

**INTERAKSI INDIVIDU-KELOMPOK SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH  
FRAMING DAN URUTAN BUKTI TERHADAP AUDIT JUDGMENT**

Studi Pada Sektor Pemerintahan

**Haryanto**<sup>a)</sup>

Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang

**Bambang Subroto**

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya Malang

**Abstract**

This study aims to predict and provide empirical finding about the influence of framing and order effect which is moderated by type of decision maker (individual-group) for making an audit judgment by the auditor. The hypothesis testing used a laboratory experiment approach with 120 auditors from The Audit Board of The Republic of Indonesia (*Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia*) as participants. The results show that framing influences an audit judgment, and the interaction between framing and type of decision-maker affects on audit judgment. The study also shows that the order effect factor influences audit judgment. The interaction between the order of evidence and the type of decision-maker also occurs, which indicates a decision shift of individual-group in influencing an audit judgment. Consistent with several previous studies, the group's decision is in line and greater or smaller than individual decision has been made previously.

Keywords: framing, order effect, types of decision maker, audit judgment, the auditor.

- a) Staf Pengajar pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang.  
Alamat: Jl. Bukit Bromo No. 35 Bukitsari Ngesrep Semarang  
HP: 085282250777  
Email: [haryantogege@yahoo.com](mailto:haryantogege@yahoo.com)

## PENDAHULUAN

Teori pengambilan keputusan relatif didominasi oleh *expected utility theory*. *Expected utility theory* secara historis memberikan model normatif dan deskriptif untuk pembuatan keputusan yang mengandung risiko (Kahneman dan Tversky, 1981; Al-Nowaihi dan Dhami, 2010). Teori ini beranggapan bahwa pembuat keputusan adalah seorang yang rasional (Rutledge dan Harrell, 1994; Stenman, 2010). Asumsi rasionalitas mewajibkan adanya konsistensi dan koherensi dalam keputusan yang dibuat (Robison, Shupp dan Myers, 2010). Morgan (1986) menyatakan bahwa pembuat keputusan dianggap mampu memproses informasi dengan sempurna dalam menentukan pilihan yang terbaik. Beberapa penelitian menemukan bahwa asumsi rasionalitas tersebut sering “dilanggar” (Gudono dan Hartadi, 1998; Robison, Shupp dan Myers, 2010). Salah satu faktor yang sering dianggap menyebabkan penyimpangan tersebut adalah *framing* apa yang diadopsi oleh pembuat keputusan (Tversky dan Kahneman, 1981).

Kahneman dan Tversky (1979) mengusulkan teori prospek (*prospect theory*) sebagai alternatif penjelas. Teori prospek menyatakan bahwa *framing* yang diadopsi seseorang dapat mempengaruhi keputusannya. Teori prospek menyatakan bahwa *frame* atau *framing*<sup>1</sup> yang diadopsi oleh pembuat keputusan dapat mempengaruhi keputusannya. *Framing* yang diadopsi tergantung pada formulasi masalah yang dihadapi, norma, kebiasaan, dan karakteristik pembuat keputusan itu sendiri (Kahneman dan Tversky, 1979; Fagley, Coleman, dan Simon, 2010). Bazerman (1984) menyatakan bahwa *framing* yang diadopsi mungkin dapat membantu mengklarifikasi keputusan yang diambil oleh pembuat keputusan.

Fenomena *framing* dalam lingkungan tugas pengauditan sangat penting untuk diamati. Beberapa penelitian telah dilakukan dengan segala kelemahan masing-masing dan menghasilkan suatu konklusi bahwa memang terdapat pengaruh *framing* yang dapat mendistorsi pertimbangan audit (*audit judgment*) yang dibuat oleh auditor (Emby, 1994; Suartana, 2005). Fenomena *framing* yang dikembangkan dalam

---

<sup>1</sup> *Framing* berkaitan dengan bagaimana cara suatu fakta atau informasi diungkapkan. Dalam penelitian ini istilah *frame* atau *framing* ditulis dalam bentuk aslinya bahasa Inggris untuk menghindari kesalahpahaman (Gudono dan Hartadi, 1998).

penelitian ini menggunakan Teori Prospek (*prospect theory*) dari Kahneman dan Tversky (1979) serta Tversky dan Kahneman (1981). *Framing* dalam teori prospek terdiri atas dua domain yaitu untung/penghematan (*framing-positif*) dan domain rugi/pemborosan (*framing-negatif*).

Dalam lingkungan tugas pengauditan, selain faktor *framing* ada beberapa faktor lain yang diduga mendistorsi auditor dalam membuat pertimbangan audit (*audit judgment*). Berbagai penelitian menemukan bahwa salah satu faktor yang dapat mendistorsi *audit judgment* adalah urutan bukti (Tubbs *et al.*, 1990; Ashton dan Ashton, 1988). Pengaruh urutan bukti (*order effect*) dalam tugas pengauditan terjadi karena adanya interaksi antara strategi pemrosesan informasi dan karakteristik tugas pengauditan (Ashton dan Ashton, 1988; McMillan dan Tubbs, 1994). Secara normatif, auditor membuat *audit judgment* berdasarkan substansi bukti bukan dipengaruhi oleh urutan bukti yang diterima dalam membuat *judgment* (Kennedy, 1993; 1995; Tubbs *et al.*, 1990). Ashton dan Ashton (1988) mengobservasi bahwa urutan bukti berpotensi menimbulkan implikasi terhadap efisiensi dan efektivitas dari audit itu sendiri. Efisiensi dapat 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).

Fenomena urutan bukti (*order effect*) yang dikembangkan dalam penelitian ini menggunakan Teori Model Penyesuaian Keyakinan (*Belief Adjustment Model*) dari Hogarth dan Einhorn (1992) yang menggunakan pendekatan *anchoring* dan *adjustment*. Model ini menggambarkan penyesuaian keyakinan individu karena adanya bukti baru ketika melakukan evaluasi bukti secara berurutan. Pendekatan *anchoring* dan *adjustment* adalah jika seseorang melakukan penilaian dengan memulai dari suatu nilai awal dan menyesuaikannya untuk menghasilkan keputusan akhir. Nilai awal ini diperoleh dari kejadian atau pengalaman sebelumnya.

Hogarth dan Einhorn (1992) menyatakan bahwa penyesuaian keyakinan individu mempertimbangkan urutan bukti (positif setelah itu negatif, negatif positif atau campuran positif dan negatif) dan cara/format/*mode* (penyampaian informasi secara sekuensial/berurutan atau secara simultan) dalam penyajian bukti. Dalam bentuk sekuensial/berurutan (*Step-by-Step*; Sbs), individu-individu memperbaharui

keyakinannya setelah mereka diberikan tiap-tiap potongan bukti dalam serangkaian penyampaian informasi yang terpisah-pisah. Dalam bentuk simultan (*End-of-Sequence; EoS*) individu-individu memperbaharui keyakinannya begitu semua informasi tersaji dalam bentuk yang telah terkumpul. Bukti-bukti empirik menunjukkan bahwa individu-individu membuat perbaikan keyakinan yang lebih besar jika 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 (Ashton dan Ashton, 1988; Suartana, 2005). Inilah yang menyebabkan terjadinya bias dalam pertimbangan dan pengambilan keputusan, karena individu terpengaruh oleh hal-hal yang tidak substansial tetapi oleh sekuensial dari input yang diterima (Ashton dan Kennedy, 2002). Auditor memberikan keyakinan pada urutan bukti yang paling akhir dari serangkaian bukti atau informasi yang diperolehnya.

Penelitian dalam bidang pengauditan dengan topik *audit judgment* lebih banyak memfokuskan pada *judgment* yang dibuat auditor secara individual. Telah sering dilontarkan kritik tentang keberadaan penelitian yang memfokuskan pada pembuatan keputusan oleh individu dalam lingkungan yang didominasi oleh pembuatan keputusan kelompok (Arnold dan Sutton, 1997). Masalah keputusan kelompok perlu dipertimbangkan karena dua alasan. *Pertama*, keputusan seperti pengalokasian sumberdaya (investasi), evaluasi kinerja dan pembuatan *audit judgment* dibuat oleh kelompok manajer atau kelompok auditor bukan oleh para manajer/auditor secara perorangan (Anthony *et al.*, 1989). *Kedua*, konsisten dengan yang pertama, para peneliti akuntansi keperilakuan telah menyebutkan pentingnya meneliti fenomena akuntansi dari perspektif kelompok (Libby dan Luft, 1993).

Beberapa hasil penelitian tentang keputusan kelompok mengindikasikan bahwa interaksi antar anggota kelompok menghasilkan sebuah *risky shift* dalam pembuatan keputusan, sementara penelitian yang lain menemukan beberapa penyimpangan (Trotman *et al.*, 1983; Neale *et al.*, 1986; Isenberg, 1986; Rutledge dan Harrell, 1994). Kebanyakan penelitian mendukung *group-induced shift theory* yang menyatakan bahwa interaksi kelompok mengarahkan keputusan ke arah yang lebih berisiko (*risky*)

atau lebih berhati-hati (*cautious*) (Isenberg, 1986). Hasil penelitian sebelumnya juga menunjukkan bahwa keputusan kelompok lebih ekstrim daripada keputusan individu (Isenberg, 1986; Rutledge dan Harrell, 1994; Haryanto, 2006).

Namun demikian hasil penelitian yang diperoleh peneliti sebelumnya tidak konsisten (Trotman *et al.*, 1983). Hasil penelitian Trotman *et al.* (1983) menunjukkan perbandingan antara keputusan yang dibuat oleh individu dengan kelompok dalam hal penilaian sistem pengendalian internal. Hasilnya menemukan bahwa respon kelompok berada pada rata-rata dibandingkan respon para individu. Penelitian Neale *et al.* (1986) juga menemukan bahwa pengaruh *framing* (positif/negatif) pada keputusan kelompok tidak searah dengan keputusan individu yang telah dibuat pra-diskusi kelompok. Hasil penelitian Trotman *et al.* (1983) dan Neale *et al.* (1986) ini tidak konsisten dengan penelitian-penelitian sebelumnya yang menemukan bahwa respon kelompok searah serta lebih besar/berisiko atau lebih kecil/kurang berisiko dengan keputusan individu. Ketidakkonsistenan hasil yang diperoleh kemungkinan disebabkan oleh perbedaan lokasi penelitian dan pemilihan instrumen yang berbeda baik untuk instrumen interaksi keputusan individu-kelompok.

Penelitian yang telah menguji pengaruh *framing*, urutan bukti (*order effect*) dengan moderasi interaksi individu-kelompok dalam pembuatan *audit judgment* pada sektor bisnis secara parsial telah dilakukan oleh beberapa peneliti di luar negeri dan dalam negeri (Tversky, 1979; 1981; Isenberg, 1986; Tubbs *et al.*, 1990; Hogarth dan Einhorn, 1992; Suartana, 2005; Haryanto, 2006). Namun penelitian yang meneliti dengan metoda eksperimen untuk kasus auditing dan pada *setting* sektor publik khususnya sektor pemerintahan di Indonesia masih sangat sedikit dilakukan. Penelitian dengan topik *framing* dan urutan bukti pada konteks pengauditan di sektor pemerintahan publik menjadi penting dilakukan untuk menilai proses pengauditan khususnya dalam pembuatan *audit judgment* yang dilakukan oleh para auditor di sektor pemerintahan. Selain untuk menilai proses pengauditan di sektor pemerintahan, penelitian dengan topik tersebut penting dilakukan karena memiliki karakteristik yang unik atau berbeda dengan sektor swasta. Pengauditan di sektor pemerintahan selain didasarkan pada stándar profesional akuntan publik yang ditetapkan IAI juga mendasarkan pada kepatuhan pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dan ketentuan peraturan perundangan-undangan, sehingga dinamika *audit judgment*

yang dibuat oleh auditor pada pemerintahan (BPK RI) menjadi unik dibandingkan dengan pada sektor swasta. Fungsi pengauditan atas pengelolaan keuangan pemerintahan sangat esensial. Untuk itulah proses pengauditan harus dilakukan secara hati-hati dan konsisten dengan kaidah-kaidah profesi. Proses pengauditan melalui prosedur yang berjenjang, dan setiap tahapan akan melibatkan *judgment*<sup>2</sup> oleh auditor atas suatu kejadian atau transaksi. Auditor diharapkan membuat *audit judgment* secara profesional (Mardiasmo, 2000; Suartana, 2005; BPK RI, 2007).

Berdasarkan latar belakang penelitian yang telah dikemukakan sebelumnya di atas, maka dapat diidentifikasi beberapa masalah yang akan diteliti, *pertama*, apakah ada pengaruh *framing* dan urutan bukti terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor? *Kedua*, apakah terdapat perbedaan pengaruh *framing*-positif dengan *framing*-negatif terhadap *audit judgment* auditor? *Ketiga*, apakah ada pengaruh interaksi *framing*, dan tipe pembuat keputusan (individu-kelompok) terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor? *Keempat*, apakah terdapat perbedaan pengaruh format urutan bukti SbS: ++++++----- dengan urutan bukti SbS: -----+++++++ terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor? *Kelima*, apakah ada pengaruh interaksi urutan bukti (*order effect*) dan tipe pembuat keputusan (individu-kelompok) terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor?

## TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Rerangka Teori Interaksi Individu Kelompok

Polarisasi kelompok terjadi ketika adanya pergeseran antara keputusan individu dan kelompok dalam pengambilan keputusan yang berisiko atau ketika posisi pradiskusi awal anggota kelompok dapat mempengaruhi diskusi kelompok dalam pembuatan keputusan (Isenberg, 1986). Pergeseran keputusan terjadi karena tidak ada seorangpun yang bertanggung jawab atas keputusan kelompok individu secara kultural

---

<sup>2</sup> *Judgment* mengacu pada aspek kognitif dalam proses pengambilan keputusan dan mencerminkan perubahan dalam evaluasi, opini, atau sikap (Bazerman, 1994). Kualitas *judgment* adalah suatu fungsi dari kapasitas, *effort*, data internal dan eksternal (Kennedy, 1993). Kualitas *judgment* independen terhadap *outcome*; sebagai contoh, dalam suatu lingkungan yang tidak pasti suatu *outcome* yang buruk mungkin dihasilkan dari suatu proses yang “baik” dalam arti semua informasi telah secara tepat dipertimbangkan (Emby, 1994; Suartana, 2005).

hanya ingin menanggung risiko setidaknya-tidaknnya sama dengan risiko yang ditanggung oleh orang lain (Rutledge dan Harrell, 1994).

Interaksi individu-kelompok dapat dijelaskan oleh tiga teori yaitu teori pengaruh informasional (*informational influence theory*), teori perbandingan sosial (*social comparison theory*) dan *group-induced shift theory*. Teori pengaruh informasional (*informational influence theory*) menjelaskan bahwa diskusi kelompok dapat menyebabkan para individu mengubah keputusannya ke arah yang sama dengan keputusan pradiskusi individu karena diskusi tersebut menghadapkan para individu dengan argumen-argumen persuasif yang mendukung ke arah tersebut. Kebersuasifan suatu argumen atau informasi ditentukan oleh faktor-faktor seperti kebaruan dan validitas informasi. Teori pengaruh informasional (*informational influence theory*) memprediksikan bahwa keputusan kelompok cenderung lebih ekstrim dalam arah yang sama dengan keputusan rata-rata (pradiskusi) individu (Rutledge dan Harrell, 1994).

Teori perbandingan sosial (*social comparison theory*) menyatakan bahwa para individu secara kontinyu mempersepsikan dan mempresentasikan diri sendiri dalam suatu cara yang diinginkan secara sosial (*socially favorable*). Para anggota kelompok harus secara kontinyu memproses informasi tentang bagaimana orang lain mempresentasikan diri sendiri dan menyesuaikan presentasi diri mereka sendiri berdasarkan hal itu. Interaksi kelompok mengkondisikan anggotanya untuk membandingkan posisi mereka dengan anggota lainnya dalam kelompok (Isenberg, 1986).

*Group-induced shift theory* menjelaskan bagaimana kelompok menginduksi terjadinya pergeseran keputusan atas pilihan/keputusan individu dalam hal proses perbandingan interpersonal. Dengan membandingkan dirinya dengan orang lain, anggota kelompok mengetahui bahwa posisinya adalah *discrepant* tidak nyaman, misalnya, ia terlalu berhati-hati atau terlalu berisiko. Pengetahuan tentang perbedaan ini mungkin perlu dan cukup untuk mempengaruhi individu yang ada dalam kelompok untuk mengubah pilihan awalnya. Penjelasan lain dari teori ini mendeskripsikan bahwa pergeseran dalam pilihan/keputusan individu terjadi karena selama diskusi anggota kelompok terpengaruh karena adanya argumen persuasif (Burnstein dan Vinokur, 1973; Isenberg, 1986).

### **Teori Prospek dan *Audit Judgment***

Sejumlah penelitian tentang aspek berperilaku dalam pengauditan (Kida, 1984; Emby, 1994; O'Clock dan Devine, 1995) menunjukkan bahwa variabel tugas mempengaruhi *judgment* yang dibuat oleh auditor. Variabel tugas termasuk faktor-faktor yang bervariasi baik di dalam dan di luar tugas seperti kompleksitas, format presentasi, pengolahan informasi dan respon modus siaga. Format presentasi (*framing*) merupakan salah satu faktor yang diduga mempengaruhi *audit judgment* yang dibuat oleh auditor. *Framing* merupakan sebuah fenomena yang mengindikasikan pengambil keputusan akan memberikan respon dengan cara yang berbeda pada masalah yang sama jika disajikan dengan format yang berbeda.

Dalam lingkungan penugasan audit, auditor membuat *judgment* dalam mengevaluasi penugasan audit seperti evaluasi pengendalian intern, menilai risiko audit, merancang dan mengimplementasikan penyampelan dan menilai serta melaporkan aspek-aspek ketidakpastian. Auditor secara eksplisit maupun implisit memformulasikan suatu dugaan terkait dengan tugas-tugas *judgment* mereka. Dugaan tersebut kemudian di-*framing* atau dibingkai dan selanjutnya auditor mencari data atau bukti-bukti audit untuk membuktikan dugaan yang diformulasikan sebelumnya (Kida, 1984).

Pengaruh *framing* diidentifikasi oleh Tversky dan Kahneman (1986) dengan menyatakan bahwa *judgment* dipengaruhi oleh bahasa yang digunakan dan format bahasa yang dikodekan sebagai informasi yang diterima. Kemudian oleh pembuat keputusan diolah menjadi sebuah *judgment* atas suatu masalah. Persepsi dari situasi *judgment* dapat dimanipulasi oleh kata-kata dalam suatu pertanyaan. Penjelasan atas *framing* yang digunakan didasarkan atas teori prospek dari Kahneman dan Tversky (1979). *Framing* "risiko" menempatkan auditor dalam domain *loss* sementara "kekuatan" dalam domain *gain* (Suartana, 2005). Teori prospek memberikan penjelasan bahwa *framing* tergantung pada masalah, norma, kebiasaan dan karakteristik pengambil keputusan. Bentuk fungsi nilai dari teori prospek yaitu cekung untuk *gain* dan cembung untuk *loss*. Ketika kurva semakin curam untuk *loss* dibandingkan *gain*, *framing* risiko akan menghasilkan persepsi auditor tentang uji substantif yang semakin mendalam (Kahneman dan Tversky, 1979).



Berdasarkan penjelasan sebelumnya, patut diduga *framing* memiliki pengaruh terhadap *audit judgment* yang dibuat auditor atas penugasan audit yang diembannya dan diduga ada perbedaan *judgment* auditor jika disajikan dalam *framing* berbeda (positif atau negatif). Adapun hipotesis yang dirumuskan berdasarkan prediksi tersebut sebagai berikut:

**H1: *Framing* berpengaruh terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor**

**H2: Ada perbedaan pengaruh *framing*-positif dengan *framing*-negatif terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor.**

### **Teori Prospek, Interaksi Individu-Kelompok dan *Audit Judgment***

Penelitian tentang keputusan kelompok pada umumnya menemukan bahwa interaksi kelompok akan mempertinggi kecenderungan keputusan awal anggota kelompok. Interaksi kelompok menyebabkan anggota kelompok untuk memindahkan posisi pengambilan risiko lebih jauh dari titik netral tetapi dalam arah yang sama (Isenberg, 1986; Rutledge dan Harrell, 1994). Sebagai contoh, Isenberg (1986) menyatakan bahwa keputusan anggota kelompok secara individual berada pada rata-rata dan cenderung moderat, diskusi kelompok menghasilkan kecenderungan yang lebih ekstrim dalam arah yang sama dengan keputusan anggota kelompok secara individual.

Hasil penelitian tentang keputusan kelompok menyatakan bahwa pengaruh *framing* akan menjadi lebih ekstrim untuk kelompok dibandingkan dengan individu. Paese, *et al.*, (1993) menemukan bahwa jika *framing* yang sama disodorkan kepada para subyek individu dan kelompok, pengaruh *framing* menjadi lebih besar pada kelompok daripada individu. Hasil penelitian Naim (1998) menemukan bahwa pengaruh *framing* lebih besar terhadap keputusan kelompok daripada individu ketika menilai hasil-hasil yang sukses (*successful outcomes*), hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian terdahulu.

*Negative-framing* dapat mendorong perilaku cenderung untuk mengambil risiko dan *positive-framing* mendorong perilaku menghindari risiko. Dalam konteks keputusan investasi atau pembuatan opini audit, informasi yang disajikan secara *negative-framing* akan mempengaruhi peningkatan preferensi risiko oleh individu, sedangkan kelompok diprediksikan akan menunjukkan preferensi yang lebih besar terhadap risiko daripada individu. Pada kondisi *positive-framing*, individu

diperkirakan menunjukkan pengurangan preferensi terhadap risiko begitu juga dengan kelompok akan menunjukkan penurunan preferensi atas risiko. Interaksi akan terjadi antara variabel *framing* dengan variabel tipe pembuat keputusan (individu atau kelompok).

Dalam kasus pembuatan keputusan pada kondisi *positif-framing* (untung/penghematan) individu dan kelompok mempunyai dorongan atau kecenderungan untuk menghindari risiko (*less risky*). Jika dibandingkan antara keputusan yang dibuat kelompok dengan keputusan yang dibuat individu, keputusan kelompok mempunyai kecenderungan yang lebih besar untuk menghindari risiko. Hasil beberapa penelitian tentang keputusan kelompok secara konsisten menunjukkan hasil bahwa keputusan kelompok terpengaruh atau terkena dampak faktor *framing* lebih besar/ekstrim daripada individu (Solomon, 1982; Trotman *et al.*, 1983; Isenberg, 1986, Reckers dan Sculth, 1993; Rutledge dan Harrell, 1994; Johnson, 1995; Stock dan Harrell, 1995).

Dalam konteks pembuatan *audit judgment*, informasi yang disajikan secara *negative-framing* akan mempengaruhi peningkatan preferensi risiko oleh individu, sedangkan kelompok diprediksikan akan menunjukkan preferensi yang lebih besar terhadap risiko daripada individu. Pada kondisi *positive-framing*, individu diperkirakan menunjukkan pengurangan preferensi terhadap risiko begitu juga dengan kelompok akan menunjukkan penurunan preferensi atas risiko. Interaksi akan terjadi antara variabel *framing* dengan variabel tipe pembuat keputusan (individu atau kelompok).

Hasil penelitian tentang keputusan kelompok menyatakan bahwa pengaruh *framing* akan menjadi lebih ekstrim untuk kelompok dibandingkan dengan individu. Paese *et al.* (1993) menemukan bahwa jika *framing* yang sama disodorkan kepada para subyek individu dan kelompok, pengaruh *framing* menjadi lebih besar pada kelompok daripada individu.

Berdasarkan penjelasan tersebut, penelitian ini mengajukan hipotesis bagaimanakah perbedaan pengaruh informasi atau fakta yang disajikan dalam *positive-framing* dan *negative-framing* mengarahkan *audit judgment* individu dan *audit judgment* kelompok. Untuk menguji isu tersebut maka hipotesis alternatif yang diajukan adalah sebagai berikut:

**H3: *Framing*-positif berpengaruh lebih kecil terhadap *audit judgment* kelompok daripada *audit judgment* individu.**

**H4: *Framing*-negatif berpengaruh lebih besar terhadap *audit judgment* kelompok daripada *audit judgment* individu.**

#### **Urutan Bukti dan *Audit Judgment***

Penelitian ini menggunakan Teori Model Penyesuaian Keyakinan (*Belief Adjustment Model*) dari Hogarth dan Einhorn (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 jika seseorang melakukan penilaian dengan memulai dari suatu nilai awal dan menyesuaikannya untuk menghasilkan keputusan akhir. Nilai awal ini diperoleh dari kejadian atau fakta 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 (Hogarth dan Einhorn, 1992; Kennedy, 1993, 1995; Suartana, 2005).

Fenomena pengaruh urutan (*order effect*) 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 (Hogarth dan Einhorn, 1992; Kennedy, 1993; Suartana, 2005).

Ketika informasi disajikan dalam bentuk SbS, individu menggunakan strategi pengolahan SbS. Individu menyesuaikan keyakinannya secara bertahap ketika 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 jika 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; Kennedy, 1993; Suartana, 2005).

Dalam penelitian ini, bukti audit yang disajikan dalam format sekuensial/berurutan (*Step-by-Step*; SbS) diduga berpengaruh terhadap *audit judgment* auditor dan diduga ada perbedaan *judgment* auditor jika urutan bukti disajikan dalam SbS berbeda (+++++----- atau -----+++++). Untuk menguji isu tersebut maka hipotesis alternatif yang diajukan adalah sebagai berikut:

**H5: Urutan bukti (*order effect*) berpengaruh terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor.**

**H6: Ada perbedaan pengaruh urutan bukti yang disajikan dengan format SbS: ++++++----- dengan urutan bukti SbS: -----+++++ terhadap revisi keyakinan (*audit judgment*) auditor.**

### **Urutan Bukti, Interaksi Individu-Kelompok dan *Audit Judgment***

*Belief Adjustment model* 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 (Hogarth dan Einhorn, 1992; Kennedy, 1993, 1995).

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 menyesuaikan keyakinannya secara bertahap ketika diberikan tiap-tiap potongan bukti. Sebaliknya, pengolahan EoS berarti bahwa *anchor* awal disesuaikan dengan penyajian bukti-bukti secara agregatif.

Penelitian empiris mengenai efek dari urutan bukti terhadap keyakinan auditor didasarkan pada *belief-adjustment model* yang dikembangkan oleh Hogarth dan Einhorn (1986, 1987; Suartana, 2005). Penerapan Model Penyesuaian Keyakinan pada bidang audit dirintis oleh Ashton dan Ashton (1988). 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 piutang. 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. Bukti empirik menunjukkan bahwa individu-individu membuat perbaikan keyakinan yang lebih besar jika 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.

Penelitian tentang keputusan kelompok telah menghasilkan temuan bahwa interaksi kelompok dapat mempertinggi kecenderungan individual (Johnson, 1995). Jika individu disodorkan serangkaian informasi atau bukti audit secara sekuensial, mereka cenderung membuat revisi keyakinan (*judgment*) sejalan dengan informasi terkini yang diperolehnya dalam suatu penugasan audit tersebut, begitu juga dengan

kelompok akan membuat revisi keyakinan (*judgment*) dengan tingkat yang lebih ekstrim atau lebih lebih besar. Hal ini menghasilkan sebuah pergeseran revisi keyakinan (*judgment*) yang lebih jauh dari titik referen dengan arah yang sama pada pradiskusi keputusan individual (Trotman *et al.*, 1983; Messier, 1992; Johnson, 1995).

Dalam penelitian eksperimen ini, bukti audit yang diperoleh auditor dalam bentuk berurutan (*Step-by-Step*; SbS) diharapkan akan berpengaruh terhadap *audit judgment* auditor untuk pemberian opini atas laporan keuangan auditan. Disamping itu diharapkan pula terjadi interaksi antara faktor urutan bukti dengan faktor tipe pembuat keputusan (individu-kelompok). Faktor interaksi individu kelompok akan mengarahkan terjadi pergeseran *audit judgment* yaitu pengaruh urutan bukti (*order effect*) menjadi lebih besar pada kelompok daripada individu.

Untuk menguji pengaruh interaksi urutan bukti dan tipe pembuatan keputusan (individu-kelompok) terhadap *audit judgment* individu dan *audit judgment* kelompok, hipotesis alternatif yang diajukan adalah:

**H7: Bukti audit berformat sekuensial/Step-by-Step (SbS): ++++++----- berpengaruh lebih besar terhadap revisi keyakinan (*audit judgment*) kelompok daripada revisi keyakinan (*audit judgment*) individu.**

**H8: Bukti audit berformat sekuensial/Step-by-Step (SbS): -----+++++++ berpengaruh lebih kecil terhadap revisi keyakinan (*audit judgment*) kelompok daripada revisi keyakinan (*audit judgment*) individu.**

## METODA PENELITIAN

### Subyek Penelitian

Partisipan yang menjadi subyek penelitian ini adalah auditor Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Auditor yang dipilih menjadi partisipan penelitian berdasarkan 3 (tiga) kriteria, *pertama* auditor yang tidak sedang menjabat sebagai pengarah teknis; *kedua*, memiliki latar belakang pendidikan akuntansi jenjang S1 atau S2; *ketiga*, auditor pernah menerima penugasan audit atas laporan keuangan pemerintah daerah minimal 2 kali, sehingga partisipan dianggap dapat memahami dan mampu membuat *audit judgment* secara profesional; Jumlah auditor BPK yang menjadi partisipan dalam penelitian ini adalah sebanyak 120 orang.

Pengumpulan data atau pelaksanaan eksperimen dilakukan dengan mendatangi lokasi Kantor Perwakilan BPK RI. Setiap pelaksanaan eksperimen, partisipan yang

terlibat minimal 12 orang auditor dan jumlah partisipan setiap pelaksanaan eksperimen berkelipatan 3 orang. Setelah selesai menyelesaikan tugas eksperimen, peneliti melakukan tanya jawab (*debriefing*) singkat dengan partisipan mengenai apakah materi/instrumen sudah bersesuaian dengan topik penelitian. Kemudian selesai seluruh rangkaian pelaksanaan eksperimen, setiap partisipan yang terlibat dalam eksperimen diberi penghargaan berupa piagam penghargaan sebagai ucapan terima kasih dan selama berlangsung eksperimen diberi kudapan (*snack*) atau makan siang.

### **Desain Penelitian**

Sebuah eksperimen laboratorium digunakan untuk menginvestigasi hipotesis-hipotesis penelitian. Eksperimen ini menggunakan 2 (dua) model pengujian eksperimen yaitu *between subject design* dan *within-subject-design*. Untuk model *within-subject-design*, eksperimen ini menggunakan desain campuran faktorial 2x2 dan 2x2. Faktor-faktornya terdiri atas dua variabel independen, yaitu: (1) *framing* (positif dan negatif), dan (2) urutan bukti (+++++----- dan -----+++++), serta satu variabel moderasi yaitu tipe pembuat keputusan (individu dan kelompok) dan variabel dependennya yaitu *audit judgment* (Wajar atau Non-Wajar).

Selain menggunakan model desain campuran desain faktorial 2x2 (*within subjects design*) penelitian ini juga menggunakan model *between subject design*. Pelaksanaan eksperimen dengan *between subject design* menggunakan model “komparasi perlakuan”. Dalam model ini terdapat dua group, yaitu *group treatment* (X) yang mendapat intervensi dan group yang lain (sebagai *group kontrol/Z*) juga memperoleh perlakuan dalam bentuk intervensi yang lain. Perbedaan hasil pengukuran/observasi (O) pada kedua group akibat dari adanya perlakuan. Model *between subject design* digunakan untuk menguji pengaruh perbedaan *framing*-positif dengan *framing*-negatif terhadap *audit judgment* dan pengaruh perbedaan urutan bukti SbS: +++++----- dengan urutan bukti SbS: -----+++++ terhadap *audit judgment*. Pengujian keduanya dilakukan dengan menguji seluruh sampel individu dan kelompok.

Partisipan dalam eksperimen ini diberi tugas untuk melakukan pengauditan atas suatu laporan keuangan pemerintah daerah. Output pengauditan yang dilakukan auditor berupa *audit judgment* yang tersajikan dalam opini laporan keuangan. Untuk

pengujian model *within-subject-design*, pelaksanaan eksperimen dibagi atas 2 (dua) bagian dan setiap bagian terdiri atas 2 (dua) tahap, yaitu:

**Bagian Pertama: *Framing* dan Interaksi Individu-Kelompok**

1. Mula-mula semua partisipan ditentukan secara random dengan mengerjakan sebuah kasus/instrumen (Lampiran 4). Partisipan diplot sebagai anggota tim audit yang bertugas untuk melakukan audit atas laporan keuangan Pemerintah Daerah ABC untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2011. Seluruh partisipan, diberikan kasus yang mengindikasikan bahwa saat ini audit hampir selesai dilaksanakan dan dalam proses akhir penyusunan laporan audit. Hasil sementara audit menunjukkan bahwa masih ditemukan bukti-bukti kesalahan pencatatan dan penyajian laporan keuangan auditan. Audit telah dilaksanakan selama 40 hari kerja. Partisipan diminta untuk membuat *audit judgment* apakah akan memberikan opini Wajar atau memberikan opini Non-Wajar. Partisipan diberi informasi sebagai berikut:

- a. Jika pemerintah daerah yang diaudit (auditee) diberi tambahan waktu untuk memperbaiki/mengoreksi laporan keuangan maka ada probabilitas untuk menghasilkan opini Wajar (Wajar Tanpa Pengecualian/WTP atau Wajar Dengan Pengecualian/WDP) dengan konsekuensi adanya tambahan waktu dan biaya penugasan audit (*opportunity cost*) serta terjadinya keterlambatan penyampaian laporan audit selama 1 bulan yang harus ditanggung oleh partisipan selaku auditor.
- b. Jika pemerintah daerah yang diaudit (auditee) tidak diberi tambahan waktu untuk memperbaiki/mengoreksi laporan keuangan maka ada probabilitas untuk opini yang akan diberikan berupa opini Non-Wajar (Opini Tidak Wajar atau *Disclaimer*) dengan konsekuensi ada potensi penghematan waktu atau tidak diperlukannya tambahan waktu penugasan audit dan laporan audit dapat diselesaikan tepat waktu.

Partisipan diminta untuk membuat *audit judgment* dengan menentukan pilihan apakah memberikan opini audit Non-Wajar atau Wajar, pada *unnumbered continuous scale*. Skala yang dibuat dibatasi oleh dua sisi, yaitu: 1) sisi yang memilih A: memberikan opini Non-Wajar dan 2) sisi yang memilih B:



memberikan opini Wajar. Pada bagian pertama ini, waktu yang disediakan untuk menyelesaikan kasus kurang lebih 15-20 menit..

2. Pada tahap kedua eksperimen, partisipan dikelompokkan secara random, masing-masing kelompok terdiri atas 3 (tiga) orang anggota. Untuk seluruh kelompok, masing-masing anggota diberikan kasus yang sama seperti kasus yang ada pada tahap pertama. Pengerjaan kasus pada tahap kedua ini (level kelompok), para partisipan diminta untuk membuat konsensus atau keputusan bersama mengenai kasus tersebut. Para partisipan dalam setiap kelompok diminta mendiskusikan kasus tersebut dan membuat keputusan yang disepakati oleh semua anggota. Pada bagian kedua ini, waktu yang disediakan berdiskusi dan membuat keputusan kelompok kurang lebih 20-25 menit. Penelitian ini memilih jumlah anggota kelompok sebanyak 3 (tiga) orang dengan 3 (tiga) alasan: *pertama*, jumlah 3 orang telah mempresentasikan suatu kelompok (Ashton, 1986; Chen dan Chiou, 2008); *kedua*, untuk memudahkan kontrol bagi peneliti dalam upaya memastikan bahwa *audit judgment* yang dibuat kelompok, didalamnya tidak terdapat partisipan/anggota kelompok yang naif; *ketiga*, penelitian Solomon (1982), Kerry *et al.* (2008) dan Chen dan Chiou (2008) menggunakan jumlah anggota kelompok sebanyak 3 orang.

### **Bagian Kedua: Urutan Bukti dan Interaksi Individu-Kelompok**

1. Sama halnya dengan bagian pertama, mula-mula semua partisipan ditentukan secara random dengan mengerjakan sebuah kasus/instrumen. Partisipan diproyeksikan sebagai anggota tim audit yang bertugas untuk melakukan audit atas laporan keuangan Pemerintah Daerah ABC untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2011. Setiap partisipan diberi informasi umum sebagai berikut:  
“Saat ini audit telah dilaksanakan selama 40 hari kerja dan dalam proses penyusunan laporan akhir audit. Pelaksanaan audit telah menelan biaya penugasan audit (honorarium, transportasi dan akomodasi) sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan. Kesimpulan sementara hasil audit menunjukkan bahwa masih ditemukan beberapa bukti kesalahan pencatatan dan penyajian laporan keuangan auditan. Diasumsikan bahwa peluang untuk memperoleh *audit judgment* berupa opini Wajar atau Non Wajar adalah masing-masing 50%.”

- Selanjutnya, setiap partisipan diberikan informasi berupa 12 (dua belas) rangkaian bukti-bukti audit mengenai laporan keuangan pemerintah daerah diberikan pada partisipan. Partisipan menerima sekuensial informasi/bukti audit dalam format SbS: ++++++----- atau SbS:-----+++++. Berdasarkan keseluruhan informasi di atas, partisipan diminta untuk menentukan pilihannya apakah akan membuat *audit judgment* berupa opini audit Non-Wajar atau Wajar, pada *unnumbered continuous scale*. Skala yang dibuat dibatasi oleh dua sisi, yaitu: 1) sisi yang memilih A: memberikan opini Non-Wajar dan 2) sisi yang memilih B: memberikan opini Wajar. Pada bagian pertama ini, waktu yang disediakan untuk menyelesaikan kasus kurang lebih 15-20 menit..
2. Pada tahap kedua eksperimen, partisipan dikelompokkan secara random, masing-masing kelompok terdiri atas 3 (tiga) orang anggota. Untuk seluruh kelompok, masing-masing anggota diberikan kasus yang sama seperti kasus yang ada pada bagian pertama. Pengerjaan kasus pada tahap kedua ini (level kelompok), para partisipan diminta untuk membuat konsensus mengenai kasus tersebut. Para partisipan dalam setiap kelompok diminta mendiskusikan kasus tersebut dan membuat keputusan yang disepakati oleh semua anggota. Pada bagian kedua ini, waktu yang disediakan berdiskusi dan membuat keputusan kelompok kurang lebih 20-25 menit.

## **Definisi dan Pengukuran Variabel**

### **a). Framing**

*Framing* terdiri atas dua level yaitu *framing* positif dan *framing* negatif. *Framing* positif digambarkan dalam terminologi potensi keuntungan atau penghematan dan *framing* negatif digambarkan dalam terminologi potensi kerugian atau pemborosan.

### **b). Urutan Bukti**

Urutan bukti adalah suatu kondisi dimana partisipan menerima sejumlah runtutan informasi atau bukti audit (konsisten: positif-positif dan seterusnya atau negatif-negatif dan seterusnya). Partisipan memperbaharui atau merevisi keyakinannya atau *judgment* sesuai dengan urutan bukti yang diperoleh. Variabel urutan bukti terdiri atas dua level: 1) level urutan bukti SbS: ++++++----- yaitu partisipan diposisikan

menerima bukti audit sesuai urutan tersebut dan diminta untuk membuat *audit judgment* dan 2) level urutan bukti Sbs: -----++++++ yaitu partisipan diposisikan menerima bukti audit sesuai urutan tersebut dan diminta untuk membuat *audit judgment*.

### **c). Tipe Pembuat Keputusan sebagai Variabel Pemoderasi**

Tipe pembuat keputusan didefinisikan sebagai posisi partisipan dalam pembuatan *audit judgment*. Tipe pembuat keputusan terdiri atas dua level, yaitu: 1) individu, dan 2) kelompok. Mula-mula partisipan diminta menyelesaikan kasus secara individual dan kemudian mengulangi pekerjaan tersebut sebagai anggota kelompok dengan membuat keputusan secara berkelompok (*within subject design*).

### **d) Audit Judgment**

*Audit judgment* didefinisikan sebagai suatu kondisi dimana partisipan selaku auditor membuat keputusan untuk membuat *audit judgment* (Wajar atau Non-Wajar). *Audit judgment* (individu dan kelompok): apakah memilih membuat *audit judgment* Wajar atau Non-Wajar dengan mempertimbangkan informasi atas kejadian dan transaksi atau bukti audit yang ada. Pengukuran variabel *audit judgment* didasarkan pada instrumen *audit judgment* meliputi pilihan memberikan opini Wajar atau Non-Wajar, pada *unnumbered continuous scale*. Skala yang dibuat dibatasi oleh dua sisi, yaitu: 1) sisi yang memilih A: memberikan opini Non-Wajar dan 2) sisi yang memilih B: memberikan opini Wajar. Seluruh keputusan individu dan kelompok dikonversi ke dalam angka numerik (nilai 1 sampai dengan 7). Untuk keputusan pilihan A (memberikan opini Non-Wajar) akan diberi nilai 1 (satu). Untuk keputusan pilihan B (memberikan opini Wajar) akan diberi nilai 7 (tujuh).

## **PENGUJIAN HIPOTESIS DAN PEMBAHASAN**

### **Statistik Deskriptif Partisipan**

Karakteristik demografi partisipan terdiri atas empat bagian utama yaitu umur, jenis kelamin, tingkat pendidikan, dan pengalaman kerja. Partisipan pada eksperimen ini dibagi ke dalam delapan group perlakuan. Setiap group perlakuan terdiri atas 30 orang partisipan. Analisis of Variance (ANOVA) digunakan untuk menguji apakah

ada perbedaan yang signifikan diantara group-group perlakuan yang dibentuk. Setelah dilakukan pengujian variansi, selanjutnya dilakukan pengujian ANOVA untuk menguji apakah kedelapan group mempunyai rata-rata (mean) yang identik (lihat Tabel 5.1).

### **Hipotesis 1 (H1) dan Hipotesis 2 (H2)**

Hipotesis 1 (H1) menyatakan bahwa *framing* berpengaruh terhadap *audit judgment* yang dibuat auditor. Untuk melakukan pengujian H1 digunakan pengujian ANOVA (*main effect*). Hasil pengujian ANOVA (*main effect*) menyatakan nilai F sebesar 274,406 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,000 (lihat Tabel 5.2). Karena nilai probabilitas lebih kecil daripada 0.05 maka ini berarti bahwa ada pengaruh langsung (*main effect*) faktor *framing* terhadap *audit judgment*. Hasil pengujian statistis ini mendukung Hipotesis 1 (H1). Hipotesis 2 (H2) menyatakan bahwa ada perbedaan pengaruh *framing*-positif dengan *framing*-negatif terhadap *audit judgment* yang dibuat auditor. Hasil pengujian Hipotesis 2 (H2) menunjukkan chi kuadrat pearson (*pearson chi-square*) dengan nilai probabilitas 2 sisi sebesar 0,000 (lihat Tabel 5.3). Nilai probabilitas chi kuadrat pearson lebih kecil dari 0,05, hal ini berarti ada perbedaan level manipulasi variabel *framing*: level *framing* negatif dengan level *framing* positif. Hasil pengujian statistis ini mendukung Hipotesis 2 (H2). Hal ini berarti bahwa terdapat perbedaan pengaruh antara *framing*-positif dengan *framing*-negatif terhadap *audit judgment* yang dibuat auditor.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Tversky dan Kahneman (1981), O'Clock dan Devine (1995), Gudono dan Hartadi (1998), Fagley, Coleman, dan Simon (2010), Robison, Shupp dan Myers, (2010), Emby (1994) dan Suartana (2005). Konteks penelitian yang dilakukan oleh Tversky dan Kahneman (1981), Gudono dan Hartadi (1998) adalah probabilitas penerapan teori prospek (*framing*) dalam pilihan/pembuatan keputusan. Penelitian Robison, Shupp dan Myers, (2010) dan Fagley, Coleman, dan Simon (2010) mengeksplorasi probabilitas dan paradoks *expected utility theory* dalam pembuatan keputusan. Teori pembuatan keputusan selama ini didasari pada *expected utility theory* yang secara historis memberikan model normatif dan deskriptif pembuatan keputusan yang berpaku pada rasionalitas. Asumsi rasionalitas juga mewajibkan adanya konsistensi

dan koherensi dalam keputusan yang dibuat, sedangkan teori prospek (*framing*) menawarkan bahwa proses pembuatan keputusan tidak semata-mata berdasarkan rasionalitas tetapi juga tergantung pada konteks, format, mode, norma, kebiasaan dan karakteristik pembuat keputusan.

Konteks penelitian Emby (1994) dan Suartana (2005) adalah pengujian *framing* terhadap pembuatan keputusan dalam proses pengauditan internal dan keputusan pengujian substantif di perusahaan bisnis. O'Clock dan Devine (1995) menguji pengaruh *framing* terhadap keputusan *going concern*. Ketujuh hasil penelitian di atas menyimpulkan bahwa *framing* mempunyai pengaruh terhadap pembuatan keputusan. Penelitian ini dilakukan dalam konteks pengaruh *framing* terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor, juga memperoleh bukti empiris yang konsisten dengan ketujuh penelitian di atas. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa *framing* salah satu faktor determinan dalam pembuatan keputusan di bidang pengauditan. Hasil penelitian ini juga mengkonfirmasi bahwa faktor *framing* merupakan faktor yang berpengaruh terhadap pembuatan keputusan pengauditan pada sektor publik (pemerintah) konsisten dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan pada sektor bisnis.

Bukti empiris ini memiliki implikasi bahwa auditor dalam membuat pertimbangan audit dipengaruhi faktor *framing*. Dengan demikian auditor seharusnya mempertimbangkan efek pengaruh dari faktor *framing* dalam proses pengauditan untuk meningkatkan kualitas pengauditan yang dilakukan. Dengan memperhatikan semua faktor, auditor diharapkan membuat *audit judgment* secara profesional (Mardiasmo, 2000; Suartana, 2005, BPK RI, 2007). Bukti empiris ini juga memiliki implikasi bahwa penyajian informasi dengan format yang berbeda (*framing*-negatif) akan memberikan pengaruh yang berbeda dalam pembuatan *audit judgment* oleh auditor. Hal ini berkaitan dengan strategi penarikan kesimpulan yang dibuat dibuat oleh auditor atas bukti-bukti audit selama proses pelaksanaan tugas pengauditan. Auditor harus mencermati faktor *framing* karena berpotensi dapat mendistorsi *audit judgment* yang dibuat auditor.

### **Hipotesis 3 (H3) dan Hipotesis 4 (H4)**

Hipotesis 3 (H3) dan Hipotesis 4 (H4) diuji dengan ANOVA dua arah (*two way ANOVA: main effect dan interaction effect*) dan uji t sampel berpasangan (*t test - paired samples test*). Hasil pengujian ANOVA menunjukkan interaksi tipe pembuat keputusan dengan *framing* memberikan nilai F sebesar 11,704 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,001 (lihat Tabel 5.2). Karena nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05 maka berarti bahwa terdapat pengaruh bersama (*join effect*) variabel *framing* dan tipe pembuat keputusan terhadap *audit judgment*. Hasil pengujian uji t sampel berpasangan (*t test - paired samples test*) menunjukkan nilai t sebesar -2,016 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0.053 (lihat Tabel 5.4). Karena nilai probabilitas lebih besar dari 0,05 maka ini berarti kedua varian tidak berbeda. Hasil pengujian dengan uji t menunjukkan bahwa pengaruh *framing*-positif terhadap *audit judgment* kelompok tidak berbeda dengan *audit judgment* individu. Hasil pengujian statistis tidak mendukung Hipotesis 3 (H3).

Untuk pengujian Hipotesis 4 (H4), digunakan uji t sampel berpasangan (*t test - paired samples test*), hasilnya menunjukkan nilai t sebesar 3,516 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0.001 (lihat Tabel 5.5). Karena nilai nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05 maka berarti kedua varian berbeda. Hasil uji t sampel berpasangan menunjukkan bahwa *framing*-negatif berpengaruh lebih besar terhadap *audit judgment* kelompok daripada *audit judgment* individu. Hasil pengujian statistis mendukung Hipotesis 4 (H4).

Hasil pengujian memperoleh bukti empiris bahwa H3 tidak didukung. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Paese, Bieser dan Tubb (1993), Chen dan Chiou (2008), Kerry *et al.* (2009). Bukti empiris H3 dari penelitian ini konsisten dengan Trotman *et al.* (1983) dan Neale *et al.* (1986). Trotman *et al.* melakukan perbandingan keputusan yang dibuat oleh individu dengan kelompok dalam hal sistem pengendalian internal. Hasilnya menemukan bahwa respon kelompok berada pada rata-rata dibandingkan respon para individu atau tidak ada perbedaan antara keputusan kelompok dengan individu. Penelitian Neale *et al.* (1986) juga menemukan bahwa pengaruh *framing* (positif/negatif) pada keputusan kelompok tidak searah dengan keputusan individu yang telah dibuat pra-diskusi kelompok. Hasil penelitian Trotman *et al.* (1983) dan Neale *et al.* (1986) konsisten dengan penelitian ini yang menemukan bahwa respon kelompok tidak berbeda dengan keputusan

individu. Ketidakkonsistenan hasil yang diperoleh kemungkinan disebabkan oleh perbedaan lokasi penelitian dan pemilihan instrumen yang berbeda baik untuk instrumen interaksi keputusan individu-kelompok.

Tidak didukungnya Hipotesis 3 (H3) dapat dijelaskan dengan teori gaya kognitif (*cognitive style theory*). Teori ini mendeskripsikan bahwa gaya kognitif sebagai dimensi psikologis yang merepresentasi konsistensi individu dalam mengumpulkan dan memproses informasi serta pembuatan keputusan. Gaya kognitif berkaitan dengan metoda yang digunakan individu untuk mengumpulkan, menganalisis, mengevaluasi, dan menginterpretasi data. Gaya kognitif ini cenderung konsisten sepanjang umur seseorang. Allison dan Hayes (1996) mengembangkan instrumen pengukuran gaya kognitif yang diberi nama *The Cognitive Style Index* (CSI). CSI mengkategorikan dimensi generik gaya kognitif dalam 2 gaya, yaitu: intuisi dan analisis. Gaya kognitif intuitif lebih mengandalkan otak belahan kanan yang memiliki karakteristik intuitif, integratif, cara berpikir non-linier, pertimbangan berdasarkan perasaan dan perspektif luas. Sedangkan gaya kognitif analitis lebih mengandalkan fungsi otak belahan kiri yang memiliki karakteristik analitikal, logikal, pemrosesan informasi sekuensial, pertimbangan berdasarkan penalaran, dan fokus pada detail. Perbedaan dalam gaya kognitif ini akan menyebabkan informasi yang sama dapat diinterpretasi berbeda (Allinson dan Hayes, 1996; Hayes dan Allinson, 1998; Nasution dan Supriyadi, 2007). Mengacu pada teori gaya kognitif ini dapat dijelaskan bahwa akibat adanya konsistensi individu dalam pembuatan keputusan mengindikasikan tidak terjadi pergeseran (polarisasi) dalam keputusan kelompok pada setting *framing*-positif.

Sejalan dengan penjelasan dari teori gaya kognitif, hasil penelitian di Indonesia yang dilakukan oleh Gudono dan Hartadi (1998) menemukan bahwa orang Indonesia cenderung “lebih konsisten” dalam memandang nilai uang dan dalam menyikapi bingkai positif (*framing*-positif) perilaku orang Indonesia berbeda dengan orang Barat. Gudono dan Hartadi (1998) (1998) mengindikasikan bahwa perbedaan gaya pemrosesan kognitif yang mungkin menjadi penjelasan perbedaan hasil dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan di Barat. Pada penelitian ini, *framing*-positif diinterpretasikan sebagai kecenderungan untuk memberikan pengaruh yang lebih kecil terhadap *audit judgment* yang dibuat individu dan kelompok. Konsisten dengan hasil

Gudono dan Hartadi (1998), dalam konteks *framing*-positif hasil penelitian ini tidak menemukan perbedaan antara *audit judgment* individual dan kelompok.

Hipotesis 4 (H4) menyatakan bahwa *framing*-negatif berpengaruh lebih besar terhadap *audit judgment* kelompok daripada *audit judgment* individu. Hasil pengujian memperoleh bukti empiris bahwa H4 didukung. Hal ini berarti bahwa terdapat interaksi faktor tipe pembuat keputusan dan *framing* terhadap *audit judgment* yang dibuat auditor. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Paese, Bieser dan Tubb (1993), Chen dan Chiou (2008), Kerry *et al.* (2009). Kerry *et al.* (2009) menguji perbandingan pengaruh sensitifitas *framing* terhadap pilihan tugas (ditunda atau dipercepat) pada partisipan individu dan kelompok. Kerry *et al.* (2009) mengkonstruksi proses pembuatan keputusan oleh individu menjadi keputusan kelompok yang dipengaruhi oleh faktor *framing*. Kesimpulan penelitiannya menunjukkan bahwa adanya variabilitas antara pilihan yang dibuat kelompok dengan individu dan terjadi pergeseran keputusan individu dengan kelompok. Hasil penelitian ini konsisten dengan Kerry *et al.* (2009) yang menunjukkan bahwa keputusan kelompok sejalan dengan dari keputusan pradiskusi individu.

Penelitian pada konteks yang berbeda yang dilakukan Chen dan Chiou (2008) di Taiwan menguji pengaruh *framing* dan proses polarisasi kelompok dalam konteks pembuatan keputusan investasi. Chen dan Chiou (2008) mengindikasikan adanya eksistensi polarisasi kelompok dalam pembuatan keputusan. Pengaruh *framing* pada keputusan kelompok lebih kuat dibandingkan dengan keputusan individu. Hasil lainnya dari Chen dan Chiou (2008) mengkonfirmasi *social comparison theory* sebagai sesuatu yang memegang peranan penting dalam terjadinya polarisasi kelompok. Hasil penelitian ini konsisten dengan Chen dan Chiou (2008) terjadi polarisasi kelompok dalam pembuatan *audit judgment* oleh auditor.

Penelitian ini dilakukan dalam konteks pengaruh *framing* terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor, juga memperoleh bukti empiris yang konsisten dengan penelitian tersebut. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa *framing* salah satu faktor determinan dalam pembuatan keputusan di bidang pengauditan. Hasil penelitian ini juga mengkonfirmasi bahwa faktor *framing* merupakan faktor yang berpengaruh terhadap pembuatan keputusan pengauditan pada sektor publik (pemerintah) konsisten dengan penelitian pada sektor bisnis.



### Hipotesis 5 (H5) dan Hipotesis 6 (H6)

Hipotesis 5 (H5) menyatakan bahwa urutan bukti (*order effect*) berpengaruh terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor. Untuk melakukan pengujian H5 digunakan pengujian ANOVA (*main effect*). Hasil pengujian menunjukkan faktor urutan bukti memiliki nilai F sebesar 21,761 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,000 (lihat Tabel 5.6). Karena nilai probabilitas lebih kecil daripada 0.05 maka ini berarti bahwa ada pengaruh langsung (*main effect*) faktor urutan bukti (*order effect*) terhadap *audit judgment*. Hasil pengujian statistis ini mendukung Hipotesis 5 (H5). Hipotesis 6 (H6) menyatakan bahwa ada perbedaan pengaruh urutan bukti yang disajikan dengan format SBS: ++++++----- dengan urutan bukti Sbs: -----++++++ terhadap revisi keyakinan (*audit judgment*) auditor. Hasil pengujian nilai chi kuadrat pearson 2 sisi (*pearson chi-square 2-sided*) sebesar 0,012 (lihat Tabel 5.7). Nilai probabilitas chi kuadrat pearson lebih kecil dari 0,05, hal ini berarti ada perbedaan level manipulasi variabel urutan bukti: level urutan bukti ++++++----- dengan level urutan bukti -----++++++. Hasil pengujian statistis ini mendukung Hipotesis 6 (H6). Hal ini berarti bahwa terdapat pengaruh urutan bukti (SBS: ++++++----- dengan urutan bukti Sbs: -----++++++) terhadap *audit judgment* yang dibuat auditor.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Ashton dan Asthon (1988), Asare dan Messier (1991), Asthon dan Kennedy (2002), Butt dan Campbell (1989), Cushing dan Ahlawat (1996), Hogart dan Einhorn (1992), Krull *et al.* (1993), Tubb *et al.* (1990), Brown dan Erie (2009). 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. Jika bukti audit disajikan secara berurutan (*order effect*) maka auditor akan terkena efek kekinian yaitu penilaian dan pertimbangan auditor terpengaruh oleh bukti yang paling akhir.

Masalah kebaruan (bukti) penting bagi auditor karena bukti empiris beberapa penelitian menunjukkan bahwa auditor merevisi keyakinan dalam cara yang berbeda dari evaluator informasi lainnya. Karena sifat audit, auditor cenderung lebih sensitif terhadap beberapa jenis bukti audit dibandingkan dengan pembuat keputusan lain

(Trotman dan Wright 1996). Sebagai contoh, karena auditor menghadapi risiko tanggung jawab hukum mis-pernyataan, perhatian utama auditor adalah bahwa kesalahan laporan keuangan mungkin tidak terdeteksi. Oleh karena itu, auditor lebih cenderung untuk menempatkan bobot yang lebih besar pada bukti audit yang negatif dari pada bukti audit yang positif (Ashton dan Ashton 1988; Ashton dan Ashton 1990; Kida 1984; Knechel dan Messier 1990; Asare 1992; McMillan dan White 1993; Suartana 2007).

Penelitian ini dilakukan dalam konteks pengaruh urutan bukti terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor, juga memperoleh bukti empiris yang konsisten dengan penelitian tersebut. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa urutan bukti salah satu faktor determinan dalam pembuatan keputusan di bidang pengauditan. Hasil penelitian ini juga mengkonfirmasi bahwa faktor urutan bukti merupakan faktor yang berpengaruh terhadap pembuatan keputusan pengauditan pada sektor publik (pemerintah) konsisten dengan penelitian pada sektor bisnis.

Bukti empiris ini memiliki implikasi bahwa auditor harus dapat mengeliminasi dampak faktor urutan bukti (*recency effect*) dalam membuat pertimbangan audit (*audit judgment*). Efek kekinian akan menimbulkan masalah dalam proses audit, karena akan mempengaruhi efektivitas dan efisiensi audit. Efisiensi dapat dipengaruhi ketika urutan bukti audit yang diproses mungkin akan meluas sehingga perlu pencarian bukti-bukti tambahan. Dari perspektif efektivitas, urutan bukti (*order effect*) akan membuat pelaksanaan program audit yang berbeda yang selanjutnya kemungkinan akan mengurangi akurasi temuan (Krull *et al.*, 1993). Upaya untuk eliminasi bias *order effect* yang dapat dilakukan antar lain melalui suatu mekanisme *debiasing* (pengawabiasan), akuntabilitas, dan pendokumentasian (Ashton dan Ashton, 1988; Kennedy, 1993; Cushing dan Ahlawat, 1996).

### **Hipotesis 7 (H7) dan Hipotesis 8 (H8)**

Hipotesis 7 (H7) menyatakan bahwa bukti audit berformat sekuensial/*Step-by-Step* (SbS): ++++++----- berpengaruh lebih besar terhadap revisi keyakinan (*audit judgment*) kelompok daripada revisi keyakinan (*audit judgment*) individu. Hipotesis 8 (H8) menyatakan bahwa bukti audit berformat sekuensial/*Step-by-Step* (SbS): ----- ++++++ berpengaruh lebih kecil terhadap revisi keyakinan (*audit judgment*) kelompok

daripada revisi keyakinan (*audit judgment*) individu. Hal ini berarti bahwa terdapat pengaruh yang berbeda pada interaksi urutan bukti dengan tipe pembuat keputusan terhadap revisi keyakinan (*audit judgment*) kelompok dengan revisi keyakinan (*audit judgment*) individu.

Hasil pengujian ANOVA dua arah (*two way ANOVA*) menunjukkan interaksi tipe pembuat keputusan dengan urutan bukti memberikan nilai F sebesar 26,886 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,000 (lihat Tabel 5.6). Karena nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05 maka berarti bahwa terdapat pengaruh bersama (*join effect*) variabel urutan bukti dan tipe pembuat keputusan terhadap *audit judgment*. Hasil pengujian t test sampel berpasangan (*t test - paired samples test*) menunjukkan nilai t sebesar -6,011 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,000 (lihat Tabel 5.8). Karena nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05 maka ini menunjukkan bahwa kedua varians berbeda. Hasil uji ini menunjukkan bahwa bukti audit yang disajikan dengan format sekuensial/*Step-by-Step* (SbS): ++++++----- berpengaruh lebih besar terhadap revisi keyakinan (*audit judgment*) kelompok daripada revisi keyakinan (*audit judgment*) individu. Hasil pengujian statistis mendukung Hipotesis 7 (H7).

Sedangkan untuk pengujian Hipotesis 8 (H8), menggunakan uji t sampel berpasangan (*t test - paired samples test*), hasilnya menunjukkan nilai t sebesar 2,786 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,009 (lihat Tabel 5.9). Karena nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05 maka berarti bahwa kedua varians berbeda. Hasil uji ini menunjukkan bahwa bukti audit yang disajikan dengan format sekuensial/*Step-by-Step* (SbS): -----+++++++ berpengaruh lebih kecil terhadap revisi keyakinan (*audit judgment*) kelompok daripada revisi keyakinan (*audit judgment*) individu. Hasil pengujian statistis mendukung Hipotesis 8 (H8).

Hasil penelitian ini konsisten dengan Solomon (1982) dan Johnson (1995), sedangkan Schultz dan Recker (1981), Ahlawat (1999), Marchesi (2006) hasilnya tidak konsisten dengan penelitian ini. Hasil penelitian Solomon (1982) mengindikasikan bahwa keputusan kelompok lebih ekstrim dibandingkan dengan keputusan individu. Johnson (1995) meneliti tentang review kertas kerja auditor yang dilakukan secara individual dan berkelompok. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa kelompok auditor lebih akurat dan lebih baik dalam melakukan koreksi atas kesalahan memori daripada auditor individual.

Ahlawat (1999) menguji pengaruh *order effect* terhadap penilaian audit yang dibuat auditor secara individual dan berkelompok. Konsisten dengan temuan sebelumnya, ditemukan adanya efek *recency* pada penilaian auditor, tetapi hanya untuk individu sedangkan pada kelompok tidak terjadi efek *recency*. Marchesi (2006) melakukan pengujian atas perbedaan pengaruh urutan bukti terhadap *audit judgment* dengan kasus *going-concern*. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan antara level urutan bukti dalam penilaian *going-concern*. Ketidakkonsistenan hasil diduga karena 2 (dua) hal, *pertama*, diduga bahwa bobot item-item atas bukti-bukti audit dalam penugasan audit tidak seimbang, sehingga efek kekinian (*recency*) tereduksi oleh bobot item bukti. *Kedua*, diduga bahwa bukti-bukti audit yang berkorelasi mereduksi *order effect* sehingga tidak terjadi perbedaan pengaruh urutan bukti SbS: ++++++----- dengan urutan bukti SbS: -----++++++.

Implikasi praktis dari temuan penelitian ini adalah jika revisi keyakinan (*audit judgment*) auditor tergantung pada aspek yang kurang relevan (urutan bukti) maka kualitas audit menjadi akan terpengaruh, artinya *audit judgment* dan keputusan auditor hanya memberi penekanan pada urutan bukti yang paling terakhir yang mana level signifikansinya belum tentu tinggi.

## **SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN**

### **Simpulan**

Simpulan dari penelitian ini adalah interaksi tipe pembuat keputusan pada *framing* dan urutan bukti (*order effect*) mendistorsi *audit judgment* yang dibuat oleh auditor BPK-RI. *Pertama*, ada pengaruh *framing* terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor. *Kedua*, ada perbedaan pengaruh *framing*-positif dengan *framing*-negatif terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor. *Ketiga*, ada pengaruh interaksi *framing* dan tipe pembuat keputusan (individu-kelompok) terhadap *audit judgment* auditor. Hasil penelitian ini mengkonfirmasi bahwa auditor dalam membuat *audit judgment* dipengaruhi oleh faktor *framing* dan terjadi polarisasi keputusan individu-kelompok dalam membuat *audit judgment*. Hasil penelitian ini mendukung *prospect theory*. Dengan demikian auditor seharusnya mempertimbangkan efek pengaruh dari faktor *framing* dalam proses pengauditan untuk meningkatkan kualitas pengauditan yang dilakukannya. Bukti empiris ini juga memiliki implikasi bahwa penyajian

informasi audit dengan *framing* yang berbeda (positif/negatif) memberikan pengaruh yang berbeda terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor. Adanya pengaruh *framing* (positif/negatif) terhadap *audit judgment* berimplikasi terhadap strategi penarikan kesimpulan yang dibuat oleh auditor atas bukti audit selama proses pelaksanaan pengauditan. Auditor harus mencermati faktor *framing* karena berpotensi dapat mendistorsi *audit judgment* yang dibuatnya.

*Keempat*, ada pengaruh urutan bukti (*order effect*) terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor. *Kelima*, ada perbedaan pengaruh urutan bukti yang berformat SbS: ++++++----- dengan urutan bukti berformat SbS: -----+++++++ terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor. *Keenam*, ada pengaruh interaksi urutan bukti (*order effect*) dan tipe pembuat keputusan (individu-kelompok) terhadap *audit judgment* auditor. Hasil penelitian ini mengkonfirmasi bahwa auditor dalam merevisi keyakinan audit (*audit judgment*) dipengaruhi faktor urutan bukti (*order effect*) dan terjadi polarisasi keputusan individu-kelompok akibat dari adanya interaksi dengan faktor urutan bukti. Hasil penelitian ini mendukung *belief adjustment model theory*. Bukti empiris ini menunjukkan bahwa jika auditor merevisi keyakinan (*audit judgment*) tergantung pada aspek yang tidak relevan maka kualitas audit menjadi akan terpengaruh. Hal ini juga berarti bahwa jika auditor membuat *audit judgment* hanya memberi penekanan pada bukti audit yang paling terakhir, yang mana level signifikansinya belum tentu tinggi atau material maka kualitas auditnya akan terpengaruh. Auditor harus dapat mengeliminasi dampak faktor urutan bukti (*recency effect*) dalam membuat pertimbangan audit (*audit judgment*). Efek kekinian akan menimbulkan masalah dalam proses audit, karena akan mempengaruhi efektivitas dan efisiensi audit. Implikasi terhadap efisiensi dan efektivitas akan bertambah manakala tidak ada suatu mekanisme dalam program audit untuk memitigasi kecenderungan-kecenderungan yang menyebabkan kualitas *audit judgment* menjadi menurun (Kennedy, 1993; Suartana, 2007). Upaya untuk memitigasi dan mengeliminasi bias *order effect* yang dapat dilakukan antara lain melalui suatu mekanisme *debiasing* (pengawabiasaan), akuntabilitas, dan pendokumentasian (Ashton dan Ashton, 1988; Kennedy, 1993; Cushing dan Ahlawat, 1996). Hasil penelitian ini juga mengkonfirmasi bahwa faktor *framing* dan urutan bukti merupakan faktor yang

berpengaruh terhadap pembuatan keputusan pengauditan pada sektor pemerintahan konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan pada sektor bisnis.

### **Keterbatasan dan Saran**

Keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian ini adalah *pertama*, penelitian ini hanya menguji urutan bukti dengan menggunakan model berurutan atau *Step-by-Step* (SbS), tidak menggunakan model simultan atau *End-of-Sequence* (EoS). *Kedua*, penelitian ini menggunakan model urutan bukti konsisten (konsisten positif-positif dan negatif-negatif) tidak menggunakan model urutan bukti tidak konsisten (positif setelah itu negatif, negatif-positif).

Penelitian selanjutnya diharapkan dapat dikembangkan dengan mengeksplorasi faktor personalitas individu misalnya faktor gaya kognitif, dengan menganalisis pengaruh faktor gaya kognitif terhadap *audit judgment* dan pengaruh interaksi pengaruh faktor gaya kognitif (analitis/intitusi) dengan faktor *framing* terhadap *audit judgment*. Selain itu, penelitian selanjutnya juga dapat dikembangkan dengan menginteraksikan pengaruh faktor gaya kognitif (analitis/intitusi) dengan tipe pembuat keputusan (individu/kelompok) terhadap *audit judgment*. Penelitian berikutnya juga dapat dikembangkan dengan menggunakan model *End-of-Sequence* (EoS) yaitu menguji pengaruh urutan bukti terhadap *audit judgment* dengan model simultan.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Abdolmohammadi, M., dan A. Wright, 1987. An Examination of The Effect of Experience and Task Complexity on Audit Judgment. *The Accounting Review* (January): 1-13.
- Ahlawat, S., 1999. Order Effects and Memory for Evidence in Individual versus Group Decision Making in Auditing. *Journal of Behavioral Decision Making*, 12 (1), 71-88.
- Ahlawat, S., dan T. J. Fogarty, 2003. An Analysis of Group Influences On Going Concern Auditor Judgments, in (ed.) 6 (*Advances in Accounting Behavioral Research, Volume 6*), Emerald Group Publishing Limited, pp.27-51
- Al-Nowaihi, A., dan S. Dhimi, 2010. Composite Prospect Theory: A Proposal to Combine ‘Prospect Theory’ and ‘Cumulative Prospect Theory’. *Discussion Papers in Economics*, 10/11, Economics Dept., University of Leicester.

- Allinson, C. W., dan J. Hayes, 1996. The Cognitive Style Index: A Measure of Intuition-Analysis for Organizational Research, *Journal of Management Studies*, 33 (1): 119-135.
- Anthony, R. N., J. Dearden, dan M. Norton, 1989. *Management Control Systems Homewood*, II: Ricard D. Irwin, Inc..
- Arnold, V., dan S. G. Sutton, 1997. *Behavioral Accounting Research: Foundation and Frontiers*. American Accounting Association.
- Asare, S. K., 1992. The Auditor's Going Concern Decision: Interaction of Task Variables and The Sequential Processing of Evidence. *The Accounting Review* (April 1992): 379-93.
- \_\_\_\_\_, dan W. F. Messier, 1991. A Review of Audit Research Using the Belief Adjustment Model. In *Auditing: Advances in Behavioral Research*, ed L. Ponemon and D. Gabhart, 75-92. Ney York.
- Ashton. R. H., 1986. Combing The Judgment of Experts: How Many and Which Ones? *Organizational Behavior & Human Decision Process*, 38: 405-414.
- Ashton, A. H., dan R. H. Ashton, 1988. Sequential Belief Revision in Auditing. *The Accounting Review*, 63 (4): 623-641.
- \_\_\_\_\_. 1990. Evidence-Responsiveness in Professional Judgment: Effects of Positive versus Negative Evidence and Presentation Mode. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* (June): 1-19.
- Asthan, R. H., dan J. Kennedy, 2002. Eliminating Recency with Self-Review: The Case of Auditors' 'Going Concern' Judgments. *Journal of Behavioral Decision Making*. Vol. 15 (3) : pages 221-231.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2007. *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- Bazerman, M. H., 1984. The Relevance of Kahneman and Tversky's Concept of Framing to Organizational Behavior. *Journal of Management* 10: 333-343.
- \_\_\_\_\_, 1994. *Judgment in Managerial Decision Making*, John Wiley & Sons.
- Bonner, S. E., dan G. B. Sprinkle, 2002. The Effect of Monetary Incentive on Effort & Task Performance: Theories, Evidence and Framework of Research. *Accounting, Organization and Society* 27 (4/5): 303-345.
- Brown, C. A., dan P. S. Erie, 2009. Order Effects and The Audit Materiality Revision Choice. *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 25 (1): 21-36.
- Butt, J., dan T. L. Campbell, 1989. The Effects of Information Order and Hypothesis-Testing Strategies on Auditor Judgments. *Accounting, Organizations and Society*, Desember, 471-479.
- Burnstein, E., dan A. Vinokur, 1973. Testing Two Classes of Theories about Group Induced Shifts in Individual Choice. *Journal of Experimental Social Psychology* Vol. 9 (2): 123-137.
- Chen, P.Y., dan W. B. Chiou, 2008. Framing Effect in Group Investment Decision Making: Role of Group Polarization. *Psychological Report*. 102: 283-292.
- Cook, T. D., dan D. T. Campbell, 1979. *Quasi-Experimentation, Design and Analysis Issues for Field Settings*. Houghton Mifflin Company. Boston.
- Cushing, B., dan S. S. Ahlawat, 1996. Mitigation of Recency Bias in Audit Judgment: The Effect of Documentation. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 5 (2).

- Emby, C., 1994. Framing and Presentation Mode Effects in Professional Judgment: Auditors Internal Control Judgments and Substantive Testing Decisions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13, 102-115.
- Fagley, N., J. G. Coleman, dan A. F. Simon, 2010. Effects of Framing, Perspective Taking, and Perspective (Affective Focus) on Choice. *Pers. Individ. Diff.* 48, 264-269.
- Ghozali, I. 2006. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Gudono dan Hartadi, 1998. Apakah Teori Prospek Tepat untuk Kasus Indonesia?: Sebuah Replikasi Penelitian Tversky dan Kahneman. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 1 (1): 29-42.
- Haryanto, 2006. Pengaruh Framing dan Jabatan Mengenai Informasi Investasi pada Keputusan Individu-Kelompok: Suatu Eksperimen Semu. *Manajemen Usahawan Indonesia – Lembaga Manajemen FE-UI*.
- \_\_\_\_\_, 2006a. Teori Prospek dan Pembuatan Keputusan: Suatu Studi Empiris untuk Kasus Indonesia. *Jurnal Manajemen Akuntansi dan Sistem Informasi – MAKSI UNDIP*.
- Hayes, J., dan C. W. Allinson, 1998. Cognitive Style and the Theory and Practice of Individual and Collective Learning in Organizations. *Human Relations*, 51(7): 850-851.
- Hongming Z., X. T. Wang, dan L. Zhua, 2010. Framing Effects: Behavioral Dynamics and Neural Basis. *Science Direct*. [www.elsevier.com/locate/neuropsychologia](http://www.elsevier.com/locate/neuropsychologia)
- Hogarth, H. J., dan R. M. Einhorn, 1992. Order Effects in Belief Updating: {The} Belief-Adjustment Model. *Cognitive Psychology* 24: 1-55.
- Isenberg, D. J., 1986. Group Polarization: A Critical Review and Meta-Analysis. *Journal of Personality and Social Psychology* (June): 1141-1151.
- Jamilah, S., Z. Fanani, dan G. Chandrarin, 2007. Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, Dan Kompleksitas Tugas Terhadap *Audit Judgment*. *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar, Juli.
- Johnson, E. N., 1995. Effects of Information Order, Group Assistance, and Experience on Auditors' Sequential Belief Revision, *Journal of Economic Psychology*, No. 16, pp. 137-160.
- Kahneman, D. dan A. Tversky, 1979. Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. *Econometrica*. 47 (2): 263-291.
- \_\_\_\_\_, 1984. Choice, Values, and Frames. *American Psychologist* (April): 341-350.
- Kahneman, D., 1991. Judgment and Decision Making: A Personal View. *Psychological Science*, 2, 142-145.
- \_\_\_\_\_, 2003. A Perspective on Judgment and Choice: Mapping Bounded Rationality. *American Psychologist* 58 (9): 697-720.
- Kahneman, D. dan R. H. Thaler, 2006. Anomalies: Utility Maximization and Experienced Utility. *Journal of Economic Perspectives*. Vol. 20 (1): 221-23
- Kennedy, J., 1993. Debiasing Audit Judgment with Accountability: A Framework and Experimental Results. *Journal of Accounting Research*, 31 (2): 231-245.
- \_\_\_\_\_, 1995. Debiasing The Curse of Knowledge in Audit Judgment, *The Accounting Review* Vol. 70, No. 2, (April) pp. 249-273.



- Kerry, F., E. U. Milch, K. C. Weber, M. Appelt, J. J. Handgraaf, dan D. H. Krantz, 2009. From Individual Preference Construction to Group Decisions: Framing Effects and Group Processes. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 108: 242-255.
- Kida, T., 1984. The Impact of Hypothesis-Testing Strategies on Auditors's Use of Judgment Data. *Journal of Accounting Research*, 2 (1) Spring.
- King, R., 2002. An Experimental Investigation of Self-Serving Biases in an Auditing Trust Game: The Effect of Group Affiliation. *The Accounting Review* 77 (2): 265-284.
- Knechel, W. R. dan W. F. Messier, 1990. Sequential Auditor Decision Making: Information Search and Evidence Evaluation. *Contemporary Accounting Research*, 6 (2), 386-406.
- Krull, G., P. M. J. Reckers, dan B. Wong-on-Wing, 1993. The Effect of Experience, Fraudulent Signals and Information Presentation Order on Auditor Beliefs. *Auditing: A Journal of Practice dan Theory*, 12(2), 143-153.
- Lagnado, D. A., dan N. Harvey, 2008. The Impact of Discredited Evidence. *Psychonomic Bulletin & Review* 15: 1166-1173.
- Latipun, 2010. *Psikologi Eksperimen*, Edisi Kedua, UMM Press. Malang.
- Libby, R., dan J. Luft, 1993. Determinant of Judgment Performance in Accounting Setting: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment. *Accounting Organization and Society*: 425-450.
- Loginova, O., 2009. Exposure Order Effects and Advertising Competition. *Journal of Economic Behavior & Organization*. 71: 528-538.
- Marchesi, M. F., 2006. 'Order Effect' Revisited: The Importance of Chronoly. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 25 No. 1 pp69-83.
- Mardiasmo, 2000. Reformasi Pengelolaan Keuangan Daerah: Implementasi Value for Money Audit sebagai Antisipasi Terhadap Tuntutan Akuntabilitas Publik. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia (JAAI)* Vol. 4 No. 1.
- Messier, W. F., 1992. The Sequencing of Audit Evidence: Its Impact on the Extent of Audit Testing and Report Formulation. *Accounting and Buisness Research*, Spring, 143-150.
- McMillan, J. J., dan R. A. White, 1993. Auditors' Belief Revisions and Evidence Search: The Effect of Hypothesis Frame, Confirmation Bias, and Professional Skepticism. *The Accounting Review* (July): 443-465.
- McMillan, J. J., dan R. M. Tubbs, 1994. Recency Effects in Belief Revision: The Impact of Audit Experience and the Review Process. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13 (1), 57-72.
- Morgan, G., 1986. *Images of Organization*. Newbury Park. CA: Sage Publications.
- Nahartyo, E., 2003. Budgetary Participation and Stretch Targets: The Effect of Procedural Justice on Budget Commitment and Performance Under a Stretch Budget Condition, *Dissertation*, Unpublishing: Kentucky University, Lexington.
- Nasution, D dan Supriyadi. 2007. Pengaruh urutan Bukti, Gaya Kognitif dan Personalitas Terhadap Proses Revisi Keyakinan, *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar, Juli.
- Neale, M. A., M. H. Bazerman, G. B. Northcraft, dan C. Alperson, 1986. "Choice Shift" Effects in Group Decisions: A Decision Bias Perspective. *International Journal of Small Group Research*, 2(1), 33-42.

- Naim, A. 1998. Individual and Group Performance Evaluation Decision: A Test on An Interaction Between Outcome Information and Group Polarization. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 1 (1): 67-83.
- O'Clock, P., dan K. Devine, 1995. An Investigation of Framing and Firm Size on the Auditor's Going Concern Decision. *Accounting and Business Research*, 25: 197-207.
- Paese, P. W., M. Bieser, dan R. M. Tubbs, 1993. Framing Effects and Choice Shifts in Group Decision Making. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. 56: 149-165.
- Payne, D. J., dan R. Crum, 1980. Translation of Gambles and Aspiration Level Effects in Risky Choice Behavior. *Management Science* 26: 1039-1060.
- Robison, L. J., R. S. Shupp, R. J. Myers, 2010. Expected Utility Paradoxes. *Journal of Socio-Economics* 39 (2):187-193.
- Rutledge, R. W., dan A. M. Harrell, 1994. The Impact of Responsibility and Framing of Budgetary Information on Group Shifts. *Behavioral Research in Accounting*. 6: 93-109.
- Sasa, D. S., 2003. *Teori Komunikasi*, Universitas Terbuka, Jakarta.
- Schultz, J. J., dan P. M. J. Reckers, 1981. The Impact of Group Processing on Selected Audit Disclosure Decisions. *Journal of Accounting Research* 19: 482-501.
- Stenman, O. J., 2010. Risk Aversion and Expected Utility of Consumption Over Time. *Games and Economic Behavior*. 68: 208-219.
- Solomon, I., 1982. Probability Assessment By Individual Auditor and Audit Teams: An Empirical Investigation. *Journal of Accounting Research*. 20: 689-710.
- Suartana, I. W., 2005. Model Framing dan Belief Adjustment dalam Menjelaskan Bias Pengambilan Keputusan Pengauditan, *Simposium Nasional Akuntansi VIII*, Solo, September.
- \_\_\_\_\_. 2007. Upaya Meningkatkan Kualitas Pertimbangan Audit Melalui *Self Review*: Kasus Going Concern Perusahaan, *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar, Juli.
- Trotman, K.T., P. W. Yetton, dan I. R. Zimmer, 1983. Individual and Group Judgment of Internal Control System. *Journal of Accounting Research* 21: 289-292.
- Trotman, K. T., dan A. Wright. 1992. Recency Effects: Task Complexity, Decision Mode, and Task-Specific Experience, *Working Paper*, University of New South Wales.
- \_\_\_\_\_, 2000. Order Effects and Recency: Where do We from Here? *Accounting and Finance*, 40, 169-182.
- Tubbs, R. M., W. F Messier, dan W. R. Knechel, 1990. Recency Effects in Auditor Belief Revision Process. *The Accounting Review*, 65 (2): 452-460.
- Tversky, A. dan D. Kahneman, 1981. The Framing of Decision and The Psychology of Choice. *Science* Vol. 211 (30): 453-458.
- \_\_\_\_\_, 1986. Rational Choice and the Framing Decisions. *Journal of Business*, 10, 251-278.
- \_\_\_\_\_, 1992. Advances in Prospect Theory: Cumulative Representation of Uncertainty, *Journal of Risk and Uncertainty*, 5:297-323
- Whyte, G., 1989. Groupthink Reconsidered. *Academy of Management Review* 14: 40-56

## LAMPIRAN

**Tabel 5.1**  
**Pengujian ANOVA Karakteristik Demografi**

Keterangan		Jumlah Kuadrat	Derajat Bebas	Kuadrat Rata-rata	F	Nilai Probabilitas
Umur	Antar Grup	4,092	3	1,364	0,058	0,982
	Dalam Grup	2736,900	116119	23,594		
	Total	2740,992				
Jenis Kelamin	Antar Grup	0,625	3	0,208	0,834	0,478
	Dalam Grup	28,967	116119	0,250		
	Total	29,592				
Tingkat Pendidikan	Antar Grup	0,225	3	0,075	0,343	0,794
	Dalam Grup	25,367	116119	0,219		
	Total	25,592				
Pengalaman Kerja	Antar Grup	2,025	3	0,675	0,041	0,989
	Dalam Grup	1888,100	116119	16,277		
	Total	1890,125				

**Tabel 5.2**  
**Pengujian Two Way ANOVA**

*Variabel Dependen: Audit Judgment – Framing (AJ\_FRAM)*

Keterangan	Jumlah Kuadrat Tipe III	Derajat Bebas	Kuadrat Rata-rata/ Ragam	F	Nilai Probabilitas
Model Koreksian	294,700 <sup>a</sup>	3	98,233	95,543	0,000
Intersep	1936,033	1	1936,033	1883,006	0,000
TIPE	,533	1	,533	,519	0,473
FRAMING	282,133	1	282,133	274,406	0,000
TIPE * FRAMING	12,033	1	12,033	11,704	0,001
Kesalahan	119,267	116	1,028		
Total	2350,00	120			
Total Koreksian	413,967	119			

**Tabel 5.3**  
**Pengujian Perbedaan Level Manipulasi Variabel Framing**

Keterangan	Nilai	Derajat Bebas	Nilai Probabilitas (2 sisi)
Chi Kuadrat Pearson	48,104	16	0,000
Rasio Probabilitas	47,094	16	0,000
Hubungan Linier	1,983	1	0,159
Jumlah Kasus Valid	60		

**Tabel 5.4**  
**Uji Beda Pengaruh Framing-Positif terhadap Audit Judgment Individu dan Kelompok**  
**Pengujian Sampel Berpasangan**

	Perbedaan Pasangan Sampel					T	Derajat Bebas	Nilai Probabilitas
	Rata-rata	Simpangan Baku	Rata-rata Kesalahan Baku	95% Interval Kepercayaan Perbedaan				
			Bawah	Atas				
Framing-Positif-Individu : Framing-Positif-Kelompok	-,50	1,358	,248	-1,01	-,01	-2,016	29	0,053

**Tabel 5.5**  
**Uji Beda Pengaruh Framing-Negatif terhadap Audit Judgment Individu dan Kelompok**  
**Pengujian Sampel Berpasangan**

	Perbedaan Pasangan Sampel					t	Derajat Bebas	Nilai Probabilitas
	Rata-rata	Simpangan Baku	Rata-rata Kesalahan Baku	95% Interval Kepercayaan Perbedaan				
				Bawah	Atas			
Framing-Negatif-Individu : Framing-Negatif-Kelompok	0,77	1,194	,218	0,32	1,21	3,516	29	0,001

**Tabel 5.6**  
**Pengujian Two Way ANOVA**  
*Variabel Dependen: Audit Judgment – Urutan Bukti (AJ\_BUKTI)*

Keterangan	Jumlah Kuadrat Tipe III	Derajat Bebas	Kuadrat Rata-rata/Ragam	F	Nilai Probabilitas
Model Koreksian	58,333 <sup>a</sup>	3	19,444	17,413	0,000
Intersep	1056,133	1	1056,133	945,791	0,000
TIPE	4,033	1	4,033	3,612	0,060
URUTAN BUKTI	24,300	3	24,300	21,761	0,000
TIPE * URUTAN BUKTI	30,000	3	30,000	26,866	0,000
Kesalahan	129,533	116	1,117		
Total	1244,000	120			
Total Koreksian	187,867	119			

**Tabel 5.7**  
**Pengujian Perbedaan Level Manipulasi Variabel Urutan Bukti**

Keterangan	Nilai	Derajat Bebas	Nilai Probabilitas (2-sisi)
Chi Kuadrat Pearson	36,766	20	0,012
Rasio Probabilitas	41,309	20	0,003
Hubungan Linier	,306	1	0,580
Jumlah Kasus Valid	60		

**Tabel 5.8**  
**Uji Beda Pengaruh Urutan Bukti ++++++----- terhadap Audit Judgment Individu dan Kelompok**  
**Pengujian Sampel Berpasangan**

	Perbedaan Pasangan Sampel					t	Derajat Bebas	Nilai Probabilitas
	Rata-rata	Simpangan Baku	Rata-rata Kesalahan Baku	95% Interval Kepercayaan Perbedaan				
				Bawah	Atas			
Urutan Bukti ++++++----- Individu : Urutan Bukti ++++++-----Kelompok	-1,37	1,245	,227	-1,83	-,90	-6,011	29	0,000

**Tabel 5.9**  
**Uji Beda Pengaruh Urutan Bukti -----+++++++ terhadap Audit Judgment Individu dan Kelompok**  
**Pengujian Sampel Berpasangan**

	Perbedaan Pasangan Sampel					t	Derajat Bebas	Nilai Probabilitas
	Rata-rata	Simpangan Baku	Rata-rata Kesalahan Baku	95% Interval Kepercayaan Perbedaan				
				Bawah	Atas			
Urutan Bukti -----+++++++ Individu : Urutan Bukti -----+++++++Kelompok	,63	1,245	,227	,17	1,10	2,786	29	0,009