

ANALISIS FAKTOR-FAKTOR PENENTU KUALITAS AUDIT

*Rizmah Nurchasanah *)*
*Wiwin Rahmanti **)*

ABSTRACT

This study is motivated by the strong competition among professional audit service provider firms. To get more competitive advantage, the audit quality must be increased. Unfortunately, the determinant of audit quality can not only be done through audit standards. The audit clients, as a user of auditing service, also determine the audit quality since customer / client oriented strategies have become an important way to increase the growth of the firms.

The purposes of this research are to obtain the factors that determine the quality of audit and to obtain its significance in affecting audit quality. Another purpose is to obtain the differences between auditors' perception and clients' perception about the factors which affect the quality of audit.

The objects of this research are public accountants that work in public accounting firms and their clients (firms) as users of audit service in Yogyakarta. As respondents, they were asked about eight factors that determine the audit quality.

The result shows that: (1) The experience of an audit and the executives involvement (partner / manager) are factors that significantly determine the audit quality; (2) The understanding of client's industry, the re-

sponsiveness to client's needs, the obedient of general audit standard, from the public accounting firm, the audit committee involvement, the independence of audit members of public accountant, and the communication between the audit team and client's management are factors that not significantly determine the audit quality.

Another result shows that there is no significant differences between public accountant's perception and client's perception that the eight factors are factors that determine the audit quality.

Key Words: Audit Quality, The experience of an audit; The understanding of client's industry; The responsiveness to client's needs; The obedient of general audit standard; The executives involvement from the public accounting firm; The audit committee involvement; The independence of audit members of CPA; and The communication between the audit team and client's management

PENDAHULUAN

Indonesia saat ini sedang mengalami pemulihan ekonomi setelah terkena krisis sejak 1997. Krisis ekonomi tersebut timbul sebagai akibat buruknya

*) Rizmah Nurchasanah, SE., Akt., adalah alumnus Fakultas Ekonomi UGM.

**) Wiwin Rahmanti, SE., M.Com., adalah Dosen Tetap Fakultas Ekonomi UGM.

sistem ekonomi yang sarat dengan korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) pada masa orde baru. Hal ini menyebabkan munculnya krisis kepercayaan pelaku-pelaku ekonomi untuk berpartisipasi dan mengambil peran dalam kegiatan ekonomi. Oleh karena itu, dibutuhkan suatu institusi yang dapat mengembalikan kepercayaan masyarakat secara umum kepada pelaku-pelaku ekonomi sehingga mereka merasa aman dan bersemangat untuk berpartisipasi dan mengambil peran dalam kegiatan ekonomi. Dalam hal ini, peran auditor independen (akuntan publik) sangat dibutuhkan sebagai pemberi opini atas kewajaran dan kelayakan kegiatan operasional suatu perusahaan dan lembaga ekonomi lainnya, yang tercermin dalam laporan keuangan yang telah diauditnya.

Semakin meningkatnya peran auditor independen (akuntan publik) dalam perekonomian menjadi suatu hal yang penting bagi Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk selalu meningkatkan kualitas jasa audit yang diberikannya. Terlebih lagi persaingan di antara organisasi bisnis yang bergerak di sektor jasa telah menajam, termasuk persaingan di antara KAP. Kehadiran tenaga asing di dalam pasar audit lokal membuat persaingan tersebut semakin tajam. Oleh karena itu, tenaga akuntan lokal harus mampu menyediakan jasa dengan kualitas yang tidak kalah dengan tenaga asing (Salamun, 1999).

Kualitas pelaksanaan audit mengacu pada standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan (IAI-SPAP, 2001:150.1). Sutton (1993) mengatakan bahwa pada umumnya, kualitas audit selalu ditinjau dari pihak auditor dan pengguna jasa akuntan publik. Penelitian tentang kualitas jasa audit telah banyak dilakukan oleh para peneliti di antaranya De Angelo (1981), Mock dan Samet (1982), Schroeder (1986), Sutton dan Lampe (1990), Ders dan Giroux (1992), Carcello, et. al. (1992), Sutton (1993), Aldhizer III, et. al. (1995), dan Lennox (1999) yang meneliti kualitas audit dari aspek auditor. Sedangkan penelitian kualitas audit dari aspek klien, antara lain Fried dan Schiff (1981), Behn, et. al. (1997), dan Muhammad Ishak (2000).

Higgins dan Ferguson (1991) menjelaskan bahwa ada beberapa praktik untuk mengevaluasi kualitas perusahaan akuntansi, termasuk jasa audit. Sutton (1993) mendeteksi faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian

Sutton menunjukkan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah faktor-faktor yang berhubungan dengan lingkungan klien. Carcello (1992) menyimpulkan faktor pengalaman, memahami industri klien, respon atas kebutuhan klien, dan taat pada standar umum audit adalah faktor-faktor penentu kualitas audit. Sedangkan Behn et al (1997) menyatakan bahwa faktor pengalaman audit, memahami industri klien, respon atas kebutuhan klien, taat pada standar umum audit serta keterlibatan pimpinan KAP dan komite audit memiliki hubungan positif dengan kepuasan klien. Di Indonesia, Muhammad Ishak (2000) meneliti enam faktor penentu kualitas audit yang sama dengan penelitian Behn et. al., yaitu faktor pengalaman audit, memahami industri klien, respon atas kebutuhan klien, taat pada standar umum audit, keterlibatan pimpinan KAP, dan keterlibatan komite audit.

Berdasarkan studi literatur dan penelitian-penelitian terdahulu tersebut peneliti terdorong untuk melakukan penelitian yang mencoba mengungkapkan delapan faktor penentu kualitas audit, yaitu (1) pengalaman audit, (2) pemahaman terhadap industri klien, (3) responsif terhadap kebutuhan klien, (4) ketaatan pada standar umum audit, (5) keterlibatan pimpinan KAP, (6) keterlibatan komite audit, (7) independensi anggota-anggota tim audit, dan (8) komunikasi tim audit dan manajemen klien. Penelitian ini juga mencoba mengungkapkan sejauh mana pengaruh setiap faktor terhadap kualitas audit dari sudut pandang akuntan publik sebagai praktisi dan dari sudut pandang perusahaan klien sebagai pengguna jasa akuntan publik, serta membandingkan persepsi akuntan publik dengan persepsi klien tentang faktor-faktor yang menentukan kualitas audit.

Penelitian ini merupakan modifikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Behn, et. al., (1997) dan Muhammad Ishak (2000) yang meneliti tentang persepsi klien terhadap faktor-faktor penentu kualitas audit, dengan menambah dua faktor penentu kualitas audit, yaitu independensi anggota-anggota tim audit dan komunikasi tim audit dan manajemen klien. Responden dalam penelitian ini juga merupakan modifikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Behn, et. al., (1997) dan Muhammad Ishak (2000) yang memilih klien sebagai responden, dengan menambah satu kelompok responden yaitu akuntan publik sebagai penyedia jasa.

Penelitian yang dilakukan peneliti tentang faktor-faktor yang menentukan kualitas audit tidak hanya dipandang dari satu aspek klien saja, tetapi juga dari aspek akuntan publik.

TUJUAN PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui faktor-faktor apa saja yang menentukan kualitas audit dan sejauh mana pengaruh setiap faktor terhadap kualitas audit.
2. Untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan persepsi antara akuntan publik dengan klien terhadap faktor-faktor penentu kualitas audit.

LANDASANTEORI

Kualitas Audit

Pertumbuhan ekonomi suatu perusahaan utamanya dipengaruhi oleh kualitas produk atau jasa yang dihasilkan perusahaan tersebut. Kualitas merupakan salah satu strategi yang akan menunjang keberhasilan bisnis dan memperkuat kemampuan bersaing (Krajewski dan Ritzman, 1996: 13). Oleh karena itu, konsep kualitas masih menjadi topik yang menarik meskipun sudah sering dibicarakan sejak dulu (Reeves dan Bednon, 1994).

Tidak mudah untuk menggambarkan dan mengukur kualitas jasa secara obyektif dengan beberapa indikator. Kualitas jasa adalah sebuah konsep yang sulit dipahami dan kabur, sehingga kerap kali terdapat kesalahan dalam menentukan sifat kualitasnya (Parasuraman, et. al., 1985). Hal ini terbukti dari banyaknya penelitian yang menggunakan dimensi kualitas jasa dengan cara yang berbeda-beda. Walaupun demikian, Cheney (1993) menyatakan bahwa penelitian terhadap kualitas jasa tetap penting mengingat meningkatnya tuntutan konsumen terhadap kualitas jasa yang mereka beli sebagai salah satu kekuatan bersaing perusahaan. Seperti jenis jasa lainnya, kualitas jasa audit juga sukar untuk diukur secara obyektif dan sukar ditentukan dimensinya atau faktor-faktor yang dapat menentukan kualitas audit. Hal ini dibuktikan dengan digunakannya berbagai dimensi kualitas audit yang berbeda-beda oleh beberapa peneliti.

Tidak ada definisi yang pasti mengenai kualitas audit. Tidak adanya definisi yang pasti mengenai kualitas audit disebabkan tidak adanya pemahaman umum mengenai faktor penyusun kualitas audit (Sutton, 1993). Sutton menjelaskan bahwa ada perbedaan persepsi mengenai kualitas audit. Namun, para peneliti memiliki kesamaan pendapat mengenai pengukuran kualitas audit. Pengukuran kualitas audit tersebut membutuhkan kombinasi antara ukuran hasil dan ukuran proses. Pengukuran hasil lebih banyak digunakan karena pengukuran proses tidak dapat diobservasi secara langsung. Sedangkan pengukuran hasil biasanya menggunakan surogasi besar firma audit.

Behn, et. al., (1997) melaporkan, ada beberapa penelitian tentang dimensi kualitas audit, di antaranya, T.J. Mock dan M. Samet (1982) yang mengidentifikasi lima karakteristik kunci kualitas audit, yaitu perencanaan, administrasi, prosedur, penilaian, dan perilaku auditor. Tahun 1986, hasil penelitian Schroeder menunjukkan lima faktor penting penentu kualitas audit, yaitu perhatian *partner* dan manajer KAP dalam audit, perencanaan dan pelaksanaan, komunikasi tim audit dan manajemen klien, independensi anggota tim audit, dan menjaga kemutakhiran audit.

Faktor-faktor Penentu Kualitas Audit

1. Pengalaman Melakukan Audit (Faktor A)

Auditor selalu melakukan pertimbangan dalam menjalankan tugasnya. Pengalaman yang dimiliki auditor dalam melakukan audit dapat menjadikan pertimbangan auditor berkualitas (Libby dan Trotman, 1993). Ketchend dan Strawser (1998) menyatakan bahwa auditor dikatakan memperoleh pengalaman jika ia telah melakukan audit lebih dari dua tahun. Auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan di antaranya dalam hal 1) mendeteksi kesalahan, 2) memahami kesalahan secara akurat, dan 3) mencari penyebab kesalahan (Tubbs, 1992). Pengalaman akan menghasilkan pengetahuan dan pengetahuan tersebut tersimpan di memori auditor (Ho dan May, 1993), sehingga memori auditor memainkan peran penting pada kualitas pertimbangannya (Jhonson, 1994). Berdasarkan hal tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa pengalaman auditor dapat menentukan kualitas

audit melalui pengetahuan dan keunggulan-keunggulan yang diperolehnya dari pengalamannya melakukan audit.

2. Memahami Industri Klien (Faktor B)

Shockley dan Holt (1983) menyatakan bahwa memahami industri klien dapat menjadi sumber kualitas audit. Hal ini berdasarkan hasil penelitian mereka yang menemukan bahwa para bankir yang menjadi sampel penelitian mereka, cenderung membedakan KAP berdasarkan pada pasar dalam industri perbankan yang dipahami KAP. Auditor perlu memahami industri bisnis klien agar auditor mampu mengidentifikasi kejadian dan praktek bisnis yang menurutnya akan sangat berpengaruh pada laporan keuangan klien (Gupta, 1991: 29-30). Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) tahun 2001: 318.1, menegaskan hal yang sama, bahwa dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan, auditor harus memperoleh pengetahuan tentang bisnis yang cukup (terutama bisnis klien) untuk memungkinkan auditor mengidentifikasi dan memahami peristiwa, transaksi dan praktik, yang menurut pertimbangan auditor, kemungkinan berdampak signifikan atas laporan keuangan atau atas laporan pemeriksaan atau laporan audit. Pendapat yang sama dikatakan oleh Walo (1995) dan Woolf (1997 : 11) bahwa auditor tidak hanya memperhatikan akun-akun dalam laporan keuangan, tetapi juga memperhatikan keadaan dan lingkungan bisnis klien. Selain dapat membuat auditor lebih berkualitas, memahami industri klien juga berguna untuk memberi masukan agar klien beroperasi secara lebih efisien (Wolk dan Wootton, 1997).

3. Responsif Atas Kebutuhan Klien (Faktor C)

Penilaian kualitas jasa dapat dilakukan dengan memahami kebutuhan pengguna jasa (Parasuraman dalam Glynn dan Barnes, 1996 : 147). Banyak hal penting yang dibutuhkan manajemen dalam rangka mencapai keunggulan bersaing. Selain dana, waktu juga telah menjadi unsur penting dalam bersaing (Borthick dan Roth dalam Young, 1994 : 151).

Ders dan Giroux (1996) dalam penelitiannya menemukan bahwa *audit fee* (berhubungan dengan penggunaan dana klien) dan *audit hours* (waktu yang digunakan auditor) berhubungan secara signifikan

dengan kualitas audit. Mahon (1989 : 181) dalam suatu interview oleh pihak klien-kliennya, menyimpulkan bahwa faktor yang membuat klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah kesungguhan KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya, seperti kebutuhan waktu dan dana.

4. Taat pada Standar Umum (Faktor D)

Kredibilitas auditor tergantung pada dua hal yaitu kemungkinan auditor mendeteksi kesalahan yang material dan kesalahan penyajian, serta kemungkinan auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya (Elitzur dan Falk, 1996). Kedua hal tersebut mencerminkan terlaksananya standar umum, sebab, berdasarkan SPAP tahun 2001 : 150.1, seorang auditor harus memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup, independensi dalam sikap mental, dan menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama sebagai syarat dari mutu pelaksanaan audit.

Auditor harus memiliki keahlian dan kecermatan agar dapat mendeteksi kesalahan. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formal, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit (SPAP, 2001 : 210.1). Ahli diartikan sebagai ahli akuntansi dan auditing (SPAP, 2001 : 210.1) dan cermat menekankan pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang mungkin ada melalui sikap hati-hati (Mautz dan Syaraf, 1961 : 157). Sikap independensi bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi (SPAP, 2001 : 220.1). Dengan sikap independensi yang dimiliki auditor, maka ia akan melaporkan berbagai hal yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit.

5. Keterlibatan Pimpinan KAP (Faktor E)

Pimpinan memiliki peran yang sangat besar dalam perbaikan kinerja (Kolb, 1995). Edgett dan Egan (1995) menyatakan bahwa perbaikan kinerja berguna untuk menjaga dan memperbaiki bisnis yang berfokus pada konsumen. Perbaikan kinerja yang terus-menerus dapat dilakukan dengan komunikasi yang harmonis. Kepuasan berkomunikasi yang diterima oleh seluruh pekerja akan berdampak pada produktivitas (Clampitt dan Downs, 1995). Varona (1995) juga menyimpulkan bahwa pimpinan puncak memiliki korelasi yang lebih kuat dibanding supervisor terhadap komitmen

organisasi. Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa pimpinan puncak dapat menaikkan kinerja dan komitmen organisasi, sehingga kualitas jasa yang dihasilkan juga meningkat.

6. Keterlibatan Komite Audit (Faktor F)

Komite audit diperlukan dalam suatu organisasi bisnis antara lain dikarenakan dapat mengawasi proses audit dan memungkinkan terwujudnya kejujuran pelaporan keuangan (Menon dan Williams, 1994). Namun, fungsi komite audit tersebut dapat terlaksana dengan baik jika komite audit bekerja secara efektif. Oleh karena itu, *American institute of CPAs* yang disadur oleh Mc Mullen dan Raghunandon (1996) merekomendasikan perlunya peningkatan keefektifan komite audit untuk memperbaiki kualitas pelaporan keuangan. Dengan adanya komite audit yang efektif, auditor dapat mengantisipasi dan membantu manajemen menghindari dari masalah-masalah pelaporan keuangan. Berdasarkan uraian di atas, keterlibatan komite audit dalam pelaksanaan audit akan dapat membantu auditor dan akan menambah kualitas audit. Oleh karenanya, banyak KAP yang membantu kliennya dalam pembentukan komite audit (Menon dan Williams, 1994).

7. Independensi Anggota Tim Audit (Faktor G)

Mautz dan Sharaf (1961) menyatakan bahwa auditor memiliki tanggung jawab kepada klien, masyarakat, kolega, dan diri sendiri demi kelanjutan profesi dan jasa yang diberikan. Untuk dapat menjalankan kewajibannya, ada tiga komponen yang harus dimiliki oleh auditor yaitu kompetensi, independensi, dan *due professional care*. Seorang auditor dapat menghasilkan laporan audit yang berkualitas jika auditor tersebut melaksanakan pekerjaannya secara profesional. Kualitas audit diartikan sebagai probabilitas seorang auditor menemukan dan melaporkan adanya penyelewengan tergantung pada kemampuan teknikal auditor, kemudian untuk melaporkannya tergantung independensi auditor terhadap klien (De Angelo, 1981)

Independensi merupakan suatu standar auditing yang penting, karena opini akuntan independen bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. Jika akuntan tersebut tidak independen terhadap kliennya, maka

opiniya tidak akan memberikan tambahan apapun (Mautz dan Sharaf, 1993 ; 246)

Untuk dapat memenuhi kualitas audit yang baik maka auditor dalam menjalankan profesinya sebagai pemeriksa harus berpedoman pada kode etik akuntan, standar profesi dan standar akuntansi keuangan yang berlaku di Indonesia. Setiap auditor harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam melaksanakan tugasnya, dengan bertindak jujur, tegas, tanpa prasangka dan harus independen, sehingga dia dapat bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu untuk memenuhi kepentingan pribadinya (Khomsiah dan Indriantoro, 1998)

Berdasarkan SPAP, audit yang dilaksanakan auditor dapat dikatakan berkualitas, jika memenuhi ketentuan atau standar pengauditan. Standar pengauditan mencakup mutu profesional (*professional qualities*) auditor, independensi, pertimbangan (*judgement*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit. Jadi, independensi merupakan salah satu standar pengauditan yang harus dipenuhi agar audit yang dilaksanakan auditor berkualitas.

8. Komunikasi Tim Audit dan Manajemen Klien (Faktor H)

Praktik yang terbaik yang dapat dilakukan KAP untuk menjaga independensi dan profesionalismenya jika berhadapan dengan penentuan ketepatan penggunaan prinsip-prinsip akuntansi oleh klien adalah dengan melakukan komunikasi dengan dewan direksi atau manajemen klien dan komite audit (Glazer dan Febion, 1997).

SPAP tahun 2001 : 360.1, menyatakan bahwa selama melakukan audit atas laporan keuangan, auditor perlu membangun hubungan kerja yang bersifat konstruktif dengan manajemen untuk mewujudkan audit yang efektif dan efisien. Hubungan kerja yang konstruktif ini dapat dibangun dengan adanya komunikasi yang baik antara tim audit dan manajemen klien sehingga audit yang efektif dan efisien dapat terwujud dan kualitas audit dapat meningkat.

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa komunikasi antara tim audit dan manajemen klien dapat mempengaruhi kualitas audit.

HIPOTESIS

Hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

- H_{A1} : Pengalaman audit menentukan kualitas audit secara signifikan.
- H_{A2} : Pemahaman terhadap industri klien menentukan kualitas audit secara signifikan.
- H_{A3} : Responsif terhadap kebutuhan klien menentukan kualitas audit secara signifikan.
- H_{A4} : Ketaatan pada standar umum audit menentukan kualitas audit secara signifikan.
- H_{A5} : Keterlibatan pimpinan KAP menentukan kualitas audit secara signifikan.
- H_{A6} : Keterlibatan komite audit menentukan kualitas audit secara signifikan.
- H_{A7} : Independensi anggota-anggota tim audit menentukan kualitas audit secara signifikan.
- H_{A8} : Komunikasi tim audit dan manajemen klien menentukan kualitas audit secara signifikan.
- H_{A9} : Terdapat perbedaan signifikan antara persepsi akuntan publik dengan persepsi klien terhadap faktor pengalaman audit sebagai faktor penentu kualitas audit
- H_{A10} : Terdapat perbedaan signifikan antara persepsi akuntan publik dengan persepsi klien terhadap faktor pemahaman terhadap industri klien sebagai faktor penentu kualitas audit
- H_{A11} : Terdapat perbedaan signifikan antara persepsi akuntan publik dengan persepsi klien terhadap faktor responsif terhadap kebutuhan klien sebagai faktor penentu kualitas audit
- H_{A12} : Terdapat perbedaan signifikan antara persepsi akuntan publik dengan persepsi klien terhadap faktor ketaatan pada standar umum audit sebagai faktor penentu kualitas audit
- H_{A13} : Terdapat perbedaan signifikan antara persepsi akuntan publik dengan persepsi klien terhadap faktor keterlibatan pimpinan KAP sebagai faktor penentu kualitas audit
- H_{A14} : Terdapat perbedaan signifikan antara persepsi akuntan publik dengan persepsi klien terhadap faktor keterlibatan komite audit sebagai faktor penentu kualitas audit
- H_{A15} : Terdapat perbedaan signifikan antara persepsi akuntan publik dengan persepsi klien terhadap

faktor independensi anggota-anggota tim audit sebagai faktor penentu kualitas audit

- H_{A16} : Terdapat perbedaan signifikan antara persepsi akuntan publik dengan persepsi klien terhadap faktor komunikasi tim audit dan manajemen klien sebagai faktor penentu kualitas audit

METODOLOGI PENELITIAN

Populasi

Populasi penelitian ini adalah akuntan publik yang berpraktik sebagai auditor, yaitu yang melakukan pengujian terhadap laporan keuangan dan perusahaan-perusahaan pengguna jasa akuntan publik tersebut (klien KAP) di Yogyakarta. Alasan pemilihan tersebut adalah akuntan publik melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan dan memberikan pendapat atas dasar hasil pemeriksaan tersebut, sehingga mereka terlibat dalam penentuan kualitas audit. Akuntan publik sebagai penyedia jasa selalu mengutamakan kualitas jasa yang diberikannya. Klien KAP berupa perusahaan-perusahaan selaku pembeli jasa selalu mengharapkan bahwa jasa yang dibelinya memiliki kualitas yang tinggi meskipun masing-masing perusahaan memiliki persepsi yang tidak sama terhadap kualitas jasa audit.

Responden akuntan publik diwakili oleh auditor independen yang berprofesi sebagai auditor independen dan bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP). Responden tidak dibatasi oleh jabatan auditor pada KAP (partner, auditor senior dan auditor junior), sehingga semua auditor yang bekerja di KAP dapat diikutsertakan sebagai responden.

Responden perusahaan klien KAP diwakili oleh manajer keuangan, kontroller, kepala bagian keuangan, atau kepala bagian akuntansi. Pemilihan responden berdasar pada alasan bahwa mereka merupakan individu yang tepat untuk melakukan evaluasi kinerja KAP mengingat bahwa mereka selalu berhubungan dengan KAP ketika KAP melakukan audit dan mereka juga melakukan koordinasi atas kerja mereka dengan KAP.

Sampel

Sampel auditor dan klien KAP yang digunakan dalam penelitian dipilih secara *purposive* dari seluruh auditor

dan klien KAP di Yogyakarta. Kualifikasi untuk dipilih menjadi sampel bagi kelompok responden auditor yaitu auditor yang telah bekerja di KAP selama minimal 2 tahun dan bekerja pada KAP di Yogyakarta. Sedangkan kualifikasi bagi kelompok responden klien KAP yaitu

perusahaan di Yogyakarta yang telah menggunakan jasa akuntan publik minimal 2 tahun.

Tabel berikut memberikan gambaran tentang jumlah kuesioner yang disebar dan yang kembali, serta dapat digunakan untuk kepentingan analisis:

Tabel 1
Rincian Jumlah Kuesioner

Kelompok responden	Kuesioner yang disebar	Kuesioner yang kembali	Tingkat pengembalian	Kuesioner yang bisa digunakan
Auditor	45	34	75,55%	31
Perusahaan pengguna jasa akuntan publik	50	38	76%	32

Sumber: data primer

Variabel Penelitian

Penelitian ini bersifat deskriptif yang bertujuan memberikan gambaran mengenai faktor-faktor yang menentukan kualitas audit auditor independen di Indonesia. Terdapat dua golongan variabel dalam penelitian ini, yaitu kualitas audit sebagai variabel terikat (*dependent variable*) dan kedelapan faktor yang menentukan kualitas audit, yaitu (1) pengalaman audit, (2) pemahaman terhadap industri klien, (3) responsif terhadap kebutuhan klien, (4) ketaatan pada standar umum audit, (5) keterlibatan pimpinan KAP, (6) keterlibatan komite audit (7) independensi anggota-anggota tim audit, dan (8) komunikasi tim audit dan manajemen klien, sebagai variabel bebas (*independent variable*).

Teknik Pengukuran Variabel

Dalam penelitian ini, kualitas audit ditentukan oleh delapan faktor. Berdasarkan delapan faktor tersebut dijabarkan menjadi 38 item pertanyaan dan 1 pertanyaan tentang kualitas audit. Masing-masing faktor memiliki jumlah item pertanyaan yang bervariasi. Setiap item dinilai dengan menggunakan skala Likert 5 alternatif pilihan, yaitu : (1) STS = sangat tidak setuju ; (2) TS = tidak setuju ; (3) R = ragu-ragu ; (4) S = setuju ; dan (5) SS = sangat setuju.

Teknik Pengembangan Instrumen

Instrumen yang dimaksud dalam penelitian ini adalah alat yang digunakan untuk mengumpulkan data. Data dikumpulkan melalui instrumen berupa kuesioner yang terdiri dari 2 bagian. Bagian pertama berisi sejumlah pertanyaan yang bersifat umum, yaitu data demografi responden. Bagian kedua berisi sejumlah pertanyaan yang berhubungan dengan faktor-faktor penentu kualitas audit.

Pengiriman kuesioner dilakukan dengan memberikan kuesioner tersebut secara langsung kepada responden di Yogyakarta. Peneliti melakukan penjemputan kembali setelah selang beberapa hari dari waktu pemberian kuesioner. Kuesioner yang telah diisi oleh responden kemudian diseleksi terlebih dahulu agar kuesioner yang tidak lengkap pengisiannya tidak disertakan dalam analisis.

Metode Analisis Data

Dalam penelitian ini, digunakan analisis statistik yang meliputi:

1. Korelasi *Pearson* untuk pengujian validitas dan *Cronbach Alpha* untuk pengujian reliabilitas.
2. Regresi Linier Berganda digunakan untuk menguji pengaruh ke delapan faktor penentu kualitas audit terhadap kualitas audit (menguji hipotesis 1-8).

Metode regresi linier berganda ini meliputi:

- 1) Koefisien determinasi (R^2) digunakan untuk menguji persentase total variasi dalam variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel-variabel independen dalam model penelitian ini.
- 2) Uji t digunakan untuk menguji pengaruh dari masing-masing variabel bebas terhadap variabel tidak bebas.
3. Uji *U Mann-Whitney* digunakan untuk menguji hipotesis komparatif dua sampel independen bila datanya berbentuk ordinal (menguji hipotesis 9-16).

ANALISIS HASIL PENELITIAN

1. Pengujian Validitas dan Reliabilitas

Sebelum dikirim kepada responden, kuesioner tersebut diujicobakan terlebih dahulu (*pretest*) dengan menguji validitas dan reliabilitasnya.

Pengujian Validitas

Pengujian validitas dilakukan untuk menguji apakah pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner telah sesuai mengukur konsep yang dimaksud (Sekaran, 1992). Pengujian validitas dilakukan dengan mengkorelasikan setiap item pertanyaan dengan total nilai setiap variabel. Korelasi setiap pertanyaan dengan total nilai variabel dilakukan dengan uji *korelasi Pearson*.

Hasil perhitungan validitas variabel kualitas audit melalui bantuan program SPSS v.10, dapat disimpulkan dalam tabel 2 berikut:

Tabel 2
Hasil Uji Validitas

No item	Nilai validitas	Kesimpulan
A1	0,5135	Valid
A2	0,5969	Valid
A3	0,6464	Valid
A4	0,3684	Valid
B1	0,3457	Valid
B2	0,0388	Tidak Valid
B3	0,4833	Valid
B4	0,4279	Valid
B5	0,5049	Valid

C1	0,3849	Valid
C2	0,3803	Valid
C3	0,5557	Valid
C4	0,1093	Tidak Valid
C5	0,1644	Tidak Valid
C6	0,3355	Valid
D1	0,1543	Tidak Valid
D2	-0,1403	Tidak Valid
D3	0,4185	Valid
D4	0,1770	Tidak Valid
D5	0,7212	Valid
D6	0,4799	Valid
D7	0,7253	Valid
E1	0,4280	Valid
E2	0,7012	Valid
E3	0,6765	Valid
E4	0,6145	Valid
F1	0,4022	Valid
F2	0,3424	Valid
F3	0,3076	Valid
F4	0,4014	Valid
G1	0,3137	Valid
G2	0,4891	Valid
G3	0,6836	Valid
H1	0,5092	Valid
H2	0,5953	Valid
H3	0,4225	Valid
H4	0,5738	Valid
H5	0,2379	Tidak Valid

Sumber: Hasil Pengolahan Data Primer

Tabel 2 menunjukkan ada 7 item (B2, C4, C5, D1, D2, D4, dan H5) variabel kualitas audit dinyatakan tidak valid, karena nilai r hasil 7 item tersebut lebih kecil daripada r tabel (0,239).

Pengujian Reliabilitas

Pengujian reliabilitas dilakukan untuk menguji kestabilan dan konsistensi instrumen dalam mengukur konsep. Selain itu, pengujian reliabilitas dilakukan untuk membantu menetapkan kesesuaian pengukur. Pengujian reliabilitas setiap variabel dilakukan dengan teknik *Cronbach Alpha*.

Hasil perhitungan reliabilitas variabel kualitas audit melalui bantuan program SPSS v.10, dapat disimpulkan dalam tabel 3 berikut:

Tabel 3
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel Bebas	Alpha	Keterangan
Faktor A	0,6882	Reliabel
Faktor B	0,6531	Reliabel
Faktor C	0,6201	Reliabel
Faktor D	0,7771	Reliabel
Faktor E	0,7879	Reliabel
Faktor F	0,5510	Reliabel
Faktor G	0,6644	Reliabel
Faktor H	0,7267	Reliabel

Sumber: Hasil Pengolahan Data Primer

Hasil perhitungan *Cronbach Alpha* menunjukkan bahwa Berdasarkan tabel 3 dapat diketahui bahwa ke delapan variabel berpredikan reliabel, sebab setiap faktor mempunyai nilai *Cronbach Alpha* lebih besar dari 0,5 (Siegel, 1985).

2. Pengujian Hipotesis 1-8:

Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi kualitas audit. Di samping itu, penelitian ini juga ingin mengetahui faktor manakah

di antara faktor tersebut yang paling berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Metode regresi linier berganda digunakan untuk menguji hipotesis 1-8 yang diajukan pada penelitian ini, sedangkan uji hipotesisnya menggunakan uji bersama-sama (uji F) dan uji parsial (uji t). Pada proses pengolahan data, perhitungan-perhitungan yang ada dilakukan oleh komputer dengan menggunakan program SPSS v.10.

1. R-square (R²)

Besarnya kontribusi seluruh faktor yang menentukan kualitas audit ditunjukkan oleh angka R-Square (R²) yaitu 0,471 atau 47,1%. Artinya bahwa ke delapan faktor penentu kualitas audit yang digunakan dalam penelitian ini secara bersama mampu memberikan kontribusi terhadap kualitas audit sebesar 47,1%. Sedangkan variabel bebas lainnya yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini kontribusinya sebesar 52,9%.

2. Uji hipotesis

Uji t digunakan untuk menguji pengaruh dari masing-masing variabel bebas yaitu faktor-faktor yang menentukan kualitas audit terhadap kualitas audit. Langkah pertama yang harus dilakukan adalah membandingkan antara t_{hitung} dengan t_{tabel} pada taraf nyata 5%. Jika t_{tabel} (2,00) lebih kecil daripada t_{hitung} dan *p-value*- lebih kecil dari 0,05, maka variabel bebas tersebut berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Adapun hasil analisis dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4
Nilai t_{hitung} , p -value, dan koefisien regresi
Masing-masing Variabel Bebas Pada Taraf Nyata 5%

Variabel Bebas*)	t_{hitung}	p -value	Keterangan	Koefisien Regresi	Keterangan
PMA	2,169	0,034	Signifikan (H_{O1} ditolak)	0,205	Hub positif
MIK	0,890	0,378	Tidak signifikan (H_{O2} diterima)	0,120	Hub positif
RKK	0,670	0,506	Tidak signifikan (H_{O3} diterima)	0,092	Hub positif
TSU	0,367	0,715	Tidak signifikan (H_{O4} diterima)	0,046	Hub positif
KPK	3,357	0,001	Signifikan (H_{O5} ditolak)	0,339	Hub positif
KKA	0,005	0,996	Tidak signifikan (H_{O6} diterima)	0,001	Hub positif
IATA	0,693	0,492	Tidak signifikan (H_{O7} diterima)	0,076	Hub positif
KTAMK	0,251	0,802	Tidak signifikan (H_{O8} diterima)	0,030	Hub positif

Sumber: Hasil Pengolahan Data Primer.

Ket *): PMA = Pengalaman Melakukan Audit, MIK = Memahami Industri Klien, RKK = Responsif atas Kebutuhan Klien, TSU = Taat pada Standar Umum, KPK = Keterlibatan Pemimpin KAP, KKA = Keterlibatan Komite Audit, IATA = Independensi Anggota Tim Audit, KTAMK = Komunikasi Tim Audit dan Manajemen Klien

Berdasarkan tabel 4 di atas terlihat bahwa tidak semua variabel bebas mempunyai t_{hitung} lebih besar dibandingkan dengan t_{tabel} . Jadi pada taraf nyata 5%, faktor-faktor yang mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit adalah pengalaman audit dan keterlibatan pimpinan KAP.

Selanjutnya untuk melihat faktor mana yang paling dominan mempengaruhi kualitas audit adalah dengan melihat nilai koefien regresi masing-masing variabel bebas. Faktor keterlibatan pimpinan KAP memiliki koefisien regresi terbesar. Hal ini berarti bahwa dari dua variabel bebas yang signifikan mempengaruhi kualitas audit dalam model ini, faktor keterlibatan pimpinan KAP mempunyai pengaruh yang paling signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini dikarenakan baik pengguna jasa akuntan publik maupun auditor itu sendiri mempunyai persepsi bahwa pimpinan memiliki peran yang sangat besar dalam perbaikan kinerja yang dilakukan dengan komunikasi yang harmonis.

3. Pengujian Hipotesis 9-16

Perbedaan Persepsi Tentang Faktor-faktor Penentu Kualitas Audit

Selanjutnya pada bagian ini akan diuji perbedaan persepsi antara akuntan publik dengan pengguna jasa akuntan publik terhadap faktor-faktor yang menentukan kualitas audit. Alat uji yang digunakan untuk melihat perbedaan persepsi antara akuntan publik dengan pengguna jasa akuntan publik terhadap faktor-faktor yang menentukan kualitas audit adalah uji *Mann-Whitney*. Alat uji ini termasuk uji non parametrik untuk membandingkan suatu hal dari dua populasi yang independen. Jika nilai p -value lebih kecil dari 0,05 maka persepsi diantara dua populasi yang independen tersebut signifikan berbeda.

Hasil pengujian mengenai perbedaan persepsi antara akuntan publik dengan pengguna jasa akuntan publik terhadap masing-masing faktor yang menentukan kualitas audit ditunjukkan pada tabel 5 berikut ini:

Tabel 5
Nilai *p-value*, *Sum of Ranks* Akuntan Publik (i), dan *Sum of Ranks* Klien KAP (ii)
Masing-masing Variabel Bebas Pada Taraf Nyata 5%

Variabel Bebas	<i>P value</i>	Keterangan	Akt. Publik	Klien	Keterangan
Faktor A	0,759	tidak berbeda persepsi	970,0	1046,0	lebih penting menurut Klien
Faktor B	0,136	tidak berbeda persepsi	1098,0	918,0	lebih penting menurut Akt Publik
Faktor C	0,329	tidak berbeda persepsi	922,0	1094,0	lebih penting menurut Klien
Faktor D	0,893	tidak berbeda persepsi	982,5	1033,5	lebih penting menurut Klien
Faktor E	0,739	tidak berbeda persepsi	968,0	1048,0	lebih penting menurut Klien
Faktor F	0,312	tidak berbeda persepsi	1063,5	952,5	lebih penting menurut Akt Publik
Faktor G	0,075	tidak berbeda persepsi	1119,0	897,0	lebih penting menurut Akt Publik
Faktor H	0,460	tidak berbeda persepsi	1045,0	971,0	lebih penting menurut Akt Publik

Sumber: Hasil Pengolahan Data Primer

Berdasarkan tabel 5 terlihat bahwa semua variabel bebas mempunyai nilai *p-value* lebih besar dari 0,05. Hasil ini menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara akuntan publik dengan pengguna jasa akuntan publik mengenai kedelapan faktor tersebut sebagai faktor penentu kualitas audit.

Jika dilihat dari jumlah ranking dari tiap-tiap data faktor pengalaman audit, faktor responsif terhadap kebutuhan klien, faktor ketaatan pada standar umum audit, dan faktor keterlibatan pimpinan KAP, klien KAP (pengguna jasa akuntan publik) mempunyai jumlah ranking yang lebih besar dibandingkan dengan akuntan publik. Hal ini berarti bahwa keempat faktor tersebut menurut persepsi pengguna jasa akuntan publik relatif lebih penting dalam menentukan kualitas audit dibandingkan dengan persepsi akuntan publik.

Sedangkan, jumlah ranking dari tiap-tiap data faktor pemahaman terhadap industri klien, faktor keterlibatan komite audit, faktor independensi anggota-anggota tim audit, serta faktor komunikasi tim audit dan manajemen klien, akuntan publik mempunyai jumlah ranking yang lebih besar dibandingkan dengan pengguna jasa akuntan publik. Hal ini berarti bahwa

keempat faktor tersebut menurut persepsi akuntan publik relatif lebih penting dalam menentukan kualitas audit dibandingkan dengan persepsi pengguna jasa.

SIMPULAN

1. Faktor pengalaman audit dan faktor keterlibatan pimpinan KAP mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit dengan faktor keterlibatan pimpinan KAP yang berpengaruh paling signifikan terhadap kualitas audit.
2. Faktor pemahaman terhadap industri klien, faktor responsif terhadap kebutuhan klien, faktor ketaatan pada standar umum audit, faktor keterlibatan komite audit, faktor independensi anggota-anggota tim audit, serta faktor komunikasi tim audit dan manajemen klien, tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.
3. Tidak terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara akuntan publik dengan pengguna jasa akuntan publik mengenai ke delapan faktor tersebut sebagai faktor-faktor penentu kualitas audit.

4. Faktor pemahaman terhadap industri klien, faktor keterlibatan komite audit, faktor independensi anggota-anggota tim audit, serta faktor komunikasi tim audit dan manajemen klien menurut persepsi akuntan publik relatif lebih penting dalam menentukan kualitas audit dibandingkan dengan persepsi pengguna jasa.
5. Faktor pengalaman audit, faktor responsif terhadap kebutuhan klien, faktor ketaatan pada standar umum audit, dan faktor keterlibatan pimpinan KAP menurut persepsi pengguna jasa akuntan publik relatif lebih penting dalam menentukan kualitas audit dibandingkan dengan persepsi akuntan publik.
6. Temuan pada penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya oleh Behn et al (1997) dan Muhammad Ishak (2000) yang menunjukkan bahwa keenam faktor yaitu faktor pengalaman audit, faktor pemahaman terhadap industri klien, faktor responsif terhadap kebutuhan klien, faktor ketaatan pada standar umum audit, faktor keterlibatan pimpinan KAP, dan faktor keterlibatan komite audit merupakan faktor penentu kualitas audit. Namun, karena penelitian ini merupakan modifikasi dari penelitian terdahulu, maka terdapat beberapa temuan lainnya. Temuan tersebut yaitu
 - a. Dua faktor tambahan (faktor independensi anggota-anggota tim audit, serta faktor komunikasi tim audit dan manajemen klien) yang secara bersama-sama dengan enam faktor lainnya mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.
 - b. Terdapat dua faktor (dari delapan faktor) yang mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas audit yaitu faktor pengalaman audit dan faktor keterlibatan pimpinan KAP.
 - c. Tidak terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara akuntan publik dengan pengguna jasa akuntan publik mengenai ke delapan faktor tersebut sebagai faktor-faktor penentu kualitas audit.

IMPLIKASI

Untuk mendukung peningkatan hubungan kerja dengan pihak klien (perusahaan-perusahaan pengguna

jasa akuntan publik), mencapai keunggulan bersaing melalui kualitas audit, serta memberi masukan kepada IAI Kompartemen Akuntan Publik, berdasarkan hasil penelitian ini disarankan :

1. Keterlibatan pimpinan KAP secara aktif mulai dari awal hingga akhir penugasan perlu diwujudkan. Keterlibatan pimpinan KAP ini memberikan pengaruh paling dominan terhadap kualitas audit. Keterlibatan pimpinan KAP dapat berupa pelaksanaan review terhadap hasil review supervisor secara periodik dan kunjungan ke tempat pemeriksaan.
2. Pengalaman melakukan audit bagi akuntan publik (terutama pimpinan KAP, supervisor dan auditor senior) perlu ditekankan. Pengalaman akuntan publik tersebut dapat menentukan kualitas audit melalui pengetahuan dan keunggulan-keunggulan yang diperoleh dari pengalamannya melakukan audit.

KETERBATASAN

1. Populasi dalam penelitian ini hanya terbatas pada perusahaan-perusahaan pengguna jasa akuntan publik yang berada di Yogyakarta. Banyak perusahaan-perusahaan lain (perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta, perusahaan-perusahaan yang berada di kota-kota besar lain) yang juga menggunakan jasa akuntan publik. Oleh karenanya, populasi tersebut belum lengkap. Untuk itu, dalam penelitian selanjutnya dengan menggunakan responden yang berasal dari perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta dan perusahaan-perusahaan yang berada di kota-kota besar lain akan memberi kontribusi yang lebih untuk menarik kesimpulan atas faktor-faktor yang dapat menentukan kualitas audit.
2. Penelitian ini hanya meneliti delapan faktor penentu kualitas audit (faktor pengalaman audit, faktor pemahaman terhadap industri klien, faktor responsif terhadap kebutuhan klien, faktor ketaatan pada standar umum audit, faktor keterlibatan pimpinan KAP, faktor keterlibatan komite audit, dan faktor independensi anggota-anggota tim audit, serta faktor komunikasi tim audit dan manajemen klien)

yang secara bersama-sama mampu memberikan kontribusi terhadap kualitas audit sebesar 47,1%. Penelitian ini tidak mengungkapkan variabel bebas lainnya yang berkontribusi sebesar 52,9% terhadap

kualitas audit. Oleh karena itu, pada penelitian selanjutnya diharapkan mampu mengungkapkan variabel bebas tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

- Aldhizer III, George R ; John R. Miller & Joseph ; F. Moraglio, 1995. Common Attributes of Quality Audits. *Journal of Accountancy*, January.
- Behn, Bruce K, Joseph V. Carcello, Dona R. Hermonson, and Roger H. Hermonson. 1997. The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms. *Accounting Horizons*. (March) vol.11 (I) : 7-24.
- Carcello, J.V., R.H. Hermanson, and N.T. McGrath, 1992. Audit Quality Attributes : The Perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing : A Journal of Practice & Theory 11 (Spring) 1-15*.
- Cronin, Joseph J., and Steven A. Taylor. 1992. Measuring Service Quality : A Reexamination and Extension, *Journal of Marketing*. Vol 7 (2) : 19 - 25.
- De Angelo, L. E, 1981, Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting & Economics*.
- Ders, Donald R. Jr & Gary A Giroux, 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector, *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 3
- Ders, Romy and Gary Giroux. 1996. The Effect of Auditor Change on Audit Fees, Au

dit Hours, and Audit Quality, *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol15 : 55 - 76.

- Elitzur, Romy and Harm Faus. 1996. Planned Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 15 : 247 - 269.
- Fred N Kerlinger & Elazar J. Pedhazur. 1973. *Multiple Regression in Behavioral Research*, Holt, Rinehart & Winston, Inc. New York, Page 1-100.
- Glazer, Alan S. and Sheri L. Fabian. 1997. Best Practices for CPA Firms. *Journal of Accountancy*. (September) : 93 - 97.
- Grant, Julia, Robert Bricker, and Rimma Shiptsova. 1996. Audit Quality and Professional Self - Regulation. A Social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation. *Auditing*. (Spring). Vol. 15 : 142 - 156.
- Higgins, Lexis F. and Jeffrey M. Ferguson. 1991. Practical Approaches for Evaluating the Quality Dimensions of Professional Accounting Services. *Journal of Professional Services Marketing*. Vol. 7 (1) : 3 - 17.
- Ho, Joanna L. and Robert G. May. 1993. Auditors' Causal Probability Judgements in Analytical Procedures for Audit Planning. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 5 : 78 - 100.

Johnson, Eric N. 1994. Auditor memory for Audit Evidence : Effects of Group Assistance, Time Delay and Memory Task. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*. (spring) Vol. 13 No. 1 : 36 - 56.

Ketchand, Alice A and Jerry R. Strawser. 1998. The Existence of Multiple Measure of Organizational Commitment and Experience-Related Differences in a Public Accounting Setting, *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 10 : 109 - 137.

Khomsiah & Nur Indriantoro, 1998. Pengaruh Orientasi Etika terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta. *Journal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. No. 1

Lennox S. Clive, 1999, Audit Quality & Auditor Size : An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses. *Journal of Bussiness Finance & Accounting*, 26 (7) & (8). Sept/Oct

Mauts, RK & H. A. Sharaf, 1961 : *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Sarasota.

Mock, T.J., and M. Samet, 1982. *A multi attribute model for Audit Evaluation*

Muhammad Ishak. 2000. *Analisis Faktor-Faktor Penentu Kualitas Audit Menurut Persepsi Klien*. Tesis S-2, Universitas Gadjah Mada.

Parasuraman, A., Zeithaml, Valarie. A, and Berry, L.L. 1988. Servqual : A Multiple Item Scale foe Measuring Consumer Perceptions of Service Quality. *Journal of Retailing*, 64 (Spring)

Sekaran, Uma. 1984. *Research Methods for Business*, Southern illiois University at Carbondale.

Siegel, Sidney. 1985. *Statistik Non-Parametrik Untuk Ilmu-Ilmu Sosial*. PT Gramedia, Jakarta.

Sugiyono. 1999. *Statistik Nonparametris*. CV Alfabeta, Bandung

Sutton, Steven G. 1993. Toward and Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process. *Decision Sciences*. Vol. 24 : 88 - 105.

Tubbs, 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.