

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia
Volume 8 - No. 2, Desember 2011

STRATEGI *FORESIGHT* UNTUK MENGUBAH PERSPEKTIF *EX ANTE* KE PERSPEKTIF *EX POST* DALAM PROSES KEPUTUSAN AUDITOR INDEPENDEN

I Made Narsa

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Airlangga Surabaya
narsa_ua@yahoo.com

Abstract

This study is intended to test the effect of outcome on independent auditors' decision, and whether the use of foresight decision aids can alter auditors' ex-ante perspective to ex-post perspective in decision process. We use experimental design involving 206 undergraduate accounting students. They are distributed into four groups: foresight, hindsight, foresight+single outcome, and foresight+multiple outcome. We found negative outcome affects independent auditors' decision, and foresight strategies effectively alter independent auditor's perspective from ex-ante to ex-post perspective. We also found that in decision making process auditors consider negative information more than positive information, which reflects auditors' conservative attitude. The results of this study can serve as a guide for auditors in improving the quality of audit planning process to prevent litigation.

Keywords: *foresight, hindsight, outcome, decisions, litigation*

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh *outcome* pada keputusan auditor independen dan apakah penggunaan alat bantu keputusan *foresight* dapat mengubah perspektif *ex ante* ke perspektif *ex post* dalam proses keputusan auditor independen. Penelitian ini menggunakan rancangan eksperimen melibatkan 206 mahasiswa S1 akuntansi. Subyek didistribusikan secara random ke dalam empat grup, yaitu: *foresight, hindsight, foresight-single outcome, dan foresight-multiple outcome*. Temuan penelitian menunjukkan bahwa *outcome* negatif berpengaruh terhadap keputusan auditor independen dan strategi *foresight* efektif mengubah proses pengambilan keputusan auditor independen dari perspektif *ex ante* ke perspektif *ex post*. Temuan lain yang sangat penting adalah, bahwa dalam proses pengambilan keputusan auditor lebih mempertimbangkan informasi negatif dibandingkan dengan informasi positif, ini merefleksikan sikap konservatisme auditor. Hasil penelitian ini dapat dijadikan pedoman bagi auditor dalam meningkatkan kualitas proses perencanaan audit untuk menghindari litigasi.

Kata kunci: *foresight, hindsight, outcome, keputusan, litigasi*

PENDAHULUAN

Profesi akuntan publik (atau auditor independen) pada tahun-tahun terakhir ini mendapat sorotan sangat tajam terkait dengan adanya berbagai skandal yang melibatkan korporasi besar dan auditor independen, baik di luar negeri maupun di dalam negeri. Di

luar negeri misalnya kita bisa melihat kasus di sejumlah korporasi besar yang melibatkan pihak auditor independen, seperti Enron, Worldcom, Global Crossing dan Tyco (AS), Independent Insurance dan Equitable (Inggris), Parmalat Group (Italia), HIH Insurance, Rothwells Limited (Australia), SK Group (Korsel), dan lain sebagainya.

Di Indonesia juga banyak kasus yang melanda korporasi besar dan melibatkan pihak auditor independen, diantaranya adalah kasus Bank Lippo, Bank Global, Kimia Farma, Indo Farma, Telkom, Pakuwon Jati, dan Great River International. Meskipun, di Indonesia sampai saat ini (sejauh hasil penelusuran yang penulis lakukan), belum ada auditor independen yang dipidana penjara, adanya fakta bahwa beberapa dokter (sebagai pembeding) telah divonis hukuman penjara, dan kasus seorang auditor—Louis James Carter—yang telah dijatuhi pidana penjara selama empat tahun dan tiga bulan di Australia (Anonim 2000), dapat menjadi yurisprudensi bagi profesi akuntansi.

Perhatian pemerintah dan profesi akuntansi terhadap masalah integritas, independensi, kejujuran (*fairness*) dan objektivitas dalam kaitannya dengan kewajiban hukum, pada akhir-akhir ini meningkat tajam. Peningkatan perhatian ini disebabkan oleh meningkatnya jumlah masalah hukum yang dihadapi oleh akuntan publik (AP) dan kantor akuntan publik (KAP). Penyebab timbulnya masalah hukum adalah adanya kesenjangan antara apa yang diekspektasi oleh publik dari sebuah pekerjaan audit dengan apa yang sesungguhnya disediakan oleh audit itu sendiri (Jennings et al. 1993). Publik, khususnya investor, kreditor dan pemerintah, memiliki ekspektasi yang sangat besar dan mengharapkan informasi dalam laporan keuangan auditan merupakan dasar yang kuat untuk mengambil keputusan ekonomi. Sementara di pihak lain, auditor tidak bertanggungjawab terhadap isi laporan keuangan, karena isi laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen.

Namun apabila perusahaan klien, misalnya, dinyatakan bangkrut, maka akibat dari adanya kesenjangan ekspektasi, publik mengajukan tuntutan hukum kepada auditor independen yang dipandang sebagai penjamin atau pihak yang bertanggungjawab. Ini berarti auditor berpotensi berhadapan dengan proses pengadilan, dimana dalam proses pengadilan terdapat kesenjangan antara auditor dan hakim sebagai penilai, yaitu kesenjangan perspektif waktu.

Auditor membuat keputusan dalam kondisi ketidakpastian dan tidak mengetahui informasi *outcome* (kondisi *foresight*), tetapi penilai (misalnya hakim) menilai kewajiban auditor dari perspektif yang sudah mengetahui informasi *outcome* (kondisi *hindsight*). Perbedaan perspektif waktu dan informasi *outcome* ini menimbulkan bias yang disebut dengan bias *hindsight*. Bias *hindsight* ini secara signifikan berpengaruh baik secara positif maupun negatif terhadap profesi akuntansi (Jr 1994). Oleh karena itu auditor harus berupaya untuk mengurangi kesenjangan tersebut dalam rangka memperkecil kemungkinan munculnya masalah litigasi.

Penelitian ini dilakukan ketika terjadi penolakan terhadap RUU-Akuntan Publik yang memasukkan sanksi pidana penjara bagi Akuntan Publik. Perkembangan lebih lanjut menunjukkan bahwa pada tanggal 3 Mei 2011 RUU-AP telah disahkan menjadi Undang Undang No 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Pada Bab XIII pasal 55 UU tersebut diatur mengenai ketentuan pidana, yang mana akuntan publik yang melakukan pelanggaran tertentu sebagaimana disebutkan pada pasal tersebut dapat dikenakan sanksi pidana penjara paling lama 5 tahun dan pidana denda paling banyak Rp. 300.000.000. Dengan demikian, jika dibandingkan dengan penelitian-penelitian sebelumnya, penelitian ini dilakukan ketika terjadi fenomena kontekstual di Indonesia terkait dengan masalah litigasi, yaitu banyaknya kontra terhadap sanksi pidana dalam rancangan UU Akuntan Publik. Selain itu, penelitian ini menggunakan *novice auditor* sebagai upaya untuk mengeliminasi kemungkinan adanya pengaruh pengalaman terhadap proses pengambilan keputusan sebagaimana dilakukan dalam penelitian sebelumnya. Sejauh pengamatan dan penelusuran yang telah dilakukan terhadap penelitian-penelitian dan publikasi di Indonesia, penelitian ini dapat dikatakan sebagai penelitian awal yang meneliti fenomena bias *hindsight* dalam konteks proses keputusan auditor independen.

Terkait dengan sanksi pidana yang diatur dalam UU-AP, akuntan publik tidak perlu

menolak atau takut terhadap sanksi pidana yang diatur dalam UU-AP tersebut, karena jika kualitas keputusan yang dibuatnya baik maka AP maupun KAP dapat menghindari masalah litigasi. Untuk meningkatkan kualitas keputusan diperlukan proses pertimbangan yang berkualitas. Oleh karena itu, diperlukan adanya perubahan proses berpikir auditor dari perspektif *foresight* ke perspektif *hindsight*. Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah *outcome* berpengaruh terhadap proses pertimbangan auditor? apakah alat bantu keputusan dapat digunakan sebagai strategi *foresight* dalam memitigasi pengaruh *outcome* dalam proses keputusan auditor independen? dan apakah perspektif *ex ante* auditor dapat diubah ke perspektif *ex post* dalam proses pengambilan keputusan?

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberi kontribusi baik teoritis, metodologis, maupun praktis. Secara teoritis penelitian ini telah mengawali penggalian dimensi-dimensi perilaku dan psikologi para auditor dengan harapan menemukan strategi yang baik untuk meningkatkan kualitas prediksi dan keputusan sehingga memperkecil risiko litigasi. Temuan dalam penelitian ini juga diharapkan memberi tilikan baru dan membawa implikasi bagi perkembangan teori psikologi sosial di Indonesia, khususnya implementasinya pada bidang pengauditan. Sebagai penelitian awal, hasil penelitian ini juga diharapkan (1) memberi bukti dan penjelasan empiris pertama mengenai fenomena bias *hindsight* di Indonesia, serta strategi memitigasinya, (2) merupakan pembuka bagi penelitian-penelitian berikutnya dalam menggali lebih jauh fenomena bias *hindsight* serta menguji berbagai strategi untuk mitigasinya.

Dilihat dari metode penelitian, penggunaan desain eksperimen bukanlah hal yang baru. Tetapi karena penelitian seperti ini belum pernah dilakukan untuk tatanan di Indonesia, maka penggunaan desain eksperimental dalam penelitian ini dapat membawa implikasi penting bagi penelitian-penelitian berikutnya. Selain itu, material eksperimen dengan titik fokus keputusan auditor mengenai tingkat

keusangan persediaan akan menginspirasi pengembangan material eksperimen pada bidang lainnya, misalnya sistem pengendalian internal, penganggaran, evaluasi kinerja manajerial, dan lain sebagainya.

Secara umum implikasi praktis penelitian ini berkaitan dengan peningkatan kualitas perencanaan, pekerjaan pengauditan, dan kewajiban hukum auditor. Alat bantu keputusan yang sudah teruji dalam penelitian ini sangat penting bagi auditor itu sendiri dan profesi akuntansi. Hasil penelitian ini dapat diimplementasikan melalui sistem pengendalian manajemen dan menjadi pedoman bagi profesi akuntan publik dalam rangka menentukan strategi yang tepat dalam membuat perencanaan dan pengimplementasian pekerjaan pengauditan. Implikasinya adalah dapat mengubah proses pengambilan keputusan dan cara auditor dalam membuat perencanaan dan pengimplementasian pekerjaan pengauditan.

PENGEMBANGAN TEORI DAN HIPOTESIS

Fenomena Bias *Hindsight*

Bias *hindsight*, sering juga disebut *outcome effect*, adalah kecenderungan individu yang memiliki *outcome knowledge* untuk melakukan *overestimate* dari kemampuan mereka dalam memprediksi *outcome* tertentu *ex ante* (Kadous 1996; Wasserman et al. 1991). Dengan demikian bias *hindsight* dapat dilihat sebagai ketidakmampuan *in foresight* untuk melihat bagaimana sesuatu akan terjadi di masa depan, atau ketidakmampuan *in hindsight* untuk melihat bagaimana sesuatu terjadi di masa lampau (Kamin dan Rachlinski 1995). Secara operasional bias *hindsight* didefinisikan sebagai perbedaan probabilitas subjektif mengenai terjadinya *outcome* tertentu antara individu yang sudah mengetahui *outcome* (*hindsight*) dan yang tidak memiliki *outcome* (*foresight*) (Christensen-Szalanski dan Willham 1991; Lowe dan Reckers 2000; Schkade dan Kilbourne 1991).

Keberadaan fenomena bias *hindsight* sangat kuat (*robust*) dan ditemukan pada beragam

desain, material, dan ukuran (Campbell dan Tesser 1983; Guilbault et al. 2004; Pohl 2007). Fenomena ini juga diteliti pada berbagai bidang mulai dari politik sampai pada domain medik, ekonomi, hukum, dan keputusan sehari-hari lainnya (Harley 2007). Secara spesifik, misalnya terjadi pada bidang-bidang yang berkaitan dengan: kejadian-kejadian historis (Fischhoff 1975), eksperimen-eksperimen ilmiah (Davies 1987; Slovic dan Fischhoff 1977), informasi pengetahuan umum (Campbell dan Tesser 1983), diagnosa medik (Arkes et al. 1988; Arkes et al. 1981), pengauditan (Anderson et al. 1997; Lowe dan Reckers 1994; Pratt dan Stice 1994; Reimers dan Butler 1992; Smith dan Kida 1991), musibah teknologi (Verplanken dan Pieters 1988), politik (Levi dan Pryor 1987), hukum (Smith dan Greene 2005; Stallard dan Worthington 1998), etika bisnis (Sligo dan Stirton 1998), penganggaran modal (Brown dan Solomon 1993), evaluasi kinerja manajerial oleh atasan (Brown dan Solomon 1987), dan lain sebagainya.

Paradigma standar untuk penelitian-penelitian bias *hindsight* terdiri dari tiga kondisi (Hawkins dan Hastie 1990), yaitu: (1) individu-individu menerima informasi mengenai beberapa kejadian target; (2) beberapa individu diberi informasi mengenai *outcome* negatif yang sesungguhnya terjadi dan individu lainnya tidak diberi *outcome* negatif; (3) semua individu diminta untuk mengestimasi probabilitas masing-masing *outcome* seolah-olah mereka tidak pernah menerima informasi *outcome*. Perbedaan pertimbangan prediktif antara individu dengan informasi *outcome* negatif (kondisi *hindsight*) dan individu yang tidak menerima *outcome* negatif (kondisi *foresight*) disebut dengan bias *hindsight* (Christensen-Szalanski dan Willham 1991; Schkade dan Kilbourne 1991).

Dalam konteks audit, akuntan bertanggung-jawab untuk mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit (IAI 2001:

par. 03). Auditor dapat mengidentifikasi dan mengevaluasi informasi mengenai kondisi atau peristiwa tertentu yang jika dipertimbangkan secara keseluruhan, menunjukkan adanya kesangsian besar tentang kemampuan klien dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya untuk jangka waktu pantas. Kondisi dan peristiwa yang dimaksud dapat berupa: kondisi persediaan yang terancam usang; trend laba operasi negatif secara terus menerus, dan lainnya. Isu keusangan persediaan mewakili pertimbangan auditor yang berpengaruh substansial terhadap laporan laba rugi dan rasio keuangan perusahaan. Selain itu, isu persediaan juga diidentifikasi sebagai salah satu area yang berisiko litigasi (Pratt dan Stice 1994).

Dalam proses pengauditan, auditor mengevaluasi isyarat-isyarat informasi mengenai klien mereka, dalam hal ini terkait dengan masalah keusangan persediaan, kemudian membuat pertimbangan mengenai kemungkinan apakah klien mereka berkemampuan untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas (*going concern*). Berdasarkan pertimbangan tersebut, auditor membuat keputusan apakah mengungkapkan informasi tersebut di dalam laporan audit atau tidak (AICPA 1988; IAI 2001: par. 02-03, 11-18).

Berdasarkan penjelasan konseptual dan hasil-hasil penelitian empirik sebelumnya, mengarahkan pada hipotesis sebagai berikut

H₁: Auditor yang diberi *outcome* negatif mengenai klien audit mereka akan melakukan penyesuaian lebih luas atas persediaan daripada Auditor yang tidak diberi *outcome* negatif.

Alat Bantu Keputusan *Foresight*

Bias *hindsight* sangat penting dan memiliki konsekuensi praktis bagi profesi akuntansi. Oleh karena itu, strategi mitigasinya sangat diperlukan. Strategi mitigasi yang secara umum dipergunakan untuk menyelaraskan perspektif *hindsight* dan *foresight* dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu mengubah proses keputusan *ex ante* melalui strategi *foresight* dan/atau mengubah proses evaluasi *ex post* dengan

strategi *hindsight*. Sudah banyak peneliti yang meneliti fenomena *hindsight* antara lain: (Anderson et al. 1997; Fischhoff 1982a; Hawkins dan Hastie 1990; Lowe dan Reckers 1994; Smith dan Greene 2005). Tetapi untuk fenomena *foresight* masih sedikit (Lowe dan Reckers 2000), terlebih di Indonesia belum pernah dilakukan.

Strategi *foresight* secara khusus sangat berguna bagi auditor yang menyadari bahwa *outcome* negatif yang ekstrem bisa menyimpannya akibat kekeliruan pertimbangan dan kinerjanya akan dinilai *in hindsight* oleh pihak eksternal. Selain itu sangat sulit untuk memengaruhi evaluasi yang dilakukan oleh pihak eksternal *ex post*. Oleh karena itu, strategi *foresight* harus diimplementasikan sebagai alat bantu keputusan baik dalam proses perencanaan maupun dalam proses pertimbangan (Brown dan Solomon 1993; Reimers dan Butler 1992).

Penelitian terdahulu (Arkes 1989; 1991; Kennedy 1995; Lowe dan Reckers 2000) menyarankan untuk menggunakan alat bantu keputusan untuk mengurangi efek *hindsight*. Dalam penelitian ini, sama seperti Lowe dan Reckers (2000) strategi *foresight* didesain dalam dua konteks, yaitu konteks *outcome* tunggal (*outcome* negatif) dan konteks multi *outcome* (positif dan negatif).

Outcome Tunggal

Dalam konteks *outcome* tunggal auditor diberi alat bantu keputusan yang mengarahkan mereka untuk memikirkan informasi mengenai *outcome* yang bersifat negatif. Seperti dijelaskan di depan, efek *hindsight* dapat dilihat sebagai ketidakmampuan *in foresight* untuk melihat bagaimana sesuatu akan terjadi di masa depan, atau ketidakmampuan *in hindsight* untuk melihat bagaimana sesuatu terjadi di masa lampau (Kamin dan Rachlinski 1995). Fischhoff (1982b) menjelaskan bahwa *hindsight* meliputi pemberian penjelasan *outcome* tunggal dan meminta individu untuk fokus pada *outcome* tunggal potensial (negatif), di masa yang akan datang (*in foresight*), esensinya adalah menempatkan individu dalam perspektif *hindsight*. Proses ini

seharusnya menyamakan pengaruh *foresight* dengan perspektif *hindsight*, dengan demikian memoderasi efek *hindsight*.

Dengan menggunakan penalaran yang sama, akuntan juga secara eksplisit diarahkan dengan alat bantu keputusan sederhana untuk mempertimbangkan bagaimana pertimbangan *foresight* tertentu dapat menyebabkan kerugian dan tuntutan hukum. Skenario yang dipergunakan dalam penelitian sama dengan skenario yang digunakan oleh Lowe dan Reckers (2000). Akuntan memberi bobot terhadap seperangkat faktor-faktor informasi yang berkaitan dengan keusangan persediaan klien. Jika akuntan tidak mempertimbangkan secara hati-hati potensi konsekuensi hukum dari pertimbangan mereka *ex ante*, pertimbangan/keputusan akuntan mungkin kurang dapat dijustifikasi *ex post* dalam tuntutan hukum yang bisa muncul di kemudian hari.

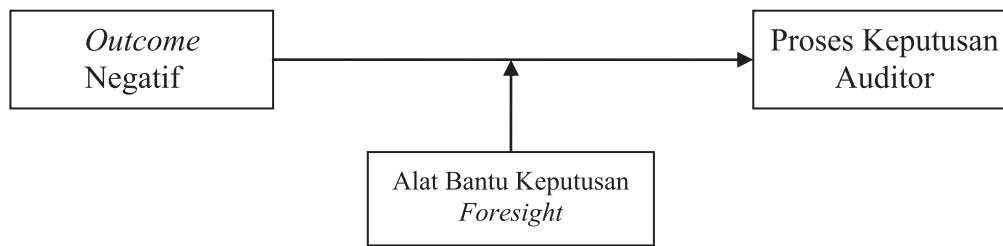
Jika potensi konsekuensi hukum berikutnya yang bersumber dari pertimbangan akuntan sudah dipertimbangkan *in foresight*, boleh jadi akuntan akan melaksanakan audit dengan perspektif *hindsight*. Dengan demikian, akuntan dapat mempertimbangkan *outcome ex ante* potensial, sehingga pertimbangan *foresight* tersebut mendekati pertimbangan *hindsight* para evaluator potensial. Dari penjelasan konsep-konsep tersebut di atas, maka hipotesis kedua dirumuskan sebagai berikut:

H_{2a}: Ketika auditor diberi sinyal untuk mempertimbangkan skenario potensi kerugian hukum, maka mereka akan melakukan penyesuaian lebih luas atas persediaan daripada auditor yang tidak diberi sinyal tersebut.

H_{2b}: Ketika auditor diberi sinyal untuk mempertimbangkan skenario potensi kerugian hukum, maka penyesuaian atas persediaan tidak berbeda dengan penyesuaian yang dibuat oleh auditor yang diberi *outcome* negatif.

Outcome Ganda

Dalam strategi ini tidak hanya menonjolkan satu *outcome* negatif, subjek juga diarahkan untuk mempertimbangkan berbagai



Gambar 1
Model Penelitian

Tabel 1
Desain Eksperimen, Variabel Dependen PS dan PP

Grup	Informasi Outcome		Alat Bantu Keputusan	
	Tanpa Outcome	Outcome Negatif	Outcome Tunggal	Outcome Ganda
Foresight _{Auditor}	+	-	-	-
Hindsight _{Auditor}	+	+	-	-
Foresight+MT	+	-	+	-
Foresight+MG	+	-	-	+

kemungkinan dan mengidentifikasi *outcome* positif dan negatif yang berpotensi terjadi (Arkes et al. 1988). Reimers et al. (1992) menyatakan, bahwa akuntan independen dapat mempertimbangkan *outcome* ganda ketika membuat pertimbangan dalam keputusan *foresight* mereka, dengan demikian, akan mengurangi kejutan *outcome* sesungguhnya. Proses ini memiliki efek yang menyebabkan subjek untuk berpikir mengenai keseluruhan konsekuensi dari pertimbangan mereka tentang apa yang akan terjadi, dan dengan demikian analisis keputusan menjadi lebih lengkap.

Melalui penggunaan alat bantu keputusan, akuntan dapat didorong untuk berpikir secara lebih lengkap mengenai kemungkinan konsekuensi *outcome* audit sebelum membuat pertimbangan (Levi dan Pryor 1987; Verplanken dan Pieters 1988). Akuntan seharusnya dapat mempertimbangkan konsekuensi potensial baik positif maupun negatif dari pertimbangan mereka dan mengambil langkah yang tepat untuk menghindari *outcome* negatif. Secara tipikal individu sebenarnya akan memberi bobot lebih besar pada potensi *outcome* negatif daripada potensi *outcome* positif (Casper et al. 1988; Casper et al. 1989; Schkade dan Kilbourne 1991). Lebih lanjut, karakteristik

profesional yang melekat pada diri seorang akuntan adalah adanya kecenderungan untuk konservatif (Ashton dan Ashton 1990; Smith dan Kida 1991). Dengan demikian, akuntan akan secara langsung melakukan tindakan untuk menghindari *outcome* negatif. Dari penjelasan konsep ini, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{3a}: Ketika auditor diberi sinyal untuk mempertimbangkan *outcomes* potensial yang akan terjadi, maka auditor akan melakukan penyesuaian lebih luas atas persediaan daripada auditor yang tidak menerima sinyal tersebut.

H_{3b}: Ketika auditor diberi sinyal untuk mempertimbangkan *outcomes* potensial yang akan terjadi, maka penyesuaian atas persediaan yang dibuatnya tidak berbeda dengan penyesuaian yang dibuat oleh auditor yang diberi *outcome* negatif.

METODE PENELITIAN

Model dan Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan desain eksperimental untuk menguji (1) apakah *outcome* negatif berpengaruh terhadap proses

keputusan auditor? (2) apakah alat bantu keputusan dapat memitigasi bias *hindsight* akibat pengaruh *outcome* negatif. Secara diagramatis model penelitian ini tampak pada Gambar 1, sementara desain eksperimen tampak pada Tabel 1.

Subjek dan Variabel Penelitian

Partisipan dalam penelitian ini adalah mahasiswa strata satu akuntansi yang sudah menempuh mata kuliah auditing atau praktik auditing sebanyak 209 mahasiswa. Partisipan ditugaskan secara random ke salah satu dari empat grup yaitu: grup *foresight*, grup *hindsight*, grup *foresight+single outcome*, dan grup *foresight+multiple outcome*. Berdasarkan hasil cek manipulasi, ditemukan tiga orang partisipan tidak layak untuk diikuti dalam proses analisis karena keliru dalam memahami materi kasus dan memberi respon secara tidak lengkap. Setelah mengeliminasi tiga subjek yang gagal dalam cek manipulasi, rata-rata tingkat pemahaman subjek terhadap kasus yang dieksperimenkan adalah 71,29% dari skala 100% sehingga dapat disimpulkan bahwa semua subjek memiliki pemahaman yang baik terhadap kasus. Dengan demikian jumlah partisipan yang *valid* adalah 206 orang.

Variabel dependen adalah pertimbangan/keputusan auditor untuk melakukan penyesuaian (*adjustment*) terhadap keusangan persediaan sebelum memberikan opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified*). Ada dua variabel dependen, yaitu: Penyesuaian Sebagian (PS) dan Penyesuaian Penuh (PP). Variabel independen adalah *outcome* negatif dan strategi mitigasi.

Material eksperimen yang dipergunakan diadopsi dari Lowe dan Reckers (2000) dengan sedikit penyesuaian supaya realistis dengan kondisi di Indonesia. Setiap subjek diberi *booklet* yang berisi instruksi, materi kasus, dan kuesioner. Setting kasus adalah perusahaan manufaktur hipotetis, PT Buah Hati, yang memproduksi mainan anak-anak sebagai klien yang sedang mengalami penurunan kinerja keuangan pada tahun-tahun terakhir. Dalam kasus tersebut disajikan

ringkasan item-item keuangan dan informasi kualitatif tertentu yang relevan. *Focal point* dari skenario ini adalah potensi keusangan persediaan (Pratt dan Stice 1994)¹. Inti eksperimen ini adalah meminta auditor untuk kemungkinan melakukan penyesuaian atas keusangan persediaan sebelum memberikan opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) dan menilai enam faktor terkait. Contoh pertanyaan: Seberapa luas anda akan melakukan penyesuaian, baik penyesuaian sebagian (PS), maupun penyesuaian penuh (PP) atas persediaan sebelum memberikan opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*). Skala jawaban adalah 1 (tidak sama sekali) sampai 10 (seluas-luasnya). Penyesuaian sebagian maksudnya adalah penyesuaian terhadap nilai dan jumlah sebagian persediaan, sedangkan penyesuaian penuh adalah menghapuskan seluruh nilai persediaan yang dinilai usang dan berisiko dari neraca.

Tugas dan Prosedur Eksperimen

Grup *Foresight* diberi narasi kasus dasar, tetapi tidak diberi *outcome* atau alat bantu keputusan yang mengarahkan pertimbangan subjek. Subjek diminta untuk membaca kasus dan enam informasi yang berkaitan dengan perusahaan (A, B, C, D, E, dan F) kemudian diminta untuk menjawab daftar pertanyaan didasarkan pada perspektif *ex ante*.

Tiga grup lainnya juga menerima narasi kasus dasar dan enam informasi faktor, sama dengan grup *foresight*, tetapi mendapat perlakuan tambahan. Grup *Hindsight* diberi penjelasan mengenai *outcome*. Sebagai bagian dari *outcome*, kasus ini menyatakan bahwa

1 Alasan menggunakan persediaan sebagai skenario utama: (1) Penilaian terhadap persediaan oleh auditor adalah bidang yang sangat subjektif yang memerlukan pertimbangan. Kebebasan yang diberikan kepada auditor dalam membuat pertimbangan sangat berpotensi terjadi manipulasi dalam eksperimen ini sehingga dapat mengetahui pengaruhnya terhadap variabel dependen; (2) Isu keusangan persediaan mewakili pertimbangan auditor yang berpengaruh substansial terhadap laporan laba rugi dan rasio keuangan perusahaan; (3) Penilaian persediaan memerlukan prosedur audit; dan (4) Isu persediaan diidentifikasi sebagai salah satu area yang memiliki risiko ligitasi.

partner audit memutuskan tidak melakukan *write down* persediaan (dengan diringi penurunan laba) atau memberi pengungkapan terkait untuk tahun berjalan. Sebagai tambahan, juga diinformasikan bahwa klien sedang mengalami kemunduran dengan kombinasi masalah seperti ada pesaing baru yang masuk dalam industri, kesulitan menembus pasar luar negeri, dan ketidakmampuan perusahaan melakukan penggantian produk.

Grup *Foresight+single outcome* diberi narasi kasus yang sama seperti kondisi *foresight* (tanpa informasi *outcome*). Sebelum diminta untuk menilai alternatif pelaporan berkaitan dengan keusangan persediaan, subjek diberi alat bantu keputusan untuk mempertimbangkan konsekuensi hukum dari alternatif untuk tidak melaporkan isu-isu yang berkaitan dengan persediaan. Cara ini untuk mendorong agar subjek mempertimbangkan potensi masalah tuntutan hukum. Alat bantu keputusan dibagi menjadi dua, yaitu: (1) Gambarkan apa pertimbangan anda untuk *exposure* KAP dalam audit ini. Gambarkan apa skenario kasus yang paling buruk yang akan terjadi, apa *set outcome* atau kombinasi dari *outcome* yang menyebabkan skenario ini terjadi; (2) Asumsikan bahwa KAP menjadi tergugat setelah pekerjaan suatu audit. Apa skenario yang paling merugikan yang dapat dikembangkan dari rekonstruksi kejadian bahwa akan ada tuntutan hukum.

Grup *Foresight+multiple outcome* diberi narasi kasus dasar yang sama dan diberi bantuan untuk mendorong subjek mengidentifikasi multi *outcome* potensial baik positif maupun negatif. Tujuan alat bantu keputusan ini adalah untuk memberi sinyal kepada subjek mengenai kemungkinan terjadinya *outcome* ganda yang disebabkan oleh kondisi yang didiskusikan dalam kasus ini. Alat bantu keputusan ini berbunyi: Beberapa *outcome* sangat berpotensi terjadi dalam kasus ini. Pikirkan tiga kemungkinan *outcome* yang dapat terjadi dari fakta dan informasi dalam kasus. Pastikan bahwa Anda sudah memasukkan baik kemungkinan *outcome* positif maupun negatif. Gambarkan *outcome* tersebut dan probabilitas kemungkinan terjadinya.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Data Demografi dan Cek Manipulasi

Partisipan dalam penelitian ini adalah mahasiswa strata satu akuntansi yang sudah menempuh mata kuliah auditing atau praktik auditing sebanyak 209 mahasiswa. Berdasarkan hasil cek manipulasi, ditemukan 3 orang partisipan tidak layak untuk diikutkan dalam proses analisis, karena keliru dalam memahami materi kasus dan memberikan respon secara tidak lengkap. Data demografis partisipan disajikan pada Tabel 2.

Untuk menguji apakah prosedur randomisasi efektif dalam mengeliminasi perbedaan karakteristik antar individu, maka perlu dilakukan pengujian. Prosedur randomisasi ini diharapkan agar tidak terdapat perbedaan signifikan antar keempat kelompok *treatment*. Tabel 3 menunjukkan hasil pengujian apakah ada perbedaan signifikan antar grup dilihat dari sisi umur partisipan, pengalaman audit, dan jenis kelamin. Hasil pengujian menunjukkan nilai statistik uji F untuk umur partisipan adalah 1.172 dengan *p-value* 0.321, nilai statistik uji F untuk pengalaman audit 0.717 dengan *p-value* 0.54, nilai statistik uji F untuk status perkawinan partisipan sebesar 0.355 dengan *p-value* 0.785, dan nilai statistik uji F untuk jenis kelamin partisipan sebesar 0.066 dengan *p-value* 0.978.

Dari Tabel 3 dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan signifikan antar grup. Peneliti memperoleh keyakinan bahwa kondisi keempat grup *treatment* adalah homogen atau ekuivalen, sehingga respon dari masing-masing grup tidak dikontaminasi oleh perbedaan karakteristik individu tersebut.

Analisis Multivariat

Asumsi pertama yang mendasari MANOVA adalah ekuualitas matrik *covariance*. Hasil pengujian menunjukkan nilai *Box's M* sebesar 9,144, dengan nilai uji $F = 0.998$ (0,439). Dengan demikian tidak ada alasan untuk menolak hipotesis *null*, berarti memenuhi asumsi MANOVA. Asumsi kedua adalah,

Tabel 2
Informasi Demografi Partisipan

Panel A: Ukuran kontinu

	N	Minimum	Maksimum	Mean	Deviasi Std.
Umur Partisipan	206	22.00	23.00	22.6068	.48965
Valid N (<i>listwise</i>)	206				

Panel B: Ukuran Diskrit

Variabel	Grup	Keterangan	N	%
Jenis kelamin	<i>Foresight</i>	Laki-laki	22	42.31
		Perempuan	30	57.69
	<i>Hindsight</i>	Laki-laki	20	39.22
		Perempuan	31	60.78
	<i>Foresight+single outcome</i>	Laki-laki	22	43.14
		Perempuan	29	56.86
<i>Foresight+multiple outcome</i>	Laki-laki	23	44.23	
	Perempuan	29	55.77	
Status Perkawinan	<i>Foresight</i>	Menikah	2	3.85
		Belum menikah	50	96.15
	<i>Hindsight</i>	Menikah	3	5.88
		Belum menikah	48	94.12
	<i>Foresight+single outcome</i>	Menikah	2	3.92
		Belum menikah	49	96.08
<i>Foresight+multiple outcome</i>	Menikah	1	1.92	
	Belum menikah	51	98.08	
Pengalaman Audit	<i>Foresight</i>	Pernah	7	13.46
		Tidak Pernah	45	86.54
	<i>Hindsight</i>	Pernah	6	11.76
		Tidak Pernah	45	88.24
	<i>Foresight+single outcome</i>	Pernah	0	0.00
		Tidak Pernah	51	100.00
<i>Foresight+multiple outcome</i>	Pernah	5	9.62	
	Tidak Pernah	47	90.38	

Tabel 3
Pengujian Perbedaan Karakteristik Individu

		Jumlah Kuadrat	df	Mean Kuadrat	F	Sig.
Umur	<i>Antar Grup</i>	.841	3	.280	1.172	.321
	<i>Intra Grup</i>	48.310	202	.239		
	Total	49.150	205			
Jenis Kelamin	<i>Antar Grup</i>	.049	3	.016	.066	.978
	<i>Intra Grup</i>	49.878	202	.247		
	Total	49.927	205			
Status Perkawinan	<i>Antar Grup</i>	.040	3	.013	.355	.785
	<i>Intra Grup</i>	7.649	202	.038		
	Total	7.689	205			
Pengalaman Audit	<i>Antar Grup</i>	.128	3	.043	.717	.543
	<i>Intra Grup</i>	12.051	202	.060		
	Total	12.180	205			

bahwa setiap variabel dependen memiliki *variance* sama untuk semua grup. Hasil pengujian dengan *Levene's test* pada ekualitas kesalahan variansi menunjukkan variabel PS memiliki nilai uji $F = 1.781$ (0,152); dan variabel PP memiliki nilai uji $F = 1,294$ ($= 0,278$), sehingga kedua variabel dependen memenuhi asumsi ini.

MANOVA digunakan untuk menguji apakah setiap perlakuan memengaruhi grup

variabel dependen. Dengan menggunakan empat macam uji, yaitu: *Pillai's Trace*; *Wilks' Lambda*; *Hotelling's Trace*, dan *Roy's Largest Root*, semuanya memiliki nilai F yang tinggi dan signifikan pada level di bawah 1%, sehingga dapat disimpulkan setiap perlakuan berhubungan dengan kedua variabel dependen.

Untuk menguji pengaruh univariat (ANOVA) masing-masing perlakuan terhadap kedua variabel dependen dilakukan uji

Tabel 4
Temuan ANOVA untuk Penyesuaian Sebagian atas Persediaan

Panel A: Tabel ANOVA

	Jumlah Kuadrat	Df	Mean Kuadrat	F	Sig.
Antar Grup	169.138	3	56.379	97.877	.000
Inter Grup	116.357	202	.576		
Total	285.495	205			

Panel B: Mean Perlakuan

	Kelompok Perlakuan	Mean	Deviasi Std.	N
Penyesuaian Sebagian	<i>Foresight</i>	5.9423	.84976	52
	<i>Hindsight</i>	8.1373	.77510	51
	<i>Foresight+single outcome</i>	7.9020	.70014	51
	<i>Foresight+multiple outcome</i>	8.0192	.69987	52
	Total	7.4951	1.18011	206

Panel C: Kontras Mean

Kontras ^{a)}	Hipotesis	Signifikansi
<i>Foresight vs. Hindsight</i>	H ₁	.000
<i>Foresight vs. Foresight + single outcome</i>	H _{2a}	.000
<i>Hindsight vs. Foresight + single outcome</i>	H _{2b}	.401
<i>Foresight vs. Foresight + multiple outcome</i>	H _{3a}	.000
<i>Hindsight vs. Foresight + multiple outcome</i>	H _{3b}	.859

a). Kontras yang berkaitan dengan grup *foresight* adalah direksional, oleh karena itu pengujiannya satu ekor (*one-tailed tests*). Contrast yang membandingkan grup *hindsight* dengan grup *foresight* (*decision aid*) adalah pengujian dua ekor (*two-tailed tests*)

pengaruh *between subjects*. Nilai uji *F* untuk hubungan antara variabel PS dengan masing-masing grup perlakuan adalah sebesar 97.877 (*p-value* = 0.000) yang berarti ada perbedaan pengaruh antara keempat perlakuan dengan variabel PS. Demikian pula hubungan antara keempat perlakuan dengan variabel dependen PP memiliki nilai uji *F* sebesar 109.578 (*p-value* = 0,000). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa keempat perlakuan memiliki pengaruh yang berbeda terhadap variabel dependen PP.

Eksistensi Bias *Hindsight*

Bias *hindsight* mengacu pada estimasi yang berlebihan (*overestimation*) dari individu (*evaluator*) mengenai sejauh mana mereka (*decision maker*) seharusnya melihat *outcome* yang secara nyata tidak dapat dihindarkan (Hawkins dan Hastie 1990; Schkade dan Kilbourne 1991). Pada Tabel 4 panel B, respon yang diberikan oleh partisipan terhadap variabel PS, pada kondisi *hindsight mean* sebesar 8,1373 lebih tinggi secara signifikan (*p-value* = 0,000) dibandingkan dengan respon pada kondisi *foresight* dengan *mean* 5,9423.

Demikian juga untuk variabel PP (Tabel 5, panel B), respon pada kondisi *hindsight* memiliki *mean* sebesar 8,1961 secara signifikan lebih tinggi (*p-value* = 0,002) dibandingkan dengan *mean* respon pada kondisi *foresight* (5,9615). Hasil ini menunjukkan bahwa partisipan yang diberikan informasi *outcome* mengenai kejadian berikutnya, bahwa perusahaan klien akan bangkrut, memberi penilaian bahwa penyesuaian terhadap persediaan sangat diperlukan. Dengan demikian hipotesis 1 terbukti secara empiris.

Alat Bantu Keputusan sebagai Strategi *Foresight*

Hipotesis 2 memprediksi bahwa alat bantu keputusan *foresight+single outcome* akan memoderasi pengaruh bias *hindsight*. Tujuan dari penggunaan alat bantu keputusan ini adalah untuk mengubah keputusan auditor *in foresight* menjadi lebih baik secara signifikan dibandingkan dengan subjek yang tidak menerima alat bantu keputusan (H_{2a}), dan berbeda secara tidak signifikan dengan subjek yang menerima informasi *outcome* (H_{2b}).

Tabel 5
Temuan ANOVA untuk Penyesuaian Penuh atas Persediaan

Panel A: Tabel ANOVA					
	Jumlah Kuadrat	Df	Mean Kuadrat	F	Sig.
Antar Grup	171.809	3	57.269	109.578	.000
Inter Grup	105.572	202	.523		
Total	277.379	205			

Panel B: Mean Perlakuan				
	Kelompok Perlakuan	Mean	Deviasi Std.	N
Penyesuaian Penuh	<i>Foresight</i>	5.9615	.73994	52
	<i>Hindsight</i>	8.1961	.77510	51
	<i>Foresight+single outcome</i>	7.9216	.65858	51
	<i>Foresight+multiple outcome</i>	8.0385	.71295	52
	Total	7.5243	1.16321	206

Panel C: Kontras Mean		
Kontras ^{a)}	Hipotesis	Signifikansi
<i>Foresight vs. Hindsight</i>	H ₁	0.000
<i>Foresight vs. Foresight + single outcome</i>	H _{2a}	0.000
<i>Hindsight vs. Foresight + single outcome</i>	H _{2b}	0.224
<i>Foresight vs. Foresight + multiple outcome</i>	H _{3a}	0.000
<i>Hindsight vs. Foresight + multiple outcome</i>	H _{3b}	0.686

a). Kontras yang berkaitan dengan grup *foresight* adalah direksional, oleh karena itu pengujiannya satu ekor (*one-tailed tests*). Kontras yang membandingkan grup *hindsight* dengan grup *foresight* (*decision aid*) adalah pengujian dua ekor (*two-tailed tests*)

Dengan demikian keputusan yang dibuat akan mendekati perspektif *hindsight*.

Untuk variabel PS, kondisi *Foresight+single outcome* memiliki mean 7,9020 lebih tinggi secara signifikan ($p\text{-value} = 0.000$ satu ekor) dari mean kondisi *foresight* sebesar 5,9423. Tetapi berbeda secara tidak signifikan dengan kondisi *hindsight* (mean = 8,1373, $p\text{-value} = 0.401$, dua ekor). Demikian pula untuk variabel dependen PP, kondisi *Foresight+single outcome* memiliki mean sebesar 7,9216 lebih tinggi secara signifikan ($p\text{-value} = 0.019$, satu ekor) dari mean kondisi *foresight* sebesar 5,9615, tetapi berbeda secara tidak signifikan dengan kondisi *hindsight* (mean = 8,1961, dengan $p\text{-value} = 0.224$, dua ekor). Seperti diharapkan, kondisi *Foresight+single outcome* berbeda secara signifikan dengan respon kondisi *foresight* (H_{2a}), tetapi berbeda secara tidak signifikan dengan kondisi *hindsight* untuk kedua variabel dependen (H_{2b}). Hasil ini membuktikan bahwa perlakuan yang diberikan dapat mengeliminasi perbedaan perspektif waktu. Selain itu bukti empirik ini juga menunjukkan bahwa alat bantu keputusan dapat mengubah keputusan *foresight* sehingga pengaruh bias *hindsight* dapat dimitigasi. Hasil ini mendukung hipotesis 2a dan 2b.

Hipotesis yang ke 3 memprediksi bahwa ketika auditor diminta untuk mengidentifikasi *multiple outcome* potensial yang mungkin akan dapat terjadi (*in foresight*), penilaian mereka terhadap keusangan persediaan akan (H_{3a}) secara signifikan lebih tinggi daripada pertimbangan yang dibuat oleh auditor yang tidak menerima sinyal tersebut (*Foresight*). Juga akan (H_{3b}) berbeda secara tidak signifikan dari pertimbangan yang dibuat oleh auditor yang menerima informasi *outcome knowledge* (*Hindsight*).

Untuk variabel PS penilaian subjek kondisi *Foresight+multiple outcome* memiliki mean 8,0192 secara signifikan lebih tinggi ($p\text{-value} = 0.000$) dibandingkan kondisi *foresight* (mean = 5,9423). Tetapi berbeda secara tidak signifikan dengan kondisi *hindsight* (mean = 8,1373, $p\text{-value} = 0,859$ dua ekor). Untuk variabel dependen PP, nilai mean pada kondisi *Foresight+multiple outcome* adalah 8,0385 secara signifikan lebih tinggi ($p\text{-value} = 0.006$ satu ekor) dibandingkan kondisi *foresight* (5,9615), tetapi berbeda secara tidak signifikan dengan kondisi *hindsight* (mean = 8,1961, $p\text{-value} = 0,686$, dua ekor). Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa alat bantu keputusan telah mengubah keputusan subjek (*foresight*)

mendekati keputusan *hindsight*. Alat bantu keputusan *foresight* dapat memoderasi pengaruh bias *hindsight*. Dengan demikian hipotesis 3a dan 3b didukung data empiris.

Analisis Tambahan

Berikut ini dilakukan analisis tambahan untuk mendapatkan tilikan dan pengertian yang lebih dalam mengenai proses yang melandasi bias *hindsight* dan pengaruh moderasi alat bantu keputusan *foresight*. Analisis tambahan ini menggunakan data yang berkaitan dengan enam buah informasi faktor. Partisipan telah ditanya dan diminta untuk memberikan penilaian terhadap tingkat kepentingan informasi faktor dalam mengevaluasi keusangan persediaan sebelum memberikan opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*). Penilaian dilakukan dengan cara memberikan skor dari 0 sampai 100 mengenai seberapa penting setiap jenis informasi tersebut dipertimbangkan dalam proses pembuatan keputusan. Skor 0 berarti informasi tersebut sama sekali tidak penting dan tidak dipertimbangkan oleh auditor, dan skor 100 berarti informasi tersebut sangat penting dan dipertimbangkan sepenuhnya. Enam buah informasi faktor tersebut terdiri dari tiga informasi negatif (A, B dan C), tiga informasi bersifat positif (D, E, dan F). Jika subjek memberi penilaian lebih besar pada informasi A, B, dan C daripada dengan informasi D, E, dan F, berarti subjek lebih memperhatikan informasi negatif dibandingkan dengan informasi positif.

Untuk mengetahui apakah subjek cenderung lebih memerhatikan informasi negatif atau positif, maka informasi A+B+C dikompositkan, kemudian diselisihkan dengan komposit informasi D+E+F. Selisih ini merupakan *NET score*. *NET score* negatif mengindikasikan informasi negatif lebih penting daripada informasi positif, dan sebaliknya. Statistik deskriptif untuk *NET score* disajikan pada Tabel 6 panel A. Pada tabel tersebut tampak bahwa mean *NET score* kondisi *hindsight* lebih besar dibandingkan dengan mean *NET score* kondisi *foresight*. Artinya, ketika subjek diberi informasi *outcome* negatif dan *outcome* positif,

maka subjek akan lebih fokus memerhatikan informasi negatif.

Pengujian lebih lanjut menggunakan uji tanda, yaitu tanda negatif (-1 = untuk *NET score* negatif, dan (+1 = *NET score* positif). Hasil uji binomial menunjukkan bahwa untuk kondisi *foresight* secara tidak signifikan merefleksikan bahwa informasi negatif tidak lebih penting dibandingkan dengan informasi positif (mean = -0.1556 (0,371)). Hasil ini sejalan dengan pengujian hipotesis.

Untuk kondisi *hindsight* jumlah subjek 51 orang, yang memberikan *NET score* negatif adalah 31 orang, *NET score* positif 14 orang, dan 6 orang netral. Komposisi ini menghasilkan *p-value* sebesar 0,016. Demikian juga untuk kondisi *foresight+single outcome* (*p-value* = 0,002); dan kondisi *foresight+multiple outcome* (*p-value* = 0,004). Subjek pada ketiga kondisi tersebut memberikan *NET score* negatif, artinya subjek sangat mempertimbangkan informasi negatif yang mungkin terjadi ketika membuat keputusan dalam mengevaluasi keusangan persediaan. Dengan demikian hasil analisis tambahan ini menguatkan eksistensi fenomena bias *hindsight*, dan yang lebih penting lagi tentang kemanjuran alat bantu keputusan *foresight* untuk memfokuskan subjek pada *outcome* negatif potensial, sehingga akan dapat memperbaiki proses pengambilan keputusan.

DISKUSI, IMPLIKASI, DAN KETERBATASAN

Diskusi

Penelitian ini menguji fenomena bias *hindsight* dan sejauh mana bias tersebut dapat dimitigasi dari perspektif *ex ante* yaitu pada proses pembuatan keputusan. Ketiga buah hipotesis yang diuji didukung data empiris. Artinya bahwa informasi *outcome* ditemukan berpengaruh signifikan secara statistik terhadap penilaian auditor atas keusangan persediaan, yang membuktikan adanya pengaruh *hindsight*. Selain itu, auditor melakukan penyesuaian yang lebih luas ketika kepada mereka diberi *outcome* negatif.

Tabel 6
Penilaian Subjek atas Informasi Faktor-Net Importance Rating^{a)}

Panel A: Statistik Deskriptif

	N	Mean	Deviasi standar	Minimum	Maksimum
<i>NetScore+Foresight</i>	45	-.1556	.99899	-1.00	1.00
<i>NetScore+Hindsight</i>	45	-.3778	.93636	-1.00	1.00
<i>NetScore+Foresight+single outcome</i>	48	-.4583	.89819	-1.00	1.00
<i>NetScore+Foresight+multiple outcome</i>	44	-.4545	.90102	-1.00	1.00

a) adalah subjek yang memiliki netscore positif atau negatif atau dengan kata lain jumlah tersebut tidak termasuk yang memberikan penilaian netral.

Panel B: Uji Tanda^{b)}

Grup	NET Scores Negatif	NET Scores Positif	Netral	Asymp. Sig (2-ekor)
<i>Foresight (Control)</i>	26	19	7	.371
<i>Hindsight</i>	31	14	6	.016
<i>Foresight+single outcome</i>	35	13	3	.002
<i>Foresight+multiple outcomes</i>	32	12	8	.004

a). Net rating merupakan perbedaan antara skor komposit faktor yang mencerminkan informasi negatif (A+B+C) dengan skor komposit faktor yang mencerminkan informasi positif (D+E+F).

b). Net score negatif bagi subjek tertentu mengindikasikan bahwa subjek menilai informasi negatif lebih penting dalam mengevaluasi tingkat keusangan persediaan dibandingkan dengan faktor-faktor positif, dan sebaliknya. Uji tanda menguji distribusi NET score negatif dan positif untuk menentukan apakah ada perbedaan signifikan.

Literatur psikologi menjelaskan bahwa bias *hindsight* merupakan fenomena psikologi yang dipengaruhi oleh faktor-faktor heuristik (Fischhoff 2007). Setiap manusia tidak akan mungkin terbebas dari penggunaan faktor heuristik ketika ingin mengambil keputusan dalam kondisi ketidakpastian tinggi di bawah tekanan waktu. Pemilihan jalan pintas ini sangat wajar karena dapat menghemat waktu dan biaya. Namun seringkali heuristik ini menimbulkan banyak bias dalam proses memprediksi seperti ditemukan dalam penelitian ini.

Strategi *foresight-single outcome* yang secara eksplisit mengarahkan auditor untuk membayangkan skenario hukum yang paling buruk terbukti mampu memitigasi bias *hindsight*. Subjek yang didorong untuk menggambarkan *outcome* negatif *ex ante* memberikan respon yang hampir identik dengan respon auditor yang diberikan informasi *outcome* aktual (*hindsight*). Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Lowe dan Reckers (2000). Pendekatan strategi *foresight* juga konsisten dengan sikap bertahan profesi akuntansi terhadap risiko litigasi (Carcello dan Palmrose 1994). Strategi *foresight-multiple outcome* yang mendorong subjek untuk mempertimbangkan kemungkinan-kemungkinan terjadinya baik

outcome positif maupun negatif secara signifikan mampu menggerakkan subjek ke perspektif *hindsight*, sehingga kesenjangan perspektif waktu menjadi lebih sempit. Dalam penelitian ini diharapkan para auditor akan mempertimbangkan kedua tipe informasi *outcome*, namun faktanya mereka lebih fokus pada informasi negatif. Temuan ini konsisten dengan sikap konservatif mereka. Hasil ini juga konsisten dengan temuan Lowe dan Reckers (2000).

Implikasi

Efektifnya strategi *foresight* dalam memitigasi bias *hindsight* dari perspektif *ex ante* akan membawa implikasi praktis bagi auditor untuk melakukan perubahan mendasar pada proses pengambilan keputusan dan perencanaan pekerjaan audit serta pengimplementasiannya. Alat bantu keputusan *foresight* dapat mendorong auditor untuk mempertimbangkan keputusan *ex ante* mereka dipandang dari sudut masalah hukum potensial bagi perusahaan klien. Penelitian-penelitian sebelumnya menyatakan bahwa bias *hindsight* mungkin muncul dalam konteks kewajiban hukum auditor.

Sementara penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa alat bantu keputusan dapat membantu KAP dalam mempertahankan

diri dari tuntutan hukum (Jennings et al. 1993), penelitian ini menunjukkan bahwa alat bantu keputusan *foresight* dapat mencegah litigasi karena mendorong perubahan dalam proses keputusan, hal ini sejalan dengan Lowe dan Reckers (2000).

Keterbatasan

Penggunaan mahasiswa dalam eksperimen menghadapi masalah validitas eksternal karena mereka bukanlah auditor yang sesungguhnya. Kedua, material kasus yang dipergunakan sebenarnya tidak mencakup secara keseluruhan kekayaan seting dunia nyata dalam bidang pengauditan. Material ini boleh jadi telah mengabaikan faktor-faktor tertentu yang secara potensial relevan dengan masalah keusangan persediaan. Ketiga, strategi *foresight* didesain *ex ante* tanpa pengetahuan apakah *outcome* itu akhirnya positif atau negatif, sehingga *outcome* yang dimaksud dalam eksperimen ini adalah bersifat *predictive outcome*. Keempat, subjek dalam eksperimen ini khususnya untuk grup *hindsight*, bertindak seolah-olah sebagai surogasi hakim. Boleh jadi, jika grup ini terdiri dari para hakim sesungguhnya, respon mereka akan berbeda terhadap manipulasi *hindsight*. Hal ini menjadi catatan bagi peneliti berikutnya jika pengujian dilakukan sebaliknya yaitu dari perspektif *ex post* ke perspektif *ex ante*.

SIMPULAN

Eksistensi fenomena bias *hindsight* adalah nyata. Grup yang tidak diberi *outcome* (kondisi *foresight*) menunjukkan respon yang berbeda secara signifikan dengan grup yang diberi *outcome* (kondisi *hindsight*). Kemudian grup *foresight* yang diberi alat bantu keputusan (*single outcome* dan *multiple outcome*) menunjukkan respon yang tidak berbeda secara signifikan dengan grup *hindsight*. Hasil ini menunjukkan bahwa alat bantu keputusan *foresight* dapat memitigasi bias *hindsight*.

Auditor dalam membuat penilaian atas keusangan persediaan sebelum memberikan opini *unqualified*, ternyata lebih memperhatikan informasi negatif dibandingkan dengan

informasi positif. Temuan ini konsisten dengan sikap konservatisme auditor. Selain itu, alat bantu keputusan *foresight* yang terbukti efektif dalam mitigasi bias *hindsight* dapat digunakan sebagai pedoman oleh AP dan KAP untuk mendesain dan mengimplementasikan alat bantu keputusan sehingga meningkatkan kualitas perencanaan pekerjaan audit. Misalnya, KAP bisa membentuk tim ahli yang bertugas melakukan analisis ekonomi makro sehingga bisa memberikan analisis mengenai prospek perusahaan yang sedang menjadi klien mereka. Hasil analisis inilah merupakan sinyal bagi pengambil keputusan.

Penelitian ini merupakan penelitian awal dan pertama di Indonesia dalam mengeksplorasi fenomena bias *hindsight* dan strategi mitigasinya, maka sangat diperlukan penelitian-penelitian lebih lanjut. Penelitian berikutnya dapat menguji kembali model penelitian ini dengan menggunakan partisipan auditor berpengalaman, atau dengan memperkaya kasus material, menggunakan kasus material yang berbeda, misalnya masalah sistem pengendalian internal. Penelitian berikutnya juga dapat menguji secara bersama atau terpisah antara strategi *foresight* dan strategi *hindsight* dalam upaya mitigasi bias *hindsight*. Untuk pengujian strategi *hindsight*, yaitu pergeseran dari perspektif *ex post* ke perspektif *ex ante*, penelitian berikutnya dapat menggunakan hakim berpengalaman atau mahasiswa Fakultas Hukum dengan kriteria tertentu sebagai subjek.

DAFTAR PUSTAKA

- AICPA. 1988. *Statements on Auditing Standards No. 59: The Auditors' Consideration of An Entity's Ability to Continue as A Going Concern*. New York, American Institute of Certified Public Accountants.
- Anderson, J. C., Jennings, M. M., Lowe, D. J., and Reckers, P. M. J. 1997. The Mitigation of Hindsight Bias in Judges' Evaluation of Auditor Decision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 16(2), 20 - 39.

- Anonim. 2000. Antara Teori dan Praktik. *Media Akuntansi*, VI(Februari).
- Arkes, H. R. 1989. Principles in Judgment/ Decision Making Research Pertinent to Legal Proceedings. *Behavioral Sciences and the Law*, 73(4), 429 - 456.
- Arkes, H. R. 1991. Costs and Benefit of Judgment Errors: Implications for Debiasing. *Psychological Bulletin*, 110(3), 486 - 498.
- Arkes, H. R., Faust, D., Guilmette, T. J., and Hart, K. 1988. Eliminating the Hindsight Bias. *Journal of Applied Psychology*, 73(2), 305 - 307.
- Arkes, H. R., Wortmann, R. L., Saville, P. D., and Harkness, A. R. 1981. Hindsight Bias Among Physicians Weighing the Likelihood of Diagnosis. *Journal of Applied Psychology*, 66, 252 - 254.
- Ashton, A. H., and Ashton, R. H. 1990. Evidence Responsiveness in Professional Judgment: Effects of Positive and Negative Evidence and Presentation Mode. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 46, 1 - 19.
- Brown, C. E., and Solomon, I. 1987. Effects of Outcome Information on Evaluations of Managerial Decisions. *The Accounting Review*, 62(3), 564 - 577.
- Brown, C. E., and Solomon, I. 1993. An Experimental Investigation of Explanation for Outcome Effects on Appraisals of Capital Budgeting Decisions. *Contemporary Accounting Research*, 10(1), 84 - 117.
- Campbell, J. D., and Tesser, A. 1983. Motivational Interpretations of Hindsight Bias: An Individual Difference Analysis. *Journal of Personality*, 51, 605 - 620.
- Carcello, J. V., and Palmrose, Z.-V. 1994. Auditor Litigation and Modified Reporting on Bankrupt Clients. *Journal of Accounting Research*, 30 (Supplement), 1 - 30.
- Casper, J. D., Benedict, K., and Kelly, J. R. 1988. Cognitions, Attitudes and Decision Making in Search and Seizure Cases. *Journal of Applied Psychology*, 73(2), 93 - 113.
- Casper, J. D., Benedict, K., and Perry, J. L. 1989. Juror Decision Making, Attitudes, and the Hindsight Bias. *Law and Human Behavior*, 13(3), 291 - 310.
- Christensen-Szalanski, J. J., and Willham, C. F. 1991. The Hindsight Bias: A Meta Analyses. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 40, 50 - 58.
- Davies, M. F. 1987. Reduction of Hindsight Bias by Restoration of Foresight Perspective: Effectiveness of Foresight-encoding and Hindsight Retrieval Strategies. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 40, 50 - 68.
- Fischhoff, B. 1975. Hindsight # Foresight: The Effect of Outcome Knowledge on Judgment Under Uncertainty. *Journal of Experimental Psychology: Human Perception and Performance*, 1, 288 - 299.
- Fischhoff, B. 1982a. *Debiasing*. dalam D. Kahneman, P. Slovic dan Tversky. *Judgments Under Uncertainty: Heuristics and Biases*, Cambridge, U.K, Cambridge University Press. 422 - 444.
- Fischhoff, B. 1982b. *For those Condemned to Study the Past: Heuristics and Biases in Hindsight*. dalam D. Kahneman, P. Slovic dan Tversky. *Judgments Under Uncertainty: Heuristics and Biases*, Cambridge, U.K., Cambridge University Press. 335 - 354.
- Fischhoff, B. 2007. An Early History of Hindsight Research. *Social Cognition*, 25(1), 10 - 13.
- Guilbault, R. L., Bryant, F. B., Brockway, J. H., and Posavac, E. J. 2004. A Meta-Analysis of Research on Hindsight Bias. *Basic and Applied Social Psychology*, 26(2&3), 103 - 117.
- Harley, E. M. 2007. Hindsight Bias in Legal Decision Making. *Social Cognition*, 25(1), 48 - 63.
- Hawkins, S. A., and Hastie, R. 1990. Hindsight: Biased Judgments of Past Events After the Outcomes are Known. *Psychological Bulletin*, 107(3), 311 - 327.

- IAI. 2001. Pernyataan Standard Auditing No. 30, Seksi 341: Pertimbangan Auditor atas Kemampuan Entitas dalam Mempertahankan Kelangsungan Hidupnya. *Standard Profesional Akuntan Publik, Per 1 Januari 2001, Jakarta, Salemba Empat.*
- Jennings, M. M., Kneer, D. C., and Reckers, P. M. J. 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.
- Jr, W. R. K. 1994. Audit Litigation Research: Professional Help is Needed. *Accounting Horizons, 8* (2), 80 - 86.
- Kadous, K. K. 1996. Juror Decision Making in Professional Liability Cases: A Model and Tests in The Audit Litigation Setting. *Thesis, University of Illinois at Urbana-Champaign.*
- Kamin, K. A., and Rachlinski, J. J. 1995. Ex Post # Ex Ante: Determining Liability in Hindsight. *Law and Human Behavior, 19* (1), 89 - 104.
- Kennedy, J. 1995. Debiasing the Curse of Knowledge in Audit Judgment. *The Accounting Review, 70* (2), 249 - 273.
- Levi, A. S., and Pryor, J. B. 1987. Use of the Availability Heuristics in Probability Estimate of Future Events: The Effects of Imagining Outcomes vs. Imagining Reasons. *Organizational Behavior and Human Decision Processes, 40*, 219 - 234.
- Lowe, D. J., and Reckers, P. M. J. 1994. The Effects of Hindsight Bias on Jurors' Evaluations of Auditor Decisions. *Decision Sciences, 25* (3), 401 - 426.
- Lowe, D. J., and Reckers, P. M. J. 2000. The Use of Foresight Decision Aids in Auditors' Judgments. *Behavioral Research in Accounting, 12*, 97 - 118.
- Pohl, R. F. 2007. Ways to Assess Hindsight Bias. *Social Cognition, 25* (1), 14 - 31.
- Pratt, J., and Stice, J. D. 1994. The Effect of Client Characteristics on Auditor Litigation Risk Adjustments, Requiring Audit Evidence, and Recommended Audit Fees. *The Accounting Review, 69* (4), 639 - 656.
- Reimers, J. L., and Butler, S. A. 1992. The Effect of Outcome Knowledge on Auditors' Judgmental Evaluations. *Accounting, Organizations and Society, 17* (2), 185 - 194.
- Schkade, D. A., and Kilbourne, L. M. 1991. Expectation-outcome Consistency and Hindsight Bias. *Organizational Behavior and Human Decision Processes, 49*, 105 - 123.
- Sligo, F., and Stirton, N. 1998. Does Hindsight Bias Change Perceptions of Business Ethics? *Journal of Business Ethics, 17*(2), pp. 111 - 124.
- Slovic, P., and Fischhoff, B. 1977. On the Psychology of Experimental Surprises. *Human Perception and Performance, 3*(4), 544 - 551.
- Smith, A. C., and Greene, E. 2005. Conduct and its Consequences: Attempts at Debiasing Jury Judgments. *Law and Human Behavior, 29* (5), 505 - 526.
- Smith, J. F., and Kida, T. 1991. Heuristics and Biases: Expertise and Task Realism in Auditing. *Psychological Bulletin, 20*(7/8), 472 - 489.
- Stallard, M. J., and Worthington, D. L. 1998. Reducing the Hindsight Bias Utilizing Attorney Closing Arguments. *Law and Human Behavior, 22* (6), 671 - 683.
- Verplanken, B., and Pieters, R. G. M. 1988. Individual Differences in Reverse Hindsight Bias: I Never Thought Something Like Chernobyl Would Happen. Did I? *Journal of Behavioral Decision Making, 1* (3), 131 - 147.
- Wasserman, D., Lempert, R. O., and Hastie, R. 1991. Hindsight and Causality. *Personality and Social Psychology Bulletin, 17* (1), 30 - 35.