

PENGARUH AUDITOR-CLIENT SOCIAL MISMATCH DAN TIPE SUPERVISOR TERHADAP KUALITAS AUDIT

Nur Cahyonowati

Darsono

Universitas Diponegoro
nurcahyonowati@gmail.com

Abstract

This research aims to provide empirical evidence of the behavior of audit staff that reflects the quality of audit performed. This research predicts that audit quality is determined by social mismatch between auditor staff and client. This research also examines the effect of supervisor type on audit quality according to McGregor's theory. This research is carried out using 2x2 between subject experimental designs. The subjects are students in Accounting Department of state university in Central Java.

The result indicates that social mismatch between auditor staff and client is able to decrease probability to collect audit evidence. However, type of supervisor is not found to be significant determinant of probability to collect audit evidence. This research implies the need to intensify training in accounting firm to overcome mismatch between auditor staff and client.

Keywords: *social mismatch, type of supervisor, audit quality, experiment*

1. PENDAHULUAN

Terdapat beberapa definisi mengenai kualitas audit. Literatur mengenai praktik audit mendefinisikan kualitas audit sebagai ketepatan dan kepatuhan penerapan prosedur audit sesuai dengan standar audit (Watkins et al. 2004). Watkins et al. (2004) menyebutkan bahwa kualitas audit memiliki beberapa dimensi. Beberapa peneliti kualitas audit selanjutnya mendefinisikan kualitas audit sesuai dengan dimensi yang diidentifikasi dalam risetnya. Sebagai misal DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai penilaian pasar mengenai probabilitas auditor akan menemukan dan melaporkan salah saji material yang ada dalam laporan keuangan. Definisi DeAngelo ini didasarkan pada probabilitas penilaian berbasis pasar (*market-assessed probability*) sehingga peneliti yang merujuk pada definisi tersebut menggunakan proksi persepsian untuk mengukur kualitas audit misalnya reputasi auditor, ukuran KAP, spesialisasi auditor.

Berbeda dengan riset mengenai kualitas audit yang didasarkan pada persepsi pasar, riset ini akan meneliti kualitas audit dengan pendekatan proses, yaitu ketepatan penerapan prosedur audit sesuai dengan standar audit. Auditor menjalankan prosedur audit untuk memperoleh bukti audit. Bukti audit yang kompeten yang tersimpan

***Pengaruh Auditor-Client Social Mismatch dan Tipe Supervisor Terhadap Kualitas Audit
(Nur Cahyonowati dan Dasrono)***

pada kertas kerja auditor merupakan indikasi bahwa auditor telah melakukan pekerjaan audit dengan kualitas yang baik.

Standar audit mengharuskan auditor mengumpulkan bukti audit kompeten sebagai dasar pemberian opini auditor. Dalam proses pemeriksaan (audit) atas laporan keuangan, auditor berhubungan dan berkomunikasi secara intensif dengan klien untuk memperoleh bukti audit. Pekerjaan lapangan untuk pengumpulan bukti audit pada umumnya dilakukan oleh staf auditor level junior. Survei yang dilakukan oleh Bennett dan Hatfield (2013) menemukan bahwa auditor menghabiskan mayoritas waktu dalam sebuah pekerjaan audit untuk melakukan pekerjaan lapangan dan secara intensif berkomunikasi dengan klien selama proses tersebut. Survei tersebut juga menemukan bahwa staf auditor level junior berinteraksi secara signifikan dengan manajemen level atas dari *auditee*, misalnya *controller*, manajer, dan direktur. Manajemen level atas tersebut merupakan orang-orang yang sudah sangat berpengalaman dan sangat paham mengenai perusahaan (*auditee*). Hal ini bertolak belakang dengan tingkat pengetahuan dan pengalaman yang dimiliki oleh staf auditor level junior.

Ketidaksetaraan umur, pengetahuan, keahlian akuntansi, dan pengalaman antara staf auditor level junior dengan manajemen level atas *auditee* berpotensi menciptakan halangan bagi staf auditor level junior untuk berkomunikasi khususnya dalam rangka mengumpulkan bukti audit. Perbedaan umur dan pengalaman dapat menyebabkan staf audit level junior merasa “*overmatch*” dan bahkan menganggap sesi rapat atau bentuk komunikasi *face to face* dengan manajemen *auditee* sebagai sebuah bentuk intimidasi. Bennett dan Hatfield (2013) menunjukkan bahwa staf auditor cenderung untuk menghindari interaksi dengan manajemen level atas dari *auditee* sehingga kuantitas dan/atau kualitas bukti audit yang harus dikumpulkan menjadi berkurang. Bukti audit yang kurang kompeten dalam sebuah pekerjaan audit dapat menyebabkan kualitas audit menjadi rendah.

Survei Bennett dan Hatfield (2013) juga menemukan bahwa staf auditor berpersepsi bahwa prosedur audit yang mereka jalankan merupakan suatu bentuk gangguan terhadap kegiatan operasional harian *auditee*. Hal ini menyebabkan keengganan staf auditor untuk berkomunikasi secara langsung dengan manajemen klien selama periode pekerjaan lapangan. Manajemen klien juga secara eksplisit meminta staf audit tidak banyak bertanya atau “*keep questions to bare minimum*” (Bennett dan Hatfield, 2013).

Setelah melakukan pekerjaan lapangan, hasil prosedur audit yang dilakukan oleh auditor lapangan (auditor junior) akan direview oleh supervisor, managing partner di kantor akuntan publik. Dengan demikian, auditor junior menghadapi tekanan tidak hanya dari manajemen *auditee* namun juga tekanan dari supervisor. Tipe supervisor, dalam hal ini atasan auditor junior, dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu mereka yang berpandangan negatif (teori X) dan mereka yang berpandangan positif (teori Y) (Robbins, et. al. 2013). Berdasarkan teori X, supervisor menunjukkan perilaku memaksa, mengontrol, mengarahkan dan memberi hukuman untuk memastikan bawahan bekerja sesuai tujuan organisasi. Sebaliknya, berdasarkan teori Y, supervisor akan memberikan tanggung jawab kepada bawahan dengan asumsi bawahan merupakan orang yang memiliki *self-control* dan *self-directed* untuk mencapai tujuan organisasi (Goldman, 1983).

Penelitian ini akan menguji keputusan yang diambil oleh auditor pada level junior untuk melakukan pengujian lanjutan atas ketidaksesuaian jawaban konfirmasi *customer*. Auditor harus berkomunikasi dengan *auditee* untuk melakukan pengujian tambahan tersebut. *Social mismatch* antara auditor junior dan manajemen *auditee* serta tipe supervisor diprediksi akan mempengaruhi probabilitas auditor junior untuk melakukan pengujian lanjutan. Prosedur yang harus dilakukan oleh auditor level junior merepresentasikan kualitas audit.

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris mengenai penentu kualitas audit dengan pendekatan eksperimen. Kualitas audit diprediksi akan ditentukan oleh tingkat ketidaksetaraan sosial antara auditor dan klien (*social mismatch*) dan tipe supervisi.

Penelitian ini menguji kualitas audit tidak menggunakan proksi namun menggunakan pendekatan proses dengan metode penelitian eksperimen. Penggunaan metode eksperimen diharapkan mampu dalam menguji kualitas audit sehingga memberikan gambaran mengenai realita dalam proses pengumpulan bukti audit. Penelitian ini juga menambahkan variabel tipe supervisor. Dengan menggunakan teori X/Y Douglas McGregor, subjek akan dimanipulasi berdasarkan karakter supervisor.

Studi ini penting untuk dilakukan karena auditor menyediakan jasa *assurance* atas kewajaran informasi yang tersaji pada laporan keuangan. Jasa *assurance* yang berkualitas harus didukung dengan kertas kerja yang berisi bukti audit yang mencukupi dan kompeten. Selama proses pekerjaan lapangan, staf auditor adalah pihak yang secara intensif berhubungan dengan klien untuk menjalankan prosedur audit dan mendapatkan bukti audit kompeten. *Social mismatch* pada hubungan kedua pihak tersebut secara langsung dapat berpengaruh pada kualitas pekerjaan audit, yaitu kurangnya bukti audit yang dikumpulkan. Selain itu, ketatnya proses *review* internal di sebuah kantor akuntan publik juga turut menentukan kualitas bukti audit yang dikumpulkan dalam pekerjaan lapangan.

2. KAJIAN TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Kualitas Audit

Penelitian mengenai kualitas audit pada umumnya menggunakan pendekatan persepsian untuk mengukur kualitas audit. Pertama, pendekatan persepsi mengenai ukuran KAP dengan menggunakan proksi afiliasi dengan Big 4. Pendekatan ini berasumsi bahwa KAP Big 4 memiliki sumber daya dan manajemen yang lebih sehingga lebih mampu mendeteksi salah saji material sehingga KAP yang berafiliasi dengan KAP Big 4 dapat memberikan jasa audit yang lebih baik dibandingkan KAP yang tidak berafiliasi dengan KAP Big 4. Namun demikian, proksi ini menuai kritik setelah terjadinya skandal Enron yang menyebabkan KAP Arthur Andersen, salah satu KAP Big 8, dicabut ijin usahanya dan ditutup.

Kedua, pendekatan persepsi mengenai spesialisasi industri auditor (Cahyonowati, 2006, 2009). Pendekatan ini berasumsi bahwa auditor yang memiliki banyak klien terkonsentrasi di industri tertentu akan lebih memiliki pengetahuan spesifik mengenai praktek akuntansi di industri tersebut sehingga dapat lebih mampu mendeteksi salah saji material pada sektor industri tertentu. Namun demikian, hal ini menjadi kurang relevan karena pada saat ini kontrak kerja antara auditor dan klien telah dibatasi sehingga rotasi auditor lambat laun akan membuat pengetahuan auditor pada setiap sektor industri menjadi merata.

Ketiga, pendekatan proses audit (Bennett dan Hatfield, 2013). Pendekatan ini berasumsi bahwa kualitas pekerjaan audit ditentukan oleh ketepatan prosedur audit yang ditempuh auditor dalam mengumpulkan bukti audit kompeten. Dopuch dan Simunic (1982) dalam Watkins dan Hillison (2004) berpendapat bahwa kualitas audit adalah fungsi dari jumlah dan luas prosedur audit yang dilakukan oleh auditor. Palmrose (1988) juga menyebutkan bahwa kualitas audit adalah probabilitas laporan keuangan tidak berisi penghilangan (*omissions*) atau salah saji material (Palmrose, 1988). Adanya penghilangan atau salah saji material dalam laporan keuangan menunjukkan kegagalan audit (*audit failures*). Kegagalan audit dapat diminimalkan dengan melakukan prosedur audit yang sesuai dengan standar auditing sehingga kualitas audit menjadi lebih baik. Dengan demikian ketepatan prosedur audit dalam mendeteksi salah saji material menentukan kualitas audit.

Dari segi formal, Standar Pekerjaan Lapangan ketiga (SPAP, 2011) juga menyatakan bahwa:
“Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.”

Merujuk pada standar tersebut, salah satu dimensi kualitas audit adalah ketepatan prosedur audit yang dijalankan oleh auditor untuk memperoleh bukti audit kompeten. Hasil survey Bennett dan Hatfield (2013) melaporkan bahwa selama pekerjaan lapangan, auditor pada level staf berinteraksi secara signifikan dengan *auditee*. Mereka menjalankan program audit yang telah dirancang dalam proses perencanaan audit. Namun, tak jarang mereka mendapat hambatan untuk melaksanakan prosedur audit yang harus dijalankan. Ketidaktepatan dan ketidaktepatan mereka dalam melakukan prosedur audit berkontribusi terhadap kualitas sebuah pekerjaan audit.

2.2. Lingkungan Kerja Auditor Junior

Survey yang dilakukan oleh Bennett dan Hatfield (2013) memberikan gambaran lingkungan kerja auditor junior. Partisipan survey adalah 28 *staff-level auditor*. Auditor junior atau staf auditor pada umumnya relatif muda berumur antara 21 – 24, *fresh graduate*, belum memiliki sertifikasi profesi (misalnya CA, CPA). 60,7% partisipan adalah wanita dengan rata-rata masa kerja di Kantor Akuntan Publik selama 15 bulan. Selama masa kerja, auditor junior telah menangani rata-rata 5 pekerjaan audit. Dalam pekerjaan lapangan, staf auditor menghabiskan sebagian besar waktu kerja (85%) dengan *auditee*. Tingkat interaksi tim audit dengan klien adalah auditor senior menghabiskan rata-rata 35,86% waktu pekerjaan lapangan untuk berinteraksi dengan *auditee*, *staff-level auditor* menghabiskan rata-rata 29,66% waktu pekerjaan lapangan untuk berinteraksi dengan klien, manajer dan partner menghabiskan waktu pekerjaan lapangan masing-masing 20,69% dan 13,79% untuk berinteraksi dengan *auditee*.

Survey tersebut juga menunjukkan bahwa auditor junior berinteraksi secara signifikan dengan karyawan kunci *auditee* (*high-level members of client management*). Dari keseluruhan frekuensi interaksi auditor junior dengan *auditee*, 25% interaksi dilakukan dengan controller, 41% interaksi dilakukan dengan pegawai level manajer/direksi. Hasil survey memberikan bukti bahwa dalam pekerjaan lapangan, *staff-level auditors* berinteraksi secara signifikan dengan *auditee*.

Partisipan survey tersebut juga mempersepsikan diri mereka tidak sebanding (*unequal*) dengan manajemen klien. Partisipan menganggap bahwa manajemen klien lebih memiliki pengetahuan akuntansi, lebih berpengalaman di bidang akuntansi, lebih memahami karakteristik khas industri (*industry-specific knowledge*). Partisipan juga berpersepsi proses penyelesaian pekerjaan lapangan mengganggu kegiatan operasi harian *auditee*. Proses pendokumentasian kertas kerja mengharuskan auditor junior meminta dokumentasi setidaknya sekali dalam sehari. Selain itu, auditor junior bertanya dan berdiskusi dengan *auditee* rata-rata 2 kali sehari.

2.3. Perlakuan Manajemen (*Auditee*) terhadap Auditor

Selain memberikan gambaran mengenai lingkungan kerja auditor junior, survey yang dilakukan Bennett dan Hatfield (2013) juga memberikan gambaran perilaku manajemen ketika berinteraksi dengan auditor. Survey tersebut melaporkan bahwa pada umumnya auditor junior mendapatkan pernyataan eksplisit dari pihak *auditee* bahwa mereka masih sibuk selama beberapa hari. *Auditee* juga secara eksplisit meminta auditor untuk tidak banyak

bertanya (*to keep questions to a bare minimum*). Staf auditor juga berpersepsi *auditee* berusaha mengintimidasi mereka dalam penyelesaian pekerjaan lapangan.

2.4. Teori X Y

Setelah melakukan riset terhadap manajer yang membawahi sebagian karyawan, Douglas McGregor berpendapat bahwa pandangan manajer terhadap sifat dasar manusia dapat dikelompokkan menjadi dua kelompok. Kelompok pertama adalah manajer yang berpandangan negatif, selanjutnya disebut sebagai teori X. Kelompok kedua adalah manajer yang berpandangan positif, selanjutnya disebut sebagai teori Y.

Dalam teori X, manajer menganggap bahwa sifat bawaan karyawan adalah tidak suka bekerja sehingga setiap saat karyawan harus diarahkan bahkan dipaksa untuk bekerja dan bahkan diancam dengan hukuman. Sebaliknya, teori Y memprediksi manajer beranggapan karyawan memiliki naluri alamiah dan suka untuk bekerja seperti halnya naluri alamiah untuk beristirahat dan bermain sehingga sebagian karyawan memiliki kemampuan untuk belajar menerima bahkan mencari tanggung jawab (Robbins et. al. 2013).

Pandangan supervisor terhadap anak buahnya, khususnya auditor junior dapat diprediksi dengan teori tersebut. Supervisor yang berpandangan negatif akan melakukan supervisi yang lebih ketat, tidak mudah mempercayai hasil kerja auditor junior. Dalam berkomunikasi, supervisor penganut teori X cenderung memberikan perintah dan lebih sedikit memberikan kesempatan untuk berdiskusi dan mengemukakan pendapat. Supervisor yang berpandangan positif akan lebih berani memberikan tanggung jawab kepada auditor junior, lebih terbuka dalam berkomunikasi dan memberikan kesempatan auditor junior untuk mengemukakan pendapatnya. Perlakuan supervisor terhadap auditor junior turut menentukan keberhasilan prosedur audit yang harus dilakukan auditor junior saat melakukan pekerjaan lapangan.

2.5. Pengembangan Hipotesis

2.5.1. Pengaruh *Social Mismatch Auditor-Client* terhadap Kualitas Audit

Seseorang memiliki kecenderungan berpersepsi bahwa individu lain yang mengambil keuntungan darinya adalah sebuah bentuk intimidasi (Arkin dan Shepperd, 1989). Selanjutnya, ketidaksetaraan pengetahuan, pengalaman, umur dapat menciptakan situasi intimidatif bagi staf audit level junior (Bennett dan Hatfield, 2013). Hasil survey Bennett dan Hatfield (2013) menemukan bahwa staf audit level junior pada umumnya menjumpai situasi tersebut pada saat pekerjaan lapangan. Pihak yang lebih berumur, lebih berpengalaman dan lebih ahli lebih diuntungkan pada situasi tersebut dibandingkan pihak yang kurang berpengalaman dan bahkan lebih muda. Keltner et. al. (2003) menyatakan bahwa individu yang kurang berpengalaman cenderung untuk mendapat hambatan dalam interaksi dan perilaku mereka. Pada audit *fieldwork*, pihak yang tidak diuntungkan adalah staf audit level junior yang pada umumnya masih muda, *fresh graduate*, dan kurang berpengalaman.

Schlenker (1980) menyatakan bahwa orang cenderung berperilaku untuk memaksimalkan *outcome*¹ yang diinginkan dan meminimalkan *outcome* yang tidak diinginkan. Upaya yang dilakukan untuk menghindari *outcome* (dalam hal ini dapat diartikan sebagai situasi) yang tidak diinginkan adalah dengan menghindari perilaku tertentu. Menurut Schlenker (1980) pada situasi tertentu, seseorang mungkin akan menghindari atau "mundur" dari sebuah situasi tertentu untuk menghindari reaksi negatif. Easterbrook (1959) menyebut perilaku ini sebagai perilaku afektif atau berdasar pada emosi. Perilaku afektif muncul dari perasaan cemas atau khawatir. Reaksi seperti ini dapat

¹ Outcome diartikan sebagai situasi yang akan dihadapi sebagai akibat perilaku yang diperbuat oleh seseorang.

menyebabkan individu melakukan pengambilan keputusan berdasarkan analisis yang terlalu sempit, tidak mampu melakukan analisis yang komprehensif (Friedman and Foster, 2010). Dalam konteks audit, interaksi staf auditor dengan klien dapat menciptakan respon emosional bagi staf auditor dalam bentuk perasaan cemas, dihambat, atau dipermalukan (Frijda, 1987).

Perilaku auditor dalam sebuah perikatan audit diatur pada standar auditing dan audit program yang telah disusun. Standar auditing mengharuskan adanya proses *review* atas pekerjaan staf auditor. *Review* ini bertujuan untuk memastikan kuantitas dan kualitas bukti audit yang dikumpulkan selama pekerjaan lapangan. Namun, berdasarkan literatur psikologi, auditor dapat kehilangan kesempatan untuk mengumpulkan bukti audit yang mencukupi ketika berhadapan dengan situasi yang menimbulkan perasaan tertekan (*emotive state*) (Bennett dan Hatfield, 2013). Dalam konteks audit, seorang staf auditor yang berada pada situasi sulit cenderung memilih untuk menghindar meskipun pilihan tersebut dapat berakibat negatif pada kualitas kertas kerja pemeriksaan dan tahapan evaluasi selanjutnya.

Standar pekerjaan lapangan ketiga mewajibkan auditor untuk berinteraksi dengan manajemen *auditee* untuk mengumpulkan bukti audit kompeten. Ketika staf auditor berinteraksi dengan manajemen *auditee* yang berumur lebih tua dan pengalaman dan pengetahuan yang jauh melebihi dirinya, maka keinginan staf auditor untuk memperoleh informasi yang lebih detail cenderung berkurang dibandingkan jika staf auditor berhadapan dengan manajemen klien yang setara dalam hal umur dan pengalaman (Bennett dan Hatfield, 2013). Berdasarkan argumentasi tersebut maka hipotesis yang akan diuji adalah:

H1: *Ceteris paribus*, probabilitas staf auditor untuk meminta informasi tambahan akan berkurang jika ia berhadapan dengan manajemen *auditee* yang lebih tua, lebih pengalaman dan lebih ahli dibandingkan jika staf auditor berhadapan dengan manajemen *auditee* yang setara dalam umur dan pengalaman.

2.5.2. Pengaruh Tipe Supervisi terhadap Kualitas Audit

Standar pekerjaan lapangan pertama (SPAP, 2011) menyatakan bahwa:

“Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.”

Standar tersebut mewajibkan supervisi atas pekerjaan yang dilakukan oleh auditor khususnya auditor junior. Salah satu wujud supervisi adalah *review* atas pekerjaan auditor junior setelah selesai melakukan pekerjaan lapangan. *Review* dilakukan oleh supervisor, manajer ataupun partner/akuntan publik.

Seperti halnya interaksi antara auditor dengan klien, interaksi antara auditor junior dengan supervisor selama proses *review* merupakan suatu hal yang tidak dapat dihindari oleh auditor junior. *Review* bertujuan untuk memastikan kuantitas dan kualitas bukti audit yang dikumpulkan selama pekerjaan lapangan. Penelitian ini merujuk pada Teori X dan Y yang dikemukakan oleh Douglas McGregor untuk membedakan dua tipe supervisor.

Teori X menyatakan bahwa pada dasarnya manusia adalah makhluk pemalas yang tidak suka bekerja serta senang menghindar dari pekerjaan dan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Dalam bekerja para pekerja harus terus diawasi, diancam serta diarahkan agar dapat bekerja sesuai dengan yang diinginkan perusahaan (Aditama, 2014).

Teori Y memiliki anggapan bahwa kerja adalah kodrat manusia seperti halnya kegiatan sehari-hari. Pekerja tidak perlu terlalu diawasi dan diancam secara ketat karena mereka memiliki pengendalian serta pengerahan diri untuk bekerja sesuai tujuan perusahaan. Pekerja memiliki kemampuan kreatif, imajinasi, kepandaian serta

memahami tanggungjawab dan prestasi atas pencapaian tujuan bekerja. Pekerja juga tidak harus mengerahkan segala potensi diri yang dimiliki dalam bekerja (Aditama, 2014).

Berdasarkan teori X dan Y dari Douglas McGregor, tipe personel yang melakukan review dapat dibedakan menjadi 2 macam. Pertama, tipe otoriter (tipe X), supervisor audit adalah orang yang memandang bahwa harus terus diawasi, diancam serta diarahkan agar dapat bekerja sesuai dengan yang diinginkan perusahaan jika berhadapan dengan supervisor tipe X maka auditor junior akan diperlakukan dengan dikontrol, dipaksa, diancam dengan disiplin dan dihukum (Goldman, 1983).

Kedua, tipe memotivasi (tipe Y), supervisor audit adalah orang yang memandang bahwa pekerja tidak perlu terlalu diawasi, tidak perlu diancam secara ketat dan tidak otoriter. Jika berhadapan dengan supervisor tipe Y maka auditor junior akan dimotivasi dan diberi tanggung jawab. Memotivasi karyawan dilakukan dengan cara peningkatan partisipasi karyawan, kerjasama dan ketertarikan pada keputusan.

Profesi auditor adalah profesi yang menuntut profesionalitas dan independensi personal sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi. Supervisor tipe X diprediksi akan memberikan tekanan yang lebih besar bagi auditor pemula untuk menjalankan prosedur audit dengan sebaik-baiknya dan memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten. Sebaliknya, supervisor tipe Y cenderung kurang memberikan tekanan bagi auditor pemula untuk menjalankan program audit yang telah disusun. Supervisor tipe Y cenderung membangun hubungan yang berdasarkan kepercayaan sehingga lebih "longgar" dalam proses *review*. Bagi auditor pada level staf, proses supervisi lebih baik dilakukan secara ketat. Auditor junior belum memiliki pengalaman cukup dan belum sepenuhnya memahami konsekuensi dari buruknya kertas kerja pemeriksaan. Berdasarkan argumentasi tersebut, maka hipotesis yang akan diuji adalah:

H2: *Ceteris paribus*, probabilitas staf auditor untuk mengumpulkan bukti audit akan berkurang jika ia akan disupervisi oleh supervisor tidak otoriter dibandingkan jika staf auditor akan disupervisi oleh supervisor otoriter.

2.5.3. Pengaruh Interaksi *Social Mismatch* dan Tipe Supervisor terhadap Kualitas Audit

Auditor junior yang belum berpengalaman ketika menemui kondisi *social mismatch* dengan klien cenderung untuk meminimalkan *outcome* (yaitu reaksi negatif dari klien) dengan cara menghindari situasi tersebut (Schlenker, 1980). Perilaku afektif berdasar emosi tersebut muncul karena auditor junior merasa cemas atau khawatir mengenai reaksi negatif yang akan didapat ketika berkomunikasi dengan orang yang tidak setara (*mismatch*) (Easterbrook, 1959).

Keberadaan supervisor adalah sebagai orang yang memastikan bahwa auditor junior melakukan prosedur audit yang telah disusun sehingga tujuan audit dapat dicapai. Pola supervisi yang otoriter, senantiasa mendikte dan ketat akan lebih memastikan auditor junior bekerja sesuai dengan program audit. Namun, terdapat pula tipe supervisi yang berani memberikan tanggung jawab yang lebih luas kepada auditor junior serta memotivasi untuk bekerja secara mandiri (*self-directed*) dalam pelaksanaan prosedur audit.

Dalam teori Y, supervisi dilakukan dengan pola komunikasi yang lebih akomodatif. Asumsi teori Y adalah seseorang memiliki kesenangan terhadap pekerjaannya, *self-directed* dan *self-controlled* sehingga ia dapat "dilepas". Auditor junior belum memiliki pengalaman sehingga ketika ia "dilepas" dan mendapati situasi yang memunculkan perasaan cemas dan khawatir maka ia akan berperilaku afektif dan menghindari situasi tersebut. Reaksi afektif dapat menyebabkan individu melakukan pengambilan keputusan berdasarkan analisis yang

terlalu sempit, tidak mampu melakukan analisis yang komprehensif (Friedman and Foster, 2010). Karena belum berpengalaman, auditor junior mungkin tidak menyadari konsekuensi dari kertas kerja audit yang kurang lengkap.

H3: Ceteris paribus, probabilitas staf auditor untuk mengumpulkan bukti audit akan berkurang jika ia berhadapan dengan manajemen *auditee* yang lebih tua dan lebih pengalaman serta disupervisi oleh supervisor tidak otoriter dibandingkan jika staf auditor berhadapan dengan manajemen *auditee* yang setara dalam umur dan pengalaman dan disupervisi oleh supervisor otoriter.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Desain dan Partisipan Eksperimen

Penelitian ini menggunakan desain eksperimen untuk meningkatkan validitas internal dan obyektivitas data. Meskipun terdapat ketertarikan yang signifikan terhadap riset-riset kualitas audit, namun pemahaman terhadap variabel-variabel yang mempengaruhi keputusan yang diambil oleh auditor dalam mengumpulkan bukti audit kompeten masih terbatas. Dengan menggunakan *setting* laboratorium eksperimen, diharapkan diperoleh data kualitas audit yang lebih obyektif karena partisipan menjawab kasus auditing hipotetis (bukan kasus nyata yang sedang dihadapi individu yang bersangkutan) sehingga diharapkan ukuran kualitas audit menjadi lebih obyektif.

Desain eksperimen yang digunakan adalah 2×2 *between subject design* dengan terdapat dua variabel independen yang dimanipulasi dan diukur dan masing-masing variabel mempunyai 2 (dua) level, yaitu variabel *social mismatch* (*experienced auditee vs. non-experienced auditee*) dan variabel tipe supervisor (otoriter vs tidak otoriter). Variabel dependen adalah kualitas audit. Dengan desain di atas, maka terdapat 4 kondisi/sel eksperimen sebagai berikut:

Tabel 1.
Desain Eksperimen

Social Mismatch	Tipe Supervisor	
	Otoriter	Tidak Otoriter
Tidak setara	Sel I	Sel III
Setara	Sel II	Sel IV

Partisipan/subjek eksperimental ini adalah mahasiswa Jurusan Akuntansi salah satu universitas negeri di Jawa Tengah yang telah mendapat mata pelajaran Auditing dan melakukan praktek auditing pada mata kuliah Praktikum Auditing. Mahasiswa tersebut layak untuk menjadi subjek penelitian karena mata kuliah Praktikum Auditing telah memberikan keahlian minimum yang cukup mengenai prosedur audit yang dilakukan dalam audit laporan keuangan sehingga mahasiswa tersebut dapat disetarakan sebagai auditor junior di Kantor Akuntan Publik (KAP). Untuk menghindari bias eksperimental, partisipan akan dimasukkan secara acak (*randomly assigned*) ke dalam masing-masing sel.

3.2. Material dan Prosedur Eksperimen

Partisipan dikumpulkan dalam satu tempat dan waktu yang sama sehingga diharapkan pengaruh dari variabel-variabel pengganggu dapat dikendalikan. Dalam pelaksanaan eksperimen, partisipan menerima sebuah material eksperimen yang terdiri dari: (a) manipulasi manajemen *auditee* yang berpengalaman dan manajemen *auditee* yang belum berpengalaman, (b) manipulasi supervisor tipe otoriter dan tipe tidak otoriter, (c) sebuah

skenario untuk mengukur kualitas audit, dan (d) pertanyaan-pertanyaan tentang data demografi seperti umur, gender, dan IPK. Diperlukan waktu sekitar 10 menit untuk pengisian material eksperimen. Skenario manipulasi dan pengukuran variabel untuk eksperimen adalah sebagai berikut:

(a) *Social mismatch*

Social mismatch dimanipulasi menjadi 2 kategori yaitu tidak setara (sel I dan III) dan setara (sel II dan IV). Dalam sel I dan III, partisipan diberikan informasi bahwa manajemen *auditee* adalah seseorang yang telah berumur, sangat berpengalaman dan sangat ahli di bidang Akuntansi. Sedangkan dalam sel II dan IV, partisipan akan diberikan informasi bahwa manajemen *auditee* adalah seseorang yang setara dalam hal umur, pengalaman dan keahlian di bidang Akuntansi. Material eksperimen pada sel I dan III menyebutkan bahwa dalam melakukan pekerjaan lapangan, auditor berkomunikasi dengan *controller* yang telah berumur, sangat berpengalaman dan sangat ahli di bidang Akuntansi. Material eksperimen pada sel II dan IV menyebutkan bahwa dalam melakukan pekerjaan lapangan, auditor berkomunikasi dengan *controller* yang setara dalam hal umur, pengalaman dan keahlian di bidang Akuntansi. *Treatment* tidak setara diberi kode 1 sedangkan *treatment* setara diberi kode 0.

(b) Tipe supervisor

Tipe supervisor dimanipulasi menjadi 2 kategori yaitu tipe otoriter (sel I dan II) dan tipe tidak otoriter (sel III dan IV). Dalam sel I dan II, partisipan diberikan informasi bahwa hasil pekerjaan lapangan akan di-*review* oleh supervisor otoriter dan galak. Sedangkan dalam III dan IV, partisipan akan diberikan informasi bahwa hasil pekerjaan lapangan akan direview oleh supervisor yang tidak otoriter dan "longgar". Informasi mengenai tipe supervisor disebutkan secara jelas pada material eksperimen. Material eksperimen pada sel I dan II menyebutkan bahwa hasil pekerjaan lapangan akan di-*review* oleh supervisor yang teliti, sering menekan, dan menilai kinerja auditor junior hanya berdasarkan kualitas dan kuantitas bukti audit. Material eksperimen pada sel III dan IV menyebutkan bahwa hasil pekerjaan lapangan akan di-*review* oleh supervisor yang hanya melakukan *review* atas hal-hal yang material saja dan menilai kinerja auditor junior tidak hanya berdasarkan kualitas dan kuantitas bukti audit. Supervisor juga mempertimbangkan kemampuan berkomunikasi, kemampuan bekerjasama dan *leadership* sebagai indikator penilaian kinerja. Selain itu, subjek eksperimen mendapat penjelasan singkat mengenai material eksperimen sebelum melakukan pengisian material eksperimen. Selanjutnya, tipe supervisor yang otoriter (tipe X) diberi kode 1 sedangkan tipe supervisor yang memotivasi (tipe Y) diberi kode 0.

(c) Kualitas audit

Variabel ini diukur dengan probabilitas auditor junior akan mengumpulkan bukti audit yang diperlukan dalam pengujian substantif akun piutang. Probabilitas diukur dengan skala interval 1 – 5.

(d) Cek Manipulasi

Pengecekan manipulasi dilakukan dengan memberikan subjek 1 pertanyaan untuk setiap manipulasi yang diberikan. Subjek yang menjawab pertanyaan dengan benar maka dapat digunakan sebagai subjek eksperimen.

3.3. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis menggunakan *Analysis of Variance* (ANOVA) karena variabel independen dalam penelitian ini (*social mismatch* dan *tipe supervisor*) mempunyai skala nominal dan variabel dependen (kualitas audit) mempunyai skala interval.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Bab ini menyajikan hasil analisis data dan pembahasannya. Pada bagian pertama diuraikan profil subjek eksperimen sedangkan bagian selanjutnya diuraikan hasil pengujian hipotesis. Bagian terakhir menguraikan pembahasan atau diskusi terhadap hasil pengujian hipotesis.

Terdapat 42 orang mahasiswa yang menjadi subjek penelitian. Beberapa tidak menjawab pertanyaan cek manipulasi dengan benar sehingga tidak dapat digunakan sebagai subjek eksperimen. Jumlah akhir subjek yang layak digunakan sebagai subjek eksperimen adalah 32 orang. Tabel berikut menyajikan proporsi jenis kelamin subjek eksperimen.

Tabel 2 menunjukkan bahwa subjek terdiri atas 14 pria (43,8%) dan 18 wanita (56,2%). Diantara mereka, hanya terdapat 2 mahasiswa dengan IPK dibawah 3. Umur subjek eksperimen berkisar antara 19 – 22 tahun.

Tabel 2.
Deskripsi subjek berdasarkan jenis kelamin

Jenis kelamin	Jumlah	Persentase
Pria	14	43,8%
Wanita	18	56,2%
Total	32	100%

Sumber: data diolah, 2015.

Tabel 3 menggambarkan nilai rata-rata pada setiap sel. Nilai rata-rata probabilitas mengumpulkan bukti audit pada subjek yang menerima manipulasi kesetaraan dengan *auditee* dan supervisor yang tidak otoriter adalah 4,22. Nilai rata-rata probabilitas mengumpulkan bukti audit pada subjek yang menerima manipulasi tidak setara dengan *auditee* dan supervisor yang tidak otoriter adalah 2,86.

Nilai rata-rata probabilitas mengumpulkan bukti audit pada subjek yang menerima manipulasi kesetaraan dengan *auditee* lebih besar (yaitu 4,12) dibandingkan pada subjek yang menerima manipulasi ketidaksetaraan dengan *auditee* (yaitu 3,06). Nilai rata-rata probabilitas mengumpulkan bukti audit pada subjek yang menerima manipulasi supervisor tidak otoriter adalah 3,62 sedangkan pada subjek yang menerima manipulasi supervisor otoriter adalah 3,56.

Tabel 3.
Deskripsi probabilitas pengumpulan bukti audit berdasarkan manipulasi

	Tipe Supervisor		Row Means
	Tidak otoriter	Otoriter	
Kesetaraan	Mean = 4,22 (n=9)	Mean = 4 (n=7)	Mean = 4,12 (n=16)
Tidak Setara	Mean = 2,86 (n=7)	Mean = 3,22 (n=9)	Mean = 3,06 (n=16)
Column Means	Mean = 3,56 (n=16)	Mean = 3,62 (n=16)	

Keterangan: variabel dependen adalah probabilitas bahwa staf auditor akan mengumpulkan bukti audit

Tabel 4.
Hasil Uji ANOVA

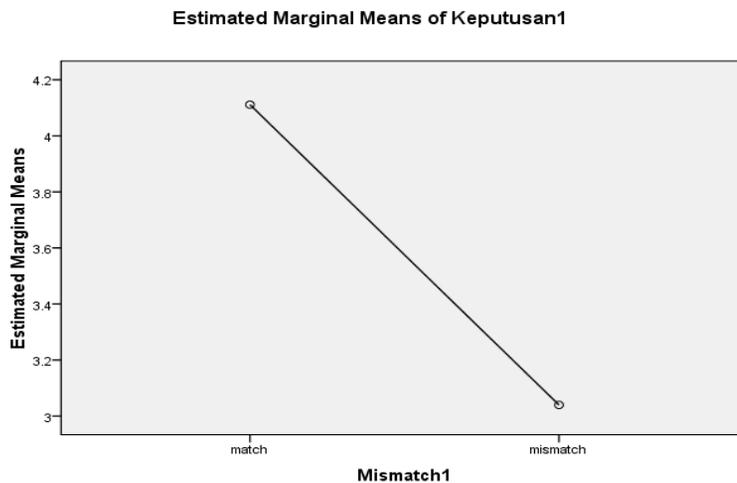
Variabel	SS	Df	MS	F-stat	p-value
Intercept	402,679	1	402,679	564,647	0,000
SosMis	9,040	1	9,040	12,676	0,001
Supervisor	0,040	1	0,040	0,056	0,814
SosMis*Supervisor	0,679	1	0,679	0,952	0,338
Error	19,968	28	0,713		

R square = 0,328, Adjusted R square = 0,256

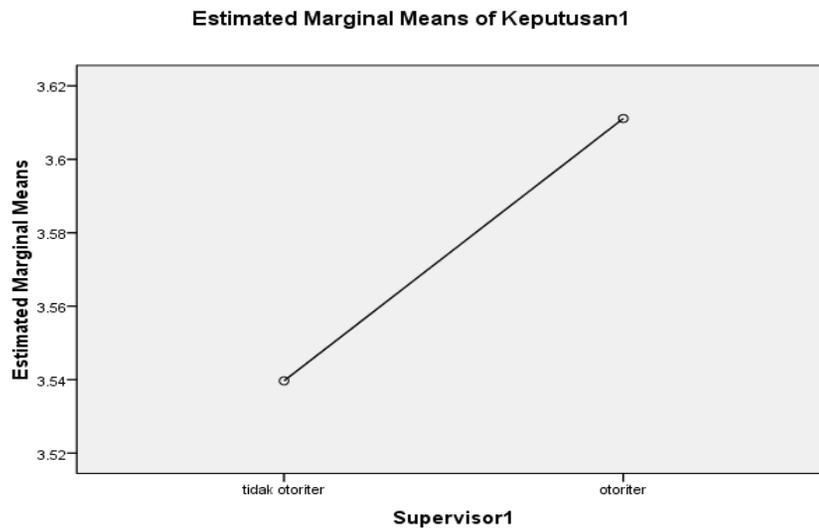
Keterangan: SosMis adalah variabel *social mismatch* antara auditor dengan *auditee*, supervisor adalah variabel tipe supervisor.

Tabel 4 di atas menunjukkan bahwa *social mismatch* yang dialami oleh subjek dapat mempengaruhi keputusan subjek untuk mengumpulkan bukti audit (nilai $F=12,676$, $p\text{-value } 0,001$). Tipe supervisor tidak mempengaruhi keputusan subjek untuk mengumpulkan bukti audit (nilai $F=0,056$, $p\text{-value } 0,814$).

Hasil *profile plots* ANOVA dalam Gambar 1 menunjukkan bahwa probabilitas staf auditor junior mengumpulkan bukti audit lebih rendah pada kondisi *mismatch* dibandingkan pada kondisi tidak terjadi *mismatch*. Hasil pengujian ini mendukung hipotesis 1. Hasil riset ini menunjukkan bahwa auditor junior perlu dibekali dengan serangkaian training dan pola komunikasi yang baik dengan klien karena ketidaksetaraan pengetahuan, pengalaman, umur dapat menciptakan situasi intimidatif bagi staf audit level junior (Bennett dan Hatfield, 2013). Jika auditor junior menghadapi situasi intimidatif maka akan mengurangi probabilitas auditor junior untuk mengumpulkan bukti audit.



Gambar 1.
Profile plots social mismatch auditor-client

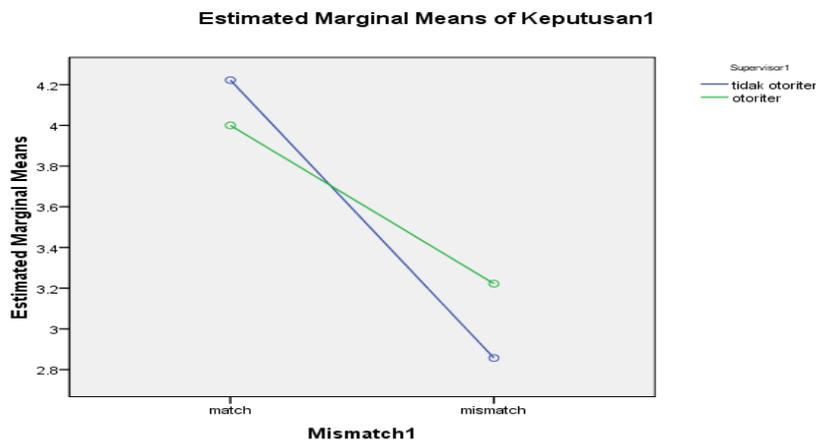


Gambar 2.

Profile plots variabel tipe supervisor

Hasil *profile plots* ANOVA dalam Gambar 2 menunjukkan bahwa tipe supervisor otoriter memperbesar probabilitas auditor untuk mengumpulkan bukti audit. Probabilitas auditor junior mengumpulkan bukti audit lebih besar ketika ia disupervisi oleh personel yang otoriter (rata-rata= 3,62) dibandingkan ketika ia disupervisi oleh personel yang tidak otoriter (3,56). Namun demikian, tipe supervisor tidak berpengaruh signifikan terhadap keputusan auditor untuk mengumpulkan bukti audit.

Interaksi antara kedua variabel independen juga tidak berpengaruh terhadap probabilitas subjek untuk mengumpulkan bukti audit (nilai $F=0,952$, $p\text{-value } 0,338$). Plot interaksi antara variabel *social mismatch* dengan tipe supervisor ditunjukkan pada Gambar 3.



Gambar 3.

Profile plot interaksi *social mismatch* dengan tipe supervisor

4.1. Pembahasan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *social mismatch* antara auditor junior dengan *auditee* dapat mempengaruhi kualitas audit. Hasil ini mengkonfirmasi hasil penelitian Bennette dan Hatfield (2013). Hal ini berimplikasi bahwa auditor junior harus dapat mengatasi perilaku afektif yang timbul akibat perasaan tertekan ketika berhadapan dengan *auditee* yang lebih tua dan lebih berpengalaman. Keltner et. al. (2003) menyatakan bahwa individu yang kurang berpengalaman cenderung untuk mendapat hambatan dalam interaksi dan perilaku mereka. Pengalaman yang kurang menyebabkan auditor junior lebih cenderung untuk menghindari pertemuan dengan *auditee* yang dipersepsikan "*overmatch*" dengan dirinya. Adanya fenomena *social mismatch* dapat mempengaruhi kualitas pekerjaan lapangan sehingga berdampak secara langsung terhadap penurunan kualitas pekerjaan audit.

Untuk memitigasi penurunan kualitas pekerjaan lapangan auditor junior maka harus dilakukan mekanisme supervisi. Hal ini jelas diatur dalam SPAP bahwa pekerjaan auditor lapangan harus disupervisi. Namun, demikian karakter supervisor pun beragam. Secara sederhana, karakter supervisor dibedakan menjadi supervisor yang otoriter dan supervisor yang tidak otoriter dan memotivasi. Hasil riset menunjukkan bahwa, meskipun tidak signifikan, supervisor dengan karakter otoriter lebih mampu (rata-rata=3,62) memberikan tekanan kepada auditor junior untuk melakukan prosedur audit yang tertulis dalam program audit dibandingkan supervisor yang tidak otoriter (rata-rata=3,56). Temuan ini berimplikasi bahwa program audit dapat dijalankan oleh auditor junior meskipun dengan mekanisme supervisi yang beragam pada KAP. Program audit yang baik akan mampu memandu secara detail mengenai prosedur yang harus dilakukan auditor junior dalam pekerjaan lapangan.

5. SIMPULAN

Hasil penelitian ini menemukan bahwa *social mismatch* antara auditor dan klien dapat mempengaruhi probabilitas pengumpulan bukti audit. Probabilitas pengumpulan bukti audit yang semakin rendah menunjukkan kualitas audit yang lebih rendah dibandingkan probabilitas pengumpulan bukti audit yang lebih tinggi.

Supervisor yang teliti, tegas dan otoriter (tipe X) akan mendorong auditor lapangan untuk bersungguh-sungguh melakukan prosedur audit untuk mengumpulkan bukti audit. Sebaliknya, supervisor yang memotivasi dan tidak otoriter akan membuat staff auditor lapangan kurang bersungguh-sungguh dalam melakukan prosedur audit. Namun demikian, penelitian ini tidak memberikan bukti empiris bahwa kualitas pekerjaan audit juga dipengaruhi oleh tipe supervisor dalam Kantor Akuntan Publik (KAP).

Penelitian memiliki beberapa keterbatasan. *Pertama*, hasil eksperimen menunjukkan bahwa beberapa subjek masih belum memahami treatment yang diberikan khususnya manipulasi tipe supervisor. Hal ini karena subjek belum mendapat pengalaman nyata praktek audit namun demikian mereka telah mendapat simulasi mengenai praktek audit pada mata kuliah Praktikum Pengauditan. Subjek belum memiliki pengalaman melakukan pekerjaan audit dengan disupervisi sehingga kemungkinan hal ini menyebabkan subjek gagal memahami manipulasi. *Kedua*, pengecekan manipulasi mungkin kurang memadai. Item pertanyaan hanya satu. Prosedur cek manipulasi akan lebih baik jika pertanyaan cek manipulasi lebih dari satu sehingga validitas instrumen lebih baik. *Ketiga*, protokol eksperimen memungkinkan terjadi *demand effect*. Hal ini karena subjek telah mengenal eksperimenter sebelum dilakukan penelitian.

Penelitian yang akan datang sebaiknya melakukan pengecekan manipulasi dengan memperbanyak jumlah pertanyaan sehingga validitas instrumen lebih baik. Selain itu, penelitian mendatang harus mengantisipasi kemungkinan *demand effect* yang terjadi dalam penelitian eksperimen.

DAFTAR PUSTAKA

- Aditama, T.M., 2014. Mengenal Penerapan Kepribadian X dan Y Dalam Manajemen. [online] Available at <<http://mediabisnisonline.com/mengenal-teori-x-dan-y-dalam-kepribadian-manusia-dan-penerapan-dalam-manajemen/>> [Accessed 18 April 2014].
- Arkin, R. M., dan Shepperd, J.A., 1989. *Self-presentation styles in organization. In Impression Management in the Organization*. Edited by Giacalone, R. A. and P. Rosenfeld. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Bennett, G.B., dan Richard, C.H., 2013. The Effect of Social Mismatch between Staff Auditors dan Client Management on the Collection of Audit Evidence. *The Accounting Review*, 88 (1), pp. 31-50.
- Cahyonowati, N., 2006. Auditor Industry Specializations and Earnings Management (Empirical Evidence from Public Listed Companies in Indonesia). *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, 2 (2).
- Cahyonowati, N., 2009. The Interaction Effect of Client Bargaining Power and Auditor Industry Specialization on Earnings Management of Indonesian Companies Listed in BEI. *Jurnal MAKSI*, (9) 1.
- DeAngelo, L., 1981. Auditor Size and Auditor Quality. *Journal of Accounting and Economics*.
- Easterbrook, J.A., 1959. The Effect of emotion on cue utilization and the organization of behavior. *Psychological Review*, 66, pp. 183-201.
- Friedman, R.S. dan Forster, J., 2010. Implicit affective cues and attentional tuning: An integrative review. *Psychological Bulletin*, 136 (5), pp. 875-893.
- Frijda, N.H., 1987. *The Emotions*. Cambridge, U.K. Cambridge University Press.
- Goldman, J.J., 1983. The Supervisor's Beliefs about people and the supervisory plan: McGregor's Theory X and Theory Y in the Schools. *The Clearing House*. 56 (7), 306 -309.
- Keltner, D., Gruenfeld, D.H. dan Anderson, C., 2003. Power, approach, and inhibition. *Psychological Review*, 110 (2) pp. 265-284.
- Palmrose, Z.V., 1988. An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *Accounting Review*, 63(1), pp.55-73.
- Robbins, S.P. dan Timothy, A.J., 2013. *Organizational Behavior*. Pearson Prentice Hall.
- Schlenker, B.R., 1980. *Impression Management: The Self-Concept, Social Identity and Interpersonal Relations*. Monterey, CA: Brooks/Cole Publishing.
- Standar Profesional Akuntan Publik.*, 2011. IAI. Salemba Empat, Jakarta.
- Watkins, A.L., William, H. dan Susan, E.M., 2004. Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, p. 153.