

ANALISIS PENGALAMAN AUDIT TERHADAP PERTIMBANGAN AUDITOR DIMANA KREDIBILITAS KLIEN SEBAGAI VARIABEL *MODERATING* (STUDI KASUS PADA KAP DI BATAM DAN MEDAN)

Erni Yanti Natalia & Baru Harahap

Fakultas Ekonomi Universitas Putera Batam

Email : erni.siallagan@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to analyze the effect of audit experience on auditor's judgment with client's credibility as a moderating variable. This research took the population of Public Accounting Firm (KAP) in Batam and Medan city, there are 5 KAP in Batam and 21 KAP in Medan. Sample technique used is saturated sampling technique. The data used in this study is the primary data, which is done by distributing questionnaires to respondents in several KAP via email, google forms, via post and shared directly. The questionnaires which are collected and used to analysis data are 72 questionnaires. The method of analysis used in this research is MRA (Moderated Regression Analysis) path analysis. Data were analyzed by the Statistical Package for Social Science (SPSS) version 21, with a significance level (level sig) as 5% (0,05). The results of the research is showed some result finding, there are: (1) the audit experience has no significant effect on the auditor's judgment, (2) the client's credibility does not moderate the influence of the audit experience to the auditor's judgment, so it can be concluded that the client's credibility variable is quasi Moderator.

Keywords: audit experience, client credibility, auditor judgment.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh pengalaman audit terhadap penilaian auditor dengan kredibilitas klien sebagai variabel moderating. Penelitian ini mengambil populasi Kantor Akuntan Publik (KAP) di Kota Batam dan Medan, terdapat 5 KAP di Batam dan 21 KAP di Medan. Teknik sampel yang digunakan adalah teknik sampling jenuh. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, yang dilakukan dengan menyebarkan kuesioner kepada responden di beberapa KAP melalui email, formulir google, via pos dan *share* secara langsung. Kuesioner yang dikumpulkan dan digunakan untuk analisis sejumlah 72 kuesioner. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis jalur MRA (*Moderated Regression Analysis*). Data dianalisis dengan *Statistical Package for Social Science* (SPSS) versi 21, dengan tingkat signifikansi (*level sig*) sebesar 5% (0,05). Hasil penelitian menunjukkan: (1) pengalaman audit tidak berpengaruh signifikan terhadap penilaian auditor, (2) kredibilitas klien tidak memoderasi pengaruh pengalaman audit terhadap penilaian auditor, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel kredibilitas klien adalah kuasi Moderator.

Kata kunci: pengalaman audit, kredibilitas klien, penilaian auditor.

PENDAHULUAN

Laporan keuangan adalah laporan yang menggambarkan tentang posisi keuangan perusahaan dalam suatu periode tertentu. Salah satu cara untuk meminimalisir kecurangan keuangan dalam sebuah perusahaan adalah dengan melakukan audit laporan keuangan oleh akuntan independen (akuntan publik). Audit laporan keuangan sudah lama ada, tetapi sekalipun sudah lama ada

auditor sebagai pengaudit laporan keuangan, kecurangan tetap saja masih banyak terjadi. Pemilik perusahaan bekerjasama dengan akuntan publik untuk memanipulasi keuangan perusahaan untuk tujuan penggelapan pajak dan sebagainya.

Banyak auditor sebagai eksekutor yang dipercaya oleh perusahaan tidak luput dari kecurangan juga. Kasus perusahaan dengan KAP memunculkan pandangan negatif terhadap KAP, yang dapat dipercaya sudah tidak dapat dipercaya lagi. Sejak tahun 1986-2010 kita akan menemukan banyak terjadi kasus-kasus audit menimpa KAP raksasa, seperti *the big 5* dan *the big 4* (Tuannakotta (2011:184). Berikut skandal yang terjadi beberapa tahun terakhir:

Tabel 1
Skandal Kasus Perusahaan dengan Perusahaan yang Mengaudit

No.	Perusahaan	Tahun	KAP	Negara
1	World Com	2002	Arthur Andersen	Amerika Serikat
2	Royal Ahold	2003	Deloitte & Touche	Belanda
3	Parmalat	2003	Grant Thornton SpA	Italia
4	Health South Corporation	2003	Ernst & Young	Amerika Serikat
5	Chiquita Brands International	2004		Amerika Serikat
6	AIG	2004	Friehling & Horowitz	Amerika Serikat
7	Bernard L.Madoff Investment Securities LLC	2008	PWC	Amerika Serikat
8	Anglo Irish bank	2008	Ernst & Young	Irlandia
9	Satyam Computer Services	2009	PWC	India
10	Lehman Brothers	2010	Ernst & Young	Amerika Serikat

Fraud terbesar sepanjang sejarah dilakukan oleh Bernard Madoff; jumlah uang yang digelapkan melalui Ponzi Scheme diperkirakan US\$65 miliar atau lebih. Salah satu pengumpul dana (*fund feeder*) yang kemudian disalurkan ke perusahaan Bernard Madoff adalah Fairfield Sentry. Laporan keuangan Fairfield Sentry diaudit oleh PwC. Sekalipun PwC tidak mengaudit laporan keuangan perusahaan Bernard Madoff, PwC Kanada digugat oleh para investor Fairfield Sentry yang kehilangan tabungan mereka. Dasar tuntutan mereka adalah bahwa PwC lalai (*negligent*) dalam auditnya yang tidak menemukan bahwa penanaman Fairfield Sentry di perusahaan Bernard Madoff sebesar US\$7,2 miliar sebesarnya tidak ada dananya. Yang menarik dalam kasus ini adalah bahwa laporan keuangan perusahaan Bernard Madoff diaudit oleh suatu kantor akuntan kecil yang tidak mempunyai 'nyali' mempertanyakan sepak terjang Bernard Madoff.

Kasus terbaru yang terjadi pada kantor akuntan publik Ernst & Young (E&Y) pada tahun 2010. Pada laman <http://m.kompasiana.com>, oleh Priyanto Nugroho dengan judul "Borok Lehman Brothers Terungkap: Repo 105" memaparkan tentang kasus Lehman Brothers dan E&Y. Laporan Valukas menyimpulkan adanya '*materially misleading accounting gimmick*' atau singkatnya praktik *window dressing* (upaya 'mempercantik' kondisi keuangan secara artificial agar kondisi perusahaan terlihat kuat) yang dilakukan Lehman Brothers. Para pejabat tinggi Lehman Brothers juga disebut melakukan '*actionable balance sheet manipulation*'. Valukas juga menyebut E&Y – yang merupakan *the biggest five public accountant*, auditor Lehman Brothers waktu itu sebagai 'tidak memenuhi standar profesional' sebagai auditor dan melakukan 'malpraktek'. Opini E&Y terakhir menyatakan semuanya masih 'ok' atau '*fairly presented in accordance with general accepted accounting principles*' (GAAP).

Selain kasus diatas, kasus besar lainnya yang menghebohkan dunia adalah kasus Enron dengan KAP Andersen. Enron jatuh bangkrut dengan meninggalkan hutang hampir sebesar \$31.2 miliar. Dalam peristiwa ini Enron melakukan manipulasi laporan keuangannya dengan mencatat keuntungan fiktif sebesar 600 juta dolar AS. Enron sengaja melakukan manipulasi laporan keuangannya agar investor tetap tertarik dengan saham yang dijualnya. Dalam kasus ini ternyata KAP Andersen berperan aktif dalam mendukung manipulasi laporan keuangan Enron. Dalam laporan yang diterbitkan, terlihat laba bersih Enron telah meningkat menjadi \$ 393 juta, naik \$ 100 juta dibandingkan periode sebelumnya. CEO Enron (Kenneth Lay), menyebutkan bahwa Enron secara berkesinambungan memberikan prospek yang sangat baik. Enron tidak menjelaskan secara rinci tentang pembebanan biaya akuntansi (*special accounting charge*) sebesar \$ 1 miliar yang sesungguhnya menyebabkan hasil aktual pada periode tersebut merugi sebesar \$ 644 juta. Akhirnya, Enron dan KAP Andersen dituduh melakukan tindakan kriminal dalam bentuk manipulasi dan penghancuran dokumen yang berkaitan dengan investigasi dan kebangkrutan Enron. Badjuri (2011: 184).

Di Indonesia, kasus perusahaan dengan kantor akuntan publik juga tidak luput terjadi, sebagai contoh laporan keuangan ganda yang dilakukan oleh Bank Lippo pada tahun 2002. Seperti yang ditulis oleh harian *Pikiran Rakyat* 18 Maret 2003 dalam Susetyo (2009), kasus Lippo bermula dari adanya tiga versi laporan keuangan yang berbeda ditemukan oleh BAPEPAM untuk periode 30 September 2002, yang masing-masing berbeda. Ketiga laporan yang berbeda itu masing-masing diberikan kepada (1) publik atau diiklankan melalui media massa pada 28 November 2002; (2) laporan ke BEJ pada 27 Desember 2002; dan (3) akuntan publik, dalam hal ini kantor akuntan publik Prasetio, Sarwoko, dan Sandjaja dengan auditor Ruchjat Kosasih dan disampaikan kepada manajemen Bank Lippo pada 6 Januari 2003. Dari ketiga versi laporan keuangan tersebut yang benar-benar telah diaudit dan mencantumkan "opini wajar tanpa pengecualian" adalah laporan yang disampaikan pada 6 Januari 2003. Dalam laporan itu disampaikan adanya penurunan Agunan Yang Diambil Alih (AYDA) sebesar Rp 1,42 triliun, total aktiva Rp 22,8 triliun, rugi bersih sebesar Rp 1,273 triliun dan *Capital Adequacy Ratio* (CAR) sebesar 4,23 persen. Untuk laporan keuangan yang diiklankan pada 28 November 2002 ternyata terdapat kelalaian manajemen dengan mencantumkan kata "*audit*", padahal laporan tersebut belum diaudit. Angka yang tercatat pada saat diiklankan adalah AYDA sebesar Rp 2,933 triliun, aktiva sebesar Rp 24,185 triliun, laba bersih tercatat Rp 98,77 miliar, dan CAR 24,77 persen.

Pengalaman merupakan atribut penting auditor, Meidawati dalam Badjuri (2011: 187) membuktikan bahwa auditor yang tidak berpengalaman lebih banyak melakukan kesalahan dibanding dengan auditor yang sudah berpengalaman. Koroy dalam Susetyo (2009) melakukan penelitian dan mengemukakan bahwa auditor yang kurang berpengalaman mempunyai kecenderungan yang lebih tinggi dalam menghapuskan persediaan dibandingkan auditor yang berpengalaman. Sedangkan Puspa (2006) dalam penelitiannya menyatakan bahwa auditor dengan tingkat pengalaman yang hampir sama (memiliki masa kerja dan penugasan yang hampir sama) ternyata memiliki pertimbangan yang berbeda-beda dan sangat bervariasi.

Seorang auditor akan mengevaluasi kredibilitas pihak klien sesuai dengan bukti yang telah tersedia. Sebaliknya, studi ini menanyakan pada para auditor apakah auditor akan terbujuk dengan kredibilitas klien yang menyatakan preferensinya. Pihak klien mencoba membujuk pihak auditor agar menerima penjelasan dari pihak klien. Bukti yang sudah disediakan oleh pihak klien untuk proses auditing adalah usaha persuasif yang bersifat implisit, sementara

preferensi pihak klien adalah sebuah usaha yang bersifat eksplisit (Goodwin, dalam Susetyo 2009).

Boyton (2003: 58) mengatakan selama pelaksanaan audit, terdapat interaksi luas antara auditor dan manajemen. Untuk mendapatkan bukti yang diperlukan di dalam audit, seringkali auditor memerlukan data rahasia tentang entitas. Oleh karena itu, adalah mutlak untuk menjalin hubungan berdasarkan saling mempercayai dan saling menghargai. Pendekatan tipikal yang harus dilakukan auditor terhadap asersi manajemen dapat disebut sebagai keraguan profesional (*professional skepticism*). Hal ini berarti auditor tidak boleh tidak mempercayai asersi manajemen, namun juga tidak boleh begitu saja menerimanya tanpa memperhatikan kebenarannya. Auditor harus senantiasa menyadari perlunya mengevaluasi secara objektif kondisi-kondisi yang sedang diamati serta bukti yang diperoleh selama audit.

Biasanya hasil tertentu yang diinginkan oleh klien yang diaudit adalah untuk mendapatkan *unqualified opinion* sehingga kinerja dari perusahaannya dapat dikatakan baik. Untuk itu, klien tidak jarang menyatakan keinginan atas suatu hasil tertentu atau perlakuan akuntansi tertentu agar laporan keuangan terlihat baik. Pertimbangan (*judgment*) auditor dapat menjadi bias terhadap perlakuan akuntansi yang dipreferensikan klien tersebut karena auditor dibayar oleh klien dan ingin memberikan kepuasan kepada kliennya untuk mempertahankan bisnisnya. Di lain pihak, auditor dihadapkan pada kemungkinan perkara hukum yang akan timbul seperti, kehilangan reputasi dan sanksi dari organisasi profesi yang dapat menetralkan bias tersebut. (Susetyo, 2009).

Budi Susetyo (2009) telah melakukan penelitian mengenai pengalaman audit, pertimbangan auditor, dan kredibilitas klien, dengan melakukan survei pada KAP di wilayah Jawa Tengah dan Yogyakarta. Peneliti tertarik meneliti permasalahan yang sama dengan mengambil objek di wilayah Sumatera. Kota Batam dan Medan dipilih sebagai perwakilan daerah maju dan berkembang, yang mana merupakan daerah kawasan industri dan KAP.

TINJAUAN TEORITIS

Profesi Akuntan Publik

Akuntan Publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin dari Menteri Keuangan untuk memberikan jasa asurans sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Profesi akuntan publik merupakan profesi yang memiliki peranan penting dalam perekonomian. Akuntan Publik berperan dalam peningkatan kualitas dan kredibilitas informasi keuangan, serta mendorong peningkatan *good corporate governance*. Selaku regulator profesi akuntan publik, PPPK terus mengembangkan profesi akuntan publik di Indonesia baik dari segi kualitas maupun kuantitas sehingga menjadi semakin handal, professional dan berdaya saing tinggi (<http://pppk.kemenkeu.go.id/>).

Kode Etik Profesi Akuntan Publik

Salah satu hal yang membedakan profesi akuntan publik dengan profesi lainnya adalah tanggung jawab profesi akuntan publik dalam melindungi kepentingan publik. Oleh karena itu, tanggung jawab profesi akuntan publik tidak hanya terbatas pada kepentingan klien atau pemberi kerja. Ketika bertindak untuk kepentingan publik, setiap Praktisi harus mematuhi dan menerapkan seluruh prinsip dasar dan aturan etika profesi yang diatur dalam Kode Etik (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2009: 100.1).

Selanjutnya IAPI (2009: 100.4) menambahkan bahwa setiap Praktisi wajib

mematuhi prinsip dasar etika profesi berikut ini: (a) Prinsip integritas, (b) Prinsip objektivitas, (c) Prinsip kompetensi, (d) Prinsip kerahasiaan, (e) Prinsip perilaku professional. Ada 5 prinsip dasar yang harus dipatuhi oleh seorang akuntan sesuai dengan kode etik diatas. Yang paling penting dan menjadi sorotan dalam penelitian ini adalah prinsip integritas. IAPI (2009: 110.1-3) menjelaskan prinsip integritas mewajibkan setiap:

- 110.1 Praktisi untuk tegas, jujur, dan adil dalam hubungan professional dan hubungannya dengan bisnisnya.
- 110.2 Praktisi tidak boleh terkait dengan laporan, komunikasi, atau informasi lainnya yang diyakini terdapat:
 - a. Kesalahan yang material atau pernyataan yang menyesatkan;
 - b. Pernyataan atau informasi yang diberikan secara tidak hati-hati; atau
 - c. Penghilangan atau penyembunyian yang dapat menyesatkan atas informasi yang seharusnya diungkapkan.
- 110.3 Praktisi tidak melanggar paragraph 110.2 dari Kode Etik ini jika ia memberikan laporan yang dimodifikasi atas hal-hal yang diatur dalam paragraph 110.2 tersebut.

Keputusan Penting tentang Bukti Audit

Suatu masalah penilaian yang cukup penting yang dihadapi auditor adalah memutuskan banyaknya bukti audit yang harus dikumpulkan. Berbagai keputusan auditor dalam pengumpulan bukti audit dapat dipilah ke dalam empat sub keputusan berikut ini (Arens *et al*, 2004: 243):

1. Prosedur-prosedur audit apakah yang akan digunakan.
2. Ukuran sampel sebesar apakah yang akan dipilih untuk prosedur tertentu.
3. Item-item manakah yang akan dipilih dari populasi.
4. Kapankah berbagai prosedur itu akan dilakukan.

Menurut Boynton (2006: 227), ketika merencanakan audit, auditor harus membuat empat keputusan penting tentang lingkup dan pelaksanaan audit. Keputusan tersebut meliputi: (1) sifat pengujian yang harus dilaksanakan, (2) saat pengujian yang harus dilaksanakan, (3) luas pengujian yang harus dilaksanakan, dan (4) penetapan staf untuk melaksanakan audit.

Kredibilitas Klien

Hovland & Weiss dalam Susetyo (2009) mengemukakan bahwa kredibilitas terdiri atas dua komponen, yaitu keahlian (*expertise*) dan kelayakan untuk dipercaya (*trustworthiness*) dari sumber yang menyampaikan suatu informasi. Kredibilitas sumber yang menyampaikan informasi selanjutnya dibagi menjadi dua yaitu kredibilitas tinggi dan kredibilitas rendah. Sumber yang memiliki kredibilitas tinggi akan lebih dapat meyakinkan daripada yang memiliki kredibilitas rendah. Semakin tinggi keahlian/kompetensi suatu sumber semakin tinggi pula keyakinan terhadap sumber tersebut.

Sedangkan Goodwin dalam Susetyo (2009) lebih jauh menyatakan bagaimana sebuah kredibilitas klien akan mempengaruhi evaluasi terhadap bukti yang ada. Saat kredibilitas dioperasionalkan sebagai suatu bentuk kompetensi atau kecakapan, obyektivitas, dan atau integritas, maka hasil akhir yang diperoleh memberikan indikasi bahwa auditor akan merasakan bahwa bukti yang diperoleh dari sumber yang dapat dipercaya akan lebih bisa diandalkan kebenarannya, lebih logis, dan memberikan nilai diagnosis yang lebih tinggi dibandingkan informasi yang sama yang diperoleh dari sumber yang kurang dapat dipercaya kredibilitasnya.

Sementara itu, Jenkins dan Haynes (2003) dalam Susetyo (2009) mengemukakan bahwa apakah auditor terbuju dengan adanya kredibilitas dari klien yang menyatakan preferensinya atau tidak. Jadi, pertanyaan yang relevan untuk hal ini adalah apakah hasil dari sebuah riset mengenai kredibilitas yang ada saat ini dapat digeneralisasikan untuk preferensi klien. Selanjutnya Jenkins dan Haynes mengemukakan bahwa sumber yang memiliki kredibilitas tinggi lebih dipercaya daripada sumber yang memiliki kredibilitas rendah.

Pengalaman Audit

Menurut KBBI (2016), pengalaman adalah yang pernah dialami (dijalani, dirasai, ditanggung, dan sebagainya). Syarat untuk menjadi seorang auditor adalah ia harus memiliki latar belakang pendidikan formal akuntansi dan auditing serta berpengalaman baik secara langsung maupun tidak langsung dalam bidang auditing (Meidawati dalam Badjuri, 2011: 187).

Tubbs dalam Badjuri (2011: 187) menyatakan auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan, antara lain: (1) mereka lebih banyak mengetahui kesalahan, (2) mereka lebih akurat mengetahui kesalahan, (3) mereka tahu kesalahan tidak khas, (4) pada umumnya hal – hal yang berkaitan dengan faktor – faktor kesalahan (ketika kesalahan terjadi dan tujuan pengendalian internal dilanggar) menjadi lebih menonjol.

Menurut Arens (2009) dalam Hoesada (2009:53), auditor dibagi ke dalam beberapa level, pengklasifikasian level-level auditor tersebut didasarkan atas pengalaman dan pertanggungjawabannya. Tabel berikut ini akan menjelaskan masing-masing level, pengalaman dan pertanggungjawaban auditor.

Tabel 2
Staff Levels of Auditors and Responsibilities

Staff level	Average Experience	Typical Responsibility
Staff Assistant	0-2 years	Performs not of the detailed audit
Senior or in-charge auditor	2-5 years	Coordinates and responsible for the audit field work, including supervising and reviewing staff work.
Manager	5-10 years	Helps the in-charge plan and manage the audit, reviews the in-charge's work, and manages relations with the client. A manager may be responsible for more than one engagement at the same time.
Partner	10+ years	Reviews the overall audit work and involved in significant decision. A partner is an owner of the firm and therefore has the ultimate responsibility for conducting the audit and serving the client.

Pertimbangan Auditor

Tuannakotta (2011: 67,69) mengatakan *Judgment* dan *professional judgment* merupakan bagian penting dari *critical thinking* dalam praktik audit. Kamus Inggris-Indonesia Echols-Shadily, menerjemahkan *judgment* sebagai pendapat, keputusan, dan pertimbangan.

ISA 200 (*Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*) menjelaskan makna *professional judgment* sebagai berikut (Tuannakotta, 2011: 70-71):

- a. penerapan pengetahuan dan pengalaman yang relevan,
- b. dalam konteks auditing, accounting dan standard etika,
- c. untuk mencapai keputusan yang tepat dalam situasi atau keadaan selama berlangsungnya penugasan audit, dan
- d. kualitas pribadi, yang berarti bahwa *judgment* berbeda di antara auditor yang

bepengalaman (tetapi pelatihan dan pengalaman dimaksudkan untuk mendorong konsistensi dalam *judgment*).

Berbeda dengan ciri-ciri *professional judgment* di atas, setiap orang dapat membuat *judgment* – atau memberi pendapat atau membuat keputusan yang tidak didasarkan atas pengetahuan atau pengalaman, mungkin tidak dalam konteks standar apa pun, dan mungkin tidak sampai kepada keputusan yang tepat dalam situasi yang dihadapi. Pendapat itu mungkin juga dibuat tanpa *due care, integrity* atau *objectivity*. Dengan perkataan lain, orang dapat mempunyai *judgment* yang sama sekali tidak bertalian dengan unsur-unsur *professionalisme*.

Siegel dan Marconi (1989: 301) dalam Susetyo (2009) mengemukakan bahwa pertimbangan auditor (*auditor judgments*) sangat tergantung dari persepsi suatu situasi. *Judgment* yang merupakan dasar dari sikap profesional adalah hasil dari beberapa faktor seperti pendidikan, budaya, dan sebagainya. Yang paling signifikan dan tampak mengendalikan semua unsur seperti pengalaman adalah perasaan auditor dalam menghadapi situasi dengan mengingat keberhasilan dari situasi sebelumnya. *Judgment* adalah perilaku yang paling berpengaruh dalam mempersepsikan situasi. Faktor utama yang mempengaruhinya adalah materialitas dan apa yang kita yakini sebagai kebenaran.

Pembuktian dan Pertimbangan Profesional dalam Audit Laporan Keuangan

Boyton (2003: 52) memaparkan mengenai pembuktian dan pertimbangan profesional dalam audit laporan keuangan sebagai berikut. Audit dilakukan berdasarkan asumsi bahwa data laporan keuangan dapat diteliti untuk pembuktian. Data dikatakan dapat diteliti untuk pembuktian (*verifiable*) apabila ada dua atau lebih orang yang memiliki kualifikasi dapat memberikan kesimpulan yang serupa dari data yang diperiksa. Kemampuan dapat diteliti untuk pembuktian (*verifiability*) terutama berkaitan dengan tersedianya atestasi bukti pada validitas informasi yang sedang dipertimbangkan. Pada beberapa disiplin, data dikatakan dapat diteliti untuk pembuktian hanya apabila para peneliti dapat membuktikan dan mengatasi segala keraguan atau meyakini bahwa data tersebut adalah benar atau palsu. Namun hal itu bukan merupakan kasus akuntansi dan auditing. Pada kasus akuntansi dan auditing, nilai yang melekat pada penyisihan piutang ragu-ragu atau beban provisi utang garansi tidak akan dapat mencapai tingkat kecermatan hitam atau putih. Akuntansi dan auditing secara signifikan memerlukan apa yang disebut pertimbangan profesional. Oleh karena itu, auditor hanya mencari dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas kewajaran (*fairness*) laporan keuangan. Dalam melakukan pemeriksaan, auditor memperoleh bukti-bukti untuk meyakinkan validitas (*validity*) dan ketepatan perlakuan akuntansi atas transaksi dan saldo. Dalam konteks ini, validitas berarti otentik, mantap, atau memiliki dasar yang kokoh, sedangkan ketetapan (*propriety*) berarti sesuai dengan aturan-aturan akuntansi yang ditetapkan serta kebiasaan yang ada.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Berdasarkan data dari Direktori Kantor Akuntan Publik Indonesia tahun 2014 terdapat 4 KAP di Kota Batam dan 21 di Medan, sehingga populasi dalam penelitian ini adalah sebanyak 25 KAP. Penelitian ini menggunakan metode *nonprobability sampling* dengan teknik pengambilan sampel secara sensus atau sampling jenuh. Sebagian kuisisioner diantar langsung kepada responden, sebagian dikirim melalui *email* dan *google forms* (<https://docs.google.com>).

Variabel Penelitian

Adapun variabel dalam penelitian ini dikelompokkan menjadi: variabel independen yaitu pengalaman audit, kredibilitas klien yaitu variabel moderating, dan variabel dependen yaitu pertimbangan auditor.

Kuisisioner dalam penelitian ini disebarakan secara langsung kepada auditor yang bekerja pada KAP di Kota Batam dan Medan, dan beberapa disebar menggunakan *mail survey* yaitu dengan mengirimkan lewat *email* dan *google forms*. Dimensi, indikator dan pembuatan kuesioner dalam penelitian ini termotivasi dari kuesioner yang dikembangkan oleh Hovland & Weiss (1952) dalam Taylor dkk., (2000), Ida Suraida (2003) dan Jenkins & Haynes (2003) dalam Puspa (2006), Budi Susetyo (2009). Berikut ini adalah tabel operasional variabel dalam penelitian ini:

Tabel 3
Operasional Variabel

Variabel	Dimensi	Indikator	No.Pertanyaan
Pengalaman Audit (X1)	Lamanya auditor bekerja dibidang audit dan banyaknya penugasan audit yang pernah ditangani	- Lamanya bekerja sebagai auditor	1
		- Banyaknya penugasan yang pernah ditangani	2
Pertimbangan Auditor (Y)	Pertimbangan auditor (jenkins & Haynes, 2003 dalam Susetyo 2009), dengan kasus:	- Keinginan untuk mengungkapkan atau tidak perkara hukum yang sedang dihadapi klien.	4
		- Keinginan merekomendasikan klien untuk mengungkapkan perkara hukum tersebut didalam laporan keuangannya	5
	- Kolektibilitas Piutang Dagang	- Keinginan mempercayai tertagihnya piutang dagang klien.	7
		- Keinginan merekomendasikan klien untuk mengalokasikan piutang bermasalah kedalam penyisihan piutang tak tertagih	8
	- Penentuan Tingkat Materialitas	- Keinginan memperluas sampel bukti audit untuk akun persediaan barang dagang.	10
		- Keinginan merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian persediaan barang dagang	11
	- Perekayasa Transaksi	- Keinginan memperluas pengujian atas indikasi perekayasa transaksi	13
- Keinginan merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian atas selisih harga beli dalam laporan keuangannya		14	
Kredibilitas Klien (Z)	Kredibilitas Klien (Hovland & Weiss 1952 dalam Taylor dkk, 2000)	- Sumber yang kompeten dan dapat dipercaya (kredibilitas tinggi).	3 dan 9
		- Sumber yang kurang kompeten dan kurang dapat dipercaya (kredibilitas rendah)	6 dan 12

Teknik Analisis Data Statistik Deskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden (jenis kelamin, umur, jabatan, dan jenjang pendidikan) dan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian (pengalaman audit, pertimbangan auditor, dan kredibilitas klien sebagai

moderating), peneliti menggunakan tabel distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, kisaran, dan standar deviasi.

Uji Validitas Dan Reliabilitas

Kualitas data yang di hasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Terdapat dua prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk uji kualitas data, yaitu: (1) Uji reliabilitas dengan melihat koefisien (*Cronbach*) Alpha, dan (2) Uji validitas dengan melihat analisa faktor MSA.

Nilai reliabilitas dilihat dari *Cronbach Alpha* masing-masing instrument penelitian (0,60 dianggap tidak reliabel) sebagaimana yang dianjurkan Nunally, 1967 dalam Ghozali (2005:42). Sedangkan validitas dilihat dari MSA lebih besar 0,50 dianggap valid. Semua perhitungan dilakukan dengan bantuan program SPSS ver 21.0.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Dari gambar scatter plot menunjukkan bahwa data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal maka model regresi memenuhi uji normalitas data (Ghozali, 2005: 112)

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual suatu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika variance dari residual satu pengamatan dengan pengamatan lain berbeda maka terjadi heteroskedastisitas. Model yang baik adalah model yang homokendastisitas.

Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas merupakan alat uji untuk mengetahui apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antara variabel-variabel independen.

Uji Hipotesis

Dari model analisis *regression analysis*, maka pengujian terhadap hipotesis dengan tingkat keyakinan 5% dapat dilakukan dengan bantuan computer program *SPSS 15.00 for Windows*. Hipotesis satu (H1) diuji dengan melihat nilai *t* hitung atau *value*, dengan ketentuan hipotesis alternatif diterima jika *t* hitung > *t* tabel atau *value* < 5% (Nunally, 1967 dalam Ghozali, 2005: 85).

Untuk pengujian hipotesis dua (H2) diuji dengan MRA (*Moderated Regression Analysis*). Kriteria MRA yang digunakan sebagai dasar untuk memutuskan variabel kontijensi itu sebagai variabel moderating atau tidak adalah jika variabel *X2* merupakan variabel moderating, maka koefisien *b3* arus signifikan pada level 0,50 atau 0,10 (Ghozali, 2005: 150). Rumus persamaannya adalah sebagai berikut :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2 X_2 + b_3X_1*X_2 +$$

dimana :

- | | | | | | |
|----------------|---|----------------------|-------------------------------------|---|-------------------|
| Y | : | Pertimbangan Auditor | A | : | Intercept |
| X ₁ | : | Pengalaman Audit | b ₁ , b ₂ , b | : | Koefisien Regresi |
| X ₂ | : | Kredibilitas Klien | | : | error |

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan sampel 25 KAP di Batam dan Medan, sampel yang diharapkan diperoleh adalah 100 orang. Tidak semua auditor yang ada di KAP Medan bersedia mengisi kuisisioner, sehingga jumlah sampel yang diharapkan tidak sesuai dengan yang ditetapkan. Kuisisioner yang terkumpul dan digunakan dalam pengolahan data adalah sebanyak 72 kuisisioner.

Demografi Responden

Tabel 4
Data Responden Berdasarkan Jenis Kelamin

	<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
Valid 1.0	34	47.2	47.2	47.2
Valid 2.0	38	52.8	52.8	100.0
Total	72	100.0	100.0	

Sumber: Data primer diolah (2017)

Tabel 5
Data Responden Berdasarkan Usia

	<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
Valid 1.0	27	37.5	37.5	37.5
Valid 2.0	37	51.4	51.4	88.9
Valid 3.0	5	6.9	6.9	95.8
Valid 4.0	3	4.2	4.2	100.0
Total	72	100.0	100.0	

Sumber: Data primer diolah (2017)

Tabel 6
Data Responden Berdasarkan Pendidikan

	<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
Valid 1.0	6	8.3	8.3	8.3
Valid 2.0	43	59.7	59.7	68.1
Valid 3.0	11	15.3	15.3	83.3
Valid 5.0	12	16.7	16.7	100.0
Total	72	100.0	100.0	

Sumber: Data primer diolah (2017)

Tabel 8
Data Responden Berdasarkan Jabatan dalam KAP

	<i>Frequency</i>	<i>Percent</i>	<i>Valid Percent</i>	<i>Cumulative Percent</i>
Valid 1.0	30	41.7	41.7	41.7
Valid 2.0	39	54.2	54.2	95.8
Valid 3.0	2	2.8	2.8	98.6
Valid 5.0	1	1.4	1.4	100.0
Total	72	100.0	100.0	

Sumber: Data primer diolah (2017)

Analisis Deskriptif

Penelitian ini menggunakan Software SPSS versi 21.0 dalam melakukan pengujian data. Tabel 9 berikut menyajikan hasil uji analisis deskriptif pada penelitian ini:

Tabel 9
Hasil Uji Statistik Deskriptif

	N	Range	Minimum	Maximum	Sum	Mean
PengalamanAudit_X	72	7.0	2.0	9.0	336.0	4.667
PertimbanganAuditor_Y	72	23.0	17.0	40.0	1896.0	26.333
KredibilitasKlien_Z	72	13.0	6.0	19.0	834.0	11.583
Valid N (listwise)	72					

Sumber: SPSS Versi 21

Dari tabel diatas dapat kita lihat bahwa data yang digunakan adalah valid. Nilai N menunjukan jumlah data yang diproses. Nilai minimum menunjukan nilai paling kecil dari data dan nilai maksimum menunjukan nilai terbesar dari data. Mean menunjukan nilai mean dari data, sedangkan nilai Std. Deviation menunjukan nilai standar deviasi.

Uji Persyaratan Analisis

Uji persyaratan analisis dalam penelitian ini menggunakan uji instrumen (reliabilitas dan validitas), uji normalitas dengan menggunakan Kolmogorov-Smirnov, uji linearitas, dan pengujian hipotesis.

Hasil Uji Validitas

Berdasarkan hasil uji validitas, didapat bahwa setiap nilai instrument yang digunakan dalam penelitian ini memiliki nilai probabilitas yang dihitung \leq nilai probabilitas yang ditetapkan (Sig. 2-tailed \leq 0,05), yaitu semua $0,00 < 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa masing-masing instrument yang digunakan adalah valid.

Hasil Uji Reliabilitas

Koefisien reliabilitas diketahui berdasarkan nilai yang ada pada *cronbach's alpha if item deleted*, dengan ketentuan data yang diolah akan reliabel apabila terdapat nilai dari *cronbach alpha* $> 0,60$. Berdasarkan hasil pengujian reliabilitas diperoleh nilai *cronbach alpha* $0,874 > 0,60$, maka variabel dikatakan reliabel (ini dapat dipercayai).

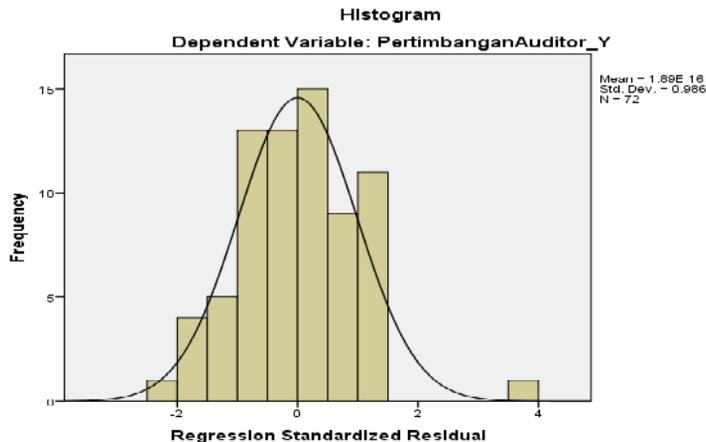
Uji Asumsi Klasik

Menurut Wibowo, (2012: 87) bahwa syarat uji regresi dan kolerasi data harus memenuhi prinsip BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*). Model regresi yang baik diperoleh dari metode kuadrat yang terkecil yang umum. Ordinary least square merupakan suatu regresi yang dapat memberikan nilai estimasi atau perkiraan linear tidak bias yang paling baik. Maka untuk memperoleh BLUE ada kondisi atau syarat-syarat minimum yang harus ada pada data. Uji asumsis klasik yang harus terpenuhi dalam regresi linear yaitu terdistribusi normal, tidak adanya multikolinearitas, tidak terdapat heteroskedastistas, tidak ada autokolerasi.

Uji Normalitas

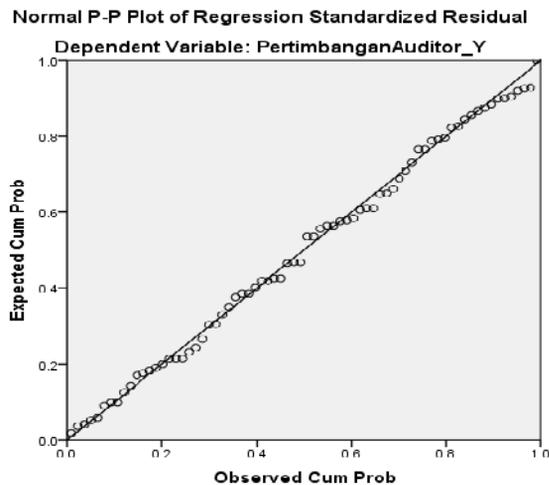
Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah variabel residual berdistribusi normal atau tidak. Pengujian ini menggunakan uji statistik non-parametik Kolmogrov-Smirnov (1 sampel K-S). Uji 1 sampel K-S menggunakan nilai Asymp. Sig (2 tailed)

yang nilai tersebut harus diatas tingkat alpha yaitu 5% atau 0.05. Selain itu dilihat Kolmogrov-Smirnov, apakah signifikan terhadap nilai Asymp. Sig (2 tailed) atau tidak. Hasil dari analisis uji normalitas dan uji 1-Sampel K-S dapat dilihat gambar berikut:



Gambar 1
Histogram Uji Normalitas

Jika melihat kurva normal pada histogram diatas maka dapat diambil kesimpulan bahwa model memiliki distribusi normal, hal ini diperlihatkan oleh bentuk kurva yang menyerupai lonceng, *bell-shape*, dan kedua sisi kurva melebar sampai tidak terhingga.



Gambar 2
P-P Plot Regression-Standardized

Gambar diatas dapat kita lihat bahwa data menyebar disekitar garis diagonal. Dan jika pada diagram normal P-P Plot *Regression-Standardized*, keberadaan titik-titik berada disekitar garis, hal ini menunjukkan bahwa model berdistribusi normal.

Hasil Uji Multikolinearitas

Didalam persamaan regresi tidak boleh multikolinearitas, maksudnya tidak boleh ada korelasi atau hubungan yang sempurna atau mendekati sempurna antara variabel bebas yang membentuk persamaan tersebut. Jika model persamaan tersebut terjadi gejala multikolinearitas itu berarti sesama variabel bebasnya terjadi korelasi.

Caranya adalah dengan melihat nilai masing-masing variabel bebas terhadap variabel terikatnya. Pedoman dalam melihat apakah suatu variabel bebas memiliki korelasi dengan variabel bebas lain dapat dilihat berdasarkan nilai VIF tersebut. Jika nilai VIF kurang dari 10, itu menunjukkan model tidak terdapat gejala multikolinearitas, artinya tidak terdapat hubungan antara variabel bebas. Hasilnya dapat dilihat dalam tabel dibawah ini:

Tabel 10
Hasil Uji Multikolinearitas

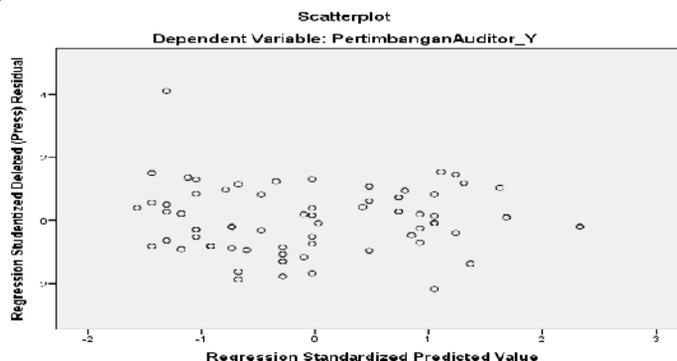
Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
	(Constant)	
1	PengalamanAudit_X	.446 2.244
	KredibilitasKlien_Z	.446 2.244

Sumber: SPSS Versi 21

Suatu model dapat dikatakan tidak terjadi multikolinearitas jika nilai *variance inflation floor* (VIF) < 10, angka ini dilihat pada tabel *coefficients*. Sehingga dalam penelitian ini, dapat ditarik kesimpulan tidak terjadi multikolinearitas antara variabel independen karena nilai VIF masing-masing sebesar 2,224 yang artinya lebih kecil dari 10. Dan dapat juga ditarik kesimpulan dengan cara melihat nilai korelasi antara variabel independennya < 0, 5.

Hasil Uji Heteroskedastitas

Suatu model dikatakan memiliki problem heteroskedastitas itu berarti ada terdapat varian variabel dalam model yang tidak sama. Gejala ini dapat pula diartikan bahwa dalam model terjadi ketidaksamaan varian dari residual pada pengamatan model regresi tersebut. Uji heteroskedastitas diperlukan untuk menguji ada atau tidaknya gejala ini. Hal ini dapat ditunjukkan pada *scatterplot* dengan cara melihat penyebaran titik-titik. Jika hasil nilai probabilitnya memiliki nilai signifikan > nilai alphanya (0,05), maka model ini tidak mengalami heterokedastitas. Dapat dilihat pada gambar dibawah ini:



Gambar 3
Scatter Plot pada Uji Heteroskedastisitas

Hasil Uji Hipotesis Hasil Uji Hipotesis 1

Hasil pengujian hipotesis pertama disajikan dalam tabel 4.11 dan 4.12 berikut ini:

Tabel 11
Koefisien Determinansi Uji H1

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.391 ^a	.153	.141	4.4649

a. Predictors: (Constant), PengalamanAudit_X

b. Dependent Variable: PertimbanganAuditor_Y

Sumber: SPSS Versi 21

Tampilan output SPSS memberikan besarnya adjusted R^2 sebesar 0,141 hal ini berarti 14,10% variasi pertimbangan auditor yang dapat dijelaskan oleh variabel pengalaman audit. Sedangkan sisanya 85,90% dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model.

Tabel 12
Regresi Linier

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	22.457	1.210		18.566	.000
	PengalamanAudit_X	.831	.233	.391	3.559	.001

a. Dependent Variable: PertimbanganAuditor_Y

Sumber: SPSS Versi 21

Model regresi variabel pengalaman audit tidak signifikan hal ini dapat dilihat dari probabilitas signifikansi untuk pengalaman audit sebesar 3,559, sehingga dapat disimpulkan variabel pengalaman audit tidak mempunyai pengaruh terhadap pertimbangan auditor dan tidak dapat mendukung hipotesis 1. Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian Gusnardi (2003), Ida Suraida (2003), dan Koroy (2005) dan Susetyo (2009) bahwa pengalaman audit akan mempengaruhi terhadap pertimbangan auditor.

Hasil Uji Hipotesis 2

Hasil pengujian hipotesis pertama disajikan dalam tabel 4.13, 4.14 dan 4.15 berikut ini:

Tabel 13
Koefisien Determinansi Uji H2

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.422 ^a	.178	.142	4.4624

a. Predictors: (Constant), Moderat, KredibilitasKlien_Z, PengalamanAudit_X

b. Dependent Variable: PertimbanganAuditor_Y

Sumber: SPSS Versi 21

Tampilan output SPSS memberikan besarnya adjusted R^2 sebesar 0,142 hal ini berarti 14,2% variasi kredibilitas klien yang dapat dijelaskan oleh variabel pengalaman audit. Sedangkan sisanya 85,8% dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model.

Tabel 14
Uji ANOVA

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
	Regression	293.897	3	97.966	4.920	.004 ^b
1	Residual	1354.103	68	19.913		
	Total	1648.000	71			

a. Dependent Variable: PertimbanganAuditor_Y

b. Predictors: (Constant), Moderat, KredibilitasKlien_Z, PengalamanAudit_X

Sumber: SPSS Versi 21

Uji Anova atau F test menghasilkan nilai F sebesar 4.920 dengan tingkat signifikansi 0.004. Karena probabilitas signifikansi jauh lebih kecil dari 0,05, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksikan Pertimbangan Auditor atau dapat dikatakan bahwa Pengalaman Audit, Kredibilitas Klien, dan Moderat secara bersama-sama berpengaruh terhadap Pertimbangan Auditor.

Tabel 15
Hasil Moderated Regression Analysis (MRA)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
	(Constant)	25.973	5.267		4.932	.000
1	PengalamanAudit_X	-.592	1.085	-.279	-.546	.587
	KredibilitasKlien_Z	-.234	.510	-.129	-.459	.648
	Moderat	.100	.085	.798	1.172	.245

a. Dependent Variable: PertimbanganAuditor_Y

Sumber: SPSS Versi 21

Variabel Pengalaman Audit memberikan nilai koefisien parameter - 0,592 dengan tingkat signifikansi 0,587. Variabel Kredibilitas Klien memberikan nilai koefisien parameter -0,234 dengan tingkat signifikansi 0,648. Kredibilitas Klien ternyata bukan merupakan variabel moderat (nilai koefisien parameter 0,100) dan tidak signifikan (value = 0,245). Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel Kredibilitas bukanlah variabel moderating.

Pembahasan Hipotesis

Pengaruh Pengalaman Audit terhadap Pertimbangan Auditor

Berdasarkan hasil penelitian, terlihat bahwa variasi pertimbangan auditor yang dapat dijelaskan oleh variabel pengalaman audit adalah sebesar 14,10% (R^2 sebesar 0,141). Sedangkan sisanya 85,90% dijelaskan oleh variabel-variabel diluar model penelitian ini. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa variabel pengalaman audit tidak mempunyai pengaruh terhadap pertimbangan auditor, hal ini dapat dilihat dari probabilitas signifikansi untuk pengalaman audit sebesar 3,559, sehingga hasil ini tidak dapat mendukung hipotesis 1. Penyebabnya antara lain, seperti (1) sampel kurang banyak karena tidak semua responden (KAP) bersedia melakukan pengisian kuisiner, (2) kuisiner banyak diisi oleh jabatan Senior sebesar 54,20% (39 orang) dan Junior/Staf sebesar 41,70% (30 orang), sementara

Manajer hanya sebesar 2,80% (2 orang) dan Partner tidak ada (0%), padahal Manajer dan Partner-lah yang lebih bisa mengambil keputusan dan menentukan pertimbangan apa yang harus diberikan terhadap suatu kasus.

Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian Gusnardi (2003), Ida Suraida (2003), dan Koroy (2005) bahwa pengalaman audit akan mempengaruhi terhadap pertimbangan auditor. Tetapi penelitian ini sejalan dengan yang dilakukan oleh Susetyo (2009), bahwa pengalaman audit tidak signifikan berpengaruh terhadap pertimbangan auditor.

Kredibilitas Klien Memoderasi Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Auditor

Berdasarkan hasil penelitian (uji validitas kredibilitas klien) dapat disimpulkan bahwa kredibilitas klien bukanlah variabel moderating yang dapat mempengaruhi pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor. Hasil ini terlihat dari nilai koefisien parameter Pengalaman Audit sebesar -0,592 dengan tingkat signifikansi 0,587, nilai koefisien parameter Kredibilitas Klien sebesar -0,234 dengan tingkat signifikansi 0,648, dan nilai koefisien parameter variabel Moderat 0,100 dan tidak signifikan (t value = 0,245). Sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis 2 ditolak.

Hal ini berarti semakin "Tinggi" kredibilitas klien (@3 sebanyak 25 kali, @6 sebanyak 5 kali, @9 sebanyak 18 kali, @12 sebanyak 11 kali) maka semakin "Tinggi" pertimbangan auditor yang akan diberikan, seperti keinginan untuk mengungkapkan atau tidak perkara hukum yang sedang dihadapi klien (@4 sebanyak 25 kali), keinginan merekomendasikan klien untuk mengungkapkan perkara hukum tersebut didalam laporan keuangannya (@5 sebanyak 29 kali), keinginan mempercayai tertagihnya piutang dagang klien (@7 sebanyak 13 kali), keinginan merekomendasikan klien untuk mengalokasikan piutang bermasalah kedalam penyisihan piutang tak tertagih (@8 sebanyak 23 kali), keinginan memperluas sampel bukti audit untuk akun persediaan barang dagang (@10 sebanyak 20 kali), keinginan merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian persediaan barang dagang (@11 sebanyak 27 kali), keinginan memperluas pengujian atas indikasi perekrayaan transaksi (@13 sebanyak 21 kali), keinginan merekomendasikan klien untuk membuat penyesuaian atas selisih harga beli dalam laporan keuangannya (@14 sebanyak 23 kali).

Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian Jenkins dan Haynes (2003) yang menyatakan bahwa variabel kontinjensi (kredibilitas klien) berpengaruh pada tercapainya pertimbangan auditor. Tetapi penelitian ini sejalan dengan yang dilakukan oleh Susetyo (2009), kredibilitas klien bukanlah variabel moderating yang dapat mempengaruhi pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, maka dapat disimpulkan bahwa:

- 1) Pengalaman audit tidak berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan auditor. Hal ini menunjukkan bahwa pengalaman audit tidak berpengaruh terhadap pertimbangan auditor.
- 2) Kredibilitas klien tidak memoderasi pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel kredibilitas klien merupakan *quasi moderator* dan hasil ini tidak mendukung hipotesis kedua.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens A., Randal J. Elder, Mark S, Beasley. 2012. *Auditing And Assurance Services: An Integrated Approach* 14 th edition. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Badjuri, A. *Faktor-faktor Yang Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit Auditor Independen Pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jawa Tengah*. Semarang: Dinamika Keuangan dan Perbankan, November 2011, Hal: 183 - 197 Vol. 3, No. 2, ISSN :1979-4878, Universitas Stikubank.
- Boyton *William C.*, Walter G. Kell, and R.N. Johnson. 2006. *Modern Auditing*. Edition 7 th. , John Wiley.
- Ghozali, I. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit UNDIP.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2009. *Kode Etik Profesi Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Nugroho, P. 2010. *Borok Lehman Brothers Terungkap: Repo '105'*. Jakarta: http://m.kompasiana.com/priyanto_nugroho/borok-lehman-brothers-terungkap-repo-105_54ffa358a33311f44d5109a7.
- Pikiran Rakyat. 2003. *"Direksi Bank Lippo Didenda Rp 2,5 Miliar"*. Jakarta: <http://www.pikiran-rakyat.com>.
- Susetyo, B. 2009. Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Auditor Dengan Kredibilitas Klien Sebagai Variabel Moderating (Survey Empiris Auditor Yang Bekerja Pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta). Semarang: Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Sugiyono. 2007. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV Alfabeta.
- Tuannakotta, T. M. 2011. *Berpikir Kritis dalam Auditing*. Salemba Empat: Jakarta.
- Tuanakotta, T.M 2010. *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif*. Salemba Empat: Jakarta.
- <http://pppk.kemenkeu.go.id/Publikasi/GetPdfFile?fileName=Profil%20AP%20dan%20KAP%202015.pdf>.
- <http://kbbi.web.id/alam-2>
- <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSd53L6moPXBUZVQiYp9aRhhQVE-qtdCRfGoyZBzqlKsc5uAHQ/viewform>.