

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. Issues in order effect in an audit environment have been investigated by many researchers. The result suggests that order effects in judgment of professional auditor is strong. This study analyzed the existence of order effect and proposed audit experience and red flags in order effect analysis. In the context of auditing, a situational task related factor is presence/absence of red flags. Data were collected through experiment using 47 auditors and 70 students. The experiment task evaluated of going concern. This study found the followings. Firstly, that experience accentuated order effects. Finally, the red flags affect belief revision differently depending on order.

Keywords: order effect, audit experience, going concern and red flags.

PENDAHULUAN

Fenomena urutan bukti dalam lingkungan tugas pengauditan sangat penting untuk diamati. Berbagai studi telah dilakukan dengan segala kelemahan masing-masing dan menghasilkan suatu konklusi bahwa memang ada urutan bukti (*order effect*) yang bisa mendistorsi pertimbangan audit (*audit judgment*). Ashton dan Ashton (1988) mengobservasi bahwa urutan bukti berpotensi menimbulkan implikasi terhadap efisiensi dan efektivitas dari audit itu sendiri. 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).

Riset ini mencoba untuk menguji faktor pengalaman (sebagai salah satu faktor-faktor individual) dan *red flags* (faktor yang terkait dengan situasional tugas) terhadap revisi penyesuaian keyakinan auditor. Red flags sendiri berkaitan dengan sinyal kecurangan (*fraud*) yang dilakukan oleh perusahaan klien. Auditor mempunyai tanggung jawab untuk mendeteksi

adanya kecurangan dalam perusahaan klien. Secara spesifik auditor akan menilai risiko dari salah saji material untuk memperoleh suatu *reasonable assurance*. Beberapa indikator yang bisa dikategorikan dalam red flags adalah manajemen mengesampingkan kontrol, kegagalan untuk menerima tanggung jawab, gaya manajemen yang berlebihan, manfaat/keuntungan yang tidak standar, hubungan kerja yang dekat, dan kekuasaan/akses yang tidak biasanya (Sofyan, 2005). Beberapa indikator inilah yang akan dicoba dihubungkan dengan sensitivitas auditor terhadap urutan bukti audit yang ada.

TELAAH PUSTAKA

Model Penyesuaian Keyakinan

Riset ini menggunakan Teori Model Penyesuaian Keyakinan (*Belief Adjustment Model*) dari Hogarth dan Einhorn tahun 1992 yang menggunakan pendekatan *anchoring* dan *adjustment* (*general anchoring and adjustment approach*). Model ini menggambarkan penyesuaian keyakinan individu karena adanya bukti baru ketika melakukan evaluasi bukti secara berurutan. Pendekatan *anchoring* dan *adjustment* adalah bila seseorang melakukan penilaian dengan memulai dari suatu nilai awal dan menyesuakannya untuk menghasilkan keputusan akhir. Nilai awal ini diperoleh dari kejadian atau pengalaman sebelumnya.

Model Penyesuaian Keyakinan memprediksi bahwa cara orang memperbaiki keyakinannya yang sekarang (*anchor*) dipengaruhi oleh beberapa faktor bukti. Faktor bukti yang dimaksud adalah kompleksitas bukti yang dievaluasi, konsistensi bukti, dan kedekatan evaluator dengan bukti tersebut. Model ini menempatkan karakteristik tugas sebagai moderator dalam hubungan antara urutan bukti dengan pertimbangan yang akan dibuat.

Fenomena pengaruh urutan bukti muncul karena adanya interaksi antara strategi pemrosesan informasi dan karakteristik tugas. Sifat-sifat bukti yang dipertimbangkan dalam model adalah: (1) arah (sesuai atau tidak sesuai dengan keyakinan awal), (2) kekuatan bukti (lemah atau kuat), dan (3) jenis bukti (negatif, positif, atau campuran). Di samping arah, kekuatan dan jenis bukti, Hogarth dan Einhorn (1992) juga menambahkan urutan bukti (positif setelah itu negatif, negatif-positif atau konsisten positif-positif dan negatif-negatif) dan cara/format/mode (penyampaian informasi secara berurutan atau secara simultan) dalam penyajian bukti. Dalam bentuk berurutan (*Step-by-Step*; SbS), individu-individu memperbaharui keyakinannya setelah diberikan tiap-tiap potongan bukti dalam serangkaian penyampaian informasi yang terpisah-pisah sedangkan dalam bentuk simultan (*End-of-Sequence*; EoS) individu-individu memperbaharui keyakinannya begitu semua informasi tersaji dalam bentuk yang telah terkumpul.

Ketika informasi disajikan dalam bentuk SbS, individu menggunakan strategi pengolahan SbS. Di sini individu menyesuaikan keyakinannya secara bertahap begitu diberikan tiap-tiap potongan bukti. Sebaliknya, pengolahan EoS berarti bahwa *anchor* awal disesuaikan dengan penyajian bukti-bukti secara agregatif. Penyajian dalam bentuk EoS seringkali menghasilkan strategi pengolahan EoS, khususnya bila jumlah item informasi sedikit dan tidak terlalu kompleks. Namun, rangkaian-rangkaian item informasi yang relatif kompleks dan/atau panjang yang disampaikan dalam bentuk EoS mungkin tidak tertampung oleh kapasitas kognitif banyak individu; oleh karena itu orang sering secara khusus menggunakan strategi pengolahan SbS saat dihadapkan dengan kondisi kognitif seperti itu.

Hogarth dan Einhorn (1992) membuat perbedaan antara tugas evaluasi dan estimasi. Pada tugas evaluasi, bukti dilihat sebagai *bipolar* ($-1 \leq (x_k) \leq +1$) relatif terhadap suatu hipotesis (*confirming vs disconfirming*), dan pengaruhnya independen terhadap titik referensi R ($R = 0$). Pada tugas estimasi, bukti dilihat sebagai *unipolar* ($0 \leq s(x_k) \leq 1$), dan pengaruhnya tergantung pada $R(R - S_{k-1})$. Perbedaan prediksi tergantung pada (a) bagaimana bukti dikodekan (tugas evaluasi vs tugas estimasi); (b) bagaimana bukti diproses (berurutan atau simultan); dan (c) sifat dari proses penyesuaian yang tergantung pada nilai α dan β . Notasi α menunjukkan sensitivitas orang terhadap bukti negatif, sedangkan β menunjukkan sensitivitas orang terhadap bukti positif.

Bukti-bukti empirik menunjukkan bahwa individu-individu membuat perbaikan keyakinan yang lebih besar bila informasi diberikan dalam format SbS, dibandingkan dengan format EoS (Ashton dan Ashton, 1988). Penyebabnya adalah karena penyajian potongan-potongan bukti yang lebih sering (SbS) memberikan kesempatan yang lebih banyak untuk melakukan *anchoring* (penetapan) dan penyesuaian, dan individu-individu sering melakukan penyesuaian berlebihan (*over-adjust*) ke arah item-item informasi tersebut.

Bentuk aljabar Model Penyesuaian Keyakinan untuk tugas evaluasi adalah sebagai berikut:

$$S_k = S_{k-1} + \alpha S_{k-1} [s(x_k) - R] \text{ dengan } s(x_k) \leq R \quad (1)$$

$$S_k = S_{k-1} + \beta(1 - S_{k-1}) [s(x_k) - R] \text{ dengan } s(x_k) > R \quad (2)$$

S_k : level dari keyakinan setelah potongan bukti k , $0 \leq S_k \leq 1$,

S_{k-1} : level sebelumnya dari keyakinan (S_0 merupakan level keyakinan awal)

α : sensitivitas bukti negatif, β : sensitivitas bukti positif, $s(x_k)$: evaluasi subyektif terhadap potongan bukti, dan R : poin referensi.

Tubbs *et al.* (1990) menemukan order effect dalam bentuk respon berurutan namun tidak dalam simultan, dan sesuai dengan model Hogarth dan Einhorn, dengan meningkatnya kompleksitas pekerjaan, mereka menemukan efek kekinian dalam kedua bentuk respon. Kompleksitas pekerjaan merupakan fungsi dari jumlah informasi yang diterima dan kedekatan subyek dengan tugas tersebut. Apabila jumlah informasi yang diterima subyek adalah panjang, maka subyek akan menganggap pekerjaan tersebut adalah kompleks. Kedekatan mencerminkan seringnya subyek mengerjakan tugas yang serupa, yang artinya semakin sering subyek mengerjakan tugas yang serupa maka semakin terbuka kemungkinan untuk memproses informasinya lebih mendalam.

Ashton dan Ashton (1988) merupakan perintis penerapan Model Penyesuaian Keyakinan pada bidang audit. Ashton dan Ashton menguji revisi keyakinan berurutan dengan menyederhanakan konteks audit yang dilaporkan, karena metoda yang digunakan adalah eksperimen dan kasus yang diangkat adalah masalah pengendalian intern penggajian dan plutang. Dengan menggunakan 211 auditor dan cara penyajian berurutan dan simultan, hasilnya menyarankan bahwa revisi keyakinan auditor tergantung atas urutan bukti yang diterima dan hasil ini memberikan perubahan sikap terhadap bukti yang dihadapi oleh auditor.

Tubbs *et al.*, (1990) memperluas penelitian Ashton dan Ashton (1988) dengan kajian yang lebih kaya yaitu menguji apakah urutan bukti memiliki pengaruh yang signifikan terhadap revisi keyakinan auditor. Hasilnya menunjukkan tidak ada pengaruh urutan untuk bukti

yang konsisten, tetapi ada pengaruh untuk bukti yang tidak konsisten. Implikasi praktis dari temuan ini adalah, jika revisi keyakinan auditor tergantung pada aspek yang tidak relevan maka kualitas audit menjadi akan terpengaruh, artinya pertimbangan dan keputusan auditor hanya memberi penekanan pada urutan bukti yang paling terakhir yang mana level signifikansinya belum tentu tinggi.

Asare (1992) menguji interaksi variabel-variabel tugas dan berurutan pemrosesan dari bukti dalam kaitannya dengan keputusan mengenai kelangsungan hidup perusahaan. Studi ini memperluas penelitian sebelumnya dengan menguji apakah urutan bukti terjadi dalam *frame* yang dihipotesiskan dan menghubungkan dengan berbagai laporan audit yang diterbitkan. Pemrosesan berurutan dari bukti adalah penting bagi auditor karena itu menunjukkan bagaimana pertimbangan itu dibuat. Studi Asare ini menghipotesiskan bahwa pemrosesan berurutan dari bukti akan menentukan suatu efek kekinian dalam pertimbangan auditor mengenai kelangsungan hidup perusahaan. Dengan menggunakan 70 manajer dan partner kondisi eksperimen dibuat dalam dua level *frame* (kelangsungan hidup perusahaan terganggu dan kelangsungan hidup perusahaan tidak terganggu) dan dua level urutan bukti (positif-negatif dan negatif-positif). Hasil studi Asare mengakui adanya efek kekinian dalam perbaikan keyakinan dan pilihan laporan audit.

Messier (1992) menguji Model Penyesuaian Keyakinan dengan menggunakan dua kasus yaitu utang dan kelangsungan hidup perusahaan untuk membuktikan bahwa ketika auditor mengevaluasi bukti yang tidak konsisten dengan serial pendek akan timbul efek kekinian dalam pertimbangan auditor. Dua eksperimen dilakukan untuk menguji hipotesis dalam berbagai praktik audit yang berbeda. Eksperimen 1 yang menggunakan auditor staf, menginvestigasi pertimbangan auditor mengenai penyajian akun utang apakah telah disajikan secara wajar. Hasil eksperimen 1 menunjukkan bahwa efek kekinian terjadi ketika auditor mengevaluasi bukti tidak konsisten serial pendek dalam penilaian utang perusahaan klien. Ini berarti ketika auditor staf mengevaluasi bukti kewajaran penyajian utang pada laporan keuangan, bila disajikan secara berurutan maka auditor akan terkena efek kekinian yaitu penilaian dan pertimbangan auditor terpengaruh oleh bukti yang paling akhir. Sebaliknya, pada eksperimen 2 yaitu dengan menggunakan partisipan manajer dan partner, Messier menemukan urutan bukti tidak mempengaruhi pilihan laporan audit yang diterbitkan pada kasus perusahaan yang menghadapi masalah dengan kelangsungan hidupnya. Hasil yang berbeda ini kemungkinan disebabkan oleh subyek yang lebih berpengalaman pada eksperimen 2 dibandingkan dengan subyek pada eksperimen 1.

Trotman dan Wright (1996) mencoba membandingkan tiga kelompok pengalaman yaitu mahasiswa akuntansi, senior dan manajer auditor dalam penilaian pengendalian intern dan kelangsungan hidup perusahaan. Cara penyajian informasi yang diuji adalah secara berurutan (bertahap) dan simultan (respon diberikan setelah semua bukti terkumpul). Hasilnya mengindikasikan bahwa kelompok mahasiswa mengalami efek kekinian untuk kedua cara penyajian informasi dan kedua tugas penilaian. Auditor senior menandai hasil yang lebih baik, karena pada penilaian pengendalian intern dengan cara penyajian simultan efek kekinian tereduksi, akan tetapi pada cara penyajian berurutan untuk penilaian pengendalian intern efek kekinian masih tetap ada.

Red Flags

Analisis mengenai red flags tidak akan terlepas dari pemahaman tentang fraud.

Seperti yang dinyatakan oleh Montgomery dkk. (2002) bahwa ada fenomena segitiga kecurangan (*the fraud triangle*). Konsep *fraud triangle* pertama kali diperkenalkan dalam SAS No. 99 yaitu standar audit di Amerika Serikat yang terdiri dari: tekanan, kesempatan dan rasionalisasi.

Pertama, tekanan yaitu insentif yang mendorong orang melakukan kecurangan karena tuntutan gaya hidup, ketidakberdayaan dalam soal keuangan, perilaku gambling, mencoba-coba untuk mengalahkan sistem dan ketidakpuasan kerja (Salman, 2005). Tekanan ini sesungguhnya mempunyai dua bentuk yaitu nyata (*direct*) dan persepsi (*indirect*). Tekanan nyata disebabkan oleh kondisi faktual yang dimiliki oleh pelaku seperti orang sering gambling atau menghadapi persoalan-persoalan pribadi, sedangkan tekanan karena persepsi merupakan opini yang dibangun oleh pelaku yang mendorong untuk melakukan kecurangan seperti misalnya *executive need*.

Kedua, kesempatan yaitu peluang yang menyebabkan pelaku secara leluasa dapat menjalankan aksinya yang disebabkan oleh kontrol yang lemah, ketidakdisiplinan, kelemahan dalam mengakses informasi, tidak ada mekanisme audit, dan sikap apatis. Hal yang paling menonjol di sini adalah dalam hal kontrol. Kontrol yang tidak baik akan memberi peluang orang untuk melakukan kecurangan.

Ketiga, rasionalisasi yaitu sikap yang ditunjukkan oleh pelaku dengan melakukan justifikasi atas perbuatan yang dilakukan. Hal ini merujuk pada sikap, karakter atau sistem nilai yang dianut oleh pelakunya. Rasionalisasi mengacu pada fraud yang bersifat situasional. Menurut Salman (2005) pelaku akan mengatakan: "I'm only borrowing their money; I'll pay it back", "Everyone does it", "I'm not hurting anyone", "It's for a good purpose", dan "It's not that serious". Sikap dan perilaku rasionalisasi bisa juga akan melahirkan perilaku serakah.

Gambar 1
Sumber-Sumber Fraud



Menurut Sofjan (2005) pencegahan kecurangan dapat dilakukan dari aspek kebijakan, prosedur, organisasi, teknik pengendalian dan peran serta pegawai. Kelima aspek ini mempunyai keterkaitan karena berada dalam satu sistem yang sama.

Kebijakan merupakan pernyataan niat (maksud) manajemen dalam rangka menjalankan kendali organisasi, termasuk penentuan arah, tujuan serta cara-cara yang perlu ditempuh untuk mencapainya. Kebijakan memuat antara lain hal-hal yang bersifat mengharuskan, membatasi, mengarahkan, membimbing, mendorong dan lain-lain. Seluruh kebijakan tersebut harus tertulis dan dikomunikasikan secara reguler.

Prosedur adalah tata cara yang dipakai untuk melaksanakan kebijakan/niat tersebut. Di dalam menyusun prosedur ada dua hal yang perlu diperhatikan yaitu kecepatan dan keamanan dalam melakukan kegiatan. Prosedur disusun sejalan dengan pemberian wewenang di dalam organisasi dan secara berkala harus direview, oleh karena itu harus dikordinasikan dengan internal auditor yang akan selalu menilai keefektifan prosedur tersebut.

Organisasi harus dilengkapi dengan uraian tugas yang jelas dan terperinci agar dapat dihindarkan timbulnya perebutan wewenang atau saling lempar tanggung jawab. Dalam tiap kegiatan di dalam organisasi harus diciptakan pemisahan fungsi antara fungsi pencatatan, penyimpanan, pengurusan dan pemeriksaan intern. Unsur pimpinan hendaknya menyadari bahwa yang dapat dilimpahkan adalah wewenang dan bukan tanggung jawab.

Ada tiga unsur penting dalam aspek teknik pengendalian yaitu perencanaan, pencatatan dan pelaporan, serta pemeriksaan intern. Dalam perencanaan digambarkan secara jelas macam kegiatan, tahap pelaksanaan kegiatan, pelaksanaan kegiatan dan dana yang digunakan, sehingga perencanaan juga sekaligus merupakan sarana koordinasi di dalam pelaksanaan kegiatan. Pencatatan harus menggambarkan keadaan yang sebenarnya. Di dalam proses pencatatan orang yang melakukan pencatatan harus terpisah dari orang yang melakukan kegiatan untuk mencegah adanya penyimpangan di dalam pencatatan. Pelaporan adalah upaya menginformasikan kegiatan dan perkembangannya di dalam organisasi kepada pimpinan secara benar dan dipercaya.

Pengembangan Hipotesis

Dalam membuat pertimbangan, pengalaman merupakan komponen *expertise* yang sangat penting. Abdolmohammadi dan Wrihth (1987) menginvestigasi pengaruh kompleksitas tugas atas pertimbangan auditor dalam berbagai tingkat pengalaman. Abdolmohammadi dan Wright menemukan bahwa pertimbangan auditor yang tidak berpengalaman mempunyai tingkat kesalahan yang lebih besar dibandingkan auditor berpengalaman. Seorang auditor yang telah cukup mempunyai pengalaman audit, mungkin tidak akan mempunyai pandangan yang sama terhadap kasus yang dihadapi, dibandingkan dengan seorang auditor pemula yang belum mempunyai cukup pengalaman.

Anderson dan Maletta (1994) menunjukkan bahwa pengalaman audit mempunyai peranan yang penting dalam menanggapi bukti audit. Individu yang kurang mengenal atau familiar dengan suatu keputusan berisiko, berperilaku secara lebih berhati-hati dan lebih menghindari risiko dibandingkan mereka yang lebih mengenal atau familiar dengan tugas itu. Ini berarti auditor yang kurang familiar atau kurang berpengalaman terhadap suatu tugas pertimbangan akan lebih berorientasi pada bukti negatif dari pada auditor yang mempunyai pengalaman lebih banyak.

Tubbs (1992) menunjukkan bahwa ketika auditor menjadi lebih berpengalaman, maka: (1) auditor menjadi sadar terhadap kekeliruan, (2) auditor memiliki salah pengertian yang lebih

sedikit tentang kekeliruan, dan (3) auditor menjadi sadar mengenai kekeliruan yang tidak lazim. Davis (1996) menyatakan bahwa auditor yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat selektif yang lebih tinggi terhadap bukti yang relevan. Auditor yang berpengalaman mempunyai kemampuan untuk menentukan apakah kekeliruan-kekeliruan tertentu terjadi dalam siklus tertentu.

Paradigma pengalaman menyebutkan bahwa pengambil keputusan mengakumulasi struktur pengetahuan sehingga memudahkan untuk memecahkan masalah. Individu yang lebih berpengalaman akan lebih percaya dalam impresinya menghadapi suatu masalah sehingga akan merubah sensitivitas terhadap bukti negatif (α) atau positif (β). Jika α dan β semakin kecil untuk individu yang berpengalaman, maka semakin kecil pula efek kekinian yang muncul. Sebagai contoh, ketika mengevaluasi 4 potong bukti yang tidak konsisten (2 positif dan 2 negatif), seorang auditor yang kurang berpengalaman akan menonjolkan pada 2 bukti negatif (bukti ke-3 dan ke-4) sehingga akhirnya akan menekankan pada 2 bukti yang paling akhir tersebut. Sebaliknya, auditor yang berpengalaman tidak akan menonjolkan bukti negatif karena mereka memiliki pengalaman terhadap bukti tersebut.

Trotman dan Wright (1996) menggunakan dua macam tugas, tiga level pengalaman yang diukur dari hirarki jabatan termasuk memasukkan mahasiswa akuntansi, dan kedua bentuk respon simultan dan berurutan. Trotman dan Wright menemukan efek kekinian dalam kedua bentuk respon untuk tugas yang paling kompleks ketika dilakukan oleh kedua kelompok subyek yang kurang berpengalaman, namun tidak menemukannya dalam bentuk respon apapun untuk subyek-subyek yang lebih berpengalaman. Hasil untuk subyek yang kurang berpengalaman sesuai dengan prediksi Hogarth dan Einhorn mengenai tugas-tugas pendek yang kompleks, pada sisi lain subyek yang berpengalaman tidak memperlihatkan efek kekinian dalam bentuk respon berurutan. Dalam tugas-tugas yang kurang kompleks, Trotman dan Wright (1996) hanya menemukan efek kekinian pada bentuk respon berurutan saja dalam kedua kelompok yang kurang berpengalaman, dan tidak menemukan pengaruh-pengaruh kekinian untuk kelompok yang berpengalaman.

Ha : Ketika disajikan bukti yang kompleks mengenai suatu isu audit, revisi keyakinan auditor akan secara interaktif berbeda, tergantung dari presentasi urutan bukti dan pengalaman audit

Seidman (1990) menggunakan survei yang melibatkan 500 kasus penggelapan/kecurangan. Seidman mampu membentuk sebuah profil ciri pelaku, uraian tentang skema-skema yang paling sering digunakan, sebuah ringkasan tentang metode-metode yang digunakan oleh para pelaku untuk menghindari pendeteksian. Seidman mengklaim bahwa kegiatan-kegiatan di luar, gaya hidup pelaku, dan tekanan-tekanan keuangan memerlukan penelitian yang seksama dan berkelanjutan.

Welch et. al (1996) mencatat bahwa fungsi audit internal membatasi kemampuan pelaku untuk melakukan kecurangan. Welch menganalisis 2.573 kasus yang dilaporkan meliputi penyelewengan aset baik pada sektor-sektor publik maupun sektor swasta, memfokuskan pada korban-korban penggelapan tersebut, karakteristik para pelaku, skema yang digunakan dan metode-metode pendeteksian. Hasilnya mengindikasikan bahwa kurangnya

kontrol menyuburkan para pelaku melakukan penggelapan/kecurangan. Beberapa peneliti dan akuntan-akuntan forensik telah menyimpulkan bahwa penggelapan/kecurangan pengadaan barang dan jasa adalah metode yang paling sering digunakan pada penyelewengan aset.

Albrecht et al. (1996) melakukan studi mengenai literatur-literatur yang terkait dengan penggelapan/kecurangan untuk mengidentifikasi faktor-faktor organisasional dan individual (*red flags* atau indikasi adanya kecurangan) yang mungkin digunakan untuk mendeteksi kecurangan pegawai. *Red flags* yang merupakan prediktor signifikan adalah: (1) gagal untuk mewajibkan para eksekutif untuk mengambil liburan lebih dari satu atau dua hari sekaligus (2) terlalu banyak kepercayaan pada eksekutif-eksekutif penting/kunci; (3) kontrol internal yang tidak sesuai atau gagal menjalankan pengontrolan; dan (4) penyimpanan laporan yang kurang memadai.

Hogart dan Einhorn (1992) menyatakan bahwa urutan bukti dipengaruhi oleh variabel situasional dan tugas serta tergantung atas sensitivitas terhadap bukti. Dalam konteks audit, faktor-faktor yang terkait dengan situasional tugas adalah ada tidaknya sinyal kecurangan (*red flags*) yang terjadi pada perusahaan klien. Persepsi auditor tentang risiko dari *red flags* secara langsung dipengaruhi oleh sensitivitas terhadap bukti audit sesudahnya (α dan β). Dengan kata lain, relevansi dari *red flags* ternyata mempunyai dampak terhadap sensitivitas bukti. Tubbs et al (1990) menyatakan bahwa subyek-subyek lebih sensitif terhadap bukti-bukti negatif. Jika keberadaan dari *red flags* ditonjolkan maka auditor akan sensitif terhadap bukti tertentu. SAS 53 di Amerika Serikat mengindikasikan bahwa auditor harus mengembangkan sikap skeptisme profesional ketika berhadapan dengan perusahaan/organisasi dengan indikasi kecurangan yang tinggi.

H₂: Ketika disajikan bukti yang kompleks mengenai suatu isu audit, revisi keyakinan auditor akan secara interaktif berbeda, tergantung dari presentasi urutan bukti dan ada tidaknya *red flags* dalam lingkungan klien.

METODE PENELITIAN

Riset ini menggunakan metoda eksperimen melalui paper and pencil test. Subyek yang berpartisipasi adalah mahasiswa jurusan akuntansi semester akhir dan mahasiswa PPAK (Pendidikan Profesi Akuntansi) dan Akuntan yang bekerja di KAP (Kantor Akuntan Publik).

Tugas dan Desain Experimental

Subyek diberikan tugas seperti ringkasan berikut ini. Anda diminta oleh klien untuk mengaudit kembali perusahaan PT Monotron untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2007. Beberapa tahun belakangan, kinerja perusahaan ini menunjukkan hasil yang tidak diharapkan. Dalam pertemuan sebelumnya auditor diyakinkan bahwa perusahaan akan mampu mengatasi permasalahan yang dihadapinya. Namun demikian diasumsikan peluang untuk menjaga kelangsungan perusahaan (*common base rate*) adalah sebesar 50 %. Berikut beberapa informasi yang terkait dengan PT Monotron.

Beberapa informasi tambahan tentang PT Monotron disajikan sebagai berikut: (a) Presiden direktur perusahaan tersebut sangat dominan mempengaruhi keputusan perusahaan, (b) Internal auditor tidak merespon dengan baik rekomendasi management letter untuk

perbaikan pengendalian intern, (c) level gaji dalam departemen akuntansi dan internal audit tidak cukup memadai, (d) Turnover karyawan di departemen akuntansi dan internal audit cukup tinggi, (e) Departemen internal audit tidak memiliki akses ke komite audit dan board of directors, (f) terjadi transaksi besar-besaran pada akhir tahun buku.

Pemasok (*supplier*) memberikan kredit perdagangan yang cukup menguntungkan perusahaan, produk utama perusahaan secara umum dianggap berkualitas baik, pihak manajemen menyatakan bahwa ada kemungkinan bisa diperoleh sebuah hak paten kunci dalam waktu dekat ini, tahun ini perusahaan melaporkan aliran kas positif dari operasi, sulit bagi perusahaan memperoleh tambahan modal sebagai upaya untuk menjaga kelangsungan perusahaan, pembahasan dengan pihak manajemen mengindikasikan bahwa ada kewajiban sangat material yang harus dibayar sebagai akibat tuntutan hukum atau proses litigasi, pihak manajemen yakin akan kehilangan pelanggan utama perusahaan untuk tahun ini dan tahun ini perusahaan melaporkan kerugian operasi yang signifikan. Berdasarkan keseluruhan informasi di atas, apa pendapat akhir anda tentang potensi kelanjutan usaha PT Monotron? 0 (sangat tidak berlanjut) sampai dengan 100 (pasti berlanjut)

Delapan urutan bukti mengenai *going concern* perusahaan diberikan pada subyek. Subyek menerima sekuen + + - - atau - - + +, ada subyek yang menerima informasi tentang keberadaan red flags dan ada yang tidak. Eksperimen ini menggunakan desain 2x2x2 between subjects dengan perincian variabel experimental: ada atau tidak red flags, urutan bukti, dan pengalaman audit. Tidak seperti riset sebelumnya, dalam riset ini pengalaman audit diprosikan dengan auditor dan mahasiswa jurusan akuntansi dan mahasiswa PPAK. Pengalaman yang kontras ini tentu akan membatasi hasil riset. Tabel 1 menyajikan jumlah subyek berdasarkan kondisi eksperimental.

Tabel 1
Jumlah Berdasarkan Kondisi Eksperimen

	Ada Red Flags		Tidak Ada Red Flags	
	+ + - -	- - + +	+ + - -	- - + +
Tidak Berpengalaman	18	12	22	18
Berpengalaman	12	12	12	11

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Ada 117 partisipan yang mengikuti eksperimen dengan komposisi subyek yang sudah bekerja di KAP 47 Orang (40%) sisanya 70 orang (60%) merupakan kelompok mahasiswa. Dari sisi subyek dapat diinterpretasikan bahwa keduanya dalam kondisi yang sangat kontras. Dari sisi gender komposisinya adalah 40 orang (37%) adalah laki-laki dan 77 orang (63%) adalah wanita. Umur rata-rata subyek adalah 26 tahun.

Tabel 2
Analysis of Variance (ANOVA) Kondisi Eksperimental

Source	Type II Sum of Square	df	Mean Square	F	Sig
Corrected Model	9093.766 ^a	7	1299.109	4.889	.000
Intercept	276246.708	1	276246.708	1039.661	.000
Order	2875.598	1	2875.598	10.822	.001
Pengalaman	72.494	1	72.494	.273	.602
Red	1589.494	1	1589.494	5.982	.016
Order*Pengalaman	1214.466	1	1214.466	4.571	.035
Order*Red	3671.180	1	3671.180	13.817	.000
Pengalaman*Red	214.858	1	214.858	.809	.371
Order*Pengalaman*Red	32.110	1	32.110	.121	.729
Error	28962.234	109	265.709		
Total	334469.000	117			
Corrected Total	38056.000	116			

a. R Squared = .239 (Adjusted R Squared = .190)

Dependent Variabel Judakhir

Tabel 2 menyajikan hasil riset dari eksperimen yang dilakukan. Ukuran variabel dependen adalah penilaian final yang diberikan setelah subyek menerima keseluruhan informasi. Hipotesis 1 yang menyebutkan bahwa terjadi interaksi antara urutan bukti (order) dengan pengalaman dapat dikonfirmasi melalui riset ini seperti tersaji dalam tabel dengan nilai F 4, 571 dan PV 0,035. Tabel 2 menyajikan rata-rata respon melalui penilaian akhir yang diberikan subyek. Respon ini merupakan indikator apakah subyek terkena dampak urutan bukti atau tidak.

Tabel 3 Rata-Rata Respon Subyek (order x pengalaman)

	Berpengalaman	Tidak Berpengalaman
Kondisi +++	40,8	45,2
Kondisi --++	68,2	61,4

Tabel 3 memperlihatkan bahwa subyek yang berpengalaman terkena dampak urutan bukti yang lebih besar dibandingkan subyek yang tidak berpengalaman. Hal ini mungkin

disebabkan pertama, karena dalam riset ini variansi subyek dalam kelompok berpengalaman sangat besar, artinya subyek dalam kelompok tersebut anggotanya sangat bervariasi dari staf auditor sampai dengan manajer. Kedua, kasus yang dikerjakan dalam eksperimen ini sangat kompleks, sehingga subyek yang berpengalaman cenderung lebih konservatif. Hasil ini konsisten dengan riset Krull et al (1993). Semakin besarnya order effect diantara subyek berpengalaman menunjukkan bahwa mereka lebih merespon bukti baru dibandingkan subyek yang tidak berpengalaman.

Hipotesis kedua memprediksi terjadinya efek interaksi antara red flags dengan urutan bukti. Seperti yang disajikan di tabel 2 interaksi antara red flags dan urutan bukti (order) hasilnya adalah signifikan (nilai F 13,817 dan PV adalah 0,000).

Tabel 4
Rata-Rata Respon Subyek (order x red flags)

	Ada Red Flags	Tidak Ada Red Flags
Kondisi ++--	53	45,2
Kondisi --++	44	61,4

Dari tabel 4 dapat dianalisis bahwa besaran order effect pada kondisi ada red flags adalah 9 poin (53-44), sedangkan pada kondisi tidak ada red flags besaran order effect adalah 16,2 (61,4-45,2). Ini mengindikasikan bahwa ketika ada red flags subyek cenderung memperhatikan informasi tersebut sebagai dasar untuk mengambil suatu keputusan.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis yang telah dipaparkan sebelumnya dapat disimpulkan bahwa terjadi interaksi antara urutan bukti dengan level pengalaman audit, akan tetapi auditor yang lebih berpengalaman ternyata mengalami order effect yang lebih besar dibandingkan subyek yang tidak berpengalaman. Interaksi antara order effect dengan red flags juga terjadi, yang mengindikasikan bahwa informasi tentang red flags mempengaruhi penilaian akhir auditor tentang suatu kasus audit. Implikasinya indikasi red flags harus mendapatkan porsi yang cukup, karena merupakan wilayah tanggung jawab auditor.

Riset ini memiliki keterbatasan. Eksperimen ini banyak menggunakan penyederhanaan, sehingga bisa jadi dalam banyak hal mengabaikan realitas yang sebenarnya. Pertanyaan mendasar akhir-akhir ini tentang kajian mengenai order effect adalah apakah riset-riset yang menggunakan desain eksperimen dalam menangkap fenomena perlu direvitalisasi. Hal ini telah mendapat perhatian dari Trotman (2000) lewat tulisannya di jurnal *Accounting and Finance* tahun 2000 yaitu "order effects and recency: where do we from here?". Analisis protokol nampaknya lebih cocok untuk menangkap fenomena order effect. Pertama, kasus yang digunakan adalah masalah going concern perusahaan, tidak seperti yang digunakan oleh Krull et al (1993) yang menggunakan kasus *inventory obsolescence* (keusangan persediaan). Kasus

mengenai going concern perusahaan merupakan kasus kompleks yang ada dalam lingkungan pengauditan, sehingga bisa jadi respon yang diberikan oleh subyek dibiarkan oleh pemahaman subyek yang tidak merata. Kedua, tidak ada pilot test untuk menguji proporsionalitas bobot item-item bukti audit yang disajikan.

REFERENSI

- Abdolmohammadi M dan Wright A. 1987. An Examination of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review*, 62, 1-13.
- Albrecht W. 1996. Employee Fraud. *The Internal Auditor*, 26-37
- Anderson BH dan Maletta MJ. 1994. Auditor Attendance to Negative and Positive Information: The Effect of Experience-Related Difference. *Behavioral Research in Accounting*, 6, 124-145.
- Asare SK. 1992. The Auditor's Going Concern Decision: Interaction of Task Variables and The Sequential Processing of Evidence. *The Accounting Review*, April, 379-393.
- Ashton AH dan Ashton RH. 1988. Sequential Belief Revision In Auditing. *The Accounting Review*, 63, 4, 623-641.
- Hogart RM dan Einhorn HJ. 1992. Order Effects in Beliefs Updating: The Beliefs-Adjustment Model. *Cognitive Psychology*, 24, 1-55.
- Krull G, Recker PMJ dan Wong-on-Wing B. 1993. The Effect of Experience, Fraudulent Signals and Information Presentation Order on Auditor Beliefs. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12, 2, 143-153.
- Messier WF. 1992. The Sequencing of Audit Evidence: Its Impact on The Extent of Auditing Testing and Report Formulation. *Accounting and Business Research*, 22, 86, 143-150.
- Messier WF dan Tubbs RM. 1994. Recency Effect in Belief Revision: The Impact of Audit Experience and The Review Process. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13, 1, 57-72.
- Montgomery D, Beasley M, Menelaides S dan Palmrose Z. 2002. Auditors New Procedures for Detecting Fraud. *Journal of Accountancy*, Mei: 63-66
- Reckers PMJ dan Schultz Jr JJ. 1993. The Effects of Fraud Signals, Evidence Order, and Group-Assisted Counsel on Independent Auditor Judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 5, 124-144.

- Rosenthal, Robert dan Rosnow. 1991. *Essentials of Behavioral Research: Methods and Data Analysis*. Second Edition, McGraw-Hill.
- Salman K. 2005. *Audit Investigatif; Metoda Efektif dalam Pengungkapan Kecurangan*. Makalah Seminar Nasional Auditing Forensik, PPA UGM, Yogyakarta
- Seidman J. 1990. A Case Study of Employee Fraud. *The CPA Journal*, 28-35
- Shuell T. 1986. Cognitive Conceptions of Learning. *Review of Educational Research*, 411-436
- Sofjan I. 2005. *Fraud Detection, Prevention and Investigative Audit – an Overview*. Makalah Seminar Nasional Auditing Forensik, PPA UGM, Yogyakarta
- Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)*. 2001. Ikatan Akuntan Indonesia, Salemba Empat.
- Strand CA dan Lancaster KAS. 2001. An Experimental Assesment of Business Students' Performance: Recognizing Risk Factors Associated with Misappropriation of Assets. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 333-360
- Trotman K. 1996. *Research Methods for Judgment and Decision Making Studies in Auditing*. Coopers and Lybrand.
- Trotman KT dan Wright A. 1996. Recency Effect: Task Complexity, Decision Mode, and Task-Specific Experience, *Behavioral Research in Accounting*, 8, 175-1193.
- Trotman, KT dan Wright A. 2000. Order Effects and Recency: Where do we from here? *Accounting and Finance*, 40, 169-182.
- Tubbs RM. 1992. The Effect of Experience on The Auditor's Organization and Amount of Knowledge. *The Accounting Review*, 67, 4, 783-801.
- Tubbs RM, Messier WF dan Knechel WR. 1990. Recency Effect in Auditor's Belief Revision Process. *The Accounting Review*, 65, 2, 452-460.
- Tversky A dan Kahneman D. 1974. Judgment under Uncertaintinty: Heuristics and Biases. *Science*, 185, 1124-1131.
- Welch SH dan Strawser R. 1996. The Effect of Internal Auditors on Fraud. *Internal Auditing*, 23-32

Corresponding author:

I Wayan Suartana, email: suark15@yahoo.com