

**PENGARUH PENGALAMAN AUDIT TERHADAP PERTIMBANGAN  
AUDITOR DENGAN KREDIBILITAS KLIEN SEBAGAI VARIABEL  
MODERATING**

**(Survey Empiris Auditor Yang Bekerja Pada Kantor Akuntan Publik dan  
Koperasi Jasa Audit di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa  
Yogyakarta)**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
Memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi**



**Diajukan oleh:  
Nama : Budi Susetyo  
NIM : C4C005130**

**PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI  
PROGRAM PASCASARJANA UNIVERSITAS DIPONEGORO  
JUNI 2009**

Tesis berjudul

PENGARUH PENGALAMAN AUDIT TERHADAP PERTIMBANGAN  
AUDITOR DENGAN KREDIBILITAS KLIEN SEBAGAI VARIABEL  
MODERATING

(Survey Empiris Auditor Yang Bekerja Pada Kantor Akuntan Publik dan Koperasi  
Jasa Audit di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta)

Yang dipersiapkan dan disusun oleh

**Budi Susetyo**

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 24 Juni 2009  
Dan telah dinyatakan memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing

Pembimbing Utama / Ketua

Pembimbing / Anggota

Dr. H. Sugeng Pamudji, M.Si., Akt.

Dra. Hj. Zulaekha, M.Si., Akt.

Tim Penguji

Prof. H. Imam Ghozali, M.Com., Ph.D., Akt

Dr. H. Jaka Isgiyarta, M.Si, Akt

Dra. Hj. Indira Januarti, M.Si., Akt

Semarang, 24 Juni 2009  
Universitas Diponegoro  
Program Pascasarjana  
Program Studi Magister Sains Akuntansi  
Ketua Program

Dr. H. Abdul Rohman, MSi, Akt

## **SURAT PERNYATAAN KEASLIAN**

Dengan ini saya menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya saya sendiri dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di perguruan tinggi, dan sepanjang pengetahuan saya tesis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah di tulis atau diterbitkan oleh orang lain kecuali yang diacu dalam naskah ini secara tertulis dan disebutkan dalam daftar pustaka.

Semarang, Juni 2009

Budi Susetyo

## MOTTO DAN PERSEMBAHAN

*Sebenarnya, Al Qur'an itu adalah ayat-ayat yang nyata  
di dalam dada orang-orang yang diberi ilmu.  
Dan tidak ada yang mengingkari ayat-ayat Kami  
kecuali orang-orang yang zalim.  
(Al Qur'an, Al Ankabuut : 49)*

*Dan agar orang-orang yang telah diberi ilmu,  
meyakini bahwa Al Qur'an itulah yang hak dari Tuhanmu  
lalu mereka beriman dan tunduk hati mereka kepadanya,  
dan sesungguhnya Allah adalah Pemberi petunjuk  
bagi orang-orang yang beriman kepada jalan yang lurus  
(Al Qur'an, Al Hajj : 54)*

أَقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ① خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ② أَقْرَأْ ③ وَرَبُّكَ  
الْأَكْرَمُ ④ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ⑤ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ⑥

*"Bacalah dengan nama Robb-mu yang Maha menciptakan, Yang mencipta manusia dari  
segumpal darah,  
Bacalah, dan sesungguhnya Robb-mu Maha Pemurah, Yang Mengajari manusia dengan kalam,  
Mengajari manusia apa yang tidak diketahuinya."  
(QS Al 'Alaq 1-5)*

*Tesis ini dipersembahkan untuk:*  
*Orang tuaku yang tercinta (Alm),  
Isteriku yang tercinta,  
Saudara-saudaraku,*

## Abstrak

Penelitian ini bertujuan: menganalisis secara empiris mengenai pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor, dan menganalisis secara empiris mengenai pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor yang dimoderasi oleh kredibilitas klien.

Penelitian dilaksanakan pada Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Kantor Jasa Audit (KJA) di wilayah Jawa Tengah (JATENG) dan Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY). Populasi dalam penelitian adalah auditor yang bekerja di KAP dan KJA di Wilayah Jateng dan DIY. Dari populasi sebanyak 31 KAP dan 2 KJA terpilih 15 KAP dan 2 KJA. Pengambilan sampel dilakukan dengan acak. Data penelitian diperoleh melalui *mail survey* dan *survey*. Data dianalisis menggunakan teknik analisis *Moderated Regression Analysis* (MRA).

Hasil penelitian Hipotesis pertama menunjukkan pengalaman audit tidak signifikan terhadap pertimbangan auditor dengan signifikansi level 0,137. Sedangkan hipotesis pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor yang dimoderasi oleh kredibilitas klien sebagai quasi moderator dengan signifikansi level 0,833.

Kata Kunci : Pengalaman Audit, Kredibilitas Klien, dan Pertimbangan Auditor

## ***Abstract***

*The objectives of this research to empirically analyze the influence of audit experience on judgment auditor, and to the influence of audit experience to judgment auditor is moderated by client credibility.*

*The research is done in a Kantor Akuntan Publik (KAP) and Koperasi Jasa Audit (KJA) in Central Java and DIY. The population in this research is auditors in Central Java and DIY areas. The population of 31 KAP and 2 KJA were chosen 15 KAP and 2 KJA as the members of the sample. taking the sample is done by string. The research of the data got by using the mail survey and survey. The data are analyzed by using technical analyze Moderated Regression Analyze (MRA)*

*The first result of this research indicates audit experience is not significance on judgment auditor with that significance level 0,137. Second the influence of audit experience on judgment auditor is moderated by client credibility variable as quasi moderator to support with significance level 0,833.*

*Key words: Audit Experience, Client Credibility, and Judgment Auditor.*

## KATA PENGANTAR

Sebelumnya kami mengucapkan syukur dan Alhamdulillah, karena atas limpahan karunia dan rahmatNya, penulis dapat menyelesaikan tulisan ini yang berjudul *Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Auditor dengan Kredibilitas Klien sebagai Variabel Moderating survey Empiris Auditor Yang Bekerja Pada Kantor Akuntan Publik dan Koperasi Jasa Audit di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta*. Tesis ini disusun sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Sains Akuntansi di Universitas

Pada kesempatan ini penulis mengucapkan terimakasih yang sedalam-dalamnya atas bantuan, bimbingan, dorongan dan pengorbanan dari berbagai pihak yang turut berperan atas selesainya penulisan tesis ini.

Penulis menyadari bahwa dalam penyusunan tesis ini masih jauh dari sempurna untuk itu saran dan kritik yang bersifat membangun akan senantiasa penulis terima.

Dengan terselesainya tesis ini, penulis mengucapkan terima kasih yang sedalam-dalamnya kepada :

1. Dr. H. Sugeng Pamudji, M.Si., Akt. selaku dosen pembimbing pertama yang berkenan meluangkan waktu untuk memberikan bimbingan dan pengarahan sehingga penulisan tesis ini dapat terselesaikan.
2. Dra. Hj. Zulaikha, M.Si., Akt. selaku dosen pembimbing kedua dan Sekretaris Bidang Administrasi dan Umum yang banyak memberikan bantuan, motivasi, bimbingan serta tambahan ilmu pengetahuan dalam menyelesaikan penulisan tesis ini.
3. Dr. H. Abdul Rohman, M.Si., Akt selaku ketua Program Studi, Anis Chariri, M.Com., PhD., Akt selaku sekretaris Bidang Akademik Pascasarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.
4. Bapak dan Ibu dosen Pengampu Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro yang dengan penuh dedikasi telah

mengalami ilmunya dan mengarahkan saya menempuh studi di Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro.

5. Staf Admisi Pengelola Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro yang sangat mendukung baik dari kelancaran perkuliahan maupun kelancaran penyelesaian penyusunan tesis ini.
6. Teman-teman di Maksi angkatan XIII pagi khususnya (Nasrul, Danri, Ashari, dan Arief) yang memberikan *support* bagi penulis sehingga dapat menyelesaikan kuliah dengan baik.
7. Orangtua terkasih (Alm) dan Isteri tercinta (Yuniarti Herwinarni, S.E., M.M) yang telah banyak memberikan dorongan semangat dan do'anya.
8. Pihak-pihak lain yang banyak membantu kami baik moril maupun materiil hingga terselesaikannya penulisan tesis ini.

Semoga Allah Ta'ala dapat membalas seluruh amal kebaikan yang telah diberikan kepada penulis dengan pahala yang lebih besar dan lebih banyak.

Semarang, Juni 2009

Penulis



## DAFTAR ISI

<b>HALAMAN JUDUL</b> .....	i
<b>PERNYATAAN KEASLIAN TESIS</b> .....	ii
<b>HALAMAN PENGESAHAN</b> .....	iii
<b>MOTO DAN PERSEMBAHAN</b> .....	iv
<b>ABSTRAK</b> .....	v
<b>ABSTRACT</b> .....	vi
<b>KATA PENGANTAR</b> .....	vii
<b>DAFTAR ISI</b> .....	ix
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	xi
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	xii
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b> .....	xiii
<b>BAB I       PENDAHULUAN</b>	
1.1. Latar Belakang Masalah.....	1
1.2. Rumusan Masalah .....	6
1.3. Tujuan Penelitian .....	8
1.4. Manfaat Penelitian .....	8
<b>BAB II       TINJAUAN PUSTAKA</b>	
2.1. Telaah Teori .....	10
2.1.1. Teori Kontinjensi .....	10
2.1.2. Profesi Akuntan Publik .....	12
2.1.3. Tujuan dan Bukti Audit.....	13
2.1.4. Keputusan Penting tentang Bukti Audit .....	15
2.1.5. Kredibilitas Klien .....	22
2.1.6. Pengalaman Audit .....	23
2.1.7. Pertimbangan Audit .....	24
2.2. Penelitian Terdahulu .....	25
2.3. Kerangka Konseptual.....	27
2.4. Hipotesis Penelitian.....	29

### **BAB III METODE PENELITIAN**

3.1. Disain Penelitian .....	30
3.2. Jenis dan Sumber Data .....	30
3.3. Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel .....	30
3.4. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel .....	31
3.5. Prosedur Pengumpulan Data .....	34
3.6. Teknik Analisis .....	34

### **BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

4.1. Gambaran Umum Responden .....	38
4.2. Statistik Deskriptif .....	40
4.3. Uji Kualitas Data .....	41
4.4. Uji Asumsi Klasik .....	42
4.4.1. Uji Normalitas .....	42
4.4.2. Uji Heteroskedastisita .....	44
4.4.3 Uji Multikolinieritas .....	44
4.5. Hasil Uji Hipotesis .....	45
4.6. Pembahasan Hipotesis .....	47

### **BAB V KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN**

5.1. KESIMPULAN .....	50
5.2. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN .....	51

### **DAFTAR PUSTAKA**

### **LAMPIRAN-LAMPIRAN**

## DAFTAR TABEL

<b>Tabel</b>	<b>Halaman</b>
1. Operasional Variabel	33
2. Tingkat Pengembalian Kuesioner	38
3. Profil Responden	39
4. Statistik Deskriptif Variabel	40
5. Ringkasan Hasil Perhitungan Reliabilitas dan Analisa Faktor	42
6. Deteksi Uji Multikolinieritas	45
7. Koefisien Determinansi Uji H <sub>1</sub>	45
8. Regresi Linier	45
9. Koefisien Determinansi Uji H <sub>2</sub>	46
10. Uji Anova	46
11. Hasil <i>Moderated Regression Analysis</i> (MRA)	47

## DAFTAR GAMBAR

<b>Gambar</b>	<b>Halaman</b>
1. Model Kerangka Pemikiran	28
2. Grafik Normal Plot	43
3. Grafik Histogram	43
4. Uji Heteroskedastisitas	44

## DAFTAR LAMPIRAN

	<b>Halaman</b>
Lampiran 1. Instrumen Penelitian	56
Lampiran 2. Uji Kualitas Data	63
Lampiran 3. Data Responden	66
Lampiran 4. Analisis Deskriptif	70
Lampiran 5. Data Mentah (Olah Data)	75
Lampiran 6. Output SPSS ver. 15.00	77

# **BAB I PENDAHULUAN**

## **1.1. Latar Belakang Masalah**

Kasus kegagalan audit berskala besar yang terjadi di Amerika Serikat, seperti kasus yang menimpa Enron, telah menimbulkan kembali skeptisisme masyarakat mengenai ketidakmampuan profesi akuntan dalam menjaga independensi. Koroy (2005) mengemukakan bahwa independensi akuntan mendapat sorotan tajam diarahkan pada perilaku auditor ketika berhadapan dengan klien yang dipersepsikan gagal menjalankan perannya sebagai auditor independen. Auditor dalam dua dekade belakangan ini dipandang justru bertindak melayani atau menjadi bersikap secara advokasi bagi klien (lihat juga Schuetze, 1994).

Bazerman *et al.*, (1997) mengemukakan bahwa upaya mencapai independensi adalah mustahil, dan pendekatan-pendekatan profesi auditing yang ada sekarang ini adalah naif dan tidak realistis. Kerangka audit yang ada mengimplikasikan tujuan independensi yang mencoba menghilangkan bias oleh auditor sehingga dapat mencapai objektivitas.

Bazerman *et al.*, (1997) mengemukakan bahwa seringkali akuntan bersifat subjektif dan ada hubungan yang erat antara kantor akuntan publik (KAP) dan kliennya. Auditor yang paling jujur dan cermat sekalipun akan secara tidak sengaja mendistorsi angka-angka sehingga dapat menutupi keadaan keuangan yang sebenarnya dari suatu perusahaan.

Munculnya pandangan skeptis terhadap profesi akuntan publik memang beralasan karena cukup banyak laporan keuangan suatu perusahaan yang

mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian, tetapi justru mengalami kebangkrutan setelah opini tersebut dikeluarkan. Misalnya, seperti kasus Enron yang melibatkan KAP Arthur Andersen di Amerika Serikat yang berakibat pada menurunnya kepercayaan investor terhadap integritas penyajian laporan keuangan.

Satu dampak yang sangat jelas pada saat kasus Enron yaitu para investor yang merugi karena nilai saham Enron yang ambruk sangat dramatis. Hal tersebut disebabkan manajemen Enron yang telah melakukan *window dressing* dengan memanipulasi angka-angka laporan keuangan agar kinerjanya tampak baik. Bahkan, pendapatan di-*mark-up* sebesar US\$ 600 juta, dan utang senilai US\$ 1,2 miliar disembunyikan dengan teknik *off-balance sheet*. Auditor Enron, Arthur Andersen kantor Huston, disalahkan karena ikut membantu proses rekayasa keuangan tingkat tinggi itu. Manipulasi ini telah berlangsung bertahun-tahun, sehingga Sherron Watskin, salah satu eksekutif Enron yang tidak tahan lagi terlibat dalam manipulasi itu, mulai melaporkan praktik tidak terpuji tersebut.

Kontroversi yang lain yaitu mundurnya beberapa eksekutif terkemuka Enron dan "dipecatnya" sejumlah rekan (*partner*) Andersen. Selain itu, kisah pemusnahan ribuan surat elektronik dan dokumen lainnya yang berhubungan dengan audit Enron oleh petinggi di firma audit Arthur Andersen juga ikut terungkap. Karena masalah tersebut, Arthur Andersen harus berjuang keras menghadapi berbagai tuduhan, bahkan berbagai tuntutan di pengadilan. Diperkirakan tidak kurang dari \$ 32 miliar harus disediakan Arthur Andersen untuk dibayarkan kepada para pemegang saham Enron yang merasa dirugikan karena audit yang tidak benar (Said, 2002).

Kasus yang hampir serupa juga terjadi di Indonesia seperti laporan keuangan ganda Bank Lippo pada tahun 2002. Seperti yang ditulis oleh harian *Pikiran Rakyat* 18 Maret 2003, kasus Lippo bermula dari adanya tiga versi laporan keuangan yang berbeda ditemukan oleh BAPEPAM untuk periode 30 September 2002, yang masing-masing berbeda. Ketiga laporan yang berbeda itu masing-masing diberikan kepada (1) publik atau diiklankan melalui media massa pada 28 November 2002; (2) laporan ke BEJ pada 27 Desember 2002; dan (3) akuntan publik, dalam hal ini kantor akuntan publik Prasetio, Sarwoko, dan Sandjaja dengan auditor Ruchjat Kosasih dan disampaikan kepada manajemen Bank Lippo pada 6 Januari 2003.

Dari ketiga versi laporan keuangan tersebut yang benar-benar telah diaudit dan mencantumkan ”opini wajar tanpa pengecualian” adalah laporan yang disampaikan pada 6 Januari 2003. Dalam laporan itu disampaikan adanya penurunan Agunan Yang Diambil Alih (AYDA) sebesar Rp 1,42 triliun, total aktiva Rp 22,8 triliun, rugi bersih sebesar Rp 1,273 triliun dan *Capital Adequacy Ratio* (CAR) sebesar 4,23 persen. Untuk laporan keuangan yang diiklankan pada 28 November 2002 ternyata terdapat kelalaian manajemen dengan mencantumkan kata “*audit*”, padahal laporan tersebut belum diaudit. Angka yang tercatat pada saat diiklankan adalah AYDA sebesar Rp 2,933 triliun, aktiva sebesar Rp 24,185 triliun, laba bersih tercatat Rp 98,77 miliar, dan CAR 24,77 persen (Pikiran Rakyat, 2003).

Standar Profesional Akuntan Publik (2001) yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, khususnya dalam Standar Pekerjaan Lapangan ke - 3, menyatakan bahwa “Bukti kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai



untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit”. Keyakinan atas kompetensi dan kecukupan bahan bukti diperlukan untuk menentukan sifat, lingkup, saat pengujian, dan menetapkan staf yang akan melakukan pekerjaan.

Berkenaan dengan lingkup pengujian, penentuan ukuran sampel dan *item* yang akan diuji, dan pertimbangan (*judgment*) auditor akan sangat mempengaruhi. Pertimbangan (*judgment*) auditor dalam hal ini mencakup materialitas, risiko, biaya, manfaat, ukuran, dan karakteristik populasi. Oleh karena itu, apabila auditor tidak berhati-hati dalam menentukan pertimbangannya, kesalahan dalam pernyataan pendapat dapat saja terjadi.

Haynes (1998) mengemukakan bahwa banyak faktor yang dapat mempengaruhi pertimbangan auditor khususnya dalam mengevaluasi bukti audit, di antaranya adalah preferensi klien dan pengalaman audit. Preferensi klien dalam konsep auditing terjadi apabila klien dengan jelas menyatakan suatu hasil tertentu atau perlakuan akuntansi tertentu yang diinginkan dan auditor berperilaku secara konsisten dengan keinginan klien itu.

Biasanya hasil tertentu yang diinginkan oleh klien yang diaudit adalah untuk mendapatkan *unqualified opinion* sehingga kinerja dari perusahaannya dapat dikatakan baik dan bagi perusahaan yang *go public* dapat meningkatkan nilai sahamnya di pasar modal. Untuk mencapai tujuan tersebut, klien tidak jarang menyatakan keinginan atas suatu hasil tertentu atau perlakuan akuntansi tertentu agar laporan keuangan terlihat baik.

Pertimbangan (*judgment*) auditor dapat menjadi bias terhadap perlakuan akuntansi yang dipreferensikan klien tersebut karena auditor dibayar oleh klien dan

ingin memberikan kepuasan kepada kliennya untuk mempertahankan bisnisnya. Di lain pihak, auditor dihadapkan pada kemungkinan perkara hukum yang akan timbul seperti, kehilangan reputasi dan sanksi dari organisasi profesi yang dapat menetralkan bias tersebut.

Eagly dan Chaiken (1993) mengemukakan bahwa preferensi klien akan ditinjau, baik waktu penyampaian pesan (*timing*) maupun kredibilitas sumber informasi (*credibility of information source*) yang dapat mempengaruhi pertimbangan (*judgment*) pembuat keputusan. Pengaruh preferensi klien dalam hal ini dilihat dari waktu penyampaian pesan dan kredibilitas klien yang menyatakan keinginannya.

Koroy (2005) dalam penelitiannya mengemukakan bahwa auditor yang kurang berpengalaman mempunyai kecenderungan yang lebih tinggi dalam menghapuskan persediaan dibandingkan auditor yang berpengalaman. Puspa (2006) dalam penelitiannya menyatakan bahwa auditor dengan tingkat pengalaman yang hampir sama (memiliki masa kerja dan penugasan yang hampir sama) ternyata memiliki pertimbangan yang berbeda-beda dan sangat bervariasi. Sedangkan menurut Haynes *et al.*, (1998) dalam penelitiannya menyatakan bahwa auditor tidak secara otomatis mengambil posisi advokasi bagi klien, terutama jika kepentingan klien tidak dibuat secara eksplisit.

Jenkins dan Haynes (2003) dalam penelitiannya mengemukakan bahwa pengaruh dari persuasi atas preferensi klien, yang terdiri atas waktu penyampaian dan kredibilitas klien terhadap pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit. Hasil yang diperoleh dari penelitian ini menunjukkan bahwa waktu penyampaian preferensi dari klien mempengaruhi pertimbangan (*judgment*) auditor dalam tugas

pengungkapan, tetapi tidak dalam tugas pengukuran, dan kredibilitas klien yang tinggi akan mempengaruhi pertimbangan (*judgment*) auditor hanya dalam kondisi preferensi awal.

Gramling (1999) mengemukakan bahwa level pembayaran dari klien mempengaruhi keputusan auditor manajer berkenaan dengan kepercayaan terhadap pekerjaan internal audit. Walaupun demikian, hal tersebut bukanlah suatu patokan tertinggi karena dalam hal ini auditor manajer mungkin mempertimbangkan efektifitas audit. Hasil selanjutnya mengindikasikan bahwa preferensi klien mempengaruhi keputusan auditor.

## **1.2. Rumusan Masalah**

Preferensi dari klien yang dinyatakan secara jelas akan mempengaruhi sebuah proses auditing dalam perusahaan (Gramling, 1999; Buchman *et al.*, 1996; Trompeter, 1994). Preferensi dari pihak klien akan berdampak atau berpengaruh pada penyesuaian dan penilaian audit. Hal itu sangat penting karena preferensi semacam ini akan mengarahkan auditor untuk menerima sebuah perlakuan akuntansi yang tepat.

Hovland *et al.*, (1982) mengemukakan bahwa preferensi klien akan mempengaruhi proses auditing saat otonomi atau wewenang yang diperoleh sudah mencukupi dan sesuai dengan standar akuntansi. Pengaruh dari preferensi klien ini menjadi titik pusat untuk beberapa faktor yang meliputi *kapan* sebuah pesan diterima dan *siapa* yang mengirimkan pesan preferensi klien tersebut.

Seorang auditor akan mengevaluasi kredibilitas pihak klien sesuai dengan bukti yang telah tersedia. Sebaliknya, studi ini menanyakan pada para auditor apakah

auditor akan terbujuk dengan kredibilitas klien yang menyatakan preferensinya. Pihak klien mencoba membujuk pihak auditor agar menerima penjelasan dari pihak klien. Bukti yang sudah disediakan oleh pihak klien untuk proses auditing adalah usaha persuasif yang bersifat implisit, sementara preferensi pihak klien adalah sebuah usaha yang bersifat eksplisit (Goodwin, 1999; Peecher, 1996).

Libby (1995) mengemukakan bahwa pekerjaan auditor adalah pekerjaan yang melibatkan keahlian (*expertise*). Penganalogian beberapa hasil penelitian psikologi yang menggunakan subyek mahasiswa atau orang biasa dengan tugas eksperimen sederhana terhadap pekerjaan auditing menjadi tidak tepat. Pengalaman audit yang dalam ini merupakan proksi dari keahlian auditor akan menentukan pembentukan pertimbangan oleh auditor. Berbagai penelitian auditing menunjukkan bahwa semakin berpengalaman seorang auditor semakin mampu dia menghasilkan kinerja yang lebih baik dalam tugas-tugasnya semakin kompleks. Dengan memperhitungkan efek pengalaman ini memungkinkan dapat diketahui dampaknya pada pertimbangan auditor, terutama dalam caranya menghadapi preferensi klien dan informasi yang bersifat ambigu maupun yang bersifat bertolak belakang (*disconfirming*).

Penelitian yang dilakukan di sini dimotivasi oleh hal-hal yang dikemukakan di depan. Ada dua motivasi yang mendasari penelitian ini. *Pertama* penelitian yang dilakukan oleh Koroy (2005) bahwa pengaruh posisi atau preferensi klien terhadap pertimbangan auditor dengan memperhatikan karakteristik individual auditor yaitu pengalaman audit. *Kedua* penelitian yang dilakukan oleh Jenkins dan Haynes (2003) mengemukakan bahwa pengaruh dari persuasi atas preferensi klien, yang terdiri atas waktu dan kredibilitas klien, terhadap pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit. Hasil penelitiannya menyatakan apakah auditor terbujuk dengan adanya

kredibilitas dari klien (kontinjensi) yang menyatakan preferensinya atau tidak. Sehingga, pertanyaan yang relevan untuk hal ini adalah apakah hasil dari sebuah riset mengenai kredibilitas yang ada saat ini dapat digeneralisasikan untuk preferensi klien. Hal yang umum untuk kedua situasi ini adalah bahwa klien mencoba untuk membujuk auditor untuk menerima opininya.

Dengan berdasarkan pada latar belakang penelitian yang diuraikan sebelumnya penelitian ini merumuskan bahwa pengalaman audit digunakan untuk menilai pertimbangan auditor yang dimoderati oleh variabel kontinjensi ada yang signifikan tetapi juga ada yang tidak signifikan, oleh karena itu untuk penelitian ini akan membuktikan secara empiris apakah interaksi pengalaman audit mempengaruhi pertimbangan auditor dengan dimoderasi oleh variabel kredibilitas klien?

### **1.3. Tujuan Penelitian**

Sedangkan tujuan dari penelitian ini adalah:

1. Menganalisis secara empiris mengenai pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor.
2. Menganalisis secara empiris mengenai pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor yang dimoderasi oleh kredibilitas klien.

### **1.4. Manfaat Penelitian**

1. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori terutama yang berkaitan dengan auditing dan akuntansi keperilakuan terhadap pengujian empiris atas pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor yang dimoderasi kredibilitas klien.

2. Bagi Auditor diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam rangka menjalankan tugas profesionalnya, khususnya pada saat membuat pertimbangan auditor yang dimoderasi oleh kredibilitas klien.
3. Bagi Ikatan Akuntan Indonesia diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam pembuatan pengambilan keputusan pada saat membuat aturan-aturan atau kebijakan-kebijakannya yang akan dipakai oleh para anggotanya.

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS**

#### **2.1. Telaah Teoritis**

##### **2.1.1. Teori Kontinjensi**

Fisher (1998) mengemukakan bahwa teori kontinjensi merupakan desain dan sistem pengendalian yang tergantung pada konteks organisasi tempat pengendalian tersebut dilaksanakan. Sedangkan Outley (1980) lebih jauh menyatakan bahwa teori akuntansi dalam akuntansi manajemen merupakan usaha untuk mengidentifikasi sistem pengendalian berbasis akuntansi yang paling sesuai untuk sebuah kondisi. Prinsip akuntansi manajemen akan selalu berusaha untuk mengadopsi sistemnya untuk lebih berguna dalam kondisi tertentu. Oleh karena itu, usaha untuk mengidentifikasi variabel kontinjensi yang paling penting dan menduga efeknya terhadap desain sistem pengendalian sangat diperlukan.

Pujiati (2002) mengemukakan bahwa model portofolio tentang formulasi strategi dan implementasi didasarkan pada tinjauan *universalistik*. Kenyataannya, secara empiris tinjauan *universalistik* tidak dapat menjelaskan sistem pengendalian dalam keadaan kontinjen. Lebih ekstrim lagi pendekatan pada situasi khusus, pada faktor-faktor unik akan mempengaruhi tiap sistem pengendalian. Sehingga garis kebijakan dan model tidak dapat diaplikasikan.

Pujiati (2002) mengemukakan bahwa teori kontinjensi dalam pengendalian manajemen muncul dari sebuah asumsi dasar pendekatan universal. Sebuah sistem pengendalian manajemen dapat diterapkan pada seluruh perusahaan di berbagai

kondisi. Pendekatan universal ini muncul akibat perkembangan dalam pendekatan manajemen ilmiah yang memiliki tujuan untuk mencari formulasi terbaik dalam proses produksi suatu perusahaan. Sebuah sistem pengendalian manajemen pada kenyataannya juga dapat diaplikasikan untuk beberapa perusahaan yang mempunyai karakteristik dan skala usaha yang hampir sama.

Menurut teori kontinjensi sistem pengendalian berbeda-beda tergantung pada *setting* bisnisnya. Pujiati (2002) menyatakan bahwa desain dan penggunaan sistem pengendalian adalah kontinjensi dalam konteks *setting* organisasional. Untuk mendapatkan hasil yang baik, maka dilakukan perbandingan antara sistem pengendalian dan konteks variabel kontinjensi dengan hipotesis peningkatan kinerja organisasional.

Psikologi sosial sudah menelaah bagaimana sebuah proses waktu penyampaian suatu informasi dapat mempengaruhi dan menyakinkan suatu pesan atau tidak. Meskipun terlihat membingungkan, mayoritas atau sebagian besar bukti yang ada memberikan indikasi bahwa informasi yang disajikan di tahap awal pengungkapan laporan keuangan perusahaan berlangsung akan cenderung lebih bersifat persuasif atau meyakinkan dibandingkan informasi yang disajikan pada tahap akhir. Sedangkan Eagly dan Chaiken (1993) dalam penelitiannya menyanggah bahwa efek atau pengaruh utama ini terjadi karena informasi di tahap awal akan membentuk sebuah kerangka pikiran atau *mindset* yang tercipta di benak pendengarnya dan digunakan untuk menilai sebuah informasi berkelanjutan.



Dalam memahami bagaimana sebuah variabel kontinjensi berpengaruh pada kredibilitas klien dan selanjutnya berpengaruh pada tercapainya pertimbangan auditor, dibuatlah sebuah kerangka pengendalian kontinjensi. Seorang auditor yang menerima suatu proses auditing akan melakukan evaluasi atau pertimbangan terhadap bukti yang saling berkelanjutan dengan pemikiran bahwa mereka akan mendapatkan hasil sesuai dengan yang diinginkan. Akibatnya, kemampuan audit untuk menilai bukti berkelanjutan secara objektif mungkin akan terhalang.

Preferensi di tahap awal diperkirakan akan mempengaruhi pertimbangan auditor. Namun, jika auditor mempelajari preferensi dari pihak klien pada tahap akhir, proses pertimbangan dan evaluasi bukti yang ada akan dapat dilakukan tanpa mengetahui preferensi atau keinginan dari pihak klien. Auditor diperkirakan sudah membentuk sebuah opini terlebih dahulu berdasarkan bukti yang telah terkumpul dan diperkirakan tidak akan terpengaruh oleh preferensi atau keinginan pihak klien. Menurutnya, preferensi pada tahap akhir diperkirakan tidak akan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap preferensi klien seperti yang diuraikan Jenkins dan Haynes (2003).

### **2.1.2. Profesi Akuntan Publik**

Profesi akuntan publik dikenal oleh masyarakat dari jasa audit yang disediakan bagi pemakai informasi keuangan. Tumbuh dan berkembangnya profesi akuntan publik di suatu negara sejalan dengan berkembangnya perusahaan dan berbagai bentuk badan hukum perusahaan di negara tersebut. Jika perusahaan-perusahaan yang berkembang dalam suatu negara masih berskala kecil dan masih

menggunakan modal pemiliknya sendiri untuk membiayai usahanya, jasa audit yang dihasilkan masih belum diperlukan oleh perusahaan-perusahaan tersebut (Mulyadi, 2002: 2).

Semakin berkembangnya usaha, baik perusahaan perseorangan maupun perusahaan berbentuk badan hukum tidak dapat menghindarkan diri dari penarikan dana dari pihak luar, yang tidak selalu dalam bentuk penyertaan modal dari investor, tetapi berupa penarikan pinjaman dari kreditur. Dengan demikian, pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan perusahaan tidak lagi hanya terbatas pada para pemimpin perusahaan, tetapi meluas kepada para investor dan kreditur serta calon investor dan calon kreditur.

Pihak-pihak di luar perusahaan memerlukan informasi mengenai perusahaan untuk pengambilan keputusan tentang hubungan mereka dengan perusahaan. Umumnya, mereka mendasarkan pada laporan keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen. Dengan demikian, terdapatnya dua kepentingan antara pemilik perusahaan dan pengelola perusahaan yang berlawanan akan menyebabkan tumbuh dan berkembangnya profesi akuntan publik (Mulyadi, 2002: 3).

Saat ini kebutuhan laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik yang independen menjadi sesuatu hal yang penting. Apalagi dengan adanya peraturan dari pasar sekuritas, di Indonesia dikenal dengan Badan Pengawas Pasar Modal (BAPEPAM), yang mengharuskan perusahaan yang ingin terdaftar sahamnya di pasar sekuritas tersebut untuk mempublikasikan laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik.

### **2.1.3. Tujuan dan Bukti Audit**

Seperti yang dinyatakan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), tujuan audit laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (Boynton *et al*, 2003: 62).

Dua hal yang jelas sekali terlihat dari pernyataan ini, yaitu bukti yang **kompeten** dan **cukup**. Kompetensi bukti berkaitan dengan efektivitas pengendalian intern. Semakin efektif pengendalian intern klien semakin kompeten catatan akuntansi yang dihasilkan.

Kompetensi bukti audit juga bergantung pada beberapa faktor, yaitu (Halim, 2003: 155) :

1. Bukti yang relevan merupakan bukti yang tepat digunakan untuk suatu maksud tertentu. Dalam hal ini, bukti harus berkaitan dengan tujuan audit yang telah ditetapkan auditor.
2. Sumber bukti yang diperoleh langsung oleh auditor dari pihak yang independen di luar entitas perusahaan akan memberikan keyakinan yang lebih besar atas keandalan informasi.
3. Pengetahuan yang diperoleh secara langsung melalui pemeriksaan fisik, pengamatan, perhitungan, dan inspeksi akan semakin menambah kompetensi dari bukti audit.
4. Bukti yang objektif lebih dapat dipercaya (*reliable*) dan kompeten daripada bukti subjektif. Dalam menelaah bukti subjektif, auditor harus mempertimbangkan kualifikasi dan integritas individu pembuat estimasi dan

menentukan ketepatan proses pembuatan keputusan dalam membuat pertimbangan.

Faktor-faktor yang dapat mempengaruhi pertimbangan auditor atas kecukupan meliputi materialitas dan resiko, faktor-faktor ekonomi, ukuran, dan karakteristik populasi (Boynton *et al*, 2003: 206). Secara umum, semakin rendah tingkat materialitas, semakin banyak kuantitas bukti audit yang diperlukan. Sebaliknya, semakin tinggi materialitas, semakin sedikit diperlukan bukti audit.

#### **2.1.4. Keputusan Penting tentang Bukti Audit**

Suatu masalah penilaian yang cukup penting yang dihadapi auditor adalah memutuskan banyaknya bukti audit yang harus dikumpulkan. Berbagai keputusan auditor dalam pengumpulan bukti audit dapat dipilah ke dalam empat sub keputusan berikut ini (Arens *et al*, 2004: 243):

1. Prosedur-prosedur audit apakah yang akan digunakan.

Dalam merancang prosedur-prosedur auditing, merupakan hal yang umum untuk menterjemahkannya ke dalam berbagai istilah yang cukup spesifik agar dapat digunakan sebagai instruksi-instruksi selama pelaksanaan audit.

2. Ukuran sampel sebesar apakah yang akan dipilih untuk prosedur tertentu.

Keputusan untuk memilih seberapa banyak item yang akan diuji haruslah dibuat oleh auditor untuk masing-masing prosedur audit yang ada. Ukuran sampel bagi setiap prosedur tersebut kemungkinan besar akan berbeda antara satu penugasan audit dengan penugasan audit lainnya.

3. Item-item manakah yang akan dipilih dari populasi.

Setelah penentuan ukuran sampel untuk prosedur auditing dilakukan, haruslah ditentukan item-item mana dari populasi yang akan diuji. Dan audit haruslah dapat menggunakan berbagai metode yang berbeda untuk memilih item-item manakah yang akan diuji.

4. Kapankah berbagai prosedur itu akan dilakukan.

Waktu pelaksanaan berbagai prosedur audit beragam mulai dari awal suatu periode akuntansi atau lama setelah audit pun dipengaruhi oleh kapan audit tersebut harus diselesaikan agar sesuai dengan kebutuhan klien.

Menurut Boynton *et al*, (2003: 227), ketika merencanakan audit, auditor harus membuat empat keputusan penting tentang lingkup dan pelaksanaan audit. Keputusan tersebut meliputi: (1) sifat pengujian yang harus dilaksanakan, (2) saat pengujian yang harus dilaksanakan, (3) luas pengujian yang harus dilaksanakan, dan (4) penetapan staf untuk melaksanakan audit.

#### **2.1.4.1. Sifat Pengujian Audit**

Sifat pengujian menurut Mulyadi (2002: 86-88) mencakup penentuan:

##### **1. Prosedur audit yang akan digunakan**

Prosedur audit adalah instruksi rinci untuk mengumpulkan tipe bukti audit tertentu yang harus dioperoleh pada saat tertentu dalam audit. Prosedur audit yang biasa dilakukan oleh auditor meliputi:

a. Inspeksi (*inspecting*)

Inspeksi merupakan pemeriksaan secara rinci terhadap dokumen atau kondisi fisik sesuatu. Dengan melakukan inspeksi terhadap sebuah dokumen, auditor akan dapat menentukan keaslian dokumen.

b. Pengamatan (*observing*)

Pengamatan merupakan prosedur audit yang digunakan auditor untuk melihat dan menyaksikan pelaksanaan suatu kegiatan. Dengan pengamatan ini auditor akan dapat memperoleh bukti visual mengenai pelaksanaan suatu kegiatan.

c. Konfirmasi (*confirming*)

Konfirmasi merupakan suatu bentuk penyelidikan yang memungkinkan auditor memperoleh informasi secara langsung dari pihak ketiga yang bebas.

d. Permintaan keterangan (*inquiring*)

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

e. Penelusuran (*tracing*)

Penelusuran informasi sejak mula-mula data tersebut direkam pertama kali dalam dokumen, dilanjutkan dengan pelacakan pengolahan data tersebut dalam proses akuntansi. Prosedur audit ini terutama diterapkan terhadap bukti dokumenter.

f. Pemeriksaan bukti pendukung (*vouching*)

Pemeriksaan bukti pendukung merupakan prosedur audit yang berlawanan arah dengan penelusuran. Tujuan dari prosedur ini adalah untuk memperoleh bukti audit mengenai kebenaran perlakuan akuntansi terhadap transaksi yang terjadi

g. Penghitungan (*counting*)

Penghitungan digunakan untuk mengevaluasi bukti fisik kuantitas yang ada di tangan, sedangkan pertanggungjawaban formulir bernomor urut tercetak digunakan untuk mengevaluasi bukti dokumenter yang mendukung kelengkapan catatan akuntansi.

h. *Scanning*

*Scanning* merupakan *review* secara cepat terhadap dokumen, catatan, dan daftar untuk mendeteksi unsur-unsur yang tampak tidak biasa yang memerlukan penyelidikan lebih mendalam.

i. Pelaksanaan ulang (*reperforming*)

Pelaksanaan ulang merupakan pengulangan aktivitas yang dilaksanakan oleh klien. Umumnya, pelaksanaan ulang diterapkan pada penghitungan dan rekonsiliasi yang telah dilakukan oleh klien.

j. *Computer-Assisted Audit Techniques (CAATs)*

*Computer-Assisted Audit Techniques (CAATs)* merupakan *software program* yang diperlukan auditor untuk melakukan prosedur audit bagi klien yang menyelenggarakan catatan akuntansinya dalam media elektronik (*computerized*). Semua prosedur audit seperti yang telah disebutkan sebelumnya dilakukan dengan program ini.

## **2. Jenis pengujian,**

Jenis pengujian dalam audit secara garis besar dapat dibagi menjadi tiga golongan (Mulyadi, 2002: 148):

- a. Pengujian analitik (*analytical test*) dilakukan oleh auditor pada tahap awal proses auditnya dan pada tahap review menyeluruh terhadap hasil audit. Pengujian ini dilakukan oleh auditor dengan cara mempelajari perbandingan dan hubungan antara data yang satu dengan data yang lain. Pada tahap awal proses audit, pengujian analitik dimaksudkan untuk membantu auditor dalam memahami bisnis klien dan dalam menemukan bidang yang memerlukan audit lebih intensif. Sebelum seorang auditor melaksanakan audit secara rinci dan mendalam terhadap objek audit, ia harus memperoleh gambaran yang menyeluruh mengenai perusahaan yang diaudit.
- b. Pengujian pengendalian (*test of control*) merupakan prosedur audit yang dirancang untuk memverifikasi efektivitas struktur pengendalian intern klien. Pengujian pengendalian terutama ditujukan untuk mendapatkan informasi mengenai: (1) frekuensi pelaksanaan aktivitas pengendalian yang ditetapkan, (2) mutu pelaksanaan aktivitas pengendalian tersebut, dan (3) karyawan yang melaksanakan aktivitas pengendalian tersebut.
- c. Pengujian substantif (*substantive tests*) merupakan prosedur audit yang dirancang untuk menemukan kemungkinan kesalahan moneter yang secara langsung mempengaruhi kewajaran penyajian laporan keuangan. Misalnya, penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, tidak diterapkannya prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, ketidakkonsistenan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum, pengungkapan unsur tertentu dalam laporan keuangan, ketidaktepatan pisah batas pencatatan transaksi, pekerjaan penyalinan,



penggolongan, peringkasan informasi, dan kesalahan perhitungan (tambah, kurang, kali, bagi).

#### **2.1.4.2. Saat Pengujian Audit**

Menurut Boynton *et al.*, (2003: 228), auditor juga harus membuat keputusan tentang kapan audit tersebut dilaksanakan. Saat (*timing*) mengacu pada kapan auditor akan melaksanakan pengujian audit serta menarik kesimpulan audit. AU 313.02, *Substantive Test Prior to Balance Sheet Date (SAS 45)* menyatakan bahwa pengujian audit pada tanggal interim dapat memberikan pertimbangan awal tentang masalah-masalah signifikan yang dapat mempengaruhi laporan keuangan pada akhir tahun buku (sebagai contoh, transaksi-transaksi pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa). Selain itu, banyak perencanaan audit yang meliputi upaya memperoleh pemahaman tentang pengendalian intern, mengukur resiko pengendalian, dan penerapan pengujian substantif atas transaksi dapat dilaksanakan sebelum tanggal neraca.

Auditor juga dapat memilih untuk melaksanakan pengujian substantif tentang kewajaran saldo akun sebelum tanggal neraca. Sebagai contoh, seorang auditor dapat secara langsung menguji kewajaran asersi manajemen tentang keberadaan piutang usaha pada tanggal neraca dengan cara melakukan konfirmasi tentang piutang usaha pada akhir tahun dengan para pelanggan. Suatu keputusan penting saat prosedur audit yang akan digunakan melibatkan pengambilan keputusan tentang konfirmasi piutang usaha pada tanggal sebelum akhir tahun buku.

#### **2.1.4.3. Luas Pengujian Audit**

Luas (*extent*) prosedur audit berkaitan dengan keputusan auditor tentang berapa banyak bukti audit yang harus diperoleh. Bukti yang lebih banyak diperlukan

untuk mencapai suatu tingkat risiko deteksi yang rendah dibandingkan dengan tingkat risiko yang tinggi. Sebagai contoh seorang auditor dapat mengirim permintaan konfirmasi sebanyak 50% dari akun-akun yang ada dalam akun piutang usaha atau hanya 10% saja dari akun-akun yang ada. Ukuran sampel untuk pengujian audit tertentu merupakan masalah pertimbangan profesional (*Professional judgment*).

*Professional judgment* auditor merupakan hal yang sangat penting dalam melakukan pekerjaan audit. Hasil akhir dari keseluruhan pekerjaan audit dapat dikatakan sebagian besar bergantung dari *judgment* yang digunakannya. Karena itu pengetahuan dan pengalaman auditor merupakan hal yang penting dalam menentukan kredibilitas dan kompetensinya seperti yang diuraikan Boynton *et al*, (2003: 228-229).

#### **2.1.4.4. Penetapan Staf Audit**

Keputusan terakhir yang dapat mempengaruhi lingkup dan pelaksanaan audit adalah penetapan staf audit (*staffing*) dan keputusan audit tentang penugasan dan supervisi personel. Penugasan yang secara relatif lebih jelas, seperti memperoleh pemahaman tentang pengendalian intern, melakukan konfirmasi atas piutang usaha, pengujian transaksi, atau pengujian penerapan GAAP, dapat diberikan kepada personel yang masih baru dengan memperoleh supervisi yang baik. Namun, apabila penerapan pertimbangan audit menjadi hal yang penting dalam pengujian audit, atau apabila pengujian audit yang dilakukan memerlukan pengetahuan industri tingkat tinggi, biasanya kantor akuntan akan menugaskan personel dengan tingkat keterampilan dan pengalaman yang lebih luas untuk tugas tersebut. Penugasan dan supervisi staf audit merupakan hal yang penting dalam keputusan perencanaan audit (Boynton *et al*, 2003: 229).

Tim audit harus mencakup personalia yang dapat menyelia secara memadai staf audit yang belum berpengalaman, seperti yang diharuskan oleh standar pekerjaan lapangan yang pertama. Auditor yunior yang baru sering tidak mempunyai kepercayaan diri pada waktu melakukan pekerjaan audit karena mereka kurang berpengalaman dan tidak begitu memahami prosedur apa yang akan dilakukan, mengapa mereka melakukan prosedur tersebut, atau bagaimana hasilnya harus dievaluasi (Simamora, 2002: 142).

#### **2.1.5. Kredibilitas Klien**

Menurut Hovland & Weiss (1952) dalam Taylor *et al*, (2000: 148) mengemukakan bahwa kredibilitas terdiri atas dua komponen, yaitu keahlian (*expertise*) dan kelayakan untuk dipercaya (*trustworthiness*) dari sumber yang menyampaikan suatu informasi. Kredibilitas sumber yang menyampaikan informasi selanjutnya dibagi menjadi dua yaitu kredibilitas tinggi dan kredibilitas rendah. Sumber yang memiliki kredibilitas tinggi akan lebih dapat meyakinkan daripada yang memiliki kredibilitas rendah. Semakin tinggi keahlian/kompetensi suatu sumber semakin tinggi pula keyakinan terhadap sumber tersebut.

Sedangkan Goodwin (1999), Peecher (1996) lebih jauh menyatakan bagaimana sebuah kredibilitas klien akan mempengaruhi evaluasi terhadap bukti yang ada. Saat kredibilitas dioperasionalkan sebagai suatu bentuk kompetensi atau kecakapan, obyektivitas, dan atau integritas, maka hasil akhir yang diperoleh memberikan indikasi bahwa auditor akan merasakan bahwa bukti yang diperoleh dari sumber yang dapat dipercaya akan lebih bisa diandalkan kebenarannya, lebih logis,

dan memberikan nilai diagnosis yang lebih tinggi dibandingkan informasi yang sama yang diperoleh dari sumber yang kurang dapat dipercaya kredibilitasnya.

Sementara itu, Jenkins dan Haynes (2003) mengemukakan bahwa apakah auditor terbujuk dengan adanya kredibilitas dari klien yang menyatakan preferensinya atau tidak. Jadi, pertanyaan yang relevan untuk hal ini adalah apakah hasil dari sebuah riset mengenai kredibilitas yang ada saat ini dapat digeneralisasikan untuk preferensi klien.

Jenkins dan Haynes (2003) mengemukakan bahwa sumber yang memiliki kredibilitas tinggi lebih dipercaya daripada sumber yang memiliki kredibilitas rendah. Hasilnya, interaksi yang diprediksikan dalam reaksi auditor terhadap preferensi klien secara diferensial dipengaruhi oleh kredibilitas klien, tetapi hanya dalam kondisi preferensi awal.

#### **2.1.6. Pengalaman Audit**

Farmer *et al*, (1987) mengemukakan bahwa auditor yang berpengalaman kurang menyetujui dibandingkan dengan auditor yang tidak berpengalaman untuk menyetujui perlakuan akuntansi yang dipreferensikan klien. Mereka menyimpulkan justru auditor staf cenderung lebih memperhatikan dalam mempertahankan dan menyenangkan klien dibandingkan para partner.

Gusnardi (2003:8) mengemukakan bahwa pengalaman audit (*audit experience*) dapat diukur dari jenjang jabatan dalam struktur tempat auditor bekerja, tahun pengalaman, gabungan antara jenjang jabatan dan tahun pengalaman, keahlian yang dimiliki auditor yang berhubungan dengan audit, serta pelatihan-pelatihan yang

pernah diikuti oleh auditor tentang audit. Masalah penting yang berhubungan dengan pengalaman auditor akan berkaitan dengan tingkat ketelitian auditor.

Puspa (2006) mengemukakan bahwa persuasi atas preferensi klien berdasarkan pengalaman audit masing-masing responden dalam penelitian ini memberikan hasil yang sangat bervariasi. Hal ini dikarenakan setiap responden dihadapkan pada empat kasus yang berbeda, sehingga *judgment* masing-masing responden juga bervariasi tergantung dari pengetahuan, intuisi, dan persepsinya masing-masing. Hasil ini juga memberikan bukti bahwa auditor dengan tingkat pengalaman yang hampir sama (memiliki masa kerja dan penugasan yang hampir sama) ternyata memiliki pertimbangan yang berbeda-beda dan sangat bervariasi.

Shelton (1999) menyatakan bahwa pengalaman akan mengurangi pengaruh informasi yang tidak relevan dalam pertimbangan (*judgment*) auditor. Auditor yang berpengalaman (partner dan manajer) dalam membuat pertimbangan (*judgment*) mengenai *going concern* tidak dipengaruhi oleh kehadiran informasi yang tidak relevan. Sedangkan auditor yang kurang pengalamannya dalam membuat pertimbangan (*judgment*) mengenai *going concern* dipengaruhi oleh kehadiran informasi yang tidak relevan.

Penelitian Haynes *et al*, (1998) yang menyelidiki pengaruh peran auditor dalam melayani kepentingan klien menemukan bahwa auditor tidak secara otomatis mengambil posisi advokasi bagi klien, terutama bila kepentingan klien tidak dibuat eksplisit. Tetapi bila kepentingan itu ditonjolkan (*salient*), auditor khususnya yang berpengalaman akan berperilaku konsisten dengan posisi advokasi. Penelitian Haynes *et al*. ini menunjukkan pengalaman audit yang dipunyai auditor ikut berperan dalam menentukan pertimbangan yang diambil.

### **2.1.7. Pertimbangan Auditor**

Siegel dan Marconi (1989: 301) mengemukakan bahwa pertimbangan auditor (*auditor judgments*) sangat tergantung dari persepsi suatu situasi. *Judgment* yang merupakan dasar dari sikap profesional adalah hasil dari beberapa faktor seperti pendidikan, budaya, dan sebagainya. Yang paling signifikan dan tampak mengendalikan semua unsur seperti pengalaman adalah perasaan auditor dalam menghadapi situasi dengan mengingat keberhasilan dari situasi sebelumnya. *Judgment* adalah perilaku yang paling berpengaruh dalam mempersepsikan situasi. Faktor utama yang mempengaruhinya adalah materialitas dan apa yang kita yakini sebagai kebenaran.

Sedangkan Anderson dan Maletta (1994) lebih jauh menyatakan mahasiswa dan staf auditor yang tidak berpengalaman lebih memperhatikan informasi negatif dibandingkan auditor senior. Auditor yang kurang berpengalaman terlalu terfokus pada informasi negatif sehingga semakin negatif juga mereka dalam membuat pertimbangan audit.

Hasil studi oleh Kida (1984), Abdolmohammadi dan Wright (1987) dan Kaplan dan Reckers (1989) seperti yang dikemukakan oleh Koroy (2005) menunjukkan bahwa auditor yang kurang berpengalaman mempunyai ekspektasi frekuensi kesalahan populasi secara lebih negatif dibanding mereka yang berpengalaman sehingga auditor yang kurang berpengalaman secara umum lebih berorientasi negatif daripada auditor yang lebih berpengalaman.

## **2.2. Penelitian Terdahulu**

Preferensi klien tidak memberikan dampak pada pertimbangan auditor yang konsisten dengan preferensi klien itu, kecuali jika ada kondisi-kondisi tertentu, tetapi hasil itu belumlah konklusif dan terdapat bertentangan (Koroy, 2005). Persuasi atas preferensi klien yang terdiri atas waktu dan kredibilitas klien akan berpengaruh terhadap pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit. pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit dilihat dengan uji satu pihak karena ingin diketahui apakah ada pengaruh positif dari pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit. Dari kesimpulan diatas maka dapat diketahui bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan dari pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit (Puspa, 2006).

Studi atau riset tentang akuntansi sebelumnya sudah memfokuskan pada bagaimana seorang audit akan mengevaluasi kredibilitas dari pihak klien yang disediakan dalam sebuah bukti. Studi ini menyatakan apakah auditor terbujuk dengan adanya kredibilitas dari klien yang menyatakan preferensinya atau tidak. Sehingga, pertanyaan yang relevan untuk hal ini adalah apakah hasil dari sebuah riset mengenai kredibilitas yang ada saat ini dapat digeneralisasikan untuk preferensi klien. Hal yang umum untuk kedua situasi ini adalah bahwa klien mencoba untuk membujuk auditor untuk menerima opininya (Jenkins dan Haynes, 2003).

Dalam meneliti efek atau pengaruh dari kredibilitas sumber, maka literatur yang membahas tentang persuasi atau bujukan dari pihak klien sudah mempertimbangkan baik usaha persuasif yang bersifat implisit maupun yang bersifat eksplisit. Dalam kedua kasus ini, riset pada umumnya menemukan bahwa sumber yang dapat dipercaya akan bersifat lebih persuasive dibandingkan sumber yang

kredibilitasnya marginal. Sumber dan tanda kontekstual akan lebih persuasif dibandingkan informasi yang diterima oleh seorang auditor saat bukti yang bersifat ambigu atau semu diterima (Perloff, 1993, Ajzen, 1992 Hivland dkk 1982 seperti yang dikemukakan Jenkins dan Haynes 2003).

Oleh karena itu, auditor mungkin lebih terbujuk oleh sebuah sumber terpercaya dibandingkan bukti yang kuat yang tidak jelas apakah bukti tersebut mendukung atau menolak preferensi dari pihak klien akan perlakuan akuntansi yang diinginkan. Dalam kasus yang lebih spesifik, diperkirakan kredibilitas klien akan dibiarkan untuk kondisi preferensi pada tahap awal karena auditor akan bersikap lebih sensitif terhadap preferensi dari pihak klien hanya jika preferensi ini diketahui sebelum evaluasi atau penilaian akan bukti yang ada (Jenkins dan Haynes, 2003).

Hasil penelitian yang didapat dari Gramling (1999) mengindikasikan bahwa level pembayaran dari klien mempengaruhi keputusan auditor manajer berkenaan dengan kepercayaan terhadap pekerjaan internal audit, tetapi walaupun demikian hal tersebut bukanlah suatu patokan tertinggi karena dalam hal ini auditor manajer mungkin mempertimbangkan efektifitas audit. Hasil selanjutnya mengindikasikan bahwa preferensi klien mempengaruhi keputusan auditor.

Haynes *et al*, (1998) mengindikasikan bahwa pengalaman audit akan memberikan hasil yang bervariasi dalam pertimbangan (*judgment*) auditor. Auditor yang berpengalaman dan yang belum berpengalaman akan mengambil tindakan yang berbeda dalam membuat pertimbangan mengenai preferensi klien yang berhubungan dengan persediaan. Pengalaman audit secara parsial berpengaruh positif terhadap pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit.



### 2.3 Kerangka konseptual

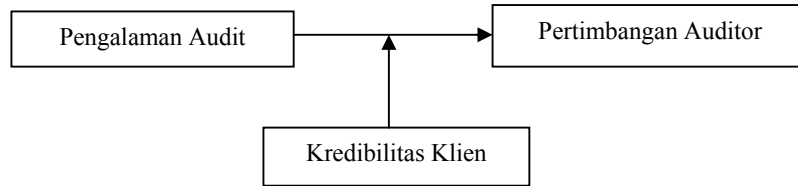
Preferensi klien yang dikomunikasikan pada pihak auditor awal dari sebuah proses evaluasi bukti yang ada mungkin akan menghambat pihak auditor dari proses evaluasi terhadap bukti yang ada dengan cara yang tidak bias. Sebaliknya, preferensi awal mungkin bisa berfungsi sebagai sinyal atau pemberi tanda '*red flag*' dan pihak auditor akan merespon dengan tetap memelihara kewaspadaan atau rasa skeptis yang tinggi sepanjang proses evaluasi akan bukti yang ada.

Jenkins dan Haynes (2003) mengemukakan bahwa tidak ada pengaruh yang ditimbulkan oleh preferensi dari pihak klien. Insentif yang saling bertentangan yang dihadapi oleh auditor akan memotivasi studi lainnya tentang preferensi dari pihak klien. Sebaliknya, auditor akan dibayar oleh pihak klien yang berkeinginan untuk memuaskan mereka guna mempertahankan kesinambungan bisnis mereka. Sebagai akibatnya penilaian audit mungkin akan mengalami bias sesuai dengan arah dari perlakuan akuntansi yang diinginkan oleh klien.

Gibbins and Newton (1994) mengemukakan bahwa saat preferensi klien diterima, maka seorang auditor mungkin akan mengakui bahwa mereka diminta untuk menjustifikasi keputusan mereka di waktu yang akan datang. Sedangkan Koonce *et al*, (1995) menyatakan saat seorang auditor akan mengantisipasi untuk menjustifikasi penilaian mereka terhadap pihak lain, mereka akan mengakumulasi bukti yang lebih banyak dan meningkatkan anggaran waktunya untuk meninjau bukti yang ada.

Dengan dasar argumen yang diuraikan di atas, dengan demikian model kerangka pemikiran dari penelitian ini dapat dilihat pada gambar 1 berikut:

**GAMBAR 1**  
**MODEL KERANGKA PEMIKIRAN**



## 2.4 Hipotesis Penelitian

Berdasarkan identifikasi masalah dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Pengalaman audit berpengaruh terhadap pertimbangan auditor.

H<sub>2</sub>: Kredibilitas klien memoderasi pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor.

## **B A B III METODE PENELITIAN**

### **3.1. Disain Penelitian**

Penelitian ini menggunakan *mail survey* yaitu dengan mengirimkan lewat pos dan dikirim langsung kepada auditor yang bekerja pada KAP dan KJA di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta. Kuesioner dalam penelitian ini termotivasi dari kuesioner yang dikembangkan oleh Hovland & Weiss (1952) dalam Taylor dkk., (2000), Ida Suraida (2003) dan Jenkins & Haynes (2003) dalam Puspa (2006).

### **3.2. Jenis dan Sumber Data**

Data primer diperlukan dalam penelitian ini adalah data yang didapat dari jawaban responden terhadap serangkaian pertanyaan yang diajukan oleh peneliti. Sedangkan responden yang menjawab daftar pertanyaan tersebut adalah auditor yang bekerja di KAP dan KJA di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta.

### **3.3. Populasi, Sampel, Besar Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel**

Populasi dalam penelitian adalah auditor yang bekerja pada KAP dan KJA di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta. Berdasarkan data dari Direktori Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik Indonesia tahun 2006 terdapat 31 KAP dan 2 KJA di wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta. Kuesioner yang dikirim adalah sejumlah 151 kuesioner melalui pos dan dikirim langsung ke responden. Untuk sampel dengan menggunakan *respon rate* diharapkan

yang terkumpul minimal 20%. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah *random sampling* berdasarkan pertimbangan (*judgment*).

### 3.4. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Variabel dapat dikelompokkan menjadi dua :

- a. Variabel independen merupakan jenis/tipe variabel yang mempengaruhi variabel lain yaitu pengalaman audit, sedangkan kredibilitas klien sebagai variabel moderating.
- b. Variabel dependen merupakan jenis/tipe variabel yang dijelaskan atau dipengaruhi independen adalah pertimbangan auditor.

Penelitian ini menggunakan definisi operasional sebagai berikut:

#### 3.4.1. Kredibilitas Klien ( $X_1$ )

Kredibilitas klien diukur dengan tinggi rendahnya keahlian (*expertise*) dan kelayakan sumber untuk dipercaya (*trustworthiness*). Variabel ini diukur dengan menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Hovland & Weiss (1952) dalam Taylor *et al* (2000). Dalam hal ini pertanyaan yang disampaikan pada kuesioner dikombinasi untuk kredibilitas klien dalam kasus pengungkapan kewajiban bersyarat, kasus pengukuran ketertagihan piutang dagang, kasus penentuan tingkat materialitas, dan kasus perekayasaan transaksi.

Selanjutnya tiap pertanyaan diukur dengan skala numerik yang menggunakan 5 alternatif skor untuk mengukur sikap responden.

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

### **3.4.2. Pengalaman Audit (X<sub>2</sub>)**

Variabel pengalaman audit (X<sub>2</sub>) dilihat dari lamanya bekerja sebagai auditor dan banyaknya penugasan yang pernah ditangani. Variabel ini diukur dengan menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Ida Suraida, 2003 (dalam Puspa, 2006). Dalam pertanyaan yang disampaikan pada kuesioner dikombinasi untuk pengalaman audit adalah lama bekerja sebagai auditor dan berapa banyak penugasan yang pernah ditangani.

### **3.4.3. Pertimbangan Auditor (Y)**

Variabel pertimbangan auditor (Y) dalam penelitian ini adalah pertimbangan auditor. Variabel ini diukur dengan menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Jenkins & Haynes (2003) dalam Puspa (2006). Pertimbangan auditor dalam penelitian ini dibatasi pada *special audit* yang berkenaan dengan kasus pertama, pertimbangan yang diminta adalah mengungkapkan atau tidak perkara hukum yang akan menimbulkan kewajiban bersyarat bagi klien dan seberapa besar keinginan merekomendasikan klien untuk mengungkapkan kejadian tersebut dalam laporan keuangannya.

Kasus kedua, pertimbangan yang diminta adalah seberapa besar keyakinan akan tertagihnya saldo piutang dagang salah satu debitur klien dan seberapa besar keinginan merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian penyisihan piutang tak tertagih. Kasus ketiga, pertimbangan yang diminta adalah seberapa besar keinginannya untuk memperluas sampel bukti audit untuk akun persediaan barang dagang dan seberapa besar keinginannya untuk membuat penyesuaian atas akun persediaan barang dagang.

Kasus keempat, pertimbangan yang diminta adalah seberapa besar keinginannya untuk memperluas pengujian atas indikasi perekayasaan transaksi antar group perusahaan dan seberapa besar keinginannya merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian atas selisih harga beli dalam laporan keuangan klien.

Masing-masing kasus diukur dengan skala numerik yang menggunakan 5 alternatif skor untuk mengukur sikap responden.

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

Berikut ringkasan operasionalisasi variabel dari penelitian ini:

**TABEL 1**  
**OPERASIONAL VARIABEL**

Variabel	Dimensi	Indikator	No. Butir Pertanyaan
Kredibilitas Klien (X <sub>1</sub> )	Kredibilitas klien (Hovland & Weiss, 1952 dalam Taylor dkk., 2000)	• Sumber yang kompeten dan dapat dipercaya (kredibilitas tinggi)	7 & 13
		• Sumber yang kurang kompeten dan kurang dapat dipercaya (kredibilitas rendah)	10 & 16
Pengalaman Audit (X <sub>2</sub> )	Lamanya auditor bekerja dibidang audit dan banyaknya penugasan audit yang pernah ditangani (Ida Suraida, 2003 dalam Puspa, 2006)	• Lamanya bekerja sebagai auditor	5
		• Banyaknya penugasan yang pernah ditangani	6
Pertimbangan auditor (Y)	Pertimbangan auditor (Jenkins & Haynes, 2003 dalam Puspa, 2006), dengan kasus: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kewajiban Bersyarat</li> </ul>	• Keinginan untuk mengungkapkan atau tidak perkara hukum yang sedang dihadapi klien	8
		• Keinginan merekomendasikan klien untuk mengungkapkan perkara hukum tersebut didalam laporan keuangannya	9
	• Kolektibilitas Piutang Dagang	• Keinginan mempercayai tertagihnya piutang dagang klien	11
		• Keinginan merekomendasikan klien untuk mengalokasikan piutang bermasalah kedalam penyisihan piutang tak tertagih	12
	• Penentuan Tingkat Materialitas	• Keinginan memperluas sampel bukti audit untuk akun persediaan barang dagang	14
• Keinginan merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian persediaan barang dagang		15	
• Perekayasaan Transaksi	• Keinginan memperluas pengujian atas indikasi perekayasaan transaksi	17	
	• Keinginan merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian atas selisih harga beli dalam laporan keuangannya	18	

### **3.5. Prosedur Pengumpulan Data**

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik angket (*questionare*) yang berupa daftar pertanyaan yang diberikan kepada responden.

### **3.6. Teknik Analisis Data**

#### **3.6.1. Statistik Deskriptif**

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden (jenis kelamin, umur, jabatan, dan jenjang pendidikan) dan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian (pengalaman audit, pertimbangan auditor, dan kredibilitas klien sebagai moderating), peneliti menggunakan tabel distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, kisaran, dan standar deviasi.

#### **3.6.2. Uji Kualitas Data**

Kualitas data yang di hasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Terdapat dua prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk uji kualitas data , yaitu: (1) Uji reliabilitas dengan melihat koefisien (*Cronbach*) Alpha, dan (2) Uji validitas dengan melihat analisa faktor MSA.

Nilai reliabilitas dilihat dari *Cronbach Alpha* masing-masing instrument penelitian ( $\geq 0,60$  dianggap tidak reliabel ) sebagaimana yang dianjurkan Nunally, 1967 dalam Ghazali (2005; 42). Sedangkan validitas dilihat dari MSA lebih besar 0,50 dianggap valid. Semua perhitungan dilakukan dengan bantuan program SPSS ver 15.0.

### **3.6.3. Uji Asumsi Klasik**

Dalam penelitian ini tidak semua asumsi model regresi tersebut akan diuji. Asumsi yang tidak akan diuji adalah autokorelasi. Autokorelasi tidak diuji dengan alasan karena data yang akan dikumpulkan dan diolah merupakan data *cross section* bukan data *time series* yang merupakan penyebab terjadinya autokorelasi. Dengan demikian dalam penelitian ini asumsi model regresi yang akan diuji adalah pengujian *disturbance error* (normalitas), heteroskedastisitas, dan multikolinieritas.

#### **3.6.3.1. Uji Normalitas**

Dari gambar scatter plot menunjukkan bahwa data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal maka model regresi memenuhi uji normalitas data (Ghozali, 2005: 112):

#### **3.6.3.2. Uji Heteroskedastisitas**

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual suatu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika variance dari residual satu pengamatan dengan pengamatan lain berbeda maka terjadi heteroskedastisitas. Model yang baik adalah model yang homoskedastisitas. Ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilihat dari grafik plot. Jika hasil grafik menunjukkan pola tertentu (misalnya: bergelombang, melebar kemudian menyempit), berarti telah terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2005: 105).

#### **3.6.3.3. Uji Multikolinieritas**

Uji multikolinieritas diperlukan untuk mengetahui ada tidaknya variabel independen yang memiliki kemiripan dalam satu model. Kemiripan antar variabel independen dalam suatu model akan menyebabkan terjadinya korelasi yang sangat



kuat antara suatu variabel independen. Selain itu, deteksi terhadap multikolinieritas juga bertujuan untuk menghindari kebiasaan dalam proses pengambilan kesimpulan mengenai pengaruh pada variabel independen terhadap variabel dependen.

Deteksi multikolinieritas pada suatu model dapat dilihat dari beberapa hal, antara lain (Singgih Santoso, 2000: 214):

- a. Jika nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) tidak lebih dari 10 dan *Tolerance* tidak kurang dari 0,1, maka model dapat dikatakan terbebas dari multikolinieritas  $VIF = 1/Tolerance$ , jika  $VIF = 10$  maka  $Tolerance = 1/10 = 0,1$ . Semakin tinggi VIF maka semakin rendah *Tolerance*.
- b. Jika nilai koefisien korelasi antar masing-masing variabel independen kurang dari 0,70, maka model dapat dinyatakan bebas dari asumsi klasik multikolinieritas. Jika lebih dari 0,7 maka diasumsikan terjadi korelasi yang sangat kuat antarvariabel independen sehingga terjadi multikolinieritas.
- c. Jika nilai koefisien determinan, baik dilihat dari  $R^2$  maupun *Adjusted R-Square* di atas 0,60 namun tidak ada variabel independen yang berpengaruh terhadap variabel dependen, maka ditengarai model terkena multikolinieritas.

### **3.6.5. Uji Hipotesis**

Dari model analisis *regression analysis*, maka pengujian terhadap hipotesis dengan tingkat keyakinan 5% dapat dilakukan dengan bantuan computer program *SPSS 15.00 for Windows*. Model regresi akan menghasilkan  $R^2$  yang menyatakan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen yang diuji. Hipotesis satu ( $H_1$ ) diuji dengan melihat nilai  $t_{hitung}$  atau  $p_{value}$  dan melihat rumus persamaan (1)

dengan ketentuan hipotesis alternatif diterima jika  $t_{hitung} > t_{tabel}$  atau  $\rho_{value} < 5\%$  (Nunally, 1967 dalam Ghozali, 2005; 85).

Untuk pengujian hipotesis dua (H2) diuji dengan MRA (*Moderated Regression Analysis*). MRA merupakan aplikasi khusus regresi berganda linier dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen) dengan rumus persamaan sebagai berikut :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2 X_2 + b_3X_1*X_2 + \varepsilon$$

dimana :

- Y : Pertimbangan Auditor
- X<sub>1</sub> : Pengalaman Audit
- X<sub>2</sub> : Kredibilitas Klien
- a : Intercept
- b<sub>1</sub>, b<sub>2</sub>, b<sub>3</sub> : Koefisien Regresi
- ε : error

Kriteria MRA yang digunakan sebagai dasar untuk memutuskan variabel kontijensi itu sebagai variabel moderating atau tidak adalah jika variabel X<sub>2</sub> merupakan variabel moderating, maka koefisien b<sub>3</sub> harus signifikan pada level 0,50 atau 0,10 (Nunally, 1967 dalam Ghozali, 2005; 150).

## B A B IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pembahasan pada bab ini adalah hasil dari studi lapangan untuk memperoleh data dengan menggunakan kuesioner untuk mengukur faktor pengalaman audit yang mempengaruhi pertimbangan auditor dengan variabel moderating kredibilitas klien. Hasil penelitian ini meliputi gambaran umum responden, statistik deskriptif, uji kualitas data, uji asumsi klasik, dan pengujian hipotesis.

#### 4.1. Gambaran Umum Responden

Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan sebanyak 151 kuesioner. Jumlah kuesioner yang kembali melalui *mail survey* sebanyak 41 kuesioner, sedangkan kuesioner yang kembali melalui survey sebanyak 12 kuesioner. Adapun tingkat pengiriman dan pengembalian ditunjukkan pada Tabel 2 berikut ini:

**TABEL 2**  
**TINGKAT PENGEMBALIAN KUESIONER**

<b>Keterangan</b>	<b>Jumlah</b>
Jumlah Kuesioner	151
Kuesioner dikirimkan melalui <i>mail survey</i>	126
Kuesioner dikirimkan melalui survey	25
Kuesioner yang tidak kembali	98
Kuesioner yang kembali melalui survey	12
Kuesioner yang kembali melalui mail survey	41
Jumlah kuesioner yang terkumpul	53
Jumlah kuesioner yang di drop	13
Kuesioner yang dipakai dalam pengolahan data	40
Tingkat pengembalian ( <i>respon rate</i> )	35,09 %
Tingkat pengembalian ( <i>respon rate</i> ) yang digunakan	26,49 %

Sumber : Data Primer Diolah (2008)

*Profil 40 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan pada Tabel 3*

#### TABEL 3

## PROFIL RESPONDEN

	Jumlah	Persentase
<b>Gender</b> : Pria	25	62.50
Wanita	15	37.50
<b>Umur</b> : 21 – 25	4	10.00
26 – 30	19	47.50
31 – 35	9	22.50
36 – 40	4	10.00
>41	4	10.00
<b>Jabatan</b> : Partner	0	0.00
Manajer	0	0.00
Supervisor	5	12.50
Senior	35	87.50
<b>Pendidikan:</b> Diploma	14	35.00
Sarjana (S1)	26	65.00
Master (S2)	0	0.00
Doktor (S3)	0	0.00
Lain-lain	0	0.00
<b>Lama kerja</b> : 3 - 5 tahun	15	37.50
6 - 10 tahun	16	40.00
11 - 15 tahun	3	7,50
16 - 20 tahun	6	15.00
> 20 tahun	0	0.00
<b>Jumlah penugasan</b> : < 10 penugasan	0	0.00
11 - 20 penugasan	6	15.00
21 - 30 penugasan	21	52.50
31 - 40 penugasan	12	30.00
> 41 penugasan	1	2.50

**Sumber** : Data primer diolah, 2008

Dari tabel 4.2. di atas, tampak bahwa sebagian besar responden yang berpartisipasi adalah pria yaitu 25 sebanyak (62.50%) dan sisanya responden wanita sebanyak 15 responden (37.50%). Berdasarkan usia, responden yang berusia 21 – 25 tahun (10 %) adalah 4 responden; kemudian usia 26 - 30 tahun (47.50%) adalah 19 responden terbesar; kemudian usia 31 - 35 tahun adalah 9 responden (22.50%); sedangkan 21 – 25 tahun, 36 - 40 tahun dan diatas 41 masing-masing sebanyak 4 responden (10.00%).

Ditinjau dari sebaran responden dilihat dari jabatannya, responden terbanyak adalah auditor senior sebanyak 35 responden (87.50%) dan sisanya 5 responden

(12.50%) sebagai supervisor. Sedangkan tingkat pendidikan responden yang terbesar adalah sarjana (S1) sebesar 65.00% (26 responden), diploma sebanyak 14 responden (35.00%).

Berdasarkan lama kerja : 3 - 5 tahun adalah 15 responden (37.50%); 11 - 20 tahun adalah 16 responden (40.00%); 21 - 30 tahun adalah 3 responden (7.50%); 31 - 40 tahun adalah 6 responden (15.00%). Sedangkan jumlah penugasan : kurang dari 10 penugasan adalah 0 responden; 11 - 20 penugasan adalah 6 responden (15.00%); 21 - 30 penugasan adalah 21 responden (52.50%); 31 - 40 penugasan adalah 12 responden (30.00%) : lebih dari 41 penugasan adalah 1 responden (2.50%).

#### 4.2. Statistik Deskriptif

Gambaran mengenai variabel penelitian Pengalaman Audit, Kredibilitas Klien, dan Pertimbangan Auditor (kewajiban bersyarat, kolektibilitas piutang dagang, penentuan tingkat materialitas, dan perekayasaan transaksi) disajikan dalam tabel statistik deskriptif yang dapat dilihat pada tabel 4

**TABEL 4**  
**STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL**

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran n Sesungguhnya	Rata-rata	Deviasi Standar
Pengalaman Audit (X <sub>1</sub> )	2 – 10	3 – 8	5,03	1,423
Kredibilitas Klien (X <sub>2</sub> )	4 – 20	7 – 20	11, 60	3,470
Pertimbangan Auditor (Y)	8 – 40	22 – 40	32, 48	4,585

Sumber : Data Primer Diolah (2008)

Berdasarkan tabel tersebut hasil pengukuran mengenai variabel Pengalaman Audit, skor jawaban responden berkisar antara 3 – 8 yang dibawah kisaran teoritis maksimal yaitu antara 2 – 10. Angka ini menunjukkan bahwa auditor yang menjadi responden ini menunjukkan sikap pengalaman audit yang baik dan teratur. Mengenai skor jawaban responden variabel kredibilitas klien berkisar 7 – 20 dengan kisaran teoritis 4 – 20 hal ini berarti jawaban responden pada variabel ini yang menunjukkan kredibilitas klien untuk mendukung pertimbangan auditor tinggi. Sedangkan variabel pertimbangan kisaran teoritisnya antara 8 – 40 dengan kisaran sesungguhnya antara 22 – 40 dan mempunyai rata-rata sebesar 32,48.

#### **4.3. Uji Kualitas Data**

Kualitas data yang diperoleh dari penggunaan instrument penelitian dapat dievaluasi melalui reliabilitas dan validitas. Uji reliabilitas dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui konsistensi derajat ketergantungan dan stabilitas dari alat ukur. Dari hasil uji reliabilitas yang dilakukan dengan program statistik SPSS ver. 15.00.

Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach* lebih besar dari 0,60 (Nunnally, 1978 dalam Ghozali, 2005). Sedangkan uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu instrumen pengukur variabel dalam kuesioner. Uji validitas dalam penelitian ini menggunakan analisa factor dengan nilai Kaiser's MSA di atas 0,50 (Kaiser dan Rice, 1974 dalam Faridah , 2003). Adapun ringkasan dari lampiran hasil perhitungan dapat dilihat pada tabel 5 di bawah ini.

**TABEL 5**  
**RINGKASAN HASIL PERHITUNGAN RELIABILITAS DAN**  
**ANALISA FAKTOR**

<b>Variabel</b>	<b>Hasil perhitungan reliabilitas Alpha Cronbach</b>	<b>Variabel Indikator</b>	<b>Hasil Perhitungan Analisa Faktor dengan Kaiser's MSA diatas 0,50</b>
<b>Pengalaman Audit</b>	60,3	X5, X6	X5, X6
<b>Kredibilitas Klien</b>	85,8	X7, X10, X13, X16	X7, X10, X13, X16
<b>Pertimbangan Auditor</b>	86.3	X8, X9, X11, X12, X14, X15, X17, X18	X8, X9, X11, X12, X14, X15, X17, X18

**Sumber : Data Primer Diolah (2009)**

#### **4.4. Uji Asumsi Klasik**

Sebagaimana dijelaskan pada bab III, sebelum menggunakan persamaan regresi yang diperoleh untuk mengambil kesimpulan, terlebih dahulu dilakukan pengujian asumsi klasik untuk mengetahui ada tidaknya pelanggaran asumsi residu (*error terms*) berdistribusi normal, memiliki kesamaan varians (homoskedastisitas), dan bebas multikolinearitas dalam model regresi yang diperoleh.

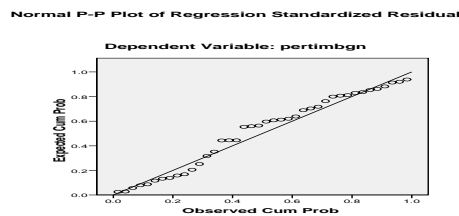
##### **4.4.1. Uji Normalitas**

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel dependen dan variabel independen keduanya mempunyai distribusi normal ataukah tidak. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi data normal atau mendeteksi normal.

Uji normalitas dapat dideteksi dengan melihat penyebaran dari residualnya. Jika data menyebar di sekitar diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogramnya menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas. Dengan demikian sebaliknya, jika data menyebar jauh dari garis diagonal dan atau tidak mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogram tidak menunjukkan pola distribusi normal, asumsi normalitas. Gambar 2 dan 3 berikut ini:

## GAMBAR 2

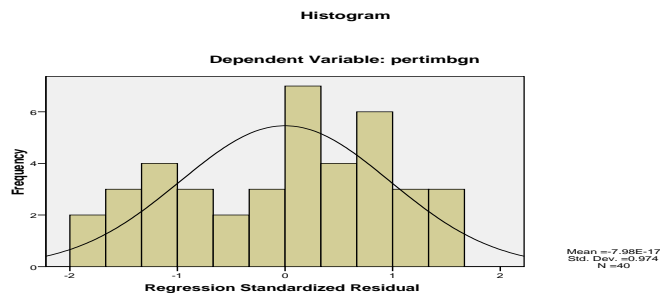
### GRAFIK NORMAL PLOT



## GAMBAR 3

### GRAFIK HISTOGRAM





Dengan melihat tampilan grafik histogram maupun grafik normal plot di atas, maka menunjukkan bahwa grafik histogram memberikan pola distribusi normal dan terlihat juga titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Maka model regresi layak dipakai untuk memprediksi pertimbangan auditor berdasarkan variabel independen.

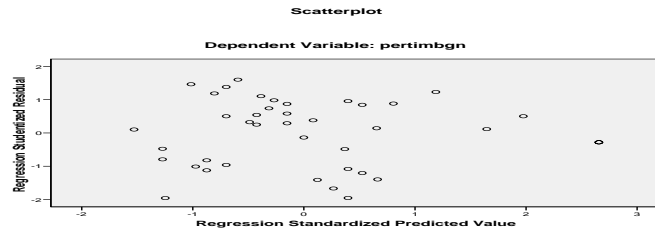
#### 4.4.2. Uji Heteroskedastisitas

Untuk menentukan heteroskedastisitas dengan grafik *scatterplot*, titik-titik yang terbentuk harus menyebar secara acak, baik di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y. Bila kondisi ini terpenuhi maka tidak terjadi heteroskedastisitas dan model regresi layak digunakan (Ghozali, 2005 : 105).

Pada gambar 4 berikut dapat dilihat hasil regresi variabel independen beserta nilai  $t_{hitung}$  dan  $\rho$ -value untuk masing masing variabel independen.

**GAMBAR 4**

## UJI HETEOSKIDASTISITAS



Dari hasil tampilan grafik di atas menunjukkan bahwa titik-titik tersebar secara acak baik di atas maupun di bawah angka 0 (nol) pada sumbu Y. Hal ini berarti bahwa dalam model regresi tidak terjadi heteroskedastisitas, sehingga model regresi layak digunakan.

### 4.4.3. Uji Multikolinieritas

Ada tidaknya terjadi multikolinieritas dapat dilihat dari nilai VIF. Batasan nilai untuk dua variabel dikatakan berkolinieritas tinggi bisa dilihat melalui nilai VIF (*Variance Inflation Factors*). Apabila nilai VIF untuk variabel independen lebih besar dari 10, maka salah satu diantara variabel yang berkorelasi tinggi tersebut harus direduksi dari model regresi (Ghozali, 2005 : 105).

Pada tabel 6 berikut dapat dilihat nilai VIF untuk masing masing variabel independen.

**TABEL 6**

### DETEKSI UJI MULTIKOLINIERITAS

Variabel independen	Tolerance	VIF
X <sub>1</sub> : Kredibilitas Klien	0.972	1.029
X <sub>2</sub> : Pengalaman Audit	0.972	1.029

Sumber: Output SPSS 15.0 for Windows berdasarkan data penelitian

Dari hasil perhitungan dalam tabel di atas terlihat nilai VIF lebih kecil dari 10 sehingga dapat disimpulkan tidak terjadi kolinearitas yang tinggi antara variabel independen dalam persamaan regresi yang diperoleh.

#### 4.5. Hasil Uji Hipotesis

##### 4.5.1. Hasil Uji Hipotesis 1

Hasil pengujian hipotesis pertama disajikan dalam tabel 7 dan 8 berikut ini:

**TABEL 7**  
**KOEFISIEN DETERMINANSI UJI H<sub>1</sub>**  
**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.239(a)	.057	.033	4.510

a Predictors: (Constant), penglman

Tampilan output SPSS memberikan besarnya adjusted R<sup>2</sup> sebesar 0,033 hal ini berarti 3,3% variasi pertimbangan auditor yang dapat dijelaskan oleh variabel pengalaman audit. Sedangkan sisanya 96,7% dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model.

**TABEL 8**  
**REGRESI LINIER**  
**Coefficients(a)**

Mode 1	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T Tolerance	Sig. VIF	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			B	Std. Error
1 (Constant)	36.095	2.486		14.518	.000		
1 penglman	-.703	.462	-.239	-1.520	.137	1.000	1.000

a Dependent Variable: pertimbgn

Model regresi variabel pengalaman audit tidak signifikan hal ini dapat dilihat dari probabilitas signifikansi untuk pengalaman audit sebesar 0,137, sehingga dapat disimpulkan variabel pengalaman audit tidak mempunyai pengaruh terhadap pertimbangan auditor dan tidak dapat mendukung hipotesis 1. Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian Gusnardi (2003), Ida Suraida (2003), dan Koroy (2005) bahwa pengalaman audit akan mempengaruhi terhadap pertimbangan auditor.

#### 4.5.2. Hasil uji hipotesis 2

Hasil pengujian hipotesis pertama disajikan dalam tabel 9, 10, dan 11 berikut ini:

**TABEL 9**  
**KOEFISIENSI DETERMINASI UJI H<sub>2</sub>**  
Model Summary(b)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.682(a)	.466	.421	3.488

a Predictors: (Constant), moderat, krediblts, penglman  
b Dependent Variable: pertimbgn

Tampilan output SPSS memberikan besarnya adjusted R<sup>2</sup> sebesar 0,421 hal ini berarti 42,1% variasi pertimbangan auditor yang dapat dijelaskan oleh variabel pengalaman audit. Sedangkan sisanya 57,9% dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model.

**TABEL 10**  
**UJI ANOVA**  
ANOVA(b)

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	381.881	3	127.294	10.460	.000(a)
	Residual	438.094	36	12.169		
	Total	819.975	39			

a Predictors: (Constant), moderat, krediblts, penglman  
b Dependent Variable: pertimbgn

Uji Anova atau F test menghasilkan nilai F sebesar 10.460 dengan tingkat signifikansi 0.000. Karena probabilitas signifikansi jauh lebih kecil dari 0,050, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksikan Pertimbangan Auditor atau dapat dikatakan bahwa Pengalaman Audit, Kredibilitas Klien, dan Moderat secara bersama-sama berpengaruh terhadap Pertimbangan Auditor.

**TABEL 11**  
**HASIL MODERATED REGRESSION ANALYSIS (MRA)**  
Coefficients(a)

Mode	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics
1					

		B	Std. Error	Beta	Tolerance	VIF	B	Std. Error
1	(Constant)	23.385	6.062		3.858	.000		
	Penglman	-.164	1.089	-.056	-.150	.881	.108	9.266
	Krediblts	.950	.470	.719	2.021	.051	.117	8.526
	Moderat	-.018	.087	-.097	-.213	.833	.071	14.086

a Dependent Variable: pertimbgn

Variabel Pengalaman Audit memberikan nilai koefisien parameter -0,164 dengan tingkat signifikansi 0,881. Variabel Kredibilitas Klien memberikan nilai koefisien parameter 0,950 dengan tingkat signifikansi 0,051. Variabel Moderat yang merupakan interaksi antara Pengalaman Audit dan Kredibilitas Klien ternyata tidak signifikan ( $p_{\text{value}} = 0,833$ ). Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel Kredibilitas bukanlah variabel moderating.

## 4.6. Pembahasan Hipotesis

### 4.6.1. Pengaruh Pengalaman Audit terhadap Pertimbangan Auditor

Berdasarkan hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa pengalaman audit tidak mempunyai pengaruh terhadap pertimbangan auditor hal ini dikarenakan prosedur pada penyampelan tidaklah sempurna karena jumlah responden yang tidak terlalu besar, demikian pula untuk jabatan yang dihasilkan dari responden tidak merata terutama diantara manajer dan partner melainkan yang menjawab terbanyak pada senior sebesar 35 (87,5%) dan supervisor sebesar 5 (12,5%), sedangkan untuk penugasan juga tidak merata terutama jumlah penugasan diantara 31 – 40 sebesar 12 (30%) dan di atas 40 penugasan sebesar 1 (2,5%).

Sehingga auditor dalam memberikan suatu pertimbangan Auditor tidak berpengaruh dikarenakan responden tersebut pada umumnya sebagai auditor senior yang dalam tugasnya sebagai anggota dalam suatu tim audit saja sedangkan yang akan memberikan suatu pertimbangan adalah yaitu supervisor, manager, dan partner.

Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian Koroy (2005) dan Puspa A (2006) yang mengemukakan bahwa bahwa auditor yang kurang berpengalaman mempunyai kecenderungan yang lebih tinggi dalam menghapuskan persediaan dibandingkan auditor yang berpengalaman. Farmer *et al*, (1987) mengemukakan bahwa auditor yang berpengalaman kurang menyetujui dibandingkan dengan auditor yang tidak berpengalaman untuk menyetujui perlakuan akuntansi yang dipreferensikan klien.

#### **4.6.2. Kredibilitas Klien Memoderasi Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Auditor**

Berdasarkan hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa kredibilitas klien bukanlah variabel moderating yang dapat mempengaruhi pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor. Hal ini menunjukkan bahwa semakin kredibilitas tinggi maka semakin tinggi keinginan untuk menungkapkan perkara hukum yang dihadapi klien (x8) sebesar 40 %, keinginan untuk merekomendasi perkara hukum didalam laporan keuangannya (x9) sebesar 50 %; semakin tinggi sekali keinginan memperluas sampel bukti audit (x14) sebesar 40 %, keinginan merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian persediaan barang dagang (x15) sebesar 50%.

Sebaliknya semakin rendah kredibilitas maka jawaban responden pada umumnya cukup dalam keinginan mempercayai tertagihnya piutang dagang (x11) sebesar 32,5%, keinginan merekomendasi untuk mengalokasikan piutang bermasalah kedalam penyisihan piutang tak tertagih (x12) sebesar 50%; semakin tinggi keinginan memperluas pengujian atas indikasi perekayasa transaksi (x17) sebesar 42,5% dan keinginan merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian selisih harga beli dalam laporan keuangan (x18) sebesar 47, 5%.

Temuan ini tidak mendukung penelitian Jenkins dan Haynes (2003) yang menyatakan bahwa variabel kontinjensi (kredibilitas klien) berpengaruh pada tercapainya pertimbangan auditor. Hal ini dikarenakan bahwa auditor mungkin lebih terbujuk oleh sebuah sumber terpercaya dibandingkan bukti yang kuat yang tidak jelas apakah bukti tersebut mendukung atau menolak preferensi dari pihak klien akan perlakuan akuntansi yang diinginkan. Dan diperkirakan kredibilitas klien akan dibiaskan untuk kondisi preferensi pada tahap awal karena auditor akan bersikap lebih sensitif terhadap preferensi dari pihak klien hanya jika preferensi ini diketahui sebelum evaluasi atau penilaian akan bukti yang ada.

## **BAB V**

### **KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN**

#### **5. 1. Kesimpulan**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh faktor Pengalaman Audit terhadap Pertimbangan Auditor dengan Kredibilitas Klien sebagai variabel moderating. Responden yang diambil dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik dan Koperasi Jasa Audit di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta. Dari 151 kuesioner yang dikirimkan kembali, hanya 53 yang kembali dan 40 kuesioner yang dapat diolah sedangkan 13 cacat atau tidak lengkap.

Analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi liner untuk hipotesis (H1), dan *moderated regression analyze* (MRA) untuk hipotesis kedua. Kesimpulan dari hasil analisis data dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Hipotesis pertama yang menyatakan bahwa pengalaman audit tidak berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan auditor. Hal ini menunjukkan bahwa pengalaman audit tidak mempengaruhi terhadap pertimbangan auditor.
2. Hipotesis kedua yang menyatakan bahwa kredibilitas klien memoderasi pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel kredibilitas klien merupakan *quasi moderator* dan hasil ini tidak mendukung hipotesis kedua.



## **5.2. Implikasi dan Keterbatasan**

### **5.2.1. Implikasi**

Bagi peneliti selanjutnya, diharapkan agar dapat:

- a) Meneliti aspek-aspek yang berpengaruh terhadap *auditor judgment* lainnya yang belum diteliti dalam penelitian ini,
  - 1) waktu penyampaian preferensi klien dan perbedaan gender
  - 2) kompleksitas tugas, dan *fee* sebagai variabel moderating.
- b) Untuk pengalaman audit sebaiknya antara KAP dan KJA satu sama yang lain ada standar yang jelas sesuai dengan ketentuan yang berlaku secara umum dalam hal ini yang diterbiutkan oleh IAI.

### **5.2.2. Keterbatasan**

1. Penelitian ini menyelidiki pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor dengan kredibilitas klien sebagai variabel moderating tanpa melihat perbedaan perlakuan dari masing-masing kasus auditing yang aktual, dan validasi atas argumen dapat dilakukan dengan melakukan penelitian eksperimen dengan *setting* auditing.
2. Prosedur pada penyampelan tidaklah sempurna oleh karena jumlah responden yang tidak terlalu besar, demikian pula jabatan responden tidak merata terutama diantara manajer dan partner, dan untuk penugasan tidak merata terutama jumlah penugasan diantara 31 – 40 dan di atas 40 penugasan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Anderson, B.H. dan Maletta. M. 1994. Auditor attendance to negative and positive  
*Accounting* 6: 1-20.
- Arens. A. A., R. J. Elder & Beasley. M. S. 2006. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 11<sup>th</sup> Edition. Jilid 1. New Jersey : Pearson Prentice Hall.
- Bapepam. 2002. "Siaran Pers Badan Pengawas Pasar Modal". Melalui <http://www.bapepam.go.id> [27/12/02]
- Bazerman, M.H, K.P. Morgan dan G. Loewenstein. 1997. "The impossibility of auditor Independence". *Sloan Management Review*, 38 (Summer): 89-94.
- Boynton, William C., Johnson, Walter G. Kell & Ray Johnson. 2003. *Modern Auditing*, 7<sup>th</sup> Edition. New York : John Willey Sons Inc.
- Buchman, T.A., P.E. Tetlock, and R.O. Reed. 1996. Accountability and Auditor's Judgments about Contingent Events. *Journal of Business, Finance, and Accounting* 23 : 379 – 398.
- Eagly, A.H., and S. Chaiken. 1993. *The Psychology of Attitudes*. Fort Worth, TX: Harcourt Brace Jovanovich College Publishers.
- Faridah. 2003. *Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Prestasi Belajar Dalam Mata Kuliah Akuntansi Keuangan Menengah (Studi Empiris Pada Mahasiswa Akuntansi PTS Di Jawa Tengah)*. Tesis. Semarang. Universitas Diponegoro (Tidak Dipublikasikan)
- Farmer, T.A, L.E. Rittenberg dan G.M. Trompeter. 1987. An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditors independence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 7 (Fall): 1-14.
- Fisher, G Joseph, 1998, "Contingency Theory, Management Control System and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions". *Behavioural Research in Accounting* Vol. 10. Supplement : 47-64
- Gramling, Audrey A. 1999. "External Auditor's Reliance on Work Performed by Internal Auditors: The Influence of Fee Pressure on this Reliance Decision". *Auditing*. Sarasota. Vol. 18 : 117 – 136.
- Ghozali. I, 2005, *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit UNDIP. Semarang

- Gibbins, M & J. D. Newton. 1994. "An Empirical exploration of complex accountability in public accounting". *Journal of Accounting Research*. Autumn: 165 – 186.
- Goodwin, J. 1999. "The Effect of source Integrity and Consistency of Evidence on Auditors' Judgment". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (Fall): 1-6
- Gusnardi. 2003. *Analisis Perbandingan Faktor-faktor yang Mempengaruhi Judgment Penetapan Risiko Audit oleh Auditor yang Berpengalaman dan Auditor yang Belum Berpengalaman*. Tesis. Bandung : Universitas Padjadjaran. (Tidak Dipublikasikan)
- Halim. A, 2003. *Auditing dan Sistem Informasi*, Edisi Pertama. UPP AMP YKPN. Yogyakarta
- Harun Al Rasyid. 1993. *Teknik Penarikan Sampel dan Penyusunan Skala*. Bandung : Pascasarjana Universitas Padjadjaran.
- Haynes, C. M., J. G. Jenkins and S. R. Nutt. 1998. "The Relationship between Client Advocacy and Audit Experience: An Exploratory Analysis". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol.17 (2) Fall : 88 – 104.
- Ida Suraida. 2003. *Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman, dan Risiko Audit terhadap Skeptisisme Profesional Auditor dan Ketepatan Pemberian opini Akuntan Publik dalam Audit Laporan Keuangan Perusahaan*. Disertasi. Bandung : Universitas Padjadjaran. (Tidak Dipublikasikan)
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Cetakan Kedua. Penerbit YKPN. Yogyakarta
- Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik. 2005. *Direktori Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik*. IAI KAP. Jakarta
- Jenkins, J. Gregory and C. M. Haynes. 2003. "The Persuasiveness of Client Preferences: An Investigation of the Impact of Preference Timing and Client Credibility". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol.22. No.1, Maret : 143 – 154.
- Koonce, L., U. Anderson, and G. Marchant. 1995. "Justification of decisions in auditing". *Journal of Accounting Research* 33 (autumn): 369-384
- Koroy. T Ramaraya 2005. "Pengaruh Preferensi Klien dan Pengalaman Audit terhadap Pertimbangan Auditor", *Simposium Nasional Akuntansi VIII*, September : 917 – 928.

- Libby, R. 1995. The role of knowledge and memory in audit judgment. Dalam R.H.Ashton dan A.H. Ashton (Eds.), *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*. New York: Cambridge.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Edisi ke-6 Buku 1. Penerbit Salemba Empat. Jakarta
- Outley, David. 1980. "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis". *Accounting and Organization Society* 5 (4): 413-428
- Peecher, M.E. 1996. "The Influence of Auditors' justification processes on their Decisions : A Cognitive Model and Experimental Evidence". *Journal of Accounting Research* 34 (Spring): 125-140
- Pikiran Rakyat. 2003. "Direksi Bank Lippo Didenda Rp 2,5 Miliar". <http://www.pikiran-rakyat.com> [18/03/03]
- Pujiati, D. 2002. *Hubungan antara Partisipasi dan Kepuasan Pemakai dalam Pengembangan Sistem Informasi: Tinjauan terhadap Empat Faktor Kontinjensi (studi Empiris pada Bank Umum di Kotamadya Semarang*. Tesis Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan)
- Puspa A, Enggar Diah. 2006. Pengaruh Persuasi atas Preferensi Klien dan Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Auditor dalam Mengevaluasi Bukti Audit. Tesis Bandung : Universitas Padjadjaran. (Tidak Dipublikasikan)
- Said, S. 2002. "Enron dan Akuntan Publik". *Majalah Tempo*. No. 49/XXX. Pebruari.
- Schuetze, W.P. 1994. A mountain or a molehill? *Accounting Horizons* 8 (March): 69-75.
- Shelton, S. W. 1999. The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. *The Accounting Review*. Vol.74. No. 2. April: 217 – 224.
- Siegel, Gary & Marconi, H. Ramanauskas. 1989. *Behavioral Accounting*. Cincinnati, Ohio : South-Western Publishing Co.
- Simamora, H. 2002. *Auditing*. UPP AMP YKPN. Yogyakarta
- Singih Santoso. 2000. *Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik*. Jakarta: Elex Media Komputindo.
- Taylor, S. E, Letitia A. P. & David O. S. 2000. *Social Psychology*. New Jersey : Prentice-Hall Inc.

Trompeter, Greg. 1994. The Effect of Partner Compensation Schemes and Generally Accepted Accounting Principles on Audit Partner Judgment, *Auditing*, Sarasota, Vol.13, Iss.2, Fall : 56 – 69.

## DAFTAR KUESIONER

### Identitas Responden

1. Jenis Kelamin:

- Laki-laki                       Perempuan

2. Umur   tahun

3. Jabatan Bapak/Ibu/Sdr di Kantor Akuntan Publik/Koperasi Jasa Audit saat ini:

- Partner*  
 Manajer  
 Supervisor  
 Senior

4. Jenjang Pendidikan:

- D3                                       S1  
 S2                                       S3                                       Lain-lain

### Kuesioner Pengalaman Audit

**Petunjuk:** Isilah jawaban dari pertanyaan berikut dengan memberi tanda silang (x) pada angka yang berada pada garis kontinum sesuai dengan keterangan yang ada dibawah setiap pertanyaan.

5. Berapa lama Bapak/Ibu/Sdr menjadi auditor di Kantor Akuntan Publik?

\_\_\_\_\_

	1	2	3	4	5	
Baru						Lama
3 s.d 5 tahun						> 20 tahun

Keterangan:

- |                    |                        |                    |
|--------------------|------------------------|--------------------|
| 1. 3 s.d 5 tahun   | 2. 6 s.d 10 tahun      | 3. 11 s,d 15 tahun |
| 4. 16 s.d 20 tahun | 5. Lebih dari 20 tahun |                    |

6. Berapa jumlah penugasan audit yang pernah Bapak/Ibu/Sdr tangani sampai dengan sekarang?

\_\_\_\_\_

	1	2	3	4	5	
Sedikit						Banyak
< 10 penugasan						> 40 penugasan

Keterangan:

- |                             |                            |
|-----------------------------|----------------------------|
| 1. Kurang dari 10 penugasan | 4. 31 s.d 40 penugasan     |
| 2. 11 s.d 20 penugasan      | 5. Lebih dari 40 penugasan |
| 3. 21 s.d 30 penugasan      |                            |

**Kuesioner Keyakinan Atas Kredibilitas Klien dan Pertimbangan Auditor**

**Petunjuk:**

1. Sebelum menjawab pertanyaan, bacalah terlebih dahulu setiap skenario kasus yang berhubungan dengan pertanyaan.
2. Isilah jawaban setiap item dengan memberi tanda silang (x) pada angka yang menurut Bapak/Ibu/Sdr paling sesuai.
3. Setiap item hanya dijawab dengan satu tanda silang (x).

**Skenario 1: Kasus Pengungkapan Kewajiban Bersyarat**

PT. A adalah perusahaan besar yang memproduksi minyak kelapa sawit dan memiliki kinerja yang sangat baik. Pada saat Bpk/Ibu/Sdr melakukan audit terhadap laporan keuangan PT. A untuk tahun 2005, banyak terdengar keluhan dari masyarakat sekitar lokasi pabrik atas pencemaran udara dan limbah cair yang dialirkan ke sungai di dekat pabrik. Akibat dari pencemaran tersebut banyak masyarakat yang terkena penyakit karena terhirup udara dan penggunaan air sungai untuk mandi dan mencuci. Menurut kontroller PT. A yang dihubungi, mereka tidak terlalu menghiraukan keluhan masyarakat karena telah membayar retribusi limbah kepada Pemda setempat, karena itu PT. A beranggapan bahwa hal tersebut bukan menjadi tanggung jawab mereka lagi.

Akibat dari permasalahan ini, masyarakat dibantu oleh sebuah LSM mendaftarkan gugatannya ke pengadilan setempat untuk menuntut PT. A bertanggungjawab atas pencemaran yang disebabkan aktivitas produksinya. Selama ini PT. A belum pernah terlibat dalam suatu perkara hukum baik sebagai terdakwa maupun penggugat.

**Sebelum Bapak/Ibu/Sdr mereview bukti audit, kontroller PT. A meminta untuk tidak mempermasalahkan klaim tersebut** dengan alasan bahwa PT. A pasti akan memenangkan perkara hukum tersebut.

Bapak/Ibu/Sdr diminta memberikan pertimbangan untuk masing-masing situasi berikut:

7. Jika kontroller PT. A tersebut merupakan orang yang selama ini dapat Bpk/Ibu/Sdr percaya karena kompetensi dan kelayakannya untuk dipercaya, maka seberapa besar keyakinan Bpk/Ibu/Sdr terhadap pernyataannya?

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

8. Seberapa besar keinginan Bapak/Ibu/Sdr untuk mengungkapkan klaim atas kewajiban bersyarat tersebut?

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

9. Seberapa besar keinginan Bpk/Ibu/Sdr merekomendasikan PT. A untuk mengungkapkan kasus tersebut dalam laporan keuangannya?

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

### **Skenario 2: Kasus Kolektibilitas Piutang Dagang**

Bpk/Ibu/Sdr sedang mengaudit PT. B, sebuah perusahaan yang bergerak dalam bisnis perdagangan alat berat. Untuk mengevaluasi bukti yang berkaitan dengan akun piutang dagang, dilakukan konfirmasi terhadap 40 (empat puluh) pelanggan PT. B.

Review atas aktivitas dalam rekening PT. Y (salah satu pelanggan yang memiliki saldo piutang yang besar dan sangat berpengaruh terhadap aktivitas PT. B) menunjukkan bahwa PT. Y tidak melakukan pembayaran selama tujuh bulan, padahal sebelumnya PT. Y selalu membayar tepat waktu. Menurut pegawai bagian kredit, PT. Y sedang mengalami permasalahan dengan arus kasnya. Baru-baru ini PT. Y membayar kira-kira 3% dari saldo utangnya, tetapi setelah itu tidak ada lagi pembayaran yang diterima sampai dengan tanggal neraca bahkan sampai saat dilakukan audit. Secara umum, syarat kredit yang ditetapkan perusahaan adalah 2/10, n/30, tetapi karena PT. Y adalah pelanggan lama dan sangat berpengaruh terhadap aktivitas PT. B maka jangka waktu pembayaran untuk PT. Y diberikan kelonggaran dan belum dimasukkan kedalam akun penyisihan piutang tak tertagih.



**Pada saat Bpk/Ibu/Sdr telah selesai mereview bukti yang berkenaan dengan hal ini tetapi belum membuat suatu *judgment*, manajer PT. B meminta agar hal ini tidak terlalu dipermasalahkan** karena ia merasa yakin bahwa PT. Y pasti akan membayar kewajibannya dalam waktu dekat.

Bapak/Ibu/Sdr diminta memberikan pertimbangan untuk masing-masing situasi berikut:

10. Jika manajer PT. B tersebut merupakan orang yang baru Bpk/Ibu/Sdr kenal dan belum diketahui kompetensi dan kelayakannya untuk dipercaya, maka seberapa besar keyakinan Bpk/Ibu/Sdr terhadap pernyataannya?

---

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

11. Seberapa besar Bapak/Ibu/Sdr mempercayai bahwa saldo tersebut pasti akan tertagih?

---

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

12. Seberapa besar keinginan Bpk/Ibu/Sdr merekomendasikan PT. B untuk membuat penyesuaian penyisihan piutang tak tertagih dalam laporan keuangannya?

---

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

### **Skenario 3 : Kasus Penentuan Tingkat Materialitas**

PT. C merupakan sebuah perusahaan dagang besar yang sahamnya terdaftar di Bursa Efek. Laporan keuangan yang diaudit untuk tahun 2005 menunjukkan laba bersih setelah pajak sebesar Rp 130 miliar, dengan saldo persediaan barang dagang akhir sebesar Rp 13 miliar. Pada saat mengevaluasi bukti audit, untuk sampel dari persediaan barang dagang yang diperiksa, ditemukan adanya ketidaksesuaian antara pencatatan persediaan dengan hasil pemeriksaan fisik persediaan yang berjumlah Rp 1,3 juta.

**Sebelum membuat suatu *judgment* atas review bukti tersebut, klien meminta Bpk/Ibu/Sdr untuk tidak mempermasalahkan hal tersebut karena mereka beranggapan jumlah tersebut sangatlah tidak material.**

Bapak/Ibu/Sdr diminta memberikan pertimbangan untuk masing-masing situasi berikut:

13. Jika Selama ini PT. C merupakan perusahaan yang kinerja manajemennya dinilai sehat dan diyakini memiliki kompetensi yang tinggi dan layak untuk dipercaya, maka seberapa besar keinginan Bpk/Ibu/Sdr untuk menerima permintaannya?

---

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

14. Seberapa besar keinginan Bapak/Ibu/Sdr untuk memperluas sampel bukti audit yang akan dievaluasi untuk akun persediaan barang dagang?

---

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

15. Seberapa besar keinginan Bpk/Ibu/Sdr merekomendasikan PT. C untuk membuat penyesuaian persediaan barang dagang dalam laporan keuangannya?

---

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

**Skenario 4 : Kasus Upaya Perekayasaan Transaksi**

PT. D merupakan perusahaan yang memproduksi IC (spare part elektronik) dengan bahan baku utama diperoleh dari induk perusahaan. Karena keberadaan hubungan ekonomis klien dengan perusahaan induknya, maka Bpk/Ibu/Sdr melakukan evaluasi mengenai pencatatan transaksi antar pihak terkait.

Sebelum mengevaluasi bukti audit yang berkenaan dengan pembelian bahan baku, dilakukan survey untuk mengetahui harga pasar. Ternyata harga pasar bahan baku untuk IC hanya Rp 480,- perunit, lebih rendah daripada harga beli dari perusahaan induknya yaitu Rp 550,- perunit. Ketika dikonfirmasi kepada klien, mereka beralasan bahwa barang yang diperoleh dari perusahaan induk sudah pasti

dapat diyakini mutu dan layanan purna jualnya daripada membeli di pasar dengan harga yang lebih murah. Waktu ditanyakan kepada beberapa penjual produk yang sama di pasar, ternyata barang yang mereka jual juga diperoleh dari produsen yang sama.

**Ketika akan mengevaluasi bukti atas transaksi antar group tersebut, klien berusaha meyakinkan bahwa hal tersebut tidaklah berdampak besar terhadap kinerja keuangan mereka.** Padahal dalam hal ini kelihatannya ada sesuatu yang berusaha disembunyikan oleh kilen dan perusahaan induknya. Bapak/Ibu/Sdr diminta memberikan pertimbangan untuk masing-masing situasi berikut:

16. PT. D merupakan perusahaan yang baru pertama kali Bpk/Ibu/Sdr audit karena itu belum dapat diyakini kompetensi manajemennya, maka seberapa besar keinginan Bpk/Ibu/Sdr untuk mengikuti permintaannya?

---

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

17. Seberapa besar keinginan Bapak/Ibu/Sdr untuk memperluas pengujian atas indikasi perekayasaan transaksi tersebut?

---

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

18. Seberapa besar keinginan Bpk/Ibu/Sdr merekomendasikan PT. D untuk membuat penyesuaian atas selisih harga beli bahan baku dalam laporan keuangannya?

---

	1	2	3	4	5	
Rendah Sekali						Tinggi Sekali

*Terima Kasih Atas Partisipasi Anda*