

TESIS

**PENGARUH INDEPENDENSI, *LOCUS OF CONTROL*, DAN
AUDIT TENURE TERHADAP *AUDIT JUDGMENT* DENGAN
ETIKA AUDITOR SEBAGAI PEMODERASI**

***THE INFLUENCE OF INDEPENDENCE, LOCUS OF
CONTROL, AND AUDIT TENURE ON AUDIT JUDGMENT
WITH AUDITOR ETHICS AS MODERATOR***

disusun dan diajukan oleh

**EKA INDAH PRATIWI NASIR
A0622110042**



**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2024**

TESIS

**PENGARUH INDEPENDENSI, *LOCUS OF CONTROL*, DAN
AUDIT TENURE TERHADAP *AUDIT JUDGMENT* DENGAN
ETIKA AUDITOR SEBAGAI PEMODERASI**

***THE INFLUENCE OF INDEPENDENCE, LOCUS OF
CONTROL, AND AUDIT TENURE ON AUDIT JUDGMENT
WITH AUDITOR ETHICS AS MODERATOR***

sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar Magister

disusun dan diajukan oleh

**EKA INDAH PRATIWI NASIR
A0622110042**



**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR**

2024

LEMBAR PENGESAHAN TESIS

PENGARUH INDEPENDENSI, *LOCUS OF CONTROL*, DAN *AUDIT TENURE* TERHADAP *AUDIT JUDGMENT* DENGAN ETIKA AUDITOR SEBAGAI PEMODERASI

Disusun dan diajukan oleh

EKA INDAH PRATIWI NASIR
A062211042


Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka
Penyelesaian Studi Program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin
Pada tanggal 14 Mei 2024
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

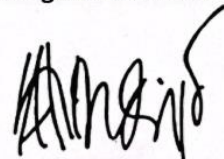
Pembimbing Utama

Pembimbing Pendamping


Prof. Dr. Arifuddin, SE., Ak., M.Si., CA.
NIP. 196406091992031003



Dr. Amiruddin, S.E., Ak., M.Si., CA.
NIP. 196410121989101001

Ketua Program Studi
Magister Akuntansi


Dr. Aini Indrijawati, SE., M.Si., CA.
NIP. 196811251994122002



Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin


Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, S.E., M.Si.
NIP. 196402051988101001

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini,

Nama : Eka Indah Pratiwi Nasir
NIM : A062211042
Jurusan / Program Studi : Magister Akuntansi

Menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul :

**PENGARUH INDEPENDENSI, *LOCUS OF CONTROL*, DAN *AUDIT TENURE*
TERHADAP *AUDIT JUDGMENT* DENGAN ETIKA AUDITOR
SEBAGAI PEMODERASI**

Adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah tesis ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan sumber kutipan dan daftar Pustaka.

Apabila dikemudian hari ternyata di dalam naskah tesis ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No.20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 14 Maret 2024

Yang membuat pernyataan



Eka Indah Pratiwi Nasir

PRAKATA

Assalamualaikum Warahmatullahi Wabarakatuh.

Segala puji dan syukur tiada hentinya peneliti panjatkan atas ke hadirat Allah Swt. karena dengan keagungan-Nya telah melimpahkan rahmat dan hidayah-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan tesis ini dengan judul “Pengaruh Independensi, *Locus of Control*, dan *Audit Tenure* terhadap *Audit Judgment* dengan Etika Auditor sebagai Pemoderasi”. Salawat serta salam tak lupa peneliti kirimkan kepada junjungan Nabi Besar Muhammad Saw., nabi yang telah membawa kita semua dari alam kegelapan menuju alam terang-benderang.

Selanjutnya peneliti mengucapkan terima kasih yang tak terhingga kepada Ayahanda Nasir, S.Sos., M.H. dan Ibu Hj. Sunggusia, S.Kep., Ns. atas segala pengorbanan ikhlas lahir dan batin dalam merawat, membesarkan, membimbing, mendidik, dan mendoakan peneliti selama dalam masa penyelesaian tesis ini. Selama proses penyusunan proposal, penelitian, dan penyusunan tesis ini, peneliti merasakan banyak hambatan dan kesulitan. Namun, berkat tekad dan kerja keras peneliti serta dorongan dan bimbingan dari berbagai pihak, akhirnya penulis dapat menyelesaikan tesis ini walaupun dalam bentuk yang sangat sederhana. Oleh karenanya, pada kesempatan ini peneliti ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, S.E., M.Si. selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
2. Bapak Prof. Dr. Arifuddin, S.E.,Ak.,M.Si.,CA selaku Pembimbing I dan Bapak Dr. Amiruddin, SE.,Ak.,M.Si.,CA selaku Pembimbing II yang dengan penuh kesabaran dan pengertian membimbing peneliti untuk menyelesaikan tesis mulai dari pemilihan judul, pelaksanaan penelitian, sampai dengan penyelesaian tesis.

3. Ibu Prof. Dr. Kartini, S.E.,Ak.,M.Si.,CA., Ibu Prof. Dr. Nirwana, S.E.,Ak.,M.Si.,CA., dan Ibu Dr. Aini Indrijawati, S.E.,Ak.,M.Si.,CA. selaku penguji yang telah memberikan saran dan perbaikan dari awal hingga penyelesaian tesis ini.
4. Seluruh dosen dan staf Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin yang telah membantu peneliti sejak awal perkuliahan hingga selesainya tesis ini.
5. Teman-teman di kelas Maksi A yang telah kebersamai dan memberikan semangat selama peneliti menyusun tesis.

Terima kasih peneliti ucapkan kepada semua pihak yang terlibat dan namanya tidak sempat tercantum, namun telah banyak membantu peneliti dalam menyelesaikan tesis ini. Semoga bantuan yang diberikan bernilai ibadah oleh Allah Swt. Akhir kata, peneliti berharap tesis ini dapat memberikan manfaat kepada pembaca.

Makassar, 15 Mei 2024

Peneliti



Eka Indah Pratiwi Nasir

ABSTRAK

EKA INDAH PRATIWI NASIR. *Pengaruh Independensi, Locus of Control, dan Audit Tenure terhadap Audit Judgment dengan Etika Auditor sebagai Pemoderasi* (dibimbing oleh Arifuddin dan Amiruddin).

Penelitian ini bertujuan menguji dan menganalisis pengaruh independensi, *locus of control*, dan audit tenure terhadap audit *judgment* dengan etika auditor sebagai pemoderasi. Sampel penelitian ini sebanyak 46 auditor yang bekerja di delapan KAP yang ada di Makassar. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dan data primer diolah menggunakan aplikasi SPSS versi 26. Data telah divalidasi dengan menggunakan uji validitas dan uji reliabilitas. Penelitian ini menemukan bahwa independensi, *locus of control*, dan audit tenure secara parsial berpengaruh positif terhadap audit *judgment*. Kenaikan independensi, *focus of control*, dan audit tenure akan meningkatkan kualitas audit *judgment* yang diberikan. Selain itu, etika auditor tidak dapat memoderasi pengaruh independensi terhadap audit *judgment*; etika auditor memperkuat pengaruh *locus of control* terhadap audit *judgment*; dan etika auditor melemahkan pengaruh audit tenure terhadap audit *judgment*.

Kata kunci: independensi, *locus of control*, audit tenure, audit *judgment*, etika auditor



ABSTRACT

EKA INDAH PRATIWI NASIR. *The Effect of Independence, Locus of Control, and Audit Tenure on Audit Judgment with Auditor Ethics as Moderation* (supervised by Arifuddin and Amiruddin)

This research aims to test and analyze the effect of independence, locus of control, and audit tenure on audit judgment with auditor ethics as a moderation. The sample was 46 auditors who worked in eight KAPs in Makassar. This research used a quantitative approach and primary data were processed using the SPSS version 26. The data were validated using validity and reliability tests. This research finds that independence, locus of control, and audit tenure partially have a positive effect on audit judgment. An increase in independence, locus of control, and audit tenure can increase the quality of the audit judgment. Apart from that, auditor ethics cannot moderate the effect of independence on audit judgment; auditor ethics strengthens the effect of locus of control on audit judgment, and auditor ethics weakens the effect of audit tenure on audit judgment.

Keywords: independence, locus of control, audit tenure, audit judgment, auditor ethics



DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN	iv
PRAKATA	v
ABSTRAK	vii
ABSTRACT	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xiv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah.....	15
1.3 Tujuan Penelitian	15
1.4 Kegunaan Penelitian	16
1.4.1 Kegunaan Teoritis.....	16
1.4.2 Kegunaan Praktis	17
1.5 Sistematika Penulisan	17
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	19
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep.....	19
2.1.1 Teori Penetapan Tujuan (<i>Goal Setting Theory</i>).....	19
2.1.2 Teori X Dan Y McGregor	21
2.1.3 Independensi	23
2.1.4 <i>Locus of Control</i>	28
2.1.5 <i>Audit Tenure</i>	30
2.1.6 <i>Audit Judgment</i>	31
2.1.7 Etika Auditor	35
2.2 Tinjauan Empiris	41
BAB III KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS	44
3.1 Kerangka Pemikiran	44
3.2 Hipotesis	45
3.2.1 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap <i>Audit judgment</i>	45
3.2.2 Pengaruh <i>Locus of Control</i> Terhadap <i>Audit judgment</i>	47
3.2.3 Pengaruh <i>Audit Tenure</i> Terhadap <i>Audit judgment</i>	48
3.2.4 Etika Auditor Memoderasi Pengaruh Independensi	

Terhadap <i>Audit Judgment</i>	50
3.2.5 Etika Auditor Memoderasi Pengaruh <i>Locus Of Control</i> Terhadap <i>Audit Judgment</i>	52
3.2.6 Etika Auditor Memoderasi Pengaruh Audit Tenure Terhadap <i>Audit Judgment</i>	53
BAB IV METODE PENELITIAN.....	56
4.1 Rancangan Penelitian.....	56
4.2 Tempat dan Waktu Penelitian.....	57
4.3 Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel.....	57
4.4 Jenis dan Sumber Data	58
4.5 Metode Pengumpulan Data	59
4.6 Variabel Penelitian.....	60
4.6.1 Variabel Dependen	60
4.6.2 Variabel Independen.....	60
4.6.3 Variabel Moderasi.....	60
4.7 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel	60
4.8 Instrumen Penelitian	62
4.9 Teknik Analisis Data	62
4.9.1 Statistik Deskriptif	63
4.9.2 Uji Validitas	63
4.9.3 Uji Reliabilitas	64
4.9.4 Uji Asumsi Klasik	64
4.9.4.1 Uji Normalitas	64
4.9.4.2 Uji Multikolinearitas	65
4.9.4.3 Uji Heteroskedastisitas	65
4.9.5 Metode Analisis Data.....	66
4.9.6 Uji Hipotesis.....	67
4.9.6.1 Uji Koefisien Determinasi.....	67
4.9.6.2 Uji Parsial	67
BAB V HASIL PENELITIAN	69
5.1 Deskripsi Data	69
5.2 Statistik Deskriptif	70
5.3 Uji Validitas dan Uji Reliabilitas.....	71
5.3.1 Uji Validitas	71
5.3.2 Uji Reliabilitas	73
5.4 Uji Asumsi Klasik	74
5.4.1 Uji Normalitas.....	74
5.4.2 Uji Multikolinearitas	75
5.4.3 Uji Heterokedastisitas	75
5.5 Uji Hipotesis.....	76
5.5.1 Uji Koefisien Determinasi	76
5.5.2 Uji t.....	77

5.6 Uji Moderasi.....	80
BAB VI PEMBAHASAN.....	83
6.1 Pengaruh Independensi terhadap <i>Audit Judgment</i>	83
6.2 Pengaruh <i>Locus of Control</i> terhadap <i>Audit Judgment</i>	85
6.3 Pengaruh <i>Audit Tenure</i> terhadap <i>Audit Judgment</i>	88
6.4 Peran Etika Auditor dalam Memoderasi Pengaruh Independensi terhadap <i>Audit Judgment</i>	89
6.5 Peran Etika Auditor dalam Memoderasi Pengaruh <i>Locus of Control</i> terhadap <i>Audit Judgment</i>	91
6.6 Peran Etika Auditor dalam Memoderasi Pengaruh <i>Audit Tenure</i> terhadap <i>Audit Judgment</i>	93
BAB VII PENUTUP	96
7.1 Kesimpulan.....	96
7.2 Implikasi Penelitian	98
7.3 Keterbatasan Penelitian.....	98
7.4 Saran.....	98
DAFTAR PUSTAKA	100
LAMPIRAN	108

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 2.1 Tinjauan Empiris.....	41
Tabel 4.1 Populasi Penelitian	57
Tabel 4.2 Sampel Penelitian.....	58
Tabel 4.3 Definisi Operasional Variabel	61
Tabel 5.1 Sampel Penelitian.....	69
Tabel 5.2 Hasil Statistik Deskriptif	70
Tabel 5.3 Hasil Uji Validitas.....	72
Tabel 5.4 Hasil Pengujian Realibilitas	73
Tabel 5.5 Hasil Uji Normalitas	74
Tabel 5.6 Hasil Uji Multikolinearitas.....	75
Tabel 5.7 Hasil Uji Koefisien Determinasi.....	77
Tabel 5.8 Hasil Uji t	77
Tabel 5.9 Hasil Pengujian Moderasi	80
Tabel 6.1 Hasil Penelitian.....	83

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 3.1 Kerangka Pemikiran	44
Gambar 3.2 Model Penelitian	45
Gambar 5.1 Hasil Uji Heterokedastisitas	76

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran		Halaman
1	Kuesioner	108
2	Hasil Uji Validitas.....	112
3	Hasil Uji Realibilitas	113
4	Hasil Uji Normalitas Kolmogorov-Smirnov	113
5	Hasil Uji Heterokedastisitas	114
6	Hasil Uji Multikolinearitas.....	114
7	Hasil Uji Koefisien Determinasi.....	115
8	Hasil Uji t	115
9	Hasil Pengujian Moderasi	116

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Di era modern sekarang, meningkatnya perusahaan yang *go public* mengakibatkan kebutuhan akan informasi laporan keuangan pun meningkat. Laporan keuangan merupakan media yang digunakan *stakeholder* untuk mendeteksi bagaimana kondisi keuangan di suatu perusahaan guna pengambilan suatu keputusan. Laporan keuangan merupakan alat komunikasi yang digunakan oleh manajemen untuk menunjukkan posisi keuangan dan kinerja sebuah perusahaan yang dikelola selama suatu periode. Informasi yang terkandung di dalam laporan keuangan digunakan oleh pengguna internal dan eksternal yang berkepentingan sebagai basis untuk mengambil keputusan ekonomi. Perusahaan *go public* diharuskan untuk menyusun laporan keuangan secara periodik yang menggambarkan kinerja dari perusahaan selama satu periode.

PSAK No. 1 (2015) menyatakan bahwa laporan keuangan adalah penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Pengambilan keputusan oleh *stakeholder* sangat tergantung terhadap informasi yang disajikan pada laporan keuangan. Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan PSAK (2015), karakteristik kualitas merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan berguna bagi pemakai, yaitu dapat dipahami, relevan, keandalan, dan dapat diperbandingkan. Sesuai peraturan BAPEPAM Nomor Kep-36/PM/2003 tentang Kewajiban Penyampaian Informasi yang dikutip dari Rahmatika *et al.* (2019) menyebutkan bahwa perusahaan *go public* diwajibkan menyampaikan laporan keuangan yang disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan telah diaudit oleh Akuntan Publik. Oleh karena itu, diperlukan

pihak ketiga untuk menilai kewajaran informasi yang terkandung di dalam laporan keuangan dan entitas membutuhkan suatu proses audit untuk memperoleh karakteristik kualitas sebuah laporan keuangan.

Penggunaan jasa pihak ketiga, dalam hal ini adalah akuntan public, merupakan bentuk dari pemenuhan kewajiban dalam UU No. 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, pasal 68 ayat 1 bahwa direksi perusahaan wajib menyerahkan laporan keuangannya kepada akuntan publik untuk diaudit bila perusahaan melakukan kegiatan menghimpun dan/atau mengelola dana, menerbitkan surat utang, perseroan terbuka, memiliki aset dan/atau peredaran usaha dengan jumlah minimal lima puluh miliar, dan diwajibkan oleh perundang-undangan DPR dan Presiden RI Tahun 2007. Hal ini juga diperkuat dalam Peraturan OJK Nomor 29/POJK.04/2016 tentang Laporan Tahunan Emiten atau Perusahaan Publik dalam pasal 4 bahwa laporan keuangan tahunan wajib paling sedikit di antaranya memuat laporan keuangan yang telah diaudit (OJK, 2016). Untuk memberikan informasi keuangan yang dipercaya, manajemen perusahaan memerlukan bantuan akuntan public untuk memberikan penilaian dan pendapat tentang keadilan laporan keuangan (Arifuddin *et al.*, 2017). Keberadaan akuntan publik seharusnya dapat menekan risiko informasi dengan berupaya untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan yang diauditnya secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan (IAPI, 2016). Dengan begitu, penggunaan jasa audit dapat membuat tingkat keandalan laporan keuangan meningkat (Tuanakotta, 2015).

Kantor Akuntan Publik sebagai wadah auditor eksternal yang dianggap sebagai penyedia audit yang independen. Jasa akuntan publik memiliki peran yaitu memberikan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan perusahaan serta memberikan jaminan bahwa informasi-informasi tersebut adalah akurat dan dapat dipercaya. Profesi akuntan publik merupakan kepercayaan *stakeholder*. Pentingnya peran dan kepercayaan yang besar terhadap profesi akuntan publik mengharuskan akuntan publik sangat memperhatikan *audit judgment*. Untuk melaksanakan tugas audit, dibutuhkan sebuah *audit judgment* ketika auditor mengumpulkan bukti dalam waktu yang berbeda dan mengintegrasikan informasi dari bukti tersebut (Sulistiyawati *et al.*, 2019).

Bonner berpendapat *judgment* adalah pembentukan ide, pendapat, atau pemikiran tentang objek, peristiwa, keadaan atau jenis dari fenomena. Judgment cenderung mengambil prediksi tentang peristiwa masa depan atau evaluasi dari situasi saat ini (Bonner *et al.*, 2008). *Judgment* mengacu pada aspek kognitif dalam proses pengambilan keputusan dan mencerminkan perubahan dalam evaluasi, opini, dan sikap (Hogart, 1992). Pembuatan judgment dipengaruhi oleh beberapa faktor, baik teknis ataupun nonteknis. Penilaian audit ini perlu dilakukan karena pada dasarnya audit dilakukan berdasarkan sample, yang mana tidak semua data harus dipertanyakan dan diteliti. Kemampuan untuk menilai dan menyimpulkan pun harus tepat. Pada dasarnya sebuah penilaian bersifat relatif (berbeda – beda hasilnya tergantung sudut pandangnya dan suasana pada kala itu).

Pengertian *audit judgment* menurut Arens (2012) adalah suatu pertimbangan pribadi atau cara pandang auditor dalam menanggapi informasi berhubungan dengan tanggung jawab dan risiko audit yang akan dihadapi auditor, yang mempengaruhi pembuatan opini akhir auditor terhadap laporan keuangan

suatu entitas atau jenis lainnya yang mengacu pada pembentukan ide, atau perkiraan tentang objek, peristiwa, dan keadaan atau jenis lainnya dari fenomena atau pertimbangan diri pribadi. Pertimbangan pribadi auditor tersebut dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor, salah satunya adalah faktor perilaku individu. *Audit judgment* adalah kebijakan auditor dalam menentukan pendapat mengenai hasil auditnya yang mengacu pada pembentukan suatu gagasan, pendapat atau perkiraan tentang suatu objek, peristiwa, status, atau jenis peristiwa lain. Auditor yang berhati-hati (*prudent*) adalah auditor dalam membuat judgment menetapkan standar sesuai fakta dan juga mendokumentasikan fakta tersebut serta mempertimbangkan pilihan perlakuan akuntansi. *Audit judgment* dapat disimpulkan sebagai sudut pandang seorang auditor dalam melakukan penilaiannya terhadap laporan keuangan dengan dipengaruhi oleh faktor-faktor tertentu atau informasi yang mungkin kurang mendukung sehingga perlu adanya tindak lanjut melalui pertimbangan auditor tersebut.

Adapun *audit judgment* ini dibentuk oleh indikator tingkat materialitas, tingkat resiko audit, dan kelangsungan hidup entitas. Materialitas diterapkan oleh auditor dalam tahap perencanaan dan pelaksanaan hingga evaluasi dampak kesalahan yang tidak teridentifikasi, apabila ada, terhadap laporan keuangan maupun penilaian yang akan diberikan sehingga perlu diperhatikan untuk mendukung dan diperhatikan sebaik-baiknya oleh auditor dalam melakukan penilaian atau pertimbangan. Tingkat materialitas digambarkan dengan contoh berupa pernyataan yaitu auditor perlu mempertimbangkan materialitas laporan keuangan dan auditor harus mempertimbangkan materialitas saldo rekening.

Auditor akan menerima tingkat resiko atau ketidakpastian dalam pelaksanaan fungsi pengauditan. Auditor yang efektif mengakui tentang adanya

resiko dan memiliki cara yang tepat untuk mengelola resiko tersebut yang mana tentunya tanggapan terhadap risiko-risiko tersebut adalah sesuatu yang kritical untuk mencapai audit yang berkualitas. Tingkat resiko audit dijelaskan dengan contoh berupa pernyataan yaitu auditor harus menetapkan resiko pengendalian dalam suatu saldo. Kelangsungan hidup entitas dinyatakan dalam bentuk pernyataan pemberian judgment didasarkan pada kemampuan auditor dalam hal penilaian laporan keuangan.

Salah satu pekerjaan auditor adalah melakukan audit untuk mencari informasi tentang apa yang dilakukan oleh entitas yang sedang diperiksa, membandingkan hasil dengan kriteria yang ditetapkan, dan membandingkan atau mengganti hasil dengan memberikan rekomendasi tindakan korektif (Noor *et al.*, 2019). Dalam melakukan tugasnya, tidak semua auditor dapat melakukan tugasnya dengan baik, namun masih ada beberapa akuntan publik yang melakukan kesalahan. Ketika menjalankan proses audit, seorang auditor dapat mengeluarkan opini atas hasil laporan keuangan yang diperiksanya, berupa *audit judgment*.

Audit adalah suatu proses pemeriksaan secara kritis dan sistematis terhadap laporan keuangan dan bukti pendukung, tujuannya agar bisa mendapat pendapat kewajaran terhadap laporan keuangan tersebut. Kualitas *audit judgment* dinilai berdasarkan dari suatu kebijakan yang dikeluarkan oleh auditor dalam menentukan pendapatnya mengenai hasil dari audit yang dilakukan. Hasil dari audit mengacu terhadap pembentukan suatu ide, gagasan, pemikiran, atau pendapat mengenai suatu peristiwa, objek, atau status lainnya. Kualitas dari hasil audit ditentukan oleh tingkat keakuratan dari *audit judgment*, di mana semakin meningkat tingkatan *audit judgment* yang dihasilkan auditor maka akan

menghasilkan hasil audit yang semakin baik dan berkualitas. Hasil audit yang dilakukan auditor sangat berperan penting dalam pengambilan keputusan yang dilakukan oleh pihak-pihak yang membutuhkan. Untuk itu auditor harus berhati-hati dalam melaksanakan tugas audit serta menetapkan *judgment* yang diberikan.

Auditor adalah seseorang yang profesional dalam melaksanakan tugasnya. Sebagai seorang yang profesional seorang auditor harus berpegang pada tanggung jawab profesinya bukan hanya memberikan opini atas kewajaran suatu laporan keuangan, tetapi juga bertanggung jawab terhadap hasil auditnya. Oleh karena itu, auditor harus berhati-hati dalam melaksanakan tugas auditnya dan menetapkan *judgment* yang akan diberikannya (Kusumawardani, 2018). Menilai pentingnya setiap keputusan yang diambil oleh auditor, seharusnya auditor telah menguasai pengetahuan tentang audit dan keahlian di bidang akuntansi untuk membuktikan *audit judgment* yang diambil oleh auditor dapat membantu meningkatkan kinerja perusahaan (Sihombing, 2020). Menurut Nugraha (2015), *audit judgment* merupakan suatu pertimbangan yang dimiliki seorang auditor dalam menanggapi atas dokumentasi bukti yang akan berpengaruh terhadap pembuatan opini audit suatu perusahaan.

Audit judgment merupakan salah satu langkah-langkah dalam melakukan audit untuk mencapai *performance* yang baik. Semakin baik *audit judgment* yang dihasilkan, maka *performance* audit akan maksimal. Jika seorang auditor menghasilkan *audit judgment* yang kurang tepat, maka akan berpengaruh buruk terhadap ketepatan opini akhir mengenai kewajaran laporan keuangan. Seorang auditor dalam melakukan *judgment* harus berdasarkan kejadian-kejadian yang dialami oleh suatu organisasi atau perusahaan di masa lalu, masa kini, dan masa yang akan datang.

Pentingnya peran dan kepercayaan besar dalam profesi akuntan publik mengharuskan akuntan publik untuk memperhatikan penilaian audit yang dihasilkannya. Untuk melakukan tugas audit, penilaian audit diperlukan ketika auditor mengumpulkan bukti pada waktu yang berbeda dan mengintegrasikan informasi dari bukti. Jika auditor salah menilai, itu akan memengaruhi keakuratan pendapat akhir atas kewajaran laporan keuangan. Pada Standar Profesi Akuntansi Publik (SPAP) dinyatakan bahwa auditor diwajibkan untuk menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam melakukan penilaian yang berkaitan dengan audit sehingga *audit judgment* sangat penting untuk diteliti. Semakin benar *audit judgment* yang diputuskan oleh auditor, maka akan semakin kuat hasil auditnya. Hal ini dikarenakan *judgment* yang diputuskan auditor merupakan analisis persepsi dan dipengaruhi oleh sikap individu yang bersifat subjektif (Lopa, 2014).

Audit judgment merupakan suatu pertimbangan pribadi atau cara pandang auditor dalam menanggapi informasi yang memengaruhi dokumentasi bukti dalam pembuatan keputusan pendapat auditor atas laporan keuangan suatu entitas. *Audit judgment* diperlukan karena audit tidak dilakukan terhadap seluruh bukti. Bukti inilah yang digunakan untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan audit sehingga dapat dikatakan bahwa *audit judgment* ikut menentukan hasil dari pelaksanaan audit. Kualitas dari *audit judgment* ini akan menunjukkan seberapa baik kinerja seorang auditor dalam melakukan tugasnya.

Audit judgment adalah penelitian objektif dari seorang auditor mengenai informasi-informasi dari bukti audit yang diperoleh dan dipengaruhi juga oleh aspek-aspek individu auditor sehingga menghasilkan pemikiran atau keputusan mengenai informasi yang didapat sebelumnya (Rahmatika *et al.*, 2019). *Audit judgment* merupakan salah satu langkah dalam melakukan audit untuk mencapai

performance yang baik. Semakin baik *audit judgment* yang dihasilkan, maka *performance audit* akan maksimal. Jika seorang auditor menghasilkan *audit judgment* yang kurang tepat, maka akan berpengaruh buruk terhadap ketepatan opini akhir mengenai kewajaran laporan keuangan. Seorang auditor dalam melakukan *judgment* harus berdasarkan kejadian-kejadian yang dialami oleh suatu organisasi atau perusahaan di masa lalu, masa kini, dan masa yang akan datang. Contoh *audit judgment* adalah ketika auditor menerima perikatan audit, ia harus melakukan pertimbangan audit terhadap beberapa hal, yaitu di antaranya manajemen integritas, risiko yang luar biasa, kemandirian, kemampuan untuk menggunakan keterampilan profesional dengan akurat, dan diakhiri dengan pengambilan keputusan untuk menerima atau tidak menerima perikatan audit (Mannan, 2014).

Jika seorang auditor melakukan *judgement* yang kurang tepat dan berpengaruh terhadap ketepatan opini akhir mengenai kewajaran laporan keuangan. Dampak merugikan yang menyangkut harga diri, moral organisasi, hubungan bisnis, dan reputasi dalam masyarakat jauh lebih besar dibanding nilai uang yang dikeluarkan dalam pembelaan atas tuntutan tersebut (Fitriana *et al.*, 2014). Ada banyak faktor yang memengaruhi *audit judgment*, yaitu faktor yang teknis maupun nonteknis. Faktor teknis sendiri merupakan faktor dengan adanya pembatasan lingkungan atau waktu audit dalam penelitian ini merupakan faktor teknis, sedangkan faktor nonteknis adalah faktor yang meliputi perilaku individu yang dapat memengaruhi *audit judgment*, seperti pengaruh independensi, *locus of control*, dan *audit tenure*.

Kebimbangan seorang auditor disebabkan oleh situasi konflik sehingga muncul kebingungan dalam mempertahankan independensinya (Priyoga & Ayem,

2019). Independensi merupakan salah satu faktor yang memengaruhi *audit judgment*. Sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik, standar umum kedua mengenai independensi yang menyatakan dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor (SPAP, 2011). Independensi merupakan sikap yang jujur dan tidak terpengaruh oleh keadaan sekitar saat melaksanakan tugas sebagai auditor. Auditor dilarang memihak terhadap siapapun, baik entitas yang diperiksa ataupun pihak yang memiliki kepentingan pada laporan keuangan tersebut saat menyatakan *judgment*-nya. Independensi sendiri adalah sikap yang bebas dari pengaruh pihak lain (tidak dikendalikan dan tidak bergantung pada pihak lain), secara intelektual bersikap jujur, dan objektif (tidak memihak) dalam mempertimbangkan fakta dan menyatakan opininya (Parhan, 2017).

Independensi adalah sikap yang bebas dari pengaruh pihak lain (tidak dikendalikan dan tidak bergantung pada pihak lain), secara intelektual bersikap jujur dan objektif (tidak memihak) dalam mempertimbangkan fakta dan menyatakan opininya (Drupadi *et al.*, 2015). Auditor yang memiliki independensi tinggi akan melakukan pelaporan yang bebas dari usaha pihak lain dan akan menolak permintaan klien untuk tidak mencantumkan temuan dalam laporan audit walaupun auditor telah mendapatkan *fee* yang besar. Jika auditor menemukan kesalahan pencatatan yang disengaja oleh klien, auditor akan tetap melaporkan kesalahan dan tidak dipengaruhi oleh hubungannya dengan klien. Jika independensi terpengaruhi, akan membuat *audit judgment* akan terpengaruh juga. Dengan demikian, auditor dapat melakukan proses audit secara objektif dan dapat menyampaikan salah saji klien dalam laporan auditnya sehingga *audit judgment* yang dihasilkan oleh auditor akan semakin tepat. Berdasarkan hasil penelitian

yang dilakukan oleh Drupadi *et al.* (2015), independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas *audit judgment*. Hal ini berbeda dengan penelitian Yuliana (2018) bahwa independensi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap *audit judgment*.

Selain independensi, faktor lain yang diduga dapat memengaruhi *audit judgment* adalah *locus of control* dan *audit tenure*. *Locus of control* merupakan persepsi individu pada suatu kejadian, dapat atau tidaknya individu tersebut mengendalikan suatu kejadian yang terjadi. Auditor yang memiliki *locus of control* lebih baik dalam menghadapi stres dengan intensitas kerja yang lebih tinggi (Ahyani *et al.*, 2015). Seorang auditor yang mempunyai *locus of control* yang baik, maka akan semakin baik cara pandangnya. Hal tersebut akan membentuk auditor yang memiliki *audit judgment* yang berkualitas atau dapat diandalkan (Ahyani *et al.*, 2015). *Locus of control* dibedakan menjadi dua, yaitu *locus* internal dan eksternal.

Semakin tinggi internal *locus of control* yang dimiliki oleh seorang auditor, maka akan semakin baik karena dia dapat mengontrol dirinya dan dapat lebih bertanggung jawab serta lebih berani dan tidak mudah cemas dalam menghasilkan *judgment*, sedangkan pada individu yang mempunyai eksternal *locus of control* akan memandang dunia sebagai sesuatu yang tidak dapat diramalkan, demikian juga dalam mencapai tujuan sehingga perilaku individu tidak akan mempunyai peran di dalamnya sehingga akan menyebabkan kualitas *judgment* berkurang (Christanti dan Dwirandra, 2017). Seperti halnya penelitian yang dilakukan oleh Ahyani *et al.* (2015) bahwa *locus of control* berpengaruh signifikan terhadap *audit judgment*, seorang auditor yang lebih dominan memiliki internal *locus of control*, maka kemampuannya dalam membuat *judgment* akan

semakin baik karena dia akan dapat mengontrol dirinya dan lebih bertanggung jawab serta lebih berani dan tidak mudah cemas dalam membuat *audit judgment* sehingga kecil kemungkinan untuk melakukan kesalahan. Demikian juga penelitian yang dilakukan oleh Ruhayat (2017), Dewi (2016) dan Putri (2015) menghasilkan bahwa *locus of control* signifikan terhadap *audit judgment*.

Namun, penelitian yang dilakukan oleh Putra dan Rendra (2017) menemukan hasil yang berbeda dengan penelitian-penelitian sebelumnya. Pada judul penelitian faktor-faktor yang memengaruhi *audit judgment* di kantor akuntan publik kota Surabaya menyatakan bahwa *locus of control* memiliki pengaruh negatif dan tidak berpengaruh signifikan terhadap *audit judgment*. Hal ini menunjukkan bahwa *locus of control* tidak berpengaruh terhadap *audit judgment*. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Samudra (2017) pun mendukung penelitian Putra dan Rendra (2017) yang menyatakan bahwa eksternal *locus of control* tidak berpengaruh terhadap *audit judgment* dan internal *locus of control* memiliki pengaruh negatif terhadap *audit judgment* yang bertentangan dengan penelitian sebelumnya yang memiliki pengaruh positif seperti pada penelitian yang dilakukan oleh Ahyani *et al.* (2015).

Audit tenure merupakan salah satu faktor yang dapat memengaruhi *audit judgment*. *Audit tenure* adalah lamanya hubungan antara KAP dengan klien dalam memberikan jasanya. Mulyadi (1998) beranggapan independensi dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu adanya hubungan keuangan dengan klien, posisi dalam perusahaan, hubungan keluarga atau pribadi. Jika sebuah KAP telah lama menjadi auditor dari suatu entitas bisnis, bukan tidak mungkin akan terjadi hubungan yang memengaruhi cara *audit judgment* dibuat.

Banyak faktor yang dapat memicu terjadi kegagalan audit, salah satunya karena etika. Etika profesi secara umum seperti standar-standar, prinsip-prinsip, interpretasi atau peraturan etika, dan kaidah etika yang harus dilakukan secara auditor seperti tanggung jawab profesi, kepentingan publik, integritas, objektivitas auditor, keseksamaan dan lingkup dan sikap jasa dalam memeriksa laporan keuangan. Etika auditor akan dipengaruhi oleh kesadaran etis dan kepedulian pada etika profesi, yaitu kepedulian pada Kode Etik IAI yang merupakan panduan dan aturan bagi seluruh anggota dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya (Ida Suraida, 2005). Etika profesi audit memberikan acuan dalam menghindari godaan dan dalam pengambilan keputusan-keputusan sulit.

Dalam hal etika, sebuah profesi harus memiliki komitmen moral yang tinggi yang dituangkan dalam bentuk aturan khusus. Aturan ini merupakan aturan main dalam menjalankan atau mengemban profesi tersebut, yang biasa disebut sebagai kode etik. Kode etik harus dipenuhi dan ditaati oleh setiap profesi yang memberikan jasa pelayanan kepada masyarakat dan merupakan alat kepercayaan bagi masyarakat luas. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa setiap profesional wajib mentaati etika profesinya terkait dengan pelayanan yang diberikan apabila menyangkut kepentingan masyarakat luas. Etika profesi menjadi kompas moral kita dalam membedakan antara yang benar dan yang salah dari suatu pekerjaan yang dimiliki. Namun, banyak kasus perusahaan yang akhirnya “jatuh” karena adanya pelanggaran etika profesi yang dilakukan oleh auditor.

Contoh kasus pelanggaran etika profesi auditor adalah kasus manipulasi KAP Andersen dan Enron di mana terjadi penyimpangan oleh pihak perusahaan dan auditor. Mereka bekerja sama memanipulasi laporan keuangan sehingga merugikan berbagai pihak, baik eksternal maupun internal. KAP Arthur Andersen

tidak dapat memelihara kepercayaan publik sebagai KAP yang masuk kategori The Big Five. Kasus KPMG-Siddharta & Harsono adalah contoh pelanggaran etika auditor lainnya di mana KAP tersebut dinilai terlalu memihak kepada kliennya. Pada kasus ini, KPMG melanggar prinsip integritas di mana ia menyuap aparat pajak hanya untuk kepentingan kliennya.

Oleh karena itu, seorang auditor harus waspada agar tidak mudah tunduk pada tekanan dan godaan yang dapat melanggar etika umum dan etika profesi. Seorang auditor juga harus mampu mengidentifikasi keadaan-keadaan yang mengandung isu-isu etis sehingga dapat mengambil tindakan yang sesuai. Etika profesi perlu dibuat untuk dapat menunjukkan cara untuk memperbaiki iklim organisasi, untuk mengarahkan perilaku organisasi, untuk menentukan status bisnis, dan untuk menginisialisasikan moral sehingga dapat menjadi bagian dari budaya perusahaan (Ludigdo, 2007). Semakin tinggi suatu etika, maka semakin berkualitas *judgment* yang diambil oleh auditor (Putri, 2015).

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Pratiwi dan Budhiarta (2017). Pada penelitian Pratiwi dan Budhiarta memiliki variabel bebas yaitu tekanan ketaatan, independensi, pengalaman kerja, dan *locus of control*. Penelitian ini tidak menggunakan variabel tekanan ketaatan dan pengalaman kerja karena penelitian yang akan diteliti saat ini akan lebih fokus kepada sikap yang muncul dari dalam diri seorang auditor itu sendiri yang dapat memengaruhi keputusannya dalam mengeluarkan *judgment*. *Judgment* tersebut tergantung pada pengumpulan dan pengembangan bukti yang menghasilkan keyakinan auditor tentang kemampuan mereka untuk menjelaskan bukti yang diuraikan. Penelitian ini ingin melihat bagaimana sikap dalam diri auditor tersebut

akan memengaruhinya saat berhadapan dengan ketidakpastian dalam membuat asumsi yang bisa digunakan untuk membuat dan mengevaluasi *judgment*.

Penelitian ini juga menambahkan variabel bebas yaitu *audit tenure*. Alasan peneliti menambahkan variabel *audit tenure* karena dapat memengaruhi *judgment* audit, semakin panjang jangka waktu hubungan antara klien dan auditor mengakibatkan hubungan keduanya semakin dekat. Selain itu, penelitian oleh Oktaviana dan Sari (2018) mengungkapkan bahwa *audit tenure* mengkondisikan batasan dan anggaran waktu untuk auditor pada pengauditan. Oleh karena itu, setiap KAP harus dapat mengalokasikan waktu secara tepat. KAP yang tidak mampu mengalokasikan waktu akan berdampak pada biaya audit yang semakin besar dan efektivitas pelaksanaan audit. Hal ini memungkinkan KAP kehilangan klien karena tingginya biaya audit dan waktu pelaksanaan audit yang terlalu lama sehingga auditor kerap kali bekerja dalam keterbatasan waktu. Tekanan inilah yang membuat auditor berusaha untuk menyelesaikan tugas secepatnya dengan waktu yang sangat sedikit dan tidak seimbang dengan tugas yang harus ditangani. Hal ini menyebabkan auditor bertindak tidak etis atau disfungsional dan memengaruhi *audit judgment*-nya.

Peneliti juga menambahkan variabel etika auditor sebagai variabel moderasi. Penelitian oleh Fernandes dan Dewi (2021) telah membuktikan bahwa terdapat hubungan yang erat antara etika auditor dengan *audit judgment*. Seorang auditor wajib memegang teguh aturan etika profesi yang berlaku. Dalam melaksanakan audit, auditor memperoleh kepercayaan dari pihak klien dan pihak ketiga untuk membuktikan laporan keuangan yang disajikan oleh pihak klien. Sehubungan dengan kepercayaan yang telah diberikan, maka auditor dituntut untuk dapat menggunakan kepercayaan tersebut dengan sebaik-baiknya. Peran

“*social contract*” ini jika dilanggar akan membuat publik secara berangsur-angsur melupakan, meninggalkan, dan pada akhirnya mengabaikan eksistensi profesi ini. Banyak kasus perusahaan yang akhirnya “jatuh” karena kegagalan bisnis yang dikaitkan dengan kegagalan auditor. Variabel moderasi etika auditor dalam penelitian ini diharapkan mampu memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel X dan variabel Y. Karena etika auditor berkaitan erat dengan ketiga variabel bebas dan variabel terikat dalam penelitian ini.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, rumusan masalah yang akan diteliti untuk penelitian ini yaitu sebagai berikut.

1. Apakah independensi berpengaruh terhadap *audit judgment* seorang auditor?
2. Apakah *locus of control* berpengaruh terhadap *audit judgment* seorang auditor?
3. Apakah *audit tenure* berpengaruh terhadap *audit judgment* seorang auditor?
4. Apakah etika auditor mampu memoderasi pengaruh independensi terhadap *audit judgment* seorang auditor?
5. Apakah etika auditor mampu memoderasi pengaruh *locus of control* terhadap *audit judgment* seorang auditor?
6. Apakah etika auditor mampu memoderasi pengaruh *audit tenure* terhadap *audit judgment* seorang auditor?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian dari berbagai macam sumber referensi dan penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya, maka tujuan dari penelitian ini untuk menguji, dan menganalisis:

1. Pengaruh independensi terhadap *audit judgment* seorang auditor.
2. Pengaruh *locus of control* terhadap *audit judgment* seorang auditor.
3. Pengaruh *audit tenure* terhadap *audit judgment* seorang auditor.
4. Etika auditor memoderasi pengaruh independensi terhadap *audit judgment* seorang auditor.
5. Etika auditor memoderasi pengaruh *locus of control* terhadap *audit judgment* seorang auditor.
6. Etika auditor memoderasi pengaruh *audit tenure* terhadap *audit judgment* seorang auditor.

1.4 Kegunaan Penelitian

Hasil dari penelitian ini dapat memberikan beberapa kegunaan, yakni kegunaan teoretis dan kegunaan praktis.

1.4.1 Kegunaan Teoretis

Hasil dari penelitian ini dapat menjadi bukti empiris mengenai bagaimana independensi, *locus of control*, dan *audit tenure* seorang auditor dan dalam penelitian ini etika auditor sebagai variabel moderasi yang dapat berpengaruh terhadap *audit judgment* seorang auditor, kemudian hasil penelitian ini dapat menjadi referensi dan menyediakan ruang ilmiah bagi penelitian lanjutan mengenai pengaruh *audit judgment* dalam memaparkan laporan keuangan yang andal dan berkualitas bagi suatu entitas pemakainya.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat berguna dan menjadi bahan pertimbangan bagi *stakeholder*/suatu entitas dalam pertimbangan peningkatan mutu kualitas auditor demi menekan tingkat kelalaian dalam pemberian penilaian atau *audit judgment* dan seorang auditor harus memaksimalkan perannya sebagai auditor eksternal agar dapat menyajikan laporan keuangan yang baik, andal, dan bermanfaat bagi entitas / perusahaan.

1.5 Sistematika Penulisan

Penelitian ini disusun berdasarkan pedoman penulisan tesis dan disertasi yang telah ditulis oleh Program Magister dan Doktor Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin 2013 yang digunakan untuk lebih memahami masalah dalam penelitian ini.

Bab I Pendahuluan berisi tentang latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, kegunaan penelitian, dan sistematika penulisan terkait judul usulan penelitian ini.

Bab II Tinjauan Pustaka menguraikan teori yang menjadi dasar dalam proses meneliti. Peneliti mengkaji berbagai sumber yang berkaitan dengan judul untuk dijadikan sebagai acuan merumuskan hipotesis, kemudian digambarkan dalam rerangka pikir berupa alur penelitian yang akan dilakukan peneliti.

Bab III Kerangka Konseptuan dan Hipotesis menguraikan kerangka pemikiran teoretis dan penurunan hipotesis penelitian. Bab ini menjelaskan perumusan hipotesis berdasarkan konsep penurunan logis.

Bab IV Metode Penelitian menguraikan rancangan penelitian, waktu penelitian, populasi, sampel, dan teknik pengambilan sampel, jenis dan sumber

data, variabel penelitian dan definisi operasional, instrumen penelitian, teknik analisis data, serta menjelaskan teknik pengolahan data yang digunakan hingga penggunaan analisis yang digunakan peneliti.

Bab V Hasil Penelitian berisi tentang deskripsi data dan deskripsi hasil penelitian. Penyajian hasil penelitian memuat deskripsi sistematis tentang data dan temuan yang diperoleh. Deskripsi hasil penelitian dapat berupa narasi yang disertai analisis statistik, pengujian hipotesis, tabel, grafik, dan gambar.

Bab VI Pembahasan bertujuan untuk menjawab pertanyaan penelitian atau rumusan masalah, menafsirkan temuan-temuan, mengintegrasikan hasil dan temuan pada ilmu atau teori yang telah mapan, serta memodifikasi teori yang ada atau menyusun teori baru.

Bab VII Penutup berisi tentang kesimpulan, implikasi, keterbatasan penelitian, dan saran. Kesimpulan merupakan pernyataan singkat yang dijabarkan dari hasil penelitian dan pembahasan. Keterbatasan penelitian menguraikan hal-hal yang membatasi penelitian. Saran dibuat berdasarkan hasil penelitian dan pertimbangan peneliti yang ditujukan kepada para peneliti lain yang akan melanjutkan atau mengembangkan penelitian.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori dan Konsep

2.1.1 Teori Penetapan Tujuan (*Goal Setting Theory*)

Teori penetapan tujuan telah banyak digunakan untuk menjelaskan perilaku individu dalam lingkup organisasi. Teori ini menguraikan pengaruh antara tujuan yang dimiliki dan perilaku kerja serta menyatakan bahwa tujuan yang dimiliki oleh individu akan memengaruhi perilaku kerja individu (Locke & Latham, 1990). Teori penetapan tujuan mengasumsikan bahwa tujuan-tujuan yang dimiliki individu memainkan peran sebagai penyebab tindakan tertentu sehingga individu-individu memiliki tujuan yang berbeda ketika melakukan suatu tindakan. Locke (1978) mengemukakan bahwa niat mencapai sebuah tujuan merupakan sumber motivasi kerja yang utama. Tujuan tersebut akan memberi tahu seorang individu apa yang harus dilakukan dan berapa banyak usaha yang harus dikeluarkan untuk mencapai tujuan. Teori penetapan tujuan ditetapkan dengan prestasi kinerja. Ketika memahami tujuan (apa yang diharapkan organisasi terhadapnya) dapat berpengaruh pada perilaku kerja dan hasil kerja (*feed back*) yang lebih baik.

Teori ini memfokuskan pada aspek sifat manusia atau aspek internal dan pemikiran dalam menentukan tujuan. Teori penetapan tujuan dikembangkan oleh Locke & Latham (1990) menyatakan bahwa faktor-faktor penting yang memengaruhi perilaku individu dapat dilihat dari upaya yang dilakukan oleh individu untuk mencapai suatu tujuan dan komitmen individu terhadap tujuan tersebut. Tujuan memiliki dua dimensi, yaitu

dimensi *content* (isi) dan *intensity* (intensitas). Dimensi isi mengacu pada objek atau hasil yang diinginkan dan lebih mengarah pada beberapa aspek eksternal. Intensitas mengacu pada beberapa faktor dan integritas dari proses penetapan tujuan dan upaya yang dibutuhkan untuk menetapkan tujuan. Individu menginginkan untuk mencapai tujuan jangka pendek dan jangka panjang mereka dan tujuan tersebut akan memengaruhi perilaku mereka.

Teori penetapan tujuan (Locke and Latham, 1990) menyatakan bahwa tujuan-tujuan personal adalah determinan utama serta merupakan syarat bagi upaya. Dengan kata lain, tujuan-tujuan personal adalah perangsang peningkatan upaya yang disebabkan oleh insentif. Khususnya, penelitian menunjukkan bahwa tujuan-tujuan personal yang tertentu dan menantang menyebabkan upaya yang lebih besar dibandingkan tujuan-tujuan yang tidak jelas atau mudah, atau tidak ada tujuan sama sekali. Tujuan-tujuan yang menantang menyebabkan upaya yang lebih besar dibandingkan tujuan-tujuan yang mudah karena orang-orang harus melakukan lebih banyak upaya untuk mencapai tujuan tersebut. Meski teori penetapan tujuan menyatakan harapan memengaruhi tujuan-tujuan personal, bukti menunjukkan bahwa tujuan-tujuan yang ditugaskan memiliki pengaruh yang jauh lebih besar terhadap tujuan-tujuan personal dibandingkan harapan. Selanjutnya, harapan dan tujuan-tujuan personal memiliki pengaruh yang berbeda terhadap upaya dan kinerja, yang mengindikasikan bahwa keduanya menunjukkan proses-proses kognitif yang berbeda (Locke & Latham, 1990).

Auditor yang dapat memahami apa yang menjadi tujuannya dan apa yang dia harapkan atas hasil kinerjanya tidak akan bersikap menyimpang ketika mendapat tekanan dari atasan atau entitas yang diperiksa dan tugas audit yang kompleks. Pemahaman mengenai tujuannya dapat membantu auditor membuat suatu *audit judgment* yang baik. Auditor seharusnya memahami bahwa tugas auditor adalah memberikan jasa profesional untuk menilai kewajaran informasi keuangan yang disajikan manajemen kepada masyarakat yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut. Melalui pemahaman ini auditor akan tetap bersikap profesional sesuai dengan etika profesi dan standar profesional yang berlaku meskipun menghadapi rintangan dalam tugas auditnya.

2.1.2 Teori X dan Y McGregor

Teori ini dikemukakan oleh McGregor (1960). Tipe X mempunyai kecenderungan negatif. Pada teori X, individu tidak menyukai pekerjaan, menghindari tanggung jawab, dan mencoba menghindari pekerjaan. Individu pada teori X harus diancam melalui hukuman agar mencapai suatu tujuan. Di teori X harus dimotivasi oleh berbagai hal seperti lingkungan agar dapat mencapai tujuannya karena seorang individu harus ditekan agar mencapai sebuah prestasi dan seorang individu juga dapat melakukan berbagai cara untuk menghindari pekerjaan atau biasanya menghindari berbagai tanggung jawab yang diberikan. Oleh karena itu, individu dengan tipe X memiliki kecenderungan ke arah yang negatif.

Berbeda dengan teori Y yang di mana pada teori Y ini individu tersebut lebih menyukai pekerjaan, bertanggung jawab, mampu

mengendalikan diri, inovatif, dan berorientasi pada tujuan (Idris, 2012). Seorang auditor yang masuk tipe X ketika mendapatkan suatu tekanan serta penugasan yang kompleks lebih memungkinkan membuat suatu penilaian yang tidak sesuai. Tujuan audit pada auditor tipe X ini juga tidak dapat dicapai sebagaimana mestinya serta individu tersebut lebih cenderung mencari jalan aman dalam membuat suatu *judgment*. Berbeda dengan auditor tipe Y. Auditor tipe Y bersikap profesional tidak terpengaruh dengan suatu tekanan serta penugasan kompleks sehingga mampu dalam mengeluarkan suatu *judgment* sebagaimana mestinya. Sebagai auditor yang masuk tipe Y yaitu mampu bertanggung jawab terhadap tugasnya juga mampu dalam mematuhi standar audit dan tidak terpengaruh oleh gangguan dan bertanggungjawab sesuai tugasnya (Praditaningrum *et al*, 2012).

Individu bertipe Y (teori Y) memiliki sifat yang kreatif, bertanggung jawab, mampu mengendalikan atau menyesuaikan diri, dan sangat berorientasi pada tujuan yang ingin dicapai. Teori Y merupakan individu auditor yang menunjukkan tingkat profesional yang tinggi dan tidak akan terpengaruh pada hal yang negatif meskipun semua pihak memberikan tekanan atau tugas yang sangat rumit. Auditor dengan tipe Y masih dapat bertanggung jawab dan mematuhi standar pengauditan dan tetap bersikap profesional sehingga dapat menghasilkan kualitas pertimbangan auditor atau *audit judgment* yang baik dan dapat disimpulkan bahwa teori X dan Y adalah teori yang menggambarkan sikap individu yaitu individu yang aktif atau individu yang pasif. Teori X dan Y merupakan teori yang digunakan dalam menilai karakter seseorang. Hal ini sejalan dengan sikap dan

karakter dari auditor yang mendasari penelitian ini. Penjelasan yang sudah dipaparkan menjelaskan bahwa terdapat hubungan antara teori X dan Y dengan penelitian yang diambil oleh peneliti.

2.1.3 Independensi

Menurut Fitrawansyah (2014), independensi artinya bebas dari pengaruh, baik terhadap manajemen yang bertanggungjawab atas penyusunan laporan maupun terhadap para pengguna laporan tersebut. Sedangkan, menurut Mulyadi (2015), independensi adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Menurut Agusti (2013), independensi merupakan sikap mental yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mudah dipengaruhi dalam melaksanakan tugasnya. Independensi mempunyai empat subvariabel penting, yaitu lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*), serta jasa non-audit. Dengan tingkat independensi yang tinggi akan menghasilkan audit yang berkualitas tinggi. Berdasarkan pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa independensi adalah sikap mental yang tidak bisa dipengaruhi, tidak tergantung pada pihak lain, dan memiliki sikap kejujuran dalam diri auditor untuk mempertimbangkan fakta dan bukti audit yang ditemukan.

Ada tiga jenis independensi bagi seorang internal auditor menurut Agoes (2014) yaitu sebagai berikut.

1. Independensi dalam Fakta (*Independence in Fact*)

Akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesional, bisa menjaga integritas, serta selalu menaati kode etik profesi akuntan publik dan standar profesional akuntan publik. Artinya auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi, keterkaitan yang erat dengan objektivitas.

2. Independensi dalam Penampilan (*Independence in Appearance*)

Akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak di luar perusahaan, sedangkan auditor internal tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan. Artinya pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Penghindaran fakta dan keadaan yang begitu signifikan bagi pihak ketiga yang layak dan mempunyai cukup informasi akan menyimpulkan bahwa *integrity*, *objectivity*, atau *professional skepticism* dari anggota tim diragukan.

3. Independensi dalam Pikiran (*Independence in Mind*)

Misalnya seorang auditor mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran atau korupsi yang memerlukan *audit adjustment* yang material. Kemudian dia berpikir untuk menggunakan *audit findings* tersebut untuk memeras *auditee*. Walaupun baru dipikirkan, belum dilaksanakan, *in mind* auditor sudah kehilangan independensinya. Hal-hal yang ada dalam benak auditor yang memungkinkan memberikan pendapat tanpa dipengaruhi hal-hal yang mengkompromikan kearifan profesional

atau *professional judgment*, dan dengan demikian orang lain dapat bertindak dengan integrasi penuh, tidak berpihak, dan melakukan skeptisme profesional.

Akuntan Publik dinyatakan tidak independensi apabila selama periode audit dan selama periode penugasan profesionalnya, baik akuntan publik, maupun orang dalam Kantor Akuntan Publik:

1. Mempunyai kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung yang material pada klien
2. Mempunyai hubungan pekerjaan dengan klien
3. Mempunyai hubungan usaha secara langsung atau tidak langsung yang material dengan klien, atau dengan karyawan kunci yang bekerja pada klien, atau dengan pemegang saham utama klien.
4. Memberikan jasa-jasa non audit kepada klien
5. Memberikan jasa atau produk kepada klien dengan dasar fee Kontinjen atau komisi, atau menerima fee kontinjen atau komisi dari klien.

Kasidi (2007) menyatakan bahwa terdapat empat risiko yang dapat menyebabkan rusaknya independensi kantor akuntan publik sebagai berikut.

1. *Self interest risk*, risiko ini terjadi jika kantor akuntan publik menerima manfaat dari keterlibatan keuangan klien.
2. *Self review risk*, risiko ini terjadi jika akuntan publik melakukan penugasan pemberian jasa keyakinan yang berkaitan dengan keputusan yang dibuat untuk kepentingan klien atau melaksanakan jasa lain yang mengarah pada produk atau pertimbangan yang

memengaruhi informasi yang menjadi pokok bahasan dalam penugasan pemberian jasa keyakinan.

3. *Advocacy risk*, risiko ini terjadi jika tindakan akuntan publik menjadi terlalu erat kaitanya dengan kepentingan klien.
4. *Client influence risk*, risiko ini terjadi jika akuntan publik mempunyai hubungan erat yang berkelanjutan dengan klien, termasuk hubungan pribadi yang dapat mengakibatkan intimidasi atau keramahtamahan (*familiarity*) yang berlebihan oleh kliennya.

Kepercayaan masyarakat umumnya atas independensi sikap auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik, kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang, bahkan kepercayaan masyarakat dapat menurun juga disebabkan oleh keadaan mereka pikir sehat (*reasonable*) dianggap dapat memengaruhi sikap independensi tersebut untuk menjadi independen auditor harus secara intelektual jujur, untuk diakui pihak lain sebagai orang yang independen, audit harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, apakah manajemen perusahaan atau pemilik perusahaan (Agoes, 2014).

Variabel independensi menggunakan empat indikator seperti pada penelitian Agusti (2013) yaitu sebagai berikut.

1. Lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), di mana pemerintah Indonesia jika sebelumnya berdasarkan peraturan dalam PMK 17/2008 sebuah Kantor Akuntan Publik dibatasi hanya boleh melakukan audit laporan keuangan historis perusahaan dalam

enam tahun berturut-turut, maka berdasarkan PP 20/2015 ini tidak ada pembatasan lagi untuk Kantor Akuntan Publik. Apapun pembatasan hanya berlaku untuk Akuntan Publik yaitu selama lima tahun buku berturut-turut.

2. Tekanan dari klien, biasanya muncul pada situasi konflik pada auditor dengan klien di mana auditor dan klien tidak sependapat dengan beberapa hasil pengujian laporan keuangan. Sehingga membuat klien berusaha memengaruhi auditor untuk melakukan tindakan melanggar standar *auditing*, termasuk dalam pemberian opini yang tidak sesuai dengan keadaan klien. Jadi apabila semakin rendah tekanan dari klien, maka akan semakin tinggi independensi auditor.
3. Telaah dari rekan auditor (*peer review*), hal ini dilakukan sebagai cara untuk memonitoring auditor agar dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit yang menuntut transparansi pekerjaan. Biasanya *peer review* dilakukan rekan auditor dalam satu Kantor Akuntan Publik (KAP). Jadi apabila semakin tinggi telaah dari rekan auditor (*peer review*), maka akan semakin tinggi independensi auditor.
4. Jasa non-audit, maksudnya di sini adanya kantor akuntan yang memberikan jasa lain selain audit, misalnya jasa konsultasi manajemen dan perpajakan. Hal ini dapat mengakibatkan auditor kehilangan independensinya karena secara langsung auditor akan terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jadi apabila semakin

rendah jasa non-audit, maka akan semakin tinggi independensi auditor.

2.1.4 Locus of Control

Salah satu karakteristik personal yang membedakan antara individu yang satu dengan individu lainnya adalah pusat kendali yang dikenal dengan istilah *locus of control*. *Locus of control* adalah sebuah konsep yang dikembangkan oleh Julian B. Rotter pada tahun 1966 di mana *locus of control* adalah setiap individu membangun ekspektasi tentang kesuksesan mereka yang bergantung atas tingkah laku atau pada hal yang berada di luar diri mereka (Alkautsar, 2014). Robbin *et al.*, (2008) menjabarkan pula bahwa *locus of control* adalah tingkat di mana individu yakin bahwa mereka adalah merupakan penentu atas nasib mereka sendiri.

Konsep dasar *locus of control* yang digunakan oleh Rotter (2006) memiliki empat konsep dasar sebagai berikut.

1. Harapan, adalah suatu kemungkinan dari berbagai macam kejadian yang akan terjadi dan dialami dalam kehidupan seseorang.
2. Nilai unsur penguat yakni pilihan terhadap berbagai macam kemungkinan penguatan atas hasil dari beberapa penguat lainnya yang muncul pada kondisi serupa.
3. Potensi perilaku adalah setiap kemungkinan yang secara relatif muncul pada kondisi tertentu, berkaitan dengan hasil yang diharapkan dari kehidupan seseorang.
4. Suasana psikologis, yaitu suatu bentuk rangsangan, baik secara internal maupun eksternal yang meningkatkan atau menurunkan harapan terhadap munculnya hasil yang sangat diharapkan.

Robbins (2002) mendefinisikan *locus of control* sebagai pusat kendali di mana individu yakin ada yang mengendalikan nasibnya. Orang yang memiliki *locus of control internal* ialah orang yang yakin bahwa dirinyalah yang memegang kendali penuh atas nasibnya, sementara itu orang yang memiliki *locus of control* eksternal ialah orang yang beranggapan bahwa yang mengendalikan hidupnya adalah orang lain atau hal-hal di luar diri mereka.

Locus of control atau pusat kendali dibedakan menjadi dua, yaitu pusat kendali yang bersifat pengendalian internal (*internal locus of control*) dan pusat kendali yang bersifat eksternal (*external locus of control*).

1. *Locus of Control Internal*

Rotter (1990) mendefinisikan *locus of control internal* sebagai “*degree to which persons expect that a reinforcement or an outcome of their behavior is contingent on their own behavior or personal characteristics*”. Kepribadian yang bersifat pengendali internal adalah suatu karakter di mana seseorang memercayai bahwa ia memegang kendali penuh atas segala sesuatu yang terjadi padanya. *Locus of control internal* berarti tingkat keyakinan bahwa suatu kondisi atau peristiwa, entah itu baik ataupun buruk diakibatkan oleh tindakannya sendiri. Oleh sebab itu, seseorang yang memiliki *locus of control internal* dapat mengendalikan ataupun mengontrol suatu keadaan atau peristiwa.

2. *Locus of control eksternal*

Rotter (1990) mendefinisikan *locus of control* eksternal sebagai “*the degree to which person expect that the reinforcement or outcome is*

a function of chance, luck, or fate, is under the control of powerful others, or is simply unpredictable". Kepribadian pengendalian eksternal adalah suatu keyakinan yang dimiliki seseorang yang meyakini bahwa segala sesuatu yang terjadi pada dirinya dikendalikan oleh kekuatan luar seperti keberuntungan dan nasib. Seseorang dengan *locus of control* eksternal mengalami suatu kegagalan, maka mereka cenderung menyalahkan lingkungan sekitar yang menjadi penyebab kegagalannya. Orang-orang dengan keadaan seperti ini merasa tidak mampu dan merasa kurang beruntung sehingga mereka tidak mempunyai harapan untuk memperbaiki kegagalan yang mereka alami.

Locus of control, baik internal maupun eksternal, bukanlah merupakan suatu konsep tipologi, namun kendali ini adalah sesuatu yang tercipta akibat adanya pengaruh dari lingkungan. *Locus of control* bukanlah hal bawaan sejak lahir melainkan timbul dalam proses pembentukannya yang berhubungan dengan faktor-faktor lingkungan. Maka dari itu, tidak ada orang yang hanya memiliki kontrol internal saja ataupun kontrol eksternal saja (Sarita, 2009).

2.1.5 Audit Tenure

Audit tenure adalah masa perikatan atau masa jabatan dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam memberikan jasa audit kepada kliennya. Indonesia merupakan salah satu negara yang menetapkan batasan masa perikatan Kantor Akuntan Publik. Pembatasan tersebut dimaksudkan untuk menjaga agar KAP tidak terlalu akrab dengan klien karena keakraban yang berlebihan dianggap dapat membuat independensi KAP berkurang.

Batasan masa perikatan KAP di Indonesia diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008.

Di dalam peraturan tersebut diungkapkan bahwa KAP hanya boleh melakukan audit atas laporan keuangan klien selama enam tahun berturut-turut, KAP boleh kembali menerima penugasan setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 merupakan penyempurnaan dari Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 423/KMK.06/2002 dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 359/KMK.06/2003. Di dalam KMK-RI No.423 tahun 2002 dan KMK-RI No.359 tahun 2003, masa jabatan untuk Kantor Akuntan Publik adalah lima tahun berturut-turut, kemudian dalam Pasal 3 Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 diubah menjadi enam tahun buku berturut-turut.

Berikut ini merupakan indikator *audit tenure* menurut Andi Sulfiati (2016).

1. Lamanya partner melakukan penugasan audit.
2. Lamanya partner melakukan pergantian audit.
3. Lamanya Kantor Akuntan Publik memiliki kedekatan emosional.

2.1.6 Audit Judgment

Sebuah perusahaan diwajibkan untuk membuat laporan keuangan tiap tahunnya. Laporan keuangan ini sangat berguna bagi para investor, kreditur, maupun masyarakat. Agar laporan keuangan dapat dipercaya, laporan keuangan tersebut harus diaudit oleh seorang auditor yang independen dan profesional. Dari profesi auditor inilah masyarakat dan

investor atau calon kreditur mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan. Auditor akan melihat laporan keuangan tersebut dan membuat *audit judgment* atau keputusan audit.

Audit judgment adalah kebijakan auditor dalam menentukan pendapat mengenai hasil auditnya yang mengacu pada pembentukan suatu gagasan, pendapat atau perkiraan tentang suatu objek, peristiwa, status, atau jenis peristiwa lainnya (Jamilah *et al.*, 2007). *Audit judgment* merupakan suatu pertimbangan yang memengaruhi dokumentasi bukti dan keputusan pendapat yang dibuat oleh auditor. *Audit judgment* termasuk ketika auditor menerima perikatan audit, ia harus melakukan pertimbangan audit terhadap beberapa hal, yaitu manajemen integritas, risiko yang luar biasa, kemandirian, kemampuan untuk menggunakan keterampilan profesional dengan akurat dan diakhiri dengan pengambilan keputusan untuk menerima atau tidak menerima perikatan audit. Setiap langkah dalam proses audit, baik dalam pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu tidak lepas dari *audit judgment* auditor. Laporan auditor harus menyebutkan bahwa audit dilaksanakan sesuai *International Standards on Auditing* (ISA).

Laporan ini juga harus menjelaskan bahwa standar tersebut mengharuskan auditor menaati kewajiban etika dan auditor merencanakan serta melaksanakan auditnya untuk memperoleh asuransi yang layak bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material (Tuanakotta, 2013). Ketika auditor salah melakukan *audit judgment*, maka hal ini tentunya berpengaruh terhadap pendapat atas laporan keuangan yang

dikeluarkannya. Menurut SPAP 200, pertimbangan profesional merupakan hal penting untuk melaksanakan audit.

Pertimbangan profesional diperlukan terutama dalam membuat keputusan tentang:

1. Materialitas dan risiko audit;
2. Sifat, saat, dan luas prosedur audit;
3. Pengevaluasian tentang apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh;
4. Pengevaluasian tentang pertimbangan manajemen dalam menerapkan kerangka pelaporan keuangan;
5. Penarikan kesimpulan berdasarkan bukti audit yang diperoleh.

Auditor wajib menyimpulkan apakah bukti audit yang telah diperoleh dinilai cukup dan tepat. Apabila auditor belum memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, auditor wajib berupaya memperoleh bukti audit selanjutnya. Jika seorang auditor tidak berhasil memperoleh bukti tersebut, auditor wajib memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau tidak memberikan pendapat atas laporan keuangan. Apakah bukti audit dinilai cukup dan tepat pada akhirnya merupakan hasil pemikiran *professional judgment*.

Beberapa faktor yang perlu dipertimbangkan dalam menilai kecukupan dan ketepatan bukti audit yaitu materialitas salah saji, tanggapan manajemen, pengalaman yang lalu, hasil dari pelaksanaan prosedur audit, kualitas informasi, persuasif, dan pemahaman mengenai entitas. Contoh penerapan dari *audit judgment* yaitu auditor mempertimbangkan dan memilih bukti audit mana yang akan digunakan

karena proses audit atas laporan keuangan suatu entitas tidak dilakukan pada semua bukti yang ada. Apakah bukti audit cukup dan tepat pada akhirnya merupakan hasil olah pikir dari *professional judgment* (Tuanakotta, 2014).

Bukti-bukti inilah yang dijadikan sebagai pertimbangan bagi auditor untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan perusahaan (Rosadi, 2016). Contoh lain dari penerapan *audit judgment* menurut Tuanakotta (2014) yaitu dalam menentukan materialitas. Penentuan materialitas ini dapat dilihat dari dua sisi, yaitu secara kuantitatif dan kualitatif. Dalam menentukan materialitas secara kuantitatif, auditor menentukan suatu persentase tertentu yang dikalikan dengan suatu *benchmark*. *Benchmark* ini bisa berupa total aset ataupun laba kotor. Contohnya yaitu auditor menentukan materialitas 1% dari laba kotor sebesar Rp10.000.000.000 (sepuluh milyar rupiah), sehingga mendapat materialitas sebesar Rp100.000.000 (seratus juta rupiah).

Auditor tidak hanya mempertimbangkan secara kuantitatif, namun juga menentukan secara kualitatif. Secara kualitatif, materialitas ini bisa diturunkan berdasar *judgment* auditor dengan mempertimbangkan beberapa hal, misalnya pengendalian internalnya yang kurang baik atau buruk sehingga materialitas dapat diturunkan menjadi Rp60.000.000 (enam puluh juta rupiah). Materialitas bukanlah angka mutlak namun materialitas berada dalam “wilayah kelabu” antara “apa yang sangat boleh jadi tidak material” dan “apa yang sangat boleh jadi material”. Oleh karena itu, penilaian atau *assesment* mengenai apa yang material senantiasa merupakan urusan kearifan profesional (*professional judgment*).

Menurut Tuanakotta (2014), menetapkan angka materialitas yang tepat memerlukan kearifan profesional dan bukan sekadar hitungan sederhana. Dalam hal ini, penerapan kearifan profesional memperhitungkan hal-hal dalam menangani risiko audit, seperti memahami entitas dan hasil dari pelaksanaan prosedur *risk assessment*, sifat dan luasnya salah saji, serta ekspektasi mengenai salah saji dalam tahun berjalan.

2.1.7 Etika Auditor

Etika yang dalam bahasa Latin adalah "*ethica*", adalah falsafah moral. Martandi (2006) menyatakan bahwa etika dijadikan acuan dalam bertingkah laku yang baik dari sudut pandang budaya, agama, dan susila. Munawir (2010) menyatakan bahwa etika merupakan sebuah prinsip moral yang mendasari bertindaknya seseorang sehingga tindakannya dilihat oleh masyarakat sebagai suatu hal yang baik dan mengangkat kehormatan dan martabat seseorang. Sedangkan Bertens (2007) menyatakan bahwa etika merupakan kumpulan nilai moral atau asas yang menjadi tuntunan bagi seseorang atau kelompok dalam bertingkah laku. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa etika merupakan:

1. Ilmu tentang hak dan kewajiban moral (akhlak) serta baik dan buruk.
2. Kumpulan nilai tentang akhlak.
3. Nilai tentang benar dan salah yang dianut suatu masyarakat.

2.1.7.1 Kode Etik Auditor

Kaitannya dengan profesi untuk seorang auditor etika merupakan pondasi utama agar dalam menjalankan profesinya akan mengedepankan nilai-nilai profesionalisme yang tertuang dalam kode etik auditor. Kode etik

ini berisi tentang standar perilaku sebagai pedoman bagi seluruh auditor. Ikatan Akuntan Indonesia menetapkan Prinsip Etika Akuntan dalam buku Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001 (2011) memuat delapan kode etik standar auditor sebagai berikut.

1. Tanggung Jawab Profesi

Dalam bertugas, anggota wajib selalu memperhatikan profesionalisme dan moral. Sebagai professional, anggota berperan secara signifikan dalam masyarakat sehingga anggota bertanggung jawab kepada semua pengguna jasa profesional mereka. Anggota juga harus bekerja sama dengan anggota lainnya untuk menjaga kepercayaan masyarakat, mengembangkan profesi akuntansi, dan menjalankan tanggung jawab profesi.

2. Kepentingan Publik

Setiap anggota memiliki kewajiban melayani publik, menghargai kepercayaan publik, dan bersikap profesional. Publik dari profesi akuntan terdiri dari investor, dunia bisnis dan keuangan, pemberi kerja, pegawai, pemerintah, pemberi kredit, klien, dan pihak-pihak lainnya yang bergantung kepada integritas dan objektivitas akuntan. Ketergantungan publik terhadap akuntan menyebabkan perilaku akuntan dalam memberikan jasanya berpengaruh terhadap perekonomian masyarakat dan negara. Dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya anggota mungkin mendapatkan tekanan dari pihak-pihak yang berkepentingan, namun anggota harus tetap berintegritas.

Jasa yang diberikan harus berkualitas dan *fee* audit yang dikenakan harus wajar sesuai dengan Prinsip Etika Profesi. Demi kepercayaan publik, anggota harus menunjukkan dedikasi mereka dengan selalu bersikap profesional. Anggota tidak hanya bertanggungjawab kepada klien, tetapi juga harus sejalan dengan standar profesi. Sebagai contoh, auditor membantu menjaga integritas laporan keuangan yang disajikan untuk lembaga keuangan pemberi pinjaman dan untuk pemegang saham selaku penanam modal, akuntan internal dalam suatu organisasi mengaudit efektivitas dan efisiensi penggunaan sumber daya, auditor internal memeriksa sistem pengendalian internal untuk meningkatkan keandalan informasi keuangan, dan konsultan manajemen membantu pembuatan keputusan manajemen yang baik.

3. Integritas

Integritas yang tinggi diperlukan untuk menjaga kepercayaan publik. Integritas merupakan sebuah karakter yang menjadi dasar pengakuan profesional. Integritas adalah fondasi dari kepercayaan publik dan sebagai acuan bagi anggota dalam pengambilan keputusan. Integritas mendorong seseorang anggota untuk berlaku jujur tanpa harus membocorkan rahasia penerima jasa. Integritas berarti dapat menerima perbedaan pendapat dan menerima kekeliruan yang tidak disengaja, tetapi tidak dapat menerima kecurangan. Ketika tidak ada aturan dan acuan atau ketika menghadapi hal yang berlawanan, anggota harus menilai tindakannya dengan bertanya apakah anggota tetap menjaga

integritasnya. Integritas mengharuskan anggota untuk taat kepada etika dan standar teknis serta selalu bersikap objektif dan profesional.

4. Objektivitas

Objektivitas dan independensi diperlukan oleh anggota dalam melakukan pekerjaannya. Prinsip objektivitas mengharuskan anggota untuk selalu bersikap adil, jujur, tidak bias, tidak memihak, dan bebas dari benturan. Dalam berbagai kapasitas dan situasi yang berbeda, anggota harus tetap bersikap objektif. Dalam kaitannya dengan objektivitas, beberapa faktor yang harus dipertimbangkan antara lain:

- a. Ada saatnya anggota menghadapi keadaan yang membuat mereka menerima tekanan-tekanan yang dapat mengurangi objektivitasnya.
- b. Keadaan di mana tekanan-tekanan itu mungkin terjadi harus diidentifikasi oleh anggota.
- c. Menghindari hal-hal yang dapat memunculkan bias, prasangka, atau hal lainnya yang dapat melanggar objektivitas.
- d. Semua yang terlibat dalam pemberian jasa harus dipastikan oleh anggota telah bertindak objektif.
- e. Anggota tidak boleh menawarkan atau menerima hadiah yang bisa memengaruhi pertimbangan profesionalnya yang dapat merusak profesionalisme mereka.

5. Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional

Dalam bekerja, anggota harus melakukannya dengan penuh kompetensi dan ketekunan, kehati-hatian, serta berkewajiban untuk meningkatkan pengetahuan dan keterampilan sesuai dengan perkembangan legislasi, perkembangan praktik, dan teknik audit terbaru. Kompetensi didapatkan melalui pendidikan dan pengalaman. Anggota sebaiknya tidak mencitrakan dirinya mempunyai kemampuan dan pengalaman yang tidak mereka punyai. Kompetensi profesional terdiri dari dua fase sebagai berikut.

a. Pencapaian Kompetensi Profesional

Hal ini membutuhkan standar pendidikan umum yang tinggi, dilanjutkan dengan pendidikan khusus, pelatihan, ujian profesional, dan pengalaman kerja.

b. Pemeliharaan Kompetensi Profesional

Anggota harus berkomitmen untuk selalu belajar dan meningkatkan profesionalisme untuk memelihara kompetensi mereka. Ini dilakukan dengan selalu mengikuti pernyataan-pernyataan akuntansi, *auditing*, perkembangan profesi akuntansi, dan peraturan perundangan lainnya, baik tingkat nasional maupun tingkat internasional. Dalam penugasan yang melebihi kompetensinya, anggota harus berkonsultasi atau menyerahkan pekerjaan kepada pihak lain yang lebih kompeten. Setiap anggota harus bisa menilai apakah pendidikan dan pengalamannya sesuai dengan tugasnya.

6. Kerahasiaan

Anggota wajib menjaga kerahasiaan informasi yang didapatkan selama bekerja dan tidak diperkenankan menggunakan atau membocorkan rahasia tersebut tanpa persetujuan, kecuali jika ada kewajiban profesional atau hukum yang mengharuskan. Kewajiban ini bahkan berlanjut setelah hubungan antaranggota dan klien berakhir.

Anggota yang memiliki akses terhadap informasi rahasia tentang penerima jasa tidak diperkenankan untuk mengungkapkannya ke publik. Hal ini tidak berlaku untuk pengungkapan informasi jika diharuskan oleh standar profesional.

7. Perilaku Profesional

Setiap anggota wajib menjaga reputasi profesi dan menghindari tindakan yang dapat merusak nama baik profesi sebagai bentuk tanggung jawab kepada klien, sesama anggota, staf, pihak ketiga, dan masyarakat umum.

8. Standar Teknis

Anggota harus mematuhi standar teknis dan standar profesional yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, *International Federation of Accountants*, regulator, dan peraturan perundang-undangan yang berkaitan. Peraturan perundang-undangan harus diperhatikan oleh auditor internal dalam mengikuti kode etik profesinya. Pelanggaran terhadap kode etik ini dapat menyebabkan keanggotaan dari organisasi profesi dicabut (Tugiman, 2006). Jadi dalam profesi apapun, kode etik yang ditentukan oleh lembaga

profesional akan meningkatkan nilai bagi profesi tersebut (Sawyer, 2005).

2.2 Tinjauan Empiris

Tinjauan empiris penelitian ini dapat dilihat pada tabel 2.1 berikut.

Tabel 2.1 Tinjauan Empiris

No.	Penulis	Judul	Hasil
1.	Drupadi <i>et al.</i> (2015)	Pengaruh Keahlian Auditor, Tekanan Ketaatan, dan Independensi pada <i>Audit Judgment</i>	Hasil penelitian ini menemukan bahwa independensi berpengaruh terhadap <i>audit judgment</i> .
2.	Alawiyah & Widajantie (2021)	Pengaruh <i>Obedience Pressure</i> , Independensi, dan Keahlian Audit terhadap <i>Audit Judgment</i>	Hasil penelitian menunjukkan independensi terhadap <i>audit judgment</i> terbukti berpengaruh positif signifikan.
3.	Pertiwi & Budiarta (2017)	Pengaruh Tekanan Ketaatan, Independensi, Pengalaman Kerja, <i>Locus of Control</i> terhadap <i>Audit judgment</i> .	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa <i>locus of control</i> berpengaruh negatif pada <i>audit judgment</i> . Independensi dan pengalaman kerja auditor berpengaruh positif pada <i>audit judgment</i> .
4.	Haryanto & Susilawaty (2018)	Pengaruh <i>Locus of Control</i> terhadap <i>Audit Judgment</i> dengan Kompleksitas Tugas sebagai Variabel Moderasi	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa <i>locus of control</i> berpengaruh positif signifikan terhadap <i>audit judgment</i> pada Inspektorat Provinsi Kota Gorontalo.
5.	Eny & Mappanyukki (2020)	Peran Moderasi <i>Fee Audit</i> terhadap Pengaruh Kompleksitas Tugas dan Independensi	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap <i>audit judgment</i> .

		terhadap <i>Audit Judgment</i> .	
6.	Suryanti & Nur (2022)	Moderasi Etis pada <i>Framing Relationship, Audit Tenure</i> , dan <i>Compliance Pressure</i> terhadap <i>Audit Judgment</i>	Hasil penelitian ini disimpulkan bahwa variabel <i>audit tenure</i> memiliki berpengaruh positif dan signifikan secara statistik terhadap <i>audit judgment</i> .
7.	Oktaviana & Sari (2018)	Pengaruh Pengalaman Audit, Pengetahuan Mendeteksi Kekeliruan, Independensi, dan <i>Audit Tenure</i> pada <i>Audit Judgment</i>	Hasil akhir penelitian menyatakan bahwa semakin tinggi independensi seorang auditor, maka <i>audit judgment</i> semakin akurat. Semakin meningkat <i>audit tenure</i> seorang auditor, maka <i>audit judgment</i> semakin akurat.
8.	Ismunawan & Triyanto (2020)	Faktor-Faktor Penentu <i>Audit Judgement</i> Pada Kantor Akuntan Publik	Hasil dari penelitian ini yaitu independensi dan <i>locus of control</i> berpengaruh terhadap <i>audit judgment</i> .
9.	Megayani <i>et al.</i> (2020)	Perilaku Auditor dan Lingkungannya terhadap <i>Audit Judgment</i>	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa independensi, etika profesional, tekanan waktu, dan kompleksitas tugas tidak memengaruhi penilaian audit.
10	Magdalena <i>et al.</i> (2014)	Pengaruh Tekanan Ketaatan, Pengalaman Audit, dan <i>Audit Tenure</i> terhadap <i>Audit Judgment</i>	Hasil dari penelitian ini menunjukkan tekanan ketaatan berpengaruh negatif, sedangkan pengalaman audit dan <i>audit tenure</i> berpengaruh positif signifikan terhadap <i>audit judgment</i> .
11.	Fernandes & Dewi (2021)	Pengaruh Pelaksanaan Etika Profesi, Kecerdasan Emosional, dan Faktor Perilaku	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa etika profesi memiliki pengaruh penting terhadap <i>audit judgment</i> .

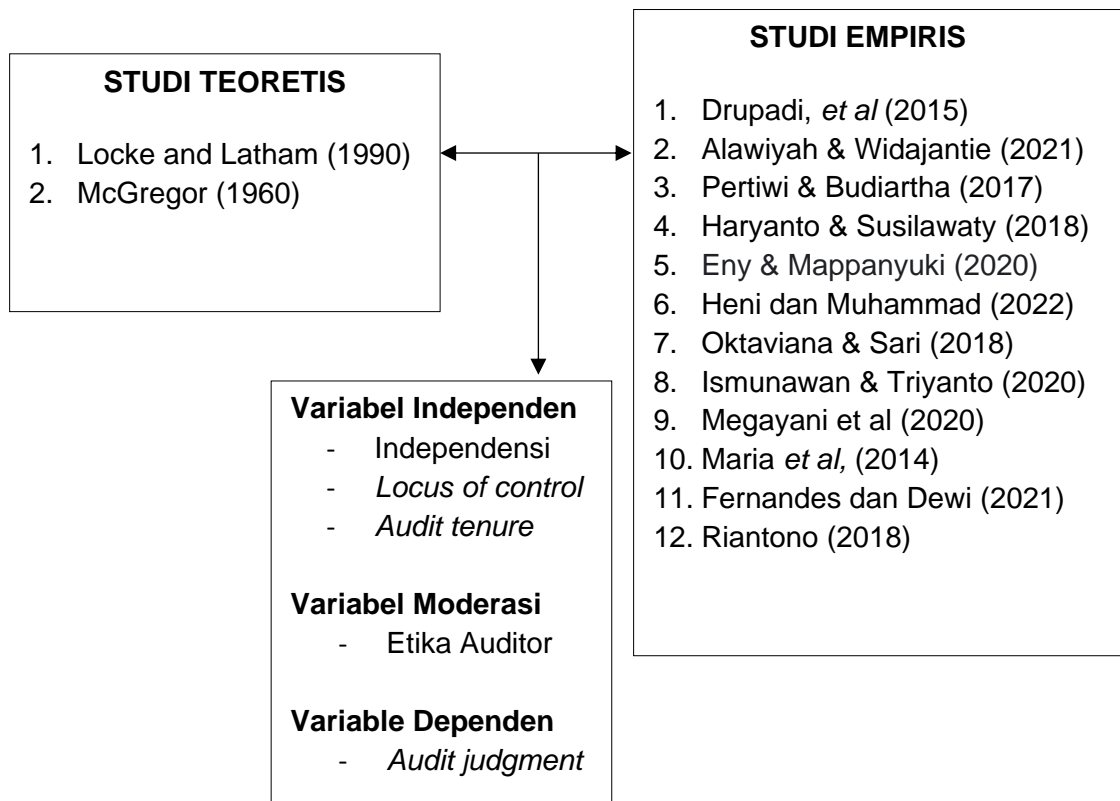
		Individu terhadap <i>Audit Judgement</i>	
12	Riantono (2018)	Faktor-Faktor yang Memengaruhi <i>Audit Judgment</i> : Studi Empiris Big Four.	Hasil penelitian menunjukkan persepsi etika profesional auditor dari seorang auditor memberikan pengaruh signifikan terhadap <i>audit judgment</i> yang diambil oleh auditor tersebut

BAB III

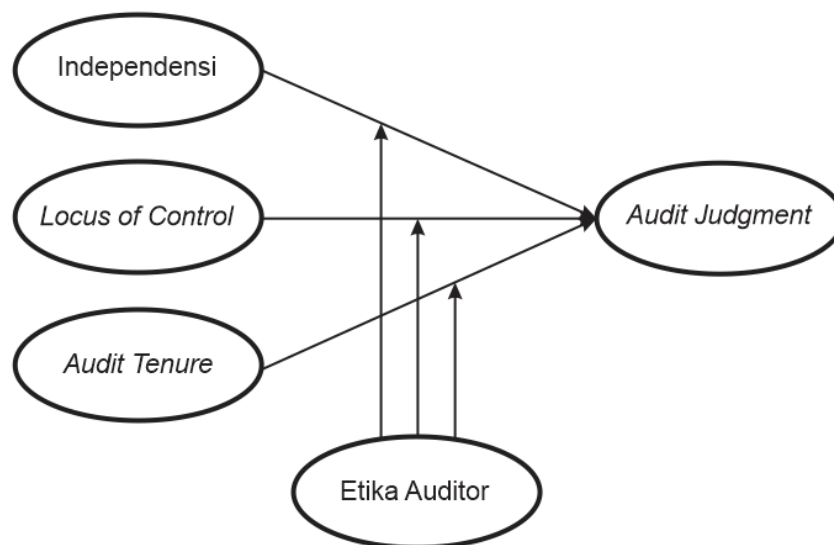
KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

3.1 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan landasan teori dan tinjauan empiris yang telah dijelaskan, maka dikembangkan suatu kerangka pemikiran yang menjadi dasar penelitian. Pengembangan kerangka pemikiran dijabarkan melalui bagan berikut.



Gambar 3.1 Kerangka Pemikiran



Gambar 3.2 Model Penelitian

3.2 Hipotesis

3.2.1 Pengaruh Independensi Auditor terhadap *Audit Judgment*

Dalam *goal setting theory* dijelaskan bahwa niat mencapai tujuan merupakan sumber motivasi kerja yang utama (Locke, 1978). *Goal setting theory* ini menyatakan bahwa karyawan yang memiliki komitmen tujuan yang tinggi akan memengaruhi kinerja manajerialnya. Teori ini berhubungan langsung dengan seorang auditor, memiliki tujuan yang ingin dicapai oleh mereka. Maka mereka akan lebih termotivasi untuk mengerahkan usahanya dalam meningkatkan kinerja dalam pemberian *audit judgment* yang tepat. Apabila auditor independen dalam fakta tetapi pemakai yakin bahwa mereka menjadi penasihat untuk klien, sebagian besar nilai dari fungsi audit telah hilang. Independensi dapat dikatakan bahwa auditor harus bersikap jujur, tidak mudah terpengaruh, dan tidak memihak kepentingan pihak manapun karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum.

Untuk menghasilkan audit yang akurat, seorang auditor harus dapat meningkatkan keahliannya salah satunya dengan meningkatkan independensi. Auditor diharapkan selalu menjaga independensinya dengan bersikap objektif dan tidak memihak pada satu pihak. Independensi sendiri dapat diartikan sebagai suatu hal yang mutlak artinya tidak mudah terpengaruh karena penugasan audit dilakukan untuk kepentingan umum yaitu memastikan bahwa audit yang dilakukan oleh auditor mempunyai kualitas yang baik demi terwujudnya laporan keuangan yang berkualitas pula. Karena begitu pentingnya peran auditor sebagai pihak ketiga yang memeriksa kebenaran informasi yang diberikan oleh perusahaan, maka auditor dituntut untuk memberikan kinerja yang baik dalam setiap penugasan yang diterimanya (Fitriani *et al.*, 2022). Auditor yang memiliki profesionalisme yang tinggi dapat menghasilkan *audit judgment* yang baik dan akurat. Semakin tinggi independensi yang dimiliki auditor, maka semakin akurat *audit judgment* yang dihasilkan (Priyoga *et al.*, 2019).

Penelitian sebelumnya menjelaskan bahwa independensi berpengaruh terhadap *audit judgment*, semakin tinggi independensi yang dimiliki auditor maka semakin akurat *audit judgment* yang akan dihasilkan (Drupadi, 2015). Drupadi (2015) menyatakan auditor yang memiliki profesionalisme yang tinggi dapat menghasilkan *audit judgment* yang akurat. Rieza dan Tituk (2021) menyatakan pengaruh Independensi terhadap *audit judgment* terbukti berpengaruh positif signifikan. Sesuai dengan hasil penelitian Pratiwi dan Budhiarta (2017) yang menyatakan independensi berpengaruh positif terhadap *audit judgment*. Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₁ = Independensi berpengaruh positif terhadap *audit judgment*

3.2.2 Pengaruh *Locus of Control* terhadap *Audit Judgment*

Teori X dan Y yang dikemukakan McGregor (1960) bahwa seorang individu yang tergolong teori X harus dimotivasi oleh berbagai hal seperti lingkungan agar dapat mencapai tujuannya karena seorang individu harus ditekan agar mencapai sebuah prestasi dan berbeda dengan teori Y yang di mana pada teori Y ini individu tersebut lebih menyukai pekerjaan, bertanggung jawab, mampu mengendalikan diri, inovatif, dan berorientasi pada tujuan (Idris, 2012). Teori X dan Y merupakan teori yang digunakan dalam menilai karakter seseorang, hal ini sejalan dengan sikap dan karakter dari auditor yang memiliki *locus of control* di dalam dirinya. Dalam tipe X memiliki *locus of control* eksternal yaitu seseorang yang mendapatkan tekanan ketaatan dari atasan maupun entitas yang diperiksa dan mereka akan memilih untuk berada dalam posisi yang aman dengan cara memihak kepada pihak ketiga dan bersikap tidak sesuai dengan aturan.

Locus of control merupakan salah satu variabel kepribadian (*personality*) yang didefinisikan sebagai keyakinan individu dalam mengendalikan atau mengontrol dirinya sendiri (Angelo, 2005). Auditor dengan *locus of control* yang tinggi akan membuat auditor tersebut lebih tepat dalam menghasilkan *judgment*. Seseorang dengan *locus of control* internal merasakan hasil dari tindakannya merupakan upaya dalam dirinya sendiri, sehingga seseorang dengan *locus of control* internal lebih bertanggung jawab atas hasil dan tindakan terhadap diri mereka sendiri. Semakin tinggi *locus of control* internal yang dimiliki auditor, maka

kemampuan dia dalam membuat *judgment* akan semakin baik karena dia dapat mengontrol dirinya dan dapat lebih bertanggung jawab serta lebih berani dan tidak mudah cemas dalam membuat *audit judgment* sehingga kecil kemungkinan untuk melakukan kesalahan dan mendapat tekanan dari lingkungan sekitarnya (Retnowati, 2009).

Terdapat penelitian yang menyatakan bahwa *locus of control* berpengaruh negatif pada *audit judgment* (Pratiwi dan Budhiarta, 2017). Pratiwi dan Budhiarta (2017) menyatakan bahwa semakin tinggi *locus of control* eksternal yang dimiliki oleh seorang auditor, maka semakin tidak akurat *audit judgment* yang dihasilkan oleh auditor. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Haryanto (2018) dengan judul pengaruh *locus of control* terhadap *audit judgment* dengan kompleksitas tugas sebagai variabel moderasi yang di mana menyatakan bahwa *locus of control* berpengaruh positif terhadap *audit judgment* pada Inspektorat Provinsi Kota Gorontalo. Sementara hasil penelitian Ismunawan dan Eko (2020) menyatakan bahwa *locus of control* berpengaruh terhadap *audit judgment*. Hasil dari beberapa penelitian di atas menyatakan ketidakkonsistenan atas hasil penelitiannya. Berdasarkan penjelasan di atas, maka penulis merumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H₂ = *Locus of control* berpengaruh positif terhadap *audit judgment*

3.2.3 Pengaruh *Audit Tenure* terhadap *Audit judgment*

Goal setting theory ini menyatakan bahwa kita akan bergerak jika memiliki tujuan yang jelas dan pasti. Dalam teori ini, seseorang akan memiliki motivasi yang tinggi jika ia memiliki tujuan yang jelas. Tujuan utama seorang auditor adalah mendapatkan hasil *judgment* yang sebenar-

benarnya sehingga dapat dipakai oleh *stakeholder*. Jika seorang auditor tidak berpegang teguh pada tujuan yang ingin dicapainya berarti besar kemungkinan bahwa auditor tersebut akan melakukan *judgment* audit yang tidak sesuai dikarenakan selama *tenure audit* berlangsung seorang auditor memiliki penetapan tujuan yang lain sehingga ia akan terus terdorong sampai tujuannya tercapai. Sehingga *audit judgment* yang dihasilkan tidak akan akurat.

Penugasan audit yang lebih dari lima tahun dianggap dapat memengaruhi independensi dari auditor dan juga memengaruhi pembuatan *judgment*. Pada penelitian Simatupang (2014) menyatakan jika auditor mempunyai hubungan yang lama dengan klien akan menyebabkan timbulnya ikatan emosional yang kuat dan lebih dari sekedar rekan kerja sehingga independensi cenderung melemah. Pembuatan *audit judgment* juga akan terpengaruh dengan hilangnya independensi auditor. Pada penelitian Septanika (2016), lamanya hubungan antara auditor dengan klien akan berpengaruh negatif. Klien akan memengaruhi auditor untuk membuat *judgment* yang bagus walaupun sebenarnya tidak.

Audit tenure, yakni dikondisikannya batasan dan anggaran waktu untuk auditor pada pengauditan. Elemen penting mekanisme operasional dan kontrol pada suatu KAP yaitu anggaran waktu audit. Oleh karena itu, setiap KAP harus dapat mengalokasikan waktu secara tepat. Apabila KAP tidak bisa mengalokasikan waktu, maka berdampak pada biaya audit yang semakin besar dan efektivitas pelaksanaan audit. Hal ini memungkinkan KAP akan kehilangan klien karena tingginya biaya audit dan waktu pelaksanaan audit yang terlalu lama. Selain hal itu

yang dapat memengaruhi *judgment* auditor yakni auditor kerap kali bekerja dalam keterbatasan waktu. Keberadaan tekanan waktu ini menekan auditor untuk menyelesaikan tugas secepatnya dengan waktu tugas sangat sedikit dan tidak seimbang dengan tugas yang harus ditangani, maka dapat memicu auditor bertindak tidak etis atau disfungsional. Oleh sebab itu, dalam setiap penugasan yang diberikan seorang auditor telah dialokasikan waktu yang sesuai atas kompleksitasnya tugas. Dengan demikian auditor mampu menjalankan pekerjaan yang diberikan dengan mudah. Adanya waktu penyelesaian audit yang ketat diharapkan menjadi stimulus sehingga diharapkan auditor merespon tekanan waktu audit dengan baik dan termotivasi agar bersikap fokus menyelesaikan tugasnya tepat waktu dan menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Penelitian *audit tenure* didukung oleh penelitian dari Magdalena *et al.* (2014).

Berdasarkan uraian di atas yaitu tentang bagaimana *audit tenure* dapat memengaruhi *audit judgment*, dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H₃: *Audit tenure* berpengaruh positif terhadap *audit judgment*.

3.2.4 Etika Auditor Memoderasi Pengaruh Independensi terhadap *Audit Judgment*

Goal setting theory berhubungan langsung dengan seorang auditor memiliki tujuan yang ingin dicapai oleh mereka. Maka mereka akan lebih termotivasi dan mengerahkan usahanya dalam meningkatkan kinerjanya dalam pemberian *audit judgment* yang tepat. Apabila auditor independen dalam fakta tetapi pemakai yakin bahwa mereka menjadi penasihat untuk

klien, sebagian besar nilai dari fungsi audit telah hilang. Independensi dapat dikatakan bahwa auditor harus bersikap jujur, tidak mudah terpengaruh dan tidak memihak kepentingan pihak manapun karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Perilaku individu dalam melaksanakan tugas atau sesuatu yang bisa dikerjakan dapat terpengaruh oleh suatu hal. Pengaruh itu bisa berasal dari faktor internal dan eksternal seorang auditor. Seorang auditor yang memiliki sikap independensi di dalam dirinya membuat kualitas *audit judgment* tidak dapat dipengaruhi oleh pihak-pihak lain yang mempunyai kepentingan pribadi. Dan variabel independensi erat kaitannya dengan etika seorang auditor yang di mana memiliki komitmen moral yang tinggi.

Menurut Fernandes & Dewi (2021), etika profesi memiliki pengaruh penting terhadap *audit judgment*. Dijelaskan dalam hal sebelumnya bahwa etika profesi berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan tingkat materialitas dalam melakukan *audit judgment* karna dalam hal ini auditor yang memiliki etika yang baik, maka hasil *audit judgment* akan lebih baik daripada auditor yang tidak memiliki etika baik (Fernandes & Dewi, 2021). Riantono (2018) menyatakan bahwa persepsi etika profesional auditor dari seorang auditor memberikan pengaruh signifikan terhadap *audit judgment* yang diambil oleh auditor tersebut.

Dengan melihat keterkaitan antara variabel di atas, penulis merumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H₄ = Etika auditor memoderasi pengaruh independensi terhadap *audit judgment*.

3.2.5 Etika Auditor Memoderasi Pengaruh *Locus of Control* terhadap *Audit Judgment*

Dalam teori X dan Y McGregor (1960) mengemukakan dua pandangan mengenai manusia, yaitu teori X negatif dan teori Y positif. Individu yang bertipe X memiliki *locus of control* eksternal di mana mereka pada dasarnya tidak menyukai pekerjaan, berusaha menghindarinya, dan menghindari tanggung jawab sehingga mereka harus dipaksa atau diancam dengan hukuman untuk mencapai tujuan. Bertentangan dengan individu bertipe X, McGregor menyebutkan individu bertipe Y memiliki *locus of control* internal di mana mereka menyukai pekerjaan, mampu mengendalikan diri untuk mencapai tujuan, bertanggung jawab dan mampu membuat keputusan inovatif.

Teori X menyatakan bahwa sebagian besar orang-orang ini lebih suka diperintah dan tidak tertarik akan rasa tanggung jawab serta menginginkan keamanan atas segalanya. Auditor yang termasuk dalam tipe X memiliki ambisi yang kecil untuk mencapai tujuan perusahaan, namun menginginkan balas jasa serta jaminan hidup yang tinggi. Dalam bekerja, auditor tipe X ini harus terus diawasi, diancam, serta diarahkan agar dapat bekerja sesuai dengan yang diinginkan perusahaan. Auditor yang termasuk dalam tipe X jika mendapat tekanan ketaatan dan tugas audit yang kompleks akan cenderung membuat *judgment* yang kurang baik dan tidak tepat dan bahkan berperilaku disfungsional dalam membuat *judgment*.

Hal ini bertentangan dengan etika profesi seorang auditor dalam membuat *judgment*. Seharusnya seorang auditor termasuk dalam tipe Y yang di mana tipe Y dapat bertanggung jawab atas tugasnya dan tetap

bersikap profesional dalam menjalankan tugas sebagai auditor. Auditor dengan tipe ini tidak akan terpengaruh meskipun ia mendapat tekanan dan menghadapi tugas audit yang kompleks, sehingga dapat membuat *judgment* yang lebih baik dan tepat. Menurut penelitian Megayani *et al.* (2020), etika professional tidak memengaruhi *audit judgment*. Dan penelitian Haryanto (2018) menyatakan bahwa bahwa *locus of control* berpengaruh positif signifikan terhadap *audit judgment*. Kedua penelitian ini harusnya memiliki keterikatan, namun dalam penelitian di atas menunjukkan perbedaan. Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H₅ = Etika auditor memoderasi pengaruh *locus of control* terhadap *audit judgment*.

3.2.6 Etika Auditor Memoderasi Pengaruh *Audit Tenure* terhadap *Audit Judgment*

Dalam *goal setting theory*, seseorang akan memiliki motivasi yang tinggi jika ia memiliki tujuan yang jelas. Jika seorang auditor menetapkan penetapan tujuan yang salah atau tidak tepat, maka akan menimbulkan kesalahan dalam pemberian *judgment* audit sehingga seorang auditor dikatakan tidak akan lagi kompeten. Dan pemberian *judgment* audit tidak akan tepat dan akurat. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 20 Tahun 2015 tentang praktik Akuntan Publik menyatakan bahwa pemberian jasa audit oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Pembatasan ini dimaksudkan agar mencegah terjadinya skandal akuntansi. Semakin lama *audit tenure*, kualitas *audit judgment* akan semakin menurun. Hubungan yang lama antara auditor dengan klien mempunyai potensi untuk menjadikan auditor puas pada apa

yang telah dilakukan, melakukan prosedur audit yang kurang tegas dan selalu tergantung pada pernyataan manajemen.

Auditor diharapkan memegang teguh etika profesi yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) agar situasi persaingan tidak sehat dapat dihindarkan. Adanya tekanan dari klien yang dihadapi oleh auditor ditambah dengan minimnya etika yang dimiliki auditor tentu akan memengaruhi kualitas *audit judgment* yang dihasilkan oleh auditor. Ketika etika auditor dikaitkan dengan *audit tenure*, maka semakin tinggi tekanan klien yang diterima auditor disertai dengan etika yang dimiliki seorang auditor, maka dapat memperkuat pengaruh tekanan klien terhadap *judgment* seorang auditor. Etika auditor memoderasi hubungan *audit tenure* terhadap *audit judgment*. *Audit tenure* atau hubungan antara auditor dengan klien harus mampu mengakomodasi *judgment* audit yang optimal. Penulis menemukan bahwa kondisi yang tertekan (secara waktu atau masa perikatan yang terjalin) auditor cenderung berperilaku disfungsional, contohnya auditor terlalu percaya pada penjelasan dan presentasi klien, serta gagal menginvestigasi isu-isu relevan, yang pada akhirnya dapat menghasilkan *judgment* audit yang kurang tepat atau tidak andal. Cara auditor dalam bertindak secara fungsional adalah dengan mematuhi prinsip etika yang ada. Patuh kepada prinsip etika dalam melakukan proses audit membuktikan bahwa auditor menyadari pentingnya sikap dan cara berfikir yang benar dalam menjalankan tugas mereka. Maka semakin tinggi masa perikatan auditor dengan klien yang pada akhirnya auditor merasa tertekan namun disertai dengan etika yang dimiliki seorang auditor, maka dapat memperkuat pengaruh *audit tenure* terhadap *judgment* audit.

Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H₆ = Etika Auditor memoderasi pengaruh *audit tenure* terhadap *audit judgment*.