

**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**

## 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.*

# 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 dimoderasi 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.