

Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasieksperimen

SEKAR MAYANGSARI¹

Universitas Trisakti

Auditor's opinion on audited financial statement is based on the assumption that the company will be viable during a reasonable period of time (one year, SPAP 341). This going concern concept is the main assumption in publishing a financial statement. However, auditors have often made mistakes in predicting a company's going-concern.

This study tried to answer why these mistakes happen. The results showed that some of these mistakes were due to auditing competence and independence factors (Barnes and Huan 1993; Lee, Tom, and Stone 1995).

In addition to auditing skills and independence factors, the decision over the going-concern of a company is a type of decision that needs a testing of a long-term memory (Birenberg and Shields 1984; Libby 1989). A bias may occur because of the error in recalling other related types of information. This bias will cause the error in drawing a conclusion (Libby 1989). Choo and Trotman (1991) argued that the experienced auditors had more tendencies to recall atypical than typical information.

This study was performed using quasi-experiment. The experiment was performed in two stages. In the first stage, an instrument classifying the expert and non-expert and the independent and non-independent was developed. The instrument was used to manipulate the subjects as the experts and non-experts as well as independent and non-independent. The experimental group was assigned to predict continuity a company in one year later. In the second step, the experiment was performed to test whether there were treatment differences (expert and non-expert) with respect to the typical and atypical information.

The analysis used in the experiment was ANOVA. The results showed that the opinion on the company going concern of the expert and the independent auditor was statistically different from that of the other experimental group.

¹ Penulis mengucapkan terima kasih kepada Dr. Suwardjono, MSc. atas saran dan waktu yang telah banyak diluangkan untuk penulis dalam menyelesaikan artikel ini.

Further testing on the impact of expert and nonexpert on the quantity of information use was also determined by the information typed. This was demonstrated by the interaction between the expertise and the type of information. The study results confirmed Choo and Trotman's study (1991) that the expert auditors gave more attention to atypical information.

Keywords: Auditing skills, Independence, Typical, Atypical, Audit opinion

1. Pendahuluan

Standar Profesional Akuntan Publik pada seksi 341 menyebutkan bahwa pertimbangan auditor atas kemampuan kesatuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya harus berdasarkan pada ada tidaknya kesangsian dalam diri auditor itu sendiri terhadap kemampuan suatu kesatuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam perioda satu tahun sejak tanggal laporan keuangan audit.

Dari hasil pengamatan awal terlihat bahwa dari semua perusahaan yang masuk dalam daftar perusahaan yang akan dicoret dari bursa saham, ternyata hanya 3 perusahaan yang menerima opini *qualified*. Hasil penelitian Taffler dan Citron (1988) dalam Barnes dan Huan (1993) menunjukkan bahwa di Inggris dari total perusahaan yang bangkrut hanya 20% yang menerima opini *qualified*.

Kondisi tersebut dapat terjadi karena pemberian pendapat tentang sesuatu yang sifatnya prediktif sangat kompleks. Barnes dan Huan (1991) menyebutkan bahwa pemberian opini tergantung pada faktor kompetensi dan independensi. Sedangkan Ashton (1991); Choo dan Trotman (1991); Libby dan Libby (1989) mengatakan bahwa pengalaman dan pengetahuan merupakan faktor penting yang berkaitan dengan pemberian pendapat audit. Demikian juga halnya dengan hasil penelitian Bernardi (1994) yang mengatakan bahwa pengalaman merupakan faktor yang mempengaruhi kemampuan prediksi dan deteksi auditor. Simpulan tersebut didukung pula dengan hasil penelitian Hylas dan Ashton (1982). Hasil penelitian Pincus (1990) mengatakan bahwa integritas dan kompetensi merupakan faktor yang mendukung kemampuan auditor untuk mendeteksi kecurangan.

Komponen keahlian sendiri terdiri atas beberapa macam. Tan dan Libby (1997) mengatakan bahwa keahlian audit terdiri atas *tacit managerial* dan pengetahuan khusus. Hasil-hasil penelitian lain seperti Shanteau dan Mohammadi (1992), Bonner dan Lewis (1990), serta Mohammadi, Searfoss dan Shanteau (1992) dalam Murtanto (1998) menunjukkan bahwa faktor pengetahuan kognitif merupakan faktor yang sangat penting dalam mempengaruhi keahlian audit. Murtanto (1998) menunjukkan bahwa komponen ciri-ciri psikologis dan pengetahuan merupakan komponen yang memiliki nilai tinggi dalam model kompetensi.

Knapp (1985) mengatakan bahwa yang mempengaruhi pemberian pendapat audit adalah kemampuan auditor untuk tetap bersikap independen meskipun ada tekanan dari pihak manajemen. Hasil penelitian Bennink dan Spoelstra (1979), serta Benbasat dan Dexter (1982) dalam artikel Chow dan Rice (1987) mengatakan bahwa independensi merupakan faktor yang mempengaruhi opini auditor.

Di lain pihak, independensi dari beberapa hasil penelitian seperti Abdel-Khalik, Snoeball dan Wirage (1983), Broen (1983), Joyce dan Biddle (1981), Knechel dan Messier (1990), serta Messier dan Schneider (1988) dalam Lee dan Stone (1995) menunjukkan bahwa profesi akuntan publik sangat sensitif terhadap permasalahan independensi. Namun ada juga beberapa hasil

penelitian yang menunjukkan bahwa profesi akuntan publik tidak sensitif terhadap masalah independensi, yaitu hasil penelitian yang berupa eksperimen yang dilakukan oleh Joyce dan Biddle (1981) serta Margheim (1986). Hasil penelitian Joyce dan Biddle menunjukkan bahwa auditor tidak begitu membedakan antara penjelasan dari pihak manajemen dan pihak ketiga yang lebih independen pada saat auditor membutuhkan bukti-bukti pendukung atas temuan pada saat melakukan tugas auditnya.

Di Indonesia penelitian yang berkaitan dengan auditor memang sudah sering dilakukan. Namun peneliti belum melihat adanya penelitian yang membahas masalah keahlian audit dan independensi sebagai dua faktor yang tidak *mutually exclusive* yang mempengaruhi opini audit. Dalam penelitian ini kedua faktor tersebut dimasukkan sebagai faktor kembar yang mungkin akan mempengaruhi opini auditor terhadap kelangsungan hidup perusahaan.

Pemisahan antara kompetensi dan independensi bukanlah hal yang biasa. Dalam kerangka postulat auditing oleh Lee (1972) dalam artikel Lee dan Stone (1995) disebutkan bahwa auditor diasumsikan memiliki independensi baik secara mental maupun fisik untuk melaksanakan tugas audit serta memiliki keahlian dan pengalaman yang cukup agar dapat memberikan pendapat secara objektif. Schandl (1978) juga menyatakan bahwa keindependenan auditor berhubungan dengan objektivitas dan kompetensi.

Berdasarkan penjelasan tersebut, penelitian ini bermaksud menunjukkan keterkaitan kompetensi dan independensi. Selama ini keduanya dibahas secara terpisah. Diharapkan dari hasil penelitian ini, kedua karakteristik tersebut akan menjadi satu karakteristik sekaligus yang harus dimiliki auditor. Implikasinya, dalam standar etika sebaiknya kompetensi dan independensi diletakkan dalam satu nomor pernyataan karena keduanya memang bukan suatu karakteristik yang terpisah.

Pendapat kelangsungan hidup perusahaan sengaja peneliti ambil karena banyaknya kesalahan opini yang dibuat oleh auditor menyangkut hal ini. Selain itu peneliti ingin mengetahui pengaruh keahlian audit dan independensi terhadap pendapat auditor.

Penelitian ini menggunakan metode laboratorium eksperimen, karena keadaan-keadaan yang diharapkan peneliti dapat mempengaruhi pemberian opini belum tentu dapat dipenuhi dalam realitas. Seorang auditor mungkin sama sekali tidak menghadapi kondisi yang ada dalam manipulasi eksperimen ini, tetapi bukan berarti bahwa suatu saat permasalahan yang akan diteliti tidak akan timbul pada realitas. Manipulasi yang diberikan pada eksperimen ini didasarkan pada suatu kondisi yang boleh jadi dihadapi seorang auditor pada saat proses pemberian pendapat.

1.1. Perumusan Masalah

Keputusan kelangsungan hidup kesatuan usaha merupakan sesuatu yang sulit. Bukti-bukti empirik menunjukkan bahwa auditor sering salah dalam memberikan pendapat mengenai hal ini (Taffler dan Citroen (1988). Kesalahan tersebut antara lain disebabkan kurangnya kompetensi dan independensi yang dimiliki auditor (Barnes dan Huan (1993).

Penelitian Barnes dan Huan, serta Flint (1978) dalam Lee dan Stone (1995) menunjukkan bahwa kompetensi dan independensi merupakan dua karakteristik yang tidak saling bergantung (*mutually exclusive*). Padahal beberapa hasil penelitian justru dalam artikel yang sama menunjukkan bahwa kedua karakteristik tersebut saling bergantung (Lee dan Stone 1995; Boys 1986; Schandl 1978). Kondisi ini menarik peneliti untuk dapat mengetahui ketergantungan antara karakteristik kompetensi dan independensi.

Selain kesalahan tersebut timbul karena faktor keahlian audit dan independensi, dapat juga karena bias dalam menggunakan informasi yang dibedakan atas *typical*, *atypical* dan *filler* (Choo

dan Trotman 1991) mengingat pemberian pendapat atas kelangsungan hidup perusahaan membutuhkan pengujian terhadap ingatan dalam jangka panjang (Birnberg&Shields1991). Berdasarkan keterangan tersebut dapat dirumuskan pertanyaan penelitian sebagai berikut:

1. Apakah terdapat perbedaan pendapat auditor yang ahli dan independen dengan auditor yang hanya memiliki satu karakteristik atau auditor yang sama sekali tidak memiliki kedua karakteristik tersebut?
2. Apakah terdapat perbedaan jenis informasi yang digunakan sebagai dasar pembuatan keputusan pendapat antara auditor yang ahli dan auditor tidak ahli?

1.2. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menguji *behavioral decision theory* yang mengatakan bahwa seseorang mempunyai keterbatasan pengetahuan dan bertindak hanya berdasarkan persepsinya atas suatu situasi yang sedang dihadapi. Namun demikian, jika teori ini diuji dalam laboratorium eksperimen tanpa memperhatikan kondisi riil, tidak akan banyak berguna bagi dunia praktik. Dalam proses pengambilan keputusan di dunia aktual seseorang selalu berhadapan dengan berbagai macam tekanan-tekanan sosial (Bowditch & Bouno 1990).

Dengan demikian, penelitian ini selain ingin menguji *behavioral decision theory* dengan membedakan partisipan atas ahli dan nonahli juga ingin menghubungkan dengan kondisi riil yaitu adanya tekanan-tekanan sosial, yang dalam hal ini dimanipulasi dengan suatu keadaan berupa terganggunya independensi auditor dalam memberikan suatu pendapat. Keputusan mengenai kelangsungan hidup satuan usaha sangat mempengaruhi kontinuitas suatu satuan usaha. Perusahaan sangat memperhatikan pendapat audit terhadap masalah ini. Hasil penelitian Chen dan Church (1996) dalam Mutchler et al. (1997) menunjukkan adanya reaksi pasar yang negatif pada perusahaan yang dinyatakan potensial bangkrut. Kondisi ini dapat digunakan untuk menguji hipotesis *self-fulfilling prophecy effect* yang mengatakan bahwa seseorang akan berusaha mempengaruhi orang lain agar mau bertindak seperti yang diharapkannya.

Berkaitan dengan *behavioral decision theory*, penelitian ini lebih lanjut ingin mengevaluasi jenis informasi yang dominan mempengaruhi seorang auditor ahli dan nonahli. Perbedaan jenis informasi yang mempengaruhi auditor ahli dan nonahli disebabkan adanya perbedaan struktur pengetahuan yang dimiliki seorang ahli dan nonahli.

2. Kerangka Teoretis dan Perumusan Hipotesis

Trotter (1986) dalam artikel Chow dan Rice (1987) mendefinisi ahli sebagai orang yang dengan ketrampilannya mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat, intuitif, dan sangat jarang atau tidak pernah membuat kesalahan. Hayes-Roth et.al (1983) dalam artikel yang sama mendefinisi keahlian sebagai keberadaan dari pengetahuan tentang suatu lingkungan tertentu, pemahaman terhadap masalah yang timbul dalam lingkungan tersebut dan ketrampilan untuk memecahkan permasalahan tersebut.

Namun demikian, secara umum belum ada kesepakatan mengenai definisi keahlian di antara peneliti. Konsekuensinya, konsep dari keahlian harus dioperasionalkan dengan melihat beberapa variabel atau ukuran, seperti lamanya pengalaman seseorang bekerja di bidang tertentu (Mohammadi dan Wright (1987). Dalam artikel tersebut hasil-hasil penelitian lain seperti hasil penelitian Adelson (1981); McKeithen (1981), Weber (1980) juga menyebutkan bahwa konsep keahlian terdiri atas beberapa variabel.

Definisi keahlian dalam bidang auditing pun sering diukur dengan pengalaman. Ashton (1991) mengatakan bahwa ukuran keahlian tidak cukup hanya pengalaman tetapi diperlukan pertimbangan-pertimbangan lain dalam pembuatan suatu keputusan yang baik karena pada dasarnya manusia memiliki sejumlah unsur lain di samping pengalaman. Pada artikel Ashton disebutkan juga hasil-hasil penelitian lain yang mendukung simpulan seperti hasil penelitian Brehmer (1980), Waller & Felix (1984). Bedard (1989) menggunakan kombinasi variabel yang berkaitan dengan pengalaman praktis dan pendidikan ke dalam suatu ukuran dari keahlian dengan menggunakan pendekatan analisis faktor. Bedard sendiri mengatakan bahwa keahlian adalah seseorang yang memiliki pengetahuan dan keahlian prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit.

Mohammadi dan Wright (1987) menunjukkan bahwa staf yang berpengalaman akan memberikan pendapat yang berbeda dengan staf junior untuk tugas-tugas yang sifatnya tidak terstruktur. Karakteristik tugas yang tidak terstruktur adalah tugas tersebut unik, tidak ada petunjuk pasti untuk dijadikan acuan, lebih cenderung berupa prediksi serta banyak membutuhkan intuisi dalam membuat keputusan. Karakteristik tugas terstruktur adalah tugas tersebut rutin, biasa terjadi dan tidak memberikan pendapat.

Model Simon menunjukkan bahwa pengaruh pengalaman akan meningkat seiring dengan meningkatnya kompleksitas tugas. Dalam bidang pengauditan, hubungan ini tampak pada penelitian yang dilakukan oleh Ashton dan Kramer (1980) serta Hamilton dan Wright (1982) dalam Bedard dan Chi (1993). Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh pengalaman terhadap tugas-tugas yang sifatnya terstruktur, seperti pemeriksaan pengendalian internal terhadap sistem penggajian yang sederhana. Sementara hasil penelitian Frederick dan Libby (1986), serta Libby (1985) dalam Sularso (1998) menunjukkan adanya pengaruh pengalaman yang signifikan terhadap pembuatan keputusan yang lebih kompleks, seperti mencari kelemahan sistem pengendalian internal, mencari kesalahan pencatatan, serta melakukan *analytical review*.

Dalam perkembangan berikutnya, variabel keahlian diukur dengan memasukkan unsur kinerja, seperti kemampuan (*ability*), pengetahuan (*knowledge*), dan pengalaman (*experience*) (Libby 1995) dalam Murtanto (1998). Pada artikel tersebut dikatakan bahwa variabel-variabel ini sudah digunakan pada penelitian-penelitian Bonner dan Lewis (1990); Libby dan Luft (1993); Libby dan Tan (1994) dan Libby (1995). Secara praktik, definisi keahlian sering ditunjukkan dengan pengakuan resmi (*official recognition*) seperti kecerdasan partner dan penerimaan konsensus (*consensual acclamation*) seperti pengakuan terhadap seseorang spesialis industri papan atas, tanpa adanya suatu daftar resmi dari atribut-atribut keahlian. Shanteau (1987) memberikan definisi operasional ahli sebagai seseorang yang telah diakui dalam profesinya sebagai orang yang memiliki ketrampilan dan kemampuan yang penting.

Hasil penelitian yang dilakukan beberapa peneliti tersebut menunjukkan adanya konsistensi bahwa dari faktor-faktor yang mempengaruhi keahlian audit ternyata faktor pengetahuan kognitif merupakan faktor yang sangat penting bagi auditor. Faktor lain yang juga penting, adalah psikologi dan strategi dalam pengambilan keputusan. Sedangkan faktor-faktor seperti kemampuan kognitif dan analisis tugas bukan merupakan faktor penting. Hasil penelitian Murtanto (1998) menunjukkan bahwa komponen keahlian untuk auditor di Indonesia terdiri atas:

1. Komponen pengetahuan, yang merupakan komponen penting dalam suatu keahlian. Komponen ini meliputi pengetahuan terhadap fakta-fakta, prosedur-prosedur dan pengalaman. Kanfer dan Ackerman (1989) juga mengatakan bahwa pengalaman akan memberikan hasil dalam menghimpun dan memberikan kemajuan bagi pengetahuan.
2. Ciri-ciri psikologi, seperti kemampuan berkomunikasi, kreativitas, kemampuan bekerja sama dengan orang lain. Gibbins dan Larocque's (1990) juga menunjukkan bahwa kepercayaan, komunikasi, dan kemampuan untuk bekerja sama adalah unsur penting bagi keahlian audit.

Keahlian juga dapat dilihat dari jenis informasi yang digunakan. Seorang yang ahli cenderung menggunakan informasi yang sifatnya kebalikan dari kondisi sesungguhnya (*atypical*). Choo dan Trotman (1991) yang melakukan penelitian terhadap pendapat audit mengenai kelangsungan hidup suatu perusahaan berpendapat bahwa auditor yang berpengalaman, cenderung untuk menggunakan informasi yang sifatnya *atypical* dibandingkan informasi yang *typical*. Graesser dan Nakamura (1982) dalam Choo dan Trotman (1991) menunjukkan bahwa untuk kasus-kasus yang biasa, tidak ada perbedaan penggunaan informasi *atypical* dan *typical* untuk auditor yang berpengalaman dan kurang berpengalaman.

Alba dan Hutchinson (1987) dalam artikel yang sama menyatakan bahwa peningkatan keakuratan pengambilan keputusan karena menggunakan informasi yang *atypical* hanya sesuai dengan orang-orang yang ahli. Kondisi ini disebabkan, mereka lebih sensitif dengan ketidakharmonisan dibandingkan seseorang yang kurang ahli. Fiske et al. (1983) juga menyebutkan hal yang sama, dengan menambahkan keterangan bahwa seorang ahli mempunyai kapasitas yang lebih besar untuk menampung segala macam informasi yang relevan dibandingkan dengan orang yang kurang ahli. Berdasarkan keterangan-keterangan tersebut dapat diambil simpulan bahwa keahlian audit harus diukur atas dasar lamanya pengalaman kerja, jenjang jabatan serta jenis informasi yang digunakan. Selanjutnya, peneliti menggunakan variabel-variabel ini untuk mengukur keahlian.

Independensi adalah suatu istilah yang sering digunakan oleh profesi auditor. Eric (1975) dalam artikel Antle (1984) mendefinisikan independensi sebagai suatu hubungan antara akuntan dan kliennya yang mempunyai sifat sedemikian rupa sehingga temuan dan laporan yang diberikan auditor hanya dipengaruhi oleh bukti-bukti yang ditemukan dan dikumpulkan sesuai dengan aturan atau prinsip-prinsip profesionalnya. Arthur (1978) dalam artikel yang sama mengatakan bahwa independensi profesional adalah suatu konsep fundamental dari profesi akuntansi.

Independensi secara esensial merupakan sikap pikiran seseorang yang dicirikan oleh pendekatan integritas dan objektivitas tugas profesionalnya. Hal ini senada dengan American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) dan Kell et al. (1989) dalam artikel Pincus (1991) menyatakan bahwa independensi adalah suatu kemampuan untuk bertindak berdasarkan integritas dan objektivitas. Meskipun integritas dan objektivitas tidak dapat diukur secara pasti, tetapi keduanya merupakan hal yang mendasar bagi profesi akuntan publik. Integritas merupakan prinsip moral yang tidak memihak, jujur, memandang dan mengemukakan fakta seperti apa adanya. Di lain pihak, objektivitas merupakan sikap tidak memihak dalam mempertimbangkan fakta, kepentingan pribadi tidak terdapat dalam fakta yang dihadapi (Mulyadi, 1992) dalam hasil penelitian Regep (1996). Kell et al. (1989) menjelaskan bahwa integritas berarti jujur dan dapat dipercaya, sedangkan objektivitas berhubungan dengan kemampuan akuntan publik untuk mempunyai sikap adil dalam segala hal yang berkaitan dengan tugas profesionalnya.

Dalam Kode Etik Akuntan tahun 1994 disebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Setiap akuntan harus memelihara integritas dan keobjektifan dalam tugas profesionalnya dan setiap auditor harus independen dari semua kepentingan yang bertentangan atau pengaruh yang tidak layak. Ia juga harus menghindari situasi yang bisa menimbulkan kesan pada pihak ketiga bahwa ada pertentangan kepentingan dan keobjektifan sudah tidak dapat dipertahankan.

Berdasarkan keterangan-keterangan yang ada dapat diambil simpulan bahwa independensi merupakan suatu sikap seseorang untuk bertindak secara objektif dan dengan integritas yang tinggi. Integritas berhubungan dengan kejujuran intelektual akuntan sedangkan objektivitas secara konsisten berhubungan dengan sikap netral dalam melaksanakan tugas pemeriksaan dan menyiapkan laporan audit.

Independensi sendiri dapat diklasifikasikan menjadi dua (Mautz & Sharaf (1993), yaitu independensi dalam kenyataan (*independence in fact*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Setiap auditor harus memiliki kedua sikap independensi baik *independence in fact* maupun *independence in appearance*. Kedua aspek independensi tersebut mempunyai hubungan yang erat dan saling berkaitan satu dengan yang lain.

Penelitian mengenai independensi sudah cukup banyak dilakukan baik di dalam negeri maupun di luar negeri. Supriyono (1987) dalam tesis Regep (1996) melakukan penelitian dengan tujuan untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi independensi penampilan auditor di Indonesia. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa ikatan keuangan dan hubungan usaha, persaingan antar KAP, pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya penugasan audit serta jumlah fee dapat merusak independensi. Nadihsyah (1993) dalam tesis Regep (1996) menunjukkan bahwa pemakai informasi akuntansi, akuntan dan masyarakat umum tidak mempersepsikan auditor itu independen. Artinya pemakai informasi akuntansi, akuntan dan masyarakat umum meragukan independensi auditor. Penelitian Burton & Robert (1967) dalam Chow dan Rice (1987) mengacu pada adanya pro dan kontra terhadap lamanya hubungan audit antara perusahaan dengan auditornya yang dapat menimbulkan ancaman terhadap independensi auditor. Hasilnya, faktor utama yang menyebabkan perusahaan pindah KAP adalah adanya pergantian manajemen. Selain itu, perusahaan cenderung untuk berpindah dari KAP yang kecil ke KAP yang besar.

Namun demikian, ada beberapa hasil penelitian yang menunjukkan bahwa profesi akuntan publik tidak sensitif terhadap masalah independensi. Hasil penelitian tersebut adalah Joyce & Biddle (1981) dan Margheim (1986). Joyce & Biddle menunjukkan bahwa auditor tidak begitu membedakan antara penjelasan dari pihak manajemen dan pihak ketiga yang lebih independen.

Hasil penelitian yang tidak konsisten ini menarik untuk diteliti kembali terutama jika dikaitkan dengan auditor yang ada di Indonesia. Pengujian kembali suatu hasil penelitian yang saling bertentangan dengan kondisi yang lebih spesifik juga didukung oleh pernyataan Otley et al. (1994) dalam Sularso (1998) mengatakan bahwa replikasi dengan kondisi yang berbeda akan dapat menempatkan keyakinan pada suatu hasil penelitian sebelumnya pada tingkat yang lebih baik.

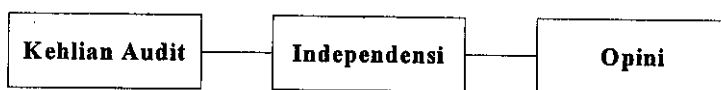
Berdasarkan hasil-hasil penelitian sebelumnya mengenai adanya hubungan antara faktor keahlian audit dan independensi dengan pendapat audit, hipotesis pertama menunjukkan adanya hubungan yang saling bergantung antara keahlian audit dan independensi terhadap pemberian pendapat. Artinya, auditor, baik itu kompeten maupun tidak kompeten akan cenderung memberikan pendapat yang salah karena adanya faktor-faktor komersial, seperti kerugian jika klien berpindah ke kantor akuntan yang lain atau auditor menghadapi tekanan pada saat melakukan proses pemeriksaan (Mutchler, 1985).

Behavioral decision theory menjelaskan latar belakang terjadinya perbedaan pendapat antara auditor ahli dan independen dengan auditor yang tidak memiliki salah satu karakteristik atau pun kedua karakteristik tersebut. Bowditch dan Buono (1990) mengatakan bahwa teori ini berhubungan perilaku seseorang dalam proses pengambilan keputusan. Teori ini berbeda dengan *classical decision theory* yang menyatakan bahwa seseorang dapat mengambil keputusan yang tepat karena semua alternatif tindakan yang dapat diambil dapat diketahui sepenuhnya. Sebaliknya, *behavioral decision theory* menyatakan bahwa seseorang mempunyai keterbatasan pengetahuan dan bertindak hanya berdasarkan persepsinya terhadap suatu situasi yang sedang dihadapi. Selain itu, tiap orang mempunyai struktur pengetahuan yang berbeda dan kondisi ini akan mempengaruhi cara pembuatan suatu keputusan. Selanjutnya, disebutkan juga bahwa pembuatan keputusan tidak dapat dilepaskan dari berbagai konteks sosial yang ada di dunia praktik. Konteks sosial yang dimaksudkan di sini adalah adanya tekanan-tekanan atau pengaruh-pengaruh politik, sosial, dan ekonomi. Seorang pembuat keputusan tidak lagi menggunakan

pemikiran rasional jika dia merasa bahwa keputusan yang akan diambil sangat erat kaitannya dengan kepentingan-kepentingan pribadinya.

Berdasarkan penjelasan tersebut dapat diambil simpulan bahwa proses pengambilan keputusan dalam bidang audit dipengaruhi oleh faktor keahlian audit dan independensi. Keahlian audit berkaitan erat dengan struktur pengetahuan yang dimiliki auditor dan dapat menyebabkan perbedaan pendapat audit terhadap suatu kasus tertentu. Sedangkan independensi merupakan cerminan tekanan politik, sosial dan ekonomi yang dihadapi oleh seorang auditor dalam proses pengambilan keputusan dalam pemberian opini audit.

Tugas pemberian pendapat terhadap kelangsungan hidup perusahaan dipilih dalam eksperimen ini dengan harapan sekaligus dapat menguji hipotesis mengenai *self-fulfilling prophecy effect* yang mengatakan bahwa seseorang berharap pihak lain akan bertindak laku atau membuat keputusan sesuai dengan kehendaknya. Dengan demikian seseorang yang menginginkan harapannya terpenuhi melakukan tindakan-tindakan yang dapat memaksa seseorang untuk bertindak seperti yang diharapkan. Pendapat auditor mengenai kelangsungan hidup akan dapat mempengaruhi usaha klien. George et al. (1996) dalam Mutchler et al. (1998) menunjukkan hubungan negatif antara laporan mengenai kelangsungan hidup kesatuan usaha dengan usaha klien. Hubungan ini menimbulkan berbagai pertimbangan strategis. Jika auditor memberikan pendapat buruk mengenai kelangsungan hidup suatu perusahaan, akan dapat menyebabkan berhentinya operasi perusahaan tersebut. Sebaliknya, jika auditor enggan kehilangan klien tersebut dengan alasan-alasan ekonomis, auditor tidak akan memberikan pendapat buruk mengenai kelangsungan hidup perusahaan tersebut. Namun demikian jika pendapat yang diberikan salah, di kemudian hari dapat timbul biaya tuntutan hukum, atau rusaknya reputasi auditor. Berdasarkan *self-fulfilling prophecy effect*, auditor yang takut reputasinya rusak akan cenderung memberikan pendapat *qualified* pada perusahaan yang bermasalah, sedangkan auditor yang takut kepentingan-kepentingannya ekonomisnya terganggu (karirnya terhambat atau kehilangan klien potensial) akan cenderung memberikan opini *unqualified* pada perusahaan yang bermasalah. Pengujian hipotesis ini dilakukan dengan memberikan manipulasi pada faktor independensi. Hubungan keahlian audit dan independensi terhadap pendapat audit dapat digambarkan sebagai berikut:



Berdasarkan keterangan yang ada dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H₁ : Auditor yang memiliki keahlian audit dan independen akan memberikan pendapat tentang kelangsungan hidup perusahaan yang cenderung benar dibandingkan auditor yang hanya memiliki salah satu karakteristik atau sama sekali tidak memiliki keduanya.

Jenis informasi yang digunakan oleh seorang ahli akan berbeda dengan jenis informasi yang digunakan oleh orang yang tidak ahli. Bouwman (1984) dalam artikel Choo dan Trotman (1991) menunjukkan bahwa analis keuangan yang berpengalaman lebih berfokus pada informasi yang menunjukkan perbedaan-perbedaan. Sebaliknya analis keuangan yang tidak berpengalaman, cenderung akan mengabaikan informasi yang menunjukkan perbedaan. Alba dan Hutchinson (1987) dalam artikel yang sama menyatakan bahwa peningkatan keakuratan pengambilan keputusan dengan menggunakan informasi yang *atypical* hanya sesuai dengan orang-orang yang ahli. Kondisi ini disebabkan, mereka lebih sensitif dengan ketidakharmonisan dibandingkan seseorang yang kurang ahli.

Choo & Trootman (1991) melakukan eksperimen pada auditor untuk mengetahui jenis informasi yang digunakan. Keahlian auditor dibedakan berdasarkan lamanya waktu kerja. Auditor senior adalah mereka yang mempunyai pengalaman 4 tahun sedangkan auditor yunior berpengalaman 4 bulan. Eksperimen dilakukan dengan menggunakan *recall test*. Uji ini dilakukan karena banyak penelitian psikologi yang mengatakan bahwa seseorang cenderung mengingat sesuatu yang berkesan bagi dirinya (Singh et al. 1988) dalam artikel Choo dan Trotman (1991). Dalam praktik, jika auditor dihadapkan pada bukti yang baru, dia akan mencari informasi-informasi yang ada pada periode sebelumnya yang menurut dia penting (Moeckel & Plumlee 1989) seperti yang tercantum dalam artikel Choo dan Trotman (1991). Prosedur ini disebut *recall test*.

Eksperimen untuk *recall test* yang dilakukan oleh Choo dan Trotman dilakukan dengan memberikan sebuah kasus perusahaan kepada para partisipan. Kasus tersebut sudah dilengkapi dengan sejumlah informasi kualitatif dan kuantitatif. Data kualitatif sudah dibedakan atas informasi *typical*, *atypical* dan *filler*. Para partisipan diberitahu bahwa perusahaan tersebut mempunyai masalah dalam kelangsungan hidupnya. Pada tahap pertama, mereka diminta memberikan pendapat tentang perusahaan tersebut. Pada tahap selanjutnya, para partisipan diminta membaca informasi kualitatif selama 10 menit. Kemudian mereka diminta mengingat dan menuliskan kembali informasi-informasi yang tadi sudah mereka baca.

Hasil penelitian tersebut menyebutkan bahwa seorang auditor yang belum berpengalaman cenderung tidak dapat membedakan jenis informasi penting. Sebaliknya, auditor yang sudah berpengalaman cenderung mengingat informasi yang tidak sejenis (*atypical*). Artinya seorang auditor yang berpengalaman lebih banyak berkesan dengan informasi yang tidak sejenis untuk mendukung keputusannya. Pada landasan teori sebelumnya, sudah disebutkan bahwa variabel pengalaman adalah salah satu unsur keahlian. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa auditor yang ahli lebih banyak menggunakan informasi yang tidak sejenis untuk membuat keputusan. Sehingga, hipotesis kedua adalah:

H_2 : Kuantitas informasi yang diinginkan dipengaruhi oleh jenis informasi. Auditor yang ahli lebih banyak mengingat jenis informasi *atypical* sedangkan auditor yang tidak ahli lebih banyak mengingat informasi *typical*.

3. Metode Eksperimen dan Analisis Data

3.1. Subjek Eksperimen

Eksperimen ini dilakukan dengan menggunakan subjek auditor dan mahasiswa. Pengklasifikasian auditor ahli dan tidak ahli berdasarkan masa kerja seperti yang dilakukan oleh Choo dan Trotman (1991). Titik *cut-off* nya adalah pada masa kerja lebih dari 4 tahun. Auditor yang bekerja kurang dari 4 tahun dianggap auditor yang tidak ahli sedangkan auditor yang telah bekerja lebih dari 4 tahun merupakan auditor yang ahli. Subjek mahasiswa akuntansi adalah mahasiswa semester VII. Mahasiswa ini dipilih karena mereka telah menyelesaikan mata kuliah auditing II. Para mahasiswa ini mewakili auditor yang tidak ahli.

Penggunaan partisipan mahasiswa sebagai subjek eksperimen banyak menimbulkan pertanyaan. Beberapa hasil penelitian mengenai kondisi ini terungkap dalam artikel Ashton (1980) seperti penjelasan berikut ini. Alpert (1967) membandingkan opini beberapa kelompok yang partisipannya adalah pelaku bisnis kemudian dibandingkan dengan opini para mahasiswa.

Simpulannya adalah opini pelaku bisnis jauh lebih baik dibandingkan opini para mahasiswa. Copeland, Francia dan Strawser (1973) meneliti perilaku berbagai kelompok tentang suatu penerbitan laporan keuangan. Dari perbandingan antara sikap mahasiswa dan non-mahasiswa diperoleh hasil bahwa terdapat perbedaan yang signifikan pada tingkat signifikansi 0.05.

Hasil penelitian di atas berbeda dengan hasil penelitian berikut ini. Dyckman (1966) menemukan bahwa mahasiswa dan pelaku bisnis membuat keputusan yang sama. Mock (1969), Hofstedt (1972) dan Dickhaut (1973) menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan antara mahasiswa dengan pelaku bisnis dalam pelaksanaan tugas eksperimennya. Slovic, Fleissner dan Bauman (1972) menemukan adanya kesamaan pendapat antara mahasiswa dengan broker saham.

Sebaliknya, Alderfer dan Bierman (1970) menunjukkan bahwa mahasiswa dan manajer membuat keputusan yang berbeda dalam tugas-tugas yang mengandung risiko. Hal ini ditunjukkan dengan tidak adanya mahasiswa yang memilih investasi yang berisiko karena mereka akan dapat kehilangan uangnya, sedangkan partisipan manajer malah memilih investasi yang berisiko.

Perbedaan sikap antara partisipan mahasiswa dan nonmahasiswa tampak juga pada eksperimen perilaku konsumen. Ashton dan Kramer (1983) menyimpulkan bahwa mahasiswa bisa menjadi pengganti auditor yang berpengalaman. Ashton (1980) mengatakan bahwa partisipan mahasiswa dapat digunakan sebagai surogasi auditor yang belum berpengalaman kerja dalam tugas yang dikaitkan dengan pembuatan keputusan. Pengalaman kerja sendiri berdasarkan hasil penelitian sebelumnya (Ashton 1991) merupakan salah satu unsur keahlian audit.

Berdasarkan rancangan eksperimen, subjek auditor tidak dibedakan antara mereka yang berpengalaman dalam memberi pendapat mengenai kelangsungan hidup perusahaan dengan mereka yang belum atau tidak berpengalaman dalam tugas pemberian pendapat. Pemilihan tugas untuk memberikan pendapat mengenai kelangsungan hidup perusahaan pada eksperimen ini karena Abdolmohammadi dan Wright (1987) mengatakan bahwa perbedaan antara auditor yang berpengalaman dan tidak berpengalaman dapat dideteksi dengan tugas-tugas yang tidak terstruktur. Mereka juga mengatakan bahwa karakteristik tugas tidak terstruktur adalah unik, berupa pemberian pendapat serta petunjuk yang diberikan sangat terbatas, contohnya adalah keputusan untuk memberikan pendapat audit *qualified*.

3.2. Instrumen

3.2.1. Manipulasi Independensi

Manipulasi ini dilakukan dengan memberikan kondisi yang menekan sehingga para partisipan merasakan suatu dilema antara menggunakan sikap independen dan tidak. Kondisi yang diberikan dibedakan untuk partisipan auditor dan mahasiswa. Pada partisipan auditor yang tidak independen, mereka diharuskan memberikan keputusan sebaik mungkin atas kelangsungan hidup perusahaan tersebut. Jika pendapat yang diberikan salah dan kesalahan tersebut berakibat buruk pada klien, dapat mempengaruhi kenaikan jenjang karir mereka, sedangkan auditor yang sedang mengikuti pelatihan USAP, keindependenan dimanipulasi dengan memberikan keterangan, jika opini mereka salah dan kesalahan itu cenderung pada pendapat yang jelek, akan berpengaruh terhadap kelulusan mereka pada USAP. Pada partisipan mahasiswa, kondisi tidak independen dimanipulasi dengan memberikan keterangan, jika pendapat mereka mengenai kelangsungan hidup perusahaan salah dan kesalahan tersebut merugikan klien, akan berpengaruh negatif terhadap kelulusan pada mata kuliah Teori Akuntansi yang sedang mereka ikuti. Auditor yang diperlakukan independen tidak akan mengalami tekanan seperti yang disebutkan sebelumnya. Dengan kata lain para auditor tersebut dapat memberikan pendapat tanpa ada tekanan apa pun.

3.2.2. Manipulasi Keahlian Audit

Dilakukan dengan membedakan subjek berdasarkan masa kerjanya. Auditor yang ahli mempunyai masa kerja 4 tahun ke atas sedangkan auditor yang tidak ahli mempunyai masa kerja di bawah 4 tahun dan mahasiswa akuntansi semester VII. Selain itu pada auditor yang dimanipulasi ahli diberikan alat analisis lain berupa model Altman (1986) untuk membantu mereka memberikan pendapat mengenai kelangsungan hidup perusahaan.

3.2. Skenario Eksperimen

Eksperimen dilakukan dalam waktu 45-60 menit, dan terdiri atas 2 tahap. Tahap pertama, partisipan diberi tugas untuk memberikan pendapat tentang kelangsungan hidup suatu perusahaan. Tahap kedua, partisipan akan melakukan *recall test*, untuk menguji jenis informasi yang berperan dalam pengambilan keputusan pemberian pendapat. Tiap kelompok dalam eksperimen ini akan diberi kasus yang berupa laporan keuangan suatu perusahaan.

3.2.1. Pelaksanaan Eksperimen Tahap Pertama

Tujuan sesungguhnya eksperimen ini hanya diketahui oleh manajer personalia dan dosen mata kuliah tertentu. Hal ini dilakukan agar para partisipan sungguh-sungguh dalam mengerjakan tugas yang diberikan. Pada tahap ini eksperimen dilakukan selama 20 menit.

Langkah Pertama. Partisipan dipilih secara random untuk dimasukkan ke dalam salah satu kelompok. Partisipan di kelompok 1 adalah kelompok auditor yang ahli dan independen. Kelompok 2 diberi perlakuan kurang ahli tetapi independen. Kelompok 3 diberi perlakuan tidak memiliki independensi tetapi ahli. Kelompok 4 diberi perlakuan kurang memiliki keahlian dan independen. Secara jelas kondisi tersebut dapat digambarkan dalam tabel 1 berikut ini.

TABEL 1

Desain Eksperimen 2×2

Independensi	Ahli	
	Ya	Tidak
	I	II
Ya	III	IV
Tidak		

Langkah Kedua. Eksperimenter menjelaskan terlebih dulu mengenai eksperimen yang akan dilakukan. Kemudian pada tiap kelompok diingatkan untuk selalu memperhatikan kondisi yang sedang dihadapi sebelum memberikan pendapat. Kondisi untuk tiap kelompok sudah tercermin dalam kuesioner yang dibagikan. Selain itu partisipan diberitahu bahwa untuk tiap kasus yang benar dikerjakan akan diberikan point tertentu, dan mereka dilarang bekerja sama dengan subjek yang lain. Pemberian nilai dimaksudkan untuk penilaian kinerja maupun nilai mata kuliah tertentu, sesuai dengan manipulasi terhadap independensi.

Langkah Ketiga. Pada tahap ini para partisipan mulai menganalisis kasus yang sudah dibagikan, dengan waktu sekitar 30 menit.

3.2.2. Pelaksanaan Eksperimen Tahap Kedua

Pada tahap ini dilakukan *recall test*. Uji ini banyak dilakukan pada penelitian psikologi. Aplikasi *recall test* terletak pada saat auditor menghadapi bukti baru. Dalam praktik, pada saat auditor menghadapi suatu bukti baru untuk membuat suatu keputusan, dia akan mengevaluasi bukti-bukti yang sudah ada sekarang (Moeckel & Plumlee, 1989). Kondisi ini sesuai dengan *recall test*. Sebagai tambahan, *recall test* dapat digunakan untuk mengevaluasi pengaturan memori seseorang.

Secara terperinci pelaksanaan eksperimen ini adalah tiap subjek dibedakan atas ahli dan nonahli. Masing-masing subjek diberikan 5 informasi *typical* dari 10 informasi *typical* yang tersedia dan 5 informasi *atypical* dari 10 informasi *atypical* yang tersedia.

Langkah selanjutnya partisipan diminta menuliskan kembali 5 item lainnya dari informasi *atypical* dan *typical* yang belum tertulis dalam daftar yang diberikan. Partisipan diberi tahu meskipun informasi tersebut tidak diingat keseluruhannya, mereka tetap harus menuliskan informasi tersebut. Apabila partisipan berhasil menuliskan dengan benar 3 item, maka diberi nilai 0.6. Tahap kedua ini menghabiskan waktu sekitar 15 menit. Secara jelas *design* penelitian eksperimen tahap 2 adalah sebagai berikut:

TABEL 2

Desain Eksperimen Tahap 2

Jenis Informasi	Typical & Atypical	Ahli	
		Ya	Tidak
		I	II

Jadi, kelompok I adalah kelompok yang ahli dan menerima informasi *typical* dan *atypical*. Kelompok II adalah kelompok yang tidak ahli dan menerima informasi yang *typical* dan *atypical*. Kedua kelompok ini akan dilihat nilai *recall test*-nya berdasarkan jenis informasi (*typical* dan *atypical*).

3.3. Pengukuran Variabel

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas variabel independen dan dependen. Pada eksperimen tahap pertama, variabel independen adalah keahlian audit dan independensi, sedangkan variabel dependen adalah pendapat audit. Pada eksperimen tahap kedua, variabel independen keahlian audit dan jenis informasi, sedangkan variabel dependennya nilai *recall test*.

Variabel keahlian audit ini biasanya diukur dengan ukuran ordinal, jenjang jabatan, tahun pengalaman, dan kombinasi antara jenjang jabatan dengan tahun pengalaman serta adanya pengetahuan khusus yang dimiliki. Manipulasi untuk independensi telah disebutkan sebelumnya dengan memberikan keterangan tertentu dan memberikan kondisi tertentu.

Ukuran masa kerja untuk mengukur pengalaman digunakan oleh Frederick dan Libby (1986), Nelson (1993) dalam artikel Tan dan Libby (1997). Frederick dan Libby (1986) menggunakan auditor

yang bermasa kerja antara 2,5 tahun sampai 3,5 tahun sebagai subjek auditor yang berpengalaman sedangkan Nelson (1993) menggunakan auditor yang berpengalaman lebih dari dua tahun untuk mengukur auditor yang berpengetahuan tinggi. Sedangkan kombinasi antara masa kerja dan jenjang jabatan untuk mengukur pengalaman digunakan oleh Choo dan Trotman (1991). Ukurannya adalah jabatan senior atau supervisor dan memiliki masa kerja empat tahun.

Berdasarkan pengamatan awal peneliti dapat diketahui bahwa jenjang jabatan auditor di Indonesia terbagi atas, partner, manajer, supervisor, senior dan yunior. Dengan demikian, peneliti akan menggabungkan unsur jenjang jabatan dan masa kerja untuk mengukur tingkat pengalaman, seperti yang dilakukan Choo dan Trotman. *Cut-off point* untuk auditor yang ahli dan tidak ahli adalah, auditor ahli memiliki jenjang jabatan senior ke atas dengan masa kerja minimal 4 tahun sedangkan untuk auditor yang tidak/kurang berpengalaman adalah auditor yang memiliki jenjang jabatan yunior dengan masa kerja kurang dari empat tahun.

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian adalah pendapat audit mengenai kelangsungan hidup perusahaan satu tahun mendatang dan nilai *recall test*. Kedua variabel dependen ini diukur secara terpisah dalam dua tahap eksperimen. Pendapat audit ini diukur dengan 7 skala likert dimulai dari "sangat lemah" (1) sampai dengan "sangat kuat" (7), sedangkan nilai *recall test* diukur dengan membandingkan jumlah informasi yang diingat dengan total informasi yang diberikan.

3.4. Metode Analisis

Hipotesis diuji dengan *ANOVA*, dengan tingkat signifikansi $\alpha = 5\%$. Agar hasil pengujian *valid*, perlu diuji asumsi *ANOVA*. Uji *ANOVA* ini dirasakan peneliti belum mencukupi karena dalam uji ini tidak ditunjukkan suatu kelompok yang memiliki rata-rata berbeda. Penentuan rata-rata kelompok tertentu yang berbeda secara signifikan dengan rata-rata kelompok yang lain membutuhkan uji lebih lanjut. Prosedur ini disebut dengan prosedur perbandingan berganda (*multiple comparison procedure*). Uji yang digunakan adalah dengan menggunakan uji *Bonferroni* yang mengatur taraf signifikan observasi berdasarkan banyaknya perbandingan yang dibuat.

Hipotesis kedua akan diuji dengan cara menentukan apakah terdapat interaksi antara keahlian dan jenis informasi. Uji yang digunakan dengan *Simple Factorial Analysis of Variance*. Selanjutnya, hipotesis kedua diuji lebih lanjut dengan *Bonferroni test* untuk mengetahui kelompok yang memiliki perbedaan sehingga nantinya akan dapat diketahui jenis informasi yang lebih banyak digunakan oleh masing-masing *treatment* (ahli dan nonahli).

4. Analisis Data dan Pengujian Hipotesis

Subjek yang digunakan dalam eksperimen ini adalah auditor dan mahasiswa akuntansi yang telah menyelesaikan mata kuliah auditing II. Secara terperinci subjek eksperimen adalah sebagai berikut:

	Pria	Perempuan	Total
Mahasiswa	17	25	42
Auditor	57	33	90
Total	74	58	132

Partisipan auditor terdiri dari auditor yang bekerja di sebuah kantor akuntan yang berafiliasi dengan kantor akuntan internasional, yaitu sebanyak 22 orang, dengan perincian 13 pria dan 9

perempuan. Mereka rata-rata berpengalaman 4,3 tahun dan berada pada tingkat senior (10 orang) dan supervisor (12 orang), sehingga subjek ini diperlakukan sebagai auditor ahli. Partisipan yang lain adalah auditor yang bekerja di sebuah kantor akuntan nasional yang berskala besar.² Jumlah partisipan ini sebanyak 22 orang, dengan perincian 12 pria dan 10 perempuan. Partisipan kelompok ini terdiri atas auditor yunior dengan pengalaman kerja rata-rata 1,7 tahun sebanyak 11 orang dan 11 orang adalah auditor pada jenjang senior dengan pengalaman kerja rata-rata 4,2 tahun. Partisipan auditor lain merupakan para peserta kursus USAP jumlahnya 46 orang, terdiri dari 32 pria dan 14 perempuan. Subjek dengan rata-rata pengalaman 5,6 tahun dan berada pada tingkat auditor senior 22 orang, 8 orang pada tingkat supervisor serta 3 orang merupakan partner. Subjek partner ini rata-rata mempunyai masa kerja 12,3 tahun. Sisanya sebanyak 13 orang merupakan auditor yunior dengan rata-rata masa kerja 2,5 tahun. Subjek pada kelompok tidak ahli terdiri dari mahasiswa dan auditor dengan masa kerja kurang dari 4 tahun (rata-rata 2,1 tahun) serta berada pada tingkat auditor yunior. Subjek pada kelompok ahli mempunyai masa kerja lebih dari 4 tahun (rata-rata 7,4 tahun) serta berada pada tingkat mulai senior sampai dengan partner.

4.1. Pengujian Data

Data pokok yang diperlukan untuk menguji hipotesis pertama dan kedua adalah pendapat auditor dan nilai *recall test*. Data pokok pendapat auditor diperoleh setelah para partisipan membaca kasus yang diberikan dan kemudian memberikan pendapatnya. Data yang berupa nilai *recall test* dapat diperoleh setelah subjek menyelesaikan eksperimen tahap kedua. Sebelum menyelesaikan tugas eksperimen pertama, para partisipan terbagi ke dalam empat kelompok. Masing-masing kelompok memiliki jumlah partisipan seperti terlihat dalam Tabel 3.

Setelah dikelompokkan, para partisipan yang dimanipulasi ahli terlebih dulu diberi pengenalan dan pelatihan tentang alat analisis Z-score yang dapat digunakan untuk membantu menganalisis kelangsungan hidup perusahaan selama 10 menit. Kemudian, para partisipan diminta untuk memberikan pendapat mengenai kelangsungan hidup perusahaan dengan 7 skala likert, mulai dari "sangat lemah" sampai dengan "sangat kuat". Total waktu yang digunakan untuk menyelesaikan eksperimen pada tahap ini 20 menit.

4.1.1. Hasil Pengujian Hipotesis Pertama

H_1 : Auditor yang memiliki keahlian dan independen memberikan pendapat tentang kelangsungan hidup perusahaan yang cenderung benar dibandingkan auditor yang hanya memiliki salah satu karakteristik atau sama sekali tidak memiliki keduanya.

Dari Tabel 4 tampak bahwa rata-rata pendapat pada kelompok ahli dan independen adalah paling rendah. Pada kelompok nonahli & nonindependen serta ahli & non-independen, rata-rata pendapatnya cenderung tinggi (dengan skor antara 4.00 sampai 5.00).

Alat analisis hipotesis pertama adalah ANOVA. Sebelum sampai pada pengujian ANOVA, pertama kali diuji asumsi yang harus dipenuhi sebelum alat uji digunakan. Asumsi yang diuji mengatakan bahwa dalam populasi, varians dari kelompok-kelompok tersebut sama. Asumsi ini diuji dengan menggunakan *Levene test*. Hasil pengujian terlihat pada Tabel 5.

² Ukuran besar berdasarkan jumlah akuntan yang dipekerjakan (>50 orang). Ukuran ini sama dengan yang digunakan oleh Sularso (1997)

TABEL 3**2x2 Desain Eksperimen Tahap 1**

		Ahli	
		Ya	Tidak
Independensi	Ya	n= 33	n= 33
	Tidak	n= 33	n= 33

TABEL 4**Hasil Rata-rata Pendapat per Kelompok**

Perlakuan	Rata-rata Pendapat
Ahli & independen	3,3333
Nonahli & independen	4,4242
Nonahli & nonindependen	4,9697
Ahli & nonindependen	5,0303

TABEL 5**Hasil Uji Homogenitas $\alpha=5\%$**

	Levene Statistic	P value
Pendapat	1,929	0,128

Dari Tabel 5 tampak bahwa $P_{val} > 5\%$. Kondisi ini menunjukkan bahwa varians dari kelompok-kelompok yang ada adalah secara statistis sama sehingga asumsi ANOVA dipenuhi.

TABEL 6**Hasil Uji ANOVA Hipotesa 1**

	F Statistik	Signifikan
Pendapat	36,595	0,000

Hasil pengujian menunjukkan $P_{val} < 5\%$, artinya terdapat perbedaan pendapat yang signifikan ($P_{val} = 0,000$) di antara kelompok-kelompok yang ada. Namun hasil penelitian belum dapat menunjukkan asal kelompok yang menunjukkan perbedaan yang signifikan. Uji *Bonferroni*

digunakan untuk menguji signifikansi perbedaan rata-rata antar kelompok (perlakuan). Hasil pengujian terlihat secara terperinci pada Tabel 7 di bawah ini:

TABEL 7

Uji Bonferroni Hipotesa 1

Multiple Comparisons

Dependent Variable: PENDAPAT

Bonferroni

(I) Kondisi	(J) Kondisi	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
Ahli & indep	Non ahli & non indep	-1,6364*	0,184	0,000	-2,1289	-1,1439
	Ahli & non indep	-1,6970*	0,184	0,000	-2,1895	-1,2045
	Non ahli & indep	-1,0909*	0,184	0,000	-1,5834	-0,5984
Non ahli & non indep	Ahli & indep	1,6364*	0,184	0,000	1,1439	2,1289
	Ahli & non indep	-6,06 E-02	0,184	1,000	-0,5531	0,4319
	Non ahli & indep	0,5455*	0,184	0,021	5,294 E-02	1,0380
Ahli & non indep	Ahli & indep	1,6970*	0,184	0,000	1,2045	2,1895
	Non ahli & non indep	6,061 E-02	0,184	1,000	-0,4319	0,5531
	Non ahli & indep	0,6061*	0,184	0,008	0,1136	1,0986
Non ahli & indep	Ahli & indep	1,0909*	0,184	0,000	0,5984	1,5834
	Non ahli & non indep	-0,5455*	0,184	0,021	-1,0380	-5,29 E-02
	Ahli & indep	-0,6061	0,184	0,008	-1,0986	-0,1136

* The mean difference is significant at the 0.05 level.

Uji Bonferroni menunjukkan bahwa pendapat mengenai kelangsungan hidup perusahaan kelompok yang ahli dan independen berbeda secara statistik signifikan ($P_{\text{val}}=0,000$) dengan kelompok nonahli dan nonindependen, kelompok ahli dan nonindependen serta kelompok nonahli dan independen. Dengan demikian hasil pengujian mendukung hipotesis pertama bahwa auditor yang memiliki keahlian dan independen akan memberikan pendapat tentang kelangsungan hidup perusahaan yang cenderung benar dibandingkan auditor yang hanya memiliki salah satu karakteristik atau sama sekali tidak memiliki keduanya. Skor rata-rata pendapat kelompok yang ahli dan independen adalah 3,333 yang menunjukkan bahwa mereka meragukan kemampuan perusahaan dalam satu tahun mendatang untuk tetap bertahan. Pendapat ini sesuai dengan kondisi perusahaan sesungguhnya.

Analisis lebih lanjut menunjukkan bahwa pendapat kelompok yang tidak ahli dan independen juga berbeda secara signifikan ($P_{\text{val}} = 0,000$) dengan kelompok ahli dan independen, kelompok

nonahli dan nonindependen serta kelompok ahli dan nonindependen. Hasil analisis ini menunjukkan keindependenan auditor merupakan faktor utama (dibandingkan faktor keahlian) yang menyebabkan perbedaan pendapat mengenai kelangsungan hidup kesatuan usaha. Hasil ini sesuai dengan penelitian-penelitian sebelumnya (Barnes dan Huan 1991; Firth 1981). Dengan demikian hipotesis terhadap *self-fulfilling prophecy effect* dapat didukung serta *behavioral decision theory* dapat dijelaskan dengan baik berdasarkan fenomena ini.

4.1.2. Hasil Pengujian Hipotesis Kedua

H_2 : Kuantitas informasi yang diingat dipengaruhi oleh jenis informasi. Auditor yang ahli lebih banyak mengingat informasi yang atypical sedangkan auditor yang tidak ahli lebih banyak mengingat informasi yang typical.

Pengujian hipotesis menggunakan *simple factorial analysis* untuk mengevaluasi adanya interaksi antara jenis informasi yang digunakan dengan keahlian audit. Variabel dependen untuk hipotesis kedua ini menunjukkan besar kecilnya jumlah informasi yang diingat dan diukur dengan nilai *recall test*. Sebelum dilakukan uji ANOVA dilakukan uji Levene. Hasilnya adalah:

TABEL 8

Hasil Uji Levene

	Levene Test	P value
Nilai	0,808	0,100

Hasil pengujian menunjukkan bahwa P value > 5%. Artinya kelompok-kelompok yang diuji berasal dari populasi yang mempunyai varians sama. Rata-rata nilai *recall test* jenis informasi *atypical* dan *typical* menurut *treatment* ahli dan nonahli tampak pada Tabel 9.

Selanjutnya diuji interaksi antara variabel jenis (*typical* dan *atypical*) dan *treatment* (ahli dan nonahli). Hasilnya seperti tampak pada Tabel 10.

Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa terdapat interaksi yang secara statistik signifikan (Pval = 0.001) antara variabel jenis dan *treatment*. Interaksi ini jika digambarkan seperti tampak pada grafik 1.

Gambar dalam grafik semakin menunjukkan adanya interaksi antara variabel jenis dan *treatment*. Kedua garis tersebut menunjukkan perpotongan. Dengan demikian, adanya pengaruh keahlian terhadap kuantitas informasi yang diingat tergantung pada jenis informasi (*typical* dan *atypical*).

Pengujian kemudian dilanjutkan untuk mengetahui jenis informasi yang banyak digunakan oleh ahli dan tidak ahli. Alat uji yang digunakan adalah *Bonferroni test*. Hasil pengujian tampak pada Tabel 11.

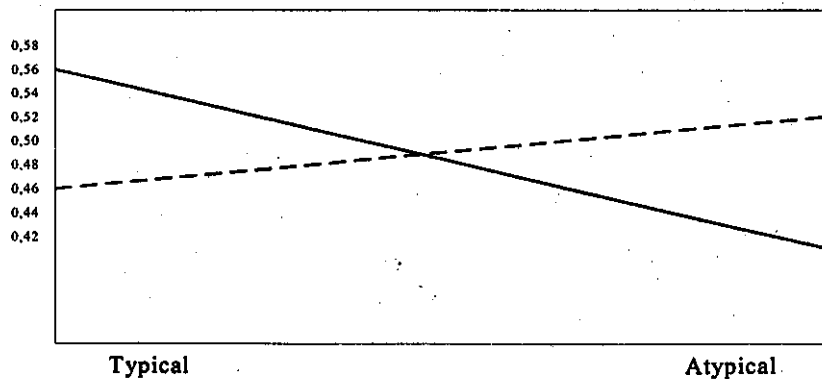
Berdasarkan Tabel 11 tampak bahwa nilai *recall test* informasi *atypical* untuk kelompok ahli berbeda secara statistikal signifikan (Pval = 0,005) dengan kelompok nonahli. Jika dilihat pada Tabel 9 tampak bahwa rata-rata nilai *recall test* informasi *atypical* untuk kelompok ahli lebih tinggi dibandingkan nilai *recall test* informasi *atypical* (0,5455 dibandingkan 0,4424). Sedangkan nilai *recall test* informasi *typical* untuk kelompok ahli tidak berbeda secara statistikal signifikan (Pval

TABEL 9**Rata-rata Nilai Recall Test**

Jenis	Treatment	ZTYPIC	
		Mean	N
Typical	Ahli	0,5152	33
	Nonahli	0,5576	33
	Total	0,5364	66
Atypical	Ahli	0,5455	33
	Nonahli	0,4424	33
	Total	0,4939	66
Total	Ahli	0,5303	66
	Nonahli	0,5000	66
	Total	0,5152 ^a	132

TABEL 10**Hasil Uji Interaksi**

	F Statistik	P value
Jenis* Treatment	11,725	0,001

GRAFIK 1**Profile Plots**

= 0.962) dengan kelompok nonahli. Data hasil pengujian menunjukkan bahwa auditor yang nonahli juga memiliki perbedaan nilai *recall test* antara informasi *typical* dan *atypical*. Perbedaan keduanya secara statistik juga signifikan ($P\text{value} = 0.001$). Pada Tabel 9 tampak bahwa rata-rata nilai *recall test* informasi *typical* untuk kelompok nonahli lebih besar dibandingkan nilai *recall test* informasi *atypical* untuk kelompok nonahli (0.5576 dibandingkan 0.4424).

TABEL 11

Uji Bonferroni Hipotesa 2

(1) Interaksi	(2) Interaksi	Mean difference	Std. Error	Signifikansi
Ahli & typical	Ahli & typical	-3,03 E-02	0,030	1,000
	Nonahli & typical	-4,24 E-02	0,030	0,962
	Nonahli & typical	7,273 E-02	0,030	0,101
Ahli & typical	Ahli & typical	3,030 E-02	0,030	1,000
	Nonahli & typical	-1,21 E-02	0,030	1,000
	Nonahli & typical	0,1030*	0,030	0,005
Nonahli & typical	Ahli & typical	1,242 E-02	0,030	0,962
	Ahli & typical	1,212 E-02	0,030	1,000
	Nonahli & typical	0,1152*	0,030	0,001
Nonahli & typical	Ahli & typical	-7,27 E-02	0,030	0,101
	Ahli & typical	-0,1030*	0,030	0,005
	Nonahli & typical	-0,1152*	0,030	0,001

Hasil pengujian tersebut mendukung hipotesis ke 2 bahwa kuantitas informasi yang diingat dipengaruhi oleh jenis informasi. Auditor yang ahli lebih banyak mengingat informasi yang *atypical* sedangkan auditor yang nonahli lebih banyak mengingat informasi yang *typical*. Artinya dalam memberikan pendapat tentang kelangsungan hidup perusahaan, auditor ahli membutuhkan informasi *atypical* yang lebih banyak dibandingkan informasi *typical*. Sebaliknya auditor yang tidak ahli lebih banyak membutuhkan informasi yang *typical*.

Hasil pengujian tambahan menunjukkan bahwa 88% dari subjek mengatakan bahwa kasus yang diberikan menarik. Subjek mahasiswa yang dipretensikan sebagai auditor tidak ahli sebanyak 90% mengatakan tidak mengalami kesulitan dalam memberikan pendapat karena data yang diberikan jelas. Sedangkan subjek auditor meskipun beberapa (20%) mengatakan bahwa informasi yang diberikan kurang mencukupi tetapi mereka dapat memberikan pendapat dengan baik. Hasil penelitian lain menunjukkan bahwa subjek eksperimen sekitar 85% mengatakan belum pernah mengetahui *z-score*.

5. Simpulan dan Keterbatasan Penelitian

5.1. Simpulan

Secara terperinci simpulan hasil penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Pendapat auditor yang ahli dan independen berbeda dengan auditor yang hanya memiliki salah satu karakter atau sama sekali tidak mempunyai karakter tersebut. Pendapat auditor pada kelompok ini mempunyai tingkat prediksi yang lebih baik dibandingkan pada kelompok yang lain. Simpulan ini diambil karena pada kelompok auditor yang ahli dan independen, rata-rata pendapat yang diberikan menunjukkan pendapat mereka lebih mengarah kepada lemahnya kelangsungan hidup perusahaan tersebut sedangkan pada kelompok yang lain cenderung memberikan pendapat bahwa perusahaan yang dianalisis tidak mengalami kesulitan dalam kelangsungan hidupnya. Padahal seperti sudah disebutkan semula bahwa kasus yang diberikan adalah benar-benar laporan keuangan dari suatu perusahaan yang sudah dilikuidasi. Atau dengan kata lain pendapat auditor yang ahli dan independen cenderung benar dibandingkan ketiga kelompok yang lain.
2. Hasil pengujian ANOVA Post Hoc (Uji *Bonferroni*) menunjukkan dengan lebih jelas bahwa yang menyebabkan perbedaan pendapat adalah faktor independensi. Auditor yang independen memberikan pendapat yang lebih tepat dibandingkan auditor yang tidak independen.
3. Hasil penelitian ini mendukung hipotesis *selffulfilling prophecy effect* dan teori *behavioral decision*. Auditor yang ahli dan nonahli memang mempunyai perbedaan dalam memberikan suatu pendapat jika mereka tidak mendapatkan tekanan sosial maupun ekonomis dalam proses pemberian pendapat. Namun, jika auditor ahli dan nonahli tersebut mendapatkan tekanan-tekanan sosial atau pun ekonomis dalam proses pemberian pendapat, perbedaannya menjadi tidak signifikan. Hasil pengujian Bonferroni menunjukkan bahwa pendapat auditor ahli dan nonahli yang tidak independen tidak berbeda secara statistikal signifikan ($P_{val}=1.000$).
4. Hasil penelitian lain menunjukkan adanya interaksi antara keahlian audit dengan jenis informasi yang digunakan. Auditor yang ahli ternyata memiliki perbedaan perhatian terhadap jenis informasi yang digunakan sebagai dasar pemberian pendapat audit. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Choo & Trotman, bahwa auditor ahli lebih memperhatikan informasi *atypical*. Sebaliknya auditor yang nonahli lebih memperhatikan informasi *typical*.

5.2. Keterbatasan Penelitian

1. Penelitian ini dilakukan pada saat beban kerja auditor tinggi (bulan Maret), akibatnya sulit mencari partisipan auditor untuk eksperimen ini. Akibatnya peneliti kurang memperhatikan faktor-faktor yang mungkin dapat menyebabkan perbedaan hasil penelitian ini. Faktor tersebut seperti bagian kerja partisipan auditor. Seperti diketahui pekerjaan audit terbagi atas berbagai macam. Karena itu bisa saja terjadi walaupun sudah berpengalaman 5 tahun, tetapi sebenarnya dia belum pernah melakukan analisis terhadap kelangsungan hidup suatu perusahaan. Hal ini terjadi karena pekerjaan yang biasa dilakukan hanya me-review kertas kerja auditor yunior atau jika dia auditor yunior, pekerjaan audit yang biasa dilakukan adalah *stock opname*, atau mengevaluasi *internal control*. Pada penelitian selanjutnya sebaiknya dideteksi mengenai pengaruh *domain specific knowledge* terhadap pendapat audit dengan

menggunakan subjek yang memang biasa melakukan tugas menganalisis kelangsungan hidup perusahaan.

2. Manipulasi terhadap sikap independen dan keahlian audit mungkin tidak sama dengan keadaan yang dihadapi auditor di lapangan. Dengan demikian hasil penelitian ini belum tentu dapat digeneralisasi pada kondisi yang sesungguhnya ada di lapangan.
3. Keterbatasan partisipan yang digunakan juga menyebabkan hasil penelitian ini mungkin akan berbeda jika dilakukan pada subjek yang lain.
4. Penelitian ini tidak membedakan jenis informasi atas penting atau tidaknya informasi. Selain itu ukuran keahlian yang digunakan hanya berdasarkan pada lamanya bekerja dan adanya pengetahuan khusus, padahal masih banyak ukuran keahlian yang lain, seperti jenjang pendidikan (S1 & S2) dan kemampuan berkomunikasi (Murtanto, 1998).

5.3. Implikasi Penelitian

Hasil penelitian bermanfaat untuk beberapa hal:

1. Berdasarkan hasil penelitian ini, keahlian audit terutama untuk penilaian kelangsungan hidup satuan usaha dapat ditingkatkan dengan memberikan pelatihan-pelatihan mengenai prosedur analitik yaitu alat bantu yang dapat digunakan untuk membantu auditor membuat keputusan terhadap hal ini. Selain itu untuk auditor nonahli kepekaan terhadap informasi atypical dapat lebih ditingkatkan.
2. Penelitian-penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan menggunakan variabel-variabel lain yang dapat mempengaruhi opini audit.
3. Konsep kompetensi dan independensi hendaknya ditunjukkan sebagai dua faktor yang mutually exclusive bukan konsep yang tidak saling bergantung.
4. Bagi Ikatan Akuntan Indonesia sendiri hasil penelitian ini menunjukkan pentingnya acuan prosedur analitik yang memadai dan dapat digunakan auditor dalam penilaian *going concern* ditunjukkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik.

DAFTAR PUSTAKA

- Altman. 1986. Financial ratios, Discriminant analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. *Journal of Finance* (September): 589-609.
- Abdolmohammadi, Mohammad and Arnold Wright. 1987. An Examination of The Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgements. *The Accounting Review* (January): 1-13.
- Ashton, Hubbard, Alison. 1991 Experience and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise. *The Accounting Review* (April): 218-239.
- Ashton, Hubbard, Alison. 1985. Does Consensus Imply Accuracy in Accounting Studies of Decision Making. *The Accounting Review* (April): 173-185.
- Ashton, H, Robert, dan Sandra S. Kramer. 1990. Students as Surrogates in Behavioral Accounting Research: Some Evidence. *Journal of Accounting Research* 18 (Spring): 1-15.
- Antle, Rick. 1984. Auditor Independence. *Journal of Accounting Research* (Spring): 1-20.
- Ashton, H. Robert and Ronert E. Hylas. 1982. Audit Detection of Financial Statement Errors. *The Accounting Review* (October): 751-765.
- Barnes & Huan. 1993. The Auditor's Going Concern Decision: some UK evidence Concerning Independence & Competence. *Journal of Business Finance & Accounting* (January): 213-228.
- Bedard, J. 1989. Expertise in Auditing: Myth or Reality? *Accounting, Organization & Society* Vol. 14: 113-131.

- Bedard, J., dan M. Chi. 1993. Expertise in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (supplement).
- Birenberg, J.G., dan M. Shields. 1984. Attention and Memory in Accounting Decision. *Accounting, Organization & Society* Vol.9: 365-382.
- Boritz, 1992. Discussion of Expert and Novice Problem-Solving Behavior in Audit Planning. *Auditing: A Journal of Theory and Practice* (Supplement): 21-32.
- Bernardi, A., Richard. 1994. Fraud Detection: The Effect of Client Integrity and Competence and Auditor Cognitive Style. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol.13: 69-101.
- Bowditch, L., James & Anthony F. Buono. 1990. *A Primer On Organizational Behavior*. 2nd ed. New York: Wiley.
- Choo, Freddie & Ken T. Trotman 1991. The Relationship Between Knowledge Structure and Judgements for Experienced and Inexperienced Auditors. *The Accounting Review* (July): 464-485.
- Chow, C.W. & S.J. Rice. 1987. Qualified Audit Opinions and Auditor Switching. *Accounting Review* (April): 326-335.
- Komite SPAP Ikatan Akuntan Indonesia. 1994. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Yogyakarta: STIE YKPN.
- Joyce, E.J., dan G.C. Biddle. 1981. Are Auditors' Judgments Sufficiently Regressive? *Journal of Accounting Research* (Autumn): 323-349.
- King, James, Robert Welker & Gery Keller. 1994. The Effects of Independence Allegation on Peer Review Evaluation of Audit Procedures." *Behavioral Research in Accounting* (Vol.6): 72-91.
- Knechel, W.R., dan W.F. Messier, Jr. 1990. Sequential Auditor Decision Making: Information Search and Evidence Evaluation. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 386-406.
- Lee, Tom and Mary Stone. 1995. Competence and Independence: The Congenial Twins of Auditing. *Journal of Business Finance & Accounting* (December): 1169-1177.
- Knapp, C., Michael. 1985. Audit Conflict: An Empirical Study of The Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure. *Accounting Review* (April): 202-211.
- Margheim, L.L. 1986. Further Evidence on External Auditors' Reliance on Internal Auditors'. *Journal of Accounting Research* (Spring): 194-205.
- Messier, W.F., Jr, dan A. Schneider. 1988. A Hierarchical Approach to the External Auditor's Evaluation of the Internal Auditing Function. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 337-353.
- Mautz, R.K., dan Hussein A. Sharaf. 1993. *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association 7th edition.
- Murtanto. 1998. *Identifikasi Karakteristik Keahlian Audit Auditor Independen di Indonesia*, Tesis, Program Studi Akuntansi, Program Pasca Sarjana UGM, Yogyakarta.
- Mutchler, F. Jane, William Hopwood, dan James M. McKeown. 1997. The Influence of Contrary Information and Mitigating Factors on Audit Opinion Decisions on Bankrupt Companies". *Journal of Accounting Research* (Autumn): 295-310.
- Pincus, K.V. 1991. Audit Judgment Confidence. *Behavioral Research in Accounting* 3: 39-65.
- _____. 1994. Discussion of: Fraud Detection: The Effect of Client Integrity and Competence and Auditor Cognitive Style. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: 102-135.
- Regep, Wayan, I. 1996. *Hubungan Dependensi antara Persepsi Independensi Akuntan Publik dengan Preferensi Klien terhadap Kantor Akuntan Publik di Indonesia*, Tesis, Program Studi Akuntansi, Program Pasca Sarjana UGM, Yogyakarta.
- Sularso, Sri. 1998. *Pengaruh Pengalaman Akuntan Pemeriksa terhadap Pengetahuan dan Penggunaan Intuisinya mengenai Kekekeliruan*, Tesis, Program Studi Akuntansi, Program Pasca Sarjana UGM, Yogyakarta.
- Tan, Hun-Tong and Robert Libby. 1997. Tacit Managerial versus Technical Knowledge as Determinants of Audit Expertise in The Field." *Journal of Accounting Research* (Spring): 97-113.