

## PENGARUH SUPERVISI DAN KEPUASAN KERJA TERHADAP TINDAKAN YANG MENURUNKAN KUALITAS AUDIT

**Kurnia**

*kurnia\_stiesia@yahoo.com*

**Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya**

**Ernie Tisnawati Sule**

**Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Padjadjaran (UNPAD) Bandung**

### ABSTRACT

*This study examines the effect of supervision and job satisfaction on reduced audit quality. Based on the literature review, this study hypothesize that supervision and job satisfaction have an effect on reduced audit quality. This study uses data from auditors of audit firms listing in Bapepam-Lembaga Keuangan (LK). Data was collected through questionnaires. The respondents of this research are junior auditors, senior, supervisor, and manager. Data were analyzed using multiple regression analysis for testing hypothesis. The results show that supervision and job satisfaction have a negatively effect on reduced audit quality. Specifically, this study indicates that auditors who have perceived that supervision isn't effective are more likely to commit reduced audit quality. The results also indicate that auditors who their job satisfaction is lower tend to engage in reduced audit quality. Based on these results, to improve the quality of audit, quality control system in KAP should ensure that the supervision procedures have been implemented as appropriate, as well as ensuring that all work has been supervised by his superior auditor. Based on the results of this study also suggested that KAP improve conditions that can cause job dissatisfaction.*

*Key words: Supervision, Job Satisfaction and Reduced Audit Quality.*

### ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah menguji pengaruh supervisi dan kepuasan kerja terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit. Berdasarkan tinjauan literatur, hipotesis penelitian ini menyatakan bahwa supervisi dan kepuasan kerja berpengaruh terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit. Penelitian ini menggunakan data hasil survey dari auditor Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terdaftar pada Bapepam-Lembaga Keuangan (LK). Data dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner dari responden yang terdiri atas auditor junior, auditor senior, supervisor, dan manajer. Teknik pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan analisis regresi berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa supervisi dan kepuasan kerja berpengaruh negatif terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit. Secara khusus, penelitian ini menunjukkan bahwa auditor yang merasa bahwa supervisi tidak dilaksanakan secara efektif lebih cenderung untuk melakukan tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa auditor yang merasakan kepuasan kerja lebih rendah cenderung untuk melakukan tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit. Berdasarkan hasil penelitian ini, untuk meningkatkan kualitas audit, sistem pengendalian kualitas di KAP harus dapat menjamin bahwa prosedur supervisi telah dijalankan sebagaimana mestinya, serta memastikan bahwa semua pekerjaan auditor telah disupervisi oleh atasannya. Berdasarkan hasil penelitian ini juga, disarankan agar KAP memperbaiki kondisi-kondisi yang dapat menimbulkan terjadinya ketidak-puasan kerja.

Kata-kata kunci: Supervisi, Kepuasan Kerja dan Penurunan Kualitas Audit.

## PENDAHULUAN

Auditor merupakan suatu profesi yang dipercaya untuk menentukan kewajaran atas informasi yang diberikan perusahaan kepada masyarakat. Pemegang saham, kreditur, ataupun pihak lainnya memberikan kepercayaan kepada auditor untuk membuktikan kelayakan informasi dalam laporan keuangan yang disediakan manajemen. Hasil penilaian, analisa serta pendapat dari auditor terhadap suatu laporan keuangan sebuah perusahaan akan sangat menentukan dasar pertimbangan dan pengambilan keputusan bagi seluruh pihak ataupun publik yang menggunakannya. Misalnya, para investor dalam mempertimbangkan dan memutuskan kebijakan investasinya, para penasihat keuangan dan penasihat investasi dalam memberikan arahan pada para investor terhadap keadaan dan prospek perusahaan tersebut, para pemberi pinjaman dalam mempertimbangkan serta memutuskan langkah pemberian ataupun penghentian pinjaman bagi perusahaan. Namun, dapat dibayangkan bagaimana banyak pihak akan dirugikan apabila ternyata laporan keuangan yang telah memperoleh penilaian “wajar tanpa pengecualian” dari akuntan publik ternyata tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya tentang laporan keuangan tersebut. Misalnya, sebuah bank yang berdasarkan laporan audit yang dihasilkan oleh akuntan publik, memutuskan untuk memberikan tambahan fasilitas pinjaman kepada debiturnya. Pada akhirnya diketahui bahwa laporan keuangan tersebut merupakan laporan keuangan yang direkayasa untuk menunjukkan bahwa debitur tersebut tetap dalam keadaan membukukan laba, dan auditor gagal untuk menemukan rekayasa yang dilakukan oleh perusahaan.

Pertanggung-jawaban auditor terhadap kepercayaan publik yang diberikannya, menjadi dasar akan hadirnya kualitas dari setiap hasil audit ataupun hasil pemeriksaan laporan keuangan yang dilakukannya. Keharusan dalam memenuhi kualitas, akan sangat berhubungan dengan

kemampuan yang dimilikinya sebagai seorang profesional yang mandiri. Berbagai cara telah dilakukan baik oleh organisasi profesi yang dalam hal ini adalah Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) ataupun Departemen Keuangan RI selaku pembina dan pengawas praktik akuntan publik di Indonesia untuk menjaga dan meningkatkan kualitas audit dari setiap pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor. Begitu ketatnya persyaratan yang harus dilalui untuk mendapatkan izin dan kewenangan untuk melaksanakan profesi akuntan publik menggambarkan sudah seharusnya hasil kerja dari auditor akan memberikan perlindungan pada setiap anggota masyarakat yang menggunakan ataupun meletakkan kepercayaan kepadanya dalam proses pengambilan keputusan. Lebih lanjut, dalam rangka meningkatkan kompetensi dan independensi auditor, Menteri Keuangan dan IAPI telah menetapkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK), Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), dan rangkaian pendidikan profesional lanjutan seharusnya sudah memberikan jaminan akan pencapaian kualitas audit seperti yang diharapkan.

Namun, dalam masyarakat masih saja terus terjadi tuduhan terhadap ketidakprofesionalan auditor. Begitu seringnya Menteri Keuangan RI menjatuhkan sanksi peringatan hingga sanksi pembekuan izin dari akuntan publik menunjukkan kualitas audit yang dihasilkan profesi akuntan publik masih dipertanyakan. Pelanggaran-pelanggaran profesi yang telah banyak dilakukan dalam praktik menunjukkan bukti bahwa auditor telah gagal atau tidak mampu untuk melaksanakan audit laporan keuangan berdasarkan SPAP sebagai suatu panduan teknis yang wajib dipatuhi oleh auditor dalam memberikan jasa-jasanya. Salah satu pelanggaran terhadap SAK dan SPAP yang cukup menjadi perhatian publik adalah hasil pemeriksaan yang dilakukan BPKP (Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan) terhadap auditor-auditor yang mengaudit bank-bank bermasalah.

Diawali oleh Pembentukan Tim Evaluasi terhadap auditor yang mengaudit bank-bank bermasalah berdasarkan SK. Menteri Keuangan No.472/KMK.01.017/1999 tanggal 4 Oktober 1999, Departemen Keuangan meminta BPKP untuk melakukan *peer review* terhadap kertas kerja auditor untuk tahun buku 1995, 1996, dan 1997 (Fatchurrohman, 2001). Pembentukan tim itu sendiri sebenarnya didasari oleh kecurigaan masyarakat berkaitan dengan kualitas pekerjaan auditor bank-bank tersebut. Dalam auditnya terhadap bank-bank tersebut, auditor telah memberikan penilaian “wajar tanpa pengecualian” kepada bank-bank yang sebulan kemudian ternyata *collapse*, sehingga terpaksa dibekukan. *Peer review* oleh BPKP dilakukan dengan memeriksa kertas kerja yang dibuat oleh auditor dalam mengaudit bank-bank tersebut. Dengan melihat kertas kerja maka BPKP dapat melihat kualitas pekerjaan auditor, karena tujuan pembuatan kertas kerja audit adalah untuk mendukung pendapat auditor atas laporan keuangan yang diauditnya, serta untuk

menguatkan simpulan-simpulan auditor dan kompetensi auditnya.

Hasil pemeriksaan yang dilakukan BPKP terhadap kertas kerja auditor bank-bank bermasalah (yang selanjutnya ditetapkan sebagai Bank Beku Kegiatan Usaha/BBKU) menunjukkan bahwa banyak auditor yang melanggar SPAP. Pemeriksaan yang dilakukan atas kertas kerja 10 Kantor Akuntan Publik (KAP) yang mengaudit 37 bank bermasalah memperlihatkan bahwa; Pertama, hampir semua KAP tidak melakukan pengujian yang memadai atas suatu akun. Kedua, pada umumnya dokumentasi audit yang kurang memadai. Ketiga, terdapat auditor yang tidak memahami peraturan perbankan tetapi menerima penugasan audit terhadap bank. Keempat, pengungkapan yang tidak memadai terhadap laporan audit. Kelima, terdapat auditor yang tidak mengetahui laporan dan opini audit yang sesuai standar. Adapun rekapitulasi hasil *peer review* terhadap kertas kerja auditor 37 bank bermasalah dapat dilihat pada tabel 1.

**Tabel 1**  
**Rekapitulasi hasil *peer review* terhadap kertas kerja auditor**

| No. | Uraian pelanggaran  | Jumlah KAP/<br>(%) |
|-----|---|--------------------|
| 1.  | Tidak melakukan pengujian yang memadai atas suatu akun  | 9 KAP (90%)        |
| 2.  | Dokumentasi tidak memadai   | 7 KAP (70%)        |
| 3.  | Tidak melakukan kontrol hubungan  | 5 KAP (50%)        |
| 4.  | Tidak melakukan uji ketaatan terhadap peraturan   | 4 KAP (40%)        |
| 5.  | Tidak membuat kesimpulan audit  | 4 KAP (40%)        |
| 6.  | Tidak melakukan perencanaan sampel audit  | 3 KAP (30%)        |
| 7.  | Tidak melakukan pengujian fisik   | 2 KAP (20%)        |
| 8.  | Tidak melakukan pengkajian terhadap risiko audit dan materialitas   | 2 KAP (20%)        |
| 9.  | Tidak memahami dan mempelajari peraturan perbankan  | 1 KAP (10%)        |
| 10. | Program audit yang tidak sesuai dengan karakteristik bisnis klien Standar pelaporan pengungkapan yang tidak memadai | 1 KAP (10%)        |
| 11. | Opini audit yang tidak sesuai dengan standar  | 8 KAP (80%)        |
| 12. | Kesalahan pengklasifikasian suatu transaksi   | 1 KAP (10%)        |
| 13. | Laporan audit yang tidak sesuai dengan standar  | 1 KAP (10%)        |
| 14. |   | 1 KAP (10%)        |

Sumber: Fatchurrohman (2001)

Dari keseluruhan KAP (10 KAP) yang direview, hanya 1 KAP, yaitu KAP H.S. (Fatchurrohman, 2001) yang menurut hasil penilaian BPKP tidak terdapat temuan penyimpangan dari standar auditing. Adapun akibat ketika audit melanggar standar audit seperti yang terdapat dalam hasil pemeriksaan BPKP adalah kemungkinan terbesarnya auditor tidak dapat menemukan kesalahan atau ketidaksesuaian dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK), serta akhirnya memberikan pendapat yang menyesatkan tentang laporan keuangan yang diauditnya.

Pelanggaran terhadap SPAP ataupun SAK tersebut menunjukkan bahwa sebagian Kantor Akuntan Publik belum melaksanakan pekerjaannya sesuai dengan standar yang seharusnya dipatuhi. Hal tersebut juga dapat menunjukkan bahwa kinerja dari para staf auditor sebagai anggota tim audit belum sepenuhnya sesuai dengan yang diharapkan. Kasus-kasus ketidakpatuhan tersebut seharusnya menjadi peringatan bagi para staf auditor agar mereka selalu melaksanakan pekerjaannya dengan penuh kehati-hatian, dan berusaha untuk menjaga atau mempertahankan kualitas hasil auditnya. Kualitas audit merupakan suatu faktor penentu yang dapat menunjukkan apakah pekerjaan audit telah dilaksanakan sesuai dengan standar-standar yang telah ditentukan. Hasil penelitian oleh Behn *et al.*, (Samelson *et al.*, 2006) yang meneliti tentang atribut penentu kualitas audit menunjukkan bahwa staf audit sebagai anggota tim audit sangat menentukan faktor-faktor keberhasilan Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam menjalankan pengauditan yang berkualitas. Terdapat berbagai atribut yang menentukan kualitas audit. Pelaksanaan atau penerapan atribut-atribut tersebut oleh KAP dalam proses pengauditan sangat ditentukan oleh staf auditor sebagai anggota team audit KAP.

Supervisi merupakan salah satu cara yang dapat digunakan untuk mempertahankan kualitas audit dan meningkatkan efisiensi pelaksanaan audit (Georgiades,

2006). Supervisi adalah unsur sangat penting dalam audit karena banyaknya pekerjaan yang harus dikerjakan oleh auditor level bawah (Arens *et al.*, 2008). Hampir sebagian besar pekerjaan lapangan dilakukan oleh auditor ditingkat yang lebih rendah, oleh karena itu untuk menjaga agar audit yang dilaksanakan memenuhi standar yang telah ditetapkan maka perlu dilakukan program supervisi (Arens *et al.*, 2008). Huda (2000) menyatakan bahwa tujuan supervisi adalah untuk meningkatkan produktivitas tenaga kerja yang bersangkutan, selain untuk menjamin bahwa perencanaan akan dilaksanakan sebagaimana nyatanya. Dalam pelaksanaan audit, auditor level lebih rendah diberi tugas untuk melaksanakan berbagai prosedur audit yang telah ditetapkan sebelumnya. Agar pelaksanaan prosedur audit tersebut sesuai dengan yang direncanakan maka harus ada pihak (atasan) yang mengawasi pelaksanaan pekerjaan yang dilakukan oleh auditor tersebut (Messier *et al.*, 2006). Kualitas audit sangat ditentukan oleh kinerja profesional anggota tim audit (Herbach, 2001). Dengan adanya supervisi diharapkan mutu pekerjaan yang dilaksanakan oleh para staf audit dapat ditingkatkan, dengan demikian kualitas audit yang dilaksanakan oleh kantor akuntan publik juga dapat dipertahankan.

Pentingnya pelaksanaan supervisi dalam mencapai mutu pelaksanaan audit yang berkualitas juga telah dinyatakan oleh badan profesi (Institut Akuntan Publik Indonesia). Standar pekerjaan lapangan pertama menyatakan bahwa pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya (SPAP, 2001: 310). Selanjutnya, SA Seksi 311 juga menyatakan bahwa supervisi mencakup pengarahan usaha asisten yang terkait dengan pencapaian tujuan audit dan penentuan apakah tujuan tersebut tercapai (SPAP, 2001). Pekerjaan yang dilaksanakan oleh asisten harus direview oleh atasan untuk menentukan apakah pekerjaan tersebut telah dilaksanakan secara memadai (Payne dan Ramsay, 2008).

Hasil pemeriksaan Direktorat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai (DPAJP) Departemen Keuangan Republik Indonesia terhadap beberapa Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Akuntan Publik telah menunjukkan bahwa pelaksanaan supervisi di KAP-KAP masih lemah (Fatchurrohman, 2001). Hal yang sama juga terjadi pada hasil pemeriksaan yang telah dilakukan oleh Pusat Pembinaan Akuntan Publik dan Jasa Penilai (PPAJP) Departemen Keuangan. Dari hasil pemeriksaan yang dilakukan pada tahun 2008 dan 2009 terhadap 94 KAP (Tabel 2), menunjukkan bahwa 30% (tahun 2008) dan 25% (tahun 2009) supervisi yang dilakukan tidak memadai (Pusat Pembinaan Akuntan Publik dan Jasa Penilai, 2010).

**Tabel 2**  
**Kelemahan supervisi dan independensi selama tahun 2008 dan 2009**

| <b>Kelemahan:</b> | <b>Tahun 2008</b> | <b>Tahun 2009</b> |
|-------------------|-------------------|-------------------|
| Supervisi         | 29%               | 23%               |
| Independensi      | 30%               | 25%               |

Sumber: Pusat Pembinaan Akuntan Publik dan Jasa Penilai, Depkeu (2010)

Beberapa pendapat juga menyatakan bahwa kepuasan kerja mempunyai peran penting dalam meningkatkan produktivitas (Robbins, 2003) atau kinerja (Luthans, 2006; Kreitner dan Kinicki, 2005). Sebaliknya, ketidak-puasan kerja dapat menimbulkan perilaku-perilaku yang merugikan bagi organisasi (Robbins, 2003). Beberapa penelitian telah menunjukkan bahwa kepuasan atau ketidak-puasan dapat mempengaruhi terjadinya perilaku-perilaku disfungsi (Herbach, 2001; Duffy *et al.*, 2002; Anton, 2009). Duffy *et al.* (2002) memberikan contoh beberapa perilaku disfungsi yang dapat dipengaruhi oleh kepuasan, seperti; melaksanakan pekerjaan secara lambat, tidak teliti, kualitas dan kuantitas rendah, keterlambatan, atau produk-produk yang rusak. Dalam konteks auditing, perilaku-perilaku disfungsi tersebut dapat berbentuk tindakan-tindakan yang

dapat menurunkan kualitas audit (Donnelly *at al.*, 2003).

Sementara itu, Herbach (2001) menyatakan bahwa pengauditan selain merupakan hubungan agensi antara pengguna laporan dan KAP, juga merupakan hubungan agensi antara pemilik KAP (partner) dengan para staf auditnya (pegawai). KAP merupakan sebuah organisasi yang terdiri dari berbagai anggota yang mempunyai peran penting dalam penyelesaian pekerjaan audit. Pengumpulan bukti audit di lapangan dilakukan oleh staf auditor yang tidak berhubungan langsung dengan opini audit yang merupakan tanggung jawab partner. Dalam situasi seperti itu, partner (*principal*) mengeluarkan opininya berdasarkan file audit yang telah disiapkan oleh staf auditor (*agent*) tanpa melihat langsung bagaimana file-file tersebut disiapkan.

Walaupun opini yang dikeluarkan partner tergantung pada kinerja profesional staf auditor, namun kepentingan staf auditor dan partnernya kadang-kadang berlainan. Hasil penelitian Rebele dan Michaels (Huda, 2000) telah membuktikan rendahnya kepuasan kerja yang dialami oleh staf auditor pada level organisasi yang lebih rendah. Hal tersebut juga sesuai dengan hasil penelitian Nurahma dan Indriantoro (2000) yang menyatakan bahwa kepuasan kerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) dipengaruhi oleh fungsi dan kedudukan karyawan dalam organisasi. Menurutnyanya, karyawan pada level yang lebih bawah cenderung mengalami ketidak-puasan dan kebosanan karena pekerjaan yang kurang menantang dan tanggung-jawab yang lebih kecil. Hasil-hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa walaupun KAP diharapkan dapat menyediakan jasa audit yang berkualitas, namun harapan untuk dapat menghasilkan jasa audit yang berkualitas pada akhirnya sangat ditentukan oleh para staf auditnya. Beberapa hasil penelitian telah menunjukkan bahwa terdapat beberapa perilaku staf audit yang dapat mempengaruhi kualitas audit (Herbach, 2001). Soobaroyen dan Chengabroyan (2005)

telah memberikan contoh beberapa perilaku staf auditor yang dapat mengurangi kualitas audit, diantaranya; mengurangi jumlah sampel dalam audit, melakukan *review* dangkal terhadap dokumen klien, tidak memperluas pemeriksaan ketika terdapat item yang dipertanyakan, menghentikan beberapa prosedur audit penting yang belum selesai dikerjakan secara lengkap, atau mengabaikan/tidak melaksanakan beberapa prosedur audit penting lainnya.

Dengan semakin pentingnya peranan staf audit dalam mewujudkan hasil audit yang berkualitas, maka kepuasan kerja staf audit merupakan faktor penting yang harus diperhatikan dalam rangka meningkatkan kualitas audit. Teori ataupun hasil penelitian tentang kepuasan telah menunjukkan bagaimana kepuasan kerja karyawan dapat mempengaruhi karyawan untuk meningkatkan produktivitas kerjanya. Kreitner dan Kinicki (2005) menyatakan bahwa kepuasan dapat mengarahkan pada prestasi yang lebih tinggi. Sementara itu, Luthans (2006) menyatakan bahwa seseorang yang merasa puas dapat menghasilkan kinerja yang lebih besar. Menurutnya, kepuasan mungkin tidak perlu menghasilkan perkembangan kinerja individu, tetapi dapat menyebabkan perkembangan level departemen dan organisasi. Berdasarkan teori kepuasan yang telah dinyatakan oleh para pakar, kualitas audit dapat ditingkatkan dengan berupaya untuk meningkatkan kepuasan staf auditor. Peningkatan kepuasan staf auditor dapat menimbulkan berbagai perilaku yang pada umumnya merupakan perilaku-perilaku yang dapat menguntungkan organisasi/Kantor Akuntan Publik tempat mereka bekerja. Begitu juga sebaliknya, ketidakpuasan kerja dapat menimbulkan perilaku-perilaku yang tidak menguntungkan bagi organisasi tempat mereka bekerja. Robins (2003) menyatakan bahwa kepuasan kerja dapat mempengaruhi produktivitas karyawan, kemangkiran, atau mempengaruhi tingkat keluar masuknya karyawan. Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh supervisi dan kepuasan

kerja terhadap terjadinya tindakan yang menurunkan kualitas audit.

## TINJAUAN TEORETIS

### Supervisi

Dalam profesi akuntan publik, supervisi merupakan hal yang sangat penting. Hal ini disebutkan dalam SA Seksi 311 yang menyatakan bahwa pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya (SPAP, 2001:311). Selanjutnya, SA Seksi 311 menyatakan bahwa supervisi mencakup pengarahan usaha asisten yang terkait dalam pencapaian tujuan audit dan penentuan apakah tujuan tersebut tercapai (SPAP, 2001:311). Georgiades (2006) menyatakan bahwa supervisi merupakan penelaahan terhadap usaha-usaha audit dan pertimbangan-pertimbangan audit terkait yang dibuat oleh asisten/bawahan untuk menentukan apakah pertimbangan-pertimbangan tersebut sudah sesuai dengan keadaan yang terjadi. Georgiades juga menyatakan bahwa penunjukkan dan pengarahan usaha asisten ini penting dilakukan agar audit dapat dilakukan sesuai dengan standar audit yang berlaku umum dan untuk meningkatkan efisiensi pelaksanaan audit.

SA Seksi 311 menyatakan bahwa luasnya supervisi yang memadai bagi suatu keadaan tergantung atas banyak faktor, termasuk kompleksitas masalah dan kualifikasi orang yang melaksanakan audit (SPAP, 2001:311). Pernyataan yang sama juga disebutkan oleh Gupta *et al.* (2000) bahwa supervisi harus disesuaikan dengan situasi audit agar pekerjaan audit dapat dilaksanakan secara efektif. Agar supervisi dapat dilaksanakan secara efektif, Gupta *et al.*, (2000) juga telah menyebutkan beberapa prinsip yang dapat digunakan sebagai dasar untuk mengembangkan praktik-praktik supervisi di dalam organisasi KAP. Pertama, supervisi harus dilaksanakan secara hierarkis (misalnya, supervisor/atasan yang mengarahkan dan menelaah hasil kerja bawahannya). Kedua, supervisi

juga harus mempertimbangkan aspek-aspek birokratis, yaitu atasan/supervisor harus menilai kesesuaian program-program audit.

Menurut SA Seksi 311, pekerjaan yang dilaksanakan oleh asisten harus direview untuk menentukan apakah pekerjaan tersebut telah dilaksanakan dan didokumentasikan secara memadai, dan menilainya apakah hasilnya sejalan dengan kesimpulan yang disajikan dalam laporan audit (SPAP, 2001:311). Standar tersebut pada dasarnya hanya menyediakan petunjuk umum tentang pelaksanaan review. Pelaksanaannya secara rinci dalam organisasi KAP tergantung ukuran KAP dan kompleksitas pekerjaan audit. Sebagai dasar untuk menerapkan praktik review di KAP, Georgiades (2006) telah menyebutkan beberapa tujuan utama dari review pekerjaan yang dilakukan dalam setiap pekerjaan audit, yaitu untuk menentukan bahwa: pekerjaan audit telah direncanakan sebaik-baiknya; luasnya pekerjaan audit dianggap cukup memadai untuk mendukung opini auditor tentang laporan keuangan perusahaan; pekerjaan audit telah dilaksanakan sesuai dengan standar perusahaan dan standar profesional; permasalahan akuntansi dan auditing telah dievaluasi secara layak dan laporan keuangan telah sesuai dengan SAK; dan laporan audit yang dikeluarkan telah tepat.

Malone dan Roberts (2004) menyatakan bahwa dimensi supervisi terdiri dari: efektivitas supervisi dalam menemukan tindakan-tindakan yang dapat menurunkan kualitas audit dan jenis hukuman yang akan dikenakan. Dimensi tersebut juga sesuai dengan Farger *et al.* (2005) yang menyebutkan bahwa probabilitas perilaku diketahui dan jenis hukuman yang akan dikenakan merupakan faktor utama yang akan dipertimbangkan oleh orang ketika sedang memikirkan untuk melakukan tindakan-tindakan yang tidak diinginkan. Menurut Otley dan Pierce (1996), risiko kemungkinan ditemukan merupakan pertimbangan yang relevan dalam memutuskan untuk melakukan *premature sign-off* atau melakukan

tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit lainnya. Laporan yang dikemukakan oleh *The Commission on Auditors Responsibilities* (Otley dan Pierce, 1996) juga menyatakan bahwa faktor yang menjadi pertimbangan utama bagi auditor yang melakukan tindakan *premature sign-off* adalah risiko diketahui oleh supervisor.

### **Kepuasan Kerja**

Luthans (2006) menyatakan bahwa kepuasan kerja adalah hasil dari persepsi karyawan mengenai seberapa baik pekerjaan mereka memberikan hal yang dinilai penting. Menurut Luthans (2006), terdapat tiga dimensi yang diterima secara umum dalam kepuasan kerja. Pertama, kepuasan kerja merupakan respon emosional terhadap situasi kerja. Dengan demikian, kepuasan kerja dapat dilihat dan diduga. Kedua, kepuasan kerja sering ditentukan menurut seberapa baik hasil yang dicapai memenuhi atau melampaui harapan. Misalnya jika anggota organisasi merasa bahwa mereka bekerja terlalu keras daripada yang lain dalam departemen, tetapi menerima penghargaan lebih sedikit, maka mereka mungkin akan memiliki sikap negatif terhadap pekerjaan, pimpinan, dan atau rekan kerja mereka. Sebaliknya, jika mereka merasa bahwa mereka diperlakukan dengan baik dan dibayar dengan pantas, maka mereka mungkin akan memiliki sikap positif terhadap pekerjaan mereka. Ketiga, kepuasan kerja mewakili beberapa sikap yang berhubungan.

Menurut Robbins (2003), pekerjaan seseorang lebih daripada sekadar kegiatan yang jelas seperti mengocok kertas, menunggu pelanggan, atau mengemudi sebuah truk. Pekerjaan menuntut interaksi dengan rekan kerja dan atasan, mengikuti aturan dan kebijakan organisasi, memenuhi standar kerja, hidup pada kondisi kerja yang sering kurang dari yang ideal. Hal ini berarti penilaian seorang karyawan terhadap seberapa puas atau tidak puasnya dia dengan pekerjaannya merupakan penjumlahan yang rumit dari sejumlah unsur

pekerjaan yang terbedakan dan terpisahkan satu sama lain. Robbins (2003) menyebutkan sejumlah faktor yang merupakan unsur-unsur utama dalam suatu pekerjaan yang sering digunakan untuk mengukur kepuasan kerja, yaitu; sifat dasar pekerjaan, penyeliaan, upah langsung, kesempatan promosi dan hubungan dengan rekan kerja.

Sementara itu, Luthans (2006) menyebutkan beberapa faktor yang dapat mempengaruhi kepuasan kerja yang diringkas kedalam lima dimensi berikut; Pertama, pekerjaan itu sendiri. Pekerjaan itu sendiri merupakan sumber utama kepuasan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa umpan balik dari pekerjaan itu sendiri dan otonomi merupakan dua faktor motivasi utama yang berhubungan dengan pekerjaan. Selain itu, karakteristik pekerjaan dan kompleksitas pekerjaan menghubungkan antara kepribadian dan kepuasan kerja, dan jika persyaratan kreatif pekerjaan terpenuhi, maka mereka cenderung menjadi puas. Pekerjaan yang menarik dan menantang, serta perkembangan karier juga merupakan hal penting untuk para karyawan. Kedua, gaji. Uang dan gaji merupakan faktor multidimensi dalam kepuasan kerja. Uang tidak hanya membantu orang memperoleh kebutuhan dasar, tetapi juga alat untuk memberikan kebutuhan kepuasan pada tingkat yang lebih tinggi. Karyawan melihat gaji sebagai refleksi dari bagaimana manajemen memandang kontribusi mereka terhadap perusahaan. Ketiga, promosi. Kesempatan promosi memiliki pengaruh yang berbeda pada kepuasan kerja. Hal ini dikarenakan promosi memiliki sejumlah bentuk yang berbeda dan memiliki berbagai penghargaan. Misalnya, individu yang dipromosikan atas dasar senioritas sering mengalami kepuasan kerja, tetapi tidak sebanyak orang yang dipromosikan atas dasar kinerja. Begitu juga halnya dengan promosi eksekutif yang mungkin lebih memuaskan daripada promosi yang terjadi pada level bawah organisasi. Keempat, pengawasan (supervisi). Terdapat dua dimensi gaya pengawasan yang mem-

pengaruhi kepuasan kerja. Pertama, yang berpusat pada karyawan, diukur menurut tingkat dimana penyelia menggunakan ketertarikan personal dan peduli pada karyawan. Hal itu secara umum dimanifestasikan dalam cara-cara seperti meneliti seberapa baik kerja karyawan, memberikan nasihat dan bantuan pada individu, dan berkomunikasi dengan rekan kerja secara personal maupun dalam konteks pekerjaan. Dimensi kedua adalah partisipasi atau pengaruh, seperti diilustrasikan oleh manajer yang memungkinkan orang untuk berpartisipasi dalam pengambilan keputusan yang mempengaruhi pekerjaan mereka. Partisipasi memiliki efek positif pada kepuasan kerja. Iklim partisipasi yang diciptakan penyelia memiliki efek yang lebih penting pada kepuasan kerja daripada partisipasi pada keputusan tertentu. Kelima, kelompok kerja. Pada umumnya, rekan kerja atau anggota tim yang kooperatif merupakan sumber kepuasan kerja yang paling sederhana pada karyawan secara individu. Kelompok kerja yang baik atau tim yang efektif membuat pekerjaan menjadi menyenangkan. Akan tetapi, faktor tersebut bukan hal penting bagi kepuasan kerja. Sebaliknya, jika kondisi sebaliknya yang terjadi (orang sulit untuk bekerja sama), faktor itu mungkin memiliki efek negatif pada kepuasan kerja. Keenam, kondisi kerja. Jika kondisi kerja bagus (misalnya bersih, lingkungan menarik), individu akan lebih mudah menyelesaikan pekerjaan mereka. Jika kondisi kerja buruk (misalnya udara panas, lingkungan bising), individu akan lebih sulit menyelesaikan pekerjaan. Efek lingkungan kerja pada kepuasan kerja sama halnya dengan efek kelompok kerja. Jika segalanya baik, tidak ada masalah kepuasan kerja, tetapi jika segalanya berjalan buruk, masalah ketidakpuasan kerja akan muncul.

### **Tindakan yang Menurunkan Kualitas Audit**

DeAngelo (Samelson *et al.*, 2006) mendefinisikan kualitas audit sebagai proba-



bilitas bahwa auditor; (a) akan dapat menemukan pelanggaran dalam sistem akuntansi klien, dan (b) melaporkan pelanggaran tersebut. DeAngelo menyatakan bahwa kualitas audit merupakan konsep yang sulit diukur karena karakteristik audit yang sulit diamati. Beberapa peneliti telah berusaha untuk meneliti kualitas audit dengan menggunakan proksi yang berbeda, misalnya ukuran KAP (Francis dan Yu, 2009), opini *going concern* (Carey dan Simnett, 2006; Geiger dan Raghunandan, 2002), manajemen laba (Ghosh dan Moon, 2005; Myers *et al.*, 2003; Johnson *et al.*, 2002), atau harga jasa audit (Francis dan Yu, 2009).

Geiger dan Dasaratha (2006) meneliti perbedaan kualitas audit KAP big 4 dan KAP non big 4 berdasarkan tingkat ketepatan laporan audit. Hasil penelitian mereka menyatakan bahwa tingkat ketepatan laporan audit dari KAP big 4 lebih tinggi dari pada KAP non big 4, yang menunjukkan bahwa kualitas audit KAP big 4 lebih tinggi dari pada KAP non big 4. Sementara itu, Carey dan Simnett (2006) dan Geiger dan Raghunandan (2002) menguji kualitas audit berdasarkan kecenderungan auditor untuk mengeluarkan opini audit *going concern* pada perusahaan-perusahaan yang mengalami kebangkrutan di AS. Hasil penelitian mereka menemukan bahwa *auditor tenure* (lamanya auditor menangani klien) mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kecenderungan auditor untuk mengeluarkan opini *going concern*.

Ghosh dan Moon (2005), Myers *et al.* (2003), dan Johnson *et al.* (2002) menguji kualitas audit berdasarkan manajemen laba. Hasil penelitian mereka menyatakan bahwa *auditor tenure* berpengaruh terhadap terjadinya manajemen laba. Sementara itu, Francis dan Yu (2009) melaporkan temuan bahwa KAP big membebankan premium atas jasa auditnya, dan hal tersebut diinterpretasikan karena KAP big memiliki kualitas audit yang lebih tinggi dari pada KAP non big.

Pendekatan lain dalam meneliti kualitas audit adalah dengan menilai kualitas

pekerjaan audit berdasarkan bagaimana auditor melaksanakan langkah-langkah dalam program audit. Coram *et al.* (2003) menyebut pendekatan ini sebagai tindakan yang menurunkan kualitas audit (*reduced audit quality*). *Reduced audit quality* (RAQ) merupakan tindakan yang dilakukan oleh seorang auditor selama pelaksanaan audit yang dapat mengurangi efektivitas dalam pengumpulan bukti audit (Malone dan Roberts, 2004). Tindakan yang menurunkan kualitas audit tidak berarti bahwa KAP akan mengeluarkan opini audit yang tidak tepat, namun hal tersebut menunjukkan bahwa auditor tidak melaksanakan audit sesuai dengan standar audit. Coram *et al.* (2003) menyatakan bahwa jika pekerjaan lapangan tidak dilaksanakan secara tepat, maka kemungkinan opini audit tidak tepat juga akan meningkat.

Pendapat yang sama juga dinyatakan oleh Herbach (2001) bahwa tindakan yang menurunkan kualitas audit merupakan kegagalan auditor dalam melaksanakan prosedur-prosedur audit yang mengurangi efektivitas dalam pengumpulan bahan bukti. Dengan demikian tindakan tersebut dapat menyebabkan bahan bukti menjadi tidak dapat diandalkan, tidak benar, atau tidak layak baik secara kuantitatif atau kualitatif. Soobaroyen dan Chengabroyan (2006) telah memberikan contoh beberapa tindakan yang sering dilakukan auditor yang dapat mengurangi kualitas audit, diantaranya; mengurangi jumlah sampel dalam audit, melakukan review dangkal terhadap dokumen klien, tidak memperluas pemeriksaan ketika terdapat item yang dipertanyakan, menghentikan beberapa prosedur audit penting yang belum selesai dikerjakan secara lengkap, atau mengabaikan/tidak melaksanakan beberapa prosedur audit penting lainnya.

Hasil penelitian Malone dan Roberts (2004) menyebutkan bahwa lebih dari 75% responden auditor yang disurvei menyatakan pernah melakukan tindakan-tindakan yang dapat mengurangi kualitas audit. Adapun tindakan yang paling sering

dilakukan oleh staf auditor adalah terlalu tergesa-gesa dalam melaksanakan beberapa prosedur audit. Sementara itu, Suryanita *et al.* (2007) menyatakan bahwa salah satu tindakan auditor yang dapat menurunkan kualitas audit adalah penghentian *premature* atas prosedur audit. Praktik ini terjadi ketika auditor mendokumentasikan prosedur audit secara lengkap tanpa benar-benar melakukannya atau mengabaikan/tidak melakukan beberapa prosedur audit yang disyaratkan tetapi ia dapat memberikan simpulan.

Alderman dan Deitrick (2001) melakukan penelitian tentang penghentian *premature* atas prosedur audit tersebut dengan menggunakan sampel auditor yang bekerja pada KAP Big 8. Hasil penelitian menunjukkan bahwa 31% responden berpendapat bahwa praktik ini telah terjadi dan merupakan akibat dari supervisi yang tidak mencukupi, hambatan waktu, dan tidak menanyakan representasi klien. Sementara itu, hasil penelitian Hadi (2007) menyebutkan bahwa lebih dari 50% respondennya telah melakukan penghentian *premature* atas prosedur audit. Prosedur yang paling sering dihentikan adalah mengurangi jumlah sampel yang telah direncanakan, sedangkan yang paling jarang diitinggalkan/dihentikan secara *premature* adalah konfirmasi ke pihak ketiga.

Beberapa penelitian juga telah menguji faktor-faktor yang dapat menyebabkan auditor melakukan tindakan-tindakan yang dapat menurunkan kualitas audit. Coram *et al.* (2004) misalnya, telah meneliti pengaruh tekanan anggaran waktu dan risiko salah saji terhadap kecenderungan auditor untuk melakukan tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit. Penelitian ini dilakukan terhadap 103 staf auditor yang bekerja pada KAP-KAP yang ada di Australia. Hasil penelitian menyatakan bahwa tekanan anggaran waktu dapat menyebabkan auditor melakukan tindakan-tindakan yang dapat menurunkan kualitas audit. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa kecenderungan untuk melakukan

tindakan-tindakan yang dapat menurunkan kualitas audit tersebut akan berkurang ketika risiko salah saji yang dihadapi lebih tinggi.

Hasil penelitian Coram dan Juliana (2004) sesuai dengan pernyataan bahwa risiko salah saji merupakan salah satu pertimbangan paling penting yang dapat mempengaruhi keputusan auditor. Standar auditing No. 400, *Risk Assessments and Internal Control (International Federation of Accountants, 2000*, dalam Coram dan Juliana, 2004) menyatakan bahwa ketika penilaian terhadap risiko bawaan dan risiko pengendalian lebih besar, maka jumlah bukti yang harus dikumpulkan oleh auditor harus lebih besar. Sementara itu, Robertson (2007) menyatakan bahwa tekanan waktu penyelesaian (*time deadline pressure*) dapat mempengaruhi kualitas audit. Staf auditor akan cenderung untuk tidak melaporkan informasi penting yang perlu ditindaklanjuti dengan beberapa prosedur audit, ketika terdapat tekanan untuk menyelesaikan pekerjaan audit lebih cepat. Lebih lanjut Robertson menyatakan bahwa ketika supervisor/atasan staf auditor lebih menekankan pada pencapaian waktu audit, maka kualitas audit bukan menjadi pertimbangan utama, sehingga akan diabaikan oleh staf auditor.

Malone dan Roberts (2004) menyatakan bahwa kegagalan auditor untuk melaksanakan prosedur-prosedur audit seperti yang sudah direncanakan dapat disebabkan oleh karakteristik personal, prosedur *review* (supervisi) dan pengendalian kualitas KAP, struktur audit KAP, dan persepsi auditor terhadap tekanan anggaran waktu. Pendapat yang sama juga dinyatakan oleh Suryanita *et al.* (2007), bahwa prosedur *review* yang tersusun dengan baik dan pengendalian kualitas yang terus menerus akan meningkatkan kemungkinan terdeteksinya kesalahan yang dilakukan oleh auditor. Berdasarkan hasil penelitiannya yang menguji pengaruh ukuran KAP terhadap kualitas audit, Francis dan Yu (2009) menyatakan bahwa pengalaman

merupakan faktor penting dalam pengembangan sumber daya manusia dan KAP-KAP besar dengan jumlah penugasan yang lebih banyak dapat memberikan kesempatan bagi auditornya untuk mengembangkan keahliannya dalam mendeteksi masalah-masalah keuangan yang material. Auditor di KAP-KAP besar juga mempunyai kesempatan yang lebih besar untuk mendapatkan supervisi atas konsultasi, karena lebih banyak mempunyai atasan dan kolega mereka yang mempunyai berbagai macam keahlian.

Berdasarkan hasil beberapa penelitian sebelumnya, Pierce dan Sweeney (2006) menyatakan bahwa tindakan yang dapat menurunkan kualitas audit terdiri atas 3 jenis, yaitu; *premature sign-off*, *under-reporting of time*, dan perilaku yang menurunkan kualitas audit lainnya. Sementara itu, Soobaroyen dan Chengabroyan (2006) menyebutkan bahwa *premature sign-off* merupakan tindakan yang paling mengancam kualitas audit. Pierce dan Sweeney (2006) mengartikan *premature sign-off* sebagai tindakan yang dilakukan oleh auditor yang seolah-olah telah menyelesaikan prosedur audit tanpa benar-benar melakukannya. *Under-reporting of time* terjadi ketika auditor tidak membebaskan/mencatatkan waktu kerjanya ke dalam jumlah jam kerja yang telah dihabiskan untuk menyelesaikan pekerjaan audit tertentu (Pierce dan Sweeney, 2006). Tindakan ini dilakukan agar jumlah jam kerja yang dibebankan pada pekerjaan audit menjadi lebih rendah dari pada yang seharusnya. Walaupun tindakan ini tidak mempengaruhi kualitas audit secara langsung, namun tindakan tersebut dapat menyebabkan terjadinya tekanan anggaran waktu audit pada periode audit tahun berikutnya (Donnelly *et al.*, 2003).

Sementara itu, perilaku yang menurunkan kualitas audit lainnya adalah tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit lainnya selain *premature sign-off* (Pierce dan Sweeney, 2006). Malone dan Roberts (2004) telah mengidentifikasi beberapa tindakan yang menurunkan kualitas audit selain

*premature sign-off*, yaitu; menerima penjelasan klien yang tidak beralasan, melakukan *review* dangkal (tidak rinci) terhadap dokumen pendukung yang berasal dari klien, gagal untuk menyelidiki secara tuntas masalah teknis akuntansi dan auditing, mengurangi jumlah pekerjaan pada bagian audit tertentu yang seharusnya dilakukan secara lengkap, dan tidak dapat menyelesaikan prosedur yang diminta oleh program audit dengan menggunakan cara-cara lain.

### **Pengaruh Supervisi terhadap Tindakan yang Menurunkan Kualitas Audit**

Standar pekerjaan lapangan (SPAP, 2001) yang pertama menyatakan "pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya". Selanjutnya, standar pekerjaan lapangan ketiga menyebutkan "bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit (SPAP, 2001). Pada dasarnya, kedua standar pekerjaan lapangan tersebut meminta auditor untuk melaksanakan pekerjaan secara profesional dan penuh kehati-hatian. Supervisi merupakan salah satu cara yang digunakan oleh Kantor Akuntan Publik untuk mempertahankan kualitas pekerjaannya (Arens *et al.*, 2008).

Beberapa penelitian juga telah menguji peranan supervisi dalam mencegah atau mengurangi beberapa tindakan auditor yang dapat menurunkan kualitas audit (Suryanita *et al.*, 2007; Alderman dan Deitrick, 2001; Malone dan Roberts, 2004; Otley dan Pierce, 1996; dan Pierce dan Sweeney, 2006). Suryanita *et al.* (2007) telah meneliti faktor-faktor yang dapat menyebabkan auditor melakukan penghentian prematur terhadap prosedur-prosedur audit yang telah direncanakan. Berdasarkan hasil survey terhadap 79 auditor yang bekerja pada KAP-KAP di Jawa-Tengah dan Jogjakarta, Suryanita *et al.* (2007) menyimpulkan bahwa tindakan auditor untuk melakukan

penghentian prematur terhadap prosedur-prosedur audit yang telah ditetapkan dapat dipengaruhi oleh supervisi dan pengendalian kualitas.

Penelitian yang menguji faktor-faktor yang dapat mempengaruhi terjadinya tindakan-tindakan yang dapat menurunkan kualitas audit juga telah dilakukan oleh Malone dan Roberts (2004). Berdasarkan hasil survey terhadap 257 auditor yang bekerja pada 16 KAP, hasil penelitian Malone dan Roberts menyimpulkan bahwa supervisi berhubungan secara negatif dengan terjadinya tindakan-tindakan yang dapat menurunkan kualitas audit. Sementara itu, Otley dan Pierce (1996) meneliti pelaksanaan sistem pengendalian yang diterapkan di KAP-KAP Big-6. Hasil penelitian Otley dan Pierce menyebutkan bahwa persepsi auditor tentang efektivitas prosedur *review* (supervisi) yang diterapkan di KAP berhubungan signifikan dengan tindakan-tindakan penghentian prematur atas prosedur audit dan perilaku-perilaku yang dapat menurunkan kualitas audit lainnya.

Selanjutnya, Alderman dan Deitrick (2001) juga telah menguji tekanan anggaran waktu yang dipersepsikan oleh auditor dan terjadinya tindakan penghentian prematur. Penelitian Wayne dan Deitrick dilakukan dengan menguji sampel staf auditor yang berasal dari 19 kantor cabang KAP. Berdasarkan hasil analisis terhadap 274 jawaban kuesioner dari responden penelitian, Wayne dan Deitrick menyatakan bahwa tindakan penghentian prematur atas beberapa prosedur audit disebabkan oleh; a) supervisi yang masih lemah, b) tekanan anggaran waktu, dan c) penilaian auditor yang menyatakan bahwa prosedur-prosedur audit tersebut tidak perlu atau tidak material. Penelitian lainnya dilakukan oleh Pierce dan Sweeney (2006) yang meneliti persepsi auditor tentang akibat-akibat yang dapat ditimbulkan dari adanya perilaku-perilaku yang dapat mengancam kualitas audit. Hasil penelitian Pierce dan Sweeney menyebutkan bahwa rendahnya risiko yang akan dihadapi auditor ketika mereka

terbukti melakukan tindakan-tindakan yang dapat mengurangi kualitas audit dapat mempengaruhi auditor untuk melakukan tindakan-tindakan yang tidak etis. Berdasarkan uraian di atas, maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut;  
 $H_1$ : Supervisi berpengaruh negatif terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit.

### **Pengaruh Kepuasan Kerja Terhadap Tindakan yang Menurunkan Kualitas Audit**

Luthans (2006) dan Robbins (2003) menyebutkan beberapa akibat yang dapat ditimbulkan oleh kepuasan atau ketidakpuasan kerja, diantaranya; meningkatnya produktivitas atau kinerja, meningkatnya tingkat perputaran kerja atau meningkatnya tingkat absensi kerja. Sementara itu, Kreitner dan Kinicki (2005) menyatakan bahwa kepuasan kerja dapat mempengaruhi beberapa variabel penting, yaitu; motivasi, keterlibatan dalam pekerjaan, perilaku sebagai anggota organisasi yang baik, komitmen organisasi, ketidak-hadiran, berhentinya karyawan, stres yang dirasakan, atau prestasi kerja.

Luthans (2006), Robbins (2003), dan Kreitner dan Kinicki (2005) menyatakan bahwa kepuasan kerja dapat menimbulkan perilaku-perilaku yang pada umumnya merupakan perilaku-perilaku yang dapat menguntungkan organisasi. Sebaliknya, ketidak-puasan kerja dapat mempengaruhi terjadinya perilaku-perilaku yang pada umumnya merupakan perilaku disfungsi-onal. Pierce dan Sweeney (2006) menyatakan bahwa perilaku disfungsi-onal merupakan tindakan yang dilakukan oleh anggota organisasi, yang dapat mengurangi efektivitas pencapaian tujuan organisasi. Dalam konteks auditing, perilaku disfungsi-onal tersebut dapat berbentuk tindakan-tindakan yang dapat menurunkan kualitas audit (Donnelly *et al.*, 2003). Soobaroyen dan Chengabroyan (2005) telah memberikan contoh beberapa tindakan auditor yang dapat menurunkan kualitas audit, diantara-

nya; mengurangi jumlah sampel dalam audit, melakukan *review* dangkal terhadap dokumen klien, tidak memperluas pemeriksaan ketika terdapat item yang dipertanyakan, atau menghentikan beberapa prosedur audit penting yang belum selesai dikerjakan secara lengkap.

Beberapa penelitian juga telah menunjukkan bahwa kepuasan atau ketidakpuasan dapat mempengaruhi terjadinya perilaku-perilaku disfungsional (Herbach, 2001; Ghosh, 2000; Mangione dan Quinn, 1995; Duffy *et al.*, 2002; Anton, 2009). Hasil penelitian Duff *et al.* (2002) dan Mangione dan Quinn (1995) menyatakan bahwa kepuasan kerja berhubungan secara negatif dengan perilaku-perilaku yang dapat menurunkan kemampuan organisasi dalam mencapai tujuan. Dalam penelitian tersebut, Duff *et al.*, (2002) memberikan contoh beberapa perilaku disfungsional yang dapat dipengaruhi oleh kepuasan kerja, seperti; melaksanakan pekerjaan secara lamban, tidak teliti, atau melakukan hal-hal yang membahayakan keselamatan di tempat kerja. Contoh lainnya yang merupakan perilaku disfungsional dicerminkan dalam hal-hal seperti; kualitas dan kuantitas yang rendah, keterlambatan, ketidak-hadiran, atau produk-produk yang rusak (Mangione dan Quinn, 1995).

Sementara itu, Ghosh (2000) menyatakan bahwa ketidak-adilan yang dirasakan oleh seseorang akan memotivasi orang tersebut untuk berusaha mengurangi rasa ketidak-adilan tersebut. Berbagai cara sering dilakukan untuk mengurangi rasa ketidak-adilan tersebut, termasuk melakukan perilaku-perilaku disfungsional (bertentangan dengan tujuan organisasi). Hasil penelitian Ghosh (2000) menunjukkan bahwa ketidakpuasan pekerja terhadap sistem kompensasi yang diterapkan di perusahaan dapat memotivasi pekerja untuk melakukan tindakan manipulatif. Dalam pelaksanaan audit, tindakan manipulatif dapat berbentuk melakukan penghentian prematur atas prosedur audit. Pendapat yang sama juga didukung oleh Herbach (2001) yang

meneliti pengaruh elemen-elemen kontrak psikologis terhadap tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit. Hasil penelitian Herbach (2001) menyebutkan bahwa beberapa unsur dari kepuasan kerja (supervisi, gaji, pelatihan, otonomi, lingkungan kerja, atau rekan kerja) berhubungan secara signifikan dengan tindakan-tindakan yang dapat menurunkan kualitas audit. Berdasarkan uraian di atas, maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut;

H<sub>2</sub> : Kepuasan kerja berpengaruh negatif terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit.

## METODE PENELITIAN

### Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada KAP-KAP yang terdaftar di Bapepam-LK. Berdasarkan JSX *Fact Book* 2011, jumlah KAP yang terdaftar di Bapepem-LK adalah 158 KAP. Dalam melakukan pekerjaannya, auditor bekerja dalam sebuah tim yang terdiri dari partner, manajer, supervisor, senior, dan junior auditor. Sementara itu, sebagaimana telah dinyatakan oleh Malone dan Roberts (2004), tindakan yang menurunkan kualitas audit merupakan tindakan-tindakan yang dilakukan oleh auditor selama pelaksanaan audit yang dapat mengurangi efektivitas pengumpulan bahan bukti audit.

Berdasarkan hal tersebut diatas, maka auditor yang akan digunakan untuk menjadi responden adalah auditor yang menempati posisi junior, senior, supervisor, dan manajer. Hal ini didasarkan pada pertimbangan bahwa auditor-auditor tersebut merupakan auditor yang bertanggung-jawab secara langsung untuk melaksanakan pengumpulan bahan bukti audit dan pengawasannya terhadap proses pengumpulan bahan bukti tersebut. Berdasarkan data terakhir yang dilaporkan ke Departemen Keuangan, jumlah auditor yang bekerja pada KAP-KAP yang terdaftar di Bapepam-LK berjumlah sekitar 7.290 auditor (Pusat Pembinaan Akuntan Publik dan Jasa Penilai Departemen Keuangan, 2010).

Penentuan jumlah sampel didasarkan pada langkah-langkah penentuan ukuran sampel menurut Sitepu (1995). Adapun langkah-langkah tersebut adalah: Pertama, tentukan diagram jalur yang akan digunakan dalam analisis. Kedua, tentukan perkiraan harga koefisien korelasi ( $\rho$ ) terkecil antara variabel penyebab yang ada dalam jalur dengan variabel akibat. Penelitian ini menentukan ukuran sampel dengan menggunakan ketentuan sebagai berikut; tarif nyata yang diinginkan sebesar 5%, kuasa uji dari pengujian sebesar 95%, nilai koefisien korelasi ( $\rho$ ) terkecil sebesar 0,25, yang ditentukan berdasarkan hasil pilot test. Dengan ketentuan-ketentuan tersebut, maka perhitungan ukuran sampel dilakukan sebagai berikut:

(1) Pada iterasi pertama:

$$n = \frac{(1,645 + 1,645)^2}{(0,2554)^2} + 3 = 168,923$$

Sedangkan

$$U_p = 1/2 \ln \frac{(1 + 0,25)}{(1 - 0,25)} = 0,2554$$

(2) Pada iterasi kedua:

$$n = \frac{(1,645 + 1,645)^2}{(0,2562)^2} + 3 = 167,96$$

Sedangkan

$$U_p = 1/2 \ln \frac{(1 + 0,25)}{(1 + 0,25)} + \frac{0,25}{2(168,923 - 1)}$$

(3) Pada iterasi ketiga:

$$n = \frac{(1,645 + 1,645)^2}{(0,2562)^2} + 3 = 167,95$$

Pada iterasi ketiga diperoleh jumlah sampel sebesar 168, yang nilainya sama dengan perhitungan sampel pada iterasi kedua. Oleh karena jumlah sampel yang dihitung pada iterasi ketiga sama dengan iterasi kedua, maka perhitungan jumlah sampel berhenti sampai dengan perhitungan pada iterasi ketiga dengan jumlah sampel sebesar 168 (jumlah sampel minimal).

Pemilihan sampel dilakukan dengan menggunakan tabel angka random yang akan memilih secara acak auditor yang bekerja di KAP-KAP yang terdaftar di Bapepam-LK. Tabel angka random dibuat dengan menggunakan fasilitas komputer melalui program *Excel*. Sebelum dipilih secara random, anggota populasi diberi identitas dengan menggunakan angka nomor 1 sampai dengan nomor 7.290. Penentuan nomor dilakukan berdasarkan KAP-KAP yang sebelumnya diurutkan berdasarkan urutan abjad nama KAP. Nomor masing-masing anggota populasi ditentukan berdasarkan angka kumulatif jumlah auditor. Contoh penentuan nomor anggota populasi dapat dilihat pada tabel berikut.

Nomor anggota populasi ditentukan berdasarkan angka di kolom jumlah kumulatif. Misalnya anggota dengan angka nomor 23 sampai dengan nomor 32 adalah auditor yang bekerja pada KAP Abdi Ichjar dan Rekan. Selanjutnya, berdasarkan tabel angka random akan dipilih anggota sampel dengan jumlah 168 auditor (jumlah sampel minimal) yang bekerja pada KAP-KAP yang terdaftar di Bapepem-LK.

**Tabel 3**  
**Contoh Penentuan Nomor Anggota Populasi**

| No. | Nama KAP              | Jumlah Auditor | Jumlah Kumulatif |
|-----|-----------------------|----------------|------------------|
| 1.  | A. Krisnawan & Rekan  | 11             | 11               |
| 2.  | A. Salam Rauf & Rekan | 11             | 22               |
| 3.  | Abdi Ichjar & Rekan   | 10             | 32               |
| 4.  | Dst.                  |                |                  |

Sumber: data penelitian

### Operasionalisasi dan Pengukuran Variabel Supervisi

Supervisi (S) merupakan penelaahan terhadap usaha-usaha audit dan pertimbangan-pertimbangan audit terkait yang dibuat oleh asisten/bawahan untuk menentukan apakah pertimbangan-pertimbangan tersebut sudah sesuai dengan keadaan yang terjadi (Georgiades, 2006). Variabel supervisi diukur dengan menggunakan 8 pertanyaan dari dua dimensi, yaitu efektivitas supervisi dan hukuman yang mungkin akan diterima auditor jika terbukti melakukan tindakan yang menurunkan kualitas audit (Malone dan Roberts, 2004).

### Kepuasan Kerja

Kepuasan kerja (KK) adalah hasil dari persepsi karyawan mengenai seberapa baik pekerjaan mereka memberikan hal yang dinilai penting (Luthans, 2006). Variabel kepuasan kerja diukur dengan menggunakan 12 pertanyaan dari beberapa dimensi yaitu; pekerjaan itu sendiri, gaji, promosi, rekan kerja, dan kondisi kerja (Luthans, 2006).

### Tindakan yang Menurunkan Kualitas Audit

Malone dan Roberts (2004) mendefinisikan tindakan yang menurunkan kualitas audit (*reduced audit quality/KA*) sebagai tindakan yang dilakukan oleh seorang auditor selama pelaksanaan audit yang dapat mengurangi efektivitas dalam pengumpulan bukti audit. Variabel ini diukur berdasarkan menggunakan 6 pertanyaan dari dua dimensi menurut Otley dan Pierce (1996), yaitu *premature sign-off* dan *reduced audit quality* (RAQ) lainnya.

### Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan metode survey, dengan mengirim kuesioner kepada subjek penelitian, yaitu responden auditor yang bekerja pada KAP. Dengan terlebih dahulu meminta izin dan bantuan kepada pimpinan KAP, kuesioner dikirim kepada staf auditor melalui

pimpinan KAP. Kuesioner yang telah diisi kemudian dikirim melalui pos ke alamat peneliti atau diserahkan langsung kepada peneliti/pihak-pihak yang telah dimintai bantuan oleh peneliti untuk mengumpulkan atau menerima kuesioner yang telah diisi tersebut. Pengiriman kuesioner dilakukan secara langsung oleh peneliti dengan mendatangi KAP-KAP, pengiriman melalui pos, atau melalui bantuan pihak-pihak lain.

### Teknik Pengujian Hipotesis

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Adapun persamaan regresi linier berganda adalah sebagai berikut:

$$KA = a + b_1S + b_2KK + e \dots\dots\dots$$

Keterangan:

KA = Tindakan yang menurunkan kualitas audit

a = Konstanta

b = Koefisien regresi

S = Supervisi

KK = Kepuasan kerja

e = Error (faktor kesalahan)

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) = 0,05 atau 5%. Untuk menguji pengaruh supervisi dan kepuasan kerja terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit dilakukan dengan menguji nilai t pada tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) = 0,05. Jika nilai signifikansi < 0,05 maka disimpulkan hipotesis tidak dapat ditolak.

## ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### Gambaran Unit Observasi

Data dalam penelitian ini diperoleh dari kuesioner yang dikirimkan kepada responden. Responden dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada KAP-KAP yang terdaftar di Bapepam-LK tahun 2011. Dari sekitar 700 eksemplar kuesioner yang dikirim, sebanyak 213 kuesioner dapat kembali (*response rate* sebesar 30%). Dari 213 kuesioner yang kembali, ada 6 kuesioner yang tidak layak untuk diuji karena diisi oleh auditor yang baru bekerja di KAP kurang dari 1 tahun, atau belum pernah

melaksanakan penugasan audit. Dengan demikian jumlah kuesioner yang digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini sebanyak 207.

Berdasarkan hasil penyebaran kuesioner yang dilakukan, berikut disajikan profil responden berdasarkan jenis kelamin, usia, pendidikan, lama masa kerja, jumlah penugasan dalam 1 tahun terakhir, dan jabatan.

Berdasarkan jenis kelamin, sekitar 60% responden dalam penelitian ini adalah laki-laki, sedangkan sekitar 40% responden ber-

jenis kelamin perempuan. Sementara itu, para responden dalam penelitian ini mempunyai usia rata-rata sekitar 29 tahun, dengan usia maksimum 66 tahun dan usia minimum responden 21 tahun.

Berdasarkan pendidikan, sebagian besar (89,8%) responden dalam penelitian ini berpendidikan S-1, sekitar 9% responden berpendidikan S-2, dan sisanya sekitar 1% responden berpendidikan D-3. Responden dalam penelitian ini sebagian besar terdiri dari junior auditor (50,2%) dan senior auditor (38,6%), sedangkan yang mempunyai

**Tabel 4**  
**Profil Responden**

| <b>Profil Responden</b>                       | <b>Kategori</b> | <b>Frekuensi</b> | <b>Persentase</b> |
|---|-----------------|------------------|-------------------|
| Jenis Kelamin                                 | Laki-laki       | 124              | 59,9              |
|   | Perempuan       | 83               | 40,1              |
|   | <b>Total</b>    | <b>207</b>       | <b>100</b>        |
| Usia  | Maksimum        | 66 tahun         |                   |
|   | Minimum         | 21 tahun         |                   |
|   | Rata-rata       | 29,22 tahun      |                   |
| Pendidikan                                    | D3              | 2                | 1,1               |
|   | S1              | 186              | 89,8              |
|   | S2              | 19               | 9,1               |
|   | S3              | -                | -                 |
|   | <b>Total</b>    | <b>207</b>       | <b>100</b>        |
| Masa Kerja                                    | ≤ 2 tahun       | 82               | 39,6              |
|   | > 2 – 5 tahun   | 68               | 32,8              |
|   | > 5 – 10 tahun  | 42               | 20,2              |
|   | > 10 – 15 tahun | 13               | 6,3               |
|   | > 15 tahun      | 2                | 1,1               |
|   | <b>Total</b>    | <b>207</b>       | <b>100</b>        |
| Jumlah Penugasan Audit dalam 1 Tahun Terakhir | ≤ 3 kali        | 55               | 25,6              |
|   | > 3-5 kali      | 65               | 31,4              |
|   | > 5-10 kali     | 53               | 26,6              |
|   | > 10-15 kali    | 27               | 13,1              |
|   | > 15 kali       | 7                | 3,3               |
|   | <b>Total</b>    | <b>207</b>       | <b>100</b>        |
| Jabatan                                       | Junior          | 104              | 50,2              |
|   | Senior          | 80               | 38,6              |
|   | Supervisor      | 17               | 21,3              |
|   | Manajer         | 6                | 2,9               |
|   | <b>Total</b>    | <b>207</b>       | <b>100</b>        |

Sumber: data hasil penelitian (diolah)



jabatan supervisor dan manajer sekitar 8,2% dan 3%.

Berdasarkan lamanya bekerja di KAP, sekitar 40% responden memiliki masa kerja antara 1-2 tahun, sekitar 33% responden memiliki masa kerja antara lebih dari 2 - 5 tahun, sekitar 20% memiliki masa kerja antara lebih dari 5-10 tahun, sekitar 6% memiliki masa kerja lebih dari 10-15 tahun, dan hanya sekitar 1% responden yang memiliki masa kerja lebih dari 15 tahun.

Berdasarkan jumlah penugasan dalam 1 tahun terakhir, sekitar 26% responden dalam penelitian ini telah melaksanakan audit sebanyak antara 1-3 kali selama 1 tahun terakhir, sekitar 31% telah melaksanakan audit selama 1 tahun sebanyak antara lebih dari 3-5 kali, sekitar 27% rata-rata melaksanakan audit sebanyak antara lebih dari 5-10 kali dalam 1 tahun, sekitar 13% memiliki jumlah penugasan antara lebih dari 10-15 kali dalam 1 tahun, dan sekitar 3,5% telah melaksanakan audit dalam 1 tahun terakhir lebih dari 15 kali penugasan.

### Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur variabel yang telah dirancang dalam bentuk kuesioner tersebut mengukur apa yang seharusnya diukur. Metode yang digunakan untuk menguji validitas dalam penelitian ini menggunakan korelasi *product moment*. Teknik untuk menguji validitas instrumen tiap-tiap variabel dilakukan dengan cara

mengkorelasikan tiap skor item instrumen dengan total skor dari jumlah item instrumen tersebut. Dari hasil uji korelasi ini selanjutnya akan dicari nilai t masing-masing item pernyataan. Indikatornya adalah dengan membandingkan antara nilai t-hitung dengan t-tabel. Apabila nilai t-hitung lebih besar dari t-tabel (1,684) maka korelasi tersebut adalah signifikan, sehingga item pernyataan tersebut dinyatakan valid dan akan dipakai untuk pengumpulan data penelitian. Namun sebaliknya, apabila nilai t-hitung lebih kecil dari pada nilai t-tabel maka item pernyataan tersebut dinyatakan tidak valid sehingga harus dikeluarkan dari item pernyataan yang akan digunakan dalam kuesioner untuk pengumpulan data penelitian ini.

Berdasarkan hasil pengujian data dengan menggunakan korelasi *product moment* (r), diperoleh hasil uji validitas untuk masing-masing variabel yang disajikan pada tabel 5, 6, 7.

Berdasarkan tabel 5 dapat diketahui bahwa nilai t-hitung untuk seluruh item pernyataan lebih besar dari pada nilai t-tabel. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa seluruh item pernyataan yang akan digunakan untuk mengukur variabel supervisi adalah valid, sehingga seluruh item pernyataan yang ada pada variabel supervisi dalam kuesioner penelitian ini dapat digunakan untuk mengumpulkan data penelitian.

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Validitas Variabel Supervisi**

| Butir Pernyataan | r     | t <sub>hitung</sub> | Keterangan |
|------------------|-------|---------------------|------------|
| Item_1           | 0.523 | 3,881               | Valid      |
| Item_2           | 0.634 | 5,185               | Valid      |
| Item_3           | 0.477 | 3,432               | Valid      |
| Item_4           | 0.614 | 4,920               | Valid      |
| Item_5           | 0.653 | 5,453               | Valid      |
| Item_6           | 0.653 | 5,453               | Valid      |
| Item_7           | 0.450 | 3,187               | Valid      |
| Item_8           | 0.420 | 2,927               | Valid      |

Sumber: data hasil penelitian (diolah)

**Tabel 6**  
**Hasil Uji Validitas Variabel Kepuasan Kerja**

| <b>Butir Pernyataan</b> | <b>r</b> | <b>t<sub>hitung</sub></b> | <b>Keterangan</b> |
|-------------------------|----------|---------------------------|-------------------|
| Item_1                  | 0.608    | 4,843                     | Valid             |
| Item_2                  | 0.853    | 10,337                    | Valid             |
| Item_3                  | 0.758    | 7,350                     | Valid             |
| Item_4                  | 0.771    | 7,657                     | Valid             |
| Item_5                  | 0.817    | 8,961                     | Valid             |
| Item_6                  | 0.760    | 7,396                     | Valid             |
| Item_7                  | 0.670    | 5,708                     | Valid             |
| Item_8                  | 0.479    | 3,451                     | Valid             |
| Item_9                  | 0.555    | 4,220                     | Valid             |
| Item_10                 | 0.626    | 5,077                     | Valid             |
| Item_11                 | 0.520    | 3,850                     | Valid             |
| Item_12                 | 0.566    | 4,342                     | Valid             |

Sumber: data hasil penelitian (diolah)

Berdasarkan tabel 6 dapat diketahui bahwa nilai t-hitung untuk seluruh item pernyataan lebih besar dari pada nilai t-tabel. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa seluruh item pernyataan yang akan digunakan untuk mengukur variabel kepuasan kerja adalah valid, sehingga seluruh item pernyataan yang ada pada variabel kepuasan kerja dalam kuesioner penelitian ini dapat digunakan untuk mengumpulkan data penelitian.

Pada tabel 7 berikut disajikan hasil uji validitas untuk variabel tindakan yang menurunkan kualitas audit. Berdasarkan tabel 7 dapat diketahui bahwa nilai t-hitung untuk seluruh item pernyataan lebih besar dari pada nilai t-tabel. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa seluruh item pernyataan yang akan digunakan untuk

mengukur variabel tindakan yang menurunkan kualitas audit adalah valid, sehingga seluruh item pernyataan yang ada pada variabel kualitas audit dalam kuesioner penelitian ini dapat digunakan untuk mengumpulkan data penelitian.

#### Hasil Pengujian Reliabilitas

Setelah selesai dilakukan uji validitas, selanjutnya dilakukan uji reliabilitas. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban responden terhadap pertanyaan/pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu (Ghozali, 2005:41). Uji reliabilitas dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan analisis Cronbach-Alpha. Menurut Nunnally (1967) dalam Ghozali (2005:42), suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel apabila

**Tabel 7**  
**Hasil Uji Validitas Variabel Kualitas Audit**

| <b>Butir Pernyataan</b> | <b>r</b> | <b>t<sub>hitung</sub></b> | <b>Keterangan</b> |
|-------------------------|----------|---------------------------|-------------------|
| Item_1                  | 0.818    | 8,994                     | Valid             |
| Item_2                  | 0.874    | 11,376                    | Valid             |
| Item_3                  | 0.900    | 13,059                    | Valid             |
| Item_4                  | 0.901    | 13,135                    | Valid             |
| Item_5                  | 0.623    | 5,037                     | Valid             |
| Item_6                  | 0.940    | 17,425                    | Valid             |

Sumber: data hasil penelitian (diolah)

memberikan nilai Cronbach-Alpha > 0,06.

Berdasarkan hasil pengujian data dengan menggunakan metode Cronbach-Alpha, diperoleh hasil uji reliabilitas sebagai berikut pada tabel 8. Dari tabel 8 dapat diketahui bahwa seluruh variabel penelitian memiliki koefisien reliabilitas di atas 0,60. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa seluruh variabel penelitian yang akan digunakan dalam penelitian ini telah reliabel, sehingga dapat digunakan untuk mengumpulkan data penelitian.

### Hasil Pengujian Hipotesis

Hasil pengujian regresi berganda dengan menggunakan software SPSS dapat dilihat pada tabel 9 berikut.

### Pengaruh Supervisi Terhadap Tindakan yang Menurunkan Kualitas Audit

Pengaruh supervisi terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit diuji dengan menggunakan persamaan regresi berganda. Hasil analisis data dengan menggunakan software SPSS menunjukkan

nilai  $t = -3,163$  dengan tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) = 0,02. Oleh karena nilai tingkat signifikansi < 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa supervisi berpengaruh terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit. Hasil analisis data menunjukkan nilai koefisien ( $b$ ) = -0,206 yang dapat diartikan bahwa semakin ketat supervisi yang diterapkan, maka tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit akan semakin berkurang.

Menurut hasil penelitian ini dapat diketahui bahwa efektivitas supervisi dan besarnya ancaman hukuman yang akan dikenakan terhadap auditor yang melakukan tindakan yang menurunkan kualitas audit dapat mengurangi/menghindari tindakan auditor yang menurunkan kualitas audit. Jika efektivitas supervisi dan ancaman hukuman meningkat, maka perilaku-perilaku auditor yang menurunkan kualitas audit akan menurun. Hasil penelitian ini sesuai dengan pendapat Arens *et al.* (2008) yang menyatakan bahwa supervisi merupakan salah cara yang dapat digunakan

**Tabel 8**  
**Hasil Uji Reliabilitas Variabel Penelitian**

| Variabel       | Jumlah Pernyataan | Koefisien Reliabilitas | Keterangan |
|----------------|-------------------|------------------------|------------|
| Supervisi      | 8                 | 0,642                  | Reliabel   |
| Kepuasan Kerja | 12                | 0,886                  | Reliabel   |
| Kualitas Audit | 6                 | 0,918                  | Reliabel   |

Sumber: data hasil penelitian (diolah)

**Tabel 9**  
**Hasil Pengujian Persamaan Regresi Berganda**

#### Coefficients<sup>a</sup>

| Model |            | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients |        |      |
|-------|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|------|
|       |            | B                           | Std. Error | Beta                      | t      | Sig. |
| 1     | (Constant) | 26,897                      | 2,05       |                           | 13,079 | ,000 |
|       | SUP        | -,271                       | ,086       | -,206                     | -3,163 | ,002 |
|       | PUAS       | -,208                       | ,037       | -,361                     | -5,546 | ,000 |

a. Dependent Variable: KUALITAS

Sumber: data hasil penelitian (diolah)

oleh KAP untuk mempertahankan kualitas auditnya. Hasil penelitian ini juga sesuai dengan penelitian Otley dan Pierce (1996) yang menyebutkan bahwa efektivitas supervisi mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap tindakan penghentian prematur atas prosedur audit (*premature sign-off*) dan perilaku-perilaku yang menurunkan kualitas audit. Hasil penelitian ini menyebutkan bahwa sebagian besar auditor yang menjadi responden penelitian menyatakan setuju bahwa supervisi yang dilakukan di KAP akan dapat menemukan tindakan-tindakan auditor yang dapat menurunkan kualitas audit. Diantaranya; akan dapat menemukan tindakan auditor yang melakukan penghentian prematur, atau menemukan tindakan auditor yang memberikan tanda *tickmark* sebagai tanda prosedur audit telah dikerjakan padahal auditor tersebut hanya memeriksa beberapa dokumen klien yang tidak lengkap.

Penelitian ini juga sesuai dengan hasil penelitian Pierce dan Sweeney (2006) yang menemukan bahwa rendahnya risiko yang akan dihadapi auditor ketika mereka terbukti melakukan tindakan-tindakan yang mengurangi kualitas audit dapat mempengaruhi auditor untuk melakukan tindakan yang menurunkan kualitas audit. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa besarnya ancaman hukuman yang akan dikenakan terhadap auditor yang terbukti melakukan tindakan yang menurunkan kualitas audit dapat mempengaruhi terjadinya perilaku-perilaku auditor yang menurunkan kualitas audit. Dari hasil penelitian ini dapat diketahui tindakan auditor yang akan mendapatkan hukuman paling berat menurut responden adalah jika mereka terbukti melakukan tindakan penghentian prematur atau memberi tanda *tickmark* sebagai tanda auditor telah melaksanakan prosedur audit padahal hanya memeriksa beberapa dokumen klien yang tidak lengkap. Adapun ancaman hukuman yang paling ringan jika terbukti melakukan tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit adalah ketika auditor gagal memeriksa masalah akuntansi

yang belum meyakinkan, atau menerima saja penjelasan klien tanpa melakukan prosedur audit tambahan untuk meyakinkan masalah tersebut.

### **Pengaruh Kepuasan Kerja Terhadap Tindakan yang Menurunkan Kualitas Audit**

Pengaruh kepuasan kerja terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit diuji dengan menggunakan persamaan regresi berganda. Hasil analisis data dengan menggunakan software SPSS menunjukkan nilai  $t = -5,546$  dengan tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) = 0,00. Oleh karena nilai tingkat signifikansi < 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa kepuasan kerja berpengaruh terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit. Hasil analisis data menunjukkan nilai koefisien ( $b$ ) = -0,361 yang dapat diartikan bahwa semakin tinggi tingkat kepuasan kerja auditor, maka tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit akan semakin berkurang.

Hasil penelitian ini sesuai dengan pendapat Luthans (2006) yang menyatakan bahwa kepuasan kerja dapat menimbulkan perilaku-perilaku yang pada umumnya merupakan perilaku-perilaku yang dapat menguntungkan organisasi. Sebaliknya, ketidakpuasan kerja dapat mempengaruhi terjadinya perilaku-perilaku yang pada umumnya merupakan perilaku disfungsi-sional. Dalam konteks auditing, perilaku disfungsi-sional tersebut dapat berbentuk tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit. Dalam penelitian ini diketahui bahwa kepuasan kerja auditor yang menjadi responden penelitian dapat mempengaruhi terjadinya tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit. Dalam penelitian ini dapat ditunjukkan beberapa contoh tindakan yang menurunkan kualitas audit, yang dapat dikurangi dengan cara meningkatkan kepuasan kerja auditor, diantaranya; 1) menerima penjelasan klien tentang masalah akuntansi tertentu yang tidak beralasan, tetapi auditor menerima begitu saja penjelasan tersebut, 2) me-

ngurangi jumlah pekerjaan dalam bagian audit tertentu yang seharusnya dilakukan secara lengkap, 3) melakukan *premature sign-off* (tidak dapat menyelesaikan prosedur audit yang telah ditetapkan, tetapi melaporkan telah menyelesaikan prosedur tersebut), atau 4) melakukan pemeriksaan terhadap dokumen klien yang tidak lengkap, tetapi dalam kertas kerja memberi tanda tickmark sebagai tanda prosedur audit telah dikerjakan.

Hasil penelitian ini juga sesuai dengan penelitian Herbach (2001) yang menemukan bahwa beberapa dimensi kepuasan kerja (supervisi, gaji, pelatihan, otonomi, lingkungan kerja, atau rekan kerja) dapat mempengaruhi terjadinya perilaku-perilaku yang menurunkan kualitas audit. Berdasarkan analisis deskriptif juga dapat diketahui bahwa sebagian besar responden menyatakan cukup puas dengan pekerjaannya. Hal ini dapat diketahui dari sebagian besar auditor yang menyatakan cukup puas dengan dimensi-dimensi yang membentuk kepuasan kerja (pekerjaan itu sendiri, gaji, promosi, supervisi, rekan kerja dan kondisi kerja). Namun, untuk meningkatkan kepuasan kerja ke tingkat yang lebih optimal, KAP juga diharapkan dapat meningkatkan kepuasan sebagian auditor terhadap beberapa dimensi kepuasan kerja yang oleh sebagian auditor dianggap belum memuaskan. Adapun beberapa dimensi kepuasan kerja yang oleh sebagian auditor masih dianggap belum memuaskan, diantaranya; kepuasan terhadap gaji, pelatihan/promosi, supervisi oleh atasan, atau kepuasan terhadap jam kerja yang diterapkan di KAP tempat mereka bekerja. Agar tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit menjadi berkurang, maka beberapa kondisi yang dapat menyebabkan kepuasan kerja menjadi rendah harus diperbaiki agar kondisi tersebut tidak terus terjadi.

## SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang sudah diuraikan, dapat

disimpulkan bahwa; Pertama, Supervisi berpengaruh negatif terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa supervisi yang efektif dapat mengurangi/menghindari terjadinya tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit. Jika efektivitas supervisi dan ancaman hukuman meningkat, maka perilaku-perilaku yang dapat menurunkan kualitas audit akan menurun. Kedua, Kepuasan kerja berpengaruh negatif terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit. Rendahnya kepuasan kerja (tingginya ketidak-puasan kerja) dapat menyebabkan auditor untuk melakukan tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit. Agar tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit tidak terjadi/berkurang maka KAP harus mengurangi hal-hal yang dapat menimbulkan ketidak-puasan kerja.

Dengan hasil penelitian yang diperoleh, disarankan bahwa; Pertama, untuk meningkatkan kualitas audit, KAP diharapkan memperbaiki sistem supervisinya sesuai dengan yang diharuskan oleh profesi. KAP perlu menerapkan prosedur supervisi yang harus dilakukan oleh semua atasan kepada bawahannya. Sistem pengendalian kualitas di KAP harus dapat menjamin bahwa prosedur supervisi yang telah ditetapkan telah dijalankan sebagaimana mestinya, serta memastikan bahwa semua pekerjaan yang dikerjakan oleh auditor telah disupervisi oleh atasannya. Kedua, KAP juga disarankan untuk memperbaiki kondisi yang dapat menimbulkan terjadinya ketidak-puasan kerja. KAP perlu mempertimbangkan gaji, pelatihan, atau promosi sebagai salah satu cara yang dapat digunakan untuk memotivasi auditor agar tidak melakukan tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit.

## DAFTAR PUSTAKA

- Alderman, W. dan J. Deitrick. 2001. Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: a

- replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 20(1): 54-68.
- Anton, C. 2009. The impact of role stress on workers' behavior through job satisfaction and organizational commitment. *International Journal of Psychology* 44(3): 187-194.
- Arens, A., R. J. Elder, M. S. Beasley. 2008. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Eleventh Edition. Pearson Prentice Hall.
- Carey, P. dan R. Simnett. 2006. Auditor Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review* 81(3): 653-676.
- Coram, P., Juliana dan D. Woodliff. 2003. A Survey of Time Budget Pressure And Reduced Audit Quality Among Australian Auditors. *Australian Accounting Review* 13(29): 38-44.
- Coram, P., Juliana dan D. Woodliff. 2004. The effect of risk misstatement on the propensity to commit reduced audit quality act under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23(2): 159-167.
- Donnelly, D. P., J. J. Quirin dan D. O'Bryan. 2003. Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research In Accounting* (15): 87-110.
- Duffy, M., J. Shaw, dan D. Ganster. 2002. Positive affectivity and negative outcomes: the role of tenure and job satisfaction. *Journal of Applied Psychology* 83(6): 950-959.
- Farger, N., D. Mayorga dan K. Trotman. 2005. A field-based analysis of audit workpaper review. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24(2): 85-110.
- Fatchurrohman, A. 2 Mei 2001. *Majalah Media Akuntansi*.
- Francis, J. dan M. Yu. 2009. Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review* 84(5): 1.521-1.552.
- Geiger, M. A. dan K. Raghunandan. 2002. Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 21(1): 67-78.
- Georgiades. 2006. *GAAS Update Service*. A Wolters Kluwer Business.
- Ghosh, A. dan D. Moon. 2005. Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review* 80(2): 585-612.
- Ghosh, D. 2000. Organizational design and manipulative behavior. *Behavioral Research In Accounting* 12(1): 1-30.
- Ghozali, I. 2005. *Structural equation modelling: teori, konsep, dan aplikasi*. BP Undip. Semarang.
- Gupta, P., N. Umanath dan M. Dirsmith. 2000. Supervision practices and audit effectiveness: an empirical analysis of GAO audit. *Behavioral Research in Accounting* 12(2): 119-138.
- Hadi, S. 2007. Pengaruh tindakan supervisi terhadap kepuasan akuntan pemula. *JAAI* 11(2): 187-198.
- Herbach, O. 2001. Audit Quality, Auditor Behavior and The Psychological Contract. *The European Accounting Review* 10(4): 787-802.
- Huda, M. 2000. Hubungan antara tindakan supervisi dengan kepuasan kerja: sebuah analisis perbedaan antara KAP besar dan kecil. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi* 2(1): 33-44.
- Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Penerbit: Salemba Empat. Jakarta.
- Johnson, V., I. Khurana dan J. K. Reynolds. 2002. Audit firm tenure and the quality of accounting earnings. *Contemporary Accounting Research* 19(1): 637-660.
- Kreitner, R. dan A. Kinicki. 2005. *Organizational Behavior*. 5<sup>th</sup> Edition. McGraw-Hill. USA.
- Luthans, F. 2006. *Organizational Behavior*, 10<sup>th</sup> Edition. The McGraw-Hill Companies, Inc. USA.
- Malone, C. F. dan R. W. Roberts. 2004. Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23(2): 49-64.

- Mangione, T. dan R. Quinn. 1995. Job satisfaction, counterproductive behavior, and drug use at work. *Journal of Applied Psychology* 80(1): 114-116.
- Messier, W., S. Glover dan D. Prawitt. 2006. *Auditing & assurance service: a system approach*. 4<sup>th</sup> edition. McGraw-Hill. USA.
- Myers, J., L. A. Myers dan T. C. Omer. 2003. Exploring the term of auditor-client relationship and the quality of earnings: a case for mandatory auditor rotation. *The Accounting Review* 78(3): 779-799.
- Nurahma dan N. Indriantoro. 2000. Tindakan supervisi dan kepuasan kerja akuntan pemula di Kantor Akuntan Publik. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 3(1): 45-63
- Otley, D. dan B. J. Pierce. 1996. The operation of control systems in large audit firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15(2): 65-84.
- Payne, E. dan R. J. Ramsay. 2008. Audit documentation methods: a path model of cognitive processing, memory, and performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27(1): 151-168.
- Pierce, B. dan B. Sweeney. 2006. Perceived adverse consequences of quality threatening behavior in audit firms. *International Journal of Auditing* 10(1): 19-39.
- Pusat Pembinaan Akuntan Publik dan Jasa Penilai, Departemen Keuangan RI. 2010. Hasil pemeriksaan Kantor Akuntan Publik Tahun 2008 - 2009.
- Robbins, S.P. 2003. *Organizational behavior*. 12<sup>th</sup> edition. Pearson Education, Inc. New Jersey.
- Robertson, J. C. 2007. Staff Auditor Reporting Decisions Under Time Deadline Pressure. *Managerial Auditing Journal* 22(4): 340-353.
- Samelson, D., S. Lowensohn dan L. E. Johnson. 2006. The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 18(2): 139-166.
- Sitepu, N. 1995. *Analisis Jalur*. Penerbit FMIPA Unpad. Bandung.
- Soobaroyen, T. dan C. Chengabroyan. 2006. Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country. *International Journal of Auditing* 10(3): 201-218.
- Suryanita, W., D. Setiawan dan H. Triatmoko. 2007. Penghentian Prematur atas Prosedur Audit. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 10(1): 1-19.