

PROSEDUR *REVIEW* DAN KONTROL KUALITAS OLEH KANTOR AKUNTAN PUBLIK

Oleh :

Ivo Maelina Silitonga, SE, M.Si

Dosen UMI, Medan

Abstrak

Penulisan makalah ini bertujuan untuk mengetahui prosedur *review* dan kontrol kualitas oleh kantor akuntan publik. Penulisan makalah ini menggunakan metode tinjauan literatur (*library research*). Dari pembahasan dapat disimpulkan bahwa auditor yang memiliki *time pressure* yang tinggi, maka akan cenderung meningkatkan usahanya untuk melakukan penghentian secara prematur prosedur audit. Auditor yang merasakan risiko audit yang tinggi, maka akan cenderung meningkatkan usahanya untuk melakukan penghentian secara prematur prosedur audit. Auditor lebih tinggi menggunakan materialitas dalam prosedur audit, maka akan cenderung menurunkan usahanya untuk melakukan penghentian secara prematur prosedur audit. Prosedur *review* dan kontrol kualitas audit yang lebih baik, maka akan cenderung menurunkan upaya melakukan penghentian secara prematur prosedur audit. Semakin kuat eksternal *locus of control* auditor, maka akan cenderung melakukan upaya penghentian secara prematur prosedur audit.

Kata kunci : prosedur *review*, kontrol kualitas dan akuntan publik

1. Pendahuluan

1.1. Latar Belakang

Jasa audit akuntan publik dibutuhkan oleh pihak luar perusahaan, hal ini disebabkan karena pihak luar perusahaan memerlukan jasa audit akuntan publik untuk menentukan keandalan pertanggung jawaban keuangan yang disajikan oleh manajemen dalam laporan keuangan. Profesi ini merupakan profesi kepercayaan masyarakat, dari profesi akuntan publik inilah masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas

tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan (Mulyadi, 2002). *A Statement Of Basic Auditing Concepts* (ASOBAC) mendefinisikan Audit sebagai suatu proses sistematis untuk menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti secara obyektif mengenai asersi-asersi tentang berbagai tindakan dan kejadian ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan dan menyampaikan hasilnya kepada

para pemakai yang berkepentingan (Abdul, 1997).

Jasa yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik digolongkan ke dalam dua kelompok; *jasa assurance* dan *jasa nonassurance*. *Jasa assurance* adalah jasa profesional independen yang meningkatkan mutu informasi bagi pengambil keputusan, pengambil keputusan memerlukan informasi yang andal dan relevan sebagai basis untuk pengambilan keputusan. *Jasa nonassurance* adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang didalamnya tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan temuan, atau bentuk lain keyakinan (Mulyadi, 2002). Proses audit merupakan bagian dari *assurance services*, pengauditan ini melibatkan usaha peningkatan kualitas informasi bagi pengambil keputusan serta independensi dan kompetensi dari pihak yang melakukan audit, sehingga kesalahan yang terjadi dalam proses pengauditan akan berakibat berkurangnya kualitas informasi yang diterima oleh pengambil keputusan (Suryanita *et al*, 2007).

Berkurangnya kualitas informasi yang dihasilkan dari proses audit dapat terjadi karena beberapa tindakan, seperti : (Suryanita *et al*, 2007)

- a. Mengurangi jumlah sampel dalam audit
- b. Melakukan *review* dangkal terhadap dokumen klien

- c. Tidak memperluas pemeriksaan ketika terdapat pos yang dipertanyakan
- d. Memberikan opini ketika semua prosedur audit belum dilaksanakan secara lengkap.

Dalam prakteknya tindakan pengurangan kualitas audit (*reduced audit quality*) masih sering terjadi, padahal dalam teori telah jelas dinyatakan bahwa proses audit yang baik adalah yang mampu meningkatkan kualitas informasi. Perilaku pengurangan kualitas audit (*reduced audit quality behaviours*) adalah suatu tindakan yang dilakukan oleh auditor selama melakukan pekerjaan dimana tindakan ini dapat mengurangi ketepatan dan keefektifan pengumpulan bukti audit (Malone dan Roberts, 1996) dalam Suryanita *et al* (2007). Salah satu bentuk perilaku pengurangan kualitas audit (*RAQ behaviors*) adalah penghentian prematur atas prosedur audit (Malone dan Roberts, 1996 : Coram, *et al.*, 2004).

Adanya praktik penghentian prematur atas prosedur audit, tentu saja sangat berpengaruh secara langsung terhadap kualitas laporan audit yang dihasilkan auditor, sebab apabila salah satu langkah dalam prosedur audit dihilangkan, maka kemungkinan auditor membuat *judgment* yang salah akan semakin tinggi. Kesalahan pembuatan opini atau *judgment* yang disebabkan karena auditor tidak melakukan prosedur audit yang

mencukupi dapat menyebabkan auditor dituntut secara hukum (Heriningsih, 2002).

Prosedur audit merupakan instruksi rinci untuk mengumpulkan bukti audit tertentu yang harus diperoleh pada saat tertentu dalam audit (Mulyadi, 2002). Dengan melakukan seluruh prosedur audit yang ada, maka tujuan dari proses audit yaitu untuk meningkatkan kualitas dari laporan keuangan dapat tercapai dan kesalahan yang terjadi dapat diminimalisasi.

1.2. Tujuan Penulisan

Penulisan makalah ini bertujuan untuk mengetahui prosedur *review* dan kontrol kualitas oleh kantor akuntan publik.

1.3. Metode Penulisan

Penulisan makalah ini menggunakan metode tinjauan literatur (*library research*).

2. Uraian Teoritis

2.1. Teori Atribusi

Teori atribusi akan memberikan penjelasan mengenai bagaimana cara menentukan penyebab atau motif perilaku seseorang. Teori ini diarahkan untuk mengembangkan penjelasan dari cara-cara kita menilai orang secara berlainan, tergantung makna apa yang kita hubungkan (atribusikan) ke suatu perilaku tertentu (Kelly, 1972 dalam Robbin, 1996). Teori ini mengacu pada bagaimana

seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri (Luthans, 1998 dalam Ardiansah, 2003), yang ditentukan apakah dari internal atau eksternal (Robbin, 1996) maka akan terlihat pengaruhnya terhadap individu.

Penyebab perilaku tersebut dalam persepsi sosial lebih dikenal dengan istilah *dispositional attributions* (penyebab internal) dan *situational attributions* (penyebab eksternal) (Robbin, 1996). Penyebab internal cenderung mengacu pada aspek perilaku individual, sesuatu yang telah ada dalam diri seseorang seperti sifat pribadi, persepsi diri, kemampuan, dan motivasi. Sedangkan penyebab eksternal lebih mengacu pada lingkungan yang mempengaruhi perilaku seseorang, seperti kondisi sosial, nilai sosial, dan pandangan masyarakat.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa teori atribusi dapat digunakan sebagai dasar menemukan faktor-faktor penyebab mengapa auditor melakukan *premature sign off*. Dengan mengetahui faktor-faktor yang menyebabkan seorang auditor melakukan *premature sign off*, maka faktor-faktor pemicu terjadinya *premature sign off* dapat diminimalisir, sehingga keinginan auditor untuk melakukan *premature sign off* dapat berkurang.

2.2. Prosedur Audit

Standar pekerjaan lapangan ketiga menyebutkan beberapa prosedur audit yang harus dilaksanakan oleh auditor dalam mengumpulkan berbagai tipe bukti audit. Prosedur audit adalah instruksi rinci untuk mengumpulkan tipe bukti audit tertentu yang harus diperoleh pada saat tertentu dalam audit. Prosedur audit yang disebutkan dalam standart tersebut meliputi (Mulyadi, 2002) :

1. Inspeksi

Inspeksi merupakan pemeriksaan secara rinci terhadap dokumen atau kondisi fisik sesuatu. Prosedur audit ini banyak dilakukan oleh auditor. Dengan melakukan inspeksi terhadap sebuah dokumen, auditor akan dapat menentukan keaslian dokumen tersebut.

2. Pengamatan

Pengamatan merupakan prosedur audit yang digunakan oleh auditor untuk melihat atau menyaksikan pelaksanaan suatu kegiatan. Objek yang diamati auditor adalah karyawan, prosedur, dan proses.

3. Permintaan Keterangan

Permintaan keterangan merupakan prosedur audit yang dilakukan dengan meminta keterangan secara lisan. Bukti audit yang dihasilkan dari prosedur ini adalah bukti lisan dan bukti dokumenter.

4. Konfirmasi

Konfirmasi merupakan bentuk penyelidikan yang memungkinkan

auditor memperoleh informasi secara langsung dari pihak ketiga yang bebas.

Disamping auditor memakai prosedur audit yang disebutkan dalam standart tersebut, auditor melaksanakan berbagai prosedur audit lainnya untuk mengumpulkan bukti audit yang akan dipakai sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan. Prosedur audit ini sangat diperlukan bagi asisten agar tidak melakukan penyimpangan dan dapat bekerja secara efisien dan efektif (Malone dan Roberts, 1996) dalam Suryanita (2007). Kualitas dari auditor dapat diketahui dari seberapa jauh auditor menjalankan prosedur-prosedur audit yang tercantum dalam program audit.

2.3. Perilaku *premature sign off*

Sesuai dengan standar auditing (IAI, 2001) bahwa untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas maka auditor harus melaksanakan beberapa prosedur audit. Prosedur audit merupakan serangkaian langkah-langkah yang harus dilaksanakan dalam melaksanakan audit. Dalam konteks auditing, manipulasi akan dilakukan dalam bentuk perilaku disfungsi. Perilaku ini adalah alat bagi auditor untuk memanipulasi proses audit dalam upaya mencapai tujuan kinerja individual. Pengurangan kualitas audit yang dilakukan dari kegiatan ini mungkin dipandang sebagai pengorbanan bagi individu untuk

bertahan dalam lingkungan audit (Donnelly *et al.*, 2003).

SAS No 82 dalam Donnelly *et al* (2003) menyatakan bahwa sikap auditor menerima perilaku disfungsional merupakan indikator dari perilaku disfungsional aktual. *Dysfunctional Audit Behavior* merupakan reaksi terhadap lingkungan (Donnelly *et al*, 2003). Beberapa perilaku disfungsional yang membahayakan kualitas audit yaitu: *Underreporting of time, premature sign off, altering/replacement of audit procedure*.

Premature Sign Off (PMSO) merupakan suatu keadaan yang menunjukkan auditor menghentikan satu atau beberapa langkah audit yang diperlukan dalam prosedur audit tanpa menggantikan dengan langkah yang lain (Marxen, 1990 dalam Sososutikno, 2003). PMSO ini secara langsung mempengaruhi kualitas audit dan melanggar standar profesional. Graham (1985) dalam Shapero *et al.* (2003) menyimpulkan bahwa kegagalan audit sering disebabkan karena penghapusan prosedur audit yang penting dari pada prosedur audit tidak dilakukan secara menadai.

2.4. Time Pressure

Anggaran waktu merupakan hal yang sangat penting bagi semua AKP karena menyediakan dasar untuk memperkirakan biaya audit, pengalokasian staf ke dalam pekerjaan audit, dan sebagai dasar untuk

mengevaluasi kinerja auditor (Waggoner dan Cashell, 1991) dalam Basuki *et al* (2006) serta sangat diperlukan bagi auditor dalam melaksanakan tugasnya untuk dapat memenuhi permintaan klien secara tepat waktu dan menjadi salah satu kunci keberhasilan karir auditor di masa depan. Oleh karena itu, selalu ada tekanan bagi auditor untuk menyelesaikan audit dalam waktu yang telah dianggarkan. Auditor yang menyelesaikan tugas melebihi waktu normal yang telah dianggarkan cenderung dinilai memiliki kinerja yang buruk oleh atasannya atau sulit mendapatkan promosi. Kriteria untuk memperoleh peringkat yang baik adalah pencapaian anggaran waktu. Akhir-akhir ini tuntutan tersebut semakin besar dan menimbulkan *time pressure*.

Time Pressure memiliki dua dimensi yaitu *time budget pressure* (keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat) dan *time deadline pressure* (kondisi dimana auditor dituntut untuk menyelesaikan tugas audit tepat pada waktunya) (Heriningsih, 2001).

Fungsi anggaran dalam Kantor Akuntan Publik adalah sebagai dasar estimasi biaya audit, alokasi staf ke masing-masing pekerjaan dan evaluasi kinerja staf auditor (Waggoner dan Chasell, 1991) dalam Suryanita, *et al*

(2007). *Time Pressure* yang diberikan oleh Kantor Akuntan Publik kepada auditornya bertujuan untuk mengurangi biaya audit. Semakin cepat waktu pengerjaan audit, maka biaya pelaksanaan audit akan semakin kecil. Keberadaan *time pressure* ini memaksa auditor untuk menyelesaikan tugas secepatnya / sesuai dengan anggaran waktu yang telah ditetapkan. Pelaksanaan prosedur audit seperti ini tentu saja tidak akan sama hasilnya bila prosedur audit dilakukan dalam kondisi tanpa *time pressure*. Agar menepati anggaran waktu yang telah ditetapkan, ada kemungkinan bagi auditor untuk melakukan pengabaian terhadap prosedur audit bahkan pemberhentian prosedur audit.

2.5. Risiko Audit

Dalam perencanaan audit, auditor harus mempertimbangkan risiko audit. Risiko audit adalah risiko yang terjadi dalam hal auditor, tanpa disadari, tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material (SA Seksi 312). Saji material bisa terjadi karena adanya kesalahan (*error*) atau kecurangan (*fraud*). *Error* merupakan kesalahan yang tidak disengaja (*unintentional mistakes*) sedangkan *Fraud* merupakan kecurangan yang disengaja, bisa dilakukan oleh pegawai perusahaan (misalnya penyalahgunaan harta perusahaan untuk kepentingan pribadi) atau oleh manajemen dalam

bentuk rekayasa laporan keuangan. Risiko audit, dibagi menjadi 2 bagian, yaitu (Mulyadi, 2001) :

a. Risiko audit keseluruhan (*Overall audit risk*)

Pada tahap perencanaan auditnya, auditor pertama kali harus menentukan risiko audit keseluruhan yang direncanakan. Yang merupakan besarnya risiko yang dapat ditanggung oleh auditor dalam menyatakan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar, padahal kenyataannya laporan keuangan tersebut berisi salah saji material.

b. Risiko audit individual

Karena audit mencakup pemeriksaan terhadap akun-akun secara individual, risiko audit keseluruhan harus dialokasikan kepada akun-akun yang berkaitan. Sedangkan unsur-unsur yang terdapat dalam risiko audit adalah :

1. Risiko bawaan

Adalah kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material, dengan asumsi tidak terdapat kebijakan dan prosedur pengendalian intern yang terkait.

2. Risiko pengendalian

Adalah risiko terjadinya salah saji material dalam suatu asersi yang tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian intern suatu entitas. Risiko ini ditentukan

oleh efektivitas kebijakan dan prosedur pengendalian intern untuk mencapai tujuan umum pengendalian intern yang relevan dengan audit atas laporan keuangan entitas.

3. Risiko deteksi

Adalah risiko sebagai akibat auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi. Risiko deteksi ditentukan oleh efektivitas prosedur audit dan penerapannya oleh auditor. Risiko ini timbul sebagian karena ketidakpastian yang ada pada waktu auditor tidak memeriksa 100% saldo akun atau golongan transaksi dan sebagian lagi karena ketidakpastian lain yang ada, walaupun saldo akun atau golongan transaksi tersebut diperiksa 100%.

2.6. Materialitas

Proses audit atas laporan keuangan dilaksanakan oleh auditor melalui empat tahap utama yaitu: perencanaan, pemahaman, pengujian struktur pengendalian intern serta penerbitan laporan audit (Mulyadi, 2002).

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA seksi 312 materialitas merupakan besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang

melingkupinya, dapat mengubah atau mempengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut.

FASB (*Financial Accounting Standard Board*) menjelaskan konsep materialitas sebagai penghilangan atau salah saji suatu item dalam laporan keuangan adalah material jika dalam keadaan tertentu besarnya item tersebut mungkin menyebabkan pertimbangan orang yang reasonable berdasarkan laporan keuangan tersebut akan berubah atau terpengaruh oleh adanya pencatuman atau peniadaan informasi akuntansi tersebut.

Materialitas adalah besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, yang mungkin dapat mengakibatkan perubahan pengaruh terhadap pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut karena adanya penghilangan atau salah saji tersebut (Sukrisno, 1996:100) dalam Suryanita, *et al* (2007).

Dari definisi diatas konsep materialitas dapat digunakan 3 tingkatan dalam mempertimbangkan jenis laporan yang harus dibuat antara lain :

1. Jumlah yang tidak material, jika terdapat salah saji dalam laporan keuangan tetapi cenderung tidak mempengaruhi keputusan pemakai laporan,

2. Jumlahnya material, tetapi tidak mengganggu laporan keuangan secara keseluruhan,
3. Jumlah sangat material atau pengaruhnya sangat meluas sehingga kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan diragukan.

Standar yang tinggi dalam praktik akuntansi akan memecahkan masalah yang berkaitan dengan konsep materialitas. Pedoman materialitas yang beralasan, yang diyakini oleh sebagian besar anggota profesi akuntan adalah standar yang berkaitan dengan informasi laporan keuangan bagi para pemakai, akuntan harus menentukan berdasarkan pertimbangannya tentang besarnya sesuatu/informasi yang dikatakan material.

Dalam sebuah perusahaan, dimana hasil dari suatu operasi perusahaan akan dituangkan dalam sebuah laporan yaitu laporan keuangan yang terdiri dari sebuah laporan neraca, laba rugi, perubahan modal, serta laporan arus kas. Laporan tersebut penting sekali dalam suatu audit atau proses atestasi lainnya karena laporan menginformasikan pemakai informasi mengenai apa yang akan dilakukan auditor dan kesimpulan yang di perolehnya (Palestine, 2005).

2.7. Prosedur *review* dan kontrol kualitas oleh Kantor Akuntan Publik

Kantor Akuntan Publik perlu melakukan prosedur *review* (prosedur

pemeriksaan) untuk mengontrol kemungkinan terjadinya penghentian prematur atas prosedur audit yang dilakukan oleh auditornya (Waggoner dan Cashell, 1991) dalam Suryanita *et al* (2007). Prosedur *review* merupakan proses memeriksa/meninjau ulang hal/pekerjaan untuk mengatasi terjadinya indikasi ketika staf auditor telah menyelesaikan tugasnya, padahal tugas yang disyaratkan tersebut gagal dilakukan. Prosedur ini berperan dalam memastikan bahwa bukti pendukung telah lengkap dan juga melibatkan pertimbangan ketika terdapat sugesti bahwa penghentian prematur telah terjadi. Sugesti bisa muncul, misalnya jika ada auditor yang selalu memenuhi target (baik waktu maupun anggaran) dan tampak memiliki banyak waktu luang. Heriyanto (2002) dalam Suryanita *et al* (2007) mendefinisikan prosedur *review* sebagai “pemeriksaan terhadap kertas kerja yang dilakukan oleh auditor pada level tertentu”. Fokus dari prosedur *review* ini terutama pada permasalahan yang terkait dengan pemberian opini.

Berbeda dengan prosedur *review* yang berfokus pada pemberian opini, kontrol kualitas lebih berfokus pada pelaksanaan prosedur audit sesuai standar auditing. Kantor Akuntan Publik (KAP) harus memiliki kebijakan yang dapat memonitor praktik yang berjalan di KAP itu sendiri (Messier, 2000). Keberadaan suatu sistem kontrol kualitas akan

membantu sebuah KAP untuk memastikan bahwa standar profesional telah dijalankan dengan semestinya di dalam praktik. Terdapat 5 elemen dari kontrol kualitas yaitu independensi, integritas dan obyektivitas, manajemen personalia, penerimaan dan keberlanjutan serta perjanjian dengan klien, performa yang menjanjikan serta *monitoring* (Messier, 2000) dalam Suryanita *et al* (2007).

Sistem kontrol seperti telah diteliti dalam literatur akuntansi, biasanya didasarkan pada *cybernetic model* yang mana standart kinerja (*budget, goal, target*) dan pengukuran kinerja diperbandingkan sebagai dasar untuk kegiatan koreksi dan evaluasi kinerja. Tiga komponen penting dari sistem kontrol berbasis kinerja adalah proses penyusunan standart (misalnya: partisipasi, *imposition*), *standard tightness* (misalnya: *goal difficulty, budgetary slack*), dan insentif berbasis standart (misalnya: bonus untuk setiap unit yang diukur kinerjanya melebihi standar kinerja yang telah ditetapkan). Tiga komponen sistem kontrol ini saling berinteraksi/berhubungan (Demski & Feltham, 1978).

2.8. Locus Of Control Auditor

Perilaku disfungsional audit dapat disebabkan oleh faktor karakteristik personal dari auditor (faktor internal) serta faktor situasional saat melakukan audit (faktor eksternal). Karakteristik personal yang mempengaruhi penerimaan perilaku

disfungsional diantaranya *locus of control*. *Locus of control* mempengaruhi penerimaan perilaku disfungsional audit maupun perilaku disfungsional audit secara actual, kepuasan kerja, komitmen organisasional dan *tuenover intention* (Reed *et al*; 1994 dalam Puji, 2005; Donelly *et al*, 2003) dalam (Indri Kartika *et al*, 2007).

Locus of control didefinisikan sebagai persepsi seseorang tentang sumber nasibnya (Robbins, 2003). *Locus of control* adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia merasa dapat atau tidak dapat mengendalikan peristiwa yang terjadi padanya (Rotter, 1966). Konsep *locus of control* memiliki latar belakang teoritis dalam teori pembelajaran sosial. Teori *locus of control* menggolongkan individu apakah termasuk dalam *locus* internal atau eksternal. Rotter (1990) dalam (Hyatt & Prawitt, 2001) menyatakan bahwa *locus of control* baik internal maupun eksternal merupakan tingkatan dimana seorang individu berharap bahwa *reinforcement* atau hasil dari perilaku mereka tergantung pada perilaku mereka sendiri atau karakteristik personal mereka. Mereka yang yakin dapat mengendalikan tujuan mereka dikatakan memiliki *internal locus of control*, sedangkan yang memandang hidup mereka dikendalikan oleh kekuatan pihak luar disebut memiliki *eksternal locus of*

control (Robbins, 1996) dalam (Indri Kartika *et al*, 2007).

Locus of control berperan dalam motivasi, *locus of control* yang berbeda bias mencerminkan motivasi yang berbeda dan kinerja yang berbeda. Internal akan cenderung lebih sukses dalam karier dari pada eksternal, mereka cenderung mempunyai level kerja yang lebih tinggi, promosi yang lebih cepat dan mendapatkan uang yang lebih. Sebagai tambahan, internal dilaporkan memiliki kepuasan yang lebih tinggi dengan pekerjaan mereka dan terlihat lebih mampu menahan stres daripada eksternal (Baron & Greenberg, 1990 dalam Puji, 2005) dalam (Indri Kartika *et al*, 2007). Penelitian Rotter, (1990) dalam Hyatt & Prawitt, (2001) menjelaskan bahwa eksternal secara umum berkinerja lebih baik ketika pengendalian dipaksakan atas mereka (Indri Kartika *et al*, 2007). Hyatt dan Prawitt (2001) membuktikan bahwa *locus of control* dapat memberikan pengaruh pada kinerja audit terhadap auditor internal dan juga pihak auditor eksternal.

3. Pembahasan

Dalam usaha memperoleh bukti audit yang cukup kompeten, maka sebelum melaksanakan audit auditor harus menyusun program audit yang merupakan kumpulan dari prosedur audit yang akan dijalankan dan dibuat secara tertulis. Prosedur audit meliputi langkah-langkah yang

harus dilaksanakan auditor dalam melaksanakan audit. Prosedur audit ini sangat diperlukan bagi auditor agar tidak melakukan penyimpangan dan dapat bekerja secara efektif dan efisien (Heriningsih, 2002).

Hal yang dihadapi profesi auditor saat ini adalah praktik penghentian prematur atas prosedur audit (Reckers, *et al.*, 1997) dalam Suryanita, *et al* (2007). 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 opini atas suatu laporan keuangan (Shapeero, *et al.*, 2003) dalam Suryanita, *et al* (2007). Ketika melakukan pengabaian, auditor akan memiliki kecenderungan untuk memilih prosedur yang paling tidak beresiko diantara sepuluh prosedur audit seperti yang telah dijabarkan di atas. Pemilihan ini akan menimbulkan urutan/prioritas dari prosedur audit yang dihentikan dimulai dari prosedur yang paling sering dihentikan sampai dengan paling jarang / tidak pernah dihentikan.

Adanya *time pressure* yang diberikan oleh kantor akuntan publik kepada auditornya bertujuan untuk mengurangi biaya audit. Semakin cepat waktu pengerjaan audit, maka biaya pelaksanaan audit akan semakin kecil. Keberadaan *time pressure* ini memaksa auditor untuk menyelesaikan

tugas secepatnya/sesuai dengan anggaran waktu yang telah ditetapkan (Sososutikno, 2003). Pelaksanaan prosedur audit ini tentu saja tidak akan sama hasilnya bila prosedur audit dilakukan dalam kondisi tanpa *time pressure*. Agar menepati anggaran waktu yang telah ditetapkan, ada kemungkinan bagi auditor untuk melakukan pengabaian terhadap prosedur audit bahkan pemberhentian prosedur audit. Semakin besar pressure terhadap waktu pengerjaan audit, semakin besar pula kecenderungan untuk melakukan penghentian prematur.

Risiko deteksi menyatakan suatu ketidakpastian yang dihadapi auditor dimana kemungkinan bahan bukti yang telah dikumpulkan oleh auditor tidak mampu untuk mendeteksi adanya salah saji yang material (Suryanita, *et al* 2007). Ketika auditor menginginkan risiko deteksi yang rendah berarti auditor ingin semua bahan bukti yang terkumpul dapat mendeteksi adanya salah saji yang material. Supaya bahan bukti tersebut dapat mendeteksi adanya salah saji yang material maka diperlukan jumlah bahan bukti yang lebih banyak dan jumlah prosedur yang lebih banyak pula. Dengan demikian ketika risiko audit rendah, auditor harus lebih banyak melakukan prosedur audit sehingga kemungkinan melakukan penghentian prematur atas prosedur audit akan semakin rendah.

Dalam menentukan sifat, saat dan luas prosedur audit yang akan diterapkan, auditor harus merancang suatu prosedur audit yang dapat memberikan keyakinan memadai untuk dapat mendeteksi adanya salah saji yang material (Arens dan Loebbecke, 2000) dalam Suryanita, *et al* (2007).

Pertimbangan auditor mengenai materialitas merupakan pertimbangan profesional dan dipengaruhi oleh persepsi dari auditor sendiri. Saat auditor menetapkan bahwa materialitas yang melekat pada suatu prosedur audit rendah, maka terdapat kecenderungan bagi auditor untuk mengabaikan prosedur audit tersebut. Pengabaian ini dilakukan karena auditor beranggapan jika ditemukan salah saji dari pelaksanaan suatu prosedur audit, nilainya tidaklah material sehingga tidak berpengaruh apapun pada opini audit.

Kantor Akuntan Publik perlu melakukan prosedur *review* (prosedur pemeriksaan) untuk mengontrol kemungkinan terjadinya penghentian prematur atas prosedur audit yang dilakukan oleh auditornya (Waggoner dan Cashell, 1991) dalam Suryanita, *et al* (2007).

Heriyanto (2002) dalam Suryanita, *et al* (2007) mendefinisikan prosedur *review* sebagai “pemeriksaan terhadap kertas kerja yang dilakukan oleh auditor pada level tertentu”. Fokus dari prosedur *review* ini terutama pada permasalahan yang

terkait dengan pemberian opini. Berbeda dengan prosedur *review* yang berfokus pada pemberian opini, kontrol kualitas lebih berfokus pada pelaksanaan prosedur audit sesuai standar auditing.

Pelaksanaan prosedur *review* dan kontrol kualitas yang baik akan meningkatkan kemungkinan terdeteksinya perilaku auditor yang menyimpang, seperti praktik penghentian prematur atas prosedur audit. Kemudahan pendeteksian ini akan membuat auditor berpikir dua kali ketika akan melakukan tindakan semacam penghentian prematur atas prosedur audit. Semakin tinggi kemungkinan terdeteksinya praktik penghentian prematur atas prosedur audit melalui prosedur *review* dan kontrol kualitas, maka semakin rendah kemungkinan auditor melakukan praktik tersebut.

Individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung menghubungkan hasil atau *outcome* dengan usaha-usaha mereka atau mereka percaya bahwa kejadian-kejadian adalah dibawah pengendalian atau kontrol mereka dan mereka memiliki komitmen terhadap tujuan organisasi yang lebih besar dibanding individu yang memiliki *locus of control* eksternal. Sedangkan individu yang memiliki *locus of control* eksternal adalah individu yang percaya bahwa mereka tidak dapat mengontrol kejadian-kejadian dan hasil atau

outcome (Spector, 1982 dalam Donnelly *et al*, 2003).

Dalam konteks auditing tindakan manipulasi atau penipuan akan terwujud dalam bentuk perilaku disfungsional. Perilaku ini memiliki arti bahwa auditor akan memanipulasi proses auditing untuk mencapai tujuan kinerja individu. Pengurangan kualitas auditing bisa dihasilkan sebagai pengorbanan yang harus dilakukan auditor untuk bertahan dilingkungan audit.

4. Penutup

Auditor yang memiliki *time pressure* yang tinggi, maka akan cenderung meningkatkan usahanya untuk melakukan penghentian secara prematur prosedur audit. Auditor yang merasakan risiko audit yang tinggi, maka akan cenderung meningkatkan usahanya untuk melakukan penghentian secara prematur prosedur audit. Auditor lebih tinggi menggunakan materialitas dalam prosedur audit, maka akan cenderung menurunkan usahanya untuk melakukan penghentian secara prematur prosedur audit.

Prosedur *review* dan kontrol kualitas audit yang lebih baik, maka akan cenderung menurunkan upaya melakukan penghentian secara prematur prosedur audit. Semakin kuat eksternal *locus of control* auditor, maka akan cenderung melakukan upaya penghentian secara prematur prosedur audit.

Daftar Pustaka

- Ardiansah, Muhammad N. 2003. Pengaruh Gender dan Locus of Control terhadap Kepuasan Kerja, Komitmen Organisasi dan Keinginan Berpindah Kerja (Studi pada Auditor di Pulau Jawa). Tesis, S2 UNDIP Semarang.
- Arifuddin, Faridah, Yusni Wahyudi. 2002, "Hubungan Antara Judgment Audit Dengan Resiko dan Materialitas," Jurnal Bisnis Dan Akuntansi, Vol.4, No. 1.
- Blau, G. 1993. "Testing The Relationship Of Locus Of Control to Different Performance Dimensions". Journal Of Occupational and Organizational Psychology. Vol.66 PP.125-138.
- Brownell, P. 1981. "Participation in Budgeting, Locus of control and Organizational Effectiveness", Journal Accounting Review, Vol LVI. NO.4 Oct.
- Donnelly, David P., Jeffrey J. Q, and David., 2003. "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior : An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics." Journal of Behavioral Research In Accounting, Vol. 15.
- Elen, Ilha, Sabarudin. 2001. "Metodologi Auditing (Pendekatan Prosedur Audit)," Jurnal Bisnis dan Akuntansi, Vol.3 No. 3.
- Gable, M., and F. Dangello. 1994. "Locus of Control, Machiavellianism, and Managerial Job Performance. " Journal of Psychology 128.
- Ghozali, Imam. 2005. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS, Edisi ketiga, Semarang, Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Halim, Abdul. 1997. "Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan", Auditing 1, Edisi kedua, Yogyakarta, Unit Penerbit dan Percetakan (UUP) AMP YKPN.
- Herningsih, Suchyo. 2002. "Penghentian prematur atas prosedur audit : Studi empiris pada kantor akuntan publik. Wahana, Vol. 5, No. 2.
- Hyatt, T., and D. Prawitt. 2001. "Does Congruence Between Audit Structure and Auditors *Locus*

- of control Affect Job Performance*". The Accounting Review, 76.
- Ikatan Akuntansi Indonesia, 2002. Standar Profesional Akuntan Publik, IAI-KAP, Jakarta, Salemba Empat.
- Indriantoro, N dan Bambang Supomo. 2002. Metode Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen, Edisi kedua, Yogyakarta: BPFE.
- Indri, K. dan Provita Wijayanti. 2007. "Locus Of Control sebagai Anteseden Hubungan Kinerja Pegawai dan Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit", Simposium Nasional Akuntansi X. Makasar.
- Ludigdo, Unti dan Mas'ud Machfoedz. 1999. "Persepsi Akuntan dan Mahasiswa tentang Etika Bisnis, "Jurnal Riset Akuntansi Indonesia, Vol. 2, No. 1.
- Malone, Charles. F. and Roberts. 1996. "Factor Associated With the Incidence Of Reduced Audit Quality Behaviour". Auditing. September.
- Maryati, P. 2005. "Analisis Penerimaan Auditor atas Disfungsional Audit Behavior: Pendekatan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa)". Jurnal Manajemen Akuntansi dan Sistem Informasi. Vol.5 No.2.
- Marzuki, 2005. Metodologi Riset : Edisi Kedua, Ekonisia, Yogyakarta.
- Mulyadi. 2002. Auditing 1 : Edisi Enam, Salemba Empat, Jakarta.
- Raghunathan, Bhanu. 1991. "Premature Signing-Off Audit Procedures: An Analysis". Accounting Horizons.
- Robbins, P. Stephen. 1996. "Organizational Behavior: Concept, Controversies". Application. Seventh Edition. Prentice Hall Inc.
- Robbins, P. Stephen. 2003. "Organizational Behavior: Concept, Controversies". Application. Seventh Edition. Prentice Hall Inc.
- Rotter, J.B. 1966. "Generalized Expectancies For Internal Versus External Control Of Reinforcement". Psychological Monographs. Vol.80 PP.1-28.

Sekaran, Uma. 2000. Research Method
for Bussiness, a Skill Building
Approach : Third Edition,
John Wiley and Sons Inc.