

**PENGARUH KARAKTERISTIK INDIVIDU DAN MOTIVASI KERJA TERHADAP
PENERAPAN STANDAR AUDIT BERBASIS PRINSIP
(INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING)
(Studi Eksperimen Pada Mahasiswa Akuntansi Universitas Sriwijaya)**

Henny Pratiwi

Mahasiswa Universitas Sriwijaya
hennypr@gmail.com

Tertiarto Wahyudi

Universitas Sriwijaya
tertiarto_wahyudi@unsri.ac.id

Arista Hakiki

Universitas Sriwijaya
aristahakiki@unsri.ac.id

ABSTRACT

The comprehension and application of the Principle Based Audit Standards (International Standards on Auditing) is must be done by auditors in Indonesia. However, each individual characteristic has a different way of understanding and applying that standard. This study aims to measure the influence of individual characteristics and motivation on applying Principle Based Audit Standards (ISA). This study used an experimental method with posttest only control design. Quantitative data was obtained in interval scale that states performances in applying the Principle Based Audit Standards (ISA). The experimental results show that there are interactions between individual characteristics and motivation. Individuals with non-systematic characteristic have higher performance. While individuals with systematic characteristic will have higher performance if given a motivation.

Keywords: *Individual Characteristics, The Principle Based Audit Standards (ISA), Motivation*

PENDAHULUAN

International Standards on Auditing (ISA) merupakan suatu standar audit atau pemeriksaan yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountants* (IFAC) (Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2007). IFAC merupakan organisasi dunia yang berada dalam bidang standar-standar akuntansi, auditing, kode etik dan kendali mutu. ISA telah lama digunakan sejak tahun 1991. Namun ISA selesai direvisi atau dikembangkan pada tahun 2009

(Sari & Rustiana, 2016). Salah satu penyebab pengembangan Standar Audit Berbasis Prinsip (ISA) ini adalah karena adanya pertumbuhan teori dan proses manajemen resiko. Konsep manajemen resiko sendiri sudah dikembangkan sejak tahun 1970-an dimana menurut konsep ini, manajemen diperlukan untuk mengembangkan dan menerapkan sistem pengendalian untuk mengurangi berbagai resiko, serta diperlukan auditor untuk memperoleh pemahaman pengendalian internal yang memadai untuk

merencanakan audit. Sebagai akibatnya, auditor akan cenderung memfokuskan perhatian pada resiko salah saji material laporan keuangan, bukan pada resiko yang lebih luas dari suatu organisasi (Knechel, 2007).

Menurut berita elektronik Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya, *International Standards on Auditing* (ISA) telah diadopsi di Indonesia mulai tanggal 1 Januari 2013 (Brawijaya, 2013). Aplikasi ISA ini diwujudkan melalui revisi terhadap Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Walaupun substansi ISA hampir sama dengan standar yang digunakan sebelumnya, namun ISA lebih menekankan pada *identification* (pengidentifikasi hal yang belum dilihat), bukan pada *assessment* (penilaian sesuatu yang dilihat). Pengadopsian ISA oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) tentunya memberikan pengaruh dalam dunia audit di Indonesia. Salah satu dampak yang menonjol adalah perubahan dari *rules based* ke *principle based*, dengan tujuan untuk meningkatkan transparansi, akuntabilitas, dan keterbandingan laporan keuangan antar entitas secara global (Sari & Rustiana, 2016). Pada *rules based*, auditor dapat memperoleh petunjuk implementasi secara detail sehingga hal ini akan mengurangi ketidakpastian dan menghasilkan aplikasi aturan-aturan spesifik dalam standar. Sedangkan pada *principle based*, auditor hanya akan membuat sejumlah estimasi yang harus dilakukan dan dipertanggung jawabkan, serta menuntut semakin banyak *professional judgement* (Carmona & Trombetta, 2008).

Seperti yang dijelaskan bahwa ISA menuntut para penggunanya untuk menerapkan *principle based*, dimana pengguna harus mengambil keputusan dengan cepat melalui *professional judgement*. Oleh karena itu, yang perlu ditekankan dalam hal ini adalah skil

professional auditor. Auditor dituntut untuk memiliki pemahaman mengenai kerangka konseptual informasi keuangan agar dapat membuat keputusan dengan cepat. Namun pemahaman setiap individu berbeda-beda, salah satu indikatornya adalah karakteristik. Karakteristik individu menurut konsep "*Need for Closure Scale*" yang diperkenalkan oleh Kruglanski (1989) dibagi menjadi dua kecenderungan, yaitu karakteristik "*closed mindedness*" atau karakteristik non sistematis dan karakteristik "*order*" atau karakteristik sistematis. Karakteristik "*closed mindedness*" adalah karakteristik individu dimana ia akan mengolah informasi atau mengambil keputusan dengan cepat tanpa mengikuti aturan yang ada. Ia melakukan hal itu dikarenakan tidak ingin ditantang oleh pendapat lain dimana ia harus mengikuti pendapat tersebut (Roets & Hiel, 2011). Karakteristik sebaliknya, yaitu karakteristik individu yang lebih menyukai aturan atau lebih menyukai pola hidup yang terstruktur dengan baik (*order*). Perbedaan karakteristik ini tentunya akan menyebabkan perbedaan dalam penerapan Standar Audit Berbasis Prinsip (ISA). Karakteristik individu, terutama mahasiswa, juga mempengaruhi penerapan standar ini pada diri mereka. Hal ini dikarenakan tidak semua individu bisa memahami ISA dengan baik dan cepat. Para mahasiswa perlu mendapat arahan mengenai penerapan standar audit ISA ini karena itu akan berdampak pada pemilihan karir mereka sebagai akuntan publik (auditor) yang menuntut mereka untuk menguasai standar yang ditetapkan oleh IAPI ini.

Selain karakteristik individu, motivasi kerja juga bisa mempengaruhi penerapan standar audit berbasis prinsip (ISA). Widyastuti et al. (2004) menyatakan bahwa motivasi kerja dapat mendorong diri seseorang untuk meningkatkan kemampuannya dalam

rangka mencapai kedudukan, jabatan atau karir yang lebih baik dari sebelumnya. Dalam hal ini, seseorang yang memiliki motivasi kerja, akan berusaha sebaik mungkin untuk mempelajari dan menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA) dalam melakukan proses audit.

TINJAUAN PUSTAKA

Teori Dual Proses

Menurut Gagné (2000), teori dual proses diperkenalkan oleh Wisniewski. Dalam psikologi, teori dual proses adalah suatu teori yang menjelaskan tentang bagaimana pemikiran dapat muncul dalam dua cara yang berbeda. Dua proses tersebut adalah proses implisit (otomatis) atau tidak sadar, dan proses eksplisit (sadar). Proses eksplisit dapat diubah melalui persuasi atau pendidikan sedangkan proses implisit membutuhkan waktu lama untuk berubah dengan membentuk kebiasaan baru. Teori dual proses ini banyak digunakan pada penelitian psikologi. Namun juga bisa digunakan dalam penelitian ekonomi, seperti ekonomi perilaku.

Proses otomatis (implisit) ditandai dalam empat kondisi operasi berikut (Bargh, 1994)

- a) Mereka ditimbulkan secara tidak sengaja
- b) Mereka membutuhkan sumber daya kognitif yang kecil
- c) Mereka tidak dapat dihentikan dengan sengaja
- d) Mereka terjadi di luar kesadaran

Sebaliknya, proses sadar (eksplisit) ditandai sebagai orang-orang yang

- a) Dimulai secara sengaja
- b) Membutuhkan sumber daya kognitif yang besar
- c) Dapat dihentikan secara sengaja
- d) Beroperasi dalam keadaan sadar

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat terhadap pengembangan karakteristik masing-masing individu dan pemberian motivasi kerja kepada individu dalam rangka untuk meningkatkan kinerja auditor dalam menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA) secara menyeluruh.

Teori *Lay Epistemics*

Teori *Lay Epistemics* dikembangkan oleh Kruglanski. Teori ini menjelaskan proses individu memperoleh pengetahuan yang dibagi menjadi dua langkah, yaitu (Bailey, Daily, & Phillips, 2005)

a) Generasi hipotesis

Pada langkah ini, individu mencoba untuk membuat suatu hipotesis alternatif. Kapasitas seorang individu untuk menghasilkan hipotesis tergantung pada kemampuan kognitif mereka, faktor situasional dan informasi latar belakang yang relevan dengan hipotesis.

b) Validasi hipotesis

Pada langkah ini, hipotesis akan divalidasi oleh individu melalui logika deduktif. Artinya hipotesis tersebut harus konsisten dengan fakta yang diketahuinya sehingga ia akan memiliki kepercayaan dalam hipotesis tersebut. Sebaliknya, jika terdapat bukti yang tidak konsisten dengan hipotesis tersebut, maka ia akan meninggalkan hipotesis tersebut.

Karakteristik Individu

Menurut "Kamus Besar Bhs. Indones.," (2018), karakteristik didefinisikan sebagai sesuatu yang mempunyai sifat khas sesuai dengan perwatakan tertentu. Konsep *Need for Closure* (NFC) diperkenalkan oleh Kruglanski (1989) untuk mengembangkan kerangka teoritis mengenai aspek motivasi kognitif dalam pengambilan keputusan. *Need for closure* merupakan suatu dimensi pengukuran karakteristik individu terkait dengan motivasi seseorang dalam memproses

informasi dan keputusan. Kata “*need*” disini, digunakan untuk menunjukkan kecenderungan motivasi (Brizi, 2006).

Menurut Kruglanski (1989), *need for closure* masing-masing individu diukur dengan menggunakan “*need for closure scale*”, dimana setiap individu dibagi menjadi lima ekspresi yang berbeda, yaitu (A. W Kruglanski, Atash, De Grada, Mannetti, & Pierro, 2013)

a) *Order*

Individu dengan preferensi ini cenderung mengikuti perintah (*order*) dan lebih menyukai hidup yang terstruktur.

b) *Predictability*

Individu dengan preferensi ini menginginkan keamanan dan pengetahuan yang stabil sehingga ia juga akan cenderung mengikuti perintah walaupun tidak sepenuhnya karena ingin selalu merasa aman.

c) *Decisiveness*

Individu dengan preferensi ini akan membuat keputusan dengan cepat dalam keadaan mendesak.

d) *Ambiguity*

Individu dengan preferensi ini mulai merasa tidak nyaman dengan ambiguitas sehingga ia menutup kemungkinan untuk tidak mengikuti aturan yang berlaku dan dapat membuat keputusan dengan cepat.

e) *Closed Mindedness*

Individu dengan preferensi ini dapat membuat keputusan dengan sangat cepat melalui *profesional judgement* karena mereka tidak mau pengetahuan mereka ditantang oleh pendapat lain atau bukti yang tidak konsisten.

Motivasi Kerja

Motivasi diartikan sebagai dorongan yang timbul pada diri seseorang secara sadar atau tidak sadar untuk melakukan suatu tindakan dengan tujuan tertentu (“Kamus Besar Bhs. Indones.,” 2018). Motivasi kerja bisa didefinisikan sebagai kecenderungan

seseorang untuk berbuat sesuatu atau mencapai karir yang lebih baik karena suatu dorongan motivasi.

Audit

Menurut *American Accounting Association* (AAA), audit adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi secara objektif pernyataan tentang tindakan dan peristiwa ekonomi untuk memastikan tingkat korespondensi antara asersi dan kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pengguna yang berkepentingan (Boynton & Johnson, 2006; Defliese, Jaenicke, Sullivan, & Gnospelius, 1984; Mulyadi, 2002). Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen (Arens, Elder, & Beasley, 2012). Pembagian tahap dalam proses audit atas laporan keuangan adalah sebagai berikut (Vegirawati, 2011)

a) *Penerimaan perikatan audit*

Pada tahap ini terjadi perikatan atau kesepakatan antara dua pihak untuk mengadakan suatu pekerjaan audit atas laporan keuangan dimana auditor tersebut sanggup untuk melaksanakan pekerjaan audit tersebut berdasarkan kompetensi profesional.

b) *Perencanaan audit*

Pada tahap ini, auditor akan memahami bisnis dan industri klien tersebut terlebih dahulu. Auditor juga akan melaksanakan prosedur analitik, mempertimbangkan tingkat materialitas awal, mempertimbangkan resiko bawaan dan mempertimbangkan faktor-faktor yang berpengaruh terhadap saldo awal.

c) *Pelaksanaan pengujian audit*

Pada tahap ini, auditor akan memfokuskan pada pengumpulan bukti audit tentang efektivitas pengendalian intern dan kewajaran laporan keuangan.

d) *Pelaporan audit*

Pelaksanaan pada tahap ini harus mengacu pada standar pelaporan. Auditor harus menyelesaikan audit dengan meringkas semua hasil pengujian, lalu

menarik kesimpulan. Setelah itu, auditor juga perlu untuk menerbitkan laporan audit.

Standar Audit Berbasis Prinsip (*International Standards on Auditing*)

Standar audit merupakan suatu hal yang penting demi terwujudnya audit yang berkualitas unggul. Standar audit merupakan konsep dasar yang berguna untuk memberikan pengarah dan pengukuran kualitas dari mana prosedur audit dapat diturunkan. *International Standards on Auditing* (ISA) diadopsi oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yang sebelumnya melakukan revisi pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Penerapan standar baru ini mulai berlaku pada tahun 2012 (Harahap, Suciati, Puspitasari, & Rachmianty, 2017).

Dengan adanya adopsi ISA ini membuat standar audit pada SPAP 31 Maret 2011 berbasis US GAAS yang selama ini digunakan, berubah menjadi SPAP berbasis ISA. Penerapan standar internasional ini telah berlaku untuk emiten pada periode yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2013, dan untuk entitas lain selain emiten pada tanggal 1 Januari 2014. Berbeda dengan standar audit berbasis GAAS, standar audit berbasis ISA dibagi ke dalam enam bagian dan 36 standar. Perbedaan antara ISA dengan SPAP dijelaskan oleh Tuanakotta (2013) dalam Sari & Rustiana (2016). Terdapat lima hal yang berbeda secara fundamental, yaitu

a) Penekanan pada audit berbasis resiko Konsep resiko dijalankan pada setiap tahap audit oleh ISA, mulai dari menilai resiko (*to assess risk*), menanggapi resiko yang dinilai (*to respond to assessed risk*) dan mengevaluasi resiko yang ditemukan (*detected risk*).

b) Perubahan dari *Rules Based* ke *Principle Based*

c) Perubahan dari Model Matematis ke *Professional Judgement*

d) Menekankan pada Kearifan Profesional (*Professional Judgement*)

Dengan ini, ISA memberikan konsekuensi pada keterlibatan auditor yang berpengalaman. Apabila keputusan audit dibuat oleh asisten yang belum memiliki pengalaman memadai, maka auditnya tidak sesuai dengan ISA

e) Melibatkan peran *Those Charge with Governance* (TCWG)

TCWG merupakan orang atau lembaga dengan wewenang yang cukup dalam mengawasi entitas. ISA memberikan konsekuensi bahwa jika TCWG tersebut eksis dalam entitas, maka auditor wajib berkomunikasi dengan mereka.

Hipotesis

Menurut Roets & Hiel (2011), individu yang tinggi dalam *need for closure* lebih menyukai pesanan atau aturan. Mereka lebih menyukai hidup yang terstruktur dan tidak membuat kekacauan. Oleh karena itu, mereka mengikuti aturan untuk selalu merasa aman dibandingkan harus ditantang oleh pendapat lain. Individu ini memiliki sisi positif, yaitu akan cenderung untuk meningkatkan kemampuannya agar dapat memiliki kinerja yang baik sesuai dengan perintah atasannya. Sebaliknya, individu yang rendah dalam *need for closure* memiliki pemikiran tertutup terhadap pendapat-pendapat lain. Mereka lebih suka mencapai suatu keputusan dengan cepat tanpa memperdulikan pendapat lain atau bukti yang tidak konsisten (Roets & Hiel, 2011). Perbedaan karakteristik individu ini tentunya akan mempengaruhi kinerja mereka dalam menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA).

Karir dapat diartikan sebagai rangkaian sikap dan perilaku seseorang yang berhubungan dengan upaya peningkatan atau pengembangan pekerjaan sepanjang kehidupan kerjanya (Minan, 2011). Sarita & Agustia (2009) juga menjelaskan bahwa motivasi dapat membangkitkan semangat kerja auditor

junior untuk bekerja lebih baik sehingga akan meningkatkan kepuasan kerjanya. Menurut Widyastuti et al. (2004), motivasi karir adalah dorongan yang ada dalam diri seseorang untuk meningkatkan kemampuannya dalam rangka mencapai kedudukan, jabatan atau karir yang lebih baik dari sebelumnya. Sehingga individu yang diberi motivasi kerja, akan cenderung untuk meningkatkan kemampuannya atau bekerja dengan lebih baik untuk mencapai kedudukan atau jabatan yang ia inginkan.

Berdasarkan hal tersebut, maka peneliti merumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H1:** terdapat perbedaan kinerja antara auditor yang memiliki karakteristik sistematis dengan auditor yang memiliki karakteristik non sistematis.
- H2:** terdapat perbedaan kinerja antara auditor yang memiliki motivasi kerja dengan auditor yang tidak memiliki motivasi kerja.
- H3:** motivasi kerja menyebabkan auditor dengan karakteristik sistematis memiliki kinerja yang lebih baik.

METODE PENELITIAN

Desain Eksperimen

Desain penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah *true*

experimental design dengan *posttest only control design*. Dalam *true experimental design*, peneliti dapat mengontrol semua variabel luar yang mempengaruhi jalannya eksperimen. Dengan demikian validitas internal (kualitas pelaksanaan rancangan penelitian) dapat menjadi tinggi. Sampel yang digunakan untuk eksperimen maupun sebagai kelompok kontrol diambil secara random dari suatu populasi. Sedangkan bentuk desain eksperimen *posttest only control design* dilakukan dengan cara membagi sampel menjadi dua kelompok yang masing-masing dipilih secara random, yaitu kelompok eksperimen dan kelompok kontrol. Kelompok yang diberi perlakuan disebut kelompok eksperimen dan kelompok yang tidak diberi perlakuan disebut kelompok kontrol.

Penelitian ini menggunakan eksperimen yang dirancang untuk menguji hipotesis dengan menggunakan desain 2x2. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah standar audit berbasis prinsip (*International Standards on Auditing*), sedangkan variabel independennya adalah karakteristik individu (sistematis dan non sistematis) dan motivasi kerja (ada dan tidak ada). Desain penelitian dapat digambarkan pada tabel 1

Tabel 1
Desain Eksperimen 2x2

Karakteristik Individu	Tekanan (Motivasi Kerja)	
	Tidak Ada	Ada
Non Sistematis	Grup 1	Grup 3
Sistematis	Grup 2	Grup 4

Prosedur Eksperimen

1. Pra Eksperimen
Langkah-langkah yang dilakukan dalam pra eksperimen adalah sebagai berikut
 - a) Melakukan observasi pendahuluan untuk memperoleh

informasi mengenai kelas mana yang akan dijadikan populasi dan sampel dalam eksperimen ini, serta jumlah mahasiswa dan keadaan kelasnya.

- b) Melakukan wawancara dengan dosen atau ketua jurusan akuntansi terkait kecenderungan mahasiswa untuk menerapkan standar audit berbasis prinsip (*International Standards on Auditing*).
- c) Melakukan pendaftaran bagi subjek eksperimen yang ingin berpartisipasi secara sukarela.

2. Pelaksanaan Eksperimen

Pelaksanaan eksperimen dilakukan dalam dua kali pertemuan. Adapun langkah-langkah yang dilakukan dalam pelaksanaan eksperimen adalah sebagai berikut

- a) Pendataan ulang jumlah subjek eksperimen yang hadir.
- b) Penjelasan mengenai protokol eksperimen yang harus dipahami dan dipatuhi oleh subjek eksperimen (*briefing*).
- c) Penjelasan mengenai audit berbasis resiko dan standar audit berbasis prinsip (*International Standards on Auditing*) yang merupakan standar audit yang diterapkan saat ini, serta prosedur dalam mengumpulkan bukti audit yang sesuai dengan standar ini.
- d) Pembagian subjek eksperimen menjadi dua kelompok yang telah dirandom sebelumnya, yaitu kelompok eksperimen dan kelompok kontrol.
- e) Subjek eksperimen diberikan kuisioner yang menggambarkan karakteristik kepribadian mereka (sistematis dan non sistematis) dan suatu kasus audit yang harus diselesaikan oleh subjek eksperimen tersebut dalam waktu 60 menit. Untuk kelompok eksperimen, diberi perlakuan berupa suatu kasus tentang motivasi kerja, sedangkan untuk kelompok kontrol tidak diberikan.

- f) Untuk kuisioner karakteristik individu, subjek eksperimen diminta untuk menjawab pertanyaan sesuai dengan pandangan mereka dalam skala 1 sampai dengan 6. Skala ini menggambarkan nilai yang semakin tinggi jika subjek eksperimen sangat setuju dengan pertanyaan yang diberikan.
- g) Setelah itu, subjek eksperimen diminta menjawab suatu kasus audit yang dibagi menjadi dua bagian. Bagian pertama, subjek eksperimen diminta untuk mengelompokkan prosedur-prosedur yang telah disiapkan ke dalam tiga kategori, yaitu prosedur pemahaman klien, prosedur pengujian pengendalian dan prosedur pengujian substantif. Bagian kedua, subjek eksperimen diminta untuk mengurutkan prosedur-prosedur tersebut (yang telah diacak sebelumnya) agar menjadi langkah audit yang diperlukan.

Materi Eksperimen

Materi eksperimen untuk pengukuran variabel motivasi kerja dan standar audit berbasis prinsip (ISA) bersumber dari buku Arens et al. (2012). Alasan dipilihnya sumber ini adalah karena sampel dalam eksperimen ini adalah mahasiswa akuntansi pada perguruan tinggi negeri ternama di Sumatera Selatan yang sedang atau telah selesai mengambil mata kuliah Pengauditan I, dimana pada mata kuliah tersebut sebagian besar mahasiswa menggunakan buku tersebut sebagai referensi utama dalam perkuliahan. Hal ini juga dilakukan untuk mengurangi bias dalam eksperimen. Materi eksperimen adalah sebuah rekayasa kasus audit dimana subjek eksperimen akan berada dalam posisi sebagai auditor yang sedang mengaudit siklus penjualan suatu

perusahaan ternama. Dalam kasus ini terdapat bagian kertas kerja audit yang berupa prosedur-prosedur untuk mendapatkan bukti audit pada siklus penjualan. Subjek eksperimen diminta untuk mengelompokkan prosedur-prosedur tersebut menjadi tiga kelompok prosedur, yaitu prosedur pemahaman klien, prosedur pengujian pengendalian dan prosedur pengujian substantif, yang kemudian menyusun prosedur tersebut agar menjadi langkah audit yang diperlukan. Perlakuan motivasi kerja juga diberikan pada kelompok eksperimen. Perlakuan ini berupa rekayasa dimana subjek eksperimen tersebut akan mendapatkan promosi sebagai auditor senior jika ia mampu menyelesaikan audit siklus penjualan ini dengan baik. Sedangkan untuk kelompok kontrol, perlakuan ini tidak diberikan

Materi eksperimen untuk pengukuran variabel independen adalah *Need for Closure* 15 item pertanyaan yang telah tervalidasi oleh Roets & Hiel (2011). *Need for Closure Scale* digunakan untuk mengukur kecenderungan karakteristik individu ke dalam dua kategori, yaitu karakteristik non sistematis dan karakteristik sistematis.

Populasi dan Sampel Eksperimen

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh mahasiswa akuntansi S1

pada perguruan tinggi negeri ternama di Sumatera Selatan yang berjumlah 1180 mahasiswa. Alasan pemilihan populasi tersebut ialah mahasiswa akuntansi memiliki kesempatan dan peluang yang besar untuk menjadi akuntan publik di masa depan sehingga mereka harus mempersiapkan diri untuk menyesuaikan dengan perubahan standar audit saat ini. Selain itu, mahasiswa akuntansi memiliki pengetahuan dan pemahaman yang luas dan cukup tentang standar audit.

Subjek dalam penelitian ini adalah seluruh mahasiswa akuntansi S1 pada perguruan tinggi negeri ternama di Sumatera Selatan yang telah atau sedang mengambil mata kuliah Pengauditan I. Alasan dipilihnya subjek tersebut dikarenakan mahasiswa sebagai subjek eksperimen ini harus mengetahui terlebih dahulu dasar dari standar audit berbasis prinsip (*International Standards on Auditing*) yang telah dipelajari pada mata kuliah Pengauditan I. Subjek berjumlah 80 mahasiswa, yang terdiri dari 42 mahasiswa di Kampus Indralaya dan 38 mahasiswa di Kampus Palembang. Pengambilan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling* dimana subjek eksperimen dipilih berdasarkan pertimbangan (*judgement*) peneliti mengenai kesediaan subjek untuk terlibat dalam penelitian ini.

Tabel 2
Populasi dan Sampel Eksperimen

No	Angkatan	Populasi (Mahasiswa)			Sampel
		Kampus Indralaya	Kampus Palembang	Jumlah	
1	2012	7	1	8	
2	2013	18	13	31	
3	2014	48	38	86	5
4	2015	103	127	230	9
5	2016	119	154	353	68
6	2017	101	124	225	
7	2018	124	93	217	
Jumlah				1180	80

Sumber: "Civitas Akademik Mahasiswa Universitas Sriwijaya" (2018)

Definisi Operasional Variabel

1. Variabel Independen

Variabel karakteristik individu diukur dengan menggunakan konsep Need for Closure Scale yang diperkenalkan oleh A. W Kruglanski et al. (2013). Instrumen ini berbentuk 15 pertanyaan tervalidasi yang akan mengidentifikasi karakteristik individu (sistematis dan non sistematis). Konsep Need for Closure ini menggunakan skala semantic differensial 1 sampai dengan 6. Semakin tinggi nilai Need for Closure, maka individu tersebut semakin cenderung memiliki karakteristik yang mengikuti aturan.

Pengukuran variabel motivasi kerja terdiri dari dua skema skenario, yaitu ada dan tidak adanya motivasi kerja untuk dipromosikan sebagai auditor senior. Kondisi adanya motivasi kerja digambarkan melalui adanya kesempatan untuk dipromosikan menjadi auditor senior jika ia melakukan audit siklus penjualan dengan sangat baik. Sedangkan kondisi tidak adanya motivasi kerja digambarkan melalui tidak adanya kesempatan untuk dipromosikan menjadi auditor senior. Skala Guttman digunakan dalam pengukuran variabel ini. Skor 0 untuk skema yang tidak mendapatkan perlakuan motivasi kerja dan skor 1 untuk

skema yang mendapatkan perlakuan motivasi kerja.

2. Variabel Dependen

Variabel penerapan standar audit berbasis prinsip (*International Standards on Auditing*) diukur dengan suatu kasus audit siklus penjualan. Subjek eksperimen akan diminta untuk mengelompokkan setiap prosedur ke dalam tiga kategori, yaitu prosedur pemahaman klien, prosedur pengujian pengendalian dan prosedur pengujian substantif. Kemudian subjek eksperimen juga diminta untuk menyusun urutan prosedur tersebut agar sesuai dengan langkah audit yang diperlukan. Ketidakkampuan subjek eksperimen untuk mengelompokkan jenis dan mengurutkan prosedur audit, maka akan mendapatkan angka penilaian yang rendah.

HASIL PENELITIAN

Deskripsi Data Subjek Eksperimen

Dalam eksperimen ini, subjek eksperimen terbagi menjadi empat kelompok berdasarkan perlakuan yang diberikan. Pembagian masing-masing kelompok dapat dilihat dalam Tabel 3 berikut.

Tabel 3
Kelompok Eksperimen

Karakteristik Individu	Tekanan (Motivasi Kerja)		Total	Persentase
	Tidak Ada	Ada		
Non Sistematis	16	15	31	41,89%
Sistematis	19	24	43	58,11%
Total	39	35	74	100%
Persentase	52,7%	47,3%	100%	

Cek Manipulasi

Cek manipulasi dilakukan untuk mengetahui apakah partisipan mengetahui tentang instrumen penelitian. Cek manipulasi dilakukan dengan

mengajukan 3 pertanyaan kepada partisipan tentang tugas auditor dalam menerapkan standar audit yang telah ditetapkan oleh IAPI, standar audit

berbasis prinsip (*International Standards on Auditing*) dan *professional judgement*.

Hasil analisis cek manipulasi menunjukkan bahwa dari 80 subjek eksperimen, terdapat 74 subjek eksperimen (92,5%) yang lulus cek manipulasi, sehingga subjek eksperimen yang tidak lulus cek manipulasi sebanyak 6 orang (7,5%). Data kuisisioner yang

digunakan dalam penelitian ini menggunakan data kuisisioner dari 74 subjek eksperimen tersebut, sedangkan data kuisisioner dari 6 subjek eksperimen yang tidak lulus cek manipulasi tidak digunakan dalam penelitian ini.

Uji Hipotesis

Tabel 4
Statistik Deskriptif Kinerja
 Tekanan (Motivasi Kerja)

Karakteristik Individu	Tidak Ada	Ada	Total
	Non Sistematis	M = 54,6250 sd= 22,91870 n = 16	M = 71,2000 sd= 20,25481 n = 15
Sistematis	M = 46,2105 sd= 35,41076 n = 19	M = 48,4583 sd= 24,16414 n = 24	47,3344
Total	50,4177	59,8291	

Tabel 4 menunjukkan bahwa nilai rata-rata (*mean*) individu dengan karakteristik non sistematis adalah sebesar 62,9125 sedangkan nilai rata-rata individu dengan karakteristik sistematis adalah sebesar 47,3344. Hal ini membuktikan bahwa H1 diterima. Hipotesis pertama menyatakan bahwa terdapat perbedaan kinerja antara auditor yang memiliki karakteristik sistematis dengan auditor yang memiliki karakteristik non sistematis. Auditor dengan karakteristik non sistematis memiliki kinerja yang lebih baik dibandingkan dengan auditor dengan karakteristik sistematis.

Selain itu, Tabel 4 juga menunjukkan nilai rata-rata individu yang diberi tekanan berupa motivasi kerja adalah sebesar 59,8291 sedangkan nilai rata-rata individu yang tidak diberi tekanan adalah sebesar 50,4177. Hal ini membuktikan bahwa H2 diterima, yang menyatakan bahwa terdapat perbedaan kinerja antara auditor yang memiliki

motivasi kerja dengan auditor yang tidak memiliki motivasi kerja. Auditor yang memiliki motivasi kerja memiliki kinerja yang lebih baik dibandingkan dengan auditor yang tidak memiliki motivasi kerja. Tekanan berupa pemberian motivasi kerja dapat meningkatkan kinerja auditor.

Berdasarkan Tabel 4, individu dengan karakteristik sistematis dan diberikan tekanan berupa motivasi kerja memiliki nilai rata-rata lebih tinggi dibandingkan dengan kelompok yang tidak diberi tekanan. Nilai rata-rata tersebut adalah sebesar 48,4583 > 46,2105. Hal ini membuktikan bahwa H3 diterima, yang menyatakan bahwa motivasi kerja menyebabkan auditor dengan karakteristik sistematis memiliki kinerja yang lebih baik.

Hipotesis tersebut juga didukung dengan nilai signifikansi antar subjek yang ditampilkan pada Tabel 5 berikut

Tabel 5
Uji Efek Antar Subjek

	Df	Mean Kuadrat	F	Sig.
Karakteristik	1	17375,526	24,507	0,000
Tekanan	1	6341,901	8,945	0,004
KarakteristikXTekanan	1	3674,285	5,182	0,026
Galat	70	709,015		

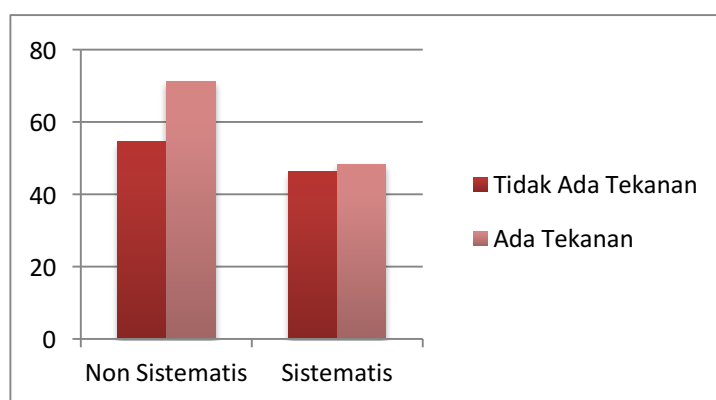
Berdasarkan Tabel 5 dapat diketahui bahwa nilai signifikansi variabel karakteristik individu adalah sebesar 0,000. Nilai ini lebih kecil dari taraf signifikansi 0,05 yang artinya H1 diterima. Hipotesis pertama menyatakan bahwa terdapat perbedaan kinerja antara auditor yang memiliki karakteristik sistematis dengan auditor yang memiliki karakteristik non sistematis. Hal ini menunjukkan bahwa karakteristik individu mempengaruhi kinerja auditor dalam menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA).

Selanjutnya nilai signifikansi variabel tekanan motivasi kerja adalah sebesar 0,004. Nilai ini juga lebih kecil dari taraf signifikansi 0,05 yang artinya H2 diterima. Hipotesis kedua menyatakan bahwa terdapat perbedaan kinerja antara auditor yang memiliki

motivasi kerja dengan auditor yang tidak memiliki motivasi kerja. Hal ini juga menunjukkan bahwa tekanan motivasi kerja mempengaruhi kinerja auditor dalam menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA).

Nilai signifikansi variabel tekanan*karakteristik adalah sebesar 0,026. Nilai ini juga lebih kecil dari taraf signifikansi 0,05 yang artinya terdapat interaksi antara karakteristik individu dengan tekanan motivasi kerja terhadap kinerja auditor dalam menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA).

Perbandingan nilai rata-rata antar kelompok eksperimen digambarkan pada Grafik 1, dimana auditor dengan karakteristik non sistematis dan diberikan tekanan berupa motivasi kerja memiliki kinerja yang lebih baik yang dibuktikan dengan nilai rata-rata tertinggi.



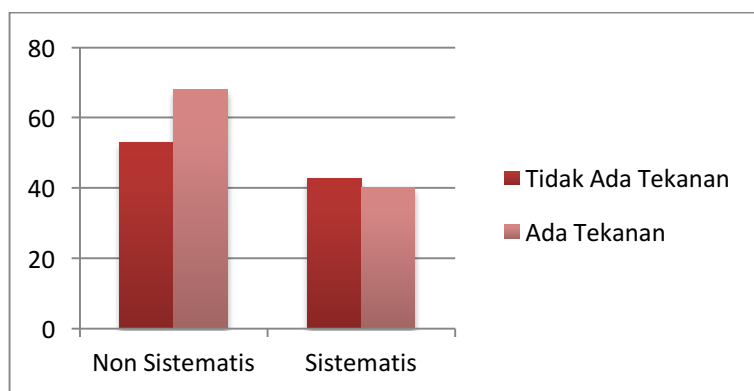
Grafik 1
Nilai Rata-Rata Kelompok Eksperimen

Pengukuran kinerja individu dalam menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA) dibagi menjadi dua bagian, yaitu pengidentifikasi dan pengurutan.

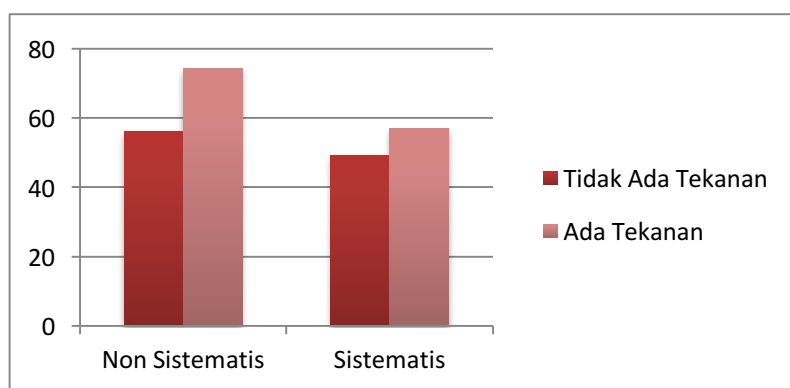
Bagian pertama, subjek eksperimen diminta untuk mengidentifikasi prosedur yang telah disiapkan. Selanjutnya, pada bagian kedua subjek eksperimen diminta

untuk mengurutkan prosedur yang telah mereka identifikasi. Hasil eksperimen menyatakan bahwa masing-masing karakteristik dan pemberian perlakuan yang berbeda akan menghasilkan kinerja yang berbeda juga. Perbandingan tersebut

digambarkan dalam Grafik 2 dan Grafik 3 berikut.



Grafik 2
Nilai Rata-Rata Kelompok Eksperimen Terhadap Identifikasi



Grafik 3
Nilai Rata-Rata Kelompok Eksperimen Terhadap Pengurutan

Uji Tambahan

Uji tambahan dilakukan untuk menguji bagaimana orientasi tanggung jawab kelompok-kelompok eksperimen terhadap kinerjanya dalam menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA), apakah individu yang lebih memilih untuk bertanggung jawab kepada atasannya akan memiliki kinerja yang lebih baik dibandingkan dengan individu yang memilih untuk bertanggung jawab kepada pengguna laporan audit yang

mereka hasilkan, atau sebaliknya. Sebelumnya telah dijelaskan bahwa subjek eksperimen dibagi berdasarkan karakteristik (sistematis dan non sistematis) dan tekanan motivasi kerja (ada dan tidak ada). Pengujian ini juga menggunakan analisis varians dua jalan (*two way anova*) dengan taraf signifikansi 5% dan tingkat kepercayaan 95%. Hasil pengujian digambarkan pada Tabel 6 berikut.

Tabel 6
Statistik Deskriptif Uji Tambahan 2
 Tanggung Jawab

Karakteristik Individu	Atasan	Pengguna Laporan Audit	Total
	Non Sistematis	M = 47,8000 sd= 32,60061 n = 5	M = 65,5000 sd= 22,47132 n = 26
Sistematis	M = 48,3529 sd= 29,52703 n = 17	M = 46,8846 sd= 29,78900 n = 26	47,6187
Total	48,0764	56,1923	

Tabel 6 menunjukkan bahwa nilai rata-rata individu dengan karakteristik non sistematis dan memiliki tanggung jawab kepada pengguna laporan audit adalah sebesar 65,5000. Nilai ini lebih besar dibandingkan dengan karakteristik individu yang sama namun memiliki tanggung jawab berbeda, yaitu sebesar 47,8000. Hal ini menunjukkan bahwa auditor dengan karakteristik non sistematis akan memiliki kinerja yang lebih baik ketika ia bertanggung jawab kepada pengguna laporan audit.

Hal yang sama dengan karakteristik individu sistematis, dimana nilai rata-ratanya adalah sebesar 48,3529 ketika ia bertanggung jawab kepada

atasan. Nilai ini lebih besar dibandingkan dengan ketika ia bertanggung jawab kepada pengguna laporan audit, yaitu sebesar 46,8846. Artinya, auditor dengan karakteristik sistematis akan lebih memiliki kinerja yang lebih baik dalam menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA) ketika ia bertanggung jawab kepada atasan.

Interaksi antara variabel karakteristik dengan variabel tanggung jawab juga didukung dengan nilai signifikansi antar subjek yang bernilai kurang dari 0,05 berdasarkan pengujian anava yang ditampilkan pada Tabel 7 berikut.

Tabel 7
Uji Tambahan Efek Antar Subjek (Karakteristik x Tanggung Jawab)

	Df	Mean Kuadrat	F	Sig.
Karakteristik	1	3886,882	5,133	0,027
Tanggung Jawab	1	3138,882	4,145	0,046
KarakteristikXTanggung Jawab	1	4377,405	5,780	0,019
Galat	70	757,276		

Berdasarkan Tabel 7 dapat diketahui bahwa nilai signifikansi variabel karakteristik individu adalah sebesar 0,027. Nilai ini lebih kecil dari taraf signifikansi 0,05 yang artinya karakteristik individu mempengaruhi kinerja auditor dalam menerapkan

standar audit berbasis prinsip (ISA). Nilai signifikansi variabel tanggung jawab adalah sebesar 0,046. Nilai ini juga lebih kecil dari taraf signifikansi 0,05 yang artinya orientasi tanggung jawab juga mempengaruhi kinerja auditor dalam

menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA).

Nilai signifikansi variabel karakteristik*tanggung jawab adalah sebesar 0,019. Nilai ini juga lebih kecil dari taraf signifikansi 0,05 yang artinya terdapat interaksi antara karakteristik individu dengan orientasi tanggung jawab yang mempengaruhi kinerja auditor dalam menerapkan standar audit berbasis prinsip (ISA).

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, kesimpulan yang didapat adalah sebagai berikut

1. Auditor dengan karakteristik non sistematis akan memiliki kinerja audit yang lebih baik dibandingkan dengan auditor yang memiliki karakteristik sistematis.
2. Kinerja auditor menjadi lebih baik jika mereka memiliki motivasi kerja.
3. Auditor dengan karakteristik sistematis akan memiliki kinerja yang lebih baik jika diberikan suatu dorongan motivasi kerja.

KETERBATASAN

Penelitian ini memiliki keterbatasan antara lain

1. Penelitian ini hanya dilakukan pada mahasiswa S1 Akuntansi Universitas Sriwijaya sehingga hasil penelitian hanya mencerminkan mengenai kondisi mahasiswa S1 Akuntansi yang ada di Universitas Sriwijaya.
2. Variabel independen yang digunakan untuk mengukur pengaruhnya terhadap penerapan standar audit berbasis prinsip (ISA) dalam penelitian ini hanya terbatas pada variabel karakteristik individu dan motivasi kerja sehingga masih banyak faktor-faktor lain yang dapat memengaruhi penerapan standar audit berbasis prinsip (ISA) oleh mahasiswa.

SARAN

Berdasarkan kesimpulan dan pertimbangan keterbatasan yang maka saran yang disampaikan dalam penelitian ini antara lain

1. Kantor Akuntan Publik (KAP) sebaiknya lebih memerhatikan peran penting pemberian dorongan motivasi kerja kepada para auditor untuk meningkatkan kinerjanya.
2. Dosen mata kuliah Pengauditan sebaiknya lebih memahami karakteristik masing-masing mahasiswa dalam memberikan materi. Hal tersebut dilakukan karena masing-masing karakteristik mahasiswa memiliki cara yang berbeda untuk memahami dan menerapkan materi yang diberikan dosen.
3. Jurusan Akuntansi Universitas Sriwijaya sebaiknya lebih menekankan pada pemahaman mahasiswa yang lebih baik dalam beberapa mata kuliah dasar, seperti Pengauditan I. Hal tersebut dilakukan karena pemahaman dasar akan berdampak pada pemahaman di mata kuliah selanjutnya sehingga juga akan mempengaruhi penerapan pemahaman tersebut dalam dunia kerja.
4. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan sampel yang lebih banyak dan mengembangkan variabel-variabel lain yang kemungkinan mempengaruhi penerapan standar audit berbasis prinsip (ISA).

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach* (14th ed.). Jakarta: Erlangga.
- Asmara, E. N., & Ashari, S. (2016). Peran Organisasional Terhadap Pengembangan Bahan Ajar Pengauditan Berbasis ISA :

- Perspektif Dosen Pengauditan, 1(1), 2–20.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2007). Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No.1 Tahun 2017 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No.1 Tahun 2017 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, 107.
- Bailey, C. D., Daily, C. M., & Phillips, T. J. (2005). A Study of Kruglanski's Need For Closure Construct And Its Implications For Judgment And Decision Making In Accounting And Auditing, (318), 1–46.
- Bargh, J. A. (1994). The Four Horsemen of Automaticity: Awareness, Intention, Efficiency, And Control. In *Handbook of Social Cognition* (pp. 1–40).
- Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern Auditing* (8th ed.). United States of America: Hermitage Publishing Services.
- Brawijaya, F. E. dan B. U. (2013). *Standar Audit Internasional (ISA) untuk Indonesia*. Malang. Retrieved from <https://feb.ugm.ac.id/id/berita/538-standar-audit-internasional-isa-untuk-indonesia>
- Brizi, A. (2006). Entry for Need for Closure.
- Carmona, S., & Trombetta, M. (2008). On The Global Acceptance of IAS/IFRS Accounting Standards: The Logic And Implications of The Principles-Based System. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 455–461. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2008.09.003>
- Chen, S., & Chaiken, S. (1999). The Heuristic-Systematic Model in Its Broader Context. *Dual-Process Theories in Social Psychology*.
- Civitas Akademik Mahasiswa Universitas Sriwijaya. (2018).
- De Grada, E., Kruglanski, A. W., Mannetti, L., & Pierro, A. (1999). Motivated Cognition and Group Interaction: Need for Closure Affects the Contents and Processes of Collective Negotiations. *Journal of Experimental Social Psychology*, 35(4), 346–365. <https://doi.org/10.1006/jesp.1999.1376>
- Defliese, P. L., Jaenicke, H. R., Sullivan, J. D., & Gnospelius, R. A. (1984). *Montgomery's Auditing* (10th ed.). Canada: John Wiley & Sons, Inc.
- Dessler, G. (1997). *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Jakarta: PT. Prenhallindo.
- Gagné, C. L. (2000). Relation-Based Combinations Versus Property-Based Combinations: A Test of the CARIN Theory and the Dual-Process Theory of Conceptual Combination. *Journal of Memory and Language*, 42(3), 365–389. <https://doi.org/10.1006/jmla.1999.2683>
- Gawronski, B., & Creighton, L. A. (2013). Dual-Process Theories. In *The Oxford Handbook of Social Cognition*.
- Harahap, D. Y., Suciati, N. H., Puspitasari, E., & Rachmianty, S. (2017). Pengaruh Pelaksanaan Standar Audit Berbasis International Standards on Auditing (ISA) Terhadap Kualitas Audit, 9(1), 55–72.
- Hasibuan, M. S. (2002). *Kiat Meningkatkan Produktivitas Kerja*. Jakarta: Rhineka Cipta.
- IAPI. (2015). Sa 315.
- Jamilah, S., Fanani, Z., & Chandrarin, G. (2007). Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment. *Simposium Nasional Akuntansi X*, 26–28.
- Kamus Besar Bahasa Indonesia. (2018).

- Knechel, W. R. (2007). The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4–5), 383–408.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.005>
- Kruglanski, A. W. (1989). The Problem of Being “Right”: The Problem of Accuracy in Social Perception and Cognition. *Psychological Bulletin* 1989, 106, 395–409.
- Kruglanski, A. W., Atash, M. N., De Grada, E., Mannetti, L., & Pierro, A. (2013). Instrument Title : Instrument Author : Need for Closure Scale (NFC) Cite instrument as : Scale (NFC) . Measurement Instrument Database for the Social Science . Retrieved from www.midss.ie.
<https://doi.org/10.1037/t00995-000>
- Mayseless, O., & Kruglanski, A. W. (1987). What Makes You So Sure? Effects of Epistemic Motivations On Judgmental Confidence. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 39(2), 162–183.
[https://doi.org/10.1016/0749-5978\(87\)90036-7](https://doi.org/10.1016/0749-5978(87)90036-7)
- Minan, K. (2011). Pengaruh Motivasi Terhadap Minat Mahasiswa Akuntansi Untuk Mengikuti Pendidikan Profesi Akuntan (PPAk). *Jurnal Keuangan dan Bisnis*.
- Mulyadi. (2002). *Auditing* (6th ed.). Jakarta: Salemba Empat.
- Murti, H., & Srimulyani, V. A. (2013). Pdam Kota Madiun. *Pengaruh Motivasi Terhadap Kinerja Pegawai Dengan Variabel Pemediasi Kepuasan Kerja Pada Pdam Kota Madiun*, 1(1), 10–17.
- Robbins, S., & Coulter, M. (2007). *Manajemen*. Jakarta: Erlangga.
- Robert, M. L., & Jackson, H. (2000). *Human Resources Management*, 3.
- Roets, A., & Hiel, A. Van. (2011). Accepted Manuscript Version : May Differ From Published Paper, 1–18.
- Sari, C. M. A., & Rustiana, R. (2016). Pemetaan Penerapan Standar Audit Berbasis ISA Pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Daerah Istimewa Yogyakarta. *Modus*, 28(1), 23.
<https://doi.org/10.24002/modus.v28i1.663>
- Sarita, J., & Agustia, D. (2009). Pengaruh Gaya Kepemimpinan Situasional, Motivasi Kerja, 1–29.
- Subyantoro, A. (2009). Karakteristik Individu, Karakteristik Pekerjaan, Karakteristik Organisasi dan Kepuasan Kerja Pengurus yang Dimediasi Oleh Motivasi Kerja (Studi Pada Pengurus Kud Di Kabupaten Sleman). *Jurnal Manajemen Dan Kewirausahaan*, 11(1), 11–19.
<https://doi.org/10.9744/jmk.11.1.pp.11-19>
- Sugiyono. (2010). *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: ALFABETA.
- Tua, M. (2002). *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Jakarta: PT. Grasindo.
- Vegirawati, T. (2011). Penerapan Metode Sampling Audit dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penggunaan Metode Sampling Audit. *Jurnal Ekonomi Dan Informasi Akuntansi (JENIUS)*, 1.
- Widyastuti, S. W., S, S., & K, J. (2004). Pengaruh Motivasi Terhadap Minat Mahasiswa Akuntansi Untuk Mengikuti Pendidikan Profesi Akuntansi (PPAk). *SNA VII Denpasar-Bali*, 2-3 Desember.