

# TEKANAN KEPATUHAN, PERTIMBANGAN MORAL, DAN PENGALAMAN AUDITOR DALAM MEMPENGARUHI *AUDIT JUDGMENT*

*Oleh :*

**Untung Lasiyono**

**(Dosen Prodi Akuntansi Fakultas Ekonomi Unipa Surabaya)**

## ABSTRAK

*Judgment audit* sering dibutuhkan auditor dalam memberikan opini terhadap kelayakan laporan keuangan yang disajikan perusahaan. Beberapa faktor diprediksi mempengaruhi auditor dalam memberikan audit judgment yaitu tekanan kepatuhan dari atasan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor. Penelitian ini dilakukan terhadap 42 auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) Surabaya pada tahun 2010, sedangkan data diperoleh melalui angket. Penelitian ini memiliki tiga macam variabel bebas yaitu Tekanan Kepatuhan ( $X_1$ ), Pertimbangan Moral ( $X_2$ ), Pengalaman Auditor ( $X_3$ ), serta satu variabel terikat yaitu Audit Judgment ( $Y$ ).

Dengan teknik analisa Regresi Linier Berganda diperoleh kesimpulan bahwa secara parsial maupun simultan tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor berpengaruh terhadap audit judgment. Nilai koefesien regresi masing-masing variabel sebesar 0.202 ; 0.310 ; dan 0.436 dengan nilai t yang memiliki tingkat signifikansi  $\leq 0.05$  dan nilai Uji F sebesar 21.403 berada pada tingkat signifikansi  $\leq 0.05$ . Variabel pengalaman auditor berpengaruh dominan terhadap audit judgment.

### **Kata Kunci :**

Tekanan Kepatuhan, Pertimbangan Moral, Pengalaman Auditor, Audit Judgment

## 1. PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang Masalah

Akuntan adalah suatu profesi yang salah satu tugasnya adalah melaksanakan audit terhadap laporan keuangan sebuah entitas dan memberikan opini atau pendapat terhadap saldo akun dalam laporan keuangan. Opini yang diberikan berkaitan dengan kewajaran penilaian akun tersebut, apakah telah disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi keuangan atau prinsip akuntansi yang berlaku umum. Untuk melaksanakan tugas tersebut sering dibutuhkan *judgment*. Dari beberapa hasil penelitian dalam bidang audit menunjukkan bahwa ada berbagai variasi faktor individual yang mempengaruhi *judgment* dalam melaksanakan review selama proses pelaksanaan audit (Solomon dan Shields, 1995), dan pengaruh faktor individual ini berubah-ubah sesuai dengan kompleksitas tugas (Tan and Kao, 1999), dan (Libby, 1995).

Dari literatur *cognitive psychology* dan literatur *marketing* dinyatakan bahwa pertimbangan moral sebagai faktor level individual dapat berpengaruh terhadap kinerja yang memerlukan *judgment* dalam berbagai kompleksitas tugas. O'Donel and Johnson (1999) melakukan studi apakah ada perbedaan usaha pemrosesan informasi dalam suatu perencanaan prosedur analitis pada sebuah penugasan audit dapat dikaitkan dengan isu pertimbangan moral. Mereka menemukan bukti empiris bahwa ada ketidak konsistenan hasil adanya pengaruh pertimbangan moral pada proses perencanaan prosedur analitis.

Banyak penelitian sebelumnya yang meneliti pengaruh tekanan terhadap kinerja difokuskan pada budget waktu, deadline waktu, akuntabilitas dan justifikasi. Kerangka pemikiran rencana penelitian ini didasari oleh motivasi pertimbangan profesionalisme auditor dan organisasi KAP. Dengan adanya potensi konflik yang ter jadi ketika auditor berusaha untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya tetapi disisi lain dia dituntut pula untuk memenuhi perintah dari atasan dalam KAP-nya.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh De Zoort dan Lord (1994) memberikan gambaran simulasi yang mengelompokkan auditor secara acak pada satu dari tiga kelompok perlakuan dan pemisahan kelompok berdasarkan tinggi rendahnya skor *authomn-nya* dan menurut skala sikap terhadap otoritas (GAIAS) membuktikan bahwa auditor terpengaruh dengan tekanan kepatuhan dalam bentuk instruksi yang tidak tepat dari atasan. Simulasi ini menggunakan *vzgnette* yang digunakan memotret kemungkinan keputusan tindakan pelanggaran norma profesional dan prosedur auditing yang normal. Hasilnya mengindikasikan bahwa auditor yang menerima perlakuan tekanan untuk mematuhi instruksi yang tidak tepat dari atasannya (manajer/partner) akan cenderung melanggar norma profesional atau standar. Pengaruh tekanan kepatuhan dari partner lebih tinggi bila dibandingkan dengan tekanan kepatuhan dari manajer.

Beberapa tindakan dapat diambil untuk menanggulangi masalah tekanan kepatuhan ini contohnya dengan tambahan program pendidikan dan pelatihan untuk penyelesaian konflik antar personel dengan teknik yang memasukkan isu-isu kepatuhan dan menggunakan pemeriksaan prosedur yang mendetail untuk mengurangi kemungkinan penurunan profesionalisme. Lord dan De Zoort (2001) melakukan penelitian lagi dengan judul pengaruh komitmen dan pertimbangan moral auditor dalam menanggapi pengaruh tekanan sosial. Hasilnya ternyata komitmen organisasi, komitmen profesi dan pertimbangan moral mempengaruhi auditor dalam pengaruh tekanan sosial terhadap *judgmnt*.

Sesuai dengan penelitian DeZoort dan Lord (1994), Hartanto dan Kusuma (2001) dalam tesisnya menghasilkan temuan bahwa auditor yang memperoleh

perlakuan tekanan ketaatan dalam bentuk perintah yang tidak tepat dari atasan, baik dari manajer maupun partner secara signifikan melakukan tindakan yang menyimpang dari standar profesional dibandingkan dengan auditor yang tidak mendapat perlakuan tekanan ketaatan. Namun demikian, pengaruh tekanan ketaatan dari partner audit tidak berbeda secara signifikan dengan pengaruh dari manajer. Hal ini berbeda dengan penelitian sebelumnya. Fenomena ini disebabkan partisipasi sebagai auditor pemula belum dapat membedakan antara tekanan partner atau tekanan manajer. Mereka hanya terpengaruh oleh adanya tekanan dari atasan. Oleh sebab itu, di samping tekanan kepatuhan dan pertimbangan moral, dalam penelitian ini kami menambahkan variabel pengalaman auditor sebagai variabel yang diduga mempengaruhi obyektivitas judgment auditor.

Penelitian ini merupakan replikasi dengan ekstensi dari penelitian-penelitian yang telah dilakukan sebelumnya dengan menambah variabel yang memoderasi pengaruh antara tekanan kepatuhan dengan judgment auditor. Responden yang akan digunakan dalam akuntan yang bekerja pada KAP wilayah Surabaya tahun 2010. Tujuan penelitian adalah :

- a) Untuk mengetahui pengaruh tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor terhadap audit judgment baik secara parsial maupun secara simultan
- b) Untuk mengetahui, di antara tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor, faktor manakah yang paling berpengaruh terhadap audit judgment.

## **1.2. Perumusan Masalah**

Dari latar belakang masalah diketahui bahwa beberapa faktor diprediksi mempengaruhi audit judgment antara lain tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman kerja dari auditor itu sendiri. Beberapa faktor itulah yang kami prediksi mempengaruhi profesionalitas kinerja akuntan publik di KAP wilayah Surabaya. Oleh sebab itu rumusan masalah adalah :

- a) Apakah tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor berpengaruh secara parsial terhadap audit judgment
- b) Apakah tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor berpengaruh secara simultan terhadap audit judgment
- c) Di antara tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor, faktor manakah yang berpengaruh terhadap audit judgment.

## **2. TELAAH PUSTAKA**

### **2.1. 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 pemilik sendiri untuk membelanjai usahanya, jasa audit yang dihasilkan masih belum diperlukan oleh perusahaan-perusahaan tersebut (Mulyadi, 2002).

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). 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.

## 2.2. Audit Judgment (Pertimbangan Audit)

Siegel dan Marconi (1989) 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. Beberapa faktor yang mempengaruhi pertimbangan auditor dan telah dibuktikan kebenarannya oleh para peneliti seperti diuraikan dalam latar belakang di atas antara lain tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor.

### 2.2.1 Tekanan Kepatuhan

Beberapa pendekatan ketaatan kepatuhan seorang bawahan kepada atasan diprediksi mempengaruhi keputusan bawahan untuk mengambil keputusan secara profesional. Hubungan kekuasaan, kepatuhan dan pengaruh normative dijelaskan di bawah ini.

#### 1) Kekuasaan dalam Hubungan Timbal Balik (*Dyadic*)

Pendekatan timbal balik menggambarkan bahwa ada dua orang (atasan dan bawahan) yang memainkan peran dalam evaluasi kinerja (Choo dan Tan, 1997). Teori kekuasaan biasa digunakan untuk menjelaskan hubungan interpersonal dalam organisasi. Ahli ilmu sosial membahas bahwa pengaruh timbal balik terjadinya hubungan antara dua pihak, yaitu sumber pengaruh (*influencing agent*) dan penerima pengaruh (*target*). Hubungan (agent- target) dapat dinilai dalam 6 dimensi kekuatan interpersonal, yaitu:

- *Reward power*, yaitu kemampuan atasan untuk mempengaruhi bawahan, karena atasan memiliki kemampuan untuk memberi penghargaan terhadap bawahan.
- *Coersive power*, yaitu kemampuan atasan untuk memberi hukuman kepada bawahan.
- *Legitimate power*, yaitu kemampuan atasan untuk mempengaruhi bawahan karena posisinya dalam struktur hirarki organisasi.
- *Referent power*, kemampuan atasan untuk mempengaruhi bawahan karena kualitas dan kesukaan akan kharismanya.
- *Expert power*, kekuatan atasan yang muncul karena kemampuan atasan dianggap lebih dari bawahan.
- *Informational power*, kekuatan atasan yang muncul karena isi informasi yang dikomunikasikan oleh atasan pada bawahannya. Bentuk kekuasaan ini bervariasi tergantung pada persepsi target terhadap sumbernya.

Dimensi kekuatan ini muncul dalam bentuk kontrol dalam organisasi. Jumlah kontrol yang dihasilkan dari hubungan kekuasaan ini tergantung pada persepsi individual terhadap kemungkinan keuntungan dan risiko yang ada pada masing-masing dasar kekuasaan. Keuntungan potensial misalnya kemungkinan maju dan berkembang dalam suatu organisasi, berkariir baik di dalam atau diluar organisasi, dan contoh kemungkinan risiko adalah kewajiban hukum, kehilangan pekerjaan, dan kerosakan reputasi. Bagaimanapun persepsi seseorang sudah menjadi anggapan umum bahwa atasan dipercaya bertanggung jawab untuk membangun perilaku profesional dalam firma.

## 2) Paradigma Kepatuhan Pada Otoritas Milgram

Teori kepatuhan individual terhadap anggota otoritas menyatakan bahwa sumber pengaruh dapat mempengaruhi perilaku dengan instruksinya karena otoritas yang dimilikinya adalah bentuk kekuasaan *legitimate*. Paradigma kepatuhan pada otoritas klasik diungkapkan oleh Stanley Milgram, yang menyatakan individual bawahan (target) dalam tekanan kepatuhan akan melakukan tindakan psikologis yang keluar dari otonomi pendiriannya sebagai target, dimana keputusan yang akan dibuatnya didasarkan pada sifat, nilai dan keyakinan kepada pendirian agent. Transisi ini kritis karena individu target menjadi agen untuk sumber otoritas, dan demikian pula dengan tanggung jawabnya. Kepatuhan dapat dianggap disebabkan oleh pengaruh informasional (*informational influence*) yaitu dorongan untuk menjadi akurat, yang tergambar dalam dimensi *expert power* dan *informational power*. Sebab yang kedua adalah pengaruh normative yaitu dorongan memaksimalkan *social outcome* tidak mempedulikan orang lain benar atau salah, yang tergambar dalam dimensi *reward power*, *coersive power*, dan *legitimate power*.

## 3) Pengaruh normatif

Riset-riset yang lalu telah merumuskan bahwa kepatuhan berasal dari mekanisme normatif, setelah diterapkan pada lingkungan akuntan publik tidak hanya disebabkan oleh kekuatan *legitimate* tetapi juga oleh kekuatan *reward* dan *coersive*, sehingga sama dengan tekanan kepatuhan dalam tipe normatif terhadap *judgment* auditor. Studi yang meneliti pengaruh sejauh mana auditor akan dapat membenarkan kesalahan dalam kasus proses pengadilan, strategi perusahaan audit, kewenangan manajemen klien untuk memilih perusahaan audit dan sejauh mana auditor berhasil dalam karier mereka terhadap kesenangan mengikuti kesalahan dalam laporan keuangan di bawah tekanan manajemen telah dilakukan oleh Dijk dan Jansman (1997). Hasil penelitian

tersebut menggambarkan bahwa semua faktor dengan pengecualian strategi perusahaan audit, secara signifikan mempengaruhi kemampuan auditor untuk menentang tekanan manajemen. Metode yang digunakan dengan eksperimen dan respondennya adalah auditor yang bersertifikat di Belanda.

### 2.2.2 Pertimbangan Moral

Pertimbangan moral adalah alasan seseorang ketika bertemu dengan suatu dilema tertentu. Alasan yang dimaksud bergantung pada tahap pengembangan moral. Tahap pertama pre-conventional, meliputi jenjang pertama yang terdiri Obedience dan punishment, dan jenjang kedua meliputi mental purpose dan exchange. Tahap kedua Conventional, (terdiri: Interpersonal accord, Conformity, dan mutual expectations). Tahap post-conventional terdiri dari Social contract dan individual serta universal ethical principles.

Para akuntan yang menghadapi pertentangan-pertentangan etika harus secara terus menerus menyeimbangkan pertukaran (trade-off) di antara kos dan manfaat pada diri sendiri, kepada pihak lain dan kepada masyarakat sebagai keseluruhan. Karena keputusan judgment) ahli (professional) didasarkan pada keyakinan-keyakinan dan nilai-nilai individu, maka pertimbangan moral memainkan peran penting dalam keputusan akhir seseorang. Arnold dan Ponemon (1987) menekankan pentingnya paradigma penelitian ini untuk tiga alasan berikut :

- a) Penelitian pada level pertimbangan moral akuntan akan memberikan pemahaman atas pemecahan-pemecahan akuntan terhadap konflik etika.
- b) Penelitian di bidang ini memfasilitasi pengakuan masalah-masalah yang timbul dari perbedaan-perbedaan di antara keputusan-keputusan etis akuntan.
- c) Hasil-hasil dari penelitian ini memberikan pedoman untuk mengatasi pelanggaran etika. Dasar untuk mayoritas penelitian-penelitian akuntansi yang diarahkan pada perilaku etis (tidak etis) akuntan adalah psikologi pertimbangan moral. Teori kognitif proses pembuatan keputusan manusia yang mendahului perilaku etis, psikologi pertimbangan moral menjelaskan proses dan analisis kondisi pikiran individu pada saat pembuatan keputusan etis.

Pertimbangan moral dan etis dibedakan dari semua proses-proses mental berdasarkan pada tiga aspek yang mensyaratkan: (1) didasarkan pada nilai bukan pada fakta tak berwujud; (2) keputusan harus didasarkan pada beberapa isu yang melibatkan pihak lain, dan (3) keputusan harus dibingkai di sekitar isu keharusan, bukan didasarkan pada kesukaan sederhana atau pemeringkatan preferensi (Colby dan Kohlberg, 1987, 10 dalam Louwers et al. (1997). Kohlberg (1984) dalam Louwers et al. (1997) menyamakan ketiga level pada tiga jenis hubungan yang berbeda di antara diri, aturan-aturan dan harapan-harapan masyarakat. Pada level pre-conventional, seorang individu terutama berkepentingan pada pengaruh-pengaruh tindakan yang dipilihnya pada diri pribadinya. Pada level itu, karena aturan-aturan dan harapan-harapan masyarakat adalah berada di luar dirinya, maka tidak disertakan dalam proses pembuatan keputusan.

Seorang individu pada level conventional berkepentingan terhadap hubungan antara dirinya dengan pihak lain, dan bagaimana hubungan tersebut akan terpengaruh oleh tindakan-tindakan yang dipilihnya. Biasanya seorang individu pada level ini mengikuti hukum masyarakat dan memenuhi harapan-harapan masyarakat dikarenakan terdapat hubungan yang saling menguntungkan.

Pada level post-conventional, seorang individu menetapkan nilai-nilai personal berdasarkan prinsip-prinsip yang dipilihnya dan membedakan dirinya dari aturan-aturan dan harapan-harapan pihak lain. Seorang individu dalam level ini tidak

perlu mengatasi hukum, melainkan cukup bertindak yang pada umumnya konsisten dengan hukum dan kesepakatan masyarakat.

### 2.2.3 Pengalaman Auditor

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) 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.

## 3. METODE PENELITIAN

### 3.1 Populasi dan Sampel

Penelitian ini dilakukan terhadap Akuntan Publik yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) Surabaya pada tahun 2010 sebanyak 42 orang.

### 3.2 Variabel dan Definisi Operasional Variabel

Penelitian ini memiliki tiga macam variabel bebas yaitu Tekanan Kepatuhan ( $X_1$ ), Pertimbangan Moral ( $X_2$ ), Pengalaman Auditor ( $X_3$ ), serta satu variabel terikat yaitu Audit Judgment ( $Y$ ). Definisi operasional dan indikator pengukur nilai masing-masing variabel adalah :

- a) Tekanan Kepatuhan adalah dorongan dari seseorang untuk memaksimalkan *social outcome* tidak mempedulikan orang lain benar atau salah, yang tergambar dalam dimensi *reward power*, *coersive power*, dan *legitimate power*. Variabel ini diukur dengan cara menyebarkan angket dengan indikator variabel sebagai berikut :

- Kemampuan atasan untuk memberikan pengaruh
  - Kemampuan atasan untuk memberikan hukuman
  - Kekuatan atasan untuk memberikan kesan lebih dibandingkan bawahan
- b) Pertimbangan Moral adalah kecenderungan tindakan etis/profesional positif atau negatif yang berbentuk standar normatif. Indikator penilaian variabel terdiri dari :
- Kewajiban Bersyarat
  - Keinginan untuk mengungkapkan atau tidak perkara hukum yang sedang dihadapi klien
  - Keinginan merekomendasikan klien untuk mengungkapkan perkara hukum tersebut didalam laporan keuangannya
  - Penentuan Tingkat Materialitas
  - Keinginan memperluas sampel bukti
- c) Pengalaman Auditor adalah pengalaman auditor dalam menjalankan tugasnya. Variabel ini diukur dengan indikator :
- Lamanya auditor bekerja dibidang audit
  - Banyaknya penugasan audit yang pernah ditangani
- d) Audit Judgment adalah sikap profesional yang dimiliki auditor dalam mengendalikan semua unsur untuk mempersiapkan situasi. Faktor utama yang mempengaruhinya adalah materialitas dan apa yang kita yakini sebagai kebenaran.

### 3. ANALISA DATA

#### 3.1 Teknik Analisa Data

Dalam mengolah data peneliti menggunakan metode statistic analisis Regresi Linier Berganda. Analisa ini digunakan untuk mengetahui hubungan antara tiga variabel independent (X) dengan satu variabel dependent (Y). Dalam hal ini yang menjadi variabel independent adalah Tekanan Kepatuhan ( $X_1$ ), Pertimbangan Moral ( $X_2$ ), Pengalaman Auditor ( $X_3$ ), serta satu variabel terikat yaitu Audit Judgment (Y). Analisa ini menggunakan rumus sebagai berikut :

$$Y = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + e$$

Y = Kecurangan dalam Pelaporan Keuangan  
a = Konstanta  
b1 = Koefisien regresi variabel  $X_1$   
b2 = Koefisien regresi variabel  $X_2$   
 $X_1$  = Tekanan Kepatuhan  
 $X_2$  = Pertimbangan Moral  
 $X_3$  = Pengalaman Auditor  
e = variabel pengganggu yang diasumsikan = 0  
karena tidak dimasukkan dalam perhitungan.

Untuk mengetahui seberapa kuat hubungan antara variabel independent dengan variabel dependent.

#### a. Analisa Uji-F

Digunakan untuk menguji ketepatan model koefisien regresi secara bersama-sama. Dengan uji-F dapat diketahui apakah seluruh variabel independent yang dimasukkan ke dalam model berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependennya.

Rumus :

$$F = \frac{b_1}{Se(b_1)}$$

Keterangan :

F = ketepatan model koefisien regresi

b1 = koefisien regresi

Se(b1) = standard error koefisien regresi

Tahapan dalam uji F adalah

1. Merumuskan hipotesis

Ho : b1, b2 : berarti variabel-variabel bebas secara stimulan tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat. Ha : b1, b2 ≠ 0 berarti variabel-variabel bebas secara stimulan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen.

2. Membandingkan nilai F hitung dan F tabel untuk menentukan apakah hipotesa nol diterima atau tidak dibuat ketentuan sebagai berikut, bila  $F_{hit} < F_{tab}$  berarti Ho diterima dan Ha ditolak.

b. Uji T (t - test)

Digunakan untuk menguji kebermaknaan koefisien korelasi parsial dari masing-masing variabel bebas terhadap variabel bergantung.

Rumus :

$$T = \frac{b1}{Se(b1)}$$

Keterangan :

T = koefisien korelasi parsial

b1 = koefisien regresi

Se(b1) = standard error koefisien regresi

Sebelum proses analisa data yang sesungguhnya, uji asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui layak tidaknya data dianalisa menggunakan analisa regresi linier berganda. Hasil uji asumsi klasik adalah :

a) Otokorelasi

Prinsip otokorelasi adalah tidak boleh ada kondisi berurutan (disturbansi) yang masuk dalam model variabel regresi. Nilai ini diukur dengan uji Durbin-Watson (d). Dari analisis data diketahui bahwa nilai Durbin-Watson (d) adalah 1.870. Nilai tersebut berada di antara  $1.65 < d < 2.35$  yang berarti tidak ada unsur otokorelasi yang masuk pada model regresi.

b) Multikolinieritas

Prinsip multikolinieritas adalah tidak boleh ada korelasi antar variabel bebas. Tabel 3.1 menyajikan nilai korelasi antar variabel bebas pada masing-masing kelompok sampel.

Tabel 3.1  
Koefesien Korelasi antar Variabel Bebas

	Tekanan Kepatuhan	Pertimbangan Moral	Pengalaman Auditor
Tekanan Kepatuhan	1.000	0.230	0.229
Pertimbangan Moral	0.230	1.000	0.262
Pengalaman Auditor	0.229	0.262	1.000

Sumber : Lampiran SPSS, diolah

Dari tabel di atas diketahui bahwa nilai korelasi antar variabel bebas relatif rendah dan berada dalam taraf signifikansi di atas 0.05. Artinya tidak ada unsur multikolinieritas masuk dalam model.

### c) Heteroskedastisitas

Kondisi varian yang tidak konstan antara masing-masing variabel bebas dengan pengganggunya bisa dijelaskan dengan korelasi tata jenjang spearman. Nilai korelasi yang tinggi menunjukkan gejala heteroskedastisitas, sementara nilai korelasi yang rendah menunjukkan hal yang sebaliknya. Nilai korelasi tata jenjang spearman masing-masing variabel bebas terhadap nilai residunya tampak dalam tabel 3.2 di bawah ini :

Tabel 3.2  
Nilai Koefisien Korelasi Tata Jenjang Spearman

Variabel	Koefisien Korelasi Spearman	
	Nilai	Sign.
Tekanan Kepatuhan	0.181	0.240
Pertimbangan Moral	0.081	0.600
Pengalaman Auditor	0.284	0.061

Sumber : Lampiran SPSS, diolah

Dari tabel di atas diketahui bahwa nilai koefisien korelasi tata jenjang spearman ( $R_s$ ) pada masing-masing variabel bebas terhadap nilai residunya adalah kecil karena berada dalam taraf signifikansi  $> 0.05$ . Artinya tidak ada gejala heteroskedastisitas yang masuk dalam model regresi.

## 3.2 Pengujian Hipotesa

### 1) Pengujian Secara Parsial (Uji t)

Tabel 3.3  
Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B.	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	3.587	4.557		0.787	0.436
Tekanan Kepatuhan	0.202	0.098	0.240	2.060	0.046
Pertimbg. Moral	0.310	0.118	0.318	2.630	0.012
Pengalaman Auditor	0.436	0.145	0.392	3.005	0.005

Dependent Variable: Audit Judgment

Sumber: Lampiran output SPSS, diolah

Berdasarkan tabel 3.3 dapat diinterpretasikan :

- a. Koefisien Tekanan Kepatuhan adalah 0.202 dengan nilai t sebesar 2.060 berada pada tingkat signifikansi 0.046. Nilai t tersebut berada pada daerah penerimaan  $H_a$  dan penolakan  $H_0$  yang berarti secara parsial Tekanan Kepatuhan berpengaruh terhadap Audit Judgment. Jika Tekanan Kepatuhan naik/turun sebesar satu satuan, maka Audit Judgment auditor akan turun/naik sebesar 0.202 satuan dengan asumsi variable lain konstan.

- b. Koefesien Pertimbangan Moral adalah 0.310 dengan dengan nilai t sebesar 2.630 berada pada tingkat signifikansi 0.012. Nilai t tersebut berada pada daerah penerimaan  $H_a$  dan penolakan  $H_0$  yang berarti secara parsial Pertimbangan Moral berpengaruh terhadap Audit Judgment. Jika Pertimbangan Moral naik/turun sebesar satu satuan, maka Audit Judgment akan turun/naik sebesar 0.310 satuan dengan asumsi variable lain konstan.
- c. Koefesien Pengalaman Auditor adalah 0.436 dengan nilai t sebesar 3.005 pada tingkat signifikansi 0.005. Nilai t tersebut berada pada daerah penerimaan  $H_a$  dan penolakan  $H_0$  yang artinya secara parsial Pengalaman Auditor berpengaruh terhadap Audit Judgment . Jika variable Pengalaman Auditor naik/turun sebesar satu satuan, maka Audit Judgment akan turun/naik sebesar 0.436 satuan dengan asumsi variable lain konstan.
- d. Nilai koefesien regresi tertinggi adalah variable Pengalaman Auditor. Interpretasi terhadap nilai ini adalah dominannya variable Pengalaman Auditor terhadap Audit Judgment.

## 2) Pengujian Secara Simultan (Uji F)

Hasil analisis Uji F pada masing-masing kelompok responden disajikan dalam table 3.4 di bawah ini.

Tabel 3.4  
Hasil Uji Simultan (Uji F)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	373.724	3	124.575	21.403	0.000
	Residual	232.821	40	5.821		
	Total	606.545	43			

- a Predictors: (Constant), Tekanan Kepatuhan, Pertimbangan Moral, dan Pengalaman Auditor
- b Dependent Variable: Audit Judgment

Dari table di atas diketahui bahwa nilai F adalah 21.403 berada pada tingkat signifikansi 0.000. Nilai F tersebut berada pada penerimaan  $H_a$  dan penolakan  $H_0$ . Dengan demikian, secara simultan Tekanan Kepatuhan, Pertimbangan Moral, dan Pengalaman Auditor sangat mempengaruhi Audit Judgment.

## 4. KESIMPULAN

Penelitian tentang pengaruh tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor terhadap audit judgment di KAP Surabaya tahun 2010 diperoleh kesimpulan bahwa :

1. Secara parsial tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor berpengaruh terhadap audit judgment. Nilai koefesien regresi masing-masing variabel sebesar 0.202 ; 0.310 ; dan 0.436 dengan nilai t yang memiliki tingkat signifikansi  $\leq 0.05$ .
2. Nilai koefesien regresi terbesar adalah variabel pengalaman auditor sehingga disimpulkan bahwa variabel ini berpengaruh dominan terhadap audit judgment.
3. Secara simultan tekanan kepatuhan, pertimbangan moral, dan pengalaman auditor berpengaruh terhadap audit judgment. Nilai Uji F sebesar 21.403 berada pada tingkat signifikansi  $\leq 0.05$ .

## DAFTAR PUSTAKA

- Allen, D.G., and R.W. Griffith. 1997, "Vertical and Lateral information processing : The effect of pertimbangan moral, employee classification level, and media richness on communication and work outcomes", *Human Relation*, 50 (10)
- Bonner, S.E. 1994. "A Model of the effects of audit task complexity". *Accounting, Organizations, and Society*. 19 (3).
- Budi Susetyo, 2009, *Pengaruh Pengalaman Audit terhadap Pertimbangan Auditor dengan Kredibilitas Klien sebagai Variabel Moderating*, Tesis, Universitas Diponegoro, Semarang
- Chung, J., and G.S. Monroe, 1998 "Pertimbangan moral difference in information processing : An Empirical test of Hypothesis - confirming strategy in an audit context". *Accounting and Finance*. 38 (2).
- \_\_\_\_\_, 2001. "A Research Note on the Effects of Pertimbangan moral and Task Complexity on an Audit Judgment" *Behavioral Research in Accounting*, Vol 13
- Driver, M.J., and T.J. Mock. 1975 "Human information processing, decision style theory, and accounting information systems"., *The Accounting Review* (July).
- Erngrund, K.T. Mantyle and K. Nilsson . 1996 Adult Age difference in source recall : A Population -based study. *The Journal of Gerontology* 51 (B). Dalam Chung, J., and G.S. Monroe, 2001
- Meyers-Levy, J. 1986. "Pertimbangan moral difference in information processing : A selectivity interpretation . In Cognitive and Affective Response to Advertising, edited by P. Calferata, and A.M. Tybout. Lexington.
- O'Donnel, E., E., and E.N. Johnson. 1999. "The Effects of pertimbangan moral and task complexity on information processing effort during planning analytical procedures", *Working Paper, Arizona State University, Arizona*. Dalam Chung, J., and G.S. Monroe, 2001
- Pincus, K.V. 1991. "Audit judgment confidence." *Behavioral Research in Accounting*. Suplemen 3.
- Rahmawati, Honggowati, 2004, Pengaruh Tekanan Kepatuhan, Gender, Autoritarianism dan Pertimbangan Moral terhadap Judgment Auditor, *Jurnal Bisnis dan Manajemen*, Vol.4, No.1, 2004 : 42-64
- Solomon, I., and M. Shields. 1995. "Judgment and decision - making research in auditing." In Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing edited by R. Ashton , and A. Ashton. New York.
- Tan, H., and A. Kao, 1999. "Accountability effects on auditors performance : influence of Knowledge, problem - solving ability, and task complexity" *Journal of Accounting Research* 37.

Tabel 1 : *Descriptive Statistics*

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
PERGENDR	52	15	51	37.04	6.85
JUDGMENT	52	2	9	4.73	2.01
PERTIMBANGAN MORAL sbg auditor	52	1	2	1.62	.49
KOMPLEKS	52	27	48	39.87	4.20
Valid N (listwise)	52				

Sumber : hasil analisis statistik deskriptif

Tabel 2 : Hasil uji beda peran pertimbangan moral One-Sample T-Test

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of
					Lower Upper
PERAN PERTIMBANGAN	38.968	51	.000	37.04	35.13 38.95

Tabel 3. Hasil statistik rata-rata untuk setiap Group

	PERTIMBANGAN	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
JUDGMENT	1	32	4.75	2.14	.38
	2	20	4.70	1.84	.41

Tabel 4. Hasil uji Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
JUDGMENT	Equal variances assumed	2.308	.135	.086	50	.932	5.00E-02	.58	-1.11	1.21
	Equal variances not assumed			.090	45.025	.929	5.00E-02	.56	-1.08	1.18

Sumber : data primer yang diolah

Tabel 5 : Levene's Test of Equality of Error Variances  
Dependent Variable: JUDGMENT

F	df1	df2	Sig.
.226	3	48	.878

Tests the null hypothesis that the error variance of the dependent variable is equal across groups.

a Design: Intercept+PERTIMBANGAN MORAL+PENGAUDT+KOMPLEKS

Tabel 6 : Levene's Test of Equality of Error Variances  
Dependent Variable: JUDGMENT

F	df1	df2	Sig.
.940	3	48	.428

Tests the null hypothesis that the error variance of the dependent variable is equal across groups.

a Design: Intercept+PERTIMBANGAN MORAL+PENGAUDT+KOMPLEKS+PERTIMBANGAN MORAL \* PENGAUDT+PERTIMBANGAN MORAL \* KOMPLEKS

Tabel 7 : One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		JUDGMENT	KOMPLEKS
N		52	52
Normal Parameters	Mean	4.73	39.87
	Std. Deviation	2.01	4.20
Most Extreme Differences	Absolute	.132	.145
	Positive	.132	.105
	Negative	-.101	-.145
Kolmogorov-Smirnov Z		.953	1.046
Asymp. Sig. (2-tailed)		.323	.224

a Test distribution is Normal.

b Calculated from data.

Tabel 8 : Hasil Uji Tests of Between-Subjects Effects (main effects)  
Dependent Variable: JUDGMENT

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	59.876	3	19.959	6.546	.001
Intercept	33.542	1	33.542	11.001	.002
PERTIMBANGAN	.920	1	.920	.302	.585
PENGAUDT	49.764	1	49.764	16.321	.000
KOMPLEKS	5.087	1	5.087	1.668	.203
Error	146.355	48	3.049		
Total	1370.000	52			
Corrected Total	206.231	51			

a R Squared = .290 (Adjusted R Squared = .246)

Tabel 9 : Hasil uji Tests of Between-Subjects Effects (*interaction Effects*)  
Dependent Variable: JUDGMENT

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	76.440	5	15.288	5.418	.001
Intercept	35.801	1	35.801	12.688	.001
PERTIMBANGAN	.261	1	.261	.092	.763
PENGAUDT	39.682	1	39.682	14.064	.000
KOMPLEKS	5.703	1	5.703	2.021	.162
PERTIMBANGAN MORAL *	16.541	1	16.541	5.863	.019
PERTIMBANGAN MORAL *	.465	1	.465	.165	.687
Error	129.790	46	2.822		
Total	1370.000	52			
Corrected Total	206.231	51			

a. R Squared = .371 (Adjusted R Squared = .302)

untuk membuat penyesuaian  
persediaan barang dagang

14

15

- Perencanaan Transaksi
- Keinginan memperluas pengujian atas indikasi perencanaan transaksi
- Keinginan merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian atas selisih harga beli dalam laporan keuangannya

17

18

**2.1.2. Profesi Akuntan Publik**

**2.1.6. Pengalaman Audit**

**2.1.7. Pertimbangan Auditor**