

## PENGARUH INDEPENDENSI, PENGALAMAN, DAN PERTIMBANGAN PROFESIONAL AUDITOR TERHADAP KELENGKAPAN BAHAN BUKTI AUDIT

( Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di DKI Jakarta )

Ridwan<sup>1</sup> dan T. Husain<sup>2</sup>

Ekonomi, STIE BPKP<sup>1</sup>

email: ridwan.8900@gmail.com

Manajemen Informatika, STMIK Widuri<sup>2</sup>

email: thusain1819@gmail.com

### ABSTRACT

*This research aims to examine the impact of independence, experience and auditor's professional judgment to completeness of the evidence audit. Completeness of the evidence audit includes appropriateness of evidence and sufficiency of evidence (Arens et al., 2014). The study is using survey approach A sample of respondents is the auditor who works in Public Accounting Firm (KAP) in Jakarta by using purposive sampling technique. The amount of respondents sampling is 170 auditors. Methods of data analysis using descriptive statistical analysis, testing the validity and reliability and hypothesis testing. The results showed that the independence, experience and auditor's professional judgment were significant effect simultaneously to completeness of the evidence audit. The partial test results showed that experience have a positive significant effect to completeness of the evidence audit. However, the independence and auditor's professional judgement is not significant effect on the completeness of the evidence audit.*

**Keywords : Independence, Experience Auditor's Professional Judgment, Completeness Of The Evidence Audit**

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dampak independensi, pengalaman dan penilaian profesional auditor terhadap kelengkapan audit bukti. Kelengkapan audit bukti mencakup kesesuaian bukti dan kecukupan bukti (Arens et al., 2014). Penelitian ini menggunakan pendekatan survei. Sampel responden adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jakarta dengan menggunakan teknik purposive sampling. Jumlah sampel responden adalah 170 auditor. Metode analisis data menggunakan analisis statistik deskriptif, pengujian validitas dan reliabilitas dan pengujian hipotesis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi, pengalaman dan penilaian profesional auditor berpengaruh signifikan secara simultan terhadap kelengkapan audit bukti. Hasil uji parsial menunjukkan bahwa pengalaman memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap kelengkapan audit bukti. Namun, independensi dan penilaian profesional auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kelengkapan audit bukti.

**Kata Kunci : Independensi, Pengalaman Penilaian Profesional Auditor, Kelengkapan Audit Bukti.**

### PENDAHULUAN

Kebutuhan akan akuntan profesional menuntut adanya transparansi dan akuntabilitas baik di sektor swasta maupun pemerintah. Menjelang ASEAN *Economic Community* 2015, akuntan Indonesia juga dituntut harus siap menghadapi liberalisasi jasa akuntan se-ASEAN dalam kerangka AFTA 2015, dimana akan menghadapi persaingan yang semakin ketat dengan akuntan-akuntan negara tetangga.

Berbagai persoalan muncul dimana eksistensi akuntan publik menjadi pertanyaan masyarakat, ketika laporan audit telah diterbitkan. Menurut Laporan Penelitian ASEAN Study Center UI yang bekerjasama dengan Kementerian Luar Negeri RI (Keliat dkk., 2013) terdapat beberapa *compliance gap* permasalahan auditor yang muncul antara lain: (i) banyak auditor tidak melakukan *audit planning* dengan baik; (ii) banyak dokumentasi yang diperlukan tidak disiapkan di dalam laporan, bahkan ketika diproses yang dilakukan benar, tidak semua dokumentasi ini dimasukkan dalam laporan untuk menunjukkan bukti dari hasil audit tersebut; (iii) banyak auditor dianggap tidak serius melakukan upaya untuk mendeteksi pemalsuan (*fraud*); (iv) banyak auditor tidak melakukan upaya untuk memeriksa *going concern* (keberlangsungan usaha) yang digunakan oleh manajemen; (v) banyak auditor tidak terlalu serius untuk menerapkan langkah-langkah yang ketat untuk mengenal, menilai, dan merespon resiko dari *financial misstatement* yang mungkin ditimbulkan oleh tidak tersedianya penjelasan tentang hubungan dengan berbagai pihak yang lain; (vi) auditor seringkali menerima begitu saja valuasi dari pihak manajemen tanpa secara kritis memberikan penilaian; dan (vii) auditor juga sering begitu saja menerima penilaian dari auditor yang lain tanpa memeriksa kualitas dari auditor yang menyusun laporan tersebut. *Compliance gap* ini kemudian memunculkan beberapa persepsi terkait kualitas jasa audit di Indonesia, Untuk mendukung hal tersebut, auditor harus mengumpulkan berbagai bahan bukti yang memadai dan berkompeten.

Bukti audit adalah hal yang terpenting selama proses audit karena memiliki manfaat untuk mendukung temuan, simpulan dan rekomendasi audit (Agung Rai, 2008). Bukti audit harus mendapat perhatian auditor sejak tahap perencanaan audit sampai dengan akhir proses audit. Luasnya bukti audit yang harus dikumpulkan oleh auditor memiliki implikasi langsung terhadap kertas kerja dan bukti audit (Bennett dan Hatfield, 2013). Kondisi ini menuntut auditor yang memiliki kualifikasi tertentu dalam memahami kriteria yang digunakan serta harus kompeten (memiliki kecakapan) agar mengetahui tipe-tipe klien yang beragam, sehingga dapat menentukan banyak atau tidaknya bukti audit yang diuji untuk didokumentasikan. Permasalahan ini yang masih menjadi kendala di Indonesia sehingga harus dibenahi agar auditor Indonesia dapat bersaing dengan auditor asing. Bukti-bukti yang dikumpulkan harus dikomunikasikan dengan klien khususnya dalam penjadwalan proses audit. Kompleksitas pekerjaan, keterbatasan kemampuan dan akses informasi, auditor dapat memilih dan mencari alternatif dalam mempercepat pengambilan keputusan. Auditor diharapkan dengan pemilihan media komunikasi tepat dan dipertimbangkan secara rasional akan mendorong seseorang memilih media elektronik dalam berkomunikasi sehingga perilaku ini memicu minat untuk lebih banyak berkomunikasi melalui media elektronik daripada tatap muka. (Fitriani dan Chariri, 2014).

Penelitian mengenai pengumpulan dan permintaan bukti audit telah dilakukan oleh beberapa penelitian terdahulu, seperti Pratt dan Stice (1994), Koroy (2005), Herliansyah dan Ilyas (2006), Puspa Arum (2008), Sukriah, dkk. (2009), Wardoyo dan Seruni (2011), Bennett dan Hatfield (2013), dan Kinantya, dkk (2015). Pratt dan Stice (1994) meneliti pengaruh karakteristik klien terhadap risiko penilaian auditor, permintaan bukti audit dan saran *fee* audit. Perbedaan dari penelitian ini mengacu pada

penelitian Puspa Arum (2008), Sukriah, dkk (2009) Wardoyo dan Seruni (2011) yang membuktikan pengaruh independensi, pengalaman dan pertimbangan profesional auditor sehingga judul penelitian ini adalah **"PENGARUH INDEPENDENSI, PENGALAMAN, DAN PERTIMBANGAN PROFESIONAL AUDITOR TERHADAP KELENGKAPAN BAHAN BUKTI AUDIT (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di DKI Jakarta)"**.

## **KAJIAN TEORI**

### **Teori Atribusi (*Attribution Theory*)**

Teori ini mengacu pada bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau diri sendiri. Fritz Heider (1958) mengatakan bahwa perilaku seseorang itu bisa disebabkan karena faktor-faktor internal (disebut atribusi internal) dan dapat disebabkan oleh faktor eksternal (atribusi eksternal). Perilaku yang dipengaruhi oleh hal-hal yang bersifat eksternal dilihat sebagai hasil dari tekanan situasi atau keadaan tertentu yang memaksa seseorang melakukan perbuatan tertentu sehingga dapat diyakini membuat seorang auditor dapat berlaku independen atau sebaliknya.

### **Kelengkapan Bahan Bukti Audit**

Menurut SA Seksi 326 (IAI, 2013), kelengkapan (*completeness*) merupakan salah satu pernyataan yang dituangkan secara implisit atau eksplisit dalam komponen laporan keuangan (*assertion*). Bukti penguat yang mendukung pembukuan ke dalam akun dan asersi dalam laporan keuangan biasanya tersedia dari file entitas dan dapat diakses oleh auditor dalam pengumpulan bukti audit.

Arens (2014:196-198), menyatakan bahwa suatu kelengkapan bahan bukti dapat memberikan kesimpulan, apabila telah memenuhi persyaratan: (1) Ketepatan Bukti (*Appropriateness of Evidence*) merupakan ukuran mutu bukti, yang berarti relevansi dan reliabilitasnya memenuhi tujuan audit untuk kelas transaksi, saldo akun, dan pengungkapan terkait yang mencakup relevansi, independensi penyedia data, efektifitas struktur pengendalian intern, pengetahuan yang diperoleh sendiri oleh auditor, kualifikasi orang yang menyediakan informasi, tingkat objektivitas dan ketepatan waktu. Sedangkan Kecukupan Bukti (*Sufficiency of Evidence*) merupakan kuantitas dan jenis bukti audit yang digunakan sebagai dasar yang memadai dalam merumuskan opininya. Auditor independen dituntut untuk lebih mengandalkan bukti yang bersifat mengarahkan (*persuasive evidence*) daripada bukti yang bersifat meyakinkan (*convincing evidence*). Hal ini dinyatakan dalam SA No.07 SA Seksi 326 tentang Bukti Audit (IAI, 2013). Kecukupan bukti diukur dengan banyaknya jumlah sampel yang dipilih oleh auditor dengan mempertimbangkan 2 (dua) faktor penting diantaranya: (1) Tingkat materialitas dan risiko audit, dan (2) Faktor-faktor ekonomi.

### **Independensi**

Independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, dan tidak tergantung pada orang lain (Saragi dan Verani, 2010). Menurut Kranacher (2012), Independensi auditor adalah adalah dasar integritas audit. Definsi Independensi menurut Standar

Auditng Seksi 220.1 SPAP (2013) adalah auditor harus bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan di dalam hal auditor berpraktik sebagai auditor intern). Sedangkan menurut Arens *et al.* (2014:111), independensi dapat diartikan mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan.

### **Pengalaman**

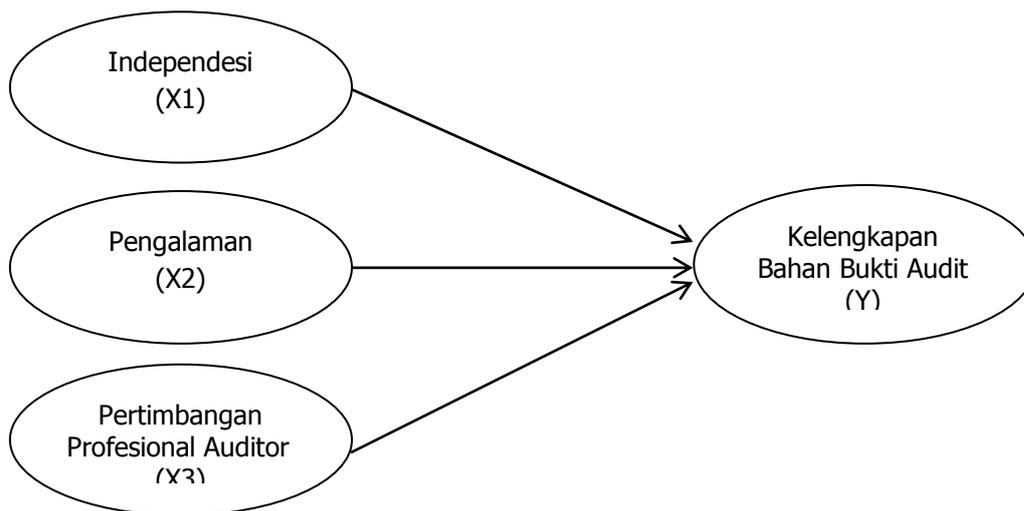
Pengalaman audit menjadi faktor penting dalam mempengaruhi ketepatan penilaian auditor terhadap kelengkapan bahan bukti yang diperlukan. Pengalaman menumbuhkan kemampuan auditor untuk mengolah informasi. Dengan pengalaman audit mereka, auditor mengembangkan struktur memori yang luas dan kompleks yang membentuk kumpulan informasi yang dibutuhkan dalam membuat keputusan-keputusan (Libby, 1995). Marinus dkk. (dalam Herliansyah dan Ilyas, 2006) menyatakan bahwa secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas (*job*). Auditor yang kurang pengalaman belum memiliki struktur memori seperti ini sehingga mereka tidak mampu memberikan respon yang memadai. Akibatnya penilaian-penilaian mereka kalah akurat dibandingkan dengan auditor-auditor yang berpengalaman (Wardono dan Seruni, 2011).

### **Pertimbangan Profesional Auditor**

Pertimbangan auditor sangat dipengaruhi oleh tingkat profesionalitas auditor, yang meliputi faktor pendidikan, budaya dan lainnya (Arum, dalam Siegel dan Marconi, 1989). Pertimbangan ini sangat penting dilakukan dalam pekerjaan lapangan khususnya untuk menilai jumlah bukti audit yang diperoleh. Jenkins dan Haynes (2003) menyatakan bahwa pertimbangan auditor dapat dibatasi pada kondisi-kondisi tertentu yang terjadi di lapangan. Pertimbangan yang diminta adalah mengungkapkan atau tidak perkara hukum yang akan menimbulkan kewajiban bersyarat bagi klien dan seberapa besar keinginan merekomendasikan klien untuk mengungkapkan kejadian tersebut dalam laporan keuangannya.

### **Model Penelitian**

Berdasarkan kajian pustaka dan hasil penelitian terdahulu yang terkait dengan konsep *audit evidence*, maka rerangka pemikiran dalam penelitian ini mereplikasi kembali model penelitian Pratt, J. dan Stice, D. James (1994); Puspa Arum (2008), Sukriah, dkk. (2009); Wardoyo dan Seruni (2011) serta Bennett dan Hatfield (2013) yang menguji faktor-faktor yang mempengaruhi Kelengkapan Bahan Bukti Audit yang terdiri dari independensi, pengalaman, dan pertimbangan profesional auditor. Dengan demikian, dapat dibuat rerangka pemikiran teoritis model penelitian pada Gambar 1 berikut ini:



**Gambar 1 Rerangka Model Penelitian**

## Hipotesis

### **Pengaruh Independensi terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit H<sub>1</sub>**

Independensi merupakan Standar Audit yang penting karena sebelum auditor membuat laporan audit, auditor harus memenuhi dalam standar pekerjaan lapangan yang tertera dalam prosedur dan program audit. Auditor yang independen adalah auditor yang tidak memihak atau tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun.

Halim (2008:46) mendefinisikan independensi sebagai cerminan sikap dari seorang auditor untuk tidak memilih pihak siapapun dalam melakukan audit. Pentingnya aspek independensi bagi berlangsungnya profesi auditor dan banyaknya keraguan masyarakat akan independensi auditor, telah mendorong banyak ahli akuntansi dan audit untuk melakukan penelitian mengenai independensi auditor. Arens *et al.* (2014) menambahkan bahwa nilai suatu audit sangat tergantung pada persepsi publik akan independensi yang dimiliki oleh auditor.

Hasil penelitian Sukriah *et al.* (2009) menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan yang disebabkan oleh adanya intervensi pimpinan untuk menentukan, mengeliminasi atau memodifikasi bagian-bagian tertentu yang akan diperiksa serta intervensi atas prosedur-prosedur yang dipilih oleh auditor. Dalam mengumpulkan setiap informasi yang dilakukan pada saat pekerjaan lapangan dan Kelengkapan Bahan Bukti Audit, sikap independen merupakan merupakan hal yang melekat dalam diri seorang auditor dan menjadi suatu syarat yang mutlak bagi seorang auditor. Oleh karena itu, semakin tinggi independensi yang dimiliki oleh seorang auditor, maka akan Kelengkapan Bahan Bukti Audit akan semakin banyak karena tidak terdapat intervensi atas prosedur audit yang telah ditentukan. Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesis ke-1 dirumuskan sebagai berikut:

H<sub>1</sub> = Independensi berpengaruh negatif terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit

## **Pengaruh Pengalaman terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit H<sub>2</sub>**

Pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan diklasifikasikan berdasarkan lamanya waktu dan banyaknya penugasan yang pernah ditangani. Pengalaman audit merupakan proses pembelajaran secara berkelanjutan yang dapat mempengaruhi pengetahuan dan pola pikir kritis auditor. Kaplan dan Reckers (1989) menyatakan bahwa auditor yang kurang berpengalaman mempunyai ekspektasi frekuensi kesalahan populasi secara lebih negatif dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman, sehingga auditor yang kurang berpengalaman secara umum lebih berorientasi negatif daripada auditor yang lebih berpengalaman.

Menurut Wright (dalam Koroy, 2005), pengalaman audit memiliki hubungan negatif dengan kecenderungan mengusulkan penyesuaian audit dan opini wajar dengan pengecualian. Hasil penelitian Sukriah *et al.* (2009) menunjukkan bahwa pengalaman kerja berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan, hal ini disebabkan karena pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap *judgement* auditor. Sedangkan penelitian Wardono dan Seruni (2011) membuktikan bahwa auditor dapat lebih cepat membiasakan diri dengan tugas yang ditetapkan karena memperoleh banyak pengetahuan dan memiliki pengalaman yang tinggi dalam mengevaluasi risiko-risiko yang terdapat dalam bahan bukti audit. Beberapa hasil penelitian lainnya, seperti Bennet & Hatfield (2013) dan Kinantya, dkk. (2015) juga membuktikan bahwa pengalaman auditor berpengaruh signifikan terhadap bukti audit yang kompeten. Oleh karena itu, semakin tinggi pengalaman auditor, maka Kelengkapan Bahan Bukti Audit akan semakin banyak. Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesis ke-2 dirumuskan sebagai berikut:

H<sub>2</sub> = Pengalaman berpengaruh negatif terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit

## **Pengaruh Pertimbangan Profesional Auditor terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit H<sub>3</sub>**

Pertimbangan profesional auditor dapat didefinisikan sebagai sikap yang mencakup pikiran yang mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit. Sebagai seorang profesional, akuntan publik mengakui tanggung jawabnya terhadap masyarakat, klien, dan rekan seprofesi. Pratt dan Stice (1994) menyatakan bahwa kondisi keuangan, pertumbuhan penjualan dan harga saham menjadi faktor penentu dalam permintaan bukti audit.

Beberapa hasil penelitian lainnya, Puspa Arum (2008), Rachmawati, dkk. (2013) membuktikan bahwa persuasi atas preferensi klien berpengaruh positif terhadap pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit. Di samping itu, hasil penelitian Wardono dan Seruni (2011) menunjukkan bahwa pertimbangan profesional auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas bahan bukti audit yang dikumpulkan, apabila bukti-bukti yang diperoleh dipertimbangkan sangat kompeten, maka hal ini akan sangat membantu auditor dalam menentukan bahwa laporan keuangan yang diperiksanya telah disajikan secara wajar. Di samping itu, hasil penelitian Kinantya, dkk. (2015) juga membuktikan bahwa profesionalisme auditor memiliki kontribusi dalam memperoleh bukti audit kompeten yang cukup. Oleh karena itu, semakin tinggi pertimbangan profesional auditor, maka Kelengkapan Bahan

Bukti Audit akan semakin banyak. Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesis ke-3 dirumuskan sebagai berikut:

H<sub>3</sub> = Pertimbangan Profesional Auditor berpengaruh negatif terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit

## METODOLOGI PENELITIAN

### Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah para auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berada di wilayah DKI Jakarta. Dalam penelitian ini, teknik pengambilan sampel diambil dengan menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu teknik penentuan sampel atas dasar pertimbangan tertentu. Pemilihan sampel penelitian didasarkan pada pertimbangan bahwa responden bekerja di Kantor Akuntan Publik yang memiliki pengalaman minimal satu (1) tahun sebagai auditor dimana cukup memahami Kelengkapan Bahan Bukti Audit.

Hair (2010:112) menyarankan bahwa jumlah sampel penelitian yang tidak diketahui jumlah populasi pastinya, minimal berjumlah 3 (tiga) kali variabel yang dianalisis atau indikator pertanyaan, sehingga jumlah sampel yang dibutuhkan adalah 170 responden (5 x 34 pertanyaan).

### Operasionalisasi Variabel

#### 1) Variabel Independen

##### Independensi

Variabel ini diukur menggunakan indikator berdasarkan penelitian Sukriah *et al.* (2009), dengan istilah "IDP", dari indikator X1 sampai dengan X9.

##### Pengalaman

Variabel ini diukur menggunakan indikator berdasarkan penelitian Sukriah *et al.* (2009), dengan menggunakan istilah "EXP", dari indikator X10 sampai dengan X17.

##### Pertimbangan Profesional Auditor

Variabel ini diukur menggunakan indikator berdasarkan penelitian Jenkins dan Haynes (2003), dengan menggunakan istilah "JUDG", dari indikator X18 sampai dengan X25.

#### 2) Variabel Dependen

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kelengkapan Bahan Bukti Audit. Variabel ini menggunakan 9 (sembilan) indikator yang mencakup ketepatan bahan bukti (*appropriateness of evidence*) dan kecukupan bahan bukti (*sufficiency of evidence*) (Arens *et al.*, 2014), dengan menggunakan istilah "EVI", dari indikator Y1 sampai dengan Y9.

### Metode Analisis

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi berganda. Teknik analisis data dioperasikan melalui program SPSS 22.00. Adapun model regresi yang dirumuskan dalam penelitian ini dibentuk ke dalam persamaan berikut ini:

$$Y = \alpha + \beta_1.X_1 + \beta_2.X_2 + \beta_3.X_3 + e$$

Keterangan:

- Y = Kelengkapan Bahan Bukti Audit  
 $\alpha$  = Konstanta  
 $\beta_1 - \beta_3$  = Koefisien regresi masing-masing variabel  
X1 = Independensi  
X2 = Pengalaman  
X3 = Pertimbangan profesional auditor  
e = *error term*, yaitu tingkat kesalahan penduga dalam penelitian

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini dilakukan melalui Pengujian Koefisien Determinasi (*R Square*), Pengujian secara Simultan (Uji-F) dan Pengujian secara Parsial koefisien regresi (Uji-t).

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Statistik Deskriptif

Dalam penelitian ini, jumlah kuesioner yang disebarakan sebanyak 250 responden, dimana penyebaran kuesioner dilakukan pada responden yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) dan memiliki pengalaman minimal satu (1) tahun berprofesi sebagai auditor dimana cukup memahami dalam Kelengkapan Bahan Bukti Audit. Kuesioner yang telah diisi dan dikembalikan sebanyak 170 kuesioner atau 68% dari keseluruhan data kuesioner yang telah disebarakan. Dengan memanfaatkan informasi yang didapatkan pada hasil survei penelitian melalui sampling terhadap 170 responden yang berprofesi sebagai auditor, terlihat karakteristik demografis mayoritas responden berjenis kelamin pria dengan persentase 57,6%, mayoritas responden berusia 25–45 tahun dengan 42,4% berlatar belakang pendidikan S1 dan memiliki jabatan yang cukup bervariasi.

### Uji Asumsi Klasik

Dalam melakukan uji normalitas. Pengujian ini merupakan pengujian statistik non-parametrik dengan teknik One-Sample *Kolmogorov-Smirnov* (K/S), dengan hasil sebagai berikut:

**Tabel 1 Hasil Uji *Kolmogorov Smirnov***  
**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		Unstandardized Residual
N		170
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	,0000000
	Std. Deviation	3,19562421
	Absolute	,058
Most Extreme Differences	Positive	,040
	Negative	-,058
Kolmogorov-Smirnov Z		,762
Asymp. Sig. (2-tailed)		,607

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

(Sumber: Output SPSS 22.00, 2016)

Hasil uji One-Sample K/S pada Tabel 2, diperoleh besarnya nilai Kolmogorov-Smirnov Z adalah sebesar 0,762 dengan nilai Asymp. Sig (2-tailed) sebesar 0,607 adalah tidak signifikan sehingga  $H_0$  diterima ( $p > 0,05$ ). sehingga nilai residual mengikuti fungsi distribusi normal data. Pengujian multikolonieritas dilakukan dengan melihat besaran nilai *tolerance* dan VIF. Adapun hasil uji multikolonieritas dapat dilihat pada Tabel 2 berikut ini:

**Tabel 2 Hasil Uji Multikolonieritas**

Variabel Penelitian	Nilai <i>Tolerance</i>	Nilai VIF
Independensi	0,692	1,446
Pengalaman	0,675	1,483
Pertimbangan Profesional Auditor	0,870	1,149

(Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 22.00, 2016)

Berdasarkan hasil uji multikolonieritas pada Tabel 2 di atas, dapat diketahui bahwa nilai *tolerance* pada masing-masing variabel independen lebih besar (>) daripada 0,1 dan nilai VIF lebih kecil (<) daripada 10. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa model regresi terbebas dari multikolonieritas antar variabel independen. Pengujian heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan teknik uji *glejser* yang dapat dilihat pada Tabel 3 berikut ini:

**Tabel 3 Hasil Uji *Glejser***

	Nilai Signifikansi
(Constant)	0,152
Independensi	0,659
Pengalaman	0,191
Pertimbangan Profesional Auditor	0,340

(Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 22.00, 2016)

Berdasarkan hasil uji *glejser* pada Tabel 3 di atas, dapat diketahui bahwa keseluruhan variabel independen tidak signifikan pada level 5% sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi permasalahan heteroskedastisitas pada data residual.

### Uji Validitas dan Reliabilitas

**Tabel 4 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas**

Variabel Independen	Indikator	r-Pearson Correlation	Hasil Pengujian Validitas	Cronbach's Alpha	Hasil Pengujian Reliabilitas
Independensi (X1)	X1	0,616	Valid	0,813	<i>Reliable</i>
	X2	0,654	Valid		
	X3	0,637	Valid		
	X4	0,614	Valid		
	X5	0,619	Valid		
	X6	0,639	Valid		
	X7	0,635	Valid		

Variabel Independen	Indikator	r-Pearson Correlation	Hasil Pengujian Validitas	Cronbach's Alpha	Hasil Pengujian Reliabilitas
Pengalaman (X2)	X8	0,629	Valid	0,874	Reliable
	X9	0,696	Valid		
	X10	0,755	Valid		
	X11	0,791	Valid		
	X12	0,666	Valid		
	X13	0,745	Valid		
	X14	0,748	Valid		
	X15	0,693	Valid		
	X16	0,712	Valid		
Pertimbangan Profesional Auditor (X3)	X17	0,760	Valid	0,767	Reliable
	X18	0,613	Valid		
	X19	0,647	Valid		
	X20	0,614	Valid		
	X21	0,599	Valid		
	X22	0,674	Valid		
	X23	0,666	Valid		
	X24	0,598	Valid		
	X25	0,533	Valid		
Kelengkapan Bahan Bukti Audit (Y)	Y1	0,288	Valid	0,786	Reliable
	Y2	0,609	Valid		
	Y3	0,640	Valid		
	Y4	0,604	Valid		
	Y5	0,655	Valid		
	Y6	0,585	Valid		
	Y7	0,701	Valid		
	Y8	0,710	Valid		
	Y9	0,701	Valid		

(Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 22.00, 2016)

Berdasarkan Tabel 4 di atas, dapat diketahui bahwa semua butir-butir dalam pernyataan kuesioner memiliki nilai *r-Pearson Correlation* lebih dari ( $>$ ) 0,1497. Kemudian, semua instrumen yang dibentuk mempunyai nilai *cronbach's alpha* lebih besar atau sama dengan ( $\geq$ ) 0,70 sehingga dapat disimpulkan bahwa kuesioner *valid* dan *reliable* sebagai instrumen penelitian.

## Pengujian Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Tabel 5 Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model Summary <sup>b</sup>				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,375 <sup>a</sup>	,141	,125	3,22437

a. Predictors: (Constant), Pertimbangan Profesional Auditor, Independensi, Pengalaman

b. Dependent Variable: Kelengkapan Bahan Bukti Audit

(Sumber: Output SPSS 22.00, 2016)

Berdasarkan Tabel 5 di atas, menunjukkan nilai *Adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,125 atau (12,5%) yang diartikan perubahan variabel Kelengkapan Bahan Bukti Audit dapat dijelaskan oleh independensi,

pengalaman, dan pertimbangan profesional auditor. Sedangkan sisanya sebesar 87,5% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak diikutsertakan dalam penelitian ini.

### Uji Hipotesis secara Simultan (Uji-F)

**Tabel 6 Hasil Uji ANNOVA (Uji-F)**

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	282,617	3	94,206	9,061	,000 <sup>b</sup>
	Residual	1725,830	166	10,397		
	Total	2008,447	169			

a. Dependent Variable: Kelengkapan Bahan Bukti Audit

b. Predictors: (Constant), Pertimbangan Profesional Auditor, Independensi, Pengalaman  
(Sumber: Output SPSS 22.00, 2016)

#### Nilai Signifikansi:

0,000<sup>b</sup> < 0,05 ( $H_a$  diterima)

#### Kesimpulan:

**Ha Diterima**, artinya variabel independensi, pengalaman, dan pertimbangan profesional auditor secara simultan berpengaruh signifikan terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit.

**Tabel 7 Hasil Pengujian Hipotesis (Uji-t)**

Hipotesis	Koefisien Regresi	t-value	Sig.	Kesimpulan
H <sub>1</sub> : Independensi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit	0,059	0,739	0,461	Tidak Signifikan
H <sub>2</sub> : Pengalaman berpengaruh negatif dan signifikan terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit	0,304	4,001	0,000095	Signifikan Positif
H <sub>3</sub> : Pertimbangan Profesional Auditor berpengaruh negatif dan signifikan terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit	-0,046	0,607	0,545	Tidak Signifikan

(Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 22.00, 2016)

### PEMBAHASAN

H<sub>1</sub> Hasil pengujian hipotesis ke-1 dapat disimpulkan bahwa independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit, hal ini ditunjukkan dengan nilai koefisien regresi sebesar 0,059 dengan probabilitas sebesar 0,461, yang berarti bahwa setiap kenaikan satu tingkat kelengkapan bahan bukti audit maka akan terjadi peningkatan independensi sebesar 0,059 atau dinyatakan tidak signifikan. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Sukriah *et al.* (2009), yang menyatakan bahwa independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan yang disebabkan oleh adanya intervensi pimpinan untuk

menentukan, mengeliminasi atau memodifikasi bagian-bagian tertentu yang akan diperiksa serta intervensi atas prosedur-prosedur yang dipilih oleh auditor.

Hasil penelitian ini tidak mendukung teori atribusi (*attribution theory*), dimana Fritz Heider (1958) menyatakan bahwa perilaku seseorang itu dapat disebabkan karena faktor-faktor internal (disebut atribusi internal) dan dapat disebabkan oleh faktor eksternal (atribusi eksternal). Dalam kaitannya dengan Kelengkapan Bahan Bukti Audit, seorang auditor dituntut untuk tidak memihak dan memiliki independensi yang tinggi dalam melaksanakan Standar Pekerjaan Lapangan agar mampu menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian entitas / obyek pemeriksaan atas pengendalian intern dengan baik. Dalam beberapa kasus, auditor sering atau terkadang dihadapkan permintaan atau tekanan oleh *auditee* (klien) untuk memenuhi keinginan klien tersebut sehingga bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas dalam pemeriksaan, kondisi ini diyakini dapat membuat perilaku seorang auditor dapat berlaku independen atau sebaliknya.

Dalam penelitian ini, independensi auditor diyakini tidak menjamin cepat atau lambatnya dalam proses Kelengkapan Bahan Bukti Audit, hal ini disebabkan oleh beberapa faktor diantaranya adanya kemungkinan terlibatnya *auditee* selama proses audit, auditor memiliki kepentingan pribadi dalam pelaksanaan pekerjaan lapangan dan adanya usaha pembatasan ruang lingkup, dan senior auditor atau ketua tim tidak melakukan monitoring terhadap program audit yang ada. Dengan demikian, semakin tinggi independensi auditor tidak berdampak pada banyak atau sedikitnya Kelengkapan Bahan Bukti Audit.

H<sub>2</sub> Hasil pengujian hipotesis ke-2 dapat disimpulkan bahwa pengalaman berpengaruh signifikan dan positif terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit, hal ini ditunjukkan dengan nilai koefisien regresi sebesar 0,304 dengan probabilitas sebesar 0,000095, yang berarti bahwa kenaikan pengalaman audit sebesar 0,304 akan berdampak pada kelengkapan bahan bukti audit sebesar satu konstanta. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Wardono dan Seruni (2011), Bennet & Hatfield (2013) dan Kinantya, dkk. (2015) yang membuktikan bahwa pengalaman audit akan tinggi akan lebih banyak dalam melakukan dan mengevaluasi risiko-risiko yang terdapat dalam bahan bukti audit.

Auditor yang memiliki pengalaman atau jam terbang yang tinggi secara tidak langsung akan membentuk keahlian seseorang baik secara teknis maupun secara tataran praktis, karena auditor dituntut untuk segera menyelesaikan penugasan audit yang diberikan dengan cepat, hati-hati dan cermat.

Hasil pengujian ini sebaliknya tidak mendukung penelitian Herliansyah dan Ilyas (2006) yang membuktikan bahwa pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap *judgment* auditor, dimana auditor berpengalaman (partner dan manajer) tidak terpengaruh oleh adanya informasi tidak relevan dalam membuat *judgment*. Dalam menghadapi entitas / obyek pemeriksaan yang beragam, pengalaman auditor yang tinggi akan membentuk

kepribadian seseorang dan keahlian dalam mendeteksi dan mencari penyebab munculnya kesalahan dan memberikan rekomendasi, ketelitian dan kecermatan dalam menyelesaikan pekerjaan audit dan kecepatan dalam penyelesaian penugasan audit sehingga mengurangi penumpukan tugas. Oleh karena itu, semakin tinggi pengalaman seorang auditor maka Kelengkapan Bahan Bukti Audit akan menjadi semakin banyak.

- H<sub>3</sub> Hasil pengujian hipotesis ke-3 dapat disimpulkan bahwa pertimbangan profesional auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit, hal ini ditunjukkan dengan nilai koefisien regresi sebesar -0,046 dengan probabilitas sebesar 0,545, yang berarti bahwa kenaikan pertimbangan profesional auditor sebesar 0,046 akan berdampak pada penurunan kelengkapan bahan bukti audit sebesar satu konstanta. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian Wardono dan Seruni (2011) yang membuktikan bahwa pertimbangan profesional auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas bahan bukti audit yang dikumpulkan. Pertimbangan seorang auditor menjadi hal yang sangat penting dalam menentukan pelaksanaan tugas dan fungsi suatu audit dengan baik dan teratur. Menurut Myers-Briggs (1985), dalam pertimbangan secara profesional dalam pengambilan keputusan berdasarkan analisis dan pemahaman data dan informasi yang diperoleh, fakta-fakta yang ada, pertimbangan khusus, pengalaman dari pihak internal dan eksternal serta kertas kerja pemeriksaan yang dianalisis dengan kompetensi yang dimiliki oleh auditor, hal ini sangat dipengaruhi oleh subjektivitas dari masing-masing auditor dalam mengambil keputusan. Oleh karena itu, semakin tinggi pertimbangan profesional seorang auditor tidak berdampak pada banyak atau sedikitnya Kelengkapan Bahan Bukti Audit.

## SIMPULAN

1. Independensi tidak terbukti berpengaruh signifikan terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit.
2. Pengalaman terbukti berpengaruh signifikan dan positif terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit.
3. Pertimbangan Profesional Auditor tidak terbukti berpengaruh signifikan terhadap Kelengkapan Bahan Bukti Audit.

## DAFTAR PUSTAKA

- Agung Rai, I Gusti. 2008. *Audit Kinerja pada Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Arens, Alvin A., Elder, Randal J., Mark S. Beasley. 2014. *Auditing and Assurance Service, an Integrated Approach*. (Global Edition). England: Pearson Education Limited.
- Arum, Enggar D.P. 2008. *Pengaruh Persuasi Atas Preferensi Klien Dan Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Auditor Dalam Mengevaluasi Bukti Audit*. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. 5(2), 156-181.

- Bennett, G. Bradley dan Hatfield C. Richard. 2013. *The Effect of The Social Mismatch between Staff Auditor and Client Management on the Collection of Audit Evidence. The Accounting Review. 88* (1), 31-50.
- Fitriani, Nur A. dan Chariri, A. 2014. *Pengaruh Tipe Klien dan Tipe Komunikasi terhadap Pengumpulan Bukti Audit* (Studi Persepsi Auditor KAP di Jawa Tengah). Semarang: Undip.
- Halim, Abdul. 2008. *Auditing (Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan)*. Jilid ke-1. Edisi Keempat. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Hair, J.F., Jr. Black, W.C., Babin, B.J., & Anderson 2010. *Multivariate Data Analysis. (7<sup>th</sup>ed)*. New Jersey: Prentice Hall. ISBN: 0138132631.
- Heider, Fritz. 1958. *The Psychology of Interpersonal Relations*, New York: Wiley.
- Herliansyah, Yudhi dan Ilyas, Meifida. 2006. *Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Penggunaan Bukti Tidak Relevan Dalam Auditor Judgement. Simposium Nasional Akuntansi IX (K-AUDI 12)*, Padang (23-26 Agustus), 1-12.
- Ikatan Akuntan Indonesia-Kompartemen Akuntan Publik (IAPI). 2013. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jenkins, J. Gregory dan C.M. Haynes. 2003. *The Persuasiveness of Client Preferences: An Investigation of the Impact of Preference Timing and Client Credibility. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 22* (1), Maret: 143-154.
- Kaplan, S.E., dan P.M.J. Reckers. 1989. *An Examination of Information Search During Initial Audit Planning. Accounting, Organization and Society. 14* (56), 539-550.
- Keliat, M., Virgianita, A., Al Banna, S. dan Aryanto A.C. 2013. *Pemetaan Pekerja Terampil Indonesia dan Liberalisasi Jasa ASEAN*. Diakses pada 10 Desember 2014. Melalui: <[www.kemlu.go.id/.../Laporan%20Akhir%20Liberalisasi%20Jasa.pdf](http://www.kemlu.go.id/.../Laporan%20Akhir%20Liberalisasi%20Jasa.pdf)>
- Kinantya, P., Purnamasari, P. dan Gunawan, H. 2015. *Pengaruh Pengalaman, Profesionalisme dan Risiko Audit terhadap Bukti Audit Kompeten yang Cukup. Prosiding Penelitian SPeSIA 2015*. Akuntansi, 120-126.
- Kock, N. 2005. *Media richness or media naturalness? The evolution of our biological communication apparatus and its influence on our behavior toward e-communication tools. IEEE Transactions on Professional Communication. 48* (2), 117–130.
- Koroy, Tri Rama. 2005. *Pengaruh Preferensi Klien dan Pengalaman Audit Terhadap Pertimbangan Auditor. Simposium Nasional Akuntansi VIII*, Solo (15-16 September), 917-928.
- Kranacher, Mary-Jo. 2012. *How to Detect Fraud. The CPA Journal. 80* (Juni 2012).
- Mardiasmo. 2013. *Kebutuhan Akuntan Profesional Meningkat*. Diakses pada 10 Desember 2014. Melalui: <<http://akuntanonline.com/showdetail.php?mod=art&id=916&t=Kebutuhan%20Akuntan%20Profesional%20Meningkat%20&kat=Akuntansi>>
- Pratt, J. dan Stice, J.D. 1994. *The effects of client characteristics on auditors' litigation risk judgments, requiring audit evidence, and recommended audit fees. The Accounting Review. 69* (4), 639-656.

- Rapina, Lili Marlen Saragi dan Verani Carolina. 2010. *Pengaruh Independensi Eksternal Auditor Terhadap Kualitas Pelaksanaan Audit (Studi Kasus Pada Beberapa Kantor Akuntan Publik Di Bandung)*. Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi No.2 Tahun ke-1 Mei-Agustus 2010.
- Rahmawati, J.D.W. 2013. *Jurnal. Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit*.
- Sukriah, Ika, Akram dan Inapty, B.A. Akram. 2009. *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektivitas, Integritas dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. Simposium Nasional Akuntansi XII, Palembang (3-9 November)*.
- Wardoyo, T.S. dan Seruni P.A. 2011. *Pengaruh Pengalaman dan Pertimbangan Profesional Auditor terhadap Kualitas Bahan Bukti Audit yang Dikumpulkan. (Studi Kasus Pada Kantor Akuntan Publik di Bandung)*. Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi, (6) Tahun ke-2, September-Desember 2011.