

Pengujian Faktor Risiko Independensi Auditor dan Faktor Mitigasi terhadap Judgment Auditor: Pengujian Self-Serving Bias

TEODORA WINDA MULIA*

Unika Widya Mandala Surabaya

Abstract: Standar profesional mensyaratkan auditor untuk independen dalam tugas pengauditan dan jasa attestasi. Teori utama adalah self-serving bias yaitu judgment yang cenderung sadar berpihak pada kepentingan pribadi pembuat judgment. Ada beberapa faktor yang cenderung mengganggu independensi auditor berkaitan dengan obyektivitas dan independensi dalam membuat judgment audit. Penelitian ini menguji pengaruh ketergantungan finansial, dan proses konsultasi dalam review yang mengancam independensi auditor serta satu faktor mitigasi yaitu perkembangan moral.

Desain penelitian eksperimen 2x2 between subject pada 57 orang auditor berpengalaman. Dua level ketergantungan finansial (tinggi dan rendah), dua level proses konsultasi dalam review (perlu atau tidak perlu) serta variabel moral development dengan menggunakan Defining Issues Test (DIT) p-score.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa ketergantungan finansial tidak berpengaruh terhadap independensi, sedang proses konsultasi dalam review berpengaruh terhadap independensi auditor. Sedangkan perkembangan moral merupakan factor mitigasi terbukti mengurangi bias yang mengancam independensi auditor

Keywords: self- serving bias, independensi auditor

1. Pendahuluan

Standar profesi mengharuskan auditor untuk independen dalam melaksanakan baik jasa attestasi dan pengauditan. Secara umum, independensi membantu untuk memastikan bahwa auditor akan objektif ketika mengevaluasi bukti audit dan bebas dari konflik kepentingan dalam pelaksanaan tugas profesional tersebut.

Fenomena akhir-akhir ini menjadi keprihatinan karena adanya permasalahan dalam kemampuan auditor untuk mempertahankan independensinya dalam peningkatan layanan jasa audit dan non-audit yang diberikan oleh KAP pada kondisi lingkungan bisnis yang sangat kompetitif (Schuetze, 1994; Wallman, 1996; Sutton, 1997; Diacont, 1996; Walker, 1998). Munculnya kasus Great River

* Alamat korespondensi: t.winda@yahoo.co.id

Internasional dan beberapa kasus lain yang berkaitan dengan tuntutan hukum auditor menjadi keprihatinan profesi.

Otoritas Profesi dengan tiada henti-hentinya mengingatkan permasalahan independensi tersebut, yang mencakup independensi "in fact", yaitu keadaan mental yang berkaitan dengan tidak adanya bias; dan "independence in appearance" yaitu kondisi auditor independen jika investor yang rasional, dengan pengetahuan atas semua fakta dan keadaan yang relevan, akan menyimpulkan bahwa auditor mampu melakukan penilaian obyektif dan tidak memihak.

Bazerman et al. (1997) menyatakan bahwa dalam aspek keprilakuan tidak mungkin bagi auditor untuk menjaga independensi karena keterbatasan pengolahan informasi disebut sebagai self-serving bias. Penelitian tentang self-serving bias menunjukkan bahwa ketika orang dipanggil untuk membuat judgment yang tidak memihak, judgment tersebut cenderung sadar berpihak pada kepentingan pribadi pembuat judgment. Bazerman et al. (1997) berpendapat bahwa individu tidak dapat menginterpretasikan informasi secara bebas karena persepsi situasi tergantung pada peran seseorang dalam situasi tersebut. Mereka berpendapat bahwa aspek lingkungan audit memperburuk self-serving bias. Persaingan klien dan tekanan organisasi internal yang menekankan retensi klien dan pengembangan dalam penilaian kinerja cenderung menyebabkan auditor untuk memusatkan perhatian pada kepentingan jangka pendek, mempertinggi konsekuensi konflik auditor-klien dan berpotensi mengakibatkan bias judgment. Keinginan untuk menghindari konflik dengan auditee mengakibatkan rentang penerimaan audit judgment menjadi lebih agresif yang memihak pada kepentingan klien. Sebaliknya, risiko audit, risiko litigasi, dan risiko kehilangan reputasi dapat mengakibatkan bias judgment adalah hal-hal yang membuat audit judgment cenderung konservatif.

Johnstone et al. (2001), menyajikan sebuah kerangka kerja untuk menentukan faktor yang mempengaruhi risiko independensi dan membahas bagaimana faktor-faktor risiko ini berinteraksi dengan faktor-faktor situasional untuk mempengaruhi kualitas audit. Menurut kerangka kerja Johnstone et al. (2001), harus ada insentif nyata atau dapat dirasakan untuk risiko independensi, termasuk insentif langsung (biaya pengauditan, biaya kontinjensi, ketergantungan finansial, dan pekerjaan tersebut merupakan pekerjaan potensial) atau insentif tidak langsung (hubungan interpersonal, pekerjaan audit individu atau perusahaan). Menurut kerangka kerja tersebut, keputusan

berbasis judgment diperlukan untuk risiko independensi yang mempengaruhi kualitas audit. Keputusan yang didasari judgment termasuk didalam isu akuntansi yang sulit yang membutuhkan estimasi signifikan atau kriteria pengukuran alternatif, konflik audit yang berhubungan dengan sifat temuan audit dan keputusan materialitas.

Sebuah keputusan berbasis judgment mengandung beberapa ketidakpastian tentang keputusan yang tepat, sehingga memungkinkan insentif lingkungan akan menyebabkan auditor membuat judgment yang bias. Johnstone et al. (2001) , selanjutnya berpendapat bahwa adanya faktor risiko independensi dan keputusan akuntansi berbasis judgment tidak selalu menghasilkan kualitas audit yang rendah karena adanya faktor mitigasi dalam lingkungan. Faktor-faktor yang memitigasi mencakup berbagai faktor seperti pengawasan pemenuhan aturan, kebijakan perusahaan tentang proses konsultasi dalam review, peer review, budaya organisasi, dan karakteristik individu auditor dapat mengurangi dampak dari potensi bias.

Tujuan dari makalah ini adalah untuk menguji pengaruh faktor risiko independensi dan faktor-faktor mitigasi pada auditor judgment. Secara khusus, penelitian ini akan menguji pengaruh faktor risiko independensi (ketergantungan finansial) dan dua faktor yang memitigasi (kebijakan perusahaan mengenai proses konsultasi dalam review dan perkembangan moral individu) pada keputusan akuntansi berbasis judgment.

Hanya sedikit penelitian sebelumnya telah berfokus pada efek dari adanya faktor tingkat pengendalian kualitas audit dari sudut pandang Kantor Akuntan Publik (KAP). Penelitian ini akan fokus pada proses konsultasi dalam review pada level organisasi sebagai faktor yang dapat mengurangi risiko independensi. Tinjauan proses konsultasi dalam review direkomendasikan oleh Panel on Audit Effectiveness (POB, 1994) sebagai sarana meningkatkan independensi auditor saat menentukan kesesuaian pilihan akuntansi perusahaan, terutama dalam menghadapi tekanan klien (POB, 1994; Glazer dan Fabian 1997, AICPA, 1997). proses konsultasi dalam review dipandang sebagai sarana untuk mencegah auditor dari menyelesaikan masalah dengan cara yang berpihak pada kepentingan klien dibanding standar profesional.

Penelitian ini mengambil isu yaitu Apakah ketergantungan keuangan pada klien, yang diukur dengan pentingnya klien dalam jam perikatan dan profitabilitas, mempengaruhi penilaian auditor

mengenai kelayakan suatu perlakuan akuntansi yang agresif? Akankah proses konsultasi dalam review yang merupakan pengendalian kualitas tingkat organisasi berdampak untuk mengurangi bias? Apakah tingkat perkembangan moral auditor mempengaruhi penilaian auditor mengenai kelayakan suatu perlakuan akuntansi yang agresif ?

2. Kerangka Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

Seperti dibahas sebelumnya, Johnstone et al. (2001) menunjukkan bahwa kerangka kerja insentif langsung dan tidak langsung dalam konteks independensi dapat berdampak pada penurunan kualitas audit ketika auditor dihadapkan dengan judgment akuntansi yang mencakup ketidakpastian mengenai keputusan yang tepat atau judgment valuasi. Johnstone et al. berpendapat bahwa isu-isu akuntansi sulit menimbulkan masalah independensi karena meningkatkan kemungkinan auditor dapat menyetujui perlakuan akuntansi yang merupakan pilihan manajemen.

Kerangka kerja ini lebih lanjut menjelaskan faktor-faktor yang dapat mengurangi independensi terkait risiko. Penelitian sebelumnya telah mengembangkan gagasan bahwa berbagai faktor organisasi, lingkungan, dan kognitif dapat mempengaruhi judgment auditor ketika menghadapi tekanan untuk mengadopsi metode akuntansi yang agresif, yang menyiratkan bahwa insentif dalam lingkungan audit dapat menyebabkan auditor untuk berkompromi dengan independensi. Penelitian sebelumnya ini meneliti bagaimana penilaian auditor dipengaruhi oleh berbagai faktor kognisi untuk meningkatkan dan mengurangi judgment bias.

2.1. Dampak Insentif dan Proses Konsultasi dalam Review Terhadap Judgment Auditor

Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa auditee menganggap auditor rentan terhadap tekanan klien pada kondisi kurangnya bimbingan teknis tertentu (Lindsay, 1990; Knapp, 1985; Trompeter, 1994) dan ketika persaingan tinggi, biaya audit yang tinggi, dan layanan sistem audit tersedia (Lindsay 1990, Gul 1991); Namun, McKinley, Pany, dan Reckers (1985) tidak mendukung gagasan bahwa penyediaan layanan sistem audit mempengaruhi persepsi independensi audit. Pany and Reckers (1987) menyatakan bahwa metode eksperimen dengan menggunakan desain within subject disebagian besar penelitian menyebabkan hasil tersebut.

Studi-studi lain, menggunakan auditor sebagai subjek, telah meneliti faktor-faktor yang diduga mempengaruhi pengambilan keputusan auditor ketika menghadapi tekanan klien untuk menerima perlakuan akuntansi yang agresif. Farmer et al. (1987) menemukan bahwa ancaman kehilangan klien meningkatkan kemungkinan auditor menerima suatu perlakuan akuntansi yang agresif. Dimana dianggap risiko litigasi tinggi, lebih kecil kemungkinannya auditor secara signifikan untuk menerima perlakuan akuntansi yang agresif. Moreno dan Bhattacharjee (2003) menemukan bahwa judgment auditor di pada jabatan staf dan senior dipengaruhi oleh potensi peluang bisnis tambahan, sedangkan judgment auditor pada jabatan yang lebih tinggi (manajer dan partner) tidak dipengaruhi oleh peluang-peluang bisnis tambahan.

Lord (1992) menguji dampak tekanan akuntabilitas terhadap perilaku keputusan auditor dengan meneliti dampak dari empat variabel kontekstual (kondisi keuangan klien, lingkungan kompetitif auditor, penyediaan layanan non-atestasi, dan kontribusi pendapatan bagi perusahaan) dan tekanan akuntabilitas pada kesediaan auditor untuk menerima klien dengan perlakuan akuntansi agresif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa subjek dalam perlakuan akuntabel cenderung lebih kecil untuk melaporkan akuntansi agresif dibandingkan pada kelompok dengan perlakuan yang tidak diketahui. Selain itu, Lord menemukan efek interaksi yang signifikan antara tekanan akuntabilitas dan faktor-faktor kontekstual yang memodifikasi efek yang mempengaruhi variabel-variabel tersebut.

Hackenbrack dan Nelson (1996) meneliti pengaruh tingkat risiko keterlibatan (tinggi/rendah) dan standar akuntansi mengenai penentuan apakah terdapat atau tidak jumlah yang dapat ditaksir secara wajar oleh auditor. Desain eksperimen between subject digunakan untuk kasus akuntansi, dalam kaitannya dengan standar akuntansi yang relevan untuk menentukan metode pelaporan yang tepat. Hal ini dilakukan dalam rangka untuk melihat variansi judgment atau tidak memberikan judgment mengenai jumlah yang dapat diestimasi secara wajar, yang digunakan untuk mengkonfirmasi penggunaan metode akuntansi yang agresif atau konservatif. Hackenbrack dan Nelson (1996) menemukan bahwa auditor cenderung membuat keputusan pelaporan yang disukai berdasar insentif dan menerapkan standar yang ambigu untuk menjustifikasi keputusan mereka. Auditor pada kelompok keterlibatan risiko tinggi menyukai pelaporan konservatif dan dijustifikasi pada keputusan yang diambil berdasarkan interpretasi konservatif dari standar akuntansi; auditor pada kelompok

risiko keterlibatan moderat menyukai pelaporan agresif dan menggunakan interpretasi standar secara agresif untuk menjustifikasi judgment yang dibuat .

Matsumura dan Tucker (1995) mengembangkan proposisi bahwa insentif ekonomi akan menyebabkan bias pada perikatan dari sudut pandang klien Tucker dan Matsumura (1997) menggunakan subjek siswa. Mereka menemukan bahwa double review partner mengurangi, tapi tidak menghilangkan, bias pelaporan di mana partner pertama memiliki insentif ekonomi untuk terkena bias. Adanya ketergantungan finansial, ancaman ekonomi berkaitan dengan independensi dapat menghasilkan bias mendukung perlakuan akuntansi berdasarkan pilihan klien. Adanya permintaan proses konsultasi dalam review merupakan faktor mitigasi yang mengurangi bias. Kasus yang digunakan dalam penelitian ini adalah perlakuan akuntansi yang berada dalam kondisi dilematis atas penerapan PABU; Oleh karena itu, subyek harus menggunakan judgment mereka dalam menentukan apakah atau tidak perlakuan yang tepat. Celah ini membuka kemungkinan bahwa judgment auditor mungkin bias dikarenakan kepentingan pribadi.

Penelitian sebelumnya yang disebutkan di atas, mendukung gagasan bahwa ketergantungan keuangan akan menyebabkan pelaporan yang bias. Ini mengarah pada harapan bahwa ketergantungan keuangan yang tinggi akan menghasilkan penilaian yang lebih sesuai dengan perlakuan akuntansi. Penelitian tentang akuntabilitas, double review, dan risiko keterlibatan menunjukkan bahwa auditor lebih cenderung membuat judgment konservatif berkaitan dengan insentif. Hasil dari studi ini bahwa penggunaan proses konsultasi dalam review akan meningkatkan independensi auditor, mengarah ke harapan bahwa kehadiran persyaratan proses konsultasi dalam review akan menghasilkan keputusan yang lebih konservatif. Oleh karena itu , hipotesis berikut diajukan:

H1. *Auditor dengan ketergantungan finansial akan cenderung menghasilkan judgment yang agresif*

H2. *Adanya persyaratan proses konsultasi dalam review akan cenderung menghasilkan judgment yang konservatif*

2.2. *Faktor Etis dalam Judgment Auditor*

Ponemon dan Gabhart (1993, p. 25-35) ciri auditor sebagai “man in the middle”, yang memiliki tanggung jawab profesional melayani kepentingan umum dan kebutuhan ekonomi untuk melayani

kepentingan diri sendiri. Ponemon dan Gabhart mencirikan domain etika dalam auditing sebagai keseimbangan antara "instigating force" yang merupakan faktor-faktor yang dapat menyebabkan konflik etis dan mengarah pada perilaku yang tidak etis, dan "kekuatan mitigasi," yang merupakan faktor yang mendorong perilaku yang konsisten dengan pedoman profesional.

Instigating factors termasuk faktor seperti besarnya fee audit, kompetisi, job security, and status atau ketergantungan mempertahankan karir untuk mempertahankan klien. Faktor Mitigasi termasuk standar profesional, struktur pengendalian kualitas pada perusahaan dan profesi, peer review, regulasi, dan integritas profesional. Aspek-aspek dari pekerjaan audit profesional, tugas profesional untuk tetap independen ditambah dengan kebutuhan ekonomi, dapat mempengaruhi kemampuannya untuk tetap objektif dalam mentalitas, yang hasilnya merupakan sumber konflik etis.

Penelitian sebelumnya telah menggunakan konsep perkembangan moral dalam menjelaskan perilaku penilaian etika auditor. Kohlberg (1958) mengusulkan sebuah model dari penilaian moral berdasarkan serangkaian tahap perkembangan. Menurut teori Kohlberg, pertimbangan moral dikembangkan melalui enam tahap. Keenam tahapan tersebut diklasifikasikan ke dalam tiga kategori besar perkembangan moral. Tingkat pra-konvensional (Tahap 1 dan 2) menyiratkan etika di mana individu menempatkan kepentingan pribadi di atas kepentingan umum masyarakat. Tingkat konvensional (Tahap 3 dan 4) ditandai dengan etika di mana seorang individu peduli dengan hidup yang diharapkan oleh orang-orang dan setuju untuk memenuhi tugas dan kewajiban. Pada tingkat pembangunan, kepatuhan terhadap aturan normatif dicari dalam kondisi resolusi dilema. Tingkat pasca-konvensional (Tahapan 5 dan 6) ditandai dengan etika di mana individu mengikuti prinsip-prinsip etis yang dipilih sendiri. Seorang individu pasca-konvensional akan mencari prinsip etis atas aturan normatif dalam resolusi dilema.

Tahap perkembangan ditentukan berdasarkan tanggapan terhadap serangkaian dilema moral dikompilasi menjadi instrumen yang disebut Defining Issues Test (DIT) yang dikembangkan oleh Rest, adalah kuesioner self administered yang menyajikan subjek dengan enam dilema moral hipotetis dan satu set tanggapan standar yang berhubungan dengan enam tahap perkembangan moral (Ponemon dan Gabhart, 1993).

Menggunakan model keputusan kompleks, Windsor dan Ashkanasy (1995) meneliti efek dari variabel kognitif dan ekonomi terhadap pengambilan keputusan auditor dalam situasi tekanan klien. Sebagai penelitian lanjutan atas penelitian Ponemon dan Gabhart (1990), Windsor dan Ashkanasy (1995) mengemukakan bahwa pengembangan penalaran moral dan keyakinan pada satu paradigma berdampak pada resistensi pada tekanan manajemen. Menggunakan desain within subject, menguji pengaruh interaksi kekuatan ekonomi klien (kondisi keuangan klien, besarnya fee, dan ancaman beralih ke KAP lain), perkembangan moral, dan keyakinan pada judgment materialitas auditor. Hasil menyatakan efek utama untuk besarnya fee dan kondisi keuangan klien, dan interaksi antara kondisi keuangan klien, dan penalaran moral.

Penelitian lain yang berkaitan dengan pertimbangan auditor di bawah tekanan klien yaitu dampak karakteristik auditor tanpa adanya ancaman kepentingan ekonomi yang mengancam independensi. Tsui dan Gul (1996) menemukan bahwa perkembangan moral memoderasi hubungan antara locus of control dan persetujuan auditor pada manajemen auditee. Sweeney dan Roberts (1997) meneliti pengaruh perkembangan moral pada penilaian independensi yaitu dampak sanksi (kemungkinan penemuan), perkembangan moral, dan ukuran perusahaan terhadap dilema judgment auditor (persetujuan untuk menyembunyikan temuan yang tidak sesuai). Sweeney dan Roberts (1997) menemukan bahwa perkembangan moral mempengaruhi sensitivitas auditor terhadap isu-isu etika dan judgment independensi; auditor dengan tingkat tinggi perkembangan moral kurang mungkin untuk mengandalkan murni pada standar teknis ketika membuat penilaian independen. Oleh karena itu , hipotesis berikut diajukan:

H3. *Auditor dengan perkembangan moral yang lebih tinggi akan memperkecil kecenderungan menghasilkan judgment yang agresif dibanding Auditor dengan perkembangan moral akan lebih rendah*

3. Metoda Penelitian

3.1. Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan 2x2 between subject dengan desain eksperimental, di mana dua tingkat ketergantungan keuangan (Tinggi/Rendah) dan dua tingkat peninjauan proses konsultasi dalam review (diperlukan/tidak diperlukan) diskenariokan dalam sebuah studi kasus. Subyek ditugaskan secara randomisasi untuk salah satu dari empat kelompok eksperimental. Variabel independen tambahan, yaitu perkembangan moral, menjadi variabel mitigasi pada eksperimen ini.

3.2. Instrumen Eksperimen

Tugas audit dalam penelitian ini melibatkan judgment mengenai kecukupan estimasi perkiraan akuntansi yaitu estimasi kewajiban garansi. Dalam scenario utama, subjek diberi deskripsi perusahaan, diskusi tentang masalah akuntansi, dan deskripsi dari standar akuntansi yang berlaku. Subyek juga dilengkapi dengan bukti audit, termasuk ringkasan bulanan penjualan dan sejarah masa lalu klaim garansi. Subyek diinformasikan bahwa manajemen mengurangi jumlah cadangan garansi diperlukan, mengklaim bahwa perbaikan dalam sistem kontrol kualitas akan mengurangi klaim garansi untuk tahun mendatang. Penurunan cadangan garansi menghasilkan perubahan material estimasi.

Informasi tambahan termasuk dalam kasus tersebut menunjukkan bahwa klaim telah menurun secara signifikan dalam beberapa kuartal pertama setelah proses perubahan; Namun, ada juga informasi yang menunjukkan bahwa cadangan baru mungkin terlalu rendah. Kasus ini menyatakan bahwa perusahaan terikat dengan perjanjian hutang yang menuntut perusahaan untuk mengakrualkan biaya tambahan akibat pelanggaran perjanjian hutang. Mengingat persyaratan pinjaman, dan mengingat bahwa ada jumlah klaim historis, manajemen mengusulkan perlakuan akuntansi agresif.

Subyek diberitahu bahwa rekam jejak klaim garansi setelah inisiatif peningkatan kualitas yang sama di perusahaan lain tidak berguna karena keunikan produk, diskusi dengan personil klien tidak menghasilkan tambahan informasi, dan manajemen sangat terbuka; Oleh karena itu, tidak ada informasi tambahan yang tersedia di luar materi kasus. Selain itu, subyek diberitahu bahwa laporan audit dilakukan dalam waktu kurang dari satu minggu tanpa ada waktu untuk mengumpulkan informasi tambahan. Bahan kasus menyatakan bahwa perubahan estimasi adalah material terhadap

laporan keuangan. Berdasarkan informasi dalam kasus ini, subjek diminta untuk menilai kesesuaian perlakuan akuntansi.

3.3. Subyek

Sebanyak 57 partisipan terlibat dalam eksperimen yaitu manajer, dan supervisor yang bekerja pada KAP di Surabaya. Tugas Audit mensyaratkan bahwa auditor menempatkan dirinya dalam posisi membuat keputusan untuk tim audit, sehingga membutuhkan auditor berpengalaman yang mampu untuk tingkat tanggung jawab. Tan dan Libby (1997) menyatakan akuisisi pengetahuan manajerial menunjukkan bahwa jenis pengetahuan yang dipelajari dari pengalaman. Tan dan Libby (1997) menemukan bahwa tacit knowledge berhubungan dengan kepentingan relatif dari tujuan bersaing, efisiensi dalam kinerja tugas, manajemen staf, dan manajemen karir, dipelajari dalam rerata waktu 4,4 tahun pada pekerjaan, yaitu pada saat satu seorang senior yang berpengalaman. Hal ini menunjukkan bahwa level auditor senior memiliki jenis pengetahuan yang dibutuhkan untuk tugas yang dijelaskan di atas.

3.4. Variabel and Pengukuran

3.4.1. Independent Variables

Variabel ketergantungan keuangan dimanipulasi tinggi atau rendah dalam kasus eksperimen. Pada manipulasi tinggi, biaya audit yang tinggi, biaya tersebut signifikan untuk divisi dan individu auditor. Selain itu, klien adalah sumber potensial untuk pekerjaan konsultasi tambahan. Pada manipulasi rendah, biaya audit dari klien rendah relatif terhadap perusahaan.

Variabel proses konsultasi dalam review didefinisikan sebagai diperlukan atau tidak diperlukan melalui manipulasi dalam bahan kasus. Sebuah pernyataan dalam materi kasus menunjukkan apakah atau tidak perusahaan audit memerlukan review konsultasi dalam situasi tertentu

Variabel perkembangan moral diukur dengan menggunakan Defining Issues Test (DIT) p -score , diperoleh dari respon subyek atas tiga cerita pendek versi Defining Issues Test, yang digunakan oleh Windsor dan Ashkanasy (1995) .

3.4.2. Dependent Variable

Variabel dependen yang digunakan dalam pengujian hipotesis dalam penelitian ini adalah pertimbangan auditor mengenai kesesuaian perlakuan akuntansi. Judgment mengenai apakah perlakuan akuntansi yang tepat sesuai dengan kondisinya diukur sebagai respon subjek atas kasus eksperimen. Tanggapan Subjek diukur dengan menggunakan sebelas titik skala di mana "0" mengindikasikan "Sangat Tidak Setuju" dan "10" menunjukkan "Sangat Setuju."

3.5. Analisis Data

Hipotesis akan diuji dengan menggunakan alat statistik *Multivariate ANOVA*. Namun sebelumnya, terlebih dahulu akan dilakukan *Levene's Test*. Pengujian ini bertujuan untuk memastikan bahwa semua asumsi *ANOVA* terpenuhi, yaitu memastikan bahwa keseluruhan sampel memiliki varians yang sama. Jika asumsi *ANOVA* terpenuhi, maka pengujian hipotesis dapat dilanjutkan.

4. Hasil Pembahasan

4.1. Eksperimen dan Subjek Penelitian

Pengambilan data dilaksanakan dengan cara mendatangi langsung Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surabaya yang bersedia untuk dijadikan tempat untuk pelaksanaan eksperimen. Alasan pemilihan tempat di Surabaya adalah terdapatnya jumlah KAP yang representatif dari segi ukuran maupun skala pengalaman. Jumlah KAP di Surabaya dalam direktori yang dikeluarkan Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) adalah 43 KAP. Subjek dalam penelitian ini adalah auditor yang pernah terlibat dalam tugas pemberian judgment. Kesiapan pelaksanaan eksperimen dan keterlibatan subjek eksperimen dilakukan dengan cara mendatangi KAP tersebut satu persatu, meminta ijin tertulis sebagai ijin resmi dan memberikan penjelasan singkat mengenai tujuan dan mekanisme pelaksanaan eksperimen. Dari KAP yang bersedia akan dijadwalkan pelaksanaan eksperimen di KAP tersebut yang biasanya dilakukan pada waktu auditor sedang berkumpul untuk rapat atau sesi pelatihan internal. Partisipan eksperimen ini diatur oleh partner KAP masing-masing, dengan batasan yaitu para auditor yang pernah terlibat untuk membuat keputusan berbasis judgment yang terdiri dari partner, manajer dan senior auditor.

Permohonan untuk pelaksanaan eksperimen dimulai sejak bulan Juni 2013 melalui telepon, kepada 43 KAP tersebut, namun KAP yang bersedia dalam tahap pertama ini hanya 15 KAP. Setelah dilakukan pertemuan dan diskusi kepada perwakilan KAP-KAP tersebut, maka dibuat janji untuk pelaksanaan eksperimen yang sebagian besar dilakukan pada hari sabtu dan beberapa KAP baru bersedia pada minggu-minggu sebelum dan sesudah lebaran dengan pertimbangan belum padatnya aktivitas pengauditan.

Dari 15 KAP tersebut, peneliti hanya melakukan eksperimen pada 10 KAP karena dua KAP adalah KAP yang tidak representatif dikarenakan aktivitas audit yang sangat jarang/ dengan jumlah auditor hanya 1-2 orang saja, sedang tiga KAP menolak untuk dilakukan kontak dengan auditornya atau hanya bersedia mengisi instrumen eksperimen saja, sehingga KAP ini tidak dilibatkan dalam pelaksanaan eksperimen.

Selanjutnya pada bulan September 2013 peneliti melakukan upaya dengan menghubungi KAP-KAP yang belum bersedia untuk membantu pelaksanaan eksperimen melalui kenalan dan rekanan institusi peneliti, dan terdapat enam KAP yang bersedia untuk dikunjungi, namun setelah dilakukan kunjungan untuk menyampaikan tujuan dan mekanisme pelaksanaan eksperimen terdapat satu KAP yang menolak untuk pelaksanaan eksperimen. Tabel 4.1 berikut menyajikan rincian konfirmasi dan jumlah auditor yang terlibat.

Tabel 4.1. Rincian KAP dan auditor yang terlibat sebagai peserta eksperimen

Keterangan	Tahap 1	Tahap 2	Total
Jumlah KAP yang terdaftar di IAPI di wilayah Surabaya dan sekitarnya	43 KAP		
Jumlah KAP yang dapat di hubungi	41 KAP		
Jumlah KAP yang dapat dihubungi dan bersedia untuk ditemui	15 KAP	6 KAP	21 KAP
Jumlah KAP yang menolak untuk dilakukan eksperimen	3 KAP	1 KAP	4 KAP
Jumlah KAP yang tidak memenuhi kriteria untuk pelaksanaan eksperimen	2 KAP	0 KAP	2 KAP
Jumlah KAP yang bersedia	10 KAP	5 KAP	15 KAP
Jumlah auditor yang terlibat dalam pelaksanaan eksperimen	41 orang	29 orang	64 orang
Jumlah auditor yang tidak sesuai dengan kriteria penelitian	2 orang	1 orang	3 orang
Jumlah auditor yang tidak mengikuti pelaksanaan eksperimen dengan baik	4 orang	0 orang	4 orang
Jumlah auditor yang dapat digunakan dalam penelitian ini	35 orang	28 orang	60 orang
Tidak lolos tes manipulasi	0 orang	3 orang	3 orang
Jumlah auditor yang digunakan dalam penelitian ini	35 orang	22 orang	57 orang

Pelaksanaan eksperimen dipimpin langsung oleh eksperimenter dengan mengikuti tahapan eksperimen yang menjadi panduan dalam penyelenggaraan eksperimen. Proses eksperimen berlangsung kurang lebih selama 60 menit, termasuk waktu untuk melakukan administrasi eksperimen.

4.2. Randomisasi Eksperimen dan Karakteristik Subjek

Randomisasi dilakukan pada saat membagi instrumen eksperimen dengan memberikan secara acak sehingga setiap subjek mendapatkan kesempatan yang sama untuk menerima semua kombinasi kasus. Tabel 4.2. menunjukkan sebaran subjek dalam sel eksperimen

Tabel 4.2. Sebaran Subjek dalam setiap sel eksperimen

Sel	Ketergantungan Finansial	proses konsultasi dalam review	Jumlah (orang)	Persentase
A	Tinggi	Perlu	14	24.56
B	Rendah	Perlu	14	24.56
C	Tinggi	Tidak perlu	15	26.32
D	Rendah	Tidak perlu	14	24.56
Total Subjek			57	100

Pada tabel 4.2. tersebut dapat dilihat bahwa jumlah subjek tiap sel tidak sama namun tidak terdapat selisih yang material pada setiap sel. Penempatan subjek dalam setiap selnya tidak memperhatikan karakteristik demografi, dengan demikian diharapkan randomisasi berjalan efektif karena setiap subjek mendapatkan kesempatan yang sama untuk mendapatkan kombinasi kasus yang berbeda.

4.3. Deskripsi Kasus

Kasus ini dirancang dengan menyajikan situasi yang dipandang auditor realistis, yang disajikan dengan posisi klien yang agresif, dan diperlukan keputusan akuntansi subyektif yang merupakan keputusan akuntansi yg mungkin ambigu dalam penerapan PABU. Subyek diminta untuk mengevaluasi apakah kasus menggambarkan situasi yang auditor temui dalam praktek dan apakah perlakuan akuntansi yang diusulkan klien mencerminkan perlakuan akuntansi yang seringkali auditee lakukan dalam praktik, dengan menggunakan skala "0 mewakili " Sangat Tidak Setuju, "5" merupakan "Netral", dan "10" mewakili "Sangat Setuju". Hasil menunjukkan bahwa kasus adalah realistis dengan rerata 9.06 dan rerata posisi klien 8.03. Subyek diminta untuk menggambarkan diusulkan perlakuan akuntansi klien pada skala di mana "0" mewakili "Sangat Agresif" dan "5" merupakan "Netral" dan "10" mewakili " Sangat konservatif. Item ini memiliki rata-rata 1,67

menunjukkan bahwa subjek setuju dengan pernyataan penulis bahwa perlakuan akuntansi klien adalah agresif.

Dua item pertanyaan diajukan dalam rangka untuk menilai apakah subjek sensitif terhadap kandungan etika pada kasus ini. Kasus ini dimaksudkan untuk menyajikan ambiguitas dalam penerapan PABU, tetapi tidak mengarah pada peluan untuk melakukan fraud. Subyek diminta untuk menilai apakah perlakuan akuntansi yang diusulkan mengandung upaya oleh manajemen klien untuk manajemen laba. Hal ini diukur dengan menggunakan skala di mana "0" mewakili "Sangat Tidak Setuju", "5" merupakan "Netral" dan "10" mewakili "Sangat Setuju". Item ini menghasilkan rerata skor 7.87 menunjukkan bahwa subyek menilai posisi klien cenderung mengarah pada manajemen laba. Hal ini menunjukkan bahwa subjek mencatat bahwa ada masalah etis. Subyek juga diminta untuk mengevaluasi posisi klien mengenai perlakuan akrual akuntansi garansi pada skala mulai dari "0" yang merupakan "penyesuaian yang sah dalam kegiatan usaha normal", untuk "10" yang merupakan "kecurangan pelaporan keuangan". Rata-rata pada item ini adalah 4.85 yang menunjukkan bahwa rerata subyek yang netral

4.4. Pengujian Hipotesis

Hasil pengujian hipotesis dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 4.3. Hasil Pengujian Hipotesis

Bagian A. Rerata dan Deviasi Standar Berdasar Kelompok

Ketergantungan Finansial	Proses Konsultasi Dalam Review	
	Perlu	Tidak Perlu
Tinggi	1.29 (1.44)	3.53 (2.43)
Rendah	1.13 (1.05)	2.91 (1.31)

Bagian B. Hasil Anova

Variabel Independen	Jumlah Kut adraType III	Df	Rerata Kuadrat	F-Statistik	Sig
Model Koreksian	6.763	3	6.422	35.863	.000
Intersep	0.643	1	2.344	0.203	.000
FINDEP	1.654	1	6.555	1.554	.120
CONREV	4.342	1	4.553	3.432	.000
<u>Interaksi</u>					
CONREV X ETICS	1.713	1	3.411	3.006	.012
Galat	5.219	53	9.321		

Adjusted R² = .363

Hasil regresi menunjukkan bahwa hubungan antara ketergantungan finansial dan penilaian kesesuaian perlakuan akuntansi adalah tidak signifikan. Oleh karena itu, hipotesis 1 tidak didukung. Bertentangan dengan ekspektasi teori, ketergantungan finansial, dalam hal ini, ukuran dan pentingnya klien audit, tidak mempengaruhi penilaian auditor atas kesesuaian perlakuan akuntansi.

Temuan bahwa ketergantungan finansial tidak menimbulkan bias pelaporan dalam kelompok auditor berpengalaman dan mendukung temuan di Moreno dan Bhattacharjee (2003), yang menemukan bahwa auditor pada KAP bereputasi kurang dipengaruhi oleh peluang bisnis tambahan ketimbang menurunkan reputasinya sebagai auditor. Subyek dalam penelitian ini adalah semua auditor yang berpengalaman akan mampu membuat keputusan akhir untuk tim audit.

Sementara banyak literatur profesional menunjukkan bahwa auditor berpengalaman akan lebih rentan terhadap bias yang berhubungan dengan ketergantungan keuangan, karena semakin tingginya tingkat tanggung jawab untuk mengembangkan dan mempertahankan bisnis (Walker 1998). Faktor-faktor lain, seperti kemungkinan risiko litigasi atau sifat manipulasi eksperimental diduga dapat mempengaruhi temuan ini.

Terdapat hasil signifikan antara proses konsultasi dalam review dan penilaian kesesuaian perlakuan akuntansi. Oleh karena itu Hipotesis 2 didukung. Hal ini mengindikasikan bahwa proses konsultasi dalam review menghasilkan penilaian yang lebih konservatif oleh auditor.

Proses konsultasi dalam review mengurangi penilaian kesesuaian perlakuan akuntansi, menunjukkan bahwa review tersebut menghasilkan penilaian yang lebih konservatif oleh auditor. Temuan ini memberikan beberapa dukungan untuk pernyataan bahwa proses konsultasi dalam review dapat berfungsi sebagai sarana untuk meningkatkan independensi auditor.

Hasil interaksi ANOVA 2 arah dengan faktor-faktor risiko independensi auditor menunjukkan hubungan yang signifikan negatif antara p-value ($p = 0.024$) dan variabel terikat, menunjukkan bahwa auditor pada tingkat perkembangan moral yang lebih tinggi akan cenderung lebih konservatif dibanding pada auditor dengan level perkembangan moral lebih rendah yang artinya perkembangan moral ini dapat mengurangi risiko independensi dikarenakan auditor pada level perkembangan moral yang lebih tinggi mampu melihat perlakuan akuntansi kurang tepat dibanding auditor pada level perkembangan moral yang lebih rendah. Dengan demikian, Hipotesis 3 didukung.

Temuan bahwa nilai DIT tinggi menyebabkan menurunkan penilaian dalam ketepatan perlakuan akuntansi agresif ini menunjukkan bahwa lingkungan etika mungkin memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Skor yang lebih tinggi pada DIT adalah indikasi dari penalaran pada level pasca-konvensional dimana, menurut Ponemon dan Gabhart (1993) individu pada level pasca-konvensional adalah orang-orang di tingkat tertinggi dalam penalaran moral, lebih mungkin untuk membuat keputusan yang didasarkan pada prinsip-prinsip yang mendasari ketimbang interpretasi yang ketat atas aturan.

Pengujian self-serving bias atas variabel ketergantungan finansial tidak terbukti, dikarenakan perlu untuk mendefinisikan kembali independensi dari sudut pandang auditor berkaitan dengan jangka waktu, dimana semakin lama atau berpengalaman auditor maka internalisasi nilai-nilai profesi yang dipegangnya semakin tinggi. Sedangkan untuk variabel keberadaan proses konsultasi dalam review berpotensi menimbulkan bias, karena tanpa dilakukannya proses konsultatif ini akan memberikan kesempatan auditor untuk memilih perlakuan akuntansi agresif dengan latar belakang kepentingan pribadi auditor. Dilaksanakannya proses konsultasi dalam review akan memperkecil self-serving bias. Faktor mitigasi adalah etika, dimana dengan etika akan memperkecil keberadaan self-serving bias dikarenakan proses pembuatan keputusan berkaitan dengan prinsip dan prinsip disbanding intepretasi yang berpotensi untuk menimbulkan self-serving bias.

5. Penutup

Penelitian ini mengkaji faktor risiko independensi dan faktor mitigasi pengaruh auditor ketika dihadapkan dengan keputusan berbasis judgment. Tugas audit dalam penelitian ini melibatkan penilaian atas kelayakan perubahan estimasi akuntansi untuk garansi. Menilai kesesuaian perkiraan adalah keputusan berbasis judgment karena mungkin terdapat berbagai macam hasil, dan itu mensyaratkan bahwa akuntan profesional untuk mempertimbangkan apakah perlakuan menunjukkan substansi ekonomi dari transaksi, tidak hanya mengikuti aplikasi aturan berdasarkan PABU.

Dengan menggunakan teori self-serving bias hasil penelitian ini menunjukkan bahwa keberadaan proses konsultasi dalam review dibutuhkan dan dengan tingkat perkembangan moral yang lebih tinggi

maka judgment yang dibuat lebih konservatif oleh auditor yang berpengalaman. Bertentangan dengan ekspektasi teori, ketergantungan finansial pada klien tidak mempengaruhi judgment auditor. Faktor etika terbukti menjadi faktor mitigasi.

Hasil ini memiliki implikasi teoritis yaitu penelitian lebih lanjut diperlukan untuk menentukan apakah ada aspek-aspek spesifik atas proses konsultasi dalam review untuk mendorong pelaporan yang lebih konservatif. Implikasi praktis adalah pertama, memberikan masukan ke organisasi profesi mengenai beberapa situasi yang mungkin memerlukan proses konsultasi dalam review. AICPA (1997) memberikan panduan untuk situasi yang memerlukan proses konsultasi dan situasi di mana kebijakan perusahaan harus mendorong dilakukannya proses konsultasi. Situasi yang digambarkan dalam kasus eksperimen ini, perubahan materi estimasi, adalah contoh praktik terbaik menunjukkan bahwa perusahaan harus mendorong proses konsultasi. Kedua, Implikasi praktik mendorong untuk mengenali dan menangani gagasan bahwa perbedaan dalam penalaran moral dapat mengakibatkan penilaian audit yang berbeda serta menggarisbawahi pentingnya pelatihan etika untuk akuntan dan penting menekankan standar etika yang tinggi.

Daftar Pustaka

- AICPA. 1997. Best Practices – Accounting Consultations, Communications with Boards of Directors/Audit Committees, and Communications with SEC staff. SEC Practice Section of the AICPA.
- AICPA Code of Professional Conduct, ET 101.01 – Independence .New York: AICPA.
- Bazerman, M.H., K.P. Morgan and G.F. Lowenstein. 1997. The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review* Summer: 89-94.
- Diacont, G. 1996. A conversation with George Diacont, Chief Accountant, SEC Enforcement Division. *The CPA Journal* June, p. 24-25.
- Farmer, T.A., L.E. Rittenberg, and G.M. Trompeter. 1987. An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 7(1), p. 1-14.
- Glazer, A.S. and S.L. Fabian. 1997. Practice Management: Best Practices for CPA Firms. *Journal of Accountancy*, September. .
- Gul. F.A. 1991. Size of Audit Fees and Perceptions of Auditors' Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations. *ABACUS* 27(2), p.162-172.
- Hackenbrack, K. and M.W. Nelson. 1996. Auditors' Incentives and Their Application of Financial Accounting Standards. *The Accounting Review* 71(1), p. 43-59.
- Johnstone, K.M., M.H. Sutton, and T.D. Warfield. 2001. Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis. *Accounting Horizons* 15 (1), p. 1-18.
- Knapp, M.C. 1985. Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review* 55 (2): 202-211.
- Lindsay, D. 1989. Financial statement users' perceptions of factors affecting the ability or auditors to resist client pressure in an audit conflict situation. *Accounting and Finance* (November): 1-18.
- Lindsay, D. 1990. An investigation of the impact of contextual factors on Canadian bankers' perceptions of auditors' ability to resist management pressure. *Advances in International Accounting* Vol.3, p. 71-85.
- Lord, A.T. 1992. Pressure: A methodological consideration for behavioral research in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 11(2), p. 89-98.

- Manual for the Defining Issues Test, 3rd Edition, 1990. University of Minnesota: Center for the Study of Ethical Development.
- Matsumura, E.M. and R.R. Tucker. 1995. Second Partner Review: An Analytical Model. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 10(1), p. 173-200.
- McKinley, S., K. Pany, and P.J.M. Reckers. 1985. An Examination of the Influence of CPA Firm Type, Size, and MAS Provision on Loan Officer Decisions and Perceptions. *Journal of Accounting Research* 23(7), p. 887-896.
- Moreno, K. and S. Bhattacharjee. 2003. The Impact of Pressure from Potential Client Business Opportunities on the Judgments of Auditors across Professional Ranks. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 22 (1), p. 13-28.
- Pany, K. and P.J.M. Reckers. 1987. Within vs. between-subjects experimental designs: A study of demand effects. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 7(1), p. 39-53.
- Ponemon L.A., and D.R.L. Gabhart. 1990. Auditor independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence. *Contemporary Accounting Research* 7(1), p. 227-251.
- Ponemon L.A., and D.R.L. Gabhart. 1993. Ethical Research in Accounting and Auditing. CGA Canada Research Foundation, Research Monograph 21.
- Ponemon L.A., and D.R.L. Gabhart. 1994. Ethical Reasoning in the Accounting and Auditing Professions in J.R. Rest and D. Narvaez (Eds.), *Moral Development in the Professions: Psychology and Applied Ethics* (p.101- 119). Hillsdale NJ: Lawrence Erlbaum and Associates.
- Public Oversight Board. 1994. Strengthening the Professionalism of the Independent Auditor: Report to the Public Oversight Board of the SEC Practice Section, AICPA from the Advisory Panel on Auditor Independence.
- Schuetze, W. P. 1994. A Mountain or a Molehill? *Accounting Horizons* 8 (1), p. 69-75.
- SEC 2001. Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements, Securities Exchange Commission Release No. 33-7919.
- Sutton, M.H. 1997. Auditor Independence: The Challenge of Fact and Appearance. *Accounting Horizons* 11(1), p. 89-91.
- Sweeney, JT, and R.W. Roberts. 1997. Cognitive Moral Development and Auditor Independence, *Accounting Organizations and Society* 22(3 / 4) p. 337-352.
- Tan, H.T. and R. Libby. 1997. Tacit Managerial Knowledge versus Technical Knowledge as Determinants of Audit Expertise in the Field. *Journal of Accounting Research* 95(1), p. 97 – 113.
- Trompeter, G. 1994. The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13(2), pp. 56-68.
- Tsui, J.S. and F.A. Gul. 1996. Auditors' behavior in an audit conflict situation: A research note on the role of locus of control and ethical reasoning. *Accounting, Organizations, and Society* 21(1), p. 41-51.
- Tucker, R.R. and E.M. Matsumura. 1997. Second partner review: An experimental economics investigation. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 16(1), p. 79-98.
- Walker, R.H. 1998. Remarks of Richard H. Walker, Director of Enforcement, at the Symposium on "The CPA and Independence", sponsored by the New York State Society of CPA's and the CPA Journal, December 17, 1998.
- Wallman, M.H. 1996. The Future of Accounting, Part III: Reliability and Auditor Independence. *Accounting Horizons* (December), p. 76-97.
- Walters-York, L.M. and A.P. Curatola. 1998. Recent Evidence on the Use of Students as Surrogate Subjects. *Advances in Behavioral Accounting Research* 1, p. 123-143.
- Windsor, C.A. and N.M. Ashkanasy. 1995. The Effect of Client Management Bargaining Power, Moral Reasoning Development, and Belief in a Just World on Auditor Independence. *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 20, No. 7/8, p. 701-720.