

INDEPENDENCE AND AUDIT EXPERIENCE AS AN ALTERNATIVE ASSESSMENT OF AUDIT QUALITY AND OVERCOMING AUDIT TENURE

Dina Dwi Oktavia Rini¹

Wiwit Hariyanto²

Risna Dewi Gustiana³

**Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Sidoarjo (UMSIDA)¹*

**Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Sidoarjo (UMSIDA)²*

**Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Sidoarjo (UMSIDA)³*

**dinador@umsida.ac.id¹*

Abstract

This research aimed to determine how the Independence and Audit Experience As An Alternative Assessment of Audit Quality and Addressing Audit Tenure on KAP. The approach used in this research is exploratory case study. The data collection method used is documentation, observation, and unstructured interviews. The data analysis technique used in this research is pairing pattern. The research results obtained show that the independence and audit experience can be used as an alternative assessment of audit quality. Other than that, the independence and audit experience can overcome their audit tenure.

Keyword: *Audit Quality, Independence, Audit Experience, and Audit Tenure*

1. PENDAHULUAN

Pada era seperti sekarang ini, semakin banyak kita jumpai Kantor Akuntan Publik yang berdiri dan tak jarang beberapa Kantor Akuntan Publik tersebut saling berdekatan dalam satu wilayah. Banyaknya Kantor Akuntan Publik yang berdiri menyebabkan timbulnya persaingan yang ketat dalam meningkatkan jumlah klien yang dimiliki. Peningkatan jumlah klien yang dimiliki dalam satu Kantor Akuntan Publik juga ditentukan oleh hasil audit yang dilakukan auditor. Para auditor dituntut untuk melaksanakan tugas dan kewajiban dengan sebaik-baiknya hingga klien yang ditanganinya merasa puas akan hasil kinerja auditor tersebut dan dapat menggunakan jasa mereka kembali ketika mereka membutuhkannya. Akuntan profesional mempunyai peran penting dalam dunia bisnis dan perkembangannya. Profesi akuntan kini menjadi salah satu profesi kunci dalam perkembangan dan kemajuan dunia bisnis. Akuntan bukan hanya sekedar ahli dalam bidangnya tetapi harus dapat melaksanakan pekerjaan profesinya dengan *due professional care* dan selalu menjunjung tinggi kode etik profesinya. Kurangnya independensi auditor dan maraknya rekayasa laporan keuangan korporat, telah menurunkan kepercayaan para pemakai laporan keuangan auditan, sehingga para pemakai laporan keuangan seperti investor dan kreditur mempertanyakan eksistensi akuntan publik sebagai pihak yang independen.

Terjadinya kasus-kasus kegagalan auditor dalam mengungkapkan rekayasa dan kecurangan pelaporan keuangan berskala besar seperti di atas, telah membuat banyak pihak mempertanyakan

dan meragukan kredibilitas dan independensi profesi akuntan publik. Penelitian Trisnaningsih (2007) membuktikan bahwa independensi auditor mempengaruhi kinerja auditor. Penelitian ini juga didukung oleh penelitian Alim dkk (2007) dan Christiawan (2002) bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Tugas seorang auditor atau akuntan publik adalah memeriksa dan memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan suatu entitas usaha berdasarkan standar yang telah ditentukan Ikatan Akuntan Indonesia (Ahmad Alwani, 2007). Auditor bekerja dengan cara menarik sebuah kesimpulan dari suatu proses auditing, yang merupakan suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan tersebut dengan kriteria yang ditetapkan (Diani dan Ria, 2007). Auditor dituntut untuk bertanggung jawab pada kualitas audit yang dihasilkan. Kualitas audit menurut De Angelo (1981) adalah kemungkinan (*probability*) dimana auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi klien. De Angelo (1981) juga mengatakan bahwa kualitas audit tergantung pada dua faktor, yaitu kemampuan auditor untuk menguji akun-akun dan mengidentifikasi kesalahan atau anomali melalui kompetensi teknisnya; dan objektivitas melalui independensinya.

Standar audit sektor publik secara garis besar mengacu pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang berlaku di Indonesia. Standar umum kedua (SA Seksi 220 SPAP, 2011) menyebutkan bahwa dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor. Standar ini mengharuskan bahwa auditor harus bersikap independen (tidak mudah dipengaruhi), karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Selain independensi, persyaratan-persyaratan lain yang harus dimiliki oleh seorang auditor seperti yang dinyatakan dalam Pernyataan Standar Auditing (SA Seksi 230 SPAP, 2011) adalah keahlian dan *due professional care*. Namun seringkali definisi keahlian dalam bidang auditing diukur dengan pengalaman (Mayangsari, 2003). Menurut Djaddang dan Agung (2002) dalam Rahmawati dan Winarna (2002) menyatakan bahwa auditor ketika mengaudit harus memiliki keahlian yang meliputi dua unsur yaitu pengetahuan dan pengalaman. Pengalaman kerja dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, dalam hal ini adalah kualitas auditnya. *Due professional care* memiliki arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama. Auditor diharapkan memiliki kesungguhan dan kecermatan dalam melaksanakan tugas profesional audit serta pada saat menerbitkan laporan temuan (Jhonson dkk, 2002). Penelitian Louwers dkk (2008) menyimpulkan bahwa kegagalan audit dalam kasus fraud transaksi pihak-pihak terkait disebabkan karena kurangnya sikap skeptis dan *due professional care* auditor daripada kekurangan dalam standar auditing.

Selain beberapa faktor di atas, faktor akuntabilitas dan etika profesional juga dapat berpengaruh terhadap kualitas hasil audit. Akuntabilitas merupakan dorongan psikologi bagi seseorang untuk mempertanggungjawabkan tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya (Tetclock, 1987). Libby dan Luft (1993) menyatakan bahwa seseorang dengan akuntabilitas tinggi maka akan memiliki motivasi yang tinggi dalam melakukan pekerjaannya. Djuni Farhan (2009:11) menyatakan bahwa akuntan publik dalam melaksanakan tugas

profesinya, dibatasi oleh seperangkat aturan dan standar, berupa kode etik. Standar moral dan etika tersebut tidak hanya mengatur bagaimana ia bertindak, bersikap dan mentaati standar/norma, atau bukan hanya mengatur yang “boleh” dan “tidak boleh” saja, tetapi pada tatanan “salah” dan “benar” dengan parameter atau ukuran etika profesi, dan secara moral dibenarkan. Auditor harus menjunjung tinggi moralitas dan terbebas dari semua kepentingan, disamping itu juga harus memiliki integritas, profesional, dan independensi yang kuat (Mathius, 2013). Independensi dibutuhkan oleh setiap auditor dalam mengaudit laporan keuangan suatu perusahaan. Auditor yang menegakkan independensinya tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Satyo (2005:17) menyatakan dalam menjalankan profesinya, seorang auditor harus memerhatikan dan mematuhi aturan etika profesi. Apabila sikap independensi yang dimiliki seorang auditor rendah, maka hal tersebut dapat mempengaruhi kualitas hasil audit.

Berkurangnya independensi auditor juga menyebabkan auditor menuruti kehendak klien. Terdapat beberapa kasus dimana seorang klien menuntut auditor untuk menghasilkan laporan audit sesuai keinginannya dan bukan sesuai dengan kondisi yang ada. Apabila auditor tetap menghasilkan laporan sesuai dengan kondisi yang ada, klien tidak mau menerima dan menyetujui laporan tersebut. Auditor akan disudutkan dengan alasan klien-lah yang telah membayar biaya audit dan akan memutuskan untuk berpindah kantor akuntan publik. Dengan alasan inilah beberapa auditor akan memilih untuk menuruti kehendak klien daripada melaporkan sesuai dengan kondisi yang ada. Disamping itu, Loehor (2002:2) berpendapat bahwa faktor lain yang juga penting dalam mempengaruhi kualitas audit yaitu pengalaman. Pengalaman merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui berhadapan dan berinteraksi secara berulang-ulang dengan sesama, benda, alam, keadaan, gagasan, dan penginderaan.

Dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Hardianingsih (2002) disebutkan bahwa auditor yang tidak berpengalaman akan melakukan kesalahan lebih besar dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman. Hal tersebut juga didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Adi Setiantoro (2005) yang memberikan kesimpulan bahwa pengalaman mempunyai pengaruh langsung terhadap kualitas audit dan dengan bertambahnya waktu bekerja auditor maka akan diperoleh pengalaman baru. Auditor yang berpengalaman juga dituntut untuk memiliki sikap independensi yang tinggi dalam menghasilkan laporan audit. Terdapat kasus dimana auditor berpengalaman belum bisa menghasilkan laporan audit yang baik. Sebaliknya auditor yang belum berpengalaman justru bisa menghasilkan laporan audit yang baik. Sikap tegas dan independensi yang dimiliki auditor akan berpengaruh pada kinerjanya selama proses audit.

Selain itu, faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan adalah audit tenure yang diberikan oleh klien. Audit tenure dapat menyebabkan stres individual yang muncul akibat tidak seimbangnya tugas dan waktu yang tersedia serta mempengaruhi etika profesional melalui sikap, nilai, perhatian, dan perilaku auditor. Audit tenure merupakan jangka waktu perikatan yang terjalin antara Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan klien yang sama. Hubungan yang lama antara auditor dan kliennya berpotensi untuk menghalangi independensi auditor dan

mengurangi kualitas audit (Al-Thuneibat, *et. al.*, 2011). Menurut Irene (2007), audit tenure salah satunya disebabkan oleh tingkat persaingan yang semakin tinggi antar Kantor Akuntan Publik (KAP). Tuntutan laporan yang berkualitas dengan waktu yang terbatas merupakan tekanan tersendiri bagi para auditor. Azad (1994) menemukan bahwa dalam kondisi yang tertekan (secara waktu), auditor cenderung berperilaku disfungsional, misalnya terlalu percaya pada penjelasan dan presentasi klien dan gagal dalam menginvestigasi isu-isu relevan, yang pada akhirnya dapat menghasilkan laporan audit berkualitas rendah. Riset menunjukkan terdapat penurunan kualitas audit pada auditor yang mengalami tekanan dikarenakan anggaran waktu yang sangat ketat (Coram, 2003).

Berdasarkan pemaparan diatas, rumusan masalah yang dapat diuraikan dalam penelitian ini adalah “Bagaimana independensi dan pengalaman audit sebagai alternatif penilaian kualitas audit serta mengatasi audit tenure?”, yang mana terbagi menjadi beberapa *mini research question*, yaitu : (1) Bagaimana penilaian kualitas audit yang ada di kantor akuntan publik, (2) Apakah independensi dan pengalaman audit dapat digunakan sebagai alternatif dalam menilai kualitas audit, (3) Bagaimana independensi dan pengalaman audit juga dapat digunakan untuk mengatasi audit tenure. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui (1) Bagaimana penilaian kualitas audit yang ada di kantor akuntan publik, (2) Apakah independensi dan pengalaman audit dapat digunakan sebagai alternatif dalam menilai kualitas audit, (3) Bagaimana independensi dan pengalaman audit juga dapat digunakan untuk mengatasi audit tenure.

2. KAJIAN PUSTAKA DAN PROPOSISI

Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Hasil penelitian Trisnarningsih (2007) mengindikasikan bahwa auditor yang hanya memahami *good governance* tetapi dalam pelaksanaan pemeriksaan tidak menegakkan independensinya maka tidak akan berpengaruh terhadap kinerjanya. Alim *dkk.* (2007) dan Cristiawan (2002) menemukan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Auditor harus dapat mengumpulkan setiap informasi yang dibutuhkan dalam pengambilan keputusan audit dimana hal tersebut harus didukung dengan sikap independen. Dalam kenyataannya, auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Keadaan yang sering kali mengganggu sikap mental independen auditor tersebut dijelaskan oleh Mulyadi (2002:27) sebagai berikut: (1) Sebagai seorang auditor yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasanya tersebut, (2) Sebagai penjual jasa, seringkali auditor memiliki kecenderungan untuk memuaskan kliennya, (3) Mempertahankan sikap mental independen seringkali dapat menyebabkan lepasnya klien.

Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit

Sesuai dengan standar umum dalam Standar Profesional Akuntan Publik bahwa auditor disyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang

digeluti kliennya (Arens *dkk.*, 2004). Pengalaman akuntan publik akan terus meningkat seiring dengan makin banyaknya audit yang dilakukan serta kompleksitas transaksi keuangan perusahaan yang diaudit sehingga akan menambah dan memperluas pengetahuannya di bidang akuntansi dan auditing (Christiawan, 2002). Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki auditor maka akan semakin baik dan meningkat pula kualitas audit yang dihasilkan (Alim *dkk.*, 2007). Hasil penelitian Herliansyah *dkk.* (2006) menunjukkan bahwa pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap *judgment* auditor. Kidwell *dkk.* (1987) menemukan bahwa manajer dengan pengalaman kerja yang lebih lama mempunyai hubungan yang positif dengan pengambilan keputusan etis.

Audit Tenure

Standar pekerjaan lapangan butir pertama mensyaratkan auditor untuk merencanakan dan mengendalikan pekerjaannya secara efektif (IAI, 2001). Untuk memenuhi standar tersebut, salah satunya diwujudkan dalam bentuk penyusunan anggaran waktu audit (audit tenure). Anggaran waktu audit atau audit tenure merupakan estimasi atau taksiran waktu yang dialokasikan untuk pelaksanaan tugas audit dalam suatu penugasan. Pada umumnya, Kantor Akuntan Publik (KAP) menyusun anggaran waktu secara detail untuk setiap audit yang dilakukan. Audit tenure berguna sebagai dasar dalam menaksir atau memperkirakan biaya audit, mengalokasikan personal audit pada tugas tertentu, dan sebagai dasar evaluasi kinerja personal seorang auditor. Selain itu, secara tidak langsung audit tenure dapat menyediakan bukti yang terdokumentasi dalam rangka mematuhi standar pekerjaan lapangan yang pertama yaitu perencanaan dan supervisi audit, memfasilitasi review yang dilakukan, membantu dalam keadaan dimana terjadi tuntutan hukum atas KAP, serta membantu auditor dalam pelaksanaan kemahiran profesionalisme. Proses penyusunan anggaran waktu audit pada sebagian besar KAP cenderung mengikuti proses yang sama, yaitu dengan melakukan taksiran waktu yang dibutuhkan untuk pelaksanaan setiap tahapan program audit pada berbagai level auditor. Faktor utama yang digunakan Kantor Akuntan Publik sebagai dasar penetapan batasan waktu adalah fee dari klien dan realisasi anggaran waktu atau audit tenure pada tahun sebelumnya.

Audit tenure adalah faktor yang dapat mempengaruhi kinerja seorang auditor. Audit tenure merupakan kondisi dimana auditor diberikan batasan waktu dalam mengaudit. Kondisi ini tak dapat dihindari oleh auditor, apalagi semakin tingginya persaingan yang timbul diantara Kantor Akuntan Publik. Kantor Akuntan Publik harus bisa mengalokasikan waktu secara tepat karena berhubungan dengan biaya audit yang dibayarkan oleh klien. Apabila Kantor akuntan Publik tidak bisa mengalokasikan waktu, maka akan berdampak pada biaya audit yang semakin membesar. Hal ini dapat menyebabkan klien memilih Kantor Akuntan Publik lain yang bisa menyelesaikan tugas auditnya secara efektif dan efisien. Saat menghadapi audit tenure, auditor akan memberikan respon dengan dua tipe cara, yaitu tipe fungsional dan tipe disfungsional. Tipe fungsional adalah perilaku auditor untuk bekerja lebih baik dan menggunakan waktu dengan sebaik- baiknya. Selain itu, auditor juga akan memilih informasi yang penting dan menghindari informasi yang tidak penting. Sedangkan tipe disfungsional adalah perilaku auditor yang dapat

membuat kualitas audit yang dihasilkan menurun, diantaranya yaitu penurunan tingkat pendeteksian dan penyelidikan aspek kualitatif salah saji, gagal meneliti prinsip akuntansi, melakukan review dokumen secara dangkal, menerima penjelasan klien begitu saja, dan mengurangi pekerjaan pada salah satu langkah audit.

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa semakin banyak waktu yang diberikan, maka semakin banyak pula transaksi yang dapat di tes oleh auditor. Audit tenure biasanya ditentukan di awal penugasan. Auditor bisa menerima penugasan audit beberapa kali. Dalam hal ini, pimpinan Kantor Akuntan Publik akan menetapkan alokasi waktu audit yang sama untuk penugasan pertama maupun penugasan kedua. Saat penugasan pertama, auditor dapat dikatakan mengalami audit tenure dikarenakan auditor harus mempelajari terlebih dahulu karakteristik perusahaan klien. Sedangkan saat penugasan kedua dan seterusnya, auditor tidak perlu lagi mempelajari karakteristik perusahaan klien karena kegiatan tersebut telah ia lakukan saat penugasan pertama kali. Disamping itu, Carey dan Simnet (2006) mendefinisikan audit tenure sebagai *“period of engagement between the auditor with the client, namely the length of the auditor on the company’s audit clients. The auditor indicates the length of their work for clients in a matter of years”*. Berdasarkan definisi tersebut dapat diartikan bahwa audit tenure adalah lamanya auditor melakukan audit pada perusahaan klien. Desis dan Giroux (1992) menjelaskan bahwa tenure adalah lamanya waktu auditor tersebut telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu unit/unit usaha/perusahaan atau instansi. Sedangkan Geigher dan Raghunandan (2002) mendefinisikan audit tenure adalah lamanya hubungan auditor dan klien yang diukur dengan jumlah tahun. Selain itu, Geigher dan Raghunandan (2002) berpendapat bahwa audit tenure juga memiliki indikator, yaitu (1) lamanya bekerja; dan (2) frekuensi pekerjaan audit yang telah dilakukan.

Independensi Auditor Terhadap Audit Tenure

Di Indonesia, masalah kerja auditor dengan klien sudah diatur pada pasal 3 dalam Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik. Peraturan tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama untuk 3 (tiga) tahun berturut-turut untuk klien yang sama, sedangkan untuk penugasan KAP paling lama 6 (enam) tahun berturut-turut (Kementerian Keuangan RI, 2008). Pembatasan ini mengantisipasi agar jarak antara auditor dengan klien tidak terlalu dekat sehingga tidak menimbulkan skandal akuntansi yang akan mempengaruhi sikap independensi.

Penelitian yang dilakukan Yuvisa *dkk.* (2008) menyebutkan bahwa lamanya hubungan keterikatan antara auditor dengan klien dapat semakin mempererat hubungan antara auditor dengan pihak klien. Hubungan yang terjalin lama antara auditor dengan klien mempunyai potensi untuk menjadikan auditor puas akan kinerja yang dilakukannya, melakukan prosedur audit yang kurang tegas, dan ketergantungan pernyataan manajemen, yang menjadikan kualitas audit menurun. Penelitian yang dilakukan oleh Burton dan Robert (1967) mengacu adanya sikap pro dan kontra terhadap lamanya hubungan audit (audit tenure) antara perusahaan dengan auditornya yang dapat menimbulkan ancaman terhadap independensi auditor. Salah satu hasilnya

menyebutkan bahwa adanya kecenderungan perusahaan untuk berpindah KAP dari KAP yang kecil ke KAP yang besar. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Kasidi (2007) mengungkapkan bahwa lamanya hubungan audit antara auditor yang mengaudit dengan klien yang diaudit tidak mempengaruhi independensi auditor. Pada temuan ini mengartikan bahwa lamanya hubungan antara auditor dengan klien tidak mempengaruhi independensi sehingga kualitas audit tetap terjaga.

Pengalaman Auditor Terhadap Audit Tenure

Dalam penelitian sebelumnya membuktikan bahwa efek dari audit tenure pada kualitas audit sangat kontroversial dan terdapat pro dan kontra. Pihak yang pro pada mandatory rotasi pada KAP berpendapat bahwa semakin lama hubungan yang terjalin antara auditor dan klien dapat menurunkan tingkat independensi dan objektivitas auditor. Sedangkan pihak yang kontra akan peraturan rotasi KAP menyatakan bahwa kualitas audit akan meningkat seiring dengan bertambahnya tahun perikatan (tenure) audit. Hal ini dikarenakan auditor akan mendapatkan pengalaman yang lebih banyak dan menjadi lebih familiar dengan bisnis operasi kliennya. Libby dan Frederick (1990) juga mengungkapkan bahwa pengalaman auditor akan memudahkan baginya dalam mendeteksi dan memahami terjadinya kesalahan dalam pencatatan keuangan klien serta menurunkan terjadinya tingkat kesalahan pada pencatatan akuntansi klien. Almutairi *dkk.* (2009) menjelaskan bahwa para pelaku pasar menyadari, semakin lama tenure (hubungan) antara auditor dan klien maka akan membuat auditor semakin ahli (*expert*) dalam mengaudit perusahaan tersebut sehingga diharapkan dapat meminimalisir terjadinya informasi asimetri. Hal ini dikarenakan bahwa auditor akan kehilangan independensi dan objektivitas yang dimilikinya seiring dengan semakin familiarnya auditor dengan klien.

Peraturan Menteri Keuangan

Menurut Johnson, *et. al.* (2002) dalam Al-Thuneibat (2011) mengatakan bahwa masa perikatan audit dibagi menjadi tiga kategori, yaitu: 1) Kategori pertama adalah pendek, dengan masa perikatan dua sampai tiga tahun; 2) Kategori kedua adalah medium atau sedang, dengan masa perikatan empat sampai delapan tahun; 3) Kategori ketiga adalah panjang, dengan masa perikatan lebih dari delapan tahun. Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik dan direvisi dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 359/KMK.06/2003 tanggal 21 Agustus 2003, pemerintah mewajibkan perusahaan untuk membatasi masa penugasan KAP selama 5 (lima) tahun dan akuntan publik selama 3 (tiga) tahun. Selanjutnya, peraturan ini direvisi menjadi Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik. Dalam bab 2 pasal 3 ayat (1), peraturan tersebut membatasi masa penugasan KAP selama 6 (enam) tahun dan akuntan publik selama 3 (tiga) tahun. KAP dan akuntan publik hanya dapat menerima penugasan audit kembali untuk klien yang sama setelah 1 (satu) tahun buku tidak melakukan pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan pada klien tersebut (Kementerian Keuangan RI, 2008).

Selanjutnya pada tanggal 6 April 2015, pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari Undang-Undang No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Jika sebelumnya, berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 sebuah KAP dibatasi hanya boleh melakukan audit laporan keuangan perusahaan dalam 6 (enam) tahun berturut-turut dan Akuntan Publik dalam 3 (tiga) tahun berturut-turut, maka berdasarkan PP No. 20 tahun 2015, tidak ada pembatasan lagi untuk KAP. Adapun pembatasan hanya berlaku untuk Akuntan publik yaitu selama 5 (lima) tahun buku berturut-turut.

Proporsi Penelitian

1. Penentuan penilaian kualitas audit yang baik dan sesuai dengan kebutuhan dapat mengatasi audit tenure.
2. Penyampaian independensi dan pengalaman audit yang baik dapat digunakan sebagai alternatif dalam menilai kualitas audit.
3. Independensi dan pengalaman audit yang dilaksanakan oleh KAP dapat mengatasi audit tenure.

3. METODE PENELITIAN

Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan studi kasus eksploratoris. Pendekatan studi kasus eksploratoris digunakan untuk menjawab alasan dan menjelaskan bagaimana independensi dan pengalaman audit sebagai alternatif penilaian kualitas audit serta mengatasi audit tenure pada KAP.

Fokus Penelitian

Dalam penelitian ini, peneliti lebih berfokus pada peristiwa yang terjadi saat ini, artinya penelitian ini lebih ditekankan pada independensi dan pengalaman audit sebagai alternatif penilaian kualitas audit yang dilakukan oleh Partner dan auditor senior pada KAP. Adapun fokus kualitas audit yang ada di penelitian ini dibatasi dengan independensi dan pengalaman audit. Alasan pemilihan KAP sebagai objek penelitian karena semakin banyaknya kantor akuntan publik yang berdiri menyebabkan persaingan untuk memperoleh lebih banyak klien semakin tinggi. Oleh karena itu diharapkan dari penilaian kualitas audit yang dihasilkan KAP dapat memperoleh klien lebih banyak dari sebelumnya.

Unit Analisis

Berdasarkan pada *mini research question* dan proporsisi diatas, maka dalam penelitian ini menetapkan unit analisis terbagi menjadi :

1. Penentuan kualitas audit terdiri dari :
 - a. Independensi :
 - Hubungan antara klien dengan auditor.

- Fokus audit yang dilaksanakan.
- Masa perikatan audit.
- b. Pengalaman audit :
 - Jenis perusahaan klien yang diaudit.
 - Lamanya bekerja sebagai auditor.
 - Jumlah penugasan audit yang telah dilakukan.
 - Macam-macam audit yang pernah dilakukan.
 - Peningkatan pengetahuan mengenai macam-macam audit.
- 2. Penentuan independensi dan pengalaman audit dalam rangka meningkatkan kualitas audit.
 - Aktivitas / Proses yang berhubungan dengan independensi.
 - Aktivitas / Proses yang berhubungan dengan pengalaman audit.
- 3. Peningkatan independensi dan pengalaman audit dalam kaitannya dengan audit tenure.
 - a. Independensi :
 - Hubungan antara klien dengan auditor.
 - *Fee* / biaya audit dari klien
 - Perilaku auditor.
 - Tingkat kepuasan klien.
 - b. Pengalaman audit :
 - Tekanan anggaran waktu audit.
 - Masa perikatan audit.
 - Kualitas audit.

Uji Keabsahan Data

Dalam penelitian ini hasil dokumentasi atas penilaian kualitas audit dan audit tenure akan ditriangulasikan dengan observasi dan wawancara dengan pihak-pihak yang berkepentingan secara langsung. Demikian pula hasil observasi akan di *cross check* dengan data hasil dokumentasi dan wawancara yang sudah dilakukan. Dengan kata lain bahwa hasil dari independensi dan pengalaman audit yang sudah diperoleh dengan wawancara maupun data hasil dokumentasi ditriangulasikan dengan kenyataan yang ada dilapangan, yaitu kenyataan atau langkah-langkah konkrit yang sudah dilakukan oleh auditor berkenaan dengan kualitas audit.

Teknik Analisis

Dalam penelitian ini penjadohan pola tersebut terbentuk dari proporsisi yaitu penentuan kualitas audit dan audit tenure akan dikaitkan dengan data-data yang memadai, yaitu data-data yang berhubungan dengan independensi dan pengalaman audit yang diperoleh lewat wawancara, observasi, dan dokumentasi, sehingga akan terbentuk peningkatan kualitas audit dari KAP.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Kualitas Audit

Kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor di KAP mengacu pada standar yang telah ditentukan PSAK maupun oleh Ikatan Akuntan Indonesia mengenai standar auditing dan standar akuntansi. Selain itu, standar audit sektor publik juga mengacu pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Dalam pelaksanaan audit, auditor selalu berpegang teguh pada standar tersebut agar dapat menghasilkan kualitas audit yang baik. Selain standar auditing yang telah diatur oleh IAI, PSAK, maupun SPAP, KAP memiliki aturan tambahan dalam menentukan kualitas audit berupa Sistem Pengendalian Mutu. Sistem Pengendalian Mutu yang dibuat oleh KAP mengatur lebih lanjut mengenai prosedur kerja auditornya, baik didalam ruangan kantor maupun di lapangan, serta bagaimana kualitas audit yang dihasilkan oleh auditornya dapat dinilai baik.

Sistem Pengendalian Mutu yang dibuat oleh KAP juga memuat secara garis besar standar auditing yang telah diatur dalam PSAK dan SPAP. Semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor (SPAP, 2011). Kualitas audit yang baik pada prinsipnya dapat dicapai jika auditor menerapkan standar-standar dan prinsip-prinsip audit, bersikap bebas tanpa memihak (*independent*), patuh kepada hukum, serta mentaati kode etik profesi. Kualitas audit yang dihasilkan seorang auditor dapat membuktikan bahwa auditor tersebut independen, berpengalaman, dan berkompeten dalam melakukan proses audit. **(Dokumentasi tahun 2016)**

Kualitas audit terdiri dari dua hal, yaitu (1) kemampuan seorang auditor dalam menemukan masalah; dan (2) bagaimana auditor tersebut melaporkan kesalahan (Justiana Castellani, 2008). Jika auditor mampu mendeteksi adanya temuan masalah dan keadaan yang sebenarnya dalam laporan keuangan klien maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin baik, begitu juga sebaliknya. Auditor yang kompeten (ahli dan berpengalaman) adalah auditor yang bisa menemukan adanya pelanggaran sedangkan auditor yang independen adalah auditor yang "bersedia" melaporkan pelanggaran tersebut. Berikut pemaparannya :

“Dalam melaksanakan audit, auditor KAP selalu berpedoman pada PSAK dan standar auditing yang berlaku. Kami selalu berusaha untuk menjadi auditor yang kompeten dan tidak diragukan kemampuannya. Sebelum kami melaksanakan proses audit, kami terlebih dahulu akan mengamati kegiatan operasional perusahaan klien. Setelah itu kami akan menentukan jenis audit apa yang akan dilaksanakan dan menentukan tingkat risiko serta materialitasnya.” **(Petikan wawancara dengan Auditor Senior KAP, tahun 2016).**

Dalam pelaksanaannya, auditor KAP dinilai telah menjalankan tanggungjawabnya dengan baik sebagai seorang auditor. Hal ini dikarenakan auditor KAP selalu berpegang teguh pada standar auditing yang berlaku. Auditor juga mematuhi peraturan pemerintah yang berlaku terkait dengan pelaksanaan audit. Selain itu, auditor juga selalu memperbaharui pengetahuannya mengenai peraturan-peraturan baru yang dikeluarkan oleh pemerintah sehubungan dengan jasa audit. **(Observasi, tahun 2016)**

Auditor KAP juga selalu berusaha untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas, auditor KAP selalu berhati-hati dalam menentukan segala sesuatu yang berkaitan dengan audit. Hal ini terbukti dengan selalu

diadakannya rapat evaluasi auditor yang membahas mengenai proses audit yang sedang berlangsung. Hal ini dilakukan agar laporan audit yang dihasilkan berkualitas dan nama baik KAP terjaga. Dengan demikian, pihak klien dapat menggunakan kembali jasa audit KAP di periode selanjutnya. Untuk kualitas audit yang dihasilkan oleh KAP, menurut Partner KAP dirasa belum cukup baik dan profesional, karena KAP masih mentoleransi pihak klien untuk bernegosiasi atas laporan audit yang dihasilkan.

Independensi

Independensi yang tinggi merupakan syarat mutlak yang harus dimiliki auditor. Standar umum kedua (SA Seksi 220 SPAP, 2011) menyebutkan “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”. Standar ini mengharuskan bahwa auditor harus bersikap independen (tidak mudah dipengaruhi), karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. KAP sangat memperhatikan sikap independensi yang dimiliki oleh auditornya. Hal ini dapat diketahui apabila kita melihat *track record* kepatuhan terhadap peraturan pemerintah yang dimiliki KAP. Independensi yang tinggi merupakan syarat mutlak yang harus dimiliki auditor. Standar umum kedua (SA Seksi 220 SPAP, 2011) menyebutkan “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”. Standar ini mengharuskan bahwa auditor harus bersikap independen (tidak mudah dipengaruhi), karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum.

KAP sangat memperhatikan sikap independensi yang dimiliki oleh auditornya. Hal ini dapat diketahui apabila kita melihat *track record* kepatuhan terhadap peraturan pemerintah yang dimiliki KAP selama kantor akuntan publik tersebut berdiri. Pada tahun 2008, pemerintah mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 yang membatasi masa penugasan KAP selama 6 (enam) tahun dan akuntan publik selama 3 (tiga) tahun. Dalam menyikapi hal ini, auditor KAP akan mengingatkan klien mengenai peraturan tersebut apabila sudah mencapai batas waktu perikatan audit yang ditentukan oleh pemerintah. Beberapa klien yang sudah cocok dengan KAP tetapi telah mencapai batas waktu perikatan yang ditentukan pemerintah, akan memakai jasa audit kantor akuntan publik lainnya pada tahun berikutnya. Setelah itu klien tersebut akan kembali lagi memakai jasa audit KAP untuk periode tahun berikutnya.

Selanjutnya pada tahun 2015, pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) No.20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari Undang-Undang No.5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik dimana peraturan tersebut menjelaskan bahwa tidak ada pembatasan lagi untuk kantor akuntan publik. Pembatasan hanya berlaku untuk akuntan publik yaitu selama 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Adanya peraturan tersebut menguntungkan KAP juga memudahkan pihak klien. Pihak klien akan merasa dimudahkan karena klien yang memakai jasa audit pada kantor akuntan publik yang sama tidak perlu lagi memberikan data mengenai perusahaannya. Klien akan langsung memberikan laporan keuangannya kepada auditor tersebut. **(Dokumentasi tahun 2016)**

Hubungan baik yang terjalin antara auditor dengan klien yang sudah lama memakai jasa audit KAP membuat auditor lebih nyaman dalam berkomunikasi. Selain itu, laporan keuangan perusahaan klien akan lebih sesuai dengan standar keuangan yang ada. Dalam pelaksanaannya, apabila pihak klien sebelumnya telah menggunakan jasa audit dari KAP, auditor tidak perlu meminta kembali data legalitas perusahaan klien karena data tersebut telah dimiliki oleh KAP sebelumnya. Auditor akan bertanya dan meminta kembali data legalitas perusahaan kepada klien apabila terdapat perubahan didalamnya. Auditor juga akan menginformasikan kepada pihak klien apabila terdapat perubahan peraturan pemerintah yang terkait dengan jenis perusahaan klien. Kemudian auditor akan langsung melaksanakan proses audit selanjutnya dengan memeriksa kewajaran laporan keuangan perusahaan klien. **(Observasi, tahun 2016)**

Selain hal tersebut diatas, independensi auditor dapat dipengaruhi oleh masa perikatan audit. Masa perikatan audit yang lama akan menimbulkan hubungan antara auditor dan klien. Pihak klien yang dimaksud disini bukan pihak yang meminta jasa perikatan audit (contohnya, pimpinan kantor pusat perusahaan), tetapi pihak yang nantinya akan dimintai informasi oleh auditor terkait dengan objek yang akan diaudit (contohnya, pimpinan kantor cabang perusahaan). Klien akan merasa bahwa ia memiliki hubungan baik, telah saling kenal, dan dapat bekerjasama dengan auditor tersebut. Selain itu, klien juga berpendapat bahwa auditor tersebut dapat dinegosiasi terkait dengan laporan audit yang nantinya akan dikeluarkan oleh auditor. Dengan adanya hubungan ini, independensi auditor tersebut akan dipertanyakan. Masa perikatan dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan karena dapat berdampak pada opini yang dihasilkan oleh auditor itu sendiri.

Selama proses audit, auditor KAP selalu berpedoman pada aturan dan prosedur audit yang dilaksanakan. Auditor akan menyampaikan kepada ketua tim audit apabila auditor menemui kesulitan-kesulitan dalam penggalian informasi selama proses audit. Nantinya, partner selaku ketua tim audit akan berbicara kepada pimpinan perusahaan mengenai hal tersebut. Ketepatan dan kelancaran pemberian informasi juga dapat mempengaruhi opini auditor. Selain itu, kerjasama antara klien dengan auditor dalam hal pemberian informasi sangat dibutuhkan selama proses audit berlangsung. Hal ini juga mempengaruhi ketepatan waktu audit, karena apabila klien memberikan informasi yang diminta auditor secara cepat, maka proses audit yang dilaksanakan juga akan cepat selesai. Setelah proses audit selesai, maka selanjutnya auditor akan melaksanakan penyelesaian audit. Audit dapat dikatakan selesai apabila auditor kantor akuntan publik telah menerbitkan laporan auditan. Laporan audit tersebut berisi mengenai opini auditor tentang objek yang diperiksanya. Apabila auditor menemukan bukti yang materialitas dan berpengaruh pada opini audit, maka sebelum auditor mengungkapkan opini tidak wajar kepada klien, auditor beserta partner KAP akan mendiskusikan terlebih dahulu dengan klien mengenai temuan hasil auditnya.

Tak hanya itu, dalam menjaga sikap independensinya, KAP akan memberikan rekomendasi kantor akuntan publik lain apabila KAP mendapatkan tawaran perikatan audit dari calon klien yang memiliki hubungan baik dengan KAP. Hal ini dilakukan KAP agar independensi auditor dan reputasi kantor akuntan publik dapat tetap terjaga. Selain itu, hubungan

yang terjalin antara KAP dengan relasinya dapat berjalan baik tanpa ada permasalahan mengenai proses audit yang dilaksanakan. Sebelum melaksanakan proses audit, auditor akan menentukan fokus audit yang akan dilaksanakan. Sebelum fokus audit ditentukan, auditor akan melakukan prosedur audit diantaranya yaitu inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi untuk menentukan hal-hal apa saja yang akan diaudit nanti. Disamping memakai prosedur audit yang disebutkan dalam standar, auditor KAP melaksanakan berbagai prosedur lainnya untuk mengumpulkan bukti audit yang akan dipakai sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan. Hal ini dilakukan agar proses audit yang akan dilaksanakan dapat tepat sasaran dan tidak menyimpang jauh dengan apa yang sudah direncanakan serta hasil yang didapat lebih maksimal dan sesuai dengan kondisi yang sebenarnya. **(Observasi, tahun 2016)**.

Selama proses audit berlangsung, auditor diharuskan untuk mengumpulkan bukti-bukti yang dapat mendukung hasil laporan auditan. Disinilah independensi yang dimiliki auditor diuji. Apabila auditor KAP menemukan perilaku reduksi yang dilakukan oleh pihak klien, langkah yang diambil auditor adalah dengan menarik mundur transaksi yang terkait hingga ke bukti transaksinya apabila bukti tersebut memiliki nilai yang cukup material. Selain itu, auditor akan melakukan konfirmasi kepada pihak ketiga atas transaksi tersebut. Cara ini dianggap oleh auditor KAP sebagai cara yang efektif dalam menghadapi perilaku reduksi klien.

Pengalaman Audit

Auditor dalam menjalankan tugasnya dituntut untuk selalu menjaga integritas dan meningkatkan kompetensi untuk menghasilkan kualitas audit yang baik. Pengalaman dapat digunakan oleh auditor sebagai sarana pembelajaran untuk meningkatkan kompetensinya selain dengan pelatihan maupun kursus yang telah tersedia. Auditor yang berpengalaman akan membuat keputusan yang lebih baik dibandingkan auditor yang belum berpengalaman. Auditor yang berpengalaman juga mempunyai pemahaman lebih baik. Mereka lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari (Sukrisno Agoes, 2004:33). Pengalaman kerja dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, dalam hal ini adalah kualitas auditnya. Penelitian Louwers *dkk.* (2008) menyimpulkan bahwa kegagalan audit dalam kasus fraud transaksi pihak-pihak terkait disebabkan karena kurangnya sikap skeptis dan *due professional care* auditor daripada kekurangan dalam standar auditing.

Pengalaman yang dimiliki auditor dapat dilihat dari jenis audit apa saja yang telah dilaksanakannya. Audit yang dilaksanakan pada satu perusahaan akan berbeda dengan perusahaan lainnya, tergantung dengan jenis perusahaannya. Jenis perusahaan klien yang diaudit dapat dijadikan pengalaman baru bagi auditor. Apabila jenis perusahaan klien tersebut adalah yang pertama kali dihadapi oleh auditor, maka kedepannya auditor dapat dengan mudah melaksanakan proses auditnya apabila menemukan jenis perusahaan yang sama. Selain itu, auditor yang berpengalaman biasanya memiliki masa kerja lebih dari tiga tahun. Auditor dengan jam terbang lebih banyak sudah pasti lebih berpengalaman bila dibandingkan dengan auditor

yang kurang berpengalaman. Semakin banyak pengalaman auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit (Libby dan Frederick, 1990). KAP tidak hanya memandang masa kerja sebagai hal utama yang dimiliki oleh auditornya agar berpengalaman. KAP juga akan menilai kompetensi yang dimiliki auditornya sekalipun auditor tersebut belum memiliki masa kerja minimal tiga tahun.

Sebelum auditor junior pada KAP melaksanakan proses audit, auditor tersebut akan mempelajari bagaimana cara mengaudit kepada auditor senior. Setelah mempelajari proses audit, auditor junior akan ikut serta dalam proses audit sesungguhnya dibawah pengawasan auditor senior. Auditor junior diwajibkan mengikuti bimbingan dan arahan dari auditor senior agar nantinya auditor tersebut dapat melaksanakan proses audit selanjutnya secara mandiri. Dari situlah auditor junior akan menemukan banyak pengetahuan baru mengenai proses audit secara nyata. Selain itu, jumlah penugasan audit yang telah dilakukan termasuk kedalam kriteria pengalaman yang dimiliki auditor. Jumlah penugasan audit memiliki peran penting dalam kriteria pengalaman audit. Semakin banyak jumlah penugasan yang dimiliki auditor, tentunya auditor tersebut dinilai semakin kompeten dibidang audit. Jumlah penugasan audit juga dapat mencerminkan bagaimana auditor tersebut melakukan pekerjaannya dengan baik. Hal tersebut juga mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Auditor yang memiliki jumlah penugasan audit lebih banyak akan semakin profesional dalam melaksanakan proses audit dan mengatasi adanya audit tenure dibandingkan auditor yang memiliki jumlah penugasan lebih sedikit. Auditor tersebut dapat mendeteksi dengan mudah apabila terdapat ketidaksesuaian didalam kegiatan operasional perusahaan klien dengan sistem yang berlaku, baik standar yang telah ditetapkan klien maupun peraturan pemerintah.

Berbagai macam audit yang pernah dilakukan oleh auditor termasuk dalam kriteria pengalaman audit. Auditor yang telah melaksanakan berbagai macam audit akan semakin paham dan mahir dalam mendeteksi adanya ketidaksesuaian pada perusahaan klien. Hal ini disebabkan karena auditor tersebut telah mengetahui bagian mana saja yang dirasa cukup rentan dengan resiko kesalahan. Melakukan berbagai macam audit juga menambah pengalaman baru bagi auditor karena dengan melakukan hal tersebut, pengetahuan yang dimiliki akan semakin bertambah. Selain itu, auditor akan dianggap lebih kompeten dalam melaksanakan tugasnya. **(Observasi, tahun 2016)**. KAP selalu mengedepankan kompetensi yang dimiliki auditornya. Auditor KAP diharuskan untuk mengikuti pelatihan-pelatihan mengenai audit yang diadakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia maupun Ikatan Akuntan Publik Indonesia. Hal ini bertujuan untuk mengasah ilmu yang dimiliki auditor sehingga auditor tersebut dapat melaksanakan tugasnya secara mumpuni.

Pelatihan tersebut ditujukan kepada auditor agar auditor dapat menambah pengetahuan baru mengenai jenis audit ataupun peraturan pemerintah yang baru. KAP mewajibkan auditornya untuk selalu memperbaharui pengetahuannya, baik peraturan yang diberlakukan pemerintah maupun dalam kegiatan audit. Dalam kegiatannya, seringkali auditor KAP dikirim untuk melaksanakan proses audit yang berbeda dari sebelumnya, tergantung musim auditnya. Hal ini dilakukan agar auditor tersebut semakin mahir dalam mendeteksi adanya kesalahan dalam sistem

operasional perusahaan kliennya sekalipun audit yang dilakukan berbeda dengan sebelumnya. Dari sini jelaslah bahwa KAP selalu berusaha untuk memperbaharui kompetensi dan keahlian yang dimiliki auditornya. Yang terpenting dalam perusahaan jasa, khususnya yang bergerak di bidang jasa audit adalah laporan audit yang berkualitas dan berdasar pada temuan auditor di lapangan.

Independensi dan Pengalaman Audit Untuk Mengatasi Audit Tenure dalam Kualitas Audit

Audit tenure yang dimaksud dalam penelitian meliputi hubungan baik yang terjalin antara auditor dengan klien, tekanan anggaran waktu, perilaku auditor, biaya audit, masa perikatan audit, tingkat kepuasan klien, serta pengaruh terhadap kualitas audit. Hal-hal inilah yang biasanya akan muncul pada proses audit yang sedang dilaksanakan dan mempengaruhi objektivitas auditor dalam menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi klien. Sebelum KAP menerima perikatan audit dengan pihak klien, Partner KAP akan berkunjung ke tempat klien untuk membicarakan jasa audit apa yang diperlukan dan menelusuri apakah ada salah satu karyawan dalam perusahaan tersebut yang memiliki ikatan saudara dengan auditornya. Hal ini dilakukan berkaitan dengan independensi yang dimiliki auditor agar audit yang akan dilaksanakan dapat berjalan sesuai dengan kondisi yang ada dan dapat menghasilkan kualitas yang baik. Hal tersebut disampaikan oleh auditor senior KAP.

Apabila tidak ditemukan adanya hubungan antara auditornya dengan salah satu karyawan disana serta apabila partner telah memutuskan untuk menerima perikatan tersebut, maka auditor akan diberikan surat tugas dan auditor tersebut diutus untuk berkunjung ke perusahaan klien untuk mengamati bagaimana situasi dan kondisi disana. **(Observasi dan wawancara dengan Partner KAP, tahun 2016)**. Selain berpengaruh pada independensi yang dimiliki auditor, masa perikatan audit juga mempengaruhi pengalaman yang dimiliki oleh auditor. Semakin banyak masa perikatan audit yang telah dijalani, maka semakin banyak pula pengetahuan yang didapat oleh auditor tersebut. Auditor dapat mengetahui dengan cepat bagian-bagian mana saja yang biasanya ditemukan salah saji dan nilainya cukup material pada perusahaan klien tersebut maupun perusahaan lainnya dengan jenis audit yang sama. Selain itu, masa perikatan audit juga berpengaruh pada kesesuaian laporan keuangan pihak klien dengan peraturan yang berlaku.

Seiring dengan masa perikatan audit yang lama, maka terciptalah hubungan baik yang terjalin antara auditor dengan kliennya. Hubungan baik yang telah terjalin antara auditor dengan klien merupakan suatu indikasi terjadinya audit tenure. Hal ini dikarenakan semakin lama hubungan yang terjalin maka semakin akrab kedekatan antara auditor dengan klien. Hubungan baik yang telah terjalin lama memungkinkan terciptanya suatu risiko pada berlebuhnya keakraban (*excessive familiarity*) yang dapat mempengaruhi independensi dan keobjektifannya. Masalah praktis yang dapat mengancam kemampuan aktual auditor untuk mempertahankan sikap independensinya selama melaksanakan tugas audit yaitu: (1) auditor harus memperhatikan rekomendasi manajemen untuk melanjutkan tugas audit dari tahun ke tahun, dan (2)

keberlanjutan tugas audit menyebabkan anggota KAP menjadi semakin dekat dengan manajemen secara personal.

KAP memiliki beberapa klien yang sudah menjadi klien tetap KAP tersebut. Hal ini memudahkan auditor karena auditor akan lebih mudah berinteraksi dengan pihak klien dan juga dapat menghemat waktu audit. Dalam pelaksanaannya, auditor KAP hanya berkomunikasi dengan pihak klien pada saat audit berlangsung. Auditor sebatas menanyakan informasi-informasi yang dibutuhkan terkait proses audit tersebut. Setelah proses audit selesai, komunikasi yang terjadi antara pihak klien dan auditor juga ikut selesai. Auditor KAP akan berhubungan kembali dengan pihak klien apabila pihak klien mengajukan audit kembali pada periode selanjutnya. Berkenaan dengan proses audit, tiap kantor akuntan publik akan menghitung berapa besarnya anggaran biaya audit dan lamanya anggaran waktu audit sesuai dengan jenis audit yang dilakukan. Biaya audit adalah biaya yang ditentukan oleh pihak kantor akuntan publik dan dikeluarkan oleh pihak klien yang menggunakan jasa audit. Setelah mengamati kegiatan operasional pihak klien, auditor KAP akan langsung menentukan objek auditnya apabila pihak klien tidak menentukan hal tersebut. Auditor KAP akan langsung membicarakan hal tersebut pada Partner KAP dan mulai menghitung berapa besar biaya audit yang harus dikeluarkan. Setelah itu, pihak kantor akuntan publik akan menginformasikan perihal biaya audit yang harus dikeluarkan berkaitan dengan audit yang akan dilakukan. Partner KAP biasanya akan datang ke tempat klien untuk membicarakan hal tersebut.

Setelah mengetahui biaya audit yang akan dikeluarkan, hal selanjutnya yang perlu diperhatikan adalah anggaran waktu audit. Anggaran waktu audit merupakan lamanya waktu yang diberikan pada auditor untuk melakukan proses auditnya. Tenggat waktu ini akan diinformasikan kepada auditor sebelum auditor tersebut melakukan proses audit. Auditor menetapkan alokasi waktu audit yang sangat ketat, tetapi akibatnya memiliki efek samping yang merugikan publik, yaitu memunculkan perilaku yang mengancam kualitas audit, antara lain penurunan tingkat pendeteksian dan penyelidikan aspek kualitatif salah saji, gagal meneliti prinsip akuntansi, melakukan review dokumen secara dangkal, menerima penjelasan klien secara lemah dan mengurangi pekerjaan pada salah satu langkah audit di bawah tingkat yang diterima.

Tekanan anggaran waktu merupakan tekanan tersendiri yang dialami oleh auditor karena auditor dituntut untuk menyelesaikan proses audit sebelum waktu tersebut berakhir. Di bawah tekanan-tekanan waktu, perhatian auditor akan lebih terfokus pada tugas yang dominan seperti tugas pengumpulan bukti berkaitan dengan frekuensi dan jumlah salah saji dan mengorbankan perhatian yang diberikan pada tugas tambahan seperti tugas yang memberikan aspek kualitatif atas terjadinya salah saji yang menunjukkan potensial kecurangan pelaporan keuangan. Selain itu, lamanya klien memberikan data-data yang diminta oleh auditor juga akan mempengaruhi waktu audit. Auditor tidak akan bisa melanjutkan proses audit ke tahap selanjutnya apabila klien tidak segera memberikan data informasi. Auditor juga harus mengejar ketertinggalan agar dapat sesuai dengan waktu yang telah ditentukan.

Dengan adanya anggaran waktu audit, auditor KAP diharuskan untuk bisa memilah-milah manakah yang akan dijadikan fokus auditnya. Untuk menentukan fokus audit, auditor diharuskan

memeriksa setiap bagian perusahaan (legalitas perusahaan, peraturan perusahaan maupun peraturan pemerintah, sistem pengendalian internal perusahaan, laporan keuangan, dan sebagainya) mulai dari awal. Dengan pemeriksaan awal tersebut, auditor dapat menentukan besarnya sampel yang akan diambil serta mempertimbangkan tingkat materialitas awal dan resiko bawaan. Hal ini dilakukan agar hasil audit tersebut sesuai dengan kondisi nyata yang ada di perusahaan klien dan tidak menyimpang dari fokus audit yang telah ditentukan. Mengenai lamanya klien memberikan data-data yang diminta oleh auditor dimana hal tersebut mempengaruhi waktu audit, auditor KAP akan menjelaskan alasan ketidaktepatan waktu audit tersebut selesai kepada Partner KAP. Auditor KAP juga akan mengingatkan hal ini kepada pihak klien karena hal tersebut juga dapat menghambat penyelesaian laporan audit. Adanya klien tetap di KAP juga sangat membantu auditor KAP dalam menghemat waktu audit. Hal ini dikarenakan jika klien tersebut pernah menggunakan jasa audit dari KAP, maka auditor tidak perlu memeriksa kembali dokumen-dokumen yang berkaitan dengan legalitas perusahaan.

Auditor hanya perlu menyesuaikan dengan peraturan pemerintah yang berlaku saat itu dan menanyakan apakah terdapat perubahan-perubahan didalamnya. Apabila semuanya telah sesuai, auditor akan langsung memeriksa kewajaran laporan keuangan pihak klien. Laporan keuangan pihak klien yang sudah tetap memakai jasa audit KAP juga dinilai oleh auditor semakin lama semakin sesuai dengan peraturan yang berlaku. Auditor KAP juga mengemukakan bahwa pemeriksaan legalitas perusahaanlah yang justru lebih banyak memakan waktu audit. Auditor harus memeriksa apakah sudah sesuai dengan peraturan yang berlaku, apakah terdapat data yang kurang lengkap, dan sebagainya. (**Observasi, tahun 2016**). Selain hal-hal tersebut diatas, tekanan anggaran waktu juga dapat mempengaruhi perilaku auditornya. Saat menghadapi audit tenure, auditor akan memberikan respon dengan dua tipe cara, yaitu tipe fungsional dan tipe disfungsional. Tipe fungsional adalah perilaku auditor untuk bekerja lebih baik dan menggunakan waktu dengan sebaik-baiknya. Selain itu, auditor juga akan memilih informasi yang penting dan menghindari informasi yang tidak penting. Sedangkan tipe disfungsional adalah perilaku auditor yang dapat membuat kualitas audit yang dihasilkan menurun, diantaranya yaitu penurunan tingkat pendeteksian dan penyelidikan aspek kualitatif salah saji, gagal meneliti prinsip akuntansi, melakukan review dokumen secara dangkal, menerima penjelasan klien begitu saja, dan mengurangi pekerjaan pada salah satu langkah audit.

Pembahasan

Kualitas audit yang baik merupakan hal mutlak yang harus ada pada sebuah laporan audit. Kualitas audit yang ada di KAP mengacu pada apa yang telah ditentukan oleh PSAK, dimana audit dapat dikatakan berkualitas apabila memenuhi standar auditing yang berlaku. Pedoman yang dijadikan auditor KAP dalam mengaudit selalu mengacu pada PSAK, ketentuan dari IAI, SPAP, dan juga peraturan pemerintah. Selain itu, KAP juga memiliki Sistem Pengendalian Mutu dimana sistem ini mencakup secara garis besar mengenai panduan dalam pelaksanaan audit, hal-hal apa saja yang perlu diperhatikan oleh auditor, serta peraturan-peraturan yang berlaku baik dari KAP maupun dari pemerintah. Penilaian kualitas audit yang dihasilkan dilakukan oleh pihak

Partner KAP. Partner KAP selalu mengevaluasi dari awal proses audit hingga proses tersebut selesai dan menghasilkan laporan audit. Selama proses penyelesaian laporan audit, Partner KAP selalu memantau sampai dimana tingkat penyelesaian tersebut. Setelah laporan audit tersebut selesai, Partner KAP biasanya akan mendiskusikan laporan audit tersebut dengan pihak klien.

Dalam penilaian kualitas audit, Partner KAP menyebutkan bahwa kualitas laporan audit yang dihasilkan KAP dirasa masih kurang baik karena KAP belum bisa melakukan prosedur audit secara murni dan sesuai standar yang auditing yang telah ditetapkan. KAP masih memberikan toleransi kepada pihak klien untuk memperbaiki laporan keuangannya agar auditor dapat memunculkan opini wajar atas audit yang dilakukan. Untuk penentuan penilaian kualitas audit yang ada di KAP dapat terdiri dari berbagai macam hal yang dikaitkan dengan peraturan yang berlaku. Berdasarkan standar umum auditing, KAP menjadikan independensi dan pengalaman audit sebagai alternatif penilaian dalam menilai kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini dikarenakan tiap auditor diharuskan untuk memiliki sikap independensi yang tinggi dalam menjalankan tanggungjawabnya sebagai seorang auditor. Selain itu, auditor yang berpengalaman akan membuat keputusan yang lebih baik dibandingkan auditor yang belum berpengalaman. Auditor yang berpengalaman juga mempunyai pemahaman lebih baik dalam menjelaskan temuan audit. Kedua hal ini merupakan syarat mutlak yang harus dimiliki auditor selama proses audit berlangsung. Tanpa adanya independensi dan pengalaman audit yang dimiliki auditor, semakin sulit untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas.

Independensi auditor merupakan syarat pertama yang harus dimiliki tiap auditor KAP. Sebelum KAP menerima suatu perikatan audit, pihaknya akan memeriksa terlebih dahulu mengenai data perusahaan dan data karyawan yang dimiliki klien. Partner akan memastikan apakah terdapat relasi antara perusahaan klien dengan KAP, juga apakah salah satu auditornya memiliki saudara yang bekerja di perusahaan klien. Hal ini dilakukan agar nama baik KAP dapat terjaga serta auditor dapat mempertahankan kualitas hasil audit secara baik.

Auditor diharuskan untuk memiliki sikap independensi yang tinggi agar tidak mudah terpengaruh oleh situasi apapun selama proses audit berlangsung. Auditor KAP akan berkomunikasi dengan pihak klien apabila auditor tersebut melakukan permintaan data terkait dengan proses audit. Auditor juga akan berkomunikasi dengan pihak ketiga untuk mengklarifikasi informasi yang diberikan pihak klien. Dalam menangani perilaku reduksi yang dilakukan klien, pihak auditor akan meminta bantuan kepada partner dan selanjutnya partner akan menghubungi pihak klien terkait hal tersebut. Perilaku reduksi yang dilakukan klien dapat mempengaruhi opini auditor dan auditor akan menjelaskan risiko tersebut.

Sebelum auditor menyatakan opininya, auditor beserta Partner KAP akan berdiskusi terlebih dahulu dengan klien mengenai bukti temuan audit yang ada di lapangan serta opini yang akan dikeluarkan. Apabila pihak klien menerima laporan audit dan opini audit yang akan dikeluarkan oleh auditor, KAP mempersilahkan kliennya untuk melakukan negosiasi terkait hal tersebut dengan syarat klien tersebut harus memperbaiki laporan keuangannya sesuai dengan apa yang telah dikoreksi oleh auditor. Apabila pihak klien tidak mau menerima, maka opini audit

tersebut yang akan dikeluarkan. Auditor KAP tidak akan mengikuti kemauan klien untuk merubah opini karena auditor KAP berpedoman pada standar auditing yang telah ditetapkan.

Dalam mengatasi adanya tekanan anggaran waktu, pengalaman audit yang dimiliki auditor berpengaruh besar dalam hal ini. Pasalnya, auditor telah memahami bagian mana saja yang menjadi fokus audit. Tingkat materialitas dan risiko audit juga semakin mudah untuk ditentukan mengingat auditor tersebut telah melakukan audit yang sama sebelumnya. Selain itu, auditor juga lebih jeli dan teliti dalam memeriksa informasi dan data yang diberikan. Auditor yang berpengalaman akan membuat keputusan dan memiliki pemahaman yang lebih baik dibandingkan auditor yang belum berpengalaman. Pengalaman juga dibutuhkan auditor untuk penyelesaian laporan audit. Auditor yang telah berpengalaman akan terbiasa mengerjakan laporan audit daripada yang tidak. Selain itu, auditor dapat menghasilkan suatu laporan audit yang berkualitas berdasarkan pengalaman.

5. SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan pada bab sebelumnya, maka peneliti dapat menarik simpulan sebagai berikut:

- 1) Penilaian kualitas audit yang ada di KAP mengacu pada standar auditing yang berlaku di Indonesia. Selain itu, kualitas audit yang ada di KAP dirasa masih kurang baik karena selain menerapkan standar auditing dan standar akuntansi yang berlaku dalam proses audit, pihaknya masih memberikan toleransi kepada klien untuk memperbaiki terkait hal tersebut.
- 2) Independensi dan pengalaman audit dapat dijadikan sebagai alternatif penilaian kualitas audit karena dari beberapa faktor penentu kualitas audit, kedua hal inilah yang dapat mencakup keseluruhan dari faktor penentu kualitas audit. Selain itu, independensi dan pengalaman audit yang dimiliki auditor dapat mempengaruhi hasil laporan audit agar dapat berkualitas.
- 3) Independensi dan pengalaman audit dapat dijadikan solusi untuk mengatasi adanya audit tenure. Tanpa adanya independensi dan pengalaman audit, auditor tidak akan mampu melaksanakan proses audit sesuai dengan standar yang berlaku dan menghadapi tekanan selama proses audit berlangsung.

6. REFERENSI

- [1] Abdolmohammadi, Mohammad dan Arnold Wright. 1987. An Examination of The Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review* 62(1): 1-13.
- [2] Agoes, Sukrisno. 2004. *Auditing (Pemeriksaan Akuntan) oleh KAP*. Edisi III. UI Jakarta: Lembaga Penerbit FE.
- [3] Agoes, Sukrisno. 2011. *Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- [4] Agoes, Sukrisno. 2012. *Auditing Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan Oleh Akuntan Publik*. Jilid Satu. Edisi Keempat. Jakarta: Salemba Empat.
- [5] Alim, M.N., T. Hapsari, dan L. Purwanti. 2007. Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makassar.
- [6] Almutairi, Ali., Dunn, Kimberly., and Skantz, Terrance. 2009. Audit Tenure, Auditor Specialization, and Information Asymmetry. *Manajerial Accounting Journal*.

- [7] Al-Thuneibat, Ibrahim Al Issadan Ata Baker. 2011. "Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?". *Empirical evidence from Jordan, Managerial Auditing Journal*. Vol.26 Iss: 4(May), page: 317-334.
- [8] Arens, Alvin A., James K. Loebbecke. 2000. *Auditing: An Integrated Approach*. Eight Edition. Upper Sadle River: Prentice-Hall, Inc.
- [9] Arens, Alvin A., Randal J. E. dan Mark S. B. 2004. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi*. Jilid Satu. Edisi Kesembilan. Jakarta: PT. Indeks.
- [10] Bessie, Dian Mulyasari. 2015. Pengaruh Pengalaman Auditor Eksternal Dan Audit Tenure Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi*. Bandung.
- [11] Bogdan, R.C dan Biklen, S.K. 1982. *Qualitative Research for Education: An Introduction to Theory and Methods*. Boston : Allyn and Bacon, Inc.
- [12] Bonner, S.E. 1990. Experience Effect in Auditing : The Role of Task-Specific Knowledge. *The Accounting Review* 65.
- [13] Boynton, William C., dan Jhonson Raymond, Walter G. Kell. 2001. *Modern Auditing*. Seventh Edition.
- [14] Boynton, William C. 2002. *Modern Auditing*. Edisi Ketujuh. Jakarta: Erlangga. Boynton, et. al. 2006. *Modern Auditing: Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting*. Eight Edition. United State of America: John Wiley and Sons, Inc.
- [15] Burton, John C., dan Robert, William. 1967. A Study of Auditor Changes. *Journal of Accountancy*. April: 31-35.
- [16] Butt, J. I. 1998. Frequency Judgements I an Auditing – Related Lask. *Journal of Accounting Research*. Vol.26.
- [17] Carey, P., and Simnett, R. 2006. Audit Partner tenure and Quality. *The Accounting Review*. Vol.81, pp. 653-678.
- [18] Christiawan, Yulius Jogi. 2002. Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik: Refleksi Hasil Penelitian Empiris. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol.4 No.2 (Nov), hal: 79-92.
- [19] De Angelo, L. E. 1981. Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*. August. Page 113-127.
- [20] Deis, D. R. & Giroux, G. A. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*. Vol.67 No.3. Page 462-479.
- [21] Dian Mulyasari Bessie. 2015. Pengaruh Pengalaman Auditor Eksternal dan Audit Tenure Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*. Universitas Komputer Indonesia.
- [22] Djuni Farhan. 2009. *Etika dan Akuntabilitas Profesi Akuntan Publik*. Malang: Intimedia.
- [23] Ferdinan Giri, Efraim. 2010. Pengaruh Tenure Kantor Akuntan Publik dan Reputasi KAP Terhadap Kualitas Audit: Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*. Purwokerto.
- [24] Geiger, M., and Raghunan. March 2002. Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *A Journal of Practice and Theory*. Vol.21 No.1.
- [25] Guntur, Yohanes Sri., Bambang Soepomo, dan Gitoyo. 2002. Analisis Pengaruh Pengalaman Terhadap Profesionalisme dan Analisis Pengaruh Profesionalisme Terhadap Hasil Kerja (Outcomes). *Jurnal Maksi Vol 1*.
- [26] Hardiningsih, Pancawati; dan Sumardi. 2002. Pengaruh Pengalaman Terhadap Profesionalisme Serta Pengaruh Profesionalisme Terhadap Kinerja dan Kepuasan Kerja (Studi Kasus Auditor BPKP). *Jurnal Bisnis dan Ekonomi*. Vol 9. Pp. 6-19.
- [27] Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- [28] Institut Akuntan Publik Indonesia. 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- [29] Ismiyati. 2012. Pengaruh Pengetahuan dan Pengalaman Auditor terhadap kualitas Audit (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jakarta dan Bekasi). *Jurnal Kajian Pendidikan dan Akuntansi Indonesia*. Vol.1 No.1.
- [30] Jeffrey, Cynthia. 1996. Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accountants. *Behavioral Research in Accounting*. Vol.8.

- [31] Jhonson, R. N., William C. Boyton, Waltel G. Kell. 2002. *Modern Auditing*. Edisi Tujuh. Jakarta: Erlangga.
- [32] Kasidi. 2007. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor (Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah). *Jurnal Ilmiah Akuntansi*. Universitas Diponegoro.
- [33] Kidwell, J. M., Stevens, R. E. and Bethke, A. L. 1987. Differences in the Ethical Perceptions Between Male and Female Managers: Myth or Reality. *Journal of Business Ethics*. Vol.6. Page 489-93.
- [34] Knapp, M. 1991. Factors that audit committees use as surrogates for audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol.10 No.1. Page 35-52 Larkin. 2000. *Auditing and Profesionalism*. Jakarta: PT. Intermedia.
- [35] Larkin. 2000. *Auditing and Profesionalism*. Jakarta: PT. Intermedia.
- [36] Libby, R., dan Frederick, D. M. 1990. Experience and The Ability to Explain Audit Findings. *Journal of Accounting Research*. Vol.28. Pages 348-367.
- [37] Libby, R. dan Luft, J. 1993. Determinants of Judgement Performance In Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation And Environment. *Accounting Organization and Society*.
- [38] Louwers, Timothy J., Elaine Henry, Brad J. Reed, and Elizabeth A. Gordon. 2008. Deficiencies in Auditing Related-Party Transactions: Insight from AAERs. *Current Issues in Auditing*. Vol.2. Issue 2. Pages A10-A16.
- [39] Luthans, F. 1998. *Organizational Behavior*. 8th ed. Mc.Graw-Hill.
- [40] Maria Magdalena Oerip Liana Sofiani dan Elisa Tjondro. 2014. Pengaruh Tekanan Ketaatan, Pengalaman Audit, dan Audit Tenure Terhadap Audit Judgement. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*. Universitas Kristen Petra.
- [41] Mathius, Tandiontong. 2013. The Influence of Professional Commitment of Accountants, Organization Commitment of Public Accountant Firms to Job Satisfaction of Auditor's and Implementation of Independent Audit on Financial Statetments and Its Implication to Audit Quality (Survey on Accountant to Job of Independent Auditors in Indonesia). *International Conference on Business, Economics, and Accounting 20-23 March 2013*. Bangkok-Thailand.
- [42] Mautz, R. K. dan H. A. Sharaf. 1993. The Philosophy of Auditing Sarasota. *American Accounting Association*.
- [43] Mayangsari, Sekar. 2003. Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi Terhadap Pendapat Audit : Sebuah Kuasieksperimen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol.6 No.1. pp. 1-22.
- [44] Meidawati, Neni. 2001. Meningkatkan Akuntabilitas Auditor Independen Melalui Standar Profesional. *Media Akuntansi*.
- [45] Moleong, Lexy J. 2000. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya.
- [46] Mulyadi. 2002. *Auditing*. Buku Satu. Edisi Keenam. Jakarta: Salemba Empat.
- [47] Mulyadi. 2008. *Sistem Akuntansi*. Jakarta: Salemba Empat.
- [48] Munawir. 2008. *Analisis Laporan Keuangan*. Edisi IV. Yogyakarta: Liberty. Musianto,
- [49] Lukas S. 2002. Perbedaan Pendekatan Kuantitatif dengan Pendekatan Kualitatif dalam Metode Penelitian. *Jurnal Manajemen & Kewirausahaan*. Vol.4 No.2.
- [50] Nasution, S. 1996. *Metode Penelitian Naturalistik-Kualitatif*. Bandung: Tarsito.
- [51] Mutiara, Gita Kania. 2014. Pengaruh Masa Perikatan Audit (Tenure) dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Survey pada Kantor Akuntan Publik di Bandung). *Jurnal Akuntansi*. Universitas Komputer Indonesia.
- [52] Patton. 1980. *Pengorganisasian Ke Dalam Suatu Pola*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- [53] Pusdiklatwas BPKP. 2005. Kode Etik dan Standar Audit. Edisi Keempat.
- [54] Rahmawati, Desi dan Winarna, Jaka. 2002. Peran Pengajaran Auditing Terhadap Pengurangan *Expectation Gap* : Dalam Isu Peran Auditor dan Aturan serta Larangan Pada Kantor Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. Vol.7 No.2.
- [55] Satyo. 2005. Mendorong *Good Governance* dengan Mengembangkan Etika di KAP. *Media Akuntansi*. Edisi Oktober. Hal 39-42.
- [56] Sawyer, B. Lawrence, et. al. 2006. *Internal Auditing*. Buku Satu. Jakarta: Salemba Empat.

- [57] Sri Wahyuni dan Febri Adi Suseno. 2014. Apakah Tenur dan Reputasi Kantor Akuntan Publik Dapat Meningkatkan Kualitas Audit. *3rd Economic Business Research Festival*. Universitas Kristen Satya Wacana.
- [58] Steers, R.M. 1988. *Introduction to Organizational Behavior*. 3rd ed. Scott Foresman and Company.
- [59] Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, Dan R&D*. Bandung: CV. Alfabeta.
- [60] Suryo, A.J. 1999. Deteksi Kecurangan Dalam Audit (Sebuah Tantangan Bagi Auditor). *Wahana*. Vol.2 No.1 (Februari).
- [61] Sylvia Veronica Siregar*, Fitriany Amarullah, Arie Wibowo, & Viska Anggraita. 2012. Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality : The Case of Indonesia. *Asian Journal of Business And Accounting*. Page 55-74. Universitas Indonesia.
- [62] Tetlock, PE. dan J. L. Kim. 1987. Accountability And Judgment Processes In A Personality Prediction Risk. *Journal of Personality and Social Pshycology*. Trisnaningsih, Sri. 2007. Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi Sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman Good Corporate Governance, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Auditor. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makassar.
- [63] Wibowo. 2013. *Perilaku Dalam Organisasi*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada. Yin, Robert K. 2003. *Studi Kasus Desain dan Metode*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- [64] Yuvisa, I. E., Rohman, H. A., dan Handayani, Sri. 2008. Pengaruh Identifikasi Auditor atas Klien Terhadap Objektivitas Auditor dengan Auditor Tenure, Client Importance, dan Client Image sebagai Variabel Anteseden. *Simposium Nasional Akuntansi XI*. Pontianak.