DETERMINAN KUALITAS AUDIT TERHADAP KEPUASAN AUDITEE DENGAN SIKAP RESPONSIF AUDITOR SEBAGAI INTERVENING (Studi Kasus di OPD Kabupaten Majene)

Muhammad Yusran

Prodi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Sulawesi Barat, Jalan Prof. Dr. Baharuddin Lopa, S.H,
Baurung, Banggae Tim., Kabupaten Majene, Sulawesi Barat 91412, Indonesia
E-mail: nahdalife@gmail.com

Abstrak

Kerjasama antara auditor dan auditee atau klien sangat penting bagi kualitas audit itu sendiri. Tujuan penelitian ini untuk menganalisis determinan kualitas audit terhadap kepuasan klien dengan sikap responsif auditor sebagai intervening. Penelitian menggunakan pendekatan kuantitatif dengan analisis jalur. Penyebaran kuesioner dengan teknik sampling purposive dan terkumpul 72 responden. Data dianalisis dengan regresi berganda menggunakan SPSS dan Sobel Tes. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi auditor secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap kepuasan klien. Namun hipotesis pertama terbukti, pengaruh kompetensi auditor (X1) terhadap kepuasan klien (Z) dengan sikap responsif auditor (Y) sebagai intervening memperlihatkan hasil sangat signifikan.. Hipotesis kedua terbukti, pengaruh pengalaman auditor (X2) terhadap kepuasan klien (Z) dengan sikap responsif auditor (Y) sebagai intervening menunjukkan hasil sangat signifikan. Hipotesis ketiga terbukti, pengaruh independensi auditor (X3) terhadap kepuasan klien (Z) dengan sikap responsif auditor (Y) sebagai intervening menunjukkan hasil sangat signifikan. Independensi auditor (X3) secara parsial tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kepuasan klien, namun dapat dimediasi dengan baik oleh variabel sikap responsif auditor (Y) dengan hasil sangat signifikan.

Kata Kunci: Kepuasan Auditee, Kualitas Audit, Sikap Responsif

DETERMINANTS OF AUDIT QUALITY ON AUDITEE SATISFACTION WITH THE AUDITOR'S RESPONSIVE ATTITUDE AS INTERVENING (Case Study in OPD Majene Regency)

Abstract

Cooperation between the auditor and the auditee or client is very important for the quality of the audit itself. The purpose of this study is to analyze the determinants of audit quality on client satisfaction with the auditor's responsive attitude as an intervening. The research uses a quantitative approach with path analysis. The questionnaire was distributed using the purposive sampling technique and collected 72 respondents. Data were analyzed by multiple regression using SPSS and Sobel Test. The results showed that the auditor's competence partially had no significant effect on client satisfaction. However, the effect of auditor competence (X1) on client satisfaction (Z) with auditor responsiveness (Y) as an intervening showed very significant results. So the first hypothesis is proven, namely the responsive attitude of the auditor can properly mediate the auditor's competence on client satisfaction. The second hypothesis is proven, the effect of the auditor's experience (X2) on client satisfaction (Z) with the auditor's responsive attitude (Y) as the intervening shows very significant results. The third hypothesis is proven, the effect of auditor independence (X3) on client satisfaction (Z) with a responsive attitude of auditors (Y) as an intervening shows very significant results. Auditor independence (X3) partially does not have a significant effect on client satisfaction, but can be well mediated by the auditor's responsive attitude variable (Y) with very significant results.

Keywords: Auditee Satisfaction, Audit Quality, Responsive Attitude

Article History: Received: 14 Jul 2021 Revised: 08 Oct 2021 Accepted: 26 Oct 2021

PENDAHULUAN

Kualitas audit dan akuntabilitas pada organisasi publik menjadi tuntutan serta ukuran kinerja organisasi. Kinerja organisasi harus dapat mencerminkan ada *good governance*, sehingga dapat menumbuhkan kepercayaan publik terhadap aparat lembaga tersebut. Auditee selaku bagian dari publik dengan merasakan dan mengalami langsung yang berkaitan dan hasil audit. Oleh karena itu hubungan baik dan kerjasama auditor dengan *auditee* selaku klien sangat penting artinya terhadap kepuasan *auditee* seperti hasil temuan (Tubagus, 2015) yang mendapati hubungan auditor dan auditee dalam konteks kualitas audit berpengaruh terhadap kepuasan bagi auditee, selaku aparatur organisasi. Sehingga nantinya menurut penulis bahwa, kerjasama yang timbal balik tersebut berhubungan dengan kualitas audit, lalu akan melahirkan aparatur yang berwibawa, bersih, tertib dalam melaksanakan roda organisasi sesuai standar dan aturan yang berlaku.

Good governance adalah merupakan praktik menjalankan kegiatan dan seluruh aktivitas organisasi sehingga dapat mencapai tujuan dengan hasil kinerja organisasi yang optimal. Kinerja tersebut tentunya harus sesuai dengan tujuan dan standar yang berlaku. Oleh karena itu dibutuhkan kegiatan pengendalian yang dapat menjamin tercapainya tujuan yang sesuai dengan standar yang berlaku melalui kegiatan audit yang berkualitas. Namun penting artinya, determinan kualitas audit tidak hanya dilihat dari sisi auditornya namun juga melihat dari sisi kliennya. Hubungan ini tidak dalam makna yang negatif tentunya, sehingga upaya untuk saling memahami dan kerjasama antara auditor dan auditee menghasilkan kualitas audit yang diharapkan dan mendukung

kinerja dan pertumbuhan organisasi ke arah yang lebih baik.

Namun dalam kenyataannya, masih banyak terjadi kasus-kasus hukum yang menjerat dan melibatkan pihak auditor. Seperti halnya kasus yang dilansir oleh KPK, disiarkan melalui keterangan persnya menetapkan tersangka dan menjerat auditor madya BPK terkait kasus suap motor Harley Davidson. Tersangka auditor BPK tersebut disangkakan dengan kasus suap agar menutupi temuan audit terhadap kelebihan pembayaran pada proyek yang dikerjakan Perusahaan Jasa Marga Purbalenyui (Suara.com, 2017). Kasus suap lainnya yang juga pernah terjadi terhadap auditor BPK Sulawesi Utara oleh mantan Walikota Tomohon yang jumlahnya ratusan juta rupiah (Kompas.com, 2011). Auditor tersebut merupakan auditor senior BPK yang menerima suap untuk mengubah Laporan Pertanggungjawaban Daerah (LHPD) untuk tahun 2007. Hal tersebut dilakukan untuk penilaian opini wajar dengan pengecualian. Kasus suap ini dapat mencerminkan fakta buruk pada kualitas audit, yang mengganggu independensi auditor.

Kualitas audit yang baik tentunya hasil audit yang telah dihasilkan dari tim auditor terhadap klien, baik secara kualitas personal seperti kompetensi, pengalaman, demikian juga terkait dengan kualitas hasil kegiatan yang dilakukan auditor. Sebagaimana hasil temuan penelitian (Vardjani et al., 2017), bahwa kompetensi sebagai faktor yang sangat signifikan pengaruhnya terhadap kepuasan klien atau auditee sebagai hasil kualitas audit yang dilakukan. Kompetensi tersebut seperti, pendidikan keahlian khusus, dan mutu personal. Demikian juga dengan pengalaman sebagai bagian yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan auditee.

Terkait kasus kualitas audit, auditor telah mempersepsikan laporan audit yang telah memenuhi standar audit. Sedangkan persepsi auditee bahwa laporan audit belum sesuai yang diharapkannya. Hal ini dibenarkan menurut temuan (Chowdhury *et al.*, 2005) bahwa, terdapat kesenjangan harapan dari hasil audit yang dihasilkan antara auditor dan auditee. Menurut peneliti ini sangat memungkinkan adanya perbedaan dari segi keinginan dan harapan dari hasil audit yang dihasilkan antara auditor dan auditee, yang mana auditor menganggap hasil audit telah sesuai dengan standar audit, sementara bagi auditee menganggap laporan hasil audit yang diberikan belum memenuhi harapannya.

Penelitian yang dilakukan oleh (Samelson *et al.*, 2006) juga mendapati hubungan yang positif dan signifikan, antara kualitas audit dan kepuasan *auditee* dalam hal keahlian yang dimiliki auditor, kemampuan tanggap terhadap kondisi klien, memahami kondisi dan sistem klien serta pengendalian internal yang dilakukan. Berbeda dengan temuan Behn *et al.*, (1997) bahwa lima hal mendasar yang tidak memiliki hubungan langsung bagi kepuasan auditee.

Sedangkan temuan (Iskandar *et al.*, 2010) terhadap hubungan atribut kualitas audit yakni pengalaman sebelumnya, daya tanggap (responsif), independensi auditor, komitmen KAP terhadap kualitas audit. Demikian juga etika dan pengetahuan terhadap standar audit yang kesemuanya memiliki hubungan yang signifikan dengan kepuasan klien atau *auditee*. Dalam kegiatan audit, tentunya kedudukan auditor sangat penting, termasuk aspek independensi. Independensi auditor dapat dimaknai adalah pemahaman memadai terhadap ketentuan, komitmen dan dukungan pimpinan. Baik

secara pemikiran (*independent in mind*) dan penampilan (*independent in appearance*) (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2018).

Kualitas audit seperti atribut sikap responsif auditor juga sangat kuat pengaruhnya dalam menentukan kepuasan auditee. Seperti temuan (Butcher *et al.*, 2012) mendapati bahwa, kualitas layanan auditor yakni dalam hal responsifitas auditor terhadap klien dapat meningkatkan komitmen klien dan kemungkinan klien mempertahankannya sebagai auditor.

Menurut Bastian (2009: 299), dalam audit kedudukan pelanggan atau klien, penting dan strategis. Sehingga auditor juga perlu memiliki informasi atas tingkat kepuasan dari klien. Penelitian terkait pandangan auditee terhadap kualitas hasil layanan audit, masih dianggap sangat kurang. Termasuk menguji bagaimana kedudukan dan peranan sikap responsif auditor dalam determinan kualitas audit lainnya seperti kompetensi, pengalaman dan independensi terhadap pengaruhnya pada kepuasan auditee. Terutama terhadap instansi pemerintah.

Inspektorat Daerah Kabupaten Majene pada tahun 2020 telah mendapatkan penilaian dan penghargaan maturitas level 3 pada Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Hal ini telah sejalan dengan kontribusi akuntabilitas kerja dan pengawasan BPKP, dimana peningkatan kapabilitas APIP di Indonesia ditargetkan minimal level 3 pada Tahun 2020 – 2024. (Perban BPKP Nomor 2 Tahun 2020)

Namun di sisi lain jika dilihat dari segi kapasitas kerja, jumlah auditor yang dimiliki oleh Inspektorat Daerah Kab. Majene yakni sebanyak 29 orang, tentunya masih sangat kurang apabila dibandingkan dengan jumlah objek pemeriksaan atau organisasi perangkat daerah yang menjadi

klien atau auditenya, yakni sebanyak 40 OPD lebih. Belum lagi tugas perbantuan untuk kasus-kasus hukum dan tindak lanjut dari hasil audit BPK. Dampak dari kurangnya jumlah tenaga fungsional auditor maka tentu akan menyebabkan hasil pengawasan dan kualitas audit akan menjadi kurang optimal. Diantaranya terutama juga akan berdampak pada penyelesaian rekomendasi yang lamban dari hasil pengawasan, sehingga pendampingan, pemahaman, dan sikap tanggap terhadap klien menjadi kurang maksimal. Belum lagi jika dilihat dari segi jenjang jabatan auditor fungsional, hanya 9 orang sebagai auditor madya, dan yang lainnya sisanya masih kategori auditor fungsional pertama dan auditor fungsional muda. Dengan komposisi jabatan fungsional ini, juga menjadi barometer untuk mengukur pengalaman dan jam terbang auditor dalam melakukan audit yang masih belum memadai.

Hal tersebut dapat dipahami bahwa, Inspektorat Daerah Kabupaten Majene masih mengalami hambatan dalam peningkatan kapabilitas APIP dan masih terkategori kekurangan sumber daya manusia. Hal lain juga yang masih menjadi sorotan masyarakat dan tanggapan klien selama ini bahwa dengan adanya pengaruh pihak pengambil kebijakan terhadap Inspektorat Daerah, sehingga tentunya dapat mengganggu independensi Auditor Inspektorat Daerah Kabupaten Majene. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis determinan kualitas audit terhadap kepuasan auditee dengan sikap responsif auditor sebagai intervening, yang mana peneliti seperti ini masih sangat kurang yang menguji mediasi dari variabel sikap responsif auditor ini terhadap kepuasan klien atau auditee, sehingga peneliti tertarik melakukannya.

LANDASAN TEORI

Teori Atribusi

Teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan bagaimana penyebab perilaku individu, dimana penyebab perilaku tersebut muncul dapat karena sebab eksternal, seperti aturan, tekanan situasi atau keadaan yang mempengaruhi perilaku individu tersebut. Atau karena adanya sebab internal, seperti sikap, karakter, sifat, kemampuan, dan lain-lain (Luthan, 2005: 209). Jadi, perilaku yang muncul karena faktor internal merupakan perilaku yang dikendalikan individu tersebut. Sedangkan perilaku yang muncul karena faktor eksternal merupakan perilaku yang banyak dipengaruhi oleh sebab dan keadaan dari luar.

Teori Agensi

Manajemen dalam menjalankan organisasi akan dapat dipercaya atau meningkatnya kepercayaan pihak pengguna manakala membuat laporan keuangan yang telah diuji. Pengujian oleh pihak yang independen akan dapat meminimalisir potensi kecurangan dari manajemen. Jadi, auditor dapat menjadi penilai kualitas dari kinerja auditee yang dapat membuat auditee merasa puas dengan kualitas hasil audit dari auditor. Itulah karenanya pihak pemakai laporan keuangan yang berkepentingan pada perusahaan, sangat mempertimbangkan hasil pemeriksaan auditor sebagai bahan informasi untuk pengambilan keputusan bisnis. Oleh karena itu, Teori keagenan membedakan dua pihak, yang mana fungsional melakukan hubungan formal untuk informasi dan hubungan informal untuk kerja sama pengendalian (Kurniawansyah, 2018).

Kualitas audit dan Kepuasan Auditee

Dalam Konsep *Total Quality Management* (TQM), pelayanan memiliki

peranan yang sangat penting. Demikian juga dengan pihak yang dilayani. Pelanggan sebagai pihak yang mendapatkan pelayanan, tentunya harus dipahami kedudukannya dan bagaimana proses pelayanan yang dapat diterima. Berarti pelanggan menentukan kualitas dari kinerja pelayanan tersebut. Kinerja pelayanan akan memberikan pengaruh pada tingkat kepuasan dari pihak yang dilayani. Pihak yang dilayani memiliki dan merasakan pelayanan dari kinerja yang melayani, sehingga pelanggan akan memiliki harapan dan kekecewaan dari layanan yang diterima. Jika kinerja pelayanan jauh dibawah harapan pelanggan, maka pelanggan akan merasa kecewa, namun jika pelayanan yang diterima telah sesuai atau melebihi harapan pelanggan maka akan merasa puas. Dalam konteks audit kepuasan auditee dapat dimaknai sebagai hasil yang dirasakan terhadap proses audit dan kualitas audit. Kepuasan juga dapat diperoleh jika tercapainya apa yang diharapkan dan apa yang dirasakan secara seimbang. Sehingga kepuasan dapat dilihat dari segi bagaimana, kualitas tersebut dirasakan, nilai tersebut dirasakan dan harapan tersebut dirasakan.

Cronin dan Steven dalam (Handayani, 2013) mendefinisikan hasil dari transaksi yang sangat spesifik tentang kepuasan sebagai kondisi yang ada setelah dilakukan evaluasi penilaian. Hal ini berarti kepuasan tersebut dapat diperoleh jika sesuai dengan tujuan organisasi setelah melakukan evaluasi. Sehingga melihat kemampuan hasil transaksi tersebut untuk memberikan kepuasan pada keinginan dan harapan bagi pengguna atau klien. Namun pihak pengguna atau auditee sering terabaikan, padahal kualitas hasil audit dirasakan karena adanya pengalaman diperiksa atau diaudit. Oleh karena itu kualitas audit yang baik tentunya juga akan berdampak dan sangat dirasakan oleh

auditee. Jika ingin melihat secara keseluruhan manajemen kualitas maka peran pelanggan juga sangat penting dan strategis. Sehingga dengan memahami proses yang terjadi pada pelanggan maka organisasi mampu menghargai kualitas. Hal tersebut sebagaimana temuan Amelia dan Halim (2016) bahwa, keterlibatan penuh auditor dan memahami kondisi lingkungan klien, berpengaruh terhadap kepuasan auditee atas kualitas audit Inspektorat Daerah. Jadi, kepuasan adalah fungsi dari perbedaan yang terjadi antara kinerja yang telah dirasakan dan harapan auditee.

Sikap Responsif auditor dapat diartikan bahwa, auditor responsif terhadap kebutuhan klien dimana klien tentunya berharap akan menerima banyak masukan daripada sekedar opini audit. Auditee juga berharap mendapatkan keuntungan berupa pengetahuan dan keahlian dibidang usahanya serta nasehat yang diterima tanpa diminta. Sehingga pilihan terhadap sebuah kantor akuntan publik juga banyak mempertimbangkan bagaimana auditor tersebut memperhatikan kebutuhan klien. Pemeriksa melakukan komunikasi secara efisien serta efektif dalam kegiatan pemeriksaan. Komunikasi juga termasuk dalam upaya pengumpulan bukti pemeriksaan serta penyampaian kepada pihak lain dan pemangku kepentingan (Tim Penyusun Standar Pemeriksaan Keuangan Negara SPKN, 2017). Temuan Mahon (1982) dalam (Handayani, 2013) bahwa apabila persepsi klien terhadap auditor adalah responsif, dimana auditor memiliki sikap responsif pada kebutuhan auditee selama melakukan kegiatan audit maka cenderung dapat menghasilkan kepuasan bagi auditee. Behn *et.al*, (2002) dalam (Dewi, 2016) menyatakan hasil temuannya bahwa terdapat enam (6) atribut kualitas audit yang memiliki

pengaruh signifikan kepada kepuasan auditee, yakni: pengalaman, pemahaman industri auditee, sikap responsif pada kebutuhan klien, kepatuhan pada standar, keterlibatan pemimpin, dan keterlibatan Tim Komite Audit. Penelitian terkait kualitas audit yang memiliki pengaruh signifikan terhadap kepuasan auditee, juga dilakukan oleh peneliti-peneliti lain seperti, Carcello *et al* (1992); Behn *et al.* (1997); Samelson *et al* (2006); Yuniarti & Zumara (2013).

Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Kepuasan Auditee dengan Sikap Responsif Sebagai Intervening

Kompetensi auditor adalah merupakan tingkat profesional untuk menerapkan kemampuan bagi seorang auditor dalam sebuah perikatan audit. Kemampuan bekerja dalam tim atau secara mandiri sesuai standar profesional akuntan. Auditor dapat memperolehnya dari pendidikan dan pelatihan profesional yang berkelanjutan (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2018). Kompetensi auditor dalam kenyataannya adalah tuntutan kerja profesional seorang auditor dalam melakukan kegiatan audit. Kemampuan profesional tersebut nantinya yang diterapkan dalam bekerja, baik secara mandiri maupun secara tim. Kemampuan tersebut dapat diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan secara berkelanjutan. Pendidikan dan pelatihan tersebut biasanya diselenggarakan oleh lembaga pemerintah maupun selain pemerintah, seperti BPKP, IAI, IAPI maupun konsorsium pembina akuntan dari luar negeri. Kemampuan profesional yang wajib terus ditingkatkan bagi seorang akuntan memang sangat beragam. Seperti halnya pemahaman terhadap teknologi seperti temuan Ernawati (2016), dan juga pengambilan keputusan. Termasuk

pemahaman tentang lingkungan sosial dan politik. Namun yang terpenting yakni, keputusan yang diambil harus berdasarkan pada standar dan kode etik yang berlaku. Dengan kepatuhan pada standar dan kode etik tersebut maka kompetensi profesional auditor akan meningkatkan kualitas *assurance* dalam layanan kualitas audit sehingga sangat berarti bagi klien. Peneliti mengemukakan hipotesis pertama:

H₁: Kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kepuasan auditee dengan sikap responsif sebagai intervening.

Pengaruh Pengalaman Terhadap Kepuasan Auditee dengan Sikap Responsif Sebagai Intervening

Pengalaman adalah aspek pekerjaan yang akan membantu seseorang untuk meningkatkan keterampilan dan keahlian (Ardhana, 2012). Oleh karena itu, penemuan kasus dan pengalaman yang dialami langsung sering menguatkan dan meningkatkan pemahaman daripada pengetahuan yang telah diperoleh sebelumnya.

Auditor yang memiliki pengalaman dalam kegiatan audit di lapangan akan banyak membantu klien atau auditee untuk menyelesaikan permasalahan yang dihadapi. Pengalaman melakukan audit dan menghadapi masalah di lapangan oleh auditee akan menambah pengalaman dan meningkatkan kualitas audit. Sebagaimana yang dikemukakan oleh Mulyadi (2002) bahwa jika seorang akuntan publik ingin menjadi profesional sebaiknya, karir auditornya dimulai dengan pengalaman melakukan audit dengan bimbingan akuntan senior. Dengan demikian auditor dapat meningkatkan pemahaman dan kualitas profesionalnya dalam audit dengan pengalaman di lapangan yang telah dijalannya.

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk menguji pengaruh pengalaman terhadap kualitas audit diantaranya adalah (Khadilah et al., 2019); (Oklivia dan Marlinah, 2014); (Dewi, 2016), menemukan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit, dan pengaruhnya sangat tinggi. Namun ada penelitian yang mendapatkan hasil yang berbeda yakni (Samsi et al., 2013) yang mendapati pengalaman dan kualitas audit berpengaruh negatif. Hal ini disebabkan diantaranya karena pegawai tersebut sudah mengalami penurunan kinerja karena menjelang purna bakti, latar belakang pendidikan dan kurangnya pengetahuan tentang audit. Peneliti mengemukakan hipotesis kedua, yakni:

H₂: Pengalaman auditor berpengaruh signifikan terhadap kepuasan auditee dengan sikap responsif sebagai intervening.

Pengaruh Independensi Terhadap Kepuasan Auditee dengan Sikap Responsif Sebagai Intervening

Independensi diartikan tidak memihak pada kepentingan siapapun, mengakui kewajiban, jujur kepada manajemen, pemilik perusahaan, kreditor serta pihak lainnya. Serta memiliki kepercayaan pada laporan keuangan dari auditor independen lainnya (IAPI Dewan Standar Profesi, 2014). Behn et al., (1997) mengemukakan bahwa, meskipun auditor yang melaksanakan audit sudah bersikap independen tetapi tidak berpengaruh terhadap kepuasan kliennya, karena klien lebih senang kalau auditor tersebut bisa diajak komunikasi dua arah. Independensi sebagai auditor terdiri dari dua: *pertama*, independen dalam kenyataan (fakta) dimana auditor harus mampu bersikap secara tegas selama melakukan pengauditan dan tidak bias.

Kedua, independen dalam penampilannya (*independent in appearance*) dimana menampilkan independensi (Aren, 2008). Peneliti mengemukakan hipotesis ketiga, yakni:

H₃: Independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kepuasan auditee dengan sikap responsif sebagai intervening.

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode survey. Data diperoleh melalui penyebaran kuesioner kepada responden. Kuesioner yang berhasil terkumpul sebanyak 72 responden. Sampel diperoleh melalui teknik sampling purposive pada populasi Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Majene Provinsi Sulawesi Barat.

Metode Analisis

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis jalur yang menggunakan *software* SPSS dan Uji Sobel (Soper, D.S., 2021). Adapun formulasi model dalam penelitian ini terdiri dari dua, yakni struktural 1 (pertama), akan menguji kompetensi auditor (X1), pengalaman (X2), independensi (X3), terhadap responsif (Y), sedangkan struktural 2 (kedua) akan menguji kompetensi auditor (X1), pengalaman auditor (X2), independensi auditor (X3), dan sikap responsif auditor (Y) terhadap kepuasan auditee (Z).

Uji Kualitas Data

Pengujian data dilakukan peneliti yakni, uji validitas dan uji reliabilitas. Pengujian validitas untuk mencermati adanya korelasi pada setiap indikator dengan nilai total skor. Dengan ketentuan pada taraf *sig* 5 % diperoleh *r* hitung > *r* tabel, maka instrumen dinyatakan valid. Dari hasil

perhitungan semua indikator variabel yang diuji dalam penelitian ini masuk kategori valid. Sedangkan pengujian realibilitas dilakukan dengan melihat konsistensi koefisien *alpha cronbach* pada semua variabel, dengan *cronbach's alpha* > 0,6 (Ghozali, 2018). Hasil yang diperoleh bahwa, nilai *alpha cronbach* pada variabel penelitian ini adalah > dari 0,6. Sehingga instrumen atau koesioner penelitian ini dapat dikatakan realibel. Pengujian asumsi klasik dengan uji normalitas, multikolinieritas, heteroskedastisitas. Hasil uji normalitas telah terpenuhi. Hasilnya dengan memperhatikan penyebaran data (titik) dari variabel independen yang mendekati garis diagonal pada grafik *p plot*.

Gambar 1. Grafik *p plot*

Pada uji multikolinieritas, tidak terdapat korelasi diantara variabel independen yang yang diuji dalam penelitian ini. Dengan memakai ketentuan VIF (*Variance Inflation Factors*) dan nilai tolerance, $VIF < 10$ dan nilai *tolerance* > 0,10. Hasilnya menunjukkan bahwa uji multikolinieritas struktur 1 dan uji multikolinieritas struktur 2, menunjukkan nilai tolerance lebih dari 0,1 sedangkan nilai VIF kurang dari 10, maka hal ini berarti tidak terdapat multikolinearitas, sebagaimana terdapat dalam tabel 1 dan tabel 2 untuk uji multikolinieritas.

Tabel 1. Uji Multikolinieritas Struktur 1

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
(Constant)		
X1	.842	1.188
X2	.831	1.203
X3	.831	1.203

Tabel 2 . Uji Multikolinieritas Struktur 2

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
(Constant)		
X1	.792	1.263
1 X2	.717	1.395
X3	.765	1.307
Y	.624	1.602

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan analisis jalur dengan melakukan pengujian sebanyak dua jalur, yakni pengujian Jalur struktur satu, untuk menganalisis pengaruh kompetensi auditor (X1), pengalaman auditor (X2), independensi auditor (X3), baik secara simultan maupun parsial terhadap sikap responsif auditor (Y). Sedangkan pengujian jalur struktur dua, yakni untuk menganalisis pengaruh kompetensi auditor (X1), pengalaman auditor (X2), independensi auditor (X3), baik secara simultan maupun parsial terhadap kepuasan audite (Z) dengan sikap responsif auditor sebagai intervening.

Gambar 2. Diagram Analisis Jalur

Pengujian Jalur Struktur 1 (Satu)

Persamaan dan diagram jalur struktur 1 (satu) yakni sebagai berikut:

$$Y = y_{x_1}X_1 + y_{x_2}X_2 + y_{x_3}X_3$$

Berdasarkan hasil pengolahan data statistik dengan SPSS, diperoleh hasil *anova*, seperti pada tabel 3.

Tabel 3. Anova

Model	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	3	55.576	13.641	.000 ^b
Residual	68	4.074		
Total	71			

Apabila nilai sig 0,05 maka pengaruhnya tidak signifikan, sedangkan apabila nilai sig 0,05 maka pengaruhnya signifikan. Berdasarkan data pada tabel 3 nilai yang diperoleh $F = 13,641$ dengan probabilitas (sig) = 0,000. Hasilnya dapat dilihat dimana nilai sig 0,000 0,05 maka pengaruh variabel independen terhadap variabel intervening (Y) yang berarti memiliki pengaruh simultan yang signifikan. Sedangkan dengan melihat tabel F dengan df = $72 - 3 - 1 = 68$ pada = 0,05 maka diperoleh nilai 2,68. Dengan hasil ini maka $F_{hitung} > F_{tabel}$ ($13,641 > 2,68$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa kompetensi auditor (X1), pengalaman auditor (X2), independensi auditor (X3), secara simultan berpengaruh terhadap sikap responsif auditor (Y). Oleh karena itu pengujian secara parsial dapat dilanjutkan.

Pengujian Parsial Struktur 1 (satu)

Pengujian secara parsial dapat dilihat pada nilai koefisien yakni pada tabel 4 berikut ini:

Tabel 4. Coefficients Struktur 1 (satu)

Model	T	Sig.
(Constant)	.398	.692
X1	2.069	.042
X2	3.288	.002
X3	2.420	.018

Pengaruh kompetensi auditor (X1) terhadap Sikap Responsif Auditor (Y)

Apabila nilai sig 0,05 maka pengaruhnya tidak signifikan, namun apabila nilai sig 0,05 maka pengaruhnya signifikan. Berdasarkan pada tabel 4 maka dapat diperoleh nilai t hitung sebesar 2,069 pada tingkat sig = 0,042. Sehingga nilai sig $0,042 < 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa kompetensi (X1) berpengaruh secara signifikan terhadap sikap responsif auditor (Y).

Pengaruh pengalaman auditor (X2) terhadap sikap responsif auditor (Y)

Apabila nilai sig 0,05 maka pengaruhnya tidak signifikan, namun apabila nilai sig 0,05 maka pengaruhnya signifikan. Berdasarkan pada tabel 4 maka dapat diperoleh nilai t hitung sebesar 3,288 pada tingkat sig = 0,002. Sehingga nilai sig $0,002 < 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa pengalaman auditor (X2) berpengaruh secara signifikan terhadap sikap responsif auditor (Y).

Pengaruh Independensi auditor (X3) terhadap sikap responsif auditor (Y)

Apabila nilai sig 0,05 maka pengaruhnya signifikan, namun apabila nilai sig 0,05 maka pengaruhnya tidak signifikan. Berdasarkan pada tabel 4 maka dapat diperoleh nilai t hitung sebesar 2,42 pada tingkat sig = 0,018. Sehingga nilai sig $0,018 < 0,05$. Maka dapat disimpulkan

bahwa independensi auditor (X3) berpengaruh secara signifikan terhadap sikap responsif auditor (Y).

Persamaan Struktural 1 Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien determinasi dipergunakan untuk mengetahui kontribusi pengaruh variabel independen secara simultan terhadap variabel dependen. Besarnya koefisien determinasi (R²) dapat dilihat pada tabel 5, yakni sebesar 0,376 atau sama dengan 37,6 %. Hal ini berarti bahwa variasi pada variabel dependen (Y) yakni sebesar 37,6 % dapat dijelaskan secara simultan oleh variabel independen. Sedangkan pengaruh variabel lain yang tidak ada dalam model atau tidak diobservasi dapat dihitung sebagai berikut:

$$y\sqrt{1} = \sqrt{1 - 0,630} = 0,624 \text{ atau } 62,4 \%$$

Tabel 5. Model Summary Struktur 1

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the estimate
1	.613 ^a	.376	.348	2.018

Untuk pengujian model diagram jalur pengaruh kompetensi auditor (X₁), pengalaman auditor (X₂), independensi auditor (X₃), secara simultan berpengaruh terhadap sikap responsif auditor (Y), maka nilai koefisiennya dapat dilihat pada tabel 6.

Tabel 6. Coefficients

Model	Unstandardized Coef		Standardized Coef.	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(C)	1.034	2.598		.398	.692
1 X1	.177	.086	.216	2.069	.042
X2	.286	.087	.346	3.288	.002
X3	.195	.080	.254	2.420	.018

Jadi model diagram jalur pengaruh kompetensi auditor (X₁), pengalaman auditor (X₂), independensi auditor (X₃), secara

simultan berpengaruh terhadap sikap responsif auditor (Y) melalui persamaan struktural, sebagai berikut:

$$Y = y_{X_1}X_1 + y_{X_2}X_2 + y_{X_3}X_3 + \epsilon_1 \\ = 0,216X_1 + 0,346X_2 + 0,254X_3 + 0,624$$

Pengujian Jalur Struktur 2 (Dua)

Persamaan dan diagram jalur struktur 2 (dua) yakni sebagai berikut:

$$Z = z_{X_1}X_1 + z_{X_2}X_2 + z_{X_3}X_3 + pzyY$$

Berdasarkan hasil pengolahan data statistik dengan SPSS, diperoleh hasil *anova*, seperti pada tabel 6.

Tabel 7. ANOVA

Model	df	F	Sig.
1 Regression	4	61.284	.000 ^b
Residual	67		
Total	71		

Apabila nilai sig 0,05 maka pengaruhnya tidak signifikan, sedangkan apabila nilai sig 0,05 maka pengaruhnya signifikan. Berdasarkan data pada tabel 7 nilai yang diperoleh F = 61,284 dengan probabilitas (sig) = 0,000. Hasilnya dapat terlihat dimana nilai sig 0,000 0,05 maka pengaruhnya sangat signifikan. Sedangkan dengan melihat tabel F dengan df = 72 - 4 - 1 = 67 pada 0,05 maka diperoleh nilai 2,45. Dengan hasil ini maka F hitung > F tabel (61,284 > 2,45). Oleh karena itu dari hasil ini menunjukkan bahwa kompetensi auditor (X₁), pengalaman (X₂), independensi (X₃), dan responsif (Y), secara simultan berpengaruh terhadap kepuasan audite (Z). Oleh karena itu pengujian secara parsial dapat dilanjutkan.

Pengujian Parsial Struktur 2 (Dua)

Pengujian secara parsial dapat dilihat pada nilai koefisien yakni pada tabel 8.

Tabel 8. Coefficients Struktur 2 (Dua)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-2.576	1.506		-1.711	.092
X1	.069	.051	.086	1.359	.179
X2	.118	.054	.145	2.169	.034
X3	.068	.048	.091	1.409	.163
Y	.702	.070	.716	9.996	.000

Kompetensi auditor (X1) terhadap kepuasan audite (Z)

Apabila nilai sig 0,05 maka tidak signifikan, namun apabila nilai sig 0,05 maka sangat signifikan. Berdasarkan pada tabel 7 maka dapat diperoleh nilai t hitung sebesar 1,359 pada tingkat sig = 0,178. Sehingga nilai sig 0,178 > 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa kompetensi (X1) tidak berpengaruh secara parsial terhadap kepuasan audite (Z)

Pengalaman auditor (X2) terhadap kepuasan audite (Z)

Apabila nilai sig 0,05 maka tidak signifikan, namun apabila nilai sig 0,05 maka signifikan. Berdasarkan pada tabel 7 maka dapat diperoleh nilai t hitung sebesar 2,169 pada tingkat sig = 0,034. Sehingga nilai sig 0,034 < 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa pengalaman auditor (X2) berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan audite (Z).

Independensi auditor (X3) terhadap kepuasan audite (Z)

Apabila nilai sig 0,05 maka tidak signifikan, namun apabila nilai sig 0,05 maka signifikan. Berdasarkan pada tabel 7 maka dapat diperoleh nilai t hitung sebesar 1,409 pada tingkat sig = 0,163. Sehingga nilai sig 0,163 > 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa independensi (X3) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan audite (Z).

Persamaan Struktural 2 Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien determinasi dipergunakan untuk mengetahui kontribusi pengaruh variabel independen secara simultan terhadap variabel dependen. Besarnya koefisien determinan (R²) dapat dilihat pada tabel 9 yakni sebesar 0,785 atau sama dengan 78,5 %. Hal ini berarti bahwa variasi pada variabel dependen yakni sebesar 78,5 % dapat dijelaskan secara simultan oleh variabel independen. Sedangkan pengaruh variabel lain yang tidak ada dalam model atau tidak diobservasi dapat dihitung sebagai berikut:

$$y^2_1 = 1 - 0,785 = 0,215 \text{ atau } 21,5 \%$$

Tabel 9. Model Summary Sub Struktur 2

Model	R	R Square	Adjusted RSquare	Std. Error of The Estimate
1	.886 ^a	.785	.773	1.168

Model diagram jalur hubungan pengaruh kompetensi auditor (X1), hubungan dengan klien (X2), Independensi (X3), secara simultan berpengaruh terhadap responsif (Y) melalui persamaan struktural, sebagai berikut:

$$Z = \alpha_1 X_1 + \alpha_2 X_2 + \alpha_3 X_3 + \alpha_4 Y + \epsilon$$

$$Z = 0,086X_1 + 0,145X_2 + 0,091X_3 + 0,215$$

Analisis Diagram Jalur Dengan Intervening

Analisis terhadap diagram jalur menggunakan Uji Sobel (Soper, 2021). Apabila hasil pengujian diperoleh nilai koefisien jalur yang signifikan ($p < 0,05$), maka koefisien jalur tersebut mampu menjadi intervening. Hasil Uji Sobel, menunjukkan hasil perhitungan koefisien jalur yang terdapat pada struktur 1 (satu) dan struktur 2 (dua).

Uji Sobel Pengaruh X 1 terhadap Z melalui Y

Pada tabel 10 dapat terlihat hasil uji berdasarkan hasil perhitungan Uji Sobel, pengaruh kompetensi auditor (X1) terhadap kepuasan audite (Z) melalui responsif (Y) sebagai intervening. Hasil pengujian diperoleh nilai koefisien jalur yang signifikan ($0,007 < 0,05$), maka koefisien jalur X1 terhadap Z tersebut menunjukkan variabel responsif (Y) mampu menjadi intervening.

Tabel 10. Hasil Uji Sobel Pengaruh X 1 terhadap Z melalui Y

Pengaruh X1 terhadap Z melalui Y	A	0,216
	B	0,716
	SE _A	0,086
	SE _B	0,070
	Sobel test Statistic	2,439
	One-tailed probability	0,007

Sumber: SOBEL Calculator, 2020

Berdasarkan hasil uji parsial variabel kompetensi auditor (X1) memperlihatkan hasil yang tidak signifikan, yakni nilai sig $0,178 > 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa kompetensi (X1) tidak berpengaruh secara parsial terhadap kepuasan audite (Z). Namun dengan melalui variabel intervening, sikap responsif auditor (Y) dengan melalui pengujian Sobel maka diperoleh pengaruh yang signifikan yakni $0,007 < 0,05$. Jadi, hipotesis pertama dalam penelitian ini terbukti, kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kepuasan auditee dengan sikap responsif sebagai intervening. Temuan dalam penelitian ini, kompetensi auditor tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan audite, namun melalui variabel sikap intervening sikap responsif auditor (Y) menghasilkan pengaruh yang signifikan. Hal tersebut juga berarti, variabel sikap responsif auditor sebagai intervening murni.

Uji Sobel pengaruh X2 terhadap Z melalui Y

Pada tabel 11 dapat terlihat hasil uji sobel, pengaruh pengalaman (X2), terhadap kepuasan audite (Z) melalui responsif (Y) sebagai intervening. Hasil pengujian diperoleh nilai koefisien jalur yang signifikan ($0,000 < 0,05$), maka koefisien jalur X 1 terhadap Z tersebut menunjukkan variabel responsif (Y) mampu menjadi intervening.

Tabel 11. Hasil Uji Sobel Pengaruh X 2 terhadap Z melalui Y

Pengaruh X2 terhadap Z melalui Y	A	0,346
	B	0,716
	SE _A	0,087
	SE _B	0,070
	Sobel test Statistic	3,706
	One-tailed probability	0,000

Sumber: SOBEL Calculator, 2020

Berdasarkan hasil uji parsial variabel pengalaman auditor (X2) memperlihatkan hasil yang signifikan, yakni nilai sig $0,034 < 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa pengalaman auditor (X2) berpengaruh secara parsial terhadap kepuasan audite (Z). Dengan melalui variabel intervening, sikap responsif auditor (Y) yang menggunakan pengujian Sobel maka diperoleh hasil pengaruhnya menjadi sangat signifikan yakni $0,00 < 0,05$. Jadi, hipotesis kedua dalam penelitian ini terbukti, pengalaman auditor berpengaruh signifikan terhadap kepuasan auditee dengan sikap responsif sebagai intervening.

Uji Sobel Pengaruh X3 terhadap Z melalui Y

Pada tabel 12 dapat terlihat hasil uji sobel, independensi (X3), memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan audite (Z) melalui responsif (Y) sebagai intervening. Hasil pengujian diperoleh nilai koefisien

jalur yang signifikan ($0,001 < 0,05$), maka koefisien jalur X3 terhadap Z tersebut menunjukkan variabel responsif (Y) mampu menjadi intervening.

Tabel 12. Uji Sobel Pengaruh X3 terhadap Z melalui Y

Pengaruh X3 terhadap Z melalui Y	A	0,254
	B	0,716
	SE _A	0,080
	SE _B	0,070
	Sobel test Statistic	3,032
	One-tailed probability	0,001

Sumber: Output SPSS, 2020

Berdasarkan hasil uji parsial variabel independensi auditor (X3) memperlihatkan hasil yang tidak signifikan, yakni nilai sig $0,163 > 0,05$. Maka dapat disimpulkan bahwa independensi auditor (X3) tidak berpengaruh secara parsial terhadap kepuasan auditee (Z). Namun dengan melalui variabel intervening, sikap responsif auditor (Y) dengan melalui pengujian Sobel maka diperoleh pengaruh yang sangat signifikan yakni $0,001 < 0,05$. Jadi, hipotesis ketiga dalam penelitian ini terbukti, independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kepuasan auditee dengan sikap responsif sebagai intervening. Temuan dalam penelitian ini, independensi auditor tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan klien, namun melalui variabel sikap intervening sikap responsif auditor (Y) menghasilkan pengaruh yang signifikan. Hal tersebut juga berarti, variabel sikap responsif auditor sebagai intervening murni.

Pembahasan

Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Kepuasan Auditee Melalui Sikap Responsif Auditor

Kompetensi auditor memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan auditee melalui sikap responsif auditor, terbukti. Hasil ini dapat maknai bahwa, melalui pengujian parsial kompetensi auditor tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan auditee namun dapat dimediasi oleh sikap responsif auditor dengan hasil yang signifikan. Jadi, sikap responsif auditor mampu memediasi dengan baik kompetensi auditor terhadap kepuasan auditee.

Semua hasil tersebut membuktikan bahwa adanya hubungan fungsional auditor dan auditee untuk hasil audit yang berkualitas, tidak semata-mata selalu ditentukan oleh kompetensi auditor dalam melakukan pengauditan. Auditor dapat dinilai oleh responden akan berdampak pada kualitas audit yang dilakukan, khususnya pada kualitas informasi laporan keuangan pemerintah. Namun jika auditor tersebut memiliki sikap responsif terhadap auditee, seperti perhatian, sikap komunikatif maka auditee akan merasa puas. Sebagaimana pengujian hipotesis dalam penelitian ini, yang terbukti bahwa kompetensi auditor memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan auditee dengan melalui sikap responsif auditor sebagai variabel intervening. Sikap responsif dalam hal komunikasi yang efektif dengan auditee, sehingga dinilai auditor tanggap terhadap kebutuhan auditee tanpa diminta. Auditee merasa puas terutama dalam hal pemberian informasi, saran atau rekomendasi kepada auditee. Auditor tidak hanya karena kemampuan atau kompetensi untuk mencari temuan dan kesalahan namun juga

memberikan nasehat dan perbaikan untuk kemajuan unit kerja auditee. Sebagaimana yang dikemukakan Mahoney dalam (Ridwan, 2002) bahwa auditee berharap kepada auditor lebih dari sekedar opini dari hasil audit. Hasil penelitian ini diantaranya juga sejalan dengan temuan (Samelson *et al.*, 2006) yang menguji kualitas audit keahlian atau kompetensi yang menunjukkan pengaruh yang tidak signifikan terhadap kepuasan auditee. Menurut Behn *et al.*, (1997) bahwa terdapat lima hal mendasar dalam audit, seperti kompetensi auditor, independensi auditor, kehati-hatian auditor, komitmen auditor pada kualitas, standar etika auditor. Namun menurutnya lima hal mendasar tersebut tidak memiliki hubungan langsung bagi kepuasan auditee. Behn *et al.*, (1997); Samelson *et al.* (2006) juga menyatakan hasil temuan yang sama bahwa kompetensi auditor tidak berpengaruh pada kepuasan auditee. Samelson *et al.* (2006) bahkan menemukan, sekalipun auditor sepenuhnya punya kemampuan memadai namun kontribusinya terhadap kualitas audit, menurut persepsi auditee termasuk kecil. Namun penelitian ini berbeda dengan temuan (Vardjani *et al.*, 2017) bahwa kompetensi sebagai faktor yang sangat signifikan pengaruhnya terhadap kepuasan klien atau auditee.

Jadi jika berdasarkan teori atribusi pada faktor eksternalnya adalah kompetensi auditor yang dianggap tidak berpengaruh secara signifikan namun jika dilihat berdasarkan faktor internalnya dapat dipahami bahwa, secara struktural auditor inspektorat (APIP) bekerja berdasarkan penugasan kantor. Sehingga aturan dan internal pemerintahlah yang menentukan auditor dengan segala kualifikasi keahlian yang menjadi syarat bagi auditor, jadi auditor bukan yang bisa dipilih oleh auditee. Sehingga yang terpenting bagi auditee adalah

sikap responsif auditor terhadap kebutuhan auditee.

Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Kepuasan Auditee Melalui Sikap Responsif Auditor

Hipotesis kedua terbukti, dimana pengalaman auditor berpengaruh signifikan terhadap kepuasan auditee dengan sikap responsif sebagai intervening. Penelitian ini sejalan dengan Behn *et al.*, (2002) dalam (Dewi, 2016) menyatakan hasil temuannya bahwa terdapat enam (6) atribut kualitas audit yang memiliki pengaruh signifikan kepada kepuasan auditee, yakni: pengalaman, pemahaman industri auditee, sikap responsif pada kebutuhan auditee, kepatuhan pada standar, keterlibatan pemimpin, dan keterlibatan Tim Komite Audit. Dengan melihat temuan peneliti dan temuan penelitian sebelumnya seperti Behn *et al.*, (1997) dapat dijelaskan bahwa, pengaruh pengalaman auditor sangat signifikan dalam mempengaruhi kepuasan auditee. Karena pengaruh tersebut dapat bersifat parsial dan simultan maupun melalui mediasi atribut atau variabel lainnya. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian lain untuk menguji pengaruh pengalaman terhadap kualitas audit diantaranya adalah (Khadilah *et al.*, 2019); (Oklivia dan Marlinah, 2014); (Dewi, 2016), yang menemukan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit dan kepuasan auditee, dan pengaruhnya sangat tinggi.

Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kepuasan Auditee Melalui Sikap Responsif Auditor

Hipotesis ketiga terbukti, dimana independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kepuasan auditee dengan sikap responsif sebagai intervening.

Penelitian ini sejalan dengan temuan Behn *et al.* (1997) dan mengemukakan bahwa, meskipun auditor yang melaksanakan audit sudah bersikap independen tetapi tidak berpengaruh terhadap kepuasan kliennya, karena klien lebih senang kalau auditor tersebut bisa diajak komunikasi dua arah. Artinya menurut peneliti dalam beberapa kasus ditemukan bahwa auditee ketika dilakukan audit lapangan oleh auditor, maka auditee memiliki harapan untuk berkomunikasi dan berdiskusi secara lebih dalam lebih dari sekedar hubungan fungsional auditor untuk menemukan adanya kesalahan dan *fraud* tapi lebih jauh terbangun hubungan kesepahaman dalam upaya memperbaiki kualitas laporan keuangan, kinerja keuangan melalui kualitas hasil audit yang diharapkan. Sehingga dalam kasus lain juga ditemukan sebagaimana yang dinyatakan oleh Samelson *et al.* (2006) bahwa dalam hal independensi ditemukan juga independensi auditor tidak memiliki pengaruh, bahkan menurut auditee dalam kasus audit di lapangan pengaruhnya sangat kecil.

Jadi, jika merujuk pada teori atribusi, dimana untuk memaknai perilaku seseorang terhadap suatu keadaan atau peristiwa yakni dengan melihat alasan dan sebab perilakunya. Jadi, dalam kasus ini ditemukan apabila jika hasil audit dan kualitas audit sesuai yang diharapkan maka auditee menilai independensi auditor sebagai faktor yang tidak perlu dikendalikan, sedangkan apabila hasil audit dan kualitas audit tidak sesuai yang diharapkan oleh auditee, maka auditee menilai independensi auditor memiliki pengaruh yang kuat agar dapat dikendalikan. Sehingga pengujian intervening yang dilakukan dalam penelitian ini membuktikan bahwa sikap responsif dari auditor bagi independensi auditor memiliki pengaruh

yang kuat. Yang berarti bahwa sikap responsif dari auditor sangat diharapkan auditee jika auditee menilai kualitas audit tidak sesuai yang diharapkannya. Sebagaimana yang ditemukan dalam penelitian Behn *et al.*, (1997) bahwa terdapat lima hal mendasar dalam audit, seperti kompetensi auditor, independensi auditor, kehati-hatian auditor, komitmen auditor pada kualitas, standar etika auditor. Namun menurutnya lima hal mendasar tersebut tidak memiliki hubungan langsung bagi kepuasan auditee. Dalam kasus penelitian ini variabel sikap responsif auditor (Y) merupakan variabel intervening yang kuat. Sebagaimana yang ditemukan oleh penelitian Behn *et al.* (1997) dalam Dewi (2016) ; Samelson *et al.* (2006); dan juga Iskandar *et al.*, (2010) telah mendapati dalam penelitian mereka bahwa sikap responsif dari auditor terhadap auditee memiliki pengaruh yang sangat signifikan, bahkan didapati merupakan salah satu faktor yang sangat menentukan kepuasan auditee.

SIMPULAN DAN SARAN

Pengaruh kompetensi auditor (X1) terhadap kepuasan auditee (Z) dengan sikap responsif auditor (Y) sebagai intervening yang diuji dalam hipotesis penelitian ini memperlihatkan hasil dengan pengaruh yang sangat signifikan. Kompetensi auditor tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan auditee dalam penelitian ini, namun dapat dimediasi oleh sikap responsif auditor dengan hasil yang sangat signifikan. Jadi, sikap responsif auditor mampu memediasi dengan baik kompetensi auditor terhadap kepuasan auditee.

Pengaruh variabel pengalaman auditor (X2) terhadap kepuasan auditee (Z) dengan sikap responsif auditor (Y) sebagai intervening menunjukkan hasil yang sangat signifikan. Jadi dalam penelitian hipotesis

kedua terbukti, dimana pengalaman auditor berpengaruh signifikan terhadap kepuasan auditee dengan sikap responsif sebagai intervening. Jadi, sikap responsif auditor mampu memediasi dengan baik pengalaman auditor terhadap kepuasan auditee.

Pengaruh variabel independensi auditor (X3) terhadap kepuasan auditee (Z) dengan sikap responsif auditor (Y) sebagai intervening menunjukkan hasil yang sangat signifikan. Independensi auditor (X3) tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan auditee dalam penelitian ini, namun dapat dimediasi dengan baik oleh variabel sikap responsif auditor (Y) dengan hasil yang sangat signifikan. Jadi, sikap responsif auditor mampu memediasi dengan baik independensi auditor terhadap kepuasan auditee.

DAFTAR PUSTAKA

- Alvin, Aren, Loebbecke K James. (2008). *Auditing. Suatu Pendekatan Terpadu*. Jilid 1. Jakarta: Erlangga.
- Ardhana, et. al., (2012). *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta: Graha Ilmu
- Amelia, Rizky Windar dan Halim, Abdul., (2016) *Analisis Pengaruh Atribut-Atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Auditee (Studi Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Klaten)* Thesis. <http://etd.repository.ugm.ac.id/penelitian/detail/140999>
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2013). *Asosiasi Auditor Internal Pemerintah Indonesia Standar Audit Intern Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia*. 76. http://pusbinjfa.bpkp.go.id/filenya/namafile/200/01_Standar_Audit_IPI.pdf
- Behn, Bruce K; Carcello, Joseph V; Hermanson, Dana R; Hermanson, R. H. (1997). *Behn-The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms.pdf*. <https://search.proquest.com/openview/244125f1e617ed8167ef49a6f8420649/1?pq-origsite=gscholar&cbl=3330>
- Chowdhury, R. R., Innes, J., & Kouhy, R. (2005). The public sector audit expectations gap in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 893–908. <https://doi.org/10.1108/02686900510619719>
- Dewi, A. C. (2016). *Pengaruh Pengalaman Kerja, Kompetensi, Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi*. 4(1), 1–11.
- Handayani, D. (2013). Widya Warta No. 02 Tahun XXXV II/ Juli 2013 ISSN 0854-1981. *Widya Warta No. 02 Tahun XXXV III, 000(02)*, 332–341.
- IAPI Dewan Standar Profesi. (2014). *Standar Audit 220 - Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan* (pp. 1–15).
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2018). *Keputusan Dewan Pengurus Institut Akuntan Publik Indonesia Nomor 4 Tahun 2018* (pp. 1–14).
- Iskandar, T. M., Rahmatt, M. M., & Ismail, H. (2010). The relationship between audit client satisfaction and audit quality attributes: Case of Malaysian listed companies. *International Journal of Economics and Management*, 4(1), 155–180.
- Khadilah, Risma Rizqia; Purnamasari, Pupung; Gunawan, H. (2019). Pengaruh Time budget pressure, Pengalaman Auditor, Etika Auditor, dan Kompleksitas Audit Terhadap Kualitas Audit. <Http://Repository.Unisba.Ac.Id/Handle/123456789/24672>. <http://repository.unisba.ac.id/handle/123456789/24672>
- Kurniawansyah, D. (2018). *Teori Agency Dalam Pemikiran Organisasi; Pendekatan Positivist Dan Principle-Agen. Jurnal Riset Akuntansi Dan*

- Bisnis Airlangga*, 3(2), 435–446.
<https://doi.org/10.31093/jraba.v3i2.122>
- Öhman, P., Häckner, E., & Sörbom, D. (2012). Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective. *Managerial Auditing Journal*, 27, 477–499.
<https://doi.org/10.1108/02686901211227995>
- Oklivia dan Marlinah, A. (2014). Pengaruh Kompetensi, Independensi Dan Ukuran Auditee Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*, 5(2), 226.
<https://doi.org/10.18860/em.v5i2.2861>
- Ridwan, W. (2002). *Analisis Pengaruh Atribut-atribut Audit terhadap Kualitas Audit*.
- Salinan Perban Nomor 2 Tahun 2020 BPKP.pdf. (n.d.).
[http://www.bpkp.go.id/public/upload/unit/pusat/files/Perban Nomor 2 Tahun 2020.pdf](http://www.bpkp.go.id/public/upload/unit/pusat/files/Perban%20Nomor%20Tahun%202020.pdf)
- Samelson, D., Lowensohn, S., & Johnson, L. E. (2006). The determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction in local government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(2), 139–166.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-18-02-2006-B001>
- Samsi, N., Riduwan, A., & Suryono, B. (2013). *Pengaruh Pengalaman Kerja , Independensi , Dan Kompetensi Terhadap Kualitas Audit : Etika Auditor Sebagai*. 1, 207–226.
- Tim Penyusun Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). (2017). Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). *BPK Regulation No.1 2017*, 107.
- Tubagus, I. (2015). Kepuasan Klien dan Kegunaan Laporan Audit Eksternal Stake Holder (Perspektif Klien Audit). *Organisasi Dan Manajemen*, 11(1), 1–14.
<http://www.jurnal.ut.ac.id/index.php/jom/article/view/14>
- Vardjani, N., Lestari, T., & Ramdhani, D. (2017). Kepuasan Auditee atas Kualitas Jasa Audit dalam Prespektif Auditee (Studi Empiris pada OPD Pemerintah Provinsi Banten). *Jurnal Riset Akuntansi Tirtayasa*, 2(1), 186–207.
- Yuniarti, R., & Zumara, W. M. (2013). *<Audit Client Satisfaction.Pdf>*. 1(1), 96–100.