

**EVALUASI KINERJA AKUNTAN PUBLIK:  
SKEPTISME PROFESIONAL DAN *OUTCOME EFFECT*  
(SEBUAH STUDI EKSPERIMENTAL)**

**Gisilowati Dian Purnama Sari**

**Agung Juliarto**

**Raharja**

Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro

**ABSTRACT**

*Professional skepticism is a behavior that it is although encouraged by the profession does not always produce the same outcome (e.g., sometimes it leads to the identification of a misstatement and other times it may not). Highly skeptical auditors increase the likelihood that material misstatements are detected, which is important in promoting investor confidence and global financial stability. However, exercising skepticism may also come at a cost (e.g., budget overruns and potential conflicts with management). The failure to identify a material misstatement in the financial statements may result in restatements. Research on outcome effects suggests that auditor's performance evaluation may be influenced more by the outcome of their skeptical behavior (i.e., whether or not a misstatement is found) than by whether they engaged in the appropriate level of skeptical behavior. This study aims to obtain new empirical evidence whether there is a difference between the auditor's performance evaluation when a misstatement is found than when no misstatement is found. These studies further examine whether consultation during the process of exercising skepticism can alleviate the outcome effect bias. This is a experimental that research for a causal relationship between the dependent variabel and independent variable. Respondents in this study is the auditor who has experience doing supervision. Repondents were gethered in the seminar organized by IAPI and PPPK. Seminar was held on 2016 may 30<sup>th</sup>, in Semarang Quest Hotel. Testing of this reserch using indepent sample t-test and two way ANOVA. Finding of first experiment finds that the outcome of an investigation will affect auditors' performance evaluations. There are significant differences of performance evaluations between staff who do not identify a misstatement versus staff who do identify a misstatement. This reserach also examine whether responses are significantly higher when a misstatement is found than when no misstatement is found. Futhermor result of this study reveal that consultation with the superior during the process of exercising skepticism effectively mitigate the outcome effects in auditor evaluations. The result of this study show that the evaluators did not effected the outcome effect in auditor's performance evaluation.*

**Keywords :** *Professional Skepticism, outcome effect, Auditor's Performance Evaluation*

**PENDAHULUAN**

Evaluasi kinerja dapat dikatakan sebagai salah satu proses yang paling

penting dalam profesi akuntan publik. Auditor sering dievaluasi pada setiap penugasan audit, dan evaluasi tersebut

menjadi masukan utama dalam evaluasi berkala yang dilakukan untuk tujuan promosi dan kenaikan gaji (Wright, 1980; Hunt, 1995). Evaluasi kinerja dapat membantu dalam kontrol kualitas dan dapat mengarahkan karyawan menuju perilaku pekerjaan yang diinginkan (Hunt, 1995). Evaluasi kinerja juga memainkan peran penting dalam pengendalian mutu auditor.

Evaluasi kinerja dapat dipahami dalam kerangka yang mencakup dampak kognitif *mental accounting* dan *framing*. *Mental accounting* berfokus pada bagaimana seyogianya keputusan seseorang menyikapi dan mengevaluasi suatu situasi saat terdapat dua atau lebih kemungkinan hasil, khususnya bagaimana mengkombinasikan kemungkinan-kemungkinan hasil tersebut (Thaler, 2008). Jones dan Chen (2005) meneliti dampak *framing* pada persepsi evaluator. *Framing* adalah sebuah fenomena yang mengindikasikan pengambil keputusan akan memberikan respon dengan cara yang berbeda pada masalah yang sama jika disajikan dalam format yang berbeda (Tversky dan Kahneman, 1986). Penelitian *mental accounting* mengasumsikan, biaya investigasi yang menghasilkan manfaat dibingkai sebagai biaya (*frame as cost*), sedangkan biaya investigasi yang tidak menghasilkan manfaat dibingkai sebagai

(*frame as loss*). Pihak yang melakukan evaluasi biasanya akan memberikan penilaian kinerja lebih tinggi jika biaya investigasi dianggap sebagai *cost frame* (Lipe, 1993).

Fokus utama evaluasi kinerja manajer adalah efisiensi, yang dapat berpotensi merusak skeptisme profesional (Tan dan Libby, 1997). Pada lingkungan ekonomi saat ini, perusahaan menghadapi tekanan yang meningkat untuk mengurangi biaya, termasuk biaya untuk membayar Kantor Akuntan Publik (KAP). Pengungkapan *fee* audit ke publik juga telah menciptakan tekanan pada biaya audit di industri (Reason, 2010). Kecenderungan penurunan dalam biaya audit pada gilirannya dapat memberikan tekanan pada KAP untuk memotong biaya atau meningkatkan efisiensi audit dalam rangka untuk memaksimalkan keuntungan.

Skeptisme profesional adalah produk *judgment* auditor, namun skeptisme profesional dapat diungkapkan oleh perilaku skeptis, karena hal tersebut adalah atribut kinerja auditor (Nelson, 2009). Nilai dari proses evaluasi untuk meningkatkan skeptisme profesional tergantung pada keakuratan evaluasi kinerja. Pertanyaan yang menarik adalah sejauh mana proses penilaian kinerja dan promosi secara

eksplisit maupun implisit menilai dan memberikan penghargaan terhadap skeptisme profesional.

Penelitian terdahulu diantaranya Tan dan Lipe (1997), Jones dan Chen (2005) yang berkaitan dengan evaluasi kinerja yaitu evaluasi kinerja auditor mungkin akan lebih dipengaruhi oleh *outcome* dari perilaku skeptis mereka. *Outcome* dari perilaku skeptis ini adalah apakah ada atau tidak ada salah saji ditemukan. Sedangkan evaluasi auditor tidak dipertimbangkan dari apakah mereka terlibat dalam tingkat yang tepat dari perilaku skeptis yaitu tepat mengidentifikasi dan menyelidiki *red flag* atau inkonsistensi. Seperti penelitian Jones dan Chen (2005) menunjukkan kokokohan teori tentang *outcome effect* dalam konteks mengevaluasi kinerja pada perikatan audit. Penelitian tersebut memberikan bukti bahwa evaluator memiliki “*frame*” yang berbeda-beda tergantung pada *outcome*, sehingga mempengaruhi evaluasi kinerja. *Outcome effect* mengacu pada fenomena dimana evaluator mendasarkan evaluasi kinerja berdasarkan *outcome* dari keputusan tersebut, tanpa mengetahui bagaimana pengambilan keputusan itu dipilih (Tan dan Lipe, 1997). Auditor dianggap berprestasi jika menemukan salah saji, tidak seperti yang diharapkan oleh Mertins et al (2013)

yaitu kriteria yang tepat untuk mengevaluasi auditor adalah berdasarkan dari bukti yang mereka temukan.

Penelitian terdahulu menyebutkan bahwa budaya konsultasi diharapkan dapat mengurangi *outcome effect*. Glover et al. (2014) menunjukkan bahwa menciptakan budaya konsultasi dapat meningkatkan aplikasi yang sesuai skeptisme. Hasil penelitian Mertins (2013) menyebutkan bahwa *outcome effect* berkurang (meski tidak dihilangkan) ketika evaluator mengamati proses pengambilan keputusan. Demikian juga Tan dan Lipe (1997) menyebutkan konsultasi dengan atasan mungkin juga mengurangi *outcome effect* dengan mengurangi asimetri informasi. Namun, sebaliknya penelitian Brazel (2015) menyebutkan bahwa konsultasi dengan atasan tidak mengurangi *outcome effect* dalam evaluasi auditors.

Hal ini menjadi menarik untuk diteliti karena yang pertama adalah apakah memang informasi “*outcome*” (yaitu, apakah ada atau tidak ada salah saji yang diidentifikasi) dalam skeptisme profesional auditor untuk melakukan investigasi mempengaruhi evaluasi kinerja. Kedua adalah apakah konsultasi memang dapat mengurangi *outcome effect* atau tidak. Selain itu menarik juga untuk diteliti karena banyak studi

merujuk pada *outcome* bias yang fokusnya pada *outcome*, bukan pada ketidakpastian yang melekat dalam keputusan pada saat keputusan itu dibuat (misalnya, Baron dan Hershey 1988; Ghosh dan Lusch 2000).

Penelitian ini unik karena mendeteksi salah satu dari inkonsistensi antara akun pendapatan dan informasi non keuangan (*Non Financial Measure /NFM*). *Non Financial Measure* merupakan salah satu informasi relevan yang dapat dijadikan pertimbangan auditor dalam menaksir risiko ketika melakukan tahap awal pada perencanaan pengujian substantif. *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) menyebutkan bahwa potensi NFM dapat dijadikan patokan independen untuk mengevaluasi validitas data laporan keuangan. PCAOB juga mengesahkan penggunaan NFM untuk meningkatkan deteksi *fraud* (PCAOB;2007). Selain itu, Bell et al. (2005) menyatakan bahwa *Non Financial Measures* (NFM) kurang rentan terhadap manipulasi data dan lebih mudah diverifikasi kepada pihak yang membuatnya. Beberapa faktor menunjukkan bahwa NFM sulit untuk dimanipulasi, atau setidaknya jika manipulasi dilakukan maka sulit untuk disembunyikan. Selain itu beberapa penelitian menyebutkan bahwa adanya inkonsistensi informasi non keuangan dan

keuangan terjadi pada perusahaan yang terbukti telah melakukan kecurangan seperti penelitian seperti Brazel et al. (2009) dan Dechow et al. (2011).

Informasi non finansial tersebut diantaranya adalah jumlah karyawan, jumlah pelanggan, kuantitas produksi dan variasi produk. Materi eksperimen dalam penelitian ini didasarkan pada hasil penelitian Brazel et al. (2009) yang mengidentifikasi bahwa inkonsistensi antara ukuran finansial dan *nonfinancial measures* (NFM) sebagai *red flag*. Survei oleh Brazel et al. (2014) dari audit partner dan manajer menemukan bahwa peringkat *red flag* NFM menjadi risiko kecurangan tertinggi daripada beberapa *red flag* umum lainnya (misalnya: perputaran *Chief Financial Officer* tahun berjalan dan manajemen yang enggan merekam setiap penyesuaian audit). Penelitian model ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Brazel et al (2015).

## **KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **Pengaruh Skeptisme Profesional Auditor Junior terhadap Evaluasi Kinerja oleh Auditor Senior**

Standar profesional akuntan publik mendefinisikan skeptisme profesional sebagai sikap auditor yang mencakup

pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Definisi tersebut dinyatakan dalam Standar Perikatan Audit (SPA) No. 200. Penelitian Nelson (2009) dan Hurtt et al (2013) menyebutkan skeptisme profesional auditor terdiri dari dua komponen utama: *skeptical judgment* (identifikasi masalah) dan *skeptical action* (penyelidikan tambahan). Skeptisme profesional merupakan produk *judgment* auditor, namun skeptisme profesional dapat diungkapkan melalui perilaku skeptis, karena hal tersebut adalah atribut kinerja auditor (Nelson, 2009). Penelitian Beasley et al. (2001) dalam Noviyanti (2015) menyatakan bahwa salah satu penyebab kegagalan auditor dalam mendeteksi kecurangan adalah rendahnya tingkat skeptisme profesional audit. Kegagalan audit terjadi ketika auditor mengeluarkan pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan yang kemudian terbukti ditemukan kecurangan atau salah saji material. Auditor yang memberikan opini tidak benar akan dinilai kurang skeptis. Artinya bahwa, kinerja auditor terkadang dinilai dari skeptisme profesional berdasarkan dari *outcome* yaitu dari temuan salah saji material.

Skeptisme profesional membutuhkan usaha tambahan dari auditor dan klien, akan tetapi tidak menjamin bahwa salah saji akan ditemukan. Ada kemungkinan bahwa penyelidikan mengarah ke penjelasan yang dapat diterima untuk pola yang tidak biasa dari fakta-fakta yang diamati, sehingga tidak ada penyesuaian audit yang diperlukan. Penelitian Nelson (2009) menyebutkan skeptisme profesional yang tinggi mungkin tidak akan menghasilkan audit yang memiliki keseimbangan optimal antara efektifitas dan efisiensi. Auditor yang terlalu skeptis dan audit yang skeptisme profesional sangat tinggi mungkin tidak efisien.

Nilai dari proses evaluasi untuk meningkatkan skeptisme profesional tergantung pada keakuratan evaluasi kinerja, fokus utama evaluasi kinerja manajer adalah efisiensi. Hal ini dapat berpotensi merusak skeptisme profesional (Tan dan Libby, 1997). Shaub dan Lawrence (2002) berpendapat bahwa sikap skeptis yang diukur jauh lebih baik, karena sikap tersebut akan mengambil tindakan bila diperlukan tetapi tidak berlebihan skeptis yang menimbulkan audit menjadi tidak efisien. Penelitian Brazel (2015) menyebutkan bahwa evaluator yaitu partner dan manajer KAP memberikan hukuman kepada auditor yang menggunakan skeptisme profesional

pada tingkat yang tepat, tetapi tidak mengidentifikasi salah saji. Skeptisme profesional melibatkan tingkat kepercayaan yang disertai dengan verifikasi yang tepat. Sehingga penerapan skeptisme profesional dapat membantu auditor untuk mencapai keseimbangan yang optimal efektivitas dan efisiensi (Glover, 2014). Evaluator akan memandang skeptisme profesional auditor yang menemukan salah saji lebih skeptis dibandingkan yang tidak menemukan salah saji. Temuan audit dapat dilihat sebagai sebuah peningkatan efektivitas audit (Jones dan Chen, 2005).

Auditor skeptis dapat menurunkan risiko perusahaan dengan mengurangi risiko bahwa salah saji material akan terdeteksi, namun skeptisme auditor dapat menyebabkan pertanyaan atau prosedur tambahan dan anggaran yang berlebih. Untuk memahami bagaimana *outcome* dalam evaluasi auditor diperlukan pertimbangan biaya yang berkaitan dengan tindakan skeptis. Biaya tersebut terkait dengan sumberdaya tambahan yang dipergunakan untuk melakukan prosedur tambahan. Sehingga ketika biaya dikeluarkan akan tetapi kemudian tidak menemukan salah saji menjadi tampak kurang menarik.

Evaluator atau seorang pengambil keputusan akan mengambil keputusannya secara tidak sengaja mengarah pada salah satu bentuk *framing* (Kahneman dan Tversky, 1979). Evaluator memiliki pandangan asas biaya dan manfaat yaitu bahwa skeptisme profesional yang menemukan salah saji akan lebih menguntungkan daripada skeptisme yang tidak menemukan salah saji. Singkatnya, bahwa biaya yang dikeluarkan untuk menjadi skeptis telah menerima manfaat dengan menemukan salah saji (*cost frame*), dan sebaliknya biaya untuk menjadi skeptis tidak menerima manfaat ketika tidak menemukan salah saji (*loss frame*). Sehingga auditor skeptis yang menemukan salah saji akan dievaluasi kinerjanya oleh evaluator, jauh lebih baik daripada auditor skeptis yang tidak menemukan salah saji. Lipe (1993) proses evaluasi kinerja pada umumnya akan dievaluasi lebih efektif jika menemukan salah saji. Jones dan Chen (2005) juga mengemukakan hal yang sama bahwa dalam konteks audit yang *over budget*, evaluator akan menilai kinerja auditor jauh lebih baik ketika mendapatkan temuan yang signifikan. Berdasarkan hal tersebut sehingga dapat dirumuskan hipotesis pertama sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>** : Atasan auditor dengan persepsi bahwa bawahannya bersikap skeptis akan menilai kinerja auditor lebih tinggi ketika menemukan salah saji daripada tidak menemukan salah saji.

### **Pengaruh Hasil Temuan Auditor Junior dan Konsultasi terhadap Evaluasi Kinerja oleh Auditor Senior**

Evaluasi yang terlalu dipengaruhi oleh informasi *outcome* dapat merugikan bagi organisasi karena auditor akan fokus pada menemukan salah saji bukan untuk meningkatkan skeptisme profesional. Hal ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Mertins (2013) yaitu bahwa kriteria yang tepat untuk mengevaluasi auditor berprestasi bukan dari temuan salah saji, tetapi berdasarkan bukti yang auditor temukan. Evaluasi kinerja auditor mungkin akan lebih dipengaruhi oleh *outcome* dari perilaku skeptis (yaitu apakah ada atau tidak ada salah saji ditemukan) daripada apakah auditor terlibat dalam tingkat yang tepat dari perilaku skeptis. Hal ini disebut sebagai *outcome effect*, yaitu sebuah fenomena dimana evaluator dalam hal mendasarkan evaluasi kinerja berdasarkan *outcome* dari keputusan tersebut, tanpa mengetahui bagaimana pengambilan keputusan itu dipilih (Tan dan Lipe, 1997).

Sebagian besar *outcome effect* masih ada dalam penelitian akuntansi yang telah dilakukan dalam bidang evaluasi kinerja, seperti dalam penelitian penganggaran modal (Brown dan Solomon 1987, 1993), analisis keuangan (Fisher dan Selling 1993), pengambilan keputusan bisnis strategis (Tan dan Lipe 1997), keputusan investigasi (Lipe 1993), perpajakan (Kadous and Magro 2001), and evaluasi kinerja (Frederickson, Peffer and Pratt 1999). Literatur akuntansi menunjukkan bahwa sumber utama dari *outcome effect* berasal dari rekonstruksi kognitif yang terjadi selama proses evaluasi (misalnya, Brown dan Salomo 1993).

Salah satu cara untuk mengurangi *outcome effect* adalah dengan budaya konsultasi. Disebutkan oleh Brown dan Solomon (1993) yaitu konsultasi dengan atasan mungkin juga mengurangi *outcome effect* dengan mengurangi asimetri informasi. Glover et al. (2014) menunjukkan juga bahwa menciptakan budaya konsultasi dapat meningkatkan aplikasi yang sesuai skeptisme. Jika atasan auditor (evaluator) terlibat dalam keputusan yang diambil oleh auditor junior maka proses pengambilan keputusan diamati, jika diamati maka akan mudah diukur. Pengaruh keterlibatan atasan dalam skeptisme profesional juga disebutkan oleh Noviyanti (2015) yaitu bahwa sikap

skeptisme profesional auditor dapat ditingkatkan jika dimotivasi oleh “*high tone*” dari gaya kepemimpinan partner. Penelitian Carpenter (2013) juga menyebutkan bahwa efek penekanan partner (*partner emphasis*) yang dipimpin oleh pasangan yang menekankan skeptisme profesional dan efektifitas adalah lebih efektif dan efisien dalam investigasi kecurangan. Nelson (2009) menyebutkan bahwa sesi *brainstorming* kecurangan merupakan salah satu pengaturan konsultasi yang dapat meningkatkan skeptisme profesional. Ada kemungkinan berdasarkan hasil penelitian tersebut bahwa efek *partner emphasis* dan gaya kepemimpinan yang “*high tone*” yang menekankan pada skeptisme profesional, akan memandang perilaku skeptis bawahan tidak hanya berdasarkan hasil temuan audit saja, tetapi lebih menilai sikap skeptisme profesional yang dimiliki bawahannya.

Studi di bidang akuntansi menyebutkan bahwa evaluator akan menilai lebih keras ketika mereka diberi informasi tentang informasi *outcome* yang negatif atau merugikan (misalnya, Kadous, 2001; Clarkson, Emby dan Watt, 2002). Evaluator (auditor senior) yang terkena *outcome effect* akan menilai kinerja *evaluatee* (auditor junior) berdasarkan *outcome* yaitu

berdasarkan ada atau tidak temuan salah saji, tanpa mempertimbangkan apakah auditor junior cukup skeptis dalam tindakannya. Skeptisme profesional didasarkan pada hasil temuan auditor. Auditor yang tidak menemukan salah saji akan dipandang memiliki kinerja kurang baik atau kurang skeptis daripada auditor yang menemukan salah saji. Padahal dengan adanya konsultasi sesuai dengan teori eskalasi komitmen (Staw, 1976), atasan akan memiliki motivasi untuk memandang perilaku skeptis lebih menguntungkan (Brown dan Salomon, 1993). Konsultasi diharapkan akan mengurangi *outcome effect* pada keputusan evaluator. Auditor yang tidak menemukan salah saji tidak akan selalu dinilai kurang skeptis, dan sebaliknya auditor yang menemukan salah saji tidak akan selalu dinilai lebih skeptis. Oleh karena itu dapat dirumuskan hipotesis kedua adalah sebagai berikut:

**H<sub>2</sub>** : Atasan Auditor yang tidak terkena *outcome effect* akan menilai kinerja auditor yang melakukan konsultasi, berbeda secara signifikan dengan kinerja auditor yang tidak melakukan konsultasi.

## **METODE PENELITIAN**

### **Subyek Penelitian**

Pertisipan yang dilibatkan dalam eksperimen penelitian ini adalah 61

auditor yang bekerja di KAP. Partisipan auditor dikumpulkan dalam sebuah acara seminar yang diselenggarakan oleh IAPI dan PPPK pada tanggal 30 Mei 2016 di Quest Hotel Semarang. Pertimbangan dalam memilih subyek tersebut adalah untuk dapat mewakili proksi pengambilan keputusan yang sebenarnya. Hal ini dikarenakan partisipan telah bekerja sebagai auditor dan berpengalaman dalam pengambilan keputusan audit.

Partisipan dikelompokkan dalam empat kondisi perlakuan, masing-masing partisipan mendapatkan satu kondisi *treatment*. Partisipan bertindak sebagai auditor senior yang bertugas melakukan evaluasi kinerja auditor junior. Pemberian tugas eksperimen dilakukan secara acak (*randomly assigned*) atas dua kondisi perlakuan yaitu auditor junior menemukan salah saji dan tidak menemukan salah saji dan dengan konsultasi dan tidak konsultasi. Penempatan acak (*random assignment*) ke dalam kelompok-

kelompok diperlukan untuk membuat kelompok-kelompok itu dapat dibandingkan dengan variabel dependen (Cooper dan Schindler, 2001). Sekaran (2000) juga mengemukakan bahwa proses randomisasi akan menjamin masing-masing kelompok dalam *comparable* satu sama lain.

### Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan desain eksperimen untuk menginvestigasi hipotesis-hipotesis dengan *factorial design 2 x 2* dengan *between-subject*. Eksperimen dimanipulasi dengan kondisi auditor junior menemukan salah saji dan tidak menemukan salah saji dan dengan konsultasi dan tidak konsultasi. Partisipan bertindak sebagai evaluator yang menilai kinerja auditor junior dalam pengambilan keputusan. Partisipan hanya menerima salah satu dari empat kondisi yang ada. Tabel 1 menunjukkan desain eksperimen.

**Tabel 1**  
**Desain Eksperimen Pertama 2 x 2 ( Skeptisme Auditor x Skor )**

Skeptisme Auditor	Skor Nilai	
	Tinggi	Rendah
Salah Saji	A1	A2
Tidak Salah Saji	C1	C2

Eksperimen pertama, partisipan diberikan untuk mengevaluasi kinerja auditor junior sesuai dengan kondisi perlakuan, pada masing-masing jenis *treatment* tersebut adalah : (1) kondisi auditor junior menemukan **salah saji** dan dievaluasi dengan **skor tinggi (Sel A1)**, kondisi auditor junior menemukan **salah**

**saji** dan dievaluasi dengan **skor rendah (Sel A2)**, auditor junior **tidak** menemukan **salah saji** dan dievaluasi dengan **skor tinggi (Sel B1)**, auditor junior **tidak** menemukan **salah saji** dan dievaluasi dengan **skor rendah (Sel B2)**.

**Tabel 2**  
**Desain Eksperimen Kedua 2 x 2 ( Skeptisme Auditor x Judgment Auditor)**

Skeptisme Auditor	Judgment Auditor	
	Konsultasi	Tidak Konsultasi
Salah Saji	A	B
Tidak Salah Saji	C	D

Eksperimen kedua, partisipan diberikan untuk mengevaluasi kinerja auditor junior sesuai dengan kondisi perlakuan, pada masing-masing jenis *treatment* tersebut adalah : (1) kondisi auditor junior menemukan **salah saji** dan melakukan **konsultasi** dengan auditor senior (**Sel A**), kondisi auditor junior menemukan **salah saji** dan **tidak** melakukan **konsultasi** dengan auditor senior (**Sel B**), kondisi auditor junior **tidak** menemukan **salah saji** dan melakukan **konsultasi** dengan auditor senior (**Sel C**), kondisi auditor junior **tidak** menemukan **salah saji** dan **tidak** melakukan **konsultasi** dengan auditor senior (**Sel D**).

### Varibael Independen

Variabel independen adalah variabel yang menjelaskan atau mempengaruhi variabel yang lain. Variabel independen dalam hipotesis 1 dan 2 yang dimanipulasi dalam penelitian ini adalah skeptisme profesional. Apakah skeptisme profesional auditor yang menghasilkan informasi “*outcome*” (yaitu, apakah ada atau tidak ada salah saji yang diidentifikasi) mempengaruhi evaluasi keputusan auditor untuk melakukan investigasi. *Outcome* adalah hasil investigasi staff auditor, yang dimanipulasi diantara peserta sebagai (1) Staff auditor yang berperilaku skeptis menemukan bahwa ada salah saji (dikodekan sebagai 1) atau (2)

Staff auditor yang berperilaku tidak skeptis tidak menemukan salah saji (dikodekan sebagai 0).

### **Variabel Dependen**

Variabel dependen adalah tipe variabel yang dijelaskan atau dipengaruhi oleh variabel independen. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah mengukur tanggapan dari responden ketika mengevaluasi kasus yang variabel independennya telah dimanupulasi. Kasus dalam penelitian menyediakan informasi bahwa staff auditor memutuskan untuk menyelidiki inkonsistensi antara akun pendapatan dan pengukuran non keuangan, yang merupakan manifestasi dari skeptisme profesional. Keputusan staff auditor untuk mengumpulkan dan mempertimbangkan alternatif bukti yang tidak konsisten, dapat dianggap sebagai perilaku skeptis. Dengan kata lain, jika staff auditor hanya mengulangi pengujian yang sama yang dilakukan pada tahun sebelumnya maka inkonsistensi tidak dapat diidentifikasi. Instrumen variabel dependen dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Brazel et al (2015).

### **Variabel Moderating**

Variabel moderating adalah variabel yang mempengaruhi (memperkuat/

memperlemah) hubungan antara variabel bebas dan variabel terikat. Variabel moderator disebut juga variabel independen kedua. Variabel moderating dalam penelitian ini adalah *konsultasi*. Evaluasi dianggap mampu mempengaruhi penilaian evaluator dan mengurangi *outcome effect* dalam penilaiannya (Brown dan Solomon 1993). Kondisi tidak ada konsultasi mencerminkan pilihan untuk hanya mengandalkan pada penilaian sendiri seseorang. Kondisi konsultasi mencerminkan pilihan untuk menginformasikan kepada atasan mereka tentang situasi dan mendapatkan persetujuan mereka sebelum menimbulkan biaya yang terkait dengan menyelidiki ketidakkonsistenan antara akun pendapatan dan pengukuran non finansial (misalnya: jumlah pelanggan, jumlah karyawan, kuantitas produksi, variasi produk). Instrumen variabel dependen dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Brazel et al (2015).

### **Materi Eksperimen**

Penelitian ini menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Brazel et al (2015) dan selanjutnya disesuaikan dengan kebutuhan penelitian di Indonesia. Kasus menempatkan peserta dalam posisi sebagai auditor senior yang mengevaluasi kinerja

auditor junior pada perikata audit untuk perusahaan Madison. Auditor junior dalam kasus disebut dengan tokoh Sam. Sedangkan Madison adalah sebuah perusahaan *go public* dengan beberapa divisi dan Sam bertugas untuk mengaudit pada Divisi Sporting Good.

Peserta mendapatkan informasi bahwa Madison telah menjadi klien KAP dimana Sam bekerja selama 3 tahun dan telah menerima opini audit wajar tanpa pengecualian setiap tahun. Kasus eksperimen juga memberikan informasi tentang hubungan auditor dengan klien, yaitu: (1) Perusahaan Madison adalah klien besar di KAP, (2) Terdapat tekanan untuk menjaga biaya audit agar tidak melebihi anggaran, (3) Secara historis terdapat beberapa penyesuaian audit (4) Madison (klien) mengharapkan agar audit berjalan lancar dan klien meminta penjelasan ketika sifat, waktu dan luas prosedur berubah.

Peserta diberitahu bahwa tugas mereka adalah untuk mengevaluasi auditor junior yaitu Sam yang bekerja dibawah pengawasan mereka. Tanggungjawab Sam diantara tugas lainnya yaitu melakukan analisis pengujian substantif yang terkait dengan akun pendapatan Sporting Goods di Madison. Pada audit tahun lalu, prosedur analitis yang dilakukan telah memasukan

informasi keuangan tahun sebelumnya dan tren keuangan. Jika Sam mencari konfirmasi atau bukti yang konsisten, maka Sam akan cenderung menggunakan sumber informasi yang sama seperti audit tahun sebelumnya.

**Eksperimen pertama,** skeptisme profesional dalam eksperimen adalah ketika Sam memasukan informasi non finansial/*Nonfinancial Measures* (NFM) seperti jumlah karyawan dan kuantitas produksi, yang tidak dipertimbangkan pada audit di tahun sebelumnya. Sam melihat melihat ketidakkonsistenan antara akun pendapatan dan NFM, dan kemudian memutuskan untuk menyelidiki inkonsistensi tersebut. Sikap Sam tersebut merupakan manifestasi dari skeptisme profesional. Disebutkan dalam literatur yang berkaitan dengan skeptisme profesional menekankan tentang pentingnya mengevaluasi bukti yang tidak konsisten (IAASB, 2004a). Dengan demikian, keputusan Sam untuk mengumpulkan dan mempertimbangkan alternatif bukti yang tidak konsisten, dapat dianggap sebagai perilaku skeptis.

**Eksperimen kedua,** apakah diperlukan pertimbangan atau tidak antara Sam dengan atasannya (peserta eksperimen) yaitu memutuskan untuk melakukan penyelidikan ketidakkonsistenan antara akun

pendapatan dengan NFM dan, karena penyelidikan tersebut akan menjadi *go over budget*. Ringkasan Model Tugas Eksperimen dapat dilihat pada gambar 3.3 dan Gambar Kelompok Kasus Eksperimen dapat dilihat pada 3.4. Skenario dalam penelitian ini dibagi dalam 4 kasus, yaitu :

- Kasus A

Sam melakukan penyelidikan ketidakkonsistenan antara akun pendapatan dan NFM (manifestasi sikap skeptis). Akan tetapi sebelum melakukan penyelidikan Sam melakukan **konsultasi** dengan atasannya yaitu untuk melakukan pemeriksaan lebih lanjut dan mengumpulkan bukti-bukti. Hasil dari penyelidikan tersebut adalah **ada salah saji material** dalam akun pendapatan.

- Kasus B

Sam melakukan penyelidikan ketidakkonsistenan antara akun pendapatan dan NFM (manifestasi sikap skeptis). Akan tetapi sebelum melakukan penyelidikan Sam **tidak konsultasi** dengan atasannya untuk melakukan pemeriksaan lebih lanjut dan mengumpulkan bukti-bukti. Hasil dari

penyelidikan tersebut adalah **ada salah saji material** dalam akun pendapatan.

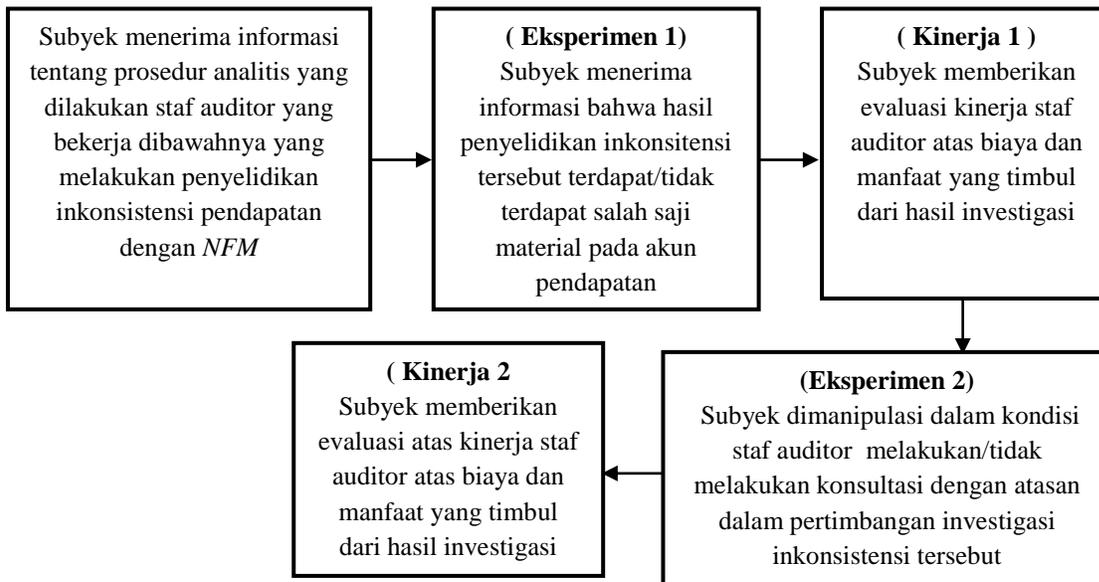
- Kasus C

Sam melakukan penyelidikan ketidakkonsistenan antara akun pendapatan dan NFM (manifestasi sikap skeptis). Akan tetapi sebelum melakukan penyelidikan Sam melakukan **konsultasi** dengan atasannya yaitu untuk melakukan pemeriksaan lebih lanjut dan mengumpulkan bukti-bukti. Hasil dari penyelidikan tersebut adalah adanya **tidak ada salah saji material** dalam akun pendapatan.

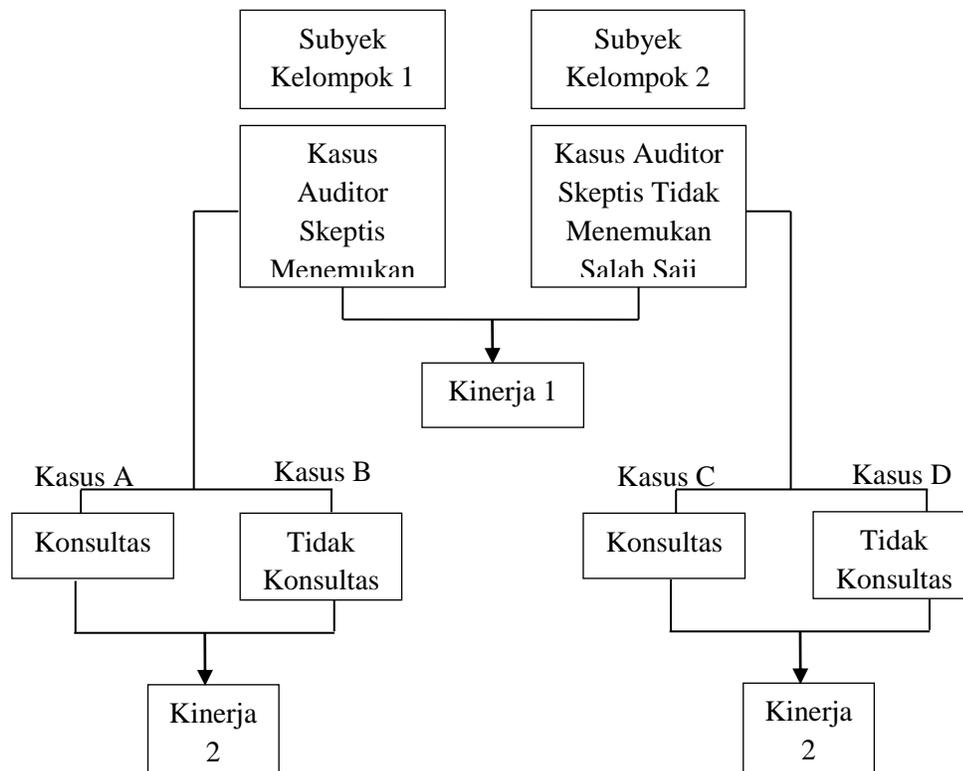
- Kasus D

Sam melakukan penyelidikan ketidakkonsistenan antara akun pendapatan dan NFM (manifestasi sikap skeptis). Akan tetapi sebelum melakukan penyelidikan Sam **tidak konsultasi** dengan atasannya untuk melakukan pemeriksaan lebih lanjut dan mengumpulkan bukti-bukti. Hasil dari penyelidikan tersebut adalah adanya **tidak ada salah saji material** dalam akun pendapatan.

**Gambar 1**  
**Ringkasan Model Tugas Eksperimen**



**Gambar 2**  
**Kelompok Kasus Eksperimen**



## Metode Analisa Data

Teknik analisis statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran tentang demografi partisipan. Selain itu dilakukan pada uji *anova* yang menunjukkan bahwa keempat grup tersebut memiliki rata-rata karakteristik yang identik. Pengujian normalitas data juga dilakukan untuk menentukan alat uji statistik yang tepat dalam menguji hipotesis.

Pengujian hipotesis 1 dan hipotesis 2 dilakukan dengan menggunakan ANOVA yaitu *two way anova*. Pengujian dengan ANOVA memungkinkan untuk mengetahui *main effect* (pengaruh utama) dari variabel independen skeptisme profesional dan terhadap variabel dependen evaluasi kinerja auditor (pengujian hipotesis 1) dan pengaruh utama variabel budaya konsultasi terhadap variabel dependen evaluasi kinerja auditor (pengujian hipotesis 2).

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Hasil Cek Manipulasi

Penelitian ini menggunakan satu pertanyaan cek yang disajikan diakhir skenario. Pertanyaan tersebut digunakan sebagai indikator pemahaman partisipasi terkait dengan manipulasi yang diberikan

kepada pelapor pada kasus yang disajikan. Pada penelitian ini instrumen skeptisme profesional, pertanyaan cek manipulasi yaitu tentang apakah tokoh dalam skenario memiliki tingkat yang kurang atau lebih skeptis dalam melakukan keputusan investigasi.

Pada tahap pertanyaan diberikan dan pilihan jawaban. Partisipan yang menjawab pertanyaan cek dengan benar dianggap memahami kasus yang disajikan, sehingga data partisipan tersebut layak digunakan dalam penelitian ini. Sedangkan partisipan yang gagal menjawab tes manipulasi maka data dari partisipan tersebut tidak dapat digunakan dalam penelitian ini.

Hasil analisis cek manipulasi menunjukkan bahwa dari total 64 partisipan, hanya sebanyak 61 partisipan yang lolos dan 3 partisipan gagal cek manipulasi. Kegagalan ini bisa disebabkan karena partisipan tidak menjawab soal dengan lengkap atau partisipan tidak memahami soal yang diberikan.

### Karakteristik Demografi

Tabel 3 berikut ini menggambarkan karakteristik demografis partisipan yang mengikuti eksperimen beserta distribusinya berdasarkan kelompok manipulasi. Pengelompokan partisipan ke dalam kelompok manipulasi dilakukan secara acak

(*random assignment*). Data partisipan yang ditunjukkan pada tabel 3 ini hanya partisipan yang lulus cek manipulasi.

**Tabel 3**  
**Karakteristik Demografi**

Keterangan	f	%	Eksperimen				
			Kel. 1	Kel. 2	Kel. 3	Kel. 4	
Jenis Kelamin	P	48	79%	11	14	9	14
	W	13	21%	2	2	5	4
Pengalaman	2th - 5th	14	23%	1	4	6	3
	6th - 10th	20	33%	4	5	4	7
	11th-15th	5	8%	2	0	0	3
	≥ 16 th	22	36%	6	7	4	5
	21-30	9	15%	1	2	5	1
Usia	31-40	22	36%	5	6	3	8
	41-50	11	18%	1	0	5	5
	≥ 51	19	31%	6	8	1	4
Jabatan	Junior	11	18%	1	2	6	2
	Senior	6	10%	0	2	2	2
	Supervisor	26	43%	7	6	3	10
	Partner	18	30%	5	6	3	4
Pendidikan	D3	1	2%	0	0	0	1
	S1	31	51%	5	8	7	11
	S2	27	44%	7	7	7	6
	S3	2	3%	1	1	0	0

Sumber : Data Primer 2016

Jabatan partisipan didominasi oleh supervisor dan partner sehingga hal ini memenuhi syarat kriteria partisipan yaitu pernah melakukan supervisi terhadap auditor junior. Jumlah auditor junior sebanyak 11 orang (18%), auditor senior sebanyak 6 orang (10%), auditor supervisor sebanyak 26 orang (43%) dan auditor partner sebanyak 18 orang (30%). Berdasarkan jenjang pendidikan didominasi oleh S1 dan S2, dengan rincian D3 sebanyak 1 orang (2%), S1 sebanyak 31 orang (51%), S2 sebanyak

27 orang (44%) dan S3 sebanyak 2 orang (3%).

Data demografi tersebut menggambarkan bahwa rata-rata auditor yang berpartisipasi dalam penelitian ini adalah auditor yang telah memiliki pengalaman melakukan supervisi. Dengan demikian partisipan dalam penelitian ini dianggap cukup kuat untuk memberikan gambaran terhadap kuesioner dan kasus yang telah diberikan dalam penelitian ini. Proses eksperimen dilaksanakan sesuai

dengan prosedur eksperimen. Proporsi yang sama untuk setiap kelompok diharapkan mempunyai varians yang homogen, dan mendukung pengujian asumsi hipotesis.

**Pengujian Hipotesis**

Statistik Deskriptif **eksperimen pertama**, pada tabel 4 secara absolut menunjukkan bahwa terdapat perbedaan

evaluasi penilaian kinerja antara auditor skeptis yang menemukan salah saji dengan auditor skeptis yang tidak menemukan salah saji. Total distribusi rata-rata auditor skeptis yang menemukan salah saji yaitu 2,6621 lebih tinggi dibandingkan dengan total distribusi rata-rata auditor skeptis yang tidak menemukan salah saji yaitu 1,7562.

**Tabel 4**  
**Statistik Deskriptif Eksperimen Pertama**

Skeptisme Auditor	Skor Nilai		Total
	Tinggi	Rendah	
Salah Saji	Grup 1: Mean = 3,3733 Std. Deviation = 0,58489 N = 15	Grup 2: Mean = 1,9000 Std. Deviation = 0,59226 N = 14	Mean = 2,6621 Std. Deviation = 0,94620 N = 29
Tidak Salah Saji	Grup 3: Mean = 2,7312 Std. Deviation = 0,78885 N = 16	Grup 4: Mean = 0,7812 Std. Deviation = 0,63793 N = 16	Mean = 1,7562 Std. Deviation = 1,21627 N = 32
Total	Mean = 3,0419 Std. Deviation = 0,75973 N = 31	Mean = 1,3033 Std. Deviation = 0,83066 N = 30	Mean = 2,1869 Std. Deviation = 1,17905 N = 61

Sumber : Data Primer 2016

Hasil uji *One Ways* ANOVA untuk menguji hubungan antara satu variabel dependen evaluasi kinerja dengan satu independen skeptisme auditor. Hasil *One*

*Ways* ANOVA dapat dilihat pada *output* spss pada tabel 5.

**Tabel 5**  
**Hasil One Ways ANOVA**

Dependent Variable: Performance

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	58.621 <sup>a</sup>	3	19.540	44.933	.000
Intercept	293.395	1	293.395	674.660	.000
Skeptisme	58.621	3	19.540	44.933	.000
Error	24.788	57	.435		
Total	375.140	61			
Corrected Total	83.410	60			

R Squared = .703 (Adjusted R Squared = .687)

Sumber : Data Primer 2016

Hasil uji Anova menunjukkan bahwa terdapat pengaruh langsung antara variabel independen skeptisme. **Hasilnya probabilitas (Sig.) adalah 0,000 < 0,05 maka H<sub>1</sub> diterima yang artinya terdapat perbedaan penilaian kinerja antara skeptisme auditor yang menemukan salah saji dan skeptisme auditor yang tidak menemukan salah saji.** Evaluasi penilaian kinerja auditor yang menemukan salah saji lebih tinggi daripada auditor yang tidak menemukan salah saji. Hal tersebut dapat dilihat pada tabel 4.3, nilai total *mean* grup 1 dan 2 sebesar 2,6621 lebih tinggi dari nilai total *mean* grup 3 dan 4 sebesar 1,7562.

Statistik Deskriptif **eksperimen kedua**, pada tabel 6 secara absolut menunjukkan bahwa terdapat perbedaan evaluasi penilaian kinerja antara auditor skeptis yang melakukan konsultasi dengan auditor skeptis yang tidak melakukan konsultasi. Hasil terlihat bahwa total distribusi rata-rata auditor skeptis yang melakukan konsultasi yaitu 2,4370 lebih tinggi dibandingkan dengan total distribusi rata-rata auditor skeptis yang tidak melakukan konsultasi yaitu 1,9882

**Tabel 6**  
**Statistik Deskriptif Eksperimen Kedua**

Skeptisme Auditor	Judgment Auditor		Total
	Konsultasi	Tidak Konsultasi	
Salah Saji	Grup 1:	Grup 2:	
	Mean = 2,7846	Mean = 2,5625	Mean = 2,6621
	Std. Deviation = 0,88774	Std. Deviation = 1,00855	Std. Deviation = 0,94620
	N = 13	N = 16	N = 29
Tidak Salah Saji	Grup 3:	Grup 4:	
	Mean = 2,1143	Mean = 1,4778	Mean = 1,7562
	Std. Deviation = 1,23466	Std. Deviation = 1,15939	Std. Deviation = 1,21627
	N = 14	N = 18	N = 32
Total	Mean = 2,4370	Mean = 1,9882	Mean = 2,1869
	Std. Deviation = 1,11464	Std. Deviation = 1,20699	Std. Deviation = 1,17905
	N = 27	N = 34	N = 61

Sumber : Data Primer 2016

Hasil *output* analisis varian desain faktorial yang dapat digunakan untuk membuktikan hipotesis kedua. Tabel 7 ditampilkan hasil *Tests of Between-Subjects*

*Effects* untuk membandingkan antar kelompok/perlakuan.

**Tabel 7**  
**ANOVA Tests of Between-Subjects Effects**

Dependent Variable: Performance

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	16.027 <sup>a</sup>	3	5.342	4.519	.007
Intercept	299.950	1	299.950	253.732	.000
Skeptisme *	.000	0	.	.	.
Judgment	.000	0	.	.	.
Skeptisme Judgment	16.027	3	5.342	4.519	.007
Error	67.383	57	1.182		
Total	375.140	61			
Corrected Total	83.410	60			

R Squared = .192 (Adjusted R Squared = .150)

Sumber : Data Primer 2016

Hasil uji Anova menunjukkan bahwa terdapat pengaruh langsung antara variabel independen skeptisme dan *judgment*. *Judgment* memberikan nilai F sebesar 4.519 dengan tingkat signifikan pada 0.05, hal ini berarti bahwa terdapat perbedaan penilaian kinerja antara auditor yang melakukan konsultasi dan tidak melakukan konsultasi. **Hasilnya probabilitas (Sig.) adalah 0,007 < 0,05 maka H<sub>2</sub> diterima yang artinya atasan uditor yang tidak terkena *outcome effect* akan menilai kinerja auditor yang melakukan konsultasi, berbeda secara signifikan dengan kinerja auditor yang tidak melakukan konsultasi.** Evaluasi penilaian kinerja auditor yang melakukan konsultasi lebih tinggi daripada auditor yang tidak melakukan konsultasi. Hal tersebut dapat dilihat pada tabel 4.5, nilai total *mean* grup 1 dan 3 sebesar 2,4370 lebih tinggi dari nilai total *mean* grup 2 dan 4 sebesar 1,9882.

## **Pembahasan**

### **Pengaruh Skeptisme Profesional Auditor Junior terhadap Evaluasi Kinerja oleh Auditor Senior**

Hasil uji ANOVA sebagaimana yang disajikan pada tabel 5 menunjukkan bahwa **H<sub>1</sub> diterima sehingga dapat dinyatakan bahwa terdapat perbedaan penilaian kinerja antara skeptisme auditor yang**

**menemukan salah saji dan skeptisme auditor yang tidak menemukan salah saji.** Hasil *mean* pada tabel 4 juga menunjukkan bahwa grup skeptisme menemukan salah saji memiliki rata-rata *mean* lebih tinggi daripada grup skeptisme tidak menemukan salah saji. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa penilaian kinerja auditor skeptis yang menemukan salah saji jauh lebih tinggi daripada auditor skeptis yang tidak menemukan salah saji.

Hasil ini konsisten dengan hasil penelitian Brazel (2015) yang menunjukkan bahwa Evaluasi kinerja oleh atasan kepada bawahan secara keseluruhan dipengaruhi oleh *outcome*. Sikap skeptis menjadi kurang menguntungkan ketika auditor tidak dapat mengidentifikasi salah saji. Hasil ini juga sejalan dengan penelitian Jones dan Chen (2005) yaitu evaluator akan menilai kinerja jauh lebih baik ketika audit yang *over budget* mendapat temuan yang signifikan. Akan tetapi ketika audit yang *over budget* tidak mendapatkan temuan signifikan maka ada kecenderungan untuk mengganti auditor lain di masa yang akan datang.

Penelitian ini juga sesuai dengan penelitian Lipe (1993) yaitu investigasi dipandang lebih menguntungkan ketika masalah ditemukan dalam sistem. Serta dalam penelitian Tan dan Lipe (1997)

menyebutkan hasil suatu keputusan disebut sebagai *outcome*, hasil penelitian adalah bahwa ketika *outcome* baik evaluasi secara signifikan lebih tinggi daripada *outcome* yang buruk. Selain itu, penelitian yang serupa juga dilakukan oleh Brown dan Salomon (1987) dalam konteks evaluasi keputusan *capital budget* yang dipengaruhi oleh informasi *outcome*. Penelitian tersebut menguatkan pendapat bahwa bagaimanapun *outcome* mungkin menjadi masukan yang valid untuk penilaian kualitas keputusan. Hal tersebut dapat dijelaskan bahwa ketika proses keputusan yang tidak dapat diamati oleh evaluator, maka *outcome* dapat berfungsi sebagai isyarat yang digunakan oleh evaluator sebagai dasar untuk menilai kinerja. Evaluasi keputusan terpengaruh oleh *outcome*, jika misalnya ada anggapan bahwa evaluator dianggap tidak tepat mempertimbangkan informasi yang relevan yang masih ada.

Hasil penelitian ini sesuai dengan konsep *framing* dalam teori prospek yang diadaptasi dalam penelitian Lipe (1993), Jones dan Chen (2005) dan Brazel (2015). Penelitian menyebutkan bahwa dampak *framing* pada persepsi evaluator dibingkai biaya (*cost*) atau kerugian (*lost*). Dalam penelitian ini *framing* diadaptasi dari penelitian Brazel (2015), yaitu sikap

skeptisme yang menyebabkan prosedur tambahan dibingkai sebagai “*normal cost*” jika menemukan salah saji. Sedangkan sikap skeptisme yang menyebabkan prosedur tambahan dibingkai sebagai “*loss time*” jika tidak menemukan salah saji. Evaluator dengan *cost frame* memberikan penilaian kinerja lebih tinggi dibandingkan dengan *loss frame*. Jika dikaitkan dengan pada tabel 4.3 juga menunjukkan bahwa grup skeptisme menemukan salah saji memiliki rata-rata mean lebih tinggi daripada grup skeptisme tidak menemukan salah saji. Sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa evaluator dengan *cost frame* akan menilai kinerja auditor lebih tinggi ketika sikap skeptisme profesional menemukan salah saji.

### **Pengaruh Hasil Temuan Auditor Junior dan Konsultasi terhadap Evaluasi Kinerja oleh Auditor Senior**

Hasil uji ANOVA pada tabel 7, menunjukkan bahwa **H<sub>2</sub> diterima artinya bahwa atasan yang tidak terkena *outcome effect* akan menilai kinerja auditor yang melakukan konsultasi, berbeda secara signifikan dengan auditor yang tidak melakukan konsultasi.** Hasil *mean* pada tabel 6 juga menunjukkan bahwa grup auditor skeptis yang melakukan konsultasi memiliki

nilai rata-rata lebih tinggi daripada grup auditor skeptis yang tidak melakukan konsultasi. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa penilaian kinerja auditor skeptis yang melakukan konsultasi jauh lebih tinggi daripada auditor skeptis yang tidak melakukan konsultasi. Penelitian ini telah menguatkan pendapat bahwa konsultasi dapat mengurangi *outcome effect*.

Hasil ini juga sesuai dengan penelitian Brown dan Solomon (1987) yang menyebutkan bahwa konsultasi dengan atasan dapat mengurangi *outcome effect* dengan mengurangi asimetri informasi. Hasil penelitian Mertins (2013) juga menyebutkan bahwa *outcome effect* berkurang (meski tidak dihilangkan) ketika evaluator mengamati proses pengambilan keputusan. Evaluator atau atasan auditor yang terlibat dalam proses pengambilan keputusan seharusnya kurang terpengaruh oleh informasi *outcome*. Hal yang mendasari pernyataan tersebut yaitu pertama: evaluator yang terlibat dalam proses pengambilan keputusan, evaluator harus berada dalam posisi yang lebih baik daripada evaluator yang tidak terlibat. Posisi yang lebih baik ini menyangkut pemahaman tingkat ketidakpastian yang dihadapi auditor junior ketika membuat keputusan mengenai tindakan yang akan diambil (Brown, 1987). Kedua, ketika evaluator menyarankan kepada

auditor junior untuk mengambil tindakan tertentu dan tindakan yang dianjurkan diambil, maka evaluator harus menyadari bahwa posisinya mengetahui secara bersama "*knew all along*", artinya bahwa evaluator mengetahui secara seksama bagaimana keputusan harus diambil diantara alternatif lain (Brown, 1987).

Glover et al. (2014) juga menunjukkan bahwa menciptakan budaya konsultasi dapat meningkatkan aplikasi yang sesuai skeptisme. Glover (2014) membahas ancaman terhadap skeptisme profesional pada perikatan audit dapat diatasi dengan membangun sebuah budaya konsultasi di lingkungan kerja Kantor Akuntan Publik (KAP). Auditor diharapkan membangun komunikasi dengan atasannya ketika terjadi tekanan (misalnya: *deadline*), komunikasi tersebut harus disampaikan secara baik kepada atasannya. Aplikasi yang sesuai skeptisme profesional hanya mungkin bila auditor memiliki keahlian audit yang diperlukan dan tidak hanya memahami masalah, tetapi secara proaktif membingkai ulang masalah (Glover, 2014). Budaya KAP harus mendukung auditor dalam memperoleh keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan profesional skeptisme, yaitu seperti konsultasi yang memadai dalam beberapa keadaan diperlukan.

Penelitian ini sesuai dengan teori eskalasi komitmen (Staw 1976) yang menyebutkan jika auditor terlibat dalam tindakan yang disepakati oleh atasan, maka atasan memiliki motivasi untuk memandangi perilaku skeptis lebih menguntungkan (Brown dan Salomo 1993). Teori eskalasi komitmen menyebutkan ketika perilaku seseorang menyebabkan konsekuensi negatif, hal yang sering terjadi adalah individu tersebut tidak mengubah perilakunya untuk mendistorsi konsekuensi negatif menjadi lebih positif. Fenomena yang mendasari perilaku ini dikatakan sebagai proses pembenaran diri dimana individu berusaha untuk merasionalisasi perilaku mereka atau psikologis membela diri terhadap konsekuensi yang merugikan (Bazerman dalam Kadous, 2002).

Sistem Pengendalian Mutu (SPM) No. 1 Tahun 2013 paragraf 34 dan paragraf A29-A33, menyebutkan bahwa salah satu unsur pengendalian mutu dalam pelaksanaan perikatan yaitu konsultasi. Nelson (2009) juga menyebutkan bahwa sesi *brainstorming* kecurangan merupakan salah satu pengaturan konsultasi yang dapat meningkatkan skeptisme profesional. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa efek konsultasi menyebabkan atasan auditor akan memandangi perilaku skeptis bawahan tidak

hanya berdasarkan hasil temuan audit saja, tetapi lebih menilai sikap skeptisme profesional yang dimiliki bawahannya.

## KESIMPULAN DAN SARAN

### Kesimpulan

Penelitian ini menguatkan teori tentang *outcome effect* dalam konteks mengevaluasi kinerja auditor pada perikatan audit. *Outcome* dari perilaku skeptis dalam penelitian ini adalah ada atau tidaknya temuan salah saji. Beberapa penelitian tentang *outcome* dilakukan oleh Lipe (1993), Tan dan Lipe (1997), Jones dan Chen (2005) dan Brazel (2015). Oleh sebab itu penelitian ini dilakukan pengujian empiris di Indonesia.

Penelitian ini melihat pengaruh skeptisme dengan beberapa tingkat level yang diberikan serta adanya pengaruh dari konsultasi yang dikondisikan dalam beberapa level. Evaluasi kinerja auditor yang dibahas dalam penelitian ini adalah bagaimana skeptisme dan konsultasi mempengaruhi evaluasi kinerja auditor.

Hasil temuan dalam penelitian ini, pertama, terdapat perbedaan penilaian kinerja antara skeptisme auditor yang menemukan salah saji dan skeptisme auditor yang tidak menemukan salah saji, dimana penilaian kinerja auditor skeptis yang menemukan salah saji jauh lebih tinggi daripada auditor

skeptis yang tidak menemukan salah saji. Kedua, terdapat perbedaan penilaian kinerja antara skeptisme profesional auditor yang konsultasi dan skeptisme auditor yang tidak konsultasi dengan atasannya. Hal tersebut membuktikan bahwa variabel konsultasi dapat mengurangi *outcome effect* sehingga evaluator tidak terkena efek tersebut. Hal ini dibuktikan dari hasil evaluasi auditor skeptis yang menemukan salah saji dan tidak melakukan konsultasi dengan atasannya, nilai *mean* tidak berbeda secara signifikan dengan dari auditor yang tidak menemukan salah saji dan melakukan konsultasi dengan atasannya. Perbedaan yang tidak signifikan bisa disebabkan adanya respon positif dari atasan auditor ketika mereka dilibatkan dalam pengambilan keputusan, meskipun hasilnya memberikan konsekuensi negatif. Jika keputusan diambil secara bersama lewat konsultasi antara atasan auditor dengan auditor junior, maka atasan auditor secara seksama mengetahui tingkat ketidakpastian yang dihadapi auditor junior ketika membuat keputusan tersebut. Oleh sebab itu, skeptisme auditor junior yang konsultasi dengan atasannya akan dinilai lebih baik daripada auditor yang tidak melakukan konsultasi.

### **Keterbatasan Penelitian**

Penelitian ini menggunakan metode eksperimen, yang memiliki validitas internal

lebih tinggi dari pada validitas eksternal. Faktor-faktor yang mengancam validitas eksternal eksperimen berasal dari interaksi antar manipulasi dengan variabel-variabel lainnya. Eksperimen tak akan bisa mencerminkan kondisi dunia nyata secara pasti karena laboratorium tersebut hanya merupakan tiruan dari realita. Oleh sebab itu eksperimen tidak dapat digunakan untuk membuat estimasi tentang populasi. Keterbatasan berikutnya berada pada instrumen penelitain ini dengan teknik pengumpulan data dengan kuesioner. Pada kuesioner perlu dipahami kebenaran sikap partisipan dalam menanggapi pertanyaan penelitian, karena jika menemukan subyek positif maka akan berkeinginan untuk menyukseskan penelitian dengan menebak arah penelitian supaya hipotesis dapat didukung, atau subyek negatif yang berniat untuk menggagalkan penelitian atau subyek yang kurang sreg dengan penelitian.

Partisipan dalam eksperimen ini memiliki perbedaan ukuran kantor akuntan publik dan perbedaan tingkat pendidikan. Hal ini kemungkinan juga menyebabkan perbedaan tingkat skeptisme profesionalnya. Selain itu sebagian besar auditor yang diamati dalam penelitian ini berasal dari kantor akuntan publik kecil dan menengah, sehingga hasil penelitian ini kemungkinan

kurang representatif apabila digunakan untuk auditor dari kantor akuntan publik besar.

### Saran

Saran untuk penelitian selanjutnya berkenaan dengan penelitian ini adalah dengan melakukan penelitian yang langsung terhadap lingkungan auditor tersebut yaitu dengan menggunakan eksperimen lapangan. Dalam sebuah eksperimen lapangan, kegiatan manipulasi variabel independen tersebut dilakukan dalam situasi nyata sehari-hari sehingga memiliki validitas eksternal lebih tinggi dan dapat digeneralisasi. Eksperimen lapangan mempunyai keunggulan yang cocok digunakan untuk menyelesaikan permasalahan-permasalahan praktis. Hal ini karena situasi penelitian yang melatarbelakangi bersifat realitis. Saran lebih lanjut untuk menguji variabel konsultasi menjadi bentuk konsultasi yang lebih terstruktur dan terarah seperti *brainstorming*.

### DAFTAR PUSTAKA

- Baron, J., and J. Hershey. 1988. Outcome bias in decision evaluation. *Journal of Personality and Social Psychology*, 54(4): 569–579.
- Bell, T.B., M. Peecher, dan I. Solomon. 2005. The 21st Century Public-Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology. Montvale, New Jersey: KPMG
- Brazel, J. F., K. L. Jones, and M. F. Zimbelman. 2009. “Using nonfinancial measures to assess fraud risk”. *Journal of Accounting Research*, 47 (December): 1135–1166.
- Brazel, J. F., K. L. Jones, and D. Prawitt. 2014. “Auditors’ reactions to inconsistencies between financial and nonfinancial measures: The interactive effects of fraud risk assessment and a decision prompt”. *Behavioral Research in Accounting*, 26 (1): 131-156.
- Brazel, J.F., S. B. Jackson, T. J. Schaefer and B. W. Stewart. 2015. “The Outcome Effect dan Professional Skepticism”. *Working Paper*. Poole College of Management
- Brown, C. E., and I. Solomon. 1993. “An experimental investigation of explanations for outcome effects on appraisals of capital-budgeting decisions”. *Contemporary Accounting Research*, 10 (1): 83-111.
- Brown, C. E., and I. Solomon. 1997. “Effects of Outcome Information on Evaluations of Managerial Decisions”. *The Accounting Review*, Vol. LXII. No.3
- Carpenter, T.D., dan J.L. Reimers. 2013. “Professional Skepticism: The Effects of a Partner’s Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors’ Fraud Judgments and Actions”. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 25 No.2. pp 45-69. American Accounting Association

- Clarkson, Peter M, Craig Emby, dan Vanessa W-S Watt. September 2002. Debiasing the Outcome Effect: The Role of Instructions in an Audit Litigation Setting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 21, No. 2
- Cooper D. R & Schindler, P. 2011. *Business Research Method*. Eleventh Edition, New York, NY: McGraw Hill
- Dechow, P.M., Weili GE., C.R. Larson, R.G, Sloan. 2011. "Predicting Material Accounting Misstatements". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 28 No. 1. pp: 17-82.
- Frederickson, J.R., Peffer, S.A. and Pratt, J. (1999), "Performance evaluation judgments: effects of prior experience under different performance evaluation schemes and feedback frequencies", *Journal of Accounting Research*, Vol. 37 No. 1, pp. 1-15.
- Glover, S. M., D. F. Prawitt. 2014. "Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum". *Current Issues in Auditing*, 8 (2): 1-10.
- Ghosh, D., and R. Lusch. 2000. Outcome effect, controllability, and performance evaluation on managers: Some field evidence from multi-outlet businesses. *Accounting, Organizations and Society*, 25: 411–425
- Hershey, J. C., & Baron, J. 1995. REJOINDER Judgment by outcomes: When is it warranted? *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 62(1), 127
- Hurt, R. K., H. Brown-Libur, C. E. Early, and G. Krishnamoorthy. 2013. "Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (Supplement): 45-97.
- Hunt, S.C.1995, "A review and synthesis of research in performance evaluation in public accounting", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, pp. 107-39.
- International Auditing and Assurance Standards Boards. (IAASB). 2004. *International Standard on Auditing*. New York: IFAC.
- IFAC. 2007. *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*. New York.
- Jones, K. T., & Chen, C. C. 2005. "The effect of audit outcomes on evaluators' perceptions". *Managerial Auditing Journal*, 20(1), 5–18.
- Kadous, Kathryn. 2000. *The Effects of Audit Quality and Consequence Severity on Juror Evaluations of Auditor Responsibility for Plaintiff Losses*. Vol. 75 No. 3. pp: 327-341. *The Accounting Review*.
- Kadous, K. 2001. Improving jurors' evaluations of auditors in negligence cases. *Contemporary Accounting Research* 18 (3): 425-49.
- Kadous, K., and A. Magro. 2001. The effects of exposure to practice risk on tax professionals' judgements and recommendations. *Contemporary Accounting Research* 18 (3): 451-75.

- Kadous, Kathryn 2002, The Role Mental Representation in Organizational Escalation of Commitment, <http://www.emeraldinsight.com>, Diakses tanggal 4 November 2009
- KPMG LLP (KPMG). 2012. Comment letter on the board's *concept release on auditor independence and audit firm rotation*. Delivered at PCAOB public meeting. March 21. Available at: [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/ps\\_veihmeyer.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/ps_veihmeyer.pdf).
- Lipe, M.G. 1993. "Analyzing the variance investigation decision: the effects of outcomes, mental accounting, and framing", *The Accounting Review*, Vol. 68 No. 4, pp. 748-64.
- Mertins, L., D. Salbador, and J. Long. 2013. "The Outcome Effect - A Review and Implications for Future Research". *Journal of Accounting Literature*, 31 (1): 2-30.
- Nelson, M. 2009. "A model and literature review of professional skepticism in auditing". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (2): 1-34
- Noviyanti, Suzy (March 2015). The Role of "Tone at The Top" and Knowledge of Fraud on Auditors' Professional Skeptical Behavior". Pages 53-72, Vol. 11, No. 1. Contemporary Management Research
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).2008. *Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 inspections of domestic annually inspected firms*. Washington, D.C.
- Reason, T. 2010. Auditing your auditor. *CFO.com*. April 2010. Available at: <http://www.cfo.com/printable/article.cfm/14485723>.
- Sekaran, U., 2013. *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. Fourth Edition. John Willey&Sons., Inc., New York.
- Shaub, M. K. and J. E. Lawrence. 2002. "A taxonomy of auditors' professional skepticism". *Research on Accounting Ethics* 8: 167-194.
- Staw, B. M. 1976. Knee-deep in the Big Muddy: A study of escalating commitment to a chosen course of action. *Organizational Behavior and Human Performance*, 16: 27-44.
- Tan, H. T., and M. G. Lipe. 1997. "Outcome effects: The impact of decision process and outcome controllability". *Journal of Behavioral Decision Making*, 10: 315-325.
- Thaler, Richard H. 2008. Mental Accounting and Consumer Choice. Vol. 27, No. 1, January-February 2008, pp. 15-25. Marketing Science.
- Tversky, A. and Kahneman, D. 1979. "Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk". *Econometrica*, Vol. 47, No. 2. (Mar., 1979), pp. 263-292.
- Tversky, A. and Kahneman, D. 1986. "Rational Choice and the Framing of Decisions". *The Journal of Business*, Vol. 59, No. 4, Part 2: The Behavioral Foundations of Economic Theory. pp. S251-S278.

Wright, A. (1980), "Performance appraisal of staff auditors", *The CPA Journal*, Vol. 50, November, pp. 37-43.