

PENGARUH MULTIDIMENSI KOMITMEN PROFESIONAL TERHADAP PERILAKU AUDIT DISFUNGSIONAL

Adanan Silaban

Universitas HKBP Nommensen Medan

ABSTRACT

The purposes of this study are two fold. First is to examine validity of Meyer et al.'s (1993) three-component model of commitment professional among on auditor which working in audit firms. The second is to examine relations dimension of commitment professional to dysfunctional audit behaviors. Dysfunctional audit behaviors include auditors' act during performance audit program which directly or indirectly reduced audit quality namely audit quality reduction (AQR) and Under Reporting of Time (URT) behaviors. This study conducted with survey method on auditors working in audit firms at three mayor cities in Indonesia i.e.; Jakarta, Surabaya, and Medan. Research samples are 348 respondents. Data analysis with Structural Equation Modeling used AMOS. The result of confirmatory factor analyses and test of reliability and validity provide support for three separate dimensions of professional commitment. Affective professional commitment has negative associated with AQR behavior, but it relationship with URT behavior is not significant. The influence of continuance professional commitment to AQR and URT behaviors is not significant. Normative professional commitment is inversely related to AQR and URT behaviors. The results of research contribute to literature and interpreting the prior research and for considering future research on auditors' commitment professional are presented.

Keywords: dysfunctional audit behaviors, audit quality reduction behavior, underreporting of time behaviors, multi-dimension professional commitment.

PENDAHULUAN

Kepercayaan para pemakai laporan keuangan auditan terhadap profesi akuntan publik dipengaruhi kualitas audit yang dihasilkan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP). Kualitas audit adalah probabilitas auditor dapat menemukan dan melaporkan kekeliruan dan ketidakberesan yang terjadi dalam laporan keuangan yang diaudit (DeAngelo 1980). Probabilitas auditor menemukan kekeliruan dan ketidakberesan dalam laporan keuangan yang diaudit dipengaruhi kemampuan teknis auditor (seperti; pendidikan, pengalaman, profesionalisme), independensi, dan perilaku auditor dalam melaksanakan tugas audit (DeAngelo 1980; Raghunathan 1991).

Penelitian ini fokus pada perilaku auditor dalam pelaksanaan program audit. Dengan asumsi faktor lain tetap, pelaksanaan program audit sesuai standar profesional dapat menghasilkan audit yang memiliki kualitas tinggi. Akan tetapi, hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan terdapat ancaman atas penurunan kualitas audit sebagai akibat tindakan audit disfungsional yang kadang-kadang dilakukan auditor dalam menyelesaikan tugas audit (misalnya; Alderman dan Deitrick 1982; Herrbach, 2001; Pierce dan Sweeney 2004). Perilaku audit disfungsional adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi atau menurunkan kualitas audit secara langsung maupun tidak

langsung (Kelley dan Margheim, 1990; Otley dan Pierce 1996). Dalam literatur, tindakan-tindakan yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung disebut sebagai perilaku reduksi kualitas audit (*audit quality reduction behaviors*), sedangkan yang dapat mereduksi kualitas audit secara tidak langsung disebut perilaku *underreporting of time* (Kelley dan Margheim 1990; Otley dan Pierce 1996). Kedua perilaku tersebut dapat juga dikategorikan sebagai perilaku tidak etis, karena auditor memalsukan laporan pekerjaan mereka dan melanggar standar profesional dan kebijakan KAP (Arens dan Loebecke 2002).

Menurut Shaub et al. (1993) komitmen profesional merupakan faktor penting yang berpengaruh terhadap perilaku auditor dalam menghadapi isu-isu etis. Komitmen profesional didefinisikan sebagai kekuatan relatif identifikasi dan keterlibatan individu terhadap suatu profesi (Aranya et al 1981). Komitmen seseorang terhadap profesinya diwujudkan dalam tiga karakteristik berikut; (1) suatu penerimaan atas tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kemauan untuk melakukan usaha sekuat tenaga demi kepentingan profesi dan (3) suatu keinginan untuk memelihara dan mempertahankan keanggotaan dalam profesi (Aranya dan Ferris, 1984). Oleh karena itu, perilaku disfungsional auditor dalam pelaksanaan program audit dapat juga dipengaruhi komitmen profesional mereka.

Bukti empiris pengaruh komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional masih terbatas. Malone dan Robert (1996) dan Otley dan Pierce (1996) menguji pengaruh komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional. Meskipun hubungan komitmen profesional dengan perilaku audit disfungsional sesuai dengan diekspektasikan, namun hubungan tersebut tidak signifikan. Selanjutnya pada kedua penelitian tersebut, komitmen profesional dipandang sebagai konstruk unidimensional.

Mengikuti perkembangan komitmen profesional dalam profesi lain, Hall et al. (2005) mengemukakan konstruk komitmen profesional multidimensional pada profesi akuntan. Konsep ini mengacu pada konstruk komitmen profesional yang dikembangkan oleh Meyer et al. (1993) yang terdiri dari

terdiri dari dimensi afektif (*affective professional commitment*), kontinu (*continuence professional commitment*) dan normatif (*normatif professional commitment*). Komitmen Profesional Afektif (KPA) merupakan bentuk komitmen auditor terhadap profesinya yang berkaitan dengan keterikatan emosional, dimana auditor mengidentifikasi diri dengan tujuan dan nilai-nilai profesi. Komitmen Profesional Kontinu (KPK) merupakan bentuk komitmen auditor terhadap profesinya yang berkaitan dengan pertimbangan biaya yaitu biaya-biaya yang terjadi jika meninggalkan profesi. Komitmen Profesional Normatif (KPN) merupakan bentuk komitmen auditor terhadap profesinya karena auditor merasakan suatu tanggungjawab atau kewajiban moral untuk memelihara hubungannya dengan profesinya.

Meskipun komitmen profesional multidimensional sudah diterima secara teoritis dalam profesi akuntansi, namun masih jarang penelitian yang menguji validitas komitmen multidimensional pada profesi auditor di Indonesia. Smith dan Hall (2008) menguji keberadaan komitmen profesional multidimensi dengan sampel akuntan yang bekerja di kantor akuntan publik di Australia. Hasil penelitian mereka menunjukkan dimensi terpisah komitmen profesional yaitu komitmen profesional afektif, kontinu dan normatif.

Penelitian ini merupakan replikasi dan perluasan penelitian Smith dan Hall (2008). Replikasi dilakukan untuk menguji keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional pada profesi auditor di Indonesia, sedangkan perluasannya adalah dengan menguji pengaruh dimensi komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian bertujuan dan berkontribusi pada literature sebagai berikut. *Pertama*, penelitian ini bertujuan untuk menguji keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional pada auditor di Indonesia. Hasil penelitian ini diharapkan dapat digunakan untuk menginterpretasikan kembali hasil-hasil penelitian terdahulu tentang komitmen profesional yang bersifat unidimensional. *Kedua*, penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh dimensi komitmen profesional terhadap perilaku audit disfungsional.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan pengetahuan pengaruh dimensi komitmen profesional terhadap perilaku auditor.

Tulisan ini terdiri dari empat bagian. Bagian pertama mendiskusikan motivasi melakukan penelitian. Bagian kedua adalah tinjauan literatur dan pengembangan hipotesis. Bagian ketiga mendiskusikan metode penelitian. Pada bagian terakhir disajikan kesimpulan dan arah penelitian mendatang.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Komitmen Profesional

Komitmen auditor terhadap profesinya merupakan faktor penting yang berpengaruh terhadap perilaku auditor dalam melakukan tugas audit (Shaub et al. 1993). Komitmen profesional didasarkan pada premis bahwa individu membentuk suatu kesetiaan (*attachment*) terhadap profesi selama proses sosialisasi ketika profesi menanamkan nilai-nilai dan norma-norma profesi. Konsep komitmen profesional dikembangkan dari konsep yang lebih mapan yaitu komitmen organisasional.

Komitmen profesional didefinisikan sebagai kekuatan relatif dari identifikasi dan keterlibatan individu terhadap suatu profesi (Aranya dan Ferris 1984). Komitmen seseorang terhadap profesinya diwujudkan dalam tiga karakteristik berikut; (1) suatu penerimaan atas tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kehendak yang kuat untuk melakukan usaha demi kepentingan profesi, dan (3) suatu keinginan untuk memelihara dan mempertahankan keanggotaan dalam profesi (Aranya dan Ferris 1984).

Dalam profesi akuntan publik, komitmen profesional merupakan penerimaan terhadap tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi; oleh karena itu komitmen profesional kuat tercermin dalam sensitivitas yang lebih tinggi atas isu yang melibatkan etika profesional (Lachman dan Aranya 1986). Oleh karena itu, komitmen profesional merupakan hal yang sangat penting bagi profesi akuntan publik. Menurut Shaub et al. (1993), komitmen profesional merupakan faktor penting yang mempengaruhi perilaku auditor dalam pengambilan keputusan etis.

Lebih lanjut, mereka mengatakan perbedaan dalam perilaku tidak etis yang dilakukan auditor dapat diakibatkan perbedaan komitmen auditor terhadap profesinya.

Pada awalnya komitmen profesional dipandang sebagai konstruk yang bersifat unidimensi. Mengacu pada keberadaan komitmen profesional yang ditemukan pada profesi di luar akuntansi, Hall et al. (2005) mengusulkan komitmen profesional multi-dimensi pada profesi akuntansi. Ketiga dimensi tersebut adalah; komitmen profesional afektif (*affective professional commitment*), komitmen profesional kontinu (*continuance professional commitment*), dan komitmen profesional normatif (*normative professional commitment*).

Komitmen profesional afektif (KPA) berhubungan pada sejauh mana individu "ingin berada" pada suatu profesi (Meyer et al. 1993). Komitmen profesional afektif merupakan keterikatan emosional individu terhadap profesinya yang didasarkan pada identifikasi pada nilai-nilai dan tujuan-tujuan profesi dan suatu keinginan untuk membantu profesi mencapai tujuan-tujuan tersebut (Meyer et al. 1993). Komitmen auditor terhadap profesinya dalam bentuk afektif dapat timbul sebagai akibat pertukaran pengalaman positif yang dirasakan dari profesi atau pengembangan keahlian profesional (Hall et al. 2005).

Komitmen profesional kontinu (KPK) berhubungan dengan pada sejauh mana individual "tetap berada" pada suatu profesi (Meyer et al. 1993; Hall et al. 2005). Komitmen profesional kontinu merupakan bentuk komitmen seseorang terhadap profesinya yang didasarkan pada pertimbangan biaya-biaya yang terjadi jika seseorang meninggalkan profesi. Komitmen profesional kontinu didasarkan pada *Theory of Side Bets* Becker's (1960) dalam Hall et al. (2005), yang berargumen bahwa individu mempertahankan komitmen dengan suatu entitas berkaitan dengan akumulasi investasi pada suatu entitas atau tidak adanya alternatif yang sebanding dengan entitas tersebut. Komitmen auditor terhadap profesinya dalam bentuk kontinu dapat timbul karena individu auditor membutuhkan investasi untuk memperoleh atau mendapatkan profesinya sebagai auditor, dan

investasi tersebut akan hilang jika mereka meninggalkan profesi sebagai auditor, yang meliputi keahlian dibidang auditing, status, atau penghargaan (Hall et al. 2005).

Komitmen profesional normatif merupakan keterikatan individu dengan suatu profesi karena merasakan suatu kewajiban atau tanggung jawab untuk tetap berada pada suatu profesi. Meyer et al. (1993) menyatakan komitmen profesional normatif berhubungan pada sejauh mana individu meyakini bahwa mereka harus tetap berada pada suatu profesi. Komitmen auditor terhadap profesinya dalam bentuk normatif dapat timbul ketika auditor memperoleh manfaat yang signifikan dari suatu profesi, atau karena adanya tuntutan dari kolega atau keluarga yang menekankan pentingnya untuk tetap berada pada profesi (Hall et al. 2005).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Smith dan Hall (2008) menunjukkan terdapat dukungan empiris terhadap dimensi terpisah dari komitmen profesional pada profesi akuntansi. Keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional ditunjukkan melalui hasil analisis faktor konfirmatori dan validitas diskriminan konstruk. Hasil pengujian dengan analisis faktor konfirmatori menunjukkan model tiga-faktor memiliki indeks-indeks fit yang lebih baik dibandingkan dengan model dua-faktor dan satu-faktor. Selanjutnya nilai validitas diskriminan untuk masing-masing dimensi komitmen profesional adalah baik yang ditunjukkan melalui *average variance extracted* (AVE) untuk masing-masing dimensi yang lebih tinggi dibandingkan dengan korelasi antar konstruk dimensi berpasangan (Smith dan Hall 2008). Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini menguji keberadaan multidimensi komitmen profesional pada auditor di Indonesia.

Perilaku Audit Disfungsional

Perilaku audit disfungsional adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi kualitas audit secara langsung maupun tidak langsung (Malone dan Robert 1996). Tindakan yang mereduksi kualitas audit secara langsung disebut perilaku reduksi kualitas audit (RKA), sedangkan tindakan

yang dapat mereduksi kualitas audit secara tidak langsung disebut perilaku *underreporting of time* (URT) [Kelley dan Margheim 1990; Otley dan Pierce 1996].

Perilaku RKA dilakukan dengan tidak melakukan prosedur audit yang seharusnya sesuai dengan program audit. Perilaku ini dilakukan melalui tindakan seperti; penghentian prematur prosedur audit, review yang dangkal terhadap dokumen klien, bias dalam pemilihan sampel, tidak memperluas *scope* pengujian ketika terdeteksi ketidak beresan, dan tidak meneliti kesesuaian perlakuan, akuntansi yang diterapkan klien (Kelley dan Margheim 1990; Otley dan Pierce 1996). Tindakan-tindakan seperti yang disebutkan di atas secara langsung mereduksi kualitas audit karena auditor memilih untuk tidak melaksanakan seluruh tahapan program audit secara cermat dan seksama.

Perilaku URT adalah tindakan yang dilakukan auditor dengan memanipulasi atau tidak melaporkan waktu audit yang sesungguhnya mereka gunakan untuk pelaksanaan program audit (Lightner et al. 1982; Otley dan Pierce 1996). Tindakan seperti ini berhubungan secara tidak langsung dengan penurunan kualitas audit, dimana auditor melaksanakan semua tahapan program audit. Meskipun demikian, perilaku URT dapat mengakibatkan KAP mengambil keputusan internal yang salah seperti; penetapan anggaran waktu audit untuk tahun berikutnya yang tidak realistis, evaluasi kinerja staf yang tidak tepat dan selanjutnya dapat mendorong perilaku RKA untuk penugasan berikutnya (McNair 1991; Otley dan Pierce 1996).

Perilaku RKA dan URT selain digolongkan sebagai perilaku disfungsional dapat juga digolongkan sebagai perilaku tidak etis. Kedua perilaku tersebut dikategorikan sebagai perilaku tidak etis karena auditor memanipulasi laporan kinerja tugas yang dibebankan KAP pada mereka yaitu dengan mengurangi pekerjaan yang seharusnya dilaksanakan atau dengan tidak melaporkan waktu audit yang sesungguhnya digunakan, dimana hal tersebut merupakan pelanggaran terhadap standar audit profesional dan kebijakan KAP (Otley dan Pierce, 1996).

Pengaruh Dimensi Komitmen Profesional Terhadap Perilaku Audit Disfungsional (RKA dan URT)

Pada penelitian ini diduga dimensi komitmen profesional berpengaruh terhadap perilaku audit disfungsional (RKA dan URT). Hal ini didasarkan dimana auditor yang memiliki komitmen kuat pada setiap dimensi, akan berusaha untuk menjaga nilai-nilai profesi dengan menghindari perilaku yang dapat merusak profesi seperti perilaku audit disfungsional.

Hasil-hasil penelitian terdahulu telah mendokumentasikan pengaruh komitmen profesional terhadap perilaku auditor seperti; ketaatan pada aturan (Jeffrey dan Weatherholt 1996), perilaku audit disfungsional (Malone dan Robert 1996; Otley dan Pierce 1998), pertimbangan *sign-off* saldo akun yang diragukan (Lord dan DeZoort, 2001), dan intensi melaporkan tindakan yang meragukan (Kaplan dan Whitecotton 2001). Pada umumnya hasil-hasil studi tersebut sesuai dengan yang diekpektasi, namun beberapa peneliti menemukan hubungan yang tidak signifikan antara komitmen profesional dan perilaku auditor.

Berbeda dengan penelitian-peenelitian terdahulu yang memandang komitmen profesional sebagai konstruk unidimensional, pada penelitian ini komitmen profesional dipandang sebagai konstruk multidimensi yang terdiri dari komitmen profesional afektif, kontinu dan normatif. Meskipun ketiga dimensi komitmen profesional tersebut adalah berbeda, namun diduga pengaruhnya terhadap perilaku audit disfungsional adalah sama yaitu semakin kuat komitmen yang dimiliki auditor untuk setiap dimensi, maka semakin kecil kemungkinan mereka melakukan perilaku audit disfungsional.

Berdasarkan uraian di atas, dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

- H1: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional afektif dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).
- H2: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional kontinu dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).
- H3: Terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional normatif dengan perilaku audit disfungsional (RKA dan URT).

METODA PENELITIAN

Populasi, Sampel dan Metode Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah para auditor yang bekerja pada KAP di Indonesia. Untuk menentukan sampel dalam penelitian ini, peneliti menggunakan metode *non probability sampling*, yaitu *convenience sampling method*. Lokasi penelitian dipilih pada tiga kota besar di Indonesia yaitu Jakarta, Surabaya, dan Medan dengan pertimbangan karena sebahagian besar KAP di Indonesia berkedudukan pada ketiga kota tersebut.

Penentuan jumlah sampel didasarkan pada ukuran sampel yang disyaratkan dengan analisis data menggunakan model persamaan struktural. Menurut Ghozali (2008) jumlah sampel yang diperlukan dalam estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural berkisar antara 200 sampai 400. Untuk mendapatkan ukuran sampel yang diperlukan, maka disebar sebanyak 1.500 eksemplar dengan mempertimbangkan tingkat pengembalian kuesioner antara 10 sampai 20 persen (Indrianto dan Supomo 1999). Kuesioner ini disebar sebanyak 750 eksemplar pada KAP Afiliasi dan 750 esksemplar pada KAP Non-Afiliasi. Jumlah kuesioner yang dikirim pada setiap KAP disesuaikan dengan ukuran dan tipe KAP yaitu untuk KAP Afiliasi antara 20 sampai 50 eksemplar, sedangkan untuk KAP Non-Afiliasi antara 10-15 eksemplar.

Metode pengumpulan data dilakukan dengan kombinasi dua cara berikut; (1) melalui jasa pos, dan (2) kontak personal. Kombinasi kedua metode tersebut dipilih dalam usaha meningkatkan tingkat pengembalian kuesioner dengan mempertimbangkan kendala waktu dan biaya yang dihadapi peneliti.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Komitmen profesional didefinisikan sebagai kekuatan relatif dari identifikasi dan keterlibatan

individu terhadap suatu profesi (Aranya dan Ferris, 1984). Komitmen seseorang terhadap profesinya diwujudkan dalam tiga karakteristik berikut; (1) suatu penerimaan atas tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kemauan untuk melakukan usaha sekuat tenaga demi kepentingan profesi, dan (3) suatu keinginan untuk memelihara dan mempertahankan keanggotaan dalam profesi.

Pada studi ini komitmen profesional dipandang sebagai konstruk multi-dimensi yang terdiri dari Komitmen Profesional Afektif (KPA), Komitmen Profesional Kontinu (KPK), dan Komitmen Profesional Normatif (KPN). Konstruk ini diukur dengan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Meyer et al. (1993). Instrumen ini telah digunakan Smith dan Hall (2008) mengukur komitmen akuntan terhadap profesinya pada profesi akuntan di Australia. Hasil penelitian mereka menunjukkan instrumen ini merupakan model pengukuran yang dapat diandalkan. Hal ini ditunjukkan melalui nilai loading faktor, *construct reliability*, dan varians yang diekstraksi dari masing-masing dimensi komitmen profesional yang sesuai dengan kriteria. Selanjutnya masing-masing konstruk memiliki validitas diskriminan (*discriminant validity*) yang baik (Smith dan Hall 2008). Instrumen ini terdiri dari 18 item pertanyaan, masing-masing enam pertanyaan untuk setiap dimensi. Responden diminta pendapatnya untuk setiap item pertanyaan dengan skala Likert 5 poin mulai dari poin 1 (Sangat Tidak Setuju) sampai poin 5 (Sangat Setuju).

Perilaku RKA adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor selama pelaksanaan program audit yang dapat mereduksi efektivitas bukti-bukti audit yang dikumpulkan (Malone dan Robert 1996; Pierce dan Sweeney 2004). Variabel ini dioperasionalkan dengan mengukur seberapa sering responden melakukan sekelompok tindakan-tindakan yang dapat mengurangi efektivitas bukti-bukti audit yang dikumpulkan selama pelaksanaan program audit. Perilaku RKA diukur dengan 10 item pertanyaan dengan skala likert 5 poin mulai dari 1 (hampir tidak pernah) sampai 5 (hampir selalu) yang diadopsi dari Pierce dan Sweeney (2004).

Perilaku URT adalah setiap tindakan yang dilakukan auditor dengan melaporkan dan mem-

bebaskan waktu audit yang lebih singkat dari waktu aktual yang digunakan untuk pelaksanaan tugas audit tertentu (Lightner et al. 1982; Otley dan Pierce 1996). Variabel ini dioperasionalkan dengan mengukur seberapa sering responden melakukan setiap tindakan yang dapat mengakibatkan waktu audit yang dilaporkan dan dibebaskan lebih singkat dari waktu aktual yang digunakan dalam pelaksanaan tugas audit. Perilaku URT diukur dengan 3 item pertanyaan dengan skala likert 5 poin yaitu mulai dari poin 1 (hampir tidak pernah) sampai poin 5 (hampir selalu) yang diadopsi dari Otley dan Pierce (1996).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pelaksanaan Penelitian

Penelitian ini menggunakan responden auditor yang bekerja di KAP di pada tiga kota besar di Indonesia yaitu Jakarta, Surabaya dan Medan. Sebanyak 1500 eksemplar kuesioner disebar melalui jasa pos dan kontak personal. Dari jumlah tersebut yang kembali sebanyak 379 eksemplar. Sebanyak 31 eksemplar kuesioner tidak diikuti dalam analisis data karena pengisiannya tidak lengkap dan/atau tidak sesuai dengan kriteria sampel. Dengan demikian sampel penelitian ini adalah 348, jumlah tersebut telah memenuhi ukuran sampel yang diperlukan untuk estimasi *maximum likelihood* yang berkisar antara 200 sampai 400 (Ghozali 2008).

Pengujian Data

Pengujian data dilakukan untuk mendeteksi kemungkinan data mengandung *non-response* bias dan kemungkinan dilanggarnya asumsi-asumsi yang harus dipenuhi pada estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural. Hasil pengujian *non-response* bias dengan uji t menunjukkan data yang digunakan pada penelitian ini bebas dari *non-response* bias.

Hasil pengujian mengindikasikan data penelitian memenuhi asumsi-asumsi yang disyaratkan pada estimasi *maximum likelihood* dengan model persamaan struktural yaitu data memiliki distribusi normal, bebas dari data *outliers*, dan tidak terdapat

multikolinearitas (2008). Data penelitian ini memiliki distribusi normal karena tidak terdapat nilai C.R yang lebih besar dari $\pm 2,58$ untuk semua indikator penelitian maupun *multivariate*. Selanjutnya data penelitian ini juga bebas dari multikolinearitas yang ditunjukkan melalui nilai *determinant of sample covariance matrix* yang lebih besar dari 0 yaitu untuk model perilaku RKA sebesar 1,036 dan untuk model perilaku URT sebesar 1,072, dan tidak terdapat korelasi antara variabel eksogen yang lebih besar dari 0,9.

Dimensionalitas Komitmen Profesional

Untuk menguji keberadaan komitmen profesional multi-dimensi dilakukan analisis faktor konfirmatori dengan tiga model yaitu; model satu-faktor, model dua-faktor, dan model tiga-faktor. Pendekatan ini mengacu pada metode yang digunakan Smith dan Hall (2008) untuk menguji keberadaan komitmen profesional multi-dimensi dengan responden akuntan profesional di Australia.

Pada model satu-faktor seluruh indikator yang terdiri dari 18 item pertanyaan (KPA1 sampai dengan KPN6) digunakan untuk mengukur konstruk komitmen profesional (KP). Pada model dua-faktor diuji dengan memperlakukan item-item pertanyaan KPA dan KPN pada satu faktor, serta item-item pertanyaan KPK pada faktor lain. Estimasi terhadap model dua-faktor dilakukan karena studi-studi sebelumnya menunjukkan item-item KPA dan KPN cenderung saling berkorelasi tinggi dibandingkan dengan item-item KPK (Meyer et al. 1993). Pada model-tiga faktor, diuji dengan memperlakukan item-item KPA, KPK, dan KPN

mengukur dimensi yang berbeda. Jika terbukti keberadaan komitmen profesional, maka diharapkan model tiga-faktor merupakan model pengukuran yang paling sesuai.

Seluruh model diuji dengan menggunakan estimasi *maksimum likelihood* dengan program AMOS. Untuk menentukan kesesuaian model, digunakan beberapa indeks kesesuaian yang baik yaitu; *Chi square* dengan nilai yang kecil, probabilitas $\geq 0,5$, *Chi square/df* dengan nilai ≤ 2.00 , GFI dengan nilai $\geq 0,90$, RMSEA dengan nilai berkisar antara 0.05-0.08, AGFI dengan nilai $\geq 0,90$, TLI dengan nilai $\geq 0,90$, dan PNFI dengan nilai berkisar antara 0,60-0,90 (Ghozali, 2008). Penggunaan berbagai indikator kesesuaian model akan memberikan interpretasi yang lebih komprehensif dan memadai atas suatu model.

Hasil pengujian model disajikan pada Tabel 1. Sebagaimana disajikan pada Tabel 1, tampak bahwa model kesesuaian yang baik untuk model satu-faktor dan model dua-faktor tidak dapat diterima karena kebanyakan indeks-indeks fit berada di bawah ambang batas yang direkomendasikan. Selanjutnya, hasil analisis faktor konfirmatori model dua-faktor menunjukkan terdapat peningkatan indeks-indeks *goodness-of-fit*, namun demikian indeks-indeks tersebut masih jauh dari ambang batas direkomendasikan. Selanjutnya, hasil pengujian model tiga-faktor menunjukkan terdapat perbaikan atas kesesuaian model pengukuran secara signifikan yang ditunjukkan melalui indeks-indeks fit yang mendekati ambang batas yang direkomendasikan. Hasil ini mendukung keberadaan tiga dimensi terpisah dari komitmen profesional

Tabel 1 Analisis Faktor Konfirmatori Dimensi Komitmen Profesional

Indeks Fit	Model Satu Faktor	Model Dua Faktor	Model Tiga Faktor	Model Tiga Faktor Revisi
Chi-Square	779,183	460,719	191,266	75,255
Probabilitas	0,0000	0,0000	0,0001	0,4370
Chi-Square/df	5,7720	3,4380	1,4490	1,0170
GFI	0,740	0,831	0,943	0,970
RMSEA	0,117	0,084	0,036	0,007
AGFI	0,671	0,785	0,927	0,958
TLI	0,673	0,833	0,969	0,989
PNFI	0,457	0,497	0,575	0,675

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Meskipun model tiga faktor memiliki model kesesuaian yang lebih baik dari keseluruhan model pengukuran, namun model kesesuaian yang baik masih tetap berada di bawah ambang batas konvensional terutama untuk ukuran fundamental yang ditunjukkan melalui *chi-square* sebesar 191,266 untuk derajat kebebasan 132 ($p = 0,001$). Selanjutnya dilakukan revisi model pengukuran atas model tiga-faktor dengan mengeliminasi indikator-indikator yang memiliki faktor loading $<0,50$. Empat indikator memiliki faktor loading di bawah 0,50 yaitu, KPA4 (0,282), KPK1 (0,246), KPK3 (0,141), dan KPN 3 (0,258). Selanjutnya faktor loading untuk indikator-indikator untuk setiap dimensi adalah sebagai berikut; KPA(0,712-0,808), KPK (0,699-0,721), dan KPN (0,692-0,753) dengan level signifikansi $p < 0,001$. Berdasarkan hasil analisis konfirmatori yang dilakukan dapat disimpulkan keberadaan dimensi komitmen profesional. Hal ini ditunjukkan melalui ukuran kesesuaian model tiga-faktor yang lebih baik, nilai faktor loading untuk masing-masing indikator dimensi komitmen profesional $>0,50$ dan level signifikansi $p < 0,001$.

Reliabilitas dan Validitas

Penilaian reliabilitas dan validitas dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi dan keakuratan indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur konstruk. Untuk menguji reliabilitas dilakukan

dengan mengukur reliabilitas komposit (*composite reliability*) untuk setiap dimensi KP. Reliabilitas konstruk dinilai dengan menghitung indeks reliabilitas instrumen yang digunakan (*composite reliability*) dari model SEM yang dianalisis. Kriteria yang digunakan untuk menilai adalah tingkat reliabilitas suatu konstruk yang dapat diterima adalah nilai Cronbach's alpha di atas nilai 0.7 (Ghozali 2008).

Validitas konstruk diukur melalui validitas konvergen. Validitas konvergen (*convergent validity*) berhubungan dengan prinsip bahwa pengukur-pengukur dari suatu konstruk seharusnya berkorelasi tinggi terhadap dirinya sendiri. Validitas konvergen dievaluasi dengan menggunakan dua kriteria berdasarkan usulan dari Fornell dan Larcker (1981) sebagai berikut: (1) semua *factor loadings* seharusnya signifikan dan nilainya melebihi 0,70, dan (2) rata-rata varian yang diekstraksi (*average variance extracted* atau AVE) untuk masing-masing konstruk seharusnya melebihi varian yang diakibatkan kesalahan pengukuran untuk konstruk tersebut. Angka yang direkomendasikan untuk AVE adalah $>0,50$ (Ghozali 2008).

Pada Tabel 2 disajikan reliabilitas dan validitas konstruk dimensi komitmen profesional. Sebagaimana ditunjukkan pada Tabel 2 semua dimensi komitmen profesional memiliki reliabilitas dan validitas yang memadai, hal ini ditunjukkan melalui nilai alpha cronbach dan AVE dari semua konstruk yang lebih besar dari yang direkomendasikan.

Tabel 2 Reliabilitas dan AVE Dimensi Komitmen Profesional

Konstruk	Alpha Cronbach	AVE
KPA	0,883	0,602
KPK	0,814	0,523
KPN	0,839	0,510

Average Varianced Extracted (AVE) dapat juga digunakan untuk menilai validitas diskriminan. Validitas diskriminan berhubungan dengan prinsip bahwa pengukur-pengukur di konstruk-konstruk berbeda seharusnya tidak berkorelasi dengan tinggi. Validitas diskriminan dievaluasi lewat perbandingan akar kuadrat AVE dengan korelasi antara konstruk-konstruk berpasangan. Kriteria yang

digunakan adalah nilai akar kuadrat dari AVE seharusnya melebihi korelasi antar pasangan konstruk (Ghozali 2008).

Tabel 3 menunjukkan korelasi antara konstruk dan akar kuadrat AVE dari konstruk dimensi komitmen profesional. Tampak pada Tabel 3 masing-masing konstruk dimensi komitmen profesional memiliki validitas diskriminan yang baik, hal ini

dapat dilihat dari nilai akar kuadrat AVE masing-masing konstruk yang lebih tinggi nilainya

dibandingkan dengan nilai korelasi antara konstruk.

Tabel 3 Korelasi Antara Konstruk dan Akar Kuadrat AVE

Konstruk	KPA	KPK	KPN
Komitmen Profesional Afektif (KPA)	0,776		
Komitmen Profesional Kontinu (KPK)	0,439	0,723	
Komitmen Profesional Normatif (KPN)	0,662	0,490	0,713

Keterangan: Elemen-elemen diagonal (huruf cetak tebal) adalah nilai akar kuadrat AVE dan di luar diagonal (huruf cetak biasa) adalah korelasi antar dua konstruk berpasangan

Berdasarkan analisis faktor konfirmatori dan pengujian reliabilitas dan validitas dapat disimpulkan keberadaan dimensi terpisah komitmen profesional. Hasil penelitian ini menambah dukungan empiris terhadap hasil penelitian Smith dan hall (2008).

Hasil Pengujian Model Pengukuran Perilaku RKA dan URT

Model pengukuran perilaku RKA dan URT diuji dengan dengan analisis faktor konfirmatori (*Confirmatory Factor Analysis*) dan pengujian terhadap reliabilitas dan validitas konstruk. Hasil pengujian model pengukuran perilaku RKA menunjukkan nilai faktor loading berkisar antara 0,651-0,753 dengan nilai reliabilitas konstruk

sebesar 0,911 dan validitas sebesar 0,505. Selanjutnya hasil pengujian terhadap model pengukuran perilaku URT menunjukkan nilai faktor loading berkisar antara 0,737-0,748 dengan nilai reliabilitas konstruk sebesar 0,84 dan validitas 0,557. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model pengukuran RKA dan URT adalah sesuai dengan data.

Pengaruh Dimensi Komitmen Profesional Terhadap Perilaku RKA dan URT

Hasil estimasi dengan model struktural yang menunjukkan hubungan dimensi komitmen profesional dengan perilaku RKA dan URT disajikan pada Tabel 4.

Tabel 4 Hasil Estimasi Hubungan Dimensi Komitmen Profesional dengan Perilaku RKA dan URT

Hubungan Variabel	Koefisien	S.E.	C.R	P
RKA ← KPA	-0,178	0,082	-1,964	0,050
RKA ← KPK	0,111	0,077	1,578	0,115
RKA ← KPN	-0,232	0,092	-2,635	0,008
URT ← KPA	0,000	0,093	-0,004	0,997
URT ← KPK	0,029	0,087	0,376	0,707
URT ← KPN	-0,217	0,104	-2,239	0,025

Sumber : Output AMOS

Tampak pada Tabel 4, hanya 3 (tiga) jalur yang menunjukkan hubungan dimensi komitmen profesional sesuai dengan yang diekspektasi yaitu hubungan antara komitmen profesional afektif (KPA) dengan perilaku RKA, hubungan komitmen profesional normatif (KPN) dengan perilaku RKA dan URT, sedangkan 3 (tiga) jalur lagi tanpa koefisien tidak sesuai dengan yang diekspektasi.

Selanjutnya dari ketiga hipotesis yang diajukan hanya satu hipotesis yang mendapat dukungan empiris secara penuh yaitu hipotesis nomor 3 yang menyatakan terdapat hubungan komitmen profesional normatif (KPN) dengan perilaku RKA dan URT. Hipotesis nomor satu yang menyatakan terdapat hubungan negatif antara komitmen profesional afektif (KPA) dengan perilaku RKA

dan URT tidak sepenuhnya mendapat dukungan empiris. Selanjutnya hipotesis nomor 2 yang menyatakan terdapat hubungan negatif komitmen profesional kontinu (KPK) dengan perilaku RKA dan URT ditolak.

KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini dimaksudkan untuk 2 (dua) tujuan. Pertama adalah menguji validitas dari model tiga-komponen KP auditor yang bekerja di KAP. Kedua adalah menguji pengaruh dimensi komitmen profesional terhadap perilaku RKA dan URT. Hasil analisis faktor konfirmatori dan pengujian reliabilitas dan validitas memberikan dukungan empiris atas dimensi terpisah komitmen profesional pada auditor yang bekerja di KAP.

Hasil pengujian pengaruh dimensi komitmen profesional dengan perilaku RKA dan URT tercampur. Meskipun teori mengatakan bahwa keseluruhan dimensi komitmen profesional berpengaruh dengan perilaku auditor, hasil penelitian tidak demikian. Hasil penelitian menunjukkan hanya dimensi komitmen profesional normatif (KPN) yang berpengaruh negatif dan signifikan dengan perilaku RKA dan URT, sedangkan dimensi komitmen profesional afektif (KPA) hanya berpengaruh negatif dengan perilaku RKA pada level yang marginal. Selanjutnya pengaruh dimensi komitmen profesional kontinu (KPK) dengan perilaku RKA dan URT tidak sesuai dengan yang diekspektasi.

Hasil penelitian ini memiliki implikasi untuk penelitian mendatang. Hasil-hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan anteseden dan konsekuen komitmen profesional yang tercampur, menunjukkan pentingnya pengujian anteseden maupun konsekuen dimensi terpisah komitmen profesional. Temuan yang penelitian ini menunjukkan pengaruh dimensi komitmen profesional terhadap perilaku RKA dan URT mengindikasikan konsekuensi dari dimensi komitmen profesional adalah berbeda. Untuk itu, dianjurkan untuk penelitian mendatang melakukan penelitian untuk menguji anteseden dan konsekuen dimensi terpisah komitmen profesional.

Dalam menginterpretasikan hasil penelitian ini perlu diperhatikan keterbatasan penelitian ini. **Pertama**, pemilihan sampel dilakukan dengan tidak menggunakan metode *sampling probability*, dengan demikian hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasi untuk seluruh auditor di Indonesia. **Kedua**, penelitian ini menggunakan data berupa jawaban responden atas pertanyaan yang diajukan pada kuesioner penelitian. Oleh karena itu, hasil penelitian ini sangat bergantung pada kejujuran responden dalam menjawab kuesioner penelitian.

DAFTAR PUSTAKA

- Alderman, C.W., and Deitrick, J.W. 1982. "Auditor's Perceptions of Time Budget Pressure and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol 1 No.2, pp. 54-58.
- Aranya, N., and Ferris, K. R. 1984. "A Reexamination of Accountants' Organization-Professional Conflict", **The Accounting Review**, Vol. 59 No. 1, pp. 1-15.
- , Pollock, J, and Amernic, J. 1981. "An Examination of Professional Commitment in Public Accounting". **Accounting, Organization and Society**. Vol. 6 No.4. pp. 271-280.
- Arens, A., A., and Loebbecke, J. K., 2002. **Auditing and Integrated Approach**, Eight Edition, New Jersey: Prentice-Hall.
- DeAngelo, L.E., 1981. "Auditor Size and Auditor Quality", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, No. 3, pp. 183-199.
- Ghozali, I. 2008. **Model Persamaan Struktural: Konsep Aplikasi dengan Program Amos 16.0**, Semarang, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hall M., Smith D., and Langfield-Smith K. 2005. "Accountant's Commitment to Their Profession: Multiple Dimensions of Professional Commitment and Opportunities for Future Research". **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 17. pp. 89-109.
- Herrbach, O. 2001. "Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract". **European Accounting Review**. Vol. 10 No. 4. pp. 787-802.

- Indrianto, N., dan Supomo, B. 2002. **Metodologi Penelitian Bisnis**. Edisi Pertama, Cetakan Kedua. Yogyakarta. BPFE.
- Jeffrey, C., and Weatherholt, N. 1996. "Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accounts". **Behavioral Research In Accounting**, Vol. 8. pp. 8-29.
- Kaplan, and Whitecotton S.M. 2001. "An Examination of Auditor's Reporting Intentions When another Auditor is Offered Client Employment". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol. 20. pp. 45-63.
- Kelley, T. and Margheim, L. 1990. "The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variabel on Dysfunctional Behavior". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol 9. No. 2. pp. 21-41.
- Lachman, R., and Aranya N. 1986. "Evaluation of Alternative Models of Commitment and Job Attitude of Professionals". **Journal of Occupational Behavior**. Vol. 7. pp. 227-243.
- Lightner, S.S., Adams, S, and Lightner, K. 1982. "The Influence of Situational, Ethical and Expentancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior". **Auditing: Journal of Practice and Theory**. Vol. 2. pp. 1-12.
- Lord, A. T., and DeZoort, F.T. 2001. "The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditor's Responses to Social Influence Pressure", **Accounting Organizations and Society**. Vol. 26. pp. 215-235.
- Malone, C.F., and Robert, R. W. 1996. "Factors Associated With the Incidence of Reduced Audit Quality Behavior". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol. 15. No. 2: pp. 49-64.
- McNair, C.J. 1991. "Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behavior". **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 16 No. 7. pp. 635-653.
- Meyer, J. P., Allen, N. J., and Smith, C., A. 1993, "Commitment to Organizations and Occupations: Extensions and Test of a Three-Component Conceptualization", **Journal of Afflied Psychology**, Vol 78. No. 4, pp. 538-551.
- Otley, D. T., and Pierce, B. J. 1996. "The Operation of Control System in Large Audit Firms". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol.15, No. 2,
- Pierce, B, and Sweeney, B. 2004, "Cost-Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation". **Europan Accounting Review**. Vol. 13. No. 1. pp. 415-441.
- Raghunathan, B. 1991. "Premature Signing-Off of Auditor Procedure an Analysis". **Accounting Horizon**. Vol. 5. No. 2. pp. 71-79.
- Shaub, M. K., Find, D. W., and Munter, P. 1993. "The Effects of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity". **Behavioral Research in Accounting**. Vol. 5. pp. 145-169.
- Smith, D, and Matthew Hall. 2008. "An Empirical Examination of a Three Component Model of Professional Commitment among Public Accountants". **Behavioral Research in Accounting**. Vol. 20. Pp75-92.