



**PENGARUH RISIKO MANIPULASI LABA, RISIKO *CORPORATE*
GOVERNANCE DAN RISIKO *AUDITOR TENURE* TERHADAP
PERENCANAAN AUDIT
(Studi empiris pada Akuntan Publik di KAP Se-Jawa Timur)**

SKRIPSI

oleh

**Eko Budi Hardianto
NIM 070810391137**

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS JEMBER
2011**



**PENGARUH RISIKO MANIPULASI LABA, RISIKO *CORPORATE*
GOVERNANCE DAN RISIKO *AUDITOR TENURE* TERHADAP
PERENCANAAN AUDIT
(Studi empiris pada Akuntan Publik di KAP Se-Jawa Timur)**

SKRIPSI

diajukan guna melengkapi tugas akhir dan memenuhi salah satu syarat
untuk menyelesaikan Program Studi Akuntansi (S1)
dan mencapai gelar Sarjana Ekonomi

oleh

Eko Budi Hardianto
NIM 070810391137

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS JEMBER
2011**

PERSEMBAHAN

Dengan kerendahan hati, saya ucapkan rasa syukur kepada Allah SWT yang kepadaNya kita berserah diri.

Skripsi ini saya persembahkan untuk :

1. Ibu tercinta, Hartatik dan ayahanda tersayang Sutikno, SH MH atas doa, kasih sayang, kesabaran dan pengorbanannya yang tidak dapat saya ungkapkan;
2. Guru-guruku sejak taman kanak-kanak sampai dengan perguruan tinggi;
3. Dunia pengetahuan yang terus berkembang seiring perubahan zaman;
4. Almamater fakultas ekonomi universitas jember;
5. Seseorang yang kelak menjadi pendamping hidupku.

MOTTO

Allah akan meninggikan orang-orang yang beriman di antara kamu dan orang-orang yang diberi ilmu pengetahuan beberapa derajat
(terjemahan Surat *Al-Mujadalah* ayat 11)

Jangan biarkan ilmu membakar dirimu karena hawa nafsu, tapi bakarlah hawa nafsumu semata-mata untuk meraih cinta ALLAH SWT dengan ilmu yang ada padamu
(*Riyadush Shalihin*, dalam Ibnu Satori, 2007:11)

PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Eko Budi Hardianto

NIM : 070810391137

Menyatakan dengan sesungguhnya bahwa karya ilmiah yang berjudul: *Pengaruh Risiko Manipulasi Laba, Risiko Corporate Governance dan Risiko Auditor Tenure terhadap Perencanaan Audit* adalah benar-benar hasil karya sendiri, kecuali jika dalam pengutipan substansi disebutkan sumbernya, dan belum pernah diajukan pada institusi manapun, serta bukan karya jiplakan. Saya bertanggung jawab atas keabsahan dan kebenaran isinya sesuai dengan sikap ilmiah yang harus dijunjung tinggi.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya, tanpa adanya tekanan dan paksaan dari pihak manapun serta bersedia mendapat sanksi akademik jika ternyata di kemudian hari pernyataan ini tidak benar.

Jember,

Yang menyatakan

Eko Budi Hardianto

070810391137

SKRIPSI

**PENGARUH RISIKO MANIPULASI LABA, RISIKO *CORPORATE GOVERNANCE* DAN RISIKO *AUDITOR TENURE* TERHADAP PERENCANAAN AUDIT
(Studi empiris pada Akuntan Publik di KAP Se-Jawa Timur)**

Oleh

Eko Budi Hardianto
NIM 070810391137

Pembimbing

Dosen Pembimbing I : Drs. Wasito M.Si. Ak

Dosen Pembimbing II : Dr. Siti Maria W. M.Si. Ak

TANDA PERSETUJUAN SKRIPSI

Judul Skripsi : **PENGARUH RISIKO MANIPULASI LABA, RISIKO
CORPORATE GOVERNANCE DAN RISIKO *AUDITOR
TENURE* TERHADAP PERENCANAAN AUDIT**

Nama : Eko Budi Hardianto
Nim : 070810391137
Fakultas : Ekonomi
Jurusan : Akuntansi
Disetujui Tanggal : 3 Maret 2011

Pembimbing I

Pembimbing II

Drs. Wasito., M.Si. Ak
NIP 19600103 199103 1 001

Dr. Siti Maria W, M.Si.Ak
NIP 19660805 199201 2 001

Mengetahui,
Ketua Jurusan

Dr. Alwan S. Kustono, SE, M.Si. Ak
NIP 19720416 200112 1 001

**PENGESAHAN
JUDUL SKRIPSI**

**ANALISIS PENYERAPAN TENAGA KERJA
PADA SEKTOR-SEKTOR UNGGULAN
DI KABUPATEN JEMBER**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh:

Nama : Eko Budi Hardianto

NIM : 070810391137

Jurusan : Akuntansi

telah dipertahankan di depan panitia penguji pada tanggal:

19 September 2011

dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima sebagai kelengkapan guna memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi pada Fakultas Ekonomi Universitas Jember.

Susunan Panitia Penguji

1. Ketua : Dra. Ririn Irmadariyani., M.Si. Ak (.....)
(19670102 199203 2 002)
2. Sekretaris : Drs. Wasito., M.Si. Ak (.....)
(19600103 199103 1 001)
3. Anggota : Dr. Siti Maria W, SE.,M.Si. Ak (.....)
(19660805 199201 2 001)

Foto 4 X 6
warna

Mengetahui/Menyetujui,
Universitas Jember
Fakultas Ekonomi
Dekan,

Prof. Dr. Mohammad. Saleh, M.Sc
NIP. 19560831 198403 1 002

**PENGARUH RISIKO MANIPULASI LABA, RISIKO *CORPORATE*
GOVERNANCE DAN RISIKO AUDITOR TENURE TERHADAP
PERENCANAAN AUDIT
(Studi empiris pada Akuntan Publik di KAP Se-Jawa Timur)**

Oleh : Eko Budi Hardianto

Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi, Universitas Jember

ABSTRAKSI

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh risiko manipulasi laba, risiko *corporate governance* dan risiko *auditor tenure* terhadap perencanaan audit. Selama ini penelitian tentang hal tersebut belum banyak yang melakukannya. Manfaat yang diharapkan adalah dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan auditing dan akuntansi perilaku; memberikan kontribusi praktis kepada auditor pada saat membuat perencanaan audit; dan memberikan masukan kepada perusahaan (klien) dalam mengelola perusahaan sehingga menghasilkan informasi yang dipercaya.

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di KAP se-Jawa Timur sebanyak 66 auditor dikirimkan kuesioner, kemudian kuesioner yang kembali dipilih untuk memenuhi kriteria sampel (metode *purposive sampling*). *Response rate* sampel yang dapat dianalisis sebesar 48,5% ($32/66 \cdot 100\%$) dan dianalisis dengan metode regresi.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa risiko manipulasi laba, risiko *corporate governance* dan risiko auditor tenure tidak berpengaruh terhadap perencanaan audit. Penelitian mendatang disarankan, untuk meneliti pengaruh variable-variabel lainnya yang belum termasuk dalam penelitian ini, antara lain: ukuran KAP, budaya KAP dan pengetahuan auditor terhadap klien.

Kata-kata kunci : manipulasi laba, *earnings management*, *corporate governance*, *auditor tenure*, perencanaan audit dan risiko.

THE INFLUENCE OF EARNINGS MANIPULATION RISK, CORPORATE GOVERNANCE RISK AND AUDITOR TENURE RISK TO AUDITOR'S PLANNING

(Empirical study to Public Accountant in Audit Firm all of East Java)

By : Eko Budi Hardianto

Department of Accountancy
Faculty of Economics, Jember University

ABSTRACT

The purposes of this study area to examine the influence of earnings manipulation risk, corporate governance risk and auditor tenure risk to auditors' planning. These topics are rarely examined. The results of this research contribute for theory development, particularly for auditing and behavioral accounting; give practice contribute for auditor when make planning audit ; and give input for organization (client) in making decision about rule that will be applied by its members.

The population in this study are auditors working in KAP (audit firm). Questionnaires were sent to 66 members, with purposive sampling method. The response rate of 48.5 % ($32/66*100\%$) was analyzed by regression method.

The result show that earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditor tenure risk not effected to planned audit. The future research is suggested to examine other variables, including: size of audit firm, culture of audit firm, and auditor knowledge on client.

Keywords: earnings manipulation, earnings management, corporate governance, auditor tenure, auditors' planning and risk

PRAKATA

Alhamdulillah, dengan memanjatkan puji dan syukur kehadirat Allah SWT, yang telah memberikan rahmat, taufik dan hidayah-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan penelitian Skripsi yang berjudul “Pengaruh Risiko Manipulasi Laba, Risiko *Corporate Governance* dan Risiko *Auditor Tenure* terhadap Perencanaan Audit (Studi Empiris pada Auditor di KAP se-Jawa Timur)”. Penulisan Skripsi ini merupakan salah satu syarat yang harus dipenuhi untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi, Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember.

Dalam penyelesaian tesis ini, banyak bantuan yang penulis peroleh dari berbagai pihak. Dalam kesempatan ini, penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada :

1. Bapak Prof, Dr. Moch Shaleh, Msc selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Jember;
2. Bapak Dr. Alwan Sri Kustono, Msi, Akt selaku Ketua Jurusan Akuntansi yang telah memberikan bantuan dan dorongan kepada penulis;
3. Bapak Drs. Wasito, Msi, Akt selaku Dosen Pembimbing I yang penuh kesabaran telah meluangkan waktunya untuk memberikan bimbingan, bantuan dan saran sampai terselesainya skripsi ini.;
4. Ibu Dr. Siti Maria W, Msi, Akt selaku Dosen Pembimbing I yang penuh kesabaran telah meluangkan waktunya untuk memberikan bimbingan, bantuan dan saran sampai terselesainya skripsi ini;
5. Ibu Drs. Indah Purnamawati, Msi, Akt selaku Dosen Pembimbing Akademik yang meluangkan waktunya untuk memberikan bimbingan akademik dari awal semester sampai akhir semester ini;
6. Bagian tata usaha Fakultas Ekonomi dan Jurusan Akuntansi khususnya Ibu Farida Hasan, Terima kasih atas bantuanya dalam semua proses yang diperlukan;

7. Ayahanda Sutikno, Ibunda Hartatik, Adikku Lia Rahmawati, Arif Yulianto dan Ahmad Fajar Priyanto, yang telah memberikan semangat berupa materi dan moril selama penulis melaksanakan kuliah;
8. Seluruh responden (para Auditor) se-Jawa Timur yang membantu dalam penyelesaian Skripsi ini;
9. Teman-teman kos Haji Rifa'i : Tri, Ropik, Wendra, Deni, Pak Lek, Dani, dan Dino serta teman-teman Jurusan Akuntansi angkatan 2007, yang telah memberikan bantuan fasilitas dan dorongan kepada penulis yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Semoga bantuan, dukungan dan doa yang telah diberikan mendapat balasan dan limpahan rahmat dari Allah SWT Amin. Akhir kata penulis mohon maaf apabila terdapat kekurangan dalam penulisan dan penyajian skripsi ini. Mudah-mudahan skripsi ini dapat bermanfaat sebagaimana mestinya.

Jember, 1 Juli 2011

Penulis,

EKO BUDI HARDIANTO

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PERSEMBAHAN	iii
HALAMAN MOTTO	iv
HALAMAN PERNYATAAN	v
HALAMAN PEMBIMBING	vi
HALAMAN TANDA PERSETUJUAN SKRIPSI	vii
HALAMAN PENGESAHAN	viii
RINGKASAN	ix
PRAKATA	xi
DAFTAR ISI	xiii
DAFTAR TABEL	xvi
DAFTAR GAMBAR	xvii
DAFTAR LAMPIRAN	xviii
BAB 1. PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	5
1.3 Tujuan dan Manfaat Penelitian	5
1.3.1 Tujuan Penelitian	5
1.3.2 Manfaat Penelitian	5
BAB 2. TINJAUAN PUSTAKA	7
2.1 Landasan Teori	7
2.1.1 Teori Auditing	7

2.1.2	Perencanaan Audit	10
2.1.3	Manipulasi Laba	13
2.1.4	Risiko Manipulasi Laba	16
2.1.5	<i>Corporate Governance</i>	17
2.1.6	Risiko <i>Corporate Governance</i>	18
2.1.7	<i>Auditor Tenure</i>	20
2.1.8	Risiko <i>Auditor Tenure</i>	21
2.2	Tinjauan Penelitian Terdahulu	22
2.3	Kerangka Konseptual	23
2.4	Pengembangan Hipotesis	23
 BAB 3. METODE PENELITIAN		28
3.1	Jenis dan Sumber Data	28
3.2	Populasi dan Sampel	28
3.3	Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel	30
3.4	Metode Analisis Data	33
3.4.1	Deskriptif Statistik	33
3.4.2	Uji Kualitas Data	33
3.4.3	Uji Asumsi Klasik	34
3.5	Uji Hipotesis	35
3.6	Uji (t)	36
 BAB 4. HASIL DAN PEMBAHASAN		37
4.1	Gambaran Umum Responden	37
4.1.1	Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner	39
4.2	Analisis	42
4.2.1	Deskriptif Statistik	42
4.2.2	Uji Kualitas Data	43

4.2.3	Uji Asumsi Klasik	46
4.3	Uji Hipotesis	49
4.4	Pembahasan	54
 BAB 5. KESIMPULAN DAN SARAN		59
5.1	Kesimpulan	59
5.2	Keterbatasan	60
5.3	Saran	61
 DAFTAR PUSTAKA		62
LAMPIRAN		66

DAFTAR TABEL

Tabel	Judul Tabel	Halaman
3.1	Populasi Auditor di KAP se-jawa timur.....	29
4.1	Sampel penelitian.....	38
4.2	Sampel dan tingkat pengembalian.....	39
4.3	Profil Gender dan responden.....	40
4.4	Profil umum responden.....	40
4.5	Profil tingkat pendidikan responden.....	41
4.6	Profil masa pengalaman mengaudit responden.....	41
4.7	Diskriptif Statistik.....	42
4.8	Uji Validitas.....	44
4.9	Uji Reliabilitas.....	46
4.10	Uji Multikolinieritas.....	48
4.11	<i>Coefficients</i>	50
4.12	Koefisien determinasi.....	52

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Judul Gambar	
		Halaman
2.1	Klasifikasi Manipulasi Akuntansi.....	14
2.2	Kerangka Teoritis.....	23
4.1	Output Uji Normalitas.....	47
4.2	Uji Heteroskedastisitas.....	49

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Judul Lampiran	
Halaman		
1	Daftar Auditor Independen di KAP se-Jawa Timur	66
2	Kuesioner skripsi	67
3	Deskriptif Statistik.....	71
4	Uji Validitas.....	72
5	Uji Reliabilitas.....	77
6	Uji Multikolinieritas.....	76
7	Uji Heterokedastisitas.....	79
8	Uji Normalitas.....	80
9	Uji Analisis Regresi.....	81

BAB 1. PENDAHULUAN

1. Latar Belakang

Kebutuhan informasi keuangan yang relevan dan andal bagi para pengambil keputusan (seperti manajemen, kreditor, investor dan pemerintah) menciptakan permintaan terhadap jasa audit yang disediakan oleh akuntan publik, merupakan suatu hal yang paling dibutuhkan bagi kegiatan bisnis sekarang ini. Tanggung jawab seorang akuntan publik (Auditor) ialah melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan klien dengan mengumpulkan bukti yang cukup kompeten untuk memberikan dasar yang masuk akal bagi suatu opini atau pendapat atas kewajaran laporan keuangan menurut Prinsip Akuntansi Berlaku Umum (Jusup, 2001:18).

Pelaksanaan audit oleh akuntan publik harus direncanakan sebaik mungkin, sehingga dapat mengurangi risiko audit yang akan ditanggungnya, baik proses hukum maupun penurunan atau kehilangan reputasi. Dalam beberapa kondisi, potensi risiko yang dihadapi oleh Auditor menjadi semakin tinggi (*high risk*) yang tidak sebanding dengan *professional fee* yang diperoleh oleh Auditor itu sendiri. Potensi risiko ini dapat berupa risiko klien (*client risk*), risiko audit (*audit risk*) dan risiko bisnis KAP (*auditor's business risk*) jika terjadi tuntutan dimasa yang akan datang. Proses manajemen risiko yang baik dalam prosedur penerimaan klien (*client acceptance*) merupakan kunci yang penting untuk mengurangi risiko bisnis bagi KAP (*auditor's business risk*) dalam menghadapi tuntutan hukum di masa yang akan datang (Bedard and Jhonstone, 2004:279).

Standar Auditing dalam Standar Profesional Akuntan Publik (Ikatan Akuntan Indonesia, 2001:316) mensyaratkan agar audit dirancang untuk memberikan keyakinan memadai atas pendeteksian salah saji yang material dalam laporan keuangan. Selanjutnya, audit harus direncanakan dan dilaksanakan dengan sikap skeptisme profesional dalam semua aspek penugasan yang

mempertanyakan dan menilai secara kritis terhadap bukti audit (Guy, 2002:458). Misalnya, auditor tidak boleh menganggap bahwa manajemen tidak jujur, tetapi kemungkinan tersebut harus dipertimbangkan.

Penelitian Aziza (2006:4-6) menjelaskan hasil dari beberapa peneliti sebelumnya yang membuktikan bahwa manajemen melakukan pilihan akuntansi diskretionari akrual untuk kepentingan manajemen (Subramanyam, 1996; DeFond dan Park, 1997). Selanjutnya, penelitian yang dilakukan Ayres dalam Aziza (2006:5) juga mengungkapkan tentang praktik-praktik yang dapat dilakukan oleh manajer untuk mengelola data akuntansi dalam keuntungan demi menunjukkan prestasinya. Ada tiga faktor yang bisa dikaitkan dengan munculnya praktek-praktek tersebut, yaitu manajemen akrual (*accruals management*), penerapan suatu perubahan akuntansi yang wajib (*adoption of mandatory accounting changes*), dan perubahan akuntansi yang tidak diwajibkan atau mengikat (*voluntary accounting changes*). Manipulasi laba dapat dikurangi dengan adanya campur tangan auditor, seperti Nelson et al (2002) menyatakan bahwa peluang untuk melakukan manipulasi laba semakin kecil karena adanya intervensi auditor. Aturan dan standar profesional juga menegaskan kebutuhan *corporate governance* yang efektif dapat mengurangi risiko pelaporan keuangan, termasuk risiko manipulasi Keuntungan (Blue Ribbon Committee, 1999).

Corporate governance meliputi dewan komisaris dan komite audit yang sangat berperan mengendalikan kualitas pelaporan keuangan (Nasution, 2007:2). Jika persepsi auditor eksternal tidak mempercayai mekanisme *corporate governance* klien untuk membantu mengendalikan kualitas pelaporan keuangan, maka auditor tersebut akan meningkatkan upaya audit (Cohen dan Hanno, 2000:140). Beberapa penelitian sebelumnya seperti Bedard dan Johnstone (2004:290) telah menginvestigasikan respon auditor terhadap berbagai risiko yang terkait dengan klien. serta telah didokumentasikan alat dan teknik penilaian yang digunakan oleh auditor untuk menilai langsung berbagai risiko klien termasuk risiko manipulasi laba. Penelitian Jhonstone (2000:3) menggunakan model risiko

audit untuk mendeteksi risiko bisnis klien terhadap keputusan perencanaan audit. Hasilnya menunjukkan bahwa model risiko audit mampu menggambarkan perilaku auditor dan auditor cenderung membebankan risiko tergantung pada sifat risiko audit. Namun, dari hasil beberapa penelitian tersebut hanya sedikit yang diketahui tentang luas dan sifat dari respon auditor untuk manipulasi Laba secara khusus.

Menurut Li dalam penelitiannya (2007:13-14) masa jabatan Audit atau *Auditor Tenure* sangat berperan terhadap keandalan laporan audit. Implikasi pertama dari hal ini adalah independensi auditor sebenarnya dapat meningkatkan kredibilitas laporan keuangan yang dipublikasikan dan menambah nilai kepada *stakeholder*. Implikasi kedua langsung berhubungan dengan profesi audit, yaitu konflik antara manajemen dan *stakeholder* perusahaan mendorong permintaan audit independen, yang menyediakan perangkat pemantauan yang dirancang untuk meningkatkan informasi transparansi dan mengurangi asimetri informasi. Auditor berinteraksi dengan manajemen setiap hari selama audit, dan hubungan ini memperoleh terlepas dari masa jabatan auditor. Penggagas rotasi auditor wajib berpendapat bahwa keahlian auditor dengan klien akan meningkat sepanjang masa jabatan auditor. Auditor harus memiliki kemampuan untuk mengukur manajemen ketika memiliki insentif untuk menahan informasi yang tersedia, dan kemampuan ini sebagian besar muncul dari auditor yang belajar tentang klien dan manajemen melalui kerja sama jangka panjang. Secara keseluruhan dalam studi empiris pada penelitian Li menunjukkan pendapat regulator dan pers menyatakan bahwa hubungan seorang auditor dan klien dapat mengurangi kekuatan monitoring auditor (yaitu, kompetensi auditor aktual dan independensi auditor). Secara khusus, dalam jangka panjang hubungan auditor-klien membuat tingkat kedekatan yang merusak independensi auditor dan mengurangi kualitas audit. sifat audit mengharuskan auditor berinteraksi secara intensif dengan klien mereka. Maka dari itu karakteristik pribadi manajer terhadap auditor dan interaksi lebih intensif perlu di pertimbangkan sebelum melakukan perencanaan audit, dan selain itu para

auditor juga dituntut untuk menjaga profesionalitasnya sebelum melakukan proses pengauditan agar risiko *Auditor Tenure* dapat diminimalkan. Guy (2002:458) juga menyatakan pentingnya karakteristik manajemen terhadap lingkungan pengendalian sebagai risiko atas kesalahan pelaporan keuangan yang curang.

Hasil penelitian yang kontradiktif antara penelitian Aziza (2006) dan Bedard (2004) yang menjadikan alasan peneliti untuk meneliti risiko tersebut terhadap perencanaan audit. Perbedaan dan persamaan penelitian sekarang serta sebelumnya yakni Aziza (2006) ialah perbedaannya pada penambahan satu variabel yakni Risiko *Auditor Tenure* di samping dua variabel yang digunakan peneliti sebelumnya dan tujuan penelitian sebelumnya meneliti hubungan antara kedua risiko terhadap perencanaan audit. Kemudian persamaanya ialah terdapat kesamaan dalam menggunakan perencanaan audit yang diukur dengan lama waktu perencanaan sebagai variabel dependennya. Penelitian ini mengasumsikan terdapat pengaruh antara risiko manipulasi laba, *corporate governance* dan *auditor tenure* terhadap perencanaan audit yang diukur melalui lama waktu perencanaan.

Menyadari pentingnya pemahaman tentang luas dan sifat penilaian risiko manipulasi laba, risiko *corporate governance* dan risiko *auditor tenure* sebagai landasan untuk menentukan upaya audit (dalam hal ini perencanaan audit), maka mendorong peneliti untuk menggali dan menguji pengaruh risiko manipulasi laba, risiko *corporate governance* (meliputi aktivitas dewan komisaris dan komite audit) dan risiko *auditor tenure* dengan perencanaan audit. Acuan dasar penelitian ini adalah penelitian yang dilakukan (Bedard dan Johnstone, 2004) dan selanjutnya penelitian ini merupakan studi empiris terhadap akuntan publik di Jawa Timur. Penelitian ini memperbaiki kekurangan dari jurnal milik Aziza yang objeknya meliputi auditor se-Jawa dengan tanpa kriteria auditor lebih lanjut. Oleh karena itu, menurut permasalahan di atas peneliti mengajukan judul dalam penelitian ini adalah: “ **Pengaruh Risiko Manipulasi Laba, Risiko *corporate governance*, dan Risiko *Auditor Tenure* terhadap Perencanaan Audit (Studi empiris pada Akuntan Publik di KAP se Jawa Timur)**”

2. Rumusan Masalah

Penelitian ini mencoba menggali dan menguji penilaian auditor terhadap risiko manipulasi laba, risiko *corporate governance* dan risiko *auditor tenure* dengan perencanaan audit yang diproksikan dalam lama waktu perencanaan audit. Berdasarkan permasalahan di latar belakang peneliti mengajukan rumusan masalah yakni:

1. Apakah Risiko Manipulasi Laba berpengaruh terhadap Perencanaan Audit?
2. Apakah Risiko *corporate governance* berpengaruh terhadap Perencanaan Audit?
3. Apakah Risiko *Auditor Tenure* berpengaruh terhadap Perencanaan Audit?

3. Tujuan Penelitian

1. Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah terdapat pengaruh risiko manipulasi Laba terhadap perencanaan audit
2. Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah terdapat pengaruh risiko *Corporate Governance* terhadap perencanaan audit
3. Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah terdapat pengaruh risiko *auditor tenure* terhadap Perencanaan Audit

4. Manfaat Penelitian

1. Bagi Peneliti selanjutnya

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi sumber untuk penelitian selanjutnya mengenai bidang *Auditing*, khususnya yang berkaitan dengan risiko audit (risiko manipulasi Laba, risiko *corporate governance* dan risiko *auditor tenure*) dan perencanaan audit.

2. Bagi Akuntan Publik

Penelitian ini dapat memberikan kontribusi praktis bagi Akuntan Publik dalam membuat perencanaan audit

3. Bagi perusahaan atau klien

Penelitian ini diharapkan menjadi masukan dalam hal mengelola perusahaan sehingga menghasilkan informasi yang dipercaya.

4. Bagi Kantor Akuntan Publik di Jawa Timur

Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai masukan dalam membuat kebijakan dan keputusan untuk menentukan perencanaan audit, bila dalam perencanaan audit terdapat risiko manipulasi laba, *Corporate governance* dan *auditor tenure* pada klien.

BAB 2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Auditing

Audit berasal dari bahasa latin “*Audire*” yang berarti mendengarkan dari sini dapat disimpulkan bahwa pada waktu itu laporan pertanggung jawaban keuangan dibacakan oleh penanggung jawab dan petugas ikut duduk sebagai seorang pendengar yang praktis. Kemudian kata audit yang sering kita jumpai sehari-hari berasal dari bahasa inggris yang diterjemahkan dalam bahasa indonesia “pemeriksaan” sehingga secara substantif dua istilah tersebut mempunyai arti sama (Karni, 2000:2)

Teori diatas merupakan teori audit menurut filosofi dari artinya sendiri. Makna audit yang sebenarnya menurut peneliti dan ahli dalam bidang auditing ialah: Pengauditan adalah suatu proses sistimatis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi secara obyektif untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Jusuf,2001:11)

Berdasarkan Maria (2004:6-7) menjelaskan makna auditing dalam dua definisi, Whittington et. al. yang mendefinisikan:

“Auditing is an examination of acompany’s financial statement by a firm of independent public accountants. The audit consist of a searching investigation of the accounting record uireand other evidence supporting those financial statement. Byobtaining an understanding of the company’s internal control, and by inspecting documents, observing of assets, making inquires within and outside the company, and performing other auditing procedurs, the auditors will gather the evidence necessary to determine whether the financial statements provide a fair and reasinablycomplete picture of the company’s financial position and its activities during the period being audited.”

Kemudian Definisi auditing yang berasal dari *report of the committee on basic auditing concepts of the American accounting association* yang telah dikutip oleh Konrath dan Boynton & Kell adalah sebagai berikut:

“auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economics actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users.”

Dari dua definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa secara umum auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Selanjutnya pengertian auditing dikemukakan dalam bentuk yang lebih luas oleh Arens dan James sebagai berikut:

Auditing adalah suatu proses dengan apa seseorang yang mampu dan independen dapat menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti dari keterangan yang terukur dari suatu kesatuan ekonomi dengan tujuan untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari keterangan yang terukur tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan (Arens dan Elder,2006:4).

Definisi di atas dapat dijelaskan lebih lanjut berdasarkan unsur-unsur yang dicakup sebagai berikut:

1. Pengumpulan dan penilaian bukti

Yang dimaksud dengan bukti disini adalah segala keterangan yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah keterangan atau informasi yang diperiksa tersebut sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.

2. Keahlian dan kebebasan

Seorang auditor harus mempunyai pengetahuan yang cukup agar dapat memahami kriteria-kriteria yang digunakan dan cukup mampu atau kompeten untuk mengetahui dengan pasti jenis dan jumlah fakta yang dibutuhkan agar pada akhir pemeriksaan ia dapat menarik kesimpulan. Yang tepat. Auditor juga harus memiliki sikap mental yang bebas atau independen.

3. Satuan ekonomi tertentu

Setiap kali akan dilakukan suatu audit, ruang lingkup pertanggungjawaban auditor harus dinyatakan secara jelas, yang terutama harus dilakukan adalah menegaskan satuan ekonomi yang dimaksud dan periode waktunya.

4. Data keterangan yang terukur dan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan

Untuk mempermudah penilaian keterangan, data harus dapat dikumpulkan dengan mudah, berarti data tersebut disusun dalam suatu sistem akuntansi. Data yang disajikan manajemen tersebut dibandingkan dengan kriteria atau standar yang telah ditetapkan.

5. Pelaporan

Hasil akhir suatu pemeriksaan adalah menerbitkan laporan yang berisi kesimpulan dan temuan yang didapat selama pemeriksaan berlangsung sampai selesai. Isi dan bentuk laporan biasanya berbeda, tergantung pada maksud, tujuan dan sifat pemeriksaan yang dilakukan. Tetapi suatu laporan harus dapat menjelaskan pada pembaca mengenai kesamaan antara informasi yang dinyatakan dengan angka, kriteria atau ukuran yang ada,

Dari uraian diatas dapat diketahui bahwa pemeriksaan bertujuan memberikan gambaran tentang kesesuaian yang diperiksa berupa kegiatan, data atau bukti dengan kriteria yang ditentukan oleh orang yang mempunyai keahlian yang bebas untuk memberikannya melalui alat komunikasi yang dituangkan dalam bentuk laporan. Secara umum, tujuan pemeriksaan yang

dilakukan auditor adalah untuk meningkatkan kepercayaan (*credibility*) daftar keuangan yang disajikan manajemen, dengan memberikan pendapat mengenai kelayakan dari daftar keuangan yang disajikan tersebut.

2.1.2 Perencanaan Audit

Perencanaan adalah suatu proses terpadu untuk menentukan sifat, jenis, besar serta lamanya kegiatan yang akan dilakukan oleh suatu organisasi dalam satu jangka waktu yang akan datang untuk mencapai tujuan tertentu. kemudian perencanaan audit sendiri ialah penyusunan suatu strategi menyeluruh mengenai tindakan yang akan dilakukan dan mengenai ruang lingkup audit (Harahap, 1991:148).

Keberhasilan penyelesaian perikatan audit sangat ditentukan oleh kualitas perencanaan audit yang dibuat oleh auditor. Oleh karena itu, standar pekerjaan lapangan pertama dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) mensyaratkan adanya perencanaan yang memadai yaitu: "Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya." (IAI, SPAP, 2001:150.1). Seksi ini berisi panduan bagi auditor yang melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia di dalam mempertimbangkan dan menerapkan prosedur perencanaan dan supervisi, termasuk penyiapan program audit, pengumpulan informasi tentang bisnis entitas, penyelesaian perbedaan pendapat di antara personel kantor akuntan.

Selanjutnya, SA Seksi 311 (IAI, SPAP, 2001:311.3) menyatakan, perencanaan audit meliputi pengembangan strategi menyeluruh pelaksanaan dan lingkup audit yang diharapkan. Sifat, lingkup, dan saat perencanaan bervariasi dengan ukuran dan kompleksitas entitas, pengalaman mengenai entitas, dan pengetahuan tentang bisnis entitas. Menurut Boynton (2002:270) perencanaan audit juga melibatkan elemen-elemen penting tentang pemahaman bisnis dan industri klien, materialitas, risiko audit, asersi dan bukti audit yang biasanya dilakukan tiga hingga enam

bulan sebelum tahun fiskal klien berakhir. Dalam perencanaan audit, auditor harus mempertimbangkan, antara lain:

1. Masalah yang berkaitan dengan bisnis entitas dan industri yang menjadi tempat usaha entitas tersebut.
2. Kebijakan dan prosedur akuntansi entitas tersebut.
3. Metode yang digunakan oleh entitas tersebut dalam mengolah informasi akuntansi yang signifikan, termasuk penggunaan organisasi dari luar untuk mengolah informasi akuntansi pokok perusahaan.
4. Tingkat risiko pengendalian yang direncanakan.
5. Pertimbangan awal tentang tingkat materialitas untuk tujuan audit.
6. Pos laporan keuangan yang mungkin memerlukan penyesuaian (adjustment).
7. Kondisi yang mungkin memerlukan perluasan atau perubahan pengujian audit, seperti risiko kekeliruan atau kecurangan yang material atau adanya transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
8. Sifat laporan auditor yang diharapkan akan diserahkan.

Proses perencanaan audit menurut Arens dan elder (2006:268-269) dijabarkan juga menjadi delapan tahap yaitu:

1. Menerima klien dan melakukan Perencanaan audit awal
2. Memahami bisnis dan industri klien
3. Menilai risiko bisnis klien
4. Melaksanakan prosedur analitis pendahuluan
5. Menetapkan materialitas, dan menilai risiko audit yang dapat diterima serta risiko koheren
6. Memahami pengendalian internal dan menilai risiko pengendalian
7. Mengumpulkan informasi untuk menilai risiko kecurangan
8. Mengembangkan perencanaan audit dan program audit secara keseluruhan.

Ada tiga alasan utama mengapa auditor harus merencanakan penugasannya dengan baik (Arens dan Elder, 2006:268) untuk memperoleh bahan bukti kompeten yang cukup dalam situasi saat itu, untuk membantu penekanan biaya audit, dan untuk menghindari salah pengertian dengan klien. Mendapatkan bahan bukti kompeten yang cukup merupakan hal yang penting jika kantor akuntan publik ingin menekan tanggung jawab hukum seminimal mungkin dan mempertahankan reputasi yang baik dalam masyarakat profesi. Dengan penekanan biaya audit dalam batas wajar, kantor akuntan publik akan dapat bersaing sehingga para kliennya tidak lari darinya, dengan catatan bahwa kantor akuntan publik ini mempunyai reputasi dalam menjalankan pekerjaan yang berkualitas.

Menghindari salah pengertian dengan klien adalah penting untuk menjaga hubungan baik dengan klien dan untuk memudahkan pelaksanaan kerja yang bermutu dengan biaya yang wajar. Salah satu kegiatan dalam perencanaan audit adalah memperoleh pemahaman atas bidang usaha dan industri klien yaitu untuk menginterpretasi maksud dan informasi yang diperoleh selama audit secara memadai, penting bagi auditor untuk memahami bidang usaha dan industri klien.

Dalam laporan keuangan akan terefleksi segi-segi yang khas dari berbagai bidang usaha jenis industri (manufaktur, pertambangan, jasa atau perdagangan). Ada tiga alasan mengapa diperlukan pemahaman yang baik atas industri klien. Pertama, banyak industri mempunyai aturan akuntansi yang khas, misalnya pertambangan, perbankan, dana pensiun yang harus dipahami auditor untuk mengevaluasi apakah laporan keuangan klien sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Kedua, auditor sering dapat mengidentifikasi risiko dalam industri yang akan mempengaruhi penetapan risiko audit pada level yang dapat diterima. Ketiga, terdapat risiko bawaan yang pada hakekatnya sama bagi seluruh klien dalam industri tersebut. Pemahaman risiko tersebut membantu auditor dalam mengidentifikasi risiko bawaan dari klien, yaitu risiko salah saji material yang

diperhitungkan oleh auditor dalam suatu segmen (Jamaluddin, dalam Aziza 2006:18).

2.1.3 Manipulasi Laba

Menurut kamus bahasa indonesia karangan WJS Purwadarminta (dalam Karni, 2000:52) Manipulasi ialah perbuatan curang (seperti menggelapkan, menimbun barang untuk spekulasi dan sebagainya).

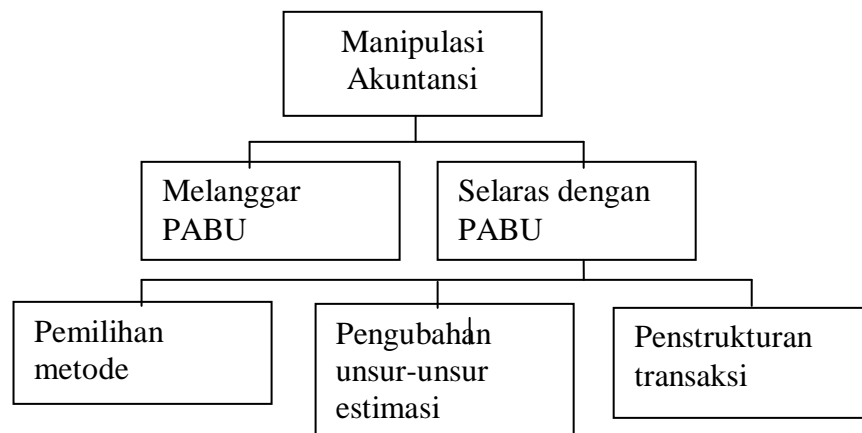
Manipulasi adalah sebuah proses rekayasa dengan melakukan penambahan, persembunyian, penghilangan atau pengkaburan terhadap bagian atau keseluruhan sebuah realitas, kenyataan, fakta-fakta ataupun sejarah yang dilakukan berdasarkan sistem perancangan sebuah tata sistem nilai, manipulasi adalah bagian penting dari tindakan menanamkan gagasan, sikap, sistem berpikir, perilaku dan kepercayaan tertentu (Breton dan Stowoly, 2000:3)

Copeland dalam Breton dan Stowoly (2003:2) mendefinisikan manipulasi sebagai beberapa kemampuan untuk memperbanyak atau menyusutkan dalam melaporkan pendapatan netto sesuka hati. Pada waktu yang sama, dia secara implisit mengetahui bahwa dugaan manipulasi yang punya beberapa arti, yakni mengenali yang itu "*maximizers*", "*minimizers*", atau yang lain "penyeleweng" tidak akan ikut satu pola perilaku, dekati yang tersebut "lebih lembut".

Manipulasi akuntansi merupakan suatu cara untuk memanipulasi laba. Manipulasi akuntansi merujuk pada pengubahan catatan secara sengaja dari yang seharusnya memperoleh posisi atau kondisi keuangan tertentu dengan tujuan akhir berupa perubahan sikap pemangku kepentingan stakeholder sesuai yang diinginkan oleh pihak manajemen. Manipulasi akuntansi tidak memiliki dampak pada aliran kas atau faktor ekonomi real lainnya. Istilah manipulasi ini hanya meminjam istilah Lev (dalam Aziza, 2006:20) *only by the stroke of the pen* yaitu hanya dengan menggoreskan pena. Satu poin penting dari definisi diatas ialah harus adanya faktor kesenjangan manajemen untuk menyesatkan atau mengelirukan investor. Faktor niat menjadi penting karena pengubahan catatan

akuntansi bisa juga ditujukan untuk memberi informasi yang lebih berguna bagi investor (Healy dan Wahlen,1999:366).

Manipulasi akuntansi, secara umum bisa dikelompokkan seperti gambar berikut dengan penjelasan lebih rinci dibawahnya:(disarikan dari dechow dan skinner 2000; Healy dan Wahlen 1999; Levit 1998; dan Lev 2003, dalam Breton dan Stowoly,2000:7)



Gambar 2.1 Klasifikasi manipulasi akuntansi

Manipulasi Laba merupakan bagian dari Manajemen laba, yaitu perilaku manajemen yang berusaha untuk memodifikasi *earnings*. Alasan dilakukan modifikasi adalah karena ukuran kinerja yang sering dipakai untuk menilai sebuah entitas selama satu periode adalah laba (Schoeder, dalam Aziza 2006:20).

Selain sebagai ukuran kinerja selama satu periode, *earnings* juga dianggap sebagai item informasi utama yang ada dalam laporan keuangan (Lev, dalam Bedard dan Jhonstone, 2004:279). Boleh jadi, disebabkan oleh dua hal tersebut di atas. sebagai ukuran kinerja dan item informasi utama dalam laporan keuangan. Berikut beberapa definisi mengenai manajemen laba yang memberikan bukti bahwa manipulasi *earnings* bagian dari manajemen laba.

Schipper (1989:92-93) dalam penelitiannya juga menyatakan hasil dari peneliti lain salah satunya Davidson (1985) yang menyebutkan Manajemen Laba adalah proses di mana dilakukan langkah-langkah yang disengaja dalam batasan prinsip-prinsip akuntansi untuk memperoleh tingkat pendapatan yang diinginkan. Kemudian Menurut Schipper dalam penelitiannya menyebutkan manajemen laba adalah intervensi dalam proses pelaporan keuangan eksternal dengan tujuan untuk mendapatkan keuntungan-keuntungan pribadi.

Healy dan Wahlen (1999:368) menyatakan juga bahwa manajemen laba terjadi apabila manajer menggunakan penilaian dalam pelaporan keuangan dan dalam struktur transaksi untuk mengubah laporan keuangan guna menyesatkan pemegang saham mengenai prestasi ekonomi perusahaan atau mempengaruhi akibat-akibat perjanjian yang mempunyai kaitan dengan angka-angka yang dilaporkan dalam laporan keuangan. Istilah *earnings management* muncul sebagai konsekuensi langsung dari upaya-upaya manajer atau pembuat laporan keuangan untuk melakukan manajemen informasi akuntansi, khususnya laba (*earnings*), demi kepentingan pribadi dan atau perusahaan. Selain itu, menurut Nelson dan Elliot (2002:176) definisi *earnings management* adalah tindakan manajemen untuk mempengaruhi *income* yang dilaporkan dan laporan tersebut akan memberikan informasi keuntungan ekonomis yang tidak benar dan *earnings management* juga digunakan untuk menjelaskan perilaku manajemen.

Berdasarkan Dechow dan Douglas (2000:239) mendefinisikan *earnings management* sebagai *earnings manipulation*, baik di dalam maupun di luar batas *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP). Scott (dalam Nasution, 2007:6) juga mendefinisikan *earnings management* sebagai tindakan manajemen untuk memilih kebijakan akuntansi dari suatu standar tertentu dengan tujuan memaksimalkan kesejahteraan dan atau nilai pasar perusahaan. Dari beberapa definisi diatas dapat dikatakan bahwa *manajemen earnings* merupakan usaha pihak manajemen yang disengaja untuk memanipulasi laporan keuangan dalam batasan yang diperbolehkan oleh prinsip-prinsip akuntansi dengan tujuan untuk

memberikan informasi yang menyesatkan para pengguna laporan keuangan bagi keuntungan pihak manajer. Selain itu manajemen laba dianggap sebagai tindakan yang dapat menurunkan kualitas laporan keuangan. Menurut Meutia (2004:336) Terdapat beberapa alasan yang mendorong manajer untuk melakukan manajemen laba yaitu: alasan kontrak, alasan pasaran, *Management Buyout Offers* (MBOs) dan alasan peraturan.

2.1.4 Risiko Manipulasi Laba

Banyak kasus malpraktik yang melibatkan akuntan publik berkaitan dengan laporan keuangan yang salah saji secara material akibat penipuan atau kecurangan. Kecurangan dalam laporan keuangan biasanya dilakukan oleh manajemen untuk menipu para pengguna laporan keuangan. Tindakan kecurangan atau penipuan ini sering disebut Manipulasi Laba, yang timbul karena adanya tekanan atau dorongan untuk melakukan kecurangan dan ada peluang untuk melakukannya. Sebagai contoh, manajemen mungkin berada dalam tekanan karena ingin mempertahankan atau mencapai harga saham tertentu berdasarkan peramalan yang terlalu optimistik.

Tekanan tersebut di atas dikaitkan dengan peluang untuk memanipulasi laba karena lemahnya pengendalian internal, dengan cara sistem akuntansi akrual, dimana memberikan kesempatan kepada manajer untuk membuat pertimbangan akuntansi yang akan memberikan pengaruh kepada pendapatan yang dilaporkan. Dalam hal ini pendapatan yang dimanipulasi melalui *discretionary accrual* (Meutia, 2004:335). De Angelo (1989:400) menyatakan konsep model akrual memiliki dua komponen, yaitu komponen *non-discretionary* dan *discretionary*. Komponen *discretionary accrual* ini merupakan bagian akrual yang dapat dimanipulasi oleh manajer. Dan juga menurut Roychowdhury (2003:7) Manajemen laba dapat dilakukan dengan cara manipulasi akrual murni (*pure accrual*) yaitu dengan *discretionary accrual* yang tidak memiliki pengaruh terhadap arus kas secara langsung yang disebut dengan manipulasi akrual.

Hal ini disebabkan karena manajer memiliki kemampuan untuk mengontrol dalam jangka pendek. Sebaliknya komponen *non-discretionary* ditentukan oleh faktor-faktor luar seperti kondisi ekonomi atau permintaan terhadap penjualan serta faktor-faktor lain yang tidak dapat dikontrol oleh pihak manajer. *Discretionary accrual* ini diantaranya penilaian piutang, pengakuan biaya garansi (*future warranty expense*) dan aset modal (*capitalization asset*). Tindakan manajemen memanipulasi laba merupakan risiko bagi auditor karena auditor memiliki tanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan setiap audit guna memperoleh kepastian yang layak bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang disebabkan oleh kecurangan (Manipulasi Laba). Tanggung jawab auditor untuk menemukan dan melaporkan kecurangan diatur dalam SAS No. 82. *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*.

2.1.5 Corporate Governance

Corporate governance atau tata kelola perusahaan merupakan serangkaian mekanisme yang digunakan untuk membatasi timbulnya masalah keagenan (Ariyoto, dalam Aziza, 2006:23) dan sesuai dengan konsep *corporate governance*, yaitu menjamin kualitas operasional yang dilakukan oleh manajemen, memonitoring kinerja manajemen dan meyakinkan akuntabilitas manajemen pada pemegang saham (Nasution, 2007:2)

Cadbury Commitee dalam Jama'an (2008:25) mendefinisikan *Corporate Governance* sebagai seperangkat peraturan yang mengatur hubungan antara pemegang saham, pengurus perusahaan, pihak kreditur, pemerintah, karyawan serta para pemegang kepentingan intern dan ekstern lainnya yang berkaitan dengan hak-hak dan kewajiban mereka, atau dengan kata lain suatu sistem yang mengatur dan mengendalikan perusahaan. tujuan *corporate governance* ialah menciptakan nilai tambah kepada pihak yang berkepentingan.

Tata kelola perusahaan adalah suatu subjek yang memiliki banyak aspek (Clark, 2006:3). Salah satu topik utama dalam tata kelola perusahaan adalah

menyangkut masalah akuntabilitas dan tanggung jawab mandat, khususnya implementasi pedoman dan mekanisme untuk memastikan perilaku yang baik dan melindungi kepentingan pemegang saham. Fokus utama lain adalah efisiensi ekonomi yang menyatakan bahwa sistem tata kelola perusahaan harus ditujukan untuk mengoptimalkan hasil ekonomi, dengan penekanan kuat pada kesejahteraan para pemegang saham. Ada pula sisi lain yang merupakan subjek dari tata kelola perusahaan, seperti sudut pandang pemangku kepentingan, yang menuntut perhatian dan akuntabilitas lebih terhadap pihak-pihak lain selain pemegang saham, misalnya karyawan atau lingkungan.

Menurut Baridwan dalam Jama'an (2008:27) prinsip-prinsip pokok *corporate governance* yang perlu diperhatikan untuk terselenggaranya praktik *good corporate governance* meliputi: *fairness, responsibility, accountability, dan transparency*. Prinsip *fairness*, untuk melindungi kepentingan pemegang saham minoritas dari adanya penggelapan, transaksi internal atau mungkin adanya *irregularities* yang lain. Kemudian prinsip *responsibility* berbicara tentang bagaimana perusahaan bertanggung jawab kepada *stakeholders* dan juga lingkungan. Prinsip yang ketiga yaitu *accountability* digunakan untuk menciptakan sistem kontrol yang efektif berdasarkan distribusi kekuasaan pemegang saham, direksi dan komisaris. Kemudian prinsip keempat, yaitu *transparency* mengenai keterbukaan informasi tentang performa perusahaan secara tepat waktu dan akurat. Transparansi ini ditunjukkan dengan pengungkapan informasi finansial maupun non finansial. Prinsip dasar *good governance* ini mengharuskan perusahaan untuk memberikan laporan bukan hanya kepada pemegang saham, calon investor, kreditor, dan pemerintah semata tetapi juga kepada *stakeholders* lainnya, seperti masyarakat umum dan karyawan.

2.1.6 Risiko *Corporate Governance*

Risiko *corporate governance* yang dimaksud dalam penelitian ini adalah risiko yang ditanggung atau yang dihadapi auditor atas lemahnya kualitas

mekanisme *corporate governance* klien, karena akan berdampak pada proses dan hasil audit. Menurut Iskandar dan Chamlau (2000:5-6) mekanisme pengawasan dalam *corporate governance* yang dibagi menjadi dua kelompok yaitu mekanisme internal dan mekanisme eksternal. Mekanisme internal adalah cara untuk mengendalikan perusahaan dengan menggunakan struktur dan proses internal seperti rapat umum pemegang saham, komposisi dewan komisaris, komposisi dewan direksi dan pertemuan dengan *board of directors*. Sedangkan mekanisme eksternal adalah cara mempengaruhi perusahaan lain dengan menggunakan mekanisme internal perusahaan seperti pengendalian oleh perusahaan dan pengendalian oleh pasar.

Dalam penelitian ini memfokuskan pada *internal mechanisms* (mekanisme internal) Komite audit pada dasarnya merupakan komite dewan direksi. Dewan direksi bertanggung jawab untuk mengawasi proses penyusunan dan pelaporan keuangan dan kemudian tugasnya didelegasikan kepada komite audit. Selanjutnya komite audit harus menyajikan laporan keuangan yang dapat dipercaya sehingga kualitas laporan keuangan tersebut sangat dipengaruhi oleh kualitas dan karakteristik komite audit (Arens dan Elder, 2006:445).

Independensi merupakan kualitas penting untuk komite yang telah dibentuk. Kondisi ini menunjukkan alasan mengapa bursa efek membuat peraturan yang menyangkut keindependenan komite audit. Jika kualitas dan karakteristik komite audit dapat dicapai sehingga akan meningkatkan kepercayaan para pelaku pasar modal. Dengan melaksanakan fungsi dan tanggung jawab yang diembannya, diharapkan komite audit dapat berperan untuk mengurangi perilaku oportunistik (manipulasi laba) yang dilakukan oleh para manajer akan tetapi jika kompetensi dan independensi komite audit tidak dapat terpenuhi, maka perilaku *earnings managemet/earnings manipulasi* tidak dapat dihindarkan (Cho et.al., dalam Nasution, 2004:4).

Jhonsone dalam Susiana dan Herawati (2007:5) memberikan bukti bahwa rendahnya kualitas *Corporate Governance* dalam suatu Negara berdampak negatif

pada pasar saham dan nilai tukar mata uang Negara yang bersangkutan pada waktu krisis di Asia. Selain itu juga Johnson setelah terjadinya krisis ini mendefinisikan *corporate governance* sebagai keefektifan mekanisme demi meminimalisasi *agency conflict*. Dengan demikian, kualitas *corporate governance* yang lemah dari mekanisme internal merupakan risiko bagi auditor.

2.1.7 Auditor Tenure

Independensi auditor telah semakin penting dalam hal pemberian jasa audit oleh akuntan publik. Pihak pemerintah sebagai regulator diharapkan dapat memfasilitasi kepentingan dari semua pihak, baik pihak perusahaan, pihak akuntan, dan pihak eksternal. Bentuk campur tangan pemerintah dalam hal isu independensi adalah adanya peraturan-peraturan yang mewajibkan adanya rotasi auditor ataupun masa kerja audit (*audit tenure*).

Di Indonesia sendiri, peraturan yang mengatur tentang *audit tenure* adalah Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 359/KMK.06/2003 pasal 2 tentang “Jasa Akuntan Publik”. Peraturan tersebut merupakan perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002, yang mengatur bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Peraturan tersebut kemudian diperbaharui dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang “Jasa Akuntan Publik” pasal 3. Peraturan ini mengatur tentang pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut, dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.

Berdasarkan Chi (2003:13) mendefinisikan makna *Tenure* menjadi dua macam, yang pertama *Tenure* adalah lama tahun yang diperlukan untuk mengaudit kemudian yang kedua *Tenure* adalah lama lebih tahun yang diperlukan

untuk mengaudit. Maksudnya ialah untuk yang pertama *tenure* tersebut digunakan saat awal perencanaan audit atau awal perikatan auditor dengan klien kemudian yang kedua ialah *tenure* digunakan bagi *Incumbent Auditor*. Dan kemudian *Auditor Tenure* ialah masa jabatan Auditor secara individu terlepas dari entitas KAP dalam memberikan jasa audit terhadap klien.

Terdapat kebaikan dan kelemahan pada kewajiban rotasi auditor. Berdasarkan penelitian sebelumnya yakni Brody dan Moscovice dalam Wijhayanti (2010:23) menjelaskan hasil mengenai penelitian *auditor tenure* yang menyatakan bahwa rotasi auditor itu akan meningkatkan kualitas audit dan independensi audit melalui suatu pengurangan pengaruh klien terhadap auditor. Kurangnya pengaruh mungkin datang dari risiko kehilangan klien jika auditor tidak menyetujui pilihan pelaporan keuangan manajer. Lebih lanjut, Wijhayanti dalam Knapp (2010:23) juga mengemukakan sebuah pandangan bahwa kualitas audit berhubungan positif dengan masa jabatan auditor hanya jika masa jabatan auditor dengan klien ditentukan selama 5 tahun. Sebaliknya, kualitas audit berpengaruh negatif jika dihubungkan dengan masa jabatan auditor dengan *tenure* lebih dari 5 tahun.

2.1.8 Risiko *Auditor Tenure*

Flint dalam Wijayanti (2010:2) berpendapat bahwa independensi auditor akan hilang jika auditor terlibat dalam hubungan pribadi dengan klien, karena hal ini dapat mempengaruhi sikap mental dan opini mereka. Salah satu ancaman seperti itu adalah *auditor tenure* yang panjang. Dia berpendapat bahwa *auditor tenure* yang panjang dapat menyebabkan auditor untuk mengembangkan hubungan nyaman serta kesetiaan yang kuat atau hubungan emosional dengan klien mereka, yang mencapai tahap dimana independensi auditor terancam. Menurut Chi (2003:33) *Auditor tenure* yang panjang juga memberikan hasil familiaritas yang tinggi dan akibatnya, kualitas dan kompetensi kerja auditor menurun ketika mereka mulai membuat asumsi-asumsi yang tidak tepat dan bukan evaluasi objektif bukti saat ini.

Jika auditor memberikan jasa audit kepada klien satu atau beberapa kali, mungkin sumbangan *fee* yang dibayarkan klien terhadap penghasilan total auditor tidak akan material. Namun jika pemberian jasa dilakukan dalam jangka panjang, apalagi jika ukuran perusahaan klien besar, maka tidak mustahil auditor akan kehilangan potensi penghasilan yang cukup signifikan seandainya mereka tidak bisa mempertahankan klien tersebut. Sehingga tidak heran jika sebagian auditor menjalin hubungan yang panjang dengan klien mereka. Semakin panjang hubungan, semakin banyak penghasilan yang diperoleh dari klien, dan semakin besar probabilitas auditor akan dependen terhadap kliennya. Risiko ini kemudian diperkuat dengan Penelitian Li (2007:14) menunjukkan bahwa regulator dan pers menyatakan bahwa hubungan seorang auditor dan klien dapat mengurangi kekuatan pengendalian auditor (yaitu, kompetensi auditor aktual dan independensi auditor), Yang hal ini sangat diperhitungkan bagi auditor dalam merencanakan auditnya agar terhindar dari sifat tidak independensi dikarenakan sifat oportunistik manajer.

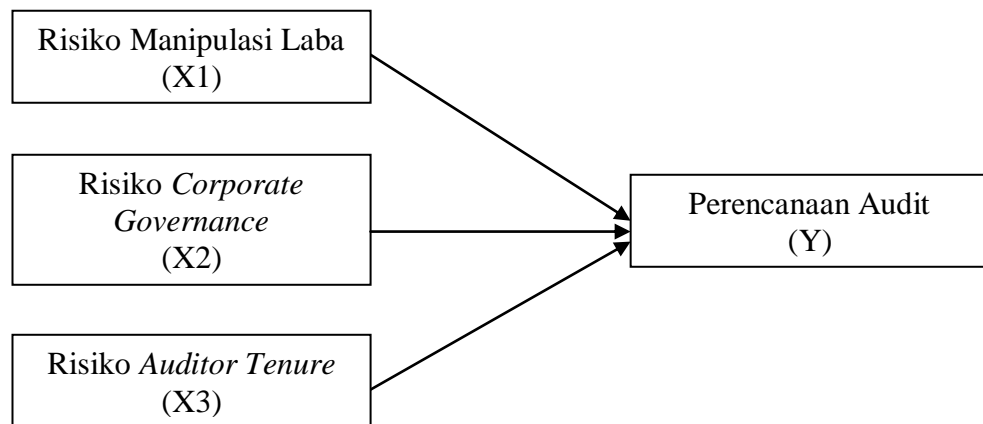
2.2 Penelitian Terdahulu

Bedard dan Johnstone (2004) menyatakan bahwa Risiko manipulasi laba berhubungan positif dengan perencanaan audit, kedua Risiko *corporate governance* berhubungan positif dengan perencanaan audit. Dan juga terdapat hubungan positif antara dua risiko tersebut dengan penetapan fee audit.

Berdasarkan pengujian yang telah dilakukan Aziza (2006) melakukan penelitian dengan hasil sebagai berikut: pertama, Risiko manipulasi laba tidak berhubungan positif dengan perencanaan audit, kedua Risiko *corporate governance* tidak berhubungan positif dengan perencanaan audit, Ketiga Hubungan positif antara risiko manipulasi laba dengan perencanaan audit tidak akan menjadi lebih kuat untuk klien dengan risiko *corporate governance* yang tinggi, tidak konsisten dengan hasil penelitian Bedard dan Johnstone (2004:300-301).

2.3 Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual Pengaruh Risiko Manipulasi Laba, Risiko *Corporate Governance* dan Risiko *Auditor Tenure* terhadap Perencanaan Audit dapat dilihat pada Gambar 2.2



Gambar 2.2 Kerangka Konseptual Penelitian

2.4 Pengambangan Hipotesis

2.4.1 Pengaruh risiko Manipulasi Laba terhadap Perencanaan Audit

Keberhasilan penyelesaian perikatan audit sangat ditentukan oleh kualitas perencanaan audit yang dibuat oleh auditor. Oleh karena itu, standar pekerjaan lapangan pertama dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) mensyaratkan adanya perencanaan yang memadai yaitu: "Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya." (IAI, SPAP, 2001:150.1).

Risiko Audit adalah suatu kemungkinan akuntan mengeluarkan pendapat wajar atas laporan keuangan yang mengandung kesalahan material yang seharusnya diberikan pendapat selain pendapat wajar (Harahap, 1991:245). Risiko yang akan ditanggung oleh auditor dalam melakukan audit khususnya risiko manipulasi laba sangat berhubungan dengan perencanaan audit. Hal ini didasari

oleh bahwa manipulasi laba muncul karena adanya *agency problem* pada *Agency Theory*.

Salah satu hal yang menyebabkan timbulnya masalah keagenan adalah adanya asimetris informasi antara agen dan prinsipal perusahaan. Kemungkinan manajemen laba akan meningkat seiring dengan meningkatnya asimetri informasi (Dye, 1998:198). Selanjutnya, salah satu konsep *Corporate Audit Theory* yang diungkapkan oleh Lee (dalam Aziza 2006:27) menyatakan bahwa auditor melakukan pemeriksaan terhadap praktik personal (manajemen) dalam mengelola keuangan dan bertanggung jawab/menjamin kualitas informasi keuangan yang dilaporkannya. Menurut Nelson dan Elliot (2006:178) peluang untuk melakukan manipulasi laba semakin kecil karena adanya intervensi auditor.

Penelitian yang menguji hubungan risiko manipulasi laba dengan perencanaan audit, yaitu seperti dilakukan oleh Bedard dan Johnstone (2004:302) dengan menggunakan model regresi OLS, ditemukan bahwa terdapat hubungan positif antara risiko manipulasi laba dengan perencanaan audit yang diprosikan dengan jam perencanaan audit. Koefisien risiko manipulasi laba menunjukkan untuk setiap faktor risiko yang ada pada klien menaikkan perencanaan audit sebesar 16,2 persen.

Hasil tersebut mengimplikasikan bahwa auditor harus mempertimbangkan risiko audit yang terdapat pada klien dan sangat berdampak pada penentuan lamanya waktu yang digunakan untuk perencanaan audit. Selanjutnya, Zimbelman (1997:95) melakukan penelitian tentang efek dari SAS No. 82 menyatakan bahwa SAS No. 82 mempunyai peran penting dalam total lama waktu perencanaan audit untuk besar kecilnya risiko *fraud*. Lama waktu perencanaan audit meningkat untuk risiko fraud adalah konsisten dengan tujuan SAS No. 82. Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: Risiko manipulasi laba berpengaruh terhadap perencanaan audit.

2.4.2 Pengaruh risiko *Corporate Governance* terhadap Perencanaan Audit

Corporate governance merupakan serangkaian mekanisme yang digunakan untuk membatasi timbulnya masalah keagenan (Ariyoto, 2000 dalam Aziza, 2006:24), dan sesuai dengan konsep *corporate governance*, yaitu menjamin kualitas operasional yang dilakukan oleh manajemen, memonitoring kinerja manajemen dan meyakinkan akuntabilitas manajemen pada pemegang saham (Nasution, 2007:2). Dengan demikian, bisa dikatakan bahwa *corporate governance* akan mampu mengurangi manajemen laba yang dilakukan oleh manajemen perusahaan. Selain itu, sistem *corporate governance* yang baik dapat memberikan perlindungan efektif kepada pemegang saham dan kreditor, sehingga mereka dapat yakin bahwa return atas investasi mereka akan bernilai tinggi (*Forum for Corporate Governance in Indonesia* (FCGI), 2002).

Penelitian ini mengarah pada pertimbangan auditor terhadap keefektifan proses pengendalian internal yaitu *corporate governance* klien, karena proses tersebut berpengaruh pada risiko audit dan risiko bisnis auditor. Beberapa penelitian telah membuktikan bahwa hubungan positif antara kualitas *corporate governance* dengan kehandalan laporan keuangan. Perusahaan tanpa komite audit lebih mungkin terdapat kecurangan laporan keuangan (Dechow dan Douglas, 1996:240) dan komite audit yang berkualitas mampu membatasi dilakukannya manajemen laba dalam perusahaan (Deni dalam Aziza, 2006:24). Hasil penelitian sebelumnya juga menunjukkan bahwa auditor meningkatkan upaya perikatan dengan pengendalian internal klien yang secara signifikan lemah (Kaplan, 1985:22; Kruetzfeldt dan Wallace, 1986:40). Cohen dan Hanno (2000:140) dalam penelitiannya dengan menggunakan metode eksperimen menemukan bahwa auditor mengatur perencanaan auditnya dengan meningkatkan tes substantif pada *corporate governance* yang tidak efektif. Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2: Risiko *Corporate Governance* berpengaruh terhadap perencanaan audit.

2.4.3 Pengaruh risiko *auditor tenure* terhadap perencanaan audit

Hubungan antara kelangsungan auditor-klien dan kualitas audit tidak sederhana karena faktor ekonomi, keuangan, dan sosial yang dapat mendorong hasil akhir. Jasa audit dituntut sebagai alat pemantauan karena potensi konflik kepentingan antara pemilik perusahaan dan manajer serta terdapat perbedaan dalam kelas pada pemegang perusahaan (Watts dan Zimmerman, 1990:136).

Geiger dan Raghunandan dalam Wijhayanti (2010:22) menjelaskan pengujian hubungan klien dengan auditor yakni untuk hubungan antara jenis opini audit yang dikeluarkan pada laporan keuangan sebelum kebangkrutan dan lama masa jabat auditor. Hasilnya menunjukkan bahwa auditor kurang kemungkinan untuk memodifikasi pendapat terhadap laporan keuangan sebelumnya kebangkrutan selama tahun-tahun awal hubungan dengan klien. Dan juga Carcello dan Nagy dalam Wijhayanti (2010:22) memeriksa hubungan antara masa audit perusahaan dan pelaporan keuangan curang dan menemukan bahwa kecurangan pelaporan lebih mungkin terjadi pada tahun-tahun awal auditor-hubungan nasabah.

DeZoort dan Salterio (2007:32) menemukan hubungan negatif antara panjang hubungan auditor-klien dan kemungkinan penyajian kembali. Mereka menemukan bahwa kegagalan audit lebih mungkin terjadi pada tahun-tahun awal permulaan audit bukannya tahun kemudian yang berarti saat perancaan awal audit, auditor dalam perencanaannya perlu adanya suatu perhitungan untuk menekan tingkat oportunistik manajer. Myers (dalam Wijayanti, 2010:2) memeriksa hubungan antara masa auditor dan kualitas laba menggunakan kedua nilai ditandatangani dan mutlak dari *discretionary accrual* sebagai proksi untuk kualitas penghasilan. Hasilnya menunjukkan bahwa kualitas laba yang lebih tinggi dikaitkan dengan lama jabatan auditor, yang mereka menafsirkan sebagai bukti bahwa masa kerja auditor memungkinkan auditor untuk membatasi perilaku oportunistik manajemen.

Dalam Penelitian Li (2007:15) menyebutkan semakin lama masa jabatan dalam hubungan auditor dan klien akan menimbulkan hubungan familiaritas yang

dikhawatirkan mengganggu tingkat independensi auditor kemudian menurunkan reputasi auditor. Dan juga menurut Chi (2003:33) menyebutkan bahwa terciptanya hubungan familiaritas antara klien-auditor menciptakan hasil kualitas laba yang tinggi kemudian mengakibatkan pertimbangan tersendiri bagi auditor dalam perencanaan audit. Kualitas laba yang tinggi diduga mempunyai dua kemungkinan yaitu asli dari hasil proses ekonomi yang normal dan hasil dari praktek manajemen laba. Dengan cara memodifikasi laba tersebut (Schoeder, dalam Aziza 2006:20). Berdasarkan uraian tersebut dirumuskan hipotesis:

H3: Risiko *Auditor Tenure* berpengaruh terhadap perencanaan audit

BAB 3. METODE PENELITIAN

3.1 Jenis dan Sumber Data

3.1.1 Jenis Data

Jenis data yang digunakan di dalam penelitian ini adalah data subyek. Data subyek adalah jenis data penelitian berupa opini, sikap, pengalaman atau karakteristik dari seseorang atau kelompok orang yang menjadi subyek penelitian (Responden) yang selanjutnya diklasifikasikan berdasarkan bentuk tanggapan yang diberikan (Indriantoro dan Soepomo, 1999:145). Penelitian ini dilakukan dengan mengambil data melalui kuesioner yang dibagikan kepada auditor independen.

3.1.2 Sumber Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer merupakan sumber data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli (tidak melalui perantara). Data primer diperoleh dengan cara memberikan kuesioner, yang berisi daftar pertanyaan terstruktur yang ditujukan pada responden (Indriantoro dan Supomo, 1999:147).

3.2 Populasi dan Sampel penelitian

3.2.1 Populasi Penelitian

Populasi adalah sekelompok orang, kejadian atau segala sesuatu yang mempunyai karakteristik tertentu. Dan penelitian ini menggunakan tipe data kualitatif yang artinya menjelaskan data melalui penghitungan jumlah setiap kategori yang diamati (Indriantoro dan Soepomo, 1999:115). Penelitian ini menetapkan populasi Auditor independen yang tersebar di KAP se-Jawa Timur. Berdasarkan data Depkeu pada tanggal 29 Maret 2011 jumlah KAP di Jawa Timur sebanyak 43 institusi yang tersebar di berbagai wilayah di Jawa Timur dengan 80

Auditor Independen di setiap masing-masing KAP tersebut. Berikut penjelasan lebih rinci pada Tabel 3.1

Tabel 3.1 Populasi Auditor di KAP se-Jawa Timur

Bentuk KAP	Wilayah	Jumlah KAP	Jumlah Auditor
Perseorangan	Surabaya	19	19
	Malang	3	3
Persekutuan	Surabaya	18	51
	Malang	3	7
Total		43	80

Sumber: Depkeu, 29 Maret 2011

Pada Tabel 3.1 di atas, dihasilkan sebanyak 22 KAP Perseorangan yang tersebar di Surabaya sebanyak 19 KAP dan di Malang sebanyak 3 KAP. Kemudian 21 KAP Persekutuan yang tersebar di Surabaya sebanyak 18 KAP dan di Malang 3 KAP, sehingga total KAP di Jawa Timur sebanyak 43 KAP.

Populasi Auditor independen di Jawa Timur berdasarkan Tabel 3.1 di atas, dihasilkan sebanyak 22 Auditor pada KAP Perseorangan yang tersebar di Surabaya sebanyak 19 Auditor dan di Malang sebanyak 3 Auditor. Kemudian 58 Auditor pada KAP Persekutuan yang tersebar di Surabaya sebanyak 51 Auditor dan di Malang sebanyak 7 Auditor, sehingga total Auditor di Jawa Timur sebanyak 80 Auditor.

3.2.2 Sampel Penelitian

Sampel adalah data atau elemen-elemen populasi (Indriantoro dan Soepomo, 1999:115). Objek penelitian ini adalah Auditor Independen pada KAP se-Jawa Timur, pada Tabel 3.1 populasi dihasilkan sebanyak 80 Auditor independen pada KAP se-Jawa Timur. Dalam Penelitian ini tidak semua auditor independen dapat menjadi sampel penelitian. Metode pemilihan sampel dilakukan dengan teknik *purposive sampling*. Merupakan tipe pemilihan sampel secara tidak

acak yang informasinya diperoleh dengan pertimbangan tertentu (Bambang dan Indriantoro, 1999:131). Kriteria sampel dalam penelitian ini adalah:

- 1.) Auditor mengaudit klien yang sudah membentuk bagian dewan komisaris atau/dan komite audit. (Aziza, 2006).
- 2.) KAP pernah mengaudit klien lebih dari 6 tahun (Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008).

Alasan digunakan teknik *Purposive Sampling* dengan berdasarkan pertimbangan (*Judgment sampling*), karena pemilihan sekelompok subyek yang digunakan sebagai sampel didasarkan atas ciri-ciri atau sifat-sifat yang dipandang mempunyai sangkut paut yang erat dengan ciri-ciri atau sifat-sifat populasi yang sudah diketahui sebelumnya (Sutrisno dalam Aziza, 2006:28).

Prosedur Pengumpulan Data, Data diperoleh dari responden melalui peneliti datang langsung ke KAP untuk memberikan kuesioner pada akuntan publik. Hal ini dilakukan untuk meminimalkan waktu dalam pengumpulan kuesioner daripada melalui jasa pos yang memerlukan waktu yang lama.

3.3 Definisi operasional dan pengukuran variabel

3.3.1 Definisi Operasional

Peneliti menggunakan skala pengukuran berupa skala ordinal pada variabel independennya (X_1, X_2 dan X_3) yang diintervalkan sehingga membentuk skala likert dalam pengukuran sikapnya. Skala ordinal adalah skala pengukuran yang tidak hanya menyatakan kategori, tetapi juga menyatakan peringkat yang diukur, pengukuran dapat dilakukan dengan menyatakan dalam bentuk angka 1 sampai dengan 5. Dan bentuk skala likertnya dibagi dalam lima angka penilaian: (1) Sangat Tidak Berisiko, (2) Tidak Berisiko, (3) Netral, (4) Berisiko, (5) Sangat Berisiko (Aziza, 2006). Kemudian untuk variabel dependennya (Y) menggunakan skala rasio yang berarti skala pengukuran yang menunjukkan kategori peringkat,

jarak dan perbandingan konstruk yang diukur (Indriantoro dan Soepomo, 1999:98-101).

a. Perencanaan Audit (Y)

Perencanaan audit adalah total lamanya waktu yang dibutuhkan oleh auditor untuk melakukan perencanaan audit awal sampai pada pengembangan rencana audit dan program audit menyeluruh (Bedard dan Johnstone, 2004:279). Variabel ini diukur dengan skala rasio menggunakan lama hari dalam menentukan perencanaan audit. Pada kuesioner diterangkan dalam 8 instrument dengan nomor pertanyaan 4 sampai 10 (Aziza, 2006:78).

b. Risiko Manipulasi Laba (X_1)

Risiko manipulasi laba yang dimaksud dalam penelitian ini adalah risiko yang akan ditanggung auditor atas tindakan manajemen (klien) terhadap laba yang diciptakan (Bedard dan Johnstone, 2004:300). Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang telah digunakan oleh Bedard dan Johnstone (2004) dengan skala ordinal dan diintervalkan sehingga menjadi skala likert. Skala likert satu sampai lima yaitu dari sangat tidak berisiko hingga yang sangat berisiko. Instrument ini terdiri dari 8 item yang mengukur adanya risiko manipulasi laba dimana item pertanyaan 15 dan 20 diberi skor terbalik (negatif) dengan tujuan untuk melihat konsistensi responden terhadap item pertanyaan. Indikator variabel Risiko manipulasi laba ialah tindakan Modifikasi laba dan Kepatuhan akuntansi (Aziza, 2006:78).

c. Risiko *Corporate Governance* (X_2)

Risiko *corporate governance* merupakan risiko yang ditanggung auditor atas baik buruknya tata kelola dalam perusahaan klien (lingkungan pengendalian) (Bedard dan Johnstone, 2004:302), dan diukur dengan skala ordinal yang diintervalkan sehingga menjadi skala likert. dan dimodifikasikan sesuai dengan keputusan dari Bapepam No. 41/PM/2003

tentang pembentukan dan pedoman pelaksanaan kerja komite audit. Instrumen terbagi dalam dua bagian (1) instrumen tentang dewan komisaris ada tiga item dimana item pertanyaan 19 sampai 21, sedangkan pertanyaan ke 21 diberi skor terbalik (negatif) dengan tujuan untuk melihat konsistensi jawaban responden terhadap item pertanyaan, dan (2) instrumen tentang komite audit terdiri dari sepuluh item dengan item pertanyaan 22 sampai 27, sedangkan item pertanyaan ke 29 dan 32 diberi skor terbalik. Indikator yang digunakan oleh Variabel *Corporate Governance* ialah *Aktivitas corporate governance* klien (Aziza, 2006:79)

d. Risiko *Auditor tenure* (X_3)

Risiko *audit tenure* merupakan risiko yang ditanggung auditor atas perilaku oportunistik manajer dan profesionalitas dirinya sendiri. Wijayanti (2010:22) menjelaskan pengujian hubungan klien dengan auditor menurut hasil beberapa para peneliti. Geiger dan Raghunandan (2002) untuk hubungan antara jenis opini audit yang dikeluarkan pada laporan keuangan sebelum kebangkrutan dan lama masa jabat auditor. Hasilnya menunjukkan bahwa auditor kurang kemungkinan untuk memodifikasi pendapat terhadap laporan keuangan sebelumnya kebangkrutan selama tahun-tahun awal hubungan dengan klien. Carcello dan Nagy (2004) memeriksa hubungan antara masa audit perusahaan dan pelaporan keuangan curang dan menemukan bahwa kecurangan pelaporan lebih mungkin terjadi pada tahun-tahun awal auditor-hubungan nasabah. Risiko ini diukur dengan skala ordinal yang diintervalkan sehingga menjadi skala likert. Instrument tentang risiko audit terdiri dari enam item 31 sampai 37, sedangkan item pertanyaan no 36 diberi skor terbalik. Indikator yang digunakan oleh variabel Risiko Audit Tenure poin 31 sampai 35 ialah lama penugasan audit, poin 36 ialah oportunistik manajemen dan poin 37 ialah besar audit fee yang diberikan klien (Wijayanti, 2010:66).

3.4 Metode Analisis Data

3.4.1 Deskriptif Statistik

Deskriptif Statistik merupakan proses transformasi data penelitian dalam bentuk tabulasi sehingga mudah dipahami dan diinterpretasikan (Indriantoro dan Supomo,1999:170). Tujuannya adalah untuk mengetahui gambaran umum mengenai karakteristik variabel penelitian yang utama dan data demografi responden. Ukuran deskriptif dalam penelitian ini berupa frekuensi (jumlah dan presentase) mean dan standar deviasi. Kelompok responden terdiri dari auditor di KAP.

3.4.2 Uji Kualitas data

Dalam penelitian ini pemerolehan data berupa penyebaran kuesioner kepada responden. Untuk menyatakan valid dan tidaknya data akan dilakukan uji, (Ghozali,2005:41-45) meliputi:

a. Uji Validitas

Pengujian ini dimaksudkan untuk mengetahui seberapa besar ketepatan dan kecermatan suatu alat ukur melakukan fungsinya. Alat ukur yang valid berarti alat ukur tersebut dapat dipergunakan untuk mengukur apa yang hendak diukur. Tinggi rendahnya validitas ditentukan oleh suatu angka yang disebut dengan koefisien validitas. Uji validitas yang digunakan adalah validitas konstruk, tipe ini mengkorelasikan nilai item dengan nilai total. Apabila nilai korelasinya menunjukkan signifikan (Lebih kecil dari $\alpha=5\%$) maka instrument yang digunakan adalah valid.

b. Uji Reliabilitas

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui tingkat kepercayaan atau kesungguhan responden menjawab pertanyaan. Tujuan dari pengujian ini adalah kekonsistenan hasil ukur apabila diuji lebih dari satu kali. Pengujian reliabilitas dengan menggunakan teknik cronbach's alpha dengan nilai koefisien alpha $> 0,6$ (Nunnally, dalam Ghozali, 2002:131) maka dikatakan reliabel.

3.4.3 Uji Asumsi Klasik

Setelah data dinyatakan valid dan reliabelitas maka digunakan uji asumsi klasik (Ghozali,2005:89-110) meliputi

a. Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinearitas adalah suatu keadaan dimana satu atau lebih variable bebas terdapat korelasi dengan variable bebas lainnya atau suatu variable bebas merupakan fungsi linier dari variable bebas lainnya. Adanya beberapa teknik yang digunakan untuk mendeteksi multikolinearitas, yaitu diantaranya dengan menggunakan *Variance Inflation Factor* (VIF). Hasil pengujian asumsi multikolinearitas dapat dilihat berdasarkan nilai VIF dan nilai *Tolerance*. Jika VIF lebih dari 10 dan *Tolerance* sebesar 0,1 maka terdapat korelasi yang tinggi diantara salah satu variable bebas dengan variable lainnya.

b. Uji Heteroskedastisitas

Uji Heterokedastisitas ini bertujuan untuk menguji apakah model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Jika varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut homokedastisitas dan jika varian berbeda disebut heterokedastisitas.

Salah satu cara yang dipakai untuk mendeteksi ada atau tidaknya heterokedastisitas adalah dengan melihat grafik plot antara nilai variable terikat dengan residualnya. Dasar analisis yang digunakan adalah :

1. Jika ada pola tertentu, seperti titik-titik yang ada membentuk, suatu pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar, kemudian menyempit), maka telah terjadi heterokedastisitas.
2. Jika tidak ada pola yang jelas serta titik-titik yang ada menyebar di atas dan bawah angka 0 (nol) pada sumbu Y, maka terjadi heterokedastisitas.

c. Uji Normalitas Model

Model regresi linier berganda dapat dikatakan sebagai model yang baik jika model tersebut memenuhi asumsi normalitas dan terbatas pada asumsi-asumsi klasik. Uji normalitas digunakan untuk mengetahui apakah model regresi, variable terikat dan variable bebas keduanya mempunyai distribusi normal. Salah satu cara untuk melihat normalitas adalah dengan melihat *Normal Probabilty Plot Of Standarized* yang akan ditunjukkan dengan titik-titik penyebaran sampel. Apabila titik-titik menyebar disekitar garis diagonal dan penyebarannya mengikuti arah garis diagonal, maka dapat dinyatakan bahwa penyebaran data mendekati normal atau memenuhi asumsi normalitas.

3.5 Uji Hipotesis

Menunjuk pada hipotesis yang diajukan, maka kaitan antara variabel dalam penelitian ini digambarkan dalam model analisa regresi linier berganda (*Multiple Regression*). Sebagai alat deskriptif untuk mengembangkan persamaan estimasi untuk memprediksi nilai-nilai bagi variabel kriteria dari beberapa variabel prediktor (Cooper, 1999:147)

Model persamaan regresi yang digunakan dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$$

Dimana:

Y = Perencanaan audit

α = Konstanta

X_1 = Risiko manipulasi Laba

X_2 = Risiko *Corporate Governance* (dewan komisaris dan komite audit)

X_3 = Risiko *Auditor Tenure*

$\beta_1 \beta_2 \beta_3$ = Koefisien Regresi atau *Standardized Coefficients* (Beta)

e = Error

3.6 Uji t

Penelitian ini menguji uji t untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial. Adapun ketentuan penerimaan / penolakan apabila angka signifikan dibawah atau sama dengan 0,05 maka H_a diterima dan H_0 ditolak.

Pengujian hipotesis juga dapat menggunakan perbandingan antara t_{hitung} dan t_{tabel} dengan kriteria pengambilan keputusan:

1. $H_0 : b_j = 0$, berarti secara parsial tidak terdapat pengaruh yang signifikan dari variabel X_1, X_2, X_3 terhadap Y .
 $H_1 : b_j \neq 0$, berarti secara parsial terdapat pengaruh yang signifikan dari variabel X_1, X_2, X_3 terhadap Y .
2. $\alpha = 0,05$
3. Kriteria pengujian :
 - H_0 diterima, apabila $t_{hitung} < t_{tabel}$, berarti secara parsial tidak terdapat pengaruh yang signifikan dari variabel X_1, X_2, X_3 terhadap Y .
 - H_0 ditolak, apabila $t_{hitung} > t_{tabel}$, berarti secara parsial terdapat pengaruh yang signifikan dari variabel X_1, X_2, X_3 terhadap Y .

BAB 4. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Dalam bab ini akan dibahas mengenai hasil penelitian yang dimulai dari gambaran umum, analisis penelitian, dan pembahasan uji hipotesis yang diuji secara statistik dengan menggunakan program pengolahan data SPSS Versi.13.0

4.1 Gambaran Umum Responden

Data penelitian yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer yang diperoleh dengan menggunakan daftar pertanyaan (kuesioner) yang telah disebarakan melalui datang langsung kepada Auditor independen di Kantor Akuntan Publik se-jawa timur yang dari pengambilan sampel lebih dominan pada wilayah Surabaya dan Malang. Dan dari data di departemen keuangan ada 43 KAP di Jawa Timur baik perseorangan maupun persekutuan. tetapi yang memenuhi kriteria penelitian ialah 29 KAP yang tersebar di jawa timur dengan rincian 26 KAP di Surabaya dan 3 KAP di Malang, kriteria tersebut ialah merupakan KAP yang sudah berpengalaman selama 6 tahun mengaudit klien. Dan satu KAP di hapus dikarenakan alamat yang kurang jelas.

Jumlah auditor independen yang menjadi sampel penelitian mengikuti jumlah KAP yang telah memenuhi kriteria, yakni Auditornya pernah mengaudit klien yang sudah membentuk dewan komisaris atau direksi dan KAP pernah mengaudit klien selama lebih dari 6 tahun. Sehingga ditetapkan sampel sebanyak 66 auditor independen yang bertugas pada 29 KAP di Jawa Timur. Alasannya dikarenakan auditor yang terdaftar di KAP adalah auditor yang secara profesionalitas sangat berkualitas, sehingga memiliki pengalaman audit dan pengetahuan yang lebih terhadap risiko audit kepada klien. Rincian sampel dapat dijelaskan pada Tabel 4.1

Tabel 4.1 Sampel Penelitian

Bentuk KAP	Wilayah	Jumlah KAP	Jumlah Auditor
Perseorangan	Surabaya	4	4
	Malang	0	0
Persekutuan	Surabaya	22	55
	Malang	3	7
Total		29	66

Sumber: Data Primer diolah

Pada Tabel 4.1 di atas, dihasilkan sebanyak 4 KAP Perseorangan yang tersebar di Surabaya sebanyak 4 KAP dan di Malang sebanyak 0 KAP. Kemudian 25 KAP Persekutuan yang tersebar di Surabaya sebanyak 22 KAP dan di Malang 3 KAP, sehingga total KAP di Jawa Timur sebanyak 29 KAP.

Sampel Auditor independen di Jawa Timur berdasarkan Tabel 3.3 di atas, dihasilkan sebanyak 4 Auditor pada KAP Perseorangan yang tersebar di Surabaya sebanyak 4 Auditor dan di Malang sebanyak 0 Auditor. Kemudian 62 Auditor pada KAP Persekutuan yang tersebar di Surabaya sebanyak 55 Auditor dan di Malang sebanyak 7 Auditor, sehingga total Auditor di Jawa Timur sebanyak 66 Auditor. Dan untuk perincian lebih jelasnya dari 66 Auditor dapat dilihat pada Lampiran 1.

Jumlah 66 Auditor ini sebagai acuan peneliti untuk digunakan sebagai penyebaran kuesioner, jadi jumlah 66 auditor ini hanya jumlah auditor senior atau pemilik KAP saja. Dan sampel penelitian ini tidak terbatas bagi auditor senior saja, auditor junior pun dapat termasuk dalam sampel terkecuali auditor junior tersebut pernah mengaudit klien yang sudah membentuk dewan komisaris. Dari 29 KAP yang dijadikan sampel, merupakan KAP yang sudah berpengalaman dan mempunyai jam kerja yang tinggi sehingga dapat disimpulkan telah memenuhi 2 kriteria tersebut.

Penelitian ini dilaksanakan pada tanggal 5 Mei 2011. Sampai dengan batas akhir pengambilan yakni tanggal 28 Mei 2011. Kebijakan penetapan waktu ini

dikarenakan aktivitas auditor yang sibuk sehingga tidak dimungkinkan hanya dengan waktu yang sebentar. Kemudian teknik pengambilan sampel menggunakan teknik *purposive sampling*.

4.1.1 Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner

Kuesioner yang dikirim sebanyak 66 eksemplar kepada responden yaitu auditor yang bekerja pada KAP di Jawa Timur. Sampai batas akhir waktu pengembalian terkumpul sebanyak 35 eksemplar. Jadi rata-rata respon responden dalam penelitian ini sebesar 53,03 % (35/66). Kemudian ada 3 kuesioner yang tidak dijawab dengan lengkap sehingga di drop dari penganalisaan, dengan demikian kuesioner yang digunakan sebanyak **32** kuesioner yang dapat diolah lebih lanjut. Perhitungan tingkat pengembalian kuesioner dapat dilihat pada Tabel 4.1

Tabel 4.2 Sampel dan Tingkat Pengembalian

Jumlah Kuesioner yang dikirim	66
Jumlah Kuesioner yang tidak kembali	31
Jumlah Kuesioner yang kembali	35
Jumlah Kuesioner yang tidak lengkap	3
Jumlah kuesioner yang diolah lebih lanjut	32
Tingkat Pengembalian Kuesioner $35/66*100\%$	53,03%
Tingkat Pengembalian kuesioner yang diolah $32/66*100\%$	48,5 %

Sumber: Tabulasi dari Kuesioner yang diberikan dan kembali

4.1.1.2 Data Demografi Responden

Data demografi berikut menyajikan beberapa informasi umum mengenai kondisi responden (jenis kelamin, umur, pendidikan dan masa pengalaman audit) yang ditunjukkan dari hasil pelaksanaan penelitian, informasi ini disajikan pada Tabel 4.2 sampai 4.5

Tabel 4.3 Profil Gender dan Responden (n=32)

Keterangan	Jumlah	Persentase
Pria	16	50%
Wanita	16	50%
Jumlah	32	100%

Sumber: Tabulasi data dari responden, 2011

Berdasarkan Tabel 4.2, dapat dilihat bahwa jumlah responden seimbang yaitu auditor berjenis kelamin Pria yakni 16 orang (50%), sedangkan yang berjenis kelamin wanita sebanyak 16 orang (50%).

Tabel 4.4 Profil Umur Responden (n=32)

Keterangan	Jumlah	Persentase
<25 Tahun	16	50%
25-35 Tahun	13	40,6%
35-45 Tahun	2	6,2%
>45 Tahun	1	3,2%
	32	100%

Sumber: Tabulasi data dari responden, 2011

Dari Tabel 4.3, menerangkan bahwa umur responden yang kurang dari 25 tahun berjumlah 16 orang (50%), kemudian umur responden dari 25-35 tahun berjumlah 13 orang (40,6%), 35-45 tahun berjumlah 2 orang (6,2%) dan yang berumur di atas 45 tahun berjumlah 1 orang (3,2%). Sehingga peneliti menyimpulkan bahwa mayoritas umur responden adalah kurang dari 25 tahun.

Tabel 4.5 Profil Tingkat Pendidikan Responden (n=32)

Keterangan	Jumlah	Persentase
S1	21	65,6%
S2	11	34,4%
S3		
	32	100%

Sumber: Tabulasi data dari responden, 2011

Berdasarkan Tabel 4.4, dapat dilihat bahwa responden yang berpendidikan S3 tidak ada, S2 berjumlah 11 orang (34,4%) dan S1 berjumlah 21 orang (65,6%). Sehingga peneliti menyimpulkan bahwa mayoritas tingkat pendidikan responden adalah S1. Hal ini menunjukkan bahwa tingkat pendidikan responden cukup tinggi, sehingga mempunyai kemampuan untuk melaksanakan program audit.

Tabel 4.6 Profil Masa Pengalaman Mengaudit Responden (n=32)

Keterangan	Jumlah	Persentase
<2 Tahun	19	59,5%
2-4 Tahun	8	25%
4-10 Tahun	3	9,3%
>10 Tahun	2	6,2%
	32	100%

Sumber: Tabulasi data dari responden, 2011

Dari Tabel 4.5, menjelaskan bahwa masa pengalaman mengaudit responden kurang dari 2 tahun berjumlah 19 orang (59,5%), 2-4 tahun berjumlah 8 orang (25%), 4-10 Tahun berjumlah 3 orang (9,3%) dan lebih dari 10 tahun berjumlah 2 orang (6,2%). Hal ini menunjukkan bahwa tingkat pengalaman

responden dalam melakukan audit masih relatif baru sehingga untuk merespon perilaku manajemen masih belum cukup berpengalaman.

4.2 Analisis

4.2.1 Deskriptif Statistik

Berdasarkan hasil penelitian dan analisis data diperoleh deskriptif statistik data hasil penelitian sebagai berikut :

Tabel 4.7 Tabel Deskriptif Statistik

Variabel	Jumlah Butir	N	Min	Maks	Rata-rata	Standar deviasi
Y	4(rev)	32	6	14	8,38	1,827
X ₁	7(rev)	32	24	32	27,63	1,827
X ₂	5(rev)	32	9	21	15,47	2,639
X ₃	4(rev)	32	12	18	15,34	1,658

Sumber : Data primer diolah, Lampiran 2

Berdasarkan Tabel 4.6, menunjukkan bahwa pada variabel Y (Perencanaan Audit) jawaban terendah dari ketujuh butir pertanyaan adalah 6 sedangkan jawaban terbesar adalah 14. Rata-rata dari keempat butir pertanyaan setelah revisi tersebut adalah 15,34 dengan standar deviasi sebesar 8,38. Dengan demikian pada mayoritas responden menyatakan jawaban (kriteria 2) terhadap variabel Y.

Variabel X₁ (Risiko Manipulasi Laba) jawaban terendah dari kedelapan butir pertanyaan adalah 24 sedangkan jawaban terbesar adalah 32. Rata-rata dari kedelapan butir pertanyaan tersebut adalah 27,63 dengan standar deviasi sebesar 1,827. Dengan demikian pada mayoritas responden menyatakan jawaban (kriteria 4) terhadap variabel X₁.

Variabel X₂ (Risiko *Corporate Governance*) diperoleh jawaban terendah dari ketiga belas butir pertanyaan adalah 9 sedangkan jawaban terbesar adalah 21.

Rata-rata dari ketiga belas butir pertanyaan tersebut adalah 15,47 dengan standar deviasi sebesar 2,639. Dengan demikian pada mayoritas responden menyatakan jawaban (kriteria 3) terhadap variabel X_2 .

Variabel X_3 (*Risiko Auditor Tenure*) diperoleh jawaban terendah dari keenam butir pertanyaan adalah 12 sedangkan jawaban terbesar adalah 18. Rata-rata dari keenam butir pertanyaan tersebut adalah 15,34 dengan standar deviasi sebesar 1,658. Dengan demikian pada mayoritas responden menyatakan jawaban (kriteria 4) terhadap variabel X_3 .

4.2.2 Uji Kualitas Data

a. Uji Validitas

Uji validitas dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur yang telah disusun memiliki validitas atau tidak, dan hasilnya ditunjukkan oleh suatu indeks yang menunjukkan seberapa jauh suatu alat ukur benar-benar mengukur apa yang perlu diukur. Uji validitas dalam penelitian ini menggunakan metode yang secara umum dipakai yaitu dengan mengkorelasikan antara skor individu yang diperoleh masing-masing item atau butir dengan menggunakan *Pearson Product Moment*. Kriteria yang diterapkan untuk mengukur valid tidaknya suatu data adalah r_{hitung} (koefisien korelasi) lebih besar dari r_{tabel} (nilai kritis) maka dapat dikatakan valid. Selain itu jika nilai $sig < 0.05$ maka instrumen dapat dikatakan valid. Hal ini menandakan bahwa data tersebut valid. Uji validitas data menggunakan bantuan program komputer *Statistical Product and Service Solution (SPSS)* versi 13.0 for Windows.

Hasil uji validitas masing-masing butir pada variabel X_1 , X_2 , X_3 dan Y disajikan pada tabel sebagai berikut :

Tabel 4.8 Tabel Uji Validitas

Variabel	Butir	N	Korelasi	Sig.	Keterangan
Y	Y.1	32	0,508	0,003	Valid
	Y.2	32	0,157	0,392	Tidak Valid*
	Y.3	32	0,141	0,440	Tidak Valid*
	Y.4	32	0,698	0,000	Valid
	Y.5	32	0,778	0,000	Valid
	Y.6	32	0,375	0,034	Valid
	Y.7	32	0,341	0,056	Tidak Valid*
X1	X1.1	32	0,408	0,021	Tidak Valid*
	X1.2	32	0,458	0,008	Valid
	X1.3	32	0,406	0,021	Valid
	X1.4	32	0,417	0,018	Valid
	X1.5	32	0,386	0,029	Valid
	X1.6	32	0,684	0,000	Valid
	X1.7	32	0,451	0,010	Valid
	X1.8	32	0,487	0,005	Valid
X2	X2.1	32	0,080	0,665	Tidak Valid*
	X2.2	32	0,217	0,233	Tidak Valid*
	X2.3	32	0,101	0,582	Tidak Valid*
	X2.4	32	0,159	0,384	Tidak Valid*
	X2.5	32	0,182	0,318	Tidak Valid*
	X2.6	32	0,117	0,523	Tidak Valid*
	X2.7	32	0,510	0,003	Valid
	X2.8	32	0,132	0,471	Tidak Valid*
	X2.9	32	0,532	0,002	Valid
	X2.10	32	0,299	0,097	Tidak Valid*
	X2.11	32	0,416	0,018	Valid
	X2.12	32	0,564	0,001	Valid
	X2.13	32	0,497	0,004	Valid
X3	X3.1	32	0,113	0,539	Tidak Valid*

Variabel	Butir	N	Korelasi	Sig.	Keterangan
	X3.2	32	0,678	0,000	Valid
	X3.3	32	0,527	0,002	Valid
	X3.4	32	0,560	0,001	Valid
	X3.5	32	0,634	0,000	Valid
	X3.6	32	0,324	0,070	Tidak Valid*

Sumber : Lampiran 3

Berdasarkan Tabel 4.7, menunjukkan bahwa pada variabel Y terdapat 3 butir pertanyaan yang tidak valid yaitu pertanyaan (Y2, Y3 dan Y7), X₁ terdapat 1 butir pertanyaan yang tidak valid yakni (X1.1), X₂ terdapat 8 item pertanyaan yang tidak valid yakni (X2.1 sampai X2.6, X2.8 dan X2.10) dan X₃ terdapat 2 item pertanyaan yang tidak valid yakni (X3.1 dan X3.6) ketidak validan tersebut dinyatakan karena masing-masing item mempunyai nilai signifikansi yang lebih dari 0,05. Hal ini dikarenakan perubahan fenomena risiko audit terhadap klien sehingga pertanyaan yang tidak valid tersebut sudah tidak terpakai lagi. Untuk selanjutnya item-item pertanyaan yang tidak valid ini tidak diikuti atau di drop (*) pada proses perhitungan selanjutnya.

b. Uji Reliabilitas

Reliabilitas merupakan alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten dari waktu ke waktu (Ghozali, 2006:41). Uji reliabilitas dilakukan dengan menggunakan koefisien *Alpha-Cronbach*. Jika nilai *Alpha* makin tinggi dari 0,6 pada suatu variabel (konstruk) dikatakan tingkat reliabilitas pengukuran instrumen tersebut makin baik atau sempurna.

Hasil pengujian reliabilitas data dengan menggunakan metode Alfa-Cronbach terhadap variabel-variabel X₁, X₂, X₃ dan Y dengan item pertanyaan yang telah bebas *invalid* disajikan pada Tabel 4.8 sebagai berikut :

Tabel 4.9 Tabel Uji Reliabilitas

Variabel	Alfa-Cronbach	Keterangan
Y	0,777	Reliabel
X1	0,667	Reliabel
X2	0,759	Reliabel
X3	0,745	Reliabel

Sumber : Lampiran 4

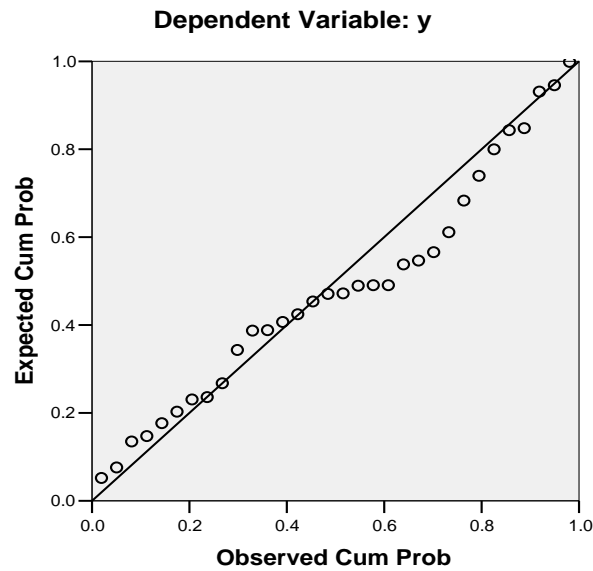
Berdasarkan Tabel 4.8, diperoleh nilai Alfa-Cronbach pada variabel X_1 sebesar 0,667, variabel X_2 sebesar 0,759, variabel X_3 sebesar 0,745 dan variabel Y sebesar 0,777. Nilai Alfa-Cronbach masing-masing variabel lebih besar dari 0,60, sesuai dengan pendapat (Ghozali, 2002:133), yang menyatakan bahwa data dikatakan reliabel jika kriteria indeks korelasi (α) lebih dari 0,600, maka variabel penelitian dikatakan reliabel.

4.2.3 Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Uji Normalitas model digunakan untuk menguji kenormalan distribusi data untuk menghindari bias dan atau mengetahui apakah data yang dijadikan sampel berdistribusi normal atau tidak. Uji Normalitas dalam penelitian ini dilakukan dengan uji Normal *Probability of Standardized Residual*, yang akan menunjukkan titik-titik penyebaran sampel dalam bentuk grafik. Jika titik-titik menyebar sepanjang garis diagonal maka dapat dikatakan mendekati normal (Santoso, 2001:35).

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



Gambar 4.1 Uji Normalitas

Berdasarkan tampilan dan grafik normal plot pada output uji normalitas data di Gambar 4.1 dapat disimpulkan bahwa grafik normal plot terlihat titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Kedua grafik ini menunjukkan bahwa model regresi layak digunakan karena memenuhi asumsi normalitas.

b. Uji Multikolinieritas

Multikolinieritas terjadi apabila terdapat hubungan yang sempurna atau hampir sempurna antara variabel-variabel independen, sehingga sulit untuk memisahkan pengaruh tiap-tiap variabel itu secara individu terhadap variabel dependen. Gejala terjadinya hubungan multikolinieritas dapat diketahui dengan menggunakan nilai VIF (*Variance Inflation Factor*) yang diperoleh dengan bantuan program SPSS.

Hasil pengujian multikolinieritas pada masing-masing variabel bebas X_1 , X_2 dan X_3 disajikan pada Tabel sebagai berikut :

Tabel 4.10 Tabel Uji Multikolinieritas

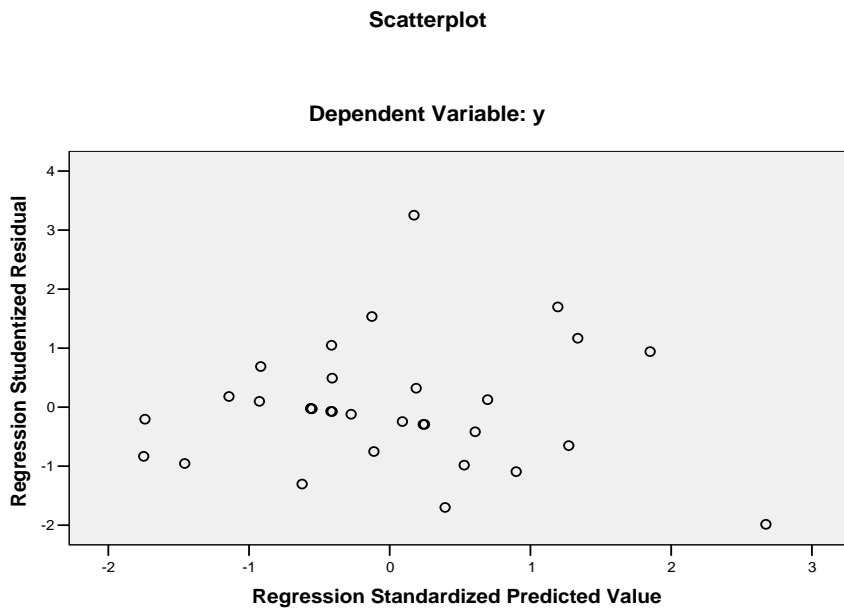
Variabel bebas	Toleransi	VIF	Keterangan
X1	0,881	1,135	Tidak terjadi multikolinier
X2	0,851	1,175	Tidak terjadi multikolinier
X3	0,949	1,054	Tidak terjadi multikolinier

Sumber : Lampiran 6

Berdasarkan Tabel 4.9, diperoleh nilai VIF pada masing-masing variabel yaitu variabel X_1 sebesar 1,135, variabel X_2 sebesar 1,175 dan variabel X_3 sebesar 1,054. Hasil ini menunjukkan nilai VIF dari masing-masing variabel independen adalah kurang dari 10, sehingga pada variabel-variabel independen tidak terjadi multikolinier.

c. Uji Heteroskedastisitas

Heteroskedastisitas terjadi apabila distribusi probabilitas tetap sama (konstan) dalam semua observasi variabel independen dan varians setiap residual adalah sama untuk semua nilai dari variabel independen. Hasil uji heteroskedastisitas dengan menggunakan metode scatter plot disajikan pada gambar berikut :



Gambar 4.2 Uji Heteroskedastisitas

Berdasarkan Gambar 4.2, menunjukkan bahwa tidak terdapat pola tertentu yang diperlihatkan oleh titik dalam gambar, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat gejala heteroskedastisitas pada semua observasi variabel independen dan varians setiap residual.

4.3 Uji Hipotesis

4.3.1 Analisis Regresi Linear Berganda

Analisis regresi linear berganda digunakan untuk mengetahui pengaruh variabel-variabel X_1 , X_2 dan X_3 terhadap Y . Pada penelitian ini untuk mengolah data yang telah dikumpulkan dari penyebaran kuesioner selama penelitian diproses dengan menggunakan paket statistik *SPSS Release 13.0 for Windows*.

Berdasarkan hasil perhitungan, akan diperoleh hasil analisis sebagaimana terlihat pada Tabel 5.0 di bawah ini :

Tabel 4.11 Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	14,309	5,954		2,403	,023
x1	,003	,191	,003	,014	,989
x2	-,088	,134	-,127	-,653	,519
x3	-,303	,202	-,275	-1,500	,145

Sumber: Lampiran 8

a. Persamaan Regresi

Berdasarkan analisis regresi linear berganda yang ditampilkan pada Tabel 5.0, maka dapat dihasilkan persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = 14,309 + 0,003 X_1 - 0,127 X_2 - 0,275 X_3$$

Persamaan regresi linier di atas koefisien regresinya menggunakan *Standardized Coefficients* (Beta), dikarenakan dari variabel independen tidak mencapai taraf signifikan yang diharapkan. Dari persamaan regresi linier berganda di atas dapat dilihat pengaruh dari variabel-variabel independen yakni Risiko Manipulasi Laba (X_1), Risiko *Corporate Governance* (X_2), Risiko *Auditor Tenure* (X_3) terhadap variabel dependen yakni Perencanaan Audit (Y), sedangkan makna dari persamaan regresi linier berganda di atas dapat dijelaskan sebagai berikut :

- Konstanta persamaan regresi (b_0) bernilai positif sebesar 14,309, berarti bahwa jika variabel-variabel X_1 , X_2 dan X_3 sama dengan nol, maka Y adalah sebesar 14,309.
- Koefisien regresi variabel X_1 (b_1) bernilai positif sebesar 0,003, berarti bahwa dengan asumsi variabel-variabel bebas lainnya konstan, peningkatan X_1 sebesar 1 satuan maka akan terjadi peningkatan Y sebesar 0,003 satuan.
- Koefisien regresi variabel X_2 (b_2) bernilai negatif sebesar 0,127, berarti bahwa dengan asumsi variabel-variabel bebas lainnya konstan, peningkatan X_2 sebesar 1 satuan maka akan terjadi penurunan Y sebesar 0,127 satuan.

- d. Koefisien regresi variabel X_3 (b_3) bernilai negatif sebesar 0,275, berarti bahwa dengan asumsi variabel-variabel bebas lainnya konstan, peningkatan X_3 sebesar 1 satuan maka akan terjadi penurunan Y sebesar 0,275 satuan.

b. Pengujian Koefisien Regresi Secara Parsial dengan Uji t

Untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial digunakan uji t, dimana pengujian ini membandingkan antara t_{hitung} dengan t_{tabel} hasil dari pengujian terhadap masing-masing variabel X_1 , X_2 dan X_3 terhadap Y .

Berdasarkan langkah-langkah uji t_{hitung} dan t_{tabel} di Bab 3 dan Tabel 5.0 di atas, maka pengujian hipotesis untuk masing-masing variabel independen X_1 , X_2 dan X_3 terhadap Y adalah sebagai berikut :

1) Variabel X_1

Berdasarkan tabel di atas diketahui nilai t_{hitung} variabel X_1 adalah sebesar 0,014 dengan nilai probabilitas sebesar 0,989, sedangkan nilai t_{tabel} adalah sebesar 1,694, sehingga $t_{\text{hitung}} < t_{\text{tabel}}$ ($0,014 < 1,694$). Hal ini menunjukkan bahwa Risiko Manipulasi Laba (X_1) secara parsial tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap Perencanaan Audit (Y).

2) Variabel X_2

Berdasarkan tabel di atas diketahui nilai t_{hitung} variabel X_2 adalah sebesar -0,653 dengan nilai probabilitas sebesar 0,519, sedangkan nilai t_{tabel} adalah sebesar 1,694, sehingga $-t_{\text{tabel}} < t_{\text{hitung}} < t_{\text{tabel}}$ ($-0,653 < 1,694$). Hal ini menunjukkan bahwa Risiko *Corporate Governance* (X_2) secara parsial tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap Perencanaan Audit (Y).

3) Variabel X_3

Berdasarkan tabel di atas diketahui nilai t_{hitung} variabel X_3 adalah sebesar -1,500 dengan nilai probabilitas sebesar 0,145, sedangkan nilai t_{tabel} adalah sebesar 1,694, sehingga $t_{\text{hitung}} < t_{\text{tabel}}$ ($-1,500 < 1,694$). Hal ini menunjukkan bahwa Risiko *Auditor Tenure* (X_3) secara parsial tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap Perencanaan Audit (Y).

c. Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi (R^2) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variabel independen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen amat terbatas. Hasil Koefisien determinasi dapat dijelaskan pada Tabel 5.1 dibawah ini:

Tabel 4.12 Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,324 ^a	,105	,009	1,819

. Sumber: Lampiran 8

Berdasarkan hasil Tabel 5.1 di atas, diketahui bahwa koefisien determinasi (R^2) sebesar 0,105 yang berarti bahwa variabel Risiko Manipulasi Laba (X_1), Risiko *Corporate Governance* (X_2) dan Risiko *Auditor Tenure* (X_3) berpengaruh terhadap Perencanaan Audit (Y) sebesar 10,5%, sedangkan sisanya yaitu sebesar 89,5 % dipengaruhi oleh faktor lain di luar model. Adapun nilai (R) sebagai analisis korelasi ganda yang digunakan untuk mengetahui hubungan antara dua atau lebih variabel independen terhadap variabel dependen secara serentak. Diperoleh hasil R sebesar 0,324 yang menunjukkan bahwa variabel Risiko Manipulasi Laba (X_1), Risiko *Corporate Governance* (X_2) dan Risiko *Auditor Tenure* (X_3) dengan pendekatan lama waktu audit mempunyai kemampuan korelasi sebesar 32,4% dalam menjelaskan variabel dependen yaitu perencanaan

audit (Y), sedangkan selebihnya sebesar 67,6% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak termasuk dalam model penelitian.

4.3.2 Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis

Berdasarkan perhitungan pengujian statistik dengan menggunakan uji t, maka dapat diuraikan hasil pengujian hipotesis sebagai berikut:

1. Pengaruh risiko manipulasi laba terhadap perencanaan audit

Hipotesis 1 menyatakan bahwa risiko manipulasi laba berpengaruh positif dengan perencanaan audit. Pada tabel 5.0 dapat dilihat nilai t_{hitung} sebesar 0,014, sedangkan nilai t_{tabel} pada tingkat signifikan 5% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* 32 sama dengan 1,694 (lihat tabel distribusi t), maka $t_{hitung} < t_{tabel}$ ($\alpha = 0,05$) sehingga hasil analisis tersebut dinyatakan tidak signifikan karena tingkat signifikan variabel X_1 sebesar 0,989 lebih besar dari ($\alpha = 0,05$). Hal ini berarti bahwa hipotesis 1 yang diajukan tidak mendapat dukungan/ tidak dapat diterima dan tidak konsisten dengan H1. Dengan kata lain risiko manipulasi laba tidak berpengaruh secara positif terhadap perencanaan audit.

2. Pengaruh risiko *Corporate Governance* terhadap perencanaan audit

Hipotesis 2 menyatakan bahwa risiko *corporate governance* berpengaruh negatif terhadap perencanaan audit. Pada tabel 5.0 dapat dilihat nilai t_{hitung} sebesar -0,653 sedangkan nilai t_{tabel} pada tingkat signifikan 5% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of freedom* 32 sama dengan 1,694 (lihat tabel distribusi t), maka $t_{hitung} < t_{tabel}$ ($\alpha = 0,05$), hasil analisis tersebut tidak signifikan karena nilai signifikan variabel X_2 sebesar 0,519 lebih besar dari ($\alpha = 0,05$). Hal ini berarti hipotesis 2 yang diajukan tidak dapat diterima karena tidak signifikan di dalam regresi. Dengan kata lain risiko *corporate governance* tidak berpengaruh secara negatif terhadap perencanaan audit.

3. Pengaruh risiko *Auditor Tenure* terhadap perencanaan audit

Hipotesis 3 menyatakan bahwa Risiko *Auditor Tenure* berpengaruh negatif terhadap Perencanaan Audit. Pada tabel 5.0 dapat dilihat nilai t_{hitung} sebesar -1,500 sedangkan nilai t_{tabel} pada tingkat signifikan 5% ($\alpha = 0,05$) dan *degree of*

freedom 32 sama dengan 1,694 (lihat tabel distribusi t), maka $t_{hitung} < t_{tabel}$ ($\alpha = 0,05$), hasil analisis tersebut tidak signifikan karena nilai signifikan variabel X_3 sebesar 0,145 lebih besar dari ($\alpha = 0,05$). Hal ini berarti hipotesis 3 yang diajukan tidak dapat diterima karena tidak signifikan di dalam regresi. Dengan kata lain risiko *Auditor Tenure* tidak berpengaruh secara negatif terhadap Perencanaan Audit.

4.4 Pembahasan

Model penelitian perencanaan audit menghasilkan tiga hipotesis. Dari pengujian terhadap ketiga hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini tidak ada hipotesis alternatif yang diterima.

4.4.1 Pengaruh Risiko Manipulasi Laba terhadap Perencanaan Audit

Dari hasil pengujian hipotesis di atas, risiko manipulasi laba tidak berpengaruh positif dengan perencanaan audit. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi risiko manipulasi laba yang dihadapi oleh auditor dari kliennya, maka perencanaan audit semakin memerlukan waktu yang lama atau sebaliknya, semakin rendah risiko manipulasi laba maka semakin pendek perencanaan auditnya.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Bedard dan Jhonstone (2004:302) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara risiko manipulasi laba terhadap perencanaan audit. Juga tidak konsisten dengan pendapat Zimmelman (1997:95) yang menyatakan bahwa SAS No.82 mempunyai peran penting dalam total lama waktu perencanaan audit untuk besar kecilnya risiko *Fraud*. Lama waktu perencanaan audit meningkat untuk risiko fraud adalah konsisten dengan tujuan SAS No. 82. Hasil penelitian ini juga tidak sesuai dengan konsep *Corporate Auditing* yang diungkap oleh Lee (1993) yang menyatakan bahwa auditor melakukan pemeriksaan terhadap praktik personal (manajemen) dalam mengelola keuangan dan bertanggung jawab terhadap kualitas informasi keuangan yang dilaporkan.

Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Bedard dan Johnstone (2004) dan Zimbelman (1997) diduga disebabkan oleh pertama, menurut Guy et.al., (2001:45) penilaian risiko kadangkala bervariasi diantara auditor tergantung situasi audit yang dihadapinya. Idealnya, variasi-variasi ini tidak harus terjadi. Akan tetapi, menentukan risiko perilaku manajemen merupakan pertimbangan profesional yang bersifat subyektif dan sulit diukur, sehingga memerlukan tingkat pengalaman audit yang tinggi. Hal ini didukung oleh data demografi responden dimana tingkat pengalaman audit responden mayoritas kurang dari 2 tahun (59,5%) maka disimpulkan responden kurang berpengalaman dalam mengaudit klien. Dengan demikian, pada saat auditor menentukan waktu perencanaan audit belum mempertimbangkan risiko perilaku manajemen klien.

Dugaan kedua, adanya perilaku auditor yang tidak menaruh perhatian atau kurangnya respon (tanggapan) auditor terhadap perilaku manajemen dalam melakukan manipulasi laba atau *agency problem* yang ada pada perusahaan (klien). Ketiga, adalah tidak mampu atau kurangnya peranan (intervensi) auditor untuk mengurangi perilaku manipulasi laba yang dilakukan oleh perusahaan (klien). Hal ini dapat diindikasikan bahwa auditor yang diteliti tidak independen dipengaruhi oleh manajemen dalam melaksanakan audit untuk menghasilkan informasi yang dapat dipercaya. Dengan demikian manipulasi laba yang terjadi pada klien tidak menjadi risiko bagi auditor sehingga tidak menjadi pertimbangan auditor pada saat menentukan lama tidaknya perencanaan audit. Keempat, budaya perusahaan atau klien dalam penelitian Bedard dan Jhonstone (2004) sampelnya adalah perusahaan di amerika, dengan sebab ini terdapat perbedaan budaya perusahaan antara di indonesia dan di amerika sehingga perbedaan tersebut membuat tidak berpengaruhnya risiko manipulasi laba terhadap perencanaan audit.

4.4.2 Pengaruh Risiko *Corporate Governance* terhadap Perencanaan Audit

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis 2 di atas, risiko *corporate governance* tidak berpengaruh secara negatif terhadap perencanaan audit. Hal ini

menunjukkan bahwa semakin tinggi risiko *corporate governance* yang dihadapi auditor, maka perencanaan audit tidak memerlukan waktu yang lama dan sebaliknya, semakin rendah risiko *corporate governance* yang dihadapi auditor, maka perencanaan audit memerlukan waktu yang lama. Atau, baik atau tidaknya kualitas mekanisme internal *corporate governance* klien tidak menjadi risiko bagi auditor dalam mempertimbangkan waktu perencanaan audit.

Hasil penelitian yang tidak signifikan ini disebabkan oleh pertama, berdasarkan data demografi responden dimana tingkat pengalaman audit responden (auditor) mayoritas kurang dari 2 tahun (59,5%) maka disimpulkan responden kurang berpengalaman dalam mengaudit klien. Kedua, auditor menemukan (berdasarkan data responden) kualitas mekanisme *corporate governance* klien yang lemah, yaitu sebagian responden dewan komisaris dan komite audit independen diambil dari pihak manajemen maka kemungkinan auditor untuk mendeteksi perilaku manajemen yang agresif sulit. Ketiga, budaya perusahaan atau klien dalam penelitian Bedard dan Jhonstone (2004) sampelnya adalah perusahaan di amerika, dengan sebab ini terdapat perbedaan budaya perusahaan antara di indonesia dan di amerika sehingga perbedaan tersebut membuat tidak berpengaruhnya risiko manipulasi laba terhadap perencanaan audit.

Hal di atas sesuai dengan hasil penelitian Dezoort dan Salterio (2007:32) menemukan bahwa anggota komite audit yang juga merangkap sebagai manajer perusahaan akan cenderung mendukung manajemen khususnya jika terjadi konflik dengan pihak auditor eksternal. Goyal dan Park (2001:120) juga menguji kemampuan dari dewan direksi dalam melakukan monitoring terhadap manajemen puncak, menyimpulkan bahwa kemampuan monitoring dari dewan direksi akan semakin berkurang jika dewan direksi tersebut juga menduduki posisi sebagai manajemen puncak (CEO). Akibatnya adalah permasalahan keagenan akan tetap terjadi dan dewan direksi tidak mampu untuk mengganti para manajer yang memiliki kinerja yang buruk.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Aziza (2006:89) yang menyatakan bahwa tidak terdapat hubungan positif antara risiko *corporate governance* dengan perencanaan audit. Dan hasil sama juga pada hasil penelitian Cohen dan Hanno (2000:140) dengan menggunakan metode eksperimen menemukan bahwa auditor mengatur perencanaan auditnya dengan meningkatkan tes substantif pada *corporate governance* yang tidak efektif. Dan juga tidak konsisten dengan konsep *corporate governance*, yakni menjamin kualitas operasional yang dilakukan oleh manajemen (Dunlop, 1998:33), memonitoring kinerja manajemen dan menyakinkan akuntabilitas manajemen pada pemegang saham (Keasey dan Wright, 1993:54).

Hasil ini tidak konsisten dengan penelitian Bedard dan Jhonstone (2006) yang menyatakan Risiko *corporate governance* berhubungan positif dengan perencanaan audit. Dan juga hasil penelitian ini sedikit berbeda dalam hasil tingkat kepengaruhannya dengan penelitian Aziza (2006:90) yang dalam hasil pengujian hipotesis di atas menyebutkan risiko *corporate governance* tidak berpengaruh secara negatif terhadap perencanaan audit. Kenegatifan itu terjadi dikarenakan pada penelitian ini auditor sudah mendeteksi keagresifitasan perilaku manajer sehingga berbeda dengan penelitian terdahulu. Dan keberadaan risiko ini sudah bukan menjadi hal yang memperlambat keputusan lama perencanaan audit oleh auditor karena dilihat ketidak pengaruhnya antar variabel tersebut dapat disimpulkan bahwa saat ini auditor sudah dapat mendeteksi dan mengukur tingkat risiko *corporate governance* dalam perencanaan auditnya.

4.4.3 Pengaruh Risiko *Auditor Tenure* terhadap Perencanaan Audit

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis 3 di atas, Risiko auditor tenure tidak berpengaruh negatif terhadap perencanaan audit. Hal ini menunjukkan semakin tinggi risiko *auditor tenure* yang dihadapi oleh auditor, maka perencanaan audit tidak memerlukan waktu yang lama begitu pula sebaliknya, semakin rendah risiko *auditor tenure* memerlukan waktu yang lama dalam perencanaan audit.

Hasil penelitian yang tidak signifikan ini disebabkan oleh pertama, berdasarkan data demografi responden dimana tingkat pengalaman audit responden (auditor) mayoritas kurang dari 2 tahun (59,5%) maka disimpulkan responden kurang berpengalaman dalam mengaudit klien. Kedua, faktor individu dalam setiap auditor, dilihat dari masih minimnya pengalaman serta masih *fresh graduate* menyimpulkan sikap skeptis auditor muda lebih cenderung taat terhadap aturan, tidak menghiraukan eksternal mereka dan perlu bimbingan, sehingga hubungan auditor dan klien bagi mereka masih sehangat penjual dan pembeli (pemberi jasa dan Klien).

Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Chi (2003:33) yang menyatakan bahwa terciptanya hubungan familiaritas antara klien-auditor mengakibatkan ketertimbangan tersendiri bagi lama perencanaan audit. Dan juga hasil penelitian Lee (2007:15) yang menyatakan semakin lama hubungan masa kerja auditor dan klien akan menimbulkan familiaritas yang dikhawatirkan akan mengganggu tingkat independensi auditor. Perbedaan ini diduga dikarenakan beberapa sebab pertama, tingkat pengalaman auditor yang sebagian besar menjadi auditor kurang dari 2 tahun masih belum mampu menginterpretasikan sikap oportunistik manajemen. Kedua, kurangnya respon auditor terutama auditor muda terhadap sikap oportunistik manajemen. Dengan demikian hubungan erat auditor dengan klien tidak menjadi risiko bagi auditor dalam menentukan lama perencanaan audit.

BAB 5. KESIMPULAN , KETERBATASAN DAN SARAN

Bab ini menjelaskan mengenai kesimpulan hasil penelitian, keterbatasan-keterbatasan yang ada dan saran penelitian.

5.1 Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh Risiko Manipulasi laba, Risiko *Corporate Governance* dan Risiko *Auditor Tenure* terhadap perencanaan audit. Dari hasil regresi, dapat disimpulkan:

Variabel X1 memiliki tingkat signifikansi (sig t) sebesar 0,989. Nilai ini lebih besar dari ($\alpha = 0,05$), maka H0 diterima dan H1 ditolak yang berarti variabel X1 tidak berpengaruh positif terhadap perencanaan audit. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Bedard dan Jhonstone (2004) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara risiko manipulasi laba terhadap perencanaan audit. Juga tidak konsisten dengan pendapat Zimmelman (1997) yang menyatakan bahwa SAS No.82 mempunyai peran penting dalam total lama waktu perencanaan audit untuk besar kecilnya risiko *Fraud*. Lama waktu perencanaan audit meningkat untuk risiko fraud adalah konsisten dengan tujuan SAS No. 82. Perbedaan ini dikarenakan pertama, penilaian risiko kadangkala bervariasi diantara auditor tergantung situasi audit yang dihadapinya. Kedua, adanya perilaku auditor yang tidak menaruh perhatian atau kurangnya respon (tanggapan) auditor terhadap perilaku manajemen dalam melakukan manipulasi laba atau *agency problem* yang ada pada perusahaan (klien). Ketiga, adalah tidak mampu atau kurangnya peranan (intervensi) auditor untuk mengurangi perilaku manipulasi laba yang dilakukan oleh perusahaan (klien). Keempat, budaya perusahaan atau klien dalam penelitian Bedard dan Jhonstone (2004) sampelnya adalah perusahaan di amerika, dengan sebab ini terdapat perbedaan budaya perusahaan antara di indonesia dan di amerika sehingga perbedaan tersebut membuat tidak berpengaruhnya risiko manipulasi laba terhadap perencanaan audit.

Variabel X2 memiliki tingkat signifikansi (sig t) sebesar 0,519. Nilai ini lebih besar dari ($\alpha = 0,05$), maka H0 diterima dan H1 ditolak yang berarti variabel X2 tidak berpengaruh negatif terhadap perencanaan audit. Hasil ini tidak konsisten dengan penelitian Bedard dan Johnstone (2006) yang menyatakan Risiko *corporate governance* berhubungan positif dengan perencanaan audit. Dan juga hasil penelitian ini sedikit berbeda dalam hasil tingkat kepengaruhannya dengan penelitian Aziza (2006) yang dalam hasil pengujian hipotesis di atas menyebutkan risiko *corporate governance* tidak berpengaruh secara negatif terhadap perencanaan audit. Perbedaan ini dikarenakan auditor sudah dapat mendeteksi dan mengukur tingkat risiko *corporate governance* dalam perencanaan auditnya.

Variabel X3 memiliki tingkat signifikansi (sig t) sebesar 0,145. Nilai ini lebih besar dari ($\alpha = 0,05$), maka H0 diterima dan H1 ditolak yang berarti variabel X3 tidak berpengaruh negatif terhadap perencanaan audit. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Chi (2003) yang menyatakan bahwa terciptanya hubungan familiaritas antara klien-auditor mengakibatkan ketertimbangan tersendiri bagi lama perencanaan audit. Dan juga hasil penelitian Lee (2007) yang menyatakan semakin lama hubungan masa kerja auditor dan klien akan menimbulkan familiaritas yang dikhawatirkan akan mengganggu tingkat independensi auditor. Perbedaan ini dikarenakan pertama, tingkat pengalaman auditor yang sebagian besar menjadi auditor kurang dari 2 tahun masih belum mampu menginterpretasikan sikap oportunistik manajemen. Dan Kedua, kurangnya respon auditor terutama auditor muda terhadap sikap oportunistik manajemen.

5.2 Keterbatasan

1. Rendahnya *respon rate* menimbulkan kesulitan dalam memastikan apakah populasi cukup terwakili, karena ada kemungkinan respon tersebut sama

sekali berbeda dengan populasi yang dimaksud. Hal ini mungkin dapat mengurangi kemampuan generalisasi dari penemuan ini.

2. Penelitian ini tidak memisahkan antara klien mengaudit perusahaan yang memiliki kinerja yang positif dan kinerja yang negatif untuk menangkap pola dari praktek manajemen laba (manipulasi earnings) sehingga hanya memberikan kesimpulan bahwa kemungkinan kinerja yang ekstrim dapat mendorong manajer untuk melakukan praktek manajemen laba. Hal ini disebabkan oleh keterbatasan sampel.
3. Profil responden menunjukkan variabilitas yang cukup tinggi (usia, pendidikan, dan pengalaman mengaudit) yang mungkin dapat mempengaruhi pengisian kuesioner.

5.4 Saran

1. Ketepatan pemilihan sampel hendaknya diperhatikan oleh peneliti selanjutnya, sehingga hasil penelitian sesuai dengan yang diharapkan (teoritis dan penelitian terdahulu).
2. Penelitian selanjutnya hendaknya memisahkan antara klien yang mengaudit perusahaan yang memiliki kinerja positif dan kinerja negatif, sehingga tidak memberikan kesimpulan yang ekstrim mengenai kinerja manajemen laba oleh praktek manajer.
3. Penelitian selanjutnya hendaknya lebih mengkualifikasikan kriteria responden sebagai pembatas untuk menekan variabilitas profil responden yang cukup tinggi. Dan pemberian kriteria lebih dari 3 tahun untuk memungkinkan keadaan berdasarkan *auditor tenure* serta menambah variabel yang lebih signifikan yakni ukuran KAP dan budaya KAP.
4. Penelitian selanjutnya hendaknya memodifikasi pertanyaan dalam kuesioner yang sesuai dengan budaya perusahaan di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens,A dan Elder,R. 2006. *Auditing dan Jasa Assurance* ,Jilid 1, Jakarta: PT Gelora Aksara Pratama.
- Aziza, nurna. 2006. *Hubungan Risiko Manipulasi Earnings, Risiko corporate governance pada Perencanaan audit*. Tesis Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro: Semarang
- Beasley, M, J. V. Carcello, dan P. Lapidés. 2000. *Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms*. **Accounting Horizons** 14 (December): pp 441-454.
- Bedard, J. C., dan K. M. Johnstone. 2004. *Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors' Planning and Pricing Decisions*. **The Accounting Review**. Vol. 79. No.2. pp 277-304.
- Boynton,W dan Johnson,R.2002.*Modern Auditing*, Edisi 7.Jakarta: Erlangga
- Breton, Gaetan dan Stowoly,H.2000.*A Framework for The Classification of accounts Manipulations*.Departement Accounting of Sciences: Canada
- Chi, Wuchun dan Huang, H.2003.*Discretionary accruals, audit-firm Tenure and auditor tenure: an Empirical Case in Taiwan*. Departement of Accounting.Taiwan
- Clark, Thomas & Dela Rama, Marie (eds.) (2006) "*Corporate Governance and Globalization*" London and Thousand Oaks, CA: SAGE
- Cohen, J. R., dan D. M. Hanno. 2000. *Auditors' Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgments*. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 19 (2): pp 133-146.
- Cooper,D dan Emory, C.W.1999.*Metodologi Penelitian Bisnis*.Jakarta:Erlangga
- De Angelo, L. 1986. *Accounting Number as Valuation Substitutes A Study of Management Buyouts of Public Stockholders*. **The Accounting Review**. 59: pp 400-420.

- Dechow, P., R. Sloan, dan Douglas.2000.*Earnings Management:Reconciling the views the accounting academics, practitioners and Regulators. Accounting Horizons* Vol.14 No.2 June 2000: pp 235-250.
- Dye, R. 1998. *Earnings Mangement in An Overlapping Generations Model. Journal of Accounting Research*. 26.pp 195-235.
- Dezoort, F.T dan S. Salterio. 2001. *The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Member's Judgements. Auditing: A Journal of Practice and Theory* 21.
- Forum for Corporate Governance in Indonesia (FCGI). 2002. *Tata Kelola Perusahaan (Corporate Governance). The Essence of Good Corporate Governance: Konsep dan Implimentasi Perusahaan Publik dan Korporasi Indonesia*. Jakarta: Yayasan Pendidikan Pasar Modal Indonesia Dan Sinergy Communication.
- Ghozali, imam.2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan programSPSS*.Semarang:Universitas Diponegoro.
- Guy,Dan dan Alderman,C.2002.*Auditing*, jilid I.Jakarta: Erlangga
- Harahap,Sofyan.1991. *Auditing Kontemporer*. Jakarta: Erlangga
- Healy, P. M dan J. M Wahlen. 1999. *A Review of The Earnings Management Literature and its Implication for Standard Setting. Accounting Horizon* 13 (4): pp 365-383.
- Ikatan Akuntan Indonesia.2001.Standard Profesional Akuntan Publik. Jakarta: Salemba Empat
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo.1999.*Metodologi Penelitian dalam Bisnis*.Yogyakarta: BPFE
- Iskandar, M dan Chamlaui, N (2000). *Corporate Governance: A Framework for Implementation*. Washington D.C., USA: The World Bank.
- Jama'an.2008.*Pengaruh Mekanisme Corporate Governance dan kualitas Kantor Akuntan Publik terhadap integritas laporan keuangan*.Tesis Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro

- Johnstone, K. M. 2000. *Client Acceptance Decisions: Simultaneous Effect of Client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19 (Spring): pp 1-27.
- Jusup, Al Haryono. 2001. *Auditing*. Yogyakarta: STIE
- Kaplan, S. E. 1985. *An Examination of the Effects of Environment and Explicit Internal Control on Planned Audit Hours*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Fall): 12-25.
- Karni, Soejono. 2000. *Auditing*. Jakarta: LPE FE UI
- Li, Dan. 2007. *Auditor Tenure and Accounting Conservatism*. A dissertation: Georgia Institute of Technology
- Maria, Siti. 2004. *Auditing*. Jember: Fakultas Ekonomi Jember
- McMullen, D. A. 1996. *Audit Committee Performance: An Investigation of the Consequences Associated with Audit Committees*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Spring): pp 87-103.
- Menteri Keuangan, 2003, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 359/KMK.06/2003 tentang "Jasa Akuntan Publik", Jakarta.
- Meutia, Inten. 2004. *Pengaruh Independensi Auditor terhadap manajemen laba untuk KAP big 5 non big 5*. jurnal Riset Akuntansi Indonesia. Vol.7, No.3, September 2004
- Nasution, M. 2007. *Pengaruh Corporate Governance terhadap Manajemen Laba di Industri Perbankan Indonesia*. SNA 10: Makasar
- Nelson, M. W., J. A. Elliott, dan R. L. Tarpley. 2002. *Evidence from Auditors about Managers' and Auditors' Earnings-management Decisions*. *The Accounting Review* 77 (Supplement): pp 17-35.
- Roychowdhury, Sugata. 2003. *Management of Earnings through the Manipulation of Real Activities That Affect Cash Flow from Operation*. Paper Work. Sloan School of Management MIT.
- Schipper, K. 1989. *Earnings Management and Fraud*. *Accounting Horizons* 3 (4): pp 75-99.

- Susiana dan Arleen Herawaty. 2007. *Analisa Pengaruh Independensi, Mekanisme Corporate Governance, Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan*. SNA. X. Unhas Makasar. 26-28 Juli 2007.
- Watts, R. L., dan J. L Zimmerman. 1986. *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Wijayanti, martina.2010.*Analisis Hubungan Auditor Klien:Faktor-Faktor yang mempengaruhi Auditor Switching di Indonesia*.Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.Semarang
- Zimbelman, M. F. 1997. *The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions*. **Journal of Accounting Research** 35 (Supplement): pp 75-97.
- http://www.djlk.depkeu.go.id/dpajp/Data/Direktori_KAP_baru.pdf

LAMPIRAN 1

Daftar Jumlah Auditor Pada KAP se-Jawa Timur

No	Nama Kantor Akuntan Publik	Jumlah Auditor	Alamat KAP
1	KAP Agus Iwan Kusuma	1	Jl. Ngagel Jaya Utara 31 SBY
2	KAP Bambang Siswanto	1	Rungkut Asri Tengah 3/7 SBY
3	KAP Candra Dwiyanto	1	Jl. Musi No.41 SBY
4	KAP D.Sitolang	1	Jl. Tenggilis Mejoyo Blok AN 13 SBY
5	KAP Basri Hardjosumarto & Rekan	3	Jl. Gubeng Kertajaya III/10 SBY
6	KAP Buntaran & Buntaran	2	Jl. Jend Basuki Rahmat no 16-18 Lt 3 R. 305 SBY
7	KAP Didy, Tjiptohadi & Rekan	4	Jl. Tenggilis Timur III No. 48 SBY
8	KAP Gunawan & Rekan	2	Jl. Barata Jaya Raya No.43 SBY
9	KAP Hanny Wolfre & Rekan	3	Jl. Raya Gubeng 56 SBY
10	KAP Haryono, Adi & Rekan	3	Jl. Keratajaya no. 185 E SBY
11	KAP J.Tanzil & Rekan	3	Jl. Mayjen Sungkono Darmo Park II Blok 3/19 SBY
12	KAP Mudjianto, Soenaryo, Ginting	3	Jl. Dukuh Kupang Barat XV/19 SBY
13	KAP Pradhono & Setijawati	2	Jl. Ngagel Tama A6 SBY
14	KAP Richard Risambessy & Rekan	2	Jl. Tenggilis Timur Dalam no.12 SBY
15	KAP Santoso & Rekan	2	Jl. Simpang Darmo Permai Selatan XVI/32
16	KAP Soebandi & Rekan	2	Jl. Pucang Anom 108 SBY
17	KAP Sugeng & Hamzens	2	Jl. Ngagel Kebonsari No.19 SBY
18	KAP Sugeng, Syahriar & Rekan	3	Jl. Progo No.10 SBY
19	KAP Supoyo, Edi & Rekan	3	Jl. Simpang Dukuh 38-40 Plaza Andhika Blok C3-4
20	KAP Thomas, Dewi & Rekan	2	Jl. Dr. Cipto No.4 SBY
21	KAP Veto, Beny & Rekan	2	Jl. Manyar Jaya 5/48 SBY
22	KAP Subagyo & Luthfi	2	Jl. Jenggolo No.9 Ruko Central Jenggolo 8-C SDA
23	KAP Hariadi & rekan	3	Jl. Tapak Doro 15 ML
24	KAP Made Sudarma & Rekan	2	Jl. Dorowati No. 8 ML
25	KAP Suprihadi & Rekan	2	Jl. Bunga Andong Selatan Kav. 26 Perum Simpang, Soekarno Hatta ML
26	KAP Soewardhono & Rekan	2	Jl. Nenas II/127 JR
27	KAP Adi Pramono & Rekan	2	Jl. Raya Kali Rungkut 1-3 SBY
28	KAP Hadori Sugiarto Adi & Rekan (CAB)	3	Jl Ngagel Tama No.18 SBY
29	KAP Paul Hadiwinata, Hidajat, Arsono, Ade Fatma & Rekan (CAB)	3	Jl. Ngagel Jaya No.90 SBY
Total Jumlah Auditor		66	

Sumber: Direktori KAP. Depkeu (29 Maret 2011)

LAMPIRAN 2

KUESIONER

A. Data Responden

Isilah item-item berikut untuk mengetahui data responden. Jawablah dengan memberi tanda silang (X) pada pilihan jawaban yang tersedia.

- 1). Nama *:.....
- 2). Jenis Kelamin :
 - a. Laki-laki
 - b. Perempuan
- 3). Usia :
 - a. < 25 tahun
 - b. 25 - 35 tahun
 - c. 35 - 45 tahun
 - d. > 45 tahun
- 4). Pendidikan terakhir:
 - a. S1
 - b. S2
 - c. S3
- 5). Pengalaman mengaudit
 - a. 2 tahun
 - b. 2-4 tahun
 - c. 4 - 10 tahun
 - d. > 10 tahun

B. Item-item Kuesioner

Bagian 1: Perencanaan Audit (Y), Aziza (2006)

Pertanyaan: berapa lama waktu yang dibutuhkan dan berapa orang yang melakukan

setiap tahap dalam perencanaan audit berikut ini:

Berilah tanda (X) pada kolom jawaban yang tersedia

No	Tahap	Pelaksanaan Rata-rata hari				
		≤ 1 hr	1-3 hr	3-5 hr	5-7hr	≥7 hr
6	Perencanaan audit awal yaitu: menyangkut keputusan apakah akan menerima atau melanjutkan pelaksanaan audit bagi klien, mengevaluasi alasan-alasan klien untuk diaudit,					

	memilih staf untuk perikatan tersebut dan menetapkan surat perikatan.					
7	Memperoleh informasi mengenai latar belakang klien (terutama untuk klien baru) yaitu: memahami bidang usaha dan industri, meninjau pabrik dan kantor, menelaah kebijakan perusahaan, mengidentifikasi pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan mengevaluasi kebutuhan akan spesialisasi dari luar.					
8	Memperoleh informasi mengenai kewajiban hukum klien yaitu: akte pendirian dan anggaran dasar perusahaan, notulen rapat dan kontrak.					
9	Melaksanakan prosedur analitis pendahuluan					
10	Menetapkan materialitas dan risiko audit yang dapat diterima dan risiko bawaan					
11	Memahami pengendalian intern dan menetapkan risiko pengendalian Memahami pengendalian intern dan menetapkan risiko pengendalian					
12	Mengembangkan rencana audit dan program audit menyeluruh.					

Bagian 2: Risiko Manipulasi Laba (X1), Aziza (2006)

Untuk menjawab item-item berikut pada kondisi dimana Bapak/Ibu mempertimbangkan risiko audit yaitu risiko atas perilaku manajemen dalam memodifikasi laba untuk menerima penugasan audit dari klien. Berilah tanda silang (X) pada kolom jawaban yang tersedia:

1= Sangat Tidak berisiko (**STB**)

2= Tidak berisiko (**TB**)

3= Netral (**N**)

4= Berisiko (**B**)

5= Sangat Berisiko (**SB**)

No	Pertanyaan	STB	TB	N	B	SB
		1	2	3	4	5
13	Klien Pernah Memodifikasi laba					
14	Diindikasi bahwa klien memodifikasi praktek Akuntansi					
15	Klien melakukan Akuntansi yang akurat					
16	Kebijakan yang diambil klien tidak tepat					
17	Tim Auditor tidak mempunyai perhatian khusus tentang manajemen laba					
18	Manajemen menerbitkan Laporan keuangan yang tidak akurat					
19	Penyajian dalam laporan keuangan klien terdapat unsur kesengajaan dalam melakukan manipulasi laba					
20	Tim auditor hanya memperhatikan perlakuan akuntansi yang umum					

Bagian 3: Risiko *Corporate Governance* (X2), Aziza (2006)

Untuk menjawab item-item berikut ini, Bapak/Ibu Auditor pada kondisi menghadapi risiko audit atas keefektifan aktivitas *corporate governance* klien

A. Dewan Komisaris

No	Pertanyaan	STB	TB	N	B	SB
		1	2	3	4	5
21	Ada pengangkatan dewan komisaris dari pihak luar manajemen					
22	Dewan komisaris hanya mengadakan pertemuan satu kali dengan direktur keuangan dan Auditor Internal					
23	Dewan Komisaris tidak mengungkapkan informasi yang tepat waktu untuk izin pengendalian perilaku manajemen					

B. Komite Audit

No	Pertanyaan	STB	TB	N	B	SB
		1	2	3	4	5
24	Komite Audit hanya satu kali dalam setahun melakukan pertemuan dengan manajemen atau staf akuntansi					
25	Anggota Komite audit diambil dari luar manajemen (Direktur)					
26	Komite audit independen bukan dari manajemen					
27	Anggota Komite Audit bukan dari latar belakang					

	pendidikan akuntansi/keuangan					
28	Komite audit tidak memberikan informasi yang tepat waktu tentang monitoring perilaku manajemen					
29	Komite audit melakukan penelaahan atas informasi keuangan yang akan dikeluarkan oleh klien					
30	Komite audit tidak melakukan penelaahan atas pelaksanaan pemeriksaan auditor internal					
31	Komite audit tidak melaporkan kepada komisaris berbagai risiko yang dihadapi klien dan pelaksanaan manajemen risiko oleh direksi					
32	Komite audit menjaga kerahasiaan dokumen, data, dan informasi perusahaan klien					
33.	Komite audit tidak diberi wewenang untuk mengakses secara penuh dan bebas terhadap catatan, karyawan, dana, asset serta sumber daya perusahaan lainnya					

Bagian 4: Risiko Auditor Tenure (X3)

Untuk menjawab item-item berikut, Bapak/Ibu Auditor pada kondisi menghadapi risiko audit atas lama masa jabat atau tugas auditor dengan klien

No	Pertanyaan	STB	TB	N	B	SB
		1	2	3	4	5
34	klien memiliki hubungan dengan Auditor lebih dari 3 tahun					
35	Klien melakukan kesalahan yang menuntut independensi pada saat hubungan dengan auditor sangat baik					
36	Tim Auditor mempunyai perhatian terhadap pernyataan klien selama penugasan audit					
37	Tim auditor tidak mengungkap kesalahan klien dikarenakan lamanya hubungan dengan klien					
38	Klien menggunakan kesempatan masa jabat auditor untuk lebih mendekati diri kepada auditor diluar penugasan					
39	Klien memberikan fee audit yang besar pada kontrak awal audit untuk penugasan selama 3 tahun					

LAMPIRAN 3

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Perencanaan audit	32	6	14	8.38	1.827
Risiko Manipulasi laba	32	24	32	27.63	1.827
Risiko Corporate governance	32	9	21	15.47	2.639
Risiko Auditor Tenure	32	12	18	15.34	1.658
Valid N (listwise)	32				

LAMPIRAN 4

Uji Validitas Variabel Penelitian

Variabel Y

Correlations

		Y.1	Y.2	Y.3	Y.4	Y.5	Y.6	Y.7	Y
Y.1	Pearson Correlation	1	-,030	,030	,203	,599**	,320	-,273	,508**
	Sig. (2-tailed)		,871	,869	,266	,000	,074	,130	,003
	N	32	32	32	32	32	32	32	32
Y.2	Pearson Correlation	-,030	1	-,325	,102	-,016	,228	-,121	,157
	Sig. (2-tailed)	,871		,070	,577	,933	,209	,511	,392
	N	32	32	32	32	32	32	32	32
Y.3	Pearson Correlation	,030	-,325	1	,024	,088	-,196	-,061	,141
	Sig. (2-tailed)	,869	,070		,896	,631	,283	,741	,440
	N	32	32	32	32	32	32	32	32
Y.4	Pearson Correlation	,203	,102	,024	1	,413*	,254	,468	,698**
	Sig. (2-tailed)	,266	,577	,896		,019	,161	,357	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32	32
Y.5	Pearson Correlation	,599**	-,016	,588	,413*	1	,228	,002	,778**
	Sig. (2-tailed)	,000	,933	,631	,019		,209	,990	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32	32
Y.6	Pearson Correlation	,320	,528	-,196	,254	,228	1	-,326	,375*
	Sig. (2-tailed)	,074	,209	,283	,161	,209		,068	,034
	N	32	32	32	32	32	32	32	32
Y.7	Pearson Correlation	-,273	-,121	-,061	,168	,002	-,326	1	,341
	Sig. (2-tailed)	,130	,511	,741	,357	,990	,068		,027
	N	32	32	32	32	32	32	32	32
Y	Pearson Correlation	,508**	,157	,141	,698**	,778**	,375*	,341	1
	Sig. (2-tailed)	,003	,392	,440	,000	,000	,034	,056	
	N	32	32	32	32	32	32	32	32

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

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

Variabel X₁

Correlations

	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5	X1.6	X1.7	X1.8	X1
X1.1 Pearson Correlation	1	,600**	-,339	-,033	-,184	-,033	,293	,153	,308
Sig. (2-tailed)		,000	,058	,860	,314	,860	,104	,402	,021
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X1.2 Pearson Correlation	,600**	1	-,190	,207	-,136	,150	,236	-,007	,458**
Sig. (2-tailed)	,000		,297	,255	,459	,412	,194	,971	,008
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X1.3 Pearson Correlation	-,339	-,190	1	-,018	,123	,276	-,055	,017	,406*
Sig. (2-tailed)	,058	,297		,920	,504	,127	,764	,925	,021
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X1.4 Pearson Correlation	-,033	,207	-,018	1	,204	,111	,048	,075	,417*
Sig. (2-tailed)	,860	,255	,920		,263	,545	,796	,684	,018
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X1.5 Pearson Correlation	-,184	-,136	,123	,204	1	,269	-,024	,146	,386*
Sig. (2-tailed)	,314	,459	,504	,263		,137	,894	,426	,029
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X1.6 Pearson Correlation	-,033	,150	,276	,111	,269	1	,429*	,314	,684**
Sig. (2-tailed)	,860	,412	,127	,545	,137		,014	,080	,000
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X1.7 Pearson Correlation	,293	,236	-,055	,048	-,024	,429*	1	,135	,451**
Sig. (2-tailed)	,104	,194	,764	,796	,894	,014		,463	,010
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X1.8 Pearson Correlation	,153	-,007	,017	,075	,146	,314	,135	1	,487**
Sig. (2-tailed)	,402	,971	,925	,684	,426	,080	,463		,005
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X1 Pearson Correlation	,308	,458**	,406*	,417*	,386*	,684**	,451**	,487**	1
Sig. (2-tailed)	,087	,008	,021	,018	,029	,000	,010	,005	
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32

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

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

Correlations

		X2.1	X2.2	X2.3	X2.4	X2.5	X2.6	X2.7	X2.8	X2.9
X2.1	Pearson Correlation	1	,182	-,028	-,196	,523**	,698**	-,136	-,210	-,188
	Sig. (2-tailed)		,320	,881	,282	,002	,000	,002	,249	,302
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.2	Pearson Correlation	,182	1	,227	,333	,295	,120	-,270	,128	-,028
	Sig. (2-tailed)	,320		,212	,063	,101	,514	,135	,485	,879
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.3	Pearson Correlation	-,028	,227	1	-,252	,242	,141	-,080	-,207	-,245
	Sig. (2-tailed)	,881	,212		,165	,181	,441	,664	,256	,177
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.4	Pearson Correlation	-,196	,333	-,252	1	-,218	-,134	-,048	,063	,472**
	Sig. (2-tailed)	,282	,063	,165		,230	,463	,795	,732	,006
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.5	Pearson Correlation	,523**	,295	,242	-,218	1	,488**	-,257	-,234	-,205
	Sig. (2-tailed)	,002	,101	,181	,230		,005	,155	,198	,260
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.6	Pearson Correlation	,698**	,120	,141	-,134	,488**	1	-,355*	-,389*	-,228
	Sig. (2-tailed)	,000	,514	,441	,463	,005		,046	,028	,209
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.7	Pearson Correlation	-,136	-,270	-,080	-,048	-,257	-,355*	1	,276	,278
	Sig. (2-tailed)	,002	,135	,664	,795	,155	,046		,127	,123
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.8	Pearson Correlation	-,210	,128	-,207	,063	-,234	-,389*	,276	1	-,090
	Sig. (2-tailed)	,249	,485	,256	,732	,198	,028	,127		,623
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.9	Pearson Correlation	-,188	-,028	-,245	,472**	-,205	-,228	,278	-,090	1
	Sig. (2-tailed)	,302	,879	,177	,006	,260	,209	,123	,623	
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.10	Pearson Correlation	-,197	,024	-,043	-,063	-,249	-,297	,214	,435*	,005
	Sig. (2-tailed)	,280	,897	,816	,732	,170	,099	,239	,013	,977
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.11	Pearson Correlation	-,012	,241	,198	-,134	,128	-,086	,134	,127	-,170
	Sig. (2-tailed)	,948	,184	,277	,464	,487	,638	,463	,490	,353
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.12	Pearson Correlation	-,032	-,024	-,019	,146	-,188	,015	,254	-,201	,608**
	Sig. (2-tailed)	,864	,898	,916	,425	,304	,934	,160	,270	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2.13	Pearson Correlation	-,366*	-,436*	-,161	-,120	-,222	-,334	,726**	,165	,349
	Sig. (2-tailed)	,040	,013	,380	,514	,222	,062	,000	,368	,050
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32
X2	Pearson Correlation	,080	,217	,101	,159	,182	,117	,510**	,132	,532**
	Sig. (2-tailed)	,665	,233	,582	,384	,318	,523	,003	,471	,002
	N	32	32	32	32	32	32	32	32	32

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

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

Correlations

		X2.10	X2.11	X2.12	X2.13	X2
X2.1	Pearson Correlation	-,197	-,012	-,032	-,366*	,080
	Sig. (2-tailed)	,280	,948	,864	,040	,665
	N	32	32	32	32	32
X2.2	Pearson Correlation	,024	,241	-,024	-,436*	,217
	Sig. (2-tailed)	,897	,184	,898	,013	,233
	N	32	32	32	32	32
X2.3	Pearson Correlation	-,043	,198	-,019	-,161	,101
	Sig. (2-tailed)	,816	,277	,916	,380	,582
	N	32	32	32	32	32
X2.4	Pearson Correlation	-,063	-,134	,146	-,120	,159
	Sig. (2-tailed)	,732	,464	,425	,514	,384
	N	32	32	32	32	32
X2.5	Pearson Correlation	-,249	,128	-,188	-,222	,182
	Sig. (2-tailed)	,170	,487	,304	,222	,318
	N	32	32	32	32	32
X2.6	Pearson Correlation	-,297	-,086	,015	-,334	,117
	Sig. (2-tailed)	,099	,638	,934	,062	,523
	N	32	32	32	32	32
X2.7	Pearson Correlation	,214	,134	,254	,726**	,510**
	Sig. (2-tailed)	,239	,463	,160	,000	,003
	N	32	32	32	32	32
X2.8	Pearson Correlation	,435*	,127	-,201	,165	,132
	Sig. (2-tailed)	,013	,490	,270	,368	,471
	N	32	32	32	32	32
X2.9	Pearson Correlation	,005	-,170	,608**	,349	,532**
	Sig. (2-tailed)	,977	,353	,000	,050	,002
	N	32	32	32	32	32
X2.10	Pearson Correlation	1	,683**	-,067	,160	,299
	Sig. (2-tailed)		,000	,716	,380	,097
	N	32	32	32	32	32
X2.11	Pearson Correlation	,683**	1	,042	,065	,416*
	Sig. (2-tailed)	,000		,819	,724	,018
	N	32	32	32	32	32
X2.12	Pearson Correlation	-,067	,042	1	,212	,564**
	Sig. (2-tailed)	,716	,819		,243	,001
	N	32	32	32	32	32
X2.13	Pearson Correlation	,160	,065	,212	1	,497**
	Sig. (2-tailed)	,380	,724	,243		,004
	N	32	32	32	32	32
X2	Pearson Correlation	,299	,416*	,564**	,497**	1
	Sig. (2-tailed)	,097	,018	,001	,004	
	N	32	32	32	32	32

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

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

Variabel X₃

Correlations

		X3.1	X3.2	X3.3	X3.4	X3.5	X3.6	X3
X3.1	Pearson Correlation	1	-,315	-,209	-,262	,261	,073	,113
	Sig. (2-tailed)		,079	,251	,147	,148	,692	,539
	N	32	32	32	32	32	32	32
X3.2	Pearson Correlation	-,315	1	,539**	,365*	,075	,170	,678**
	Sig. (2-tailed)	,079		,001	,040	,684	,135	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
X3.3	Pearson Correlation	-,209	,539**	1	,173	-,023	-,295	,527**
	Sig. (2-tailed)	,251	,001		,345	,903	,101	,002
	N	32	32	32	32	32	32	32
X3.4	Pearson Correlation	-,262	,365*	,173	1	,258	,097	,560**
	Sig. (2-tailed)	,147	,040	,345		,154	,599	,001
	N	32	32	32	32	32	32	32
X3.5	Pearson Correlation	,261	,075	-,023	,258	1	,253	,634**
	Sig. (2-tailed)	,148	,684	,903	,154		,163	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
X3.6	Pearson Correlation	-,073	,170	-,295	,097	,253	1	,324
	Sig. (2-tailed)	,692	,135	,101	,599	,163		,070
	N	32	32	32	32	32	32	32
X3	Pearson Correlation	,113	,678**	,527**	,560**	,634**	,324	1
	Sig. (2-tailed)	,539	,000	,002	,001	,000	,070	
	N	32	32	32	32	32	32	32

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

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

LAMPIRAN 5

Uji Reliabilitas Variabel Penelitian

Variabel Y

Cornbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standarized items	N of items
,777	,823	4

Variabel X₁

Cornbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standarized items	N of items
,667	,668	8

Variabel X₂

Cornbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standarized items	N of items
,759	,782	5

Variabel X₃

Cornbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standarized items	N of items
,745	,767	4

LAMPIRAN 6

UJI MULTIKOLINEARITAS

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	x3, x1, x2	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: y

Coefficients^a

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	x1	,881	1,135
	x2	,851	1,175
	x3	,949	1,054

a. Dependent Variable: y

Collinearity Diagnostics^a

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions			
				(Constant)	x1	x2	x3
1	1	3,971	1,000	,000	,000	,001	,001
	2	,019	14,579	,015	,006	,921	,078
	3	,009	21,527	,030	,139	,029	,719
	4	,002	47,926	,955	,855	,048	,202

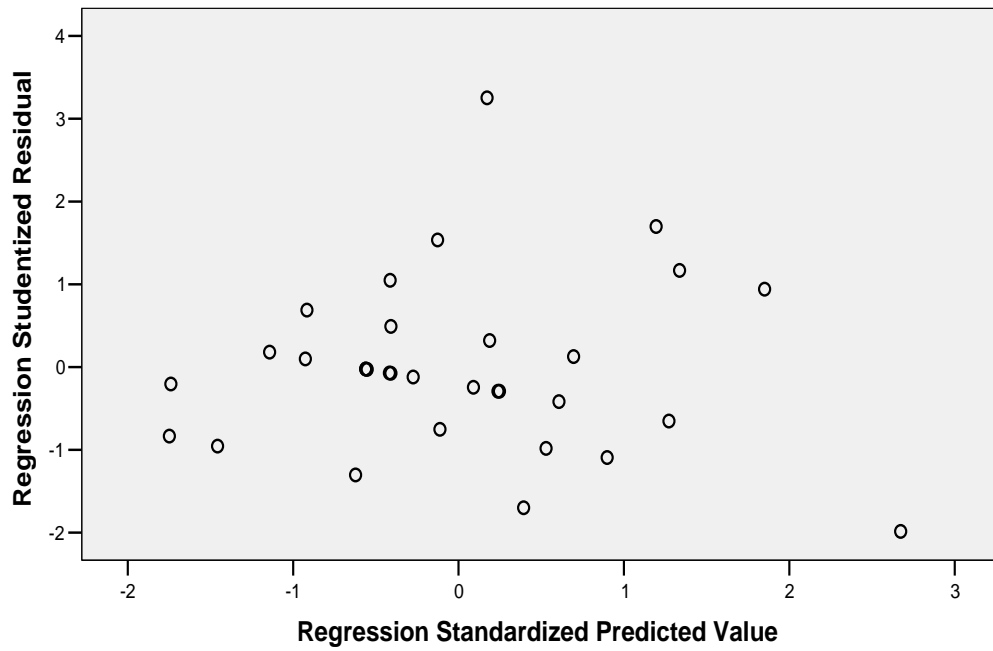
a. Dependent Variable: y

LAMPIRAN 7

UJI HETEROKEDASTISITAS

Scatterplot

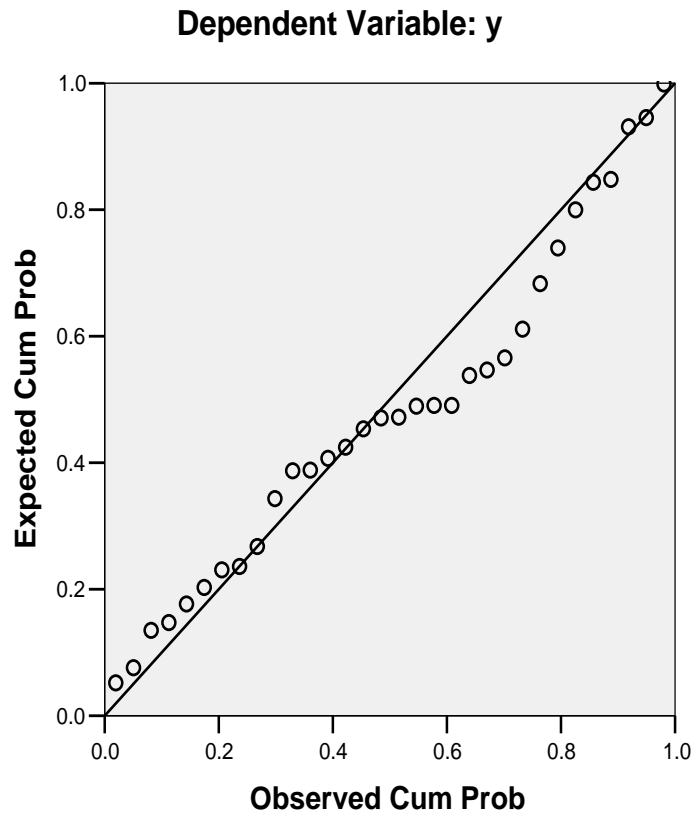
Dependent Variable: y



LAMPIRAN 8

UJI NORMALITAS MODEL

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



LAMPIRAN 9

ANALISIS REGRESI LINIER BERGANDA

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
y	8,38	1,827	32
x1	27,63	1,827	32
x2	15,47	2,639	32
x3	15,34	1,658	32

Correlations

		y	x1	x2	x3
Pearson Correlation	y	1,000	-,024	-,178	-,299
	x1	-,024	1,000	,325	-,052
	x2	-,178	,325	1,000	,190
	x3	-,299	-,052	,190	1,000
Sig. (1-tailed)	y	.	,448	,165	,048
	x1	,448	.	,035	,389
	x2	,165	,035	.	,148
	x3	,048	,389	,148	.
N	y	32	32	32	32
	x1	32	32	32	32
	x2	32	32	32	32
	x3	32	32	32	32

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	x3, x1, x2	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: y

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,324 ^a	,105	,009	1,819

a. Predictors: (Constant), x3, x1, x2

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10,856	3	3,619	1,094	,368 ^a
	Residual	92,644	28	3,309		
	Total	103,500	31			

a. Predictors: (Constant), x3, x1, x2

b. Dependent Variable: y

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	14,309	5,954		2,403	,023
	x1	,003	,191	,003	,014	,989
	x2	-,088	,134	-,127	-,653	,519
	x3	-,303	,202	-,275	-1,500	,145

a. Dependent Variable: y

Coefficients^a

Model		Correlations		
		Zero-order	Partial	Part
1	x1	-,024	,003	,003
	x2	-,178	-,122	-,117
	x3	-,299	-,273	-,268

a. Dependent Variable: y