

Pengaruh Rotasi dan Retensi Wajib Terhadap Bias Pertimbangan Auditor: Sebuah Penelitian Eksperimental

RAHMAT FEBRIANTO*

Universitas Andalas

SLAMET SUGIRI

ERTAMBANG NAHARTYO

Universitas Gadjah Mada

Abstract: Menyusul skandal Enron, Bazerman et al. (2002) berpendapat bahwa tuduhan auditor berbuat curang dengan sengaja adalah tidak tepat. Auditor bersikap bias secara tidak sadar terhadap kliennya disebabkan oleh kerekatan hubungan antara auditor dengan klien. Hubungan yang erat tersebut kemudian diduga menimbulkan bias mau-menang-sendiri (*self-serving bias/SSB*) dan oleh sebab itu SSB harus diminimalisasi.

Pertanyaan yang ingin dijawab di dalam riset ini adalah apakah hubungan yang erat antara auditor dengan klien bisa menimbulkan SSB. Kedua, apakah SSB memang bisa dikurangi dengan mengatur tenur auditor seperti yang diusulkan oleh Bazerman et al. (2002). Terakhir, apakah akan ada perbedaan bias auditor dengan meminjam skema aturan rotasi auditor yang berlaku menurut PMK No. 17/2008.

Desain eksperimen adalah 2×2 full factorial antar-subjek. Sebanyak 152 orang mahasiswa jurusan akuntansi menjadi subjek yang menyulih peran auditor dan manager (klien) secara berpasangan. Variabel independen adalah bias pertimbangan auditor. Manipulasi dilakukan dengan memberlakukan aturan rotasi dan retensi wajib kepada subjek.

Hasil pengujian mengindikasikan bahwa semakin lama tenur auditor, semakin tinggi bias pertimbangan. Aturan rotasi dan retensi wajib, secara individual, berhubungan dengan bias pertimbangan yang lebih rendah. Namun, interaksi kedua variabel ini tidak terdukung. Hasil pengujian juga tidak bisa mendukung hipotesis bahwa bias pertimbangan auditor pengganti berbeda dengan yang digantikan dan bahwa bias pertimbangan auditor yang kembali ke klien awal juga berbeda antara sebelum dengan setelah rotasi wajib.

Kata Kunci: atribusi, auditor, bias pertimbangan, retensi, rotasi, *self-serving bias*

1. Pendahuluan

Kasus Enron telah mendorong pemerintah di AS untuk mengesahkan Sarbanes-Oxley Act (SOX) di tahun 2002. Salah satu poin yang ingin diatur oleh pemerintah AS adalah masalah rotasi wajib auditor, baik kantor akuntan publik maupun akuntan publik individual. Pengaturan tersebut dipandang

* Alamat korespondensi: febrianto.rahmat@gmail.com

penting karena kasus Enron terjadi karena hubungan auditor-klien yang panjang yang membuat auditor menjadi tidak independen dan terlibat di dalam persekongkolan tersebut.

Kasus yang kurang lebih sama pernah muncul di Indonesia. PT. Great River International (GRIV) dan kantor akuntan publik Johan, Malonda dan rekan (JM) disimpulkan oleh Bapepam telah bekerjasama melakukan kecurangan akuntansi. Proses hukum kasus ini telah dilimpahkan ke Kejaksaan pada tahun 2006 (HukumOnline, 2007), sementara direktur utama GRIV melarikan diri ke luar negeri sebelum diadili (Detik.com, 2006), dan seorang rekanan KAP JM dijatuhi hukuman pembekuan izin akuntan publik selama dua tahun.

Bazerman *et al.* (2002) berpendapat bahwa keputusan pemerintah Amerika Serikat (AS) untuk memberlakukan Sarbanes-Oxley Act (SOX) di tahun 2002 bukanlah solusi tepat untuk memecahkan masalah yang terjadi di AS setelah kasus Enron terkuak. Menurut Bazerman *et al.* (1997, 2002) masalah yang sebenarnya bukanlah karena ada kecurangan yang disengaja oleh akuntan publik, namun adalah karena ketidaksadaran akuntan publik bahwa mereka telah berperilaku bias dalam membuat keputusan. Bias tersebut menurut mereka timbul karena kerekatan (*attachment*) hubungan antara klien dengan auditor.

Di dalam ilmu psikologi ada pendapat bahwa keamatan hubungan antara dua pihak tidak selamanya akan membawa dampak yang positif, atau selamanya negatif. Ada dua hipotesis yang saling bertentangan, yaitu hipotesis hubungan-sebagai-pendorong (*relationship-as-enabler*) dan hipotesis hubungan-sebagai-pembatas (*relationship-as-bound*) (Sedikides *et al.*, 1998, 2002; Campbell *et al.*, 2000). Hipotesis yang pertama memprediksi bahwa hubungan yang erat akan memunculkan *self-serving bias* (SSB), sedangkan hipotesis yang kedua memprediksi bahwa hubungan yang erat justru tidak akan memunculkan SSB.

Untuk bisa mengatasi SSB, Bazerman *et al.* (2002) mengusulkan agar ada perubahan mendasar pada struktur sistem pengauditan. Pertama, harus dihilangkan ancaman pemecatan bagi auditor jika mereka memberikan opini audit yang tidak sesuai dengan keinginan manager perusahaan yang mereka audit. Untuk itu, auditor harus memiliki perioda kontrak yang pasti namun terbatas dan selama masa kontrak tersebut mereka tidak boleh dipecat. Kedua, klien tidak diizinkan untuk memperpanjang kontrak auditor jika kontrak telah mencapai jumlah penugasan tertentu.

Di Indonesia saat ini berlaku PMK No. 17 tahun 2008 yang mengharuskan auditor untuk membatasi durasi hubungannya dengan klien selama enam tahun. Keefektifan peraturan ini untuk pengurangan bias sebaiknya diinvestigasi karena tidak ada bukti bahwa pemerintah mendasarkan pemberlakuannya pada sebuah landasan empiris. Selain itu, PMK No. 17 tahun 2008 tersebut tidak mengatur retensi minimum auditor oleh klien yang menurut Bazerman *et al.* (2002) adalah salah satu cara untuk mengurangi SSB. Pengujian atas keefektifan aturan retensi wajib untuk mengurangi SSB akan memberikan dukungan prediksi Bazerman *et al.* (2002).

Penelitian ini secara umum menginvestigasi *self-serving bias* (SSB) pada auditor yang memiliki hubungan yang relatif panjang dengan manager (klien) dan meneliti apakah strategi itu mampu untuk memitigasi bias ini. Secara spesifik penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah hubungan yang erat antara auditor dengan manager memang bisa memunculkan SSB seperti yang diduga oleh Bazerman *et al.* (2002) dan Sedikides *et al.* (1998, 2002). Karena SSB bisa muncul di dalam hubungan antara dua orang yang berpasangan, maka penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi keefektifan pembatasan masa hubungan minimum dan/atau maksimum antara auditor dengan manager untuk mengurangi SSB. Selain itu, karena pemerintah Indonesia hanya mengatur pergantian auditor setelah enam tahun, namun tidak melarang klien untuk menyewa auditor yang lalu setahun setelah auditor tersebut diganti, maka penelitian ini juga meneliti bias yang terjadi di kedua masa hubungan auditor-klien tersebut dan perbedaan bias antara auditor pengganti dengan auditor yang digantikan.

Dari sisi teoretis, penelitian ini akan memberi bukti yang mana di antara kedua hipotesis yang diajukan Sedikides *et al.* (2002) yang akan terdukung dalam konteks hubungan auditor dengan klien. Dari sisi empiris penelitian ini memberikan bukti perbedaan bias auditor dalam pembuatan keputusan di berbagai kondisi hukum. Dari sisi kebijakan, penelitian ini memberi bukti empiris atas keefektifan aturan pasal 3 ayat 2 PMK No. 17 tahun 2008.

2. Kerangka Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Teori Atribusi dan *Self-Serving Bias*

Bias mau menang sendiri/*self-serving bias* (SSB) pertama kali dibicarakan oleh Heider (1958). Ia menyebutnya sebagai model analisis naif atas suatu aksi (*naïve analysis of action*). Ia mengamati bahwa, di dalam situasi yang ambigu, atribusi dipengaruhi oleh keinginan atau harapan seseorang. Pilihan seseorang atas atribusi kausal tergantung pada dua faktor: (1) alasan mesti sesuai dengan harapan dari orang tersebut, dan (2) data harus secara masuk akal diturunkan dari alasan tersebut.

Pemikiran Heider (1958) ini dikembangkan lagi oleh Weiner (1972) seperti yang dikutip oleh Pollard (2006) dan Weiner (1985) menjadi teori motivasi dan emosi. Menurut Weiner (1985), keluaran yang berhubungan dengan pencapaian, berupa kesuksesan atau kegagalan, memunculkan pencarian atribusional atas faktor-faktor yang menyebabkan keluaran tersebut yang kemudian memunculkan reaksi emosional. Di dalam pencarian tersebut, orang menunjukkan preferensi terhadap penyebab kesuksesan atau kegagalan yang bisa mempertahankan (*preserve*) atau meningkatkan harga diri (*self-esteem*). Weiner (1985) menyebut proses ini dengan *self-serving bias* (bias mau menang sendiri).

Bettman & Weitz (1983) berpendapat bahwa ada dua jenis rasionalitas: prospektif dan retrospektif. Rasionalitas prospektif mengacu kepada tipe pandangan atas rasionalitas yang mengisyaratkan bahwa orang berupaya untuk memproses informasi sedemikian rupa untuk memaksimalkan manfaat masa depan relatif terhadap kos. Sebaliknya, rasionalitas retrospektif merupakan penalaran perilaku terdahulu sebagai upaya untuk menjadikannya terlihat rasional. Rasionalitas seperti ini bisa muncul ketika kebertahan-ego (*ego defensiveness*) dominan.

Menurut Staw (1980) seperti yang dikutip Bettman & Weitz (1983), rasionalitas prospektif dan pencarian terhadap penjelasan yang akurat dan masuk akal biasanya ditemukan setelah keluaran yang menguntungkan atau ketika kebertahanan-ego itu rendah. Namun, sebaliknya, setelah keluaran yang tidak menguntungkan, rasionalitas retrospektif yang cenderung untuk digunakan, terutama ketika kebertahanan-ego itu tinggi. Rasionalitas retrospektif bisa memanifestasi ke dalam tiga bentuk: (1) pencarian penjelasan untuk bisa melepaskan seseorang dari tanggungjawab, misalnya yang disebut

dengan atribusi *self-serving* atau hedonis; (2) reevaluasi atas keluaran; atau (3) upaya untuk memulihkan kerugian dengan cara menggunakan sumberdaya baru, misalnya seperti eskalasi komitmen (Staw, 1980).

Zuckerman (1979) dan Sedikides *et al.* (1998) menganggap SSB adalah sebagai sebuah strategi untuk perlindungan atau peningkatan nilai diri dari konsep diri (*self concept*) seseorang. Ketika seseorang dihadapkan pada umpan balik yang mengancam konsep dirinya, maka mereka akan mengalami penurunan harga diri sesaat. Penurunan ini terjadi karena orang cenderung untuk meyakini sesuatu dengan cara yang optimistis sehingga sesuatu bisa terlihat lebih baik dibandingkan dari keadaan sesungguhnya dari sisinya (Kaplan & Ruffle, 2004). Untuk keluar dari keadaan yang tidak mengenakan tersebut, maka orang tersebut akan membuat atribusi yang *self-serving* atau mau menang sendiri. Ia akan mencari penjelasan, yang menurutnya logis dan objektif, mengapa hasil yang buruk tersebut terjadi dan sejauh mana dirinya bertanggungjawab atas hasil tersebut.

Literatur yang membahas SSB umumnya terbagi ke dalam dua kutub. Kutub yang pertama berpendapat bahwa SSB mencerminkan proses yang dilandasi oleh motivasi seseorang, sedangkan kutub yang lain berpendapat bahwa SSB semata-mata mencerminkan cara orang memproses informasi dan membuat pertimbangan.

Dari sisi pandang yang pertama, motivasi kemunculan SSB bisa datang dari peningkatan nilai diri dan dari presentasi diri. Pandangan bahwa dirinyalah yang telah bertanggungjawab atas pencapaian yang positif akan meningkatkan nilai diri, sementara pandangan bahwa dirinya bertanggungjawab atas pencapaian yang negatif akan menghancurkan nilai diri. Sedangkan motivasi yang kedua mengacu pada dorongan untuk meningkatkan suatu citra yang diinginkan. Dalam hal ini, orang membuat atribusi yang *self-serving* untuk tujuan pengelolaan impresi dirinya (Shepperd *et al.* 2008).

Sebagian besar orang yang membuat atribusi *self-serving* akan cenderung untuk berkata bahwa atribusi mereka berasal dari sebuah evaluasi yang objektif atas bukti-bukti yang ada dan bukan dari dorongan untuk meningkatkan-nilai diri atau presentasi diri. Shepperd *et al.* (2008) menyatakan bahwa orang biasanya menimbang bukti-bukti yang tersedia dan menggali penjelasan tandingan ketika membuat atribusi. Sebagian orang kadang-kadang berhenti sebelum selesai menguji semua

penjelasan yang mungkin untuk sebuah keluaran, menerima penjelasan logis pertama yang terlintas di pikiran. Strategi ini sering dianggap memuaskan karena tidak membutuhkan upaya yang banyak. Namun, proses pengujian bukti ini akan bisa mengarah pada ilusi objektivitas (Kunda, 1990) di dalam proses atribusi bukannya objektivitas yang sesungguhnya.

Penulis cenderung untuk mendukung bahwa bias mau menang sendiri (SSB) pada diri auditor bisa dijelaskan dengan bias yang muncul dari aspek kognitif. Auditor bisa saja memang ingin mempertahankan impresi positif orang lain terhadap mereka, namun hal tersebut bisa merusak penilaian orang terhadap mereka. Mereka ingin dinilai sebagai sebuah lembaga yang kompeten, kredibel, dan independen dalam bekerja. Sebagai sebuah organisasi, auditor telah menginvestasikan sumber daya yang cukup besar untuk bisa secara efektif menjalankan pekerjaan mereka untuk mencapai hasil yang optimum. Jadi wajar jika mereka kemudian bisa mendapatkan hasil yang sesuai dengan ekspektasi.

Dengan investasi pada sumber daya yang besar begitu, ketika keluaran tidak sesuai ekspektasi mereka, maka bisa ditebak bahwa mereka akan mengklaim bahwa hasil yang buruk itu ada di luar kontrol mereka. Dalam konteks pengauditan, artinya, auditor akan keberatan untuk dikatakan bahwa kondisi klien yang buruk, misalnya bangkrut setahun kemudian, adalah sebagai kegagalan mereka mendeteksi masalah itu. Jika mereka kemudian membela diri atas hasil yang buruk tersebut, tindakan tersebut tidak didorong oleh motivasi untuk mempertahankan impresi positif diri mereka. Auditor bisa menunjukkan bukti-bukti bahwa mereka telah melakukan pekerjaan mereka dengan baik. Mereka bisa menunjukkan bahwa pertimbangan atau keputusan mereka telah didasarkan pada bukti-bukti yang objektif, misalnya bahwa klien mereka tidak akan mengalami kebangkrutan di tahun depan. Jika kemudian klien mereka bangkrut, mereka tidak akan mau menerima bahwa mereka gagal memprediksi kebangkrutan tersebut. Dengan demikian, bisa diduga bahwa SSB pada auditor bukan disebabkan oleh keinginan mereka untuk mempertahankan impresi positif diri mereka, namun karena aspek kognitif.

2.2. Riset tentang SSB dan perbuatan curang

Ketika berhadapan dengan dilema etis, yaitu apakah harus berbuat etis atau mempertahankan citra diri, orang seringkali memecahkan konflik dengan penilaian-ulang yang kreatif (*creative*

reassessment) dan rasionalisasi mau-menang-sendiri (*self-serving rationalization*) (Gino & Ariely, 2012, Shalvi *et al.* 2011). Dengan cara ini, orang bisa bertindak dengan tidak jujur demi keuntungan tak etis, namun masih cukup jujur untuk mempertahankan konsep diri yang positif mereka (Gino *et al.* 2009, Mazar *et al.* 2008). Penelitian lain yang dilakukan oleh Ayal & Gino (2011) dan Gino *et al.* (2009) menyimpulkan bahwa ketika orang memiliki kesempatan untuk curang ketika probabilitas untuk tertangkap dan biaya reputasional bisa diminimumkan, maka sebagian besar orang akan berlaku curang. Namun, perbuatan mereka tersebut hanya sebatas untuk mendapatkan keuntungan finansial, tidak sedemikian rupa bisa menciptakan citra negatif bagi diri mereka (Mazar & Ariely, 2006).

Orang membuat justifikasi mau menang sendiri (*self-serving*) untuk meyakinkan diri mereka dan orang lain bahwa perilaku mereka sebenarnya etis (Gino & Ariely, 2012). Wiltermuth (2011) menemukan orang lebih cenderung untuk bertindak tidak etis jika mereka bisa berbagi kerusakan (*split the spoils*) dari perilaku itu dengan orang lain dibandingkan jika mereka sendiri saja yang menikmati tindakan curang tersebut. Gino *et al.* (2013) menunjukkan bukti bahwa keberadaan pihak lain penerima manfaat mempengaruhi kecenderungan seseorang untuk berperilaku tidak jujur. Simpulan eksperimen mereka menunjukkan bahwa (1) jika peluang berbuat curang tersedia, maka “kinerja” akan lebih tinggi dan bervariasi tergantung dari jumlah orang yang menerima manfaatnya; (2) partisipan berbuat lebih curang ketika ada orang lain yang mendapat manfaat dari ketidakjujuran mereka dan rasa bersalah mereka lebih kecil; dan (3) kecurangan partisan yang berpasangan tetap tinggi walaupun si penerima manfaat itu sama-sekali tidak ia kenal.

Andai auditor menemukan masalah pada kliennya, muncul pertanyaan apakah auditor akan melaporkan temuan tersebut di dalam laporannya. Jika Wiltermuth (2011) dan Gino *et al.* (2013) menemukan bukti bahwa subjek bersedia untuk berbuat curang dan berbagi hasil dengan pasangannya, maka apakah auditor juga akan bersedia untuk tidak melaporkan kondisi klien yang sesungguhnya. Memang tidak ada uang yang secara langsung dibagi antara klien dengan auditor jika mereka berbuat seperti itu. Namun, jaminan kontrak masa depan akan lebih mungkin diperoleh auditor andai auditor memberikan laporan yang positif dibandingkan dengan negatif. Klien sendiri juga akan mendapatkan manfaat dari laporan positif tersebut sehingga bisa dikatakan kedua pihak berbagi manfaat dari tindakan auditor. Jadi bisa disimpulkan bahwa eksperimen-eksperimen di atas

memberi dukungan bahwa SSB bisa ditemukan dalam konteks berpasangan dan bahwa orang bersedia melindungi pasangannya.

Penelitian Sedikides *et al.* (1998, 2002) dan Campbell *et al.* (2000) adalah sebagian dari penelitian yang menguji apakah SSB juga terlihat pada dua orang yang berhubungan erat. Di dalam ketiga penelitian itu, mereka menemukan SSB pada pasangan subjek yang tidak berhubungan erat, namun tidak menemukan SSB pada pasangan yang berhubungan erat. Sedikides *et al.* (1998, 2002) dan Campbell *et al.* (2000) menawarkan dua hipotesis yang saling berlawanan untuk menjelaskan fenomena SSB pada dua orang yang berpasangan atau berhubungan dekat. Hipotesis yang pertama disebut dengan hipotesis *hubungan-sebagai-penghambat* dan yang kedua adalah hipotesis *hubungan-sebagai-pendorong*. Di dalam disertasi ini, peneliti cenderung untuk mendukung hipotesis yang terakhir yaitu bahwa SSB bisa didorong oleh keamatan atau keakraban hubungan dua orang yang berpasangan.

Hipotesis hubungan-sebagai-penghambat beranjak dari teori keseimbangan (*balance theory*). Orang yang berhubungan dekat dengan orang yang lain termotivasi untuk melindungi tidak hanya dirinya sendiri tapi juga konsep diri pasangannya. Jadi, dalam hubungan berpasangan yang akrab, orang akan sama termotivasinya untuk melindungi atau meningkatkan-nilai diri pasangannya dengan keinginannya untuk melindungi diri atau meningkatkan-nilai dirinya sendiri. Oleh sebab itu, SSB tidak akan ditemukan dalam hubungan yang erat ini (lihat Sedikides *et al.*, 1998, 2002 dan Campbell *et al.* 2000 untuk penjelasan tentang penjelasan lebih luas tentang kedua hipotesis ini).

Hipotesis yang berlawanan dengan hipotesis hubungan-sebagai-penghambat disebut dengan hipotesis hubungan-sebagai-pendorong. Menurut hipotesis ini, hubungan yang erat akan berperan sebagai pelindung diri atau peningkatan-nilai diri. Hubungan yang erat akan memperbesar nilai diri atau akan mendorong orang yang berhubungan erat dengan orang lain untuk menunjukkan SSB (Sedikides *et al.* 1998). Menurut mereka, orang tidak akurat dalam menilai orang lain yang akrab dengan dirinya karena ia bisa saja tidak bersedia mengungkapkan impresi sesungguhnya tentang orang tersebut. Dua orang yang saling berhubungan akrab akan menghindari jika diminta untuk menilai yang lain. Jika harus menilai pasangannya, ia akan berusaha memberi nilai yang tetap konsisten dengan konsep diri pasangannya atau lebih memilih untuk mendiskusikan sifat-sifat positif

daripada sifat-sifat negatif pasangannya. Oleh sebab itu, Sedikides *et al.* (1998, 2002) dan Campbell *et al.* (2000) menduga bahwa SSB akan muncul atau diperkuat pada hubungan yang erat karena di dalam hubungan yang erat orang akan lebih bersedia menanggung tanggungjawab untuk kesuksesan pasangan dibandingkan dengan kegagalannya.

Tidak banyak riset yang mencoba menguji SSB di dalam pengauditan. Salah satunya adalah riset King (2002). Hasil penelitian King (2002) ini tidak menemukan SSB pada diri auditor yang memiliki ikatan afiliasi psikologis yang kuat dengan kelompoknya. Afiliasi pada kelompok ini menurut King (2002) bisa menetralisasi SSB. Sisi pandang King (2002) ini berbeda dengan sisi pandang Bazerman *et al.* (2002). Bazerman *et al.* (2002), sebaliknya, justru menghipotesis SSB terjadi ketika auditor berhubungan dengan kliennya. Riset King (2002) justru mengabaikan hubungan erat antara auditor dengan kliennya dan meneliti peran kelompok tempat auditor berafiliasi untuk mengurangi SSB.

Penelitian yang pernah menguji seberapa besar bias laporan auditor ketika mereka ada di dalam lingkungan hukum yang berbeda-beda adalah penelitian Dopuch *et al.* (2001). Mereka menginvestigasi bagaimana aturan rotasi dan retensi auditor bisa mengurangi bias pelaporan dengan membagi subjek ke dalam empat rezim: yang tidak ada aturan rotasi dan retensi; yang memiliki keharusan meretensi auditor selama masa minimum tiga sesi berturut-turut; yang tidak memiliki aturan retensi minimum, namun auditor harus diganti pada akhir sesi keempat; dan yang menggabung aturan pada rezim kedua dan ketiga.

Hasil pengujian mereka menunjukkan bahwa frekuensi pelaporan auditor yang bias dan menguntungkan manager adalah paling tinggi pada rezim yang tidak memiliki aturan pembatasan durasi hubungan auditor dengan klien sama-sekali. Jumlah bias yang lebih rendah ditunjukkan, berturut-turut, oleh rezim yang mewajibkan rotasi, rezim yang mewajibkan retensi, dan rezim yang mewajibkan rotasi dan retensi sekaligus. Hasil ini menunjukkan bukti bahwa subjek auditor lebih sering memberikan laporan yang bias menguntungkan manager jika masa atau lama hubungan auditor dengan klien tidak diatur.. Hasil penelitian Dopuch *et al.* (2001) sesuai dengan pendapat Bazerman *et al.* (2002) tentang perlunya pembatasan, baik durasi maksimum maupun minimum, hubungan auditor dengan klien. Secara tidak langsung hasil penelitian Dopuch *et al.* (2001) ini juga menegaskan hasil penelitian Gino *et al.* (2013).

2.3. Pengembangan Hipotesis

Pendukung pengaturan aturan rotasi wajib yakin bahwa hubungan auditor dengan klien yang tidak terbatas berhubungan dengan independensi yang lebih rendah atau bias pelaporan yang lebih tinggi. Dopuch *et al.* (2001) menunjukkan bukti bahwa pengaturan durasi hubungan maksimum dan minimum berpengaruh terhadap bias pelaporan auditor yang menguntungkan manager. Temuan Dopuch *et al.* (2001) tersebut tidak sesuai dengan penelitian-penelitian yang menggunakan data sekunder, misalnya Johnson *et al.* (2002), Geiger & Raghunandan (2002) dan Myers *et al.* (2003).

Gino *et al.* (2013) memberikan bukti bahwa seseorang tidak akan keberatan untuk melakukan kecurangan jika bukan hanya dirinya sendiri yang mendapat manfaat dari tindakannya tersebut. Sedikides *et al.* (1998, 2002) dan Campbell *et al.* (2000) menghipotesis bahwa jika dua pihak telah menjalin hubungan yang cukup erat, maka hubungan mereka akan mendorong salah satu pihak menjadi bias terhadap pihak yang lain. Mereka menyebutnya sebagai hipotesis *hubungan-sebagai-pendorong*. Hipotesis ini memprediksi bahwa orang yang berhubungan erat sulit secara akurat menilai teman yang berhubungan erat dengannya. Oleh sebab itu, dapat diekspektasi bahwa semakin lama hubungan auditor dengan manager (klien), maka laporannya akan semakin bias, yaitu akan sering menerbitkan laporan yang menguntungkan manager.

H1. *Semakin panjang hubungan auditor dengan manager, maka bias pertimbangan auditor akan semakin tinggi*

Bazerman *et al.* (2002) menyatakan bahwa salah satu cara radikal untuk memitigasi bias mau menang sendiri pada diri auditor adalah dengan mengatur lama hubungan auditor dengan klien. Jika dijabarkan secara teknis, maka pendapat mereka bisa diinterpretasikan bahwa (1) auditor tidak boleh dipecat jika ia belum menyelesaikan kontrak selama waktu tertentu (n tahun) dan (2) auditor hanya boleh dikontrak hingga waktu tertentu (m tahun). Jika aturan tersebut digabungkan, maka auditor tidak boleh dipecat sebelum ia menyelesaikan kontrak selama n tahun, namun tidak boleh disewa lebih dari m tahun.

Dopuch *et al.* (2001) menunjukkan bahwa bias tertinggi adalah pada lingkungan yang tidak mengatur pembatasan durasi hubungan sama-sekali. Bias yang lebih rendah ditemukan, berturut-turut,

pada lingkungan yang mengatur durasi minimum, yang mengatur durasi maksimum, dan yang mengatur durasi minimum dan maksimum sekaligus. Jadi, di dalam lingkungan hukum yang berbeda-beda, auditor memiliki bias yang juga berbeda-beda terhadap manager ketika harus menilai dan melaporkan aset manager.

H2. *Seorang auditor akan memiliki bias pertimbangan yang berbeda dengan auditor lain jika durasi hubungan keduanya diatur dengan cara yang berbeda, yaitu:*

H2a. *Bias pertimbangan auditor di dalam lingkungan yang mewajibkan rotasi lebih rendah dibandingkan dengan bias pertimbangan di dalam lingkungan yang tidak mengaturnya*

H2b. *Bias pertimbangan auditor di dalam lingkungan yang mewajibkan retensi lebih rendah dibandingkan dengan bias pertimbangan di dalam lingkungan yang tidak mengaturnya*

Pernyataan Bazerman *et al.* (2002) secara implisit menunjukkan bahwa mereka berpendapat bahwa auditor akan paling bebas dari bias jika kepada mereka diberikan kepastian bahwa mereka diberi jaminan untuk menjadi auditor selama masa tertentu, melalui sebuah kontrak yang mencantumkan lama durasi tersebut, dan jika setelah durasi itu tercapai mereka harus diganti dengan auditor lain. Artinya, Bazerman *et al.* (2002) menganjurkan agar auditor tidak boleh dipecat dalam masa n tahun tetapi tidak boleh melebihi m tahun.

Dopuch *et al.* (2001) sendiri menguji bias auditor pada rezim yang membatasi durasi maksimum dan minimum hubungan dengan manager. Dari empat aturan yang diuji, mereka menemukan bias auditor paling rendah pada kelompok subjek yang dikenai aturan ini. Oleh sebab itu, keefektifan aturan pembatasan durasi maksimum tergantung dari keberadaan aturan pembatasan durasi minimum. Hipotesis ketiga menguji efek interaksi dari kedua aturan rotasi dan retensi wajib.

H3. *Pengaruh pembatasan durasi maksimum hubungan auditor dengan manager terhadap bias pertimbangan auditor bergantung pada keberadaan pembatasan durasi minimum hubungan auditor dengan manager*

Berbeda dengan pendapat Bazerman *et al.* (2002) yang menyarankan agar setelah batas kontrak yang disepakati di awal auditor tidak diberi kesempatan untuk kembali menjadi auditor bagi klien

yang sama, PMK No. 17 tahun 2008 justru mengizinkan auditor untuk kembali disewa oleh klien setelah satu tahun audit tidak lagi menjadi auditor baginya. Masa pemisahan/penyapihan yang hanya satu tahun seperti pada PMK No. 17 tahun 2008 tidak akan efektif untuk memastikan level independensi auditor akan berbeda dengan level independensi ketika terakhir kali ia mengaudit klien tersebut.

Auditor pengganti akan terpengaruh oleh ketidakpastian hubungannya dengan klien barunya. Pengaruh tersebut bisa positif maupun negatif. Jika auditor pengganti tidak yakin dengan kelanjutan hubungannya di masa depan dengan klien barunya, maka ia bisa saja bersikap tidak peduli dengan kualitas pekerjaannya karena pendapat apapun yang ia berikan tidak akan membuat klien memperpanjang hubungannya. Namun, sebaliknya, karena ketidakpastian hubungan dengan klien barunya, auditor pengganti juga tidak akan peduli dengan kelanjutan hubungannya dan mendorong auditor untuk bersikap independen atau tidak bias.

H4. *Jika di dalam rezim yang membatasi durasi maksimum hubungan auditor dengan manager telah terjadi pergantian pasangan selama satu sesi transaksi, dan manager memanfaatkan kesempatan untuk kembali menggunakan jasa auditor yang baru saja diganti di sesi transaksi yang lalu, maka:*

H4a. *Bias pertimbangan auditor pra-pergantian wajib tidak sama dengan bias pertimbangan auditor yang menggantikan*

H4b. *Bias pertimbangan auditor pra-pergantian wajib tidak sama dengan bias pertimbangan ketika auditor yang sama kembali menjadi auditor bagi klien tersebut setelah sebelumnya ia digantikan oleh auditor yang lain*

3. Metode Penelitian

Subjek eksperimen mahasiswa akuntansi level S1 yang menyulih peran auditor dan manager. Desain eksperimen yang digunakan adalah 2 x 2 antar-subjek (*between subjects*). Variabel independen adalah rotasi dan retensi wajib terhadap auditor. Rotasi wajib dimanipulasi dengan cara mewajibkan manager untuk mengganti auditor jika hubungan mereka telah mencapai enam sesi transaksi. Grup ini ditunjukkan oleh sel S_{1,2} di Tabel 1. Manager diizinkan untuk kembali menggunakan jasa auditor yang

telah diganti tersebut setelah ia diaudit oleh auditor yang lain selama minimum satu sesi. Durasi enam sesi transaksi dan pengizinan manager dan auditor untuk kembali berhubungan setelah dipisahkan selama satu sesi digunakan untuk meniru aturan yang ada di dalam PMK No. 17 tahun 2008. Retensi dimanipulasi dengan melarang manager untuk mengganti auditor sebelum atau mempertahankannya minimum selama tiga sesi transaksi. Manager baru diizinkan untuk mengganti auditornya jika mereka telah menyelesaikan transaksi yang ketiga. Grup ini ditunjukkan oleh sel $S_{2,1}$.

Sel $S_{2,2}$ adalah sel yang menggabungkan kedua aturan di atas. Grup ini menyerupai lingkungan hukum yang disarankan oleh Bazerman *et al.* (2002). Terakhir, grup kontrol adalah grup yang tidak mewajibkan manager untuk mengganti auditor dan diizinkan menyewa auditor selama ia suka (sel $S_{1,1}$).

Tabel 1. Kondisi eksperimen

Aturan rotasi/retensi		Rotasi	
		Tidak diatur	Wajib
Retensi	Tidak diatur	$S_{1,1}$	$S_{1,2}$
	Wajib	$S_{2,1}$	$S_{2,2}$

Variabel dependen yang diukur adalah bias pertimbangan auditor. Auditor dianggap memiliki bias yang menguntungkan manager jika ia menilai dan melaporkan hasil investasi manager bernilai tinggi ketika sebenarnya hasilnya rendah. Sebelum menyampaikan laporan, auditor akan dibantu oleh komputer yang memberikan saran tentang hasil investasi yang sesungguhnya. Oleh sebab itu, auditor yang tidak independen terhadap kliennya diekspektasi akan memilih laporan yang bias.

Eksperimen dilakukan di dalam ruangan laboratorium komputer yang terhubung dengan jaringan area lokal. Pengacakan subjek di ruangan dilakukan ketika mereka mengambil nomor undian yang menentukan peran mereka (auditor atau manager) dan nomor kursi mereka dan ketika mereka diberi nomor identitas yang terdapat di dalam kartu kontrol untuk bisa *login* ke dalam permainan.

Sebelum eksperimen dilaksanakan, subjek menjalani dua sesi latihan. Sesi latihan ini adalah versi pendek dari eksperimen utama, sebanyak empat kali transaksi. Sesi itu disebut sebagai eksperimen ronde 1 dan 2. Eksperimen ronde ke-3 adalah eksperimen utama. Di setiap akhir ronde kepada subjek disisipkan pertanyaan untuk menguji apakah subjek telah bisa menebak tujuan dan hipotesis

penelitian. Instrumennya diadopsi dari Rubin *et al.* (2010) dengan menambahkan pertanyaan dengan jawaban terbuka.

Tabel 2 di bawah dipinjam dari Dopuch *et al.* (2001). Ketiga nilai aset/investasi yang sama tetap digunakan. Nilai investasi dan imbalan adalah dalam *franc* hipotetis dan dikonversi ke dalam Rupiah Indonesia di akhir eksperimen.

Tabel 2. Notasi dan nilai parameter yang digunakan di dalam eksperimen

Keterangan	Notasi	Nilai
Tipe aset	ω	TINGGI; RENDAH
Pilihan investasi manager		
Nilai aset yang bisa diinvestasikan (<i>franc</i>)	I	50; 150; 700
Probabilitas aset bernilai TINGGI	α	0,3; 0,5; 0,8
Signal yang diterima oleh auditor tentang hasil investasi	ξ	tinggi; rendah
Probabilitas bahwa signal bernilai tinggi ketika aset memang bernilai TINGGI	q	0,75
Kemungkinan laporan auditor	ρ	\check{T} ; \check{R}
Keputusan manager apakah akan memecat manager yang melaporkan laporan \check{R}	δ	pecat / pertahankan
Kos yang harus ditanggung manager atas penunjukan auditor baru setelah memecat auditor lama	S	100
Payoff yang diterima manager jika auditor melaporkan \check{T} (<i>franc</i>)	M_T	3.000
Payoff yang diterima manager jika auditor melaporkan \check{R} (<i>franc</i>)	M_R	0
Rents yang diterima oleh auditor pada setiap sesi penugasan (<i>franc</i>)	Y	1.250
Penalti yang harus dibayar auditor jika aset bertipe RENDAH dilaporkan sebagai \check{T} (aset bertipe TINGGI) (<i>franc</i>)	P	1.500

Tabel 3 menyajikan probabilitas awal dan posterior untuk masing-masing investasi. Probabilitas posterior menunjukkan potensi investasi untuk menghasilkan nilai yang tinggi dan rendah. Nilai probabilitas posterior ini yang nanti akan ditampilkan di layar auditor untuk menjadi pertimbangan baginya menentukan nilai investasi yang dipilih oleh manager di sebuah sesi transaksi.

Tabel 3. Probabilitas awal dan posterior dari aset yang tersedia untuk manager

Probabilitas awal	Probabilitas posterior	
	Aset bertipe TINGGI	Aset bertipe RENDAH
0,3	0,1	0,9
0,5	0,2	0,8
0,8	0,5	0,5

Tabel 4 menampilkan skema imbalan yang diterima oleh subjek yang berperan sebagai auditor dan manager dari eksperimen yang mereka ikuti.

Tabel 4. Nilai imbalan yang diterima oleh subjek selama eksperimen

Keluaran	Laporan \bar{Y} ketika investasi bernilai TINGGI	Laporan \bar{Y}, ketika investasi bernilai RENDAH	Laporan \bar{R}, ketika investasi bernilai RENDAH
Imbalan yang diterima pada akhir sesi pertama:			
Imbalan manager	$M_T - I - S$	$M_T - I - S$	$M_R - I - S$
Imbalan auditor	Y	$Y - P$	Y
Imbalan yang diterima pada sesi setelah sesi pertama:			
Imbalan manager—jika tidak terjadi pergantian auditor di awal sesi	$M_T - I$	$M_T - I$	$M_R - I$
Imbalan manager--terjadi pergantian auditor	$M_T - I - S$	$M_T - I - S$	$M_R - I - S$
Imbalan auditor	Y	$Y - P$	Y

Pengujian atas hipotesis 1 dilakukan menggunakan persamaan di regresi (1).

$$\text{Bias} = \alpha + \beta * \text{Tenur} + \epsilon \dots \dots \dots (1)$$

Bias : laporan auditor yang bias menguntungkan klien

Tenur : jumlah sesi seorang auditor mengaudit seorang manager.

Bias pertimbangan auditor adalah jumlah laporan seorang auditor yang tidak sesuai dengan rekomendasi yang diberikan oleh komputer sebelum ia menyampaikan laporannya atas nilai investasi manager yang menjadi kliennya. Satu jawaban yang bias adalah ketika auditor memberikan laporan TINGGI terhadap nilai hasil investasi manager yang bernilai rendah. Tenur hubungan dihitung dari jumlah sesi transaksi yang dijalani oleh seorang auditor dengan seorang manager. Hipotesis pertama akan terdukung jika koefisien variabel Tenur bertanda positif dan signifikan secara statistik. Dukungan terhadap hipotesis ini mengindikasikan ketiadaan aturan tenur berhubungan dengan bias pertimbangan auditor yang menguntungkan klien.

Pengujian atas hipotesis 2 dan 3 dilakukan menggunakan *two-way analysis of variance*/two-way ANOVA (Leary, 2008: 271-78). Hipotesis 4a diuji dengan membandingkan bias pertimbangan auditor pra-pergantian wajib dengan bias pertimbangan auditor yang menggantikannya. Hipotesis 4b diuji dengan membandingkan bias pertimbangan auditor pra-pergantian wajib dengan bias pertimbangan auditor yang sama ketika ia kembali menjadi auditor bagi klien yang sama, setelah selama satu sesi klien tersebut diaudit oleh auditor yang lain.

4. Hasil Penelitian

Tabel 5 menampilkan demografi subjek yang berpartisipasi. Dari setiap sel bisa dilihat bahwa mahasiswa wanita memiliki proporsi yang lebih tinggi dibandingkan dengan pria. Mahasiswa berasal dari angkatan 2009 hingga 2013. Untuk setiap sel yang dijalankan, mereka berasal dari kelas yang sama, kecuali satu orang di sel $S_{1,2}$ yang ikut secara sukarela. Keempat sel juga tidak memiliki jumlah subjek yang sama.

Tabel 5. Demografi Subjek

Peran	Jenis kelamin		Angkatan masuk		Kegiatan selain kuliah		Kepemilikan usaha/wiraswasta		Pengeluaran (juta)	
Auditor	Pria	23	2009	0	Tidak ada	65	Punya	29	<0,5	4
	Wanita	53	2010	1	Wiraswasta	7	Tidak	47	0,5-1	16
			2011	16	LSM/parpol	2			>1-1,5	15
			2012	26	Kerja di perusahaan	2			>1,5-2	20
			2013	33	Tidak menjawab	0			>2	21
Manager	Pria	30	2009	1	Tidak ada	57	Punya	28	<0,5	8
	Wanita	46	2010	1	Wiraswasta	13	Tidak	48	0,5-1	23
			2011	19	LSM/parpol	3			>1-1,5	12
			2012	23	Kerja di perusahaan	2			>1,5-2	12
			2013	32	Tidak menjawab	1			>2	2

4.1. Statistik Deskriptif

Statistik yang ditampilkan di dalam tabel dihitung menurut seorang subjek yang berperan sebagai auditor. Bias adalah jumlah keputusan seorang auditor, selama permainan yang dijalaninya, yang menguntungkan pasangannya, yaitu menilai dan melaporkan tinggi investasi yang bernilai rendah. Ukuran nonbias adalah selisih dari tenur dengan jumlah bias seorang auditor. Rasio bias dan rasio nonbias membandingkan antara jumlah keputusan yang bias dan nonbias dengan tenur seorang auditor. Tidak semua auditor bisa menjalani 30 transaksi karena pemecatan yang bisa dialaminya. Auditor lain yang menggantikannya secara otomatis akan memiliki transaksi lebih dari 30 kali.

Tabel 6. Statistik deskriptif

Panel A. Tidak ada aturan pergantian (sel S_{1,1})

Keterangan	N	Minimum	Maksimum	Mean	Deviasi standar
Transaksi kumulatif	17	6,00	60,00	26,1176	16,61281
Bias	17	0,00	50,00	11,0000	14,99583
Nonbias	17	2,00	35,00	15,1176	10,23403
Rasio_bias	17	0,00	0,94	0,3034	0,32203
Rasio_nonbias	17	0,06	1,00	0,6966	0,32203
Imbalan	17	7.500	64.000	31.411,76	17.587,269
Valid N (listwise)	17				

Panel B. Auditor harus dirotasi setiap enam sesi transaksi (sel S_{1,2})

Keterangan	N	Minimum	Maksimum	Mean	Deviasi standar
Transaksi kumulatif	17	10,00	59,00	29,0588	12,78412
Bias	17	0,00	29,00	6,4118	9,61157
Nonbias	17	5,00	38,00	22,6471	9,40041
Rasio_bias	17	0,00	0,71	0,1802	0,24968
Rasio_nonbias	17	0,29	1,00	0,8198	0,24968
Imbalan	17	16.250	65.500	35.235,29	12.767,595
Valid N (listwise)	17				

Panel C. Auditor harus diretensi selama tiga sesi transaksi (sel S_{2,1})

Keterangan	N	Minimum	Maksimum	Mean	Deviasi standar
Transaksi kumulatif	15	8,00	63,00	29,4000	15,79693
Bias	15	0,00	50,00	6,6667	14,94593
Nonbias	15	8,00	42,00	22,7333	12,32574
Rasio_bias	15	0,00	0,79	0,1426	0,27511
Rasio_nonbias	15	0,21	1,00	0,8574	0,27511
Imbalan	15	11.250	65.000	35.850,00	17.297,502
Valid N (listwise)	15				

Panel D. Auditor harus diretensi selama tiga sesi dan dirotasi setelah enam sesi transaksi (sel S_{2,2})

Keterangan	N	Minimum	Maksimum	Mean	Deviasi standar
Transaksi kumulatif	23	6,00	49,00	31,8261	12,47052
Bias	23	0,00	23,00	4,6087	7,97575
Nonbias	23	6,00	46,00	27,2174	10,47923
Rasio_bias	23	0,00	0,52	0,1146	0,17501
Rasio_nonbias	23	0,48	1,00	0,8854	0,17501
Imbalan	23	7.500	73.750	40.097,83	16.229,487
Valid N (listwise)	23				

Transaksi kumulatif terpanjang terdapat pada sel S_{2,1}. Nilai ini mengindikasikan bahwa sebagian subjek manager mengetahui bahwa mereka memiliki hak untuk tidak mengganti auditor, kemudian mempertahankannya selama mungkin. Perbedaan antara jumlah transaksi kumulatif maksimum di setiap sel memang tidak terlalu signifikan, kecuali untuk sel S_{2,2} disebabkan pembatasan tenur maksimum dan minimum.

Di setiap sel terdapat bias yang bernilai nol. Jumlah bias maksimum yang tertinggi di antara keempat sel adalah di sel $S_{1,1}$ dan $S_{2,1}$, sedangkan yang terendah adalah pada sel $S_{2,2}$. Mean bias tertinggi didapat di sel $S_{1,1}$ sedangkan yang terendah adalah pada sel $S_{2,2}$. Perbedaan jumlah bias ini memang diekspektasi karena pembatasan tenur diekspektasi berhubungan dengan jumlah bias yang lebih rendah.

Dari sisi imbalan, auditor di sel $S_{2,2}$ memperoleh penghasilan tertinggi dibandingkan dengan ketiga sel yang lain. Sel $S_{1,1}$ adalah sel dengan mean penghasilan auditor terendah. Salah satu pengurang pendapatan auditor adalah penalti yang dikenakan kepada mereka jika mereka tertangkap memberikan pendapat yang tidak sesuai dengan saran komputer. Tabel 7 menunjukkan bahwa jumlah penalti yang diberikan kepada subjek pada sel $S_{1,2}$ adalah yang tertinggi dibandingkan dengan ketiga sel yang lain. Jumlah pelanggaran terendah ada pada sel yang mengatur rotasi dan retensi sekaligus ($S_{2,2}$). Secara intuitif, statistik ini menunjukkan bahwa jumlah pelanggaran yang tertangkap berhubungan dengan aturan yang berlaku di dalam sel tersebut. Jumlah pelanggaran (atau disebut juga dengan bias) yang sesungguhnya bisa dilihat pada Tabel 6 di atas.

Tabel 7. Statistik penalti menurut sel

Sel	Jumlah penalti	Rerata per subjek
Sel 1,1	14	0,74
Sel 1,2	14	0,82
Sel 2,1	9	0,60
Sel 2,2	11	0,44

4.2. Pengujian Hipotesis

4.2.1. Pengujian hipotesis pertama

Hipotesis pertama menguji hubungan antara tenur auditor dengan bias pertimbangan auditor. Pengujian hipotesis ini dilakukan dengan meregresi bias pertimbangan dengan tenur auditor bersama klien. Data yang digunakan adalah data dari sel $S_{1,1}$ karena di sel ini tidak ada pembatasan durasi hubungan kedua pasangan. Hasil pengujian bisa dilihat di Tabel 8 di bawah ini.

Tabel 8. Hasil pengujian regresi hipotesis 1: $Bias = \alpha + \beta * Tenur + \varepsilon$

Variabel	Koefisien	t-value/F-value	Signifikansi
Konstan	-2,358	-0,405	0,690
Tenur	0,426	2,538	0,021
F		6,440	0,021
R ² -sesuaian		0,232	
N		19	

Nilai F dan signifikansi dari persamaan di atas cukup meyakinkan secara statistik dengan nilai $p < 0,05$. Nilai t dari variabel tenur atau lama durasi hubungan auditor dengan klien juga signifikan secara statistik ($p < 0,05$). Koefisien variabel tenur bertanda positif, sesuai dengan prediksi. Ini menyiratkan bahwa semakin panjang hubungan klien dengan auditornya, maka semakin bias keputusan auditor terhadap keputusan investasi kliennya. Artinya, jika auditor berada di dalam sebuah lingkungan yang tidak memberikan kepastian atau jaminan bahwa ia tidak akan dipecat karena keputusan yang ia buat, maka auditor akan memiliki kecenderungan untuk berusaha mendukung kliennya. Dalam ini, ia mungkin saja akan mengorbankan objektivitasnya demi jaminan pendapatan yang lebih pasti.

4.2.2. Pengujian hipotesis kedua dan ketiga

Hipotesis kedua bertujuan untuk memberikan bukti bahwa bias keputusan auditor dipengaruhi oleh aturan tentang lama hubungan antara mereka dengan klien. Tabel 9 menyajikan hasil pengujian atas perbedaan bias keputusan auditor di dalam lingkungan peraturan yang berbeda-beda tersebut. Di dalam pengujian ini dan seterusnya, digunakan jumlah pendapat auditor yang tidak bertentangan dengan saran komputer (atau pendapat yang nonbias).

Tabel 9. Hasil pengujian efek utama dan efek interaksi

Variabel dependen: Nonbias

Sumber	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Model koreksian	1437,826 ^a	3	479,275	4,270	0,008
Intersep	33776,415	1	33776,415	300,923	0,000
Rotasi	633,576	1	633,576	5,645	0,020
Retensi	651,906	1	651,906	5,808	0,019
Rotasi * Retensi	40,713	1	40,713	0,363	0,549
Error	7632,493	68	112,243		
Total	45027,000	72			
Total koreksian	9070,319	71			
R-kuadrat				15,9%	
R-kuadrat sesuaian				12,1%	

Dari hasil perbandingan tiga pengujian yang menggunakan *sum of squares* Tipe I, II, dan III, sesuai rekomendasi Karpinski (2011) (tidak disajikan di paper ini), untuk mengatasi masalah ketidakimbangan jumlah subjek (Keppel & Wickens, 2004:149-150), didapat simpulan yang sama dengan yang ditampilkan di Tabel 9. Dalam hal ini bahwa pembatasan tenur maksimum seorang

auditor berhubungan dengan pendapat nonbias yang lebih tinggi. Hasil pengujian ini sesuai dengan temuan Dopuch *et al.* (2001).

Pembatasan tenur minimum yang bisa dijalani auditor dengan kliennya juga berhubungan dengan nonbias pertimbangan yang lebih tinggi. Ketika auditor memiliki jaminan bahwa ia tidak akan dipecat dalam waktu tertentu, maka ia memiliki kepastian pendapatan dan kepastian ini tidak akan mendorongnya untuk membuat pelaporan yang menguntungkan kliennya. Kepastian pendapatan ini tidak bisa didapatkan dari lingkungan aturan yang berbeda. Temuan ini juga menegaskan hasil temuan Dopuch *et al.* (2001).

Tabel 10 menunjukkan nilai mean tiap sel dan mean marginal estimasian. Perbedaan nilai nonbias antara grup yang dikenai aturan rotasi dengan tidak adalah 6,007 (yaitu 24,932 – 18,925). Perbedaan mean ini signifikan secara statistik ($p < 0,05$). Perbedaan nilai nonbias antara grup yang dikenai aturan retensi dengan tidak adalah 6,093 (yaitu 24,975 – 18,925) dan signifikan secara statistik ($p < 0,05$).

Tabel 10. Mean keputusan auditor yang nonbias

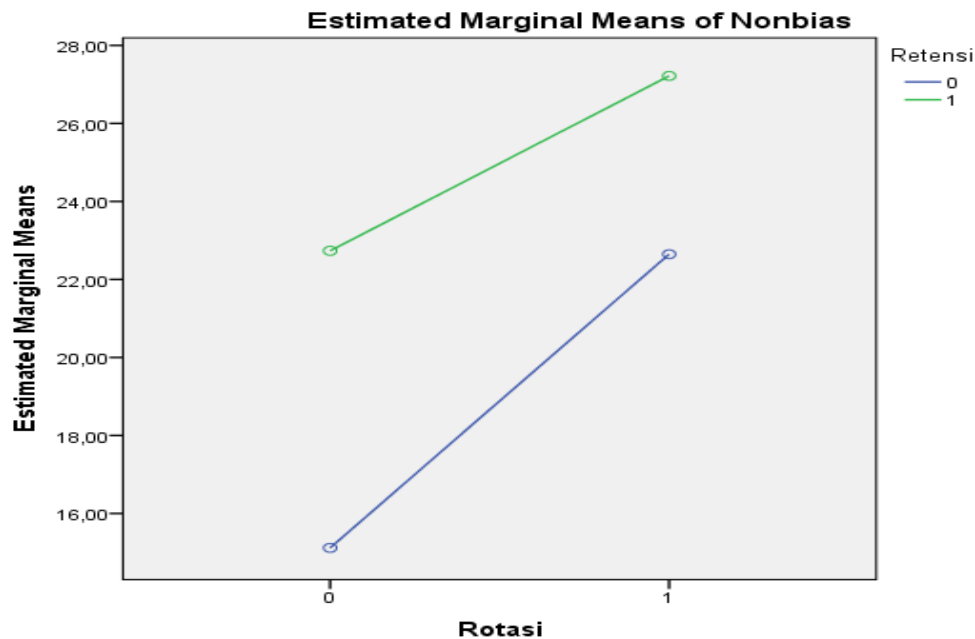
		Rotasi		Marginal mean estimasian
		Tidak	Ya	
Retensi	Tidak	15,1176	22,6471	18,882
	Ya	22,7333	27,2174	24,975
Marginal mean estimasian		18,925	24,932	

Simpulan yang bisa ditarik dari pengujian atas hipotesis kedua adalah bahwa pengaturan tenur maksimum dan minimum auditor dengan kliennya secara statistik mempengaruhi jumlah bias pertimbangan. Aturan rotasi wajib membuat pertimbangan yang tidak bias menjadi lebih tinggi dibandingkan dengan ketiadaan aturan rotasi wajib. Demikian juga dengan aturan retensi wajib.

Tabel 9 menunjukkan bahwa interaksi antara aturan rotasi dengan retensi wajib tidak signifikan secara statistik mempengaruhi jumlah pertimbangan yang tidak bias yang dibuat oleh subjek. Nilai statistik-F hanya 0,363 dan nilai- $p > 50\%$. Gambar 1 juga menunjukkan bahwa aturan rotasi dan retensi wajib memang mempengaruhi jumlah bias pertimbangan, namun interaksi antara keduanya tidak terdukung. Pengaruh rotasi terhadap bias tidak berbeda untuk level retensi yang berbeda. Dengan demikian, penelitian ini gagal mendukung dugaan bahwa kedua variabel tersebut berinteraksi

mempengaruhi bias pertimbangan. Hasil ini berbeda dengan temuan yang diperoleh oleh Dopuch *et al.* (2001).

Gambar 1. Plot interaksi variabel rotasi dan retensi wajib



4.2.3. Pengujian hipotesis keempat

Hipotesis keempat menguji bias pertimbangan auditor yang muncul karena aturan rotasi wajib yang membolehkan auditor untuk disewa kembali setelah diganti. Hipotesis ini memprediksi bahwa bias pertimbangan, misalnya, Auditor #01 sebelum dia diganti secara wajib berbeda dengan bias, misalnya, Auditor #02, auditor pengganti. Pengujian ini hipotesis 4a ini dijalankan dengan cara membandingkan bias pertimbangan auditor yang diganti dengan auditor pengganti.

Setelah pergantian wajib pertama tersebut dilakukan, auditor yang diganti tadi (Auditor #01) bisa kembali ke klien yang lama atas permintaan klien tersebut, sepanjang auditor ini tersebut belum disewa oleh dua orang klien yang baru. Di dalam eksperimen ini, pengamatan tetap dibatasi hanya pada perilaku auditor, baik pengganti maupun yang diganti, terhadap klien/manager yang pertama. Pergantian lain setelah sesi keenam atau setelah pergantian wajib pertama oleh sistem tidak diikuti dalam analisis. Pengujian ini dirumuskan di dalam hipotesis 4b.

Tabel 11 di bawah ini menyajikan hasil pengujian sampel independen untuk hipotesis 4a (Panel A) dan hipotesis 6b (Panel B).

Tabel 11. Pengujian sampel independen auditor yang digantikan dengan pengganti

Panel A. Hipotesis 6a

Variabel dependen		Pengujian t untuk kesamaan mean		
		t	df	Sig. (2-ekor)
Nonbias	Variansi sama	1,196	32	0,240
	Variansi tidak sama	1,196	31,118	0,241
Mean nonbias	Auditor yang digantikan	4,24		
	Auditor pengganti	3,24		

Panel B. Hipotesis 6b

Variabel dependen		Pengujian t untuk kesamaan mean		
		t	df	Sig. (2-ekor)
Nonbias	Variansi sama	0,295	16	0,772
	Variansi tidak sama	0,295	15,970	0,772
Mean nonbias	Auditor yang digantikan	4,33		
	Auditor pengganti	4,00		

Dari hasil pengujian statistik yang ditunjukkan pada Panel A dari Tabel 11 bisa disimpulkan bahwa bias pertimbangan antara auditor yang digantikan dengan auditor pengganti setelah pergantian wajib pertama tidak berbeda secara statistik ($p > 0,05$). Mean nonbias antara auditor yang digantikan dengan auditor pengganti juga tidak berbeda jauh (4,24 versus 3,24).

Panel B dari Tabel 11 menunjukkan juga bahwa ketika auditor yang digantikan tersebut kembali diminta jasanya oleh kliennya yang pertama, bias pertimbangan antara penugasannya yang pertama dengan yang kedua juga tidak berbeda secara statistik ($p > 0,05$). Mean nonbias antara pra-pergantian dengan pasca-pergantian ke auditor lain dan setelah auditor yang sama diminta kembali jasanya, adalah 4,33 versus 4,00. Auditor yang sama tetap berperilaku yang sama dan tidak menunjukkan bias pertimbangan yang tinggi.

Temuan di atas gagal mendukung hipotesis bahwa auditor pengganti akan memiliki bias pertimbangan yang berbeda dengan yang digantikan. Simpulan ini berlaku baik untuk auditor pengganti yang berbeda dengan auditor yang digantikan maupun untuk auditor yang kembali lagi ke klien pertamanya. Sebaliknya, bias pertimbangan mereka justru bisa disimpulkan sama atau, dengan melihat mean nonbias pertimbangannya, bias pertimbangan mereka cukup rendah. Dengan tidak terdukungnya hipotesis tersebut, bisa disimpulkan bahwa aturan rotasi secara keseluruhan bisa mendorong auditor untuk bersikap independen. Hasil ini bersesuaian dengan temuan pada efek utama rotasi di atas.

5. Penutup

5.1. Simpulan

Rodgers *et al.* (2009) memberikan bukti bahwa auditor memiliki keberatan untuk memberikan signal peringatan kepada investor jika klien mengalami masalah. Selain itu, DeFond *et al.* (2002) memberikan bukti bahwa hanya 4% dari perusahaan-perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan yang menerima signal peringatan dari auditor mereka. Otoritas di beberapa negara menduga bahwa auditor menjadi tidak independen karena hubungan panjang antara auditor dengan klien telah menciptakan ketergantungan finansial auditor terhadap klien karena auditor disewa dan dipecah oleh klien (Guiral *et al.* 2010). Sebagai akibat dari struktur hubungan klien dengan auditor yang seperti ini, maka auditor akan berada di dalam suatu konflik kepentingan. Konflik kepentingan ini kemudian akan mendorong auditor untuk justru mendukung kepentingan klien mereka (Bazerman *et al.* 1997). Berdasarkan cara pandang ini, maka pemerintah AS berpikir bahwa pemutusan hubungan auditor dengan klien adalah solusinya. Namun, cara pandang itu mendapat tentangan dari sebagian akademisi dengan mengajukan bukti-bukti empiris bahwa tidak ada penurunan kualitas audit dalam hubungan auditor dan klien yang panjang (misalnya, Johnson *et al.* 2002, Myers *et al.* 2003, dan Carcello & Nagy 2004) dan bahwa rotasi auditor tidak mendorong kualitas audit yang lebih baik (Nagy, 2005).

Ketidakjujuran yang dituduhkan oleh pemerintah terhadap auditor adalah sebuah tuduhan yang keliru (Guiral *et al.* 2010). Makna implisit dari pernyataan ini adalah ada bias yang muncul di diri auditor dalam hubungannya dengan klien. Bias itu disebut dengan *self-serving bias* (SBB) dan bias ini diduga bertanggung-jawab terhadap pendapat auditor terhadap klien karena seperti dugaan Bazerman *et al.* (1997) di atas. SSB di diri auditor justru akan membuat mereka mendukung kepentingan klien mereka.

Hasil penelitian Dopuch *et al.* (2001) menyiratkan bahwa kualitas pekerjaan auditor lebih baik jika hubungan auditor dengan klien diatur, tidak dibiarkan lepas. Eksperimen ini, sama dengan penelitian Dopuch *et al.* (2001) tidak secara khusus mencoba menjawab pertanyaan tentang keefektifan pengaturan masa tugas auditor. Penafsiran hasil penelitian ini untuk tujuan praktis, misalnya untuk praktik pengauditan, harus dilakukan dengan cermat mengingat tugas yang diberikan

di dalam eksperimen ini bukanlah tugas audit. Selain itu, tujuan penelitian ini juga bukan untuk menjawab masalah di tataran praktis melainkan pada tataran teoretis dan empiris.

5.2. Implikasi

Setelah lebih dari 12 tahun penerapan SOX di AS, *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) sepertinya masih memandang perlu rotasi auditor secara wajib karena memandang bahwa tenur auditor yang panjang adalah suatu hal yang problematis. Menanggapi niat PCAOB untuk kembali mengangkat masalah itu, Carcello & Reid (2014) menguji reaksi pasar atas niat PCAOB untuk memberlakukan aturan rotasi wajib bagi KAP di Amerika Serikat (AS).

Riset ini bukanlah riset pertama yang menguji keefektifan aturan rotasi wajib. Riset yang menggunakan data sekunder telah mencoba memeriksa keefektifan aturan rotasi wajib tersebut (lihat misalnya Siregar *et al.* 2011 dan Febrianto & Sugiri, 2014). Penelitian Siregar *et al.* (2011) menemukan bukti bahwa kualitas audit memang menurun jika tenur auditor semakin panjang. Namun, mereka gagal mendukung dugaan bahwa rotasi akan meningkatkan kualitas audit. Febrianto & Sugiri (2014) juga tidak menemukan bukti bahwa kualitas audit setelah pergantian wajib lebih tinggi dibandingkan sebelum rotasi wajib.

Temuan yang menarik dari riset ini adalah jumlah imbalan yang diterima oleh dan penalti yang dikenakan kepada auditor. Di antara keempat sel yang memiliki empat aturan yang berbeda-beda, secara rata-rata, imbalan tertinggi diperoleh oleh subjek yang ada di sel $S_{2,2}$. Sebaliknya, imbalan terendah justru diperoleh auditor di sel yang tidak memiliki aturan rotasi atau retensi sama-sekali (sel $S_{1,1}$). Auditor juga didapati melakukan pelanggaran lebih sedikit di sel $S_{2,2}$. Dua temuan ini menarik karena pemberlakuan kedua aturan sekaligus memberikan jaminan penghasilan yang lebih tinggi bagi auditor dan menekan pelanggaran mereka.

Riset ini mungkin tidak bisa secara langsung menjadi justifikasi atas keputusan pemerintah Indonesia yang telah memberlakukan aturan rotasi wajib bagi kantor akuntan dan akuntan publik. Namun, temuan di penelitian ini bisa menjadi dasar untuk mendukung ide pembatasan tenur akuntan publik, baik secara institusi maupun individual. Pembatasan yang ada sekarangpun masih “diakali” oleh kantor akuntan publik dengan melakukan rotasi wajib semu (Siregar *et al.* 2011; Febrianto &

Sugiri, 2014). Jika praktik tersebut dibiarkan, dengan tidak mengubah aturan pemerintah yang telah ada, maka tujuan rotasi wajib tidak akan bisa tercapai secara optimum.

Salah satu keberatan KAP untuk melakukan rotasi wajib adalah karena tiga tahun pertama penugasan adalah tahun-tahun dengan risiko audit tertinggi (Carcello & Nagy, 2004) sementara tidak ada jaminan bagi KAP untuk dipertahankan oleh klien barunya. Jika rotasi diwajibkan, maka secara periodis setiap KAP akan mendapat klien yang baru yang mungkin berisiko tinggi atau setidaknya belum diketahui oleh KAP. Namun, jika hanya diwajibkan untuk dirotasi tanpa ada kepastian untuk mempertahankan klien tersebut, posisi KAP pada tahun-tahun pertama tidak akan aman. Oleh sebab itu, perlu juga dipertimbangkan aturan tenur minimum ini agar KAP tetap bisa menjaga kualitas auditnya. Pertimbangan dan diskusi lebih jauh bisa diarahkan pada pemberlakuan aturan rotasi wajib dan retensi wajib sekaligus walau interaksi keduanya tidak bisa ditemukan di dalam riset ini.

Dari sisi akademis, penelitian ini mengarahkan perhatian peneliti di masa depan yang tertarik untuk melihat SSB dalam konteks yang lebih luas di ranah ilmu akuntansi, terutama SSB dalam konteks berpasangan. Di dalam praktik bisnis, hubungan berpasangan tidak hanya antara auditor dengan klien, namun bisa antara karyawan dalam satu tim kerja di level yang sejajar atau di level yang vertikal. SSB mungkin terjadi antara pengawas internal dengan bagian-bagian di dalam perusahaan atau di dalam dewan direksi. Jika ditinjau dari fungsi yang berjalan di dalam perusahaan, SSB bisa jadi muncul di dalam proses perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, dan pengawasan.

5.3. Keterbatasan

Eksperimen ini mengadaptasi desain yang dipakai oleh Dopuch *et al.* (2001) dan KMK No. 423 tahun 2002 dan PMK No. 17 tahun 2008. Penggunaan batas retensi dan rotasi tersebut hanya secara arbitrer, karena yang ingin dilihat apakah rotasi dan retensi wajib memiliki dampak terhadap bias pertimbangan. Oleh sebab itu, tidak bisa dipastikan apakah kombinasi retensi dan rotasi wajib yang lain akan memberikan simpulan yang berbeda atau tidak. Keterbatasan berikutnya adalah jumlah transaksi sebanyak 30 kali. Jika persahabatan antara dua subjek yang menjadi perhatian, maka desain yang digunakan oleh Sedikides *et al.* (1998) dan Campbell *et al.* (2000) bisa dipertimbangkan.

Eksperimen ini hanya mengukur SSB dari kacamata peneliti yang tidak terkena dampak apapun dari pendapat auditor. Di dalam praktik, salah satu pihak yang mungkin terpengaruh oleh pendapat

yang disampaikan oleh auditor adalah analisis. Dengan statusnya sendiri, analisis bisa memberi hukuman kepada auditor (dan klien yang dibela auditor tersebut) jika menurut analisis auditor cenderung bersikap tidak independen. Penelitian di masa depan bisa diarahkan pada pertanyaan tentang pandangan pengamat lain tentang SSB di diri auditor dan apa yang akan dilakukan oleh pihak lain tersebut jika auditor memiliki bias seperti itu.

Daftar Pustaka

- Ayal, S., Gino, F., 2011. Honest rationales for dishonest behavior. In: Mikulincer, M., Shaver, P.R. (Eds.), *The Social Psychology of Morality: Exploring the causes of Good and Evil*. American Psychological Association, Washington, DC
- Bazerman, M.H., G. Loewenstein & D. A. Moore. 2002. Why good accountants do bad audits? *Harvard Business Review*, Vol. 80, No.11: 97-102.
- Bazerman, M.H., K.P. Morgan, & G. Loewenstein. 1997. The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, Vol. 38, No. 4: 89-94.
- Bettman, J.R. & B.A. Weitz. 1983. Attributions in the board room: Causal Reasoning in corporate annual reports. *Administrative Science Quarterly*, 28: 165-183.
- Campbell, W.K., C. Sedikides, G.D. Reeder, & A.J. Elliot. 2000. Among friends? An examination of friendship and the self-serving bias *The British Psychological Society* 39: 229-239.
- Carcello, J.V. & A.L. Nagy. 2004. Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 23, No. 2: 55-69.
- Carcello, J.V & L.C. Reid. 2014. Investor reaction to the prospect of mandatory audit firm rotation. Paper diunduh dari http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2384152
- DeFond, M.L., K. Raghunandan, K.R. Subramanyam. 2002. Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, No. 4: 1247-1274.
- Dopuch, N., R.R King, & R. Schwartz. 2001. An experimental investigation of retention and rotation requirements. *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, No. 1: 93-117.
- Febrianto, R. & S. Sugiri. 2014. Does mandatory auditor rotation increase audit quality? A test of Indonesian Ministry of Finance's decree effectiveness. *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, Vol. 25, (1): 1-12.
- Geiger M.A. & K. Raghunandan. 2002. Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21, No. 1: 67-78.
- Gino, F. & D. Ariely. 2012. The dark side of creativity: Original thinkers can be more dishonest. *Journal of Personality and Social Psychology*, 102 (3): 445-459.
- Gino, F., S. Ayala, D. Ariely. 2009. Contagion and differentiation in unethical behavior: The effect of one bad apple on the barrel. *Psychological Science*, 20 (3): 393-398.
- Gino, F., S. Ayala, & D. Ariely. 2013. Self-serving altruism? The lure of unethical actions that benefit others. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 93: 285-292.
- Guiral, A., W. Rodgers, E. Ruiz, & J.A. Gozalo. 2010. Ethical dilemmas in auditing: Dishonesty or unintentional bias? *Journal of Business Ethics*, Vol. 91: 151-166.
- Heider, F. 1958. *The Psychology of Interpersonal Relations*. John Wiley & Sons: New York.
- Johnson, V.E., I.K. Khurana, & J.K. Reynolds. 2002. Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* (Winter): 637-660.
- Kaplan, T.R. & B.J. Ruffle. 2004. The self-serving bias and beliefs about rationality. *Economic Inquiry*, Vol. 42, No. 2: 237-246.
- Karpinski, A. 2011. Advanced topics in ANOVA. Paper diunduh dari http://astro.temple.edu/~andykarp/Graduate_Statistics/Graduate_Statistics_files/Ch%2009%20Lecture%20Notes.pdf.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. *Keputusan Menteri Keuangan No. 423 Tahun 2002 tentang Jasa Akuntan Publik*.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. *Peraturan Menteri Keuangan No. 17 Tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik*.
- Keppel, G. & T.D. Wickens. 2004. *Design and Analysis: A Researcher's Handbook*, 4th edition. Pearson Education, Upper Saddle River, New Jersey.

- King, R.R. 2002. An experimental investigation of self-serving bias in an auditing trust game: The effect of group affiliation. *The Accounting Review*, Vol. 77, No. 2: 265-284.
- Kunda, Z. 1990. The case for motivated reasoning. *Psychological Bulletin* 108 (3): 480-498.
- Leary, M.R. 2008. *Introduction to Behavioral Research Methods*, 5th edition. Allyn & Bacon: Boston, MA.
- Mazar, N., O. Amir, D. Ariely. 2008. The dishonesty of honest people: A theory of self-concept maintenance. *Journal of Marketing Research*, 45: 633-644.
- Mazar, N. & D. Ariely. 2006. Dishonesty in everyday life and its policy implication. *Journal of Public Policy and Marketing*, 25 (1): 117-126.
- Myers, J.N., L.A. Myers, & T.C. Omer. 2003. Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory rotation? *The Accounting Review*, (July): 779-799.
- Nagy, A.L. 2005. Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: The case of Arthur Andersen. *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 2: 51-68.
- Pollard, H.W. 2006. The impact of self-presentation by an auditor on investment advisors' trust of the auditor. *The Journal of American Academy of Business*, 9 (2): 38-44.
- Rubin, M., S. Paolini & R.J. Crisp. 2010. A processing fluency explanation of bias against migrants. *Journal of Experimental Social Psychology*, 46: 21-28. Instrumen diperoleh secara online dari alamat <https://sites.google.com/site/markrubinsocialpsychresearch/a-measure-of-the-influence-of-demand-characteristics>.
- Rodgers, W., A. Guiral, & J.A. Gonzalo. 2009. Different pathways that suggest whether auditors' going concern opinions are ethically based. *Journal of Business Ethics*, Vol. 86 (3): 347-361.
- Sarbanes-Oxley Act of 2002. 2002. 107th Congress of the United States of America.
- Sedikides, C., W.K. Campbell, G.D. Reeder, & A. J. Elliot. 1998. The self-serving bias in relational context. *Journal of Personality and Social Psychology* 74 (2): 378-386.
- Sedikides, C., K.W. Campbell, G.D. Reeder, & A.J. Elliot. 2002. The self in relationships: Whether, how, and when close others put the self "in its place". In *European Review of Social Psychology*, edited by W. Stroebe and M. Hewstone. Southampton: John Wiley & Sons Ltd.
- Shalvi, S., J. Dana, M.J.J. Handgraaf, C.K.W. De Dreu. 2011. Justified unethicality: Observing desired counterfactuals modifies ethical perceptions and behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 115: 181-190.
- Shepperd, J., W. Malone, & K. Sweeny. 2008. Exploring causes of the self-serving bias. *Social and Personality Psychology Compass*, Vol. 2, No. 2: 895-908.
- Siregar, S.V., Fitriany, A. Wibowo, V. Anggraita. 2011. Rotasi dan kualitas audit: Evaluasi atas kebijakan Menteri Keuangan KMK. No. 423/KMK.6/2002 tentang Jasa Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, vol. 8, No. 1.
- Staw, B.M. 1980. Rationality and justification in organizational life. "In Barry M. Staw & Larry L. Cummings (eds). *Research in Organizational Behavior*, 2: 45-80. JAI Press: Greenwich, CT.
- Weiner, B. 1972. *Theories of Motivation: From Mechanism to Cognition*. Rand McNally: Chicago.
- Weiner, B. 1985. An attributional theory of achievement motivation and emotion. *Psychological Review*, 92: 548-573.
- Wiltermuth, S.S. 2011. Cheating more when spoils are split. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 115: 157-168.
- Zuckerman, M.. 1979. Attribution of success and failure revisited or: The motivational bias is alive and well in attribution theory. *Journal of Personality*, Vol. 47 (2): 245-287.
- Sumber referensi dalam jaringan (online)*
- Detik. 2006. *Masih buron, Sunjoto Tanudjaja akan disidang inabsentia*. 10 November 2006. Berita diunduh dari [detik.com](http://bit.ly/1Ij2IsC) di alamat <http://bit.ly/1Ij2IsC> pada tanggal 31 May 2015.
- Hukum Online. 2007. *Menteri Keuangan Membekukan Akuntan Publik Justinus Aditya Sidharta*. 10 Januari 2007. Berita diunduh dari [hukumonline.com](http://bit.ly/1dNsCYQ) di alamat <http://bit.ly/1dNsCYQ> pada tanggal 31 May 2015.