

DETERMINAN YANG MEMPENGARUHI PERTIMBANGAN AUDIT DENGAN KOMPLEKSITAS TUGAS SEBAGAI VARIABEL MODERASI INSPEKTORAT KABUPATEN BOJONEGORO

¹Isnaini Anniswati Rosyida

²Hwihanus

³Slamet Riyadi

¹Universitas Islam Darul ‘Ulum

^{2,3}Universitas 17 Agustus Surabaya

¹isnaini@unisda.ac.id, ²hwihanus@untag-sby.ac.id, ³slametriyadi10@untag-sby.ac.id

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan mendapatkan bukti empiris tentang pengaruh pengalaman audit, efikasi diri, religiusitas, dan tekanan ketaatan terhadap pertimbangan audit dengan kompleksitas tugas sebagai variabel moderasi. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode analisis data *partial least squares* (PLS). Populasi penelitian adalah auditor inspektorat di Bojonegoro dengan metode *sampling* berupa *purposive sampling*. Data penelitian diperoleh dengan menyebarkan kuesioner. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengalaman audit berpengaruh negatif signifikan terhadap pertimbangan audit. Efikasi diri dan religiusitas berpengaruh positif signifikan terhadap pertimbangan audit. Tekanan ketaatan tidak berpengaruh terhadap pertimbangan audit. Kompleksitas tugas tidak dapat memoderasi pengaruh pengalaman audit dan efikasi diri terhadap pertimbangan audit. Penelitian ini menambahkan religiusitas sebagai pengembangan determinan pertimbangan audit.

Kata Kunci: Pengalaman Audit, Efikasi Diri, Religiusitas, Tekanan Ketaatan

ABSTRACT

This research aims to test and obtain empirical evidence about the influence of audit experience, self-efficacy, religiosity, and obedience pressure on audit considerations with task complexity as a moderating variable. This research uses a quantitative approach with the partial least squares (PLS) data analysis method. The research population is inspectorate auditors in Bojonegoro with a sampling method in the form of purposive sampling. Research data was obtained by distributing questionnaires. The research results showed that audit experience had a significant negative effect on audit considerations. Self-efficacy and religiosity have a significant positive effect on audit considerations. Compliance pressure has no effect on audit considerations. Task complexity cannot moderate the influence of audit experience and self-efficacy on audit considerations. This research adds religiosity as a developing determinant of audit considerations.

Keywords: *Audit Experience; Self-Efficacy; Religiosity; Obedience pressure*

PENDAHULUAN

Tuntutan penerapan *good governance* terhadap pemerintah dimulai pada pertengahan tahun 1997 yang disebabkan terjadinya krisis ekonomi di Indonesia (Trisnaningih, 2007). Dibandingkan dengan beberapa negara tetangga, realitas tingkat keberhasilan penerapan *good governance* masih rendah.

Fungsi pemeriksaan atau audit harus ada dalam proses akuntabilitas publik (Halim dan Kusufi, 2014:368). Audit dibutuhkan untuk memastikan bahwa keuangan telah dikelola serta dipertanggungjawabkan sesuai dengan standar dan ketentuan peraturan yang berlaku. Menurut Rai (2008:29) audit juga dibutuhkan sebagai jaminan keandalan informasi dalam laporan akuntabilitas.

Kurangnya perhatian pada aspek teknis audit, diantaranya pertimbangan audit patut diduga masih menjadi kendala yang mengakibatkan lemahnya fungsi pengawasan inspektorat. Pertimbangan audit dilakukan dalam setiap tahapan kerja audit, mulai dari perencanaan, pelaksanaan, hingga pelaporan dan penentuan opini audit (Iskandar dan Sanusi, 2011). Hal ini sejalandengan pendapat Susetyo (2009) yang menjelaskan bahwa pertimbangan audit sangat memengaruhi penentuan lingkup pengujian, ukuran sampel, materialitas, risiko, biaya, manfaat, ukuran, dan karakteristik populasi, sehingga auditor harus berhati-hati dalam menentukan pertimbangan audit agar kesalahan dalam temuan dapat dihindari.

Pertimbangan audit dapat dipengaruhi oleh aspek teknis maupun non teknis. Aspek teknis meliputi hal yang berkaitan dengan prosedur audit, sedangkan aspek non teknis yakni demografi, perilaku individu auditor, perilaku organisasi, dan aspek situasional (Yustrianthe, 2012). Penelitian yang cukup menarik perhatian para peneliti terkait pertimbangan audit adalah aspek non teknis. Aspek perilaku individu banyak menjadi fokus penelitian karena merupakan salah satu faktor yang banyak berpengaruh pada pertimbangan audit (Jamilah dkk., 2007).

Beberapa penelitian mengenai tingkat pengalaman auditor telah banyak dilakukan, diantaranya menunjukkan bahwa pengalaman audit berpengaruh terhadap pertimbangan audit (Raiyani dan Saputra, 2014; Santosa,

2015; dan Sila *et al.*, 2016). Artinya, bahwa semakin berpengalaman, auditor semakin tepat dalam melakukan pertimbangan audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Iskandar dan Sanusi (2011) mengungkapkan bahwa peningkatan level efikasi diri meningkatkan kinerja pertimbangan audit. Hal ini berbeda dengan penelitian Tatiwakeng (2013) yang menemukan bahwa efikasi diri tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas pertimbangan audit.

Penelitian terdahulu yang pernah dilakukan dalam kaitannya dengan pertimbangan etis individu, diantaranya dilakukan oleh Cooper *et al.* (2016) yang menemukan bahwa religiusitas berpengaruh positif signifikan terhadap pertimbangan etis.

Penelitian yang dilakukan oleh Tatiwakeng (2013); Drupadi dan Sudana (2015) membuktikan secara empiris bahwa tekanan ketaatan berpengaruh secara signifikan pada pertimbangan auditor. Berbeda dengan beberapa hasil studi tersebut, penelitian Pektra dan Kurnia (2015) menunjukkan bahwa tekanan ketaatan tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit.

TINJAUAN PUSTAKA

Grand Theory

Teori tentang pola perilaku pertama kali dikembangkan oleh Friedman dan Rosenman (1959) yang melakukan penelitian mengenai hubungan pola perilaku khusus individu dengan beberapa penyakit kardiovaskular. Penelitian tersebut mengklasifikasikan pelanggan mereka menjadi tiga tipe *behavior pattern* (pola perilaku), yakni individu tipe A, tipe B, dan tipe C.

Teori Spiritualitas Dan Religiusitas

Spiritualitas dideskripsikan secara luas sebagai konsep dan nilai-nilai keseimbangan, kesucian, arti kehidupan, keterkaitan kehidupan dalam alam semesta, dan kesadaran adanya Tuhan yang telah menyediakan energi dan kebijaksanaan dalam kehidupan (Klerk, 2005). Spiritualitas sering pula didefinisikan

sebagai pengalaman religius subjektif pribadi (Hill dan Pargament, 2008).

Pertimbangan Audit

Pertimbangan audit sangat penting dalam menunjang pelaksanaan audit yang berkualitas. Chis dan Achim (2014) mengemukakan bahwa auditor menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam pelaksanaan audit yang efisien dengan mengidentifikasi standar etika, standar audit, serta keputusan penting selama pelaksanaan audit.

Pengalaman Audit

Menurut Yustrianthe (2012) pengalaman auditor ditentukan oleh masa kerja dan jumlah penugasan dalam profesi sehingga meningkatkan pengetahuan dan kompetensinya. Selanjutnya Yustrianthe (2012) menjelaskan bahwa semakin berpengalaman, variasi auditi dan penugasan semakin tinggi, serta pengetahuan tentang identifikasi bukti atau informasi yang relevan atau tidak relevan yang mendukung pertimbangan audit semakin baik pula.

Efikasi Diri

Iskandar dan Sanusi (2011) menjelaskan efikasi diri sebagai keyakinan individu bahwa dirinya memiliki kapasitas untuk mengatur dan melaksanakan tindakan yang diperlukan untuk mencapai keinginan yang ingin dihasilkan. Pengertian menurut Robbins dan Judge (2013) efikasi diri adalah keyakinan individu bahwa ia mampu untuk melakukan tugas tertentu.

Religiusitas

Religiusitas secara umum dapat memengaruhi aspek kepribadian individu sehingga memengaruhi sikap dan perilakunya. Cooper (2016) menemukan bahwa religiusitas memiliki pengaruh positif signifikan terhadap pertimbangan etis individu. Osman-Gani (2012) mengungkapkan bahwa religiusitas memengaruhi secara positif terhadap kinerja karyawan. Demikian pula Hastuti (2014) mengungkapkan bahwa religiusitas secara signifikan memengaruhi kualitas audit.

Tekanan Ketaatan

Nasution (2013) mengatakan bahwa figur yang memiliki otoritas dapat membentuk tindakan bawahan melalui perintah tertentu, sehingga bawahan relatif akan mengabaikan keyakinan dan prinsip pribadinya. Selanjutnya Nasution menjelaskan bahwa tekanan ketaatan dapat merusak independensi auditor ketika perintah atau permintaan atasan bertentangan dengan prinsip independensi.

Kompleksitas Tugas

Yustrianthe (2012) mengungkapkan bahwa pekerjaan auditor yang rumit dan kompleks dapat mengakibatkan terjadinya kesalahan dalam penugasan, sehingga dapat memengaruhi ketepatan pertimbangan audit. Bonner (1994) memaparkan pentingnya studi mengenai kompleksitas tugas dalam kaitannya dengan pertimbangan audit karena beberapa alasan: 1) beberapa penelitian mengenai karakteristik tugas berpengaruh terhadap pertimbangan audit khususnya tugas audit yang kompleks; 2) memahami level kompleksitas tugas terbaru sehingga dapat dijadikan alat bantu pengambilan keputusan maupun pelatihan; 3) identifikasi kompleksitas tugas penting pula dalam penempatan karyawan; 4) dapat dimanfaatkan manajemen dalam menemukan perbaikan pertimbangan audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif untuk melakukan pengujian terhadap teori dari beberapa variabel yang memiliki indikator pengukuran relevan dengan menggunakan analisis statistik terhadap data empiris di lapangan sedangkan Populasi penelitian ini adalah pejabat fungsional auditor APIP atau jabatan lainnya yang melakukan tugas pengawasan pada inspektorat di kabupaten Bojonegoro

Metode Analisis Data menggunakan Analisis statistik deskriptif, Analisis *Partial*

Least Squares (PLS), Evaluasi Model Pengukuran (*Outer Model*), Evaluasi Model Struktural (*Inner Model*), serta Pengujian Hipotesis.

PEMBAHASAN

Analisis *Partial Least Squares (PLS)*

Analisis Data Dalam Penelitian Ini Menggunakan *Partial Least Squares (PLS)* Dengan Bantuan Aplikasi *Smartpls 3.0*. Dalam Analisis Data PLS, Langkah Awal Yang Harus Dilakukan Adalah Mengevaluasi Validitas Dan Reliabilitas Konstruk. Evaluasi Validitas Konstruk Dilakukan Dengan Melihat Validitas Konvergen Yang Tampak Pada *Loading Factor* Masing-masing Butir Pertanyaan. Evaluasi Ini Menggunakan Kriteria *Loading Factor* Minimal 0,645 Karena Dikategorikan Penelitian Dengan Pengembangan Skala Pengukuran. Menurut Chin (1998) Sebagaimana Dikutip Oleh Ghozali Dan Latan (2015:74) Dinyatakan Bahwa Nilai *Loading Factor* 0,5 Hingga 0,6 Masih Memenuhi Syarat Untuk Penelitian Dengan Pengembangan Skala Pengukuran. Butir Pertanyaan Yang memiliki *Loading Factor* Yang Kurang Dari 0,645 Dihapus (*Dropping*) Dari Model Dan Tidak Disertakan Dalam Analisis Karena Tidak Memenuhi Syarat Validitas Konvergen. Hasil Evaluasi Atas *Loading Factor*.

Evaluasi Model Pengukuran (*Outer Model*)

Hasil Pengujian Validitas Konvergen Menunjukkan Bahwa Semua Konstruk Telah Memenuhi Syarat Memiliki Nilai *Loading Factor* Lebih Dari 0,645 Dan *Average Variance Extracted (AVE)* Lebih Dari 0,50. Hal Ini Dapat Disimpulkan Bahwa Semua Konstruk Memiliki Validitas Konvergen Yang Baik Sehingga Dapat Dikatakan Bahwa Setiap Pertanyaan Memiliki Korelasi Yang Tinggi Dengan Masing-masing Konstruknya. Selain Syarat Validitas Konvergen, Model Pengukuran Juga Harus Memenuhi Syarat Validitas Diskriminan. Kriteria Validitas Diskriminan Dikatakan Baik Jika Akar Kuadrat AVE Lebih Besar Dari Korelasi Antar Konstruk Laten. Selain melihat akar kuadrat AVE, validitas diskriminan dapat diamati pula

dari nilai *cross loading* antar masing-masing variabel. Penentuan *cross loading* dikatakan memenuhi syarat apabila memiliki nilai korelasi lebih dari 0,645 dan lebih tinggi dari nilai korelasi dengan konstruk lain. Pengujian *cross loading* bertujuan untuk menggambarkan bahwa nilai *loading* indikator secara tepat menunjukkan korelasi terhadap konstruknya dan lebih tinggi dibandingkan dengan korelasi terhadap konstruk yang lain.

Nilai korelasi indikator terhadap konstruknya lebih dari 0,645 dan lebih tinggi dari nilai korelasi dengan konstruk lain. Hal ini menunjukkan bahwa model pengukuran telah memenuhi syarat validitas diskriminan. Untuk reliabilitas konstruk, evaluasi dilakukan dengan melihat nilai *cronbach's alpha* dan *composite reliability*. Penentuan reliabilitas konstruk dikatakan baik jika nilai *cronbach's alpha* lebih dari 0,70 dan *composite reliability* lebih dari 0,70.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa semua konstruk memiliki nilai *cronbach's alpha* dan *composite reliability* memenuhi syarat lebih dari 0,70. Hal ini dapat disimpulkan bahwa reliabilitas semua konstruk memenuhi syarat reliabilitas dan dapat dilanjutkan pada tahap evaluasi *inner model*.

Evaluasi Model Struktural (*Inner Model*)

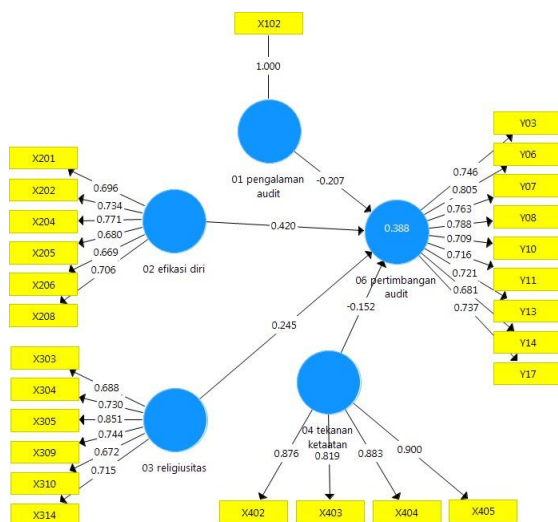
Setelah evaluasi outer model yang menggambarkan korelasi setiap indikator atau pertanyaan dengan masing-masing konstruknya, selanjutnya dilakukan evaluasi terhadap *inner model* atau model struktural. Evaluasi *inner model* diawali dengan melakukan tahap *bootstrapping*, dengan menggunakan 1000 *resampling*. *Bootstrapping* digunakan dengan tujuan untuk mendapatkan stabilitas estimasi model struktural (Ghozali dan Latan, 2015:80).

Inner model menggambarkan model pengaruh variabel laten eksogen terhadap variabel endogen (Ghozali dan Latan, 2015:78). Evaluasi dilakukan dengan melihat nilai *R-square* (R^2), *f-square* (f^2), *Q-square* (Q^2). Evaluasi terhadap nilai *R-square* (R^2) bertujuan untuk menjelaskan adanya pengaruh

substansif variabel eksogen terhadap variabel endogen. Selanjutnya, besaran pengaruh tersebut dapat dilihat dari nilai *f-square* (f^2) dari masing-masing variabel eksogen. Selain itu, evaluasi juga dilakukan dengan melihat nilai *Q-square* (Q^2) dengan menggunakan prosedur *blindfolding* (Ghozali dan Latan, 2015:78). Evaluasi nilai *Q-square* dilakukan untuk mengetahui kemampuan relevansi prediksi suatu model struktural.

Model utama penelitian ini terdiri atas variabel laten pengalaman audit, efikasi diri, religiusitas, tekanan ketaatan, dan pertimbangan audit. Model utama yang dikembangkan dapat dilihat pada gambar berikut:

Gambar 1
Model Utama



Hasil pengujian model utama, didapat nilai R^2 sebesar 0,388, sedangkan nilai R^2 model interaksi sebesar 0,575. Evaluasi dilakukan dengan kriteria menurut Chin (1998) sebagaimana dikutip Ghozali dan Latan (2015:81) yang menegaskan bahwa model struktural dikatakan kuat jika memiliki nilai R^2 sebesar 0,67, nilai R^2 sebesar 0,33 dalam kategori moderat, sedangkan nilai R^2 sebesar 0,19 lemah. Berdasarkan kriteria tersebut dapat disimpulkan bahwa model struktural penelitian ini berada pada kategori moderat untuk mengestimasi adanya pengaruh variabel eksogen terhadap variabel endogen. Artinya,

model struktural dalam kategori moderat untuk menguji hipotesis penelitian.

Pengujian Hipotesis

Setelah dilakukan evaluasi model pengukuran dan model struktural, berikutnya dilakukan pengujian terhadap hipotesis penelitian. Pengujian hipotesis dilakukan dengan membandingkan hasil uji t-statistik dengan dengan t-tabeltingkat signifikansi 0,05 yakni sebesar 1,96. Hipotesis diterima jika t-statistik lebihbesar dari 1,96.

Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Audit

Hasil pengujian pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan audit menunjukkan nilai t-statistik sebesar 2,137 dengan nilai koefisien sebesar -0,175. Nilai t-statistik lebih besar dibandingkan nilai t-tabel dengan signifikansi 0,05 (5%) sebesar 1,960, sehingga mengindikasikan bahwa hipotesis pertama (H1) diterima. Hasil tersebut menunjukkan bahwa pengalaman audit berpengaruh negatif signifikan terhadap pertimbangan audit.

Temuan di atas menunjukkan bahwa semakin banyak pengalaman audit yang dilihat dari penugasan auditor, maka kesesuaian pertimbangan audit yang dilakukan semakin menurun. Kondisi ini disinyalir karena auditor merasa tidak perlu melakukan tahapan dan langkah kerja seperti yang telah direncanakan dalam program kerja audit.

Hal tersebut dapat disebabkan auditor yang berpengalaman semakin menguasai teknik audit berdasarkan masa kerja dan jumlah penugasan-penugasan sebelumnya. Auditor dapat memetakan tahapan dan langkah kerja melalui pikirannya, sehingga cenderung tidak melakukan langkah kerja dalam program kerja audit. Hal ini sejalan dengan pendapat Kerr (2013) yang mengemukakan bahwa pengetahuan mengenai perencanaan audit diperoleh sejak awal karir auditor dan semakin berkurang seiring waktu, dan setelah lama bekerja dan penugasan yang lebih sering, tingkat kesesuaian pertimbangannya menurun.

Temuan penelitian ini sejalan dengan studi Kerr (2013) yang membuktikan secara

empiris bahwa pengalaman audit yang dilihat dari tingginya masa kerja auditor, menurunkan kesesuaian pertimbangan audit yang dilakukan. Demikian pula sejalan dengan studi Hammersley *et al.* (2011) yang menemukan secara empiris bahwa auditor senior menilai risiko kecurangan yang lebih tinggi. Saat mereka menerima informasi kelemahan material, namun mereka tidak dapat memanfaatkan pengakuan risiko *fraud* yang meningkat dengan mengembangkan program audit berkualitas lebih tinggi.

Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian Susetyo (2009) yang mengungkapkan bahwa pengalaman audit tidak berpengaruh terhadap pertimbangan auditor. Selain itu, temuan ini berbeda dengan penelitian Ashton (1989) sebagaimana dikutip Bonner dan Lewis (1990) yang memberikan bukti empiris bahwa pengalaman audit umum tidak berkorelasi dengan keakuratan auditor mempertimbangkan frekuensi kesalahan laporan keuangan secara spesifik.

Berdasarkan pengamatan dan keterangan beberapa auditor inspektorat menunjukkan bahwa auditor yang berpengalaman tinggi seringkali menggunakan teknik audit tertentu yang tidak sesuai dengan program kerja audit. Selain itu, auditor yang berpengalaman sering kali pula menggunakan intuisinya dalam melaksanakan audit, sehingga kesesuaian pertimbangan audit yang dilakukan rendah.

Pengaruh Efikasi Diri Terhadap Pertimbangan Audit.

Pengujian pengaruh efikasi diri terhadap pertimbangan audit menghasilkan nilai *t*-statistik sebesar 3,487 dengan koefisien sebesar 0,292. Nilai *t*-statistik lebih besar dari nilai *t*-tabel dengan signifikansi 0,05 (5%) sebesar 1,960, sehingga menunjukkan hipotesis kedua (H₂) diterima. Hasil ini mengindikasikan bahwa efikasi diri auditor berpengaruh secara signifikan terhadap pertimbangan audit. Nilai koefisien sebesar 0,292 mengindikasikan bahwa efikasi diri memiliki pengaruh positif terhadap pertimbangan audit. Artinya, semakin tinggi efikasi diri yang dimiliki seorang auditor, pertimbangan audit yang dilakukan semakin baik.

Temuan tersebut menunjukkan bahwa semakin tinggi efikasi diri, diantaranya dilihat dari keyakinan mampu melakukan langkah audit yang dipikirkan, dapat meningkatkan pertimbangan audit mengenai pelaksanaan tahapan, prosedur, teknik pengujian, pemerolehan bukti, serta pengungkapan temuan audit. Selain itu, semakin tinggi keyakinan auditor mampu mencapai tujuan audit, meningkatkan kesesuaian pertimbangan audit dalam pemerolehan bukti dan pengungkapan temuan audit. Demikian pula, tingginya keyakinan mampu bekerja efektif dalam penugasan kompleks juga menunjang pelaksanaan tugas auditor dalam melakukan beberapa aspek pertimbangan audit.

Berdasarkan keterangan beberapa auditor dan pengamatan yang dilakukan, auditor yang memiliki efikasi diri tinggi lebih termotivasi untuk mengidentifikasi informasi relevan yang dibutuhkan dalam perencanaan penugasan baik secara tertulis dalam kertas kerja audit maupun dalam pola pikirannya. Auditor akan lebih memiliki kesiapan untuk melaksanakan audit. Persiapan yang direncanakan tersebut selanjutnya dilaksanakan dalam setiap langkah kerja sesuai program kerja audit hingga penyelesaian tugas audit.

Temuan ini sesuai dengan penelitian Iskandar dan Sanusi (2011) yang mengungkapkan bahwa efikasi diri berpengaruh positif terhadap kualitas pertimbangan audit. Hasil penelitian ini juga mendukung studi Handayani (2008) yang menemukan bahwa efikasi diri berpengaruh positif terhadap kinerja karyawan.

Sebaliknya, penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Tatiwakeng (2013) yang menemukan bahwa efikasi diri tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas pertimbangan audit. Demikian pula studi Gardner (2014) yang menemukan bahwa efikasi diri tidak memiliki kemampuan prediktif hubungan efikasi diri dengan kinerja akademis mahasiswa.

Pengaruh Religiusitas Terhadap Pertimbangan Audit

Hasil pengujian pengaruh religiusitas terhadap pertimbangan audit menunjukkan nilai *t*-statistik sebesar 3,080 dengan koefisien

0,243. Nilai t- statistik lebih besar dibandingkan nilai t-tabel dengan signifikansi 0,05 (5%) sebesar 1,960. Hal ini mengindikasikan bahwa hipotesis ketiga (H3) diterima. Artinya, religiusitas berpengaruh secara signifikan terhadap pertimbangan audit. Nilai koefisien sebesar 0,243 mengindikasikan bahwa religiusitas memiliki pengaruh positif terhadap pertimbangan audit. Maknanya, semakin tinggi religiusitas auditor, maka pertimbangan audit yang dilakukan akan lebih baik.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Fernando (2005) yang menemukan secara empiris bahwa religiusitas secara signifikan memengaruhi pertimbangan dalam pengambilan keputusan yang dilakukan para pemimpin bisnis. Temuan ini konsisten dengan studi Feldman (2006) yang mengungkapkan bahwa orientasi agama individu memengaruhi nilai, minat, dan pertimbangannya dalam pengambilan keputusan. Temuan ini juga sejalan dengan penelitian Walker (2012) yang menunjukkan bahwa religiusitas berpengaruh terhadap pertimbangan etis. Demikian pula studi Hastuti (2014) yang menemukan bahwa religiusitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit auditor pemerintah.

Tingginya religiusitas auditor yang diamati dari dimensi keyakinan merasadiawasi oleh Tuhan dapat memengaruhi setiap aspek pertimbangan audit. Keyakinan tersebut menimbulkan kecenderungan bagi auditor untuk menaatisetiap prosedur, aturan, maupun etika yang telah ditentukan, sehingga kesesuaian pertimbangan audit yang dilakukan lebih baik. Disamping itu, tingginya keyakinan bahwa setiap perbuatan akan mendapatkan balasan dari Tuhan mendorong auditor untuk meninggalkan hal yang menyimpang dan cenderung menaati standar profesional auditor, sehingga kesesuaian pertimbangan auditnya tinggi. Demikian pula tingginya religiusitas dimensi pelaksanaan ajaran agama, menimbulkan komitmen bagi auditor bahwa melaksanakan tanggung jawab tugas profesi merupakan manifestasi dari ibadah, meningkatkan kesesuaian pertimbangan audit. Argumentasi tersebut sejalan dengan penjelasan Cooper *et al.* (2016) yang mengatakan bahwa individu dengan level religiusitas intrinsik tinggi cenderung lebih

menginternalisasikan nilai-nilai religius dan bertindak berdasarkan keyakinannya, bukan semata-mata karena manfaat yang didapatkan.

Hasil pengamatan dan keterangan beberapa auditor di inspektorat didapat bahwa auditor yang memiliki religiusitas tinggi cenderung untuk mengaitkan segala kondisi yang dihadapi dengan nilai-nilai agama, sehingga memengaruhi dalam pengambilan keputusan yang dilakukan. Hal tersebut diimplementasikan pula dalam kegiatan pelaksanaan tugas audit. Auditor dengan religiusitas yang baik lebih mampu untuk lebih menaati prosedur audit maupun standar profesional auditor dan cenderung memiliki pertimbangan audit yang sesuai.

Pengaruh Tekanan Ketaatan Terhadap Pertimbangan Audit.

Pengujian pengaruh tekanan ketaatan terhadap pertimbangan audit menghasilkan nilai t-statistik sebesar 0,021. Nilai ini jauh lebih kecil dibandingkan dengan nilai t-tabel dengan signifikansi 0,05 (5%) sebesar 1,960. Hasil tersebut menunjukkan bahwa hipotesis keempat (H4) ditolak. Hal ini mengindikasikan bahwa tekanan ketaatan tidak berpengaruh terhadap pertimbangan audit.

Secara keseluruhan, rendahnya tekanan ketaatan yang diamati dari dimensi tekanan atasan dan tekanan dari pihak yang diaudit, tidak berpengaruh terhadap pertimbangan audit yang dilakukan. Rendahnya tekanan yang dirasakan oleh auditor inspektorat kabupaten wilayah Bojonegoro dapat disebabkan mayoritas responden sebesar 55% berusia di atas 41 tahun. Studi Byrne *et al.* (2015) membuktikan secara empiris bahwa individu yang memiliki sifat hati-hati yang tinggi cenderung tidak terganggu adanya tekanan sosial rendah sehingga tidak berdampak pada kinerja pengambilan keputusan.

Mayoritas auditor inspektorat wilayah Bojonegoro yang berusia di atas 41 tahun, menunjukkan kesenioran dalam pengalaman kerja. Auditor senior lebih berani mengambil keputusan dalam tugasnya sehingga cenderung tidak terpengaruh adanya tekanan dari atasan maupun dari pihak yang diaudit. Indikasinya, tekanan ketaatan tidak berpengaruh pada pertimbangan audit yang dilakukan. Kondisi

ini sesuai dengan argumentasi Jamilah dkk. (2007) yang menjelaskan bahwa auditor junior cenderung tidak berani menolak perintah atasan maupun keinginan klien untuk berperilaku menyimpang dari standar profesional.

Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian Ika dkk. (2011) mengungkapkan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit. Penelitian ini berbeda pula dengan studi Cahyaningrum dan Utami (2015) yang menemukan bahwa tekanan ketaatan yang rendah menghasilkan keputusan audit yang lebih akurat.

Berdasarkan pengamatan dan keterangan beberapa auditor di inspektorat wilayah Bojonegoro, tekanan terhadap ketaatan kadang kala terjadi dilakukan oleh atasan, senior, maupun pihak yang diaudit. Tekanan tersebut diantaranya dapat berupa adanya anjuran dari ketua tim ataupun senior untuk mempercepat waktu pemeriksaan, maupun permintaan dari pihak yang diaudit agar temuan audit tidak diungkap dalam daftar temuan sementara. Rendahnya tekanan dapat meningkatkan independensi dan objektivitas auditor, sehingga pertimbangan dalam pengambilan keputusan audit tidak terganggu.

Efek Moderasi Kompleksitas Tugas Dalam Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Audit.

Hasil pengujian efek moderasi kompleksitas tugas dalam pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan audit menunjukkan nilai t-statistik sebesar 0,695. Nilai ini lebih kecil dibandingkan nilai t-tabel sebesar 1,960, sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis kelima (H5) ditolak. Hal ini mengindikasikan bahwa kompleksitas tugas tidak dapat memoderasi pengaruh pengalaman auditor terhadap pertimbangan audit. Artinya, adanya kompleksitas tugas tidak dapat menguatkan atau melemahkan pengaruh pengalaman audit terhadap pertimbangan audit.

Hasil penelitian ini dapat disebabkan auditor yang memiliki pengalaman tinggi tidak merasa kesulitan saat melaksanakan tugas audit dengan kompleksitas tinggi. Semakin

sering auditor ditugaskan dalam penugasan audit yang kompleks, akan menambah pengalaman serta pengetahuannya (Herliansyah dan Ilyas, 2006), sehingga akan lebih mudah dalam melaksanakan tugas-tugas kompleks berikutnya. Berdasarkan data jawaban responden pada variabel kompleksitas tugas, sebanyak 59,40% menjawab skor 4 dan sisanya sebanyak 38,03% menjawab dengan skor 5. Data tersebut mengindikasikan bahwa auditor wilayah Bojonegoro memiliki keyakinan mampu untuk melaksanakan tugas dengan kompleksitas tinggi karena pengalaman jumlah penugasannya tinggi. Hasil ini sejalan dengan studi Järvinen (2012) yang menunjukkan bahwa auditor berpengalaman lebih menguasai teknik audit, lebih mudah mengasosiasikan informasi relevan, serta lebih dapat melakukan upaya yang lebih efektif dan efisien sehingga lebih cepat daripada auditor yang kurang berpengalaman. Lebih lanjut studi Järvinen (2012) menunjukkan secara empiris bahwa auditor dengan pengalaman tugas khusus tinggi lebih mudah dalam pengujian terhadap bukti dan lebih cepat dalam melakukan proses pengolahan informasi.

Penelitian ini tidak sejalan dengan model proposisi Bonner (1994) yang menyatakan bahwa kompleksitas tugas dapat memoderasi pengaruh keahlian auditor terhadap pertimbangan audit. Penelitian ini juga berbeda dengan penelitian Iskandar dan Sanusi (2011) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman memiliki kinerja pertimbangan audit lebih baik secara signifikan saat melaksanakan tugas sederhana daripada auditor kurang pengalaman, namun pada saat melaksanakan tugas kompleks kinerja pertimbangan auditnya tidak ada perbedaan signifikan antara auditor berpengalaman maupun kurang pengalaman.

Berdasarkan pengamatan dan keterangan beberapa auditor, menunjukkan banyaknya penugasan dalam kompleksitas tinggi sebelumnya meningkatkan pengalaman seorang auditor. Hal ini memudahkan auditor dalam penugasan selanjutnya. Auditor semakin berpengalaman melaksanakan tugas kompleks, sehingga tidak merasakan kesulitan dan mampu menyelesaikannya. Kondisi ini dapat mengindikasikan bahwa adanya

kompleksitas tugas tidak meningkatkan pengaruh pengalaman terhadap pertimbangan audit.

Efek Moderasi Kompleksitas Tugas Dalam Pengaruh Efikasi Diri Terhadap Pertimbangan Audit.

Hasil pengujian efek moderasi kompleksitas tugas dalam pengaruh efikasi diri terhadap pertimbangan audit menunjukkan nilai t-statistik sebesar 0,298. Nilai ini lebih kecil dibandingkan nilai t-tabel sebesar 1,960. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis keenam (H_6) ditolak. Kompleksitas tugas tidak dapat memoderasi pengaruh efikasi diri terhadap pertimbangan audit. Artinya, kompleksitas tugas tidak dapat menguatkan atau melemahkan pengaruh efikasi diri terhadap pertimbangan audit.

Auditor yang memiliki efikasi diri tinggi cenderung untuk meningkatkan upaya dan motivasinya untuk menghadapi tugas yang kompleks. Hal ini sejalan dengan penjelasan Robbins dan Judge (2013:216) yang menyatakan bahwa individu yang memiliki efikasi diri tinggi merespon kesulitan yang dihadapi dengan meningkatkan upaya dan motivasinya, sedangkan individu yang memiliki efikasi diri rendah mengurangi upayanya ketika menghadapi kesulitan. Auditor yang memiliki efikasi diri tinggi tidak mengalami hambatan dalam melaksanakan tugas dengan kompleksitas tinggi sehingga pertimbangan audit yang dilakukan relatif baik. Efikasi diri tinggi memotivasi auditor melaksanakan beberapa prosedur audit dan mengintegrasikan informasi relevan dalam pemerolehan bukti audit untuk mencapai tujuan audit. Efikasi diri memotivasi seorang auditor dalam melakukan koordinasi dan memahami dinamika permasalahan audit sebagai dasar penilaian secara objektif dalam penugasan audit.

Temuan ini berbeda dengan penelitian Iskandar dan Sanusi (2011) yang mengungkapkan bahwa auditor yang memiliki efikasi diri tinggi dapat melakukan pertimbangan audit dengan lebih baik daripada auditor dengan efikasi diri rendah ketika

melaksanakan tugas audit sederhana. Penelitian tersebut menemukan pula bahwa dalam pelaksanaan tugas kompleks, auditor dengan efikasi diri tinggi melakukan pertimbangan audit tidak lebih baik dari auditor dengan efikasi diri rendah.

Berdasarkan pengamatan dan keterangan beberapa auditor inspektorat, efikasi diri tinggi meningkatkan upaya dan motivasi auditor untuk mempersiapkan penugasan audit, utamanya saat menghadapi tugas kompleks. Persiapan yang matang sangat membantu auditor dalam pelaksanaan tugas audit untuk meminimalisir kesulitan dan hambatan yang mungkin terjadi. Persiapan ini juga sangat membantu dalam pengambilan keputusan, sehingga kesesuaian pertimbangan audit yang dilakukan lebih sesuai dengan harapan dan program kerja dilaksanakan dengan baik.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil pengujian dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan bahwa:

Pengalaman audit berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit. Semakin tinggi pengalaman audit, kesesuaian pertimbangan audit yang dilakukan seorang auditor semakin menurun. Kondisi ini dapat disebabkan auditor berpengalaman cenderung mengaitkan penugasan auditnya saat ini dengan pengalaman penugasan sebelumnya serta beranggapan bahwa prosedur, langkah kerja, dan teknik audit yang direncanakan menjadi tidak perlu sehingga menurunkan kesesuaian pertimbangan audit yang dilakukan.

Efikasi diri berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan audit. Auditor yang memiliki efikasi diri yang baik, lebih termotivasi untuk melakukan setiap tahapan, prosedur, teknik pengujian, dan langkah kerja dalam program kerja audit. Informasi relevan diidentifikasi dan didokumentasikan secara baik dalam kertas kerja auditnya. Selanjutnya, setiap temuan didokumentasikan dalam kertas kerja audit dan diungkapkan sesuai dengan kewenangannya.

Religiusitas berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan auditor. Auditor dengan religiusitas tinggi cenderung mengaitkan setiap kondisi yang dihadapidengan nilai-nilai keyakinan agamanya sehingga memengaruhi pengambilan keputusan dalam kehidupannya. Auditor dengan religiusitas yang baik lebih mampu untuk menaati prosedur audit maupun standar profesional auditor sehingga cenderung memiliki kesesuaian pertimbangan audit yang baik.

Tekanan ketaatan tisdak berpengaruh terhadap pertimbangan audit. Kepribadian auditor yang cenderung memiliki sifat hati-hati tidak terganggu adanya tekanan rendah sehingga tidak memengaruhi pertimbangan audit yang dilakukan.

Adanya kompleksitas tugas, tidak menjadi kendala yang berarti bagi auditor berpengalaman. sehingga kompleksitas tugas tidak dapat meningkatkan pengaruh pengalaman terhadap pertimbangan audit. Hal ini menunjukkan bahwa kompleksitas tugas tidak dapat memoderasi pengaruh pengalaman terhadap pertimbangan audit. Auditor dengan efikasi diri tinggi meningkatkan upaya dan motivasinya saat melaksanakan tugas dengan kompleksitas tinggi, sehingga kompleksitas tugas tidak dapat meningkatkan pengaruh efikasi diri terhadap pertimbangan audit. Indikasinya, kompleksitas tugas tidak dapat memoderasi pengaruh efikasi diri terhadap pertimbangan audit.

Saran bagi penelitian selanjutnya agar perencanaan penugasan dalam program kerja audit hendaknya disiapkan secara rinci agar setiap anggota tim memiliki uraian tugas masing-masing, sehingga memudahkan dalam pelaksanaan tugas audit.

DAFTAR PUSTAKA

- Bonner, S. E. 1994. A Model of the Effects of Audit Task Complexity. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 213-234.
- Bonner, S. E. dan Lewis, B. L. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*, 1-20.
- Byrne K. A., Silasi-Mansat C. D., dan Worthy D. A., 2015. Who chokes under pressure? The Big Five personality traits and decision-making under pressure. *Personality and Individual Differences* 74 (2015) 22–28
- Cahyaningrum, C. D. dan Utami, I. 2015. Do obedience pressure and task complexity affect audit decision? *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 12, 92-105.
- Chiş, A. O., dan Achim, A. M. 2014. Professional Judgement. The Key to a Successful Audit. *SEA: Practical Application of Science*, 2(3).
- Cooper, M. J., et al. 2016. Effects of Narcissism and Religiosity on Church Ministers with Respect to Ethical Judgment, Confidence, and Forgiveness. *Journal of Psychology and Theology*, 44(1), 42.
- Drupadi, M. J., dan Sudana, I. P. 2016. Pengaruh Keahlian Auditor, Tekanan Ketaatan Dan Independensi Pada Audit Judgment. *E-Jurnal Akuntansi*, 623-655.
- Feldman, S. M. 2006. *Empiricism, religion, and judicial decision-making*. *Wm. & Mary Bill Rts. J.*, 15, 43.
- Fernando, M. 2005. *Religion's Influence on Decision-Making: Evidence of Influence on the Judgment, Emotional and Motivational Qualities of Sri Lankan Leaders' Decision-Making*.
- Friedman, M., dan Rosenman, R. H. 1959. Association of Specific Overt Behavior Pattern with Blood and Cardiovascular Findings: Blood Cholesterol Level, Blood Clotting Time, Incidence of Arcus Senilis, and Clinical Coronary Artery Disease. *Journal of the American Medical Association*, 169(12), 1286-1296.
- Gardner, E. 2014. *Self efficacy and academic performance [Online]*. diakses 4 Mei 2017.
- Ghozali, I., dan Latan, H. 2015. *Partial Least Squares, Konsep, Teknik, dan Aplikasi Menggunakan Program SmartPLS 3.0 Edisi 2 (Untuk Penelitian Empiris)*. Badan Penerbit – Undip.
- Halim, A., dan Kusufi, M. S. 2014. *Teori, Konsep, Dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik*.
- Handayani, W. 2008. Dampak Komitmen Organisasi, *Self Efficacy Terhadap Konflik Peran Dan Kinerja Karyawati*

- PT. HM Sampoerna Tbk. Di Surabaya. *Jurnal Riset Ekonomi & Bisnis*, 8(2), 70-78.
- Hammersley, J. S., Johnstone, K. M. dan Kadous, K. 2011. How do audit seniors respond to heightened fraud risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30, 81-101.
- Hastuti, E. W. 2014. *Pengaruh Moral Reasoning, Religiusitas, Independensi, Dan Skeptisisma Profesional Terhadap Kualitas Audit Auditor Pemerintah*. Universitas Gadjah Mada.
- Herliansyah, Y., dan Ilyas, M. 2006. Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Penggunaan Bukti Tidak Relevan Dalam Auditor Judgment. *SNA 9 Padang*, 23-26.
- Hill, P. C., dan Pargament, K. I. 2008. *Advances in the Conceptualization and Measurement of Religion and Spirituality: Implications for Physical and Mental Health Research*.
- Ika, A., Janie, D. N. A. dan Sulistyanti, R. 2011. The influence of gender, obedience pressure, task complexity, experience, and knowledge on audit judgement (empirical study on accounting firms in central java). *IAC Good University Governance*.
- Iskandar, T. M., dan Sanusi, Z. M. 2011. Assessing the Effects of Self-Efficacy and Task Complexity on Internal Control Audit Judgment. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 7(1), 29-52.
- Jamilah, S., et al. 2007. Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, Dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment. *Simposium Nasional Akuntansi X*, 26-28.
- Järvinen, T. 2012. *Factors influencing auditors' information usage: Experience, risk, task structure and information reliability*. Ph.D. Dissertation, University of Vaasa.
- Kerr, D. S. 2013. Fraud-risk factors and audit planning: The effects of auditor rank. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 5, 48-76.
- Klerk, J. J. 2005. Spirituality, Meaning in Life, and Work Wellness: A Research Agenda. *International Journal of Organizational Analysis*, 13(1), 64-68. doi: 10.1108/eb028998
- Nasution, D. 2013. *Essays on Auditor Independence*.
- Osman-Gani, A. M., Hashim, J. dan Ismail, Y. 2013. Establishing linkages between religiosity and spirituality on employee performance. *Employee relations*, 35, 360-376.
- Pektra, S., dan Kurnia, R. 2015. Pengaruh Gender, Kompleksitas Tugas, Tekanan Ketaatan, Pengalaman Auditor Terhadap Audit Judgment. *Ultima Accounting*, 7(1), 1-20.
- Rai, I. G. A. 2008. *Audit Kinerja Pada Sektor Publik: Konsep, Praktik, Studi Kasus*. Penerbit Salemba.
- Raiyani, N. L. K. P., dan Suputra, I. 2014. Pengaruh Kompetensi, Kompleksitas Tugas, Dan Locus of Control Terhadap Audit Judgment. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 6(3), 429-438.
- Robbins, S. P., dan Judge, T. A. 2013. *Organizational Behavior (15th ed.)*. Pearson Education, Inc., publishing as Prentice Hall, United States of America.
- Santosa, M. E. S., 2015. *Pengalaman audit sebagai eksplanasi pertimbangan auditor dengan moderasi kredibilitas klien*. Universitas Udayana.
- Susetyo, B. 2009. *Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Auditor Dengan Kredibilitas Klien Sebagai Variabel Moderating (Survey Empiris Auditor Yang Bekerja Pada Kantor Akuntan Publik Dan Koperasi Jasa Audit Di Wilayah Jawa Tengah Dan Daerah Istimewa Yogyakarta)*. Universitas Diponegoro.
- Sila, M., Subroto, B., Baridwan, Z. dan Rahman, A. F. 2016. The effect of knowledge and experience on professional auditor's judgment: Study on state auditor in indonesia. *International Journal of Management and Administrative Sciences (IJMAS)*, Vol. 3, No. 10, (98-106).
- Susetyo, B. 2009. *Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Auditor Dengan Kredibilitas Klien Sebagai Variabel Moderating (Survey Empiris*

Auditor Yang Bekerja Pada Kantor Akuntan Publik Dan Koperasi Jasa Audit Di Wilayah Jawa Tengah Dan Daerah Istimewa Yogyakarta). Universitas Diponegoro.

Tatiwakeng, C. W. 2013. Pengaruh Efikasi Diri (Self Efficacy), Kompleksitas Tugas Dan Tekanan Ketaatan Terhadap Kualitas Audit Judgment Auditor Internal Pemerintah. Universitas Gadjah Mada.

Trisnaningsih, S. 2007. Independensi Auditor Dan Komitmen Organisasi Sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman Good

Governance, Gaya Kepemimpinan Dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Auditor. *Simposium Nasional Akuntansi X*.

Walker, A. G., Smither, J. W. dan DeBode, J. 2012. The effects of religiosity on ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 106, 437-452.

Yustrianthe, R. H. 2012. Beberapa Faktor Yang Mempengaruhi Audit Judgment Auditor Pemerintah. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 4(2).