

**PERBANDINGAN AUDITOR BERPENGALAMAN DENGAN TIDAK
BERPENGALAMAN: STUDI PERANAN *FEEDBACK* TERHADAP KINERJA
PENUGASAN PENGENDALIAN INTEREN**

**Yavida Nurim
Universitas Janabadra**

Abstract

Internal control task has significant role on the whole of audit process because it determines the scope of auditor's examination. Therefore, ability as the result of experience will optimize the performance on internal control judgment. However, internal control as structured task which needs little judgment or experience has rich learning environment. Therefore, it can be acquired by learning by doing as learning theory states that subjects who receive feedback after do task practice will acquire knowledge which only can be acquired as professional auditor.

This study uses experimental method with student as participant and survey method with experienced auditor as participant.

Result states that subjects who receive feedback after do task practice have higher internal control performance rather than subjects who do not receive feedback. Result also stated that outcome feedback is more appropriate as learning than explanatory feedback. Examination to experienced auditors shows that they have lower internal control performance than inexperienced auditors who receive feedback after do task practice. The results confirm the prior research that internal control task as structured task. Because of this characteristic, internal control task can be acquired through learning by doing method as suggested by learning theory.

Key words: learning theory, outcome feedback, explanatory feedback, internal control task performance, and structured task.

PENDAHULUAN

Latar Belakang Penelitian

Dari perspektif auditor, kualitas struktur pengendalian interen klien menggambarkan secara integral kemungkinan salah saji laporan keuangan klien (Davis, 1996). Oleh sebab itu, penugasan pengendalian interen sangat penting dalam proses audit karena pemahaman atas sistem pengendalian interen klien akan menentukan sifat, saat, dan luas pengujian substantif asersi laporan keuangan (IAPI, 2011). Davis (1996) mengungkapkan bahwa kemampuan auditor mengorganisir struktur memorinya, menyeleksi informasi yang relevan, dan memilih sejumlah petunjuk berefek positif terhadap kinerja pada penugasan pengendalian interen. Kemampuan tersebut akan mendorong judgment dilakukan lebih efisien.

Meskipun penugasan pengendalian interen berperan penting dalam menentukan risiko audit (Davis, 1996), akan tetapi, oleh Libby dan Tan (1994), penugasan tersebut dikategorikan sebagai penugasan terstruktur yaitu penugasan yang memiliki lingkungan pembelajaran yang tinggi (Libby dan Tan, 1994). Auditor tidak berpengalaman dapat menggunakan kuesioner untuk membantu mengidentifikasi informasi yang relevan dalam penugasan pengendalian interen (Bryant dkk., 2009), sehingga pemahaman atas penugasan pengendalian interen dapat diperoleh dari pengalaman dalam tiga tahun pertama berkarir sebagai auditor (Libby dan Tan, 1994).

Mengacu pada karakteristik penugasan pengendalian interen, maka penelitian menggunakan pendekatan *learning by doing* sebagai metoda pembelajaran penugasan pengendalian interen. Penggunaan pendekatan tersebut didasarkan pada teori pembelajaran (*learning theory*) bahwa pemberian *feedback* akan meningkatkan pengetahuan auditor atas penugasan audit yang hanya dapat diperoleh oleh auditor selama melaksanakan penugasan profesionalnya (Bonner dan Walker, 1994).

Mengacu pada hasil penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa penugasan pengendalian interen merupakan penugasan yang memiliki lingkungan pembelajaran tinggi dan membutuhkan sedikit *judgmmnt* serta pengalaman, maka auditor yang diberi *feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen diduga memiliki kinerja yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang tidak menerima *feedback*. Dengan demikian, penelitian ini bertujuan membandingkan kinerja antara subyek yang menerima *feedback* dengan subyek yang tidak menerima *feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen.

Penelitian ini menggunakan dua macam *feedback* yaitu *outcome feedback* dan *explanatory feedback*. Kedua jenis *feedback* menyajikan informasi dengan karakteristik yang berbeda, sehingga diduga keduanya menyediakan proses pembelajaran yang berbeda pula. Dengan demikian, capaian kinerja auditor dalam penugasan pengendalian interen setelah pembelajaran dengan *outcome feedback* atau *explanatory feedback* diduga berbeda pula. Tujuan kedua penelitian ini adalah membandingkan kinerja antara subyek yang menerima *outcome feedback* dengan subyek yang menerima *explanatory feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen.

Mengacu pada hasil penelitian sebelumnya bahwa pemahaman atas penugasan pengendalian interen dapat diperoleh dari pengalaman dalam tiga tahun pertama berkarir sebagai auditor (Libby dan Tan, 1994; Davis, 1996), maka auditor yang menerima pembelajaran dengan *feedback* diduga memiliki capaian kinerja sebagaimana auditor yang telah bekerja selama 3 tahun. Hal itu didasarkan pula pada temuan Bonner dan Walker (1994) bahwa pemberian *feedback* akan meningkatkan pengetahuan auditor yang hanya dapat diperoleh selama berkarir sebagai profesional. Tujuan ketiga penelitian ini adalah membandingkan capaian kinerja antara auditor pengalaman dengan subyek yang menerima *feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen.

Penelitian ini menggunakan dua metoda yaitu metoda eksperimen dengan partisipan mahasiswa dan metoda survey dengan partisipan auditor berpengalaman kurang dari 5 tahun. Hasil pengujian mengungkapkan bahwa subyek yang menerima *feedback* memiliki kinerja atas penugasan pengendalian interen lebih tinggi dibandingkan dengan subyek yang tidak menerima *feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen. Hasil tersebut sesuai dengan hasil penelitian sebelumnya, seperti Earley (2001 dan 2003), *feedback* dapat menjadi sarana pembelajaran penugasan audit, khususnya penugasan pengendalian interen.

Hasil pengujian juga mengungkapkan bahwa kelompok yang menerima *outcome feedback* memiliki kinerja yang lebih tinggi dibandingkan dengan kelompok yang menerima *explanatory feedback*. Berkaitan dengan tujuan ketiga, hasil pengujian mengungkapkan bahwa capaian kinerja auditor berpengalaman lebih rendah dibandingkan dengan auditor tidak berpengalaman yang menerima *feedback* setelah praktik penugasan. Hasil tersebut mengkonfirmasi hasil penelitian Libby dan Tan (1994) bahwa penugasan pengendalian interen merupakan penugasan terstruktur yang hanya membutuhkan sedikit *judgment*.

Hasil penelitian ini berkontribusi terhadap pengayaan literatur teori pembelajaran melalui peranan *feedback* dalam pencapaian kinerja penugasan yang lebih tinggi

dibandingkan tanpa *feedback* serta pemberian *outcome feedback* lebih optimal dibandingkan dengan *explanatory feedback*. Hasil penelitian ini juga berkontribusi terhadap pengayaan model kinerja *judgment* auditor sebagaimana dimodelkan oleh Libby dan Tan (1994) bahwa kinerja auditor atas penugasan pengendalian interen tidak mensyaratkan kemampuan (*ability*) karena penugasan tersebut dikategorikan sebagai penugasan terstruktur.

Uraian selanjutnya adalah telaah literatur yang menjelaskan tentang karakteristik penugasan pengendalian interen dan pengembangan hipotesis berkaitan dengan manfaat *feedback*, karakteristik *feedback*, serta peranan pengalaman dalam kinerja. Uraian kedua tentang metoda penelitian dan dilanjutnya dengan hasil pengujian. Uraian diakhiri dengan simpulan, keterbatasan, dan peluang penelitian yang akan datang.

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

TELAAH LITERATUR

Karakteristik Penugasan Pengendalian Internal

Pemahaman atas pengendalian interen klien merupakan prosedur audit tahap pertama dari enam prosedur audit yang dilaksanakan oleh auditor (Boynton dan Johnson, 2006). Pemahaman yang harus dicapai oleh auditor mencakup kebijakan dan prosedur dari setiap komponen pengendalian interen klien dan analisis terhadap penerapan kebijakan dan prosedur klien. Sebagai implikasi, ketika auditor memiliki pemahaman terhadap sistem pengendalian interen klien menunjukkan kemampuan auditor dalam mendeteksi tipe salah saji potensial yang kemungkinan terjadi pada laporan keuangan klien, mendeteksi faktor dan besaran risiko salah saji, serta mendesain prosedur audit selanjutnya. Dengan demikian, penugasan pengendalian interen memiliki peranan penting dalam proses audit karena pemahaman tersebut akan menentukan sifat, saat, dan luas pengujian substantif asersi laporan keuangan (IAPI, 2011).

Meski penugasan pengendalian interen sangat penting dari seluruh proses audit, akan tetapi, penugasan tersebut dikategorikan sebagai penugasan audit terstruktur (Libby dan Tan, 1994; Davis, 1996; Abdolmohammadi dan Wright, 1987) yaitu penugasan yang hanya mensyaratkan pengetahuan dengan tingkat kompleksitas moderat atau sedikit pengetahuan (Libby dan Tan, 1994; Chung dan Monroe, 2000). Oleh karenanya, walaupun Libby dan Tan (1994) menyatakan bahwa kinerja auditor pada penugasan pengendalian interen dipengaruhi

oleh pengalaman melalui pengetahuan, tetapi pengalaman tersebut dapat diperoleh dari pelaksanaan penugasan audit pada tahun ketiga pertama selama berkarir sebagai auditor (Libby dan Tan, 1994; Chung dan Monroe, 2000).

Sebagai penugasan terstruktur, pengendalian interen memiliki lingkungan pembelajaran yang tinggi (Libby dan Tan, 1994). Bryant dkk. (2009) mengungkapkan bahwa auditor tidak berpengalaman dapat menggunakan kuesioner untuk membantu mengidentifikasi informasi yang relevan dalam penugasan pengendalian interen. Penugasan tersebut merupakan penugasan rutin dengan pendefinisian masalah dan petunjuk yang jelas, penugasan yang menyediakan alternatif solusi, dan membutuhkan sedikit *judgment* (Abdolmohammadi dan Wright, 1987).

Lebih dari itu, Abdolmohammadi dan Wright (1987) mengungkapkan bahwa pengalaman dari penugasan pengendalian interen tidak berefek pada kinerja, karena auditor berpengalaman cenderung kurang konservatif dibandingkan auditor tidak berpengalaman. Hal itu ditunjukkan dengan penetapan rerata kesalahan lebih rendah oleh auditor berpengalaman dibandingkan dengan auditor tidak berpengalaman. Davis (1996) juga mengungkapkan bahwa tingkat keakuratan antara auditor berpengalaman dengan auditor tidak berpengalaman tidak berbeda dalam penugasan pengendalian interen.

Meskipun penugasan pengendalian interen mensyaratkan sedikit pengalaman, namun menurut Davis (1996), pengalaman memiliki efek penting terhadap efisiensi dalam penugasan. Kemampuan auditor dalam memilih petunjuk akan membawa konsekuensi terhadap semakin sedikit petunjuk yang dibutuhkan untuk membuat *judgment* atas risiko pengendalian. Kemampuan auditor juga berefek pada *judgment* auditor yang memfokuskan pada petunjuk yang relevan dengan penugasan.

PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Manfaat *Feedback* Terhadap Kinerja *Judgment*

Proses *judgment* merupakan interaksi antara kognitif pembuat *judgment*, sejumlah petunjuk atau informasi sebagai dasar *judgment*, dan kejadian yang akan diprediksi (Arunachalam dan Daly, 1996). Pembuat *judgment* mendasarkan pada petunjuk atau informasi untuk memprediksi kejadian. Pemilihan petunjuk didasarkan pada keyakinan atau persepsi pembuat *judgment* tentang kesesuaian petunjuk atau informasi dengan kejadian yang akan diprediksi.

Dengan demikian, keakuratan *judgment* auditor tergantung pada kesesuaian kognitif auditor dengan kriteria kejadian yang akan diprediksi (Hirst dkk., 1999).

Feedback berperan menurunkan kesenjangan antara kognitif pembuat *judgment* dengan kriteria kejadian (Hirst dan Luckett, 1992; Arunachalam dan Daly, 1996). *Feedback* yang berisi informasi tentang jawaban yang benar dari suatu penugasan disebut dengan *outcome feedback* atau berisi petunjuk dalam melaksanakan penugasan disebut dengan *task properties feedback* mendorong terjadinya proses *learning by doing* karena *feedback* diterima oleh auditor setelah auditor melaksanakan praktik penugasan (Bonner dan Walker, 1994). Hal itu mengacu pada teori pembelajaran (*learning theory*), pemerolehan pengetahuan untuk melaksanakan penugasan berbasis keahlian disyaratkan melalui praktik penugasan dan diikuti dengan *feedback* yang akurat, lengkap, serta informatif (Earley, 2001 & 2003; Bonner dan Walker, 1994; Hirst dkk., 1999). Dengan demikian, *feedback* merupakan proses review atas pelaksanaan penugasan auditor (Hirst dan Luckett, 1992).

Auditor belajar membuat *judgment* melalui praktik penugasan dan *feedback* (Libby, 1993). Terlebih lagi jika auditor sebagai pembuat *judgment* tidak memiliki *mental model* sesuai penugasannya (Bakken, 2008). Jika auditor memiliki penalaran lebih baik setelah menerima *feedback* (Hirst dan Luckett, 1992), maka tentu saja tingkat keakuratan *judgment* auditor juga lebih tinggi dibandingkan jika auditor tidak menerima *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan (Earley, 2001 dan 2003; Hirst dkk., 1999).

Bonner dan Walker (1994) juga membuktikan bahwa pengetahuan prosedural yang dimiliki auditor mengalami peningkatan setelah auditor menerima *feedback*. Pengetahuan prosedural adalah pengetahuan tentang bagaimana melaksanakan penugasan berkeahlian dan pengetahuan tersebut hanya dapat diperoleh selama berkarir sebagai profesional. Hasil pengujian oleh Bonner dan Walker (1994) mengungkapkan bahwa *feedback* merupakan metoda pembelajaran yang efektif karena kualitas *judgment* antara auditor berpengalaman sama tingginya dengan auditor yang menerima *feedback*.

Penelitian Earley (2001 dan 2003) menguji manfaat *feedback* terhadap proses *self explanation* pada auditor junior. *Self explanation* adalah penjelasan tentang mengapa suatu tahapan ditetapkan oleh auditor dalam melaksanakan penugasan. Earley (2001 dan 2003) menggunakan *self explanation* untuk mengukur kemampuan auditor junior menyerap materi pembelajaran melalui *feedback*. Hasil pengujian Earley (2001 dan 2003) mengungkapkan bahwa informasi yang disajikan pada *feedback* membantu auditor junior dalam memberikan

penjelasan secara logis dalam membuat *self explanation*. Menurut Earley (2001 dan 2003), *self explanation* oleh auditor mengimplikasikan adanya pembelajaran dari *feedback*.

Berdasarkan hasil penelitian tentang *feedback* dapat disimpulkan bahwa pemberian *feedback* dapat menurunkan kesenjangan kognitif auditor dalam melaksanakan penugasan yang ditunjukkan dengan capaian kinerjanya. Dengan demikian, *feedback* juga dapat digunakan untuk pembelajaran penugasan pengendalian interen. Subyek yang menerima *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan memiliki kinerja yang lebih baik dalam melaksanakan penugasan pengendalian interen dibandingkan dengan subyek yang tidak menerima *feedback*. Hal itu terjadi karena tanpa *feedback* berarti tidak mengalami pembelajaran setelah melaksanakan praktik penugasan. Berdasarkan simpulan tersebut, penelitian ini menetapkan hipotesis sebagai berikut:

H1: Subyek yang menerima *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan pengendalian interen memiliki kinerja yang lebih tinggi dibandingkan dengan subyek yang tidak menerima *feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen.

Efek Karakteristik *Feedback* Terhadap Proses *Judgment*

Perbedaan karakteristik setiap jenis *feedback* mengacu pada karakteristik informasi yang disajikan dalam *feedback*. Penelitian sebelumnya telah membandingkan efek cakupan informasi yang disajikan dalam *outcome feedback* dan *explanatory feedback*. Seperti Bonner dan Walker (1994) menggunakan keduanya dalam pemerolehan pengetahuan prosedural.

Bonner dan Walker (1994) mengungkapkan bahwa auditor membutuhkan informasi lain untuk melengkapi informasi yang disajikan dalam *outcome feedback* agar terjadi pemerolehan pengetahuan prosedural. Sebaliknya, auditor tidak membutuhkan tambahan informasi jika auditor menerima *explanatory feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan. Bonner dan Walker (1994) menggunakan instruksi penugasan yang detail untuk melengkapi informasi yang disediakan dalam *outcome feedback*.

Penelitian Hirst dan Lockett (1992) dan Hirst dkk. (1999) menggunakan *outcome feedback* dan *task properties feedback*¹ dalam penugasan kebangkrutan. *Task properties feedback* adalah *feedback* yang menyajikan tentang petunjuk dalam melaksanakan penugasan.

¹ Terdapat tiga jenis *feedback* yang telah digunakan dalam penelitian sebelumnya yaitu *outcome feedback*, *task properties feedback*, dan *explanatory feedback*. *Task properties feedback* berisi informasi tentang bagaimana melaksanakan penugasan, sedangkan *explanatory feedback* merupakan perpaduan antara *outcome* dan *task properties feedback* (Bonner dan Walker, 1994).

Hasil pengujian Hirst dan Luckett (1992) dan Hirst dkk. (1999) mengungkapkan bahwa karena *outcome feedback* hanya menyajikan jawaban atas penugasan, maka auditor masih membutuhkan informasi atau petunjuk yang detail dalam melaksanakan penugasannya.

Informasi yang detail dalam penugasan mengindikasikan adanya daya prediksian yang tinggi (*high task predictability*) dari suatu informasi. Berbeda dengan *task properties feedback*, meskipun informasi yang disajikan dalam *task properties feedback* tidak berisi jawaban atas penugasan sebagaimana *outcome feedback*, tetapi *feedback* tersebut menyajikan informasi tentang bagaimana melaksanakan penugasan. Dengan demikian, auditor tidak membutuhkan informasi dengan daya prediksian tinggi sebagai dasar menetapkan prediksinya (Hirst dan Luckett, 1992; Hirst dkk., 1999).

Tuttle dan Stock (1998) menyatakan pula bahwa informasi *outcome feedback* kurang memadai digunakan untuk pengambilan keputusan berkaitan dengan prediksi kebangkrutan dibandingkan dengan informasi dalam *task properties feedback*. Hal itu mengimplikasikan bahwa *outcome feedback* tidak dapat digunakan untuk membangun *mental model* pada penugasan yang dinamis (Sengupta dan Hamid, 1993), sehingga *outcome feedback* tidak dapat mengatasi kesenjangan kognitif (Arunachalam dan Daly, 1996).

Lebih dari itu, *outcome feedback* hanya bermanfaat untuk usaha memotivasi pembelajaran (Earley dkk., 1990; Taylor dkk., 1996). Oleh karena *outcome feedback* hanya berisi informasi tentang jawaban yang benar dalam penugasan, maka auditor akan terdorong untuk menggunakan lebih banyak petunjuk dibandingkan auditor yang menerima *task properties feedback* (Tuttle dan Stock, 1998). Dengan kata lain, informasi yang sederhana dari *outcome feedback* akan mendorong usaha pembelajaran yang lebih lama dibandingkan *task properties feedback* (Hirst dkk., 1999).

Mengacu pada hasil penelitian sebelumnya tentang efek informasi dalam setiap jenis *feedback* terhadap proses *judgment* menunjukkan karakteristik setiap *feedback* berpengaruh terhadap kinerja dan berimplikasi terhadap usaha auditor untuk menurunkan kesenjangan kognitifnya. *Feedback* telah dibuktikan berperan dalam pembelajaran, akan tetapi pemberian *outcome feedback* tidak seoptimal *task properties feedback* atau *explanatory feedback* dalam mengatasi kesenjangan kognitif pada penugasan yang dinamis, seperti prediksi kebangkrutan.

Penelitian ini menggunakan dua macam *feedback* yaitu *outcome feedback* dan *explanatory feedback*. *Outcome feedback* menyajikan informasi tentang jawaban yang benar dari suatu penugasan. *Explanatory feedback* menyediakan jawaban yang benar dan sekaligus penjelasan tentang mengapa tahapan dan petunjuk dalam penugasan dilaksanakan untuk

mendukung jawaban tersebut. *Explanatory feedback* merupakan gabungan dari *outcome feedback* dan *task properties feedback* (Bonner dan Walker, 1994). Mengacu pada karakteristik informasi dari kedua *feedback*, maka informasi yang disajikan dalam *outcome feedback* lebih sederhana dibandingkan dengan *explanatory feedback*.

Kedua jenis *feedback* tentu saja akan memiliki efek yang berbeda dalam pembelajaran dan selanjutnya berefek pula terhadap proses *judgment* dalam penugasan pengendalian interen. Dengan kata lain, *explanatory feedback* selain menyediakan jawaban yang benar atas penugasan pengendalian interen, tetapi juga menyediakan informasi tentang bagaimana melaksanakan penugasan pengendalian interen, maka proses pembelajarannya lebih komprehensif dibandingkan dengan *outcome feedback* yang hanya menyediakan informasi tentang jawaban penugasan. Sebagai konsekuensi, subyek yang menerima *explanatory feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen memiliki kinerja yang lebih tinggi dibandingkan subyek yang menerima *outcome feedback*. Berdasarkan simpulan tentang karakteristik *outcome feedback* dan *explanatory feedback*, maka hipotesis penelitiannya adalah:

H2: Subyek yang menerima *explanatory feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen memiliki kinerja lebih tinggi dibandingkan dengan subyek yang menerima *outcome feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen.

Efek Pengalaman Terhadap Kinerja

Pengalaman merupakan praktik pelaksanaan penugasan (pada lingkup yang sempit) dan kesempatan memperoleh pembelajaran (pada lingkup yang luas) (Libby, 1993:179-180). Oleh karenanya, semakin banyak jenis masalah yang telah dipelajari oleh auditor maka memori auditor tentang properti penugasan semakin meningkat, atau dengan kata lain semakin auditor berpengalaman diharapkan semakin akurat *judgmentnya* (Tubbs, 1992; Frederick dan Libby, 1986).

Pengalaman berperan menentukan struktur serta kandungan pengetahuan (Libby dan Frederick, 1990). Pengalaman dari penugasan sebelumnya membentuk pola pikir auditor atau keyakinan auditor atas penugasan selanjutnya (Moeckel, 1990). Sebagai contoh, persepsi auditor atas kemungkinan salah saji pada laporan keuangan yang dibentuk dari penugasan sebelumnya berperan dalam penentuan dugaan awal atas salah saji pada laporan keuangan pada penugasan berikutnya (Libby, 1985). Dengan demikian, setiap individu akan

mengembangkan strategi dalam rangka penyelesaian suatu masalah berdasarkan pada *mental representation*nya atas suatu masalah (Lehman dan Norman, 2006).

Pengalaman bermanfaat terhadap efisiensi dan efektifitas dalam memperoleh bukti (Libby dan Frederick, 1990). Auditor menggunakan memorinya serta pengetahuannya sebagai dasar mendiagnosis suatu kejadian (Libby, 1985) karena auditor mengorganisir pengalamannya sesuai dengan kriteria penugasan (Libby dan Frederick, 1990). Oleh karenanya, auditor berpengalaman tidak hanya mampu mengembangkan strategi dalam mengatasi masalah (Libby dan Frederick, 1990; Lehman dan Norman, 2006), tetapi auditor berpengalaman juga memiliki kemampuan dalam mendeteksi salah saji pada laporan keuangan dan menjelaskan mengapa salah saji tersebut terjadi (Libby dan Frederick, 1990).

Akan tetapi, Tan (1995) menyatakan bahwa *judgment* auditor berbasis pengalaman menunjukkan adanya proses *reconstructive* terhadap memori serta dipengaruhi oleh ekspektasi auditor. Jika auditor berkeyakinan tinggi atas memorinya, maka tujuan auditor mengumpulkan petunjuk atau informasi untuk mendukung ekspektasinya (Pincus, 1991; Tan, 1995). Struktur pengalaman dari penugasan sebelumnya mempengaruhi proses *judgment* atau keyakinan auditor (Pincus, 1991; Chung dan Monroe, 2000). Akibatnya, keyakinan tinggi dalam melaksanakan penugasan berkorelasi negatif dengan tingkat persepsi auditor atas tingkat kesulitan penugasan. Dengan demikian, *task familiarity* auditor terhadap suatu penugasan mendorong penetapan risiko ketidakpastian lebih rendah (Andersen dan Malleta, 1994) dan cenderung bersikap skeptis (Tan, 1995). Ekspektasi auditor dari penugasan sebelumnya menyebabkan kinerja auditor tidak akurat (Chung dan Monroe, 2000).

Kapasitas memori auditor berpengalaman lebih banyak dibandingkan dengan auditor tidak berpengalaman, sehingga hal itu mendorong auditor berpengalaman lebih yakin pada memorinya dibandingkan dengan kondisi aktual (Moeckel, 1990). Jika terdapat situasi baru yang berbeda atau situasi yang tidak sama dengan pengalaman sebelumnya, maka auditor terdorong melakukan adaptasi terhadap *mental representation*nya. Perilaku adaptasi berefek pada *reconstruction memory error* yaitu kegagalan auditor berpengalaman menciptakan *mental representation*. Akibatnya, auditor terdorong untuk konsisten dengan pengetahuan atau memorinya, sehingga konsistensi tersebut menurunkan kemampuan auditor dalam mengintegrasikan petunjuk atau mendeteksi kegagalan (Moeckel, 1990; Earley, 2002).

Berdasarkan hasil penelitian yang menguji hubungan pengalaman dengan kinerja maka efek pengalaman terhadap kinerja belum konklusif. Berkaitan dengan penugasan pengendalian interen, Abdolmohammadi dan Wright (1987) mengungkapkan bahwa auditor

berpengalaman cenderung kurang konservatif dibandingkan auditor tidak berpengalaman, sehingga pengalaman dari penugasan pengendalian interen tidak berefek pada kinerja. Davis (1996) juga mengungkapkan bahwa tingkat keakuratan antara auditor berpengalaman dengan auditor tidak berpengalaman tidak berbeda dalam penugasan pengendalian interen. Akan tetapi, pengalaman memiliki efek penting terhadap efisiensi dalam penugasan, karena kemampuan auditor dalam memilih petunjuk mendorong semakin sedikit petunjuk yang dibutuhkan untuk membuat *judgment* atas risiko pengendalian.

Berkaitan dengan manfaat *feedback* sebagai metoda pembelajaran, penelitian sebelumnya telah mengungkapkan bahwa *feedback* berperan menurunkan kesenjangan antara kognitif pembuat *judgment* dengan kriteria kejadian (Hirst dan Luckett, 1992; Arunachalam dan Daly, 1996). Pertama, *feedback* merupakan proses review atas pelaksanaan penugasan auditor (Hirst dan Luckett, 1992) dan kedua, auditor belajar membuat *judgment* melalui praktik penugasan dan *feedback* (Libby, 1993). Jika auditor memiliki penalaran lebih baik setelah menerima *feedback* (Hirst dan Luckett, 1992), maka tentu saja tingkat keakuratan *judgment* auditor juga lebih tinggi dibandingkan jika auditor tidak menerima *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan (Earley, 2001 dan 2003; Hirst dkk., 1999).

Pengalaman dimungkinkan berefek negatif pada kinerja auditor dalam penugasan pengendalian interen, apabila tidak ada *feedback* sebagai proses review atas pelaksanaan penugasan tersebut. Sebaliknya, subyek yang menerima *feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen akan memiliki struktur pengetahuan sesuai dengan penugasannya, karena hal itu merupakan hasil dari proses pembelajaran melalui *feedback*. Dengan demikian, hipotesis penelitiannya adalah

H3: Subyek yang menerima *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan pengendalian interen memiliki kinerja yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor berpengalaman dalam melaksanakan penugasan pengendalian interen.

METODA PENGUJIAN

Partisipan dan Desain Eksperimen

Penelitian ini menggunakan partisipan mahasiswa S1 jurusan akuntansi yang telah lulus mata kuliah pengauditan satu dan sedang menempuh mata kuliah pengauditan dua. Eksperimen dilakukan peneliti di dua perguruan tinggi swasta di Yogyakarta dan keikutsertaan partisipan

bersifat sukarela. Peneliti bekerjasama dengan dosen pengampu mata kuliah pengauditan dua dalam memotivasi keikutsertaan mahasiswa pada eksperimen. Eksperimen dilakukan setelah proses belajar mengajar mata kuliah pengauditan dua selesai.

Desain eksperimental faktorial 3 x 1 yaitu tiga perlakuan *feedback* dan satu perlakuan penugasan audit. Ketiga perlakuan *feedback* tersebut adalah subyek tidak menerima *feedback* (kelompok A), subyek menerima *outcome feedback* (kelompok B), serta subyek menerima *explanatory feedback*² (kelompok C). Perlakuan penugasan audit adalah penugasan pengendalian interen perusahaan pemanufakturan.

Sesuai dengan konsep *learning by doing*, pemberian perlakuan *feedback* setelah partisipan melaksanakan praktik penugasan (Bonner dan Walker, 1994; Earley, 2001), maka partisipan eksperimen menerima perlakuan *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan pengendalian interen. Praktik penugasan adalah pelaksanaan penugasan sebelum partisipan menerima perlakuan *feedback*.

Eksperimen didesain untuk mengukur dua hal yaitu kinerja sebelum pembelajaran dan kinerja setelah pembelajaran. Pengukuran kinerja sebelum pembelajaran didasarkan jawaban yang benar atas lima soal pilihan ganda dan penugasan dilaksanakan dalam waktu sepuluh menit. Pengukuran kinerja sesudah pembelajaran didasarkan pada jawaban yang benar dan waktu yang digunakan partisipan dalam menjawab lima soal pilihan ganda pada penugasan tahap ini. Meski begitu, partisipan memiliki waktu maksimal sepuluh menit untuk menyelesaikannya. Dengan demikian, kinerja setelah pembelajaran diukur dari rasio jawaban yang benar terhadap jumlah waktu untuk menyelesaikan penugasan tersebut.

Seluruh penugasan pada eksperimen dilakukan secara tertulis dan melibatkan asisten. Sebelum para asisten dilibatkan dalam eksperimen, mereka mengikuti pelatihan informal (*briefing*) dan formal (*pilot-test* eksperimen). Jumlah asisten yang membantu peneliti sebanyak 8 asisten yaitu 6 mengawasi partisipan, 1 sebagai koordinator asisten, dan 1 sebagai pembantu umum.

Prosedur dan Instrumen Eksperimen

Sebelum partisipan masuk ke dalam ruangan, di setiap kursi atau meja partisipan telah disiapkan satu map berisi keempat penugasan eksperimen, satu map kosong yang digunakan menyimpan berkas penugasan yang telah dilaksanakan, dan alat tulis. Asisten dilengkapi

² Definisi setiap jenis *feedback* akan diuraikan dalam sub bab definisi variabel penelitian

dengan alat penghitung waktu, meja atau kursi, alat tulis, dan skenario pelaksanaan eksperimen.

Setelah ruangan siap untuk digunakan eksperimen, partisipan dipersilahkan memasuki ruang dan memilih tempat duduk secara acak. Peneliti mengumumkan bahwa setiap partisipan mendapatkan sebuah map berisi penugasan dan sebuah map kosong yang digunakan untuk menyimpan setiap penugasan yang telah dilaksanakan oleh partisipan. Peneliti juga mengumumkan aturan berkaitan dengan bagaimana mengerjakan penugasan, bagaimana memperoleh penghargaan, dan bagaimana konsekuensi jika partisipan keluar sebelum eksperimen selesai.

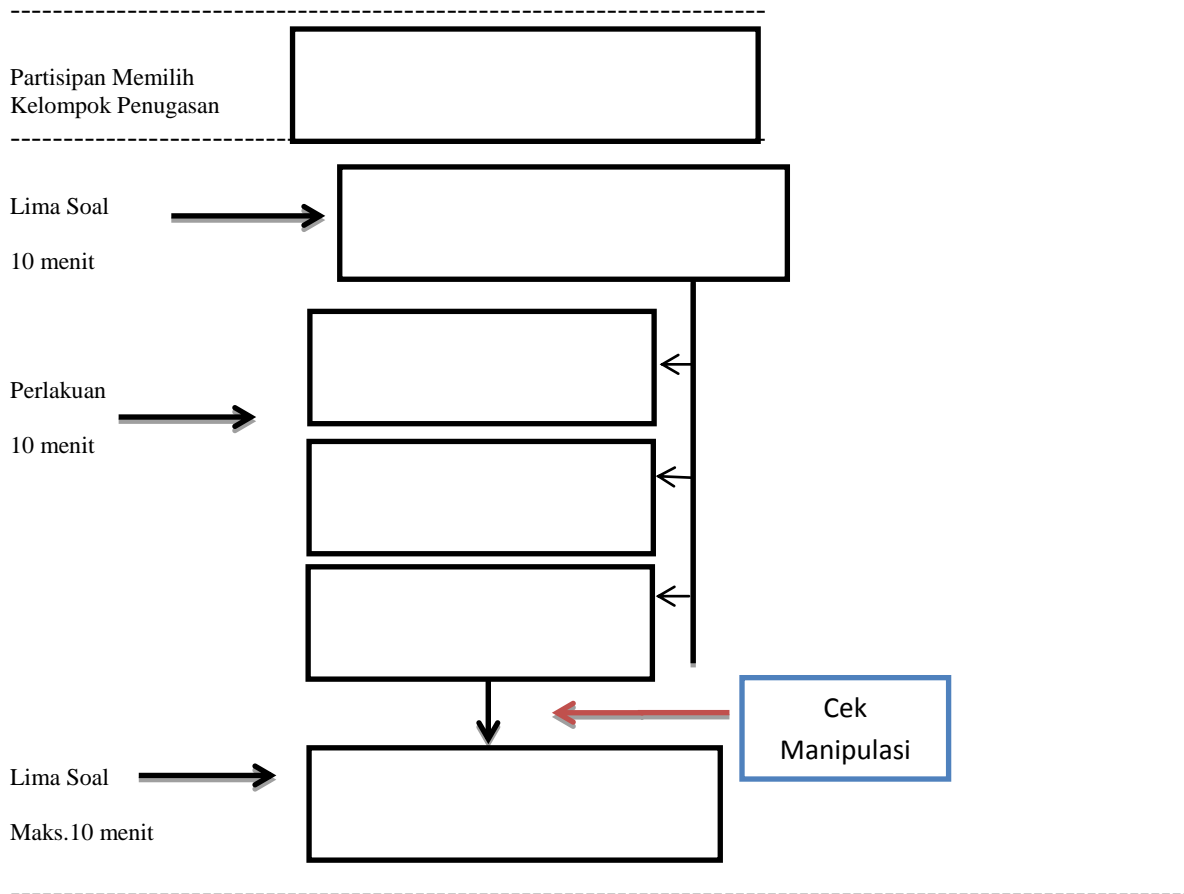
Eksperimen dilaksanakan dalam tiga tahap yaitu (1) praktik penugasan pengendalian interen, (2) pemberian perlakuan yaitu tidak menerima *feedback* bagi kelompok A, menerima *outcome feedback* kelompok B, dan menerima *explanatory feedback* untuk kelompok C, serta (3) pengukuran kinerja penugasan audit pengendalian interen. Pada tahapan perlakuan, kelompok A menerima soal cerita sebagai pengganti *feedback* dan harus dibaca maksimum 10 menit (lihat gambar 1.). Cek manipulasi dilakukan setelah partisipan melaksanakan penugasan kedua.

Peneliti memberikan dua macam penghargaan pada partisipan eksperimen yaitu finansial dan nilai partisipasi kelas yang menjadi bagian dari perhitungan nilai akhir pada mata kuliah pengauditan dua. Kedua penghargaan tersebut bertujuan memotivasi dan menurunkan ancaman *mortality* pada partisipan. Setiap partisipan berkesempatan sama dalam mendapatkan kedua macam penghargaan tersebut. Terdapat tiga macam penghargaan finansial untuk partisipan eksperimen yaitu kehadiran, capaian skor, dan capaian skor tertinggi. Penghargaan partisipasi hanya dihitung dari capaian skor.

Penghargaan kehadiran akan diterima oleh setiap partisipan jika partisipan melaksanakan tahapan eksperimen. Penghargaan capaian skor dihitung dengan dua cara yaitu pertama dari jawaban yang benar (skor) pada penugasan pertama dan ketiga. Kedua, oleh karena pada penugasan ketiga, waktu penyelesaian penugasan juga digunakan untuk mengukur kinerja, maka partisipan diharuskan menyelesaikan penugasan secepat mungkin. Pada tahap ketiga ini, waktu penyelesaian penugasan mengurangi akumulasi capaian skor partisipan dari penugasan I dan III. Penghargaan capaian skor tertinggi adalah penghargaan pada partisipan yang mencapai skor tertinggi ketiga dari seluruh partisipan yang ikut dalam eksperimen. Skor tertinggi dihitung dari akumulasi jawaban yang benar dari penugasan I dan III dikurangi dengan waktu untuk menyelesaikan penugasan ketiga.

Penghargaan nilai partisipasi didasarkan pada capaian nilai skor dikalikan dengan nilai tertentu. Namun pada penugasan tahap ketiga partisipan selain harus menjawab dengan benar serta juga harus menyelesaikan penugasan secepat mungkin. Oleh karenanya, waktu yang digunakan oleh partisipan untuk menyelesaikan penugasan ketiga diperhitungkan dari total skor. Dengan demikian, total capain skor atau jumlah jawaban yang benar dari penugasan I dan III dikurangi dengan waktu yang digunakan partisipan untuk menyelesaikan penugasan ketiga.

Gambar 1.: Alur Prosedur Eksperimen



Instrumen untuk eksperimen penugasan audit pengendalian interen mengacu pada Romney dan Steinbart (2000) dan J. L. Boockholdt (1999). Instrumen yang digunakan dalam eksperimen dievaluasi oleh auditor berpengalaman melalui *focus group discussion*. Hasil *focus group discussion* direview oleh auditor berpengalaman setingkat partner. Peneliti melakukan uji-coba instrumen eksperimen pada partisipan mahasiswa. Instrumen untuk *feedback* mengacu pada Bonner dan Walker (1994).

Eskperimen ini menggunakan penugasan kasus pengendalian interen tentang sistem pembelian kredit dan pengeluaran kas untuk pelunasan utang pada perusahaan hipotetis karena siklus tersebut paling kompleks dibandingkan siklus yang lain. Materi pada penugasan tahap pertama ataupun ketiga adalah kasus-kasus yang kemungkinan terjadi pada sistem pembelian kredit dan sistem pengeluaran kas. Kasus tersebut kemungkinan menyebabkan salah saji laporan keuangan sebagai akibat dari pengendalian interen yang diterapkan oleh perusahaan hipotetis. Oleh karena kasus pada penugasan pertama diujikan kembali pada penugasan ketiga, maka nomor soal atau pilihan jawaban diubah pada penugasan ketiga. Hal itu dilakukan untuk mencegah partisipan menerapkan pola jawaban yang sama pada penugasan ketiga sebagaimana yang telah dilakukan pada penugasan pertama.

Variabel Penelitian

Penelitian ini menggunakan dua variabel penelitian yaitu

1. Jenis *feedback* merupakan variabel independen yang terdiri dari *outcome feedback* dan *explanatory feedback*. *Outcome feedback* berisi informasi atau jawaban yang benar atas penugasan pengendalian interen siklus pengeluaran. *Outcome feedback* atas penugasan pengendalian interen diberikan pada kelompok B. *Explanatory feedback* berisi jawaban yang benar dan disertai penjelasan atau alasan dari setiap jawaban tersebut atas penugasan audit pengendalian interen dan diberikan pada kelompok C. Kelompok A sebagai kelompok kontrol pada penugasan pengendalian interen.
2. Kinerja sebagai variabel dependen didefinisikan sebagai rasio tingkat keakuratan terhadap tingkat efisiensi dalam melaksanakan penugasan kasus pengendalian interen. Tingkat keakuratan diukur dari jawaban yang benar dan tingkat efisiensi diukur dari waktu yang digunakan untuk melaksanakan penugasan ketiga.

Cek Manipulasi

Cek manipulasi dilakukan setelah partisipan menyelesaikan penugasan kedua yaitu setelah menerima perlakuan *feedback*. Pertanyaan untuk cek manipulasi tentang isi penugasan kedua.

Pertanyaan dalam cek manipulasi adalah sebagai berikut:

Apa yang anda terima dari penugasan kedua?

- A. Saya menerima cerita pendek yang memberikan petuah tentang kehidupan, tantangan, keberanian, keberhasilan.
- B. Saya menerima jawaban dari penugasan kedua dan disertai dengan alasan secara rinci.
- C. Saya menerima jawaban dari penugasan kedua, tetapi tanpa alasan secara rinci.

Survey Terhadap Auditor Berpengalaman

Berkaitan dengan hipotesis ketiga yang membandingkan kinerja antara auditor berpengalaman dengan auditor tidak berpengalaman, maka peneliti melakukan survey terhadap auditor berpengalaman dengan masa kerja kurang dari 5 tahun. Para auditor tersebut diminta melaksanakan penugasan pengendalian interen. Materi penugasan sama dengan materi yang digunakan dalam eksperimen. Auditor tersebut hanya diukur kinerjanya atas penugasan pengendalian interen. Survey dilakukan pada kantor akuntan publik di Kota Y dan S dengan 1 auditor untuk setiap KAP. Peneliti meminta kesediaan auditor untuk melaksanakan penugasan pengendalian interen. Kinerja diukur dari jawaban yang benar dibagi dengan waktu pelaksanaan penugasan.

HASIL PENGUJIAN DAN PEMBAHASAN

Karakteristik Partisipan Eksperimen dan Hasil Cek Manipulasi

Eksperimen dilakukan di dua perguruan tinggi di Yogyakarta dan diikuti oleh 84 partisipan (lihat tabel 1). Eksperimen di Perguruan Tinggi A diikuti oleh 47 partisipan dan di Perguruan Tinggi B diikuti oleh 37 partisipan. Ke 84 partisipan tersebut terbagi menjadi 28 partisipan pada kelompok A, 26 partisipan pada kelompok B, dan 30 partisipan pada kelompok C.

Tabel 1.: Partisipan Eksperimen

Kelompok	Partisipan Eksperimen PT. A	Partisipan Eksperimen PT. B.	Jumlah Partisipan
A	15	13	28
B	15	11	26
C	17	13	30
Total	47	37	84

Cek manipulasi dilaksanakan setelah subyek menerima perlakuan (penugasan kedua). Berkaitan dengan tiga perlakuan yang berbeda, maka setiap kelompok perlakuan seharusnya menjawab pertanyaan dalam cek manipulasi sesuai dengan perlakuan yang diterimanya. Sebagai ilustrasi, kelompok A menerima cerita pendek sebagai pengganti *feedback* pada penugasan tahap kedua, sehingga kelompok tersebut seharusnya menjawab A. Demikian pula dengan kelompok B seharusnya menjawab C karena kelompok tersebut menerima *outcome feedback*, akan tetapi kelompok C seharusnya menjawab B karena kelompok tersebut menerima *explanatory feedback*.

Hasil cek manipulasi menunjukkan terdapat 72 partisipan lolos cek manipulasi yang terbagi menjadi 17 partisipan dari kelompok yang tidak menerima *feedback*, 20 partisipan dari kelompok yang menerima *outcome feedback*, serta 25 partisipan dari kelompok yang menerima *explanatory feedback* (lihat tabel 2). Partisipan yang tidak lolos cek manipulasi pada kelompok A adalah 11 partisipan, kelompok B sebesar 6 partisipan, dan terakhir adalah kelompok C yaitu 5 partisipan. Jumlah partisipan yang melakukan kesalahan dalam menjawab pertanyaan adalah 2 partisipan berasal dari kelompok A, 6 partisipan dari kelompok B, dan 5 partisipan dari kelompok C dan terdapat 9 partisipan dari kelompok A yang tidak menjawab pertanyaan pada cek manipulasi (lihat tabel 3).

Tabel 2. : Rincian Hasil Cek Manipulasi

Kelompok	Jumlah Partisipan	Tidak Lolos Cek Manipulasi	Lain-Lain	Total Tidak Lolos Cek Manipulasi	Lolos Cek Manipulasi
A	28	2	9	11	17
B	26	6		6	20
C	30	5		5	25
Total	84	19	9	22	72

Tabel 3. : Rincian Kesalahan dalam Cek Manipulasi

Kelompok	Pertanyaan-1	Lain-lain	Total
A	2	9	11
B	6		6
C	5		5
Total	13	9	22

Statistik Deskriptif

Pada penugasan pertama, kelompok A, B, dan C melaksanakan praktik penugasan audit pengendalian interen. Pada tahap ini, partisipan diukur tingkat kinerjanya sebelum pembelajaran berdasarkan jumlah jawaban yang benar (skor) atau tingkat keakuratan. Hasil pengukuran ini tidak digunakan untuk menguji hipotesis tetapi melengkapi hasil pengujian penugasan ketiga.

Pada praktik penugasan audit pengendalian interen, rerata skor tertinggi dicapai oleh kelompok yang menerima *outcome feedback* sebesar 2,25 (deviasi standar = 0,78), rerata tertinggi kedua dicapai oleh kelompok yang menerima *explanatory feedback* yaitu 2,00 (deviasi standar = 0,76), dan rerata terendah dicapai oleh kelompok tanpa *feedback* yaitu

1,71 (deviasi standar = 0,92) (lihat tabel 4). Hasil uji Anova antar kelompok perlakuan *feedback* menyatakan bahwa rerata skor keakuratan antar kelompok tersebut sebelum pembelajaran tidak signifikan berbeda (lihat tabel 5).

Penugasan kedua adalah pemberian *feedback*, sehingga partisipan tidak diukur kinerjanya pada penugasan tersebut. Selanjutnya, penugasan ketiga untuk kelompok A, B, dan C bertujuan menguji hipotesis 1 dan 2 yang berkaitan dengan kinerja. Pengukuran kinerja dari setiap kelompok ditentukan dengan membagi tingkat keakuratan dengan waktu yang digunakan partisipan untuk menyelesaikan penugasan ketiga. Rerata capaian kinerja terendah adalah kelompok yang tidak menerima *feedback* sebesar 0,52 (deviasi standar = 0,42), sedangkan rerata kinerja kelompok yang menerima *explanatory feedback* sebesar 1,39 (deviasi standar = 0,58) dan rerata kinerja kelompok yang menerima *outcome feedback* sebesar 1,95 (deviasi standar = 0,82) (lihat tabel 4).

Tabel 4. : Statistik Deskriptif Penugasan

	<i>No-Feedback</i> Rerata (Deviasi Standar)	<i>Outcome-Feedback</i> Rerata (Deviasi Standar)	<i>Explanatory-Feedback</i> Rerata (Deviasi Standar)
Skor Praktik Penugasan Pengendalian Interen Sebelum Pembelajaran	1,71 (0,92)	2,25 (0,78)	2,00 (0,76)
Kinerja Penugasan Pengendalian Interen Setelah Pembelajaran	0,52 (0,42)	1,95 (0,82)	1,39 (0,58)

Tabel 5.: Hasil Uji Anova Penugasan I (sebelum pembelajaran) untuk Setiap Kelompok

		<i>No Feedback</i>	<i>Outcome Feedback</i>	<i>No Feedback</i>	<i>Explanatory Feedback</i>	<i>Outcome Feedback</i>	<i>Explanatory Feedback</i>
SPP-PI	Beda Rerata		-0,544		-0,294		0,250
	P		0,11		0,49		0,56

Keterangan:

PI (Pengendalian Interen)

SPP : Skor Praktik Penugasan merupakan Kinerja Sebelum Pembelajaran

Pengujian Hipotesis

Hipotesis 1 menyatakan subyek yang menerima *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan pengendalian interen memiliki kinerja yang lebih tinggi dibandingkan dengan subyek yang tidak menerima *feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen. Hipotesis tersebut menguji peranan *feedback* dalam pembelajaran penugasan pengendalian interen. Kelompok yang menerima *feedback* seharusnya memiliki kinerja yang lebih baik

dibandingkan dengan kelompok yang tidak menerima *feedback* karena penerima *feedback* mengalami pembelajaran.

Hasil uji Anova menunjukkan bahwa beda rerata -1,431 antara kelompok tanpa *feedback* dengan kelompok *outcome feedback* serta beda rerata -0,877 antara kelompok tanpa *feedback* dengan kelompok *explanatory feedback* menunjukkan kinerja kelompok yang tidak menerima *feedback* signifikan lebih rendah ($p = 0,00$ dan $p = 0,00$) dibandingkan kelompok yang menerima *feedback* (lihat tabel 6). Dengan demikian hipotesis 1 didukung, sehingga pemberian *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan mendorong terjadinya pembelajaran atas penugasan pengendalian interen.

Hipotesis 2 menyatakan bahwa subyek yang menerima *explanatory feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen memiliki kinerja lebih tinggi dibandingkan dengan subyek yang menerima *outcome feedback* setelah praktik penugasan pengendalian interen. Beda rerata kinerja antara kedua kelompok tersebut adalah 0,554 dan kelompok penerima *outcome feedback* memiliki rerata kinerja signifikan lebih tinggi dibandingkan dengan kelompok penerima *explanatory feedback* ($p = 0,014$) (lihat tabel 6). Hasil tersebut menunjukkan bahwa hipotesis 2 tidak didukung, karena kelompok penerima pembelajaran dari informasi yang lebih sederhana mencapai kinerja yang lebih tinggi dibandingkan dengan kelompok yang menerima pembelajaran dari informasi yang lebih detail pada penugasan pengendalian interen.

Tabel 6.: Hasil Uji Anova Pada Penugasan III setelah Pembelajaran

		No Outcome Feedback Feedback	No Explanatory Feedback Feedback	Outcome Feedback	Explanatory Feedback
KSTP-PI	Beda Rerata	-1,431	-0,877	0,554	
	P	0,00*	0,00*	0.014**	

Keterangan:

KSTP-PI: Kinerja Setelah Pembelajaran pada Penugasan Pengendalian Interen

*) Tingkat signifikansi < 1%

**) Tingkat signifikansi < 5%

Pada hipotesis 3 dinyatakan bahwa subyek yang menerima *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan pengendalian interen memiliki kinerja yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor berpengalaman dalam melaksanakan penugasan pengendalian interen. Berkaitan dengan hipotesis 3, penelitian ini melakukan survey pada auditor berpengalaman dan peneliti hanya memperoleh 10 sampel auditor berpengalaman yang bersedia melaksanakan penugasan pengendalian interen. Hasil statistik deskriptif menyatakan bahwa rerata kinerja auditor berpengalaman sebesar 0,225 (deviasi standar = 0,375). Hasil uji

Anova menunjukkan bahwa auditor berpengalaman memiliki kinerja signifikan lebih rendah dibandingkan dengan auditor tidak berpengalaman yang menerima *outcome feedback* atau *explanatory feedback* (lihat tabel 8.).

Tabel 7.: Statistik Deskriptif Auditor Berpengalaman

	Rerata (Deviasi Standar)
Kinerja Penugasan Pengendalian Interen	0,225 (0,374)

Tabel 8. : Hasil Uji Anova Auditor Berpengalaman vs Belum Berpengalaman

		Auditor Berpengalaman	Auditor Tidak Berpengalaman (OFB)	Auditor Berpengalaman	Auditor Tidak Berpengalaman (EXFB)
Kinerja-PI	Beda Rerata		-1,72		-1,172
	P		0,00*		0,00*

Keterangan:

OFB: *outcome feedback*

EXFB: *explanatory feedback*

*) Tingkat signifikansi < 1%

Pengujian Tambahan

Pengukuran tingkat kinerja pada penelitian sebelumnya menggunakan proksi tingkat keakuratan (Libby dan Tan, 1994; Bonner dan Walker, 1994). Penelitian ini akan membandingkan tingkat keakuratan dan efisiensi antar kelompok yang menerima *outcome feedback* dengan *explanatory feedback*. Pengujian tersebut dimaksudkan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan pola *judgment* antara tingkat keakuratan dengan efisiensi pada kedua perlakuan tersebut.

Rerata tingkat keakuratan kelompok yang menerima *outcome feedback* sebesar 4,70 lebih tinggi dibandingkan dengan rerata tingkat keakuratan kelompok yang menerima *explanatory feedback* sebesar 3,80 (lihat tabel 9.). Akan tetapi, rerata waktu yang digunakan oleh kelompok yang menerima *explanatory feedback* sebesar 2,95 lebih tinggi dibandingkan dengan rerata waktu kelompok yang menerima *outcome feedback* sebesar 2,64. Hal itu menunjukkan bahwa kelompok yang menerima *outcome feedback* lebih efisien dalam melaksanakan penugasan pengendalian interen dibandingkan dengan kelompok yang menerima *explanatory feedback*.

Hasil uji Anova menunjukkan beda rerata keakuratan kelompok yang menerima *outcome feedback* dengan kelompok yang menerima *explanatory feedback* sebesar 0,9.

Tingkat keakuratan kelompok yang menerima *outcome feedback* signifikan lebih tinggi dibandingkan kelompok yang menerima *explanatory feedback* ($p = 0,013$) (lihat tabel 10.). Pengujian atas tingkat efisiensi antara kelompok yang menerima *outcome feedback* dengan kelompok yang menerima *explanatory feedback* menunjukkan keduanya tidak berbeda signifikan dalam melaksanakan penugasan pengendalian interen ($p = 0,66$) (lihat tabel 10.). Kedua bentuk pembelajaran memiliki efek yang berbeda dalam keakuratan dan efisiensi.

Tabel 9.: Statistik Deskriptif Tingkat Keakuratan dan Efisiensi

	<i>Outcome-Feedback</i> Rerata (Deviasi Standar)	<i>Explanatory-Feedback</i> Rerata (Deviasi Standar)
Tingkat Keakuratan Setelah Pembelajaran pada Penugasan Pengendalian Interen	4,70 (0,47)	3,80 (1,08)
Waktu Pada Penugasan Pengendalian Interen	2,64 (0,70)	2,95 (0,92)

Tabel 10.: Hasil Uji Anova Tingkat Keakuratan dan Efisiensi

		Outcome Feedback	Explanatory Feedback
TASTP-PI	Beda Rerata	0,9	
	P	0,013**	
W-PI	Beda Rerata	- 0,31	
	P	0,665	

Keterangan:

TASTP-PI: Tingkat Keakuratan Setelah Pembelajaran Penugasan Pengendalian Interen

W-PI: Waktu yang digunakan dalam Penugasan Pengendalian Interen

***) Tingkat signifikansi < 5%

Hal yang sama dilakukan pada hasil survey auditor berpengalaman. Hasil statistik deskriptif menyatakan bahwa rerata tingkat keakuratan sebesar 2,1 (deviasi standar = 2,025) dan rerata waktu yang digunakan untuk menyelesaikan penugasan sebesar 13,90 menit (deviasi standar = 5,934 (lihat tabel 11.)). Hasil uji Anova menunjukkan bahwa auditor berpengalaman memiliki tingkat keakuratan signifikan lebih rendah dibandingkan dengan auditor tidak berpengalaman yang menerima *outcome feedback* maupun *explanatory feedback* (lihat tabel 12.). Demikian pula dengan waktu yang digunakan oleh auditor berpengalaman signifikan lebih tinggi dibandingkan dengan auditor tidak berpengalaman yang menerima *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan.

Tabel 11.: Statistik Deskriptif Auditor Berpengalaman

	Rerata (Deviasi Standar)
Tingkat Keakuratan Penugasan Pengendalian Interen	2,1 (2,025)
Waktu Penyelesaian Penugasan Pengendalian Interen	13,90 (5,934)

Tabel 12. : Hasil Uji Anova Auditor Berpengalaman vs Belum Berpengalaman

		Auditor Berpengalaman	Auditor Belum Berpengalaman (OFB)	Auditor Berpengalaman	Auditor Belum Berpengalaman (EXFB)
TA-PI	Beda Rerata		-2,60		-1,70
	P		0,00*		0,0*
W-PI	Beda Rerata		11,258		10,946
	P		0,00*		0,00*

Keterangan:

OFB: *outcome feedback*, EXFB: *explanatory feedback*, TA-PI: Tingkat Keakuratan Penugasan Pengendalian Interen, W-PI: Waktu yang digunakan dalam Penugasan Pengendalian Interen

*) Tingkat signifikansi < 1%

SIMPULAN

Penugasan pengendalian interen memiliki peranan penting dalam proses audit, oleh karenanya, pemahaman atas sistem pengendalian interen klien akan menentukan luas pemeriksanaan. Akan tetapi, beberapa penelitian menyatakan bahwa penugasan tersebut merupakan penugasan terstruktur karena penugasan tersebut memiliki lingkungan pembelajaran yang tinggi dan membutuhkan sedikit *judgment* dan pengalaman. Dengan demikian, penugasan pengendalian interen dapat dipelajari melalui *learning by doing*. Hal itu mengacu pada teori pembelajaran bahwa *feedback* berperan dalam meningkatkan pengetahuan penugasan audit yang mana pengetahuan tersebut hanya dapat diperoleh auditor selama bekerja sebagai auditor profesional (Bonner dan Walker, 1994).

Penelitian ini bertujuan membandingkan kinerja (1) subyek yang tidak menerima *feedback* dengan subyek yang menerima *feedback*, (2) subyek yang menerima *outcome feedback* dengan subyek yang menerima *explanatory feedback*, dan (3) auditor berpengalaman dengan auditor tidak berpengalaman (subyek yang menerima *outcome feedback* atau *explanatory feedback*) pada penugasan pengendalian interen. Perbandingan tersebut bertujuan untuk membuktikan peranan *feedback* dan efek setiap karakteristik *feedback* terhadap kinerja melalui pembelajaran dengan *feedback*.

Hasil pengujian mengkonfirmasi hasil penelitian sebelumnya bahwa subyek yang menerima *feedback* memiliki kinerja signifikan lebih tinggi dalam penugasan pengendalian

interen dibandingkan dengan subyek yang tidak menerima *feedback*. Hasil pengujian tersebut konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya tentang manfaat *feedback* terhadap kinerja *judgment* (Earley, 2001 dan 2003; Earley dkk., 1990; Tuttle dan Stock, 1998).

Hasil pengujian juga mengkonfirmasi hasil penelitian sebelumnya tentang karakteristik penugasan pengendalian interen sebagai penugasan yang mensyaratkan sedikit *judgment* dan pengalaman. Kelompok yang menerima *outcome feedback* mencapai kinerja signifikan yang lebih tinggi dibandingkan dengan kelompok yang menerima *explanatory feedback*, meskipun informasi dalam *explanatory feedback* lebih detail dibandingkan dengan informasi dalam *outcome feedback*. *Outcome feedback* memadai untuk menstimulasi kinerja, jika penugasan tersebut *well defined* dan *well structured tasks* (Earley dkk., 1990).

Kinerja auditor berpengalaman dalam penugasan pengendalian interen signifikan lebih rendah dibandingkan dengan auditor tidak berpengalaman yang menerima *feedback* setelah melaksanakan praktik penugasan. Earley (2001) menggunakan subyek mahasiswa yang merepresentasikan auditor junior dalam penugasan penilaian estat riil. Bonner dan Walker (1994) juga menggunakan subyek mahasiswa dalam penugasan review analitis. Menurut Wright (2007), jika mahasiswa diberikan metoda pembelajaran yang tepat, maka mahasiswa akan memiliki kinerja yang lebih baik dibandingkan auditor berpengalaman. Dengan demikian, pemberian *feedback* yang tepat akan mengoptimalkan kinerja auditor tidak berpengalaman dalam penugasan pengendalian interen.

Keterbatasan pertama dari penelitian ini adalah penugasan eksperimen dikerjakan oleh partisipan pada kertas bukan komputer, sehingga peneliti melibatkan banyak asisten agar eksperimen dapat berjalan lancar. Asisten harus diberi pelatihan berulang kali agar dapat bekerja sesuai dengan baik. Keterbatasan kedua berkaitan dengan jumlah partisipan auditor berpengalaman yang hanya 10 orang, sehingga interpretasi hasil pengujian harus lebih hati-hati. Keterbatasan ketiga berkaitan dengan hasil cek manipulasi. Meskipun partisipan telah melaksanakan penugasan I dan III, tetapi hasil cek manipulasi tidak lolos, maka partisipan harus dieliminasi dari sampel penelitian.

Penelitian yang akan datang lebih difokuskan pada perbedaan kinerja penugasan pengendalian interen antara berbagai tingkatan pengalaman auditor (partner, senior, dan junior) dengan auditor tidak berpengalaman yang menerima *feedback*. Pengujian tersebut diharapkan mengungkapkan manfaat *feedback* dibandingkan dengan pengalaman dalam penugasan pengendalian interen.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdolmohammadi, M. dan A. Wright. 1987. An Examination of The Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment. *The Accounting Review*. Vol. LXII. No. 1. (Januari): 1-13.
- Arunachalam, V. dan Bonita A. Daly. 1996. An Empirical Investigation of Judgment Feedback and Computerized Decision Support in A Prediction Task. *Accounting Management & Information Thechnology*. Vol. 6. No. 3: 139-156.
- Bakken, Bent E. 2008. On Improving Dynamic Decision Making: Implications from Multiple Process Cognitive Theory. *Systems Research and Behavioral Science*. 25: 493-501.
- Bonner, S. E. dan Paul L. Walker. 1994. The Effects of Instruction and Experience o The Acquisition of Auditing Knowledge. *The Accounting Review*. Vol. 69. No. 1. (Januari): 157-178.
- Boynton, W. C. dan R. N. Johnson. 2006. *Modern Auditing*. Eight Edition. John Wiley and Sons, Inc.
- Bryant, S., U. Murthy, dan P. Wheeler. 2009. The Effects of Cognitive Style and Feedback Type on Performance in an Internal Control Task. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 21. No. 1. page: 37-58.
- Chung, Janne dan Gary S. Monroe. 2000. The Effects of Experience and Task Difficulty on Accuracy and Confidence Assessments of Auditors. *Accounting and Finance* (40), 135-152.
- Davis, Jefferson T. 1996. Experience and Auditors' Selection of Relevant Information for Preliminary Control. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 15. No. 1. Spring. page: 16-37.
- Earley, Christie E. 2001. Knowledge Acquisition in Auditing: Training Novice Auditors to Recognize Cue Relationships in Real Estate Valuation. *The Accounting Review*. Vol.76. No. 1. (Januari); 81-97.
- _____. 2002. The Differential Use of Information by Experienced and Novice Auditors in The Performance of Ill-Structured Audit Tasks. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 19. No. 4. (Winter): 595-614.
- _____. 2003. A Note on Self Explanation as A Training Tool for Novice Auditors: The Effects of Outcome Feedback Timing and Level of Reasoning on Performance. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 15: 110-124.
- Earley, P. Christopher, Gregory B. Northcraft, Cynthia L., dan Terrr R. Lituchy. 1990. Impact of Process and Outcome Feedback on The Relation of Goal Setting to Task Performance. *Academy of Management Journal*. Vol. 33. No. 1: 87-105.

- Frederick, David M. dan R. Libby. 1986. Expertise and Auditors' Judgments of Conjunctive Events. *Journal of Accounting Research*. Vol. 24. No. 2. (Autumn): 270-290.
- Hirst, Mark K. dan Peter F. Lockett. 1992. The Relative Effectiveness of Different Types of Feedback in Performance Evaluation. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 4: 1-22.
- _____, Peter F. Lockett dan Ken T. Trotman. 1999. Effects of Feedback and Task Predictability on Task Learning and Judgement Accuracy. *ABACUS*. Vol. 35. No. 3: 286-301.
- Ikatan Akuntan Publik Indonesia. 2006. *Standard Profesional Akuntan Publik*. Penerbit Salemba Empat.
- Lehman, Constance M. dan Carolyn S. Norman. 2006. The Effects of Experiences on Complex Problem Representation and Judgment in Auditing: An Experimental Investigation. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 18: 65-83.
- Libby, R. 1985. Availability and The Generation of Hypotheses in Analytical Review. *Journal of Accounting Research*. Vol. 23. No. 2. (Autumn): 648-667.
- _____.1993. The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. In Ashton, Robert H. dan A. H. Ashton. *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*. Chambridge, University Press: 176-206.
- _____ dan David M. Frederick. 1990. Experience and The Ability to Explain Audit Findings. *Journal of Accounting Research*. Vol. 28. No. 2. (Autumn): 348-367.
- _____ dan H. T. Tan. 1994. Modelling The Determinants of Audit Expertise. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 19. No. 8: 701- 716.
- Moekel, C. 1990. The Effect of Experience on Auditors' Memory Errors. *Journal of Accounting Research*. Vol. 28. No. 2. (Autumn): 368-387.
- Pincus, Karen V. 1991. Audit Judgment Confidence. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 3: 39-65.
- Romney, M. B. dan P. J. Steinbart. 2000. *Accounting Information System*. Eighth Edition. Prentice Hall. New Jersey.
- Sengupta, K. dan Tarek K. Abdel-Hamid. 1993. Alternative Conceptions of Feedback in Dynamic Decision Environments: An Experimental Investigation. *Management Science*. Vol. 39.4. (April): 411-426.
- Tan, Hung T. 1995. Effects of Expectations, Prior Involvement, and Review Awareness on Memory for Audit Evidence and Judgment. *Journal of Accounting Research*. Vol. 33. No. 1. (Spring): 113-135.

- Taylor III, Lewis A., Phillip D. Hall, Richard A. Cosier, dan Vicki L. Goodwin. 1996. Outcome Feedback Effects on Risk Propensity in an MCPLP Task. *Journal of Management*. Vol. 22. No. 2: 299-311.
- Tubbs, Richard M. 1992. The Effects of Experience on The Auditor's Organization and Amount of Knowledge. *The Accounting Review*. Vol. 67. No. 4. (Oktober): 783-801.
- Tuttle, Brad M. dan Morris H. Stocks. 1998. The Use of Outcome Feedback and Task Property Information by Subjects with Accounting Domain Knowledge to Predict Financial Distress. *Behavioral Research in Accounting*. Vol.10: 76-108.
- Wright, William F. 2007. Academic Instruction as a Determinant of Judgment Performance. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 19: 247-259.