

PENGARUH AUDIT TENURE DAN LOCUS OF CONTROL PADA KUALITAS AUDIT DENGAN PENGALAMAN KERJA SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Ni Ketut Rasmini¹⁾

Made Gede Wirakusuma²⁾

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana^{1), 2)}

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of audit tenure and locus of control (LOC) on the audit quality with work experience as moderating variable. The audit quality is a probability of an auditor in determined material misstatement of the financial statements of his client, and truthfully report to their audit report. Audit tenure is the length period of audit engagement on the same client. LOC is the tendency of individuals to put a perception or an event as a result of its own merits (internal LOC) or aid sources outside himself (external LOC). Audit Quality are expected to increase along with the length of the audit engagement through the more work experience of the auditors, particularly those with an internal LOC. The population in this study are all auditor on Public Accounting Firm in the Province of Bali that still active in 2016. The sample was determined by saturation sampling techniques, and data were collected using questionnaires. Questionnaires were distributed to all respondents a number of 85, but can be used for the analysis of a number of 87 percent. The hypothesis was tested by Moderated Regression Analysis. The test results indicate that the effect of audit work experience strengthen tenure on audit quality, but has no effect on the LOC relationship with audit quality.

Keywords: *audit quality, audit tenure, locus of control, work experience*

I. PENDAHULUAN

Audit merupakan suatu aktivitas yang bertujuan menilai kewajaran penyajian laporan keuangan, sehingga kualitas audit yang baik sangat dibutuhkan oleh pengguna informasi agar berguna dalam pembuatan keputusan. DeAngelo (1981) dalam Chadegani (2011) mendefinisikan kualitas audit ke dalam dua dimensi yaitu pertama, mendeteksi salah saji dan kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan kedua, melaporkan salah saji dari kesalahan-kesalahan tersebut. Dengan demikian maka kualitas audit merupakan bahan dasar untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan yang akan digunakan oleh pengguna informasi akuntansi

(Adeniyi dan Mieseigha, 2013). Adanya berbagai kasus tentang skandal pelaporan keuangan Enron, Worldcom dan beberapa perusahaan besar lainnya yang melibatkan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tergolong dalam *Big Five* memicu timbulnya *expectation gap* tentang kualitas audit (Beattie *et al.* (1999) dalam Mgbame *et al.* (2012). Kondisi ini mendorong Kongres Amerika Serikat untuk mengesahkan *Sarbanes-Oxley Act* pada tahun 2002 yang mengatur tentang ketentuan mewajibkan rotasi partner audit guna meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan.

Peraturan terkait rotasi audit yang ada di *Sarbanes-Oxley Act*

tersebut diadopsi oleh beberapa negara, salah satunya Indonesia. Di Indonesia rotasi audit diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 dan No. 359/KMK.06/2003 dan diperbaharui dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Ketentuan tersebut menyatakan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut oleh KAP, dan oleh seorang Akuntan Publik (AP) paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Namun Pada tanggal 6 April 2015 pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik (PP 20/2015) yang menyebutkan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama 5 (lima) tahun buku berturut-turut.

Lamanya perikatan audit antara auditor dengan *auditee* disebut *audit tenure*. Pengaturan tentang rotasi auditor diharapkan mampu menjaga independensi auditor dan dapat meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Namun ketentuan ini ditentang oleh profesi akuntan karena akan menyebabkan peningkatan biaya akibat pergantian tersebut (Sajadi *et al.* 2012).

Hasil penelitian tentang dampak adanya *audit tenure* pada kualitas audit menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Bamber dan Iyer (2007), Ghosh dan Moon (2005), Myers *et al.* (2003), Johnson *et al.* (2002) menunjukkan hasil bahwa kualitas audit semakin meningkat dengan semakin lamanya *tenure* audit. Hubungan auditor dan klien yang cukup lama membuat auditor

lebih mengenal kondisi perusahaan kliennya sehingga mampu meningkatkan kualitas audit. Namun hasil penelitian dari Blandon dan Bosch (2013), Adeniyi dan Mieseigha (2013), Mgbame *et al.* 2012, Knechel dan Vanstraelen (2007) menunjukkan hasil yang bertentangan. Mereka menemukan bahwa semakin panjang *audit tenure* justru berdampak negative pada kualitas audit. Hal ini dapat disebabkan oleh adanya familiaritas yang muncul akibat hubungan yang lama. Hubungan ini akan mempengaruhi obyektivitas dan independensi auditor. Selain itu, beberapa peneliti seperti Achyarsyah dan Molina (2015), Wahyuni dan Fitriany (2012) dan Sajadi *et al.* (2012) justru tidak menemukan adanya pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit.

Auditor dalam melaksanakan fungsinya terikat pada standar profesi dan standar audit sehingga diharapkan dapat menghasilkan kualitas audit yang baik. Pelanggaran atas standar audit akan menyebabkan suatu perilaku disfungsional dalam audit. *Locus of control* (LOC) merupakan salah satu faktor yang mengindikasikan auditor menerima atau menolak perilaku disfungsional (Srimindarti, dkk. 2015). *LOC* merupakan suatu konsep yang dikembangkan oleh Rotter (1966), yang menyatakan bahwa setiap individu membangun ekspektasi mengenai kesuksesan mereka tergantung atas situasi yang akan dipengaruhi oleh perilaku personal mereka dan dikontrol oleh pihak-pihak diluar dirinya sendiri. Ada dua klasifikasi LOC yaitu LOC internal dan Ekstrenal. Individu yang cenderung percaya bahwa suatu kejadian berada di bawah kendali mereka disebut memiliki *LOC*

internal. Sementara individu yang meyakini bahwa mereka tidak dapat mengendalikan peristiwa atau hasil yang mereka capai disebut memiliki LOC eksternal.

Hasil penelitian tentang pengaruh LOC pada kualitas audit juga menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Weningtyas, dkk. (2006) Hyatt dan Prawitt (2001) menemukan bahwa LOC berpengaruh pada kualitas audit yang dihasilkan auditor. Sementara Hjele dan Zigler, dalam Engko dan Gundono (2007) menemukan hasil yang sebaliknya. Kusnadi (2015) menemukan bahwa tidak terdapat pengaruh signifikan dari LOC pada kualitas audit.

Pengalaman kerja sebagai auditor akan terus meningkat seiring dengan makin banyaknya audit yang dilakukan maupun dan semakin kompleksnya transaksi keuangan perusahaan yang diaudit. Kondisi ini akan menambah wawasan auditor di bidang akuntansi dan auditing (Christiawan, 2002). Pengalaman yang semakin banyak diharapkan dapat meningkatkan profesionalisme auditor dalam membuat keputusan audit, sehingga kualitas auditnya diharapkan semakin baik.

Berdasarkan latar belakang masalah di atas, dalam penelitian ini akan diteliti mengenai pengaruh langsung *audit tenure* dan LOC pada kualitas audit dan memasukkan pengalaman kerja sebagai variabel moderasian. Pengujian kualitas audit dalam penelitian ini didasarkan pada pendekatan teori kontigensi dengan asumsi bahwa pengalaman kerja dari auditor akan mempengaruhi kemampuannya dalam menangani berbagai kasus audit, dan menangani berbagai klien baik yang sudah lama maupun baru sehingga kondisi ini akan dapat mempengaruhi kualitas

audit yang dihasilkan. Dengan demikian, tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh pengalaman kerja pada hubungan antara *audit tenure* dan kualitas audit, dan juga untuk menguji pengaruh pengalaman kerja pada hubungan antara *locus of control* dan kualitas audit.

II. TINJAUAN PUSTAKA

Landasan Teori

Landasan teori yang dijadikan acuan dalam penelitian ini adalah teori kontinjensi, teori pembelajaran social (*social learning theory*), dan teori regulasi.

Teori Kontinjensi

Kontinjensi adalah suatu keadaan atau situasi yang diperkirakan akan terjadi, tetapi dapat juga tidak terjadi. Teori kontinjensi menunjukkan bahwa praktik terbaik tergantung pada kepentingan dari situasi yang dihadapi, teori ini mencoba untuk mengidentifikasi dan mengukur kondisi dimana semua hal mungkin bisa saling mempengaruhi (Schoech, 2006). Teori kontinjensi menyatakan terdapat faktor situasional lain yang mungkin akan saling berinteraksi dalam suatu kondisi tertentu.

Hubungan auditor dan klien dapat merupakan hubungan yang unik dan kompleks. Auditor harus bersikap independen dan obyektif dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang disajikan auditee, akan tetapi di sisi lain auditor juga dapat dipengaruhi oleh kedekatan hubungan dengan kliennya yang terjalin karena lamanya mengaudit klien tersebut. Kondisi seperti ini dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan, yang mungkin saja di dalamnya terjadi *dysfunctional behaviour* atau

pelanggaran standar etika. Teori kontinjensi pada kegiatan audit didasarkan pada premis adanya faktor-faktor situasional lain yang sering dihadapi auditor pada saat penugasan audit, kedekatan hubungan antara auditor dan klien mengarah pada kualitas audit yang akan dihasilkan yang juga akan dipengaruhi oleh kendali personalnya (LOC). Auditor yang tidak memiliki kendali personal yang baik dapat berperilaku disfungsional yang mempengaruhi kualitas audit, sedangkan auditor yang memiliki kendali personal yang baik dalam menjalankan kegiatan audit tidak akan terpengaruh meskipun ada situasi yang menekan auditor dalam menghadapi tugas audit yang kompleks, sehingga dapat menghasilkan kualitas audit yang lebih baik dan tepat (Praditaningrum, 2012).

Teori kontinjensi mendukung konsep bahwa terdapat variabel yang memperkuat atau memperlemah variabel independen terhadap variabel dependen yaitu variabel moderasi. Pengalaman kerja sebagai auditor merupakan variabel moderasi yang diduga dimiliki oleh seorang auditor merupakan salah satu variabel moderasi yang menggambarkan adanya ketidakpastian atau kontinjensi (*contingency*) dalam menghasilkan kualitas audit, yang bergantung pada situasi khusus atau kondisi tertentu, yaitu audit tenure dan kondisi kendali auditor.

Teori Pembelajaran Sosial (*theory social learning*)

Teori pembelajaran sosial ini menyatakan bahwa pilihan yang dibuat oleh seseorang akan membentuk berbagai perilaku

potensial yang tersedia bagi mereka. Teori ini berasumsi bahwa manusia cukup fleksibel dan sanggup mempelajari beragam bentuk tindakan maupun perilaku, dan berbagai pengalaman yang tak diduga sebelumnya merupakan inti dari pembelajaran terbaik (Santosa, 2015). Bandura (1971) menunjukkan bahwa seseorang bisa mempelajari perilaku melalui pengalaman sosialnya.

Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh *audit tenure*, dan *LOC* pada kualitas audit, dengan dimoderasi oleh pengalaman kerja. Pengalaman kerja auditor akan dapat mempengaruhi perilaku auditor dari berbagai interaksi sosial yang dilakukannya selama bekerja. Auditor dapat memberikan reaksi pada lingkungan internal maupun lingkungan eksternal. Lingkungan internalnya adalah kendali si auditor berupa *locus of control*, sedangkan lingkungan eksternalnya adalah lamanya perikatan audit antara auditor dengan auditee. Teori ini jika diaplikasikan dalam pelaksanaan audit akan mengarahkan auditor dalam menggunakan kemampuan kognitifnya dengan baik sehingga mampu membuat *judgement* yang tepat dalam menghasilkan laporan audit yang berkualitas.

Teori Regulasi

Teori regulasi merupakan peraturan khusus yang dikeluarkan oleh pemerintah untuk mendukung terjalannya hubungan yang serasi, seimbang, sesuai dengan lingkungan, nilai, norma, budaya masyarakat setempat, untuk mewujudkan pembangunan ekonomi yang berkelanjutan guna meningkatkan kualitas kehidupan dan lingkungannya (Yintayani, 2011). Teori regulasi ini terdiri dari tiga yaitu

teori Kepentingan publik, *Regulatory Capture Theory*, dan Teori Kepentingan Individu. Teori ini dapat dijelaskan sebagai berikut ini.

1). Teori Kepentingan Publik

Teori ini menyatakan bahwa regulasi merupakan hasil dari tuntutan publik untuk koreksi kegagalan pasar. Dalam teori ini, kewenangan pusat diasumsikan memiliki kepentingan terbaik bagi masyarakat. Akibatnya, peraturan dianggap sebagai *trade off* antara biaya regulasi dan manfaat sosial dalam bentuk operasi *improved* pasar.

2). *Regulatory Capture Theory*

Peraturan pada umumnya dibuat untuk menjaga kepentingan umum pengguna. Namun tujuan ini seringkali tidak bisa dicapai karena dalam proses pembuatannya pembuat peraturan bisa dipengaruhi oleh berbagai pihak dengan berbagai kepentingan dan sudut pandang entitas.

3). Teori Kepentingan Individu

Teori ini menyatakan bahwa aktivitas seputar peraturan menggambarkan persaudaraan diantara kekuatan politik dari kelompok berkepentingan. Teori ini dikemukakan oleh Stigler (1971).

Penelitian ini cenderung pada penggunaan teori kepentingan publik. Independensi auditor sangat penting dalam hal pemberian jasa audit oleh akuntan publik. Regulator diharapkan mampu memfasilitasi kepentingan semua pihak, baik pihak perusahaan, pihak akuntan, dan pihak eksternal. Pemerintah melakukan intervensi atas hal tersebut dengan mengeluarkan peraturan yang mewajibkan adanya rotasi auditor ataupun masa kerja audit atau dalam hal ini mengatur *audit tenure* antara auditor dan klien. Teori regulasi kepentingan publik ini mendukung

dugaan adanya pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor.

Audit Tenure

Audit tenure adalah periode lamanya auditor dalam mengaudit perusahaan klien yang sama, yang dinyatakan dalam hitungan tahun (Carey dan Simnett, 2006). Johnson *et al.* (2002) mendefinisikan *audit tenure* sebagai jumlah tahun berturut-turut Kantor Akuntan Publik (KAP) telah mengaudit kliennya. Amir dan Farooq (2011) dalam Achyarsyah dan Molina (2015) mendefinisikan *audit tenure* sebagai total durasi KAP untuk mempertahankan klien tertentu atau jumlah tahun berturut-turut KAP mengaudit perusahaan klien tertentu.

Pemerintah Indonesia melalui Kementerian Keuangan Republik Indonesia Nomor 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik yang membatasi jangka waktu KAP maksimal 5 tahun buku berturut-turut dan AP maksimal 3 tahun buku berturut turut dalam mengaudit klien yang sama. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik merupakan perubahan atas ketentuan sebelumnya pada pasal 3 (tiga) yang menyatakan jangka waktu KAP paling lama 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang AP paling lama 3 (tiga) tahun buku berturut-turut setelah dilakukan pergantian minimal 1 (satu) tahun buku. Pada tanggal 6 April 2015 kembali dikeluarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia tentang Praktik Akuntan Publik pada pasal 11 menyatakan bahwa:

- 1) Pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud terhadap

suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut;

- 2) Pembatasan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis juga berlaku bagi Akuntan Publik yang merupakan Pihak Terasosiasi;
- 3) Akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut.

Kualitas Audit

Audit yang berkualitas berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP; 2014) adalah jika audit dilakukan oleh auditor yang memiliki keahlian yang cukup, independensi dalam sikap mental, serta melaksanakan tugasnya dengan memenuhi ketentuan atau standar auditing. Standar auditing mencakup mutu profesional, independensi, dan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan auditor independen. DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai suatu probabilitas seorang auditor dalam hal penentuan tingkat salah saji material laporan keuangan milik kliennya dan secara jujur melaporkan *error*, penyajian yang salah, atau kelalaian yang dilakukan dan ditemukan pada laporan keuangan klien, hal ini akan ditunjukkan pada laporan audit yang akan dilaporkan oleh auditor bagi pengguna. Kualitas audit secara umum merupakan hubungan kemampuan auditor untuk mengidentifikasi salah saji yang sifatnya material dan keinginan untuk menyampaikan kesalahan yang ditemukan serta ketidakbiasan

laporan audit berdasarkan hasil kerja audit yang dilakukan (Turley dan Willekens, 2008 dalam Achyarsyah dan Molina, 2015). Kualitas audit tentang bagaimana proses audit secara tepat mendeteksi dan melaporkan salah saji material yang ditemukan pada laporan keuangan milik kliennya. Coram *et al.* (2008) berpendapat bahwa kualitas auditor adalah kemampuan auditor untuk menemukan *error* dari laporan keuangan klien, serta seberapa besar kemungkinan temuan tersebut dicantumkan dan dilaporkan pada opininya.

Locus of Control

Locus of Control (LOC) berasal dari teori pembelajaran sosial yang digeneralisasikan atas tindakan-tindakan individu. LOC dikembangkan oleh psikolog Julian Rotter, yang konsep dasarnya diartikan sebagai suatu kecenderungan menempatkan persepsi atau suatu kejadian ataupun hasil yang di dapat dalam hidup seseorang sebagai hasil dari kemampuannya sendiri ataupun dikarenakan bantuan sumber-sumber di luar dirinya (Pinasti, 2011). LOC juga diartikan sebagai cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak mengendalikan peristiwa yang akan terjadi kepadanya (Engko dan Gundono, 2007).

Ada dua klasifikasi *LOC* yaitu *LOC internal* dan *LOC eksternal*. Seseorang dengan *LOC internal* percaya bahwa mereka memiliki pengendalian sendiri atas takdir mereka. Seseorang yang memiliki *LOC internal* memiliki kemampuan dan usaha yang lebih dominan dan lebih bertanggung jawab atas konsekuensi tindakan yang

diambilnya sebagai langkah mengendalikan aktivitas yang tidak disetujui (Septianti, 2013). Selain itu, seseorang yang memiliki *LOC internal* mempercayai bahwa mereka memiliki pengendalian diri atas takdir mereka, dan pengendalian diri ini terletak dalam diri mereka sendiri (Reiss dan Mitra, 1998).

Seseorang yang memiliki *LOC eksternal* mengacu pada keyakinan bahwa keberuntungan, nasib, orang yang lebih berkuasa, dan hal-hal lain di luar kendali dirinya dapat lebih menentukan untuk membuat keputusan tentang kehidupan dan hasil yang mungkin akan diterimanya (Rotter, 1966). Individu-individu dalam kelompok ini percaya bahwa mereka tidak dapat mengontrol suatu kejadian dan hasil akhir yang akan terjadi (Spector, 1982) dalam Donnelly *et al.* (2011). Donnelly *et al.* (2003) dalam Nadirsyah dan Zuhra (2009) menyimpulkan bahwa penggunaan manipulasi, penipuan atau taktik mencari muka dapat menggambarkan suatu usaha dari *locus of control eksternal* dalam hal mempertahankan pengaruh mereka terhadap lingkungan yang kurang ramah dan memberikan mereka sebuah pendekatan lain selain pendekatan berorientasi internal seperti kerja keras. Dalam konteks auditing, tindakan manipulasi akan terwujud dalam bentuk penyimpangan perilaku (*dysfunctional behaviour*). Perilaku ini memiliki arti bahwa auditor mampu memanipulasi proses auditing untuk mencapai tujuan kinerja individu.

Pengalaman Kerja

Keahlian dan profesionalisme yang tinggi sangat dibutuhkan dalam melaksanakan

audit. Keahlian tersebut tidak hanya diperoleh dari pendidikan formal tetapi dapat diperoleh dari pengalaman. Pengalaman sebagai auditor akan terus meningkat seiring dengan makin banyaknya audit yang dilakukan serta kompleksitas transaksi keuangan perusahaan yang diaudit, sehingga akan menambah dan memperluas pengetahuan di bidang akuntansi dan auditing (Christiawan, 2002).

Menurut SPAP (2013) pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Pengalaman merupakan hal penting yang dimiliki oleh auditor, hal ini terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat oleh auditor yang tidak berpengalaman lebih banyak daripada auditor yang berpengalaman. Hal ini dikarenakan pengalaman akan membentuk keahlian seseorang baik secara teknis maupun secara psikis.

Pengembangan Hipotesis

Audit tenure merupakan lamanya hubungan antara auditor dan kliennya dalam memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya. Kualitas audit merupakan proses audit yang mampu mendeteksi kesalahan dan menemukan salah saji material yang ditemukan dalam laporan keuangan. Maka dari itu, proses audit dibentuk untuk memutuskan bahwa laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen telah disajikan secara wajar. Lamanya hubungan klien dan auditor kemungkinan akan mempengaruhi kualitas audit.

Hubungan ini secara potensial akan menciptakan hubungan yang dekat antara auditor dan klien, dan hal ini dapat mengganggu independensi seorang auditor yang akhirnya akan mempengaruhi kualitas laporan audit yang akan dihasilkan. De Zoort dan Lord (1997) dalam Sofiani dan Tjondro (2014) menyatakan saat menghadapi kondisi perikatan dengan klien yang cukup lama, auditor akan memberikan respon dengan dua cara, fungsional dan disfungsional. Tipe fungsional berarti perilaku auditor untuk bekerja lebih baik dan menggunakan waktu sebaik-baiknya, auditor juga memilih informasi yang penting dan menghindari informasi yang tidak penting. Tipe disfungsional adalah perilaku auditor yang membuat penurunan kualitas audit, contohnya penutupan tingkat pendeteksian dan penyelidikan aspek kualitatif salah saji, melakukan *review* secara dangkal, menerima penjelasan klien secara lemah dan mengurangi salah satu prosedur audit.

Bamber dan Iyer (2007), Ghosh dan Moon (2005), Myers *et al.* (2003), Johnson *et al.* (2002) menunjukkan hasil bahwa kualitas audit semakin meningkat dengan semakin lamanya *tenure* audit. Hubungan auditor dan klien yang cukup lama membuat auditor lebih mengenal kondisi perusahaan kliennya sehingga mampu meningkatkan kualitas audit.

Paragraf ketiga SA seksi 210 menyebutkan: “Dalam melaksanakan audit untuk sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing”. Keahlian dalam bidang akuntansi dan auditing ini dapat dicapai melalui pendidikan formal yang

dikembangkan melalui pengalaman-pengalaman dalam tugas pengauditan (SPAP:2013). Pengalaman auditor akan terus meningkat seiring dengan makin banyaknya audit yang dilakukan maupun dari semakin kompleksnya transaksi keuangan perusahaan *auditee*. Kondisi ini akan menambah wawasan auditor di bidang akuntansi dan auditing (Christiawan, 2002). Pengalaman yang semakin banyak diharapkan dapat meningkatkan profesionalisme auditor dalam membuat keputusan audit, sehingga kualitas auditnya diharapkan semakin baik. Pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Pengetahuan auditor akan semakin berkembang seiring bertambahnya pengalaman melakukan tugas audit. Rumengan dan Rahayu (2012), Wiratama dan Budiarta (2011) menemukan bahwa pengalaman kerja berpengaruh pada kualitas audit.

Audit tenure yang semakin lama akan membuat auditor lebih memahami proses bisnis kliennya sehingga kualitas auditnya diharapkan semakin baik. Namun disisi lain *audit tenure* yang lama akan membuat hubungan familiaritas yang semakin baik dengan klien yang dapat mempengaruhi independensi dan objektivitas auditor tersebut sehingga dapat menyebabkan turunnya kualitas audit. Pengalaman auditor akan terus meningkat seiring dengan makin banyaknya audit yang dilakukan maupun dari semakin kompleksnya transaksi keuangan perusahaan *auditee*. Kondisi ini akan menambah wawasan auditor di bidang akuntansi dan auditing (Christiawan, 2002). Pengalaman yang semakin banyak diharapkan

dapat meningkatkan profesionalisme auditor dalam membuat keputusan audit, sehingga kualitas auditnya diharapkan semakin baik, walaupun klien tersebut merupakan klien lama. Dengan demikian dapat dihipotesiskan:

H₁: Pengalaman kerja berpengaruh pada hubungan *audit tenure* dengan kualitas audit

Probabilitas auditor dalam membuat keputusan atas opini tentang kewajaran laporan audit yang dilakukan tergantung pada karakteristik personal masing-masing auditor. Salah satu karakteristik personal auditor adalah *locus of control*. *Locus of control* diklasifikasi menjadi dua, yaitu *locus of control internal* dan *locus of control eksternal*. Individu yang memiliki *locus of control internal* beranggapan bahwa keberhasilan merupakan hasil usaha dan kemampuannya sendiri, sedangkan individu yang memiliki *locus of control eksternal* menganggap keberhasilan yang ia peroleh merupakan hanya suatu keberuntungan atau nasib. Karakteristik personal auditor ini diduga akan berpengaruh pada kualitas audit yang dihasilkan. Weningtyas, dkk. (2006,) Hyatt dan Prawitt (2001) menemukan bahwa LOC berpengaruh pada kualitas audit yang dihasilkan auditor. Mahdy dan Ghozali (2012) juga menemukan bahwa auditor yang memiliki LOC internal akan memiliki kinerja yang

lebih baik. Pengalaman merupakan proses pembelajaran dan pengembangan potensi baik berasal dari pendidikan formal maupun non formal. Hal ini juga dapat diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi (SPAP, 2013). *Locus of control* menurut Hjele dan Ziegler dalam Engko dan Gundono (2007) adalah persepsi seseorang tentang faktor yang mempengaruhi berhasil tidaknya auditor dalam melaksanakan pekerjaannya. Perilaku auditor dalam melaksanakan tugas audit akan dipengaruhi oleh kendali personal yang dimilikinya, apakah LOC internal atau LOC eksternal. Pengalaman kerja yang semakin banyak akan dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan auditor baik yang memiliki LOC internal maupun eksternal. Sehingga diduga:

H₂: Pengalaman kerja berpengaruh pada hubungan *locus of control* dengan kualitas audit.

III. METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh auditor pada Kantor Akuntan Publik se-Provinsi Bali yang masih aktif beroperasi pada tahun 2016. Jumlah auditor yang ada di masing-masing Kantor Akuntan Publik (KAP) se-Provinsi Bali Januari 2016 dapat dilihat pada Tabel berikut.

Tabel Jumlah Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali, 2016

No	Nama Kantor Akuntan Publik	Jumlah Auditor (orang)
1	KAP I Wayan Ramantha	8
2	KAP Johan Malonda Mustika & Rekan (Cab)	10
3	KAP K. Gunarsa	5
4	KAP Drs. Ketut Budiarta, M.Si	15
5	KAP Drs. Sri Marmo Djogosarkoro & Rekan	25

6	KAP Drs. Wayan Sunasdyana	10
7	KAP Drs. Ketut Muliarta R.M. & Rekan	12
Total		85

Sampel dalam penelitian ini ditentukan dengan teknik sampel jenuh. Sampel jenuh merupakan penentuan sampel dengan menggunakan seluruh anggota populasi sebagai sampel. Pemilihan metoda ini dimaksudkan untuk meningkatkan validitas eksternal atau daya generalisasi hasil penelitian dengan tingkat kesalahan yang sangat kecil (Sugiyono, 2010).

Variabel Penelitian dan Pengukuran variabel

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *audit tenure*, *locus of control (LOC)*, kualitas audit, dan pengalaman kerja. *Audit tenure* dan *LOC* sebagai variabel independen, kualitas audit merupakan variabel dependen, dan pengalaman kerja sebagai variabel pemoderasi.

1) *Audit Tenure (AT)*

Audit Tenure adalah lamanya perikatan pekerjaan audit antara auditor dengan *auditee* yang sama dalam jumlah tahun. *Audit tenure* yang lama dapat menciptakan kedekatan hubungan antara auditor dengan *auditee*. Hubungan ini diduga dapat mempengaruhi dan objektivitas independensi auditor dalam melakukan audit yang dapat berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan. *Audit tenure* diukur dengan menghitung jumlah tahun dimana auditor yang sama telah melakukan perikatan audit terhadap *auditee*.

2) *Locus of Control (LOC)*

Locus of control merupakan tingkat seseorang menerima tanggung jawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka (Lopez *et al.*, 2008). Pengukuran variabel *Locus of Control* menggunakan instrumen *Rotter's Locus of Control Scale* (1966) yang terdiri dari 29 pernyataan yaitu 23 pernyataan (*items*), dan juga ada tambahan 6 *filler* pernyataan. Enam pernyataan tambahan tersebut dimasukkan dalam kuesioner ini sebagai *distractor* atau untuk mengaburkan tujuan sebenarnya dari kuesioner. Total dari seluruh pernyataan yang ada dalam kuesioner ini adalah 29 *items*. Dalam *Rotter's Locus of Control Scale* ini, setiap pernyataan terdiri dari dua pilihan, yaitu pernyataan indikator *Locus of Control* Internal atau *Locus of Control* Eksternal. Responden diminta untuk memilih jawaban "a" atau "b" diantara 2 pilihan dengan cara memberikan tanda cek (V) pada kolom yang tersedia.

Skor akhir diperoleh dengan cara memberikan nilai satu point pada setiap nomer item sesuai klasifikasi *Locus of Control* seperti tersaji pada di bawah ini, yang merupakan pernyataan indikator *Locus of Control* internal atau *Locus of Control* eksternal. *Locus of control* seseorang dikatakan eksternal apabila memiliki skor antara 12 – 23 dan internal jika memiliki skor 0 – 11.

Tabel Klasifikasi Item *Locus of Control*

No.	<i>Locus of Control</i>	Item
1.	Internal	2.b; 3.a; 4.a; 5.a; 6.b; 7.b; 9.b; 10.a; 11.a; 12.a; 13.a; 15.a; 16.b; 17.b; 18.b; 20.b; 21.b; 22.a; 23.b; 25.b; 26.a; 28.a; 29.b.
2.	Eksternal	2.a; 3.b; 4.b; 5.b; 6.a; 7.a; 9.a; 10.b; 11.b; 12.b; 13.b; 15.b; 16.a; 17.a; 18.a; 20.a; 21.a; 22.b; 23.a; 25.a; 26.b; 28.b; 29.a.
3.	<i>Filler</i>	1, 8, 14, 19, 24, 27

Sumber: *Rotter's Locus of Control Scale*

Mirer (1990) dalam Ghozali (2012) menyatakan kelompok yang diberi nilai dummy 0 (nol) disebut *excluded group* atau kelompok yang tidak mendapat perlakuan, sedangkan kelompok yang diberi nilai dummy 1 (satu) disebut *included group* atau kelompok yang mendapat perlakuan. Menurut Hyatt dan Prawitt (2001) *Locus of control internal* memiliki tingkatan yang lebih tinggi dibandingkan *locus of control eksternal* dalam kegiatan audit. Maka hasil kuesioner yang cenderung di antara skor 0 – 11 merupakan *locus of control internal* dikategorikan 1, sedangkan hasil kuesioner dengan skor antara 12 – 23 dikategorikan 0 karena merupakan *locus of control eksternal*.

3) Kualitas Audit (KA)

Kualitas audit merupakan hasil akhir dari proses audit yang dilakukan auditor. Kualitas audit seorang auditor dapat dilihat dari penerapan standar akuntansi serta standar audit yang sesuai dengan aturan yang berlaku, dan kemampuan auditor dalam mengungkapkan adanya pelanggaran yang dilakukan klien dalam laporan auditor independen. Indikator pengukuran variabel ini ada 2 yaitu: (1) kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit dan (2) kualitas laporan hasil audit.

Instrumen yang digunakan dalam mengukur variabel ini terdiri dari 12 item. Masing-masing item dari pernyataan tersebut akan diukur dengan menggunakan skala likert modifikasi, yaitu 1) sangat tidak setuju diberi skor 1; 2) tidak setuju diberi skor 2; 3) setuju diberi skor 3; dan 4) sangat setuju diberi skor 4.

4) Pengalaman kerja

Pengalaman kerja adalah ukuran tentang lama waktu atau masa kerja yang telah ditempuh seseorang dalam melaksanakan tugas-tugas atau pekerjaan (Ranupandojo, 1984:71). Masa kerja dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan interval waktu: 1-3 tahun (skor 1), 4-6 tahun (skor 2), 7-9 tahun (skor 3), dan 10-12 tahun (skor 4). Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini disajikan pada Lampiran 3.

Teknik Analisis Data

Data dalam penelitian ini merupakan data primer yang dikumpulkan dengan menggunakan kuisisioner. Kuisisioner dalam penelitian ini sebelum digunakan diuji validitas dan reliabilitasnya. Data yang dikumpulkan melalui kuisisioner akan ditransformasi terlebih dahulu menjadi data interval dengan *Method Successive of Internal* (MSI). Sesuai

syarat uji regresi maka sebelum dilakukan pengujian terhadap hipotesis penelitian akan dilakukan uji asumsi klasik dan uji kelayakan model. Disamping itu juga akan dilakukan analisis deskriptif atas variabel penelitian.

Data dalam penelitian ini dianalisis dengan teknik *Moderated Regression Analysis* (MRA) dengan model persamaan:

$$KA = \alpha + \beta_1 AT + \beta_2 LOC + \beta_3 PK + \beta_4 AT * PK + \beta_5 LOC * PK + \varepsilon$$

Keterangan:

- KA : Kualitas Audit
- α : Konstanta
- $\beta_1 - \beta_5$: Koefisien
- AT : *Audit Tenure*
- LOC : *Locus of Control*
- PK : Pengalaman Kerja
- ε : *Standard Error*

Adapun kriteria uji hipotesis dalam penelitian ini yaitu jika koefisien interaksi dari AT*PK maupun LOC*PK lebih kecil dari $\alpha = 0,05$, maka hipotesis 1 dan 2 diterima.

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

Sebelum kuisisioner disebarkan kepada responden maka dilakukan pengujian validitas dan reliabilitas instrumen penelitian dengan menggunakan subyek 40 orang mahasiswa magister akuntansi yang diasumsikan memiliki wawasan yang cukup tentang objek penelitian.

Hasil Uji Validitas

Instrumen penelitian dikatakan valid jika instrumen

tersebut mengukur apa yang seharusnya diukur. Jika nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05 maka instrumen penelitian dinyatakan valid. Selain dengan membandingkan nilai signifikansi pengujian validitas dapat menggunakan *Pearson Correlation*. Apabila nilai koefisien korelasi lebih besar dari 0,30 maka item tersebut dinyatakan valid. Hasil uji validitas diperoleh bahwa 12 item pernyataan kualitas audit memiliki nilai koefisien korelasi lebih besar dari 0,30 sehingga pernyataan pada kuesioner tersebut dinyatakan valid.

Uji Reliabilitas

Hasil uji reliabilitas dilakukan dengan uji statistik Cronbach Alpha. Suatu variabel dinyatakan reliabel jika nilai Cronbach Alpha lebih besar dari 0,60 (Ghozali, 2012). Hasil uji reliabilitas sebesar 0,943 lebih besar dari 0,60 sehingga pernyataan pada kuesioner kualitas audit tersebut adalah reliabel.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor pada KAP se-Provinsi Bali yang masih aktif beroperasi. Jumlah responden dalam penelitian ini adalah 85 orang dan yang berasal dari seluruh KAP Provinsi Bali. Penentuan sampel dalam penelitian ini menggunakan teknik sampel jenuh. Kuesioner yang kembali sebanyak 80 kuesioner, namun 6 kuesioner tidak diisi dengan lengkap, sehingga yang dapat digunakan untuk analisis adalah sebanyak 74 kuesioner (*respon rate* sebesar 87%). Detail disajikan pada Tabel sebagai berikut:

Tabel Tingkat Pengembalian Kuesioner dan Kuesioner yang digunakan

Keterangan	Jumlah	Satuan
Kuesioner yang disebar	85	Eksemplar
Kuesioner yang kembali	80	Eksemplar

Kuesioner yang tidak lengkap	6	Eksemplar
Kuesioner yang layak digunakan	74	Eksemplar
Tingkat Pengembalian/ <i>Respon Rate</i> $\frac{\text{Kuesioner yang dikembalikan}}{\text{Kuesioner yang dikirim}} \times 100\%$	94,1	Persen
Tingkat Pengembalian yang layak digunakan (<i>Useable Response Rate</i>) $\frac{\text{Kuesioner yang diolah}}{\text{Kuesioner yang dikirim}} \times 100\%$	87	Persen

Sumber: Data primer diolah, 2016

Intervalisasi Data

Kuesioner yang digunakan menggunakan skala likert dengan opsi sangat tidak setuju, tidak setuju, setuju, dan sangat setuju. Skala ini memiliki model *summated ratings*, maka skor pada setiap pernyataan responden merupakan *rating* yang berarti data yang diperoleh bersifat ordinal. Transformasi data menggunakan *Method Successive of Internal* (MSI).

Hasil Uji Deskriptif

Penelitian ini menggunakan seluruh auditor KAP di Bali yang terdaftar pada direktori yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia tahun 2016 sebagai sampel penelitian. Berdasarkan kriteria sampel dan prosedur penyampelan yang telah dilakukan diperoleh 74 kuesioner yang layak digunakan. Statistik deskriptif masing-masing variabel disajikan dalam Tabel 5.4 berikut ini.

Tabel 5.4 Hasil Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min	Max	Mean	Std. Deviasi
<i>Audit Tenure</i> (X_1)	74	1,00	4,00	2,08	1,00
<i>Locus of Control</i> (X_2)	74	0,00	1,00	0,55	0,50
Pengalaman Kerja	74	1,00	3,00	1,61	0,62
Kualitas Audit (Y)	74	15,00	58,00	34,68	9,88

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 5.4 nampak masa *audit tenure* (AT) paling singkat adalah 1 tahun, dan paling lama 4 th, dan rata-rata masa AT adalah 2,08 tahun. Statistik deskriptif pada variabel *locus of control* menunjukkan bahwa rata-rata *locus of control* dari jawaban responden adalah 0,55 yang berarti 55% dari seluruh responden cenderung memiliki *locus of control internal*. Rata-rata pengalaman kerja dari 74 responden adalah 1,61 tahun, dengan pengalaman kerja paling

singkat selama 1 tahun, dan paling lama 3 tahun. Kualitas audit mempunyai nilai terendah 15,00, nilai tertinggi 58,00, dengan nilai rata-rata sebesar 34,68. Hal ini mengindikasikan bahwa responden cenderung menjawab sangat setuju karena rata-rata jawaban responden yang mendekati nilai maksimum 58,180.

Hasil Uji asumsi Klasik

Uji asumsi klasik yang dilakukan meliputi uji normalitas, multikolinearitas, dan

heteroskedastisitas Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi, variabel terikat dan variabel bebas, keduanya memiliki distribusi normal (Ghozali, 2002). Jika nilai signifikansi di atas α maka distribusi data adalah normal. Hasil *Kolmogorov-Smirnov Test* menunjukkan bahwa berdasarkan nilai *Sig. (2-tailed)*, dapat dilihat bahwa *Asymp.Sig.(2-tailed)* (0,052) > dari *level of significant* (0,050), sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel *audit tenure*, *locus of control*, dan kualitas audit berdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas mendasarkan pada nilai tolerance atau *Variance Inflation Factor* (VIF). Jika VIF lebih dari 10% atau kurang dari 10 maka dikatakan tidak ada multikol. Hasil uji multikolinearitas menunjukkan nilai *tolerance* masing-masing variabel memiliki VIF di bawah 10 dan nilai *tolerance* di atas 0,10 sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi hubungan

multikolinearitas antar variabel bebas tersebut

Uji Heteroskedastisitas dilakukan untuk mengetahui apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain, dengan uji Glejser. Jika tingkat signifikansi berada di atas 0,05 maka model regresi ini bebas dari masalah heteroskedastisitas. Hasil pengujian heteroskedastisitas menunjukkan nilai probabilitas signifikansi masing-masing variabel bebas lebih dari 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini bebas dari heteroskedastisitas.

Uji Kelayakan Model

Hipotesis menyatakan bahwa variabel *locus of control* memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit yang dialami auditor di KAP se- Provinsi Bali. Pengujian hipotesis ini dilakukan dengan uji interaksi atau MRA. Hasil pengujian dapat dilihat pada Tabel berikut.

Tabel Hasil Uji MRA

Model	Unstandardized Coefficients	T	Sig.
	B		
(Constant)	54,59	5,87	0,000
<i>Audit Tenure</i> (AT)	-4,08	-1,48	0,14
<i>Locus of Control</i> (LOC)	-20,67	-2,62	0,01
<i>Pengalaman Kerja</i> (PK)	-11,95	-2,93	0,00
Interaksi AT*PK	4,21	3,02	0,00
Interaksi AT*LOC	6,45	1,59	0,11
Sig. F	0,00		
<i>Adjusted R Square</i>	0,606		

Sumber : Data diolah, 2016

Berdasarkan hasil analisis uji interaksi (MRA) maka persamaannya sebagai berikut ini.

$$KA = 54,59 - 4,08AT - 20,67LOC - 11,95 PK + 4,21 AT*PK + 6,45 LOC*PK + \epsilon$$

Hasil penelitian menunjukkan nilai signifikansi F sebesar 0,000 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$, yang berarti model yang digunakan dalam penelitian ini telah layak (*fit*). Hal ini menunjukkan bahwa *audit tenure*, *locus of control*, pengalaman kerja serta interaksi pengalaman kerja dengan *audit tenure* dan *locus of control* secara bersama-sama mampu memprediksi atau menjelaskan kualitas audit.

Nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,606, yang berarti bahwa variabilitas kualitas audit dapat dijelaskan oleh *audit tenure*, *locus of control*, pengalaman kerja, dan interaksi dari pengalaman kerja dengan AT dan LOC sebesar 60,6 persen, sedangkan sisanya sebesar 39,4 persen dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian.

Hasil Uji Hipotesis

Hasil uji MRA menunjukkan hasil interaksi pengalaman kerja (PK) dengan *audit tenure* (AT) sebesar 0,00 yang lebih kecil dari alpha 5%, dengan koefisien beta positif sebesar 4,21 sehingga hipotesis 1 diterima yang berarti pengalaman kerja memperkuat pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit.

Hasil uji MRA juga menunjukkan hasil interaksi pengalaman kerja (PK) dengan *Loc* sebesar 0,11 yang lebih besar dari alpha 5%, dengan koefisien beta positif sebesar 6,45 sehingga hipotesis 2 tidak dapat diterima, yang berarti pengalaman kerja tidak memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit.

Pembahasan

Hasil interaksi pengalaman kerja (PK) dengan *audit tenure* (AT) sebesar 0,00 yang lebih kecil dari

alpha 5%, sehingga hipotesis 1 diterima yang berarti pengalaman kerja memperkuat pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit. Hasil ini mendukung Bamber dan Iyer (2007), Ghosh dan Moon (2005), Myers *et al.* (2003), dan Johnson *et al.* (2002) yang mengindikasikan bahwa kualitas audit akan cenderung semakin meningkat dengan semakin lamanya *tenure* audit yang didukung dengan pengalaman kerja yang semakin banyak. Hubungan auditor dan klien yang cukup lama membuat auditor lebih memahami proses bisnis perusahaan kliennya sehingga auditor mampu membuat audit program yang lebih baik sehingga mampu meningkatkan kualitas audit yang dilakukannya. Kualitas audit yang baik seharusnya sesuai dengan *International Standard on Auditing* (ISAs) yang mulai diadopsi 1 Januari 2014 untuk audit atas laporan keuangan 2013. ISAs mengatur tentang pelaksanaan audit yang harus berdasarkan standar. ISAs sudah diacu dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) seri prinsip umum dan tanggung jawab. ISAs 200 menyebutkan prinsip-prinsip dasar yang harus dipatuhi oleh auditor ketika menghasilkan laporan audit yaitu integritas, objektivitas, kompetensi dan kecermatan profesional, kerahasiaan, dan perilaku profesional. Walaupun *audit tenure* yang dimiliki oleh auditor – klien cukup panjang tidak akan menurunkan kualitas laporan audit yang dihasilkan, sepanjang auditor berpegang teguh pada SPAP dan ISAs.

Hasil interaksi pengalaman kerja (PK) dengan *Locus of Control* (LoC) sebesar 0,116 yang lebih besar dari alpha 5%, sehingga hipotesis 2 tidak diterima yang berarti pengalaman kerja tidak berpengaruh pada hubungan LoC dengan kualitas

audit. Hasil ini konsisten dengan temuan Hjele dan Zigler, dalam Engko dan Gundono (2007) dan Kusnadi (2015). Hal ini kemungkinan disebabkan oleh auditor yang memiliki *LOC internal* memiliki kemampuan dan usaha yang lebih dominan dan lebih bertanggung jawab atas konsekuensi tindakan yang diambilnya sebagai langkah mengendalikan aktivitas yang tidak disetujui (Septianti, 2013), sehingga pengalaman kerjanya tidak mempengaruhi keputusan yang dibuat dalam menyelesaikan tugas audit. Dalam penelitian ini responden cenderung memiliki *locus of control* internal, sesuai hasil statistik deskriptif untuk *locus of control* dengan nilai rata-rata 0,55. Berdasarkan kriteria Rotter's *Locus of Control Scale* (1966) individu yang berada pada skor 0 –11 menunjukkan individu dengan *locus of control internal*.

Teori kontijensi menyatakan bahwa terdapat faktor situasional lain yang akan saling berinteraksi dalam kondisi tertentu. Rentang waktu perikatan auditor dan klien atau *tenure* menggambarkan adanya ketidakpastian atau kontijensi situasi yang dapat mempengaruhi kualitas audit. Hasil penelitian ini mendukung teori kontijensi yang menyatakan bahwa terdapat faktor situasional lain yang mempengaruhi hasil yang diharapkan yaitu peranan *audit tenure* dalam meningkatkan kualitas audit yaitu pengalaman kerja. Selain itu, penelitian ini mendukung teori pembelajaran sosial yang menyatakan individu dengan pengalaman-pengalaman yang dimiliki akan mampu meningkatkan kemampuannya dalam memahami proses bisnis kliennya dengan lebih baik sehingga mampu membuat audit

program yang baik dan kualitas audit yang dihasilkan juga semakin baik.

Auditor yang memiliki *LOC internal* cenderung mengasosiasikan hasil akhir sebagai upaya mereka sendiri, memiliki kemampuan dan usaha yang lebih dominan dan bertanggung jawab atas konsekuensi tindakannya. Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa auditor dengan *LOC internal* akan tetap berpegang teguh pada prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum dan SPAP walaupun *tenure* yang dimilikinya panjang dalam menghasilkan laporan audit. Donnely *et al.* (2011) menyatakan bahwa individu dengan *locus of control internal* lebih mempertimbangkan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan individu dengan *locus of control eksternal*.

V. SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan Hasil Pengujian maka dapat disimpulkan sebagai berikut ini.

- 1) Pengalaman kerja memperkuat pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit, yang mengindikasikan bahwa kualitas audit akan cenderung semakin meningkat dengan semakin lamanya *tenure* audit yang didukung dengan pengalaman kerja yang semakin banyak. Hasil ini sesuai dengan hasil penelitian Bamber dan Iyer (2007), Ghosh dan Moon (2005), Myers *et al.* (2003), dan Johnson *et al.* (2002).
- 2) Pengalaman kerja tidak berpengaruh pada hubungan LoC dengan kualitas audit. Hasil ini konsisten dengan temuan Hjele dan Zigler, dalam Engko dan Gundono (2007) dan Kusnadi (2015). Hal ini kemungkinan

disebabkan oleh auditor yang memiliki *LOC internal* memiliki kemampuan dan usaha yang lebih dominan dan lebih bertanggung jawab atas konsekuensi tindakan yang diambilnya, sehingga pengalaman kerjanya tidak mempengaruhi keputusan yang dibuat dalam menyelesaikan tugas audit.

Saran

Beberapa saran yang dapat disampaikan berdasarkan keterbatasan penelitian ini adalah sebagai berikut ini. Penelitian ini hanya meneliti auditor di KAP se-Provinsi Bali, sehingga hasil penelitian ini belum dapat digeneralisasi. Penelitian selanjutnya dapat memperluas objek penelitian pada auditor Kantor Akuntan Publik di wilayah lainnya, ataupun menggunakan responden yang berbeda, seperti auditor Inspektorat wilayah, BPK, ataupun auditor BPKP. Hal ini diharapkan dapat memperkaya wawasan tentang hasil penelitian terkait pengaruh pengalaman kerja dalam memoderasi hubungan *audit tenure* pada kualitas audit. Penelitian selanjutnya juga dapat menggunakan faktor kontinjensi lain terkait perilaku individual yang diduga mempengaruhi hubungan *audit tenure* pada kualitas audit, seperti kompetensi, kecerdasan intelektual, kecerdasan emosional, maupun kecerdasan spiritual, ataupun faktor di luar individu, seperti *fee audit*.

DAFTAR PUSTAKA

Achyarsyah, Padri. Molina. 2015. Audit Firm Tenure, Audit Firm Size, dan Audit Quality. *GJBSSR*, 3 (1), July - September 2015: 228-235.

Adeniyi, Segun Idowu. Mieseigha, Ebipanipre Gabriel. 2013. Audit Tenure: An Assessment of Its Effects on Audit Quality in Negeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3 (3), July 2013: pp. 275–283.

Bamber, E. Michael. Iyer, Venkataraman M. 2007. Auditors' Identification with Their Clients and Its effect on Auditors' Objectivity. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 26 (2), November 2007 : pp. 1 – 24.

Bandura, Albert. 1971. *Social Learning Theory of Identificationary Processes*. Handbook of Socialization Theory and Research Chapter 3.

Blandon, Josep Gracia. Bosch, Josep Maria Argilies. 2013. Audit Tenure and Audit Qualification in a Low Litigation Risk Setting: an Analysis of The Spanish Market. *Estudios de Economia*, 40 (2), Diciembre 2013: pp. 133 -156.

Carey, P. Simnett, R. 2006. Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review*, 81: pp. 653-676.

- Chadegani, Arezoo A. 2011. Review of Studies on Audit Quality, International Conference on Humanities, Society and Culture. *IPEDR Vol. 20 IACSIT Press, Singapore.*
- Coram, P., A. Glavovic, N. Juliana. D.R. Woodliff. 2008. The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts. *Auditing* 27(1): 127-149.
- DeAngelo, L.E. 1981. *Auditor Size and Audit Quality. Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), pp.: 183-199.
- Engko, Cecilia. Gundono. 2007. Pengaruh Kompleksitas Tugas dan Locus of Control Terhadap Hubungan Antara Gaya Kepemimpinan dan Kepuasan Kerja Auditor. Simposium Nasional Akuntansi X. Makassar, 26-28 Juli 2007.
- Ghosh, A. Moon, D. 2005. Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80 (2), pp: 585-612.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam. 2012. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 20 Edisi 6*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hyatt, T.A. Prawitt, D.F. 2001. Does Congruence between Audit Structure and Employee Locus-of-control Affect Job Performance? *The Accounting Review*, 76 (2), pp: 263-274.
- Johnson, Van E. Inder K. Khurana. J. Kenneth Reynolds. 2002. Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*, 19 (4), Winter : pp. 637-60.
- Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 423/Kmk.06/2002 Tanggal 30 September 2002 Tentang Jasa Akuntan Publik.
- Knechel, W. Robert. Vanstraelen, Ann. 2007. The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *Auditing : A Journal of Practise & Theory*, 26 (1), May 2007 : pp. 113 – 131.
- Kusnadi, I Made Geby. Suputhra, Dewa Gede Dharma. 2015. Pengaruh Profesionalisme dan *Locus of Control* terhadap Kinerja Auditor di Kantor Akuntan Publik Provinsi Bali. *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13.1, pp:276-291.
- Mgbame, Chijoke Oscar. Emmanuel Eragbhe. Nosakhare Peter Osazuwa. 2012. Audit Partner Tenure and Audit

- Quality: An Empirical Analysis. *European Journal of Business and Management*, 4 (7), pp: 154-162.
- Myers, James N. Linda A. Myers. Thomas C. Omer. 2003. Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation? *The Accounting Review*, 78 (3), pp : 779-799.
- Nadirisyah. Zuhra, Intan Maulida. 2009. *Locus of Control, Time Budget Pressure dan Penyimpangan Perilaku dalam Audit. Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi*, 2 (2), pp. 104 – 116.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 17/Pmk.01/2008 Tentang Jasa Akuntan Publik.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 Tentang Praktik Akuntan Publik.
- Pinasti, Wito. 2011. Pengaruh Self-Efficacy, Locus of Control, dan Faktor Demografis terhadap Kematangan Karir Mahasiswa di Jakarta. *Jurnal Penelitian Psikologi Gunadharma*, 11 (02), pp: 59 – 75.
- Ranupandojo H, Suad Husnan. 1984. *Manajemen Personalisa Edisi III*. Yogyakarta: BPF.
- Reiss, Michelle C. Mitra, Kaushik. 1998. The Effects of Individual Difference Factors on the Accpetability of Ethical and Unethical Workplace Behaviours. *Journal of Business Ethics*, 17 (14), October 1998, pp: 1581 – 1593.
- Rotter, Julian B. 1966. Generalized Expectancies for Internal versus External Control of Reinforcement. *Psychological Monographs*, 80, pp: 609.
- Sajadi. Farazmand. Ghorbani. 2012. The Effect of Audit Tenure on Audit Quality. *Journal of Accounting Advances (J.A.A)* 4 (4), Spring & Summer: Ser. 62/3.
- Schoech. 2006. *Contingency Theory*. UTA School of Social Work, Community and Administrative Practice.
- Sofiani, Maria Magdalena Oerip Liana. Tjondro, Elisa. 2014. Pengaruh Tekanan Ketaatan, Pengalaman Audit, dan Audit Tenure terhadap *Audit Judgement*. *Tax & Accounting Review*, 14 (1).
- Srimindarti, Ceacilia. Sunarto. Listtyorini Wahyu Widari. 2015. The Effects of Locus of Control and Organizational Commitment to Acceptance of Dysfunctional Audit Behaviour based on The Theory of Planed Behaviour. *International Journal of Business*,

Economic, and Law, 7 (1),
Aug. ISSN 2289 – 1552.

Wahyuni, Nur. Fitriany. 2012.
Pengaruh *Client Importance*,
Tenure, dan Spesialisasi
Audit terhadap Kualitas
Audit. Simposium Nasional
Akuntansi XV. Banjarmasin,
20-23 September 2012.

Weningtyas, Suryanita. Setiawan,
Doddy. Triatmoko, Hanung.
2006. Penghentian
Premature atas Prosedur
Audit. Simposium Nasional
Akuntansi X. Padang, 23-26
Agustus 2006.

Santosa, Made Edy Septian. 2015.
Pengalaman Audit sebagai
Eksplanasi Pertimbangan
Auditor dengan Moderasi
Kreditbitas Klien. Tesis.
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Udayana.