

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia
Volume 12 Nomor 1, Juni 2015

PERANAN *FEEDBACK* DALAM MENGOPTIMALKAN PELATIHAN PENUGASAN *REVIEW* PENGENDALIAN INTERN: EKSPERIMEN DENGAN KERANGKA TEORI KOGNITIF

Yavida Nurim

Universitas Janabadra
yavida@janabadra.ac.id

Indra Wijaya Kusuma

Universitas Gadjah Mada
indra.kusuma@ugm.ac.id

Supriyadi

Universitas Gadjah Mada
pri@ugm.ac.id

Ertambang Nahartyo

Universitas Gadjah Mada
ertambang@gmail.com

Abstract

Based on cognitive theory, this study aims to compare between outcome feedback and explanatory feedback in the acquiring of internal control review task knowledge and performance. Both of feedbacks serve different review mechanism, so it will influence auditor's judgment process. This study uses experimental method, involving undergraduate accounting students as participants as a proxy for inexperienced auditors. The result implies that training should enhance the optimum knowledge acquisition because the appropriateness of training method will encourage optimum auditor's performance in internal control review.

Keywords: internal control knowledge, internal control review task performance, outcome feedback, explanatory feedback, cognitive theory

Abstrak

Berdasarkan teori kognitif, penelitian ini membandingkan tingkat pemerolehan pengetahuan dan capaian kinerja penugasan *review* pengendalian intern antara metode *outcome feedback* dengan *explanatory feedback*. Kedua jenis *feedback* tersebut menyediakan mekanisme telaaah yang berbeda sehingga keduanya akan memengaruhi proses *judgment* auditor. Penelitian ini menggunakan metode eksperimen dan melibatkan mahasiswa jurusan akuntansi sebagai proksi auditor tidak berpengalaman. Hasil penelitian mengimplikasikan pelatihan seharusnya berupaya mengoptimalkan pemerolehan pengetahuan sebab ketepatan metode pelatihan akan mengoptimalkan kinerja auditor dalam melaksanakan penugasan *review* pengendalian intern.

Kata kunci: pengetahuan pengendalian intern, kinerja penugasan *review* pengendalian internal, *outcome feedback*, *explanatory feedback*, teori kognitif

PENDAHULUAN

Sarbanes-Oxley Act mewajibkan auditor memiliki kemampuan menelaah (*review*) efektivitas sistem pengendalian intern klien (PCAOB 2007) sebab keputusan auditor pada tahapan audit selanjutnya, seperti: identifikasi risiko, tingkat materialitas, dan salah saji pada laporan dipengaruhi oleh kemampuan telaah tersebut. Menurut Bonner dan Lewis (1990), Libby dan Luft (1993), Libby (1995), Libby dan Tan (1994), Shoommuangpak (2007), serta Schmidt (2014), pengetahuan auditor atas penugasan pengendalian intern menentukan kinerja auditor dalam melaksanakan *review* atas pengendalian intern kliennya. Pada penelitian ini, pengetahuan tersebut meliputi pengetahuan pengendalian intern secara umum, pengetahuan tentang salah saji, dan pengetahuan tentang kemungkinan ancaman yang terjadi tanpa penerapan pengendalian secara memadai.

Pemerolehan pengetahuan pengendalian intern dapat ditempuh oleh auditor dengan dua metode. Pertama, pengetahuan tersebut dapat diperoleh dari pengalaman atas pelaksanaan penugasan *review* pengendalian intern (Bédard 1989; Tan 1995; Chung dan Monreo 2000; Moeckel 1990; Anderson dan Malleta 1994; Lehman dan Norman 2006; Wittrock 2010; Moroney dan Carey 2011). Kedua, pengetahuan tersebut juga dapat diperoleh dari pelatihan penugasan pengendalian intern, sebagaimana pendidikan formal di kelas (Bonner dan Walker 1994; Earley 2001, 2003). Namun demikian, kedua metode tersebut memiliki kelemahan sehingga pemerolehan pengetahuan atas penugasan *review* pengendalian intern dengan kedua metode tersebut tidak optimal bagi auditor.

Metode pemerolehan pengetahuan dari pengalaman memiliki beberapa kelemahan berikut: meningkatkan keyakinan, membatasi persepsi, dan meningkatkan penerapan rasionalitas terbatas (*bounded rationality*) auditor atas memorinya (Libby 1985; Tan 1995; Chung dan Monreo 2000; Wittrock 2010; Moeckel 1990; Anderson dan Malleta 1994; Lehman dan Norman 2006). Ketika

peningkatan pengetahuan auditor ditunjukkan dengan peningkatan kemampuan akses auditor atas memorinya (Schmidt 2014), maka auditor akan menerapkan proses *judgment* yang sama terhadap penugasan dengan karakteristik lingkungan yang berbeda (Jeffrey 1992; Schmidt 2014). Dengan demikian, pengalaman tidak signifikan memengaruhi kinerja auditor (Moeckel 1990; Jeffrey 1992; Libby dan Luft 1993; Anderson dan Malleta 1994; Chung dan Monreo 2000; Wittrock 2010; Moroney dan Carey 2011).

Pelatihan formal di kelas juga memiliki kelemahan sebagai metode pemerolehan pengetahuan. Menurut Earley (2001, 2003), pelatihan formal mensyaratkan kehadiran senior berpengalaman sebagai instruktur atau narasumber. Padahal, narasumber tidak hanya menghadapi keterbatasan waktu, tetapi setiap narasumber juga memiliki pengalaman berbeda-beda (Earley 2001, 2003). Selanjutnya, apabila mengacu pada kelemahan metode pengalaman, maka narasumber dimungkinkan pula menggunakan persepsinya, keyakinannya, dan rasional terbatasnya dalam perannya pada pelatihan penugasan tersebut.

Berbasis pada kedua alasan tersebut, penelitian ini menggunakan metode *feedback* dalam pemerolehan pengetahuan dan pencapaian kinerja pengendalian intern. Metode *feedback* merupakan metode *learning by doing* yaitu pembelajaran melalui pelatihan penugasan audit dan pembelajaran melalui penyediaan telaah atas *judgment* yang telah dilakukan auditor (Bonner dan Walker 1994; Earley 2001, 2003; Earley et al. 1990; Bakken 2008; Letmathe et al. 2012). Bonner dan Walker (1994) menyatakan bahwa metode tersebut setara dengan pengalaman. Lebih dari itu, penelitian lain menyatakan bahwa *feedback* meningkatkan penalaran auditor karena auditor belajar memahami penugasan audit melalui telaah tersebut (Bédard 1989; Frederiksen 1984; Seong dan Bisantz 2008; Earley 2003). Selain itu, telaah akan menurunkan kemungkinan auditor menggunakan rasional terbatasnya, persepsinya, dan keyakinannya atas pengalamannya.

Meski demikian, penelitian ini bertujuan mengoptimalkan pemerolehan pengetahuan dan pencapaian kinerja atas penugasan pengendalian intern. Tujuan tersebut didasarkan pada teori kognitif (*cognitive theory*) yang menyatakan bahwa setiap individu memiliki kemampuan mengorganisasi pengetahuan dan hal itu berperan penting terhadap kinerja auditor (Shuell 1986; Bédard 1989; Bonner dan Lewis 1990; Bonner dan Walker 1994).

Berkaitan dengan upaya tersebut, penelitian ini menggunakan dua jenis *feedback* yaitu *outcome feedback* dan *explanatory feedback*. Metode pembelajaran dengan *outcome feedback* memungkinkan auditor mengetahui jawaban yang benar dari suatu kasus, sedangkan pembelajaran dengan *explanatory feedback* memungkinkan auditor mengetahui jawaban yang benar dan sekaligus alasan atau rasionalitas atas jawaban tersebut. Dengan demikian, keduanya memiliki karakteristik telaah yang berbeda sehingga keduanya juga mendorong terjadinya perbedaan dalam proses pembelajaran (Bonner dan Walker 1994; Earley 2001, 2003; Hirst et al. 1999; Hirst dan Lockett 1992; Moroney dan Carey 2011). Sebagai konsekuensi, perbedaan proses pembelajaran akan berefek terhadap perbedaan tingkat pemerolehan pengetahuan pengendalian intern dan selanjutnya pencapaian kinerja atas *review* pengendalian intern.

Berkaitan dengan tujuan tersebut, penelitian ini membandingkan hasil pelatihan penugasan pengendalian intern dari kedua jenis *feedback* tersebut sebab mengoptimalkan pemerolehan pengetahuan merefleksikan pemahaman atas karakteristik penugasan *review* pengendalian intern. Penelitian ini menggunakan metode eksperimen dengan partisipan mahasiswa S1 jurusan akuntansi sebagai proksi auditor tidak berpengalaman (Bonner dan Walker 1994; Earley 2001, 2003). Jika partisipan tersebut belum pernah memiliki pengalaman atas penugasan audit, maka pemerolehan pengetahuan dan pencapaian kinerja oleh partisipan tentu saja merupakan efek dari pelatihan *feedback*. Begitu pula ketika kedua kelompok partisipan

memiliki perbedaan pengetahuan dan kinerja atas penugasan pengendalian intern tersebut, maka perbedaan tersebut sebagai efek dari perbedaan proses pelatihan yang dihasilkan dari jenis *feedback* yang berbeda.

Hasil penelitian ini diharapkan berkontribusi terhadap dua hal. Pertama, pengayaan literatur teori kognitif berdasarkan perbedaan capaian pengetahuan partisipan dari pelatihan *outcome feedback* atau *explanatory feedback* pada penugasan *review* pengendalian intern. Di satu sisi, penelitian sebelumnya telah membuktikan bahwa pengetahuan berpengaruh terhadap kinerja auditor, seperti Bonner dan Lewis (1990), Libby dan Luft (1993), Libby (1995), Libby dan Tan (1994), Shoommuangpak (2007), serta Schmidt (2014), dan di sisi lain teori kognitif menyatakan kemampuan individu dalam mengorganisasi pengetahuan akan berefek pada kinerja. Hasil penelitian ini telah mengungkapkan bahwa metode pelatihan dapat mengoptimalkan tingkat pemerolehan pengetahuan dan tingkat pencapaian kinerja auditor atas penugasan pengendalian intern.

Kontribusi kedua adalah bukti empiris atas pentingnya memahami karakteristik penugasan *review* pengendalian intern dalam pelatihan dengan *feedback*. Penelitian sebelumnya telah mengungkapkan bahwa *feedback* dapat meningkatkan penalaran dan membentuk kognitif auditor sesuai penugasannya (Bonner dan Walker 1994; Earley 2001, 2003; Earley et al. 1990; Tuttle dan Stock 1998; Moeckel 1990; Tan 1995; Bakken 2008). Selanjutnya, *feedback* menurunkan kesenjangan antara kognitif auditor dengan persyaratan penugasannya (Sitzmann et al. 2010; Thurlings et al. 2013; Hirst et al. 1999; Hirst dan Lockett 1992; Arunachalam dan Daly 1996). Penelitian ini mengungkapkan bahwa telaah dari setiap jenis *feedback* menghasilkan proses pembelajaran yang berbeda. Dengan demikian, ketepatan jenis *feedback* dalam pelatihan penugasan pengendalian intern akan mendorong organisasi kognitif auditor sesuai dengan persyaratan kognitif penugasan pengendalian intern dan selanjutnya ketepatan akan mengoptimalkan kinerja auditor.

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Telaah Literatur

Hubungan Teori Kognitif dengan Metode Pelatihan Auditor

Teori kognitif (*cognitive theory*) mengasumsikan setiap individu berperilaku aktif dengan memilih, menyeleksi, dan mengorganisasi informasi (Shuell 1986). Menurut Shuell (1986), perilaku tersebut didorong oleh kompleksitas lingkungan penugasan audit sehingga proses *judgment* auditor atau penugasan audit membutuhkan kemampuan analisis (Reuber 1997). Bédard (1989) juga menyatakan bahwa auditor dituntut untuk berperilaku profesional, karena pelaksanaan penugasan audit seharusnya menggunakan pengetahuan dan keahlian.

Menurut Bédard (1989), pendekatan kognitif memiliki dua karakteristik penting yaitu bagaimana auditor mengorganisasi memori dan bagaimana auditor memproses *judgment* atau membuat keputusan. Proses dan cara auditor mengorganisasi memori memengaruhi proses *judgment* auditor. Sebaliknya pula, struktur memori auditor dapat diketahui dari proses *judgment*-nya. Oleh karena itu, pendekatan kognitif berupaya memahami cara auditor dalam memproses informasi karena auditor akan mengembangkan struktur pengetahuannya melalui pengalamannya. Dengan demikian, menurut Bédard (1989), teori kognitif memfokuskan pada peran penting pengetahuan terhadap kinerja auditor.

Gibbins (1984) menyatakan pula bahwa struktur pengetahuan auditor mendasari auditor dalam merespons suatu kejadian karena penugasan audit mensyaratkan penggunaan pengetahuan secara intensif (*knowledge intensive*) (Bonner dan Lewis 1990). Sebagai implikasi, menurut Shoosmuangpak (2007), auditor berpengetahuan tentu saja akan terdorong untuk memilih informasi yang relevan. Dengan demikian, perbedaan pengetahuan auditor berefek pada perbedaan kinerja auditor karena perbedaan pengetahuan

akan berimplikasi pada perbedaan proses kognitif (Libby dan Luft 1993).

Choo dan Trotman (1991) berpendapat bahwa kemampuan kognitif auditor akan ditunjukkan dari kemampuannya dalam mengingat informasi, memprediksi suatu kejadian, serta memformulasikan opini atau *judgment*-nya. Dengan kata lain, proses *judgment* auditor menunjukkan cara pengorganisasian pengetahuan dan pemrosesan informasi sesuai kompetensinya (Bédard 1989). Terlebih setiap individu memiliki cara subjektif dalam memproses dan menyimpan informasi sehingga pengetahuan merupakan hasil dari proses eksplorasi subjektif dan bersifat relatif (Akbar 2003).

Mengacu pada teori kognitif, Shuell (1986) menyatakan bahwa pelatihan bagi auditor seharusnya mendorong auditor berpengetahuan atas penugasannya. Byrne dan Flood (2004) serta Cano (2005) juga menyatakan proses pembelajaran dari pelatihan bagi auditor seharusnya menggunakan pendekatan kedalaman (*depth approach*) yaitu pembelajaran yang bertujuan meningkatkan pemahaman auditor atas penugasannya melalui pengetahuannya.

Peran Feedback terhadap Kinerja Auditor

Menurut Letmathe et al. (2012), secara umum pembelajaran dengan *feedback* akan meningkatkan pemahaman atas penugasan. *Feedback* merupakan metode *learning by doing* sebab proses pembelajaran dilakukan dengan pelaksanaan penugasan dan selanjutnya pembelajar menerima *feedback* setelah pelaksanaan penugasannya (Bonner dan Walker 1994). Dengan demikian, auditor akan menerima telaah atas *judgment*-nya sehingga auditor mengalami pembelajaran dari petunjuk atau informasi yang disediakan oleh *feedback* (Hirst dan Luckett 1992; Arunachalam dan Daly 1996). Sebagai konsekuensi, *feedback* akan menurunkan kesenjangan antara *judgment* auditor dengan kejadian yang sesungguhnya (Sitzmann et al. 2010; Thurlings et al. 2013; Hirst et al. 1999; Hirst dan Luckett 1992; Arunachalam dan Daly 1996).

Menurut Tuttle dan Stocks (1997), auditor memiliki kecenderungan menggunakan persepsinya atau rasional berbatasnya ketika auditor melakukan penugasan audit. Namun, penggunaan *feedback* sebagai pelatihan akan mendorong auditor memilih petunjuk yang relevan karena *feedback* meningkatkan pengetahuan auditor atas penugasannya (Hirst dan Luckett 1992; Arunachalam dan Daly 1996). Jika kognitif auditor sesuai dengan penugasannya (Hirst dan Luckett 1992), maka *feedback* akan meningkatkan keakuratan prediksi auditor (Bonner dan Walker 1994; Earley 2001, 2003; Hirst et al. 1999).

Feedback juga meningkatkan penalaran auditor (Shuell 1986; Bédard 1989; Earley 2001, 2003). Menurut Bakken (2008) dan Libby (1995), jika auditor tidak memiliki pengalaman atas suatu penugasan, maka auditor dapat belajar membuat *judgment* dengan berlatih melaksanakan penugasan audit dan diikuti dengan telaah dari *feedback*. Sebagai implikasi, *feedback* merupakan metode pembelajaran yang efektif bagi auditor karena memori auditor terbentuk sesuai penugasan melalui telaah berulang dari *feedback* (Bonner dan Walker 1994; Hirst et al. 1999; Bédard 1989; Gibbins 1984).

Feedback juga merupakan metode pelatihan yang efisien. Menurut Earley (2001), auditor junior tidak memerlukan kehadiran seniornya dalam pelatihan penugasan audit, karena *feedback* menyediakan telaah atas *judgment* auditor junior. Auditor junior dapat belajar dari jawaban dan penjelasan dalam *feedback* apabila auditor tersebut tidak tepat dalam memberikan *judgment*. Auditor senior kemungkinan tidak memiliki waktu yang cukup untuk mendampingi pada saat pelatihan serta belum tentu auditor tersebut memiliki pengalaman atas *judgment* yang sama (Earley 2001).

Teori kognitif mendasari penggunaan *feedback* sebagai metode pelatihan bagi auditor junior. *Feedback* menyediakan telaah atas proses *judgment* auditor sehingga memori auditor terbentuk sesuai persyaratan penugasan melalui pengetahuan dan penalarannya. Dengan kata lain, metode pembelajaran

dengan *feedback* merupakan metode *learning by doing*. Dengan demikian, pembelajaran dilakukan secara berulang sehingga peningkatan pengetahuan akan berefek pada peningkatan keakuratan *judgment* auditor.

Pengembangan Hipotesis

Outcome Feedback dan Explanatory Feedback dalam Pembelajaran

Penelitian ini menggunakan dua macam *feedback* yaitu *outcome feedback* dan *explanatory feedback* dalam pelatihan penugasan pengendalian intern. *Outcome feedback* menyediakan telaah berupa jawaban yang benar atas suatu *judgment*, sedangkan *explanatory feedback* menyediakan telaah berupa penalaran atau alasan yang mendasari suatu *judgment* (Bonner dan Walker 1994). Perbedaan karakteristik telaah dari kedua jenis *feedback* mendorong perbedaan proses pembelajaran atas penugasan pengendalian intern. Dengan demikian, tingkat pemerolehan pengetahuan pengendalian intern antara auditor yang menerima metode pelatihan *outcome feedback* akan berbeda dengan auditor yang menerima *explanatory feedback* pada pelatihan penugasan pengendalian intern.

Secara empiris, Bonner dan Walker (1994) telah mengungkapkan bahwa *explanatory feedback* dapat meningkatkan pengetahuan prosedural auditor junior. Namun, hasil pembelajaran dengan *outcome feedback* tidak berefek terhadap peningkatan pengetahuan prosedural. Hasil pengujian Bonner dan Walker (1994) tersebut didukung oleh hasil pengujian Earley (2001, 2003) bahwa hanya *explanatory feedback* yang meningkatkan kemampuan *self-explanation* auditor junior. *Self-explanation* berisi argumen tentang mengapa suatu tahapan harus dilakukan dalam suatu penugasan sehingga berdasarkan *self-explanation* diketahui kesesuaian antara rasionalitas auditor dengan telaah dari *feedback*.

Hasil pengujian Earley (2001 dan 2003) mengungkapkan auditor junior seharusnya terlebih dahulu menerima dan memahami telaah dari *outcome feedback* sebelum

menerima *explanatory feedback*. Informasi yang sederhana dari *outcome feedback* membantu auditor junior memahami informasi yang kompleks pada *explanatory feedback*. Namun, *explanatory feedback* mensyaratkan penalaran yang lebih tinggi dari pemakainya sehingga auditor junior membutuhkan bimbingan untuk memahami informasi dalam *explanatory feedback*.

Demikian pula dengan Hirst dan Luckett (1992) dan Hirst et al. (1999), pembelajaran dengan *outcome feedback* mensyaratkan *initial task knowledge* yang lebih rendah dibandingkan pembelajaran dari *explanatory feedback*. Namun, sebagai konsekuensi telaah dengan penalaran pada *explanatory* mempercepat pemahaman auditor atas penugasan prediksi kebangkrutan dan hasil sebaliknya dengan telaah dari *outcome feedback*.

Pembelajaran *explanatory feedback* memiliki kelebihan dibandingkan *outcome feedback* dalam pelatihan pengetahuan prosedural (Bonner dan Walker 1994; Earley 2001, 2003; Hirst dan Luckett 1992; Hirst et al. 1999) sebab pengujian dilakukan pada penugasan yang mensyaratkan tingkat kompleksitas pengetahuan yang tinggi, seperti penugasan kebangkrutan, penilaian *real estate*, dan prosedural (Libby dan Tan 1994). Dengan kata lain, telaah dari *explanatory feedback* lebih memadai dibandingkan telaah dari *outcome feedback* sebagai metode pelatihan atas penugasan yang kompleks (Libby dan Tan 1994; Chung dan Monroe 2000; Davis 1996; Abdolmohammadi dan Wright 1987).

Kebalikan dari karakteristik penugasan *real estate* atau kebangkrutan, penugasan pengendalian intern merupakan penugasan rutin dan masalah dalam penugasan didefinisikan secara jelas (Abdolmohammadi dan Wright 1987; Libby dan Tan 1994). Menurut Libby dan Tan (1994), penugasan *review* pengendalian intern hanya menggunakan sedikit proses *judgment* serta auditor tidak dihadapkan pada banyak alternatif kemungkinan masalah. Oleh sebab itu, capaian kinerja auditor berpengalaman sama tingginya dengan capaian kinerja auditor

tidak berpengalaman pada penugasan tersebut (Abdolmohammadi dan Wright 1987).

Tentu saja sebagai konsekuensi dari karakteristik penugasan pengendalian intern, maka penugasan tersebut menyediakan kemungkinan pembelajaran yang lebih tinggi dibandingkan penugasan penilaian *real estate*, prediksi kebangkrutan, maupun prosedural (Libby dan Tan 1994). Oleh karenanya, pengalaman sebagai auditor selama 3 tiga tahun merupakan pelatihan yang cukup memadai untuk melaksanakan penugasan pengendalian intern (Libby dan Tan 1994; Chung dan Monroe 2000). Bryant et al. (2009) mengungkapkan pula bahwa kuesioner dapat digunakan sebagai sarana pembelajaran auditor tidak berpengalaman atas penugasan *review* pengendalian intern.

Outcome feedback merupakan metode yang tepat sebagai pembelajaran penugasan audit dengan karakteristik lingkungan penugasan yang tidak kompleks. Earley (2003), Hirst dan Luckett (1992), serta Hirst et al. (1999) juga menyatakan bahwa *outcome feedback* seharusnya digunakan untuk pembelajaran penugasan audit yang memiliki informasi dengan kemampuan prediksi tinggi. Menurut Leung dan Trotman (2005, 2008), *outcome feedback* seharusnya digunakan untuk pembelajaran penugasan audit sederhana yaitu hubungan antarpetunjuk dari lingkungan dengan kriteria sebagai dasar prediksi bersifat linear dan membutuhkan sedikit petunjuk pada proses *judgment*. Dengan demikian, subjek dapat menelusuri kembali proses *judgment*-nya melalui telaah dari *outcome feedback*.

Lingkungan pembelajaran yang tinggi pada penugasan pengendalian intern mendorong kebutuhan terhadap telaah yang sederhana. Bonner dan Walker (1994) menyatakan bahwa informasi berlebihan dalam pelaksanaan suatu penugasan audit yang sederhana justru tidak berefek pada peningkatan pengetahuan karena auditor merasa bosan atau merasa *overload*. Dengan demikian, telaah *outcome feedback* lebih tepat dibandingkan telaah *explanatory feedback* sebagai metode pelatihan penugasan *review*

pengendalian intern. Berbasis argumen tersebut, hipotesis penelitian ditetapkan sebagai berikut:

H₁: Pada pelatihan penugasan pengendalian intern, auditor tidak berpengalaman yang menerima pelatihan dengan *outcome feedback* mengalami peningkatan pengetahuan lebih tinggi dibandingkan auditor tidak berpengalaman yang menerima pelatihan dengan *explanatory feedback*.

Hubungan Pengetahuan dan Kinerja

Ide penyertaan pengetahuan sebagai bagian penting dari kinerja auditor dicetuskan pertama kali oleh Bonner dan Lewis (1990). Menurut Bonner dan Lewis (1990), penugasan audit mensyaratkan penggunaan pengetahuan secara intensif sehingga peranan pengetahuan lebih besar dibandingkan pengalaman dalam mengoptimalkan kinerja auditor. Sebagai konsekuensi, menurut Bonner dan Lewis (1990), jika keahlian auditor diukur dari lama waktu bekerja sebagai auditor, maka pengetahuan auditor dimungkinkan tidak sesuai penugasannya.

Hasil penelitian Bonner dan Lewis (1990) diperluas oleh Libby (1995) dengan menyertakan keahlian sebagai bagian dari hubungan pengetahuan dan kinerja. Keahlian menentukan isi atau kandungan pengetahuan yang tercermin pada struktur pengetahuannya tersebut. Ketika setiap struktur pengetahuan memiliki properti fungsional berbeda-beda, maka pengetahuan auditor seharusnya sesuai dengan penugasan auditor.

Bukti empiris selanjutnya oleh Libby dan Tan (1994) menunjukkan bahwa penugasan audit mensyaratkan pengalaman, pengetahuan, dan kemampuan untuk mengoptimalkan kinerja auditor. Namun demikian, hubungan keempat faktor tersebut tidak dapat digeneralisasi untuk setiap penugasan audit karena setiap jenis penugasan audit mensyaratkan pengetahuan dan kemampuan yang berbeda. Sebagai implikasi, Libby dan Tan (1994) menyatakan bahwa pengalaman akan meningkatkan kinerja auditor, jika pengalaman tersebut relevan dengan penugasannya. Sebagaimana Libby

(1995), Libby dan Tan (1994) juga menyatakan pengalaman tidak dapat digunakan untuk mengukur tingkat keahlian auditor.

Kesesuaian pengetahuan auditor dengan penugasan audit akan mengoptimalkan kinerja auditor karena kesesuaian dapat mendorong auditor memilih informasi yang relevan dengan penugasannya (Shoosmuangpak 2007). Menurut Libby dan Luft (1993), setiap pengetahuan memiliki perbedaan proses kognitif sehingga tidak setiap pengetahuan relevan untuk setiap penugasan (Libby dan Luft 1993). Bonner (1990) juga menyatakan bahwa setiap penugasan audit mensyaratkan metode penyeleksian petunjuk dan pembobotan petunjuk yang berbeda.

Hogarth (1980) juga berpendapat bahwa akurasi *judgment* auditor tergantung pada kesesuaian kognitif auditor dengan penugasannya. Kemampuan kognitif merujuk pada kapasitas penyelesaian masalah pengauditan melalui pemerolehan, penyimpanan, penelusuran, dan transformasi informasi (Ho dan Rodgers 1993). Sebagai implikasi, kesenjangan kognitif berefek pada cara auditor memproses informasi dan penurunan kinerja auditor (Tuttle dan Stocks 1997; Arunachalam dan Daly 1996; Moeckel 1990).

Secara empiris, *outcome feedback* memberikan proses pembelajaran yang berbeda dengan *explanatory feedback*. Meski begitu, kesesuaian karakteristik *outcome feedback* dengan penugasan *review* pengendalian intern dapat mengoptimalkan pemerolehan pengetahuan pengendalian intern. Dengan demikian, pelatihan *outcome feedback* juga mengoptimalkan kinerja auditor tidak berpengalaman atas penugasan *review* pengendalian intern. Berbasis argumen tersebut, hipotesis penelitiannya adalah sebagai berikut:

H₂: Pada penugasan pengendalian intern, kinerja auditor tidak berpengalaman dengan pelatihan dari *outcome feedback* lebih tinggi dibandingkan kinerja auditor tidak berpengalaman dengan pelatihan dari *explanatory feedback*.

METODE PENELITIAN

Kriteria Partisipan Eksperimen

Penelitian ini menggunakan metode eksperimen sesungguhnya (*true experiment*) yaitu peneliti memiliki kendali penuh terhadap seluruh perlakuan dalam eksperimen. Kendali penuh tersebut ditunjukkan dengan pemberian perlakuan sehingga perbedaan pengetahuan dan kinerja antarkelompoknya merupakan efek perlakuan tersebut. Partisipan eksperimen dibagi menjadi tiga kelompok perlakuan yaitu kelompok yang menerima *outcome feedback*, kelompok yang menerima *explanatory feedback*, dan kelompok yang tidak menerima *feedback* sebagai kelompok kontrol. Sebagai pengganti perlakuan *feedback*, kelompok kontrol diberikan bacaan ringan yang tidak mensyaratkan penggunaan kognitif partisipan. Setiap kelompok tersebut mengerjakan penugasan yang sama yaitu penugasan *review* pengendalian intern. Selanjutnya, setiap kelompok tersebut akan diukur tingkat pemerolehan pengetahuan dan capaian kinerja atas penugasan *review* pengendalian intern. Dengan demikian, desain penelitiannya adalah faktorial penuh 3×1 yaitu tiga perlakuan (tanpa *feedback*, *outcome feedback*, dan *explanatory feedback*) dan satu macam penugasan yaitu *review* pengendalian intern.

Pembagian kelompok dilakukan secara acak untuk menghindari karakteristik subjek tertentu secara tidak sengaja berada pada satu kelompok. Selain itu, pembagian secara acak juga meningkatkan sifat *apprehensive* dari partisipan eksperimen. Perlakuan dengan pemberian *outcome feedback* ataupun *explanatory feedback* merupakan pelatihan atas penugasan pengendalian intern. Oleh sebab itu, partisipan diukur pengetahuannya dan kinerjanya sebelum dan setelah menerima perlakuan tersebut.

Eksperimen dilakukan oleh peneliti di dua perguruan tinggi swasta di Yogyakarta. Kedua perguruan tinggi tersebut memiliki nilai akreditasi sama dan dosen pengampu mata kuliah pengauditan menggunakan buku yang sama sebagai acuan dalam pengajaran.

Eksperimen ini menggunakan partisipan mahasiswa S1 jurusan akuntansi yang telah mengikuti proses belajar-mengajar mata kuliah pengauditan. Penggunaan subjek mahasiswa didasarkan argumen bahwa partisipan tidak memiliki pengalaman atas penugasan pengendalian intern sehingga perbedaan pengetahuan dan kinerja pengendalian intern hanya disebabkan oleh pelatihan tersebut.

Rose (2005) menggunakan subjek mahasiswa dalam pembelajaran kasus perpajakan karena mahasiswa tidak memiliki pengalaman dalam bidang tersebut. Borthick et al. (2006) menyatakan bahwa penelitian dengan topik pembelajaran sangat ideal menggunakan auditor tidak berpengalaman sebagai partisipan karena partisipan dengan karakteristik tersebut belum pernah dilatih atas masalah pengendalian intern.

Keterlibatan mahasiswa sebagai partisipan dalam eksperimen ini bersifat sukarela. Sebagai bentuk penghargaan, setiap partisipan memiliki kemungkinan yang sama untuk mendapatkan tiga macam penghargaan yaitu kehadiran, capaian skor, dan capaian skor tertinggi. Pemberian penghargaan tersebut bertujuan mempertahankan motivasi partisipan sehingga ancaman moralitas selama eksperimen dapat diturunkan. Dengan demikian, pemberian penghargaan finansial bukan perlakuan.

Instrumen dan Prosedur Eksperimen

Berkaitan dengan penugasan pengendalian intern, penelitian ini menggunakan sistem pembelian kredit dan pengeluaran kas untuk pelunasan utang karena siklus tersebut paling kompleks dibandingkan dengan siklus yang lain. Seluruh kasus menggunakan perusahaan hipotetis (*hypothetical company*) dan menggunakan media kertas dalam setiap penugasan. Seluruh penugasan dimasukkan pada amplop tertutup agar kode perlakuan hanya diketahui oleh partisipan yang menerima perlakuan.

Partisipan eksperimen melaksanakan lima penugasan dan urutan penugasan mengacu pada konsep *learning by doing*, sebagaimana dinyatakan oleh Bonner dan Walker (1994).

Berikut ini tahapan-tahapan penugasan dalam eksperimen:

1. Pada penugasan pertama, partisipan eksperimen diukur pemahamannya atas pengetahuan pengendalian intern secara umum. Materi pada penugasan pertama adalah pengetahuan tentang fungsi-fungsi dalam organisasi untuk mencegah penggelapan aset, prosedur-prosedur pengendalian yang menjamin tercapainya tujuan khusus organisasi, serta pengetahuan atas supervisi dan pengawasan yang efektif.
2. Pada penugasan kedua, partisipan eksperimen diukur kemampuannya atau kinerjanya atas penugasan pengendalian intern sebelum pembelajaran. Materi pada penugasan kedua adalah kasus salah saji pada laporan keuangan terkait dengan sistem pembelian kredit dan pengeluaran kas yang tidak memadai. Kedua penugasan tersebut terdiri dari lima soal pilihan ganda dengan waktu 10 menit dan dilakukan sebelum menerima perlakuan *outcome feedback* atau *explanatory feedback*.
3. Penugasan ketiga adalah pemberian perlakuan *outcome feedback* ataupun *explanatory feedback* sebagai pelatihan atas penugasan pengendalian intern yang dilaksanakan maksimal 10 menit. Kelompok kontrol menerima cerita ringan sebagai pengganti *feedback*. Cek manipulasi dilakukan setelah penugasan ke-3 untuk mengetahui sejauh mana partisipan memahami perlakuan eksperimen (Nahartyo 2012).
4. Materi penugasan tahap keempat tentang kemungkinan ancaman jika perusahaan hipotetis tidak melakukan pemisahan tugas, misalkan antara fungsi penerimaan barang dan penyimpanan barang, atau tidak menerapkan prosedur pengendalian pembatasan akses ke dokumen tertentu, misalkan daftar pemasok.
5. Pada tahap kelima, partisipan diukur kembali kinerjanya, sebagaimana pada penugasan kedua. Namun, nomor soal atau nomor pilihan jawaban pada penugasan kelima diubah, meskipun materi pada keduanya sama. Perubahan tersebut

juga bertujuan menurunkan kemungkinan partisipan menerapkan jawaban sama pada penugasan kelima atau meningkatkan sifat *apprehensive* dari partisipan terhadap eksperimen. Jumlah penugasan keempat dan kelima masing-masing sebanyak lima soal dengan pilihan ganda serta dilaksanakan dalam waktu 10 menit.

Instrumen pada penelitian ini mengacu pada Romney dan Steinbart (2000) serta Boockholdt (1999). Formulasi instrumen dilakukan dalam beberapa tahap: (1) peneliti membuat instrumen atas pelatihan penugasan *review* pengendalian intern, (2) *review* oleh auditor berpengalaman melalui FGD (*Focus Group Discussion*) atas instrumen tersebut, (3) uji coba instrumen pada mahasiswa setelah instrumen disetujui dalam FGD. Penelitian ini menggunakan hasil cek manipulasi sebagai dasar keberhasilan uji coba. Dengan demikian, jika uji coba tidak berhasil memenuhi cek manipulasi, maka instrumen di-*review* kembali oleh auditor berpengalaman. Dengan kata lain, uji coba perlakuan dimungkinkan dilakukan berulang-ulang oleh peneliti. *Review* yang dilakukan oleh auditor berpengalaman meliputi materi pelatihan dan waktu dalam pelaksanaan penugasan *review* pengendalian intern. Jika hasil uji coba menunjukkan partisipan memenuhi cek manipulasi, maka materi perlakuan atau instrumen layak menjadi instrumen eksperimen.

Peubah (*Variable*) Penelitian

Peubah yang digunakan dalam penelitian adalah sebagai berikut:

1. Jenis *feedback* merupakan peubah independen yang terdiri dari *outcome feedback* dan *explanatory feedback*. Kedua *feedback* diberikan setelah subjek diukur kinerjanya sebelum pelatihan atas penugasan *review* pengendalian intern. Definisi kedua jenis *feedback* mengacu pada Hirst dan Luckett (1992), Bonner dan Walker (1994), Hirst et al. (1999), serta Earley (2001, 2003). *Outcome feedback* berisi jawaban yang benar dari pertanyaan pada pelatihan penugasan pengendalian

intern. *Explanatory feedback* berisi jawaban yang benar dan disertai penjelasan atau alasan dari setiap jawaban tersebut dari pertanyaan pada pelatihan penugasan pengendalian intern.

2. Pengetahuan pengendalian intern merupakan peubah dependen. Pengetahuan partisipan eksperimen diukur dari tingkat pemahaman partisipan atas kemungkinan ancaman apabila perusahaan hipotetis tidak melakukan pemisahan tugas, misalkan antara fungsi penerimaan barang dan penyimpanan barang, atau tidak menerapkan prosedur pengendalian pembatasan akses ke dokumen tertentu, misalkan daftar pemasok. Pengukuran pengetahuan merupakan penugasan keempat dan didasarkan pada jumlah jawaban yang benar dari lima soal pilihan ganda dengan waktu 10 menit.
3. Kinerja atas penugasan pengendalian intern sebagai peubah dependen. Kinerja partisipan diukur dari pemahaman partisipan terhadap kasus-kasus yang kemungkinan terjadi pada sistem pembelian kredit dan sistem pengeluaran kas yang dapat menyebabkan salah saji pada laporan keuangan. Pengukuran kinerja dilakukan pada penugasan kelima dengan menjawab lima soal pilihan ganda dan waktu yang disediakan maksimal 10 menit. Dengan demikian, kinerja ditentukan dari hasil pembagian jumlah jawaban benar dengan jumlah waktu yang digunakan partisipan untuk menyelesaikan penugasan kelima.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Seluruh partisipan eksperimen memenuhi kriteria cek manipulasi sehingga total jumlah partisipan eksperimen dalam penelitian ini adalah sebanyak 65 mahasiswa yang terdiri dari 23 partisipan dengan perlakuan tidak menerima *feedback* (kelompok A), 23 partisipan dengan perlakuan menerima *outcome feedback* (kelompok B),

dan 19 partisipan dengan perlakuan menerima *explanatory feedback* (kelompok C) (lihat tabel 1). 65 peserta eksperimen tersebut berasal dari perguruan tinggi A sebanyak 25 orang dan sisanya 40 orang mahasiswa adalah berasal dari perguruan tinggi B. Jumlah subjek antar kelompok perlakuan tidak sama sebab kelompok tersebut direkrut secara acak dan sukarela. Dengan demikian, karakteristik kelompok tidak memengaruhi pelatihan dan hanya perlakuan dalam eksperimen yang memengaruhi perbedaan capaian pengetahuan dan kinerja antar kelompok.

Meski demikian, penelitian ini melakukan uji beda atas data demografi antara kelompok yang menerima dengan kelompok yang tidak menerima *feedback*, sebab karakteristik demografi tersebut dapat memengaruhi validitas internal. Keduanya diharapkan memiliki karakteristik yang sama dan hanya perlakuan peneliti yang berkontribusi terhadap perbedaan pengetahuan dan kinerja antar kelompok perlakuan.

Hasil uji beda menunjukkan bahwa rerata umur kelompok yang tidak menerima *feedback* (20,09) tidak signifikan berbeda ($\rho = 0,88$) dengan rerata umur kelompok yang menerima *feedback* (20,17) (lihat tabel 2). Begitu pula dengan rerata umur partisipan dari PT A (20,56) juga tidak signifikan berbeda ($\rho = 0,2$) dibandingkan dengan rerata umur partisipan dari PT B (19,88) (lihat tabel 3).

Data Sekolah Menengah Atas (SMA) asal partisipan terdiri dari dua, yaitu status SMA partisipan; negeri atau swasta, dan jurusan yang diambil partisipan ketika SMA: Ilmu Pengetahuan Sosial atau Ilmu Pengetahuan Alam. Hasil uji beda (*t-test*) mengungkapkan bahwa tidak ada dominasi status SMA maupun jurusan yang diambil partisipan sewaktu SMA pada kelompok tertentu baik antar perlakuan ($\rho = 0,18$ dan $\rho = 0,6$) ataupun antar perguruan tinggi ($\rho = 0,6$ dan $\rho = 0,2$) (lihat tabel 2 dan 3.). Rerata nilai pengauditan tidak signifikan berbeda antar kelompok perlakuan ($\rho = 0,64$) ataupun antarkelompok perguruan tinggi ($\rho = 0,68$) (lihat tabel 2 dan 3).

Tabel 1
Rincian Partisipan

Penugasan	Perlakuan	Kelompok	Jumlah Partisipan	PT A	PT B
Pengendalian Intern	Tanpa <i>Feedback</i>	A	23	8	15
	<i>Outcome Feedback</i>	B	23	8	15
	<i>Explanatory Feedback</i>	C	19	9	10
Total			65	25	40

Tabel 2
Uji Beda antara 2 Kelompok Perlakuan

Kelompok Penugasan	Kelompok Perlakuan	Umur Rerata (DS)	Status SMA Rerata (DS)	Jur. SMA Rerata (DS)	N. Pengauditan Rerata (DS)	IPK Rerata (DS)
Pengendalian Intern	Tanpa <i>Feedback</i>	20,09 (1,20)	0,52 (0,51)	0,78 (0,42)	2,83 (0,83)	2,30 (0,79)
	Dengan <i>Feedback</i>	20,17 (2,44)	0,69 (0,46)	0,74 (0,44)	2,95 (1,16)	2,38 (0,92)

Catatan: DS = Deviasi Standar, IPK = Indeks Prestasi Akademik Kumulatif

Tabel 3
Uji Beda antara 2 Kelompok Perguruan Tinggi

Kelompok Penugasan	Kelompok Perlakuan	Umur Rerata (DS)	Status SMA Rerata (DS)	Jur. SMA Rerata (DS)	N. Pengauditan Rerata (DS)	IPK Rerata (DS)
Pengendalian Intern	PT. A	20,56 (3,04)	0,60 (0,50)	0,84 (0,37)	2,84 (1,14)	2,24 (0,93)
	PT. B	19,88 (1,11)	0,65 (0,48)	0,70 (0,46)	2,95 (1,01)	2,43 (0,83)

Catatan: DS = Deviasi Standar, IPK = Indeks Prestasi Akademik Kumulatif, PT. A = Perguruan Tinggi A, PT. B = Perguruan Tinggi B

Rerata prestasi akademik antara partisipan yang tidak menerima *feedback* (2,30) juga tidak signifikan ($p = 0,73$) berbeda dengan partisipan yang menerima *feedback* (2,38). Rerata prestasi akademik partisipan dari PT. A (2,24) juga menunjukkan tidak signifikan ($p = 0,41$) berbeda dengan partisipan dari PT. B (2,43).

Cek manipulasi pertama mengukur tingkat pemahaman oleh subjek dalam kelompok terhadap jenis penugasan yang dilaksanakan partisipan, sedangkan cek manipulasi kedua mengukur tingkat pemahaman oleh subjek dalam kelompok atas materi perlakuan. Jika subjek tidak memahami perlakuan tersebut, maka

eksperimen dinyatakan tidak berhasil. Hasil cek manipulasi menyatakan bahwa seluruh partisipan memahami penugasan *review* pengendalian intern dari tahap satu sampai tahap tiga serta seluruh partisipan memahami perlakuan eksperimen. Berdasarkan hasil cek manipulasi, maka tidak ada partisipan yang dieliminasi dari pengujian.

Pengujian pertama pada penelitian ini adalah membandingkan pengetahuan umum dan kinerja sebelum pelatihan antara kelompok yang menerima *feedback* dengan kelompok yang tidak menerima *feedback* (lihat tabel 4 dan tabel 5). Perbandingan antarkelompok perlakuan *feedback* bertujuan untuk mengetahui bahwa keduanya memiliki

Tabel 4
Rerata Pengetahuan Umum dan Kinerja sebelum Pelatihan

Perlakuan		Skor Pengetahuan Umum Pengendalian Intern	Skor Kinerja Penugasan Pengendalian Intern
Tidak Menerima <i>Feedback</i>	Rerata	2,52	1,83
	(Deviasi Standar)	(0,73)	(1,26)
Menerima <i>Feedback</i>	Rerata	3,12	2,19
	(Deviasi Standar)	(1,45)	(0,99)

Tabel 5
Hasil Uji Beda Pengetahuan Umum dan Kinerja sebelum Pelatihan

		Tanpa Feedback	Dengan Feedback
Skor Pengetahuan Umum – Pengendalian Intern	Beda Rerata	-0,597	
	ρ	0,07	
Kinerja Sebelum Pembelajaran – Pengendalian Intern	Beda Rerata	-0,364	
	ρ	0,20	

karakteristik yang sama sehingga perbedaan pengetahuan dan kinerja sebagai efek dari pelatihan (perlakuan).

Rerata skor pengetahuan umum kelompok yang tidak menerima *feedback* (2,52) tidak signifikan berbeda (0,07) dengan rerata skor pengetahuan umum kelompok yang menerima *feedback* (3,12) (lihat tabel 4 dan tabel 5). Rerata skor kinerja sebelum perlakuan antara kelompok yang tidak menerima *feedback* (1,83) juga tidak signifikan berbeda (0,20) dengan rerata kinerja kelompok yang menerima *feedback* (2,19).

Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian kedua membandingkan pengetahuan dan kinerja *review* pengendalian intern antar kelompok perlakuan yang menerima metode pelatihan berbeda sebagai bukti empiris atas pelatihan yang optimum. Perbandingan pengetahuan dinyatakan pada hipotesis 1, sedangkan perbandingan kinerja dinyatakan pada hipotesis 2.

Pada hipotesis 1 dinyatakan bahwa pada pelatihan penugasan pengendalian intern, auditor tidak berpengalaman yang menerima pelatihan dengan *outcome feedback* mengalami peningkatan pengetahuan lebih tinggi dibandingkan auditor tidak berpengalaman yang menerima pelatihan dengan *explanatory feedback*. Hasil uji beda (Anova) mengungkapkan bahwa rerata

pengetahuan kelompok yang menerima *outcome feedback* (4,74) signifikan ($\rho = 0,05$) lebih tinggi dibandingkan rerata pengetahuan kelompok yang menerima *explanatory feedback* (4,11) (lihat tabel 6 dan tabel 7).

Kelompok yang menerima *outcome feedback* juga memiliki rerata (4,74) pengetahuan pengendalian intern signifikan ($\rho = 0,00$) lebih tinggi dibandingkan rerata pengetahuan kelompok yang tidak menerima *feedback* (2,83). Hasil tersebut menunjukkan hipotesis 1 didukung dan pelatihan dengan *outcome feedback* lebih optimal dibandingkan dengan *explanatory feedback* dalam pemerolehan pengetahuan pengendalian intern.

Pada hipotesis 2 dinyatakan bahwa pada penugasan pengendalian intern, kinerja auditor tidak berpengalaman dengan pelatihan dari *outcome feedback* lebih tinggi dibandingkan kinerja auditor tidak berpengalaman dengan pelatihan dari *explanatory feedback*. Hasil uji beda (Anova) menunjukkan rerata kinerja kelompok yang menerima pelatihan dengan *outcome feedback* (2,09) signifikan lebih tinggi ($\rho = 0,00$) dibandingkan kelompok yang menerima pelatihan dengan *explanatory feedback* (1,12) (lihat tabel 6 dan tabel 8). Demikian pula rerata kinerja kelompok yang menerima *outcome feedback* (2,09) signifikan ($\rho = 0,00$) lebih tinggi dibandingkan kelompok yang tidak menerima *feedback* (1,69).

Tabel 6
Rerata Pengetahuan dan Kinerja setelah Pelatihan

	<i>No-Feedback</i> Rerata (Deviasi Standar)	<i>Outcome-Feedback</i> Rerata (Deviasi Standar)	<i>Explanatory-Feedback</i> Rerata (Deviasi Standar)
Skor Pengetahuan Penugasan	2,83	14,74	4,11
Pengendalian Intern	(1,43)	(0,44)	(0,93)
Kinerja Penugasan Pengendalian Intern setelah Pelatihan	0,4	2,09	1,12
	(0,32)	(1,01)	(0,48)

Tabel 7
Hasil Uji Beda Pengetahuan Pengendalian Intern setelah Pelatihan

		<i>No Feedback</i>	<i>Outcome Feedback</i>	<i>No Feedback</i>	<i>Explanatory Feedback</i>	<i>Outcome Feedback</i>	<i>Explanatory Feedback</i>
SP-PI	Beda Rerata	-1,913		-1,279		0,634	
	ρ	0,00***		0,00***		0,05*	

Keterangan:

SP: Skor Pengetahuan – PI (Pengendalian Intern)

***) Tingkat signifikansi < 1%

*) Tingkat signifikansi < 10%

Tabel 8
Hasil Uji Beda Kinerja Pengendalian Intern Setelah Pelatihan

		<i>No Feedback</i>	<i>Outcome Feedback</i>	<i>No Feedback</i>	<i>Explanatory Feedback</i>	<i>Outcome Feedback</i>	<i>Explanatory Feedback</i>
K-PI	Beda Rerata	-1,691		-0,721		0,970	
	P	0,00***		0,00***		0,00***	

Keterangan:

K: Kinerja – PI (Pengendalian Intern)

***) Tingkat signifikansi < 1%

Dengan demikian, hipotesis 2 didukung sebab kelompok yang menerima *outcome feedback* dengan pengetahuan pengendalian intern tertinggi memiliki rerata kinerja *review* pengendalian intern tertinggi pula.

Hasil pengujian hipotesis 2 diperkuat dengan hasil regresi yang menyatakan bahwa pengetahuan pengendalian intern berpengaruh positif signifikan ($\rho = 0,00$) terhadap kinerja penugasan *review* pengendalian intern (lihat tabel 9). Capaian tertinggi menunjukkan metode pelatihan yang paling optimal sehingga

metode pelatihan mengoptimalkan kinerja auditor tidak berpengalaman melalui capaian pengetahuannya yang optimal pula. Semakin tinggi pengetahuan atas pengendalian intern semakin tinggi pula capaian kinerja atas penugasan *review* pengendalian intern.

Pembahasan

Penelitian ini mengungkapkan bahwa pelatihan penugasan pengendalian intern dengan *outcome feedback* menghasilkan pengetahuan dan kinerja atas penugasan *review*

Tabel 9
Hasil Regresi Penugasan Pengendalian Intern

Peubah	Koefisien	T	Signifikansi	Rsq
VI: Skor Pengetahuan Spesifik				
VD: Kinerja Setelah Pembelajaran	0,385	4,701	0,00***	0,260

Keterangan: VI: Peubah Independen dan VD: Peubah Dependen

***) signifikan < 0,01

pengendalian intern signifikan lebih tinggi dibandingkan pelatihan dengan *explanatory feedback*. Pengujian juga mengungkapkan bahwa tingkat pengetahuan pengendalian intern berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja dalam penugasan pengendalian intern. Dengan demikian, hasil pengujian secara statistik mendukung hipotesis 1 dan 2.

Hasil pengujian tersebut mengimplikasikan bahwa pelatihan seharusnya difokuskan pada upaya mengoptimalkan pemerolehan pengetahuan, sebagaimana teori kognitif menyatakan bahwa pengetahuan berperan penting terhadap kinerja auditor (Shuell 1986; Bédard 1989). Upaya mengoptimalkan pemerolehan pengetahuan menunjukkan adanya pemahaman atas karakteristik penugasan audit sebab pemahaman tersebut berefek terhadap penerapan metode pelatihan yang sesuai dengan karakteristik penugasan audit (Libby dan Tan 1994; Cano 2005). Ketepatan metode pelatihan akan mendorong auditor memiliki pengetahuan sesuai penugasan sehingga kognitif auditor diorganisasi sesuai dengan persyaratan kognitif suatu penugasan. Kesesuaian struktur kognitif auditor dengan struktur penugasan akan mengoptimalkan kinerja auditor (Tubbs 1992; Shoosmuangpak 2007; Borthick et al. 2006; Fuller dan Kaplan 2004).

Hasil pengujian memperluas temuan Libby dan Tan (1994) tentang perbedaan karakteristik penugasan audit berimplikasi pada perbedaan metode pembelajaran. Hasil pengujian juga mengonfirmasi temuan Shuell (1986), Wittrock (2010), Batkoska dan Koseska (2012), Moroney dan Carey (2011), Borthick et al. (2006), Tubbs (1992), Wright (2007), serta Bonner et al. (1992) tentang pentingnya memahami penugasan audit karena pemahaman akan menentukan strategi pelatihan atau pembelajaran.

Hasil pengujian tersebut juga mengimplikasikan bahwa metode *learning by doing* atau *feedback* dapat digunakan sebagai metode pelatihan bagi auditor tidak berpengalaman. Hasil tersebut sesuai pernyataan Wright (2007) bahwa jika

mahasiswa menerima metode pelatihan yang tepat, maka kinerja mahasiswa akan sama dengan auditor berpengalaman. Telaah dari *feedback* meningkatkan penalaran dan membentuk kognitif auditor sesuai penugasannya (Bonner dan Walker 1994; Earley 2001, 2003; Earley et al. 1990; Tuttle dan Stock 1998; Moeckel 1990; Tan 1995; Bakken 2008). Selanjutnya, *feedback* menurunkan kesenjangan antara kognitif auditor dengan persyaratan penugasannya (Sitzmann et al. 2010; Thurlings et al. 2013; Hirst et al. 1999; Hirst dan Lockett 1992; Arunachalam dan Daly 1996). Dengan demikian, mengacu pada hasil penelitian ini, maka telaah dari *feedback* dapat meningkatkan penalaran dan membentuk kognitif auditor tidak berpengalaman dalam penugasan *review* pengendalian intern.

SIMPULAN

Simpulan dan Implikasi Penelitian

Auditor seharusnya memiliki pengetahuan yang memadai dalam melaksanakan *review* atas pengendalian intern. Pengetahuan tersebut dapat diperoleh dari pengalaman atau pelatihan secara formal. Namun, kedua metode memiliki kelemahan. Pengalaman hanya meningkatkan keyakinan, bukan kinerja (Tan 1995; Moeckel 1990; Andersen dan Maleta 1994; Chung dan Monroe 2000). Begitu pula pelatihan harus melibatkan narasumber berpengalaman sebagai instruktur yang dimungkinkan memiliki keterbatasan.

Penelitian ini berupaya mengoptimalkan kinerja auditor atas penugasan *review* pengendalian intern dengan mengoptimalkan pemerolehan pengetahuan pengendalian intern. Upaya tersebut dilakukan dengan memberikan metode *feedback* atau *learning by doing* sebagai metode pelatihan atas penugasan pengendalian intern.

Penelitian ini menggunakan dua macam *feedback*: *outcome feedback* dan *explanatory feedback* karena keduanya menyediakan karakteristik telaah yang berbeda (Leung dan Trotman 2005 dan 2008; Bonner dan Walker

1994; Hirst dan Luckett 1992; Hirst et al. 1999; Earley 2001, 2003). Perbedaan telaah menunjukkan perbedaan proses pembelajaran sehingga perbedaan tersebut berefek terhadap perbedaan pemerolehan pengetahuan dan capaian kinerja auditor tidak berpengalaman.

Penelitian ini menggunakan metode eksperimen dengan partisipan mahasiswa sebagai proksi auditor tidak berpengalaman. Hasil pengujian mengungkapkan bahwa pemberian pelatihan dengan metode *outcome feedback* lebih optimal dibandingkan pemberian pelatihan dengan *explanatory feedback*. Hasil tersebut didasarkan pada perbandingan capaian kinerja antara subjek yang menerima *outcome feedback* dengan subjek yang menerima *explanatory feedback*. Hasil penelitian juga mengungkapkan semakin tinggi pemerolehan pengetahuan pengendalian intern, maka semakin tinggi capaian kinerja subjek atas penugasan tersebut. Dengan demikian, perbedaan capaian tersebut merupakan bukti empiris teori kognitif bahwa pengetahuan berperan penting terhadap kinerja auditor (Shuell 1986; Bédard 1989).

Hasil pengujian tersebut mengimplikasikan bahwa pelatihan seharusnya difokuskan pada upaya mengoptimalkan pemerolehan pengetahuan karena upaya tersebut menunjukkan pemahaman atas karakteristik penugasan audit dan penerapan metode pelatihan yang sesuai dengan karakteristik penugasan audit (Libby dan Tan 1994; Cano 2005). Hasil pengujian tersebut juga mengimplikasikan bahwa *feedback* dapat digunakan sebagai metode pelatihan bagi auditor tidak berpengalaman, sebagaimana Wright (2007). Jika mahasiswa menerima metode pelatihan yang tepat, maka kinerjanya akan seakurat auditor berpengalaman.

Ketepatan metode pelatihan akan mendorong auditor tidak berpengalaman mengorganisasi kognitifnya sesuai dengan persyaratan kognitif suatu penugasan dan akan mengoptimalkan kinerja auditor (Tubbs 1992; Shooumuangpak 2007; Borthick et al. 2006; Fuller dan Kaplan 2004). Telaah dari *feedback* meningkatkan penalaran dan membentuk

kognitif auditor sesuai penugasannya (Bonner dan Walker 1994; Earley 2001, 2003; Earley et al. 1990; Tuttle dan Stock 1998; Moeckel 1990; Tan 1995; Bakken 2008). Selanjutnya, *feedback* menurunkan kesenjangan antara kognitif auditor dengan persyaratan penugasannya (Sitzmann et al. 2010; Thurlings et al. 2013; Hirst et al. 1999; Hirst dan Luckett 1992; Arunachalam dan Daly 1996).

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini tidak menyertakan faktor kemampuan (*ability*) dalam pelatihan karena eksperimen akan sangat kompleks dan sebagai konsekuensi meningkatkan jumlah partisipan. Keikutsertaan peserta eksperimen seharusnya secara sukarela sehingga eksperimen yang kompleks kemungkinan menyebabkan tidak terpenuhinya jumlah partisipan eksperimen.

Penelitian ini juga tidak menyertakan faktor motivasi dalam pelatihan. Seringkali, tujuan utama auditor melaksanakan pelatihan adalah keinginan kuat mencapai jenjang karir yang lebih tinggi. Selain itu, auditor juga berekspektasi meningkatkan kinerjanya melalui kesempatan karir yang diperolehnya.

Saran Penelitian

Pelatihan dengan *outcome feedback* lebih optimal dibandingkan dengan *explanatory feedback*, tetapi setiap auditor memiliki kemampuan spesifik dalam pembelajaran. Peluang penelitian mendatang adalah menguji pengaruh kemampuan terhadap tingkat pemerolehan pengetahuan oleh auditor tidak berpengalaman dalam pembelajaran atas penugasan pengendalian intern dengan *outcome feedback* maupun *explanatory feedback*. Perbedaan karakteristik kedua *feedback* dimungkinkan tidak memengaruhi auditor dengan kemampuan tinggi dalam pembelajaran atas penugasan pengendalian intern. Dengan demikian, kinerja auditor atas penugasan pengendalian intern dapat dipengaruhi oleh kemampuannya dalam pembelajaran atas penugasan tersebut.

Penelitian mendatang juga dapat menyertakan faktor motivasi sebagai upaya

mengoptimalkan pelatihan auditor. Motivasi dapat berupa jenjang karir, promosi, ataupun sistem gaji. Perbedaan kebutuhan setiap auditor dimungkinkan berefek pada motivasi untuk meningkatkan kinerjanya.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdolmohammadi, M. J. and A. Wright. 1987. An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment. *The Accounting Review*, 62 (1), 1-13.
- Akbar, H. 2003. Knowledge Levels and Their Transformation: Towards the Integration of Knowledge Creation and Individual Learning. *Journal of Management Studies*, 40 (8), 1997-2021.
- Anderson, B. H. and M. Maletta. 1994. Auditor Attendance to Negative and Positive Information: The Effect of Experience-Related Differences. *Behavioral Research in Accounting*, 6, 1-20.
- Arunachalam, V. and B. A. Daly. 1996. An Empirical Investigation of Judgment Feedback and Computerized Decision Support in a Prediction Task. *Accounting Management & Information Thechnology*, 6 (3), 139-156.
- Bakken, B. E. 2008. On Improving Dynamic Decision Making: Implications from Multiple Process Cognitive Theory. *Systems Research and Behavioral Science*, 25 (4), 493-501.
- Batkoska, L. and E. Koseska. 2012. The Impact of Cognitive Learning on Consumer Behaviour. *Procedia: Social and Behavioral Siences*, 44, 70-77.
- Bédard, J. 1989. Expertise in Auditing: Myth or Reality?. *Accounting, Organizations and Society*, 14 (1/2), 113-131.
- Bonner, S. E. 1990. Experience Effects in Auditing: The Role of Task Specific Knowledge. *The Accounting Review*, 65 (1), 72-92.
- Bonner, S. E., J. S. Davis, and B. R. Jackson. 1992. Expertise in Corporate Tax Planning: The Issue Identification Stage. *Journal of Accounting Research*, 30 (Supplement), 1-27.
- Bonner, S. E. and B. L. Lewis. 1990. Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Research*, 28 (Supplement), 1-20.
- Bonner, S. E. and P. L. Walker. 1994. The Effects of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing Knowledge. *The Accounting Review*, 69 (1), 157-178.
- Boockholdt, J.L. 1999. *Accounting Information Systems*, 5th. Boston: Irwin Professional Publishing.
- Borthick, A. F., M. B. Curtis, and R. S. Sriram. 2006. Accelerating the Acquisition of Knowledge Structure to Improve Performance in Internal Control Reviews. *Accounting, Organizations, and Society*, 31, 323-342.
- Bryant, S., U. Murthy, and P. Wheeler. 2009. The Effects of Cognitive Style and Feedback Type on Performance in an Internal Control Task. *Behavioral Research in Accounting*, 21 (1), 37-58.
- Byrne, M. and B. Flood. 2004. Exploring the Conceptions of Learning of Accounting Students. *Accounting Education*, 13 (Supplement 1), 25-37.
- Cano, F. 2005. Consonance and Dissonance in Students' Learning Experience. *Learning and Instruction*, 15 (3), 201-223.
- Choo, F. and K. T. Trotman. 1991. The Relationship between Knowledge Structure and Judgments for Experienced and Inexperienced Auditors. *The Accounting Review*, 66 (3), 464-485.
- Chung, J. and G. S. Monroe. 2000. The Effects of Experience and Task Difficulty on Accuracy and Confidence Assessments of Auditors. *Accounting and Finance*, 40 (2), 135-152.
- Davis, J. T. 1996. Experience and Auditors' Selection of Relevant Information for Preliminary Control Risk Assessments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (1), 16-37.
- Earley, C. E. 2001. Knowledge Acquisition in Auditing: Training Novice Auditors to Recognize Cue Relationships in

- Real Estate Valuation. *The Accounting Review*, 76 (1), 81-97.
- Earley, C. E. 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*, 15 (1), 110-124.
- Earley, P. C., G. B. Northcraft, C. Lee, and Terr R. Lituchy. 1990. Impact of Process and Outcome Feedback on The Relation of Goal Setting to Task Performance. *The Academy of Management Journal*, 33 (1), 87-105.
- Fuller, L. R. and S. E. Kaplan. 2004. A Note about the Effect of Auditor Cognitive Style on Task Performance. *Behavioral Research in Accounting*, 16 (1), 131-143.
- Frederiksen, N. 1984. Implication of Cognitive Theory for Instruction in Problem Solving. *Review of Educational Research*, 54 (3), 363-407.
- Gibbins, M. 1984. Propositions about the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting. *Journal of Accounting Research*, 22 (1), 103-125.
- Hirst, M. K. and P. F. Lockett. 1992. The Relative Effectiveness of Different Types of Feedback in Performance Evaluation. *Behavioral Research in Accounting*, 4, 1-22.
- Hirst, M. K., P. F. Lockett, and K. T. Trotman. 1999. Effects of Feedback and Task Predictability on Task Learning and Judgement Accuracy. *ABACUS*, 35 (3), 286-301.
- Ho, J. L. and W. Rodgers. 1993. A Review of Accounting Research on Cognitive Characteristics. *Journal of Accounting Literature*, 12, 101-125.
- Hogarth, R. M. 1980. *Judgment and Choice: The Psychology of Decision*, 2nd. New York: John Wiley and Sons.
- Jeffrey, C. 1992. The Relation of Judgment, Personal Involvement, and Experience in the Audit of Bank Loans. *The Accounting Review*, 67 (4), 802-819.
- Lehman, C. M. and C. S. Norman. 2006. The Effects of Experiences on Complex Problem Representation and Judgment in Auditing: An Experimental Investigation. *Behavioral Research in Accounting*, 18 (1), 65-83.
- Letmathe, P., M. Schweitzer, and M. Zielinski. 2012. How to Learn New Tasks: Shop Floor Performance Effects of Knowledge Transfer and Performance Feedback. *Journal of Operations Management*, 30 (3), 221-236.
- Leung, P. W. and K. T. Trotman. 2005. The Effects of Feedback Type on Auditor Judgment Performance for Configural and Non-Configural Tasks. *Accounting, Organizations and Society*, 30 (6), 537-553.
- Leung, P. W. and K. T. Trotman. 2008. Effect of Different Types of Feedback on the Level of Auditors' Configural Information Processing. *Accounting and Finance*, 48 (2), 301-318.
- Libby, R. 1985. Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical Review. *Journal of Accounting Research*, 23 (2), 648-667.
- Libby, R. 1995. The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. In *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*, 176-206. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Libby, R. and H. T. Tan. 1994. Modelling the Determinants of Audit Expertise. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (8), 701-716.
- Libby, R. and J. Luft. 1993. Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment. *Accounting Organizations and Society*, 18 (5), 425-450.
- Moeckel, C. 1990. The Effect of Experience on Auditors' Memory Errors. *Journal of Accounting Research*, 28 (2), 368-387.
- Moroney, R. and P. Carey. 2011. Industry versus Task Based Experience and Auditor Performance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30 (2), 1-18.

- Nahartyo, E. 2012. *Desain dan Implementasi Riset Eksperimen*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2007. *An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements, Auditing Standard No. 5. PCAOB Release No. 2007-005A*. Washington DC: PCAOB.
- Reuber, R. 1997. Management Experience and Management Expertise. *Decision Support Systems*, 21 (2), 51-60.
- Romney, M. B. and P. J. Steinbart. 2000. *Accounting Information Systems*, 8th. New Jersey: Prentice Hall.
- Rose, J. M. 2005. Decisions Aids and Experimental Learning. *Behavioral Research in Accounting*, 17 (1), 175-189.
- Schmidt, R. N. 2014. The Effects of Auditors' Accessibility to Tone at the Top Knowledge on Audit Judgments. *Behavioral Research in Accounting*, 26 (2), 73-96.
- Shoosmuangpak, P. 2007. Auditor Expertise, Audit Quality and Client Acceptance. *International Journal of Business Research*, 7 (1), 181-187.
- Shuell, T. J. 1986. Cognitive Conception of Learning. *Review of Educational Research*, 56 (4), 411-436.
- Seong, Y. and A. M. Bisantz. 2008. The Impact of Cognitive Feedback on Judgment Performance and Trust with Decision Aids. *International Journal of Industrial Ergonomics*, 38 (7-8), 608-625.
- Sitzmann, T., K. Ely, K. G. Brown, and K. N. Bauer. 2010. Self Assessment of Knowledge: A Cognitive Learning or Affective Measure? *Academy of Management Learning & Education*, 9 (2), 169-191.
- Tan, H. T. 1995. Effects of Expectations, Prior Involvement, and Review Awareness on Memory for Audit Evidence and Judgment. *Journal of Accounting Research*, 33 (1), 113-135.
- Thurlings, M., M. Vermeulen, T. Bastiaens, and S. Stijnen. 2013. Understanding Feedback: A Learning Theory Perspective. *Educational Research Review*, 9, 1-15.
- Tubbs, R. M. 1992. The Effects of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge. *The Accounting Review*, 67 (4), 783-801.
- Tuttle, B. M. and M. H. Stocks. 1997. The Effects of Task Information and Outcome Feedback on Individuals' Insight into Their Decision Models. *Decision Sciences*, 28 (2), 421-442.
- Witrock, M. C. 2010. Learning as a Generative Process. *Educational Psychologist*, 11 (2), 87-95.
- Wright, W. F. 2007. Academic Instruction as a Determinant of Judgment Performance. *Behavioral Research in Accounting*, 19 (1), 247-259.

LAMPIRAN

Berikut ini merupakan contoh perlakuan yang digunakan dalam eksperimen

1. Penugasan 1

Suatu perusahaan akan memiliki sistem pengendalian intern yang efektif apabila perusahaan ini memiliki lingkungan pengendalian yang kondusif dan didukung oleh prosedur-prosedur pengendalian berikut ini, *kecuali*: (C)

- A. Setiap transaksi dan kegiatan harus diotorisasi oleh pejabat yang berwenang.
- B. Pemisahan fungsi dan tanggung jawab.
- C. Pelaporan secara periodik dan terinci atas peristiwa yang terjadi dalam organisasi.
- D. Penggunaan dokumen transaksi dan pembukuan secara memadai.

2. Penugasan 2

Berdasarkan analisis Sistem Pembelian Kredit pada PT Rizki Barokah Tbk. menunjukkan tidak adanya pemisahan fungsi gudang dan fungsi penerimaan barang. Namun, fungsi gudang tidak menerima salinan Surat Order Pembelian (SOP) dari bagian pembelian, karena fungsi gudang telah memiliki salinan Surat Permintaan Pembelian (SPP) yang dikirimkan ke bagian pembelian. Dengan demikian, fungsi gudang memeriksa barang yang diterima berdasarkan Faktur serta Surat Pengantar Pengiriman Barang (SPB) tanpa mencocokkannya dengan Surat Order Pembelian (SOP). Kemungkinan yang harus diwaspadai dalam mengaudit laporan keuangan PT Rizki Barokah Tbk. adalah:

- A. Terjadi kenaikan biaya pengelolaan sediaan dibanding dengan yang semestinya.
- B. Catatan sediaan yang tidak akurat
- C. Pembayaran terhadap faktur pembelian tidak akurat
- D. Laporan keuangan tidak benar

3. Penugasan 3 (*Outcome Feedback*)

Jawaban yang benar A, yaitu perusahaan mengalami kenaikan biaya pengelolaan sediaan dibanding dengan yang semestinya.

4. Penugasan 3 (*Explanatory Feedback*)

Jawaban yang benar A, penjelasan:

Sistem pembelian barang yang benar diawali dengan dibuatnya Surat Permintaan Pembelian (SPP) oleh fungsi gudang untuk diberikan pada bagian pembelian. Selanjutnya, berdasarkan Surat Permintaan Pembelian (SPP), bagian pembelian membuat Surat Order Pembelian (SOP) untuk dikirimkan ke pemasok. Tentu saja, bagian pembelian harus memberikan salinan Surat Order Pembelian (SOP) pada fungsi gudang agar fungsi gudang mencocokkan kesesuaian antara Surat Permintaan Pembelian (SPP) yang telah dibuatnya dengan Surat Order Pembelian (SOP) yang telah dikirimkan ke pemasok.

Dengan demikian, jika perusahaan tidak menerapkan pemisahan antara fungsi gudang dan fungsi penerimaan barang, maka fungsi gudang akan menerima barang dari pemasok dan mencocokkannya dokumen yang menyertai pengiriman barang, seperti: faktur dan Surat Pengantar Pengiriman Barang (SPB) tanpa mencocokkan kembali dengan Surat Order Pembelian (SOP). Fungsi gudang dimungkinkan tidak menerima Surat Order Pembelian (SOP) dari bagian pembelian karena fungsi gudang diasumsikan telah mengetahui spesifikasi, jenis, atau jumlah barang yang dipesan oleh bagian pembelian. Kondisi tersebut menyebabkan ancaman terjadinya penerimaan barang yang tidak sesuai dengan pesanan atau pemasok mengirimkan barang yang tidak dipesan. Akibatnya, perusahaan harus mengeluarkan biaya tambahan berkaitan dengan penyimpanan dan pengembalian kepada pemasok dengan demikian akan terjadi kenaikan biaya pengelolaan sediaan dibanding dengan yang semestinya.

5. Penugasan 4

Jika perusahaan tidak menerapkan pemisahan tugas antara fungsi gudang dan fungsi penerimaan barang, fungsi gudang harus menerima dan sekaligus menyimpan

barang yang dibeli dari pemasok. Di sisi lain, perusahaan membuat kebijakan yaitu fungsi gudang tidak menerima salinan Surat *Order* Pembelian (SOP) dari bagian pembelian karena fungsi gudang dianggap telah memiliki salinan Surat Permintaan Pembelian (SPP) yang dikirimkan ke bagian pembelian. Dengan demikian, fungsi gudang melakukan pemeriksaan atas barang yang diterima dari pemasok dengan mencocokkan barang tersebut hanya dengan Faktur serta Surat Pengantar Pengiriman Barang (SPB) yang disertakan dalam pengiriman barang tanpa mencocokkannya dengan Surat *Order* Pembelian (SOP). Berkaitan dengan hal tersebut ancaman yang mungkin terjadi adalah:

- A. Menyebabkan terjadinya penerimaan barang yang tidak dipesan
- B. Menyebabkan kesalahan atau ketidakteelitian dalam pencatatan dan posting transaksi pembelian
- C. Pembayaran kepada pemasok yang salah
- D. Kehilangan data-data transaksi keuangan

6. Penugasan 5

Saat ini, saudara sedang melakukan analisis terhadap Sistem Pengeluaran Kas untuk Pelunasan Utang PT Rizki Barokah Tbk. dari hasil analisis dapat disimpulkan bahwa PT Rizki Barokah Tbk. belum menerapkan prosedur *backup* dan prosedur pemulihan sistem dari terjadinya bencana. Sehubungan dengan hal tersebut kemungkinan yang harus diwaspadai dalam mengaudit laporan keuangan PT Rizki Barokah Tbk. adalah:

- A. Kesalahan dalam pencatatan dan posting transaksi pembelian
- B. Kesalahan dalam pencatatan dan posting transaksi pembayaran kas untuk pelunasan utang
- C. Kesalahan dalam pengambilan keputusan akibat data yang tidak benar
- D. Kesalahan dalam perhitungan sediaan barang karena data tidak akurat