

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia
Volume 10 Nomor 1, Juni 2013

RISET EKSPERIMENTAL PENGAUDITAN: EVOLUSI DAN TOPIK KONTEMPORER

Intiyas Utami

Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Kristen Satya Wacana
intiyas@staff.uksw.edu

Ertambang Nahartyo

Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjah Mada

Abstract

Behavioral research in accounting is paying more attention to auditing issue since auditing relies heavily on judgment and decision making process. This article describes the development of experimental auditing research and identifies the potentials for contemporary research by documenting the international article from the 1970s to 2000s. This article is organized into the following sections. After the introductory part, it discusses the nature of experimental auditing research (EAP), the evolution of international EAP, topics of contemporary EAP, and the development of EAP in Indonesia. Based on the analysis of international EAP articles, we suggest that future research focuses on risk-based auditing, modes of presentation of audit information, fraud risk assessment, analytical procedure, interaction between auditors and clients (negotiation and agreement) and interaction between auditors with their auditor counterparts (brainstorming).

Keywords: *experimental auditing research, experimental method, auditing.*

Abstrak

Bidang pengauditan menjadi salah satu topik yang menarik dalam riset keperilakuan dalam akuntansi karena bidang ini banyak menggunakan *judgment* maupun keputusan. Tulisan ini mendeskripsikan evolusi perkembangan riset eksperimental pengauditan dan mengidentifikasi peluang riset kontemporer. Sumber tulisan adalah berbagai riset eksperimental pengauditan yang dipublikasikan secara internasional dari tahun 1970-an sampai 2000-an. Tulisan ini terbagi dalam beberapa bagian: hakikat riset eksperimental pengauditan (REP), evolusi perkembangan REP internasional, topik kontemporer REP, dan perkembangan REP di Indonesia. Berdasarkan penelusuran berbagai REP di level internasional, maka REP yang bisa dikembangkan pada masa yang akan datang antara lain dalam konteks pengauditan berbasis risiko, cara penyajian informasi pengauditan, penaksiran *fraud*, prosedur analitis, interaksi antara klien dengan auditor (negosiasi dan perjanjian), dan interaksi auditor dengan auditor (*brainstorming*).

Kata Kunci: **riset eksperimental pengauditan, metode eksperimen, pengauditan.**

PENDAHULUAN

Riset eksperimental pengauditan (REP) merupakan bagian riset keperilakuan dalam akuntansi yang berkaitan dengan pertimbangan

dan pengambilan keputusan (*judgment and decision making*)¹. Riset keperilakuan dalam akuntansi (RKDA) didefinisikan oleh Hofstede dan Kinard (1970) sebagai studi atas perilaku akuntan atau nonakuntan yang dipengaruhi

¹ Istilah *judgment* atau pertimbangan dan pengambilan keputusan (*decision making*) menurut Libby (1981) digunakan secara bergantian. Pertimbangan mengandung makna proses mengestimasi munculan (*outcome*) dan konsekuensinya (misalnya penaksiran risiko salah saji material, penaksiran saldo akun, dll). Pengambilan keputusan mengandung makna adanya komitmen untuk berperilaku serta konsekuensi atas pilihan dari berbagai alternatif. Pertimbangan merupakan input penting untuk suatu keputusan.

oleh fungsi dan laporan akuntansi. RKDA berkembang sejak tahun 1920an, dengan riset Ferguson (1920) yang menyajikan pemikiran awal tentang akuntansi pertanggungjawaban (Green 1973). Selanjutnya, Dent (1931) menyajikan dampak anggaran terhadap sikap dan kinerja karyawan (Parker 1984). Riset berikutnya, dianggap riset fenomenal yang berpengaruh terhadap RKDA adalah Argyris (1952) yang menginvestigasi dampak informasi akuntansi terhadap motivasi dan sikap individu dalam organisasi. Namun demikian, awal kelahiran RKDA di literatur riset akuntansi menurut Dyckman dan Zeff (1984) adalah pada tahun 1960an. Jurnal yang menjadi tonggak penting munculnya RKDA adalah *Journal of Accounting Research* (JAR) dan *Accounting Review* (AR).

Riset Benston (1963) menguji sistem informasi akuntansi terhadap motivasi, dimuat pada JAR tahun 1963 dan menjadi tonggak penting dalam perkembangan RKDA. Dalam risetnya, Benston (1963) melakukan *survey* pada staf nonakuntansi dan hasil riset menunjukkan bahwa sistem akuntansi memiliki hubungan tidak langsung tetapi berdampak penting terhadap motivasi. Namun demikian, Lord (1989) menyatakan bahwa peneliti yang dianggap sebagai tokoh yang berperan penting dalam RKDA adalah Devine (1963) di JAR yang menyajikan suatu paper yang bukan merupakan studi empiris yaitu tentang pengaruh konservatisme terhadap reaksi psikologis pembaca laporan keuangan.

RKDA yang pertama kali diterbitkan di *AR* adalah riset Bruns (1965) yang meneliti penilaian persediaan dan keputusan manajemen. Riset berikutnya oleh Bruns (1966) diterbitkan di JAR, memberi bukti empiris atas konsep periode akuntansi dan pengaruhnya terhadap keputusan manajemen. Aliran riset di bidang akuntansi pada mulanya berkaitan dengan pelaporan praktik akuntansi terkini dan pengujian prosedur akuntansi spesifik (Caplan 1989). Lebih lanjut, Caplan (1989) menyatakan bahwa terdapat dua kekuatan eksternal yang memengaruhi RKDA. Pertama,

adanya peningkatan perhatian terhadap isu organisasional dalam ilmu keperilakuan dan sosial. Kedua, terdapat perubahan dramatik dari misi fundamental pendidikan bisnis. Perubahan tersebut dijelaskan oleh Lord (1989) menyatakan bahwa pada tahun 1950an dan awal 1960an terdapat perubahan penting dalam filosofi pendidikan bisnis yang mencakup konsep dan metodologi ilmu sosial dan ilmu perilaku.

Suatu hal yang menarik adalah dominasi metode eksperimen atas RKDA (Swieringa dan Weick 1982). Antara tahun 1970 hingga 1981, telah dipublikasikan 100 riset eksperimen pada AR, JAR dan *Accounting, Organization and Society* (AOS). Selain itu, RKDA menurut Caplan (1989) meliputi berbagai bidang yaitu akuntansi keuangan, akuntansi manajemen, pengauditan, sumber daya manusia, akuntansi sosial, sistem informasi akuntansi dan pemrosesan informasi manusia. Hasil dokumentasi oleh Trotman, Tan, dan Ang (2011) menunjukkan bahwa RKDA bidang pengauditan dari tahun 1970-2000an berjumlah 303 riset eksperimental pengauditan yang dipublikasikan di AOS, AR, JAR dan *Contemporary Accounting Research* (CAR).

American Accounting Association (AAA) mendokumentasikan riset keperilakuan bidang pengauditan yang bersumber dari AOS selama 33 tahun (1977-2009), terdiri atas 75% metode eksperimen dan 25% metode *survey*. Jumlah REP dari *Journal of Accounting and Auditing* (1997-2009) terdiri atas 71% metode eksperimen dan 29 % metode *survey*. Sedangkan dari *Behavioral Research in Accounting* (1997-2009) terdiri atas 66% metode eksperimen, 25% *survey*, dan 9% metode yang lain (telaah literatur). Dari data tersebut, metode eksperimen jelas mendapat porsi yang cukup besar dalam publikasi internasional.

Perkembangan riset eksperimental tidak terlepas dari berkembangnya konteks dan praktik pengauditan berbasis risiko. Selain itu, penggunaan teknologi informasi dalam

pengauditan juga menjadi salah satu celah dalam riset yang masih kaya peluang untuk dikembangkan. Penggunaan metode riset eksperimental juga dipengaruhi oleh perkembangan dalam metodologi pengauditan maupun perkembangan teknologi informasi sebagai alat bantu dalam pengauditan.

Perkembangan riset keperilakuan dalam akuntansi disajikan oleh Trotman (2011) dan Trotman et al. (2011). Namun demikian, perkembangan riset eksperimental pengauditan sebagai rerangka penelitian di bidang pengauditan serta sintesis topik kontemporer masih belum disajikan dalam riset terdahulu (Trotman 2011; Trotman et al. 2011). Perkembangan riset eksperimental pengauditan di Indonesia juga perlu dipaparkan untuk mengetahui kesesuaiannya dengan laju riset di tingkat internasional. Tujuan tulisan ini adalah mendeskripsikan riset eksperimental bidang pengauditan yang sudah berkembang selama kurang lebih empat fase (1970-2000an) di lingkungan internasional. Tulisan ini juga mensintesis perkembangan riset terkini (2010-2013) untuk menjadi topik kontemporer yang bisa dikembangkan untuk penelitian yang akan datang serta perkembangan riset eksperimental di Indonesia.

ORGANISASI DAN LINGKUP REVIEW

Riset ini mengorganisasi penelitian eksperimental pada aspek keperilakuan bidang pengauditan dan perkembangannya. Riset ini terdiri dari tiga bagian utama, yaitu hakikat riset eksperimental pengauditan, evolusi perkembangan REP internasional, dan topik kontemporer riset eksperimental pengauditan. Evolusi REP internasional dibagi dalam empat fase, yaitu 1970an, 1980an, 1990an dan 2000an. Pada bagian akhir penelitian ini dikemukakan topik-topik kontemporer untuk riset eksperimental pengauditan yang bersumber dari REP publikasi internasional (2010-2013) yang dapat dikembangkan di Indonesia.

HAKIKAT RISET EKSPERIMENTAL PENGAUDITAN

Riset eksperimental merupakan suatu metode riset yang menguji hubungan sebab akibat kausalitas antarvariabel (Shadish, Cook, dan Campbell 2002). Tipe riset eksperimental dapat dibedakan menjadi riset eksperimental tulen dan riset eksperimental semu yang memiliki perbedaan dalam hal kekuasaan untuk memanipulasi variabel, randomisasi, dan adanya grup kontrol (Nahartyo 2012). Riset eksperimental yang memenuhi tiga syarat tersebut (kekuasaan manipulasi, randomisasi, dan grup kontrol) tergolong dalam riset eksperimental tulen. Sedangkan, riset eksperimen semu apabila desain riset hanya menggunakan grup kontrol atau pengukuran berulang. Syarat mutlak (*sine qua non*) dari riset eksperimental adalah adanya validitas internal yang tinggi (Campbell dan Stanley 1966). Validitas internal menunjukkan hubungan kausalitas antara variabel dependen dengan variabel independen, dan kemampuan peneliti untuk mengendalikan variabel ekstrane (*extraneous variable*) yang dapat memengaruhi hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen.

Klasifikasi literatur yang termasuk dalam riset pengambilan keputusan dalam pengauditan antara lain Libby dan Luft (1993) yang mengorganisasi literatur yang terkait dengan pengaruh pengetahuan, kemampuan, motivasi, dan lingkungan terhadap kinerja. Riset lain, Solomon dan Shields (1995) serta Solomon dan Trotman (2003), membagi literatur dalam topik pertimbangan yang sifatnya *multiperson*, yaitu heuristik dan bias, pengetahuan dan memori, serta pertimbangan probabilistik, lingkungan, dan motivasi dan *policy capturing*. Nelson dan Tan (2005) mengelompokkan riset pengambilan keputusan dalam pengauditan ke dalam tiga hal, yaitu: (1) penugasan audit, (2) auditor dan atributnya, (3) interaksi antara auditor dan pemangku kepentingan atas kinerja auditor. Penugasan auditor meliputi penaksiran risiko, termasuk di dalamnya *audit-risk model* dan keputusan

terkait perencanaan, prosedur analitis dan evaluasi atas bukti audit, dan pengusulan jurnal koreksi atas temuan audit serta pembuatan keputusan *going concern*.

Topik lain yang terkait dengan riset akuntansi dalam keputusan adalah pengetahuan auditor dan keahlian, karakteristik individual lain, keterbatasan kognitif dan alat bantu keputusan untuk meningkatkan kinerja auditor (Nelson dan Tan 2005). Pengetahuan dan keahlian berkaitan dengan kemampuan auditor dalam memberikan pertimbangan profesional. Karakteristik individual merupakan hal-hal melekat pada diri auditor yang bisa berpengaruh terhadap pertimbangan profesional, misalnya kepribadian tipe A, *locus of control*, komitmen dan struktur kognitif. Keterbatasan kognitif terkait dengan *bounded rationality* auditor sebagai individu sehingga cenderung mengalami bias dalam pengambilan keputusan. Alat bantu keputusan yang dapat memengaruhi keputusan auditor antara lain *checklist*, program audit dan *audit software*, dan model audit berbasis risiko. Interaksi antara auditor dengan *face to face* maupun dengan diskusi kelompok juga merupakan alat bantu keputusan auditor.

Pada periode 1980an, riset berfokus pada perbedaan kemampuan antara auditor dan mahasiswa (*novice student*). Ashton dan Kramer (1980) adalah peneliti pertama yang menyatakan bahwa mahasiswa memiliki kemampuan yang sama dengan auditor dalam hal pemanfaatan, konsensus, dan konsistensi. Namun demikian, riset lain (Messier 1983; Krogstad, Ettenson dan Shanteau 1984; Biggs, Messier dan Hansen 1987) menyatakan hal yang berbeda. Mereka berpendapat bahwa mahasiswa memiliki kemampuan yang tidak sama dengan auditor. Oleh karena itu, kompleksitas penugasan dan perbedaan pengetahuan antara mahasiswa dan auditor perlu diperhatikan dalam melakukan riset eksperimental.

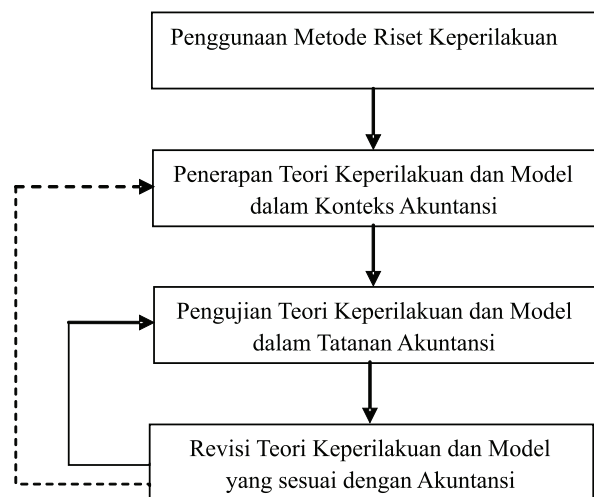
REP meliputi area topik bidang pengambilan keputusan yang dipengaruhi oleh keterbatasan kognitif individu maupun lingkungan praktik pengauditan. Keterbatasan kognitif individu, menurut riset psikologi,

meliputi berbagai bias individu yang disebabkan oleh pemrosesan informasi oleh memori manusia. REP telah berkembang dengan pesat selama kurang lebih empat fase ini dengan berbagai topik yang mengikuti perkembangan praktik pengauditan.

EVOLUSI RISET EKSPERIMENTAL PENGAUDITAN INTERNASIONAL

Evolusi REP tidak terlepas dari evolusi RKDA. Burgstahler dan Standem (1989) menjelaskan evolusi RKDA meliputi beberapa tahap (lihat Gambar 1). Tahap pertama adalah penggunaan metode riset keperilakuan yang dilanjutkan dengan penerapan teori keperilakuan dan model dalam konteks akuntansi. Tahap berikutnya adalah pengujian teori dan menguji model dalam tatanan akuntansi. Hasil pengujian teori adalah melakukan revisi teori keperilakuan dan model yang sesuai dengan konteks akuntansi.

Gambar 1. Evolusi BAR



Sumber: Burgstahler dan Standem (1989)

Dengan berpijak pada kerangka Burghstahler dan Standem (1989), evolusi perkembangan riset eksperimental pengauditan dibagi dalam empat fase, yaitu fase 1970an, 1980an, 1990an dan 2000an.

Fase 1970an

Pada bidang pengauditan, awal riset eksperimental berkaitan dengan pertimbangan

(*judgment*) auditor (Ashton 1974), yang menguji konsensus, stabilitas, dan tanda-tanda (*cue*) yang bermanfaat dalam pertimbangan auditor secara individual. Ashton (1974) menerapkan kerangka teoretikal *Brunswick Lens Model* untuk mempelajari evaluasi auditor atas kekuatan sistem pengendalian internal dalam sistem penggajian. Pendekatan *Brunswick Lens Model* digunakan untuk menguji hubungan antara tanda-tanda (misalnya rasio) dan objek suatu kepentingan (misalnya kegagalan perusahaan) dan/atau pertimbangan seseorang (apakah perusahaan akan gagal atau tidak) (Ashton 2010).

Dalam kisaran waktu yang sama, Libby (1975) menyelidiki prediksi individual dari kegagalan perusahaan dengan *Brunswick Lens Model*. Demikian pula, Driver dan Mock (1975) melakukan riset atas pemrosesan informasi manusia dalam sistem informasi akuntansi. Joyce (1976) menguji perbedaan pertimbangan atas perencanaan program audit dan menemukan level konsensus yang lebih rendah daripada yang ditemukan dalam Ashton (1974). Riset Ashton (1974) dan Joyce (1976) merupakan contoh dari riset atas suatu kebijakan yang merupakan paradigma riset yang mendominasi bidang pengauditan pada periode 1970-1980an. Trotman (2011) menjelaskan tujuan utama tipe riset tersebut adalah mengembangkan representasi matematis dari kebijakan pertimbangan auditor untuk menyatakan suatu strategi pertimbangan.

Fase 1980an

Rentang waktu 1980an merupakan fase perkembangan paling pesat dalam riset pengambilan keputusan dalam audit (*audit judgment and decision making*) dan riset ini disebut sebagai *human information processing* (pemrosesan informasi manusia). Menurut Trotman et al. (2011), terdapat enam tema penting yang mendominasi riset audit pada awal 1980an. Pertama, kelanjutan *policy capturing research* oleh Ashton (1974). Riset atas kebijakan berkembang tidak hanya pada kebijakan pengendalian internal, tetapi juga memasukkan persepsi independensi (Shockley

1981), materialitas (Messier 1983), evaluasi kinerja (Kaplan dan Reckers 1985; Lucket dan Hirst 1989, *forecast* (Danos, Holt dan Imhof 1983), risiko bawaan (Colbert 1988), dan fungsi audit internal (Abdel-khalik et al. 1983). Riset-riset tersebut menekankan pada level konsensus antara auditor dan informasi yang digunakan untuk menentukan pertimbangan. Kedua, riset pertimbangan probabilistik atas heuristik dan bias. Ketiga, perilaku terkait dengan pencarian informasi dan menghasilkan hipotesis. Tema keempat adalah pengambilan keputusan grup dan proses review. Alat bantu pengambilan keputusan auditor adalah tema kelima dan tema terakhir adalah paradigma keahlian.

Riset atas heuristik dan bias didasarkan pada riset Tversky dan Kahneman (1974). Riset tersebut diawali dengan Joyce dan Biddle (1981a; 1981b) dan berkembang menjadi model revisi keyakinan Ashton dan Ashton (1988) yang menguji adanya efek risensi (*recency effect*) pada auditor, yaitu suatu bias dalam pengambilan keputusan yang didasarkan pada informasi terakhir yang diterima atau kecenderungan untuk memberikan bobot yang lebih besar pada informasi yang diterima paling akhir. Butt dan Campbell (1989) menemukan keberadaan efek risensi dipengaruhi oleh keyakinan sebelumnya. Hal ini menjadi pedoman dalam riset periode selanjutnya. Pada periode tersebut, juga berkembang riset atas peran memori dan pendekatan kognitif (Weber 1980; Libby 1981; 1985; Birnberg dan Shields 1984).

Riset berikutnya terkait dengan pentingnya pencarian informasi yang akurat (Kida 1984). Empat riset lain tentang kebijakan yang terkait dengan akurasi adalah Kida (1980), Ashton (1985), dan Libby dan Libby (1989). Terdapat juga riset tentang pengambilan keputusan grup, pekerjaan dalam grup, dan proses review (Schultz dan Reckers 1981; Reckers dan Schultz 1982; Solomon 1982; Bamber 1983; Trotman 1985; Trotman dan Yetton 1985). Tema lain yang didiskusikan pada periode 1980an adalah penentuan kinerja auditor yang dikaitkan dengan keahlian. Pada awal 1980an, pengakuan bahwa pengalaman memegang

peranan penting dalam penugasan audit dan hasil kerja terkait dengan pengetahuan yang diberikan dalam pelaksanaan tugas tersebut (Weber 1980; Libby 1981; Birnberg and Shields 1984; Gibbins 1984; Waller and Felix 1984).

Trotman et al. (2011) menyatakan bahwa hubungan antara pengalaman, tugas dan informasi yang digunakan auditor menggunakan memori jangka panjang. Hal inilah yang mendominasi topik riset pengambilan keputusan dalam konteks audit. Riset tentang memori yang dikaitkan dengan penugasan audit pertama kali dilakukan oleh Weber (1980), yang menguji bukti konsensus antar auditor dalam mengelompokkan data pengendalian internal dalam lingkup *electronic data processing*. Riset lain oleh Plumlee (1985) menguji memori dan efek bias ketika auditor internal mereview pekerjaan mereka.

Fase 1990an

Pada awal 1990an terdapat sejumlah riset yang menguji keahlian (*expertise*) dan pengetahuan (*knowledge*), yaitu riset Bonner (1990), Frederick (1991), Libby dan Frederick (1990) serta Bonner dan Lewis (1990). Bonner (1990), misalnya, menguji evaluasi pengendalian internal yang dilakukan oleh *novice* auditor dan penilaian risiko analitis yang merupakan penugasan *expert* auditor. Riset lain yang menarik adalah hubungan pengetahuan dengan kesalahan laporan keuangan (Libby dan Frederick 1990; Ashton 1991; Tubbs 1992; Nelson 1993).

Riset tentang keahlian di bidang audit dijelaskan dengan model Libby (1995) yang mencari anteseden dan konsekuensi dari pengetahuan. Model Libby (1995) memfokuskan pada hubungan antara kemampuan, pengetahuan dan pengalaman serta kinerja. Riset lain dilakukan oleh Ashton dan Ashton (1995), Libby (1995), Messier (1995), serta Solomon dan Shields (1995). Riset eksperimental yang dilakukan pada awal 1990an mempelajari keahlian dan struktur pengetahuan (Bonner dan Lewis 1990; Bedard dan Biggs 1991; Nelson 1993), pengembangan

hipotesis dan evaluasi dengan prosedur analitis (Heiman 1990; Koonce 1992; Asare dan Wright 1997), dan dampak faktor lingkungan terhadap kualitas pertimbangan termasuk akuntabilitas (Kennedy 1993), justifikasi (Peecher 1996), keterlibatan sebelumnya (Tan 1995), dan tekanan waktu (McDaniel 1990).

Pada pertengahan 1990an, dua hasil riset penting yang berdampak signifikan pada riset pengambilan keputusan adalah Libby dan Luft (1993) serta Ashton dan Ashton (1995). Libby dan Luft (1993) melanjutkan riset mereka sebelumnya dan riset pengambilan keputusan di bidang audit berpijak pada kerangka bahwa kinerja merupakan fungsi dari kemampuan, pengetahuan, lingkungan, dan motivasi. Ashton dan Ashton (1995) dalam bukunya memuat tiga manuskrip penting yaitu Libby (1995), Messier (1995), serta Solomon dan Shields (1995) yang menjadi dasar bagi riset berperilaku dalam akuntansi berikutnya.

Fase 2000an

Riset dipengaruhi oleh perkembangan praktik audit, misalnya pendekatan *risk-based audit* dengan penentuan risiko (*strategic assesment*) dalam prosedur audit. Demikian juga munculnya regulasi atas *internal control over financial reporting* (ICoFR) dari SOX 404 yang menekankan pentingnya pengendalian internal untuk mendeteksi kecurangan, penyalahgunaan aset, maupun pengelolaan yang tidak tepat atas entitas usaha untuk mencapai visi entitas dengan efektif dan efisien.

Trotman (2011) berpendapat bahwa pada fase 2000an terdapat dua area riset penting yang berelasi dengan interaksi antarpersonal, yaitu antara auditor dan antara auditor-klien dalam negosiasi. Topik proses review pada 2000an berbeda dengan 1990an. Pada tahun 2000an, riset yang berkaitan dengan proses review dihubungkan dengan perubahan lingkungan audit (Nelson dan Tan 2005). Pengambilan keputusan dalam grup dihubungkan dengan standar baru yang mengharuskan adanya *brainstorming* (SAS No. 99, AICPA 2002) atau diskusi pada pertemuan untuk perencanaan

Tabel 1
Publikasi REP di *Accounting Review* tahun 2010-2013

No	Jurnal	Judul	Peneliti
1.	<i>The Accounting Review</i> , Vol. 85, No. 5 (2010): pp.547-571	<i>The Influence of Documentation Specificity and Priming on Auditors Fraud Risk Assessments and Evidence Evaluation Decisions</i>	J.S Hammerley E.M.Bamber T. D. Carpenter
2.	<i>The Accounting Review</i> , Vol. 85, No. 5 (2010): pp.1647-1668	<i>The Effect of Magnitude of Audit Difference and Prior Client Concession on Negotiations of Proposed Adjustments</i>	Richard C. Hatfield Richard W. Houston
3.	<i>The Accounting Review</i> , Vol 85, No.5 (2010)pp. 1743-1761	<i>Effect of Technical Department's Advice Quality Assesment Standards, and Client Justifications on Auditors' Propensity to Accept Client-Preferred Accounting Method</i>	Terence Bu-Peow Ng Premila Gowri Shankar
4.	<i>The Accounting Review</i> , Vol 85, No.5 (2010) pp. 1763-1786	<i>Intervention in Subordinates' Judgment Knowledge Advantage on Audit Team Judgments</i>	Mark. E. Peecher M. David Piercey Jay S. Rich Richard M. Tubbs
5.	<i>The Accounting Review</i> , Vol.85, No. 4.(2010) pp.1273-1301	<i>Auditors' Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field</i>	Joseph F. Brazel Tina D. Carpenter J. Gregory Jenkins
6.	<i>The Accounting Review</i> , Vol.85, No.4 (2010) pp.1325-1346	<i>Joints Effects of Principles-Based versus Rules-Based Standards and Auditor Type in Constraining Financial Managers' Aggressive Reporting</i>	Karim Jamal Hun-Tong Tan
7.	<i>The Accounting Review</i> , Vol.85, No.3 (2010), pp.911-935	<i>A Field Experiment Comparing the Outcomes of Three Fraud Brainstorming Procedures: Nominal Group, Round Robin, and Open Discussion</i>	James E. Hunton Anna Gold
8.	<i>The Accounting Review</i> , Vol. 85, No.2 (2010),pp.547-571	<i>The Influence of Documentation Specificity and Priming on Auditors Fraud Risk Assessments and Evidence Evaluation Decisions</i>	Jacqueline S. Hammersley E. Michael Bamber Tina D. Carpenter
9.	<i>The Accounting Review</i> , Vol. 86, No.4 (2011), pp.1231-1253	<i>Risk-based Auditing, Strategic Prompts, and Auditor Sensitivity to the Strategic Risk of Fraud</i>	Kendall Bowlin
10.	<i>The Accounting Review</i> , Vol.86, No.3 (2011), pp.915-943	<i>How a Systems Perspective Improves Knowledge Acquisition and Performance in Analytical Procedures</i>	Billy E. Brewster
11.	<i>The Accounting Review</i> Vo.88, No.2(2013), pp.641-665	<i>Financial Statement Disaggregation Decisions and Auditor's Tolerance for Misstatement</i>	Robert Libby Timothy Brown

program deteksi kecurangan (ISA 240, IAASB 2000). Riset tentang negosiasi klien-auditor menggunakan model yang dikembangkan Gibbins, Salterio dan Webb (2001).

Pengambilan keputusan dalam kelompok juga berkaitan dengan *group support system*, yaitu pemanfaatan teknologi komputer untuk diskusi dibandingkan dengan *face-to-face* (Arnold et al. 2000; Murthy dan Kerr 2004; Murthy dan Kerr 2003). Trotman, Wright,

dan Wright (2005) menggunakan penyuluh auditor sebagai negosiator dalam interaksi antarpersonal. Bell et al. (2005) menyediakan pandangan dalam evaluasi bukti, terutama dalam kaitan atribut beberapa tipe bukti yang mungkin dimanipulasi oleh manajemen. O'Donnel dan Schultz (2005) menguji efek halo pada auditor yang melakukan penilaian strategik, sementara Grammling, O'Donnel, dan Vandervalde (2010) menguji efek halo

Tabel 2
Publikasi REP di *BRIA*

No	Jurnal	Judul	Peneliti
1	<i>BRIA</i> , Vol.22, No.2 (2010), pp.69-86	<i>The Effects of Ingratiation and Client Incentive on Auditor Judgment</i>	Jesse C. Robertson
2	<i>BRIA</i> , Vo.22, No.1 (2010),p p.109-134	<i>Negotiating a Fair Value under Accounting Uncertainty: A Laboratory Experiment</i>	Karl J. Wang
3	<i>BRIA</i> , Vol.23, No.2,(2011),pp.27-50	<i>Auditors' Levels of Dispositional Need for Closure and Effects on Hypothesis Generation and Confidence.</i>	Charles D. Bailey Cynthia M. Daily Thomas J. Phillips, Jr
4	<i>BRIA</i> , Vol.23, No.2, (2011),pp.93-115	<i>Does the Arrangement of Audit Evidence According More Susceptible to Memory Conjunction Errors?</i>	Amanda M. Grossman Robert B. Welker
5	<i>BRIA</i> , Vol. 23, No.2 (2011),pp.51-67	<i>Nonaudit Services and Independence in Appearance: Decision Context Matters</i>	Bryan K.Church Ping Zhang
6	<i>BRIA</i> , Vol.23, No.2 (2011) pp.117-130	<i>The Effects of Prior Auditor Involvement and Client Pressure on Proposed Audit Adjustments</i>	Richard C. Hatfield Scott B. Jackson Scott D. Vandervelde
7	<i>BRIA</i> , Vol.23, No.1, (2011) pp.131-160	<i>Do Managers Intend to Use the Same Negotiation Strategies as Partners?</i>	Susan McCracken Steven E.Salterio Regan N. Schmidt
8	<i>BRIA</i> , Vol.24,No.2, (2012) pp.211-229	<i>The Effect of Early Career Experience in Auditors' Assessment of Error Explanations in Analytical Review</i>	Alex C. Yen
9	<i>BRIA</i> , Vo. 24, No. 2. (2012),pp193-210	<i>Firm-Level Formalization and Auditor Performance on Complex Tasks</i>	Iris C. Stuart Douglas F. Prawitt

pada penentuan pengendalian pengganti. Nelson (2009) menyuguhkan model skeptisme profesional. Pada tahun 2010an, perubahan regulasi dan metodologi audit (pendekatan pengauditan berbasis risiko, kertas kerja terkomputerisasi, standar pengauditan baru, peningkatan peran komite audit) berpeluang untuk diteliti lebih lanjut. Penggunaan metode eksperimen menyediakan kekuatan hubungan kausal antarvariabel dependen dengan independen yang diteliti.

TOPIK KONTEMPORER REP

Untuk merumuskan topik kontemporer REP, dilakukan penelusuran topik penelitian empat tahun terakhir (2010 sampai 2013) yang bersumber dari tiga jurnal di bidang RKDA yang masuk peringkat atas, yaitu *The Accounting Review* (grade four²), *Accounting,*

Organizations and Society (grade four), *Behavioral Research in Accounting* (grade three). Dari jurnal yang terpublikasi tersebut dipilih artikel REP, kemudian disarikan isu utama yang masih dapat dikembangkan untuk penelitian lebih lanjut. Tabel 1, 2, dan 3 menyajikan topik kontemporer dari jurnal tersebut.

Dari berbagai REP internasional dapat disarikan beberapa topik kontemporer yang dikelompokkan menjadi tiga hal menurut Nelson dan Tan (2005), yaitu (1) penugasan audit, (2) auditor dengan atributnya, (3) interaksi auditor dengan pemangku kepentingan lain atas kinerja tugasnya. Dari tiga pengelompokan di atas dapat dikembangkan berbagai riset yang berkaitan dengan pertimbangan profesional auditor yang menyesuaikan perkembangan audit terkini yaitu: (1) pengauditan berbasis risiko, (2) cara penyajian informasi pengauditan, (3) penaksiran *fraud*, (4) prosedur analitis, (5) interaksi antara klien dengan auditor (negosiasi, perjanjian), (6) interaksi auditor dengan auditor (*brainstorming*).

² Sumber pemeringkatan jurnal dari The Association of Business Schools, 137 Euston Road, London, NW1 2AA, United Kingdom.

Tabel 3
Publikasi REP di AOS tahun 2010-2013

No	Jurnal	Judul	Peneliti
1	AOS 35 (2010): 579-595	<i>The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship</i>	Michael Gibbins, Susan McCracken, Steven E. Salterio
2	AOS 35 (2010): 238-251	<i>Integrating Business Risk Into Auditor Judgment about the Risk of Material Misstatement: The Influence of a Strategic-Systems-Audit Approach</i>	Joseph J. Schultz Jr, James Llyod Bierstaker, Ed P'Donnell
3	AOS 35 (2010): 546-557	<i>Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition and Assessments of Fraud Risk</i>	Carolyn Strand Norman, Anna M. Rose, Jacob M. Rose
4	AOS 35 (2010): 558-564	<i>Nationality and Differences in Auditor Risk Assessment: A Research Note with Experimental Evidence</i>	Ed O'Donnel, Jenice Prather-Kinsey
5	AOS 35 (2010): 707-717	<i>The Influence of Organizational Justice on Accountant Whistleblowing</i>	Deborah L. Seifert, John T. Sweeney, Jeff Joireman, John M. Thornton
6	AOS 36 (2011): 102-108	<i>The effects of disclosure type and audit committee expertise on Chief Audit Executives' tolerance for financial misstatements</i>	Carloyn Strand Norman, Jacob M. Rose, Ik Seon Suh
7	AOS 36 (2011): 284-292	<i>Is mandated independence necessary for audit quality?</i>	Karim Jamal, Shyam Sunder
8	AOS 36 (2011): 456-476	<i>Reining in Auditors: On the Dynamics of Power Surrounding an "Innovation" in the Regulatory Space</i>	Bertrand Malsch, Yves Gendron
9	AOS 36 (2011) 534-547	<i>The Relative Effectiveness of Persuasion Tactics in Auditor-Client Negotiations</i>	Stephen Perreault, Thomas Kida
10	AOS 37(2012): 519-533	<i>A test of the auditor reliability framework using lenders' judgments</i>	F. Todd DeZoort, Travis Holt, Mark H. Taylor
11	AOS 37 (2012): 41-53	<i>Triangulation of Audit Evidence in Fraud Risk Assessments</i>	Ken T. Trotman, William F. Wright

Riset terdahulu tentang pengauditan berbasis risiko (Schultz, Bierstaker dan O'Donnel 2010; O'Donnel, Jenice dan Kinsey 2010; Bowlin 2011) merupakan metode pengujian audit dengan menentukan risiko bisnis pada saat perencanaan audit dan dilanjutkan dengan mempertimbangkan tingkat risiko tersebut dalam tahap audit berikutnya. Manipulasi dalam bentuk tingkat risiko bisnis klien tinggi atau rendah dan variabel dependen yang digunakan adalah pertimbangan profesional auditor. Topik ini bisa dikembangkan dengan penugasan penentuan risiko salah saji yang dikombinasikan dengan beberapa konteks antara lain penugasan prosedur analitis, penilaian sistem

pengendalian internal, maupun penilaian risiko salah saji dari suatu siklus audit. Riset atas pendekatan risiko bisnis dalam pengauditan dapat dikembangkan dengan model riset sebelumnya (Bell et al. 2005; Knechel 2007; Peecher, Schwartz dan Solomon 2007). Trotman et al. (2011) juga berpendapat bahwa pendekatan risiko bisnis dalam audit menjadi perhatian para eksperimentalis.

Cara penyajian informasi pengauditan berpotensi menimbulkan bias primasi maupun risensi. Riset terdahulu yang menguji bias pertimbangan profesional yang disebabkan oleh cara penyajian informasi dalam konteks pengauditan belum banyak dilakukan, sementara dalam konteks akuntansi keuangan

sudah dilakukan oleh Pinsker (2007; 2011). Dengan demikian, riset atas bias primasi dan risensi berpotensi untuk dikembangkan lebih lanjut dalam riset terdahulu dalam konteks pengauditan. Pertimbangan profesional dalam audit dilakukan secara bertahap sehingga penerimaan informasi bagi auditor merupakan suatu proses sekuensial. Hal ini berpotensi pada munculnya bias resensi yang cenderung menetapkan suatu keputusan berdasarkan informasi terakhir yang diterima. Pengembangan lain adalah pengambilan keputusan dalam konteks pengauditan dapat dikembangkan dengan penugasan berbasis kelompok. Diskusi kelompok merupakan salah satu metode untuk meningkatkan akurasi suatu keputusan. Dengan diskusi kelompok diharapkan dapat memitigasi bias yang dirasakan auditor. Fenomena juga menunjukkan bahwa praktik audit menunjukkan bahwa pekerjaan audit dilakukan dalam kelompok.

Penaksiran *fraud* dalam riset terdahulu (Brazel, Carpenter dan Jenkins 2011; Trotman dan Wright 2012) dalam penugasan individu juga dapat dikembangkan dengan penugasan berbasis kelompok. Akurasi pertimbangan profesional auditor dalam penaksiran *fraud* dapat diuji dengan suatu diskusi kelompok audit yang didesain dalam penaksiran *fraud* yang tinggi dan rendah. Tingkat skeptisme profesional auditor juga dapat digunakan untuk menilai akurasi pertimbangan profesional auditor. Riset juga bisa memasukkan beberapa faktor pribadi yang mungkin memengaruhi keputusan auditor, misalnya tipe kepribadian atau pengalaman auditor.

Riset dalam konteks prosedur analitis sebelumnya (Brewster 2011; Yen 2012) memiliki potensi luas untuk diekstensi lebih lanjut. Messier, Simon, dan Smith (2013) mereview riset-riset dalam konteks prosedur analitis menyimpulkan bahwa tatanan pengauditan dalam tim maupun proses review atas pekerjaan audit serta pengalaman audit dapat memengaruhi pertimbangan auditor. Dengan demikian, REP dalam konteks prosedur analitis berpotensi untuk dikembangkan lebih lanjut dengan penugasan kelompok maupun intervensi pimpinan atas pekerjaan

auditor pemula (*novice*). Penugasan yang diberikan juga dapat dikembangkan dengan membandingkan informasi keuangan dan nonkeuangan dalam memahami lingkungan bisnis klien untuk kemudian menentukan hipotesis awal suatu kondisi bisnis klien atau menentukan risiko bisnis tingkat awal. Penugasan berikutnya menerima informasi pada tahap pengujian audit dan penyelesaian audit. REP bisa dikembangkan dengan membandingkan pertimbangan auditor pada setiap tahap penugasan, seperti Luippold dan Kida (2012) yang memberi dukungan empiris bahwa ambiguitas informasi menyebabkan pengambilan keputusan auditor pada pengujian analitis menjadi tidak tepat.

Demikian pula interaksi antara klien dengan auditor maupun antara auditor dalam bernegosiasi dengan eksperimen yang sudah dilakukan sebelumnya berbasis keputusan individu (Wang 2011; Hatfield, Jackson dan Vandervelde 2011; McCracken, Salterio dan Schmidt 2011; Perreault dan Kida 2012). Pengembangan riset berikutnya atas interaksi auditor-klien maupun antara auditor dapat dilakukan berbasis kelompok dan menggunakan teknologi informasi. Penggunaan teknologi informasi sebagai metode eksperimen dapat dilakukan dalam bentuk *website* maupun *localhost* yang memuat modul eksperimen secara interaktif. Penggunaan internet sebagai pendukung eksperimen juga merupakan metode untuk memperoleh data penelitian. Penggunaan *website* berbantuan internet memungkinkan eksperimen bisa dilakukan tanpa berinteraksi langsung dengan partisipan. Namun demikian, peneliti perlu berhati-hati dalam menjaga validitas internal eksperimen berbasis *web*. Berbagai faktor yang dapat mengganggu eksperimen berbasis *web* perlu diperhatikan antara lain keseriusan subjek dalam mengerjakan penugasan eksperimen.

RISET EKSPERIMENTAL PENGAUDITAN DI INDONESIA

Bagaimana dengan REP di Indonesia? Berdasarkan penelusuran atas disertasi

Tabel 4
Riset dan Publikasi REP di Indonesia

No	Sumber	Judul Penelitian	Peneliti
1.	Jurnal Riset Akuntansi Indonesia Vol. 6 No. 1, Januari 2003	Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasi Eksperimen	Sekar Mayang Sari
2.	Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia (Volume 5, Nomor 1, Juni 2008)	Skeptisme Profesional Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan	Suzy Novianti
3.	Disertasi Program S3 FEB UGM (2006)	Pengujian dan Mekanisme Pengurangbiasan Efek Kekinian, Pengalaman Audit, Telaah Sendiri dan Telaah Kelompok dalam Pertimbangan Auditor	I Wayan Suartana
4.	Disertasi Program S3 FEB UGM (2009)	Alat Bantu Keputusan <i>Foresight</i> dan Strategi Mitigasi Bias <i>Hindsight</i> untuk Mempersempit Kesenjangan di antara Perspektif Auditor dan Evaluator	I Made Narsa
5.	Disertasi Program S3 FEB UGM (2013)	Strategi Pemitigasian Efek Halo untuk Menentukan Risiko Salah Saji Material dengan Swa-eksplanasi dan Balikan Eksplanatori	Intiyas Utami
6.	Disertasi Program S3 UNDIP (2007)	Skeptisme Profesional Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan Untuk Mencapai Prosedur Audit Yang Efektif	Suzy Noviyanti
7.	Accounting and Taxation, Vol.5 (1 April 2013)	<i>Flexible Working Arrangement and Stress Management Training in Mitigating Auditor's Burnout: An Experimental Study</i>	Intiyas Utami Supriyadi
8.	Global Journal of Business Research Vol. 8. No. 1 (2014)	<i>Halo Effect in Analytical Procedure: The Impact of Client Profile and Scope of Information</i>	Intiyas Utami, Indra Wijaya Kusuma, Gudono, Supriyadi

dan publikasi di Jurnal Riset Akuntansi Indonesia di Indonesia dari tahun 2000an sampai 2013 yang dapat diakses melalui internet diperoleh beberapa hasil penelitian pada tabel 4. Dari hasil penelusuran REP di Indonesia, jumlahnya masih terbatas dan tidak sepesat perkembangan REP internasional. Topik yang diteliti juga masih tertinggal dari REP internasional. Kondisi tersebut bisa disebabkan karena minat di bidang REP tidak begitu tinggi, atau kesulitan dalam mengimplementasikan REP dalam konteks Indonesia. Padahal, REP memberi keleluasaan bagi peneliti untuk mendesain penelitian sesuai dengan tujuan penelitian. Subjek REP tidak terbatas pada auditor namun peneliti bisa

menggunakan mahasiswa sebagai penyuluh. Penggunaan mahasiswa sebagai penyuluh auditor perlu memperhatikan kompleksitas penugasan yang diberikan. Tidak semua tugas auditor bisa dilakukan mahasiswa karena beberapa penugasan memerlukan keahlian dan pengalaman yang tinggi. Meskipun demikian, hal ini tidak berarti penggunaan mahasiswa sebagai penyuluh auditor berpengaruh terhadap rendahnya validitas eksternal suatu REP. Nahartyo (2012) menyatakan cara yang bisa dipakai untuk mengecek kesetaraan perilaku mahasiswa sebagai penyuluh dengan pemain yang sesungguhnya adalah dengan penggunaan grup kontrol yang beranggotakan profesi yang sesungguhnya. Selain itu, penggunaan praktisi

sebagai grup kontrol juga perlu dicermati karena sampel mungkin tidak representatif kondisi praktisi dalam populasi.

Contoh riset di Indonesia yang menggunakan mahasiswa sebagai penyuluh adalah Narsa (2009) yang menggunakan mahasiswa akuntansi yang bertindak sebagai auditor pemula. Kualifikasi subjek adalah sudah menempuh mata kuliah pengauditan dan praktik pengauditan. Eksperimen Narsa (2009) berkaitan dengan penggunaan alat bantu keputusan *foresight* untuk memitigasi bias kognitif perspektif auditor yang disebut kesalahan pertimbangan prediktif. Mahasiswa diberi tugas untuk membuat keputusan kemungkinan melakukan penyesuaian atas sediaan supaya dapat memberikan opini tanpa pengecualian. Subjek juga diminta untuk menilai faktor-faktor relevan terkait sebelum membuat keputusan penyesuaian, baik sebagian maupun penuh.

REP di Indonesia masih memiliki potensi besar untuk berkembang. Dengan bersumber dari berbagai REP internasional, maka dapat dikembangkan riset lebih lanjut. Perkembangan *International Standards on Auditing (ISA)* di Indonesia maupun pendeteksian kecurangan menjadi isu menarik dalam perkembangan REP. Fenomena terbongkarnya banyaknya kasus korupsi di Indonesia menjelaskan bahwa *triangle fraud* yang terdiri dari rasionalisasi, kesempatan, dan tekanan sosial yang tinggi menarik untuk diteliti dengan studi eksperimen. Manipulasi dapat diberikan dalam hal pemberian kondisi klien dengan model korupsi yang berbeda dan auditor diminta menentukan pertimbangan profesional atas kecurangan yang mungkin terjadi. Riset dalam konteks audit internal yang menjadi pilar *corporate governance* juga dapat dikembangkan dengan metode eksperimen. Pengembangan REP di Indonesia tetap harus memperhatikan desain penelitian yang kuat. Validitas internal yang menjadi keunggulan desain eksperimen menjadi faktor penting yang tidak dapat ditinggalkan.

SIMPULAN

Tulisan ini menyajikan perkembangan riset eksperimental pengauditan (REP) selama tiga fase di lingkungan internasional serta mendeskripsi topik kontemporer riset eksperimental pengauditan yang didapat dikembangkan untuk riset yang akan datang. Topik kontemporer dikembangkan dari tiga jurnal internasional yang memuat REP yaitu *the Accounting Review*, *Accounting Organization and Society*, dan *Behavioral Research in Accounting*.

Evolusi riset eksperimental dapat dikelompokkan dalam empat fase, yaitu 1970an, 1980an, 1990an, dan 2000an. Fase pertama berkaitan dengan heuristik dan bias dalam pengambilan keputusan pengauditan. Fase kedua didominasi pemrosesan informasi manusia yang memengaruhi pengambilan keputusan. Fase ketiga, sejumlah riset atas keahlian dan pengetahuan yang memengaruhi pengambilan keputusan. Fase keempat berkaitan dengan perkembangan praktik audit antara lain *risk-based audit* serta interaksi antarpersonal, yaitu antara auditor, dan antara auditor-klien, dan pengambilan keputusan berbasis kelompok (*group support system*).

Topik kontemporer dikembangkan dari REP yang dipublikasikan di jurnal internasional pada periode 2010-2013 meliputi beberapa isu riset, yaitu pengauditan berbasis risiko, cara penyajian informasi pengauditan, penaksiran *fraud*, prosedur analitik, interaksi antara klien dengan auditor (negosiasi, perjanjian) dan interaksi auditor dengan auditor, (*brainstorming*). Riset eksperimental Indonesia masih dapat dikembangkan lebih lanjut karena masih cenderung menggunakan topik heuristik dan bias dalam pengambilan keputusan audit, sedangkan fase keempat secara internasional sudah masuk pada perkembangan *risk-based audit* serta pengambilan keputusan berbasis kelompok (*group support system*). Desain eksperimental REP tetap harus memperhatikan hakikat dari riset eksperimental, yaitu adanya validitas internal yang tinggi serta memperhatikan faktor penugasan pada subjek yang dipilih.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdel-khalik, A. R., D. Snowball dan J. H. Wragge. 1983. The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs. *The Accounting Review*, 58, 215-227.
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People (Ithaca, N.Y: Prepared for the Controliership Foundation, at Cornell University*.
- Arnold, V. et al. 2000. Group Decision Making: The Impact of Opportunity Cost Time Pressure and Group Support Systems. *Behavioral Research in Accounting*, 12, 69-96.
- Asare, S. K. dan A. Wright. 1997. Hypothesis Revisions Strategies in Conducting Analytical Procedures. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (8), 737-755.
- Ashton, R. H. 1974. An Experimental Study of Internal Control Judgments. *Journal of Accounting Research*, 12 (1), 143-157.
- Ashton, A. H. 1985. Does Consensus Imply Accuracy in Accounting Studies of Decision Making? *The Accounting Review*, 60, 173-185.
- Ashton, A. H. 1991. Experience and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise. *The Accounting Review*, 66, 218-239.
- Ashton, R. H. 2010. Quality, Timing, and Luck: Look Back at Ashton (1974), *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29, 3-13.
- Ashton, A. H. dan R. H. Ashton. 1988. Sequential Belief Revision in Auditing. *The Accounting Review*, 63 (4), 623-641.
- Ashton, A. H. dan R. H. Ashton. 1995. *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*. New York, NY: Cambridge University Press.
- Ashton, R. H. dan S. S. Kramer. 1980. Students as surrogates in behavioral accounting research: Some evidence. *Journal of Accounting Research*, 18 (1), 1-15.
- Bamber, E. M. 1983. Expert Judgment in the Audit Team: A Source Reliability Approach. *Journal of Accounting Research*, 21 (2), 396-412.
- Bailey, C.D., C. M. Daily dan T. J. Philips, Jr. 2011. Auditors Level of Dispositional Need for Closure and Effects on Hypothesis Generation and Confidence. *Behavioral Research in Accounting*, 23, 27-50.
- Birnberg, J. G. dan M. D. Shields. 1984. The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 9 (3-4), 365-382.
- Bedard, J.C. dan S.F. Biggs. 1991. Pattern Recognition, Hypothesis Generation, and Auditor Performance in Analytical Review Task. *The Accounting Review*, 66 (3), 622-642.
- Bell, T. B., M. E. Peecher dan I. Solomon. 2005. *The 21st Century Public-Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*. Montvale, NJ: KPMG.
- Benston, G. J. 1963. The Role of the Firms's Accounting System for Motivation. *The Accounting Review*, 347-354.
- Biggs, W., F. Messier dan J. V. Hansen. 1987. A Descriptive Analysis of Computer Audit Specialists' Decision-Making Behavior in Advances Computer Environments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 6 (Spring), 1-21.
- Bonner, S. E. 1990. Experience Effects in Auditing: the Role of Task-Specific Knowledge. *The Accounting Review*, 65, 72-92.
- Bonner, S. B. dan B. L. Lewis. 1990. Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Research*, 28 (Supplement), 1-20.

- Bowlin, K. 2011. Risk-based Auditing, Strategic Prompts, and Auditor Sensitivity to the Strategic Risk of Fraud. *The Accounting Review*, 86 (4), 1231-1253.
- Brazel, J. F., T. D. Carpenter dan J. G. Jenkins. 2010. Auditors' Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field. *The Accounting Review*, 85 (4), 1273-1301.
- Brewster, B. E. 2011. How a Systems Perspective Improves Knowledge Acquisition and Performance in Analytical Procedures. *The Accounting Review*, 86 (3), 915-943.
- Bruns Jr, W. J. 1965. Inventory Valuation and Management Decisions. *The Accounting Review*, 40, 345-357.
- Bruns Jr, W. J. 1966, The Accounting Period Concepts and its Effect on Management Decisions, *Journal of Accounting Research*, 4, 1-14.
- Burgstahler, D. dan G. L. Sundem. 1989. The Evolution of Behavioral Accounting Research in A United States, 1968-1987. *Behavioral Research in Accounting*, 1, 75-108.
- Butt, J. L. dan T. I. Campbell. 1989. The Effects of Information Order and Hypothesis-Testing Strategies on Auditors' Judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 14, 471-479.
- Campbell, D. T. dan J. C. Stanley. 1966. *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Boston, Mass: Houghton Mifflin Company.
- Caplan, E. H. 1989. Behavioral Accounting - A Personal View. *Behavioral Research in Accounting*, 109-123.
- Colbert, J. L. 1988. Inherent Risk: An Investigation of Auditors' Judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 13, 111-121.
- Church, B. K. dan P. Zhang. 2011. Nonaudit Services and Independence in Appearance: Decision Context Matters. *Behavioral Research in Accounting*, 23 (2), 51-67.
- Danos, P., D. L. Holt, dan E. A. Imhoff. 1989. The Use of Accounting Information in Bank Lending Decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 14, 235-246.
- Dent, A. G. H. 1931. Budgetary Business Control in Practice. *The Manchester Guardian Commercial*: 539.
- Devine, C. 1963. The Role of Conservatism Reexamined. *Journal of Accounting Research*, 127-138.
- DeZoort, F. T., T. Holt, dan M. H. Taylor. 2012. A Test of the Auditor Reliability Framework using Lenders' Judgments. *Accounting Organization and Society*, 37, 519-533.
- Driver, M. J. dan T. J. Mock. 1975. Human Information Processing Decision Style Theory and Accounting Information Systems. *The Accounting Review*, 50 (3), 490-508.
- Dyckman, R. dan S. A. Zeff. 1984. Two Decades of the Journal of Accounting Research. *Journal of Accounting Research*, 225-297.
- Ferguson, W. B. 1920. *Relationship of Cost Accounting to Business Management-From the Viewpoint of the Business Executive.* N.A.C.A Yearbook, p. 82.
- Frederick, D. M., 1991. Auditors' Representation and Retrieval of Internal Control Knowledge. *The Accounting Review*, 66, 240-258.
- Gibbins, M. 1984, Propositions about the Psychology of Professional Judgement in Public Accounting. *Journal of Accounting Research*, 22, 103-125.

- Gibbins, M., S. E. Salterio, dan A. Webb. 2001. Evidence about Auditor-Client Management Negotiations Concerning Client's Financial Reporting. *Journal of Accounting Research*, 39 (3), 535-556.
- Gibbin, M., S. McCrackern, dan S. E. Salterio. 2010. The Auditor's Strategy Selection for Negotiations with Management: Flexibility of Initial Accounting Position and Nature of the Relationship. *Accounting, Organization and Society*, 579-595.
- Grammling, A., E. O' Donnel, dan S. Vandervelde. 2010. Audit Partner Evaluation of Compensating Controls: A Focus on Design Effectiveness and Extent of Auditor Testing. *Behavioral Research in Accounting*, 29, 175-187.
- Green, D. O. 1973. Behavioral Science and Accounting Research, in N. Dopuch and L. Revsine (eds). *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation* (University of Illinois, 1973), 93-115.
- Grossman, A. M. dan R. B. Welker. 2011. Does the Arrangement of Audit Evidence According More Susceptible to Memory Conjunction Errors. *Behavioral Research in Accounting*, 23 (2), 93-115.
- Hatfield, R. C. dan R. W. Houston. 2010. The Effect of Magnitude of Audit Difference and Prior Client Concession on Negotiations of Proposed Adjustments. *The Accounting Review*, 85 (5), 1647-1668.
- Hatfield, R. C., S. B. Jackson dan S. D. Vandervelde. 2011. The Effects of Prior Auditor Involvement and Client Pressure on Proposed Audit Adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, 23 (12), 117-130.
- Hammerley J. S., E. M. Bamber, dan T. D. Carpenter. 2010. The Influence of Documentation Specificity and Priming on Auditors Fraud Risk Assessments and Evidence Evaluation Decisions. *The Accounting Review*, 85, 547-571.
- Heiman, V. 1990. Auditors' Assessments of the Likelihood of Error Explanations in Analytical Review. *The Accounting Review*, 65 (4), 875-890.
- Hofstede, T. R. dan J. C. Kinard. 1970. A Strategy for Behavioral Accounting Research. *The Accounting Review*, 38-54.
- Hunton J. E. dan A. Gold. 2010. A Field Experiment Comparing the Outcomes of Three Fraud Brainstorming Procedures: Nominal Group, Round Robin and Open Discussion. *The Accounting Review*, 85 (3), 911-935.
- Jamal, K. dan S. Sunder. 2011. Is Mandated Independence Necessary for Audit Quality? *Accounting Organization and Society*, 36, 284-292.
- Jamal, K. dan H-T. Tan. 2010. Joints Effects of Principles-Based versus Rules-Based Standards and Auditor Type in Constraining Financial Managers' Aggressive Reporting. *The Accounting Review*, 85 (4), 1325-1346.
- Jacqueline, S. et al. 2010. The Influence of Documentation Specificity and Priming on Auditors Fraud Risk of Fraud. *The Accounting Review*, 86 (4), 547-571.
- Joyce, E. J., 1976. Expert Judgment in Audit Program Planning. *Journal of Accounting Research*, 14, 29-60.
- Joyce, E. J. dan G. C. Biddle. 1981a. Anchoring and Adjustment in Probabilistic Inference in Auditing. *Journal of Accounting Research*, 19 (1), 120-145.
- Joyce, E. J. dan G. C. Biddle. 1981b. Are Auditors' Judgments Sufficiently Regressive? *Journal of Accounting Research*, 19 (2), 323-349.

- Kaplan, S. E. dan P. M. J. Reckers. 1985. An Examination of Auditor Performance Evaluation. *The Accounting Review*, 60, 477-487.
- Kennedy, J. 1993. Debiasing Audit Judgment with Accountability: A Framework and Experimental Results. *Journal of Accounting Research*, 31 (2), 231-245.
- Kida, T. 1980. An Investigation into Auditors' Continuity and Related Qualification Judgments. *Journal of Accounting Research*, 18, 506-523.
- Kida, T. 1984. The Impact of Hypothesis-testing Strategies on Auditors' Use of Judgment Data. *Journal of Accounting Research*, 22, 1, 332-340.
- Knechel, W. R. 2007. The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 383-408.
- Koonce, L. 1992. Explanation and Counter-Explanation During Analytical Review. *The Accounting Review*, 67 (1), 59-76.
- Krogstad, J. L., R. T. Ettenson dan J. Shanteau. 1984. Context and Experience in Auditors' Materiality Judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 4 (Fall), 54-74.
- Luckett, P. F. dan M. K. Hirst. 1989. The Impact of Feedback on Inter-Rater Agreement and Self Insight in Performance Evaluation Decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 14, 379-387.
- Libby, R. 1975. Accounting Ratios and the Prediction of Failure: Some Behavioral Evidence. *Journal of Accounting Research*, 13 (1), 150-161.
- Libby, R. 1995. The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. In *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*, edited by Ashton, A. H. dan R. H. Ashton. New York, NY: Cambridge University Press.
- _____. 1981. *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- _____. 1985. Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical Review. *Journal of Accounting Research*, 23 (2), 646-665.
- _____. dan J. Luft. 1993. Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation and Environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18 (5), 425-450.
- _____. dan P. A. Libby. 1989. Expert Measurement and Mechanical Combination in Control Reliance Decisions. *The Accounting Review*, 64, 729-747.
- _____. dan T. Brown. 2013. Financial Statement Dissagregation Decisions and Auditor's Tolerance for Misstatement. *The Accounting Review*, 88 (2), 641-665.
- _____. dan D. M. Frederick. 1990. Experience and the Ability to Explain Audit findings. *Journal of Accounting Research*, 28, 348-367.
- Lord, A. T. 1989. The Development of Behavioral Thought in Accounting, 1952- 1981. *Behavioral Research in Accounting*, 1, 124-149.
- Luippold, B. L. dan T. E. Kida. 2012. The Impact of Initial Information Ambiguity on the Accuracy of Analytical Review Judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (2), 113-129.
- Malsch, B. dan Y. Gendron. 2011. Reining in Auditors: On the Dynamics of Power Surrounding an "Innovation" in the Regulatory Space. *Accounting Organization and Society*, 26, 456-476.

- McDaniel, L. S. 1990. The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance. *Journal of Accounting Research*, 28 (2), 267-285.
- McCracken, S., S. E. Salterio, dan R. N. Schmidt. 2011. *Behavioral Research in Accounting*, 23 (1), 131-160.
- Murthy, U. S. dan D. S. Kerr. 2004. Comparing Audit Team Effectiveness via Alternative Modes of Computer-Mediated Communication. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 141-152.
- Murthy, U. S. dan D. S. Kerr. 2003. Decision Making Performance of Interacting Groups: An Experimental Investigation of the Effects of Task Type and Communication Mode. *Information & Management*, 40, 351-360.
- Messier, W. E. Jr. 1995. Research in and Development of Audit Decisions Aids: A Review. In *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*, edited by Ashton, A. H., and R. H. Ashton. New York, NY: Cambridge University Press.
- Messier, W. F. Jr. 1983. The Effect of Experience and Firm Type on Materiality Disclosure Judgments. *Journal of Accounting Research*, 21, 611-618.
- Messier, W. F., C. A. Simon, dan J. L. Smith. 2013. Two Decades of Behavioral Research on Analytical Procedures: What Have We Learned? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 (1), 139-181.
- Nahartyo, E. 2012. *Desain dan Implementasi Riset Eksperimen*. UPP AMPYKPN.
- Narsa, I. M. 2009. *Alat Bantu Keputusan Foresight dan Strategi Mitigasi Bias Hindsight untuk Mempersempit Kesenjangan di antara Perspektif Auditor dan Evaluator*. Disertasi. Program Doktor Akuntansi. Fakultas Ekonomika dan Bisnis. Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.
- Nelson, M. W. 1993. The Effects of Error Frequency and Accounting Knowledge on Error Diagnosis in Analytical Review. *The Accounting Review*, 68 (4), 803-824.
- Nelson, M. W. dan H. T. Tan. 2005. Judgment and Decision Making Research in Auditing: A task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24 (Supplement), 41-71.
- Nelson, M. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (2), 1-34.
- Norman, C. S., A. M. Rose, dan J. M. Rose. 2010. Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition and Assessments of Fraud Risk. *Accounting Organization and Society*, 25, 546-557.
- Norman, C. S., J. M. Rose, dan I. S. Suh. 2011. The Effects of Disclosure Type and Audit Committee Expertise on Chief Audit Executives' Tolerance for Financial Misstatements. *Accounting Organization and Society*, 36, 102-108.
- Noviyanti, S. 2007. *Skeptisme Profesional Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan untuk Mencapai Prosedur Audit yang Efektif*. Disertasi. Program Doktor Ekonomi. Fakultas Ekonomi. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Noviyanti, S. 2008. Skeptisme Profesional Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 5 (1): 102-125
- O' Donnell, E. dan J. J. Schultz, Jr. 2005. The Halo Effect in Business Risk Audits: Can Strategic Risk Assessment Bias Auditor Judgment about Accounting

- Details? *The Accounting Review*, 80 (3), 921-939.
- O'Donnell, E. dan J. P. Kinsey. 2010. Nationality and Differences in Auditor Risk Assessment: A Research Note with Experimental Evidence, *Accounting Organization and Society*, 558-564.
- Parker, L. D. 1984. The Behavioral Impact of Budgets: Early Accounting Contributions. *The Accounting Historians Journal*, 119-123.
- Pinsker R. 2007. Long Series of Information and Nonprofessional Investors' Belief Revision. *Behavioral Research in Accounting*, 19, 197-214.
- Pinsker R. 2011. Primacy or Recency? A Study of Order Effects when Nonprofessional investors are Provided a Long Series of Disclosures. *Behavioral Research in Accounting*, 23, 161-183.
- Peecher, M. 1996. The Influence of Auditors' Justifications Process on Their Decisions: A Cognitive Model and Experimental Evidence. *Journal of Accounting Research*, 24 (1), 125-140.
- Peecher, M. E., R. Schwartz, dan I. Solomon. 2007. It's All about Audit Quality: Perspectives on Strategic-Systems Auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 463-485.
- Peecher, M. E. et al. 2010. Intervention in Subordinates' Judgment Knowledge: Advantage on Audit Team Judgments. *The Accounting Review*, 85 (5), 1763-1786
- Perreault, S. dan T. Kida. 2011. The Relative Effectiveness of Persuasion Tactics in Auditor-Client Negotiations. *Accounting Organization and Society*, 36, 534-547.
- Plumlee, R. D. 1985. The Standard of Objectivity for Internal Auditors: Memory and Bias Effects. *Journal of Accounting Research*, 23, 683-699.
- Reckers, P. M. J. dan J. J. Jr. Schultz. 1982. Individual Versus Group Assisted Audit Evaluations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2 (1), 64-74.
- Robertson, J. C. 2010. The Effects of Ingratiation and Client Incentive on Auditor Judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 22 (2), 69-86.
- Sari, M. S. 2003. Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasi Eksperimen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 6 (1): 119-133
- Seifert, D. L. et al. 2010. The Influence of Organizational Justice on Accountant Whistleblowing. *Accounting Organization and Society*, 707-717.
- Schultz, J. J. Jr. dan P. M. J. Reckers. 1981. The Impact of Group Processing on Selected Audit Disclosure Decisions. *Journal of Accounting Research*, 19 (2), 482- 501.
- Schultz, J. J. Jr., J. L. Bierstaker, dan Ed P. O'Donnell. 2010. Integrating Business Risk Into Auditor Judgment about the Risk of Material Misstatement: the Influence of a Strategic-Systems-Audit Approach. *Accounting Organization and Society*, 238-251.
- Suartana, I. W. 2006. *Pengujian dan Mekanisme Pengurangbiasan Efek Kekinian, Pengalaman Audit, Telaah Sendiri dan Telaah Kelompok dalam Pertimbangan Auditor*. Disertasi, Program Doktor Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjah Mada Yogyakarta.
- Solomon, I. dan M. D. Shields. 1995. Judgment and Decision Research in Auditing. In *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*, edited by Ashton, A.H., dan R. H. Ashton. New York, NY: Cambridge University Press.

- Solomon, I. 1982. Probability of Assessment by Individual Auditors and Audit Teams: An Empirical Investigation. *Journal of Accounting Research*, 20 (2), 689-710.
- Solomon, I. dan K. T. Trotman. 2003. Experimental judgement and decision research in auditing: The first 25 years of AOS. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (4), 395-412.
- Shockley, R. A. 1981. Perceptions of Auditors' Independence: an Empirical Analysis. *The Accounting Review*, 56, 785-800.
- Shadish, R. W., T. Cook, dan D. T. Campbell. 2002. *Experimental and Quasi-Experimental Design for Generalized Causal Inference*. Houghton Mifflin Company.
- Stuart, I. C. dan D. F. Prawitt. 2012. Firm-Level Formalization and Auditor Performance on Complex Tasks. *Behavioral Research in Accounting*, 24 (2), 193-210.
- Swieringa, R. J. dan K. E. Weick. 1982. An Assessment of Laboratory Experiments in Accounting. *Journal of Accounting Research*, 20, 56-101.
- Tan, H. 1995. Effects of Expectation, Prior Involvement and Review Awareness on Memory for Audit Evidence and Judgment. *Journal of Accounting Research*, 33 (1), 113-135.
- Terence Bu-Peow Ng. dan P. G Shankar. 2010. Effect of Technical Department's Advice Quality Assesment Standards, and Client Justifications on Auditors' Propensity to Accept Client-Preferred Accounting Method. *The Accounting Review*, 85 (5), 1743-1761.
- Trotman, K. T. 2011. A Different Personal Perspective through the Behavioral Accounting Literature. *Behavioral Research in Accounting*, 23 (1), 203-208.
- Trotman, K. T. dan W. F. Wright. 2012. Triangulation of Audit Evidence in Fraud Risk Assesments. *Accounting Organization and Society*, 37, 41-53.
- Trotman, K. T., A. Wright, dan S. Wright. 2005. Auditor Negotiations: An Examination of the Efficacy of Intervention Methods. *The Accounting Review*, 80 (1), 349-367.
- Trotman, K. T., H. C. Tan, dan N. Ang. 2011. Fifty-year Overview of Judgment and Decision-Making Research in Accounting. *Accounting and Finance*, 51, 278-360.
- Trotman, K. T. 1985. The Review Process and the Accuracy of Auditor Judgments. *Journal of Accounting Research*, 23 (2), 740-752.
- Trotman, K. T. dan P. Yetton. 1985. The Effect of the Review Process on Auditors' Judgments. *Journal of Accounting Research*, 23 (1), 256-267.
- Tubbs, R. M. 1992. The Effect of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge. *The Accounting Review*, 67, 783-801.
- Tversky, A. dan D. Kahneman. 1974. Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. *Science*, 185, 1124-1131.
- Tversky, A. dan D. Kahneman. 1974. Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. *Science*, 185, 1124-1131.
- Utami, I. dan Supriyadi. 2013. Flexible Working Arrangement and Stress Management Training in Mitigating Auditor's Burnout: An Experimental Study. *Accounting & Taxation*, 5 (1), 97- 113.
- Utami, I. et. al. 2013. Halo Effect in Analytical Procedure: The Impact of Client Profile and Scope of Information. *Global Journal of Business Research*, 8 (1), 9-26.
- Utami, I. 2013. *Strategi Pemitigasian Efek Halo untuk Menentukan Risiko Salah*

Saji Material dengan Swa-Eksplanasi dan Balik Eksplanatori. Disertasi, Program Doktor Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada.

- Wang, K. J. 2010. Negotiation a Fair Value under Accounting Uncertainty: A Laboratory Experiment. *Behavioral Research in Accounting*, 22 (1), 109-134
- Waller, W. S. dan W. L. Felix Jr. 1984. The Effects of Incomplete Outcome Feedback on Auditors' Self-perceptions of Judgment Ability. *The Accounting Review*, 59, 637-646.
- Weber, R. 1980. Some Characteristics of the Free Recall of Computer Controls by EDP auditors. *Journal of Accounting Research*, 18 (1), 214-241.
- Yen, A. C. 2012. The Effect of Earley Career Experience in Auditors' Assesment of Error Explanations in Analytical Review. *Behavioral Research in Accounting*, 24 (2), 211-229.