

PEMODERASIAN *LOCUS OF CONTROL* DALAM PENGARUH *AUDIT TENURE* PADA KUALITAS AUDIT

Adisti Maharani Krisna¹
Dewa Gede Wirama²
Ni Ketut Rasmini³

^{1,2,3} Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Bali, Indonesia
email: mdisti195@gmail.com

ABSTRAK

Tujuan penelitian diharapkan memberikan bukti empiris mengenai pemoderasian *locus of control* dalam pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit yang dihasilkan auditor di Kantor Akuntan Publik (KAP) se-Provinsi Bali. Penelitian dilakukan di tahun 2016. Landasan teori dalam penelitian ini adalah teori kontinjensi, didukung oleh teori pembelajaran sosial dan teori regulasi. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor KAP se-Provinsi Bali sebanyak 85 orang. Teknik sampling yang dipakai adalah *nonprobability sampling* dengan metode pengumpulan data sampling jenuh. Alasan pemilihan metode sampel dikarenakan jumlah populasi yang relatif kecil. 74 kuesioner yang dapat digunakan sebagai alat uji analisis. Instrumen penelitian telah lulus uji validitas dan reliabilitas. Model regresi juga telah lulus uji asumsi klasik. Teknik analisis regresi yang digunakan adalah *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil pengujian menunjukkan bahwa *locus of control* memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit.

Kata kunci: Kualitas Audit, Audit Tenure, Locus of Control

ABSTRACT

The purpose of this study is to obtain empirical evidence about the ability of locus of control in moderating the influence of audit tenure on audit quality by auditors at Public Accounting Firm (KAP) in the Province of Bali. This study was conducted in 2016. The main theory in this research is contingency theory and supported by social learning theory and regulatory theory. The population in this study are all auditors at the Public Accounting Firm (KAP) in the Province of Bali, as many as 85 people. The sampling technique used is nonprobability sampling with saturated sampling method. The main reason for the selection samples method is because the population is relatively small. The instruments have been examined for its validity and reliability. The model also passed the classical assumption test. The analysis regression technique used is *Moderated Regression Analysis* (MRA). The results shows that locus of control moderates the effect of audit tenure on audit quality.

Keywords: Audit Quality, Audit Tenure, Locus of Control

PENDAHULUAN

Audit merupakan suatu kegiatan yang melibatkan metode untuk memperoleh bukti transaksi yang memadai mengenai jumlah dan *disclosure* dalam laporan keuangan sehingga dapat mengkaji kelayakan laporan keuangan yang disusun akuntan intern perusahaan (KPMG, 2008). Kualitas laporan audit yang baik dapat digunakan untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen perusahaan. Maka dari itu, salah satu bagian perusahaan untuk meningkatkan keakuratan laporan keuangan yang digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan oleh manajemen adalah laporan keuangan yang didampingi laporan audit yang berkualitas (Adeniyi dan Mieseigha, 2013).

DeAngelo (1981) dalam Chadegani (2011) mendefinisikan kualitas audit ke dalam dua dimensi: pertama, mendeteksi salah saji dan kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan kedua, melaporkan salah saji dari kesalahan-kesalahan tersebut. Persepsi mengenai kualitas audit memainkan peran untuk menjaga kepercayaan sistematis dalam penyusunan pelaporan keuangan. Kepercayaan pengguna laporan keuangan akan meningkat seiring dengan meningkatnya kualitas audit dalam kredibilitas laporan keuangan.

Kualitas audit telah mendapat perhatian besar terutama akibat dari skandal pelaporan keuangan yang melibatkan perusahaan besar antara lain, Enron dan Worldcom. Mgbame *et al.* (2012) menyatakan banyak pengguna memiliki harapan yang berbeda mengenai fungsi audit dengan apa yang sebenarnya mereka dapat saat menggunakan laporan keuangan auditan atau laporan auditor

independen. Adanya skandal dari perusahaan besar tersebut telah memicu timbulnya *expectation gap* terhadap kualitas audit.

Sarbanes-Oxley Act disahkan oleh Kongres Amerika pada tahun 2002 terkait dengan ketentuan mewajibkan rotasi partner audit merupakan akibat dari tekanan publik. Tekanan publik ini dipicu oleh terjadinya kecurangan atas laporan keuangan auditan salah satu perusahaan besar (*Enron*) dan melibatkan salah satu Kantor Akuntan Publik (KAP) tergolong *Big Five*. Pelaksanaan audit yang terlalu lama oleh auditor independen yang sama untuk satu klien dikhawatirkan akan mempererat hubungan auditor independen dengan manajemen klien. Hal itulah yang menjadi pertimbangan ketentuan tersebut. Perikatan yang cukup lama antara auditor dan *auditee* dianggap mampu menurunkan independensi auditor eksternal, sehingga mengurangi reliabilitas dan kualitas audit yang dihasilkan (Novianti, *et al.* 2012).

Peraturan mengenai keharusan rotasi audit partner yang merupakan ini dari *Sarbanes-Oxley Act* digunakan dan diadopsi oleh negara-negara lain di dunia, salah satu yang mengaplikasikannya adalah negara Indonesia. Keputusan Menteri Keuangan No. 359/KMK.06/2003 dan No. 423/KMK.06/2002 disempurnakan pemerintah dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Dalam aturan ini menyatakan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik (AP) paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut untuk Kantor Akuntan Publik (KAP).

Aturan tersebut dikeluarkan dalam rangka menjaga kredibilitas auditor melalui pembatasan jangka waktu perikatan jasa akuntan publik, dan untuk memperoleh respon positif dari pihak pemberi dana (investor) yang menggunakan laporan keuangan auditan. Keputusan pemerintah mengeluarkan aturan mengenai rotasi audit menimbulkan perdebatan dari banyak pihak. Pemerintah kembali mengeluarkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik (PP 20/2015) tanggal 6 April 2015 yang menyebutkan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut.

Aturan dan standar audit diharapkan dapat meningkatkan kualitas audit dalam hal penugasan mengenai independensi auditor. Salah satu faktor yang dapat mempengaruhi independensi tersebut adalah lamanya perikatan auditor. Lamanya perikatan antara auditor dan klien ini biasa disebut *audit tenure*. Apabila *audit tenure* bersifat jangka panjang, auditor dapat melakukan kompromi terhadap sistem akuntansi kliennya dan melaporkan sesuai yang diinginkan klien tersebut. Keharusan untuk merotasi KAP diharapkan dapat meningkatkan kualitas audit melalui independensi dan “sudut pandang” baru dalam proses audit tersebut. Meskipun demikian, sebagian profesi akuntan menentang keharusan rotasi dengan alasan utama yaitu terjadi peningkatan biaya akibat pergantian tersebut (Sajadi *et al.* 2012).

Penelitian mengenai dampak adanya *audit tenure* terhadap kualitas audit menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Johnson *et al.* (2002) menemukan bahwa penurunan kualitas audit dapat dikarenakan *tenure* yang pendek antara auditor dan

klien. Penelitian Myers *et al.* (2003) juga mendukung hasil tersebut dengan menyatakan semakin panjang *tenure* auditor independen akan meningkatkan kualitas audit yang akan dikeluarkan. Pengaruh positif antara masa perikatan audit dengan kualitas audit dikembangkan kembali oleh Ghosh dan Moon, (2005) yang memandang bahwa makin lama masa perikatan audit, maka akan semakin tinggi kualitas auditnya. Penelitian yang dilakukan oleh Bamber dan Iyer (2007) juga mendukung pendapat tersebut dengan menyatakan adanya perikatan auditor dan klien yang cukup lama membuat auditor lebih mengenal kondisi perusahaan kliennya sehingga mampu meningkatkan kualitas audit. Risiko penurunan kualitas audit meningkat di awal perikatan auditor dan klien, dan cenderung menurun dengan semakin lamanya *audit tenure* yang dimiliki diperkuat penelitian yang dilakukan Onwucheckwa *et al.* (2012).

Knechel dan Vanstraelen (2007) menemukan hasil yang berbeda dimana sebagian besar bukti yang terakumulasi dalam penelitian mereka menunjukkan *audit tenure* memiliki efek negatif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian lainnya menemukan bahwa semakin panjang masa perikatan audit, maka akan menurunkan kualitas audit disebabkan menurunnya independensi auditor akibat lamanya perikatan auditor akan menimbulkan keakraban diantara keduanya (Mgbame *et al.* 2012). Adeniyi dan Mieseigha, (2013) juga menemukan bahwa pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit berdampak negatif karena familiaritas yang timbul mempengaruhi obyektifitas auditor. Blandon dan Bosch, (2013) berpendapat kualitas audit akan berkurang dikarenakan lamanya perikatan antara

auditor dan klien, sehingga timbul keakraban, bekurangny independence dan skeptisisme karena lamanya perikatan tersebut.

Selain itu, ada lebih dari satu peneliti yang menyatakan bahwa tidak ada pengaruhnya antara *audit tenure* dan kualitas audit. Sajadi *et al.* (2012) mengemukakan bahwa auditor *tenure* tidak memiliki efek signifikan atas kualitas audit yang dihasilkan. Wahyuni dan Fitriany (2012) tidak menemukan bukti mengenai hubungan rotasi audit dalam pengaruh peningkatan atau penurunan kualitas audit yang dihasilkan, namun penelitian menunjukkan pengaruh negatif atas kualitas audit dikarenakan spesialisasi auditor pada masa pra regulasi hilang. Didukung oleh penelitian yang dilakukan Achyarsyah dan Molina, (2015) menemukan bahwa tidak ada pengaruh signifikan antara *audit tenure* dan kualitas audit, namun ukuran perusahaan audit yang lebih berpengaruh atas kualitas audit yang dihasilkan.

Auditor yang profesional harus menghindari kelalaian dan ketidakjujuran. Auditor melakukan tugas dengan tingkat akurasi yang wajar dan kehati-hatian dalam setiap lingkup kerja yang sedang dihadapi untuk dapat memenuhi tanggung jawab profesionalnya (Otley dan Pierce, 1995). Pelanggaran atas standar audit akan menyebabkan suatu perilaku disfungsional dalam audit. Penerimaan atas perilaku audit ini merupakan masalah serius yang harus dihadapi oleh seorang auditor, karena hal ini memiliki efek langsung maupun tidak langsung atas kualitas audit. Salah satu faktor yang menunjukkan auditor menerima atau menolak perilaku disfungsional adalah *locus of control* (Srimindarti, *et al.* 2015). *Locus of Control* merupakan konsep psikologis atau

prilaku dasar seseorang yang dikembangkan oleh Rotter di tahun 1966. Rotter dalam peneitiannya menunjukkan bahwa setiap orang membangun harapan yang cukup tinggi mengenai kesuksesan mereka tergantung atas kondisi yang dipengaruhi oleh tingkah laku personal mereka dan dikontrol oleh pihak-pihak eksternal. Individu yang cenderung berkorelasi dengan hasil berdasarkan kemampuan pribadinya atau mempercayai kondisi seperti apapun merupakan kendali internalnya atau pribadinya cenderung lebih ke arah *locus of control internal*. Di lain pihak individu yang cenderung dengan *locus of control eksternal* mempercayai hal-hal mereka tidak mampu mengatur peristiwa atau hasil yang mereka capai. Perilaku *locus of control* yang berbeda diprediksi berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh individu-individu yang berbeda pula (Weningtyas, *et al.* 2006).

Penelitian-penelitian menunjukkan pengaruh tak langsung *locus of control* terhadap kualitas audit. *Locus of control* adalah persepsi auditor terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilannya dalam melaksanakan tugasnya (Hjele dan Zigler, dalam Engko dan Gundono, 2007). *Locus of control internal* dapat mempengaruhi kualitas kinerja yang dihasilkan. Menurut Hyatt dan Prawitt (2001) *Locus of control internal* mempunyai tempat setingkat lebih tinggi dibandingkan *locus of control eksternal* pada kegiatan audit. Kusnadi (2015) mengungkapkan individu dengan berorientasi perilaku *locus of control eksternal* merasa lebih cepat putus asa dalam dunia realita.

Penelitian ini akan menguji pengaruh langsung *audit tenure* dengan kualitas audit, dimana auditor dan klien memiliki perikatan yang cukup lama.

Pengujian kualitas audit dalam penelitian ini didasari oleh pendekatan teori kontingensi. Penelitian ini mengargumenkan bahwa *audit tenure* akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan auditor dengan *locus of control* sebagai pemoderasi, akan bergantung pada suatu kondisi tertentu, seperti dekatnya auditor dengan klien, perilaku auditor, dan kinerja auditor. Nilai tambah dari penelitian ini adalah penggunaan variabel *locus of control* yang diduga akan memoderasi pengaruh *audit tenure* dan kualitas audit.

Berdasarkan ulasan tersebut maka rumusan permasalahannya adalah apakah *locus of control* memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit?

Pengujian pemoderasian *locus of control* dalam pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit merupakan tujuan dari penelitian ini.

Manfaat teoretis dan manfaat praktis diharapkan didapat dari hasil penelitian ini. Aspek teoritis penelitian ini memiliki tujuan untuk dapat meningkatkan wawasan pengembangan teori kontingensi, teori pembelajaran sosial, dan teori regulasi. Teori kontingensi mencoba mengidentifikasi dan mengukur kondisi dimana semua hal bisa saling mempengaruhi yaitu lamanya perjanjian auditor dan *auditee* atau *audit tenure* dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Didukung oleh teori pembelajaran sosial dimana situasi psikologis yang dalam hal ini *locus of control* menunjukkan reaksi individu atas lingkungan yang saling mempengaruhi, serta teori regulasi dimana adanya peraturan yang khusus dikeluarkan pemerintah, dimana peraturan ini diharapkan menciptakan kondisi yang selaras dan seimbang. Manfaat praktis dari penelitian ini diharapkan untuk dapat memberikan informasi untuk semua pihak yang

berkaitan dengan penelitian ini, khususnya untuk auditor-auditor mengenai gejala *audit tenure*, *locus of control*, dan kualitas audit.

Kondisi yang diasumsikan mungkin terjadi, tetapi bisa juga diasumsikan tidak terjadi dapat disebut kontingensi atau suatu kondisi yang tidak pasti. Teori kontingensi menunjukkan bahwa praktik terbaik tergantung pada kepentingan dari situasi yang dihadapi. Teori ini mencoba untuk mengidentifikasi dan mengukur kondisi dimana semua hal bisa saling mempengaruhi (Schoech, 2006). Otley dan Pierce (1995) menitikberatkan bahwa rancangan sistem perencanaan adalah keadaan tidak umum yang tanpa adanya ketentuan umum tentang apa yang sebaiknya terjadi dalam situasi tidak umum tersebut, dengan adanya ketidakpastian atau kontingensi dari aktivitas dan metode dalam membentuk hasil yang ingin dicapai. Keingintahuan peneliti untuk melihat kemampuan sistem pengendalian yang berpengaruh untuk setiap kondisi manajemen dipicu adanya pendekatan kontingensi (Istanti, 2013). Teori kontingensi mengungkapkan faktor-faktor lingkungan internal dan eksternal yang dapat saling berinteraksi dalam kondisi apapun.

Konflik dapat menyebabkan hubungan auditor dan *auditee* semakin kompleks. Auditor sebaiknya bersikap independen pada saat mengeluarkan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan, dan auditor juga dapat dipengaruhi oleh kedekatan istimewa dengan kliennya. Adanya kedekatan hubungan ini dapat menghasilkan variasi pada kualitas audit yang dihasilkan dan menyebabkan terjadinya *dysfunctional behaviour* atau pelanggaran standar etika dan profesional audit. Teori kontingensi pada audit didasarkan pada premis

adanya pemicu yang tidak biasa sering dihadapi auditor pada masa perikatan audit, kedekatan antara auditor dan *auditee* mengarah pada kualitas audit yang akan dihasilkan yang juga akan dipengaruhi oleh kendali personalnya. Auditor yang tidak dapat mengarahkan kendali personalnya dapat berperilaku disfungsional dalam menciptakan kualitas audit, sedangkan auditor yang memiliki kendali personal lebih baik dalam menjalankan kegiatan audit tidak akan terpengaruh meskipun ada situasi yang menekan auditor dalam melaksanakan prosedur audit yang cukup kompleks, sehingga menghasilkan suatu laporan auditor independen dengan kualitas audit yang lebih baik dan tepat (Praditaningrum, 2012).

Kontingensi adalah hal yang tidak dapat dipastikan dan tidak bisa diaplikasikan secara universal sehingga keberhasilan penerapan standar audit bergantung pada kecocokkan diantara lingkungan yang akan diterapkan serta menitikberatkan perencanaan dan pengendalian dalam situasi tidak umum dimana tidak ada ketentuan umum mengenai apa yang seharusnya dilakukan. Teori kontingensi dalam penelitian ini mencoba untuk mengidentifikasi dan mengukur kondisi dimana semua hal bisa saling mempengaruhi dan akan saling berinteraksi dalam suatu kondisi tertentu. Teori ini mengembangkan argumen bahwa *audit tenure* yang merupakan faktor situasional lain yaitu kedekatan antara auditor dan *auditee* akan mempengaruhi kualitas audit yang akan dihasilkan, dengan *locus of control* sebagai variabel pemoderasi.

Toeri yang dikembangkan oleh Albert Bandura adalah salah satu persepsi aliran behaviorisme dimana menekankan komponen psikologis dari pikiran,

pengetahuan, dan penilaian. Teori pembelajaran sosial ini menyatakan bahwa pilihan yang dibuat oleh seseorang akan membentuk berbagai perilaku potensial yang tersedia bagi mereka. Aspek sosial dan aspek kognitif serta aspek perilaku berperan penting dalam suatu studi untuk meraih suatu keberhasilan. Teori Bandura ini juga memberi penjelasan mengenai perilaku individu dalam konteks interaksi kausalitas yang berkesinambungan antara kognitif, perilaku, serta pengaruh lingkungan. Teori ini menunjukkan bahwa seseorang bisa mempelajari perilaku melalui pengalaman sosialnya. Seseorang yang memiliki kesadaran mampu mempengaruhi pengalaman dan mengambil keputusan yang bisa mengatur kehidupan (Bandura, 1971). Teori pembelajaran sosial adalah teori yang mengasumsikan bahwa manusia merupakan makhluk yang cukup fleksibel dan memiliki kemampuan mempelajari beragam bentuk tindakan maupun perilaku serta inti dari pembelajaran terbaik adalah adanya pengalaman-pengalaman di luar ekspektasinya atau *vicarious experiences* (Santosa, 2015).

Social learning theory tidak menolak inti pengetahuan pada prinsip-prinsip tentang teori-teori belajar perilaku, tetapi penekanan pada *social learning theory* lebih pada kesan dan isyarat-isyarat adanya perubahan perilaku dalam proses-proses mental internal atau bisa dikatakan kendali personal untuk masing-masing individu. Teori pembelajaran sosial ini digunakan sebagai dasar penggunaan konsep *locus of control* sebagai variabel pemoderasi yang melibatkan situasi psikologis. Perilaku ini menunjukkan auditor dapat berinteraksi pada lingkungan internal maupun lingkungan eksternal, yang secara konstan kedua lingkungan ini akan saling mempengaruhi. Lingkungan internal adalah kendali si auditor yang

dimoderasi menggunakan *locus of control*, sedangkan lingkungan eksternalnya adalah lamanya perikatan antara auditor dan kliennya.

Di saat teori pembelajaran sosial dapat diterapkan dalam penugasan audit, dimana teori ini dipakai untuk meningkatkan motivasi auditor bersangkutan, sumber daya psikologis internal dan aktivitas yang diperlukan, maka tidak ada hambatan bagi seorang auditor untuk menyelesaikan tugas dan penentuan *judgement* yang layak dalam menghasilkan laporan audit.

Lamanya perikatan auditor dan klien merupakan persoalan yang cukup menarik, kewajiban untuk merotasi auditor eksternal telah lama disarankan dalam rangka meningkatkan kualitas audit (Blandon dan Josep, 2013). Tidak ada persetujuan umum mengenai efek *tenure* (masa perikatan audit) pada independensi auditor yang akhirnya akan mempengaruhi kualitas audit. Beberapa penelitian tidak mendukung adanya pergantian auditor eksternal yang dianggap mampu meningkatkan kualitas laporan audit yang dihasilkan, namun pemerintah tetap mengeluarkan peraturan untuk mengatur lamanya jasa pemberian audit, dan peraturan ini terus berubah-ubah sampai saat ini.

Hasil penelitian milik Mgbame *et al.* (2012) menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif antara *audit tenure* dan kualitas audit, dimana semakin lama perikatan antara auditor dan *auditee* akan mempengaruhi independensi yang akhirnya akan mempengaruhi kualitas audit yang ia keluarkan. Blandon dan Bosch (2013) menemukan bahwa lamanya *tenure* akan mempengaruhi independensi dan kualitas dari hasil audit. Selanjutnya, penelitian milik Bamber dan Iyer (2007) menunjukkan bahwa semakin lama *audit tenure* yang dimiliki

akan membuat auditor lebih mengenal kondisi kliennya dan mampu meningkatkan kualitas audit. Onwuchekwa *et al.* (2012) menemukan adanya peningkatan kualitas audit sejalan dengan lamanya perikatan auditor dan klien (*audit tenure*). Sajadi (2012), Achyarsyah dan Molina (2015), Wahyuni dan Fitriyani (2015) menyatakan tidak ada pengaruh signifikan antara *audit tenure* dan kualitas audit. Adanya ketidakkonsistenan hasil penelitian sebelumnya maka diharapkan variabel *locus of control* dapat memberikan hasil penelitian yang lebih jelas.

Locus of control mempengaruhi kinerja yang dihasilkan dibuktikan oleh penelitian Hyatt dan Prawitt (2001). Penelitian ini menggunakan *locus of control* sebagai variabel yang memoderasi pengaruh antara *audit tenure* dan kualitas audit. *Locus of control* merupakan akibat olah pikiran individu tentang sebab-akibat sesuatu yang terjadi atau kekuatan yang mendorong aksinya. *Locus of control* dapat terbagi menjadi dua yaitu *locus of control internal* dan *locus of control eksternal*. Pemahaman *locus of control internal* mengarah pada keyakinan bahwa terdapat akibat yang merupakan hasil atas perbuatannya sendiri. Individu yang bertingkah laku dengan kendali personal *internal* biasanya proaktif dan perilakunya cenderung adaptif atau mampu beradaptasi dengan cepat. Individu itu percaya bahwa hasil baik yang dihasilkan olehnya adalah proses tingkah lakunya sendiri, sehingga individu itu percaya bahwa yang mengontrol berhasil tidaknya kegiatan yang sedang ia kerjakan adalah dirinya sendiri.

Individu dengan kendali personal *eksternal* memiliki keyakinan, bahwa perilaku, hasil atau kejadian tertentu disebabkan oleh peruntungan, suratan, takdir dan kekuatan dari luar serta segala sesuatu yang tidak diupayakan dari dirinya

sendiri. Individu tersebut cenderung untuk secara naluriah sadar tidak sadar menolak segala bentuk keadaan situasi yang bisa menekan dirinya, sehingga individu itu menjadi terikat dengan pola tingkah laku yang kurang dapat beradaptasi dan cenderung dapat mengarah pada kepuasan diri untuk tidak mengaitkan antara perilakunya dengan pencapaian hasil akhirnya.

Ketika seorang auditor berada dalam situasi konflik seperti kedekatan secara emosional dengan kliennya dikarenakan *tenure* yang cukup panjang, auditor dengan karakteristik *locus of control internal* meyakini kualitas audit dihasilkan selalu berada pada rentan kendalinya dan memudahkan mereka mengambil keputusan dengan independen, efektif, dan efisien. Namun dapat terjadi sebaliknya dengan auditor yang berkarakteristik *locus of control eksternal* bahwa mereka akan mengambil keputusan dengan tergesa-gesa, tidak etis, tidak efektif dan tidak efektif sehingga menghasilkan kualitas laporan audit yang kurang baik. Seorang auditor dengan *locus of control internal* akan menghasilkan kinerja yang lebih layak dibandingkan auditor dengan *locus of control eksternal* (Saputra, 2012). Kinerja auditor yang digunakan pada penelitian adalah kualitas audit yang dikeluarkan auditor independen. Hipotesis penelitian adalah “*Locus of Control* memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit”.

METODE PENELITIAN

Ikatan Akuntan Indonesia mencatat seluruh KAP yang masih terdaftar dan berafiliasi, dan penelitian ini memfokuskan pada KAP Provinsi Bali serta terdaftar di direktori pada tahun 2016 yang seluruhnya terdapat di Provinsi Bali. Jenis data

dalam penelitian data kuantitatif. Data kuantitatif dalam penelitian ini berupa jumlah auditor masing-masing KAP serta hasil dari kuesioner yang diukur dengan skala Likert Modifikasi. Penelitian ini menggunakan data primer, instrumen yang digunakan dalam penelitian adalah kuesioner.

Variabel yang diteliti di penelitian ini adalah *audit tenure*, kualitas audit, dan *locus of control* berdasarkan teori dan hipotesis yang telah dijabarkan. *Audit tenure* sebagai variabel independen yang akan mempengaruhi variabel dependen yaitu kualitas audit, dan *locus of control* yang akan berperan sebagai variabel pemoderasi. *Audit tenure* adalah lamanya perikatan *auditee* dengan auditor independen yang sama dalam jumlah tahun. Pengukuran *audit tenure* menggunakan jumlah angka tahun untuk lamanya auditor yang sama dalam satu perikatan audit.

Kualitas audit merupakan hasil akhir yang penting bagi auditor dalam melakukan proses pengauditan. Kualitas audit seorang auditor dapat dilihat melalui penerapan standar akuntansi serta standar audit yang sesuai dengan aturan yang berlaku sehingga ada atau tidaknya pelanggaran yang dilakukan klien dapat dideteksi dan diungkapkan dalam laporan auditor independen. Indikator pengukuran variabel ini ada 2 yaitu: (1) kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit dan (2) kualitas laporan hasil audit. Instrumen penelitian dalam mengukur kualitas audit terdiri dari 12 item pernyataan.

Locus of control merupakan tingkatan individu untuk menerima tanggung jawab personal atas segala hal yang mungkin melibatkan diri mereka. Pengukuran variabel *locus of control* menggunakan instrumen *Rotter's Locus of*

Control Scale (1966) yang terdiri dari 29 pernyataan yaitu 23 pernyataan dan 6 pernyataan *filler*. Enam pernyataan tambahan tersebut dimasukkan sebagai *distractor* atau untuk menyamarkan tujuan sebenarnya dari kuesioner. Dalam *Rotter's Locus of Control Scale* ini, setiap pernyataan terbagi menjadi dua pilihan, pernyataan indikator *locus of control* internal atau *locus of control* eksternal. Responden diminta untuk memilih jawaban "a" atau "b" diantara pilihan-pilihan yang ada dengan cara memberikan tanda silang (x) pada kolom yang telah disediakan peneliti. Skor akhir yang digunakan sebagai bahan uji diperoleh dengan memberikan nilai satu point pada setiap nomer item pernyataan kuesioner sesuai klasifikasi.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor KAP se-Provinsi Bali sebanyak 85 orang. Metode sampling jenuh digunakan dalam penelitian ini yang merupakan bagian dari *nonprobability sampling*. Sampel jenuh merupakan metode penentuan sampel dengan menggunakan seluruh anggota populasi sebagai sampel (Sugiyono, 2010). Alasan pemilihan metode sampel dikarenakan jumlah populasi yang relatif kecil. Selain itu teknik sampel jenuh digunakan untuk meningkatkan validitas eksternal atau tingkat generalisasi dari hasil penelitian dengan tingkat kesalahan yang sangat kecil (Sugiyono, 2010). Dari total keseluruhan populasi yang bisa digunakan sebagai alat analisis adalah 74 kuesioner.

Pengujian penelitian ini mengenai pengaruh langsung dengan pemoderasian menggunakan analisis data *Moderated Regression Analysis (MRA)*. Pengujian MRA merupakan aplikasi khusus regresi linear berganda yang mampu menjelaskan hubungan moderasi dalam model. Sebelum dilakukan MRA,

kuesioner terlebih dahulu diuji validitas dan diuji reliabilitas. Model regresi yang digunakan diuji terlebih dahulu dengan uji asumsi klasik yaitu validitas, reliabilitas, dan heteroskedastisitas.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Akurasi temuan penelitian untuk membuktikan kebenaran atas responden meskipun responden dijadikan obyek untuk penelitian yang berbeda diuji dengan uji validitas (Ikhsan, 2008). Maka instrumen penelitian akan dikatakan valid apabila instrumen yang digunakan sudah sesuai dengan apa yang seharusnya diukur. Hasil uji validitas ditunjukkan pada Tabel 1.

Tabel 1.
Hasil Uji Validitas

No	Variabel	Item Pernyataan	<i>Pearson Correlation</i>	Keterangan
1	Kualitas Audit (Y)	Y ₁	0,729	Valid
		Y ₂	0,729	Valid
		Y ₃	0,820	Valid
		Y ₄	0,777	Valid
		Y ₅	0,777	Valid
		Y ₆	0,777	valid
		Y ₇	0,820	valid
		Y ₈	0,820	valid
		Y ₉	0,729	valid
		Y ₁₀	0,780	valid
		Y ₁₁	0,784	valid
		Y ₁₂	0,732	valid

Sumber: Data sekunder diolah, 2016

Tabel 2. membuktikan item pernyataan untuk variabel kualitas audit yang digunakan peneliti adalah valid karena nilai *pearson correlation* > 0,30.

Istrumen disebut reliabel (andal) pada saat nilai Cronbach Alpha lebih besar dari 0,60 (Ghozali, 2012). Hasil uji reliabilitas ditunjukkan pada Tabel 2.

Tabel 2.
Hasil Uji Reliabilitas

Cronbach's Alpha	N of Items
0,929	12

Sumber: Data sekunder diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 3. besarnya nilai koefisien *cronbach's alpha* sebesar 0,929 lebih besar dari 0,60 sehingga pernyataan pada kuesioner tersebut reliabel.

Model regresi yang baik adalah distribusi data normal atau mendekati normal. Hasil uji normalitas ditunjukkan dalam Tabel 3.

Tabel 3.
Hasil Uji Normalitas

	<i>Unstandardized Residual</i>
N	74
Kolmogorov-Smirnov Z	0,264
Asymp.Sig.(2-tailed)	0,052

Sumber: Data sekunder diolah, 2016

Hasil uji normalitas *Kolmogorov-Smirnov Test* menunjukkan bahwa berdasarkan nilai *Sig. (2-tailed)*, dapat dilihat bahwa *Asymp.Sig.(2-tailed)* (0,052) > dari *level of significant* (0,050), sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel *audit tenure*, *locus of control*, dan kualitas audit yang digunakan peneliti berdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas dilakukan dengan memperhatikan nilai *tolerance* atau *Variance Inflation Factor* (VIF) dari masing-masing variabel. Berikut adalah hasil uji multikolinearitas yang ditunjukkan pada Tabel 4.

Tabel 4.
Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	Tolerance	VIF
<i>Audit Tenure (X1)</i>	0,915	1,093
<i>Locus of Control (X2)</i>	0,951	1,051

Sumber: Data sekunder diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 4. ditunjukkan bahwa nilai *tolerance* setiap variabel memiliki VIF di bawah 10 dan nilai *tolerance* di atas 0,10 sehingga disimpulkan tidak terjadi hubungan multikolinearitas antar variabel bebas tersebut.

Pengujian Heteroskedastisitas dilakukan untuk melihat dalam model regresi tidak terjadi hubungan yang homoskedastisitas. Hasil uji dapat dilihat pada Tabel 5. sebagai berikut.

Tabel 5.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Koefisien t	Sig
<i>Audit Tenure (X1)</i>	-0,565	0,574
<i>Locus of Control (X2)</i>	0,925	0,358

Sumber: Data sekunder diolah, 2016

Tabel 5. menunjukkan model regresi bebas dari heteroskedastisitas dengan nilai probabilitas signifikansi masing-masing variabel bebas lebih dari 0,05.

Pengujian deskriptif memiliki tujuan memberikan gambaran atau deskripsi tentang sampel pengamatan yang diperhatikan atas jumlah sampel (N), nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata dan standar deviasi dari setiap variabel penelitian. Tabel 6. tentang uji statistik deskriptif menjelaskan deskripsi sampel penelitian untuk masing-masing variabel yang digunakan.

Tabel 6.
Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviasi
<i>Audit Tenure</i> (X_1)	74	2,000	4,000	2,864	0,799
<i>Locus of Control</i> (X_2)	74	0,000	1,000	0,554	0,500
Kualitas Audit	74	15,250	58,180	34,685	9,881

Sumber: Data sekunder diolah, 2016

Nilai terendah variabel *audit tenure* adalah 2,000, nilai tertinggi 4,000, nilai rata-rata (*mean*) adalah 2,864 dan deviasi standarnya 0,799. Kondisi demikian menunjukkan bahwa responden cenderung memiliki masa *tenure* yang cukup panjang 2,8 tahun dilihat dari nilai rata-rata mendekati nilai *maximum* 4,000. Statistik deskriptif pada variabel *locus of control* menunjukkan bahwa rata-rata variabel *locus of control* dari jawaban responden adalah 0,554 yang berarti 55% dari seluruh responden memiliki *locus of control internal*. Nilai terendah variabel kualitas audit adalah 15,250, nilai tertinggi 58,180, nilai rata-ratanya adalah 34,685 dan deviasi standarnya 9,881. Kondisi ini membuktikan responden penelitian cenderung menjawab sangat setuju membuat kualitas audit yang baik dilihat dari rata-rata jawaban responden yang mendekati nilai maksimum 58,180.

Hipotesis menyatakan bahwa variabel *locus of control* memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit yang dialami auditor di wilayah Bali. Pengujian hipotesis ini dilakukan dengan uji interaksi atau MRA. Hasil pengujian dapat dilihat pada Tabel 7. sebagai berikut.

Tabel 7.
Hasil Uji MRA

Model	Unstandardized Coefficients		
	B	T	Sig.
(Constant)	24,139	7,219	0,000
<i>Audit Tenure</i> (AT)	6,496	5,692	0,000
<i>Locus of Control</i> (LOC)	4,945	1,181	0,242
Interaksi AT*LOC	-6,789	-3,546	0,001
Sig. F		0,000	
<i>Adjusted R Square</i>		0,624	

Model regresi yang baik seharusnya menunjukkan nilai signifikansi yaitu lebih kecil dari $\alpha = 0,05$; di mana dalam penelitian ini nilai hasil uji F adalah 0,000; yang berarti model yang digunakan dalam penelitian ini telah layak (*fit*), seperti yang tersaji pada Tabel 7. Hal ini menunjukkan bahwa *audit tenure* dan *locus of control*, serta interaksi *audit tenure* dan *locus of control* secara bersama-sama mampu menjelaskan kualitas audit yang dialami auditor di wilayah Provinsi Bali.

Nilai dari *Adjusted R²* menunjukkan jumlah yaitu 0,624. Jumlah *Adjusted R²* tersebut menunjukkan variabilitas dari kualitas audit dapat dijelaskan dengan *audit tenure* dan *locus of control* sebesar 62,4 persen. Sisa variabilitas yang berjumlah 37,6 persen dapat ditunjukkan dengan variabel-variabel lain di luar model.

Hasil regresi MRA dengan nilai signifikansi 0,001 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$, sehingga variabel *locus of control* terbukti memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit. Nilai koefisien regresi sebesar -6,789 menunjukkan

bahwa pemoderasian *locus of control* dalam pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit cenderung dipengaruhi oleh *locus of control* internal.

Auditor dengan *locus of control internal* cenderung mengasosiasikan hasil akhir dengan upaya mereka sendiri, auditor tersebut akan lebih berusaha serta mempunyai kemampuan bertanggung jawab atas konsekuensi tindakannya. Dalam penelitian ini auditor dengan *locus of control internal* akan tetap berpegang teguh pada prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum selama apapun *tenure* yang dimilikinya dalam menghasilkan laporan auditor independen yang baik. Auditor yang memiliki *locus of control internal* dengan karakteristiknya yang kuat mampu mempertahankan independensi dalam memenuhi standar audit untuk mencapai kualitas laporan audit yang baik.

Teori kontingensi menyatakan bahwa ada faktor kondisi lingkungan lain yang akan saling berinteraksi dalam keadaan tertentu. Rentang waktu perikatan auditor dan klien atau *tenure* menggambarkan adanya ketidakpastian atau kontingensi situasi yang dapat mempengaruhi kualitas audit. Penelitian ini didukung oleh teori kontingensi yang menyatakan bahwa terdapat faktor situasional lain yang mempengaruhi hasil yang diharapkan yaitu peranan *audit tenure* dalam meningkatkan kualitas audit. Selain itu, penelitian ini mendukung teori pembelajaran sosial yang menyatakan individu dengan pengalaman-pengalaman yang dimiliki dapat menimbulkan perubahan perilaku akibat proses mental atau kendali personalnya, dalam hal ini *locus of control* yang dimilikinya. Hasil penelitian ini menunjukkan *locus of control* memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit yang berarti mendukung teori pembelajaran sosial.

Teori pembelajaran sosial menyatakan individu cukup fleksibel dengan adanya pengalaman-pengalaman tak terduga sehingga menimbulkan perubahan perilaku akibat proses mental internal atau akibat kendali personal yang dimiliki masing-masing individu. Selain itu juga mendukung konsep dasar *locus of control* yang menyatakan terdapat perbedaan sudut pandang antara auditor dengan *locus of control internal* dan auditor dengan *locus of control eksternal* di saat mereka dihadapkan pada dunia kerja yang nyata dalam hal *audit tenure* dan kualitas audit.

Donnelly *et al.* (2011) menjelaskan bahwa individu dengan *locus of control internal* akan lebih mempertimbangkan kualitas audit yang baik dibandingkan individu dengan *locus of control eksternal*. Auditor dengan *locus of control internal* mengasosiasikan hasil mereka dengan upaya mereka sendiri dan setiap kejadian yang terjadi ada di bawah kendali mereka. Pendapat ini didukung oleh penelitian yang dilakukan Hyatt dan Prawitt (2001), Donnelly *et al.* (2011), dan Septianti (2013) yang menyatakan bahwa auditor dengan *locus of control internal* mempunyai kemampuan (*ability*) dan usaha/niat (*intent*) yang lebih keras, dan auditor tersebut lebih mempunyai tanggung jawab atas akibat dari tindakan yang telah dilakukan sebelumnya sebagai suatu langkah untuk menghasilkan kualitas audit yang baik.

Standar audit berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) seri prinsip umum dan tanggung jawab, mengacu pada ISAs 200 menyebutkan prinsip-prinsip dasar yang harus dipatuhi oleh auditor ketika menghasilkan laporan audit yaitu integritas, objektivitas, kompetensi dan kecermatan profesional, kerahasiaan, dan perilaku profesional. Semakin panjang *tenure* yang

dimiliki oleh auditor – klien tidak akan menurunkan kualitas laporan keuangan yang dihasilkan, lamanya perikatan auditor dan klien membantu auditor lebih memahami bisnis kliennya, sehingga akan meningkatkan mutu kualitas audit.

SIMPULAN DAN SARAN

Hasil penelitian ini mendukung konsep dasar *locus of control* yang menyatakan bahwa terdapat perbedaan kualitas audit yang dihasilkan antara auditor yang mempunyai *locus of control internal* dan *locus of control eksternal*. Pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit dalam penelitian ini lebih kuat dipengaruhi beberapa individu yang mempunyai *locus of control internal*. Auditor yang memiliki *tenure* yang panjang akan mampu mempertahankan kualitas auditnya apabila mempunyai suatu *locus of control internal*. Auditor yang mempunyai *locus of control internal* menunjukkan lebih yakin terhadap kemampuannya dan bertanggung jawab atas keputusan yang dibuatnya. Ketika auditor berada dalam situasi konflik seperti *tenure* yang cukup panjang dengan kliennya, auditor dengan *locus of control internal* yakin bahwa kualitas audit yang dihasilkan selalu berada di bawah kendalinya dan memudahkan mereka mengambil keputusan dengan independen, efektif, dan efisien.

Saran yang sekiranya relevan untuk dirumuskan berdasarkan hasil pembahasan dan simpulan di atas adalah perluasan cakupan populasi yang bisa digunakan dalam penelitian yaitu auditor-auditor seluruh Kantor Akuntan Publik di Indonesia. Penelitian ini menitikberatkan pada auditor di KAP se-Provinsi Bali karena populasi yang digunakan hanya KAP wilayah Provinsi Bali. Hasil penelitian belum dapat diaplikasikan secara universal terhadap profesi auditor

pada Kantor Akuntan Publik di Indonesia. Bagi peneliti, selanjutnya dapat menggunakan penelitian ini sebagai salah satu referensi untuk digunakan pada penelitian serupa baik itu pada auditor-auditor Kantor Akuntan Publik di wilayah lainnya di luar Provinsi Bali atau dengan menggunakan beberapa responden yang berbeda yaitu auditor BPK dan auditor BPKP.

REFERENSI

- Achyarsyah, Padri. Molina. 2015. Audit Firm Tenure, Audit Firm Size, dan Audit Quality. *GJBSSR*, 3 (1), July - September 2015: 228-235.
- Adeniyi, Segun Idowu. Mieseigha, Ebipanipre Gabriel. 2013. Audit Tenure: An Assessment of Its Effects on Audit Quality in Negeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3 (3), July 2013: pp. 275–283.
- Bamber, E. Michael. Iyer, Venkataraman M. 2007. Auditors' Identification with Their Clients and Its effect on Auditors' Objectivity. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 26 (2), November 2007 : pp. 1 – 24.
- Bandura, Albert. 1971. *Social Learning Theory of Identificationary Processes*. Handbook of Socialization Theory and Research Chapter 3.
- Blandon, Josep Gracia. Bosch, Josep Maria Argilies. 2013. Audit Tenure and Audit Qualification in a Low Litigation Risk Setting: an Analysis of The Spanish Market. *Estudios de Economia*, 40 (2), Diciembre 2013: pp. 133 - 156.
- Chadegani, Arezoo A. 2011. Review of Studies on Audit Quality, International Conference on Humanities, Society and Culture. *IPEDR Vol. 20 IACSIT Press, Singapore*.
- DeAngelo, L.E. 1981. *Auditor Size and Audit Quality*. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), pp.: 183-199.
- Donnelly, David P. Jeffrey J. Quirin. David O'Bryan. 2011. Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behaviour: The Effects of Locus Of Control, Organizational Commitment, and Position. *The Journal of Applied Business Research*, 19 (1).

- Engko, Cecilia. Gundono. 2007. Pengaruh Kompleksitas Tugas dan Locus of Control Terhadap Hubungan Antara Gaya Kepemimpinan dan Kepuasan Kerja Auditor. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makassar, 26-28 Juli 2007.
- Ghosh, A. Moon, D. 2005. Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80 (2), pp: 585-612.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hyatt, T.A. Prawitt, D.F. 2001. Does Congruence between Audit Structure and Employee Locus-of-control Affect Job Performance? *The Accounting Review*, 76 (2), pp: 263-274.
- Ikhsan, Arfan. 2008. *Metodologi Penelitian Akuntansi Keprilakuan*. Yogyakarta, Graha Ilmu.
- Istanti, Sri Layla Wahyu. 2013. Penggunaan Sistem Informasi Akuntansi dan Ketidakpastian Tugas terhadap Kinerja Manajer. *Himsya-Tech*, 9 (2), Juni 2013. ISSN 1907 – 2074.
- Johnson, Van E. Inder K. Khurana. J. Kenneth Reynolds. 2002. Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*, 19 (4), Winter : pp. 637-60.
- Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 423/Kmk.06/2002 Tanggal 30 September 2002 Tentang Jasa Akuntan Publik.
- Knechel, W. Robert. Vanstraelen, Ann. 2007. The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *Auditing : A Journal of Practise & Theory*, 26 (1), May 2007 : pp. 113 – 131.
- KPMG (Klynveld, Peatm Marwick, Goerdeler). 2008. Audit Quality. (serial online), 2nd January 2011. Available from: URL: <http://www.kpmg.com/NA/en/issues on 2nd January 2011>.
- Kusnadi, I Made Geby. Suputhra, Dewa Gede Dharma. 2015. Pengaruh Profesionalisme dan *Locus of Control* terhadap Kinerja Auditor di Kantor Akuntan Publik Provinsi Bali. *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13.1, pp:276-291.
- Mgbame, Chijoke Oscar. Emmanuel Eragbhe. Nosakhare Peter Osazuwa. 2012. Audit Partner Tenure and Audit Quality: An Empirical Analysis. *European Journal of Business and Management*, 4 (7), pp: 154-162.

- Myers, James N. Linda A. Myers. Thomas C. Omer. 2003. Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation? *The Accounting Review*, 78 (3), pp : 779-799.
- Novianti, Nurlita. Sutrisno. Gugus Irianto. 2012. Tenur Kantor Akuntan Publik, Tenur Partner Audit, Auditor Spesialisasi Industri, dan Kualitas Audit. *Symposium Nasional Akuntansi XV*. Banjarmasin. 20-23 September 2012.
- Onwuchekwa, John Chika. Dominic Ose Erah. Famous Izedonmi. 2012. Mandatory Audit Rotation and Audit Quality: Survey of Southern Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3 (8), pp: 70-77.
- Otley, D. W. Pierce, B. 1995. The Control Problem in Public Accounting Firms an Empirical Study of Impact of Leadership Style. *Accounting, Organizations and Society*, 20, pp: 405-420.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 17/Pmk.01/2008 Tentang Jasa Akuntan Publik.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 Tentang Praktik Akuntan Publik.
- Praditaningrum, Anugrah Suci 2012. "Analisis Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Audit Judgement". *Tesis*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Rotter, Julian B. 1966. Generalized Expectancies for Internal versus External Control of Reinforcement. *Psychological Monographs*, 80, pp: 609.
- Sajadi. Farazmand. Ghorbani. 2012. The Effect of Audit Tenure on Audit Quality. *Journal of Accounting Advances (J.A.A) 4 (4), Spring & Summer: Ser. 62/3*.
- Santosa, Made Edy Septian. 2015. "Pengalaman Audit sebagai Eksplanasi Pertimbangan Auditor dengan Moderasi Kreditbitas Klien". *Tesis*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana.
- Saputra, Komang Adi Kurniawan. 2012. Pengaruh Locus Of Control Terhadap Kinerja dan Kepuasan Kerja Internal Auditor dengan Kultur Tri Hita Karana sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3 (1), pp.:86-100.
- Schoech. 2006. *Contingency Theory*. UTA School of Social Work, Community and Administrative Practice.

- Septianti, Windy. 2013. Pengaruh Faktor Organisasional, Individual, Situasional, dan Demografis terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Internal. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*. Manado, 25-28 September 2013.
- Srimindarti, Ceacilia. Sunarto. Listtyorini Wahyu Widari. 2015. The Effects of Locus of Control and Organizational Commitment to Acceptance of Dysfunctional Audit Behaviour based on The Theory of Planed Behaviour. *International Journal of Business, Economic, and Law*, 7 (1), Aug. ISSN 2289 – 1552.
- Sugiyono. 2010. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung : Alfabeta.
- Wahyuni, Nur. Fitriany. 2012. Pengaruh *Client Importance*, *Tenure*, dan Spesialisasi Audit terhadap Kualitas Audit. *Simposium Nasional Akuntansi XV*. Banjarmasin, 20-23 September 2012.
- Weningtyas, Suryanita. Setiawan, Doddy. Triatmoko, Hanung. 2006. Penghentian Premature atas Prosedur Audit. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Padang, 23-26 Agustus 2006.