

Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Tekanan Waktu, dan Sanksi Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor

Rusmawan Wahyu Anggoro
STIE YKPN Yogyakarta
e-mail: rusmawan.a@gmail.com

Abstract

This study examines the importance of auditor's undergraduate educational backgrounds, time pressures, and sanction in determining audit quality. There were three main issues of this study. The first issue related to the influence of auditor's educational background on professional scepticism, the second issue on audit deficiencies and audit failures, and the last issues on the role of auditor's professional state skepticism in enhance auditors' skeptical behavior. This study used between subject factorial designs to test the hypothesis. 172 participants with a variety of undergraduate educational backgrounds participated in this experiment. The participants consist of government auditors, internal auditors, and students. Several important findings are documented. First, the result showed that the auditors' undergraduate background significantly influences the auditor's professional state skepticism. Second, we found that excessive time pressure negatively affects auditor's professional state skepticism, and sanctions imposed through the review mechanism is quite effective in mitigating the decline of auditor's state professional skepticism due to time pressure. In general, the results showed the auditor's professional state skepticism positively affects auditor's skeptical behavior.

Keywords: Auditor's educational background, time pressure, sanctions, professional skepticism, and skeptical behavior.

Pendahuluan

Profesi akuntansi kembali diguncang berita kegagalan auditor menerapkan skeptisisme profesional secara tepat dalam melaksanakan audit setelah kasus Lehman Brothers (Epstein, 2015). Ketidakmampuan Ernst & Young ShinNihon LLC sebagai auditor independen PT. Thosiba dalam mengungkap penggelembungan laba senilai US\$1.22 miliar sejak tahun 2008 (BBC, 2015) melengkapi kasus kegagalan bisnis perusahaan-perusahaan besar seperti Lehman Brothers, WorldCom, dan Enron yang berdampak pada runtuhnya nilai saham perusahaan-perusahaan tersebut. Auditor disebut-sebut memiliki andil terhadap skandal tersebut karena masing-masing perusahaan telah

diaudit dan menerima opini wajar tanpa pengecualian (WTP), kegagalan penerapan skeptisisme profesional yang tepat oleh auditor ditengarai sebagai salah satu penyebab terjadinya defisiensi dan kegagalan audit (PCAOB, 2015).

Di Indonesia juga muncul pemberitaan adanya beberapa kantor akuntan publik (KAP) terkena sanksi karena rendahnya kualitas audit yang dihasilkan atau terjadi pelanggaran atas etika profesi dan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)¹. Pemberitaan-pemberitaan tersebut berdampak negatif terhadap jasa audit karena memburuknya reputasi (Srinivasan dan Skinner, 2009) dan menyebabkan krisis kredibilitas (Whittington dan Pany, 2004). Terdapat bukti yang kuat dan sistematis bahwa berita buruk tentang perilaku salah satu auditor mengakibatkan eksternalitas negatif signifikan (*spillovers*) untuk semua auditor (Doogar dkk., 2007).

Proses audit banyak melibatkan aktivitas pengumpulan, pengevaluasian kecukupan dan ketepatan bukti sebagai dasar menyatakan opini sesuai ketentuan dalam standar audit (SA315, SA330, SA520, dan SA700). Standar-standar tersebut menekankan dua hal penting bagi auditor, yaitu: melaksanakan *judgment* profesional dan mempertahankan skeptisisme profesional dalam audit (SA200 dan SA240). Penerapan dua hal tersebut dalam praktik menjadi sesuatu yang kompleks dan sulit dilaksanakan selain karena bukti adanya salah saji akibat ketidakberesan yang sengaja disembunyikan oleh klien (Plesis dan Koornhof, 2002) maupun karena adanya *trade-off* antara efisiensi dan efektifitas audit. Apabila auditor menerapkan skeptisisme terlalu tinggi maka dibutuhkan terlalu banyak bukti sehingga audit menjadi tidak efisien dan sebaliknya jika kurang skeptis kemungkinan auditor gagal menemukan adanya salah saji atau informasi yang kontradiktif.

¹ Tanggal 29 Mei 2015 melalui Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor : 445/KM.1/2015 karena dalam audit atas laporan keuangan klien yang tidak sesuai dengan standar audit dan SPAP berpotensi berpengaruh cukup signifikan terhadap Laporan Auditor Independen. Tanggal 28 Nopember 2006 Menteri Keuangan RI membekukan izin Akuntan Publik (AP) selama dua tahun karena terbukti melakukan pelanggaran terhadap Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) berkaitan dengan Laporan Audit atas Laporan Keuangan Konsolidasi PT Great River International Tbk. tahun 2003, dan beberapa berita pemberian sanksi pembekuan ijin AP dan KAP sejak penerapan KMK 423/KMK.06/2002 (KMK 359/KMK.06/2003).

Saat ini, profesi auditor di Indonesia selain masih menghadapi masalah defisiensi audit karena kurangnya penerapan skeptisisme profesional dan meningkatnya kompleksitas pelaporan keuangan, juga menghadapi masalah terbatasnya tenaga akuntan dalam menghadapi persaingan Masyarakat Ekonomi Asean (MEA) yang akan membebaskan pasar tenaga kerja termasuk akuntan di awal tahun 2016. Menurut informasi Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (P3K)² Kementerian Keuangan Republik Indonesia, jumlah akuntan terdaftar sampai dengan 2014 sebanyak 53.800 orang (7.306 dalam proses) dan yang menjadi akuntan publik hanya 1.060 orang (Subur, 2015) dari jumlah penduduk 230-an juta jiwa. Jumlah tersebut tidak sebanding dengan jumlah perusahaan yang membutuhkan jasa audit (sampai dengan akhir 2013 tercatat sekitar 226.000 organisasi memerlukan tenaga akuntan, 514 diantaranya terdaftar di BEI). Kekurangan jumlah auditor disamping berdampak pada menariknya peluang ini bagi tenaga akuntan asing juga bisa berdampak pada penurunan kualitas audit karena kurangnya penerapan skeptisisme profesional sebagai akibat dari banyaknya klien yang harus ditangani dalam waktu yang relatif bersamaan dan tenur audit yang panjang³ (Rittenberg, 2012; dan Carey dan Simnett, 2006).

Badan regulasi profesi pengaudit telah merespon berbagai hal yang kemungkinan dapat berdampak buruk terhadap kualitas jasa penjaminan dengan menetapkan standar pengendalian mutu yang termuat dalam SA220. Ketentuan dalam SA220 (2012) tentang pengendalian mutu perikatan melalui revidi merupakan standar yang baik untuk dilaksanakan. Pelaksanaan ketentuan tersebut akan menambah kebutuhan sumber daya manusia kompeten dalam jumlah yang tidak sedikit. Oleh karena itu, asosiasi profesi atau instansi terkait perlu segera mencari alternatif untuk mengatasi masalah tersebut. Terkait dengan masalah tersebut salah satu gagasan jalur

² Sebelumnya menggunakan nama Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai (PPAJP)

³ Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 Tentang Praktik Akuntan Publik Pasal 11 ayat 1 memberikan batasan tenur 5 tahun berturut-turut, ketentuan ini lebih longgar dibanding ketentuan sebelumnya.

alternatif untuk menjadi akuntan profesional di Indonesia berupa cetak biru pengembangan profesi (AkuntanOnline, 2013).

Cetak biru pengembangan profesi akuntansi di Indonesia tersebut memungkinkan lulusan pendidikan diploma IV (D-IV) atau sarjana (S-1) dari berbagai jurusan menjadi akuntan profesional melalui pendidikan profesi akuntansi (PPAk)⁴. Cara serupa juga digunakan oleh beberapa negara (antara lain: Amerika, Spanyol, Inggris, dan Jerman). Namun demikian, alternatif ini perlu kajian hati-hati dan dipelajari dampaknya terhadap kuantitas serta kualitas audit sebelum diputuskan.

Studi ketenagakerjaan dan keorganisasian mengungkapkan adanya hubungan positif tingkat pendidikan terhadap kinerja, termasuk fleksibilitas untuk berganti posisi dan pekerjaan (Ng, dkk., 2005). Namun demikian, belum banyak studi yang menguji hubungan berbagai latar belakang jurusan pendidikan dengan kinerja (Ng dan Feldman, 2009). Penelitian ini mengisi kekosongan tersebut dengan menginvestigasi hubungan antara berbagai latar belakang pendidikan formal (jurusan) terhadap kinerja satu bidang pekerjaan akuntansi, yaitu audit menggunakan eksperimen dengan tatanan konteks audit. Oleh karena itu, penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi dengan menyediakan salah satu bukti hubungan keberagaman latar belakang pendidikan formal (S-1 atau D-IV) dengan kinerja melalui skeptisisme profesional.

Tiga isu pokok yang akan dikaji dalam penelitian ini adalah: (1) adanya peluang calon auditor dari berbagai jurusan pendidikan formal, (2) defisiensi dan kegagalan audit karena ketidaktepatan penerapan skeptisisme profesional dan perlunya mekanisme untuk memitigasi defisiensi dan kegagalan audit dengan meningkatkan skeptisisme profesional auditor, dan (3) mengeksplorasi peran skeptisisme profesional dalam meningkatkan kualitas audit melalui perilaku skeptis. Berkaitan dengan isu pertama, penelitian ini bertujuan menguji pengaruh beragam latar belakang pendidikan formal auditor (S-1/D-IV) terhadap skeptisisme profesional dan perilaku skeptis.

⁴ Sampai saat ini IAPI menggunakan jalur yang hanya mengakui lulusan D-IV/S-1 akuntansi saja yang memenuhi syarat untuk menjadi akuntan profesional.

Berkaitan dengan isu kedua, penelitian Choo (1995) dan Kelly dan Margheim (1990) menemukan adanya pengaruh tekanan waktu terhadap kinerja auditor. Arnold dkk., (2000) menunjukkan keterbatasan waktu mempengaruhi kemampuan individu dalam proses pengambilan keputusan. Menurut Liyanarachchi dan McNamara (2007), mensikapi adanya tekanan waktu tersebut auditor cenderung menurunkan kualitas pekerjaannya. Sejalan dengan penelitian-penelitian di atas, diduga adanya tekanan waktu berpengaruh terhadap kualitas *judgment* auditor sehingga penelitian ini bertujuan menguji pengaruh tekanan waktu terhadap skeptisisme profesional dan perilaku skeptis auditor.

Penelitian ini menggunakan tinjauan audit sebagai proses yang dinamis dan kualitas audit aktual serta tinjauan dari aspek peran institusi dalam menjaga dan meningkatkan kualitas audit melalui mekanisme sanksi seperti penelitian Dopuch dan King (1992), dan King dan Schwartz (1999). Penggunaan tinjauan proses dinamis dilakukan karena lingkungan bisnis selalu berubah dan tuntutan untuk memberikan jasa audit berkualitas semakin besar. Penggunaan asumsi pengujian hipotesis asuransi seperti yang dilakukan oleh Brown, dkk., (2008) dan Menon dan Williams, (1994) serta pengujian kualitas audit menggunakan asumsi peran asuransi juga tidak dipilih karena secara teoritis tidak sesuai dengan fenomena jasa audit di Indonesia dan tidak dimungkinkan⁵ oleh sistem hukum yang berlaku.

Analisis pengaruh keberagaman latar belakang pendidikan auditor terhadap skeptisisme profesional digunakan karena merupakan hal baru di Indonesia. Sejauh pengetahuan penulis, penelitian ini merupakan penelitian yang pertama kali terkait hubungan keragaman latar belakang pendidikan dengan skeptisisme profesional, khususnya di Indonesia. Penelitian-penelitian terdahulu menghubungkan ketentuan tambahan waktu studi (*credit hours*) terhadap kualitas audit dan kos audit yang harus

⁵ Indonesia bukan negara *common law*. Ketentuan hukum Indonesia dalam UU No. 5 Tahun 2011, tidak memberikan kesempatan bagi publik untuk menuntut auditor mengganti kerugian yang diderita oleh pengguna. Kondisi ini memungkinkan mengabaikan faktor asuransi dalam kualitas audit untuk konteks Indonesia.

ditanggung oleh klien (Allen dan Woodland, 2010) dan perbedaan *degree* (Gul dkk., 2013).

Berkaitan dengan isu ketiga, penelitian ini akan menguji pengaruh skeptisisme profesional dalam memprediksi perilaku profesional, yaitu auditor memeriksa lebih banyak bukti audit dan mampu menemukan lebih banyak informasi kontradiktif. Penelitian ini juga akan menguji peran mediasi skala skeptisisme terhadap hubungan antara latar belakang pendidikan, tekanan waktu, dan sanksi terhadap perilaku skeptis auditor.

Teori utama yang mendukung penelitian ranah ini adalah teori keperilakuan bias kognitif (*heuristics* dan *judgmental bias*), disonansi kognitif (Festinger, 1957), dan teori ekonomi *the credence goods* (Dulleck dan Kerschbamer, 2006). Beberapa teori lain seperti *behavior modification* (Martin, 1988) dan *transtheoretical* (Prochaska dan Norcross, 2010) melengkapi uraian dalam penelitian ini.

Metode eksperimen digunakan dalam penelitian ini karena dipandang sesuai untuk menjawab pertanyaan penelitian tentang hubungan sebab akibat (Nahartyo, 2012) dan memungkinkan untuk mengukur independensi serta perilaku auditor (Yu, 2005). Analisis pada level individual dipilih karena bervariasinya tugas auditor untuk menyatakan opini dan adanya pengaruh beberapa atribut personal auditor, seperti pengetahuan, keahlian dan personalitas terhadap hasil (Nelson dan Tan, 2005 dan Buuren, 2009), juga karena eksplorasi kaitannya dengan latar belakang pendidikan S-1/D-IV auditornya.

Skeptisisme profesional dipengaruhi oleh faktor bawaan individu (sikap, nilai-nilai etika, kompetensi) dan faktor lingkungan (budaya, sistem hukum, regulasi) atau situasional (Robinson, 2011; Endrawes dan Monroe, 2011; Hurtt dkk., 2011; Hurtt, 2010 dan Nelson 2009). Cowperthwaite (2009) menambahkan, karena pengauditan lebih banyak menggunakan skeptisisme profesional dan *judgment*, maka proses audit lebih banyak dipengaruhi oleh kualitas individu auditornya dan pengaruh kemampuan auditor individual terhadap kualitas audit belum dieksplorasi secara optimal. Dikaitkan dengan tanggung jawab hukum auditor, penelitian Chen dkk. (2010) menemukan

hubungan positif antara tingginya kemungkinan individu auditor dikenai sanksi dengan independensi auditor.

Telaah Literatur dan Pengembangan Hipotesis

Audit adalah jasa profesional, menurut KBBI istilah profesional berkaitan dengan suatu profesi yang memerlukan kepandaian khusus untuk menjalankannya. Mengacu pada pengertian audit dan kualitas audit menurut sumber-sumber di atas, terdapat kesepahaman bahwa kualitas audit ditentukan oleh kompetensi (pengetahuan dan pengalaman), kepatuhan auditor atas SPAP serta independensi auditor dalam menjalankan pekerjaan profesionalnya. Perbedaannya terletak pada sudut pandang yang digunakan, teori dan profesi melihat kualitas audit dari proses, DeAngelo dan beberapa peneliti lain (antara lain: Teoh dan Wong, 1993; Gosh dan Moon, 2005; Francis dan Wang, 2008) menggunakan ukuran persepsi.

Upaya peningkatan kualitas audit dapat dilakukan secara efektif apabila pemicu kualitas audit dapat diidentifikasi. Beberapa kajian dan penelitian pemicu kualitas audit telah dilakukan, salah satu temuan *The Treasury of Financial Reporting Council (FRC)* mengenai pemicu kualitas audit sebagai berikut:

..... the view that stakeholders in Australia would also agree that the skills and personal qualities of audit partners and staff are important key drivers of audit quality. It is generally recognised that auditing is a knowledge-based service where the primary input is the expertise of individual auditors and their staff.

Kualitas audit tergantung pada kualitas *judgment* auditor dalam setiap tahapan audit (Knechel, dkk., 2012). Kualitas *judgment* dan efektivitas keputusan audit sangat tergantung pada pengetahuan auditor (Libby, 1995 dan Choo, 1996). Semakin tinggi kualitas auditor, diharapkan mampu menghasilkan kualitas jasa yang semakin tinggi pula (Allen dan Woodland, 2010). Kemampuan auditor mendeteksi salah saji tergantung pada pengetahuannya mengenai: pengauditan (manual maupun

berkomputer), isu-isu akuntansi terkini, tingkat spesialisasi industri dan pemecahan masalah (Bedard dan Chi, 1993).

Penelitian tentang hubungan pengalaman kerja dengan kinerja *judgment* telah banyak dilakukan, antara lain oleh Libby dan Luft (1993), Roberts dan Ashton (2003), Herz dan Schultz Jr. (1999), Borthick dkk. (2006). Libby dan Luft (1993), mengemukakan rerangka bahwa kinerja auditor merupakan fungsi dari kemampuan, pengetahuan, motivasi, dan lingkungan (*performance = f [ability, knowledge, motivation, and environment]*). Secara umum hasil penelitiannya menunjukkan bahwa pengalaman tidak langsung mempengaruhi kinerja, tetapi hubungan kinerja dengan pengalaman dimediasi oleh pengetahuan. Semakin banyak pengetahuan dimiliki semakin baik kinerja (Koonce dan Mercer, 2005).

Pengetahuan adalah informasi yang disimpan dalam memori (Libby, 1995). Pengetahuan dapat diperoleh melalui pembelajaran, pengalaman, dan instruksi, baik formal maupun informal melalui perguruan tinggi dan program pelatihan serta pengalaman (Bonner dan Walker, 1994). Salah satu temuan Bonner dan Walker (1994) mengindikasikan bahwa pengalaman praktik meskipun disertai keluaran umpan balik tidak membantu perolehan pengetahuan kecuali telah didahului dengan instruksi “*how-to-rules*” atau prosedural. Hal ini menegaskan pentingnya perolehan pengetahuan terlebih dahulu melalui pendidikan atau pelatihan.

Bedard dan Chi (1993), mengemukakan teori pemerolehan keahlian dan membagi proses pembelajaran menjadi dua tahapan utama, yaitu: tahapan deklaratif dan prosedural. Pengetahuan deklaratif dapat dipelajari melalui buku-buku teks dan jurnal ilmiah. Pengetahuan deklaratif adalah pengetahuan tentang fakta-fakta, teori-teori serta definisi-definisi. Pengetahuan prosedural meliputi aturan-aturan atau langkah yang diperlukan melaksanakan pekerjaan dengan keahlian. Menurut Kirkhart (2001), pengetahuan deklaratif menjadi pengarah dan memiliki kemampuan untuk memprediksi perilaku yang berhubungan dengan konsistensi kinerja.

Ulasan Wyatt (2004) tentang kurangnya pendidikan akuntansi formal (*undergraduate*) auditor yang di rekrut oleh Andersen dan KAP lainnya menyebabkan

kurangnya pemahaman tentang inti dari profesionalisme dalam jasa audit. Hal tersebut berakibat pada perubahan budaya profesionalisme ke orientasi profit, menodai independensi yang menjadi awal dari terjadinya skandal-skandal audit besar. Paparan penelitian-penelitian di atas menguatkan kontribusi latar belakang pendidikan dalam membentuk kompetensi auditor.

Menurut Wyatt (2004) mahasiswa S-1 berada pada puncak idealisme sehingga merupakan saat yang tepat untuk membentuk sistem nilai agar sesuai dengan skeptisisme profesional dan nilai-nilai etika yang tepat sebagai seorang auditor. Pembentukan dapat dilakukan melalui diskusi dan perdebatan masalah-masalah yang berakibat kegagalan audit. Materi pembelajaran yang dirancang sesuai kurikulum dan diberikan teratur sesuai jadwal, diikuti secara sadar oleh mahasiswa diharapkan mampu mengasah dan meningkatkan *state* skeptisisme profesional dan mengubah perilakunya.

Skeptisisme Profesional dan Kompetensi

Skeptisisme profesional merupakan faktor penting dalam audit yang telah diakui oleh profesi dan diatur dalam standar audit, tetapi sampai saat ini dalam beberapa kasus auditor mengalami kesulitan dalam mempertahankan pola pikir skeptis yang tepat di seluruh tahapan proses audit (Beasley, dkk., 2013). Menurut evaluasi PCAOB (2012), kegagalan melaksanakan kehati-hatian profesional dan kurangnya skeptisisme profesional, masing-masing menempati urutan kedua dan ketiga penyebab defisiensi audit, suatu temuan yang cukup memprihatinkan.

Skeptisisme profesional adalah kecenderungan seseorang untuk menunda menerima/menyimpulkan suatu penjelasan sampai tersedia bukti pendukung memadai (Hurtt, 2010). Pengertian skeptisisme profesional menurut standar audit internasional (ISA) adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan, waspada dengan kondisi yang menunjukkan kemungkinan adanya salah saji karena kesalahan atau ketidakberesan, dan penilaian kritis terhadap bukti audit (SA 200). Skeptisisme profesional merupakan sikap yang harus selalu dimiliki auditor seperti yang diatur dalam ISA sebagai berikut:

Auditor harus merencanakan dan melaksanakan audit dengan skeptisisme profesional, selalu waspada dengan kemungkinan adanya keadaan yang berdampak pada keberadaan salah saji material dalam laporan keuangan (ISA 200, 2010).

Kewaspadaan, penilaian kritis dan hasrat untuk selalu mencari informasi memadai (sikap skeptis) akan mempengaruhi kemampuan auditor dalam menemukan kontradiksi dan salah saji, baik salah saji karena suatu kesalahan maupun ketidakberesan (*error and irregularities*). Skeptisisme profesional menjadi standar minimal bagi setiap auditor dalam menjalankan tugas dan fungsinya, baik auditor independen,⁶ auditor internal, maupun auditor pemerintah.⁷ Skeptisisme profesional memfasilitasi penggunaan *judgment* profesional secara tepat oleh auditor, dengan demikian peningkatan kualitas audit dapat dilakukan melalui peningkatan skeptisisme profesional auditor. Meskipun telah menjadi standar minimal bagi setiap auditor, akan tetapi sampai saat ini defisiensi audit karena kurangnya penerapan skeptisisme profesional masih menjadi isu yang relevan mengingat masih terdapat temuan mengenai defisiensi audit karena kurangnya penerapan skeptisisme profesional (PCAOB, 2015).

AICPA menyatakan bahwa pendidikan sarjana (*post-baccalaureate*) bagi calon akuntan sangat penting dan merekomendasikan untuk dijadikan syarat utama sertifikasi akuntan. Ketentuan tersebut termuat dalam kutipan berikut:

To obtain the required body of knowledge and to develop the skills and abilities needed to be successful CPAs, students should complete 150 semester hours of education (AICPA, 1999).

Latar belakang pendidikan berpengaruh terhadap bagaimana auditor mengimplementasikan standar (AQF, 2010). Menurut Holm dan Steenholdt (2000) latar

⁶ Diatur dalam SA 200, SA 240, Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dan Kode Etik Profesional Akuntan Publik.

⁷ Untuk auditor pemerintah (BPK) diatur dalam peraturan Badan Pemeriksa Keuangan RI Nomor 2 Tahun 2007 tentang Kode Etik Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia pasal 2, pasal 5, dan pasal 8.

belakang pengetahuan berpengaruh terhadap kinerja mahasiswa S-2 dalam mata kuliah pengauditan. Bonner dan Walker (1994) mendukung temuan penelitian akuntansi Hirst dkk. (1992) serta Hirst dan Lockett (1992) bahwa instruksi yang diajarkan di universitas berkontribusi positif terhadap perolehan pengetahuan prosedural berupa analisis rasio keuangan dalam konteks pengauditan. Hal senada diungkapkan oleh Raghunandan dkk. (2003) yang melakukan penelitian terkait dengan tingkat kelulusan ujian CPA berpendapat bahwa mahasiswa yang menempuh jumlah satuan kredit semester (sks) matakuliah akuntansi lebih banyak memiliki tingkat kelulusan lebih baik. Wright (2004) menambahkan bahwa pengetahuan dan instruksi tugas yang diperoleh auditor secara akademik menghasilkan keputusan yang lebih baik dibandingkan pengetahuan yang diperoleh melalui program pelatihan dan pengalaman di KAP.

Proses belajar terstruktur di perguruan tinggi membentuk tingkah laku mahasiswa yang makin mendekati tingkah laku yang diharapkan, dalam teori *operant conditioning* Skinner dikenal sebagai prinsip *shaping* (Staddon dan Cerutti, 2003). Oleh karena itu, lulusan pendidikan tinggi dengan kurikulum di atas diharapkan memiliki *wisdom*⁸ (kearifan) dalam menggunakan pengetahuannya. Endrawes dan Monroe (2011) dalam penelitiannya membandingkan kinerja auditor antarbudaya, mereka berargumentasi bahwa salah satu penyebab perbedaan kinerja auditor dari latar belakang budaya berbeda karena perbedaan pengetahuan auditnya. Perbedaan tersebut disebabkan oleh perbedaan sistem pendidikan dan kurikulum akuntansi di masing-masing negara.

Penelitian yang dilakukan Turner (2001) mengungkapkan bahwa auditor dengan latar belakang pendidikan akuntansi memiliki kemampuan lebih tinggi dalam mendeteksi adanya kesalahan dalam bukti audit dan mahasiswa yang mengikuti matakuliah akuntansi forensik mampu meningkatkan tingkat skeptisisme profesionalnya (Carpenter dkk., 2011). Aranya dkk. (1978) menggunakan mahasiswa akuntansi dan psikologi sebagai subjek penelitiannya, mereka menemukan bahwa

⁸ Wise/arif: memiliki atau menunjukkan pengalaman, pengetahuan, dan penilaian yang baik.

mahasiswa akuntansi lebih mematuhi norma dan nilai-nilai sosial profesinya seperti yang diramalkan dalam teori Holland. Berdasarkan uraian literatur psikologi pembelajaran dan ketentuan dalam kurikulum serta bukti-bukti empiris di atas, mendasari pengembangan hipotesis berikut ini:

H₁: Auditor dengan latar belakang pendidikan akuntansi memiliki *state* skeptisisme profesional lebih tinggi dibandingkan auditor dengan latar belakang pendidikan non-akuntansi.

Skeptisisme Profesional, Bias Kognitif, dan Tekanan Waktu

Model skeptisisme profesional Nelson (2009), menggambarkan bahwa keputusan dan perilaku skeptis profesional dipengaruhi oleh beberapa faktor. Faktor-faktor yang mempengaruhi tersebut antara lain adalah insentif, bakat (*traits*), faktor situasional (Hurt, 2010), pengetahuan dan pengalaman (Payne dan Ramsay, 2005), pendidikan (Carpenter dkk., 2011), dan kurikulum pendidikan yang ditempuh (Endrawes dan Monroe, 2011). Tekanan waktu dan ancaman litigasi merupakan dua faktor situasional dalam perilaku skeptis.

Terdapat dua tipe tekanan waktu, yaitu tekanan waktu dianggarkan karena batasan jumlah *fee* audit (Cook dan Kelley, 1988 dan Glover, 1997) dan tekanan waktu penyelesaian pekerjaan (*time deadline pressure*). Menurut Glover, auditor dihadapkan pada pilihan efisiensi dan efektivitas audit sehingga besaran *fee* audit dalam kontrak bisa menjadi pemicu bagi auditor untuk melakukan efisiensi dan dikhawatirkan akan mengurangi skeptisisme profesionalnya. Kedua tipe tekanan waktu tersebut sama-sama menambah *stress* auditor dan mengarah ke perilaku disfungsional serta keterbatasan kognitif yang berdampak adanya kesalahan karena kurang hati-hatian (Margheim dkk., 2005).

Choo (1995) dan Kelly dan Margheim (1990), menemukan hubungan antara tekanan waktu dan kinerja *judgment* berbentuk U (*U-shape*). Menurut Liyanarachchi dan McNamara (2007), mensikapi adanya tekanan waktu, auditor cenderung menurunkan kualitas pekerjaannya. Tekanan waktu berlebihan berdampak pada

terjadinya *judgmental bias*, yaitu *availability bias* (Tversky dan Kahnemann, 1974; dan Yudkowsky, 2008) tendensi bahwa auditor hanya mempertimbangkan informasi yang tersedia dan telah dimiliki sehingga menghambat hasrat untuk mencari lebih banyak bukti audit. Penelitian lain menunjukkan bahwa tekanan waktu bisa menjadi salah satu alasan bagi auditor membenarkan tindakannya melakukan *premature sign-off* (Shapeero dkk., 2003) dan merupakan salah satu penyebab turunnya kualitas audit.

Bias kognitif adalah bias yang terjadi dalam pemikiran manusia ketika sedang memproses dan menafsirkan informasi yang di terimanya. Bias kognitif merupakan akibat dari upaya manusia menyederhanakan pengolahan informasi untuk membantu memahami permasalahan yang dihadapi dan keputusan yang harus segera dibuat (*heuristic*). Tiga bentuk bias kognitif yang mempengaruhi proses *judgment* dan pengambilan keputusan menurut Tversky dan Kahnemann (1974) adalah *Confirmatory*, *availability*, dan *anchoring and adjustment*.

Tekanan waktu dapat meningkatkan efek pembiasan (Freund dkk, 1985) dan Kruglanski dan Freund, 1983), yang kemungkinan diakibatkan oleh naiknya selektifitas informasi dan turunnya kriteria ambang batas keputusan karena terbatasnya waktu tersebut (Dror dkk, 1999). Tekanan waktu berlebihan mendorong penggunaan heuristik dan bisa berakibat pada terjadinya *judgmental bias* (Tversky dan Kahnemann, 1974; dan Yudkowsky, 2008) terutama *confirmatory* dan *availability*.

Confirmatory bias adalah kecenderungan auditor untuk mencari bukti yang mendukung prakonsepsi atau persepsi awal auditor atas suatu informasi atau fakta. Bias ini dapat mengakibatkan kegagalan auditor untuk menemukan informasi yang kontradiktif karena informasi tersebut bertentangan dengan persepsinya. Sedangkan *availability bias* adalah tendensi bahwa auditor hanya mempertimbangkan informasi tersedia dan telah dimiliki sehingga mudah untuk diakses dan menghambat hasrat untuk mencari lebih banyak bukti audit. Penelitian lain menunjukkan bahwa tekanan waktu bisa menjadi salah satu alasan bagi auditor membenarkan tindakannya melakukan *premature sign-off* (Shapeero dkk., 2003) dan merupakan salah satu penyebab turunnya kualitas audit.

Model mental auditor dengan latar belakang pendidikan formal akuntansi sesuai dengan konteks permasalahan yang dihadapi, sehingga membantu dalam menghadapi masalah tekanan waktu menjadi lebih efisien dan efektif. Beberapa penelitian tekanan waktu mengindikasikan bahwa auditor yang mempersepsi tekanan waktu berlebihan, tidak lagi realistis sehingga mengakibatkan stress (Cook dkk., 1988) sehingga berpengaruh negatif terhadap kualitas audit (Azad, 1994; Pierce dan Sweeney, 2004). Berdasarkan temuan beberapa penelitian di atas, dalam penelitian ini dihipotesiskan:

- H_{2a}: Auditor yang bekerja di bawah tekanan waktu moderat akan menunjukkan tingkat *state* skeptisisme profesional lebih tinggi dibandingkan auditor yang bekerja dibawah tekanan waktu tinggi.
- H_{2b}: Auditor berlatar belakang pendidikan formal akuntansi dan bekerja dibawah tekanan waktu moderat menunjukkan tingkat skeptisisme profesional “*state*” lebih tinggi dibandingkan auditor yang berlatar belakang pendidikan formal non-akuntansi.

Skeptisisme Profesional dan Lingkungan Hukum

Kemampuan auditor menemukan salah saji, kontradiksi dan ketidakberesan tidak akan berdampak pada kualitas audit kecuali auditor berani melaporkan temuannya dan mengajukan penyesuaian. Keberanian auditor melaporkan temuan dipengaruhi oleh independensi (DeAngelo, 1981) dan kesadarannya atas konsekuensi tindakannya. Bazerman, Morgan, dan Loewenstein (1997) menyatakan bahwa melihat karakteristik hubungan auditor dan klien, dengan berlalunya waktu dan semakin lama hubungan auditor-klien akan semakin sulit bagi auditor untuk mempertahankan independensinya sehingga akan berdampak pada penurunan kualitas audit, paling tidak dari *independence in appearance*-nya. DeAngelo (1981); Dopuch, dkk., (2003); Reynolds, dkk., 2004; Brandon, dkk., (2004), Krishnan, dkk., (2005), Chee-Yeow dan Hun-Tong (2008), dan Schmidt (2011) juga mengungkapkan persepsi adanya kompromi auditor atas independensi sehingga menurunkan kualitas audit, meskipun temuan Huang, dkk., (2008), Ashbaugh, dkk., (2003), Craswell, dkk., (2002), serta DeFond, dkk., (2002) tidak mendukung hal tersebut.

Menggunakan teori ekonomi *the credence goods* dalam melihat audit, terdapat peluang/insentif bagi auditor untuk berperilaku strategik karena adanya asimetri informasi (Dulleck dan Kerschbamer, 2006). Perilaku strategik auditor dapat berdampak pada penyesuaian proses audit dan menurunkan kualitas audit (Causholli, 2009). Penyesuaian atau rasionalisasi proses yang dilakukan auditor tersebut sulit diketahui oleh pihak lain yang tidak terlibat langsung dalam proses audit (asimetri informasi). Dugaan ini diperkuat temuan adanya *reduced audit quality (RAQ) acts* atau tindakan penurunan kualitas audit oleh Coram, dkk., (2004) dan Coram dkk., (2008).

Diskusi tentang kualitas audit fokus pada kredibilitas laporan keuangan auditan yang takterlepas dari rezim pelaporan di mana laporan keuangan auditan disusun (AQF, 2010). Menurut Francis (2011) sistem hukum memiliki peran penting dalam mendefinisikan defisiensi atau kegagalan audit, standar pembuktian terjadinya kegagalan, dan mekanisme penuntutan hak atau ganti rugi ke auditor jika terbukti gagal. Akan tetapi, kasus-kasus mengenai litigasi pada umumnya muncul ketika klien mengalami kebangkrutan,⁹ sehingga ada kemungkinan kualitas audit rendah tidak terdeteksi karena klien tidak bangkrut. Hal ini mengaburkan data sesungguhnya mengenai jumlah audit bermasalah, sehingga penggunaan proksi litigasi pun tidak memberikan bukti empiris yang dapat diandalkan.

Dopuch dan King (1992) dengan studi eksperimental menginvestigasi pengaruh rezim liabilitas *negligence* atau *strict* dari sisi permintaan dan penawaran jasa pengauditan. Temuannya mengindikasikan bahwa dari sisi permintaan, rezim *strict liability* menghasilkan kualitas laporan yang dianggap paling kredibel dan memberikan perlindungan tambahan (*insurance*). King dan Schwartz (1999) melakukan studi tentang penerapan ketentuan pinalti dalam suatu undang-undang dan hasilnya

⁹Carcello dan Palmrose (1994), 45% kasus litigasi terhadap auditor muncul ketika klien mengalami kebangkrutan dan menurut Lys & Watts (1994), 37% kasus litigasi dari data Compustat dan 48% dari non-Compustat.

mendukung bahwa penggunaan rezim *strict liability* lebih dapat memotivasi auditor berupaya meningkatkan kualitas audit.

Penelitian-penelitian di atas mendukung peran positif sistem hukum yang memungkinkan naiknya ancaman litigasi terhadap kualitas audit. Kondisi semacam ini biasanya dijumpai di negara-negara yang menganut *common law*, seperti di Amerika Serikat¹⁰. Namun demikian temuan Shafer dkk., (1999), mengindikasikan bahwa ancaman sanksi formal yang diberikan oleh asosiasi profesi berpengaruh tidak signifikan mencegah auditor menerbitkan laporan audit sesuai keinginan klien.

Menurut Craswell dkk., (1995) dan Solomon dkk., (1999), audit merupakan jasa dengan tingkat spesialisasi tinggi, hal ini menjadikan *litigation error* (kesalahan litigasi) juga tinggi karena hakim dan juri dalam persidangan memiliki keterbatasan keahlian untuk membuat kebijakan yang benar terkait akuntansi dan pengauditan. Kesalahan litigasi tidak hanya mempengaruhi motivasi pihak yang merasa dirugikan untuk menggugat tetapi juga menjadi insentif bagi auditor untuk lebih mematuhi hukum (Polinsky dan Shavell, 1989).

Undang-undang No 5 Tahun 2011 sebagai *lex specialis* akan digunakan menggantikan KUH Perdata dan KUHP. Undang-undang tersebut menegaskan bahwa sanksi¹¹ pidana berupa pidana penjara dan denda bagi AP hanya ditujukan bagi AP yang terbukti melakukan manipulasi, membantu melakukan manipulasi dan/atau memalsukan data terkait jasa yang diberikannya (*negligence liability*). Namun demikian, karena pasal 55 tersebut oleh Mahkamah Konstitusi pada tanggal 3 Januari 2013 dinyatakan tidak memiliki kekuatan hukum tetap (Akuntan-online, 2013). Pertanyaan yang kemudian muncul adalah: apakah undang-undang baru ini mampu

¹⁰ Beberapa literatur mengklasifikasikan AS ke dalam kelompok negara dengan sistem hukum yang kompleks (*high*) dan perlindungan investor kuat (*strength*).

¹¹ Ketentuan sanksi atas pelanggaran yang dilakukan auditor dimuat dalam pasal 55 dan 56 UU AP Tahun 2011. Undang-undang ini secara seimbang memberikan perlindungan yang memadai bagi auditor dengan menyatakan bahwa auditor akan dikenai sanksi apabila melakukan *fraud*, tindakan manipulasi dan terbukti melaksanakan tugas audit tidak sesuai dengan standar audit.

memotivasi auditor untuk menerapkan skeptisisme pada tingkat yang seharusnya sehingga bisa berpengaruh positif terhadap kualitas?

Penelitian ranah psikologi mengemukakan adanya *the law of effect* yang menyatakan bahwa pilihan, tindakan atau peristiwa dimasa lalu dengan hasil baik akan berusaha untuk diulang saat sekarang (Roth dan Erev, 1995 dan Erev dan Roth, 1998). Jika pada masa lalu pelanggaran atas peraturan atau standar tidak dikenai sanksi atau sanksinya dianggap terlalu ringan, maka dikemudian hari peraturan tersebut akan diabaikan. Teori disonansi kognitif (Festinger, 1957) dapat dipergunakan untuk menguatkan rasionalitas yang diungkapkan dalam *the law of effect*. Jika auditor merasa telah menerapkan skeptisisme profesional dalam melaksanakan auditnya dan dikemudian hari ternyata dikenai sanksi karena proses revidu menemukan adanya tindakan disfungsi, hal ini mengakibatkan pertentangan dalam dirinya dan muncul disonansi kognitif. Disonansi kognitif dalam hal ini timbul karena pengalaman yang tidak menyenangkan maka auditor akan termotivasi untuk mengurangi atau tidak mengulanginya, sehingga diharapkan probabilitas direvidu mencerminkan besarnya tekanan terhadap kemungkinan litigasi dan akan mempengaruhi *effort* auditor untuk memperoleh tambahan bukti audit serta mengurangi insentif auditor untuk memanfaatkan asimetri informasi dengan melakukan *underaudit*.

Perilaku auditor dapat menyimpang dari yang seharusnya menurut standar audit dan etika profesi karena adanya pengaruh eksternal bisa berubah ke arah negatif. Menurut teori *behavior modification* (Martin G. , 1988) perubahan tersebut bisa diarahkan ke hal yang lebih baik dengan memanipulasi penyebab dan akibatnya. Teori ini menggunakan pendekatan yang seimbang antara penghargaan dan hukuman. Dror dan Fraser-Mackenzie (2008) menambahkan bahwa introduksi kos atau sanksi terhadap kesalahan audit (*cost of error*) mampu mengurangi hasrat auditor melakukan *underaudit*.

Rittenberg (2012) mengungkapkan adanya pengaruh negatif pengalaman terhadap skeptisisme profesional, skeptisisme profesional auditor baru relatif lebih tinggi dibandingkan auditor berpengalaman. Evans dkk, (1983) dalam Dror dan Fraser-

Mackenzie (2008) mengungkapkan temuan adanya *belief bias*, yaitu penggunaan pengalaman masa lalu mengalahkan logika dan rasionalitas dalam pengambilan keputusan. Temuan ini sejalan dengan temuan Carey dan Simnett (2006), bertambahnya pengalaman berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Semakin lama tenur semakin rendah kualitas audit. Uraian literatur dan penelitian di atas, mendasari penyusunan hipotesis berikut ini:

- H_{3a}: Auditor yang bekerja dengan probabilitas direviu tinggi menunjukkan tingkat skeptisisme profesional “*state*” lebih tinggi dibandingkan auditor yang bekerja dalam kelompok probabilitas direviu rendah.
- H_{3b}: Auditor berlatar belakang pendidikan formal akuntansi yang bekerja di bawah tekanan waktu moderat dan probabilitas direviu tinggi menunjukkan tingkat *state* skeptisisme profesional lebih tinggi dibandingkan auditor dalam kelompok lain.

Skeptisisme Profesional dan Perilaku Skeptis

Robinson (2011) menggunakan instrumen skala skeptisisme yang dikembangkan oleh Hurtt (2010) yang dimodifikasi untuk mengukur tingkat skeptisisme profesional *state*. Temuan Robinson (2011) mendukung bahwa auditor dengan tingkat skeptisisme profesional *state* lebih tinggi memiliki kemampuan lebih baik mengidentifikasi adanya kontradiksi informasi dibanding auditor dengan tingkat skeptisisme profesional *state* lebih rendah. Temuan tersebut menguatkan temuan Hurtt dkk., (2011) dan Fullerton dan Durtschi (2004) bahwa auditor dengan tingkat skeptisisme profesional lebih tinggi memiliki kecenderungan lebih tinggi mendeteksi adanya kontradiksi ketika mereviu kertas kerja.

Skeptisisme profesional *state* terdiri atas tiga sifat, yaitu: adanya hasrat untuk selalu mempertanyakan (*questioning mind*), kehati-hatian dalam membuat *judgment*, dan hasrat selalu mencari tahu (*search for knowledge*). Ketiga sifat tersebut mendorong auditor untuk selalu mencari dan mengevaluasi bukti audit yang cukup dan tepat dan diharapkan dapat menuntun auditor lebih mampu menemukan adanya kontradiksi informasi/fakta yang merupakan salah saji atau mengarahkan pada ditemukannya salah

saji, baik disengaja maupun tidak. Uraian dan bukti empiris di atas, mendasari pembentukan hipotesis berikut ini:

H₄: Auditor dengan tingkat skeptisisme profesional *state* tinggi memeriksa bukti audit lebih banyak dan memiliki kemampuan lebih tinggi mengidentifikasi informasi yang kontradiktif dibandingkan auditor dengan tingkat skeptisisme profesional *state* rendah.

Model skeptisisme profesional Nelson (2009), menggambarkan bahwa hubungan antara *evidential input* terhadap perilaku skeptis profesional dimediasi oleh skeptisisme (*skeptical judgment*) dan dipengaruhi oleh adanya insentif, bakat (*traits*), pengetahuan, pengalaman, pelatihan dan faktor situasional (Hurtt, 2010). Untuk mengetahui peran tersebut dirumuskan hipotesis mediasi sebagai berikut:

H₅: Skeptisisme profesional “*state*” auditor memediasi hubungan antara latar belakang pendidikan auditor, tekanan waktu dan probabilitas reviu dengan perilaku skeptis auditor (jumlah bukti audit dan jumlah temuan kontradiksi).

Metoda Penelitian

Partisipan Penelitian

Partisipan dalam eksperimen ini adalah auditor dan mahasiswa pendidikan profesi akuntansi (PPAk). Partisipan auditor berasal dari Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) dan auditor yang bekerja di perusahaan (internal) baik BUMN, BUMD maupun swasta. Latar belakang pendidikan partisipan auditor beragam, ada yang berlatar belakang pendidikan D-4/S-1 akuntansi maupun non-akuntansi.

Rancangan Eksperimen

Disain eksperimen rancangan faktorial antarsubjek dengan blocking dirancang untuk tujuan analisis. Variabel independen terdiri atas variabel independen pasif: latar belakang pendidikan (akuntansi dan non-akuntansi) dan variabel independen aktif berupa: pemberian tekanan waktu (moderat dan tinggi), dan dua tingkatan probabilitas direviu sebagai mekanisme mengimplementasi sanksi hukum (tinggi dan rendah) serta

untuk menangkap adanya perilaku oportunistik. Penggunaan teknik ini diharapkan mampu menurunkan galat eksperimental (Nahartyo, 2012).

Variabel dependen pertama dalam eksperimen ini adalah skeptisisme profesional *state* yang diukur menggunakan skala Hurtt modifikasi Robinson (2011). Variabel dependen kedua adalah perilaku skeptis yang diukur berdasarkan jumlah bukti yang dipertimbangkan dan jumlah kontradiksi informasi yang ditemukan (Robinson, 2011; Hurtt, 2010; Moeckel, 1990; Moeckel dan Plumlee, 1989).

Pengukuran Variabel

Penelitian ini menggunakan instrumen skala skeptisisme profesional Hurtt (2010) yang telah dikembangkan oleh Robinson (2011) untuk mengukur skala skeptisisme profesional *state*. Skala skeptisisme profesional *state* digunakan sebagai variabel dependen pertama sekaligus sebagai variabel independen dalam penelitian ini.

Instrumen skala skeptisisme profesional Robinson (2011) dialih bahasakan dan diuji cobakan, diukur validitas dan reliabilitasnya apakah sesuai untuk digunakan sebagai pengukur variabel dependen dan independen dalam penelitian ini. Konstruk skeptisisme profesional *state* terdiri dari 12 pertanyaan beralternatif jawaban dengan skala Likert 1 (sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju). Keduabelas pertanyaan mencakup tiga ciri skeptisisme profesional, yaitu: *questioning mind*, *suspension of judgment*, dan *search for knowledge*. Ketiga ciri tersebut diharapkan sesuai untuk menangkap aspek proses pencarian dan evaluasi bukti audit. Penggunaan pengukuran multivariat (*multivariate measurement*) dimaksudkan untuk mengurangi galat pengukuran (Hair, dkk., 2010).

Perilaku Skeptis (*Skeptical Behavior*)

Variabel dependen kedua dalam penelitian ini adalah perilaku skeptis. Pengukuran variabel perilaku skeptis menggunakan jumlah tambahan bukti audit dan temuan kontradiksi informasi. Semakin tinggi skala skeptisisme *state* auditor semakin auditor berkeinginan mencari tambahan bukti audit *ceteris paribus*. Semakin seksama dalam

mencari dan mengevaluasi bukti atau informasi semakin banyak kontradiksi informasi bisa ditemukan.

Tiga amplop bukti audit dalam keadaan tertutup rapat (*sealed*) disediakan dalam setiap paket instrumen eksperimen. Setiap tambahan bukti dapat diperoleh auditor dengan mengorbankan sejumlah tertentu *fee* audit. Jumlah amplop yang dibuka dipergunakan sebagai salah satu ukuran perilaku skeptis. Tujuh informasi kontradiktif disediakan untuk dipilih dan hanya tiga kontradiksi yang benar-benar ada dalam skenario. Partisipan diminta untuk memilih kontradiksi informasi yang menurut mereka benar.

Tekanan Waktu

Hipotesis kedua menyatakan bahwa tekanan waktu akan berpengaruh negatif terhadap skeptisisme profesional *state*. Semakin tinggi tekanan waktu dirasakan oleh auditor semakin rendah skeptisisme profesional *state*, demikian pula sebaliknya. Semakin terbatasnya waktu tersedia, auditor akan semakin terburu-buru untuk menyelesaikan auditnya sehingga mengurangi kesempatan untuk mencari, mengevaluasi dan mempertimbangkan bukti audit tambahan dengan seksama.

Sanksi/Probabilitas Reviu

Manipulasi terhadap sanksi dilakukan melalui probabilitas reviu dalam dua tingkatan (rendah dan tinggi). Hipotesis 3 menduga rerata skala *state* skeptisisme kelompok auditor yang bekerja dengan probabilitas direviu tinggi akan lebih tinggi dibanding rerata *state* skeptisisme kelompok auditor yang bekerja dengan probabilitas direviu rendah.

Hasil Penelitian dan Pembahasan

Hasil pengujian hipotesis pertama (H_1) mendukung bahwa pendidikan D-4 akuntansi, S-1 akuntansi dan program profesi akuntansi secara empiris berperan positif terhadap pembentukan sikap dan atitut peserta didik sebagai calon profesional di bidang akuntansi dan pengauditan efektif. Wright (2004) menambahkan bahwa pengalaman dan instruksi tugas yang diperoleh secara akademik menghasilkan *judgment* lebih baik

dibandingkan pengalaman yang diperoleh melalui program pelatihan dan pengalaman di KAP. Auditor dengan latar belakang pendidikan akuntansi memiliki skala skeptisisme lebih baik karena faktor *wisdom*.

Hasil pengujian hipotesis kedua (H_{2a}) menunjukkan bahwa tekanan waktu berlebihan berdampak pada penurunan skeptisisme profesional auditor. Keterbatasan waktu mempengaruhi kemampuan auditor untuk membagi perhatian dan mengingat berbagai informasi yang merupakan tanda-tanda adanya ketidakselarasan antara keadaan sesungguhnya dengan informasi yang disajikan klien. Hasil ini menguatkan temuan Margheim dkk., (2005) bahwa tekanan waktu berlebihan menambah *stress* auditor, mengakibatkan berkurangnya kontrol kognitif (Rothstein, 1986), mendorong perilaku disfungsional serta keterbatasan kognitif yang berdampak adanya kesalahan karena kurang hati-hati.

Hasil pengujian hipotesis 2b menunjukkan bahwa auditor berlatar belakang pendidikan formal akuntansi memiliki skala skeptisisme signifikan lebih tinggi dari kelompok auditor yang berlatar belakang pendidikan non-akuntansi. Model mental auditor dengan latar belakang pendidikan akuntansi diharapkan mampu mengurangi terjadinya bias *judgment* auditor karena adanya pengaruh tekanan waktu. Namun demikian, pengetahuan akuntansi dan pengauditan yang berasal dari pendidikan formal akuntansi tidak mampu mengurangi besaran pengaruh negatif tekanan waktu berlebihan terhadap penurunan skeptisisme profesional. Temuan ini tidak sepenuhnya sesuai dugaan peneliti, salah satu kemungkinan adalah adanya pengaruh

ketahanan partisipan dalam menghadapi tekanan. Partisipan berlatar belakang pendidikan formal akuntansi sebagian (34 dari total 84) adalah mahasiswa pendidikan profesi akuntansi yang kemungkinan belum terbiasa bekerja dibawah tekanan waktu tinggi. Kemungkinan lain adalah karena adanya pengaruh perbedaan kemampuan partisipan dalam menghadapi stres akibat tekanan waktu.

Hipotesis ketiga didukung data empiris, auditor yang bekerja dengan probabilitas direviu tinggi memiliki skala skeptisisme profesional *state* lebih tinggi. Hal ini menunjukkan keefektifan mekanisme reviu dalam mengurangi asimetri informasi dalam proses audit. Teori *the credence goods* (Dulleck dan Kerschbamer, 2006) berpandangan bahwa auditor berpeluang untuk berperilaku strategik karena adanya asimetri informasi. Temuan riset ini mendukung efektifitas penerapan sanksi melalui mekanisme reviu. Probabilitas direviu tinggi mampu memitigasi berkurangnya tindakan penurunan kualitas audit karena adanya tekanan waktu cukup signifikan. Temuan ini sejalan dengan temuan Venkataraman dkk., (2008) bahwa kualitas audit berhubungan positif dengan risiko litigasi.

Hasil pengujian kemampuan skeptisisme profesional dalam memprediksi perilaku skeptis secara konsisten terdukung. Temuan ini mengkonfirmasi temuan Fullerton dan Durtschi (2004), Hurtt, dkk. (2011), Robinson (2011) dan Popova (2013). Dua tahapan pengujian untuk mengetahui peran mediasi skala skeptisisme menunjukkan dukungan parsial. Hal ini kemungkinan disebabkan oleh kecilnya nilai koefisien korelasi antarvariabel dependen sebesar 0,267. Angka ini mendekati batas bawah kriteria korelasi moderat menurut Brace dkk. (2006) yang berkisar antara 0,3 sampai dengan 0,9.

Simpulan, Implikasi, Keterbatasan dan Saran

Simpulan

Hasil eksperimen secara umum mendukung teori dan temuan-temuan riset sebelumnya. Auditor dengan latar belakang pendidikan akuntansi dalam konteks audit laporan keuangan memiliki skeptisisme profesional *state* lebih tinggi dibandingkan yang lain. Temuan ini mengkonfirmasi temuan penelitian yang dilakukan Curtis (2014). Dalam eksperimen ini juga diperoleh temuan bahwa auditor dengan latar belakang non-akuntansi memiliki skala skeptisisme “*state*” yang setara dengan auditor dengan latar belakang akuntansi (0 s.d 4 th) jika telah memiliki pengalaman kerja bidang akuntansi, keuangan atau pengauditan minimal 4 tahun. Temuan ini sejalan (meskipun lebih ringan) dengan temuan Ferguson dkk., (2000) tentang ketentuan tambahan mengenai persyaratan pengalaman bagi calon auditor melalui jalur profesional di beberapa negara eropa.

Hasil komparasi pengalaman dengan latar belakang pendidikan mengindikasikan bahwa menempuh pendidikan PPAk dapat menghemat waktu dan biaya dalam menciptakan auditor yang baik. Bagi calon akuntan yang berlatar belakang non-akuntansi, mengikuti kuliah di PPAk merupakan alternatif pencapaian yang *cost effective*.

Temuan eksperimen ini mengkonfirmasi pengaruh negatif tekanan waktu berlebihan terhadap kualitas audit. Tekanan waktu yang tidak lagi rasional mengakibatkan stres pada auditor sehingga memberikan peluang terjadinya RAQ seperti *premature sign-off* dan *underreporting of time* (Outley dan Pierce, 1996). Hasil penelitian ini juga mengkonfirmasi efektivitas penggunaan reuiu pada tingkatan tertentu yang berimplikasi pada penerapan sanksi sebagai upaya untuk memitigasi perilaku menyimpang (*dysfunctional*) auditor yang berdampak pada penurunan kualitas audit. Proses reuiu oleh pihak lain dapat membatasi penggunaan peluang *moral hazard* oleh auditor. Empiris penelitian ini memperkuat asosiasi positif tingkat skeptisisme profesional dengan perilaku skeptis.

Hubungan antara latar belakang pendidikan dengan jumlah bukti tidak signifikan tetapi terdapat hubungan signifikan dengan jumlah temuan kontradiksi. Hal ini mendukung temuan Turner (2001) bahwa auditor dengan latar belakang pendidikan

akuntansi memiliki kemampuan lebih dalam mendeteksi adanya kesalahan dalam bukti audit dan temuan Carpenter dkk., (2011) partisipan yang menempuh matakuliah akuntansi mampu meningkatkan skeptisisme profesionalnya.

Implikasi

Kontribusi teoritis penelitian diperoleh melalui tilikan teori akuntansi berperilaku dalam menjelaskan kinerja proses dan *judgment performance* yang dicapai auditor. Menggunakan sudut pandang bahwa audit adalah proses yang dinamis, diketahui bahwa tingkat skeptisisme profesional auditor dipengaruhi oleh tekanan waktu dan probabilitas revidi. Semakin tinggi tekanan waktu semakin rendah skeptisisme auditor dan semakin tinggi probabilitas direvidi semakin tinggi tingkat kehati-hatian auditor.

Keterbatasan

Eksperimen ini semula ditujukan untuk partisipan yang belum memiliki pengalaman kerja, namun demikian tujuan tersebut tidak dapat dicapai. Oleh karena itu dalam eksperimen ini digunakan auditor yang sudah bekerja beberapa waktu. Kondisi tersebut tentu merupakan suatu kelemahan karena kemungkinan terdapat *confounding effect* dari variabel pengalaman kerja, meskipun analisis kovariansi telah dilakukan untuk meminimumkannya.

Pengantar atau introduksi dari penyelenggara pelatihan maupun instruktur pelatihan dan dosen pengampu turut andil pada banyaknya partisipan yang ikut serta dalam eksperimen ini. Kemungkinan keikutsertaan partisipan dalam eksperimen ini tidak sepenuhnya suka rela. Oleh karena itu, diperlukan diskresi bijaksana dalam menggunakan temuan-temuan dalam eksperimen ini.

Pemberian perlakuan secara acak dan penggunaan tatanan eksperimen sudah dilakukan untuk mengurangi berbagai kekurangan metode eksperimen. Namun demikian, eksperimen ini tetap tidak bisa sepenuhnya mengeliminasi kelemahan karena keterbatasan. Salah satu keterbatasan adalah pelaksanaan eksperimen secara serentak untuk semua partisipan. Hal tersebut mungkin berdampak pada hasil, oleh

karena itu diperlukan kehati-hatian dalam menggeneralisasi interpretasi temuan-temuan dalam eksperimen ini.

Audit sebagai suatu proses yang dinamis menurut sudut pandang teori *credence goods* memungkinkan terjadinya *overtreatment* maupun *undertreatment*. *Overtreatment* berhubungan dengan efisiensi dan *undertreatment* efektivitas. Penggunaan *fee* audit tetap dalam eksperimen ini dilakukan untuk membatasi hanya pada kemungkinan *undertreatment* yang bisa berdampak pada audit tidak efektif dan bermuara pada kesalahan opini. Pembatasan ini menjadi kekuatan sekaligus keterbatasan dalam eksperimen ini.

Saran Riset Ke depan

Penelitian ke depan diharapkan bisa menggunakan partisipan yang benar-benar auditor baru dan diharapkan dapat memperluas kemungkinan bentuk penyimpangan yang bisa terjadi baik *under* maupun *overtreatment* sebagai bagian dari skenario untuk menangkap fenomena perilaku strategik auditor. Pelaksanaan eksperimen diupayakan semaksimal mungkin secara serentak, sehingga bisa meminimumkan pengaruh variabilitas hasil karena faktor-faktor diluar skenario.

Sebagai salah satu faktor yang kemungkinan mempengaruhi kemampuan individu untuk menemukan kontradiksi informasi adalah kecerdasan. Penelitian kedepan perlu memasukkan kecerdasan sebagai salah satu kovarian dalam penelitian. Mengingat skala kecerdasan berpengaruh terhadap kecepatan seseorang menangkap, memindai, mengambil, dan menanggapi rangsangan. Seseorang dengan skor kecerdasan tinggi lebih cepat mengolah informasi dibanding skor kecerdasan lebih rendah (Nessier, dkk., 1996).

Penelitian kedepan diharapkan menggunakan kasus yang berjenjang kompleksitasnya, sehingga menambah kemampuan mengidentifikasi berbagai kemungkinan perbedaan skala skeptisisme pada berbagai tipe permasalahan. Penelitian kedepan diharapkan bisa menggunakan kasus akuntansi maupun non-akuntansi

sehingga dapat diperoleh komparasi yang lebih lengkap mengenai kualitas *judgment*-nya.

Daftar Pustaka

- AICPA. (1999). *Home Members Teams Academic and Career Development Team 150-hour Education Requirement*. Retrieved from <http://www.aicpa.org>
- AUASB. (2012). *Professional Scepticism in an Audit of Financial Report*. Melbourne: AUASB.
- Akuntan-online. (2013, January 3). *Akuntan Online*. Retrieved January 7, 2013, from Akuntan Online Website: <http://akuntanonline.com>
- Akuntan-online. (2013, Mei 15). *Akuntan Online*. Retrieved September 21, 2013, from Akuntan Online Website: <http://akuntanonline.com>
- Alderman, C. W., dan Jim, W. D. (1982). Auditor's Perception of Time Budgets Pressures and Premature Sign-offs: A Replication and Extension. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1, 54-68.
- Allen, A., dan Woodland, A. (2010). Education Requirements, Audit Fees, and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 1-25.
- AQF. (2009, April 4). *Effects of Principles-Based Standards on Audit Quality*.
- AQF. (2010, June 30). Audit Quality: Challenges for International Consistency. *Audit Quality Forum*, 1-39.
- Aranya, N., Meir, E. I., dan Bar-Ilan, A. (1978). An Empirical Examination of the Stereotype Accountant Based on Holland's Theory. *Journal of Occupational Psychology*, 139-145.
- Arnold, V., Sutton, S. G., Hayne, S. C., dan Smith, C. A. (2000). Group Decision Making: The Impact of Opportunity Cost Time Pressure and Group Support Systems. *Behavioral Research in Accounting*, 12, 69-96.
- Ashbaugh, H., LaFond, R., dan Mayhew, B. W. (2003). Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *The Accounting Review*, 78(3), 611-639.
- Azad, A. (1994). Time Budget Pressure and Filtering of Time Practices in Internal Auditing: A Survey. *Managerial Auditing Journal*, 9, 17-25.
- Baron, R., dan Kenny, D. (1986). The moderator-mediator distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1173-1182.

- Bazerman, M., Morgan, K., dan Loewenstein, G. (1997). The Impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review*, 38, 89-94.
- BBC. (2015, Agustus 18). Retrieved from BBC Indonesia Web site: <http://www.bbc.com>
- Beach, L. R. (1990). *Image Theory: Decision Making in Personal and Organizational Context*. Chichester: Wiley.
- Beach, L. R., dan Mitchell, T. R. (1987). Image Theory: Principles, Goals, and Plans in Decision Making. *Acta Psychologica*, 66, 201-220.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., dan Hermanson, D. R. (2001). Top 10 Audit Deficiencies. *Journal of Accountancy*, 191(4), 63-66.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., dan Neal, T. L. (2013). *An Analysis of Alleged Auditor Deficiencies in SEC Fraud Investigations: 1998-2010*. The Central for Audit Quality. Retrieved from http://www.thecaq.org/docs/press-release-attachments/caq_deficienciesmay2013.pdf?sfvrsn=2
- Bedard, J., dan Chi, M. (1993). Expertise in Auditing. *Journal of Accounting Practice & Theory*, 12, 21-45.
- Bedard, J., Carson, E., dan Simnett, R. (2009, October). Legal Regime and Audit Fees: Disentangling the Effect of Litigation Risk and Audit Complexity.
- Bender, R. (2009). The Drivers of Audit Quality. *The Audit Committee Chair Forum*. Ernst&Young.
- Bonner, S. E., & Walker, P. L. (1994, January). The Effects of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing Knowledge. *The Accounting Review*, 69(1), 157-178.
- Boone, H. N., dan Boone, D. A. (2012, April). *Journal of Extension*. Retrieved from Journal of Extension: <http://www.joe.org>
- Borthick, F., Curtis, M., dan Sriram, R. (2006, July-August). Accelerating the Acquisition of Knowledge Structure to Improve Performance in Internal Control Reviews. *Accounting, Organizations and Society*.
- Bowrin, A. R., dan King II, J. (2010). Time Pressure, Task Complexity, and Audit Effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 25(2), 160-181.
- Boynton, W. C., dan Johnson, R. N. (2006). Liability Under Common Law. In W. C. Boynton, and R. N. Johnson, *Modern Auditing: Assurance Services and The*

Integrity of Financial Reporting (pp. 153-154). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

- Brandon, D., Crabtree, A., dan Maher, J. (2004). Nonaudit Fees, Auditor Independence, and Bond Ratings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 1-19.
- Braun, R. L. (2000). The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitative Aspects of Misstatements Indicative of Potential Fraudulent Financial Reporting. *Accounting Organizations and Society*, 25, 243-259.
- Brown, J. D. (2011, March). *SHIKEN*. Retrieved from JALT Testing & Evaluation SIG Newsletter: <http://jalt.org>
- Buuren, J. P. (2009). On the Nature of Auditing: The Audit Partner Effect. *Dessertation*, 1-245.
- Campbell, D. T., dan Stanley, J. C. (1963). *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Chicago: Rand McNally.
- CAQ. (2010). *Report on Deterring and Detecting Financial Reporting Fraud*. Retrieved January 26, 2013, from A Plan for Action: <http://www.thecaq.org/Anti-FraudInitiative/CAQAnti-FraudReport.pdf>
- Carcello, J., dan Palmrose, Z.-V. (1994). Auditor Litigation and Modified Reporting on Bankrupt Clients. *Journal of Accounting Research (Supplement)*, 1-30.
- Carey, P., dan Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.
- Carpenter, T. D., Durtschi, C., dan Gaynor, L. M. (2011). The Incremental Benefits of a Forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgment. *Issues in Accounting Education*, 1-21.
- Causholli, M. (2009). Audits as Credence Goods: What Do Auditors Know and How Do They Use Their Information. *Dissertation*, University of Florida.
- Chee-Yeow, L., dan Hun-Tong, T. (2008). Non Audit Service Fees and Audit Quality: the Impact of Auditor Specialisation. *Journal of Accounting Research*, 46(1), 199-246.
- Chen, S., Sun, S. Y., dan Wu, D. (2010). Client Importance, Institutional, Improvements, and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis. *The Accounting Review*, 85(1), 127-158.

- Choi, J., Kim, J., Liu, X., dan Simunic, D. (2008). Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums: Theory and Cross-Country Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 55-99.
- Choi, J.-H., Kim, F., Kim, J.-B., dan Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73-98.
- Choo, F. (1995). Auditors' Judgment Performance Under Stress: A Test of The Predicted Relationship by Three Theoretical Models. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 10(3), 611-641.
- Choo, F. (1996). Auditor's Knowledge Content and Judgment Performance: A Cognitive Script Approach. *Accounting, Organizations and Society*, 21(4), 339-359.
- Chung, J., dan Monroe, G. S. (2001). A Research Note on the Effects of Gender and Task Complexity on an Audit Judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 13, 111-125.
- Cianci, A. M., dan Bierstaker, J. L. (2009, November). The Impact of Positive and Negative Mood on the Hypothesis Generation and Ethical Judgments of Auditors. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 119-144.
- Cook, E., dan Kelley, T. (1988, July). Auditor Stress and Time-Budgets. *The CPA Journal*, 83-86.
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., dan Woodliff, D. (2008, November). The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts.
- Coram, P., Ng, J., dan Woodliff, D. (2004). The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts under Time Budget Pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 159-167.
- Cowperthwaite, P. (2009). *Cultures Matter: How Our Culture Affects the Way We Audit*. Toronto.
- Craswell, A., Francis, J. R., dan Taylor, S. (1995). Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations. *Journal of Accounting and Economics*, December, 297-322.
- Craswell, A., Stokes, D. J., dan Laughton, J. (2002). Auditor Independence and Fee Dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 253-275.
- Curtis, R. K. (2014). *Breaking the Barrier – An Examination into the Current State of Professional Skepticism*. Honors Scholar Theses. Retrieved from http://digitalcommons.uconn.edu/srhonors_theses/340

- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- DeFond, M. L., Raghunandan, K., dan Subramanyam, K. (2002). Do Non-audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247-1274.
- Doogar, R., Xie, H., dan Sougiannis, T. (2007, August 13). *Auditor Credibility Impairment Spillovers: Evidence from Three Andersen Engagements*. Retrieved from ssrn: <http://papers.ssrn.com>
- Dopuch, N. (1980). The Nature of Competition in The Auditing Profession: A Descriptive dan Normative View. In J. W. Weston, *Regulation and the Accounting Profession* (pp. 77-94). Belmont, CA: Lifetime Learning.
- Dopuch, N., & King, R. R. (1992, January). Negligence versus strict liability regimes in auditing: An experimental investigation. *The Accounting Review*, 97-120.
- Dopuch, N., King, R., dan Schwartz, R. (2003). Independence in Appearance and in Fact: An Experimental Investigation. *Contemporary Accounting Research*, 20(1), 79-114.
- Doty, J. R. (2011, August). The Reliability, Role, and Relevance of the Audit: A Turning Point. *The CPA Journal*, 31-36.
- Dror, I. E., dan Fraser-MacKenzie, P. A. (2008). Cognitive Biases in Human Perception, Judgment, and Decision Making: Bridging Theory and the Real World. In D. K. Rossmo, *Criminal Investigative Failures* (pp. 53-67). CRC Press.
- Dror, I. E., Busemeyer, J. R., dan Basola, B. (1999). Decision Making Under Time Pressure: An Independent Test of Sequential Sampling Models. *Memory and Cognition*, 713-725.
- Dulleck, U., dan Kerschbamer, R. (2006, March). On Doctors, mechanics, and computer specialists: The economics of credence goods. *Journal of Economic Literature*, 44, 5-42.
- Dye, R. (1995). Incorporation and the audit market. *Journal of Accounting and Economics*, February, 75-114.
- Elnaga, Amir A. (2012). The Impact of Perception on Work Behavior. *Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review*.
- Endraves, M., dan Monroe, G. S. (2011). Professional Scepticism of Auditors: A Cross-Cultural Experiment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* .

- Epstein, B. J. (2015, June). *Epstein Nach LLC*. Retrieved from epsteinnach web site: <http://www.epsteinnach.com>
- Erev, I., dan Roth, A. (1998). Auditor' Liability, Vague Due Care and Auditing Standards. *Reviu of Quantitative Finance and Accounting*, 11(2), 183-207.
- Ferguson, C. B., Richardson, G. D., dan Wines, G. (2000, June). Audit Education and Training: The Effect of Formal Studies and Work Experience. *Accounting Horizons*, 14(2), 137-167.
- Festinger, L. (1957). *A Theory of Cognitive Dissonance*. Stanford, CA: Stanford University Press.
- Fischbacher, U., dan Stefani, U. (2007). Strategic Errors and Audit Quality: An Experimental Investigation. *The Accounting Review*, 82, 679-704.
- FISIP-UI. (2012). Kurikulum Program Sarjana Sosiologi. http://www.fisip.ui.ac.id/kurikulum/index_files/sarjana/sosiologi.pdf.
- Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- Francis, J. R., dan Yu, M. D. (2009). The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality. *The Accounting Review*.
- Francis, J., dan Wang, D. (2008). The Joint Effect of Investor Protection and Big-4 Audit on Earnings Quality Around the World. *Contemporary Accounting Rasearch*, 25(1), 157-191.
- FRC. (2010, August). Auditor Scepticism: Raising the Bar. *Discussion Paper*.
- FRC. (2010, March). *Audit Quality in Australia: A Strategic Review*. Retrieved November 22, 2011, from Treasury website: <http://www.ag.gov.au/cca>
- Frensch, P. (1998). *One Concept, Multiple Meanings: On How to Define The Cocept of Implicit Learning*. CA: Sage: Thousand Oaks.
- Freund, T., Kruglanski, A. W., dan Shpitzajzen, A. (1985). The Freezing and Unfreezing of Impressional Primacy: Effects of the Need for Structure and the Fear of Invalidity. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 479-487.
- Fullerton, R. R., dan Durtschi, C. (2004, August 11). *The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors*. Retrieved from ssrn: <http://www.ssrn.com>

- Gaudine, A., dan Thorne., L. (2001, May 31). Emotion and Ethical Decision-making in Organizations. *Journal of Business and Ethics*, 31, 175-187.
- Glover, S. M., dan Prawitt, D. F. (2014, December). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing: December 2014, Vol. 8, No. 2, pp. P1-P10.*, 8(2), 1-10. Retrieved from CAQ Website: <http://www.thecaq.org>
- Gosh, A., dan Moon, D. (2005). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612.
- Grenier, J. H., Pomeroy, B., dan Stern, M. (2011, April). Signaling the Quality of Auditors' Professional Judgments: The Joint Effects of Accounting Standard Precision and Auditor Task Expertise.
- Gul, F. A., Wu, D., dan Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023. Retrieved from <http://papers.ssrn.com>
- Hair, J. J., Black, W. C., Babin, B. J., dan Anderson, R. E. (2010). *Multivariate Data Analysis*. Pearson Prentice Hall.
- Hardies, K., Breesch, D., dan Branson, J. (2012, November). Male and Female Auditors' Overconfidence. *Managerial Auditing Journal*, 27(1), 105-118. Retrieved from ssrn.com: <http://ssrn.com/abstract=1553779>
- Hermanson, D. R., Houston, R. W., dan Rice, J. C. (2007). PCAOB Inspections of Smaller CPA Firms: Initial Evidence from Inspection Reports. *Accounting Horizons*, 21(2), 137-152.
- Herron, T. L., dan Gilbertson, D. L. (2011). When Auditors Fail to Audit: Themes from PCAOB Enforcements. *The CPA Journal*, 50-57.
- Herz, P. J., dan Schultz Jr., J. J. (1999). The Role of Procedural and Declarative Knowledge in Performing Accounting Tasks. *Behavioral Research in Accounting*, 11, 1-26.
- Hirst, M. K., dan Lockett, P. (1992). The relative effectiveness of different types of feedback in performance evaluation. *Behavioral Research in Accounting*, 4, 1-22.
- Hirst, M., Lockett, P., dan Trotman, K. (1992). Effects of Feedback and Task Predictability on the Accuracy and Confidence of Judgments. *Working paper*, University of New South Wales.
- Holland, J. L. (1997). *Making Vocational Choices*. New Jersey: Prentice Hall.

- Holm, C., dan Steenholdt, N. (2000). *Measuring Learning Outcomes - Evolution of Cognitive Skills among Graduate Students in Auditing*. Munich: The European Accounting Association.
- Huang, H.-W., Lee, C.-C., dan Rose-Green, E. (2008). Non-Audit Fees, Auditor Independence and Auditor Litigation. *Journal of Forensic Accounting*, IX, 157-174.
- Hurtt, R. K. (2010). Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 149-171.
- Hurtt, R. K., Eining, M., dan Plumlee, R. D. (2011). Linking Professional Skepticism to Auditors' Behaviors. *Working Paper*, Baylor University.
- IAI. (2001). *Pernyataan Standar Audit*. Jakarta: Salemba Empat.
- ICAA. (2013). *Practical Ways to Improve the Exercise and Documentation of Professional Skepticism in an ISA Audit*. Toronto Sidney: Auditing and Assurance Standards Board.
- IFAC. (2011). *IFAC*. Retrieved 11 9, 2011, from <http://www.ifac.org>
- Ilano, M., Magtipon, S., Pua, A., dan Vidal, A. (2008, March). An Experimental Investigation of Self-Regulatory Mechanisms and Auditor Liability Regimes. Manila, Manila, Philippines.
- ISA200. (2012). Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. *ISA Handbook*, 71-99. Retrieved December 29, 2012, from IAASB: www.iaasb.org
- ISA220. (2012). Quality Control for an Audit of Financial Statements. *IAASB Handbook*, 124-142.
- ISA240. (2012). The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud In An Audit of Financial Statements. *ISA Handbook*, 155-197.
- ISA315. (2012). Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment. 265-314.
- ISA330. (2012). The Auditor's Responses to Assessed Risks. *IAASB Handbook*, 324-346.
- ISA520. (2012). Analytical Procedures. *IAASB Handbook*, 435-442.
- ISA610 (Revised). (2013). Using The Work of Internal Auditors. *IAASB Handbook*,

931-947.

ISA700. (2012). Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. *IAASB Handbook*, 656-684.

Jennings, M., Kneer, D., dan Reckers, P. (1993). The Significance of Audit Decision Aids and Precase Jurists' Attitudes on Perceptions of Audit Firm Culpability and Liability. *Contemporary Accounting Review*, 9(2), 489-507.

Jensen, M. C., dan Meckling, W. H. (1976, October). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Jusup, A. H. (2001). *Auditing (Pengauditan)*. Yogyakarta: Bagian Penerbitan STIE YKPN Yogyakarta.

Jusup, A. H. (2014). *Auditing (Pengauditan Berbasis ISA)*. Yogyakarta: Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Yayasan Keluarga Pahlawan Negara.

Kadous, K., dan Mercer, M. (2010, October 29). Jury Verdicts Against Auditors under Precise and Imprecise Accounting Standards.

Kallapur, S. (2009, January). *Antecedents and Consequences of Audit Quality: A Review*. Retrieved November 21, 2011, from Singapore Management University: <http://www.accountancy.smu.edu.sg>

Kaplan, S., dan Reckers, P. M. (1995). Auditors' Reporting Decisions for Accounting Estimates: The Effect of Assessments of The Risk of Fraudulent Financial Reporting. *Managerial Auditing Journal*, 10(5), 27-36.

Kashden, T., dan Roberts, J. (2004). Trait and State Curiosity in the Genesis of Intimacy: Differentiation from Related Constructs. *Journal of Social and Clinical Psychology*, 23(6), 792-816.

KBBI. (2013, 11 13). *kbbi web id*. Retrieved from <http://kbbi.web.id>

Kelley, T., dan Margheim, L. (1990). The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior. *Auditing*, 9(2), 21-42.

Kepmendiknas No. 232/U/2000, R. I. (2000). *PEDOMAN PENYUSUNAN KURIKULUM PENDIDIKAN TINGGI*. Jakarta: Kementrian Pendidikan Nasional.

Menteri Keuangan (2014). *Akuntan Beregister Negara*. Jakarta: Kemenkeu.

- King, R., dan Schwartz, R. (1999). Legal Penalties and Audit Quality: An Experimental Investigation. *Contemporary Accounting Research*, 16(4), 685-710.
- Kirkhart, M. W. (2001). The Nature of Declarative and Nondeclarative Knowledge for Implicit and Explicit Learning. *The Journal of General Psychology*, 128(4), 447-461.
- Knechel, W. R. (2009, September 5). Audit Lessons from the Economic Crisis: Rethinking Audit Quality.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L., dan Velury, U. (2012, October 31). *Audit Quality: Insights from the Academic Literature*. Retrieved 12 27, 2012, from ssrn: www.ssrn.com
- Koonce, L., dan Mercer, M. (2005). Using Psychology Theories in Archival Financial Accounting Research. *Journal of Accounting Literature*, 24, 175-214.
- KPMG. (2009). Fraud Survey. Retrieved from <http://www.kpmg.com/ZA/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/RiskCompliance/Documents/Fraud%20Survey.pdf>
- Krishnan, J., Sami, H., dan Zhang, Y. (2005). Does the Provision of Non-Audit Services Affect Investor Perceptions of Auditor Independence? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 111-135.
- Kruglanski, A. W., dan Freund, T. (1983). The Freezing and Unfreezing of Lay-inferences: Effects on Impressional Primacy, Ethnic Stereotyping, and Numerical Anchoring. *Journal of Experimental Social Psychology*, 448-468.
- Laughlin, P. R., dan Ellis, A. L. (1986). Demonstrability and Social Combination Processes on Mathematical Intellectual Tasks. *Journal of Experimental Social Psychology*, 22, 170-189.
- Lee, C.-W. J., dan Gu, Z. (1998). Low Balling, Legal Liabilities, and Auditor Independence. *The Accounting Review*, October, 533-555.
- Lennox, C. S. (1999, Sept./Oct.). Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypothesis. *Journal of Business Finance & Auditing*, 26(7 and 8), 779-805.
- Li, C., Song, F., dan Wong, M. (2008). A Continuous Relation between Audit Firm Size and Audit Opinions: Evidence from China. *International Journal of Auditing*, 12(2), 111-127.

- Libby, R. (1995). *The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment* in *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*. (R. H. Ashton, and A. H. Ashton, Eds.) New York, NY: Cambridge University Press.
- Libby, R., dan Luft, J. (1993). Determinant of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425-450.
- Liyanarachchi, G. A., dan McNamara, S. M. (2007). Time Budget Pressure in New Zealand Audits. *Business Review*, 9 (Spring)(2), 61-68.
- Lys, T., dan Watts, R. (1994). Lawsuits Against Auditors. *Journal of Accounting Research (Supplement)*, 32, 65-93.
- Maines, L. A., Bartov, E., Fairfel, P., Hirst, D. E., Iannaconi, T. E., Mallett, R. (2007). Spotlight on Principles-based Financial Reporting. *Business Horizons*, 50(5), 359-364.
- Maqsood, T., Finegan, A. D., dan Walker, D. H. (2008). Biases and Heuristics in Judgment and Decision Making: The Dark Side of Tacit Knowledge. *Issues in Informing Science and Information Technology*, 295-301.
- Margheim, L., Kelley, T., dan Pattison, D. (2005). An Empirical Analysis Of The Effects Of Auditor Time Budget Pressure And Time Deadline Pressure. *The Journal of Applied Business Research*, Winter 21(1), 23-35.
- Martin, G. (1988). *Behavior Modification: What It Is and How to Do It*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Martin, R. D., Rich, J. S., dan Wilks, T. J. (2006, September). Auditing Fair Value Measurements: A Synthesis of Relevant Research. *Accounting Horizons*, 20(3), 287-303.
- Mautz, R. K., dan Sharaf, H. A. (1961). The Philosophy of Auditing. *American Accounting Association*, Monograph #6.
- Mayers, A. (2013). *Introduction to Statistics and SPSS in Psychology*. Pearson.
- Menon, K., & Williams, D. D. (1994, April). The Insurance Hypothesis and Market Prices. *The Accounting Review*, 69(2), 327-342.
- Meuwissen, R., dan Vassen, E. (2011, October 19). *The Auditors Report*. Retrieved from The Auditors Report: <http://aaahq.org/audit/Pubs/Audrep/96summer/educ>

- Myers, dan Levy, J. (1986). *Gender Difference in Information Processing: A Selectivity Interpretation in Cognitive and Affective Response to Advertising*. Lexington.
- Miller, T. (1992). Do We Need to Consider the Individual Auditor when Discussing Auditor Independence. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(2), 74-84.
- Nahartyo, E. (2012). *Desain dan Implementasi Riset Eksperimen*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Nelson, M. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
- Nelson, M., dan Tan, H. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24 (Supplement), 41-71.
- Nessier, U., Boodoo, G., Bouchard Jr, T. J., Boykin, A. W., Brody, N., Ceci, S. J., . . . Urbina, S. (1996, February). Intelligence: Knowns and Unknowns. *American Psychologist*, 51(2), 77-101.
- Newman, D. P., Patterson, E. R., dan Smith, J. R. (2005). The Role of Auditing in Investor Protection. *The Accounting Review*, 80(1), 289-313.
- Ng, T. W., dan Feldman, D. C. (2009). How Broadly Does Education Contribute to Job Performance. *Personnel Psychology*, 62, 89-134.
- Ng, T. W., Eby, L., Sorensen, K., dan Feldman, D. C. (2005). Predictors of objective and subjective career success: A meta-analysis. *Personnel Psychology*, 58, 367-408.
- Nunnally, J. (1967). *Psychometric Methods*. New York: McGraw-Hill.
- Otley, D. T., dan Pierce, B. J. (1996). Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31-58.
- Otley, D. T., dan Pierce, B. J. (1996). The Operation of Control Systems in Large Audit Firms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15(2), 65-84.
- Palepu, P. M. (2001). Information Asymmetry, Corporate Disclosure, and The Capital Markets: A Review of The Empirical Disclosure Literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1-3), 405-440.
- Palmrose, Z. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55-73.

- Pany, K., dan Whittington, O. (2001). Research Implication of The Auditing Standard Board's Current Agenda. *Accounting Horizons*, 15(4), 401-411.
- Payne, E., dan Ramsay, R. (2005). Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 321-330.
- PCAOB. (2012). *Maintaining and applying professional skepticism in audits. Staff Audit Practice Alert No. 10 (SAPA 10)*. Washington, D.C.: PCAOB.
- PCAOB. (2015, June 17). *pcaob*. Retrieved from *pcaobus*: <http://pcaobus.org/Enforcement/Decisions/Pages/default.aspx>
- Pierce, B., dan Sweeney, B. (2004). Cost-Quality Conflicts in Audit Firms: An Empirical Investigation. *European Accounting Review*, 13(3), 415-441.
- Plesis, D., dan Koornhof, C. (2002). Financial Statement Fraud: The opinion of investors and lenders on red flags. Retrieved from <http://www.accountancysa.org.za/archives/2002/2002Feb/survey/fraud.htm>
- Polinsky, A. M., dan Shavell, S. (1989). Legal error, Litigation, and the Incentive to Obey the Law. *Journal of Law, Economic, and the Organization*, Spring, 99-108.
- Popova, V. (2013). Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), 140-160.
- Presiden RI. (2015). *Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 Tentang Praktik Akuntan Publik*. Jakarta: Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI.
- Prochaska, J., dan Norcross, J. (2010). *Systems of psychotherapy: a transtheoretical analysis* (7th edition ed.). California, CA: Brooks & Cole.
- PSA620. *Penggunaan Pekerjaan Pakar Audit*. IAPI.
- Ragunandan, K., Read, W. J., dan Brown, C. D. (2003). The 150-hour Rule: Does It Improve CPA Exam Performance? *Managerial Accounting Journal*, 18(1), 31-38.
- Reynolds, J., Dies, D., dan Francis, J. R. (2004, March). Professionalservice Fees and Auditor Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(1), 71-93.
- Rittenberg, L. E. (2012). *Comments on Governance, Professional Skepticism, and Auditor Independence*. Retrieved June 2, 2015, from http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/ps_Rittenberg.pdf

- Roberts, M. L., & Ashton, R. H. (2003). Using Declarative Knowledge to Improve Information Search Performance. *The Journal of the American Taxation Association*, 21-38.
- Robinson, S. N. (2011). An Experimental Examination of The Effects of Goal Framing and Time Pressure on Auditors' Professional Skepticism. *Dissertation*, University of North Texas.
- Roth, A., dan Erev, I. (1995). Learning in Extensive-form Games: Experimental data and Simple Dynamic Models in the Intermediate Term. *Games and Economic Behavior*, 8, 164-212.
- Rothstein, H. G. (1986). The Effects of Time Pressure on Judgments in Multiple Cue Probability Learning. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 37, 83-92.
- Schmidt, J. (2011, May). *Perceived Auditor Independence and Audit Litigation: The Role of Auditor-Client Economic Bonding*. Retrieved December 5, 2011, from ssrn website: <http://www.ssrn.com>
- Shafer, W., Morris, R., dan Ketchand, A. (1999). The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18 (Supplement), 85-101.
- Shapeero, M., Koh, H. C., dan Killough, L. N. (2003). Underreporting and Premature Sign-Off in Public Accounting. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 478-489.
- Solomon, I., Shields, M., dan Whittington, O. (1999). What Do Industry-specialist Auditors Know? *Journal of Accounting Research*, Spring, 191-208.
- Squire, L. (1995). *Biological Foundations of Accuracy and Inaccuracy of Memory*. (D. Schacter, Ed.) Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Srinivasan, S., dan Skinner, D. J. (2009, March). Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan. *Harvard Business School Accounting & Management Unit Working Paper No. 10-088*.
- Staddon, J., dan Cerutti, D. (2003). Operant Conditioning. *Annual Reviews Psychology*, 54, 115-144.
- STIE YKPN. (2015). *Buku Panduan Mahasiswa*. Yogyakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN Yogyakarta.
- Subur, L. (2015, May 30). Government Role in Harmonizing and Converging Indonesian Accounting Standard with the IFRS. Yogyakarta.

- Sunaryo, T. (2015, May 30). The Impact of IFRS for Public Accountant. Yogyakarta: Institute Akuntan Publik Indonesia.
- Teoh, S. H., dan Wong, T. (1993). Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient. *The Accounting Review*, 346-366.
- Trotman, K., Wright, A., dan Wright, S. (2009). An Examination of the Effects of Auditor Rank on Pre-negotiation Judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 191-203.
- Turner, C. (2001). Accountability Demands and the Auditor's Evidence Search Strategy: The Influence of Reviewer Preferences and the Nature of the Response (belief vs. action). *Journal of Accounting Research*, 39 (3), 683-706.
- Tversky, A., dan Kahnemann, D. (1974). Judgment Under Uncertainty: Heuristic and Biases. *Science*, 1124-1131.
- Venkataraman, R., Weber, J., dan Willenborg, M. (2008). Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings. *The Accounting Review*, 83(5), 1315-1345.
- Waller, W. S., dan Felix Jr., W. L. (1984). The Auditor and Learning from Experience: Some Conjectures. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3, 4), 383-406.
- Watkins, A. L., Hillison, W., dan Morecroft, S. E. (2004). Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, 153-193.
- Whittington, O., dan Pany, K. (2004). *Principles of Auditing and other Assurance Services* (14th ed.). Boston: McGraw Hill/Irwin.
- Wooten, T. C. (2003). Research About Audit Quality. *The CPA Journal*, 73(1), 48-51.
- Wright, W. F. (2004, April 6). *Academic versus Practical Experience as Relative Determinants of Judgment Performance and Confidence*. Retrieved October 15, 2011, from University of Waterloo Web Site: http://accounting.uwaterloo.ca/seminars/old_papers/Bill_Wright_Instruction_versus_Experience.pdf
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting Professionalism-They Just Don't Get It! *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.
- Yu, H.-C. (2005, May 31). Legal Regimes, Damage Apportionment Rules, and Auditor Independence-Theory and Experimental Evidence. Taipei, Taiwan.

- Yudkowsky, E. (2008). Cognitive Biases Potentially Affecting Judgment of Global Risks. (N. Bostrom, and M. M. Ćirković, Eds.) *MIRI: Global Catastrophic Risks*, pp. 91–119.
- Zerni, M. (2009). Audit Partner Specialization, Audit Fees, and Auditor-Client. *Manuscript*.
- Zikmund, P. (2008). Reducing the Expectation Gap. *The CPA Journal*, 78(6), 20-25.
- Zimmerman, R. L. (1983). Agency Problems, Auditing, and The Theory of The Firm: Some Evidence. *Journal of Law and Economics*, 26(2), 613-633.
- Zimmerman, R. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.