

138/TES/MAK/PPS/UA/2008

MAKSI
T.138/08
Ari
f-I

TESIS

FAKTOR LINGKUNGAN DAN INDIVIDU AUDITOR YANG BERPENGARUH TERHADAP *AUDITOR JUDGMENT* (STUDI KASUS PADA AUDITOR KAP DI SURABAYA)



DIANWICAKSIH ARIEFTIARA
090610063/M

**PROGAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2008**

TESIS

FAKTOR LINGKUNGAN DAN INDIVIDU AUDITOR YANG BERPENGARUH TERHADAP *AUDITOR JUDGMENT* (STUDI KASUS PADA AUDITOR KAP DI SURABAYA)

Oleh:

**DIANWICAKSIH ARIEFTIARA
090610063/M**

**PROGAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2008**

**FAKTOR LINGKUNGAN DAN INDIVIDU AUDITOR YANG
BERPENGARUH TERHADAP *AUDITOR JUDGMENT*
(STUDI KASUS PADA AUDITOR KAP DI SURABAYA)**

TESIS

Untuk Memperoleh Gelar Magister
Dalam Program Studi Magister Akuntansi
Pada Program Pascasarjana Universitas Airlangga

**DIANWICAHSIH ARIEFTIARA
090610063/M**

**PROGAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2008**

Lembar pengesahan

TESIS INI TELAH DISETUJUI
TANGGAL, 5 AGUSTUS 2008

Oleh
Pembimbing Ketua



DR. H. Widi Hidayat, SE., M.Si., Ak.
NIP 131558573

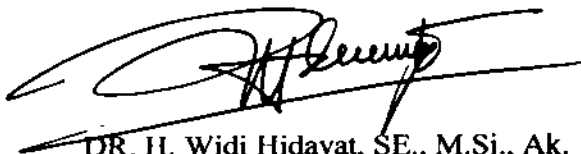
Pembimbing



Drs. Hendarjatno, M.Si., Ak.
NIP 131801637

Mengetahui

Ketua Program Studi Magister Akuntansi
Program Pascasarjana Universitas Airlangga



DR. H. Widi Hidayat, SE., M.Si., Ak.
NIP 131558573

Telah diuji pada

Tanggal 5 Agustus 2008

PANITIA PENGUJI TESIS

Ketua : Prof. Henky Supit, SE., Ak.

Anggota : 1. DR. H. Widi Hidayat, SE., M.Si. Ak.

2. Drs. Hendarjatno, M.Si., Ak.

2. Drs. Agus Widodo, M.Si., Ak.

3. Dra. Iswajuni, M.Si., Ak.

4. Dra. Erina Sudaryati, M.Si., Ak.

UCAPAN TERIMA KASIH

Syukur Alhamdulillah saya panjatkan kepada Allah SWT, atas segala anugrah dan rahmatNya, maka saya bisa menyelesaikan penyusunan tesis yang berjudul "Faktor Lingkungan dan Individu Auditor yang Berpengaruh Terhadap *Auditor Judgment* (Studi Kasus Pada Auditor KAP di Surabaya)" sehingga selesailah studi S2 ini.

Terima kasih sebesar-besarnya dan penghargaan yang setinggi-tingginya saya ucapkan kepada Bapak Bapak DR. H. Widi Hidayat, SE., M.Si., Ak. selaku Ketua Program Studi Magister Akuntansi sekaligus sebagai Pembimbing Ketua dalam penyusunan tesis ini. Beliau senantiasa memberikan perhatian, dorongan, semangat, bimbingan dan saran saat penyusunan tesis ini. Beliau juga senantiasa menanyakan dan mengingatkan *progress* penyusunan tesis ini.

Terima kasih sebesar-besarnya dan penghargaan yang setinggi-tingginya saya ucapkan kepada Bapak Drs. Hendarjatno, M.Si., Ak. selaku Pembimbing dalam penyusunan tesis ini. Beliau selalu memberikan motivasi dan dukungan agar saya dapat segera menyelesaikan tesis ini serta memberikan arahan dan saran dalam penyusunan tesis ini.

Pada kesempatan ini pula saya mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada para dosen penguji, Bapak Drs. Agus Widodo M, M.Si., Ak. yang telah meluangkan waktu dan pikiran dalam menguji tesis ini, sekaligus memberikan banyak bantuan dan masukan demi terlaksananya penelitian tesis ini dengan baik. Kepada Bapak Prof. V. Henky Supit, SE., Ak., Ibu Dra. Iswajuni, M.Si., Ak. dan Ibu Dra. Erina, M.Si., Ak. yang telah meluangkan waktu dan pikiran dalam menguji tesis ini, sekaligus memberikan masukan untuk menjadikan tesis ini lebih baik.

Terima kasih kepada para dosen pengajar program Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Airlangga, atas semua ilmu yang diberikan selama menempuh pendidikan.

Terima kasih kepada kedua orang tuaku, yang senantiasa memberikan doa dan semangat yang tak ternilai sehingga selesailah tesis ini. Kepada suami, Benny Andria dan ananda Davin tercinta yang telah dengan setia dan sabar memberikan doa dan dukungan selama Bunda menempuh studi ini. Terima kasih juga kepada seluruh keluarga atas perhatian yang diberikan.

Kepada teman-teman Maksi angkatan 2006, terima kasih atas kekompakan selama perkuliahan, semoga kekompakan dan kekeluargaan ini tetap terjalin selamanya.

Kepada Bapak Prof. Dr. H. Haris Supratno selaku rektor Universitas Negeri Surabaya, saya ucapkan terima kasih atas kesempatan studi lanjut yang diberikan. Begitu pula kepada Dekan beserta jajarannya dan semua rekan dosen di Fakultas Ekonomi Unesa saya ucapkan terima kasih atas segala dukungan yang diberikan.

Harapan penulis semoga tesis ini bermanfaat bagi praktisi khususnya auditor dan perkembangan ilmu akuntansi.

Surabaya, Juli 2008
Penulis

RINGKASAN

Faktor Lingkungan dan Individu Auditor yang Berpengaruh Terhadap *Auditor Judgment* (Studi Kasus Pada Auditor KAP di Surabaya)

Dianwicakasih Ariefiara

Tanggungjawab auditor eksternal adalah menilai kewajaran laporan keuangan sebelum laporan keuangan tersebut digunakan oleh para pemakainya. Auditor juga bertanggungjawab untuk mendeteksi adanya *fraud*. Berkaitan dengan tanggungjawabnya tersebut, maka auditor melakukan audit laporan keuangan. Auditor selalu membuat/mengambil suatu *judgment* untuk membantu dalam melaksanakan tugas audit. Dari berbagai literatur dan penelitian diketahui banyak faktor yang dapat mempengaruhi *auditor judgment*.

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan pemahaman mengenai faktor-faktor yang dapat mempengaruhi auditor dalam membuat/mengambil *auditor judgment*. Faktor-faktor tersebut adalah faktor dari luar auditor (faktor lingkungan) dan faktor dari dalam auditor (faktor individual). Faktor lingkungan terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, faktor individual terdiri dari pengalaman auditor dan sikap dalam kondisi *time pressure*.

Hasil pengujian dengan regresi linear berganda menunjukkan bahwa secara parsial hanya ada tiga faktor yang mempengaruhi *auditor judgment*, yaitu kualitas internal auditor, pengalaman auditor dan sikap dalam kondisi *time pressure*. Faktor komunikasi auditor-klien secara parsial tidak ditemukan pengaruhnya pada *auditor judgment*. Hasil pengujian pengaruh secara simultan menunjukkan bahwa faktor kualitas internal auditor, komunikasi auditor-klien, pengalaman auditor dan sikap dalam kondisi *time pressure* memiliki pengaruh signifikan terhadap *auditor judgment*.

Dari hasil analisis dan pembahasan penelitian dapat diperoleh pemahaman mengenai pengaruh terhadap *auditor judgment* yang berasal dari faktor-faktor tersebut di atas. Saran yang dapat diberikan kepada auditor sebagai masukan dalam pengambilan *auditor judgment* adalah auditor harus selalu mewaspadaikan akan perilaku disfungsi yang dapat timbul akibat adanya *time pressure*, auditor harus berhati-hati dalam mengambil *judgment* dan tetap harus berpedoman kepada standar auditing. Untuk penelitian selanjutnya, dapat mengembangkan dari hasil penelitian ini yaitu dengan melakukan metode eksperimen khususnya untuk variabel yang berkaitan dengan *time pressure* agar dapat melihat secara nyata pengaruh *time pressure* terhadap keputusan *auditor judgment*. Selain itu disarankan agar penelitian selanjutnya dapat meneliti pengaruh faktor/variabel lain di luar variabel yang telah diteliti dalam penelitian ini, mengingat terdapat sebesar 53.9% faktor lain yang memiliki pengaruh terhadap *auditor judgment*.

SUMMARY

Environmental and Auditor Individual Factors That Influence Auditor Judgment (Case Study in Auditor of Public Accounting Firm on Surabaya)

Dianwicakasih Arieftiara

External auditor's responsibilities are evaluate the fairness of financial statement before it used by the users. Auditor also responsible for detection any fraud. According to those responsibilities, auditor doing general audit of financial statement. Auditor always make or take some judgments to help performing the audit task. Many literature and research, found that many factors influencing auditor judgment.

Further more, the aim of this research is to give understanding about factors that can influenced auditor during take or make auditor judgment. That factors are external factors (environmental factors) and internal factors (individual factors). Environmental factors such as internal auditor quality and communication between client and auditor, auditor's experience and attitude under time pressure.

Moreover, the result of statistical tested using multiple regression, found that using partial way, only three factors influenced auditor judgment. That factors are internal auditor quality, auditor's experience and attitude under time pressure. In accordance with partial way, communication between client and auditor factor has not influenced auditor judgment. The result of simultaneous test found that internal auditor quality, communication between client and auditor, auditor's experinces and attitude under time pressure had significant influence toward auditor judgment.

In conclusion, from the results of analysis and researches can be learned that there are many factors influencing auditor judgment. Suggestion for auditor as an input during taking auditor judgment are auditor should pay attention of disfunctional behavior that can be appear as an impact of time pressure, auditor should taking judgment carrefully and always base on auditing standart. For further research, can be developed this research using experiment method specifically for variabel related to time presure, in order to see with more real the influence of time pressure toward auditor judgment decision. Also, for further research should researching the influence of other factors/variables outside the variable in this research, since there are 53.9 % other factors has influence toward auditor judgment.

ABSTRACT

Environmental and Auditor Individual Factors That Influence Auditor Judgment (Case Study in Auditor of Public Accounting Firm on Surabaya)

Dianwicakasih Arieftiara

This research examines factors which are influence auditors, when they make or take judgments during audit of client's financial statement. Those factors can be divided into two groups, that are; environmental factors and auditor individual factors. In addition, environmental factors such as internal auditor quality and communication between auditor and client. While individual factors such as auditor's experience and auditor's attitude under time pressure.

Further more, this research uses survey method, with sampling technique is simple random sampling. Total amount of respondents are 86 respondents. The characteristic of those respondents are auditors who work in public accounting firms on Surabaya, have experience three years minimum, ever audit client who has internal audit department and ever audit the same client more than once. The data which is processed and analyzed base on 86 respondents. Hypothesis tested using statistics linier multiple regression .

In conclusion, result of this study found that, according to the partial ways; internal auditor quality, auditor's experience and auditor's attitude under time pressure, has significant influence toward auditor judgment. Whereas communication between auditor and client, has not significant influence toward auditor judgment. According to simultaneously all independent variables have found significant influence toward dependent variable.

Key words: internal auditor quality, communication between auditor and client, auditor's experience, attitude under time pressure, auditor judgment.

DAFTAR ISI

	Halaman
Sampul Depan	i
Sampul Dalam	ii
Prasyarat Gelar	iii
Persetujuan	iv
Penetapan Panitia	v
Ucapan Terima Kasih	vi
Ringkasan	vii
Summary	viii
Abstrak	ix
Daftar Isi	x
Daftar Tabel	xiii
Daftar Gambar	xiv
Daftar Lampiran	xv
BAB 1 PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Rumusan Permasalahan.....	6
1.3. Tujuan Penelitian.....	7
1.4. Manfaat Penelitian.....	7
 BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA.....	 8
2.1. Landasan Teori.....	8
2.1.1. Teori keagenan (<i>agency theory</i>).....	8
2.1.2. Auditor Independen	9
2.1.2.1. Fungsi Auditor Independen.....	10
2.1.3. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi <i>Auditor Judgment</i>	11
2.1.3.1. Faktor Lingkungan Auditor.....	12
2.1.3.1.1. Internal Auditor.....	12
2.1.3.1.1.1. Kualitas internal auditor.	13
2.1.3.1.1.1.1. Kompetensi internal auditor.....	16
2.1.3.1.1.1.1.2. Objektivitas internal auditor.....	17
2.1.3.1.1.2. Komunikasi antara auditor dan klien.....	19
2.1.3.2. Faktor Individu Auditor.....	24
2.1.3.2.1. Pengalaman auditor.....	24
2.1.3.2.2. Sikap auditor dan <i>time pressure</i>	29
2.1.3.2.2.1. Teori sikap.....	29
2.1.3.2.2.2. <i>Time budget</i>	33
2.1.3.2.2.3. <i>Time pressure</i>	36
2.1.3.2.2.4. Sikap auditor dalam kondisi <i>time pressure</i>	37
2.1.5. Auditor Judgment.....	40
2.2. Penelitian Terdahulu.....	41
 BAB 3 KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS PENELITIAN..	 49
3.1. Kerangka Konseptual.....	49

3.1.1.	Pengaruh kualitas internal auditor terhadap <i>auditor judgment</i>	50
3.1.2.	Pengaruh komunikasi auditor-klien terhadap <i>auditor judgment</i>	51
3.1.3.	Pengaruh pengalaman auditor terhadap <i>auditor judgment</i>	52
3.1.4.	Pengaruh sikap dalam kondisi <i>time pressure</i> terhadap <i>auditor judgment</i>	53
3.2.	Hipotesis Penelitian.....	54
BAB 4	METODE PENELITIAN	55
4.1.	Rancangan Penelitian.....	55
4.2.	Identifikasi Variabel.....	56
4.3.	Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel.....	57
4.4.	Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel.....	67
4.5.	Sumber dan Metode Pengumpulan Data.....	69
4.6.	Pengujian Instrumen Penelitian	69
4.6.1.	Pengujian validitas instrumen	70
4.6.2.	Pengujian reliabilitas instrumen	71
4.7.	Uji Normalitas dan Asumsi Klasik	72
4.7.1.	Uji normalitas	73
4.7.2.	Uji asumsi klasik	73
4.7.2.1.	Multikolinearitas	73
4.7.2.2.	Heteroskedastisitas.....	74
4.7.2.3.	Autokorelasi.....	74
4.8.	Teknis Analisis Data.....	75
4.8.1.	Uji secara simultan (Uji F)	75
4.8.2.	Uji secara parsial (Uji t)	77
4.8.3.	Pengujian koefisien determinasi (R^2).....	78
BAB 5	ANALISIS HASIL PENELITIAN	79
5.1.	Gambaran Umum Responden	79
5.2.	Deskripsi Data	80
5.3.	Pengujian Instrumen Penelitian.....	82
5.3.1.	Hasil uji validitas	82
5.3.2.	Hasil uji reliabilitas	82
5.4.	Hasil Uji Normalitas dan Uji Asumsi Klasik	83
5.4.1.	Hasil uji normalitas	83
5.4.2.	Hasil uji multikolinearitas.....	84
5.4.3.	Hasil uji heteroskedastisitas	85
5.4.4.	Hasil uji autokorelasi	86
5.5.	Analisis dan Hasil Pengujian Hipotesis	87
5.5.1.	Hasil uji hipotesis secara simultan (Uji F).....	87
5.5.2.	Hasil uji hipotesis secara parsial (Uji t).....	88
5.5.3.	Hasil uji koefisien determinasi (Uji R^2)	89

BAB 6	PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN	90
6.1.	Pembahasan Pengaruh Variabel Kualitas Internal Auditor, Komunikasi Auditor-Klien, Pengalaman Auditor, dan Sikap Auditor dalam Kondisi <i>Time Pressure</i> Secara Simultan Terhadap <i>Auditor Judgment</i>	91
6.2.	Pembahasan Pengaruh Variabel Kualitas Internal Auditor, Komunikasi Auditor-Klien, Pengalaman Auditor, dan Sikap Auditor dalam Kondisi <i>Time Pressure</i> Secara Parcial Terhadap <i>Auditor Judgment</i>	93
6.2.1.	Pengaruh Kualitas Internal Auditor terhadap <i>Auditor Judgment</i>	93
6.2.2.	Pengaruh komunikasi auditor-klien terhadap <i>auditor judgment</i>	95
6.2.3.	Pengaruh pengalaman auditor terhadap <i>auditor judgment</i>	97
6.2.4.	Pengaruh sikap auditor dalam kondisi <i>time pressure</i> terhadap <i>auditor judgment</i>	99
6.3.	Keterbatasan Penelitian	100
BAB 7	KESIMPULAN DAN SARAN	102
7.1.	Kesimpulan	102
7.2.	Saran.....	103
Daftar Pustaka.....		105
Lampiran		

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 2.1. Seriousness and Frequency of Communication Barriers in the Auditor-Client Relationship	23
Tabel 2.2. Identifikasi Penelitian Terdahulu	42
Tabel 4.1. Indikator dan Item Pertanyaan Variabel Kualitas Internal Auditor	58
Tabel 4.2. Indikator dan Item Pertanyaan Variabel Komunikasi Auditor-Klien	62
Tabel 4.3. Indikator dan Item Pertanyaan Variabel Sikap Auditor dalam Kondisi Time Pressure	66
Tabel 5.1. Distribusi Pengumpulan Data	80
Tabel 5.2. Ringkasan Hasil Uji Reliabilitas	83
Tabel 5.3. Hasil Pengujian Normalitas Data	83
Tabel 5.4. Ringkasan Hasil Uji Multikolinearitas	85
Tabel 5.5. Ringkasan Pengujian Uji t	88

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 2.1. Hambatan-Hambatan yang Mempengaruhi Proses Komunikasi	21
Gambar 2.2. Theory of Planred Behavior	30
Gambar 2.3. Model Theory of Reasoned Action	32
Gambar 3.1. Kerangka Konseptual Penelitian	50
Gambar 4.1. Langkah-langkah Penelitian	56
Gambar 5.1. Grafik dan Histogram Uji Distribusi Normal	84
Gambar 5.2. Grafik Scatterplot	86

DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 : Kuisisioner
- Lampiran 2 : Data Siap Diolah
- Lampiran 3 : Frekuensi
- Lampiran 4 : Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas
- Lampiran 5 : Hasil Pengujian Regresi Linier Berganda
- Lampiran 6 : Hasil Pengujian Normalitas
- Lampiran 7 : Grafik

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Auditor eksternal (untuk selanjutnya akan disebut dengan auditor) merupakan pihak yang bertanggungjawab menilai kewajaran laporan keuangan, sebelum laporan keuangan tersebut digunakan para pemakainya. Auditor bertanggungjawab untuk mendeteksi adanya *fraud*. Sehubungan dengan pelaksanaan tanggungjawabnya tersebut, maka auditor perlu membuat *judgment* dalam perencanaan audit, pekerjaan lapangan serta pada saat pembuatan laporan audit (pernyataan pendapat auditor). Pada saat menilai kewajaran laporan keuangan dan mendeteksi *fraud*, auditor dihadapkan dengan ketidakpastian sehingga auditor perlu membuat perencanaan.

Auditor judgment dapat dibuat oleh auditor antara lain untuk menetapkan risiko audit dan materialitas. Sesuai PSA No. 25 (SAS 312) mengenai Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit paragraf 1 mensyaratkan bahwa auditor perlu mempertimbangkan risiko audit dan materialitas bersama dengan hal lain pada saat auditor menentukan sifat, saat, dan lingkup prosedur audit serta dalam mengevaluasi hasil prosedur tersebut. Ketika auditor menilai bahwa terdapat risiko signifikan yaitu terjadi salah saji material, rencana audit harus menunjukkan penambahan tingkat skeptis profesional (Brody, Golen, and Reckers; 1998).

PSA No. 25 (SAS 312) paragraf 2 menyebutkan bahwa adanya risiko audit diakui dengan pernyataan dalam penjelasan tentang tanggungjawab dan fungsi

auditor independen yang berbunyi sebagai berikut: "Karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan, auditor dapat memperoleh keyakinan memadai, bukan mutlak, bahwa salah saji material terdeteksi". Risiko audit adalah risiko yang timbul karena auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Sedangkan materialitas menurut PSA No. 25 (SAS 312) paragraf 10, materialitas adalah besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, mungkin dapat mengubah atau mempengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut. Definisi tersebut mengakui pertimbangan materialitas dilakukan dengan memperhitungkan keadaan yang melingkupi dan perlu melibatkan baik pertimbangan kuantitatif maupun kualitatif.

Pertimbangan auditor mengenai materialitas merupakan pertimbangan profesional dan dipengaruhi oleh persepsi auditor atas kebutuhan orang yang memiliki pengetahuan memadai dan yang akan meletakkan kepercayaan terhadap laporan keuangan. Pada saat merencanakan audit dan merancang prosedur audit, auditor harus mempertimbangkan risiko dan materialitas. Hal tersebut bertujuan agar auditor dapat memperoleh cukup bukti audit yang kompeten, sebagai dasar memadai untuk mengevaluasi apakah laporan keuangan secara keseluruhan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Apabila diperlukan, auditor juga membuat *judgments* saat proses audit berlangsung sampai dengan penyelesaian audit yaitu penentuan pendapat auditor dalam laporan audit, di samping *judgment* mengenai risiko dan materialitas.

PSA No. 33 (SAS 322) mengenai Pertimbangan Auditor Atas Fungsi Audit Intern Dalam Audit Laporan Keuangan paragraf 3 menyebutkan bahwa auditor intern bertanggung jawab untuk menyediakan jasa analisis dan evaluasi, memberikan keyakinan dan rekomendasi, dan informasi lain kepada manajemen entitas dan dewan komisaris, atau pihak lain yang setara wewenang dan tanggung jawabnya. Untuk memenuhi tanggung jawabnya tersebut, auditor intern mempertahankan objektivitasnya yang berkaitan dengan aktivitas yang diauditnya. Internal auditor diharapkan memiliki pengetahuan lebih baik mengenai operasi perusahaan dan pengendalian intern dibanding auditor eksternal karena internal auditor memang banyak bekerja di dalam perusahaan (Arens; 2006:770). Oleh karena memiliki pengetahuan yang lebih baik, maka auditor internal dapat berfungsi menjaga tata kelola perusahaan agar berjalan dengan baik dan efektif. Keberadaan auditor internal berfungsi sebagai pihak yang membantu manajemen untuk memastikan/meyakinkan adanya sistem pengendalian intern yang memadai sehingga operasi perusahaan dapat dilaksanakan dengan efisien, ekonomis dan efektif.

Auditor yang bertanggungjawab mendeteksi kecurangan (*fraud*) dan salah saji material dalam laporan keuangan akan mengevaluasi sistem pengendalian intern perusahaan. Auditor dapat mempercayai hasil kerja internal auditor dalam melaksanakan tugasnya, internal auditor dapat membantu auditor dalam memahami sistem pengendalian intern sebelum melaksanakan *compliance* atau *substantive test*. Internal auditor juga dapat membantu auditor antara lain seperti memilih sampel untuk dites, auditor juga dapat mereview laporan auditor internal untuk memberikan komentar terhadap sistem pengendalian dan hal lain

sehubungan dengan operasi perusahaan (Haron, 2004). Tingkat keyakinan auditor kepada hasil kerja internal auditor didasarkan pada kompetensi, objektivitas, kualitas serta efektivitas kerja internal auditor (Brody, Golen, and Reckers; 1998). Kompetensi yang dimaksud adalah pengetahuan perusahaan dan operasi, proses dan prosedur serta kuantitas dan kualitas supervisi pada departemen internal audit. Objektivitas diukur dengan melihat tingkat di mana departemen internal audit melapor, sedangkan kualitas dan efektivitas kerja diukur dari persentase audit yang dilakukan dengan lingkup yang memadai dan jangka waktu yang digunakan dalam menyelesaikan audit.

Pengkomunikasian informasi yang dimiliki auditor internal kepada auditor penting dalam proses audit. Berdasarkan informasi yang diterima tersebut, auditor menanggapi dengan membuat *judgments* sehubungan dengan perencanaan, proses audit sampai dengan penyelesaian laporan audit. Melalui uraian tersebut, maka dapat dikatakan bahwa proses transfer informasi atau proses pengkomunikasian informasi antara internal auditor dan auditor berpengaruh terhadap *auditor judgment*. Selain mencari informasi dari internal auditor perusahaan klien, dalam proses pengumpulan bukti, auditor juga berkomunikasi dengan staf klien lainnya. Komunikasi auditor dengan klien ini meliputi wawancara, ataupun *client inquiry*, komunikasi tersebut menghasilkan informasi dan temuan selanjutnya dijadikan dasar untuk pembuatan *auditor judgment*.

Auditor judgment yang akan dibuat oleh auditor berbeda-beda antara auditor satu dengan yang lain, dan juga tiap auditor membuat *judgment* yang berbeda pula untuk klien yang berbeda. Faktor lingkungan auditor dan faktor individu dari auditor itu sendiri diduga dapat mempengaruhi *auditor judgment*

(Brody, Golen, and Reckers, 1998). Kualitas internal auditor serta komunikasi antara auditor dan klien merupakan faktor lingkungan yang diduga dapat berpengaruh terhadap *auditor judgment*. Selain pengaruh dari faktor lingkungan, perbedaan *auditor judgment* di antara auditor dapat berhubungan dengan faktor atau kondisi individu auditor itu sendiri antara lain *auditor experiences* (pengalaman auditor), serta sikap auditor saat auditor berada pada kondisi *time pressure*. Pemilahan faktor-faktor yang mempengaruhi *auditor judgment* seperti ini pernah dilakukan dalam penelitian Brody, Golen, and Reckers (1998) yaitu kondisi lingkungan atau kondisi auditor itu sendiri antara lain *recent experiences* (pengalaman auditor baru-baru ini), gaya manajemen dalam menangani konflik, perbedaan persepsi dalam berbagai hambatan komunikasi intern/ekstern auditor. Namun, penelitian Brody, Golen, and Reckers (1998) tidak memilah-milah secara tegas faktor mana yang termasuk faktor lingkungan dan mana yang termasuk faktor individu auditor.

Penelitian lain yang pernah dilakukan oleh Miller (1998), *time pressure* dijadikan salah satu variabel yang dapat mempengaruhi *auditor judgment*. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa *time pressure* dapat meningkatkan kinerja (Choo, 1995; Waggoner and Cashell, 1991; Ashton, 1990), akan tetapi, peningkatan ini akan semakin menurun apabila *time pressure* meningkat dan level tertentu dapat membahayakan kinerja (Choo, 1995 dan McDaniel, 1990). Meningkatnya *time pressure* dapat membuat informasi yang tersedia tersaring, ada beberapa informasi yang digunakan dan ada beberapa yang diabaikan (Miller, 1998). Informasi dibutuhkan auditor saat melakukan proses audit atas laporan keuangan klien, berdasarkan informasi tersebut lalu auditor membuat *judgment*

yang berkaitan dengan proses audit dan *judgment* mengenai penentuan pendapat atas hasil auditannya. Beberapa buku literatur mengenai sikap menyebutkan bahwa sikap dapat bertindak sebagai filter dalam memproses informasi. Sikap dapat membimbing pemilihan informasi yang akan digunakan dan tidak ketika membuat *judgment* (Miller, 1998).

Dari uraian latar belakang di atas maka penelitian ini akan meneliti pengaruh berbagai faktor lingkungan dan faktor individual auditor terhadap *auditor judgment* saat perencanaan audit, proses audit dan saat penentuan pendapat atas hasil proses audit tersebut.

1.2. Rumusan Permasalahan

Dari latar belakang tersebut di atas maka, rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* berpengaruh secara simultan terhadap *auditor judgment*?
2. Apakah faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* berpengaruh secara parsial terhadap *auditor judgment*?

1.3. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk mengkaji apakah faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* secara simultan berpengaruh pada *auditor judgment*.
2. Untuk mengkaji apakah faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* secara parsial berpengaruh pada *auditor judgment*.

1.4. Manfaat Penelitian

Diharapkan penelitian ini dapat memiliki manfaat:

1. Bagi Masyarakat

Khususnya bagi auditor dapat menjadikan masukan dalam membuat *auditor judgment*.

2. Bagi Perguruan Tinggi

Menambah perbendaharaan referensi khususnya dibidang auditing dan akuntansi perilaku, serta dapat membantu untuk penelitian selanjutnya.

3. Bagi Peneliti

Penelitian akan menambah pengalaman dan wawasan, serta menambah kemampuan daya analisis dan kritis.

BAB 2

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Teori keagenan (*agency theory*)

Perlunya independen auditor dalam perspektif auditing menurut perspektif ilmu ekonomi (teori akuntansi) dapat dikaitkan dengan dasar teori keagenan (*the agency theory*), yaitu hubungan antara pemilik (*principal*) dan manajemen (*agent*). Makin besarnya perkembangan perusahaan, sering terjadi konflik antara *principal* dalam hal ini adalah para pemegang saham (investor) dan pihak agen yang diwakili oleh manajemen (direksi).

Sebagai *agent*, manajemen yang mengelola/terlibat dalam operasional perusahaan diharapkan mampu dan akan selalu memaksimumkan nilai perusahaan. Namun, harapan ini ternyata tidak selalu terpenuhi. Manajemen memiliki kepentingan pribadi yang bertentangan dengan kepentingan pemilik perusahaan sehingga muncullah masalah yang disebut dengan masalah agensi (*agency problem*) akibat adanya *asymetric information* (Wondabio; 2006). Untuk mengurangi adanya masalah agensi ini diperlukan adanya pihak independen yang dapat menjadi pihak penengah dalam menangani konflik tersebut yang dikenal sebagai auditor independen yang umumnya bekerja dalam Kantor Akuntan Publik (KAP).

2.1.2. Auditor Independen

Auditor independen merupakan auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya. Seorang auditor independen harus mampu menjaga independensinya, tidak memihak kepada pihak manapun sekalipun kepada klien yang menggunakan jasanya dan memperoleh *fee*/pembayaran dari klien. Tuntutan agar auditor independen ini selalu bersikap independen telah diatur dalam Standar Auditing, yaitu standar umum yang kedua, berbunyi independensi dalam sikap mental. Sikap mental yang independen ini berarti bahwa sikap mental yang dimiliki bebas dari pengaruh

Auditor independen melakukan audit atas laporan keuangan perusahaan untuk menilai apakah laporan keuangan telah disusun dan disajikan secara wajar bebas dari salah saji material serta sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Hal ini sesuai dengan Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 02 mengenai tanggung jawab dan fungsi auditor independen, yaitu tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Sesuai dengan PSA No. 02 maka sarana yang digunakan auditor untuk menyatakan atau tidak menyatakan pendapat sehubungan dengan hasil proses audit adalah laporan auditor.

2.1.2.1. Fungsi Auditor Independen

Auditor independen sebagai pihak ketiga berfungsi untuk menyediakan keyakinan pada pemilik perusahaan sebagai *principal* atas laporan keuangan perusahaan yang telah disusun oleh pengelola atau manajemen sebagai *agent*. Adanya pemisahan fungsi antara pemilik dan pengelola perusahaan sebagaimana yang dimaksud dalam *agency theory*, membuat jasa audit oleh auditor independen makin dibutuhkan. Seperti yang ditulis oleh Wolk, Dodd dan Tearney (2004: 251) bahwa kebutuhan akan auditing dapat dijelaskan melalui *agency theory*.

Fungsi auditor independen untuk menyediakan keyakinan atas laporan keuangan. Keyakinan ini adalah keyakinan bahwa laporan keuangan disusun dengan memperhatikan prinsip akuntansi yang berterima umum, laporan keuangan telah menyajikan informasi keuangan perusahaan secara wajar, bebas dari salah saji material, selain itu auditor independen juga berfungsi untuk mendeteksi adanya *fraud* dalam laporan keuangan.

Kinerja manajemen sebagai pengelola dituangkan dalam laporan keuangan, laporan keuangan ini selain digunakan oleh pemilik perusahaan sebagai dasar penilaian kinerja/performa manajemen juga digunakan oleh pihak luar (*outsider*) yang memakai laporan keuangan sebagai dasar pengambilan keputusan. Untuk itu, audit merupakan usaha untuk memberikan keyakinan pada *outsiders* atau pihak luar mengenai tata kelola (*governance*) perusahaan oleh manajemen (Wolk, Dodd dan Tearney; 2004: 41). Uraian di atas menunjukkan bahwa *agency theory* selain dapat menjelaskan kebutuhan auditing juga dapat menjelaskan fungsi auditor independen.

Sebagai upaya untuk menjalankan fungsinya, yaitu memberikan keyakinan pada pemakai laporan keuangan atas kewajaran laporan keuangan, laporan keuangan bebas salah saji material, dan laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum, serta mendeteksi adanya *fraud* dalam laporan keuangan, maka auditor independen yang ditunjuk oleh perusahaan klien perlu mengadakan proses audit atas laporan keuangan. Sebelum dan selama melakukan proses audit tersebut auditor perlu membuat *judgments* tertentu yang membantu auditor dalam menentukan pendapat terhadap laporan hasil audit.

2.1.3. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Auditor Judgment

Banyak literatur dan penelitian mengenai *auditor judgment* serta menyajikan faktor-faktor yang berpengaruh terhadap *auditor judgment*. Faktor-faktor tersebut ada yang bersifat teknis dan non teknis. Seperti dalam penelitian yang dilakukan oleh Jamilah, Fanani dan Chandrarini (2007) bahwa seorang auditor dalam melakukan tugasnya membuat *auditor judgment* dipengaruhi oleh banyak faktor, baik bersifat teknis dan non teknis.

Faktor lingkungan auditor dan faktor individu dari auditor itu sendiri diduga dapat mempengaruhi *auditor judgment*. Hal ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Brody, Golen dan Reckers (1998) yaitu kondisi lingkungan dan kondisi auditor itu sendiri dapat mempengaruhi *auditor judgment*. Faktor lingkungan merupakan kondisi di mana eksternal auditor tidak dapat mengendalikan secara penuh, dalam hal ini antara lain faktor yang berkaitan dengan klien. Faktor yang ada kaitannya dengan klien yang dimaksud adalah antara lain kualitas internal auditor serta komunikasi antara auditor dan klien

Brody, Golen dan Reckers (1998). Kedua faktor tersebut merupakan faktor lingkungan yang dapat berpengaruh terhadap *auditor judgment*. Selain pengaruh dari faktor lingkungan, perbedaan dalam *auditor judgment* diantara auditor dapat berhubungan dengan faktor atau kondisi individu auditor itu sendiri antara lain *experiences* (pengalaman auditor dalam mengaudit klien), serta sikap auditor dalam kondisi *time pressure* (Brody, Golen dan Reckers: 1998, Miller: 1998).

2.1.3.1. Faktor Lingkungan Auditor

2.1.3.1.1. Internal auditor

Disebutkan dalam PSA No. 33 (SAS 322) mengenai Pertimbangan Auditor Atas Fungsi Audit Intern Dalam Audit Laporan Keuangan paragraf 3 yaitu Auditor intern bertanggung jawab untuk menyediakan jasa analisis dan evaluasi, memberikan keyakinan dan rekomendasi, dan informasi lain kepada manajemen entitas dan dewan komisaris, atau pihak lain yang setara wewenang dan tanggung jawabnya. Untuk memenuhi tanggung jawabnya tersebut, auditor intern mempertahankan objektivitasnya yang berkaitan dengan aktivitas yang diauditnya.

Sejalan dengan PSA No. 33 (SAS 322) paragraf 3, Arens (2006: 16) menyebutkan bahwa untuk menjaga independensinya grup internal audit bertanggungjawab dan melaporkan langsung hasil kerjanya ke presiden, staf eksekutif tinggi lainnya, atau komite audit dewan direksi. Internal auditor diharapkan memiliki pengetahuan yang lebih baik dibanding eksternal auditor mengenai operasi perusahaan dan pengendalian intern, karena internal auditor memang banyak bekerja di dalam perusahaan (Arens, 2006:770). Oleh karena

memiliki pengetahuan yang lebih baik, maka internal auditor dapat berfungsi menjaga tata kelola perusahaan agar berjalan baik dan efektif.

Peran internal auditor dalam auditing bertambah drastis dalam dua dekade, utamanya karena meningkatnya ukuran dan kompleksitas perusahaan (Arens, 2006:770). Adapun definisi *internal auditing* menurut *The Institute of Internal Auditors* (Arens, 2006:770) adalah:

“Internal auditing is an independent objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management control and governance processes”.

Dari definisi di atas, internal auditor diharapkan memberikan nilai kepada organisasi melalui peningkatan efektifitas operasional, sebagai tambahan tanggungjawab tradisional seperti mereview reliabilitas dan integritas informasi, memastikan ketaatan terhadap kebijakan dan peraturan serta menyelamatkan aset. Internal auditing membantu organisasi dalam usaha mencapai tujuannya dengan cara pendekatan yang terarah dan sistematis untuk menilai dan mengevaluasi keefektifan manajemen risiko (*risk management*), pengendalian (*control*) dan proses tata kelola (*governance processes*).

2.1.3.1.1.1 Kualitas internal auditor

Sejalan dengan berkembangnya peran dan fungsi internal audit yaitu menjadi konsultan dan katalis sejak tahun 1970 dan 1990, maka auditor tidak hanya sebagai “*watchdog*” yang tugasnya hanya aktivitas inspeksi, observasi, perhitungan, cek & ricek yang bertujuan untuk memastikan ketaatan/kepatuhan

terhadap ketentuan, peraturan atau kebijakan yang telah ditetapkan (Effendi, 2002). Selain sebagai “*watchdog*”, internal auditor berperan sebagai konsultan yang memberikan masukan kepada manajer perusahaan dalam pengelolaan sumber daya perusahaan agar ekonomis, efektif dan efisien. Auditor juga berperan sebagai katalis, sebagai katalis, internal auditor merupakan fasilitator dan agen perubahan. Internal auditor saat ini memberikan nilai jangka panjang pada perusahaan dalam memenuhi kepuasan pelanggan dan pemegang saham. Menurut Effendi (2002) terdapat pergeseran filosofi internal auditing dari paradigma lama menuju paradigma baru, yang ditandai dengan perubahan orientasi dan peran profesi internal auditor. Saat ini orientasi internal auditor lebih pada memberikan kepuasan kepada jajaran manajemen sebagai pelanggan (*customer satisfaction*). Internal auditor tidak dapat lagi hanya berperan sebagai *watchdog*, namun harus dapat berperan sebagai mitra bisnis bagi manajemen.

Dari pergeseran peran internal auditor tersebut, maka kualitas kerja internal audit yang buruk akan menyebabkan internal auditor gagal bertindak sebagai mitra bisnis manajemen. Apabila kualitas internal auditor buruk, maka pelanggan internal auditor yaitu jajaran manajemen, presiden, dan eksekutif tinggi perusahaan tidak bisa meyakini bahwa pengendalian intern telah berjalan baik, pelanggan internal auditor juga tidak bisa mendapatkan keyakinan bahwa kegiatan operasional perusahaan telah berjalan secara efektif dan efisien. Hal yang demikian ini membuat internal auditor tidak bisa menjadi fasilitator dan agen perubahan, serta tidak bisa mendukung tujuan perusahaan, yaitu menciptakan kepuasan pelanggan, serta tindakan *fraud* yang ada di perusahaan gagal terdeteksi oleh internal auditor.

Eksternal auditor perlu mempertimbangkan kompetensi dan objektivitas internal auditor terlebih dahulu sebelum memutuskan untuk meyakini hasil kerjanya dalam melakukan proses audit serta membantu membuat pertimbangan-pertimbangan (*judgments*) dalam audit. Seperti yang telah disebutkan dalam PSA No. 33 tentang Pertimbangan Auditor atas Fungsi Audit Intern dalam Audit Laporan Keuangan paragraf 08 yaitu:

“.....Jika auditor memutuskan bahwa akan lebih efisien mempertimbangkan bagaimana pekerjaan auditor intern dapat berdampak terhadap sifat, saat, dan lingkup prosedur audit, auditor harus menetapkan kompetensi dan objektivitas fungsi audit intern sejalan dengan dampak yang diinginkan dari pekerjaan auditor intern terhadap audit”.

Paragraf 11 PSA No. 33 tentang Pertimbangan Auditor atas Fungsi Audit Intern dalam Audit Laporan Keuangan memberikan pedoman bagi auditor mengenai bagaimana auditor menetapkan kompetensi dan objektivitas. Menurut paragraf 11 ini, auditor biasanya mempertimbangkan informasi yang diperoleh dari pengalaman sebelumnya dengan fungsi audit intern; informasi dari hasil berdiskusi dengan manajemen; dan dari review terhadap mutu yang terakhir dilaksanakan oleh pihak eksternal, jika hal ini dilaksanakan, atas aktivitas fungsi audit intern, dalam penentuan kompetensi dan objektivitas internal auditor. Auditor dapat pula menggunakan standar profesional auditing intern sebagai kriteria untuk melakukan penentuan kompetensi dan objektivitas auditor intern. Auditor juga mempertimbangkan perlunya melakukan pengujian efektivitas faktor-faktor yang dijelaskan dalam paragraf 09 dan paragraf 10. Lingkup pengujian tersebut bervariasi sesuai dengan dampak yang diinginkan dari pekerjaan auditor intern terhadap audit. Jika auditor menentukan bahwa auditor intern cukup kompeten dan objektif, ia

kemudian harus mempertimbangkan bagaimana pekerjaan auditor intern berdampak terhadap audit.

2.1.3.1.1.1 Kompetensi internal auditor

Kompetensi internal auditor dapat dilihat dari faktor tingkat pendidikan dan pengalaman internal auditor, pendidikan dan pelatihan yang pernah diikuti, pelaksanaan program dan prosedur audit dalam penugasan audit intern yang telah dilakukan internal auditor. Paragraf 09 PSA No. 33 tentang Pertimbangan Auditor atas Fungsi Audit Intern dalam Audit Laporan Keuangan memberi pedoman bahwa pada waktu menentukan kompetensi auditor intern, auditor harus memperoleh atau memutakhirkan informasi dari audit tahun sebelumnya mengenai faktor-faktor berikut ini:

- a. Tingkat pendidikan dan pengalaman profesional auditor intern.
- b. Ijazah profesional dan pendidikan profesional berkelanjutan.
- c. Kebijakan, program, dan prosedur audit.
- d. Praktik yang bersangkutan dengan penugasan auditor intern.
- e. Supervisi dan *review* terhadap aktivitas auditor intern.
- f. Mutu dokumentasi dalam kertas kerja, laporan, dan rekomendasi.
- g. Penilaian atas kinerja auditor intern.

Kompetensi yang dipertimbangkan sebagai penentu tingkat keyakinan auditor pada pekerjaan internal auditor dalam penelitian oleh Brody, Golen dan Reckers (1998) adalah pengetahuan atas operasi, proses perusahaan dan prosedur, kuantitas serta kualitas supervisi departemen internal audit. Internal auditor dapat dinilai kompeten apabila mengetahui dengan baik operasi perusahaan, sistem dan

prosedur yang dijalankan perusahaan, serta kuantitas dan kualitas supervisi dalam pelaksanaan tugas internal auditor.

2.1.3.1.1.1.2. Objektivitas internal auditor

Objektivitas internal auditor didefinisikan oleh Brody, Golen dan Reckers (1998) sebagai tingkat di mana departemen internal audit bertanggung jawab dan melaporkan hasil pekerjaannya. Penjelasan yang dipakai oleh Brody, Golen dan Reckers (1998) mengenai objektivitas tersebut sejalan dengan PSA No. 33 tentang Pertimbangan Auditor atas Fungsi Audit Intern dalam Audit Laporan Keuangan paragraf 10. Pada paragraf 10 tersebut, mengatur bahwa pada waktu menetapkan objektivitas auditor intern, auditor harus memperoleh atau memutakhirkan informasi dari tahun sebelumnya mengenai faktor-faktor berikut ini yaitu status organisasi auditor intern yang bertanggung jawab atas fungsi audit intern, yang meliputi:

- (1) Apakah auditor intern melapor kepada pejabat yang memiliki status memadai untuk menjamin lingkup audit yang luas dan memiliki pertimbangan dan tindakan memadai atas temuan-temuan dan rekomendasi auditor intern.
- (2) Apakah auditor intern memiliki akses langsung dan melaporkan secara teratur kepada dewan komisaris, komite audit, atau manajer pemilik.
- (3) Apakah dewan komisaris, komite audit, atau manajer pemilik melakukan pengawasan terhadap keputusan pengangkatan dan pemberhentian yang bersangkutan dengan auditor intern.

Objektivitas yang dimaksudkan, baik oleh Brody, Golen dan Reckers (1998) maupun oleh PSA No. 33, keduanya mempersoalkan mengenai kepada

siapa internal auditor melaporkan hasil pekerjaan mereka. Dapat dikatakan juga bahwa objektivitas internal auditor terkait dengan kepada siapa internal auditor bertanggungjawab terhadap pekerjaan mereka.

Internal auditor harus selalu menjaga atau mempertahankan objektivitasnya dalam setiap tugas yang dijalankan. PSA No 33 mengatur kebijakan apa saja yang harus diikuti internal auditor agar dapat selalu mempertahankan objektivitasnya dalam paragraf 10, yaitu meliputi kebijakan pelarangan auditor intern melakukan aktivitas dalam bidang yang diaudit yang keluarganya bekerja pada posisi penting atau posisi yang sensitif terhadap kebijakan pelarangan auditor intern melakukan audit di bidang yang sama dengan bidang yang baru saja diselesaikannya.

Sejalan dengan PSA No. 33, SAS No. 65 mengenai *Considering the Internal Audit Function in an Independent Audit of Financial Statements* juga mengatur jika eksternal auditor menggunakan informasi dari internal auditor untuk membantu pekerjaan mereka, maka eksternal auditor harus menginvestigasi terlebih dahulu independensi internal auditor dengan mempelajari status organisasional internal auditor dan garis komunikasi dalam perusahaan. Kualitas internal auditor diperkuat dengan kepada siapa internal auditor bertanggungjawab atau melaporkan hasil kerjanya yaitu pada level tertinggi manajemen dan pada komite audit (Vanasco, 1996).

Dari hasil penilaian/perentuan kompetensi dan objektivitas internal auditor, maka auditor bisa memutuskan pertimbangan-pertimbangan (*judgments*) tertentu, salah satunya mempertimbangkan dampak pekerjaan internal auditor terhadap prosedur audit. Pekerjaan internal auditor berpengaruh terhadap proses audit yang dijalankan oleh auditor. Sehubungan dengan pekerjaan internal auditor, auditor

perlu membuat pertimbangan-pertimbangan tertentu sebelum memutuskan pekerjaan internal auditor mana yang nantinya berpengaruh terhadap prosedur audit. Seperti pada PSA No. 33 paragraf 20 bahwa dalam memutuskan luasnya dampak pekerjaan auditor intern terhadap prosedur audit, auditor mempertimbangkan:

- a. Materialitas jumlah dalam laporan keuangan, yaitu saldo akun, atau golongan transaksi
- b. Risiko (terdiri dari risiko bawaan dan risiko pengendalian) salah saji material asersi bersangkutan dengan jumlah dalam laporan keuangan.
- c. Tingkat subjektivitas dalam penilaian bukti audit yang dikumpulkan dalam mendukung asersi.

2.1.3.1.2. Komunikasi antara auditor dan klien

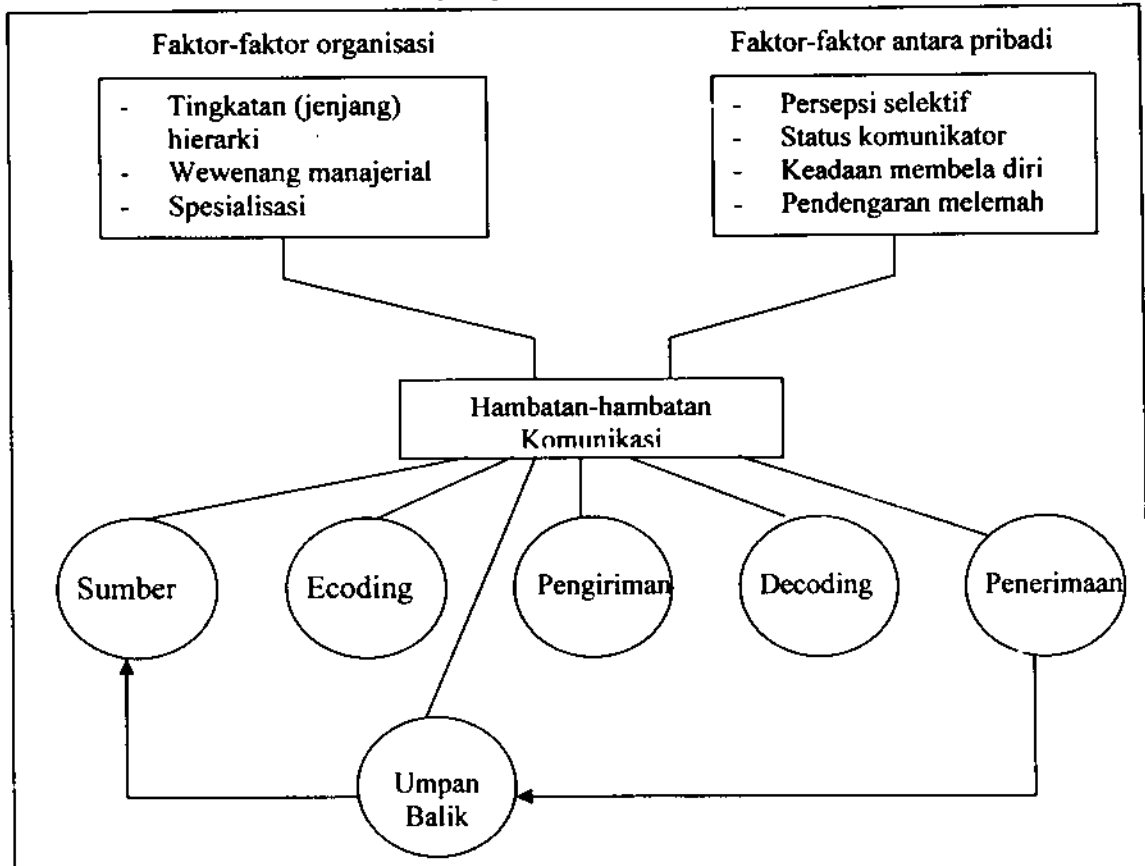
Komunikasi seringkali dibahas dalam literatur-literatur ilmu sosial dan psikologi. Pada literatur manajemen juga banyak yang membahas mengenai komunikasi. Untuk disiplin ilmu akuntansi, komunikasi banyak juga disinggung khususnya pada akuntansi perilaku, karena komunikasi memang tidak lepas dari perilaku manusia. Komunikasi diduga menjadi salah satu faktor lingkungan yang turut mempengaruhi *auditor judgment* seiring dengan kepercayaan eksternal auditor terhadap internal auditor.

Komunikasi merupakan proses pemindahan pengertian dalam bentuk gagasan atau informasi dari seseorang ke orang lain (Handoko, 1997:272). Pada saat melakukan audit, auditor selalu melakukan komunikasi dengan staf perusahaan klien yang sedang diaudit termasuk dengan internal auditor klien.

Pertukaran informasi terjadi antara internal dan eksternal auditor. Keefektifan pertukaran atau perpindahan informasi ini tidak hanya tergantung pada transmisi data akan tetapi diperlukan ketrampilan-ketrampilan tertentu dari kedua belah pihak, yaitu orang yang mengirim informasi dan orang yang menerima informasi. Handoko (1997: 272) menyebutkan bahwa ketrampilan tersebut meliputi ketrampilan membaca, menulis, mendengarkan, berbicara, dan lain-lain.

Komunikasi menjadi hal yang vital, tetapi komunikasi sering kali tidak efektif karena adanya hambatan-hambatan komunikasi. Pada literatur mengenai manajemen organisasi, hambatan komunikasi dikelompokkan ke dalam dua kelompok, yaitu hambatan organisasi dan hambatan-hambatan antar pribadi. Hambatan organisasi meliputi tingkatan hierarki, wewenang manajerial, dan spesialisasi (Handoko, 1997:284). Sedangkan hambatan antar pribadi menurut Handoko (1997:285) meliputi: persepsi selektif, status atau kedudukan komunikator, keadaan membela diri, pendengaran lemah, dan ketidaktepatan penggunaan bahasa. Berikut merupakan gambar bagaimana hambatan-hambatan tersebut di atas mempengaruhi proses komunikasi.

Gambar 2.1.
Hambatan-Hambatan yang Mempengaruhi Proses Komunikasi



Sumber: Handoko, T. Hani. 1997. *Manajemen Organisasi*. Yogyakarta: BPFE UGM. Hal. 286.

Hambatan-hambatan komunikasi tersebut di atas (khususnya hambatan-hambatan antar pribadi) dapat pula terjadi pada proses komunikasi antara auditor dengan klien dalam proses pengumpulan bukti audit.

Akuntan berprofesi sebagai akuntan independen (auditor) dan akuntan pendidik telah menempatkan komunikasi dan keahlian interpersonal sebagai alat utama yang diperlukan untuk kesuksesan karir (Golen, Catanach, dan Moeckel, 1997). Arthur Anderson Arthur Andersen & Co., et al. (1989) dalam Golen, Catanach, dan Moeckel (1997) sebuah Kantor Akuntan Publik yang dahulu pernah ada dan menjadi salah satu KAP *big five* di seluruh dunia, menyatakan bahwa akuntan publik memerlukan kemampuan menerima informasi dengan

mudah. Praktisioner harus mampu menyajikan dan mempertahankan pendapatnya melalui presentasi formal dan informal, lisan dan tertulis.

Interaksi auditor dengan klien berbentuk pertanyaan/wawancara tanya jawab (*client inquiry*) merupakan bagian dari proses pengumpulan bukti audit, di mana interaksi ini juga membutuhkan komunikasi. Banyak prosedur audit mensyaratkan komunikasi dengan staf klien yang seringkali bukan akuntan/tidak memiliki keahlian akuntan (Golen, Looney, & White, 1988 dalam Golen, Catanach, dan Moeckel, 1997). Apabila komunikasi tersebut terhambat, auditor dapat membutuhkan waktu ekstra untuk mengumpulkan bukti yang kompeten dan mencukupi. Akuntan dapat menghindari terbuangnya waktu/jam audit dan kesalahpahaman klien-auditor jika akuntan dapat berinteraksi/bersepakat dengan klien secara lebih efektif (Golen and White, 1983 dalam Golen, Catanach, dan Moeckel, 1997).

Kemampuan eksternal auditor dalam berkomunikasi dengan klien saat wawancara menginvestigasi klien sehubungan dengan proses pencarian bukti audit atas dugaan adanya *fraud*, sangat diperlukan ketrampilan dalam berkomunikasi. Ketrampilan tersebut antara lain menerima informasi yang disampaikan, menangkap sinyal-sinyal informasi yang disembunyikan atau disampaikan tidak benar, serta menterjemahkan informasi tersebut menurut persepsinya.

Komunikasi menjadi hal yang penting dalam audit dan oleh karena prosedur auditing sangat mendasarkan pada komunikasi dengan klien, maka auditor harus yakin bahwa hambatan komunikasi yang paling serius dan paling sering telah teratasi (Golen, Catanach, dan Moeckel, 1997). Penelitian yang telah

dilakukan oleh Golen, Catanach, dan Moeckel (1997), menguji keseriusan dan frekuensi terjadinya 29 hambatan komunikasi. Berikut ini merupakan hambatan komunikasi yang paling serius dan paling sering terjadi dari hasil penelitian Golen, Catanach, dan Moeckel (1997):

Tabel 2.1.
Seriousness and Frequency of Communication Barriers
in the Auditor-Client Relationship

No.	Barriers
1.	Distortion or omission of information
2.	Lack of credibility
3.	Inadequate common accounting knowledge
4.	Lack of understanding technical accounting terms
5.	Personality conflicts
6.	Hostile attitude
7.	Either-or-thinking
8.	Failure to give feedback
9.	Physical distance when communicating
10.	Inappropriate physical appearance
11.	Overly competitive attitude
12.	Defensive

Sumber: Golen, Steven R., Anthony H., Catanach Jr. and Cindy Moeckel Moeckel. 1997. The Frequency and Seriousness of Communication Barriers in the Auditor-Client Relationship. *Business Communication Quarterly*. Volume 60, Number 3, September 1997, page 32.

Informasi yang diperoleh auditor dari hasil proses komunikasi dengan klien akan dijadikan dasar bagi auditor dalam mengambil berbagai *auditor judgment* untuk membantu auditor dalam merencanakan dan melaksanakan proses audit sampai pada menentukan pendapat atas hasil auditannya. Seperti uraian di atas bahwa komunikasi merupakan alat transfer informasi dari klien ke auditor. Informasi yang diperoleh auditor tersebut beragam, relevan maupun tidak relevan bagi proses audit yang sedang dilakukan auditor. Shelton (1999) dalam penelitiannya menemukan bahwa auditor berpengalaman mempunyai banyak pengetahuan terstruktur untuk mengabaikan informasi yang tidak relevan. Hal ini

lalu dapat disimpulkan bahwa komunikasi yang dilakukan oleh auditor yang berpengalaman dapat lebih fokus pada penerimaan informasi yang relevan atau pencarian bukti yang relevan.

2.1.3.2. Faktor Individu Auditor

2.1.3.2.1. Pengalaman auditor

Pengalaman auditor menurut Ashton (1991) dikonseptualisasikan sebagai suatu skala dari pengalaman langsung (misalnya partisipasi dalam audit di mana ditemukan *error*) sampai pada pengalaman tidak langsung (misal menerima ringkasan data mengenai frekuensi *error*). Pengalaman auditor oleh Ashton (1991) dijelaskan bahwa sumber dari pengalaman adalah termasuk pelatihan, percakapan informal, diskusi dengan kolega, dan literatur. Pengalaman auditor dapat pula diukur salah satunya dengan menggunakan variabel pengetahuan. Hal ini dibuktikan melalui penelitian dibidang penilaian kinerja oleh Bonner (1990) dalam Marchant (1990) di mana penilaian kinerja dimulai dari melihat pengalaman seseorang yang dihubungkan dengan pengetahuan. Setiap kali auditor menemui *error* dan *irregularities* (ketidaknormalan) pada saat melakukan proses audit, maka auditor akan menyimpannya dalam memori yang kemudian akan digunakan oleh auditor sebagai pengetahuan mereka. Apabila auditor menemui *error* dan *irregularity* serupa dipenugasan audit selanjutnya, maka auditor memiliki dasar pengetahuan untuk mengambil *judgment*. Auditor dapat menelusuri kembali memori mereka sehingga lebih akurat dalam menentukan *judgment*. Brody, Golen, dan Reckers (1998) menyebutkan bahwa banyak penelitian sebelumnya membuktikan bahwa pengalaman auditor dalam

menemukan *error* dan *irregularities* mendorong auditor untuk mempelajari frekuensi informasi berkaitan dengan *error* dan *irregularities*. Auditor lebih akurat dalam mempelajari suatu pengalaman yang diperoleh secara langsung (*direct experience*). Selain pengalaman langsung, Brody, Golen, dan Reckers (1998) juga menemukan bahwa pengalaman akan peristiwa yang baru terjadi (*recently experienced events*) merupakan peristiwa yang mudah diingat (dipanggil dari memori) sehingga paling mempengaruhi *judgment* auditor.

Banyak peneliti memakai jumlah tahun dalam kantor akuntan publik atau berada di level hierarki di KAP (yaitu staf sampai partner) sebagai *proxy* untuk keahlian dan pengalaman audit auditor (Ashton, 1991). Berkaitan dengan pengalaman auditor, PSA No. 04 mengenai standar umum auditing dalam paragraf 03 menyebutkan bahwa asisten junior, yang baru masuk ke dalam karier auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi memadai dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman. Pernyataan standar auditing tersebut menimbulkan suatu pemahaman bahwa atasan yang mensupervisi pekerjaan asisten junior lebih berpengalaman daripada asisten junior itu sendiri. Hal tersebut jika dihubungkan dengan level hierarki pada KAP maka dapat disimpulkan bahwa semakin seorang auditor berada di level atas suatu hierarki KAP, maka auditor tersebut semakin berpengalaman.

Pengalaman (*experience*) selalu dikaitkan dengan keahlian (*expertise*), pengalaman merupakan ukuran paling tepat untuk mengukur keahlian umum dibidang auditing (Bonner, 1990 dalam Marchant, 1990). Standar umum auditing yang pertama mensyaratkan bahwa "Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau

lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor". Keahlian auditor yang dimaksud tersebut diatur dalam PSA No. 04 paragraf 03 yaitu bahwa keahlian ditentukan dimulai dengan pendidikan formal auditor, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup.

Beberapa penelitian telah dilakukan mengenai dampak/pengaruh pengalaman pada *auditor judgment* dan memperoleh hasil temuan yang beragam. Hamilton dan Wright (1982) mengemukakan bahwa pengalaman merupakan hal yang vital untuk *judgment* kompleks, tetapi tidak penting untuk keputusan yang rutin dan terstruktur. Pengalaman sebagai salah satu variabel, banyak digunakan dalam berbagai penelitian. Marinus, Wray (1997) dalam Herliansyah dan Ilyas (2006) menyatakan bahwa secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas (*job*). Diasumsikan sebagai dasar penggunaan pengalaman adalah auditor melaksanakan tugasnya yang dilakukan secara berulang-ulang memberikan peluang bagi auditor untuk belajar melakukannya dengan yang terbaik. Penggunaan pengalaman didasarkan pada asumsi bahwa tugas yang dilakukan secara berulang-ulang.

Beberapa penelitian mengenai pengaruh terhadap *judgment* yang berasal dari pengalaman. Beberapa penelitian telah membandingkan respon dari pengambil keputusan pemula dengan pengambil keputusan yang telah berpengalaman. Beberapa penelitian di bidang auditing telah menguji sifat/karakteristik *knowledge base* dan proses *memory retrieval* praktisi berpengalaman versus praktisi pemula, hasilnya sangat berbeda (Abdolmohammadi dan Wright, 1987). Pengalaman auditor dalam bidang tertentu

sangat membantu pekerjaan auditor pada saat melakukan proses pengumpulan bukti audit. Auditor yang berpengalaman akan lebih cepat dan lebih banyak melakukan tugas dibandingkan dengan pemula. Eksperimen yang dilakukan oleh Weber (1980) dalam Abdolmohammadi dan Wright (1987) yaitu memanggil data bebas dari suatu daftar pengendali komputer menunjukkan hasil bahwa auditor yang berpengalaman terhadap EDP memiliki kemampuan tinggi dalam *cue cluster* (data terkumpul secara bersama sama dengan waktu yang singkat) juga lebih banyak dibanding dengan pemula.

Banyak penelitian telah menemukan adanya pengaruh antara pengalaman auditor dengan kemampuan auditor dalam *judgment error account* dan mengidentifikasi adanya kelemahan pengendalian internal. Penilaian/*judgment* auditor terhadap kelemahan pengendalian internal berbeda antara auditor yang telah berpengalaman dengan yang belum berpengalaman. Frederick dan Libby (1986) telah menginvestigasi kemungkinan penilaian/*assessment* akun *error* menjelaskan adanya kelemahan pengendalian internal. Penilaian semacam ini tergantung pada pengetahuan dasar seseorang mengenai hubungan antara pengendalian dan terjadinya *error*. Auditor yang berpengalaman seringkali dipercaya dan sedikit sekali salah dalam kesepakatan, sedangkan yang belum berpengalaman menunjukkan pola umum dalam skenario pengendalian yang berbeda. Hal ini menunjukkan bahwa keahlian menyediakan pola (skema) kemungkinan *scenario control-error* ada dalam ingatan melalui pengalaman, di mana ini tidak dimiliki oleh pemula. Libby (1986) juga menemukan bahwa adanya skema oleh auditor berpengalaman dalam mengidentifikasi kemungkinan *error* terjadi dari fluktuasi *review analitical*. *Error* diidentifikasi ketika *error*

dianggap (dan memang) sering terjadi di dalam praktik, hal ini menunjukkan adanya dasar pengetahuan dari pengalaman (Abdolmohammadi dan Wright, 1987).

Beberapa penelitian mengenai efek dilusi dalam auditing telah memfokuskan pada *judgment* audit senior dengan pengalaman audit kira-kira 3 tahun (Brody, Golen, & Reckers 1998, Glover 1997). Dari beberapa penelitian lain juga mengindikasikan bahwa auditor dengan tingkat pengalaman tersebut (selama kira-kira 3 tahun) telah membangun suatu pengelolaan pengetahuan dalam memori yang memadai untuk mempengaruhi *auditor judgment* dalam tugas audit tertentu (Frederick 1991; Nelson et al. 1995; Bonner et al. 1996 dalam Shelton 1999). Hasil serupa diperoleh Herliansyah dan Ilyas (2006) dalam penelitiannya bahwa pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap auditor. Auditor berpengalaman (partner dan manajer) tidak terpengaruh oleh adanya informasi tidak relevan dalam membuat *going concern judgment*, ini dikarenakan oleh pengetahuan memadai yang dimiliki auditor dari pengalaman mereka selama bekerja.

Penelitian mengenai pengaruh pengalaman auditor terhadap *judgment* juga pernah dilakukan oleh Zulaikha (2006). Penelitian oleh Zulaikha (2006) tersebut memperoleh hasil bahwa variabel pengalaman sebagai auditor berpengaruh langsung (*main effect*) terhadap *judgment*.

Beberapa penelitian di atas mengindikasikan bahwa auditor berpengalaman telah memiliki struktur pengetahuan yang mencukupi untuk mempengaruhi *auditor judgment*. Meskipun demikian, Shelton (1999)

berpendapat bahwa auditor masih menghadapi adanya permasalahan yang timbul sehubungan adanya tekanan waktu (*time pressure*).

2.1.3.2.2. Sikap auditor dan *time pressure*

Seperti pada uraian di atas bahwa dengan dimilikinya struktur pengetahuan yang memadai masih ada faktor lain yang dapat menimbulkan masalah bagi auditor berpengalaman dalam membuat *auditor judgment*, yaitu *time pressure* (tekanan waktu). Masing-masing individu dapat berperilaku berbeda ketika menghadapi *time pressure*. Perilaku tersebut dilatarbelakangi adanya sikap (*attitude*) auditor yang kemudian menimbulkan keinginan berperilaku (*behavior intention*) dan diwujudkan dalam perilaku (*behavior*) pada pengambilan keputusan membuat *judgment* tertentu berkaitan dengan tugas audit yang sedang dilakukan.

2.1.3.2.2.1. Teori sikap

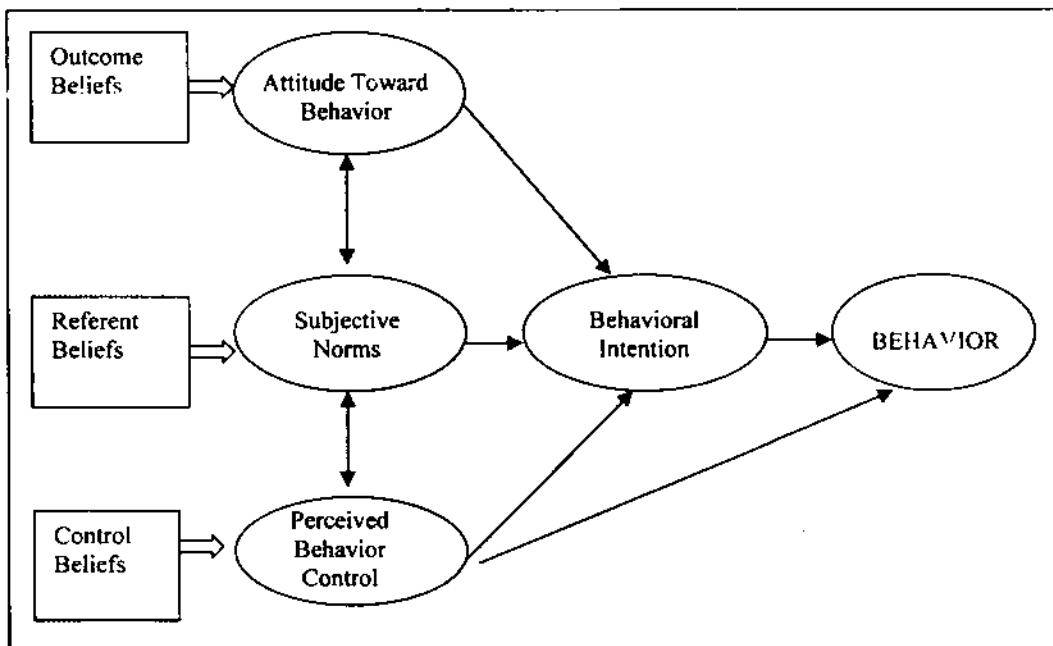
Disiplin ilmu keperilakuan (*behavioral science*) seringkali dipakai dalam penelitian akuntansi khususnya yang berkaitan dengan perilaku akuntan. Ilmu keperilakuan sendiri sebagian besar mengacu pada konsep-konsep psikologi psikologi sosial dan sosiologi.

Stephan dan Stephan (1985) dikutip dalam buku Setiawan dan Ghazali (2006:9) mendefinisikan sikap (*attitude*) sebagai pernyataan suka atau tidak suka yang dapat merupakan daya tarik atau keengganan menghadapi situasi, orang, kelompok, atau komponen yang dapat diidentifikasi dalam lingkungan termasuk

ide yang abstrak atau sosial politik. Definisi tersebut selanjutnya dapat diambil kesimpulan bahwa sikap merupakan tanggapan seseorang atas suatu obyek.

Theory of Planned Behavior (TPB), mengemukakan bahwa keyakinan (*belief*) merupakan latar belakang seseorang bersikap terhadap suatu perilaku dan sikap mendasari seseorang untuk berkeinginan untuk berperilaku (*behavior intention*) yang selanjutnya *behavior intention* ini diwujudkan dalam suatu perilaku. Ajzen (1991) menggambarkan model TPB seperti pada gambar berikut:

Gambar 2.2.
Theory of Planned Behavior



Sumber: Ajzen, I. 1991. *The Theory of Planned Behavior*. *Organization Behavior and Human Decision Processes* 55: 179-211

Sikap (*attitude*) menurut Ajzen dan Fishbein (1980) didefinisikan sebagai suatu evaluasi individu mengenai *favorable* (menyukai) atau *unfavorable* (tidak menyukai) atas suatu objek sikap. Dapat pula dipahami bahwa sikap (*attitude*) individu merupakan fungsi dari keyakinan yang mendasari hubungan dengan hasil yang mereka harapkan untuk diraih melalui keterikatan dalam perilaku dan

nilai yang ditempatkan pada hasil tersebut. Agar ukuran sikap lebih bermanfaat dalam memprediksi perilaku, harus selalu dihubungkan pada kriteria intensi perilaku (*behavioral intention*) dalam tindakan, konteks, dan elemen waktu (Ajzen dan Fishbein, 1980 dalam Bobek dan Hatfield, 2003).

Setiawan dan Ghozali (2006:9) mengutip dalam bukunya, bahwa ada dua pendekatan klasifikasi sikap. Pendekatan pertama adalah pendekatan *tricomponent*. Pendekatan ini memandang sikap merupakan interaksi antar komponen-komponen pembentuknya. Adapun komponen-komponen sikap, yaitu:

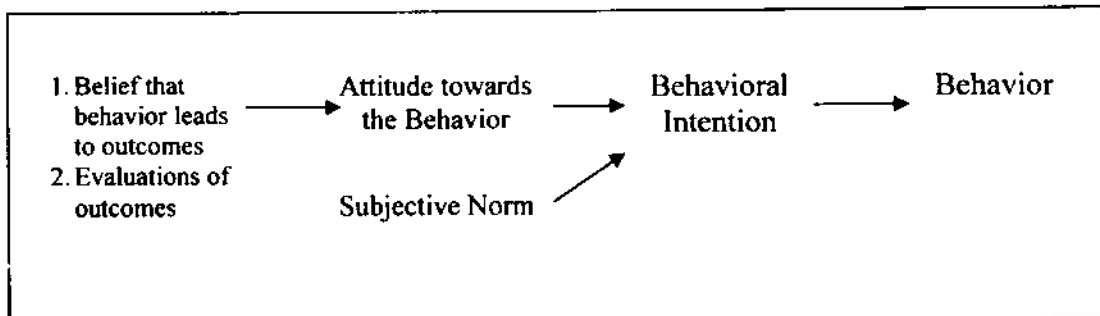
1. Kognitif meliputi kepercayaan (*beliefs*), ide dan konsep;
2. Afektif meliputi perasaan dan emosi, komponen ini berisi arah dan intensitas penilaian seseorang atau perasaan yang diekspresikan terhadap objek sikap; serta
3. Konatif atau psikomotorik yang merupakan kecenderungan untuk bertindak terhadap objek atau orang.

Pendekatan kedua lebih memandang perlunya membatasi sikap hanya pada aspek afektif, dan menyatakan bahwa sikap tidak lain merupakan afek atau penilaian (positif atau negatif) terhadap suatu objek. Sikap selalu dikaitkan dengan perilaku yang berada dalam batas kewajaran dan kenormalan yang merupakan respons atau stimulus lingkungan sosial.

Perlu untuk dicatat bahwa definisi sikap adalah suatu tendensi atau kecenderungan dalam menjawab atau merespons, dan bukan dalam menanggapi dirinya sendiri (Ikhsan dan Ishak, 2005:43). Sikap bukanlah perilaku, namun sikap menghadirkan suatu kesiap-siagaan untuk tindakan yang mengarah pada perilaku.

Menurut teori tindakan beralasan (*the theory of reasoned action*/TRA) yang dikembangkan oleh Ajzen dan Fishbein (1980) membatasi definisi sikap sebagai komponen afektif yang memiliki konsekuensi langsung bagi intensi perilaku. TRA mengasumsikan bahwa individual adalah sangat rasional dan menggunakan informasi yang tersedia. TRA melihat bahwa intensi perilaku (*behavioral intentions*) sebagai prediktor utama bagi perilaku. Sikap merupakan keyakinan individual (*behavioral beliefs*) baik yang berbentuk positif atau negatif, mengenai pelaksanaan suatu perilaku tertentu. Jika seseorang menganggap bahwa keluaran (*outcome*) dari pelaksanaan suatu perilaku adalah positif, dia akan memiliki sikap positif terhadap pelaksanaan perilaku tersebut. Sebaliknya, sikap berlawanan akan dimunculkan jika perilaku dianggap negatif (Setiawan dan Ghozali, 2005:12). Adapun gambar model TRA bisa dilihat sebagai berikut:

Gambar 2.3.
Model Theory of Reasoned Action



Sumber: Ajzen dan Fishbein's. 1980. *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*. Englewood Cliffs. NJ. Prentice-Hall: 58.

Dari beberapa definisi sikap yang telah dijelaskan di atas, maka kaitan dengan *time pressure*, apakah auditor menggunakan sikap mereka ketika membuat *judgment* dalam kondisi *time pressure*? Apakah penggunaan sikap dalam pembuatan *judgment* dapat memprediksi kondisi *time pressure*? Di mana pertanyaan ini pernah dikaji oleh Miller (1998) dalam disertasinya.

2.1.3.2.2.2. Time budget

Pada bidang auditing terdapat hambatan waktu yang timbul atau dapat timbul dalam perikatan audit, di mana berasal dari keterbatasan sumber daya (waktu) yang dialokasikan untuk melakukan tugas-tugas audit. Normalnya KAP mengkomunikasikan keterbatasan tersebut melalui *time budget* (Liyanarachchi & McNamara, 2007). Anggaran waktu (*time budget*) dalam bidang auditing dapat menimbulkan tekanan (*pressure*) pada auditor.

Penganggaran waktu (*time budgeting*) merupakan salah satu pertimbangan penting yang harus dilakukan oleh seluruh Kantor Akuntan Publik (KAP). Auditor sebelum menerima suatu perikatan dengan klien, terlebih dahulu melakukan survei, di mana dari survei pendahuluan ini auditor kemudian menetapkan waktu audit. Salah satu pertimbangan menetapkan *time budget* (jangka waktu audit) adalah melalui penilaian terhadap efektivitas pengendalian internal klien. Penetapan waktu audit bisa secara rinci dituangkan dalam kontrak perikatan/*engagement letter*, namun ada juga *engagement letter* tidak menyebutkan secara pasti lama/waktu audit. Auditor dalam melaksanakan tugasnya berusaha memenuhi waktu yang telah ditentukan tersebut dengan melihat kondisi yang terjadi.

Pertimbangan audit mengenai waktu yang diperkirakan untuk melaksanakan audit dari survei pendahuluan sampai dengan pembuatan laporan audit digunakan untuk dasar pertimbangan penentuan *fee* audit. Sesuai standar pekerjaan lapangan yang pertama yaitu pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya, maka penentuan *time budget* ini dapat juga digunakan sebagai dasar dalam

mengestimasi *audit cost*, mengalokasi staff personil pada pekerjaan dan dasar evaluasi kinerja staff auditor (Waggoner dan Cashell, 1991).

Fee audit dan waktu audit bisa saling berkaitan, apabila waktu audit diperkirakan lama maka *fee* audit juga akan mengikuti lamanya waktu audit. Umumnya *fee* audit ditentukan per jam, makin lama waktu audit maka makin besar pula *fee* audit yang ditetapkan oleh auditor, akan tetapi penentuan *fee* audit ini melalui proses negosiasi dengan klien terlebih dahulu sebelum ditetapkan. Auditor dalam menentukan *time budget* umumnya terlebih dahulu melakukan survei pendahuluan terhadap bisnis klien dan efektivitas pengendalian internal yang dimiliki klien, berdasarkan survei ini dapat diketahui luasnya audit/pengujian atas siklus mana yang memerlukan perhatian lebih dalam, atas dasar ini baru auditor dapat membuat *time budget* dan mengajukan *fee* audit.

Uraian di atas dapat digolongkan juga menjadi manfaat langsung dari adanya *time budget*. Adapun manfaat tidak langsungnya adalah *time budget* menyediakan bukti yang terdokumentasi mengenai dipenuhinya standar pekerjaan lapangan (Waggoner dan Cashell, 1991). Selain memiliki manfaat baik langsung maupun tidak langsung, *time budget* bisa menimbulkan tekanan-tekanan pada auditor sehingga mempunyai dampak pada perilaku auditor dalam berbagai aspek pekerjaan mereka sampai pada dampak menimbulkan *dysfunctional behavior*.

Elemen penting untuk keefektifan sistem manajemen pengendalian adalah target yang dikuantifikasikan dan spesifik (Emmanuel, 1990). Target ditetapkan dengan memperhatikan tingkat pencapaiannya, target dapat digunakan untuk evaluasi kinerja dan merencanakan tindakan perbaikan jika memang diperlukan. Pada beberapa buku literatur psikologi, target yang pasti dan terkuantifikasi dapat

menghasilkan kinerja yang lebih baik daripada kinerja yang dicapai tanpa ada target sebelumnya (Tosi, 1975). Target bisa memotivasi seseorang untuk bisa mencapai kesuksesan. Hal ini berlaku pula bagi auditor, *time budget* merupakan suatu target yang dibuat untuk dicapai bagi auditor, yaitu auditor diharapkan mampu menyelesaikan laporan audit sesuai dengan target yang tertuang didalam *time budget*. Keyakinan auditor untuk dapat memenuhi *time budget* merupakan faktor penting untuk kesuksesan karir mereka (*Commission on Auditors' Responsibilities Report*, 1978).

Studi yang dilakukan oleh Chow, 1983; Hofstede, 1968; Stedry and Kay, 1966 menunjukkan bahwa penggunaan target/budget yang sulit dan sangat spesifik dapat menggiring pada pencapaian kinerja yang lebih tinggi dibanding budget yang biasa saja atau budget yang mudah (Otley & Pierce, 1996). Studi-studi ini juga menunjukkan bahwa dengan makin bertambah ketatnya budget, maka budget tersebut menjadi makin tidak bisa diraih, dampak motivasi dari budget akan berkurang, seringkali pihak yang harus melaksanakan budget ini menyerah, dan menghasilkan kinerja yang jauh lebih buruk. Oleh karena itu dari beberapa bukti disimpulkan bahwa budget akan memberikan motivasi positif tertinggi ketika budget ditetapkan pada tingkat yang paling sulit dapat dicapai/level maksimum, jika terlalu ketat melebihi level maksimum yang dapat dicapai seseorang maka budget ini dapat menimbulkan *dysfunctional behaviour* (Otley & Pierce, 1996).

Time budget dibuat dalam setiap pekerjaan auditor untuk membantu agar auditor dapat merencanakan pekerjaan mengaudit klien dengan sangat terstruktur rapi. *Time budget* dapat membuat auditor terarah dalam melaksanakan

pekerjaannya, *time budget* dapat membuat auditor termotivasi dan bekerja secara efisien untuk berusaha menyelesaikan pekerjaan tepat waktu sesuai dengan *budget* waktu yang telah ditentukan sebelumnya. Akan tetapi, *time budget* juga dapat menimbulkan tekanan terhadap auditor apabila *time budget* tersebut terlalu ketat. Banyaknya klien dan waktu penyelesaian laporan audit yang diminta klien hampir bersamaan menjadi salah satu faktor mengapa *time budget* dirasa terlalu ketat sehingga menimbulkan *time pressure* kepada auditor.

2.1.3.2.2.3. Time pressure

Hambatan waktu biasa dihadapi auditor dalam mengaudit klien. Hal ini membuat pentingnya auditor agar dapat menyeleksi informasi yang tersedia dengan lebih efisien untuk mengidentifikasi dan mengevaluasi informasi yang relevan (Arens & Loebecke, 1994 dalam Glover, 1997). Penelitian yang dilakukan oleh Glover (1997) menemukan bahwa *time pressure* merupakan satu mekanisme untuk mempengaruhi pengambil keputusan yang tidak berpengalaman (*inexperienced decision makers*) untuk fokus pada informasi yang relevan dan mengabaikan informasi tidak relevan.

Time pressure oleh BenZur dan Breznitz (1981) dalam Miller (1998) didefinisikan sebagai jumlah informasi yang dipertimbangkan dan diproses per unit waktu atau waktu yang disetujui/diplot untuk memproses sejumlah tetap informasi. Ketika *time pressure* meningkat, kemampuan memproses semua informasi yang tersedia menurun. Untuk mengkompensasikan kemampuan yang menurun ini, maka dilakukan mekanisme *filtering* (penyaringan) dalam memprioritaskan informasi.

Mekanisme *filtering* ini sering digunakan apabila auditor menghadapi *time pressure* karena tidak memungkinkan bagi auditor memproses semua informasi yang didapat dari proses audit di lapangan dan dengan kondisi *time pressure* ini auditor harus membuat *auditor judgment* dalam melanjutkan proses audit sampai dengan pemberian opini audit dalam laporan audit. Penelitian-penelitian terdahulu telah dilakukan dalam bidang ini memberikan bukti negatif mekanisme *filtration* pada beberapa atribut penting merupakan hal terpenting pada *judgment* ketika *judgment* tersebut dibuat dalam kondisi *time pressure* (Wright 1974; Benzur dan Breznitz 1981; Svenson dan Edland 1987 dalam Miller 1998). Penelitian lain yang terbaru mendukung bukti positif mekanisme *filtration* (Svenson et al. 1990; Edland 1993 dalam Miller 1998). Untuk kedua bukti positif maupun negatif, penelitian menemukan *time pressure* menimbulkan mekanisme *filtration* (Miller: 1998).

Penelitian lain di bidang auditing telah dilakukan oleh Choo (1995) menghasilkan temuan adanya mekanisme *filtering* apabila auditor menghadapi kondisi *time pressure*. Choo menguji tiga teori penentang *stress* (*competing theories of stress*) pada performa *auditor judgment* dan menghasilkan temuan yang mendukung fungsi berkebalikan arah bentuk U (*cue utilization theory*). *Time pressure* menyebabkan *cue utilization* terpilih, maksudnya adalah beberapa *cues* menjadi penting ketika yang lain menjadi tidak penting.

2.1.3.2.2.4. Sikap auditor dalam kondisi time pressure

Sikap (*attitude*) merupakan suatu evaluasi mengenai sebuah objek sikap yang dibentuk dari kognitif, afektif dan informasi berperilaku (Zanna dan

Rempel, 1988; Breckler, 1984 dalam Miller, 1998). Evaluasi ini disimpan dalam memori dan akan diaktifkan apabila terdapat atau indikasi objek sikap. Berbagai fungsi sikap, salah satunya adalah mem-filter informasi (Katz 1960; Smith et al. 1956). Berkaitan dengan adanya *time pressure*, Jemieson dan Zanna (1989) menemukan bahwa sikap lebih berhubungan dengan perilaku seseorang ketika berada dalam kondisi *time pressure* sebagai hasil penelitian sikap terhadap perilaku. Hubungan yang besar antara sikap dan perilaku menunjukkan bahwa sikap telah digunakan untuk mencerminkan perilaku dalam kondisi *time pressure*.

Pada beberapa penelitian dalam bidang *time pressure*, ditemukan bahwa didalam kondisi *time pressure*, seseorang menggunakan mekanisme *filtering* untuk memproses informasi. Mekanisme *filtering* tersebut membuat orang-orang mengidentifikasi atribut informasi yang paling penting dan menimbang atribut tersebut lebih banyak dalam *judgment* mereka.

Pada literatur mengenai sikap menunjukkan bahwa orang-orang memiliki sikap atas objek (*attitudes toward objects*) dalam memori mereka. Sikap tersebut, ketika diaktifkan akan mempengaruhi pemrosesan informasi. Auditor dapat memiliki sikap tipe tertentu yang dapat mempengaruhi *judgment* dan memproses informasi. Miller (1998) mengambil dua sikap tersebut misalnya sikap atas bukti (*attitude toward evidence*) dan sikap atas klien (*attitude toward client*). *Attitude toward evidence* didefinisikan sebagai penegakkan/penguasaan evaluasi atas bukti. *Attitude toward evidence* juga digunakan sebagai istilah hanya mengevaluasi bukti audit. Bamber et al. (1997) mengidentifikasi dan mendefinisikan 5 kemungkinan *attitude toward evidence*, yaitu:

1. *Evidence neutrality*, adalah mengevaluasi semua bukti dengan cara yang sama.
2. *Confirmation proneness*, adalah mengevaluasi bukti dengan cara yang mengkonfirmasi suatu hipotesis awal yang dibuat oleh auditor.
3. *Disconfirmation proneness*, adalah mengevaluasi bukti dengan cara tidak mengkonfirmasi hipotesis awal.
4. *Positive evidence proneness*, merupakan mengevaluasi bukti dengan cara mendukung penyajian laporan keuangan yang wajar.
5. *Negative evidence proneness*, merupakan mengevaluasi bukti dengan cara yang tidak mendukung penyajian laporan keuangan yang wajar.

Attitude toward client didefinisikan sebagai evaluasi mengenai klien, evaluasi ini dapat *favorable*, *unfavorable* maupun netral. Beberapa penelitian mengenai sikap, menunjukkan bahwa auditor memiliki kesulitan dalam menjaga objektivitas dalam berbagai investigasi dengan karyawan klien. Auditor melaporkan bahwa lebih sulit menjaga objektivitas ketika menginvestigasi karyawan perusahaan publik dan karyawan yang memiliki posisi/kekuasaan tinggi.

Hipotesis yang dipakai Miller dalam disertasinya menduga bahwa *judgment* yang dibuat dalam kondisi *time pressure* yang tinggi akan cenderung lebih terpengaruh oleh sikap individu (baik sikap atas bukti maupun sikap atas klien) daripada *judgment* yang dibuat saat kondisi *time pressure* rendah. Hipotesa tersebut kemudian dibuktikan melalui serangkaian eksperimen kepada mahasiswa dan kepada profesi auditor. Hasilnya adalah dukungan terbatas bahwa sikap auditor mempengaruhi *judgment* mereka ketika berada dalam kondisi *time pressure*. Sedangkan bagi kedua subjek (mahasiswa dan auditor) *attitude toward*

client tidak berpengaruh signifikan terhadap *auditor judgment* dalam kondisi *time pressure*. *Attitude toward evidence* ditemukan berpengaruh terhadap *auditor judgment* yang dibuat dalam kondisi *time pressure* rendah tetapi hanya pada subjek mahasiswa, tidak bagi subjek auditor professional.

2.1.4. Auditor judgment

Hogarth (1992) dalam Jamilah, dkk (2007) mengartikan *judgment* sebagai proses kognitif yang merupakan perilaku pemilihan keputusan. *Judgment* merupakan suatu proses yang terus menerus dalam perolehan informasi (termasuk umpan balik dari tindakan sebelumnya), pilihan untuk bertindak atau tidak bertindak, penerimaan informasi lebih lanjut. Proses *judgment* tergantung pada kedatangan informasi sebagai suatu proses *unfolds* (klarifikasi, mengungkap).

Perolehan informasi oleh auditor, dapat dibantu dari hasil kerja internal auditor. Proses perolehan informasi oleh auditor salah satu cara adalah mengajukan *inquiry* (pertanyaan) terhadap staf klien baik dengan wawancara/berkomunikasi langsung dengan klien maupun dengan pertanyaan tertulis/komunikasi tertulis. Karakteristik individu seperti pengalaman dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* mempengaruhi kemampuan auditor dalam memproses informasi (secara kognitif) dalam menentukan *judgment* dalam suatu penugasan audit.

Auditor perlu mempertimbangkan materialitas ketika merencanakan sifat, waktu dan luasnya prosedur audit, melaksanakan prosedur audit, mengevaluasi pengaruh salah saji material pada pengukuran dan pengklasifikasian akun dan menilai ketepatan/kescesuaian penyajian dan pengungkapan yang relevan. Dalam

membuat keputusan di setiap pekerjaannya, auditor mempercayai profesional *judgment* mereka untuk memperoleh keyakinan dalam mendeteksi kesalahan material (*material error*) atau salah saji material (Iskandar dan Iselin, 1996).

Auditor judgment meliputi semua *judgment* yang diambil oleh auditor sehubungan dengan proses audit yang dilakukan untuk mendeteksi ada tidaknya *fraud* dalam laporan keuangan. *Auditor judgment* tersebut antara lain adalah *judgment* saat perencanaan audit, *judgment* saat proses audit dan *judgment* saat penentuan opini/pendapat audit dalam laporan audit. Adapun *judgment* saat perencanaan audit meliputi penentuan materialitas, risiko audit, sifat, saat, dan lingkup audit. *Judgment* saat proses audit meliputi penentuan bukti atau informasi mana yang relevan dan tidak relevan dengan tugas audit yang sedang dijalankan. Sedangkan *judgment* saat penentuan opini/pendapat auditor dalam laporan audit meliputi semua kebijakan auditor dalam menentukan pendapat mengenai hasil auditnya.

2.2. Penelitian Terdahulu

Penelitian ini bertujuan untuk mencari dan menganalisa pengaruh faktor lingkungan (yaitu kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien) dan faktor individu auditor (yaitu pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure*) terhadap *auditor judgment*, baik pengaruh secara parsial maupun simultan. Penelitian ini dibuat berdasarkan penelitian-penelitian yang telah dilakukan dalam bidang *auditor judgment*, khususnya penelitian yang fokus pada faktor-faktor yang mempengaruhi *auditor judgment*, sebagaimana yang tertulis dalam tabel 2.2 berikut ini:

Tabel 2.2.
Identifikasi Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti dan Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Variabel yang Diteliti	Metode Penelitian	Hasil
1	Brody, Golen, dan Reckers (1998)	<i>An Empirical Investigation of the Interface Between Internal and External Auditors</i>	Variabel independen: - kualitas internal auditor - komunikasi auditor-internal auditor klien - pengalaman auditor - gaya manajemen konflik. Variabel dependen: - <i>auditor judgment</i> : penilaian resiko eror dan fraud dalam laporan keuangan; menambah prosedur audit, menambah waktu audit.	- Eksperimen, - Populasi penelitian : auditor senior dari satu KAP <i>bi six</i> yang menghadiri seminar pelatihan. - Pengujian hipotesis: ANOVA.	Kualitas internal auditor, komunikasi auditor-internal auditor, pengalaman auditor, gaya manajemen konflik secara signifikan mempengaruhi penilaian auditor mengenai eror dan fraud, keputusan menambah prosedur audit, dan keputusan menambah waktu audit.
2	Miller, Cathleen. 1998	<i>Time pressure, Accountability and Attitudes: Effect on Auditor judgments.</i>	Variabel independen: - sikap dalam kondisi <i>time pressure</i> - tekanan akuntabilitas Variabel dependen: - <i>auditor judgment</i>	- Eksperimen - Populasi penelitian: kelompok mahasiswa dan auditor profesional. - Pengujian hipotesis: analisis multivariate.	Sikap dalam kondisi <i>time pressure</i> tidak berpengaruh signifikan pada <i>auditor judgment</i> baik untuk kelompok mahasiswa maupun auditor profesional.
3	Zulaikha. 2006	Pengaruh Interaksi Gender, Kompleksitas Tugas Dan Pengalaman Auditor Terhadap Audit Judgment	Variabel independen: - gender - pengalaman auditor - kompleksitas tugas Variabel dependen: - <i>auditor judgment</i>	- Eksperimen - Populasi penelitian: mahasiswa PPA dan MAKSI - Pengujian hipotesis: indeendent sample t-test, uji ANOVA,	Gender dan kompleksitas tugas tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>auditor judgment</i> ; pengalaman auditor ditemukan memiliki pengaruh signifikan terhadap <i>auditor judgment</i> .

	(Sebuah Kajian Eksperimental Dalam Audit Saldo Akun Persediaan).			uji Ancova.	
4.	Herliansyah, Yudhi. Meifida Ilyas. 2006.	Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap Penggunaan Bukti Tidak Relevan dalam Auditor judgment.	Variabel independen: - tipe bukti - tingkat pengalaman Variabel dependen: - auditor judgment mengenai going concern	- Eksperimen - Populasi penelitian: kelompok auditor berpengalaman dan kelompok auditor yang kurang berpengalaman. - Pengujian hipotesis: uji ANOVA.	Pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap judgment auditor. Auditor berpengalaman (partner dan Manajer) tidak terpengaruh oleh adanya informasi tidak relevan dalam membuat going concern judgment.
5.	Jamilah, Siti. Zaenal Fanani. Grahita Char. drarin. 2007.	Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, Dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment.	Variabel independen: - kompleksitas tugas - gender - tekanan ketaatan Variabel dependen: - auditor judgment	- Survei/kuesioner. - Populasi penelitian: auditor yang bekerja di KAP Jawa Timur - Pengujian hipotesis: regresi linear berganda.	- Gender tidak berpengaruh terhadap audit judgment, - Tekanan ketaatan berpengaruh secara signifikan terhadap auditor judgment. - Kompleksitas tugas tidak berpengaruh secara signifikan terhadap auditor judgment

Sumber: Olahan Penulis

Tabel 2.2 di atas berisi perincian variabel-variabel yang telah diteliti dalam penelitian terdahulu, beserta hasil yang diperoleh. Adapun perbedaan dan persamaan penelitian-penelitian terdahulu dengan penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Brody, Golen, dan Reckers (1998) berjudul *An Empirical Investigation of the Interface Between Internal and External Auditors*.

Persamaan: Keduanya meneliti dalam bidang *auditor judgment*, sebagai variabel bebas dalam penelitian sama yaitu kualitas internal audit, komunikasi auditor-klien, *recent experiences* (pengalaman auditor terkini).

Perbedaan : Variabel komunikasi auditor-klien dalam penelitian Brody, Golen, dan Reckers adalah hanya komunikasi antara internal auditor dan eksternal, namun dalam penelitian ini komunikasi yang dipakai adalah komunikasi auditor dengan staf klien tidak terbatas pada staf internal audit klien, hal ini dikarenakan saat mengumpulkan bukti audit (saat *client inquiry*), auditor tidak hanya berkomunikasi dengan internal auditor saja akan tetapi dengan staf klien bagian lain. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian Brody, Golen, dan Reckers adalah eksperimen dengan unit analisis adalah audit senior dari satu KAP *big six* yang menghadiri seminar pelatihan. Namun dalam penelitian ini akan menggunakan metode penelitian survei menggunakan kuesioner dengan unit analisis adalah level auditor senior sampai dengan partner.

- b. Miller, Cathleen. 1998. *Time pressure, Accountability and Attitudes: Effect on Auditor judgments.*

Persamaan : Keduanya meneliti dalam bidang *auditor judgment*, dengan sikap dalam kondisi *time pressure* sebagai variabel bebas.

Perbedaan : Penelitian Miller memasukkan variabel akuntabilitas selain sikap dan *time pressure*. Pada penelitian ini tidak.

Penelitian Miller dilakukan dengan metode eksperimen pada dua kelompok subjek penelitian, yaitu mahasiswa dan auditor profesional. Pada penelitian ini, penulis menggunakan metode survei dengan mengirim kuesioner hanya pada profesi auditor (auditor profesional).

- c. Zulaikha. 2006. *Pengaruh Interaksi Gender, Kompleksitas Tugas Dan Pengalaman Auditor Terhadap Audit Judgment (Sebuah Kajian Eksperimental Dalam Audit Saldo Akun Persediaan).*

Persamaan: Keduanya meneliti dalam bidang *auditor judgment* dan menggunakan variabel bebas pengalaman auditor.

Perbedaan: Selain pengalaman auditor, penelitian Zulaikha menggunakan variabel bebas gender dan kompleksitas tugas sebagai variabel bebas. Sedangkan penelitian ini tidak memasukkan dua variabel tersebut.

Zulaikha menggunakan metode kuasi eksperimen dalam penelitiannya dengan menggunakan partisipan penelitian adalah mahasiswa lulusan S1 Jurusan akuntansi yang sedang menempuh Program Pendidikan Profesi Akuntansi (PPA) dan

Program Magister Sains Akuntansi (Maksi). Mahasiswa-mahasiswa tersebut dijadikan *surrogate* (wakil) sebagai auditor independen. Sedangkan penelitian ini menggunakan metode survei dilakukan langsung pada auditor independen (tidak menggunakan wakil).

- d. Herliansyah, Yudhi. Dan Meifida Ilyas. 2006. *Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap Penggunaan Bukti Tidak Relevan dalam Auditor judgment*.

Persamaan: Keduanya meneliti dalam bidang *auditor judgment* dan menggunakan variabel pengalaman auditor sebagai salah satu variabel bebas. Keduanya juga menggunakan auditor sebagai subjek penelitian.

Perbedaan : Penelitian oleh Herliansyah dan Ilyas menggunakan metode eksperimen. Penelitian ini menggunakan metode survei.

- e. Jamilah, Siti. Zaenal Fanani. dan Grahita Chandrarin. 2007. *Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, Dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment*.

Persamaan: Keduanya meneliti dalam bidang *auditor judgment*. Metode penelitian yang digunakan sama yaitu menggunakan survei/menyebarkan kuesioner sebagai metode pengumpulan data dalam penelitian. Unit analisis sama yaitu auditor yang bekerja di KAP.

Perbedaan : Variabel bebas yang digunakan berbeda sama sekali. Subjek penelitian Jamilah, dkk mengambil sampel auditor yang

bekerja di KAP Jawa Timur. Sedangkan pada penelitian ini dilakukan dengan sampel auditor yang bekerja di KAP yang berlokasi di Surabaya.

Adapun penelitian terdahulu yang memberikan benang merah adanya pengaruh simultan variabel-variabel bebas yaitu kualitas internal auditor, komunikasi auditor-klien, pengalaman auditor, serta sikap auditor dalam kondisi *time pressure* terhadap *auditor judgment* adalah penelitian yang dilakukan oleh Shelton (1999) mengenai *The Effect of Experience on The Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment*. Shelton melakukan penelitian dalam hal *judgment* auditor memaparkan bahwa selama proses perencanaan audit, auditor mempertimbangkan kualitas internal auditor untuk menentukan risiko audit, lingkup dan prosedur audit. Selama proses audit, auditor mengumpulkan informasi dengan berbagai cara salah satunya melalui tanya jawab dengan klien (dalam hal ini tanya jawab bisa digolongkan kedalam komunikasi). Semua informasi yang terkumpul tidak seluruhnya merupakan informasi yang relevan dengan tugas audit yang tengah dikerjakan sehingga perlu dipilah. Keberadaan informasi yang tidak relevan ini ditanggapi berbeda oleh auditor yang berpengalaman dan auditor yang kurang berpengalaman.

Auditor yang lebih berpengalaman memiliki struktur pengetahuan yang sudah berkembang sehingga memungkinkan mereka untuk fokus hanya pada bukti/informasi yang relevan. Oleh karena itu efek dilusi dalam auditing akan hilang karena pengalaman auditor. Makin tingginya stuktur pengetahuan auditor berpengalaman dapat membuat auditor fokus pada informasi yang relevan dan menyebabkan akan diabaikannya informasi yang tidak relevan. Akan tetapi

kemampuan auditor dalam menyeleksi informasi/bukti dapat terpengaruh adanya hambatan waktu atau tekanan waktu (*time pressure*) dalam audit.

Glover (1997) dalam penelitiannya mengenai *The Influence of Time Pressure and Accountability on Auditor's Processing of Nondiagnostic Information* berpendapat bahwa *time pressure* merupakan satu mekanisme yang mampu memaksa pengambil keputusan yang relatif tidak berpengalaman untuk fokus pada informasi relevan dan mengabaikan informasi tidak relevan. Meskipun sudah fokus pada informasi relevan, auditor yang berpengalaman sekalipun akan menghadapi kesulitan dalam mereview semua informasi relevan untuk memperoleh bukti yang meyakinkan apabila menghadapi *time pressure* sehingga hal ini akan mempengaruhi keputusan *judgment*.

BAB 3

KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS PENELITIAN

3.1. Kerangka Konseptual

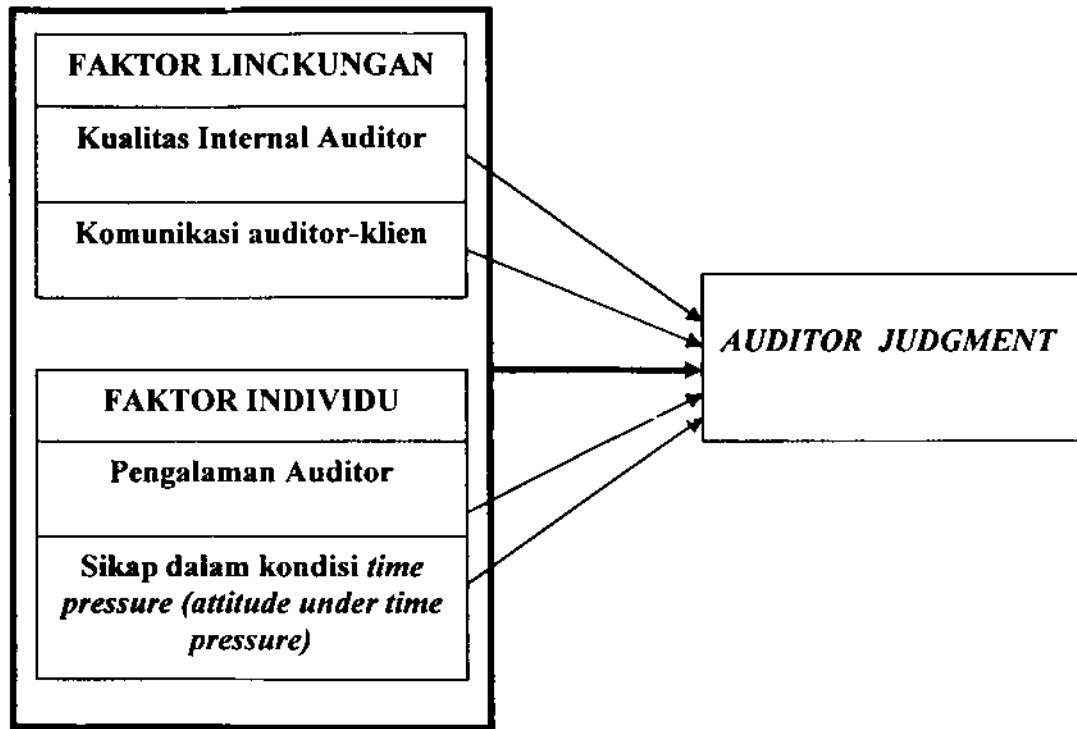
Kerangka konseptual dan perumusan hipotesis dibuat berdasarkan hasil kajian penelitian terdahulu dan kajian pustaka. Analisis data kuantitatif merupakan metode yang dilakukan dengan mengumpulkan, mengolah, menyajikan, menganalisa, dan menginterpretasikan data yang berwujud angka-angka (Syamsuddin; 2000:135).

Data yang dikumpulkan adalah data kualitatif yang telah dikuantitatifkan dengan menggunakan skala Likert dan skala interval, dengan hipotesis yang telah ditetapkan sebelumnya mengenai pengaruh variabel independen yaitu kualitas internal auditor, komunikasi auditor-klien, pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure*, terhadap variabel dependen yaitu *auditor judgment*, data kuantitatif tersebut selanjutnya akan dianalisa menggunakan model regresi berganda untuk mencari pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

Data yang digunakan berupa *skoring* jawaban kuesioner atas kuesioner yang telah diisi oleh responden mengenai kualitas internal auditor, komunikasi auditor-klien, pengalaman auditor (*auditor experience*), sikap auditor dalam kondisi *time pressure* dan *auditor judgment*. Data tersebut kemudian diolah menggunakan bantuan *software* statistik SPSS versi 16.

Kerangka konseptual yang dipakai dalam penelitian ini ditunjukkan dalam gambar 3.1. berikut ini:

Gambar 3.1
Kerangka Konseptual Penelitian



Sumber: Olahan penulis

3.1.1. Pengaruh kualitas internal auditor terhadap auditor judgment

Standar auditing memperbolehkan auditor untuk memakai hasil kerja internal auditor untuk membantu pekerjaannya, yaitu di PSA No. 33. Akan tetapi sebelum meyakini hasil kerja internal auditor, auditor perlu mempertimbangkan kualitas internal auditor. Semakin baik kualitas internal auditor maka hasil kerja semakin baik, di mana auditor dapat menilai kualitas internal auditor berdasarkan kompetensi dan objektivitas internal auditor (Brody, Golen dan Reckers, 1998). Dari penilaian auditor mengenai kualitas internal auditor maka auditor dapat memutuskan untuk membuat *judgment* tertentu. Sesuai dengan fungsinya, maka fokus internal auditor ada pada sistem pengendalian intern (SPI). Jika menurut penilaian auditor kualitas internal auditor baik, yaitu kompeten dan objektif maka

auditor dapat meyakini hasil kerja internal auditor untuk menetapkan apakah SPI di perusahaan telah dijalankan dengan efektif. Setelah auditor mereview laporan internal auditor atas SPI, selanjutnya hal ini akan berpengaruh terhadap keputusan *judgment* yang diambil auditor yaitu *judgment* mengenai materialitas dan risiko, *judgment* mengenai lingkup dan luas audit. Jika internal auditor berkualitas baik dan hasil penilaian internal auditor SPI berjalan efektif, maka auditor dapat mengeluarkan *judgment* bahwa tingkat materialitas dan risiko kecil, *judgment* tentang lingkup dan luas audit adalah tidak mendalam.

3.1.2. Pengaruh komunikasi auditor-klien terhadap auditor *judgment*

Komunikasi merupakan tempat terjadinya pertukaran informasi. Pada proses audit, komunikasi menjadi hal yang vital. Saat proses pengumpulan bukti yaitu *client inquiry*, auditor banyak melakukan komunikasi dengan klien untuk mendapatkan informasi. Informasi yang diperoleh ini akan dijadikan sebagai dasar auditor untuk menentukan *judgment*. Apabila informasi yang diterima jelas, tepat dan tidak bias maka auditor bisa membuat *judgment* yang tepat pula. Kejelasan dan informasi yang tidak bias sangat mungkin diperoleh bila komunikasi antara auditor-klien terjadi secara efektif (Golen, Catanach, dan Moeckel, 1997). Oleh karena itu dapat disimpulkan kaitan komunikasi dengan *auditor judgment* adalah melalui komunikasi dengan klien, auditor memperoleh informasi yang kemudian dijadikan dasar pembuatan *judgment*.

3.1.3. Pengaruh pengalaman auditor terhadap auditor judgment

Secara umum, seseorang yang berpengalaman akan lebih baik melakukan suatu tugas dibandingkan dengan seseorang yang tidak berpengalaman. Demikian pula halnya dibidang auditing. Auditor yang telah bertahun-tahun dan berulang-ulang melakukan pekerjaannya memberikan peluang bagi auditor untuk belajar melakukannya dengan yang terbaik (Ashton,1991). Auditor yang pernah (sering) menemukan *error* dan *irregularities*, maka *judgment* yang dibuat akan berbeda dengan auditor yang baru pertama kali (jarang) menemukannya.

Auditor yang lebih berpengalaman dapat menganalisa berbagai informasi atau berbagai bukti audit dengan lebih skeptis sehingga *judgment* yang dibuat akan berbeda dengan auditor yang kurang berpengalaman. Banyak penelitian telah menemukan adanya pengaruh antara pengalaman auditor dengan kemampuan auditor dalam *judgment error account* dan mengidentifikasi adanya kelemahan pengendalian internal. Penilaian/*judgment* auditor terhadap kelemahan pengendalian internal berbeda antara auditor yang telah berpengalaman dengan yang belum berpengalaman. Frederick dan Libby (1986) telah membuktikan bahwa kemungkinan penilaian/*assessment* akun *error* menjelaskan adanya kelemahan pengendalian internal. Penilaian semacam ini tergantung pada pengetahuan dasar seseorang mengenai hubungan antara pengendalian dan terjadinya *error*. Auditor yang berpengalaman seringkali dipercaya dan sedikit sekali salah dalam kesepakatan, sedangkan yang belum berpengalaman menunjukkan pola umum dalam skenario pengendalian yang berbeda.

Herliansyah dan Ilyas (2006) dalam penelitiannya menemukan bahwa pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap auditor.

Auditor berpengalaman (*partner* dan *manajer*) tidak terpengaruh oleh adanya informasi tidak relevan dalam membuat *going concern judgment*, ini dikarenakan oleh pengetahuan memadai yang dimiliki auditor dari pengalaman mereka selama bekerja.

3.1.4. Pengaruh sikap dalam kondisi *time pressure* terhadap auditor judgment

Saat menghadapi *time pressure*, para auditor memiliki sikap berbeda. Dari teori yang ada, sikap merupakan pandangan suka atau tidak suka, baik atau buruk menyenangkan atau tidak menyenangkan terhadap suatu objek atau keadaan, di mana sikap mendasari seseorang dalam berperilaku. Sikap telah digunakan untuk mencerminkan perilaku dalam kondisi *time pressure*. Pada kondisi *time pressure*, sikap mempengaruhi perilaku ditunjukkan pada perilaku auditor dalam memproses informasi. Apabila auditor menganggap bahwa *time pressure* merupakan hal yang buruk atau tidak menyenangkan, maka auditor akan berperilaku yang disfungsional (misal memfilter informasi, melewatkan suatu prosedur audit, dll) sehingga mempengaruhi pembuatan *judgment* (Glover, 1997).

Meningkatnya *time pressure* dapat membuat informasi yang tersedia tersaring, ada beberapa informasi yang digunakan dan ada beberapa yang diabaikan (Miller, 1998). Informasi tersebut dibutuhkan auditor dalam melakukan proses audit atas klien, dari informasi tersebut lalu auditor membuat *judgment* untuk membantu auditor dalam mengambil keputusan yang berkaitan dengan proses audit dan menentukan pendapat atas hasil auditannya. Di beberapa buku literatur mengenai sikap disebutkan bahwa sikap dapat bertindak sebagai filter

dalam memproses informasi. Sikap dapat membimbing pemilihan informasi yang akan digunakan dan tidak ketika membuat *judgment* (Miller, 1998).

3.2. Hipotesis Penelitian

Berdasarkan kajian hasil penelitian terdahulu dan kajian teori yang relevan maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

- H1: Faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* berpengaruh secara simultan terhadap *auditor judgment*.
- H2: Faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* berpengaruh secara parsial terhadap *auditor judgment*.

BAB 4

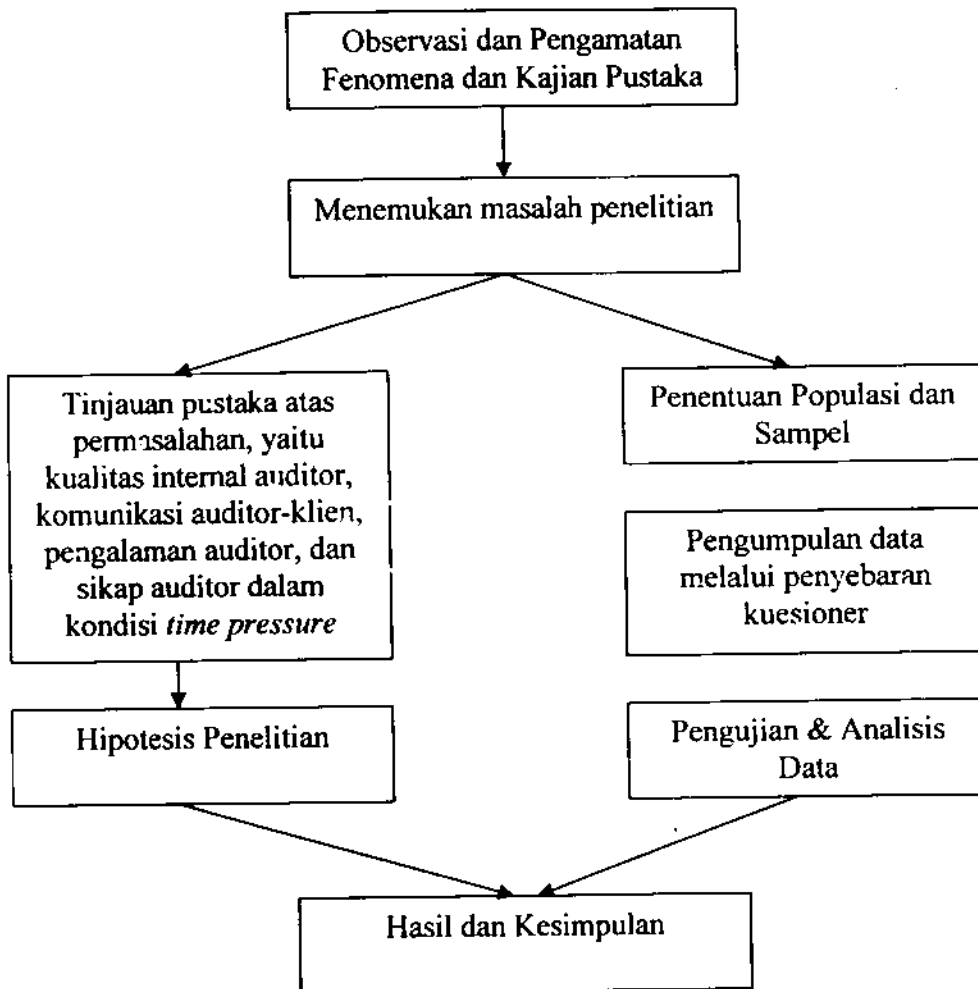
METODE PENELITIAN

4.1. Rancangan Penelitian

Melihat karakteristik masalah yang diteliti, penelitian ini dapat dikategorikan ke dalam penelitian kausal komparatif (Indriantoro dan Supomo, 1999:29). Penelitian kausal bertujuan untuk menentukan hubungan sebab akibat dari suatu fenomena yaitu pengaruh faktor lingkungan dan faktor individual auditor Kantor Akuntan Publik di Surabaya terhadap *auditor judgment*. Penelitian ini dilakukan dengan metode survei dengan pendekatan analisis kuantitatif menggunakan kuesioner dalam pengumpulan data utama yang disebarkan kepada responden atas sampel dari populasi. Pengujian data menggunakan alat uji statistik regresi linear berganda (*multiple regresion*).

Adapun langkah-langkah penelitian yang dilakukan dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 4.1.
Langkah-Langkah Penelitian



Sumber: Olahan penulis

4.2. Identifikasi Variabel

Adapun variabel bebas dalam penelitian ini yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah:

- X_1 : Kualitas Internal Auditor
- X_2 : Komunikasi auditor-klien
- X_3 : Pengalaman Auditor
- X_4 : Sikap auditor dalam kondisi *time pressure*

Variabel tergantung dalam penelitian ini:

Y : *Auditor Judgment*

4.3. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Definisi operasional merupakan penentuan konstruk sehingga menjadi suatu variabel yang bisa diukur. Adapun definisi operasional dan pengukuran masing-masing variabel adalah sebagai berikut:

4.3.1. Kualitas internal auditor (X_1)

Kualitas internal auditor merupakan dasar bagi auditor eksternal dalam mempercayai hasil pekerjaan internal auditor. Variabel ini dapat diukur dengan melihat :

1. Kompetensi internal auditor
2. Objektivitas internal auditor

Skala pengukuran yang digunakan adalah skala Likert (4 skala), dengan item pertanyaan pada kuesioner nomor 1 sampai dengan 9. Adapun indikator dan item pertanyaan untuk mengukur kompetensi dan objektivitas internal auditor dapat dilihat pada tabel 4.1 berikut ini:

Tabel 4.1.
Indikator dan Item Pertanyaan Variabel Kualitas Internal Auditor

Indikator	Pertanyaan	Tercantum dalam Kuesioner Nomor
Kompetensi:		
1. Tingkat pendidikan dan pengalaman profesional auditor intern	Apakah auditor tetap memakai laporan hasil internal audit mengenai sistem pengendalian intern (SPI) sebagai dasar menetapkan sifat, saat dan lingkup prosedur audit, meskipun auditor mengetahui bahwa pengujian SPI tersebut dilakukan oleh staf yang belum memiliki kompetensi yang cukup (misal, berlatar belakang pendidikan non akuntansi).	2
2. Ijazah pendidikan profesional dan berkelanjutan	• Apakah auditor tetap memakai laporan hasil internal audit mengenai sistem pengendalian intern (SPD) sebagai dasar menetapkan sifat, saat dan lingkup prosedur audit, meskipun auditor mengetahui bahwa pengujian SPI tersebut dilakukan oleh staf yang belum memiliki kompetensi yang cukup (misal, berlatar belakang pendidikan non akuntansi). • Apakah auditor semakin lebih yakin akan kualitas internal auditor apabila klien mereka telah memiliki program pendidikan dan pelatihan untuk peningkatan kualitas staf internal auditor, sebagai dasar penentuan risiko salah saji material dalam tugas audit yang sedang mereka lakukan.	2, 3
3. Kebijakan, program, dan prosedur audit.	Apakah auditor memutuskan untuk memakai laporan hasil audit internal auditor klien atas pengendalian intern dalam menentukan risiko pengendalian, apabila saat melakukan pengujian pengendalian intern tersebut, internal auditor telah memahami dengan baik aktivitas operasional, serta sistem dan prosedur yang dijalankan oleh perusahaan.	7
4. Praktik yang bersangkutan dengan penugasan auditor	Apakah auditor memutuskan untuk memakai laporan hasil audit internal auditor klien atas pengendalian intern dalam menentukan risiko pengendalian,	7

intern	apabila saat melakukan pengujian pengendalian intern tersebut, internal auditor telah memahami dengan baik aktivitas operasional, serta sistem dan prosedur yang dijalankan oleh perusahaan.	
5. Supervisi dan review terhadap aktivitas auditor intern.	Apakah auditor meyakini laporan hasil kerja internal auditor untuk menambah pemahaman mereka terhadap pengendalian intern klien, apabila pekerjaan internal auditor telah didukung oleh supervisi yang cukup dan memadai.	6
6. Mutu dokumentasi dalam kertas kerja, laporan, dan rekomendasi	Apakah auditor akan mempertimbangkan untuk menurunkan risiko pengendalian dan risiko audit dibanding tahun sebelumnya apabila dalam laporan internal auditor, temuan audit tahun sebelumnya telah seluruhnya ditindaklanjuti.	9
7. Penilaian atas kinerja auditor intern	• Apakah auditor terlebih dahulu mempertimbangkan kompetensi dan obyektivitas internal auditor sebelum memutuskan untuk memakai hasil kerja mereka dalam menentukan sifat, saat dan lingkup prosedur audit. • Apakah auditor memutuskan untuk memakai laporan hasil audit internal auditor klien atas pengendalian intern dalam menentukan risiko pengendalian, apabila saat melakukan pengujian pengendalian intern tersebut, internal auditor telah memahami dengan baik aktivitas operasional, serta sistem dan prosedur yang dijalankan oleh perusahaan. • Pada saat mengaudit klien yang sama dua tahun berturut-turut, apakah auditor akan memakai lagi hasil pekerjaan internal auditor sebagai dasar dalam menentukan tingkat materialitas pada penugasan audit kali ini apabila audit sebelumnya pekerjaan internal auditor sangat memadai dalam membantu tugas audit yang auditor jalankan. • Apakah auditor akan mempertimbangkan untuk menurunkan risiko pengendalian dan risiko audit dibanding tahun sebelumnya apabila dalam laporan internal auditor, temuan audit tahun sebelumnya telah seluruhnya ditindaklanjuti.	1, 7, 8, 9

Objektifitas:		
8. Auditor intern melapor kepada pejabat yang memiliki status memadai untuk menjamin lingkup audit yang luas dan memiliki pertimbangan dan tindakan memadai atas temuan-temuan dan rekomendasi auditor intern.	Apakah auditor menyetujui usulan internal auditor mengenai sampel pengujian, apabila auditor telah yakin bahwa internal auditor telah menjaga objektivitasnya saat melakukan tugas.	4
9. Auditor intern memiliki akses langsung dan melaporkan secara teratur kepada dewan komisaris, komite audit, atau manajer pemilik	• Apakah auditor menyetujui usulan internal auditor mengenai sampel pengujian, apabila auditor telah yakin bahwa internal auditor telah menjaga objektivitasnya saat melakukan tugas. • Apakah auditor menetapkan prosedur pengujian substantif berdasarkan hasil pekerjaan internal auditor apabila internal auditor memiliki akses langsung pada komite audit/komisaris/pemilik perusahaan.	4, 5
10. Dewan komisaris, komite audit, atau manajer pemilik melakukan pengawasan keputusan dan pengangkatan pemberhentian yang bersangkutan dengan auditor intern	Apakah auditor menyetujui usulan internal auditor mengenai sampel pengujian, apabila auditor telah yakin bahwa internal auditor telah menjaga objektivitasnya saat melakukan tugas.	4

Sumber : Olahan penulis

4.3.2. Komunikasi auditor-klien (X₂)

Komunikasi auditor-klien merupakan keefektifan komunikasi antara auditor dengan klien selama proses audit dan selama pengumpulan bukti audit. Tidak ada pembatasan untuk klien yang berkomunikasi dengan auditor. Adapun klien yang dimaksud dalam penelitian ini adalah:

1. Karyawan maupun manajemen yang terkait dengan sistem dan prosedur operasional yang dipakai oleh perusahaan klien.
2. Karyawan maupun manajemen yang perlu dimintai keterangan oleh auditor terkait dengan audit yang sedang dijalankan saat itu.

Adapun indikator bahwa komunikasi antara auditor dengan klien mengalami hambatan adalah terjadi:

1. Distorsi informasi, kesalahan penyampaian informasi
2. Kurangnya kredibilitas
3. Ketidacukupan pengetahuan akuntansi umum.
4. Kurangnya pemahaman mengenai istilah teknis akuntansi
5. Konflik pribadi
6. Sikap tidak bersahabat
7. Jarak fisik ketika berkomunikasi
8. Sikap bersaing yang berlebihan
9. Sikap bertahan/tidak terbuka.

Skala pengukuran yang digunakan adalah skala Likert (4 skala), dengan item pertanyaan pada kuesioner nomor 10 sampai dengan 17. Adapun indikator dan item pertanyaan untuk mengukur komunikasi auditor-klien dapat dilihat pada tabel 4.2 berikut:

Tabel 4.2.
Indikator dan Item Pertanyaan Variabel Komunikasi Auditor-Klien

Indikator	Pertanyaan	Tercantum dalam Kuesioner Nomor
1. Distorsi informasi, kesalahan penyampaian informasi	Pada saat tanya jawab, staf klien memahami maksud pertanyaan yang auditor sampaikan dan menjawabnya dengan sangat jelas. Hal ini membuat auditor mempertimbangkan untuk mengurangi jumlah staf pada bagian/departemen yang sama untuk diwawancarai.	10
2. Kurangnya kredibilitas	Untuk memperoleh pemahaman yang memadai tentang efektivitas pengendalian intern, khususnya untuk faktor lingkungan pengendalian dan penaksiran risiko, auditor lebih mempercayai hasil wawancara dengan <i>top management</i> dibandingkan dengan manajemen level dibawahnya.	17
3. Ketidakkukupan pengetahuan akuntansi umum	Saat melakukan observasi fisik atas persediaan di gudang, auditor melakukan tanya jawab dengan staf klien yang memiliki pengetahuan di luar bidang akuntansi, sehingga auditor mempertimbangkan untuk lebih teliti/hati-hati dalam melakukan observasi fisik atas persediaan berdasarkan sampel.	11
4. Kurangnya pemahaman istilah teknis akuntansi	Saat melakukan observasi fisik atas persediaan di gudang, auditor melakukan tanya jawab dengan staf klien yang memiliki pengetahuan di luar bidang akuntansi, sehingga auditor mempertimbangkan untuk lebih teliti/hati-hati dalam melakukan observasi fisik atas persediaan berdasarkan sampel.	11
5. Konflik pribadi	Jika terjadi perbedaan persepsi antara auditor dengan staf klien saat berkomunikasi, maka auditor akan mempertimbangkan menambah jumlah staf untuk diwawancarai.	13
6. Sikap tidak bersahabat	Beberapa staf klien cenderung menunjukkan sikap yang tidak bersahabat (<i>hostile attitude</i>) saat auditor memberikan pertanyaan sehingga auditor akan	15

		mempertimbangkan untuk mengkonfirmasi jawaban staf tersebut ke staf yang lain.	
7. Jarak fisik berkomunikasi	ketika	Saat melakukan tanya jawab mengenai aktivitas pengendalian, auditor melakukan komunikasi dengan klien hanya melalui media komunikasi seperti <i>e-mail</i> , telepon, <i>video conference</i> , dll. Hal ini membuat auditor akan mempertimbangkan menambah prosedur audit untuk mendapatkan lebih banyak bukti pendukung.	12
8. Sikap bersaing yang berlebihan	yang	Klien memandang profesi auditor dengan pemikiran sempit sehingga proses tanya jawab menjadi tidak efektif. Oleh karena itu auditor menggunakan prosedur tambahan selain tanya jawab.	16
9. Sikap bertahan/tidak terbuka.		Klien memberikan keterangan yang berbeda dengan kondisi yang sebenarnya terjadi, sehingga auditor akan mempertimbangkan untuk memperluas lingkup prosedur audit	14

Sumber: Olahan penulis

4.3.3. Pengalaman auditor (X_3)

Pengalaman auditor merupakan jangka waktu auditor bekerja sebagai auditor eksternal, pengetahuan yang dimiliki dan diperoleh auditor selama menjalani karirnya sebagai auditor eksternal, serta tugas yang dilakukan secara berulang-ulang. Variabel pengalaman auditor diukur dengan melihat:

1. Lamanya auditor menjalani profesinya;
2. Banyaknya pelatihan, seminar, workshop dalam bidang audit (bidang lain yang relevan dengan pekerjaan audit) untuk menunjang pekerjaan sebagai auditor yang diikuti auditor sebagai proxy pengetahuan auditor;
3. Banyaknya klien yang diaudit dalam satu tahun;
4. Penguasaan ilmu di luar akuntansi (tetapi masih relevan dengan profesi auditor) yang dimiliki, misalnya perpajakan, informatika, perbankan, keuangan, hukum, statistik, dll;
5. Intensitas menemukan *error* dan *irregularities* dalam perikatan audit 12 bulan terakhir.

Item pertanyaan untuk mengukur variabel pengalaman terdapat pada kuesioner pertanyaan nomor 18 sampai dengan 22. Adapun skala pengukuran yang digunakan adalah skala interval dan ordinal.

4.3.4. Sikap auditor dalam kondisi *time pressure* (X_4)

Sikap auditor dalam kondisi *time pressure* merupakan sikap auditor dalam pelaksanaan audit apabila menghadapi *time pressure* sebagai dasar untuk bertindak/berperilaku. Adapun indikator sikap yang dapat mempengaruhi *judgment* dan memproses informasi adalah sebagai berikut:

1. Sikap atas bukti (*attitude toward evidence*), merupakan penegakkan/penguasaan evaluasi atas bukti. Dapat pula diartikan sebagai sensitifitas auditor atas bukti audit, terdiri dari:
 - a. *Evidence neutrality*, adalah mengevaluasi semua bukti dengan cara yang sama.
 - b. *Confirmation proneness*, adalah mengevaluasi bukti dengan cara yang mengkonfirmasi suatu hipotesis awal yang dibuat oleh auditor.
 - c. *Disconfirmation proneness*, adalah mengevaluasi bukti dengan cara tidak mengkonfirmasi hipotesis awal.
 - d. *Positive evidence proneness*, merupakan mengevaluasi bukti dengan cara mendukung penyajian laporan keuangan yang wajar.
 - e. *Negative evidence proneness*, merupakan mengevaluasi bukti dengan cara yang tidak mendukung penyajian laporan keuangan yang wajar.
2. Sikap atas klien (*attitude toward client*), merupakan evaluasi mengenai klien, dimana evaluasi ini dapat *favorable*, *unfavorable*, maupun netral.

Skala pengukuran yang digunakan adalah skala Likert (4 skala), dengan item pertanyaan pada kuesioner nomor 23 sampai dengan 30. Adapun indikator dan item pertanyaan untuk mengukur sikap auditor dalam kondisi *time pressure* dapat dilihat pada tabel 4.3 berikut:

Tabel 4.3.
Indikator dan Item Pertanyaan Variabel Sikap Auditor dalam Kondisi *Time Pressure*

Indikator	Pertanyaan	Tercantumkan dalam Kuesioner Nomor
1. <i>Evidence neutrality</i>	Saat dalam kondisi tekanan waktu (<i>time pressure</i>), auditor bekerja lebih fokus untuk segera menyelesaikan penugasan audit.	27
2. <i>Confirmation proneness</i>	- Auditor beranggapan bahwa tekanan waktu (<i>time pressure</i>) menimbulkan ketegangan (<i>stress</i>). Pada akhirnya ketegangan tersebut mempengaruhi auditor dalam memilih bukti mana yang relevan. - Meskipun berada dalam kondisi tertekan oleh waktu (<i>time pressure</i>), auditor tetap mengevaluasi bukti yang telah dikumpulkan sampai menemukan bukti yang memadai.	26, 29
3. <i>Disconfirmation proneness</i>	Auditor setuju bahwa banyaknya klien yang harus diaudit dan waktu penyelesaian audit yang hampir bersamaan menimbulkan tekanan waktu (<i>time pressure</i>) bagi auditor. Hal ini mendorong auditor untuk mengabaikan beberapa prosedur audit.	25
4. <i>Positive evidence proneness</i>	<i>Time pressure</i> (tekanan waktu) selalu ada dalam setiap penugasan audit. Hal ini membuat auditor lebih fokus pada mengevaluasi bukti yang relevan saja.	23
5. <i>Negative evidence proneness</i>	- Auditor menganggap bahwa melewati batas waktu yang telah ditentukan untuk penyelesaian laporan audit merupakan suatu kegagalan dalam memenuhi komitmen perikatan. Hal ini membuat auditor memutuskan untuk segera mengakhiri proses audit. - Auditor harus segera menyelesaikan audit karena batas waktu audit yang telah ditentukan akan berakhir. Berkaitan dengan itu, banyak informasi yang dilewatkan untuk mempercepat penerbitan laporan keuangan auditan.	24, 28
6. Sikap atas klien (<i>attitude toward client</i>),	Auditor mempertimbangkan kebutuhan klien akan ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan auditan sehingga memutuskan untuk menghentikan proses audit dan menerbitkan laporan audit berdasarkan bukti-bukti yang telah dikumpulkan.	30

Sumber: Olahan penulis

4.3.5. *Auditor judgment* (Y)

Auditor judgment merupakan semua kebijakan/pertimbangan (*judgment*) yang diambil oleh auditor sehubungan dengan proses audit yang dilakukan untuk mendeteksi ada tidaknya *fraud* dalam laporan keuangan. *Judgment* tersebut mengacu pada pembentukan suatu gagasan, pendapat atau perkiraan tentang suatu objek, peristiwa, status atau jenis peristiwa lain

Auditor judgment merupakan variabel tergantung yang diukur dengan pertanyaan nomor 31 sampai dengan 39 dalam kuesioner yang disampaikan pada responden, menggunakan skala Likert (4 skala). Item pertanyaan dalam kuesioner tersebut digunakan untuk mengukur *judgment* saat perencanaan audit, *judgment* saat proses audit dan *judgment* saat penentuan opini/pendapat audit dalam laporan audit.

4.4. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi merupakan wilayah generalisasi yang terdiri atas: objek/subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2006:72). Populasi penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya. Menurut direktori KAP IAPI tahun 2008 jumlah KAP di Surabaya adalah 43 KAP.

Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah dengan teknik *purposive sampling*. Sampel diambil berdasarkan kriteria/pertimbangan tertentu untuk mencapai tujuan penelitian (Sugiyono, 2006: 78). Berdasarkan survei, jumlah auditor bervariasi untuk masing-masing KAP dan tidak dapat ditentukan

secara pasti karena tingkat *turnover* karyawan yang tinggi. Oleh karena jumlah populasi auditor yang bekerja di KAP tidak dapat diketahui secara pasti, maka pengambilan sampel dalam penelitian ini didasarkan kriteria: auditor yang telah bekerja selama minimal 3 tahun di KAP, pernah mengaudit klien yang sama dua kali berturut-turut, pernah mengaudit klien yang memiliki departemen internal auditor.

Pertimbangan pemilihan auditor yang telah bekerja di KAP selama 3 tahun sebagai responden adalah dari beberapa penelitian didapatkan hasil bahwa auditor dengan tingkat pengalaman tersebut (selama kira-kira 3 tahun) telah membangun suatu pengelolaan pengetahuan dalam memori yang memadai untuk mempengaruhi *auditor judgment* dalam tugas audit tertentu (Frederick 1991; Nelson et al. 1995; Bonner et al. 1996 dalam Shelton 1999). Di samping itu, dalam melaksanakan penugasan audit, auditor senior sudah dapat mengambil *judgment* sendiri untuk memperlancar tugasnya, dan Arens (2006:25) dalam bukunya menyebutkan bahwa untuk mencapai level auditor senior, maka dibutuhkan pengalaman selama 3 tahun.

Penelitian ini menggunakan sampel yang diambil dari populasi. Karakteristik populasi dalam penelitian ini sangat homogen, yaitu auditor eksternal dalam mengaudit laporan keuangan klien selalu membuat pertimbangan (*auditor judgment*) untuk membantu tugas mereka berdasarkan PSA No. 25 diberbagai KAP. Homogenitas populasi yang demikian tidak membutuhkan sampel terlalu besar. Sesuai dengan yang dikatakan Aczel (2002:221) yaitu "The Rule 30", artinya sampel sebesar 30 atau lebih akan memiliki distribusi normal.

Bahkan, jika populasi sangat homogen, maka hanya dibutuhkan sampel kurang dari 30.

4.5. Sumber dan Metode Pengumpulan Data

Penelitian ini dirancang untuk auditor yang mengambil *judgment* dalam pekerjaannya. Fokus penelitian ini adalah auditor yang mewakili dirinya sendiri atau sebagai individu bukan sebagai wakil KAP tempat auditor bekerja. Data yang akan dikumpulkan merupakan data primer, sehingga pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner dengan cara disampaikan langsung kepada responden di masing-masing KAP di Surabaya. Kuesioner tersebut berisi pertanyaan untuk mendapatkan informasi mengenai variabel-variabel penelitian dengan jawaban sesuai dengan skala pengukuran masing-masing variabel penelitian.

4.6. Pengujian Instrumen Penelitian

Penelitian pada prinsipnya merupakan upaya pengukuran terhadap fenomena sosial ataupun alam. Oleh karena merupakan tindakan pengukuran, maka dalam suatu penelitian harus ada alat ukur yang baik/memadai. Alat ukur inilah yang dinamakan instrumen penelitian. Setiawan dan Ghozali (2006:97) mendefinisikan instrumen penelitian adalah suatu alat yang digunakan mengukur fenomena alam maupun sosial yang diamati, dan secara spesifik semua fenomena ini disebut variabel penelitian.

Untuk bisa mengukur dengan valid dan reliabel, maka alat ukur (instrumen) yang digunakan juga harus valid (instrumen dapat digunakan untuk

mengukur apa yang seharusnya diukur) dan reliabel (instrumen bila digunakan beberapa kali untuk mengukur objek yang sama, akan menghasilkan data yang sama). Dengan menggunakan instrumen yang valid dan reliabel dalam pengumpulan data, maka diharapkan hasil penelitian akan menjadi valid dan reliabel. Untuk mengetahui apakah instrumen yang digunakan dalam penelitian ini valid dan reliabel maka perlu dilakukan pengujian validitas dan reliabilitas instrumen.

4.6.1. Pengujian validitas instrumen

Setiawan dan Ghazali (2006:114) menyebutkan ada 3 (tiga) jenis pengujian validitas instrumen, yaitu: (a) pengujian validitas konstruksi (*construct validity*), (b) pengujian validitas isi (*content validity*), dan (c) pengujian validitas eksternal.

Validitas konstruk digunakan untuk membuktikan seberapa bagus hasil yang diperoleh dari penggunaan ukuran sesuai dengan teori di mana pengujian dirancang. Setelah data ditabulasikan, maka pengujian validitas konstruksi dilakukan dengan analisis faktor, yaitu dengan mengkorelasikan antar skor item instrumen dalam suatu faktor. dan mengkorelasikan skor faktor dengan skor total (Setiawan dan Ghazali, 2006:115).

Validitas isi memastikan bahwa ukuran telah cukup memasukkan sejumlah item yang representatif. Validitas isi berfungsi menunjukkan seberapa baik dimensi dan elemen suatu konsep digambarkan.

Validitas eksternal instrumen diuji dengan cara membandingkan (untuk mencari kesamaan) antara kriteria yang ada pada instrumen dengan fakta-fakta

empiris yang terjadi di lapangan. Bila telah terdapat kesamaan antara kriteria dalam instrumen dengan fakta di lapangan, maka dapat dinyatakan instrumen tersebut mempunyai validitas eksternal yang tinggi.

Data penelitian dengan tingkat signifikansi $\leq 0,05$ maka dapat dikatakan valid. Pengujian menggunakan *rankspearman's rho correlation* dengan rumus:

$$Rho = 1 - \frac{6\sum d^2}{N(N^2 - 1)}$$

Dimana:

Rho = Koefisien korelasi yang dicari

N = Jumlah rangking

d = Perbedaan antar rangking dalam dua distribusi rangking.

4.6.2. Pengujian reliabilitas instrumen

Pengujian reliabilitas instrumen dapat dilakukan secara eksternal maupun internal. Secara eksternal pengujian dapat dilakukan dengan test-retest (stabilitas), ekuivalen, dan gabungan keduanya. Secara internal reliabilitas instrumen dapat diuji dengan menganalisis konsistensi butir-butir yang ada pada instrumen dengan teknik tertentu (Setiawan dan Ghazali, 2006: 120).

Reliabilitas dapat dikatakan mencakup dua hal utama yaitu stabilitas ukuran dan konsistensi internal ukuran. Untuk menguji stabilitas ukuran, maka instrumen yang sama dapat dicobakan beberapa kali pada responden yang sama dan waktunya berbeda. Reliabilitas diukur dari koefisien korelasi antara percobaan pertama dengan yang berikutnya. Bila koefisien korelasi positif dan signifikan maka instrumen tersebut sudah dinyatakan reliabel. Pengujian

reliabilitas dengan konsistensi internal dilakukan dengan cara mencobakan instrumen sekali saja, kemudian data yang diperoleh dianalisis dengan teknik tertentu.

Reliabilitas suatu instrumen dapat diukur menggunakan rumus *cronbach's alpha* sebagai berikut:

$$\alpha = \left[\frac{1-k}{k-1} \right] \left[\frac{1 - \sum S_j^2}{S_x^2} \right]$$

Dimana:

α = Koefisien Alpha Cronbch

k = Banyak belahan tes

S_j^2 = Varian belahan j ; $j = 1.2 \dots k$

S_x^2 = Varian skor tes

Analisis ini diterapkan pada butir-butir melalui analisis faktor dengan kriteria indeks sebagai berikut:

- a) 0.8 – 1.0 kriteria sangat tinggi
- b) 0.6 – 0.799 kriteria tinggi
- c) 0.4 – 0.599 cukup tinggi
- d) 0.2 – 0.399 rendah
- e) < 0.2 sangat rendah

4.7. Uji Normalitas dan Asumsi Klasik

Sebelum melakukan pengujian hipotesis, dilakukan dahulu pengujian model, yaitu melakukan uji normalitas dan uji asumsi klasik.

4.7.1. Uji normalitas

Menguji dalam sebuah model regresi yaitu variabel tergantung, variabel bebas atau keduanya mempunyai distribusi normal ataukah tidak. Model regresi yang baik adalah distribusi data normal atau mendekati normal. Untuk mendeteksi normalitas dapat melihat grafik *Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual*. Deteksi dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal dari grafik (Santoso, 2000: 214).

Dasar pengambil keputusan antara lain: (1) jika data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas, serta (2) jika data menyebar jauh dari garis diagonal dan/atau tidak mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

4.7.2. Uji asumsi klasik

4.7.2.1. Multikolinearitas

Multikolinearitas menyatakan hubungan antar sesama variabel bebas, situasi dimana beberapa atau semua variabel bebas berkorelasi tinggi. Model regresi yang baik tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas. Santoso (2000: 206) menyatakan bahwa deteksi adanya multikolinearitas dibagi menjadi 2 yaitu: (a) besaran VIF (*Variance Inflation Factor*) dan *Tolerance*. Pedoman suatu model regresi bebas multikolinearitas adalah mempunyai nilai VIF disekitar angka 1 dan mempunyai nilai *tolerance* mendekati 1, serta (b) besaran korelasi antar variabel bebas. Pedoman suatu model regresi bebas multikolinearitas adalah koefisien korelasi antar variabel bebas haruslah lemah (di bawah 0,5).

4.7.2.2. Heteroskedastisitas

Heteroskedastisitas terjadi apabila varian kesalahan atau error dari model yang diamati meningkat atau menurun seiring dengan berubahnya satu atau lebih variabel bebas. Model regresi yang baik adalah tidak terjadi heteroskedastisitas.

Untuk mendeteksi heteroskedastisitas dapat melihat grafik scatterplot. Cara mendeteksinya dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik di mana sumbu X adalah $\hat{Y}$ yang telah diprediksi dan sumbu Y adalah residual yang telah di standardized (Santoso, 2000: 210).

Dasar pengambilan keputusan antara lain sebagai berikut: (a) jika ada pola tertentu, seperti titik yang ada membentuk suatu pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar), maka telah terjadi heteroskedastisitas dan (b) jika tidak ada pola yang jelas, serta titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas.

4.7.2.3. Autokorelasi

Digunakan untuk menguji sebuah model regresi linear terdapat korelasi antara kesalahan pengganggu. Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada problem serial korelasi. Gujarati (1995: 216) menyatakan untuk mendeteksi autokorelasi dapat menggunakan angka Durbin-Watson (D-W). Kriteria penentuan ada tidaknya autokorelasi berdasarkan pembagian wilayah berikut ini (Gujarati, 1999 dalam Satyawati, 2005:69):

$0 < d < d_L$ = tolak H_0 dan tidak ada autokorelasi positif;

$d_L < d < d_U$ = tidak ada keputusan;

- $4 - dL < d < 4$ = tolak H_0 dan tidak ada autokorelasi negatif;
 $4 - dU < d < 4 - dL$ = tidak ada keputusan;
 $dU < d < 4 - dU$ = tidak menolak H_0 dan tidak terdapat autokorelasi negatif maupun positif.

4.8. Teknis Analisis Data

Alat pengujian yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi berganda. Model regresi berganda dalam penelitian ini diformulasikan sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + e$$

Dimana: Y : *Auditor Judgment*

a : nilai intersep (konstan)

b_1, b_4 : koefisien arah regresi

X_1 : Kualitas Internal Auditor

X_2 : Komunikasi Auditor-Klien

X_3 : Pengalaman Auditor

X_4 : Sikap Auditor dalam Kondisi *Time Pressure*

4.8.1. Uji secara simultan (Uji F)

Pengujian pengaruh simultan (uji F) dengan bantuan SPSS versi 16, dilakukan untuk mengetahui apakah secara keseluruhan/bersama-sama (simultan) variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Hipotesis statistik yang diuji adalah sebagai berikut:

$H_0: b_1 = b_2 = b_3 = b_4 = 0$, artinya faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* tidak berpengaruh secara simultan terhadap *auditor judgment*.

$H_1: b_1 \neq b_2 \neq b_3 \neq b_4 \neq 0$, artinya faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* berpengaruh secara simultan terhadap *auditor judgment*.

Kriteria pengujian:

H_0 ditolak apabila $F_{hitung} > F_{tabel}$ ($df_{(n1=k-1; n2=n-k)}; \alpha_{0.05}$), atau signifikansi $F < \alpha$ (0.05), yang berarti bahwa secara simultan/bersama-sama seluruh variabel bebas berpengaruh terhadap variabel dependen. Artinya, faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* secara simultan mempunyai pengaruh terhadap *auditor judgment*.

4.8.2. Uji secara parsial (uji t)

Uji t dilakukan untuk mengetahui pengaruh variabel-variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen, melalui bantuan *software* statistik SPSS versi 16. Hipotesis statistik yang diuji adalah sebagai berikut:

$H_0: b_1 = b_2 = b_3 = b_4 = 0$, artinya faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* tidak berpengaruh secara parsial terhadap *auditor judgment*.

$H_2: b_1 \neq b_2 \neq b_3 \neq b_4 \neq 0$, artinya faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* berpengaruh secara parsial terhadap *auditor judgment*.

Kriteria pengujian:

Hipotesis nol (H_0) ditolak apabila signifikansi $t < \alpha$ (0.05) atau $t_{hitung} > t_{tabel}$, berarti variabel independen secara parsial mempunyai pengaruh secara signifikan pada variabel dependennya, atau faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* secara parsial mempunyai pengaruh terhadap *auditor judgment*.

4.8.3. Pengujian koefisien determinasi (R^2)

Maksud dari pengujian ini adalah untuk mendeteksi ketepatan analisis suatu model regresi. Uji ini ditunjukkan dengan besarnya koefisien determinasi (R^2) yang besarnya antara nol sampai 1. Semakin tinggi nilai R^2 (mendekati 1), maka model regresi semakin mendekati keadaan sebenarnya (Gujarati, 1999 dalam Satyawati, 2005).

BAB 5

ANALISIS HASIL PENELITIAN

5.1. Gambaran Umum Responden

Penelitian ini menggunakan responden auditor eksternal yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) Kotamadya Surabaya, sebanyak 43 KAP terdaftar pada direktori KAP IAPI. Menurut rencana awal penelitian, seperti yang telah diuraikan pada bab 4 bahwa teknik pengambilan sampel yang dipakai dalam penelitian ini adalah *purposive sampling*, di mana hanya populasi yang memenuhi kriteria saja yang dapat dijadikan sampel. Akan tetapi pada saat pelaksanaan pengambilan data di lapangan, dari 43 KAP berlokasi di Surabaya tersebut, 4 KAP tidak dapat ditemukan pada alamat yang tertera dalam direktori KAP 2008, ada 1 KAP yang telah tutup karena partner meninggal dunia dan tidak memiliki rekan, serta sebanyak 10 KAP menyatakan tidak bersedia menerima kuesioner. Oleh karena itu maka saat pelaksanaan penelitian, populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada 28 KAP di Surabaya.

Seperti uraian di atas bahwa terdapat 28 KAP yang bersedia menerima kuesioner, di mana dalam penelitian ini kuesioner tersebut digunakan media pengumpulan data primer. Masing-masing KAP dikirim 4 eksemplar kuesioner, dengan pertimbangan sesuai kriteria pemilihan sampel bahwa yang menjadi responden adalah auditor dengan pengalaman bekerja minimal 3 tahun di KAP adalah auditor level senior, supervisor, manajer, dan partner. Jumlah sampel penelitian awal adalah sebesar kuesioner yang disebarkan, yaitu 112 auditor dari 28 KAP Surabaya ($n = 4 \times 28 = 112$). Jumlah kuesioner yang kembali adalah 108

atau 96.43% dan kuesioner yang memenuhi syarat adalah sebanyak 86 atau sebesar 76.79% dari kuesioner yang disebarkan, sehingga jumlah sampel akhir yang digunakan dalam penelitian ini sebesar 86 (lihat tabel 5.1).

Tabel 5.1
Distribusi Pengumpulan Data

Keterangan	Jumlah	Prosentase
Total kuesioner yang dikirim	112	100%
Kuesioner yang kembali	108	96.43%
Kuesioner tidak memenuhi syarat	22	19.64%
Sampel akhir	86	76.79%

Sumber: Data diolah

Adapun kuesioner tidak memenuhi syarat adalah mewakili responden yang tidak memenuhi kriteria pemilihan sampel yang telah ditetapkan, sehingga tidak diikuti dalam pengolahan data. Dari tabel di atas maka diketahui bahwa pengolahan data hanya berdasarkan pada 76.79% atau 86 kuesioner yang memenuhi syarat.

Adapun karakteristik responden yang dijadikan sampel akhir adalah sebesar 52% responden berusia dibawah 30 tahun, 37% responden berusia 30 – 40 tahun, dan sisanya sebanyak 10% berusia 41 – 50 tahun. Hanya 1 responden memiliki jabatan partner, manajer audit 13 responden, supervisor audit 11 responden, asisten supervisor audit 3 responden, senior audit 51 responden, semi senior 1 responden dan junior 6 responden.

5.2. Deskripsi Data

Jawaban lengkap yang diberikan oleh responden yang memenuhi kriteria pemilihan sampel atas pertanyaan-pertanyaan kuesioner merupakan data dalam penelitian ini. Data tersebut akan diolah dengan menggunakan aplikasi *software*

statistik. Jumlah seluruh responden yang memenuhi kriteria pemilihan sampel adalah 86 responden. Responden tersebut baik dari level partner, manajer audit, supervisor audit, senior audit ataupun junior audit yang telah bekerja sebagai auditor eksternal selama minimal 3 tahun, pernah mengaudit klien yang sama dua kali berturut-turut, dan pernah mengaudit klien yang memiliki departemen internal auditor serta pernah memakai hasil kerja internal auditor untuk membantu tugas audit. Dipenuhinya kriteria tersebut maka tidak ada keraguan mengenai kapabilitas auditor yang menjadi responden untuk memberikan jawabannya dari sejumlah pertanyaan-pertanyaan yang mencerminkan perilaku auditor di dalam menilai hal yang mempengaruhinya dalam membuat/mengambil *auditor judgment*.

Kuesioner sebagai instrumen dalam mengumpulkan data pada penelitian ini terdapat 5 bagian daftar pertanyaan, yaitu bagian pertama (kualitas internal auditor) dengan jumlah 9 pertanyaan, bagian kedua (komunikasi auditor-klien) dengan jumlah 8 pertanyaan, bagian ketiga (pengalaman auditor) sebanyak 5 pertanyaan, bagian keempat (sikap auditor dalam kondisi *time pressure*) sebanyak 8 pertanyaan, dan bagian kelima (*auditor judgment*) dengan jumlah 9 pertanyaan. Adapun frekuensi, prosentase jawaban, rata-rata hitung serta standar deviasi masing-masing item variabel yang diberikan oleh 86 responden dapat dilihat pada lampiran 3.

5.3. Pengujian Instrumen Penelitian

5.3.1. Hasil uji validitas

Uji validitas digunakan untuk menguji setiap item apakah valid sebagai instrumen yang dipakai untuk mengukur variabel-variabel penelitian, yaitu variabel independen yang terdiri dari variabel kualitas internal auditor, komunikasi auditor-klien, pengalaman auditor, sikap auditor dalam kondisi *time pressure*, dan variabel dependen yaitu *auditor judgment*. Pengujian validitas instrumen menggunakan *rankspearman's rho correlation*.

Dari hasil pengujian menunjukkan bahwa korelasi tiap-tiap item dengan skor totalnya pada semua variabel penelitian terbukti signifikan di bawah 0,05, hal ini berarti semua data penelitian yang digunakan sudah valid. Hasil perhitungan uji validitas dapat dilihat pada lampiran 4.

5.3.2. Hasil uji reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran dapat dipercaya. Pengujian ini dilakukan dengan menggunakan *cronbach's alpha*, suatu variabel dapat dikatakan reliabel dengan kriteria sangat tinggi (sangat reliabel) apabila dari hasil pengujian diperoleh nilai *alpha* 0.8 – 1.0, dan reliabel dengan kriteria tinggi (reliabel) apabila dari hasil pengujian diperoleh nilai *alpha* 0.6 – 0.799. Melalui bantuan aplikasi *software* statistik SPSS versi 16 diperoleh hasil yang secara ringkas disajikan dalam tabel berikut:

Tabel 5.2
Ringkasan Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Alpha	Kriteria	Kesimpulan
Kualitas Internal Auditor (X1)	0.7231	0.6 – 0.799	Reliabel
Komunikasi Auditor-Klien (X2)	0.6342	0.6 – 0.799	Reliabel
Pengalaman Auditor (X3)	0.6671	0.5 – 0.799	Reliabel
Sikap Auditor dalam Kondisi <i>Time Pressure</i> (X4)	0.8580	0.8 – 1.0	Sangat reliabel
<i>Auditor Judgment</i> (Y)	0.6192	0.6 – 0.799	Reliabel

Sumber: Data diolah

Berdasarkan hasil uji reliabilitas tersebut, dapat disimpulkan bahwa kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini dapat dipercaya (*reliable*) atau konsisten karena diperoleh nilai *alpha* yang lebih besar dari 0,6.

5.4. Hasil Uji Normalitas dan Uji Asumsi Klasik

5.4.1. Hasil uji normalitas

Untuk mengetahui normalitas data dilakukan uji normalitas dengan *one-sample Kolmogorov-Smirnov test* atau bisa dengan melihat grafik *normal probability plot residual* dan *histrogram*. Hasil pengujian normalitas dengan bantuan SPSS menunjukkan nilai *asympt. Sig.* > 0.05 (tabel 5.3), hal ini berarti bahwa data berdistribusi normal atau mendekati normal.

Tabel 5.3
Hasil Pengujian Normalitas Data

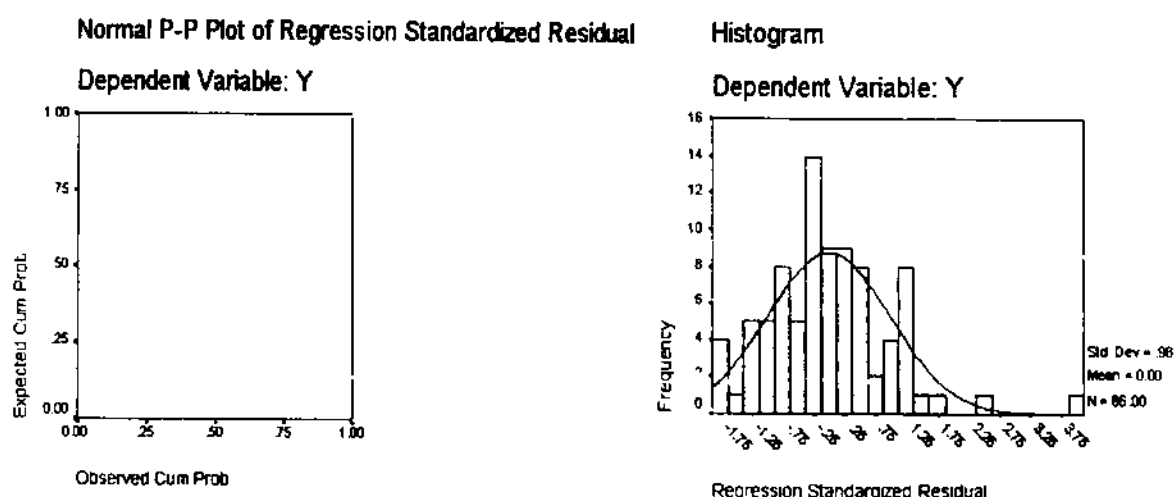
Variabel	Asymp. Significance	LOS	Keterangan
X1	0.201	> 0.05	Distribusi Normal
X2	0.192	> 0.05	Distribusi Normal
X3	0.398	> 0.05	Distribusi Normal
X4	0.113	> 0.05	Distribusi Normal

Sumber: Data diolah

Hasil pengolahan data tersebut dapat dilihat selengkapnya pada lampiran 6.

Dapat diketahui juga apakah data memiliki distribusi normal atau tidak dengan melihat grafik *normal probability plot residual* dan *histogramnya*, seperti yang tertera pada gambar 5.1 dibawah ini:

Gambar 5.1
Grafik dan Histogram Uji Distribusi Normal



Sumber: Data diolah (SPSS versi 16)

Dari gambar diatas diketahui bahwa hasil plot residualnya mendekati garis lurus diagonal, sehingga dapat dikatakan data memiliki distribusi normal. Dari histogram diketahui bahwa nilai mean adalah 0.00 sehingga data memiliki distribusi normal.

5.4.2. Hasil uji multikolinearitas

Tujuan pengujian multikolinearitas adalah untuk mengetahui apakah dalam model regresi berganda ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas. Model regresi linear harus memenuhi asumsi yaitu tidak terdapat hubungan yang nyata (pasti) di antara variabel bebas atau model regresi linear harus bebas dari multikolinearitas. Pengujian adanya multikolinearitas dalam suatu model regresi linear yaitu dengan memperhatikan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF). Apabila

nilai VIF > 10, maka terjadi multikolieritas, namun apabila nilai VIF < 10 berarti tidak terjadi multikolinearitas (bebas dari multikolinearitas).

Berdasarkan hasil pengujian pada tabel 5.4, seluruh nilai VIF dari setiap variabel bebas adalah dibawah 10 sehingga disimpulkan bahwa di dalam model regresi pada penelitian ini tidak terdapat multikolinearitas.

Tabel 5.4
Ringkasan Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	VIF	LOS	Kesimpulan
Kualitas Internal Auditor	1.128	< 10	Tidak bermultikol
Komunikasi Auditor-Klien	1.238	< 10	Tidak bermultikol
Pengalaman Auditor	1.216	< 10	Tidak bermultikol
Sikap Auditor dalam Kondisi <i>Time Pressure</i>	1.332	< 10	Tidak bermultikol

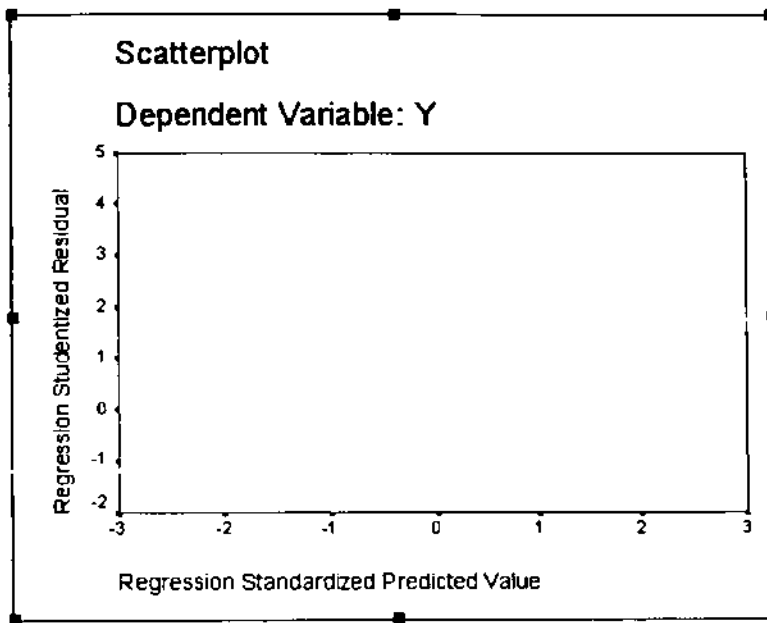
Sumber: Lampiran 5

5.4.3. Hasil uji heteroskedastisitas

Untuk mendeteksi heteroskedastisitas dapat melihat grafik scatterplot. Cara mendeteksinya dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik di mana sumbu X adalah Y yang telah diprediksi dan sumbu Y adalah residual yang telah di studentized (Santoso, 2000: 210). Dasar pengambilan keputusan antara lain sebagai berikut: (a) jika ada pola tertentu, seperti titik yang ada membentuk suatu pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar), maka telah terjadi heteroskedastisitas dan (b) jika tidak ada pola yang jelas, serta titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas.

Berikut merupakan grafik scatterplot dari hasil analisa regresi menggunakan aplikasi *software* SPSS:

Gambar 5.2
Grafik Scatterplot



Sumber: Data diolah (SPSS versi 16)

Dari grafik scatterplot di atas dapat diketahui bahwa titik-titik tersebar di atas dan dibawah angka nol (0) pada sumbu Y serta tidak membentuk pola yang jelas, dengan demikian berarti semua data tidak memiliki ketidaksamaan varians sehingga dapat dikatakan homogen atau tidak heterogen.

5.4.4. Hasil uji autokorelasi

Deteksi autokorelasi dilakukan dengan membandingkan nilai Durbin-Watson statistik dengan nilai Durbin-Watson tabel. Kriteria penentuan ada tidaknya autokorelasi berdasarkan pembagian wilayah berikut ini (Gujarati, 1999 dalam Satyawati, 2005:69):

- $0 < d < d_L$ = tolak H_0 dan tidak ada autokorelasi positif;
- $d_L < d < d_U$ = tidak ada keputusan;
- $4 - d_L < d < 4$ = tolak H_0 dan tidak ada autokorelasi negatif;

$4 - dU < d < 4 - dL$ = tidak ada keputusan;

$dU < d < 4 - dU$ = tidak menolak H_0 dan tidak terdapat autokorelasi negatif maupun positif.

Sebanyak 86 observasi menjadi sampel dalam penelitian ini, dengan variabel bebas (k) = 4 dan $\alpha = 0.05$ diperoleh nilai $dL = 1.411$ dan $dU = 1.603$. Dari hasil perhitungan diperoleh Durbin-Watson sebesar 2.033 dan berdasarkan kriteria di atas, maka Durbin-Watson (d) statistik masuk dalam *range* $1.603 < 2.033 < 2.397$. Hal tersebut berarti model persamaan penelitian yang diestimasi tidak mengalami gangguan autokorelasi.

5.5. Analisis dan Hasil Pengujian Hipotesis

Berdasarkan hasil pengolahan data maka dapat dirumuskan model persamaan regresi linear berganda adalah sebagai berikut:

$$Y = 6.716 + 0.356 X_1 + 0.093 X_2 + 0.213 X_3 + 0.311 X_4$$

Untuk menguji hipotesis yang diajukan dalam bab 4 maka dilakukan uji t dan uji F. Hasil pengujian tersebut akan diuraikan berikut ini.

5.5.1. Hasil uji hipotesis secara simultan (uji F)

Tujuan dilakukannya uji F adalah untuk mengetahui apakah variabel independen secara simultan berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Pada uji F ini H_0 ditolak apabila $F_{hitung} > F_{tabel}$ ($df_{(n1=k-1; n2=n-k)}; \alpha_{0.05}$), atau signifikansi $F < \alpha$ (0.05), yang berarti bahwa secara simultan/bersama-sama seluruh variabel bebas berpengaruh terhadap variabel dependen.

Pada penelitian ini, $n_1 = k - 1 = 4 - 1$, $n_2 = n - k = 86 - 4 = 82$, sehingga diperoleh F_{tabel} sebesar = 2.73. Dari hasil pengolahan data melalui bantuan SPSS maka diketahui $F_{\text{hitung}} = 17.292$ lebih besar dibandingkan F_{tabel} (2.73) dan nilai signifikansi f adalah 0.000 dimana nilai tersebut lebih kecil daripada nilai α (0.05) sehingga H_0 ditolak. Hal ini berarti bahwa seluruh variabel independen, yang terdiri dari variabel kualitas internal auditor, komunikasi auditor-klien, pengalaman auditor, dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* secara simultan/bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen, yaitu *auditor judgment*.

5.5.2. Hasil uji hipotesis secara parsial (uji t)

Maksud dari dilakukan uji t adalah untuk mengetahui pengaruh variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen. Pada uji t ini, H_0 ditolak apabila $t_{\text{hitung}} > t_{\text{tabel}}$ atau signifikansi $t < \alpha$ (5%) yang berarti variabel independen mempunyai pengaruh signifikan secara parsial pada variabel dependen. Derajat kebebasan (df) adalah sebesar $n - k = 86 - 4 = 82$ dan $\alpha = 0.05$, maka diperoleh nilai $t_{\text{tabel}} = 1.96$

Dari hasil pengujian berikut akan disajikan tabel ringkasan pengujian uji t, yaitu:

Tabel 5.5
Ringkasan Pengujian Uji t

Variabel	t hitung	Signifikansi t	Keputusan
<i>Constant</i>	2.747	0.007	
X1	4.995	0.000	Ho ditolak
X2	1.168	0.246	Ho tidak ditolak
X3	2.378	0.020	Ho ditolak
X4	4.200	0.000	Ho ditolak

Sumber: Data diolah, lampiran 5.

Berdasarkan tabel 5.5 di atas, terbukti bahwa 3 variabel independen, yaitu variabel kualitas internal auditor (X1), pengalaman auditor (X3); dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* (X4), secara parsial memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen yaitu *auditor judgment*. Hal ini dikarenakan nilai signifikansi $t < 0.05$ dan $t_{hitung} > t_{tabel}$. Hanya satu variabel independen yang secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen, yaitu variabel komunikasi auditor-klien.

5.5.3. Hasil uji koefisien determinasi (uji R^2)

Dari hasil pengolahan data diperoleh nilai R^2 sebesar 0.461 atau 46.1%. Hal ini berarti bahwa 46.1% variasi variabel dependen dapat dijelaskan oleh himpunan variasi variabel independennya. Sebesar 53.9% sisanya dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak termasuk dalam variabel yang diteliti.

Faktor-faktor lain yang dapat mempengaruhi *auditor judgment* di luar faktor yang diteliti dalam penelitian ini telah banyak dilakukan penelitian untuk membuktikannya. Faktor-faktor tersebut antara lain gender, keberadaan bukti/tipe bukti, kompleksitas tugas, ukuran klien, gaya manajemen konflik, serta banyak faktor yang berkaitan dengan perilaku auditor, misal: adanya tekanan ketaatan, adanya tekanan *non audit service fee*, tekanan dari waktu, tekanan untuk menjaga akuntabilitas (Brody, Golen & Reckers, 1998; Miller, 1998; Zulaikha, 2006; Herliansyah & Ilyas, 2006; Jamilah, Fanani & Chandrarin, 2007; Shelton, 1999; Glover, 1997).

BAB 6

PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

Dari hasil pengolahan data telah dilakukan analisis hasil penelitian. Berdasarkan analisis hasil penelitian dan kerangka teoritis serta data empiris, maka uraian pembahasan dan penalaran mengenai makna dari analisis hasil penelitian tersebut akan disajikan dalam bab 6 ini. Model regresi yang dihasilkan dari pengujian hipotesa adalah:

$$Y = 6.716 + 0.356 X_1 + 0.093 X_2 + 0.213 X_3 + 0.311 X_4$$

Berdasarkan persamaan regresi di atas, dapat diinterpretasikan bahwa jika kualitas internal auditor (X_1), komunikasi auditor-klien (X_2), pengalaman auditor (X_3), dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* (X_4) dengan *auditor judgment* (Y) diukur dengan instrumen yang dikembangkan dalam penelitian ini, maka setiap perubahan skor kualitas internal auditor sebesar satu satuan dapat diestimasikan skor *auditor judgment* akan berubah sebesar 0.356 satuan pada arah yang sama. Komunikasi auditor-klien memiliki pengaruh 0.093, artinya setiap perubahan skor komunikasi auditor-klien sebesar satu satuan dapat diestimasikan skor *auditor judgment* akan berubah sebesar 0.093 satuan pada arah yang sama. Pengalaman auditor memiliki pengaruh 0.213, artinya setiap perubahan skor pengalaman auditor sebesar satu satuan dapat diestimasikan skor *auditor judgment* akan berubah sebesar 0.213 satuan pada arah yang sama. Sikap auditor dalam kondisi *time pressure* memiliki pengaruh 0.311 terhadap *auditor judgment*, artinya setiap perubahan skor sikap auditor dalam kondisi *time pressure* sebesar satu satuan

dapat diestimasi skor *auditor judgment* akan berubah sebesar 0.311 satuan pada arah yang sama.

6.1. Pembahasan Pengaruh Variabel Kualitas Internal Auditor, Komunikasi Auditor-Klien, Pengalaman Auditor, dan Sikap Auditor dalam Kondisi Time Pressure Secara Simultan Terhadap Auditor Judgment

Analisis hasil penelitian menunjukkan bahwa keseluruhan variabel independen yaitu kualitas internal auditor, komunikasi auditor-klien, pengalaman auditor, dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* secara simultan (bersama-sama) berpengaruh terhadap variabel dependen, yaitu *auditor judgment*. Hal ini ditunjukkan dari hasil pengujian uji F yaitu signifikansi F sebesar 0.000 lebih kecil dari nilai alpha (0.05).

Untuk melaksanakan tanggungjawabnya, yaitu menilai kewajaran laporan keuangan dan mendeteksi adanya *fraud* dalam laporan keuangan, maka auditor ditunjuk perusahaan untuk melakukan audit atas laporan keuangannya. Sesuai standar auditing, sebelum auditor melakukan proses audit maka auditor harus membuat perencanaan audit. Berdasarkan temuan-temuan di dalam proses audit tersebut selanjutnya auditor membuat opini/perdapat audit pada laporan audit.

Saat merencanakan audit, auditor perlu untuk menetapkan risiko audit, materialitas serta menetapkan sifat, saat dan lingkup audit. Dari hasil jawaban responden diketahui bahwa auditor mempertimbangkan kualitas internal auditor untuk menentukan risiko audit, materialitas, sifat, saat dan lingkup prosedur audit sebelum menjalankan proses audit. Penilaian auditor terhadap kualitas internal auditor sekaligus untuk mengetahui seberapa baik sistem pengendalian intern perusahaan. Apabila internal auditor kompeten dan objektif (internal auditor

berkualitas baik) maka auditor bisa meyakini sistem pengendalian intern perusahaan dari laporan hasil internal audit sebagai dasar untuk menentukan resiko audit dan lingkup prosedur audit.

Untuk menguji asersi manajemen saat pelaksanaan audit, auditor melakukan semua prosedur sesuai dengan rencana audit. Saat pelaksanaan audit, auditor mengumpulkan bukti audit, auditor mengumpulkan informasi dengan berbagai cara salah satunya melalui tanya jawab (komunikasi) dengan klien, yaitu manajemen, staf departemen yang terkait dengan sistem dan prosedur yang dipakai perusahaan. Di samping itu juga manajemen, staf departemen yang perlu dimintai keterangan oleh auditor terkait dengan audit yang sedang dijalankan saat itu. Semua informasi yang terkumpul tidak seluruhnya merupakan informasi yang relevan dengan tugas audit yang tengah dikerjakan sehingga perlu dipilah. Sejalan dengan penelitian ini, Shelton (1999) menemukan bahwa auditor yang lebih berpengalaman memiliki struktur pengetahuan yang sudah berkembang sehingga memungkinkan mereka untuk fokus hanya pada bukti/informasi yang relevan. Makin tingginya stuktur pengetahuan auditor berpengalaman dapat membuat auditor fokus pada informasi yang relevan dan menyebabkan akan diabaikannya informasi yang tidak relevan.

Auditor yang telah bertahun-tahun menjalani profesinya, lebih banyak/sering mengaudit klien, lebih sering menemukan *error* dan *irregularities*, serta menguasai lebih banyak ilmu di luar akuntansi, akan memiliki struktur pengetahuan yang lebih memadai. Apabila auditor yang telah berpengalaman tersebut menemui *error* dan *irregularities* yang serupa, maka akan lebih mudah dan lebih tepat dalam mengambil *judgment*. Akan tetapi kemampuan auditor

dalam menyeleksi informasi/bukti dan kemampuan dalam menghadapi *error* dan *irregularities* tersebut dapat terpengaruh apabila auditor dihadapkan pada hambatan waktu atau tekanan waktu (*time pressure*) dalam audit. Hasil tanggapan responden saat mereka dalam kondisi *time pressure* adalah auditor cenderung untuk menyesuaikan kembali sifat, saat dan lingkup audit yang telah ditentukan di awal sehingga laporan audit dapat diterbitkan sesuai waktu yang telah disepakati. *Time pressure* membuat auditor lebih fokus untuk segera menyelesaikan penugasan audit, dan tetap mengevaluasi semua bukti/informasi sampai menemukan bukti yang memadai. Bertentangan dengan penelitian ini, Glover (1997) berpendapat bahwa *time pressure* merupakan satu mekanisme yang mampu memaksa pengambil keputusan yang relatif tidak berpengalaman untuk fokus pada informasi relevan dan mengabaikan informasi tidak relevan.

6.2. Pembahasan Pengaruh Variabel Kualitas Internal Auditor, Komunikasi Auditor-Klien, Pengalaman Auditor, dan Sikap Auditor dalam Kondisi Time Pressure Secara Parsial Terhadap Auditor Judgment

Untuk mengetahui pengaruh secara parsial variabel independen terhadap variabel dependen maka digunakan pengujian uji t. Berikut akan dibahas pengaruh masing-masing variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen.

6.2.1. Pengaruh kualitas internal auditor terhadap auditor judgment

Hasil pengolahan data untuk uji t, variabel kualitas internal auditor memiliki nilai signifikansi t sebesar 0.000 yang berarti lebih kecil dari derajat tingkat kesalahnya ($\alpha = 0.05$) dan nilai koefisien regresinya (b_1) adalah 0.356. Berdasarkan hasil tersebut berarti variabel kualitas internal auditor mempunyai hubungan positif, berpengaruh signifikan terhadap variabel *auditor judgment*.

Survei yang telah dilakukan terhadap responden auditor eksternal mengungkapkan bahwa mereka dalam mengambil *auditor judgment* mengenai sifat, saat, dan lingkup prosedur audit memperhatikan hasil pekerjaan auditor internal, akan tetapi sebelumnya auditor harus menetapkan kompetensi dan objektivitas internal auditor terlebih dahulu. Hal ini sesuai dengan standar auditing yaitu PSA No. 33 tentang Pertimbangan Auditor atas Fungsi Audit Intern dalam Audit Laporan Keuangan paragraf 08, apabila auditor mempertimbangkan bahwa pekerjaan auditor intern dapat berdampak pada sifat, saat dan lingkup prosedur audit, maka auditor terlebih dulu harus menetapkan kompetensi dan objektivitas auditor intern.

Auditor berusaha memahami secara memadai desain pengendalian yang relevan dengan audit laporan keuangan untuk merencanakan audit dan untuk menentukan apakah kebijakan dan prosedur tersebut dilaksanakan. Karena tujuan utama fungsi audit intern pada umumnya adalah me-review, menetapkan, dan memantau pengendalian, prosedur yang dilaksanakan oleh auditor intern dalam bidang ini memberikan informasi yang bermanfaat bagi auditor.

Tujuan audit laporan keuangan adalah audit dirancang untuk memperoleh keyakinan memadai (bukan absolut) bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji material (Boynton, Johnson & Kell; 2003:201). Pada saat tahap perencanaan audit, auditor membuat keputusan tentang komponen risiko audit. Auditor dalam menilai risiko pengendalian dapat melihat hasil review pengendalian intern klien yang telah dilakukan oleh internal auditor, karena salah saji dapat dicegah atau dideteksi dan dikoreksi oleh pengendalian intern klien. Tanggapan responden menunjukkan bahwa auditor mempertimbangkan hasil

evaluasi pengendalian intern klien oleh internal auditor untuk menetapkan risiko audit, materialitas, sifat, saat, dan lingkup audit dengan memperhatikan kualitas internal auditor terlebih dahulu.

Menurut hasil penelitian ini apabila internal auditor telah kompeten dan telah objektif (dapat dikatakan internal auditor berkualitas baik), maka auditor dapat meyakini laporan hasil audit internal auditor mengenai pengendalian intern dalam menetapkan resiko pengendalian. Apabila temuan dalam audit tahun sebelumnya telah ditindaklanjuti, maka untuk audit tahun selanjutnya *judgment* yang diambil auditor adalah auditor bisa menurunkan risiko pengendalian dan risiko audit dibandingkan tahun sebelumnya (auditor tersebut mengaudit klien yang sama dua tahun berturut-turut).

Hasil temuan dalam penelitian ini didukung oleh penelitian Brody, Golen & Reckers (1998) bahwa auditor memperhatikan kualitas internal auditor saat melakukan prosedur analitis sebagai bagian dari proses perencanaan audit. Brody, Golen & Recker (1998) menemukan bahwa auditor cenderung menambah prosedur audit ketika menghadapi lingkungan pengendalian yang lemah dan mengurangi prosedur audit apabila terdapat kondisi internal audit yang kuat.

6.2.2. Pengaruh komunikasi auditor-klien terhadap auditor judgment

Berbeda dengan hasil yang diperoleh variabel kualitas internal auditor, variabel independen kedua ini yaitu komunikasi auditor-klien secara parsial ditemukan tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen, yaitu *auditor judgment*. Hal ini ditunjukkan dari nilai signifikansi *t* untuk variabel

komunikasi auditor-klien adalah 0.246 atau lebih besar dari derajat tingkat kesalahan ($\alpha = 0.05$).

Menurut hasil kuisioner, responden menganggap bahwa efektifitas komunikasi mereka dengan klien tidak mempengaruhi mereka dalam membuat/mengambil suatu *judgment* saat mengaudit klien. Auditor melakukan komunikasi dengan klien untuk mempertegas suatu kondisi saja, tidak membuat auditor mengambil *judgment* untuk mengubah sifat, saat dan lingkup audit. Saat auditor bertujuan menguji asersi keberadaan dan kelengkapan persediaan barang klien di gudang, sesuai *judgment* mengenai sifat prosedur audit, auditor melakukan prosedur observasi fisik di gudang. Observasi fisik tersebut dilakukan bersamaan dengan klien melakukan penghitungan fisik persediaannya di gudang. Sesuai *judgment* dalam perencanaan audit bahwa lingkup observasi fisik persediaan adalah sampel persediaan (bukan *full stock*), maka auditor tidak mengobservasi fisik semua persediaan barang klien melainkan hanya sampel dari keseluruhan persediaan. Apabila saat observasi tersebut, auditor menemukan terdapat barang rusak dan slow moving, maka auditor mengambil *judgment* yaitu merubah lingkup observasi sampel menjadi observasi *full stock*, di samping itu auditor akan mengambil *judgment* yaitu menambah sifat prosedur audit dengan melakukan konfirmasi. Komunikasi/tanya jawab baru terjadi sebagai akibat adanya *judgment* auditor untuk menambah sifat prosedur audit. Melalui komunikasi tersebut, auditor memperoleh bukti pendukung dengan meminta keterangan kepada manajemen mengenai tingkat ketergunaan barang tersebut. Hal ini juga merupakan bukti untuk menguji asersi penilaian dan penyajian.

Pada saat pengumpulan bukti audit, bukti yang dikumpulkan dari hasil komunikasi dengan klien dikategorikan sebagai bukti lisan. Pada buku *Modern Auditing* yang ditulis oleh Boynton, Johnson & Kell (2003:236), bukti lisan dikategorikan sebagai bukti yang kurang dapat diandalkan dan biasanya masih memerlukan bukti penguat tambahan. Dari bukti lisan/tanggapan lisan atas permintaan keterangan auditor ini dapat mengarahkan auditor pada sumber bukti lainnya. Berdasarkan hal tersebut maka mendukung hasil penelitian ini bahwa komunikasi auditor-klien (media diperolehnya bukti lisan) tidak berpengaruh terhadap *auditor judgment*.

Hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Brody, Golen & Recker (1998), di mana komunikasi auditor-klien berpengaruh terhadap *auditor judgment*. Brody, Golen & Recker (1998) menemukan bahwa proses komunikasi antara auditor-klien (dalam hal ini klien diwakili oleh internal auditor) memiliki dampak pada jalannya/pelaksanaan audit. Hambatan komunikasi yang timbul menyebabkan proses komunikasi menjadi tidak efektif. Auditor yang menilai bahwa hambatan komunikasi tinggi maka akan mengambil *judgment* menambah waktu audit (*audit hours*).

6.2.3. Pengaruh pengalaman auditor terhadap auditor judgment

Variabel independen ketiga yaitu pengalaman auditor, secara parsial memiliki pengaruh signifikan terhadap *auditor judgment*. Hal ini ditunjukkan oleh hasil pengolahan data untuk uji t, yaitu signifikansi t sebesar 0.020 lebih kecil daripada derajat kesalahan ($\alpha = 0.05$).

Respon jawaban atas kuisioner yang diberikan oleh auditor mengindikasikan bahwa pengalaman auditor dari audit laporan keuangan tahun sebelumnya memberikan pedoman bagi auditor untuk mengambil *judgment* atas audit laporan keuangan klien yang sama pada tahun berikutnya. Khususnya untuk *judgment* mengenai penaksiran resiko deteksi dan penetapan prosedur audit yang dipakai untuk menguji asersi keberadaan, penilaian dan penyajian piutang usaha.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Zulaikha: 2006) yaitu bahwa pengalaman auditor berpengaruh langsung terhadap *judgment*. Zulaikha berpendapat dari hasil penelitiannya bahwa untuk pengalaman dalam mangaudit memberikan pedoman dalam mengambil suatu *judgment* (dalam hal ini adalah *judgment* penilaian persediaan).

Hasil penelitian ini didukung pula oleh artikel yang ditulis oleh Marchant (1990) bahwa setiap kali auditor menemui *error* dan *irregularities* (ketidaknormalan) pada saat melakukan proses audit, maka auditor akan menyimpannya dalam memori yang kemudian akan digunakan oleh auditor sebagai pengetahuan mereka. Apabila auditor menemui *error* dan *irregularity* serupa dipenugasan audit selanjutnya, maka auditor memiliki dasar pengetahuan untuk mengambil *judgment*. Auditor dapat menelusuri kembali memori mereka sehingga lebih akurat dalam menentukan *judgment*.

Dukungan lain diperoleh dari Brody, Golen, dan Reckers (1998) yang menyebutkan bahwa banyak penelitian sebelumnya membuktikan bahwa pengalaman auditor dalam menemukan *error* dan *irregularities* mendorong auditor untuk mempelajari frekuensi informasi berkaitan dengan *error* dan *irregularities*. Auditor lebih akurat dalam mempelajari suatu pengalaman yang

diperoleh secara langsung (*direct experience*). Selain pengalaman langsung, Brody, Golen, dan Reckers (1998) juga menemukan bahwa pengalaman akan peristiwa yang baru terjadi (*recently experienced events*) merupakan peristiwa yang mudah diingat (dipanggil dari memori) sehingga paling mempengaruhi *judgment* auditor.

Penelitian lain yang telah dilakukan mengenai dampak/pengaruh *experience* pada *auditor judgment* yaitu oleh Hamilton dan Wright (1982) mengemukakan bahwa *experience* merupakan hal yang vital untuk *judgment* kompleks, tetapi tidak penting untuk keputusan yang rutin dan terstruktur. Hasil penelitian Hamilton dan Wright tersebut juga mendukung hasil penelitian ini.

6.2.4. Pengaruh sikap auditor dalam kondisi time pressure terhadap auditor judgment

Dari analisis hasil pengolahan data diketahui bahwa variabel independen keempat yaitu sikap auditor dalam kondisi *time pressure* berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen yaitu *auditor judgment*. Hal ini ditunjukkan dari nilai signifikansi t sebesar 0.000 lebih kecil dibandingkan nilai α (0.05).

Respon yang diberikan auditor atas kuisioner mengenai variabel independen keempat menunjukkan bahwa apabila berada dalam kondisi *time pressure*, mereka menggunakan sikap mereka sebagai dasar berperilaku dalam mengambil *judgment* tertentu berkaitan dengan proses audit yang sedang dijalankan. Atas kondisi *time pressure*, auditor bersikap positif sehingga sikap ini sebagai dasar auditor untuk berperilaku positif dalam mengambil *judgment* yaitu tetap melakukan semua prosedur audit yang telah ditetapkan, tidak melewatkan informasi yang diperoleh demi mempercepat penerbitan laporan keuangan

auditan. *Time pressure* dianggap sebagai suatu hal yang bisa memotivasi auditor untuk bisa lebih fokus mengevaluasi bukti yang relevan dan lebih fokus untuk menyelesaikan penugasan audit.

Hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Miller (1998). Miller melakukan beberapa eksperimen yang diberikan kepada dua grup unit analisis (auditor dan mahasiswa), yaitu: (1) beberapa level *time pressure*; dan (2) beberapa level *accountability pressure*, untuk mengetahui pengaruhnya pada *auditor judgment*. Hasilnya menunjukkan hanya satu dari beberapa eksperimen tersebut membuktikan bahwa sikap auditor dalam *time pressure* berpengaruh terhadap *auditor judgment*, akan tetapi *auditor judgment* lebih dipengaruhi oleh tekanan akuntabilitas. Prediksi teori yang dikemukakan Miller bahwa sikap dalam *time pressure* berpengaruh terhadap *auditor judgment* tidak didukung oleh hasil penelitian Miller di mana ditemukan bahwa sikap auditor tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap *auditor judgment*.

6.3. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan, yaitu penelitian ini belum mampu mengendalikan variabel independen lainnya yang juga mempengaruhi *auditor judgment*. Hal ini ditunjukkan oleh nilai R^2 yaitu sebesar 46.1%, maka model ini belum kuat sebagai model prediksi yang baik karena hanya mampu menjelaskan 46.1% pengaruh terhadap *auditor judgment* berasal dari variabel independen. Sedangkan pengaruh variabel-variabel lain sebesar 53.9%.

Banyak faktor dapat mempengaruhi *auditor judgment*, hal ini dikarenakan *judgment* dibuat dan diambil oleh auditor berdasarkan kondisi yang dihadapi

auditor pada saat itu (yaitu saat auditor perlu membuat *judgment*). Tidak dapat ditentukan secara pasti faktor-faktor apa yang selalu memiliki pengaruh terhadap *auditor judgment* karena *judgment* merupakan sesuatu yang bersifat kondisional.

BAB 7

KESIMPULAN DAN SARAN

7.1. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji apakah faktor lingkungan auditor yang terdiri dari kualitas internal auditor dan komunikasi auditor-klien, serta faktor individu auditor yang terdiri dari pengalaman auditor dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* baik secara simultan maupun parsial berpengaruh pada *auditor judgment*. Penelitian ini dilakukan terhadap auditor eksternal yang bekerja pada KAP di Surabaya, dan auditor tersebut mewakili dirinya sendiri bukan sebagai wakil dari KAP.

1. Pengaruh faktor lingkungan dan faktor individual secara simultan terhadap *auditor judgment*.

Pengujian hipotesis dengan menggunakan regresi berganda membuktikan bahwa keseluruhan variabel independen yaitu kualitas internal auditor, komunikasi auditor-klien, pengalaman auditor, dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure* secara simultan (bersama-sama) berpengaruh terhadap variabel dependen, yaitu *auditor judgment*. Hal ini ditunjukkan dari hasil pengujian uji F yaitu signifikansi F sebesar 0.000 lebih kecil dari nilai alpha (0.05).

2. Pengaruh faktor lingkungan dan faktor individual secara parsial terhadap *auditor judgment*.

Hipotesa yang telah dirumuskan diuji dengan menggunakan regresi berganda, hasilnya membuktikan bahwa secara parsial hanya ada 3 variabel yang memiliki pengaruh signifikan terhadap *auditor judgment*, yaitu kualitas internal

auditor, pengalaman auditor, dan sikap auditor dalam kondisi *time pressure*. Variabel komunikasi auditor-klien secara parsial tidak terbukti memiliki pengaruh terhadap *auditor judgment*, hal ini disebabkan oleh anggapan auditor bahwa efektifitas komunikasi mereka dengan klien tidak mempengaruhi mereka dalam membuat/mengambil suatu *judgment* saat mengaudit klien. Pada saat pengumpulan bukti audit, bukti yang dikumpulkan dari hasil komunikasi dengan klien dikategorikan sebagai bukti lisan. Hal ini sesuai dengan apa yang ditulis oleh Boynton, Johnson & Kell (2003:236) pada buku *Modern Auditing*, bukti lisan dikategorikan sebagai bukti yang kurang dapat diandalkan dan biasanya masih memerlukan bukti penguat tambahan. Dari bukti lisan/tanggapan lisan atas permintaan keterangan auditor ini dapat mengarahkan auditor pada sumber bukti lainnya.

7.2. Saran

Berdasarkan hasil analisis penelitian yang telah disimpulkan di atas, maka peneliti dapat menyarankan:

1. Bagi auditor

Meskipun dari hasil penelitian terbukti bahwa auditor memiliki sikap positif sehingga tidak berperilaku disfungsional dalam menghadapi kondisi *time pressure*, namun auditor hendaknya selalu berhati-hati akan adanya ancaman perilaku disfungsional yang mungkin akan timbul saat auditor menghadapi level *time pressure* yang lebih meningkat ditambah dengan adanya tekanan dari klien. Saran tersebut diberikan mengingat banyak penelitian yang mengemukakan bahwa adanya *time pressure* rentan sekali menimbulkan perilaku disfungsional bagi

auditor. Untuk itu, auditor sebelum mengambil suatu *judgment* harus tetap mengacu kepada Standar Auditing.

2. Bagi penelitian selanjutnya.

Peneliti selanjutnya bisa mengembangkan dari hasil penelitian ini yaitu dengan melakukan metode eksperimen khususnya untuk variabel yang berkaitan dengan *time pressure* agar dapat melihat secara nyata pengaruh *time pressure* terhadap keputusan *auditor judgment*. Selain itu disarankan agar penelitian selanjutnya dapat meneliti pengaruh faktor/variabel lain di luar variabel yang telah diteliti dalam penelitian ini, mengingat terdapat sebesar 53.9% faktor lain yang memiliki pengaruh terhadap *auditor judgment*. Faktor-faktor tersebut antara lain gender, keberadaan bukti/tipe bukti, kompleksitas tugas, ukuran klien, gaya manajemen konflik, serta banyak faktor yang berkaitan dengan perilaku auditor, misal: adanya tekanan ketaatan, adanya tekanan *non audit service fee*, tekanan dari waktu, tekanan untuk menjaga akuntabilitas.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdolmohammadi, Mohammad, Arnold Wright, 1987. An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review*. Vol. LXII, No. 1 January 1987.
- Ajzen, Fishbein's, 1980. *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*. Englewood Cliffs. NJ. Prentice-Hall.
- Ajzen I, 1991. The Theory of Planned Behavior. *Organization Behavior and Human Decision Processes* 55: 179-211
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley, 2006. *Auditing and Assurance Service, An Integrated Approach*. Eleventh Edition. Pearson Educational International
- Arthur Andersen & Co, Arthur Young, Coopers & Lybrand, Deloitte Haskins & Sells, Ernst & Whinney, Peat Marwick Main & Co., Price Waterhouse, and Touche Ross, 1989. Perspectives on education: Capabilities for success in the accounting profession.
- Ashton, Alison Hubbard, 1991. Experience and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise. *The Accounting Review*. Vol. BB. No. 2. April 1991, pp.218-239.
- Azad, Ali. N, 1994. Time Budget Pressure and Filtering Of Time Practices in Internal Auditing: A Survey. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No. 6, 1994, pp. 17-25. MCB University Press, 0268-6902.
- Boynton, William C, Raymond N. Johnson, Walter G. Kell. Alih bahasa Paul A. Rajoe, Gina Gania, Ichsan Setiyo Budi, 2003. *Modern Auditing*. Edisi Ketujuh. Jilid I. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Brody, Richard, Steven P. Golen, Philip M.J. Reckers, 1998. An Empirical Investigation of the Interface Between Internal and External Auditors. *Accounting and Business Research*. Vol. 28. No. 3, pp. 160-171.
- Brown, Paul R., 1983. Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit functions. *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, Autumn. USA.
- Choo F, 1995. Auditors' Judgment Performance Under Stress: A Test of The Predicted relationship by Three Theoretical Models. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance* 10. pp. 611-641.
- Commission on Auditors' Responsibilities (CAR), 1978. *Report, Conclusions and Recommendations*, AICPA. New York. NY.

- Effendi, Muh. Arief, 2002. Paradigma Baru Internal Auditor. Tersedia dalam <http://muhariefeffendi.wordpress.com>. Diakses Rabu 21 November 2007. pukul 23.20 WIB.
- Emmanuel C., Otley D., Merchant, K., 1990. Accounting for Management Control. London: Chapman & Hall.
- Frederick D., R. Libby, 1986. Expertise and Auditors' Judgments of Conjunctive Events. *Journal of Accounting Research*. (Forthcoming. Autumn 1986).
- Glover, Steven M., 1997. The Influence of Time Pressure and Accountability on Auditor's Processing of Nondiagnostic Information. *Journal of Accounting Research*. Vol 35. No. 2. Autumn 1997. USA.
- Golen S., Looney, S. W., White, R. A., 1988. An empirical examination of CPA perceptions of communication barriers between auditor and client. *Advances in Accounting*. 6, pp. 233-249.
- Golen, Steven R., Anthony H., Catanach Jr, Cindy Moeckel Moeckel, 1997. The Frequency and Seriousness of Communication Barriers in the Auditor-Client Relationship. *Business Communication Quarterly*. Volume 60, Number 3, September 1997, pages 25-37.
- Golen S., White, R. 1983. Communicating effectively with clients. *CPA Journal*, 53, 12-27.
- Hamilton R., W. Wright, 1982. Internal Control Judgments and Effects of Experience: Replication and Extensions. *Journal of Accounting Research* (Autumn 1982), pp. 756-765.
- Handoko, T. Hani, 1997. Manajemen Organisasi. Yogyakarta: BPFE UGM.
- Herliansyah, Yudhi, Meifida Ilyas, 2006. Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap Penggunaan Bukti Tidak Relevan dalam Auditor Judgment. Makalah disampaikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX Padang.
- Ikatan Akuntan Indonesia-Kompartemen Akuntan Publik, 2001. Standard Profesional Akuntan Publik Per 1 Januari 2001. Cetakan ke 1. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikhsan, Arfan, Muhammad Ishak, 2005. Akuntansi Keprilakuan. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Iskandar, Takiah M., Error R. Iselin, 1996. Industry Type: a Factor in Materiality Judgements and Risk Assessments. *Managerial Auditing Journal*. 11/3 [1996] 4-10. MCB University Press.

- Jamilah, Siti, Zaenal Fanani, Grahita Chandrarin, 2007. Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, Dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment. Makalah disampaikan dalam Simposium Nasional Akuntansi X Makassar.
- Liyanarchchi, Gregory A., Shaun M. McNamara, 2007. Time budget pressure in New Zealand audits. Business Review University of Auckland. Spring 2007, pp. 61-68.
- Marchant, Garry, 1990. Discussion of Determinants of Auditor Expertise. Journal of Accounting Research. Vol. 28. Supplement. USA.
- Miller, Catileen, 1998. Time Pressure, Accountability and Attitudes: Effect on Auditor Judgments. Dissertation, University of Kentucky, USA.
- Otley, David T., Bernard J. Pierce, 1996. Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 9. No. 1. MCB University Press, pp. 31-58.
- Setiawan, Ivan Aries, Imam Ghozali, 2006. Akuntansi Keperilakuan: Konsep dan Kajian Empiris Perilaku Akuntan. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Shelton, Sandra Waller, 1999. The Effect of Experience on The Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. The Accounting Review. Vol. 74 No. 2 April 1999, pp. 217-224.
- Sugiyono, 2006. Metode Penelitian Bisnis. Cetakan Kesembilan. Bandung: CV. Alfabeta.
- Tosi H, 1975. The human effects of managerial budgeting systems. in Livingstone. J.H. (Ed.). Management Accounting: The Behavioural Foundations. Grid. Columbus. OH.
- Vanasco, Rocco R, 1996. Auditor independence: an international perspective. Managerial Auditing Journal. 11/9. MCB University Press, pp. 4 – 48.
- Waggoner, Jeri B., Cashell, James D., 1991. The Impact of Time Pressure on Auditor's Performance. OHIO CPA Journal. Jan-Apr 1991. 50,1. ABI/INFORM Global, page 27.
- Weber R, 1980. Some Characteristics of Free Recall of Computer Controls by EDP Auditors. Journal of Accounting Research (Spring 1980), pp. 214-241.
- Wolk, Harry I., James L. Dodd, Michael G. Tearney, 2004. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. 6th Edition. Thomson South-Western.

- Wondabio, Ludovicus Sensi, 2006. Evaluasi Manajemen Risiko Kantor Akuntan Publik (KAP) Dalam Keputusan Penerimaan Klien (Client Acceptance Decisions) Berdasarkan Pertimbangan Dari Risiko Klien (Client Risk), Risiko Audit (Audit Risk) Dan Risiko Bisnis Kap (Auditor's Business Risk). Makalah disampaikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX Padang.
- Zulaikha, 2006. Pengaruh Interaksi Gender, Kompleksitas Tugas Dan Pengalaman Auditor Terhadap Audit Judgment (Sebuah Kajian Eksperimental Dalam Audit Saldo Akun Persediaan). Makalah disampaikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX Padang.

Lampiran 1
Surabaya, 28 Mei 2008

Hal : Permohonan Pengisian Kuesioner

Kepada Yth:

Bapak/Ibu/Sdr/I Responden

Di tempat

Dengan hormat,

Saya adalah mahasiswa Program Pascasarjana (S2) Universitas Airlangga. Dalam rangka penelitian ilmiah untuk penyusunan tesis yang berjudul "**Faktor Lingkungan dan Faktor Individu Auditor yang Berpengaruh Terhadap Auditor Judgment (Studi Kasus Pada Auditor yang Bekerja di KAP di Surabaya)**", maka saya memohon dengan sangat kepada Bapak/Ibu/Sdr/i untuk mengisi kuesioner yang telah disediakan.

Jawaban Bapak/Ibu/Sdr/i atas kuesioner ini semata-mata hanya digunakan untuk kepentingan ilmiah dan tidak untuk dipublikasikan serta dijamin kerahasiaannya. Setelah mengisi kuesioner, saya mohon Bapak/Ibu/Sdr/i bersedia mengembalikan kepada saya, melalui pos dengan menggunakan amplop berperangko yang telah saya sediakan, atau melalui e-mail ke bundavin@yahoo.com.

Setiap jawaban yang diberikan merupakan bantuan yang tidak ternilai harganya bagi penelitian ini, atas perhatian dan bantuan yang Bapak/Ibu/Sdr/i berikan, saya ucapkan terima kasih.

Hormat saya,

Mengetahui,

Dosen Pembimbing Tesis



Drs. Hendarjatno, M.Si., Ak.
NIP. 131801637



Dianwicakasih A.
NIM: 090610063/M
(telp: 031 - 70898437 - flexi)
(telp: 8284439)

Kode: _____

KARAKTERISTIK RESPONDEN:

1. Nama : _____ (dapat dikosongkan)

2. Usia : (mohon diberi tanda silang/X)

☐ Dibawah 30 tahun ☐ 30 – 40 tahun

☐ 41 – 50 tahun ☐ Diatas 50 tahun

3. Jabatan : _____ (mohon diisi)

4. Apakah klien yang pernah anda audit memiliki departemen *internal audit*?

☐ Ya

☐ Tidak

5. Apakah anda pernah memakai hasil kerja *internal auditor* dalam mengaudit klien?

☐ Pernah

☐ Tidak Pernah

6. Apakah anda pernah mengaudit klien yang sama lebih dari satu kali?

☐ Pernah

☐ Tidak Pernah

Paraf Responden:

Stempel KAP:

A. Kualitas Internal Auditor (X₁)

Berilah tanda silang (X) pada kotak jawaban yang disediakan sesuai **tingkat kesetujuan** Anda sebagai seorang auditor eksternal atas pernyataan yang diberikan.

- STS : Sangat Tidak Setuju
- TS : Tidak Setuju
- S : Setuju
- SS : Sangat Setuju

No.	PERNYATAAN	STS	TS	S	SS
1.	Saya terlebih dahulu mempertimbangkan kompetensi dan obyektivitas <i>internal auditor</i> sebelum memutuskan untuk memakai hasil kerja mereka dalam menentukan sifat, saat dan lingkup prosedur audit.				
2.	Saya tetap memakai laporan hasil <i>internal audit</i> mengenai sistem pengendalian intern (SPI) sebagai dasar menetapkan sifat, saat dan lingkup prosedur audit, meskipun saya mengetahui bahwa pengujian SPI tersebut dilakukan oleh staf yang belum memiliki kompetensi yang cukup (misal, berlatar belakang pendidikan non akuntansi).				
3.	Apabila klien telah memiliki program pendidikan dan pelatihan untuk peningkatan kualitas staf <i>internal auditor</i> , maka saya semakin lebih yakin untuk memakai hasil pekerjaan <i>internal auditor</i> klien guna menentukan risiko salah saji material dalam tugas audit yang sedang saya lakukan.				
4.	Saya menyetujui usulan <i>internal auditor</i> mengenai sampel pengujian sepanjang saya yakin bahwa <i>internal auditor</i> telah menjaga obyektivitasnya saat melakukan tugas.				
5.	Saya menetapkan prosedur pengujian substantif berdasarkan hasil pekerjaan <i>internal auditor</i> sepanjang saya sudah yakin bahwa hasil pekerjaan <i>internal auditor</i> sudah objektif, yaitu apabila <i>internal auditor</i> memiliki akses langsung pada komite audit/komisaris/pemilik perusahaan.				

No.	PERNYATAAN	STS	TS	S	SS
6.	Saya meyakini laporan hasil kerja <i>internal auditor</i> untuk menambah pemahaman saya terhadap pengendalian intern klien, karena pekerjaan <i>internal auditor</i> telah didukung oleh supervisi yang cukup dan memadai.				
7.	Saya memutuskan untuk memakai laporan hasil audit <i>internal auditor</i> klien atas pengendalian intern dalam menentukan risiko pengendalian, karena saat melakukan pengujian pengendalian intern tersebut, <i>internal auditor</i> telah memahami dengan baik aktivitas operasional, serta sistem dan prosedur yang dijalankan oleh perusahaan.				
8.	Saya akan memakai lagi hasil pekerjaan <i>internal auditor</i> sebagai dasar dalam menentukan tingkat materialitas pada penugasan audit kali ini karena pada audit sebelumnya pekerjaan <i>internal auditor</i> sangat memadai dalam membantu tugas audit yang saya jalankan.				
9.	Pada saat mereview kertas kerja dan laporan <i>internal auditor</i> , saya mengetahui bahwa temuan audit tahun sebelumnya telah seluruhnya ditindaklanjuti, oleh karena itu saya mempertimbangkan akan menurunkan risiko pengendalian dan risiko audit dibanding tahun sebelumnya.				

B. Komunikasi auditor-klien (X₂)

Berilah tanda silang (X) pada kotak jawaban yang disediakan sesuai dengan pendapat Anda mengenai seberapa sering Anda mengalami kondisi seperti pernyataan yang diberikan.

(TP) : Tidak Pernah

(J) : Jarang (1 – 5 kali)

(S) : Sering (6 – 10 kali)

(HS) : Hampir Selalu (diatas 10 kali)

No.	PERNYATAAN	TP	J	S	HS
10.	Pada saat tanya jawab, staf klien memahami maksud pertanyaan yang saya sampaikan dan menjawabnya dengan sangat jelas. Hal ini membuat saya mempertimbangkan untuk mengurangi jumlah staf pada bagian/departemen yang sama untuk diwawancarai.				
11.	Saat melakukan observasi fisik atas persediaan di gudang, saya melakukan tanya jawab dengan staf klien yang memiliki pengetahuan di luar bidang akuntansi, sehingga saya mempertimbangkan untuk lebih teliti/hati-hati dalam melakukan observasi fisik atas persediaan berdasarkan sample.				
12.	Saat melakukan tanya jawab mengenai aktivitas pengendalian, saya melakukan komunikasi dengan klien hanya melalui media komunikasi seperti <i>e-mail</i> , telepon, <i>video conference</i> , dll. Hal ini membuat saya akan mempertimbangkan menambah prosedur audit untuk mendapatkan lebih banyak bukti pendukung.				
13.	Jika terjadi perbedaan persepsi antara saya dengan staf klien saat berkomunikasi, maka saya akan mempertimbangkan menambah jumlah staf untuk diwawancarai.				
14.	Klien memberikan keterangan yang berbeda dengan kondisi yang sebenarnya terjadi, sehingga saya akan mempertimbangkan untuk memperluas lingkup prosedur audit.				

No.	PERNYATAAN	TP	J	S	HS
15.	Beberapa staf klien cenderung menunjukkan sikap yang tidak bersahabat (<i>hostile attitude</i>) saat saya berikan pertanyaan sehingga saya akan mempertimbangkan untuk mengkonfirmasi jawaban staf tersebut ke staf yang lain.				
16.	Klien memandang profesi auditor dengan pemikiran sempit sehingga proses tanya jawab menjadi tidak efektif. Oleh karena itu saya menggunakan prosedur tambahan selain tanya jawab.				
17.	Untuk memperoleh pemahaman yang memadai tentang efektivitas pengendalian intern, khususnya untuk faktor lingkungan pengendalian dan penaksiran risiko, saya lebih mempercayai hasil wawancara dengan <i>top management</i> dibandingkan dengan manajemen level dibawahnya.				

C. Pengalaman Auditor (X₃)

Berilah tanda silang (X) pada jawaban yang Anda pilih.

18.
Profesi sebagai auditor telah saya jalani selama:

(a) kurang dari 3 tahun,
(b) 4 – 6 tahun ,
(c) 7 – 9 tahun,
(d) lebih dari 9 tahun.
19.
Dalam setahun saya mengikuti pelatihan, seminar, workshop (baik yang diadakan oleh KAP tempat bekerja maupun pihak lain) untuk menunjang pekerjaan sebagai auditor, sebanyak:

(a) Kurang dari 5 SKP (satuan kredit profesi)
(b) 6 – 10 SKP
(c) 11 – 15 SKP
(d) lebih dari 15 SKP

20. Dalam satu tahun saya mengaudit klien sebanyak:
- (a) 0 (tidak pernah)
 - (b) 1 - 5 klien
 - (c) 6 - 10 klien
 - (d) lebih dari 10 klien
21. Penguasaan ilmu di luar akuntansi (tetapi masih relevan dengan profesi auditor) yang dimiliki, misalnya perpajakan, informatika, perbankan, keuangan, hukum, statistik, dll
- (a) Hanya 1 tambahan ilmu
 - (b) 2 tambahan ilmu
 - (c) 3 tambahan ilmu
 - (d) 4 atau lebih tambahan ilmu
22. Intensitas menemukan *error* dan *irregularities* saat mengaudit klien:
- (a) Tidak pernah
 - (b) Jarang
 - (c) Sering
 - (d) Sangat sering

D. Sikap auditor dalam kondisi *time pressure* (X_4)

Berilah tanda silang (X) pada kotak jawaban yang disediakan sesuai tingkat kesetujuan Anda atas pernyataan yang diberikan.

STS : Sangat Tidak Setuju

TS : Tidak Setuju

S : Setuju

SS : Sangat Setuju

No.	PERNYATAAN	STS	TS	S	SS
23.	<i>Time pressure</i> (tekanan waktu) selalu ada dalam setiap penugasan audit. Hal ini membuat saya lebih fokus pada mengevaluasi bukti yang relevan saja.				
24.	Saya menganggap bahwa melewati batas waktu yang telah ditentukan untuk penyelesaian laporan audit merupakan suatu kegagalan dalam memenuhi komitmen perikatan. Hal ini membuat saya memutuskan untuk segera mengakhiri proses audit.				

No.	PERNYATAAN	STS	TS	S	SS
25.	Saya setuju bahwa banyaknya klien yang harus diaudit dan waktu penyelesaian audit yang hampir bersamaan menimbulkan tekanan waktu (<i>time pressure</i>) bagi auditor. Hal ini mendorong saya untuk mengabaikan beberapa prosedur audit.				
26.	Saya beranggapan bahwa tekanan waktu (<i>time pressure</i>) menimbulkan ketegangan (<i>stress</i>). Pada akhirnya ketegangan tersebut mempengaruhi saya dalam memilih bukti mana yang relevan.				
27.	Saat dalam kondisi tekanan waktu (<i>time pressure</i>), saya bekerja lebih fokus untuk segera menyelesaikan penugasan audit.				
28.	Saya harus segera menyelesaikan audit karena batas waktu audit yang telah ditentukan akan berakhir. Berkaitan dengan itu, banyak informasi yang saya lewatkan untuk mempercepat penerbitan laporan keuangan auditan.				
29.	Meskipun berada dalam kondisi tertekan oleh waktu (<i>time pressure</i>), saya tetap mengevaluasi bukti yang telah dikumpulkan sampai menemukan bukti yang memadai.				
30.	Saya mempertimbangkan kebutuhan klien akan ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan auditan sehingga saya memutuskan untuk menghentikan proses audit dan menerbitkan laporan audit berdasarkan bukti-bukti yang telah dikumpulkan.				

E. Auditor judgment (Y)

Berilah tanda silang (X) pada kotak jawaban yang disediakan sesuai tingkat kesetujuan Anda sebagai seorang auditor eksternal atas pernyataan yang diberikan.

STS : Sangat Tidak Setuju

TS : Tidak Setuju

S : Setuju

SS : Sangat Setuju

No.	PERNYATAAN	STS	TS	S	SS
31.	Klien merupakan perusahaan manufaktur yang berkedudukan di Surabaya yang daerah penjualannya meliputi kota-kota di sekitar Jawa Timur saja. Klien menggunakan metode FOB destination dalam mengakui penjualan. Saat perencanaan prosedur audit, saya sebagai auditor yang ditunjuk untuk melakukan audit laporan keuangan klien tersebut akan mengambil <i>judgment</i> atas <i>cut off</i> penjualan adalah selama 2 hari sebelum dan sesudah tanggal neraca berdasarkan perkiraan lamanya proses pengiriman barang ke pembeli.				
32.	Klien memiliki sistem pengendalian intern yang efektif, sebagai auditor klien tersebut maka saya akan mengumpulkan bukti audit yang sedikit untuk menguji asersi kelengkapan dan keterjadian.				
33.	Klien melaporkan di neraca, deposito senilai Rp 10 milyar yang terpecah dalam 10 lembar sertifikat deposito, masing-masing Rp 1 milyar. Setelah dilakukan tanya jawab, sertifikat deposito yang dijaminan sebanyak 8 lembar, sedangkan yang dipegang oleh klien hanya 2 lembar Atas pengujian asersi keberadaan deposito, saya sebagai auditor klien tersebut, merencanakan untuk melakukan prosedur cek fisik atas 2 lembar sertifikat deposito dan melakukan prosedur konfirmasi atas 8 sertifikat deposito.				
34.	Untuk menguji asersi keberadaan dan kelengkapan kas, saya akan mengambil <i>judgment</i> untuk merencanakan pelaksanaan prosedur penghitungan kas (<i>cash count</i>) secara mendadak tanpa pemberitahuan terlebih dahulu kepada klien.				

No.	PERNYATAAN	STS	TS	S	SS
35.	Sesuai prosedur audit yang telah direncanakan, observasi fisik persediaan hanya bertujuan untuk menguji asersi keberadaan dan kelengkapan barang di gudang. Dari hasil observasi tersebut di lapangan, <i>staff in charge</i> melaporkan kepada supervisornya bahwa terdapat banyak persediaan usang, rusak dan <i>slow moving</i>. Saya sebagai audit supervisor akan menginstruksikan kepada <i>staff in charge</i> agar melakukan observasi fisik untuk persediaan usang, rusak dan <i>slow moving</i> tersebut dengan metode penghitungan <i>full stock</i>, serta melakukan prosedur permintaan keterangan pada manajemen untuk menguji asersi penilaian atas persediaan.				
36.	Klien saya adalah sebuah perusahaan yang merupakan emiten pasar modal. Klien tidak melakukan pengungkapan kecukupan nilai pertanggungan asuransi atas persediaan. Setelah dilakukan analisa, nilai persediaan yang dicantumkan di neraca klien tidak material. Saya sebagai auditor klien tersebut akan mengambil <i>judgment</i> bahwa kondisi ini tidak akan mempengaruhi opini yang akan diberikan.				
37.	Saat penugasan audit, saya melakukan prosedur tanya jawab dengan klien. Saya menggunakan bukti lisan hasil tanya jawab tersebut sebagai salah satu pertimbangan dalam memberikan pernyataan pendapat.				
38.	Saya mengaudit klien yang sama selama dua tahun berturut-turut. Dari pengalaman audit tahun sebelumnya, ditemukan salah saji material pada piutang usaha klien. Dalam penugasan audit tahun ini saya akan menaksir risiko deteksi pada tingkat yang rendah, sehingga menambah jumlah pelanggan klien untuk dimintai konfirmasi atas piutang usaha serta melakukan prosedur vouching ke faktur penjualan klien setelah akhir tahun buku untuk menguji asersi keberadaan, penilaian dan penyajian piutang usaha.				

No.	PERNYATAAN	STS	TS	S	SS
39.	Batas waktu audit yang telah ditentukan akan berakhir, namun, prosedur audit yang telah dilakukan dan bukti audit yang telah diperoleh belum memadai untuk menguji asersi manajemen. Oleh karena itu, saya akan menyesuaikan kembali sifat, saat, dan lingkup audit yang telah ditentukan di awal agar dapat segera menyelesaikan prosedur audit sehingga laporan audit dapat diterbitkan sesuai waktu yang telah disepakati.				

Responden	Karakteristik Responden										Kualitas Internal Auditor (X1)										Komunikasi Auditor-Klien (X2)										
	Usia				Klien punya dept IA		Memakai kerja IA		AudR klien yg sama > 1 kali		1	2	3	4	5	6	7	8	9	X1 total	10	11	12	13	14	15	16	17	X2 total		
	1	2	3	4	ya	tdk	ya	tdk	ya	tdk																					
1	1				1		1		1		2	1	3	3	3	3	3	3	3	24	3	2	2	3	3	2	2	3	20		
2	2				1		1		1		3	1	3	3	3	3	3	3	3	25	3	1	2	3	3	3	1	3	19		
3	1				1		1		1		4	2	3	3	1	3	2	3	3	23	3	3	2	3	4	2	4	4	25		
4	1				1		1		1		3	2	3	3	3	3	3	3	3	28	2	3	2	3	3	2	3	2	20		
5	1				1		1		1		3	1	3	3	3	3	3	3	3	25	2	3	3	2	3	3	3	2	21		
6	1				1		1		1		3	1	3	3	3	3	3	3	24	2	3	2	3	3	3	3	3	2	21		
7	1				1		1		1		4	2	4	2	2	4	3	2	4	27	2	3	3	1	3	4	3	4	23		
8	1				1		1		1		4	2	3	3	3	4	2	2	2	25	2	3	2	3	3	3	1	2	17		
9	1				1		1		1		4	2	2	2	2	3	2	2	2	22	1	3	2	3	3	3	3	3	20		
10	1				1		1		1		4	2	3	2	3	3	3	3	2	25	3	3	3	1	3	3	2	2	3	20	
11	1				1		1		1		4	1	2	3	3	3	3	1	2	22	3	2	3	2	3	2	2	1	3	18	
12	1				1		1		1		3	2	4	4	2	3	3	3	1	22	3	2	4	2	3	3	3	4	24	24	
13	1				1		1		1		4	2	4	3	4	4	4	3	32	2	3	2	3	3	3	3	3	2	22	22	
14	1				1		1		1		4	2	3	4	2	4	4	2	29	3	3	3	3	4	4	3	3	4	28	28	
15	1				1		1		1		3	2	3	3	3	3	3	3	3	26	4	3	3	3	4	4	3	3	2	20	
16	1				1		1		1		3	2	3	3	3	3	3	3	3	25	3	3	3	2	2	3	3	3	3	20	
17	1				1		1		1		3	1	4	3	3	3	4	3	3	27	2	3	2	3	3	3	3	3	2	21	
18	1				1		1		1		3	2	4	3	3	3	3	3	3	27	2	2	3	2	3	3	3	2	1	17	
19	1				1		1		1		3	2	3	3	3	3	3	2	3	25	2	3	2	3	3	2	3	3	2	19	
20	1				1		1		1		4	2	3	3	3	3	3	2	3	26	2	3	3	3	3	2	3	3	3	22	
21	1				1		1		1		3	3	3	3	3	3	3	3	3	27	2	3	3	3	3	2	3	3	3	22	
22	1				1		1		1		3	3	3	3	3	3	3	3	3	27	2	3	3	3	3	2	3	3	3	22	
23	1				1		1		1		3	2	1	3	3	3	2	2	3	22	3	3	3	1	3	4	3	3	2	21	
24	1				1		1		1		4	4	3	3	3	3	2	2	3	28	3	2	3	3	3	2	3	3	2	18	
25	1				1		1		1		4	2	3	3	3	3	3	4	3	28	3	2	3	3	3	2	3	3	2	21	
26	1				1		1		1		4	1	3	3	3	3	3	3	3	26	3	3	3	3	4	4	3	3	3	25	
27	1				1		1		1		4	2	3	3	3	3	3	2	2	26	3	3	3	3	3	4	3	3	3	25	
28	1				1		1		1		4	1	3	3	3	3	3	3	3	26	3	3	3	3	3	4	3	3	3	25	
29	1				1		1		1		3	3	3	3	3	3	3	2	3	28	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23	
30	1				1		1		1		3	2	3	3	3	3	3	3	3	24	3	3	3	3	3	3	3	3	3	24	
31	1				1		1		1		3	2	4	3	2	4	3	3	4	27	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23	
32	1				1		1		1		3	2	3	3	3	3	3	3	2	24	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23	
33	1				1		1		1		2	1	1	2	2	4	2	2	1	17	3	3	3	3	3	3	3	3	3	25	
34	1				1		1		1		3	2	3	3	3	3	3	3	3	24	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23	
35	1				1		1		1		4	3	2	3	3	3	3	3	3	27	2	3	3	3	3	3	3	3	3	24	
36	1				1		1		1		4	2	3	4	2	3	3	3	3	27	2	3	3	3	3	3	3	3	3	23	
37	1				1		1		1		3	3	2	2	2	3	3	2	2	23	2	3	3	3	3	3	3	3	3	22	
38	1				1		1		1		4	2	3	4	2	3	3	3	3	24	3	3	3	3	3	3	3	3	3	24	
39	1				1		1		1		4	3	3	3	3	3	3	3	3	27	2	3	3	3	3	3	3	3	3	23	
40	1				1		1		1		3	1	1	2	1	3	2	1	16	1	1	1	1	1	1	2	2	2	1	15	
41	1				1		1		1		3	1	2	3	2	3	3	3	3	17	2	3	3	3	3	3	3	3	3	23	
42	1				1		1		1		3	1	1	2	1	3	2	3	3	16	1	1	1	1	1	2	2	2	1	12	
43	1				1		1		1		3	1	2	3	2	3	3	2	4	23	3	3	3	3	3	3	3	3	3	20	
44	1				1		1		1		3	2	3	3	3	3	3	2	5	22	3	3	3	3	3	3	3	3	3	18	
45	1				1		1		1		4	2	2	3	2	3	3	3	3	24	2	3	2	3	3	3	3	3	3	22	22
46	1				1		1		1		3	2	2	3	2	4	4	2	2	27	2	2	3	3	3	3	3	3	3	25	
47	1				1		1		1		3	2	2	3	2	3	3	3	2	22	2	2	2	3	3	3	3	3	3	19	

Pengalaman Auditor (X3)				Skup Auditor dalam Kondisi Time Pressure (X4)										Auditor Judgment (Y)											
18	19	20	21	22	X3 total	23	24	25	26	27	28	29	30	X4 total	31	32	33	34	35	36	37	38	39	Y total	
2	4	4		3	17	2	2	2	2	2	1	1	2	14	3	3	4	3	3	3	3	3	3	2	27
2	1	3	2	2	10	3	2	3	2	2	2	2	1	17	3	3	4	4	3	3	3	3	3	3	29
2	2	3	4	4	15	4	2	1	2	1	1	1	2	15	3	3	4	4	3	1	1	1	4	1	24
2	2	2	1	2	9	3	2	2	2	4	1	1	2	14	3	3	3	3	2	3	3	2	2	2	24
2	2	2	1	2	9	3	2	2	2	1	2	1	2	15	3	3	3	3	2	3	3	2	2	2	24
2	2	2	1	2	9	3	2	2	2	4	2	2	2	17	3	3	4	4	4	4	4	2	4	3	30
4	4	4	3	4	19	4	2	2	2	1	1	1	2	12	1	2	2	2	2	2	2	3	2	2	26
3	3	3	3	2	14	3	1	1	1	3	1	2	1	12	1	3	3	3	4	4	2	3	3	3	25
2	1	2	2	3	10	2	1	1	1	2	1	1	2	11	3	3	3	3	3	3	3	3	3	1	25
3	4	4	3	16	1	1	1	1	1	3	1	2	1	14	3	3	3	4	4	4	4	2	4	3	31
4	3	4	2	3	15	3	2	2	2	2	1	1	2	15	3	2	4	4	4	4	4	2	4	3	29
4	2	4	3	12	3	2	2	2	3	2	2	2	3	19	3	3	4	3	2	2	3	4	4	4	29
2	1	2	4	3	10	3	2	2	4	2	4	1	4	24	4	4	4	3	3	3	3	4	4	3	27
3	1	3	2	3	15	3	2	1	2	3	2	2	2	18	3	3	4	4	4	4	2	3	3	4	37
2	1	2	3	2	10	3	2	3	3	3	3	3	2	22	3	3	3	3	4	3	3	3	3	3	28
2	2	2	3	2	13	2	2	2	4	2	2	2	2	22	3	3	3	3	4	4	3	3	3	4	31
2	2	2	2	3	10	3	2	2	3	3	3	2	3	21	3	3	3	4	4	3	2	3	3	3	28
2	2	2	2	3	11	3	2	3	2	3	3	2	3	21	3	3	3	3	4	4	2	3	3	3	28
3	2	3	3	13	3	3	2	2	3	3	3	3	2	20	3	3	3	3	3	3	2	3	3	3	26
3	2	2	3	12	3	2	2	2	3	3	1	2	2	17	3	3	3	3	3	3	2	3	3	2	26
3	3	3	4	16	3	2	2	2	3	3	3	2	2	18	3	3	4	4	3	2	2	3	3	2	24
3	3	3	4	16	3	2	2	2	3	3	3	2	2	18	3	3	3	3	3	3	2	3	3	2	24
2	3	4	3	13	3	2	2	1	2	3	2	2	2	19	3	2	4	4	4	4	2	3	4	4	29
2	3	3	2	10	2	2	2	2	3	3	2	2	2	18	3	2	2	4	4	4	2	3	4	4	29
2	1	2	1	2	8	3	2	3	3	3	3	2	3	18	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	27
2	2	2	2	3	11	2	2	2	2	2	2	2	3	18	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	26
2	2	2	2	3	11	2	2	2	2	2	2	2	3	18	3	3	3	3	4	3	3	3	3	3	26
2	1	2	3	2	12	3	1	3	2	3	2	2	2	17	2	3	3	3	4	3	2	3	2	2	24
2	2	2	4	2	12	3	2	2	2	3	2	2	2	18	2	3	3	4	3	3	2	3	2	2	24
4	3	3	3	16	3	3	2	2	2	3	2	2	2	18	3	2	1	4	4	3	3	3	3	3	30
2	2	2	4	2	14	2	2	2	3	3	2	2	2	18	3	2	3	3	3	3	3	3	4	4	30
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	4	4	4	4	2	2	4	1	25
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	23
2	1	2	1	3	9	3	3	3	3	3	3	2	2	19	3	3	3	3	3	3	3	3			

Statistics

	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5
Valid	86	86	86	86	86
Missing	0	0	0	0	0
n	3.1744	2.1744	2.7558	2.7209	2.5698
Error of Mean	.07614	.07614	.07568	.07143	.06928
Median	3.0000	2.0000	3.0000	3.0000	3.0000
Deviation	.70614	.70614	.70180	.66246	.64243
ance	.49863	.49863	.49261	.43885	.41272
ge	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00
imum	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
imum	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00

Statistics

	X1.6	X1.7	X1.8	X1.9	X1
Valid	86	86	86	86	86
Missing	0	0	0	0	0
n	3.0465	2.6395	2.3953	2.7209	24.1977
Error of Mean	.04651	.06802	.07630	.07143	.35469
Median	3.0000	3.0000	2.0000	3.0000	25.0000
Deviation	.43133	.63083	.70759	.66246	3.28927
ance	.18605	.39795	.50068	.43885	10.81929
ge	2.00	3.00	3.00	3.00	16.00
imum	2.00	1.00	1.00	1.00	16.00
imum	4.00	4.00	4.00	4.00	32.00

Statistics

	X2.10	X2.11	X2.12	X2.13	X2.14
Valid	86	86	86	86	86
Missing	0	0	0	0	0
n	2.3837	2.8023	2.2907	2.7093	2.8372
Error of Mean	.07962	.07547	.09040	.07372	.07555
Median	2.0000	3.0000	2.0000	3.0000	3.0000
Deviation	.73834	.69991	.83829	.68370	.70060
ance	.54514	.48988	.70274	.46744	.49083
ge	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00
imum	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
imum	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00

Statistics

	X2.15	X2.16	X2.17	X2	X3.18
Valid	86	86	86	86	86
Missing	0	0	0	0	0
n	2.5930	2.5698	2.5349	20.7209	2.5116
Error of Mean	.07281	.08025	.07705	.33191	.07713
an	3.0000	3.0000	2.5000	21.0000	2.0000
Deviation	.67524	.74424	.71452	3.07801	.71528
ance	.45595	.55390	.51053	9.47415	.51163
ge	3.00	3.00	3.00	16.00	2.00
num	1.00	1.00	1.00	12.00	2.00
mum	4.00	4.00	4.00	28.00	4.00

Statistics

	X3.19	X3.20	X3.21	X3.22	X3
Valid	86	86	86	86	86
Missing	0	0	0	0	0
n	1.9535	2.5930	2.6628	2.6744	12.3953
Error of Mean	.10449	.07998	.11293	.06286	.29277
an	2.0000	2.0000	3.0000	3.0000	12.0000
Deviation	.96901	.74167	1.04724	.58293	2.71501
ance	.93899	.55007	1.09672	.33981	7.37127
ge	3.00	2.00	3.00	3.00	11.00
num	1.00	2.00	1.00	1.00	8.00
mum	4.00	4.00	4.00	4.00	19.00

Statistics

	X4.23	X4.24	X4.25	X4.26	X4.27
Valid	86	86	86	86	86
Missing	0	0	0	0	0
n	2.6163	2.0814	1.9767	2.2558	2.6163
Error of Mean	.07428	.05781	.07393	.08135	.07428
an	3.0000	2.0000	2.0000	2.0000	3.0000
Deviation	.68888	.53611	.68560	.75438	.68888
ance	.47456	.28741	.47004	.56908	.47456
ge	3.00	2.00	3.00	3.00	3.00
num	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
mum	4.00	3.00	4.00	4.00	4.00

Statistics

	X4.28	X4.29	X4.30	X4	Y.31
Valid	86	86	86	86	86
Missing	0	0	0	0	0
Mean	2.0000	2.1628	2.1628	18.7907	2.7093
Std. Error of Mean	.08434	.08247	.08247	.37138	.06159
Median	2.0000	2.0000	2.0000	19.0000	3.0000
Std. Deviation	.78215	.76482	.76482	3.44406	.57120
Variance	.61176	.58495	.58495	11.86156	.32627
Range	3.00	3.00	3.00	18.00	3.00
Minimum	1.00	1.00	1.00	10.00	1.00
Maximum	4.00	4.00	4.00	28.00	4.00

Statistics

	Y.32	Y.33	Y.34	Y.35	Y.36
Valid	86	86	86	86	86
Missing	0	0	0	0	0
Mean	2.7907	3.1977	3.3140	3.0814	2.6279
Std. Error of Mean	.05990	.06784	.06024	.05781	.07219
Median	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000
Std. Deviation	.55553	.62909	.55860	.53611	.66944
Variance	.30862	.39576	.31204	.28741	.44815
Range	3.00	3.00	2.00	2.00	3.00
Minimum	1.00	1.00	2.00	2.00	1.00
Maximum	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00

Statistics

	Y.37	Y.38	Y.39	Y
Valid	86	86	86	86
Missing	0	0	0	0
Mean	2.3837	3.0581	2.6047	25.7674
Std. Error of Mean	.07242	.05323	.07807	.29202
Median	2.0000	3.0000	3.0000	25.5000
Std. Deviation	.67158	.49360	.72403	2.70805
Variance	.45103	.24364	.52421	7.33352
Range	3.00	3.00	3.00	14.00
Minimum	1.00	1.00	1.00	19.00
Maximum	4.00	4.00	4.00	33.00

Frequency Table

X1.1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 1.00	3	3.5	3.5	3.5
2.00	6	7.0	7.0	10.5
3.00	50	58.1	58.1	68.6
4.00	27	31.4	31.4	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X1.2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 1.00	13	15.1	15.1	15.1
2.00	47	54.7	54.7	69.8
3.00	24	27.9	27.9	97.7
4.00	2	2.3	2.3	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X1.3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 1.00	3	3.5	3.5	3.5
2.00	25	29.1	29.1	32.6
3.00	48	55.8	55.8	88.4
4.00	10	11.6	11.6	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X1.4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 1.00	2	2.3	2.3	2.3
2.00	28	32.6	32.6	34.9
3.00	48	55.8	55.8	90.7
4.00	8	9.3	9.3	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X1.5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 1.00	4	4.7	4.7	4.7
2.00	32	37.2	37.2	41.9
3.00	47	54.7	54.7	96.5
4.00	3	3.5	3.5	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X1.6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 2.00	6	7.0	7.0	7.0
3.00	70	81.4	81.4	88.4
4.00	10	11.6	11.6	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X1.7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	3	3.5	3.5	3.5
2.00	29	33.7	33.7	37.2
3.00	50	58.1	58.1	95.3
4.00	4	4.7	4.7	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X1.8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	8	9.3	9.3	9.3
2.00	39	45.3	45.3	54.7
3.00	36	41.9	41.9	96.5
4.00	3	3.5	3.5	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X1.9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	1	1.2	1.2	1.2
2.00	31	36.0	36.0	37.2
3.00	45	52.3	52.3	89.5
4.00	9	10.5	10.5	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 16.00	2	2.3	2.3	2.3
17.00	2	2.3	2.3	4.7
18.00	2	2.3	2.3	7.0
19.00	3	3.5	3.5	10.5
20.00	2	2.3	2.3	12.8
21.00	5	5.8	5.8	18.6
22.00	8	9.3	9.3	27.9
23.00	7	8.1	8.1	36.0
24.00	11	12.8	12.8	48.8
25.00	10	11.6	11.6	60.5
26.00	12	14.0	14.0	74.4
27.00	12	14.0	14.0	88.4
28.00	5	5.8	5.8	94.2
29.00	3	3.5	3.5	97.7
31.00	1	1.2	1.2	98.8
32.00	1	1.2	1.2	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X2.10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	10	11.6	11.6	11.6
2.00	36	41.9	41.9	53.5
3.00	37	43.0	43.0	96.5
4.00	3	3.5	3.5	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X2.11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	5	5.8	5.8	5.8
2.00	16	18.6	18.6	24.4
3.00	56	65.1	65.1	89.5
4.00	9	10.5	10.5	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X2.12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	17	19.8	19.8	19.8
2.00	31	36.0	36.0	55.8
3.00	34	39.5	39.5	95.3
4.00	4	4.7	4.7	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X2.13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	5	5.8	5.8	5.8
2.00	21	24.4	24.4	30.2
3.00	54	62.8	62.8	93.0
4.00	6	7.0	7.0	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X2.14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	3	3.5	3.5	3.5
2.00	20	23.3	23.3	26.7
3.00	51	59.3	59.3	86.0
4.00	12	14.0	14.0	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X2.15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	5	5.8	5.8	5.8
2.00	29	33.7	33.7	39.5
3.00	48	55.8	55.8	95.3
4.00	4	4.7	4.7	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X2.16

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	8	9.3	9.3	9.3
2.00	26	30.2	30.2	39.5
3.00	47	54.7	54.7	94.2
4.00	5	5.8	5.8	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X2.17

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	4	4.7	4.7	4.7
2.00	39	45.3	45.3	50.0
3.00	36	41.9	41.9	91.9
4.00	7	8.1	8.1	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 12.00	1	1.2	1.2	1.2
13.00	2	2.3	2.3	3.5
15.00	2	2.3	2.3	5.8
16.00	3	3.5	3.5	9.3
17.00	3	3.5	3.5	12.8
18.00	7	8.1	8.1	20.9
19.00	7	8.1	8.1	29.1
20.00	15	17.4	17.4	46.5
21.00	13	15.1	15.1	61.6
22.00	8	9.3	9.3	70.9
23.00	4	4.7	4.7	75.6
24.00	13	15.1	15.1	90.7
25.00	7	8.1	8.1	98.8
28.00	1	1.2	1.2	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X3.18

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2.00	53	61.6	61.6	61.6
3.00	22	25.6	25.6	87.2
4.00	11	12.8	12.8	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X3.19

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 1.00	33	38.4	38.4	38.4
2.00	33	38.4	38.4	76.7
3.00	11	12.8	12.8	89.5
4.00	9	10.5	10.5	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X3.20

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 2.00	48	55.8	55.8	55.8
3.00	25	29.1	29.1	84.9
4.00	13	15.1	15.1	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X3.21

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 1.00	12	14.0	14.0	14.0
2.00	30	34.9	34.9	48.8
3.00	19	22.1	22.1	70.9
4.00	25	29.1	29.1	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X3.22

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 1.00	1	1.2	1.2	1.2
2.00	30	34.9	34.9	36.0
3.00	51	59.3	59.3	95.3
4.00	4	4.7	4.7	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
id 8.00	1	1.2	1.2	1.2
9.00	10	11.6	11.6	12.8
10.00	16	18.6	18.6	31.4
11.00	12	14.0	14.0	45.3
12.00	12	14.0	14.0	59.3
13.00	7	8.1	8.1	67.4
14.00	5	5.8	5.8	73.3
15.00	10	11.6	11.6	84.9
16.00	6	7.0	7.0	91.9
17.00	3	3.5	3.5	95.3
18.00	2	2.3	2.3	97.7
19.00	2	2.3	2.3	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X4.23

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	6	7.0	7.0	7.0
2.00	25	29.1	29.1	36.0
3.00	51	59.3	59.3	95.3
4.00	4	4.7	4.7	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X4.24

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	9	10.5	10.5	10.5
2.00	61	70.9	70.9	81.4
3.00	16	18.6	18.6	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X4.25

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	20	23.3	23.3	23.3
2.00	49	57.0	57.0	80.2
3.00	16	18.6	18.6	98.8
4.00	1	1.2	1.2	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X4.26

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	11	12.8	12.8	12.8
2.00	47	54.7	54.7	67.4
3.00	23	26.7	26.7	94.2
4.00	5	5.8	5.8	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X4.27

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	6	7.0	7.0	7.0
2.00	25	29.1	29.1	36.0
3.00	51	59.3	59.3	95.3
4.00	4	4.7	4.7	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X4.28

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	22	25.6	25.6	25.6
2.00	46	53.5	53.5	79.1
3.00	14	16.3	16.3	95.3
4.00	4	4.7	4.7	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X4.29

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	15	17.4	17.4	17.4
2.00	46	53.5	53.5	70.9
3.00	21	24.4	24.4	95.3
4.00	4	4.7	4.7	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X4.30

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	15	17.4	17.4	17.4
2.00	46	53.5	53.5	70.9
3.00	21	24.4	24.4	95.3
4.00	4	4.7	4.7	100.0
Total	86	100.0	100.0	

X4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 10.00	1	1.2	1.2	1.2
11.00	3	3.5	3.5	4.7
12.00	1	1.2	1.2	5.8
13.00	2	2.3	2.3	8.1
14.00	1	1.2	1.2	9.3
15.00	1	1.2	1.2	10.5
16.00	8	9.3	9.3	19.8
17.00	7	8.1	8.1	27.9
18.00	12	14.0	14.0	41.9
19.00	24	27.9	27.9	69.8
20.00	7	8.1	8.1	77.9
21.00	2	2.3	2.3	80.2
22.00	6	7.0	7.0	87.2
23.00	2	2.3	2.3	89.5
24.00	4	4.7	4.7	94.2
25.00	1	1.2	1.2	95.3
26.00	3	3.5	3.5	98.8
28.00	1	1.2	1.2	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Y.31

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	1	1.2	1.2	1.2
2.00	27	31.4	31.4	32.6
3.00	54	62.8	62.8	95.3
4.00	4	4.7	4.7	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Y.32

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1.00	1	1.2	1.2	1.2
2.00	21	24.4	24.4	25.6
3.00	59	68.6	68.6	94.2
4.00	5	5.8	5.8	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Y.33

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1.00	2	2.3	2.3	2.3
2.00	4	4.7	4.7	7.0
3.00	55	64.0	64.0	70.9
4.00	25	29.1	29.1	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Y.34

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2.00	4	4.7	4.7	4.7
3.00	51	59.3	59.3	64.0
4.00	31	36.0	36.0	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Y.35

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2.00	9	10.5	10.5	10.5
3.00	61	70.9	70.9	81.4
4.00	16	18.6	18.6	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Y.36

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1.00	3	3.5	3.5	3.5
2.00	32	37.2	37.2	40.7
3.00	45	52.3	52.3	93.0
4.00	6	7.0	7.0	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Y.37

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1.00	7	8.1	8.1	8.1
2.00	41	47.7	47.7	55.8
3.00	36	41.9	41.9	97.7
4.00	2	2.3	2.3	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Y.38

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1.00	1	1.2	1.2	1.2
2.00	5	5.8	5.8	7.0
3.00	68	79.1	79.1	86.0
4.00	12	14.0	14.0	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Y.39

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1.00	5	5.8	5.8	5.8
2.00	31	36.0	36.0	41.9
3.00	43	50.0	50.0	91.9
4.00	7	8.1	8.1	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Y

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
19.00	1	1.2	1.2	1.2
20.00	2	2.3	2.3	3.5
22.00	5	5.8	5.8	9.3
23.00	10	11.6	11.6	20.9
24.00	9	10.5	10.5	31.4
25.00	16	18.6	18.6	50.0
26.00	9	10.5	10.5	60.5
27.00	12	14.0	14.0	74.4
28.00	9	10.5	10.5	84.9
29.00	6	7.0	7.0	91.9
30.00	3	3.5	3.5	95.3
31.00	2	2.3	2.3	97.7
32.00	1	1.2	1.2	98.6
33.00	1	1.2	1.2	100.0
Total	86	100.0	100.0	

Correlations

	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5	X1.6	X1.7	X1.8	X1.9	X1
X1.1 Pearson Correlation	1	-.062	.348**	.130	.038	.282**	.196	.049	.256*	.446**
Sig. (2-tailed)		.572	.001	.231	.730	.009	.071	.656	.017	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X1.2 Pearson Correlation	-.062	1	.134	.080	.193	-.181	.011	.119	.080	.304**
Sig. (2-tailed)	.572		.217	.463	.075	.095	.922	.274	.463	.004
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X1.3 Pearson Correlation	.348**	.134	1	.155	.364**	.271*	.516**	.410**	.434**	.729**
Sig. (2-tailed)	.001	.217		.153	.001	.012	.000	.000	.000	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X1.4 Pearson Correlation	.130	.080	.155	1	.433**	.211	.263*	.263*	.276*	.555**
Sig. (2-tailed)	.231	.463	.153		.000	.052	.014	.014	.010	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X1.5 Pearson Correlation	.038	.193	.364**	.433**	1	.158	.310**	.379**	.212*	.614**
Sig. (2-tailed)	.730	.075	.001	.000		.146	.004	.000	.050	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X1.6 Pearson Correlation	.282**	-.181	.271*	.211	.158	1	.235*	.093	.293**	.408**
Sig. (2-tailed)	.009	.095	.012	.052	.146		.029	.393	.006	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X1.7 Pearson Correlation	.196	.011	.516**	.263*	.310**	.235*	1	.481**	.460**	.687**
Sig. (2-tailed)	.071	.922	.000	.014	.004	.029		.000	.000	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X1.8 Pearson Correlation	.049	.119	.410**	.263*	.379**	.093	.481**	1	.288**	.628**
Sig. (2-tailed)	.656	.274	.000	.014	.000	.393	.000		.007	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X1.9 Pearson Correlation	.256*	.080	.434**	.276*	.212*	.293**	.460**	.288**	1	.652**
Sig. (2-tailed)	.017	.463	.000	.010	.050	.006	.000	.007		.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X1 Pearson Correlation	.446**	.304**	.729**	.555**	.614**	.408**	.687**	.628**	.652**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.004	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Reliability

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Reliability Coefficients

N of Cases = 86.0

N of Items = 9

Alpha = .7231

Correlations

Correlations

	X2.10	X2.11	X2.12	X2.13	X2.14	X2.15	X2.16	X2.17	X2
X2.10 Pearson Correlation	1	.240*	.312**	.363**	.281**	.152	-.081	.298**	.607**
Sig. (2-tailed)		.026	.003	.001	.009	.163	.456	.005	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X2.11 Pearson Correlation	.240*	1	.099	.198	.078	.126	.083	.096	.444**
Sig. (2-tailed)	.026		.364	.067	.478	.246	.446	.378	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X2.12 Pearson Correlation	.312**	.099	1	.231*	.102	.087	.146	.248*	.556**
Sig. (2-tailed)	.003	.364		.032	.352	.427	.179	.021	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X2.13 Pearson Correlation	.363**	.198	.231*	1	.416**	.327**	.052	.298**	.665**
Sig. (2-tailed)	.001	.067	.032		.000	.002	.635	.005	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X2.14 Pearson Correlation	.281**	.078	.102	.416**	1	.231*	-.023	.270*	.541**
Sig. (2-tailed)	.009	.478	.352	.000		.032	.833	.012	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X2.15 Pearson Correlation	.152	.126	.087	.327**	.231*	1	.397**	.042	.539**
Sig. (2-tailed)	.163	.246	.427	.002	.032		.000	.701	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X2.16 Pearson Correlation	-.081	.083	.146	.052	-.023	.397**	1	-.005	.373**
Sig. (2-tailed)	.456	.446	.179	.635	.833	.000		.966	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X2.17 Pearson Correlation	.298**	.096	.248*	.298**	.270*	.042	-.005	1	.529**
Sig. (2-tailed)	.005	.378	.021	.005	.012	.701	.966		.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X2 Pearson Correlation	.607**	.444**	.556**	.665**	.541**	.539**	.373**	.529**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Reliability

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Reliability Coefficients

N of Cases = 86.0

N of Items = 8

Alpha = .6342

Correlations

Correlations

	X3.18	X3.19	X3.20	X3.21	X3.22	X3
X3.18 Pearson Correlation	1	.527**	.308**	.249*	.122	.658**
Sig. (2-tailed)		.000	.004	.021	.263	.000
N	86	86	86	86	86	86
X3.19 Pearson Correlation	.527**	1	.546**	.413**	.056	.816**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.607	.000
N	86	86	86	86	86	86
X3.20 Pearson Correlation	.308**	.546**	1	.276*	.261*	.712**
Sig. (2-tailed)	.004	.000		.010	.015	.000
N	86	86	86	86	86	86
X3.21 Pearson Correlation	.249*	.413**	.276*	1	.049	.685**
Sig. (2-tailed)	.021	.000	.010		.652	.000
N	86	86	86	86	86	86
X3.22 Pearson Correlation	.122	.056	.261*	.049	1	.357**
Sig. (2-tailed)	.263	.607	.015	.652		.001
N	86	86	86	86	86	86
X3 Pearson Correlation	.658**	.816**	.712**	.685**	.357**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.001	
N	86	86	86	86	86	86

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant. at the 0.05 level (2-tailed).

Reliability

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Reliability Coefficients

N of Cases = 86.0

N of Items = 5

Alpha = .6671

Correlations

	X4.23	X4.24	X4.25	X4.26	X4.27	X4.28	X4.29	X4.30	X4
X4.23 Pearson Correlation	1	.245*	.205	.191	1.000**	.218*	.187	.187	.660**
Sig. (2-tailed)		.023	.058	.078		.043	.085	.085	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X4.24 Pearson Correlation	.245*	1	.517**	.559**	.245*	.561**	.541**	.541**	.659**
Sig. (2-tailed)	.023		.000	.000	.023	.000	.000	.000	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X4.25 Pearson Correlation	.205	.517**	1	.535**	.205	.592**	.434**	.434**	.705**
Sig. (2-tailed)	.058	.000		.000	.058	.000	.000	.000	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X4.26 Pearson Correlation	.191	.559**	.535**	1	.191	.638**	.559**	.559**	.709**
Sig. (2-tailed)	.078	.000	.000		.078	.000	.000	.000	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X4.27 Pearson Correlation	1.000**	.245*	.205	.191	1	.218*	.187	.187	.660**
Sig. (2-tailed)		.023	.058	.078		.043	.085	.085	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X4.28 Pearson Correlation	.218*	.561**	.592**	.638**	.218*	1	.570**	.570**	.742**
Sig. (2-tailed)	.043	.000	.000	.000	.043		.000	.000	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X4.29 Pearson Correlation	.187	.541**	.434**	.559**	.187	.570**	1	1.000**	.658**
Sig. (2-tailed)	.085	.000	.000	.000	.085	.000			.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X4.30 Pearson Correlation	.187	.541**	.434**	.559**	.187	.570**	1.000**	1	.656**
Sig. (2-tailed)	.085	.000	.000	.000	.085	.000			.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86
X4 Pearson Correlation	.660**	.659**	.705**	.709**	.660**	.742**	.656**	.656**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Reliability

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Reliability Coefficients

N of Cases = 86.0

N of Items = 8

Alpha = .8580

Correlations

	Y.31	Y.32	Y.33	Y.34	Y.35	Y.36	Y.37	Y.38	Y.39	Y
Y.31 Pearson Correlation	1									
Sig. (2-tailed)		.362**	.195	-.116	-.075	.298**	.356**	.061	.316**	.549**
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
Y.32 Pearson Correlation	.362**	1								
Sig. (2-tailed)	.001		-.015	-.089	.137	.168	.312**	.088	.172	.468**
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
Y.33 Pearson Correlation	.195	-.015	1	.390**	.196	-.075	.041	.569**	.148	.525**
Sig. (2-tailed)	.073	.892		.000	.071	.494	.707	.000	.175	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
Y.34 Pearson Correlation	-.116	-.089	.390**	1	.267*	.159	-.137	.104	.078	.352**
Sig. (2-tailed)	.287	.415	.000		.013	.144	.209	.342	.476	.001
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
Y.35 Pearson Correlation	-.075	.137	.196	.267*	1	.151	.010	.471**	.296**	.516**
Sig. (2-tailed)	.490	.209	.071	.013		.165	.925	.000	.006	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
Y.36 Pearson Correlation	.298**	.168	-.075	.159	.151	1	.243*	-.183	.251*	.484**
Sig. (2-tailed)	.005	.123	.494	.144	.165		.024	.092	.020	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
Y.37 Pearson Correlation	.356**	.312**	.041	-.137	.010	.243*	1	-.068	.316**	.502**
Sig. (2-tailed)	.001	.003	.707	.209	.925	.024		.533	.003	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
Y.38 Pearson Correlation	.061	.088	.569**	.104	.041	-.183	.251*	1	.098	.424**
Sig. (2-tailed)	.579		.000	.342	.000	.092	.020		.369	.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
Y.39 Pearson Correlation	.316**	.172	.148	.078	.296**	.251*	.316**	.098	1	.637**
Sig. (2-tailed)	.003	.113	.175	.476	.006	.020	.003	.369		.000
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86
Y Pearson Correlation	.549**	.468**	.525**	.352**	.516**	.484**	.502**	.424**	.637**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	
N	86	86	86	86	86	86	86	86	86	86

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Reliability

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Reliability Coefficients

N of Cases =	86.0	N of Items =	9
Alpha =	.6192		

	Mean	Std. Deviation	N
Y	25.7674	2.70805	86
X1	24.1977	3.28927	86
X2	20.7209	3.07801	86
X3	12.3953	2.71501	86
X4	18.7907	3.44406	86

Correlations

		Y	X1	X2	X3	X4
Pearson	Correlation	Y				
		X1	.541	.377	.070	.432
		X2	1.000	.319	-.015	.197
		X3	.377	1.000	.087	.290
		X4	.070	.087	1.000	-.370
Sig. (1-tailed)		Y	.432	.290	-.370	1.000
		X1	.000	.000	.260	.000
		X2	.000	.001	.444	.035
		X3	.260	.000	.214	.003
		X4	.000	.003	.000	.000
N		Y	86	86	86	86
		X1	86	86	86	86
		X2	86	86	86	86
		X3	86	86	86	86
		X4	86	86	86	86

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X4, X1, X3, X2 ^a		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Y

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	
1	.679 ^a	.461	.434	2.03741	.461	17.292	4	81	.000
									2.033

a. Predictors: (Constant), X4, X1, X3, X2

b. Dependent Variable: Y

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	287.116	4	71.779	17.292	.000 ^a
Residual	336.233	81	4.151		
Total	623.349	85			

a. Predictors: (Constant), X4, X1, X3, X2

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		t	Sig.	95% Confidence Interval for B			Correlations	
	B	Std. Error			Lower Bound	Upper Bound		Zero-order	Partial
1 (Constant)	6.716	2.445	2.747	.007	1.852	11.580		.541	.408
X1	.356	.071	4.995	.000	.214	.498		.377	.095
X2	.093	.080	1.168	.246	-.066	.252		.070	.194
X3	.213	.090	2.378	.020	.035	.392		.432	.343
X4	.311	.074	4.200	.000	.164	.458			

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1		
(Constant)		
X1	.886	1.128
X2	.808	1.238
X3	.822	1.216
X4	.751	1.332

a. Dependent Variable: Y

Coefficient Correlations^a

Model		X4	X1	X3	X2
1	Cor elations				
	X4	1.000	-.106	.412	-.304
	X1	-.106	1.000	-.002	-.273
	X3	.412	-.002	1.000	-.209
	X2	-.304	-.273	-.209	1.000
	Covariances				
	X4	.005	-.001	.003	-.002
	X1	-.001	.005	-1.44E-005	-.002
	X3	.003	-1.44E-005	.008	-.001
	X2	-.002	-.002	-.001	.006

a. Dependent Variable: Y

Collinearity Diagnostics^a

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions				
				(Constant)	X1	X2	X3	X4
1	1	4.909	1.000	.00	.00	.00	.00	.00
	2	.055	9.478	.00	.00	.00	.44	.15
	3	.016	17.313	.00	.00	.43	.24	.57
	4	.013	19.084	.02	.27	.92	.01	.03
	5	.006	27.966	.98	.30	.01	.32	.26

a. Dependent Variable: Y

Case Number	Std. Residual	Y	Predicted Value	Residual
15	3.889	31.00	23.0762	7.9238

a. Dependent Variable: Y

Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	21.6781	31.0170	25.7674	1.83789	86
Std. F Predicted Value	-2.225	2.856	.000	1.000	86
Standard Error of Predicted Value	.27345	.85640	.47266	.13470	86
Adjusted Predicted Value	21.4678	30.8324	25.7593	1.85258	86
Residual	-3.4946	7.9238	.0000	1.98889	86
Std. Residual	-1.715	3.889	.000	.976	86
Std.f. Residual	-1.763	4.048	.002	1.008	86
Deleted Residual	-3.7321	8.5848	.0082	2.12162	86
Stud. Deleted Residual	-1.787	4.504	.008	1.037	86
Maheal. Distance	.543	14.030	3.953	2.990	86
Cook's Distance	.000	.273	.014	.032	86
Centered Leverage Value	.006	.165	.047	.035	86

a. Dependent Variable: Y

	N	Skewness		Kurtosis	
		Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
X1	86	-.480	.260	.153	.514
X2	86	-.477	.260	.314	.514
X3	86	.585	.260	-.574	.514
X4	86	-.027	.260	.817	.514
Y	86	.139	.260	.086	.514
Valid N (listwise)	86				

NPar Tests

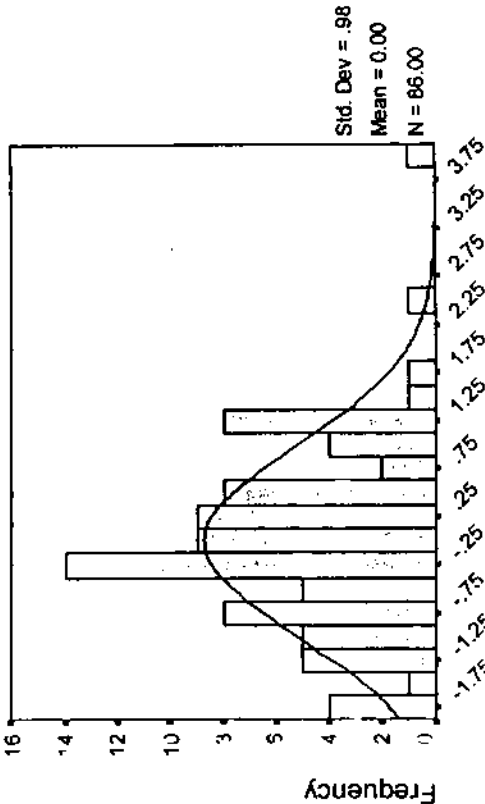
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		X1	X2	X3	X4	Y
N		86	86	86	86	86
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	24.1977	20.7209	12.3953	18.7907	25.7674
	Std. Deviation	3.28927	3.07801	2.71501	3.44406	2.70805
	Absolute	.116	.117	.151	.173	.112
Most Extreme Differences	Positive	.081	.080	.151	.173	.112
	Negative	-.116	-.117	-.099	-.130	-.074
Kolmogorov-Smirnov Z		1.072	1.082	1.040	1.085	1.035
Asymp. Sig. (2-tailed)		.201	.192	.398	.113	.235

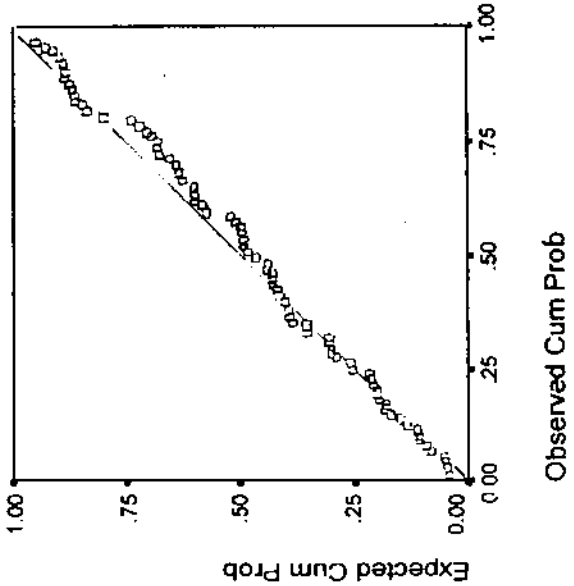
a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

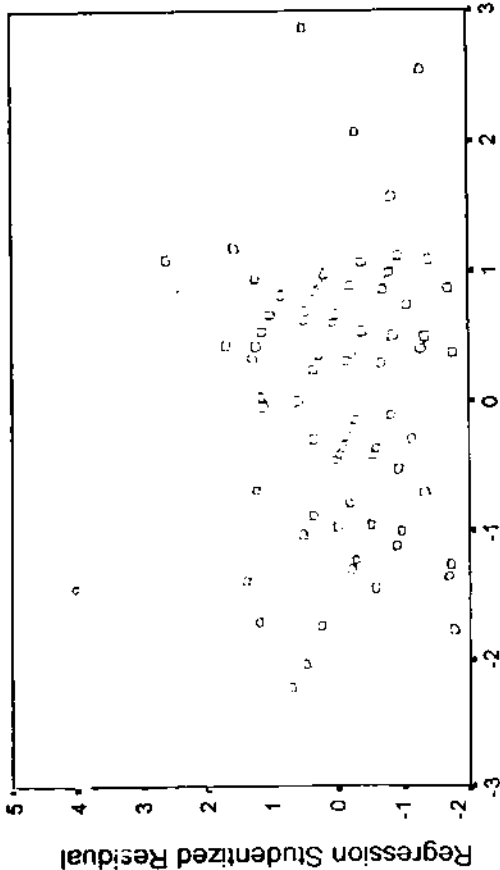
Dependent Variable: Y



Dependent Variable: Y



Dependent Variable: Y



Regression Standardized Predicted Value

