

## **BAB I**

### **PENGANTAR**

Bab ini menjelaskan latar belakang dan tujuan penelitian. Bagian A menjelaskan latar belakang yang meliputi pendahuluan, motivasi, dan kontribusi penelitian. Bagian B menjelaskan tujuan penelitian. Organisasi disertasi dijelaskan di bagian C.

#### **A. Latar Belakang**

##### **1. Pendahuluan**

Audit ditandai oleh proses yang bersifat berurutan yaitu satu potong bukti dievaluasi relatif terhadap asersi-aseri laporan keuangan (Cushing dan Loebbecke, 1986; Felix dan Kinney, 1982; Gibbins, 1984). Auditor biasanya mengumpulkan bukti dalam waktu yang berbeda dan mengintegrasikan informasi dari bukti tersebut untuk membuat suatu pertimbangan (*judgment*).<sup>1</sup>

Pertimbangan auditor berkonsentrasi pada suatu asersi laporan keuangan tertentu, kemudian auditor memulai dengan keyakinan awalnya mengenai asersi tersebut dan ada proses perbaikan setelah menerima dan menilai bukti audit yang baru. Auditor mempertimbangkan apakah hasil prosedur audit yang dilaksanakan dalam perencanaan, pengumpulan bukti audit untuk berbagai tujuan audit, dan penyelesaian auditnya, memerlukan informasi tambahan mengenai kondisi dan peristiwa beserta bukti-bukti yang mendukung informasi tersebut.

---

<sup>1</sup>Dalam disertasi ini digunakan istilah bukti atau informasi secara bergantian untuk maksud yang sama. Dalam dunia audit, informasi itu dapat berupa bukti audit. Pertimbangan mengacu pada aspek kognitif dalam proses pengambilan keputusan (Bazerman, 1994). Pertimbangan merupakan faktor yang paling penting dalam pengambilan keputusan.

Proses pengambilan keputusan pada situasi yang mengandung ketidakpastian secara normatif mengikuti aturan seperti Teori Bayes yaitu adanya keyakinan awal (*prior belief*) yang nilainya tidak didasarkan atas informasi dari observasi tetapi dari pengalaman, dan keyakinan baru (*posterior belief*) yang nilainya dihitung berdasarkan informasi yang diperoleh dari hasil observasi. Teori Bayes berbasis pada suatu kemungkinan yang bersifat kondisional yang terdiri dari tiga konsep dasar yaitu arah (*direction*), kekuatan (*strength*) dan tipe bukti (*type of evidence*).

Meski demikian, sejumlah studi dalam audit (Joyce dan Biddle, 1981; Kinney dan Uecker, 1982) mengindikasikan bahwa aturan-aturan Bayes bukan merupakan deskriptor yang baik bagi proses pertimbangan auditor. Masalah utamanya adalah aturan-aturan Bayes tidak memasukkan faktor-faktor kontekstual yang bisa mempengaruhi pertimbangan dan pengambilan keputusan auditor. Faktor-faktor kontekstual yang dimaksud adalah heuristik, suatu cara untuk mengurangi tugas-tugas kompleks dalam menilai suatu bukti.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup>Konsep heuristik diperkenalkan oleh Simon dalam suatu kerangka yang disebut rasionalitas terbatas. Dalam hal ini pengambil keputusan akan mendahulukan solusi terbaik yang paling dapat diterima. Tversky dan Kahneman (1974) menunjukkan bahwa orang mempercayakan pertimbangannya pada sejumlah strategi yang menyederhanakan atau *rules of thumb* dalam membuat keputusan yang berarti penggunaan jalan pintas untuk pemuasan dan kepuasan pengambil keputusan. Orang merasa puas karena mereka tidak memiliki waktu yang cukup, informasi yang baik, atau kemampuan yang tepat dalam mengatasi sejumlah kerumitan yang dikaitkan dengan proses pengambilan keputusan (Dermawan, 2004). Ada tiga jenis heuristik umum yaitu: (1) *the availability heuristic* adalah heuristik bila seseorang menilai frekuensi, probabilitas atau penyebab dari suatu peristiwa dari tingkat terjadinya peristiwa itu yang telah “tersedia” di dalam ingatannya. Suatu peristiwa yang membangkitkan emosi dan mudah, jelas dibayangkan dan bersifat spesifik akan lebih mudah “tersedia” dari dalam ingatan dibandingkan peristiwa yang sifatnya tidak melibatkan emosi, sulit diingat dan kabur. (2) *The representative heuristic* adalah heuristik dalam menilai kecenderungan terjadinya suatu peristiwa berdasarkan kesamaan dari terjadinya peristiwa itu dengan *stereotype* dari kejadian yang sama. (3) *Anchoring and adjustment* adalah bila seseorang melakukan penilaian dengan

memulai dari suatu nilai awal dan menyesuaikannya untuk menghasilkan keputusan akhir. Nilai awal ini diperoleh dari kejadian atau pengalaman sebelumnya.

Untuk itulah Hogart dan Einhorn (1992) mengembangkan suatu model yang diberi nama Model Penyesuaian Keyakinan (*Belief Adjustment Model*) yang esensinya memprediksi adanya pengaruh urutan bukti (*order effect*) karena adanya strategi *anchoring* dan *adjustment* dalam mengevaluasi suatu bukti baru. Model Penyesuaian Keyakinan memprediksi bahwa pertimbangan yang dibuat dalam kondisi tertentu ketika disajikan serangkaian bukti-bukti yang tidak konsistendengan cara penyajian yang berurutan akan membentuk keyakinan yang lebih besar pada bukti yang diterima paling akhir yang disebut efek kekinian (*recency effect*). Begitu pula ketika suatu tugas dipandang kompleks oleh evaluator (dalam hal ini auditor), bukti tidak konsisten, disajikan simultan, maka model memprediksi akan terjadi efek kekinian<sup>3</sup>

Idealnya pertimbangan auditor dipengaruhi oleh substansi bukti, bukan dari urutan bukti yang dievaluasi. Namun karena kemampuan manusia dalam memroses informasi memiliki keterbatasan yang disebabkan oleh ketidakcukupan sumber-sumber informasi, kapasitas memroses informasi atau ketidakjelasan dalam bahasa, maka bias secara tersembunyi dan tidak disadari melekat pada kognitif seseorang, termasuk bias karena urutan informasi.

---

<sup>3</sup>Yang dimaksud dengan bukti yang tidak konsisten adalah bukti positif diikuti dengan bukti negatif atau sebaliknya, dalam suatu serial bukti yang dievaluasi oleh auditor. Bukti positif berarti mendukung keyakinan awal, sedangkan bukti negatif bertentangan dengan keyakinan awal. Dengan cara penyajian berurutan mencerminkan respon diberikan secara bertahap, sedangkan secara simultan respon diberikan begitu semua bukti telah terkumpul. Kompleksitas tugas merupakan fungsi dari jumlah muatan informasi yang ada pada tugas tersebut dan kedekatan subyek dengan tugas tersebut. Urutan bukti adalah  $D = S(-, +) - S(+, -)$  dengan notasi  $S(-, +)$  menunjukkan posisi final setelah menerima bukti negatif diikuti bukti positif, sedangkan notasi  $S(+, -)$  menunjukkan hal sebaliknya,

apabila  $D = 0$  itu menunjukkan tidak ada pengaruh urutan bukti (*no order effect*),  $D > 0$  menunjukkan terjadinya efek kekinian (*recency effect*), sedangkan  $D < 0$  menunjukkan terjadinya *primacy effect* (Hartono, 2004). Menurut Hartono (2004) ada 2 properti dari Model Penyesuaian Keyakinan yaitu proses berurutan dalam pemutahiran keyakinan ketika menerima informasi baru dan karakteristik tugas yang meliputi kompleksitas tugas, panjangnya serial informasi yang diterima serta *respon mode*.

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (Ikatan Akuntan Indonesia atau IAI, 2001) disebutkan apabila auditor mendapatkan bukti audit mengenai suatu pengujian selama masa interim, maka auditor harus menentukan bukti audit tambahan apa yang harus diperoleh untuk masa tersisa. Pengujian pada beberapa masa interim dan berakhir pada masa final menunjukkan suatu proses audit yang berurutan dan bertahap. Serial pengujian dengan beberapa pertimbangan yang dibuat memungkinkan auditor tanpa disadari akan mengambil keputusan yang memberikan penekanan hanya pada masa final saja. Sebagai contoh, hasil pengujian pengendalian pada waktu interim mendukung sepenuhnya asersi audit, jika hasil pengujian substantif pada akhir tahun kontradiktif dengan temuan waktu interim bisa jadi auditor terpengaruh oleh efek kekinian. Contoh lain dikemukakan oleh Ashton dan Ashton (1988) yaitu keyakinan awal yang berdasarkan pada telaah terhadap pengendalian (*review of control*) dan prosedur analitis yang dilakukan hasilnya menunjukkan 'wajar' karena akun piutang telah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum. Selanjutnya, bukti tambahan mengenai piutang tersebut bisa jadi bersifat positif atau negatif yang bisa meningkatkan atau menurunkan keyakinan sebelumnya mengenai penyajian akun tersebut. Bukti tambahan yang bersifat positif misalnya sebagian besar piutang yang beredar bisa dikumpulkan, sedangkan bukti negatif misalnya pelanggan tidak memberikan tanggapan atas surat konfirmasi yang diminta.

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 berbeda yang selanjutnya kemungkinan akan mengurangi akurasi temuan (Krull *et al.*, 1993). Sebagai contoh, dua auditor menerima bukti yang sama tetapi dengan urutan yang berbeda bisa jadi akan menghasilkan kesimpulan yang berbeda terhadap bukti tersebut (Trotman, 1996). Implikasi terhadap efisiensi dan efektivitas akan bertambah berat, manakala tidak ada suatu mekanisme dalam proses audit untuk memitigasi atau meredakan kecenderungan-kecenderungan seperti itu (Kennedy, 1993).

Messier dan Tubbs (1994) menganggap Model Penyesuaian Keyakinan menjadi penting bagi dunia audit karena dua alasan utama. Pertama, auditor kemungkinan akan lebih sensitif terhadap tipe bukti tertentu. Auditor memusatkan perhatian pada kesalahan laporan keuangan yang tidak bisa dideteksi dalam menghadapi risiko kewajiban hukum, sehingga akan menempatkan bobot yang lebih besar pada bukti-bukti yang bersifat negatif. Kedua, faktor urutan bukti dan bentuk penyajian akan mempengaruhi perencanaan, keefektifan dan efisiensi dalam audit. Berdasarkan dua alasan ini, menjadi semakin jelas bahwa efek kekinian sebagai bagian dari prediksi Model Penyesuaian Keyakinan adalah bias dalam proses pertimbangan dan pengambilan keputusan, karena cara heuristik yang digunakan tidak cukup proporsional yaitu auditor melakukan penyesuaian berlebihan terhadap

tipe bukti tertentu sebagai akibat dari strategi *anchoring* dan *adjustment* dalam memutakhirkan keyakinan ketika mengevaluasi bukti secara berurutan.

Apakah urutan bukti dan cara penyajian yang dihadapi oleh auditor mempengaruhi pertimbangan yang dibuat dalam rangkaian tugas audit, dan akhirnya mempengaruhi keputusan, terlepas dari apa isi bukti-bukti tersebut? Karena audit pada umumnya memiliki karakteristik sebagai suatu proses evaluasi bukti yang berurutan, pembentukan pertimbangan dan pembuatan keputusan, maka pertanyaan tersebut memiliki implikasi kebijakan yang penting. Akuntan harus mengevaluasi proses pembuktiannya yang sekarang dijalankan dan kemudian ditelaah untuk memastikan apakah kebijakan dan keputusan yang telah dibuat sudah tepat.

Pertanyaan yang kemudian mengemuka dalam hal ini adalah; karena efek kekinian itu merupakan bias dalam pembentukan pertimbangan dan pengambilan keputusan auditor, apakah bias itu bisa dikurangi melalui suatu mekanisme pengurangbiasan (*debiasing*)? Apakah mekanisme institusional yang dimiliki oleh Kantor Akuntan dapat mengurangi bias? Pengurangbiasan sendiri memiliki makna yaitu suatu mekanisme yang dirancang untuk mengurangi besaran kesalahan (*error*) dalam pertimbangan dan pengambilan keputusan auditor (Arkes, 1989; Anderson *et al.*, 1997).

Kennedy (1993) menyatakan bahwa akuntabilitas sebagai suatu proses telaah audit merupakan suatu mekanisme institusional yang dapat mengurangi bias efek kekinian dalam pertimbangan auditor. Akuntabilitas diartikan sebagai persyaratan dalam melakukan membenaran supaya orang bertanggung jawab terhadap pertimbangan yang dibuat. Apabila orang disuruh untuk bertanggung jawab atas

keputusan yang dibuatnya, maka orang tersebut bekerja dengan hati-hati. Dalam hal ini auditor disuruh untuk mempertanggungjawabkan pertimbangan yang dibuatnya yang selanjutnya pertimbangan ini akan dinilai oleh atasan. Tentu saja dalam kondisi seperti ini auditor akan mengerahkan upayanya untuk membuat suatu pertimbangan yang terbaik.

Cushing dan Ahlawat (1996) menyatakan bahwa efek kekinian bisa dikurangi dengan melakukan pendokumentasian yaitu dengan cara membaca dan memahami secara komprehensif semua informasi yang tersedia. Dari upaya tersebut auditor kemudian memberikan suatu memorandum kepada atasannya, sebagai bahan dasar untuk mengambil keputusan. Mekanisme seperti ini dapat mendorong suatu integrasi aktif atas informasi baru dengan pengetahuan yang sudah ada sehingga dapat mempengaruhi pengkodean dalam pelaksanaan tugas-tugas yang terkait.

Ashton dan Kennedy (2002) menggunakan mekanisme telaah sendiri (*self review*) dalam mengeliminasi efek kekinian untuk penilaian tugas penilaian kelangsungan hidup perusahaan (*going concern*). Telaah sendiri dilakukan dengan cara memberikan peringkat faktor-faktor yang menyebabkan perusahaan itu bisa bertahan atau tidak berdasarkan level signifikansinya. Dengan pemberian peringkat ini memungkinkan auditor melakukan pemrosesan informasi secara lebih mendalam sehingga dapat menghasilkan keputusan yang lebih berkualitas. Sebagai contoh, dalam penilaian kelangsungan hidup perusahaan, auditor akan menemukan dua informasi yang tidak konsisten yaitu (1) adanya rencana manajemen untuk mengatasi masalah dan (2) ada kesangsian bahwa perusahaan tidak mampu menjaga kelangsungan hidupnya. Apabila bukti ini diterima oleh auditor secara bertahap, bisa

jadi keputusan yang diambil auditor akan mengalami bias bila auditor tidak mampu mengintegrasikan seluruh informasi dan memrosesnya secara komprehensif.

Pemberian bobot atas informasi yang diterima auditor memerlukan suatu pengalaman untuk memetakan informasi tersebut. Apabila auditor tidak berpengalaman maka kemungkinan yang terjadi adalah tidak bisa menelaah secara seksama informasi yang diterimanya. Informasi negatif misalnya, auditor yang tidak berpengalaman keyakinannya akan langsung menurun dari keyakinan awalnya. Begitu juga untuk informasi positif, auditor yang tidak berpengalaman akan merespon informasi ini secara berlebihan. Dalam kaitannya dengan sensitivitas auditor terhadap bukti negatif atau positif sebagai bagian dari Model Penyesuaian Keyakinan, Messier dan Tubbs (1994) menyebut pengalaman audit sebagai “*necessary condition*” untuk pengurangbiasan terhadap efek kekinian.

Lebih jauh, Libby (1995) mengemukakan bahwa pengalaman merupakan anteseden dari pengetahuan. Pengalaman akan memberikan hasil dalam menghimpun dan memberi kemajuan bagi pengetahuan. Tugas yang menjadi perhatian sering dilakukan, dan ada umpan balik sehingga auditor dapat belajar dari pengalaman. Contohnya, apabila auditor mempunyai pengalaman yang cukup untuk mengevaluasi pengendalian intern perusahaan yang diperiksanya, auditor tersebut tidak akan terfokus pada informasi yang bersifat negatif (*disconfirming*). Sebaliknya, auditor yang kurang berpengalaman tidak bisa secara komprehensif menilai kondisi pengendalian intern perusahaan tersebut, maka akan menimbulkan suatu keraguan yang mengakibatkan akan terfokus pada informasi negatif saja.



Seperti yang telah dipaparkan sebelumnya, studi yang dilakukan oleh Kennedy (1993) dan Cushing dan Ahlawat (1996) memberikan suatu rerangka bahwa mekanisme institusional seperti misalnya proses telaah audit dan akuntabilitas merupakan suatu upaya untuk mengurangi bias. Mekanisme institusional lainnya dapat berupa suatu gugus tugas atau kelompok. Kenyataan menunjukkan bahwa pekerjaan lapangan dalam audit dilakukan secara tim yang kemudian ditelaah oleh manajer atau partner yang menjadi dasar untuk penerbitan laporan audit. Hal ini didasari bahwa kelompok memiliki memori yang lebih besar dibandingkan individual, sehingga dengan bantuan kelompok diharapkan tugas dengan kompleksitas tinggi bisa diselesaikan dengan akurasi yang tinggi seperti misalnya dalam menilai kelangsungan hidup perusahaan.

Isu kelompok dalam mengurangi bias efek kekinian menarik untuk diteliti, karena sampai saat ini sangat sedikit yang tersedia atau masih dalam masa pertumbuhan seperti yang disinyalir oleh Reckers dan Schultz (1993) dan Sutton dan Hayne (1997). Reckers dan Schlutz (1993) menyatakan bahwa tantangan utama yang dihadapi oleh penelitian audit meliputi integrasi bukti dan pengaruh pemrosesan informasi secara kelompok terhadap kualitas pertimbangan auditor. Pengintegrasian bukti ini penting, karena berbagai risiko bawaan yang dihadapi oleh auditor berkaitan erat dengan sensitivitas auditor terhadap bukti-bukti yang ada. Beberapa faktor yang menentukan risiko bawaan misalnya masalah kelangsungan usaha, yaitu perusahaan yang sedang menghadapi masalah kebangkrutan mempunyai risiko bawaan yang tinggi (Halim, 1995).

Berdasarkan penjelasan di atas, maka ada beberapa masalah penelitian yang diangkat dalam disertasi ini.

1. Apakah terjadi efek kekinian ketika informasi disajikan secara berurutan?
2. Apakah pengalaman audit dapat mengurangi efek kekinian?
3. Apakah mekanisme telaah sendiri dapat mengurangi efek kekinian?
4. Apakah ada pengaruh interaksi antara urutan bukti, pengalaman audit dan telaah sendiri dalam mengurangi efek kekinian?
5. Apakah mekanisme telaah kelompok dapat mengurangi efek kekinian?
6. Apakah rekognisi kelompok lebih akurat dibandingkan individu?

## **2. Motivasi Penelitian**

Efek kekinian dalam mempengaruhi pertimbangan dan pengambilan keputusan auditor telah diteliti oleh berbagai peneliti. Hasilnya menunjukkan bahwa efek kekinian sebagai bagian dari cara heuristik dalam memroses informasi adalah sebuah fenomena yang kuat, yang berarti auditor terpengaruh oleh urutan bukti yang disajikan, bukan dari substansi bukti yang ada. Penggunaan heuristik yang tidak proporsional akan mengganggu kualitas audit, sehingga harus ada upaya untuk mengurangi bias tersebut melalui suatu mekanisme pengurangbiasan (*debiasing*). Dua justifikasi mengapa isu mengenai pengurangbiasan dianggap penting. Pertama, studi-studi mengenai pengurangbiasan belum banyak yang tersedia, sehingga faktor-faktor kontekstual yang mempengaruhi pertimbangan auditor belum banyak yang

dieksplorasi. Kedua, beberapa studi yang mengkaji pengurangbiasan efek kekinian menunjukkan hasil yang tidak konklusif.

Beberapa studi mendukung bahwa pengalaman audit mampu memitigasi bias karena urutan bukti (Messier dan Tubbs, 1994; Trotman dan Wright, 1996; dan Kennedy, 1993). Akan tetapi studi-studi yang lainnya menunjukkan hal yang bertentangan, pengalaman ternyata tidak mampu untuk mengurangi bias (Asare, 1992; Krull *et al.*, 1993; Arnold *et al.*, 2000). Alasan umum yang disampaikan adalah kompleksitas tugas, sehingga auditor menggunakan jalan pintas untuk menilai suatu bukti. Untuk mengatasi kompleksitas tersebut, dalam penelitian ini diusulkan telaah sendiri sebagai faktor yang memperkuat hubungan antara pengalaman audit dengan pertimbangan auditor sehingga efek kekinian bisa berkurang. Kombinasi antara pengalaman audit dan telaah sendiri belum dilakukan pada penelitian sebelumnya.

Pada bagian lain, telaah dapat juga dilakukan oleh kelompok terhadap masalah yang lebih kompleks yaitu menilai kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya. Telaah di sini mempunyai makna bahwa kelompok melakukan rekonstruksi terhadap kejadian-kejadian yang sudah lewat dengan mempertimbangkan dan memberi peringkat faktor-faktor yang mempengaruhi kelangsungan hidup perusahaan, apakah kuat atau lemah. Pemrosesan informasi melalui telaah kelompok belum pernah diteliti sebelumnya dan direkomendasikan oleh Ashton dan Kennedy (2002) merupakan salah satu “*debiaser*” yang secara alamiah ada pada lingkungan audit dan perlu dibuatkan suatu rancangan yang tepat untuk ‘menangkap’ fenomena tersebut.

### 3. Keaslian dan Kontribusi Penelitian

Penelitian ini memiliki beberapa keaslian dan keunikan dibandingkan dengan penelitian-penelitian terdahulu seperti yang disajikan pada tabel 1. Keasliannya berupa: **pertama**, menguji pengaruh interaksi antara urutan bukti, pengalaman audit dan telaah sendiri dalam pertimbangan auditor yang tidak diuji dalam penelitian sebelumnya. Studi-studi sebelumnya hanya menguji secara parsial faktor-faktor yang memitigasi efek kekinian (seperti misalnya Cushing dan Ahlawat 1996; Trotman dan Wright, 1996 dan Ashton dan Kennedy, 2002).

**Kedua**, tipe tugas yang berbeda untuk mekanisme telaah sendiri. Pada penelitian terdahulu (Ashton dan Kennedy, 2002) tugasnya adalah menilai kelangsungan hidup perusahaan, sedangkan penelitian ini tipe tugasnya adalah menilai struktur pengendalian intern perusahaan.

Keaslian dan keunikan **ketiga** dari disertasi ini adalah memasukkan unsur kelompok dalam mengeliminasi efek kekinian. Dalam praktik audit unsur kelompok tidak bisa dipisahkan, karena seringkali pertimbangan yang dibuat melibatkan lebih dari satu orang dalam suatu proses telaah atas suatu asersi. Penelitian ini menggunakan *peer group* (anggota yang selevel) yang mencerminkan telaah kelompok dalam merespon informasi yang diterima, sedangkan penelitian sebelumnya (Ahlawat, 1999) menggunakan kelompok hirarki yang mencerminkan telaah yang dilakukan atasan terhadap bawahan pada satu kelompok. Bagi auditor, membuat pertimbangan mengenai kelangsungan hidup perusahaan merupakan pekerjaan yang krusial sehingga keterlibatan tim dalam mendiskusikan bukti-bukti

yang terkait diharapkan akan menghasilkan pertimbangan yang lebih mementingkan substansi bukti.

Penelitian ini dikaji dengan dua kasus secara hirarkis dari penugasan yang paling mudah sampai dengan penugasan yang paling sulit. Kasus 1 mengkaji mengenai penilaian tentang struktur pengendalian intern persediaan yang memfokuskan pengurangbiasan melalui pengalaman audit dan mekanisme telaah sendiri. Kasus 2 mengkaji tentang penilaian auditor tentang kelangsungan hidup perusahaan, yang memfokuskan pada upaya pengurangbiasan melalui mekanisme telaah kelompok.

Kontribusi penelitian ini menyangkut beberapa aspek yaitu aspek teoritis, metodologis dan kebijakan. Kontribusi teoritis dari penelitian ini adalah dapat memperbaiki teori yang sudah ada mengenai efek kekinian. Efek kekinian adalah sebuah fenomena yang cukup kuat, namun biasanya bisa dikurangi melalui mekanisme pengurangbiasan. Kontribusi teoritis yang dapat diberikan adalah memasukkan kombinasi antara pengalaman audit dengan telaah sendiri dan menerapkan teori kelompok untuk pengurangbiasan efek kekinian. Kontribusi metodologisnya adalah dalam penggunaan variabel interaksi antara pengalaman audit dengan telaah sendiri yang pada penelitian sebelumnya tidak melakukan interaksi terhadap kedua faktor ini dan penggunaan *peer group* untuk surogasi pengurangbiasan melalui kelompok. Kontribusi kebijakan yaitu diharapkan hasil penelitian dapat memberikan masukan bagi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam penyusunan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) atau memperkuat standar yang sudah ada khususnya dalam pembuatan pertimbangan dalam menilai struktur

pengendalian intern dan kemampuan satuan usaha mempertahankan kelangsungan hidupnya. Kontribusi kebijakan dari hasil penelitian ini bisa diimplementasikan melalui Standar Pengendalian Mutu (SPM) Kantor Akuntan Publik (KAP). Auditor diharapkan dapat mengenali, memahami dan menghindari berbagai bias kognitif dalam rangka meningkatkan kualitas pertimbangan dan pengambilan keputusannya. Salah satu yang bisa menjadi rumusan kebijakan dan prosedur dalam unsur SPM dilihat dari segi personel adalah; “lakukan telaah sendiri dengan menggunakan pengalaman yang dimiliki dalam memberikan pertimbangan ketika berhadapan dengan bukti-bukti yang kompleks dan tidak konsisten (bukti yang sesuai/tidak sesuai dengan keyakinan awal) untuk menghindari bias yang disebabkan oleh urutan bukti”. Untuk menghadapi tugas-tugas yang panjang, kompleks dan krusial seperti misalnya dalam memberikan pertimbangan mengenai kelangsungan hidup perusahaan, diharapkan membentuk kelompok interaktif yang beranggotakan anggota selevel (*peer group*), yang mana hasil diskusi dari telaah kelompok ini menjadi masukan bagi atasan untuk mengambil suatu keputusan.

Tabel 1 menyajikan ringkasan hasil penelitian terdahulu yang menjadi acuan dan sumber inspirasi penelitian dalam disertasi ini.

**Tabel 1. Ringkasan Hasil Penelitian Terdahulu tentang Pengujian dan Pengurangbiasan Efek Kekinian pada Lingkungan Audit**

Peneliti	Tipe Tugas	Cara Penyajian	Subyek	Variabel Manipulasi	Hasil
Ashton dan Ashton (1988)	Penilaian Pengendalian Intern, Penggajian, dan Piutang	Simultan dan Berurutan	Auditor	Urutan Bukti	Efek Kekinian terjadi ketika ada bukti tidak konsisten
Tubbs <i>et al.</i> , (1990)	Piutang dan Utang	Simultan dan Berurutan	Auditor senior	Urutan Bukti	Efek Kekinian terjadi pada bukti tidak konsisten dan

					cara penyajian simultan mampu memitigasi pada informasi pendek. tetapi tidak untuk yang panjang
Asare (1992)	Kelangsungan hidup perusahaan	Berurutan	Manajer audit dan partner	Urutan Bukti dan <i>Hypothesis frame</i>	Ditemukan efek kekinian
Messier (1992)	Utang dan Kelangsungan hidup perusahaan	Berurutan	Staf, manajer dan partner	Urutan Bukti	Ditemukan efek kekinian
Kennedy (1993)	Kelangsungan hidup perusahaan	Simultan	Mahasiswa MBA dan Manajer Audit	Urutan Bukti dan Akuntabilitas	Bias kekinian dapat dimitigasi oleh akuntabilitas
Krull <i>et al.</i> , (1993)	Persediaan	Berurutan	Manajer Audit	Urutan Bukti dan Sinyal Kecurangan	Pengalaman tidak mampu mengurangi bias kekinian
Reckers dan Schultz (1993)	Persediaan	Berurutan	Auditor Senior	Urutan Bukti dan Mekanisme Kelompok	Efek kekinian terjadi pada kondisi <i>fraud</i> rendah untuk individual maupun kelompok
Messier dan Tubbs (1994)	Piutang	Simultan	Auditor Senior dan Manajer	Urutan Bukti dan Proses Telaah	Pengalaman mengurangi efek kekinian, tetapi proses telaah tidak
Trotman dan Wright (1996)	Pengendalian intern dan Kelangsungan hidup perusahaan	Simultan dan Berurutan	Mahasiswa, Senior dan Manajer	Urutan bukti	Mahasiswa mengalami efek kekinian untuk kedua bentuk penyajian, dua lainnya berkurang

**Lanjutan Tabel 1. Ringkasan Hasil Penelitian Terdahulu tentang Pengujian dan Pengurangbiasan Efek Kekinian pada Lingkungan Audit**

Chusing dan Ahlawat (1996)	Kelangsungan hidup perusahaan	Berurutan	Manajer audit dan Partner	Urutan bukti dan keterlibatan kognitif	Efek kekinian menurun pada subyek yang melakukan pendokumentasian
Ahlawat (1999)	Kelangsungan hidup perusahaan	Berurutan	Staf, senior dan manajer audit	Urutan bukti dan individual versus kelompok	Individual mengalami efek kekinian, sedangkan kelompok tidak

Monroe dan Ng (2000)	Risiko inheren	Berurutan	Dari staf sampai dengan partner	Urutan Bukti	Tidak terjadi efek kekinian
Arnold <i>et al.</i> , (2000)	Kelangsungan hidup perusahaan	Simultan	Manajer Audit dan Partner	Urutan Bukti	Terjadi efek kekinian
Ashton dan Kennedy (2002)	Kelangsungan hidup perusahaan	Berurutan	Auditor Staf	Urutan Bukti dan telaah sendiri	Telaah sendiri mampu memitigasi efek kekinian

## B. Tujuan Penelitian

Penelitian ini berada pada wilayah pertimbangan dan pengambilan keputusan (*judgment and decision making research*) dalam audit. Menurut Trotman (1996) dua area utama dalam penelitian pertimbangan dan pengambilan keputusan dalam audit adalah (1) mengevaluasi kualitas pertimbangan auditor dan (2) mendeskripsikan bagaimana auditor membuat pertimbangan dan pengambilan keputusan, termasuk di dalamnya mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja dan kualitas pertimbangan dan pengambilan keputusan.

Tujuan penelitian ini adalah (1) menguji fenomena urutan bukti dalam lingkungan audit (2) menguji pengaruh pengalaman audit dan telaah sendiri terhadap efek kekinian dalam pertimbangan auditor sesuai dengan Model Penyesuaian Keyakinan Hogarth dan Einhorn (1992), (3) menguji apakah pengalaman audit dapat mempengaruhi pengurangbiasan efek kekinian, (4) menguji apakah telaah sendiri dapat digunakan sebagai mekanisme pengurangbiasan efek kekinian (5) menguji pengaruh interaksi antara urutan bukti, pengalaman audit dan telaah sendiri terhadap pertimbangan auditor, (6) menguji pengaruh telaah kelompok



terhadap pengurangbiasan efek kekinian. Untuk mencapai tujuan tersebut dijabarkan dengan menggunakan dua eksperimen yaitu eksperimen 1 dan 2.

Eksperimen 1 menginvestigasi penilaian struktur pengendalian intern, auditor secara hipotetik melakukan evaluasi atas struktur pengendalian intern persediaan dan membuat keputusan berkenaan dengan kekuatan struktur pengendalian intern. Penugasan ini sesuai dengan Standar Auditing Seksi 319 dalam SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) yang berbunyi pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

Eksperimen 2 menginvestigasi pertimbangan auditor atas kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya. Penugasan ini sesuai dengan standar auditing Seksi 341 yang menyebutkan auditor mempunyai tanggung jawab untuk menilai apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan auditan.

### **C. Organisasi Disertasi**

Disertasi ini diorganisasi sebagai berikut: Bab II menjelaskan tinjauan pustaka yang mengkaji tentang teori yang terkait dengan Model Penyesuaian Keyakinan dan Teori Pengurangbiasan dan hasil-hasil penelitian terdahulu mengenai pengujian dan pengurangbiasan efek kekinian. Dari paparan hasil-hasil penelitian terdahulu, kemudian hipotesis dapat dikembangkan. Bab III memaparkan cara penelitian yang meliputi rancangan eksperimen, subyek, prosedur penelitian dan teknik analisis data yang digunakan. Bab IV memaparkan hasil penelitian dan

pembahasan hasil penelitian yang mencakup data demografi, karakteristik data penelitian, uji prasyarat ANCOVA/ANOVA, analisis ANCOVA/ANOVA, dan uji t untuk menguji hipotesis, sedangkan Bab V memaparkan kesimpulan, keterbatasan dan saran/implikasi.