

**PENGUJIAN DAN MEKANISME PENGURANGBIASAN EFEK KEKINIAN:
PENGALAMAN AUDIT, TELAAH SENDIRI, DAN TELAAH KELOMPOK
DALAM PERTIMBANGAN AUDITOR**

DISERTASI



**Oleh
I Wayan Suartana
02/1135/PS**

**UNIVERSITAS GADJAH MADA
YOGYAKARTA
2006**

**PENGUJIAN DAN MEKANISME PENGURANGBIASAN EFEK KEKINIAN:
PENGALAMAN AUDIT, TELAAH SENDIRI, DAN TELAAH KELOMPOK
DALAM PERTIMBANGAN AUDITOR**

**Disertasi untuk memperoleh derajat Doktor dalam Ilmu Ekonomi
Akuntansi pada Universitas Gadjah Mada**

**Dipertahankan terhadap sanggahan Senat Universitas Gadjah Mada
Yogyakarta
pada tanggal**

**Oleh
I Wayan Suartana**

**Lahir
Di Pecatu, Kuta Selatan**

SURAT PERSETUJUAN

Untuk diajukan ke Sidang Promosi Terbuka,



Prof. Dr. Jogisanto H.M., M.B.A.
Promotor



Prof. Dr. Slamet Sugiri, M.B.A.
Ko-promotor




Dr. Gudono, M.B.A.
Ko-promotor

PERNYATAAN

Dengan ini penulis menyatakan bahwa dalam disertasi ini tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu perguruan tinggi, dan sepanjang pengetahuan penulis juga tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam daftar pustaka.

Yogyakarta,

Yang menyatakan



1 Wayan Suartana

PRAKATA

Atas berkat rahmat Tuhan Yang Maha Esa/Ida Sanghyang Widhi Wasa, penulis mengucapkan rasa syukur atas selesainya disertasi dengan judul “Pengujian dan Mekanisme Pengurangbiasan Efek Kekinian: Pengalaman Audit, Telaah Sendiri, dan Telaah Kelompok dalam Pertimbangan Auditor” sesuai dengan waktu yang direncanakan.

Ide dari disertasi ini bermula sejak penulis mengikuti kuliah audit pada program M.Si di UGM tahun 1998-2000. Sepanjang pengetahuan dan pengamatan penulis memang belum ada yang meneliti tentang *Model Belief Adjustment* di Indonesia. Di Amerika Serikat sendiri tempat ditemukan teori tersebut penelitian-penelitian tentang efek kekinian (*recency effect*) saat ini sudah berkembang ke arah topik-topik mengenai *debiasing* (pengurangbiasan). Pentingnya penelitian ini dilakukan paling tidak ikut memberikan kontribusi dalam studi-studi mengenai auditing khususnya aspek keperilakuan dalam auditing.

Penulisan disertasi ini merupakan salah satu syarat dalam menempuh Program Doktor Ilmu-Ilmu Ekonomi Jurusan Akuntansi di Universitas Gadjah Mada. Dalam pelaksanaan dan penyelesaian penelitian, tentu penulis memperoleh bantuan dari berbagai pihak. Dalam prakata ini penulis menyampaikan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada Tim Promotor, yakni Prof. Dr. Jogiyanto H.M., M.B.A. selaku Promotor, serta Prof. Dr. Slamet Sugiri, M.B.A. dan Dr. Gudono, M.B.A. selaku Ko-Promotor yang dengan sabar membimbing dari awal hingga selesainya disertasi ini. Terima kasih juga penulis sampaikan kepada Tim Penilai

yakni Prof. Dr. Abdul Halim, M.B.A., Dr. Ertambang Nahartyo, M.Sc., dan Dr. Kumalahadi, M.Si. yang dengan tekun memberikan saran perbaikan atas disertasi ini. Kepada Dr. Supriyadi, M.Sc. dan Dr. R.A. Supriyono, S.U. selaku anggota tim penguji yang juga memberikan saran perbaikan terhadap disertasi ini disampaikan ucapan terima kasih.

Selanjutnya penulis juga menyampaikan terima kasih kepada dosen penulis dari semester 1 sampai 4 yaitu Prof. Dr. Zaki Baridwan, M.Sc., Prof. Dr. Mas'ud Machfoedz M.B.A., Dr. Ainun Na'im, M.B.A., Prof. Dr. Mardiasmo, M.B.A., Prof. Dr. Indra Wijaya M.B.A., Dr. Suwardjono, M.Sc., Dr. Bambang Riyanto L.S., M.B.A., Prof. Dr. Insukindro, M.A., Alm. Prof. Dr. Soelistyo, M.B.A., Prof. Dr. Subanar, Prof. Dr. Koento Wibisono, Dr. T. Hani Handoko, M.B.A., Dr. B.M. Purwanto, M.B.A. dan Dr. Faried Wijaya, M.A. Tak ketinggalan penulis mengucapkan terima kasih pada Bapak/Ibu staf karyawan Program Doktor Ilmu-Ilmu ekonomi dan Sekolah Pascasarjana UGM. Kepada Bu Rosi dan Bu Peni diucapkan banyak terima kasih.

Terima kasih penulis sampaikan pada Prof. Dr. I Ketut Rahyuda dan Drs. Kembar Sribudhi, M.P. selaku mantan Dekan dan Dekan FE Unud yang telah mendorong dan memfasilitasi penulis selama mengikuti perkuliahan. Kepada Drs I Ketut Mustanda, MM dan Drs I.B. Dharmadiaksa, M.Si diucapkan banyak terima kasih. Kepada Drs I Ketut Budiarta M.Si dan Drs I Ketut Suryanawa, M.Si. selaku mantan ketua dan Ketua Jurusan Akuntansi FE Unud serta staf pegawai di Rektorat dan FE Unud diucapkan banyak terima kasih. Teman-teman staf pengajar yang tidak bisa penulis sebut satu persatu di Jurusan Akuntansi, Manajemen, dan Ilmu Ekonomi

FE Unud, penulis ucapkan banyak terima kasih atas petuah, saran dan motivasi selama mengikuti perkuliahan dan penelitian.

Secara khusus penulis menyampaikan ucapan terima kasih kepada Ibu Puput Tri Komalasari yang telah membantu dalam pengumpulan data Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surabaya. Manajemen/staf 7 KAP di Denpasar: I Ketut Muliarta, I Wayan Sunasdyana, Sri Marmo Djogosarkoro, IB Djagera dan Ketut Gunarsa, I Made Oka, I Ketut Budiarta, dan Ngurah Arya, manajemen/staf 5 KAP di Surabaya: Buntaran, Tanzil, Arsono, Johan Malonda, dan Hans Tuanakotta diucapkan banyak terima kasih atas kesediaan dalam pengumpulan data eksperimen.

Kepada dua sahabat penulis teman satu angkatan Andreas Lako dan Firman Syarief, kakak-kakak dan adik-adik kelas di Jurusan Akuntansi, teman-teman S3 Akuntansi Kelas Udayana, Pak Dewa Wirama, Pak Putu Sugiarta dan teman-teman dari Jurusan Manajemen, Bu Prapti dan Bu Dewi, dan teman-teman dari jurusan Ilmu Ekonomi diucapkan banyak terima kasih dan permohonan maaf bila selama kurang lebih 5 tahun kita bersama ada kesalahan dari penulis. Kepada Tri, Ayi Ahadiat, Gusti Fitriansyah, Wisnu Oentoro, dan Pak Edy selaku teman diskusi dan guru “spiritual” diucapkan banyak terima kasih. Terima kasih kepada teman-teman satu kos di Blok Pamungkas 10 b Pogung Baru, Eren, dr. Kalber, dr. Hendry, Panji, Jeri, Tedi, Deo, Ical, Ari, Wisnu, dan Musi, yang ikut bersimpati dan berempati ketika penulis sedang mempersiapkan ujian. Terima kasih juga kepada Wayan Kartana, Ketut Darma, Saring Suhendro, Putra, Arta, Ryan, Komang, Gde Rahula, Radix, Dodik, Ketut Suryana dan teman-teman lainnya yang tak bisa penulis sebut satu persatu baik yang ada di Bali, Yogyakarta maupun daerah-daerah lain.

Kepada kedua orang tua I Wayan Pugir dan Ni Wayan Soko, penulis merasa terharu, salut dan berhutang budi. Kepada adk penulis: I Made Artana, SH dan Ni Ketut Suriati, kakak: I Nyoman Sudira, keluarga besar Arya Wang Bang Pinatih, keluarga besar di Aseman Kawan; paman-paman dan saudara-saudara sepupu juga diucapkan banyak terima kasih.

Akhirnya terima kasih dan penghargaan penulis ucapkan kepada istri, Ni Made Wistawati dan anak-anak tercinta: Indra Klinsmanata dan Eca, yang dengan pengorbanan tinggi memberikan dorongan, semangat dan doa menyertai penulis menempuh program doktor dan menyusun disertasi ini. Kalian telah banyak berkorban untuk penulis.

Penulis sangat berhutang banyak pada kalian.

Sebagai penutup, tak ada gading yang tak retak – tak ada satupun manusia yang sempurna. Semoga disertasi ini ada manfaatnya bagi kita semua. Dan semoga Tuhan Yang Maha Esa/ Ida Sanghyang Widhi Wasa asung kertha wara nugraha kepada kita sekalian untuk senantiasa berbuat yang terbaik.

Penulis,

I Wayan Suartana

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
PERNYATAAN	iv
PRAKATA	v
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
INTISARI	xiv
ABSTRACT	xv
Bab I Pengantar	
A. Latar Belakang	1
1. Pendahuluan	1
2. Motivasi Penelitian	10
3. Keaslian dan Kontribusi Penelitian	11
B. Tujuan Penelitian	15
C. Organisasi Disertasi	17
Bab II Tinjauan Pustaka	
A. Model Penyesuaian Keyakinan	18
B. Pengurangbiasan	25
C. Pengujian Efek Kekinian pada Penilaian Struktur Pengendalian Intern	32
D. Pengurangbiasan Efek Kekinian dengan Pengalaman Audit	37
E. Pengurangbiasan Efek Kekinian dengan Telaah Sendiri	40

F. Pengaruh Interaksi Urutan Bukti, Pengalaman Audit, dan Telaah Sendiri terhadap Pertimbangan Auditor dalam Menilai Struktur Pengendalian Intern.....	43
G. Pengurangbiasan Efek Kekinian dengan Telaah Kelompok	46
H. Rekognisi Individu dan Kelompok	52
Bab III Cara Penelitian	
A. Rancangan Eksperimen	55
B. Subyek	57
C. Tugas dan Prosedur	57
D. Teknik Analisis Data	61
Bab IV Hasil Penelitian dan Pembahasan	
A. Data Demografi dan Pengecekan Manipulasi	66
B. Karakteristik Data	68
C. Hasil Pengujian Hipotesis dan Pembahasan	71
1. Eksperimen 1	73
2. Eksperimen 2	88
Bab V Kesimpulan dan Saran	
A. Kesimpulan	98
B. Saran dan Implikasi	101
VI. Ringkasan	103
Summary	123
Daftar Pustaka	139
Lampiran	145

DAFTAR TABEL

Tabel 1 Ringkasan Penelitian Terdahulu	14
Tabel 2 Model Penyesuaian Keyakinan	22
Tabel 3 Sel Penelitian Subyek Kurang Berpengalaman	62
Tabel 4 Sel Penelitian Subyek Lebih Berpengalaman	62
Tabel 5 Sel Penelitian untuk Individual vs Kelompok	64
Tabel 6 Data Demografi Subyek	68
Tabel 7 Karakteristik Data Eksperimen	70
Tabel 8 Korelasi Faktor Demografi dan Pertimbangan Akhir Auditor	72
Tabel 9 Analisis Revisi Keyakinan Eksperimen 1.....	74
Tabel 10 Nilai Rata-Rata Revisi Keyakinan Auditor Staf	77
Tabel 11 Nilai Rata-Rata Revisi Keyakinan Senior/Manajer	81
Tabel 12 Nilai Rata-Rata Revisi Keyakinan Auditor Staf dengan Telaah Sendiri ...	84
Tabel 13 Nilai Rata-Rata Revisi Keyakinan Senior/Manajer Telaah Sendiri	87
Tabel 14 Analisis Revisi Keyakinan Eksperimen 2	89
Tabel 15 Nilai Rata-Rata Revisi Keyakinan secara Individual	91
Tabel 16 Nilai Rata-Rata Revisi Keyakinan Kelompok	94
Tabel 17 Skor Nilai Tes Rekognisi dan Uji t	96

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1 Bentuk Efek Kekinian	24
Gambar 2 Bentuk Non Efek Kekinian	25
Gambar 3 Rerangka Pengurangbiasan	29
Gambar 4 Rerangka Konseptual Penelitian	54
Gambar 5 Prosedur Penelitian	65
Gambar 6 Linieritas antara <i>covariate</i> dengan Pertimbangan Akhir	69
Gambar 7 Pola Revisi Keyakinan Auditor Staf	77
Gambar 8 Pola Revisi Keyakinan Senior/Manajer	81
Gambar 9 Pola Revisi Keyakinan Auditor Staf Telaah Sendiri	84
Gambar 10 Pola Revisi Keyakinan Senior/Manajer Telaah Sendiri	87
Gambar 11 Interaksi Antara Urutan Bukti dengan Unit Keputusan	90
Gambar 12 Pola Revisi Keyakinan Auditor secara Individual	91
Gambar 13 Pola Revisi Keyakinan Auditor secara Kelompok	94

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Daftar Nama Kantor Akuntan Publik	145
Lampiran 2 Instrumen Penelitian.....	146
Lampiran 3 Hasil Olah Statistik Eksperimen 1	160
Lampiran 4 Hasil Olah Statistik Eksperimen 2	164
Lampiran 5 Korelasi Faktor Demografi	167
Lampiran 6 T tes untuk Pengalaman Berdasarkan Masa Kerja	168
Lampiran 7 Uji Lineiritas	169

INTISARI

Hogart dan Einhorn (1992) mengusulkan dan menguji suatu model deskriptif tentang penyesuaian keyakinan. Mereka menyatakan bahwa individu memroses informasi secara berurutan dengan menggunakan strategi *anchoring* dan *adjustment* ketika menghadapi bukti baru dalam suatu tugas evaluasi. Satu prediksi penting dari model ini adalah bahwa ketika ada bukti pendek, kompleks dan tidak konsisten akan menimbulkan efek kekinian. Isu mengenai efek kekinian dalam lingkungan audit telah diteliti oleh banyak peneliti. Hasil-hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa fenomena efek kekinian dalam pertimbangan profesional auditor cukup kuat. Selanjutnya isu ini bergeser ke arah bagaimana bisa mengurangi bias karena efek kekinian. Ini harus dilakukan karena penggunaan heuristik yang tidak proporsional dalam pengambilan keputusan akan menimbulkan bias.

Efek kekinian akan menimbulkan masalah dalam proses audit karena akan mempengaruhi efektivitas dan efisiensi audit. Efisiensi bisa dipengaruhi ketika urutan bukti audit yang diproses mungkin akan meluas sehingga perlu pencarian bukti-bukti tambahan. Dari perspektif efektivitas urutan bukti akan membuat pelaksanaan program audit yang berbeda yang selanjutnya kemungkinan akan mengurangi akurasi temuan.

Studi ini bertujuan untuk menguji apakah terjadi efek kekinian, bila informasi disajikan secara berurutan dengan karakteristik yang tidak konsisten, dan menawarkan suatu mekanisme pengurangbiasan melalui pengalaman audit, telaah sendiri dan telaah kelompok.

Data dikumpulkan melalui metoda eksperimen dengan 107 auditor di 12 Kantor Akuntan Publik (KAP) di Denpasar dan Surabaya. Ada 2 eksperimen yang dilakukan yaitu eksperimen 1 tentang penilaian struktur pengendalian intern dan eksperimen 2 tentang penilaian kelangsungan hidup perusahaan.

Studi menemukan beberapa hal. Pertama, terjadi efek kekinian apabila informasi yang disajikan secara berurutan dengan karakteristik yang tidak konsisten pada penilaian struktur pengendalian intern dan penilaian kelangsungan hidup perusahaan. Kedua, pengalaman audit dan telaah sendiri berhasil memitigasi efek kekinian pada kasus penilaian struktur pengendalian intern. Akhirnya, mekanisme telaah kelompok secara signifikan mampu mengurangi bias karena efek kekinian pada penilaian kelangsungan hidup perusahaan.

Kata-Kata Kunci: Efek Kekinian, Pengurangbiasan, Pengalaman Audit, Telaah Sendiri, dan Telaah Kelompok.

ABSTRACT

Hogart and Einhorn (1992) proposed and tested a descriptive model of belief adjustment. They posited that individuals are sequential processors of information who employ an anchoring and adjustment strategy to incorporate new evidence in an evaluation task. One important prediction of the model is that order in which a short series of complex, mixed evidence is evaluated leads to a recency effect. Issues in recency effect in an audit environment have been investigated by many researchers. The result suggests that recency effects in judgment of professional auditor is strong. Furthermore, this issue will shift to the point of how to reduce errors because of the recency effect. This is necessary because the use of disproportional heuristic in decision making will lead towards an error.

The recency effect will cause a problem in auditing process because it will affect the effectiveness and efficiency of the audit. Efficiency can be affected since the order in which evidence is processed may limit or extend the auditor's search for additional evidence. From an effectiveness perspective, order effects will create a different audit program and eventually will reduce the accuracy.

This study analyzed the existence of recency effect and proposed audit experience, self review, and group review as the debiasing mechanisms that can reduce the recency effect.

Data were collected through two experiments using 107 auditors in 12 public accounting firms throughout Denpasar and Surabaya. Experiment 1 was about evaluation of intern control structure for inventory and experiment 2 was about that of going concern.

This study found the followings. Firstly, a recency effect existed when the information was presented sequentially with an inconsistent characteristic in the evaluation of internal control structure and that of going concern. Secondly, the audit experience and the self-review successfully mitigated the recency effect on the evaluation of internal control. Finally, the group review mechanism significantly reduced errors in the evaluation of going concern.

Key Words: recency effect, debiasing, audit experience, self review, and group review.