



KEPUASAN KLIEN DAN KEGUNAAN LAPORAN AUDIT EKSTERNAL STAKE HOLDER (PERSPEKTIF KLIEN AUDIT)

Tubagus Ismail (adeismail73@gmail.com)
Universitas Sultan Ageng Tirtayasa

ABSTRACT

The purpose of the paper is to test a structural equation model (SEM) of client satisfaction with the audit, and of client perception of the usefulness of the audit to external stakeholders. A questionnaire was mailed to audit clients, i.e. of manufacturing go public companies in the province of Banten; 57 useable questionnaires were returned. Data were processed using the SEM software Partial Least Square (PLS). The data suggest that auditors face difficulties in handling divided loyalties, as audit clients perceive a strong relationship between client satisfaction and usefulness to external stakeholders. The higher auditor's competence is perceived to be by the clients, the more satisfied they are with the audit and the more useful they believe the audit is to external stakeholders. The more skeptical the auditor is perceived to be by the clients, the less satisfied they are with the audit and the more useful they believe the audit is to external stakeholders. The findings extend previous results, the better the relationship with the auditor is perceived to be by the clients, the more satisfied they are with the audit and the less useful they believe the audit is to external stakeholders. The study addresses an issue most auditing research has not explicitly considered: the distinction between client satisfaction with the audit and client perceptions of the usefulness of the audit to external stakeholders.

Keywords: client satisfaction and usefulness of the audit

ABSTRAK

Tujuan dari artikel ini adalah untuk menguji model persamaan struktural (SEM) atas kepuasan klien, audit, dan persepsi klien tentang kegunaan audit kepada pemangku kepentingan eksternal. Responden penelitian ini adalah 57 klien audit, yang bekerja di perusahaan manufaktur *go public* di Provinsi Banten. Data diolah dengan menggunakan *software* SEM *Partial Least Square* (PLS). Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor menghadapi kesulitan dalam menangani kesetiaan yang terbagi bagi, antara harus berada pada posisi kepuasan klien dan kegunaan kepada para pemangku kepentingan eksternal. Semakin berkompeten auditor, semakin puas klien audit dan lebih bermanfaat untuk *stakeholder* eksternal. Semakin skeptis auditor yang dianggap oleh klien, semakin kurang puas mereka klien audit dan semakin berguna untuk *stakeholder* eksternal. Semakin baik hubungan dengan auditor yang dianggap oleh klien, semakin puas klien audit dan kurang berguna bagi *stakeholder* eksternal. Penelitian ini membahas masalah penelitian audit belum secara eksplisit dipertimbangkan.

Keywords: Kepuasan klien audit dan external stakeholders

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan haruslah wajar, dapat dipercaya, dan tidak menyesatkan bagi pemakainya, sehingga kebutuhan masing-masing pihak yang berkepentingan dapat terpenuhi. Untuk menaikkan tingkat keandalan laporan keuangan perusahaan dan untuk mengetahui kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan, perlu adanya suatu pemeriksaan yang dilakukan oleh seseorang yang independen.

Auditor loyalitasnya telah terbagi (Ohman et al, 2006). Mereka harus melayani pemilik dan stakeholder eksternal lainnya, sementara secara bersamaan harus memuaskan manajer perusahaan (selanjutnya "klien audit"). Menurut Jenkins dan Lowe (1999), auditor sendiri melihat loyalitas mereka dibagi dengan cara yang berbeda. Beberapa auditor terutama menganggap diri mereka sebagai "pengawas" dalam melayani *stakeholder* eksternal, sementara orang lain menganggap diri mereka sebagai klien "pendukung".

Menurut Lee (1993) terdapat ketegangan hubungan antara *stakeholders* eksternal dan klien audit. Untuk mengurangi ketegangan ini, auditor independen harus mengontrol informasi akuntansi perusahaan. Namun, posisi auditor menjadi rumit karena hubungan auditor dengan kedua belah pihak sangat erat. Artikel ini berfokus pada sudut pandang klien audit dan mengakui bahwa hal itu mungkin tidak cukup untuk mempertimbangkan persepsi klien dengan hanya kepuasan mereka sendiri. Cameran et al. (2010) berpendapat bahwa klien dapat puas dengan audit tanpa mempertimbangkan apa yang berguna bagi pemilik dan *stakeholder* eksternal lainnya. Penelitian audit yang paling memfokuskan secara eksklusif pada sudut pandang klien audit dengan mempertimbangkan perbedaan antara kepuasan klien dan kegunaan untuk *stakeholder* eksternal masih sangat terbatas.

Teori Agensi

Berdasarkan teori keagenan prinsipal ingin mengetahui segala informasi termasuk aktivitas manajemen, yang terkait dengan investasi atau dananya dalam perusahaan. Hal ini dilakukan dengan meminta laporan pertanggungjawaban pada agen (manajemen). Berdasarkan laporan tersebut prinsipal menilai kinerja manajemen. Tetapi yang acap kali terjadi adalah kecenderungan manajemen untuk melakukan tindakan yang membuat laporannya kelihatan baik, sehingga kinerjanya dianggap baik. Untuk mengurangi atau meminimalkan kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dan membuat laporan keuangan yang dibuat manajemen lebih *reliable* (dapat dipercaya) diperlukan pengujian. Pengujian ini dilakukan oleh pihak yang independen, yaitu auditor independen. Teori keagenan untuk membantu auditor sebagai pihak ketiga untuk menengahi konflik kepentingan yang dapat muncul antara prinsipal dan agen. Prinsipal selaku investor bekerjasama dan menandatangani kontrak kerja dengan agen atau manajemen perusahaan untuk berinvestasi.

Klien audit dapat melihat tingkat kepuasan berdasarkan keinginan klien audit sendiri. Misalnya, mekanisme sistem insentif dapat menggoda manajer perusahaan untuk mencari peningkatan keuntungan jangka pendek dengan mengorbankan yang jangka panjang (DeAngelo, 1988). Dalam situasi seperti ini, itu akan menguntungkan manajer jika auditor setuju untuk membuktikan satu pilihan akuntansi yang dibuat. Tidak mengherankan, auditor menurut laporan menghadapi tekanan seperti ini dari para klien (Umar dan Anandarajam, 2004). Ini juga telah dilaporkan bahwa auditor kadang-kadang dapat mengajukan pendapat klien tentang pilihan akuntansi (McCracken et al., 2008) dan menerima pelanggaran laporan keuangan menurut prinsip akuntansi yang berlaku umum atau bahkan hukum (Ohman et al., 2012).

Kepuasan Klien

Kepuasan klien adalah tingkat perasaan seseorang setelah membandingkan kinerja atau hasil yang dirasakan dengan harapannya. Kinerja untuk jasa dapat didefinisikan lebih jauh sebagai atribut daya tanggap, kepastian dan empati. Daya tanggap adalah keinginan untuk membantu klien dan menyediakan pelayanan yang konsisten dan bersifat segera. Kepastian, mengacu pada pengetahuan dan keramahan karyawan serta kemampuan dalam membangun kepercayaan dan keyakinan pelanggan. Empati berarti peduli dan memberikan perhatian individual terhadap pelanggan, (Ohman *et al.*, 2012). Apabila kinerja sesuai harapan, klien akan merasa puas.

Klien menginginkan auditor yang memiliki kualitas tinggi. Ini dimaksudkan untuk dapat dijadikan oleh klien sebagai alat untuk mengevaluasi kinerja kantor akuntan publik (KAP). Penyedia jasa akuntan profesional (KAP) harus bekerja keras untuk mendapatkan posisi kuat dalam persaingan. KAP harus memahami bagaimana klien mempersepsikan jasa yang dibeli. Perlunya melihat persepsi klien, selain dapat menciptakan keunggulan bersaing, juga dikarenakan kualitas jasa merupakan keseluruhan kesan klien terhadap jasa yang ditawarkan. Ukuran kualitas jasa yang diterima konsumen adalah tingkat perbandingan antara apa yang konsumen harapkan dan yang konsumen terima (Parasuraman *et.al.*, 1985).

Kegunaan Audit untuk *Stakeholder* Eksternal

Pengertian teori *stakeholder* adalah sekelompok orang atau individu yang diidentifikasi dapat mempengaruhi kegiatan perusahaan ataupun dapat dipengaruhi oleh kegiatan perusahaan. Sementara itu *stakeholder* eksternal merupakan kelompok- kelompok atau individu di luar perusahaan yang dapat memberikan pengaruh untuk perusahaan. Pengaruh tersebut dapat dianggap sebagai keuntungan atau kerugian untuk perusahaan. Para pihak *stakeholder* menilai laporan keuangan berperan penting dalam perkembangan dan kemajuan suatu perusahaan. Laporan keuangan diperlukan untuk menilai posisi keuangan suatu perusahaan. Laporan keuangan digunakan berdasarkan kepentingan dan kebutuhan, pengguna laporan keuangan mempunyai kebutuhan informasi yang berbeda-beda.

Konsep kegunaan untuk *stakeholder* eksternal mengakui peran *controller* auditor, mengenai baik pilihan akuntansi maupun kelangsungan hidup perusahaan (Ohman *et. al.*, 2012). Ini mengisyaratkan bahwa auditor dipersepsikan bertindak secara independen dalam hubungannya dengan klien audit (Ohman *et. al.*, 2012). Apabila kinerja auditor sesuai harapan *stakeholder* eksternal, maka *stakeholder* menganggap audit tersebut berguna untuk menilai manajemen perusahaan.

Kompetensi Auditor

Kompetensi sebagai suatu keahlian yang cukup secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara obyektif. Kompetensi sebagai keahlian seorang yang berperan secara berkelanjutan yang mana pergerakannya melalui proses pembelajaran, dari “pengetahuan sesuatu” ke “mengetahui bagaimana”, seperti misalnya: dari sekedar pengetahuan yang tergantung pada aturan tertentu kepada suatu pertanyaan yang bersifat intuitif.

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dalam penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Oleh karena itu, maka setiap auditor wajib memiliki

kemahiran profesionalitas dan keahlian dalam melaksanakan tugasnya sebagai auditor. Auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan secara akurat dan mencari penyebab kesalahan. Keunggulan-keunggulan tersebut sangat bermanfaat bagi klien untuk melakukan tindakan perbaikan-perbaikan sehingga akan terpenuhinya kepuasan klien.

Skeptisme Auditor

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia skeptis yaitu kurang percaya, ragu-ragu (terhadap keberhasilan ajaran dan sebagainya). Skeptis-isme adalah aliran (paham) yang memandang sesuatu selalu tidak pasti (meragukan, mencurigakan). Jadi secara umum skeptisme adalah ketidakpercayaan atau keraguan seseorang tentang sesuatu yang belum tentu kebenarannya.

Standar auditing tersebut mensyaratkan agar auditor memiliki sikap skeptisme profesional dalam mengevaluasi dan mengumpulkan bukti audit terutama yang terkait dengan penugasan mendeteksi kecurangan. Meskipun demikian, dalam kenyataannya seringkali auditor tidak memiliki skeptisisme profesional dalam melakukan proses audit. Seorang auditor yang memiliki skeptisme profesional tidak akan menerima begitu saja penjelasan dari klien, tetapi akan mengajukan pertanyaan untuk memperoleh alasan, bukti dan konfirmasi mengenai obyek yang dipermasalahkan. Sikap skeptisme profesional akan membawa auditor pada tindakan untuk memilih prosedur audit yang efektif sehingga diperoleh opini audit yang tepat. Skeptisme profesional auditor dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor, diantaranya keahlian, pengalaman, situasi audit yang dihadapi, dan etika.

Hubungan Klien dengan Auditor

Independensi auditor adalah kunci utama dari profesi audit, termasuk untuk menilai kewajaran laporan keuangan. Tiga faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, yaitu: 1) ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, 2) pemberian jasa lain selain jasa audit kepada klien, dan 3) lamanya hubungan antara akuntan publik dengan klien.

Dalam melaksanakan pemeriksaan akuntan, akuntan publik memperoleh kepercayaan diri dari klien dan para pemakai laporan keuangan untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh klien. Independensi mutlak harus ada pada diri auditor ketika ia menjalankan tugas pengauditan yang mengharuskan ia memberi atestasi atas kewajaran laporan keuangan kliennya. Wajar adanya jika pengguna laporan keuangan, regulator, dan pihak-pihak lain selalu mempertanyakan apakah auditor bisa independen dalam menjalankan tugasnya. Oleh karena itu, dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa harus bersikap independen terhadap kepentingan klien, para pemakai laporan keuangan, maupun terhadap kepentingan akuntan publik itu sendiri.

Independensi akan hilang jika auditor terlibat dalam hubungan pribadi dengan klien, karena hal ini dapat mempengaruhi sikap mental dan opini auditor. Selain itu, hubungan kedekatan dapat menyebabkan auditor untuk mengembangkan "hubungan nyaman" serta kesetiaan yang kuat atau hubungan emosional dengan klien audit, yang dapat mencapai tahap dimana independensi auditor terancam. Auditor bila mempunyai hubungan kedekatan dengan klien mungkin akan mempengaruhi hasil audit dan pada akhirnya audit tersebut bisa mempengaruhi pula perspektif *stakeholder* eksternal terhadap audit (Ohman *et. al.*, 2012).

Hubungan Klien dengan Asisten Auditor

Supervisi mencakup pengarahan usaha asisten yang terkait dalam pencapaian tujuan audit dan menentukan apakah tujuan tersebut tercapai. Unsur supervisi adalah memberikan instruksi kepada asisten, tetap menjaga penyampaian informasi masalah-masalah yang penting yang dijumpai dalam audit, mereview pekerjaan dilaksanakan, dan menyelesaikan perbedaan pendapat diantara staf audit kantor akuntan. Luasnya supervisi yang memadai bagi suatu keadaan tergantung atas banyak faktor, termasuk kompleksitas masalah dan kualifikasi orang yang melaksanakan audit. Memahami tanggung jawabnya dan tujuan prosedur audit mengetahui hal yang kemungkinan berpengaruh terhadap sifat, luas dan saat prosedur tersebut dilaksanakan (sifat bisnis klien, masalah akuntansi dan audit).

Hubungan Kompetensi Auditor terhadap Kepuasan Klien dan Kegunaan untuk *Stakeholder* Eksternal

Pengetahuan mengenai akuntansi dan prosedur audit para auditor sangat penting untuk kualitas audit (Beattie *et. al.*, 1999). Alasan berfokus pada kompetensi auditor dalam penelitian ini adalah bahwa kompetensi sangat penting atau bahkan menentukan dari perspektif klien (Ohman *et. al.*, 2012). Sejak auditor menawarkan jasanya kepada klien, tidaklah cukup bahwa auditor memiliki pengetahuan yang cukup tentang aturan serta standar akuntansi dan auditing, tetapi juga penting bahwa auditor diakui oleh klien telah berkinerja baik (de Ruyter dan Wetzels, 1999). Beberapa argumen mendukung hubungan positif antara kompetensi auditor dan kepuasan klien (Ohman *et. al.*, 2012). Telah ditemukan bahwa kemampuan auditor untuk memahami bisnis klien dan kondisi sektor industri secara signifikan mempengaruhi persepsi klien audit yang dilakukan (Pandit, 1999). Dan juga telah ditemukan bahwa isi dan ketelitian prosedur audit dan kemampuan auditor dalam pemecahan masalah (Ohman *et. al.*, 2012) dapat mempengaruhi bagaimana klien menilai kinerja auditor. Argumen di atas juga berlaku pada kegunaan para *stakeholder* eksternal. Dalam penelitian Ohman *et. al.*, (2012) kompetensi yang tinggi memiliki pengaruh positif terhadap kegunaan untuk *stakeholder* eksternal. Berdasarkan literatur tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H1a. Klien menganggap semakin tinggi kompetensi auditor, maka klien puas dengan audit.

H1b. Klien menganggap semakin tinggi kompetensi auditor, maka audit berguna untuk *stakeholder* eksternal.

Pengaruh Skeptisme Auditor terhadap Kepuasan Klien dan Kegunaan untuk *Stakeholder* Eksternal

Seperti halnya kompetensi auditor, skeptisme auditor juga menentukan kinerja audit (Carcello *et. al.*, 1992.). Auditor mengambil keputusan mengenai kelangsungan hidup perusahaan melalui proses dua tahap. Tahap pertama, mengidentifikasi masalah, berkaitan dengan kompetensi auditor. Tahap kedua, memutuskan apa yang harus dilakukan, berkaitan dengan sikap auditor terhadap skeptisme profesional.

Para auditor menurut laporan mungkin memiliki masalah dalam memelihara sikap skeptis selama negosiasi dengan klien (Ohman *et. al.*, 2012). Oleh karena itu, mungkin sulit bagi auditor untuk mempertahankan sikap skeptis sekaligus memuaskan klien. Beberapa penelitian sebelumnya, menemukan bahwa skeptisme auditor merupakan penentu negatif berhubungan dengan kepuasan klien (Ohman *et. al.*, 2012).

Gometz (2005) berpendapat bahwa skeptisme profesional merupakan prasyarat bagi auditor untuk melakukan pekerjaan yang tepat untuk kepentingan umum. Namun, dalam penelitian Ohman

et. al., (2012) sikap skeptisme auditor memiliki pengaruh negatif terhadap kegunaan untuk *stakeholder* eksternal. Kredibilitas *stakeholder* informasi akuntansi perusahaan yang diaudit tergantung pada keandalan auditor dan kredibilitas dirasakan bahwa pemilik dan para *stakeholder* eksternal lainnya menghubungkan pada laporan keuangan yang dibuktikan (Pandit, 1999). Hal ini menunjukkan bahwa klien audit dapat menyadari tugas auditor untuk bertindak dengan sikap skeptis untuk menghasilkan audit independen (Carcello *et. al.*, 1992; Hellman, 2006). Berdasarkan literatur tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H2a. Klien menganggap semakin skeptis auditor, maka klien kurang puas dengan audit.

H2b. Klien menganggap semakin skeptis auditor, maka audit berguna untuk *stakeholder* eksternal.

Pengaruh Hubungan Klien dengan Auditor terhadap Kepuasan Klien dan Kegunaan untuk Stakeholder Eksternal

Dalam konteks audit, penting untuk menjaga hubungan klien dengan auditor yang sedang berlangsung dan interaktif sehingga begitu timbul masalah dapat diselesaikan (Beattie *et. al.*, 2001). Interaksi ini formal dan informal mungkin melibatkan berbagai macam negosiasi, tawar-menawar, dan konflik pada tahapan yang berbeda dalam proses audit (McCracken *et. al.*, 2008). Sifat yang signifikan dari hubungan klien dengan auditor adalah stabilitas dan durasi tingkat kerjasama dan konflik, dan apakah hubungan ini "hangat" atau "dingin" (Ohman *et. al.*, 2012).

Menurut Hellman (2006), penting untuk kepuasan klien bahwa semua auditor dalam tim audit memiliki hubungan baik dengan klien. Beberapa faktor ditemukan berkorelasi dengan kepuasan klien dalam penelitian sebelumnya berkaitan dengan sifat interaksi klien dengan auditor dan keterampilan sosial auditor (Ismail *et. al.*, 2006). Satu faktor yang paling penting dari kepuasan klien adalah respon auditor terhadap kebutuhan klien, dan Ismail *et. al.*, (2006) menemukan bahwa auditor peduli secara positif berhubungan dengan kepuasan klien. Selain itu, konsep komitmen hubungan yang disorot oleh de Ruyter dan Wetzels (1999) ketika menguji beberapa hipotesis mengenai interaksi klien dengan auditor.

Klien audit juga menganggap hubungan baik dengan auditor penting untuk kepuasan klien dengan audit, walaupun belum tentu untuk kegunaan *stakeholder* eksternal. Di satu sisi, jenis interaksi secara teratur biasanya terjadi antara klien dengan auditor dapat memperkuat hubungan (Ohman *et. al.*, 2012) dan membuatnya berhubungan positif dengan kepuasan klien. Di sisi lain, hubungan klien dengan auditor kemungkinan akan mempengaruhi kegunaan audit kepada para *stakeholder* eksternal dalam arah yang sama seperti hubungan yang baik antara klien dengan auditor. Berdasarkan uraian diatas, hipotesis dapat dirumuskan:

H3a. Klien menganggap semakin baik hubungannya dengan auditor, maka klien puas dengan audit.

H3b. Klien menganggap semakin baik hubungannya dengan auditor, maka audit kurang berguna untuk *stakeholder* eksternal.

Pengaruh Klien dengan Asisten Auditor terhadap Kepuasan Klien dan Kegunaan untuk Stakeholder Eksternal

Audit perusahaan dari ukuran diselidiki di sini biasanya melibatkan beberapa orang di berbagai tingkatan baik klien audit dan organisasi Kantor Akuntan Publik (Beattie *et al.*, 2004). Meskipun kantor akuntan menanamkan pada diri norma-norma profesional mereka diterima staf tertentu dari perilaku, diketahui bahwa hubungan antara klien dan anggota tim audit yang beragam dapat berbeda tergantung pada tugas khusus mereka kerja dan posisi dalam tim (Hellman, 2006).

Tampaknya masuk akal untuk mengasumsikan bahwa klien audit juga menganggap hubungan baik dengan asisten audit penting untuk kepuasan mereka dengan pekerjaan audit, walaupun belum tentu untuk kegunaan pekerjaan untuk stakeholder eksternal. Di satu sisi, jenis interaksi secara teratur biasanya terjadi antara klien dan asisten audit dapat memperkuat hubungan (Westerdahl, 2005; Hellman, 2006) dan membuatnya positif berhubungan dengan kepuasan klien. Di sisi lain, sebagai asisten audit anggota tim audit yang sama sebagai auditor signing, baik klien-audit hubungan asisten kemungkinan akan mempengaruhi kegunaan kepada para stakeholder eksternal dalam arah yang sama seperti klien yang baik akan signing hubungan auditor. Westerdahl (2005) melaporkan bahwa asisten audit mungkin bahkan lebih peduli dari signing auditor adalah dengan mengikuti pedoman audit dan dengan demikian memenuhi persyaratan peraturan dari audit independen.

- H4A. Semakin baik hubungan dengan asisten audit dianggap oleh klien, semakin puas mereka dengan audit.
- H4B. Semakin baik hubungan dengan asisten audit dianggap oleh klien, itu kurang berguna mereka percaya audit adalah untuk stakeholder eksternal.

Artikel ini menempatkan kepuasan klien dan kegunaan bagi para *stakeholder* eksternal sebagai variabel dependen secara terpisah dan faktor-faktor penentu sebagai variabel independen (Libby dan Tan, 1994).

Instrumen-instrumen pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini berdasarkan pada instrumen yang sudah dibuat oleh peneliti terdahulu (Ohman *et al.*, 2012). Masing-masing diukur dengan menggunakan skala Likert dengan lima kategori yaitu: 1. STS: Sangat Tidak setuju 2. TS: Tidak Setuju 3. N: Netral 4. S: Setuju 5. SS: Sangat Setuju. Variable dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan skala Likert 5 poin (5-poin likert scale). Data diolah dengan software *Partial Least Square* (PLS). PLS adalah model persamaan struktural (SEM) yang berbasis varian.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini melakukan penyebaran kuesioner sebanyak 150 kuesioner pada perusahaan manufaktur di Provinsi Banten yang dijadikan sampel. Dari jumlah tersebut kuesioner yang tidak kembali berjumlah 90 kuesioner atau 60%. Sementara itu, kuesioner yang kembali berjumlah 60 kuesioner atau hanya 40% responden yang mengembalikan, namun ada 3 kuesioner yang tidak lengkap. Kuesioner yang bisa diolah dalam penelitian ini berjumlah 57 atau 38% dari total kuesioner yang dikirim.

Uji Validitas

Pengujian validitas data dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan *convergent validity* yang dilihat dengan nilai *Average Variance Extracted* (AVE) masing-masing konstruk dimana nilainya harus lebih besar dari 0,5. Cara lain yaitu dengan membandingkan nilai *square root of average variance extracted* (\sqrt{AVE}) setiap konstruk (variabel laten) dengan korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya dalam model.

Tabel 1 menjelaskan nilai dari AVE dan akar AVE dari variabel kompetensi auditor, skeptisme auditor, hubungan klien dengan auditor, kepuasan klien dan kegunaan untuk *stakeholder* eksternal. Dapat dilihat bahwa setiap konstruk (variabel) tersebut memiliki nilai AVE diatas 0,5. Hal ini menunjukkan bahwa setiap konstruk tersebut memiliki nilai validitas yang baik dari setiap indikatornya atau kuesioner yang digunakan untuk mengetahui pengaruh kompetensi auditor,

skeptisme auditor, hubungan klien dengan auditor, kepuasan klien dan kegunaan untuk *stakeholder* eksternal dapat dikatakan valid.

Tabel 1. *Average Variance Extracted (AVE)*

	<i>Average variance extracted (AVE)</i>	\sqrt{AVE}
CS	0,581	0,762
US	0,532	0,729
SAC	0,595	0,771
AS	0,635	0,796
CSAR	0,568	0,753
CAAR	0,827	0,909

Uji Reabilitas

Uji reliabilitas menggunakan *Composite Reliability*. Suatu data dikatakan reliabel jika, *composite reliability* lebih dari 0,7

Tabel 2 *Composite Reliability*

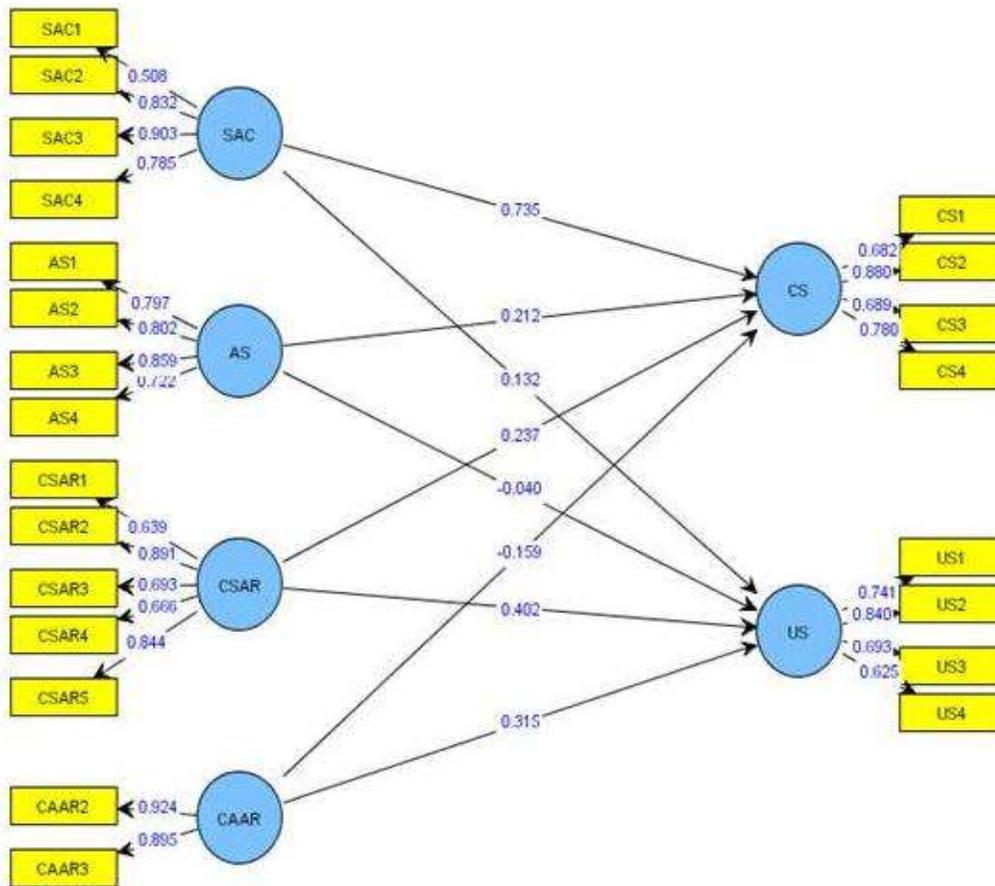
	<i>Composite Reliability</i>
SAC	0,850
AS	0,874
CSAR	0,866
CAAR	0,906
CS	0,846
US	0,818

Sumber : Output Smart PLS (2014)

Dari Tabel 2 dapat dilihat setiap konstruk atau variabel laten tersebut memiliki nilai *composite reliability* diatas 0,7 yang menandakan bahwa *internal consistency* dari antar variabel memiliki reliabilitas yang baik.

Pengujian Hipotesis Melalui *Outer Model*

Berikut dapat dilihat secara keseluruhan korelasi setiap variabel pada Gambar 1 yaitu gambar yang menyatakan hubungan antara kompetensi auditor, skeptisme auditor, hubungan klien dengan auditor, kepuasan klien dan kegunaan untuk *stakeholder* eksternal. Dimana model pada Gambar 1 tidak dilakukan eliminasi hal ini disebabkan tidak terdapat korelasi konstruk yang kurang dari 0,5 sehingga setiap variabel memenuhi kriteria *convergent validity*. Dalam pembahasan selanjutnya akan dibahas mengenai hubungan korelasi dari setiap variabel eksogen dan variabel endogen.



Gambar 1. Full model structural partial least square

Keterangan:

- SAC : Singing Auditor Competence
- AS : Auditor Skeptisisme
- CSAR : The client–signing auditor relationship
- CAAR : The client–audit assistant relationship
- CS : Client satisfaction
- US : Usefulness to external stakeholders

Pembahasan Full Model Structural

Uji terhadap *outer loading* bertujuan untuk melihat korelasi antara *score item* atau indikator dengan *score* konstraknya. Indikator dianggap *reliable* jika memiliki nilai korelasi diatas 0,7. Namun dalam tahap pengembangan korelasi 0,5 masih dapat diterima. Berdasarkan hasil pengolahan, nilai *outer loadings indicator* seluruh variabel tidak terdapat nilai yang kurang dari 0,5 dan menunjukkan nilai *outer model* atau korelasi dengan variabel secara keseluruhan sudah memenuhi *convergent validity*, sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa seluruh variabel telah memenuhi syarat dari kecukupan model atau *discriminant validity*.

Pengujian Hipotesis Menurut Inner Model

Inner model merupakan gambaran hubungan antar variabel laten yang berdasarkan pada *substantive theory Inner model* yang kadang disebut juga dengan *inner relation*, *structural model* dan *substantive theory*. Dalam model hasil output terlihat nilai *inner weight* dari setiap hubungan langsung maupun tidak langsung menunjukkan nilai yang lebih dari 0 yang menunjukkan bahwa model mempunyai nilai *predictive relevance* (lihat Tabel 3).

Variabel kepuasan klien memiliki nilai *R-square* sebesar 0,765 yang berarti variabilitas konstruk kepuasan klien yang dapat dijelaskan oleh variabilitas konstruk kompetensi auditor, skeptisme auditor, hubungan klien dengan asisten auditor dan hubungan klien dengan auditor sebesar 76,5% sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel-variabel lain diluar variabel yang diteliti dalam penelitian ini.

Variabel kegunaan untuk *stakeholder* eksternal memiliki nilai *R-square* sebesar 0,526 yang berarti variabilitas konstruk kegunaan untuk *stakeholder* eksternal yang dapat dijelaskan oleh variabilitas konstruk kompetensi auditor, skeptisme auditor, dan hubungan klien dengan auditor sebesar 52,6% sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel-variabel lain diluar variabel yang diteliti dalam penelitian ini.

Hipotesis 1a yaitu klien menganggap semakin tinggi kompetensi auditor, maka semakin puas klien dengan audit dapat diterima. Mengenai kegunaan untuk *stakeholders* eksternal, hipotesis 1b ditolak karena menunjukkan nilai *original sampel estimate* sebesar 0,132 dan T-statistik sebesar 0,538 (kurang dari t-tabel, 1,96). Sehingga hipotesis klien menganggap semakin tinggi kompetensi auditor, maka audit berguna untuk *stakeholder* eksternal juga ditolak.

Tabel 3. Result For Inner Weight

Hipotesis	Uraian	Original sample estimate	Mean of subsamples	Standard deviation	T-Statistic	Kesimpulan
H1a	SAC -> CS	0,735	0,728	0,169	4,362	Diterima
H1b	SAC -> US	0,132	0,144	0,245	0,538	Ditolak
H2a	AS -> CS	0,212	0,210	0,070	3,020	Diterima
H2b	AS -> US	-0,040	-0,001	0,130	0,309	Ditolak
H3a	CSAR -> CS	0,237	0,239	0,082	2,877	Diterima
H3b	CSAR -> US	0,402	0,393	0,164	2,453	Ditolak
H4a	CAAR -> CS	-0,159	-0,152	0,188	0,843	Ditolak
H4b	CAAR -> US	0,315	0,293	0,270	1,164	Ditolak

Sumber : Output Smart PLS (2013)

Temuan hipotesis 1a konsisten dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan Ohman *et. al.*, (2012) menemukan bahwa semakin tinggi kompetensi auditor maka berpengaruh positif terhadap kepuasan klien. Sementara temuan hipotesis 1b bertentangan dengan hasil penelitian Ohman *et. al.*, (2012), yang menolak bahwa semakin rendah kompetensi auditor berpengaruh negatif terhadap kegunaan untuk *stakeholder* eksternal.

Hipotesis 2a yaitu klien menganggap semakin skeptis seorang auditor maka klien merasa kurang puas dengan audit dapat diterima. Mengenai kegunaan untuk *stakeholders* eksternal, hipotesis 2b tidak didukung karena nilai *original sampel estimate* sebesar -0,040 dan T-statistik sebesar 0,309 (lebih kecil dari t-tabel, 1,96). Sehingga hipotesis klien menganggap semakin skeptis auditor, maka audit kurang berguna untuk *stakeholder* eksternal ditolak.

Hasil tersebut bertentangan dengan pernyataan bahwa skeptisisme merupakan karakteristik khas dari auditor dalam melayani pemilik dan *stakeholders* eksternal lainnya (Gometz, 2005). Hubungan berbasis empiris antara kepuasan klien dan kegunaan audit yang dirasakan para *stakeholder* eksternal menunjukkan bahwa klien audit auditor merasa bahwa sikap skeptisisme profesional mempengaruhi kegunaan untuk *stakeholder* eksternal dengan cara yang sama seperti yang mempengaruhi kepuasan dengan audit. Dengan kata lain, tampaknya seolah-olah klien audit mempersepsikan pandangannya ke pemilik dan *stakeholder* eksternal lainnya, daripada melihatnya sebagai tugas auditor untuk bertindak dengan sikap skeptis agar menghasilkan audit independen untuk kepentingan umum. Hal ini menunjukkan bahwa klien audit mungkin memiliki kesulitan melihat pertentangan antara kepentingan klien dan kepentingan *stakeholders* eksternal. Kedua temuan tersebut, konsisten dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan Ohman *et. al.*, (2012) yang menyebutkan skeptisisme memiliki pengaruh negatif terhadap kepuasan klien dan kegunaan untuk *stakeholder* eksternal. Hasil penelitian hipotesis 2a juga diperkuat dengan penelitian sebelumnya, sikap tidak mudah percaya atau hati-hati tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien (Behn *et. al.*, 1997).

Berdasarkan pengolahan data yang diperoleh, menunjukkan nilai *original sampel estimate* sebesar 0,237 dan T-statistik sebesar 2,877 (lebih besar dari t-tabel, 1,96). Dengan demikian dapat dikatakan bahwa hipotesis 3a yaitu klien menganggap semakin baik hubungan klien dengan auditor maka klien merasa puas dengan audit dapat diterima.

Mengenai kegunaan untuk *stakeholders* eksternal, hipotesis 3b juga didukung karena menunjukkan nilai *original sampel estimate* sebesar 0,402 dan T-statistik sebesar 2,453 (lebih besar dari t-tabel, 1,96). Sehingga hipotesis klien menganggap semakin baik hubungan klien dengan auditor, maka audit kurang berguna untuk *stakeholder* eksternal juga diterima.

Temuan hipotesis 3a konsisten dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan Ohman *et. al.*, (2012) menemukan bahwa hubungan yang baik antara klien dan auditor berpengaruh positif terhadap kepuasan klien. Hal tersebut juga diperkuat dengan hasil penelitian yang menyebutkan bahwa responsif atas kebutuhan klien berpengaruh positif terhadap kepuasan klien (Behn *et. al.*, 1997). Sementara temuan hipotesis 3b bertentangan dengan hasil penelitian Ohman *et. al.*, (2012), yang menolak bahwa hubungan klien dengan asisten auditor maupun *signing* auditor berpengaruh negatif terhadap kegunaan untuk *stakeholder* eksternal. Namun, independensi akan hilang jika auditor terlibat dalam hubungan pribadi dengan klien, karena dapat mempengaruhi sikap mental dan opini auditor.

Berdasarkan pengolahan data yang diperoleh, yang disajikan dalam tabel 4,17 menunjukkan nilai *original sampel estimate* sebesar -0,159 dan T-statistik sebesar 0,843 (kurang dari t-tabel, 1,96). Dengan demikian dapat dikatakan bahwa hipotesis 4a yaitu semakin baik hubungan dengan asisten audit dianggap oleh klien, semakin puas mereka dengan audit. Jadi ditolak. Pada hipotesis H4b bertentangan dengan hasil penelitian Ohman *et. al.*, (2012), yang menerima bahwa semakin baik hubungan dengan asisten audit dianggap oleh klien, itu kurang berguna mereka percaya audit adalah untuk *stakeholder* eksternal. Jadi H4a dan H4b bertentangan dengan hasil penelitian sebelumnya menurut Ohman *et. al.*, (2012).

Tampaknya masuk akal untuk mengasumsikan bahwa klien audit juga menganggap hubungan baik dengan asisten audit penting untuk kepuasan mereka dengan pekerjaan audit, walaupun belum tentu untuk kegunaan pekerjaan untuk *stakeholder* eksternal. Di satu sisi, jenis interaksi secara teratur biasanya terjadi antara klien dan asisten audit dapat memperkuat hubungan (Hellman, 2006) dan membuatnya positif berhubungan dengan kepuasan klien. Di sisi lain, sebagai asisten audit anggota tim audit yang sama sebagai auditor signing, baik klien-audit hubungan asisten kemungkinan akan mempengaruhi kegunaan kepada para *stakeholder* eksternal dalam arah yang sama seperti klien yang baik akan *signing* hubungan auditor. Westerdahl (2005) melaporkan bahwa asisten audit mungkin bahkan lebih peduli dari *signing* auditor adalah dengan mengikuti pedoman audit dan dengan demikian memenuhi persyaratan peraturan dari audit independen.

Klien menganggap seorang auditor memiliki kompetensi tinggi membuat klien audit merasa puas dan juga audit berguna untuk *stakeholder* eksternal. Klien menganggap seorang auditor memiliki sikap skeptisme membuat klien audit merasa kurang puas dan juga kurang berguna untuk *stakeholder* eksternal. Klien menganggap semakin baik hubungannya dengan auditor membuat klien audit merasa puas dan audit kurang berguna untuk *stakeholder* eksternal. Klien semakin baik hubungan dengan asisten audit dianggap oleh klien, semakin puas mereka dengan audit dan kurang berguna bagi *stakeholder* eksternal.

Kajian ini memperluas hasil sebelumnya, bahwa kompetensi auditor yang tinggi dianggap dapat meningkatkan kepuasan klien dan kegunaan audit untuk *stakeholder* eksternal. Sebuah hasil yang tampaknya penting untuk perwakilan dari profesi audit adalah untuk mengkomunikasikan auditor membagi loyalitas kepada klien audit, karena klien menganggap negatif sifat skeptis seorang auditor terhadap kepuasan klien. Hal ini menunjukkan kesalahpahaman terhadap klien, skeptisme auditor dapat dianggap sebagai prasyarat untuk melakukan kerja audit yang tepat demi kepentingan publik atau *stakeholder* eksternal.

Kajian ini menunjukkan bahwa auditor dan kantor akuntan melakukan manfaat dari fokus hubungan pada klien-auditor. Hubungan dengan *signing* auditor dan asisten audit yang dirasakan oleh klien diteliti sebagai positif mempengaruhi kepuasan klien, sementara tidak secara signifikan mempengaruhi kegunaan untuk *stakeholder* eksternal. Namun, sifat yang berbeda dari auditor *signing* 'dan audit asisten' tugas dapat membantu auditor dan kantor akuntan untuk menangani loyalitas yang terpecah. Sebuah hubungan klien-auditor yang baik difasilitasi oleh sifat khusus dari hubungan oleh klien harus ramah dalam perilaku. Para asisten audit dapat menjalin hubungan baik dengan klien mereka dengan mengambil beban kerja perusahaan yang telah diaudit ke dalam pertimbangan dan menjalin hubungan informal dan kerjasama dengan perwakilan dari perusahaan yang diaudit. Sebuah isu yang tampaknya penting untuk perwakilan dari profesi audit adalah untuk mengkomunikasikan auditor membagi loyalitas kepada klien audit, karena mereka menganggap skeptisisme auditor sebagai negatif untuk kedua kepuasan klien dan kegunaan bagi pemilik dan para pemangku kepentingan eksternal lainnya. Hal ini menunjukkan kesalahpahaman klien, seperti skeptisisme auditor dapat dianggap sebagai prasyarat untuk melakukan kerja audit yang tepat demi kepentingan publik (Gometz, 2005).

Penelitian ini hanya menggunakan persepsi berdasarkan sudut pandang dari klien audit, yang tentu saja persepsinya akan sangat berbeda dengan para *external stake holder*. Penelitian di masa depan bisa menggunakan perspektif pemilik dan *stakeholder* eksternal lainnya, dengan mengacu pada kepuasan klien dan kegunaan untuk *stakeholder* eksternal.

REFERENSI

- Beattie, V., Brandt, R., & Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: UK evidence, *Journal of international accounting, auditing and taxation*, vol. 8(1), 67-107.
- Beattie, V., Fearnley, S., & Brandt, R. (2001). Behind closed doors: What company audit is really about, Palgrave, Basingstoke.
- Beattie, V., Fearnley, S., & Brandt, R. (2004). A grounded theory model of auditor-client negotiations, *International journal of auditing*, vol. 8(1), 1-19.
- Behn, B.K., Carcello, J.V., Hermanson, D.R., & Hermanson, R.H. (1997). The determinants of audit client satisfaction among clients of big 6 firms. *Accounting horizons*, vol. 11(1), 7-24.
- Cameran, M., Moizer, P., & Pettinicchio, A. (2010). Customer satisfaction, corporate image, and service quality in professional services, *The service industries journal*, vol. 30(3), 421-35.
- Carcello, J.V., Hermanson, R.H. and McGrath, N.T. (1992). Audit quality attributes the perceptions of audit partners, preparers and financial statement users. *Auditing: A journal of practice and theory*, vol. 11(1), 45-67.
- de Ruyter, K., & Wetzels, M. (1999). Commitment in auditor-client relationships: Antecedents and consequences. *Accounting, organizations and society*, vol. 24(1), 57-75.
- DeAngelo, L. (1988). Managerial competition, information cost, and corporate governance: the use of accounting performance measures in proxy contests. *Journal of accounting and economics*, vol. 10(1), 3-42.
- Gometz, U. (2005). *Values and craving for money: An auditor's dilemma*, in Nord, G. and Thorell, P. (Eds), *Conflicts of interests and financial markets*,ustus Förlag, Stockholm, pp. 162-83.
- Hellman, N. (2006). Auditor-client interaction and client usefulness: A Swedish case study, *International journal of auditing*, vol. 10(2), 99-121.
- Ismail, I., Haron, H., Ibrahim, D.N., & Isa, S.A. (2006). Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms: Perceptions of Malaysian public listed companies, *Managerial auditing journal*, vol. 21(7), 738-56.
- Jenkins, J.G., & Lowe, D.J. (1999). Auditors as advocates for their clients: perceptions of the auditor-client relationship, *Journal of applied business research*, vol. 15(2), 73-8.
- Lee, T.A. (1993). *Corporate audit theory*, Chapman & Hall, London.
- Libby, R., & Tan, H.T. (1994). Modelling the determinants of audit expertise. *Accounting, organizations and society*, vol. 19(8), 701-16.
- McCracken, S., Salterio, S.E., & Gibbins, M. (2008). Auditor-client management relationship and roles in negotiating financial reporting. *Accounting, organizations and society*, vol. 33(4),(5), 362-83.
- Öhman, P., Häckner, E., & Sörbom, Dag. (2012). Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective, *Managerial auditing journal*, vol. 27 Iss: 5, 477-499.
- Ohman, P., Häckner, E., Jansson, A.-M., & Tschudi, F. (2006). Swedish auditors' view of auditing: Doing things right versus doing the right thing. *European accounting review*, vol. 15(1), 89-114.
- Pandit, G.M. (1999). Clients' perceptions of their incumbent auditors and their loyalty to the audit firms: an empirical study. *Mid-Atlantic journal of business*, vol. 35(4), 171-88.
- Parasuraman, A., Berry, L.L., & Zeithaml, V.A. (1985). SERVQUAL: A multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality, *Journal of retailing*, vol. 64(1), 12-40.

- Umar, A., & Anandarajan, A. (2004). Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence: a comparative study of the USA and Australia. *Managerial auditing journal*, vol. 19(1), 99-116.
- Westerdahl, S. (2005). What do they do? About auditors' weekdays and what they mean for ethics and learning in Johansson, S.-E., Häckner, E., and Wallerstedt, E. (Eds), *The Task of Auditing: A Profession That Lives up to Expectations?*, SNS Förlag, Stockholm, pp. 45-60.