefisien yang kurang dari nilai batas minimal 0,60 artinya instrumen variabel atribut kualitas audit dan instrumen variabel kepuasan auditee adalah handal atau reliabel untuk digunakan dalam pengolahan data. Sedangkan pengujian validitas dengan uji homogenitas data dan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*) menunjukkan korelasi yang positif dan tingkat signifikan pada level 0,01.

Hasil Uji Multikolinearitas

Dalam penelitian ini, pengujian gejala multikolinearitas dilakukan dengan melihat nilai *VIF*. Apabila nilai *VIF* tidak ada yang melebihi dari 10 dan nilai *Tolerance* tidak ada yang kurang dari 0,10 maka dapat dikatakan tidak terdapat multikolinearitas pada model regresi. Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai *VIF* tidak ada yang melebihi dari 10 dan nilai *Tolerance* tidak ada yang kurang dari 0,10, maka model persamaan regresi terbebas dari multikolinearitas.

Hasil pengolahan statistik uji hipotesis menunjukkan bahwa hanya ada 6 atribut kualitas audit yang berhubungan positif signifikan terhadap kualitas audit persepsian, dan hanya 7 atribut kualitas audit yang berhubungan positif signifikan terhadap kepuasan *auditee*. Dari tabel berikut ini akan dapat diketahui hasil dari pengujian hipotesis dalam penelitian ini.

Tabel 4.12
Hubungan antara Atribut Kualitas Audit dengan
Kualitas Audit Persepsian

	Estimate	Wald	Signifikansi
[PAQ = 3,00]	2,843	0,659	0,000
[PAQ = 4,00]	1,106	0,101	0,000
EXP	-0,200	2,452	0,117
IND	0,127	0,495	0,002*
RESP	0,163	0,750	0,015*
COMP	-0,108	0,781	0,067
INDEP	0,067	0,109	0,013*
PRO	0,344	5,119	0,024*
COM	-0,018	0,008	0,063
EXE	-0,084	0,272	0,602
CON	0,134	0,522	0,017*
MEM	0,060	0,074	0,006*
SKE	-0,099	0,159	0,690

Keterangan: *signifikan pada $\alpha = 0,05$

Tabel 4.13
Hubungan antara Atribut Kualitas Audit dengan Kepuasan Auditee

	Estimate	Wald	Signifikansi
[AS = 3,00]	8,312	3,529	0,000
[AS = 4,00]	2,783	0,418	0,000
EXP	0,099	0,419	0,002*
IND	0,304	1,961	0,014*
RESP	-0,093	0,168	0,062
COMP	0,002	0,000	0,000*
INDEP	0,113	0,196	0,658
PRO	0,266	1,972	0,010*
COM	0,173	0,447	0,004*
EXE	0,086	0,181	0,071
CON	0,055	0,056	0,012*
MEM	0,024	0,008	0,030*
SKE	-0,090	0,084	0,772

Keterangan: *signifikan pada $\alpha = 0,05$ Sumber: Data primer yang diolah 2013

Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis 1a menyatakan bahwa *experience* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *experience* dengan nilai *estimate* 0,200, *wald* 2,452 dan signifikansi 0,117. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 1a **ditolak**. Hal ini mengindikasikan bahwa *auditee* tidak mementingkan pengalaman anggota tim audit untuk membentuk kualitas audit persepsian. Namun, bukan masalah pengalaman atau tidaknya auditor untuk menentukan berkualitasnya tim audit. Pikiran yang terbentuk pada responden mengenai pengalaman atau tidaknya tim audit mereka abaikan, karena yang menurut mereka lebih penting adalah proses audit berjalan lancar, tanpa ada temuan yang berarti diinstansi mereka.

Hipotesis 1b menyatakan bahwa *experience* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *experience* dengan nilai *estimate* 0,099, *wald* 0,419 dan signifikansi 0,002. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 1b **diterima**. Hal ini berarti auditor yang berpengalaman dan yang terkait dengan pelaksanaan audit, akan memberi kepuasan bagi *auditee* yang sedang diaudit tersebut karena auditor yang berpengalaman akan memiliki keunggulan dalam hal : 1) mendeteksi kesalahan, 2) memahami kesalahan secara akurat, dan 3) mencari penyebab kesalahan Tubs (1992).

Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis 2a menyatakan bahwa *industry expertise* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *industry expertise* dengan nilai *estimate* 0,127, *wald* 0,495 dan signifikansi 0,002. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 2a **diterima**. Temuan ini mendukung temuan penelitian Samelson *et al.*, (2006) yang menyatakan bahwa *expert* dapat dilihat sebagai komponen penting dalam kualitas audit. Selain dapat membuat audit lebih berkualitas, memahami industri klien juga berguna untuk memberi masukan agar klien beroperasi secara lebih efisien (Wolk dan Wooton, 1997).

Hipotesis 2b menyatakan bahwa *industry expertise* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *industry expertise* dengan nilai *estimate* 0,304, *wald* 1,961 dan signifikansi 0,014. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 2b **diterima**. Temuan ini mendukung temuan penelitian-penelitian terdahulu Samelson *et al.*, (2006) yang menyatakan bahwa memahami industri klien memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan klien.

Temuan penelitian ini mengindikasikan bahwa pemahaman anggota tim audit terhadap lingkungan instansi yang diperiksa akan memberikan kepuasan bagi auditee, sebab dengan memahami industri klien berarti memperkecil resiko audit, sehingga hasil audit yang dihasilkan dapat memenuhi standar mutu auditing.

Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis 3a menyatakan bahwa *responsiveness* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *responsiveness* dengan nilai *estimate* 0,163, *wald* 0,750 dan signifikansi 0,015. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 3a **diterima**. Hasil pengujian mendukung temuan terdahulu, yang menyatakan bahwa responsif auditor terhadap keperluan *auditee* merupakan komponen dari kualitas audit (Samelson *et al.*, 2006). Persepsi mencakup penafsiran obyek, tanda, dan orang dari sudut pengalaman yang bersangkutan, sehingga dapat disimpulkan bahwa proses persepsi meliputi penerimaan, pengorganisasian, dan penafsiran terhadap suatu rangsangan. Rangsangan yang diterima dan proses kognitif yang dirasakan dari perilaku yang ditunjukkan secara langsung oleh auditor yang responsif akan membentuk asumsi positif dari *auditee*.

Hipotesis 3b menyatakan bahwa *responsiveness* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *responsiveness* dengan nilai *estimate* -0,093 *wald* 0,168 dan signifikansi 0,062. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 3b **ditolak**. Pada penelitian ini menunjukkan bahwa auditor yang responsif membentuk kualitas audit persepsian, bukan terhadap kepuasan *auditee*.

Pengujian Hipotesis 4

Hipotesis 4a menyatakan bahwa *compliance* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *compliance* dengan nilai *estimate* -0,108, *wald* 0,781 dan signifikansi 0,067. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 4a **ditolak**. Hubungan negatif yang tidak nyata ini berlawanan secara teoritis yang menyatakan seorang auditor harus memiliki keahlian, independensi dan cermat sebagai syarat dari kualitas pelaksanaan audit, standar profesi akuntan publik/SPAP, (2001). Namun hasil penelitian ini menemukan kualitas audit persepsian tidak ditentukan oleh tim audit BPK yang sudah melaksanakan pemeriksaan sesuai standar umum audit. Studi lapangan menemukan adanya pemahaman terbatas dari responden selaku *auditee* berkaitan dengan standar umum audit yang tertuang dalam indikator-indikator. Hal tersebut menimbulkan pemahaman

yang berbeda terhadap *compliance* yang dihubungkan dengan kualitas audit yang dirasakan.

Hipotesis 4b menyatakan bahwa *compliance* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *compliance* dengan nilai *estimate* 0,002, *wald* 0,001 dan signifikansi 0,000. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 4b **diterima**. Hal ini berarti apabila auditor dalam melaksanakan tugas-tugasnya sudah sesuai dengan standar umum yang telah ditetapkan maka akan memberikan kepuasan bagi *auditee*, seperti dinyatakan 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 dan adanya auditor akan melaporkan apa yang ditemukan maka *auditee* akan mengetahui kesalahan-kesalahan yang dibuatnya serta *auditee* dapat melakukan perbaikan-perbaikan. Hal tersebut akan memberikan kepuasan bagi *auditee*.

Pengujian Hipotesis 5

Hipotesis 5a menyatakan bahwa *independence* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *independence* dengan nilai *estimate* 0,067, *wald* 0,109 dan signifikansi 0,013. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} < 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 5a **diterima**. Temuan ini berbeda dengan temuan (Samelson *et al.*, 2006) yang menyatakan tidak adanya hubungan antara independensi dengan kualitas audit yang dirasakan. Independensi pada penelitian ini merupakan faktor yang menentukan dari kualitas audit, hal ini dapat dipahami karena jika auditor benar-benar independen maka tidak terpengaruh oleh kliennya. Auditor akan dengan leluasa melakukan tugas-tugas auditnya. Namun jika tidak memiliki independensi terutama jika mendapat tekanan-tekanan dari pihak klien maka kualitas audit yang dihasilkannya juga tidak maksimal.

Hipotesis 5b menyatakan bahwa *independence* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *independence* dengan nilai *estimate* -0,113, *wald* 0,196 dan signifikansi 0,658. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 5b **ditolak**. Hal ini menunjukkan, walaupun auditor dalam melaksanakan audit sudah bersikap independen tetapi hal tersebut tidak berpengaruh terhadap kepuasan *auditee*-nya, karena *auditee* lebih senang kalau auditor tersebut bisa diajak komunikasi dua arah (Bhen *et al.*, 1997).

Pengujian Hipotesis 6

Hipotesis 6a menyatakan bahwa *professional care* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *professional care* dengan nilai *estimate* 0,344, *wald* 5,119 dan signifikansi 0,024. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig < 0,05, Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 6a **diterima**. Hal ini menunjukkan bahwa apabila auditor dalam melaksanakan kegiatannya dilakukan secara hati-hati maka hasil yang didapat akan lebih baik dan jauh dari kesalahan serta sesuai dengan keadaan yang sebenarnya terjadi di dalam instansi. Sehingga dengan ketelitian dan kecermatan auditor dalam melakukan pekerjaan, diharapkan dapat mengungkap kecurangan-kecurangan yang terjadi pada instansi klien.

Hipotesis 6b menyatakan menyatakan bahwa *professional care* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *professional care* dengan nilai *estimate* 0,266, *wald* 1,972 dan signifikansi 0,010. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig < 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 6b **diterima**. Temuan ini mengindikasikan bahwa jika klien/*auditee* mempersepsikan bahwa auditor bersikap hati-hati, menimbulkan kepuasan *auditee*. Kepuasan *auditee* yang terbentuk, merupakan persepsi yang sangat subjektif dari *auditee*. Dalam penelitian ini responden membentuk persepsi puas dari perasaan yang dia rasakan selama tim audit melakukan proses audit.

Pengujian Hipotesis 7

Hipotesis 7a menyatakan bahwa *commitment* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *commitment* dengan nilai *estimate* -0,018, *wald* 0,008 dan signifikansi 0,063. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig > 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 7a **ditolak**. Hal ini mengindikasikan bahwa komitmen terhadap kualitas audit yang ditunjukkan tim audit tidak menjadi hal penting menurut responden, karena bagi mereka selama proses audit lancar sudah cukup. Apalagi yang tertuang dalam indikator-indikator variabel komitmen lebih pada bagaimana lembaga BPK menjaga kualitas audit timnya, hal tersebut tidak diketahui secara implisit oleh responden untuk membentuk kualitas audit yang dirasakan. Maka kurangnya pengetahuan menimbulkan pemahaman yang bias dan mungkin bukanlah cermin tepat dari realitas dalam menghubungkan antara *commitment* dengan kualitas audit yang dirasakan.

Hipotesis 7b menyatakan bahwa *commitment* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *commitment* dengan nilai *estimate* 0,173, *wald* 0,447 dan signifikansi 0,004. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig < 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 7b **diterima**. Temuan ini mendukung

temuan penelitian Widagdo (2002), bahwa apabila auditor dalam melakukan pekerjaannya menunjukkan adanya komitmen yang kuat terhadap kualitas audit, maka akan memberikan kepuasan bagi kliennya.

Pengujian Hipotesis 8

Hipotesis 8a menyatakan bahwa *executive involvement* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *executive involvement* dengan nilai *estimate* -0,084, *wald* 0,272 dan signifikansi 0,602. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig > 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 8a **ditolak**. Temuan ini dapat dijelaskan dengan reaksi yang diberikan responden berkaitan dengan tim audit BPK. Secara psikologis responden dalam hal ini kebanyakan kepala dinas dan bendahara dinas, mereka cenderung memiliki perasaan segan terhadap anggota tim audit BPK. Maka keterlibatan atau turunnya kepala tim audit/orang yang sangat *expert*, menimbulkan perasaan tertekan dan kekhawatiran yang berlebihan ditemukannya hal yang tidak wajar di instansi mereka.

Hipotesis 8b menyatakan bahwa *executive involvement* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *executive involvement* dengan nilai *estimate* 0,086, *wald* 0,181 dan signifikansi 0,071. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig < 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 8b **ditolak**. Hasil pengujian berbeda secara teoritis dengan hasil penelitian terdahulu (Behn *et al.*, 1997, Ishak 2000, Dewiyanti 2000, Widagdo 2002, Hanafi 2004 dan Samelson *et al.*, 2006). Hal tersebut mengindikasikan bahwa *auditee* di pemerintah daerah tidak mementingkan *executive involvement* untuk membentuk kepuasan *auditee*. Bagi mereka bukan pada siapa-siapa yang terlibat dalam proses audit yang menjadikan mereka puas, tetapi lebih pada sikap yang diperlihatkan oleh masing-masing anggota tim audit.

Pengujian Hipotesis 9

Hipotesis 9a menyatakan bahwa *conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *conduct of audit field work* dengan nilai *estimate* 0,134, *wald* 0,074 dan signifikansi 0,017. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig < 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 9a **diterima**. Hasil pengujian ini mendukung temuan terdahulu, yang menyatakan bahwa *conduct of audit field work* merupakan komponen hal yang diperhatikan oleh manajer keuangan pemerintah sebagai penentu kualitas audit yang dirasakan

(Samelson *et al.*, 2006). Jika *auditee* mempersepsikan bahwa pekerjaan lapangan audit sudah dilaksanakan dengan sebaik-baiknya, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor pemerintah selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan *auditee* akan menilai tim audit yang ditugaskan tersebut berkualitas.

Hipotesis 9b menyatakan bahwa *conduct of audit field work* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *conduct of audit field work* dengan nilai *estimate* 0,055, *wald* 0,056 dan signifikansi 0,012. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig < 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 9b **diterima**. Hal ini menunjukkan bahwa dalam melaksanakan tugasnya auditor harus merencanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus mempertimbangkan sifat, luas dan saat pekerjaan harus dilaksanakan dan membuat suatu program audit secara tertulis dan dengan adanya perencanaan yang matang dan tepat, sehingga auditor akan menghasilkan hasil audit yang sesuai dengan perencanaan yang telah dibuat dan tepat waktu. Hal tersebut akan memberikan kepuasan bagi *auditee*.

Pengujian Hipotesis 10

Hipotesis 10a menyatakan bahwa *member characteristics* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *member characteristics* dengan nilai *estimate* 0,060, *wald* 0,074 dan signifikansi 0,006. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig < 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 10a **diterima**. Hasil pengujian mendukung temuan empiris bahwa untuk meningkatkan akuntabilitasnya, seorang auditor harus menegakkan etika profesionalnya yang tinggi, agar timbul kepercayaan dari masyarakat (Munawir, 1997 dalam Widagdo, 2002). Responden dalam menentukan kualitas audit yang dirasakan lebih pada sikap yang ditunjukkan oleh tim audit. Maka tim audit yang menunjukkan sikap yang beretika menghasilkan penilaian yang tinggi terhadap kualitas audit yang dirasakan.

Hipotesis 10b menyatakan bahwa *member characteristics* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *member characteristics* dengan nilai *estimate* 0,024, *wald* 0,008 dan signifikansi 0,003. Hasil tersebut menunjukkan nilai Sig < 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 10b **diterima**. Hal ini berarti apabila auditor yang melaksanakan pekerjaannya mempunyai etika yang tinggi maka menimbulkan kepuasan terhadap klien, sebab dengan mengedepankan etika maka para auditor akan bekerja sesuai dengan kode etik seorang akuntan atau auditor sehingga dalam bekerja mereka akan sesuai dengan prosedur yang ditetapkan dan

hal inilah yang membuat auditee merasa puas atas kinerja yang dilakukan oleh para auditor.

Pengujian Hipotesis 11

Hipotesis 11a menyatakan bahwa *skeptical attitude* berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian. Pengujian koefisien *skeptical attitude* dengan nilai *estimate* -0,099, *wald* 0,159 dan signifikansi 0,690. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 11a **ditolak**. Hal ini mengindikasikan *auditee* tidak mementingkan sikap skeptisisme anggota tim audit dalam membentuk kualitas audit yang dirasakan *auditee*. Persepsi sikap skeptis yang dimaksud dalam pembentukan audit yang berkualitas tidak secara jelas dipahami oleh responden.

Hipotesis 11b menyatakan bahwa *skeptical attitude* berhubungan positif dengan kepuasan *auditee*. Pengujian koefisien *skeptical attitude* dengan nilai *estimate* -0,090, *wald* 0,084 dan signifikansi 0,772. Hasil tersebut menunjukkan nilai $\text{Sig} > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis 11b **ditolak**. Hal ini mengandung arti bahwa apabila auditor dalam melaksanakan pekerjaannya menunjukkan sikap yang tidak mudah percaya, maka akan menimbulkan ketidakpuasan bagi kliennya. Bhen et, al. (1997) menyatakan bahwa auditee akan merasa tidak puas apabila auditor dalam melaksanakan tugasnya menaruh kecurigaan yang tinggi terhadap auditee-nya.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis, maka ditarik kesimpulan sebagai berikut: hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa terdapat 6 atribut kualitas audit yang berhubungan positif dengan kualitas audit persepsian yaitu: (*Industry expertise, Responsiveness, Professional care, Independence, Conduct of audit field work, dan Member characteristics*). Sedangkan faktor-faktor dalam atribut kualitas audit yang secara positif berhubungan dengan kepuasan auditee memperlihatkan terdapat 7 atribut kualitas audit yang berhubungan positif dengan kepuasan auditee yaitu (*Experience, Industry expertise, Compliance, Professional care, Commitment, Conduct of audit field work, dan Member characteristics*).

Secara umum hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian Samelson et al., (2006) dengan sedikit perbedaan yaitu pada sampel yang digunakan dan adanya penemuan baru yang menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara

independensi dengan kualitas audit persepsian. Independensi pada penelitian ini merupakan faktor penting yang menentukan kualitas audit, hal ini dapat dipahami karena jika auditor benar-benar independen maka tidak akan terpengaruh oleh kliennya. Auditor akan dengan leluasa melakukan tugas-tugas auditnya. Namun jika tidak memiliki independensi terutama jika mendapat tekanan-tekanan dari pihak klien maka kualitas audit yang dihasilkannya juga tidak maksimal.

Penelitian ini masih belum sempurna. Hal ini dikarenakan masih terdapat beberapa keterbatasan-keterbatasan sebagai berikut:

1. Penelitian ini terbatas pada ukuran persepsi. Jawaban responden mungkin mengandung unsur subjektivitas. Simpulan hanya didasarkan pada jawaban atas pertanyaan dalam kuesioner. Maka penelitian selanjutnya mengeksplorasi hasil penelitian dengan melakukan penelitian kualitatif terhadap responden, dengan melakukan wawancara atau interview kepada *auditee* dan mengamati saat *auditee* dan tim audit BPK berinteraksi dalam pelaksanaan proses audit.
2. Ruang lingkup penelitian ini hanya dilakukan pada pemerintah Daerah se-Provinsi DIY sehingga untuk penelitian selanjutnya dapat dilakukan penelitian yang lebih luas.

DAFTAR PUSTAKA

- Alim, M. Nizarul, Trisni Hapsari, Lilik Purwanti. 2007. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi*. SNA X Makassar. AUEP-08.
- 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. Statement Users." Auditing: A Journal of Practice & Theory 11, (Spring): 1-15.
- Copley, P. A. dan M. S. Doucet. 1993. "The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits." Auditing: A Journal of Practice and Theory, 12 (2):88-98.
- DeAngelo, L.E, 1981, *Auditor Size and audit quality*. Journal of Accounting & Economics.
- Deis, Donald R. Jr & Gary A. Giroux, 1992. *Determinants of Audit Quality in the Public Sector*, The Accounting Review, Vol 67, No.3.
- Ghozali, I. 2008. *Konsep & Aplikasi dengan Program AMOS 16.0*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Halim, Abdul. 2003. *Auditing (Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan)* edisi ketiga jilid 1. Yogyakarta: UPP AMP YKPN
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2004. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Krishnan, J. dan P. C. Schauer. 2000. "The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence from the Not-For-Profit Sector." Auditing: A Journal of Practice and Theory, 19 (2): 9-25.

- Lennox S. Clive, 1999, *Audit Quality & Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses*. Journal of Business Finance & Accounting, 26(7) & (8). Sept/Oct.
- 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.
- Mabruri, Havidz. dan Winarna, J. 2010. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah*. SNA XIII Purwokerto.
- Mansur, Tubagus. 2007. *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit Ditinjau dari Persepsi Auditor atas Pelatihan dan Keahlian, Independensi dan Penggunaan Kemahiran Profesional*. Tesis Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Gadjah Mada (Tidak Dipublikasikan).
- Mardisar, Diani dan Ria Nelly Sari. 2007. *Pengaruh Akuntabilitas dan Pengetahuan terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor*. SNA X Makassar. AUPE-11.
- Meidawati, Neni. 2001. "Meningkatkan Akuntabilitas Auditor Independen Melalui Standar Profesional." *Media Akuntansi*, Edisi 16-Januari-Februari.
- M.Nizarul Alim, Trisni Hapsari dan Liliek Purwanti. 2007. "Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi". Simposium Nasional X. Makassar.
- Mock, T. J. dan M. Samet. 1982. *A Multi Attribute Model For Audit Evaluation*. In Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Edisi 6. Badan Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Partono. 2000. "Laporan Keuangan Pemerintah: Upaya Menuju Transparansi dan Akuntabilitas". *Media Akuntansi*. Edisi 14. Oktober. pp. 25 – 26.
- 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.
- Sugiono. 2008. *Metode Penelitian Bisnis, Alfabeta (Pendekatan kualitatif, kuantitatif dan R&D)*. Bandung.
- Sutton, S. G. 1993. "Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process." *Decision Sciences*, 24:88-105.
- Widagdo, Ridwan. 2002. "Analisis Pengaruh Atribut-Atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien." *Tesis Tidak dipublikasikan*, Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Wilopo. 2001. "Faktor-faktor yang Menentukan Kualitas Audit pada Sektor Publik/Pemerintah.