

## **INTEGRITAS KLIEN, PENILAIAN RISIKO AUDIT DAN KEABSAHAN BUKTI AUDIT**

**Andi Agus**

*STIEM Bongaya Makassar*

### **ABSTRACT**

*The purpose of this study is to examine the influence of client integrity and audit risk assessment toward audit evidence validity by exploring Integrity Theory, Risk Theory, and Evedence Theory.*

*The data used in this study are primary data by collecting data through questionnaires. A total of 80 auditors (respondents) who works in the Office of Audit Board of Indonesia Representative of South Sulawesi were selected as a sample of this study.*

*This study found that client's integrity positively influence validity audit evidence. It indicates that the higher integrity lead to higher validity audit evidence. In contrast, audit risk assessment does not influence validity audit evidence. It indicates that the higher audit risk assessment does not lead to higher influence validity audit evidence. This study also found that client's integrity and audit risk assessment together can increase the validity of audit evidence*

**Keywords:** *Integrity client, audit risk assessment, audit evidence validity.*

### **I. PENDAHULUAN**

Secara global, telah terjadi penjarahan korporasi yang merugikan masyarakat selama dekade pertama abad ke-21 yang disebabkan oleh integritas klien yang rendah. Laporan keuangan perusahaan sering digunakan untuk memperbuat dan/atau menyembunyikan kesalahan. Nama-nama perusahaan yang menjadi sinonim dengan integritas klien rendah atau ketidakjujuran dan melibatkan akuntan adalah; Enron, WorldCom, Royal Kuasai, dan Parmalat. Kasus-kasus tersebut merupakan bukti penurunan integritas klien yang menyeret kantor akuntan papan atas di Amerika Serikat (The Big Five).

Di Indonesia ada sederetan kasus integritas klien yang melibatkan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang selama ini diyakini memiliki kualitas audit tinggi. Kasus bank yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian dalam laporan keuangannya justru mengalami kebangkrutan (Bisnis Indonesia dalam Koroy, 2007:114). Kasus Kimia Farma dan Bank Lippo berawal dari terdeteksinya manipulasi dalam laporan keuangan.

Fenomena maraknya kasus audit yang disebabkan oleh integritas klien, maka ketika auditor akan memulai suatu rangkaian audit; penilaian integritas klien, evaluasi integritas manajemen, dan hipotesis tentang integritas klien, seharusnya menjadi bahan pertimbangan utama dan dilakukan pada tahap perencanaan audit (Joyce dan Biddle, 1991). Hal ini didukung oleh Kaplan dan Reckers, 1994 yang menemukan bahwa integritas manajemen terkait dengan penemuan salah saji material, dan Johnstone dan Bedard (2004) yang menemukan bahwa persepsi integritas klien dikaitkan dengan keputusan tentang apakah akan menerima klien baru, melanjutkan atau menghentikan jasa audit kepada klien lama.

Kuatnya peranan integritas klien dalam menentukan hasil kerja auditor, Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI, 2013) mensyaratkan untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap akuntan harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin, karena (1) integritas mendasari timbulnya pengakuan professional, (2) Integritas tidak dapat menerima kecurangan atau peniadaan prinsip, (3)

Integritas adalah bentuk standar teknis dan etika, (4) Integritas adalah prinsip objektivitas dan kehati-hatian profesional.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) mensyaratkan bahwa auditor harus mendokumentasikan penilaian mereka tentang risiko penipuan. Selain itu, auditor juga harus peka tentang syarat untuk mendokumentasikan faktor menentukan risiko audit. Auditor pada awal atau sebelum melakukan pemeriksaan akan mengantisipasi dan mengevaluasi integritas klien, karena tingkat keyakinan akan integritas klien tersebut akan memberikan arahan guna penyesuaian program pemeriksaan dan potensi risiko yang mungkin akan diterima serta keyakinan akan keabsahan bukti yang akan dikumpulkan.

Bernardi (1997) menguji hubungan antara auditor dan penilaian terhadap kemungkinan penipuan dengan integritas klien. Pada peringkat integritas tinggi kemungkinan penipuan terdeteksi oleh auditor. Sedangkan pada peringkat integritas rendah kemungkinan penipuan tidak terdeteksi oleh auditor. Oleh karena itu, ketika integritas manajemen dinilai rendah, maka auditor perlu memperbanyak bukti eksternal, demikian pula sebaliknya ketika integritas dinilai tinggi, diharapkan resiko dinilai pada tingkat yang lebih rendah sehingga bukti audit tidak perlu diperbanyak.

Selama audit, auditor harus menggunakan temuan mereka untuk melakukan revisi, mendukung atau menolak dugaan awal mereka tentang integritas klien. Bernard (1994a) menemukan bahwa manajer terdeteksi mengadakan penipuan pada tingkat integritas yang lebih rendah dibandingkan manajer yang mempunyai integritas yang lebih tinggi.

Friedberg (1998) meneliti kepentingan relatif dari faktor-faktor kualitatif dan kuantitatif ketika menilai batas materialitas, mereka menemukan faktor-faktor kualitatif yang harus dipertimbangkan ketika mengevaluasi materialitas yaitu integritas manajemen. Anderson dan Marchant (1999) meneliti hubungan antara penilaian auditor atas kemungkinan penipuan dan penilaian risiko menggunakan integritas klien. Anderson dan Marchant (1999) menemukan bahwa, ketika membuat penilaian mengenai integritas dan kemampuan klien, perilaku positif atau negatif mempunyai nilai diagnostik yang lebih besar.

Evaluasi bukti adalah bagian fundamental setiap audit, karena masalahnya kompleks dan sangat vital dalam proses pengambilan keputusan. Auditor membutuhkan pertimbangan mengenai kualitas dan kuantitas bukti sesuai dengan kriteria yang ditetapkan seperti kecukupan, kompetensi dan biaya (Lin dan Chen 2000). Sampai saat ini, auditor tetap pada pendirian awal bahwa objektifitas dalam mendapatkan dan mengevaluasi bukti adalah inti dari audit (UlfertGronewold, 2003).

Faktor yang dapat mempengaruhi hasil evaluasi bukti audit adalah kehandalan atau *credibility* sumber bukti itu, apakah bukti dari sumber yang berbeda atau yang bersifat berbeda tetapi konsisten, atau interaksi antara keduanya (Hirst, 1994), baik sumber bukti internal maupun bukti eksternal serta konsistensi bukti dari sumber yang berbeda tersebut. Jenny Goodwin (1999), menyebutkan integritas dievaluasi sebagai tinggi atau rendah berkaitan dengan bukti yang diberikan oleh sumber.

Ketika auditor berencana untuk menerima klien baru, yang paling mendapat perhatian adalah integritas klien, karena integritas akan mempengaruhi kemungkinan resiko yang dihadapi yaitu risiko penipuan dan kredibilitas sumber bukti audit. Penilaian integritas klien yang negatif secara tidak langsung terkait dengan penilaian risiko, bukti audit dan rekomendasi biaya (Beaulieu, 2001). Dengan demikian, perumusan masalah penelitian yang dikemukakan untuk dibuktikan secara empiris yaitu apakah integritas berpengaruh terhadap penilaian resiko audit dan keabsahan bukti audit.

## II. KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Teori Integritas

Integritas, menurut kamus Random House College Dictionary (1975), didefinisikan sebagai kepatuhan pada prinsip-prinsip moral dan etika. Integritas seseorang dipandang sebagai memiliki integritas, jika seseorang dapat melihat keselarasan yang jelas antar kata

dan perbuatan (Stephani, 2004). Integritas perilaku adalah kenyamanan jenis tertentu yang biasanya timbul dan melihat kebelakang, tindakan dari waktu ke waktu yang mempertahankan keutuhan diri. Integritas diri dikuatkan ketika "diri-sekarang" menghormatinya, ketika terdapat pilihan untuk tidak menghormatinya (Khalil, 2005). Ketika integritas "terjual", maka yang didapat adalah rasa malu (Cohen, 1994). Rasa malu (*shame*) adalah ketidak-nyamanan jenis tertentu yang timbul dari sebagian besar - bukan semua - pelanggaran kejujuran (Khalil, 2005).

Kelurusan, kejujuran, kehormatan, dan rasa malu beragam di antara berbagai orang dan di antara budaya. Sebuah perbuatan dilakukan terhadap seorang anggota lain mungkin dianggap tidak jujur, tetapi kalau dilakukan terhadap orang luar, mungkin dianggap "pintar." Perbedaan ini mungkin adalah salah satu aspek solidaritas etnis atau klan dan yang menyangkut keganjilan historis maupun budaya (Cohen, 1994).

Rasa malu (*shame*) terjadi ketika seseorang menganggap tindakannya sebagai kegagalan menyangkut standar, peraturan, dan tujuannya. Orang yang mengalami rasa malu ingin bersembunyi, ingin menghilang atau ingin mati. Ini merupakan keadaan negatif dan menyakitkan, yang juga mengacaukan perilaku yang berlangsung dan membuat kacau pikiran dan tidak mampu berbicara. Tubuh orang yang malu tampak mengkeret, seolah-olah hendak menghilang dari mata sendiri atau orang lain. Karena kuatnya keadaan emosi ini, dan serangan menyeluruh terhadap jaringan diri, satu-satunya yang bisa dilakukan kalau mengalami keadaan demikian adalah berusaha melepaskan diri darinya (Khalil, 2004).

Kejujuran bisa "dijual" hanya jika biaya penegakan hukum cukup tinggi. Kalau biaya transaksi penegakan hukum nol, maka kejujuran akan mempunyai "harga" nol. Jadi, kejujuran adalah barang bukan-biasa, jangan korbankan karena kekayaan yang didapat (suap) akan mengorbankan pihak lain (Stephani, 2004). Biaya transaksi penjualan kejujuran adalah pemanfaatan kesempatan yang melahirkan rasa malu yang merupakan suatu pelanggaran keterikatan yang mengikat secara konsistensi dari waktu ke waktu, yaitu kejujuran.

### **Asumsi Teori Integritas**

Teori integritas mempunyai tiga paham, yaitu; (a) integritas sebagai strategi (*the integrity-as-strategy view*), (b) integritas sebagai selera (*the integrity-as taste view*), dan (c) integritas sebagai sifat (*the integrity-as trait view*), (Khalil, 2003). Pandangan integritas sebagai strategi (*the integrity as strategy view*), menggambarkan integritas sebagai suatu batasan efektifitas biaya yang dipungut oleh pelaku untuk memperoleh kepercayaan orang secara berulang.

Pada pandangan integritas sebagai selera (*the integrity-as taste view*) menjelaskan gejala integritas dengan biaya transaksi mendekati nol, dengan menempatkan kejujuran pada fungsi tujuan, yaitu, sebagai suatu selera. Pandangan integritas sebagai selera, kejujuran bisa dikorbankan ketika intensitas godaan meningkat. Pandangan kejujuran sebagai selera diikhtisarkan dalam kiasan klise "setiap orang punya harga", yang diartikan setiap pengorbanan integritas (kejujuran) memerlukan tambahan biaya.

Pandangan integritas sebagai sifat (*the integrity-as trail view*), menjelaskan kebertahanan hidup dan menyoroti rasa malu. Rasa malu bisa dipandang sebagai biaya emosi atau kejiwaan yang mencegah orang berbuat tidak jujur. yaitu, dapat dilihat sebagai alat terikat-kuat yang menetap dalam mahluk hidup untuk mendukung sifat kejujuran. Penalaran tersebut memakai apa yang bisa disebut orang sebagai seleksi social, dan bukan seleksi alam. yaitu, bagian dan populasi yang sama seperti halnya setiap orang menyukai sifat kejujuran daripada sifat pengelabuan. Menurut penalaran ini, kalau pelaku yang jujur dalam populasi melampaui suatu ambang kritis, maka mereka akan membayar barang publik yang lebih mahal.

### **Teori Bukti (*Evidence Theory*)**

Pertimbangan profesional biasanya dimulai dengan mengumpulkan bukti-bukti, merangkai bukti-bukti, menggabungkan bukti-bukti dan mengevaluasi kekuatan atau persuasi dari set bukti. Dalam dunia audit, pengetahuan tentang karakteristik yang membuat bukti persuasif akan bermanfaat dalam mengembangkan: (1) teori model berbasis pertimbangan profesional (2) untuk mengevaluasi bukti, dan (3) kerangka kerja. Namun, sampai saat ini, tidak ada teori umum dari bukti audit telah diterima baik dalam penelitian atau literatur praktek, tetapi praktisi perlu ukuran kekuatan atau bukti persuasif untuk digunakan dalam alat bantu keputusan (Mouts dan Sharaf, 1996).

Terlepas dari kenyataan masih terbatasnya panduan atau literatur dalam standar auditing tentang penilaian profesional berdasarkan bukti, bahwa karakteristik bukti akan mempengaruhi persuasif dari bukti audit. Bukti persuasif yang cukup dalam kuantitas dan kualitas memungkinkan auditor untuk mencapai kesimpulan yang tepat (Caster dan Pincus, 1996).

Penilaian auditor atas kekuatan dari serangkaian bukti yang terkait dengan tiga faktor yaitu; validitas (relevansi), verifiability (kehandalan) dan cakupan (kelayakan periode audit) dari prosedur yang dilakukan. Bedard dan Grahan (2002) mengidentifikasi karakteristik bukti yang mempengaruhi persuasi, yang disebut "kekuatan pembuktian" dalam yurisprudensi. Dia berargumen bahwa kekuatan pembuktian meningkat, kemungkinan keputusan yang salah menurun.

Tujuan teori bukti adalah untuk mewakili dan menggabungkan bagian-bagian yang berbeda dari bukti yang tersedia (Van den Acker, 1999). Dalam Standar audit menekankan bahwa "bukti audit lebih persuasif (meyakinkan) ketika barang bukti dari sumber yang berbeda atau yang bersifat berbeda dan konsisten (Tubbs dan Messier, 2000).

### **Teori Risiko (*Risk Theory*)**

Teori Risiko seperti yang kita kenal sekarang dimulai pada tahun 1491 dengan Luca Pacioli, seorang biarawan Fransis lebih dikenal sebagai "Puzzle Pacioli", yang mengajukan pertanyaan ketika sebuah permainan dua pemain dihentikan sebelum selesai, bagaimana anda membagi taruhannya? Pertanyaan belum terjawab selama 163 tahun sampai Chevelier de Mere, seorang bangsawan Perancis, menantang matematikawan besar Perancis, Blaise Pascal, untuk memecahkan Puzzle Pacioli.

Pascal menerima tantangan dan dengan bantuan rekannya, Pierre de Fermat, memecahkan teka-teki ini. Taruhannya harus dibagi berdasarkan probabilitas dari setiap pemain memenangkan permainan sehingga memperkenalkan perhitungan probabilitas. Teori probabilitas merupakan alat penting diperlukan untuk pengembangan teori risiko. Lima puluh tahun berikutnya baru terlihat aktivitas yang signifikan dalam pengembangan peralatan yang digunakan dalam pengukuran risiko (Messier, *et al*, 2001).

### **Integritas dan Risiko Audit**

Richard, Peters dan Pratt (1999) berpendapat bahwa perbedaan sifat, keadaan yang mendasari timbulnya risiko audit akan menyebabkan respon yang berbeda oleh auditor. Dalam beberapa kasus, auditor akan menyesuaikan rencana audit dengan keadaan yang mendasarinya dan ini menggambarkan perilaku auditor. Sebaliknya Benardhi (2009), menyatakan rendahnya integritas klien tidak selalu menimbulkan penipuan, tetapi auditor harus menggunakan program minimum atau menerapkan prosedur audit yang lebih ketat.

Fearnley *et al*, (2005) memberikan suatu tinjauan ulang tentang perkiraan auditor, dibantu dan tanpa dibantu mesin, tentang risiko penipuan, dan bagaimana pengendalian penipuan mempengaruhi rencana audit dan mengesankan bahwa perusahaan-perusahaan audit sebaiknya mempertimbangkan suatu pendekatan pemakaian model untuk memperkirakan penipuan. Kerumitan tugas perkiraan risiko, karena manusia mempunyai kesulitan mencapai ketepatan tinggi ketika mengambil keputusan yang rumit.

Zimbelman (1997) seharusnya auditor memperkirakan risiko penipuan manajemen secara terpisah dan bagaimana pengaruhnya terhadap perhatian para auditor pada faktor-faktor risiko, waktu audit yang direncanakan, dan tipe-tipe pengujian audit yang direncanakan. Dengan memakai piranti lunak, telah melakukan deteksi: (1) melakukan perkiraan menyeluruh tentang risiko; (2) melakukan perkiraan terpisah tentang risiko kesalahan, kemudian risiko penipuan; atau (3) melakukan perkiraan terpisah tentang risiko penipuan, kemudian risiko kesalahan. Honori dan Theodore (2011) mengemukakan bahwa para auditor yang melakukan perkiraan risiko penipuan dan risiko kesalahan menghabiskan lebih banyak waktu membaca faktor-faktor (petunjuk) risiko penipuan dan menganggarkan lebih banyak jam untuk kasus risiko tinggi maupun risiko rendah.

Church, McMillan, & Schneider (1998) meneliti efek risiko bawaan (*inherent risk*), risiko kontrol (*control risk*), dan kerangka keputusan (struktur tugas auditing) atas bagaimana seseorang auditor mempertimbangkan penipuan. Dengan menggunakan tiga indikator: (1) risiko mendasar tinggi atau rendah; (2) risiko kontrol tinggi atau rendah; dan (3) setelah suatu uraian tentang suatu kenaikan tidak terduga pada tagihan (*receivables*), Setelah membaca kasus tersebut, disajikan tiga tingkatan risiko: (1) penipuan, (2) kesalahan, (3) lingkungan. Analisis tentang tanggapan menunjukkan bahwa apakah seorang auditor intern memilih untuk mengikuti penjelasan menipu dipengaruhi secara signifikan oleh tingkat-tingkat risiko mendasar dan risiko kontrol, tetapi bukan oleh kerangka keputusan.

### Penilaian Risiko Audit

Penilaian risiko audit adalah proses penelusuran bukti untuk menentukan keyakinan dan menilai akan keaslian dan kebenaran bukti audit guna mendukung penerbitan opini audit (Bell et.al., 2005). Risiko audit merupakan salah satu yang menjadi perhatian auditor dalam menjalankan tugas dan tanggungjawab profesionalnya dan kemungkinan adanya risiko audit. Risiko audit dapat ditimbulkan dari tingkat penemuan yang direncanakan dalam menghadapi *irregularities*, misalnya (1) *Related party transaction* (transaksi perusahaan induk dan anak atau transaksi antar keluarga); (2) *Client misstate* (klien melakukan penyimpangan); (3) Kualitas komunikasi (klien tidak kooperatif); (4) *Initial audit* (klien baru pertama kali diaudit); (5) Klien bermasalah.

Risiko auditing berarti auditor menerima tingkat ketidakpastian tertentu dalam pelaksanaan audit. Auditor harus menyadari bahwa ada ketidakpastian mengenai kualitas bahan bukti, keefektifan pengendalian intern klien dan ketidakpastian apakah laporan keuangan memang telah disajikan secara wajar setelah diaudit (Richard *et al*, 1999). Risiko penemuan yang direncanakan adalah risiko bahwa bahan bukti yang dikumpulkan gagal dalam menemukan kekeliruan dan melewati batas yang dapat ditoleransi.

Risiko audit yang diterima adalah ukuran kesediaan auditor untuk menerima bahwa laporan keuangan salah saji secara material, walaupun audit telah selesai dan pendapat wajar tanpa pengecualian telah diberikan. Risiko audit sering disepadankan dengan keyakinan audit yang dapat diterima (Arens, 2003). Keyakinan menyeluruh adalah komplementer dari risiko audit, yaitu satu minus risiko audit, misalnya risiko audit yang dapat diterima 2 % sama artinya dengan keyakinan audit yang dapat diterima 98 %.

Risiko audit terkait dengan integritas, berupa risiko kecurangan yang terkait dengan kredibilitas sumber. Hubungan ini kemudian diperpanjang dan penilaian risiko untuk pengumpulan bukti audit yang direkomendasikan, serta biaya yang direkomendasikan auditor. Risiko audit didefinisikan sebagai probabilitas bahwa auditor akan menderita kerugian atau cedera pada praktek profesionalnya, termasuk biaya yang terkait dengan litigasi, sanksi yang dikenakan oleh regulator, asuransi, dan reputasi profesionalnya (Palmrose, 1998).

### Keabsahan Bukti Audit dan Risiko Audit

Kualitas audit, diukur dengan kebenaran penilaian *persuasive* atas bukti, secara langsung tergantung pada apakah bukti yang digunakan untuk merekonstruksi realitas yang relevan sesuai nilai keabsahan bukti tersebut (Ulfert Gronewold, 2006). Sejalan dengan itu, standar auditing yang profesional menyebutkan bahwa bukti audit harus cukup dan memadai (relevan dan handal) untuk memberikan dasar memadai untuk opini audit. Relevan dan kehandalan bukti dokumen, terkait erat dengan nilai keabsahan bukti, walupun ada beberapa pengecualian (Caster, 1996). Ulfert Gronewold (2006) menunjukkan bahwa teori bukti audit merupakan inti dari teori audit. Pengembangan kerangka teori membutuhkan identifikasi dan analisis karakteristik bukti audit, serta interpretasi teori probabilitas dan statistik inferensi dalam kaitannya dengan nilai persuasif dari berbagai jenis bukti audit.

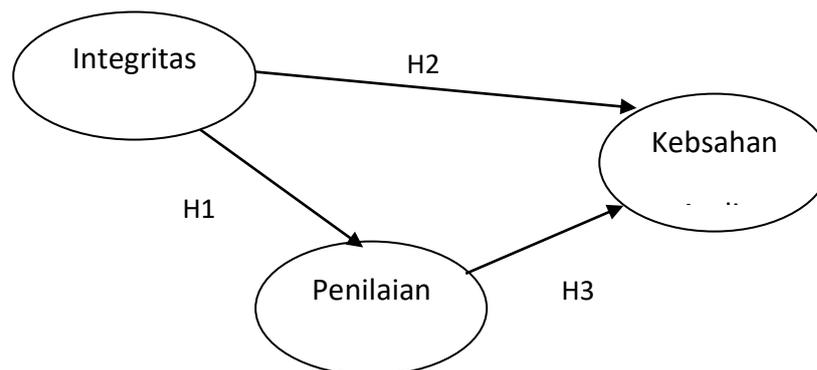
Auditor menggunakan bukti audit untuk menarik kesimpulan tentang realitas yang relevan yang tidak dapat diamati. Seberapa baik pengakuan yang benar dari realitas yang relevan dapat dicapai dengan nilai keabsahan bukti, yang pada gilirannya tergantung pada akurasi dari bukti dan proses pembuatan bukti serta evaluasi kognitif oleh auditor (Ulfert Gronewold, 2006).

Ulfert Gronewold (2006) mengemukakan bahwa untuk menilai keabsahan bukti memerlukan beberapa tahapan sebagai berikut:

1. Auditor menerima bukti dari sumber.
2. Mengetahui sumber pengolahan bukti.
3. Karakteristik bukti sendiri.
4. Membangun latan yang harus dievaluasi oleh auditor.
5. Meminta informasi lisan tentang situasi pembuatan bukti
6. Selanjutnya merekontruksi bukti-bukti tersebut.

Keandalan sumber merupakan faktor penting dari nilai probabilitas bukti yang mengacu pada idependensi, integritas, kepentingan diri sendiri, atau motivasi dari sumber, sementara yang lain berurusan dengan kualifikasi, kompetensi, atau kemampuan sebagai dimensi kedua sumber reliability (Zimbleman, 1997).

**Gambar. 1**  
**Hubungan Integritas Klien, Penilaian Resiko, dan Keabsahan Bukti Audit**



### Pengembangan Hipotesis

#### Integritas dan Penilaian Risiko Audit

Ketika auditor akan memulai suatu rangkaian audit, penilaian integritas klien seharusnya menjadi pertimbangan utama. Begitu pula evaluasi integritas manajemen seharusnya dilakukan pada tahap perencanaan audit. Benardi (1994) menyatakan bahwa auditor seharusnya membuat hipotesis tentang integritas klien pada tahap perencanaan audit. Sedangkan Johnstone, *et al* (2001) mengemukakan bahwa persepsi integritas klien

seharusnya dikaitkan dengan keputusan tentang apakah auditor akan menerima klien baru, melanjutkan klien lama atau menghentikan jasa audit kepada klien lama tersebut.

Sementara Van Peurse dan Pratt (1993) mengemukakan bahwa, evaluasi integritas klien dianggap oleh auditor sebagai salah satu langkah yang paling sulit dalam proses audit. Sebaliknya Jenny Goodwin (1999), menggunakan integritas auditor untuk menemukan sensitivitas terhadap sumber informasi audit, dan menyatakan bahwa integritas sumber informasi adalah variabel yang paling signifikan. Kathleen Howk (2008) menemukan bahwa integritas manajemen yang terkait dengan penemuan salah saji, mereka juga mencatat bahwa peringkat integritas merupakan proses evaluasi yang berkelanjutan. Dengan demikian hipotesis yang dapat dibangun adalah :

**H1: Integritas klien berpengaruh positif terhadap penilaian resiko audit.**

### **Integritas dan Keabsahan Bukti Audit**

Integritas mempengaruhi kemungkinan resiko yang dihadapi yaitu risiko penipuan, dan kredibilitas sumber. Penilaian integritas klien yang negatif secara tidak langsung terkait dengan penilaian risiko, bukti audit dan rekomendasi biaya. Penilaian integritas adalah komponen penting dari keputusan penerimaan klien baru (Kaplan 1998).

Auditor menggunakan bukti audit untuk menarik kesimpulan tentang realitas yang relevan yang dapat diamati. Seberapa baik pengakuan yang benar dari realitas yang dapat dicapai dengan nilai keabsahan bukti, yang pada gilirannya tergantung pada akurasi dari bukti dan proses pembuatan bukti serta evaluasi oleh auditor (Ulfert Gronewold, 2006). Dengan demikian hipotesis yang dapat dibangun adalah:

**H2: Integritas klien berpengaruh positif dengan tingkat keabsahan bukti audit.**

**H3: Penilaian resiko audit berpengaruh positif dengan keabsahan bukti audit.**

## **III. METODE PENELITIAN**

### **Populasi dan Sampel Penelitian**

Populasi penelitian ini adalah semua anggota auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Sulawesi Selatan berjumlah 106 auditor. Sedangkan sampel dalam penelitian ini adalah anggota auditor BPK Perwakilan Sulawesi Selatan yang mengembalikan kuesioner.

### **Metode Pengumpulan Data**

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survei dengan menggunakan kuesioner. Data dalam penelitian ini dikumpulkan dengan cara diantar langsung oleh peneliti ke kantor BPK Perwakilan Sulawesi Selatan.

### **Jenis dan Sumber Data.**

Jenis data penelitian ini adalah data primer. Sumber data penelitian ini diperoleh dari jawaban kuesioner yang disebarkan kepada responden tentang persepsi auditor pemerintah yang bernaung pada BPK di Perwakilan Sulawesi Selatan. Sedangkan data tentang auditor yang ada pada BPK Perwakilan Sulawesi Selatan sebagai kerangka (*framework*) sampel penelitian ini.

## **Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel**

### **Integritas Klien**

Variabel integritas klien merupakan variabel independen yang tidak diprediksi oleh variabel lain dalam model (Ghozali, 2005). Integritas adalah kemampuan berbuat jujur ketika ada peluang untuk tidak berbuat jujur (Kholil, 2005). Integritas diukur dari tiga dimensi, yaitu integritas sebagai strategi, integritas sebagai selera dan integritas sebagai sifat.

### **1. Integritas Sebagai Strategi**

Integritas sebagai strategi menggambarkan kejujuran sebagai suatu batasan yang efektif yang dianut oleh pelaku untuk memperoleh kepercayaan orang secara berulang (Tulloch, 1995). Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Elias L.Khalil (2005), instrumen ini terdiri dari 3 (tiga) item pertanyaan dengan skala likert 7 (tujuh) poin, skor yang rendah menandakan tingkat konflik peran yang dihadapi individu rendah, sebaliknya skor tinggi menandakan konflik yang dihadapi tinggi.

### **2. Integritas Sebagai Selera**

Integritas sebagai selera menjelaskan gejala kejujuran dengan biaya transaksi mendekati nol. Menurut pandangan kejujuran sebagai selera, kejujuran bisa dikorbankan ketika intensitas godaan meningkat. Pandangan kejujuran-sebagai selera diikhtisarkan dalam kiasan klise bahwa setiap orang punya harga, yang diartikan setiap pengorbanan integritas (kejujuran) memerlukan tambahan biaya (Anderson dan Marchan, 1999). Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Libby dan Lewis (1992) dengan instrument terdiri dari 3 (tiga) item pertanyaan dengan skala 7 (tujuh) *likert* poin.

### **3. Integritas Sebagai Sifat**

Integritas sebagai sifat menjelaskan keberterimaan hidup dan menyoroti rasa malu. Rasa malu bisa dipandang sebagai biaya emosi atau kejiwaan yang mencegah orang berbuat tidak jujur. Yaitu, bisa dilihat sebagai alat terikat-kuat yang menetap dalam mahluk hidup untuk mendukung sifat kejujuran. Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Dowel *et al*, (1998) yang terdiri dari 3 item pertanyaan dengan 7 (tujuh) skala likert.

### **4. Penilaian Risiko Audit**

Penilaian Risiko Audit adalah proses rekursif (*recursive*) penelusuran bukti (*evidence-drive*) untuk menentukan keyakinan dan menilai akan keaslian dan kebenaran bukti audit guna mendukung penerbitan opini audit (Bell *et.al.*, 2005). Penilaian Risiko Audit terdiri dari: (a) Integritas sumber bukti, (b) Prediksi kemungkinan besarnya resiko, (c) Perencanaan deteksi risiko, dan (d) Risiko legitasi bagi auditor. Instrumen disarikan dari Richard *et al*, (1999), yang terdiri dari 5 (lima) item pertanyaan dengan 7 (tujuh) skala likert.

Auditor harus menyadari bahwa ada ketidakpastian mengenai kualitas bahan bukti, keefektifan pengendalian intern klien dan ketidakpastian apakah laporan keuangan memang telah disajikan secara wajar setelah diaudit.

### **5. Keabsahan Bukti Audit**

Keabsahan Bukti Audit adalah penilaian persuasive atas bukti, yaitu apakah bukti mampu merekonstruksi realitas yang relevan sesuai nilai keabsahan bukti tersebut (Ulfert Gronewold, 2006). Auditor menggunakan bukti audit untuk menarik kesimpulan tentang relevansi antara nilai keabsahan bukti dengan proses pembuatan bukti serta evaluasi kognitif oleh auditor (Ulfert Gronewold, 2006). Kualitas audit, diukur dengan kebenaran penilaian persuasive atas bukti, secara langsung tergantung pada apakah bukti yang digunakan untuk merekonstruksi realitas yang relevan sesuai nilai keabsahan bukti tersebut. Instrumen disarikan dari Ulfert Gronewold (2006), yang terdiri dari 5 (lima) item pertanyaan dengan 7 (tujuh) skala likert. Keabsahan Bukti Audit terdiri dari: (a) Auditor menerima bukti dari sumbernya, (b) Mengetahui sumber pengolahan bukti, (c) Karakteristik bukti (intern, ekstern), (d) Membangun laten yang harus dievaluasi oleh auditor, dan (e) Menerima informasi lisan tentang situasi pembuatan bukti.

## Metode Analisis

### Uji Kualitas Data

#### a. Validitas Data

Uji validitas dilakukan dengan menghitung atau membandingkan korelasi antar item atau antar skor totalnya. Alat ukur dinyatakan valid jika skor pertanyaan yang telah disusun berkorelasi positif dengan skor totalnya dan peluang ralat maksimumnya lebih kecil dari 0,05 (Ghozali, 2006).

#### b. Reliabilitas Data

Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui mengenai sejauh mana pengukuran tetap konsisten bila dilakukan pengukuran beberapa kali terhadap gejala yang sama, tinggi rendahnya reliabilitas ditunjukkan oleh suatu angka koefisien reliabilitas (Singarimbun, 1997). Teknik yang digunakan untuk mengukur reliabilitas adalah dengan menggunakan *cronbach alpha*. Apabila nilai *cronbach alpha* dari hasil pengujian lebih besar dari 0,60 maka dapat dikatakan bahwa konstruk atau variabel itu adalah reliabel (Nunnally, 1967 dalam Ghozali, 2006).

### Uji Asumsi Klasik

#### a. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Untuk melihat apakah residual berdistribusi normal atau tidak, dapat dilakukan dengan analisis grafik. Pengujian normalitas melalui analisis grafik adalah dengan cara menganalisis grafik normal *probabilitay plot*. Data dapat dikatakan normal jika data atau titik-titik tersebar di sekitar garis diagonal dan penyebarannya mengikuti garis diagonal (Ghozali, 2006).

#### b. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen jika variabel independen saling berkorelasi, maka variabel-variabel ini tidak ortogonal. Variabel ortogonal adalah variabel independen yang nilai korelasi antar sesama variabel independen sama dengan nol. Untuk mendeteksi ada tidaknya multikolinearitas maka dapat dilakukan dengan melihat nilai tolerance serta *variance inflation factor (VIF)*. Apabila nilai tolerance lebih kecil dari 0,10 dan nilai VIF lebih besar dari 10, maka terjadi multikonearitas antar variabel independennya (Ghozali, 2006).

### Uji Hipotesis

#### a. Analisis Regresi Linear

Untuk mencari besarnya pengaruh variabel (X) terhadap variabel (Y) digunakan rumus regresi linier (Suprpto, 1992) sebagai berikut :

$$Y = \beta_1 X_1 + \varepsilon \quad \dots\dots\dots (1)$$

$$Y = \beta_2 X_2 + \varepsilon \quad \dots\dots\dots (2)$$

$$Y = \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \varepsilon \quad \dots\dots\dots (3)$$

Keterangan :

Y = Keabsahan Bukti Audit

$\beta_1$  = Koefisien variabel integritas klien

$\beta_2$  = Koefisien variabel penilaian resiko audit

$\beta_3$  = Koefisien variabel integritas klien

$\beta_4$  = Koefisien variabel penilaian resiko audit

X1 = Variabel integritas klien

X2 = Variabel penilaian resiko audit

X3 = Variabel integritas klien

$X_4$  = Variabel penilaian resiko audit

$\varepsilon$  = *Standars error*

### b. Koefisien regresi (uji parsial)

Untuk memastikan apakah variabel independen yang terdapat dalam persamaan regresi secara individu berpengaruh terhadap nilai variabel dependen. Dengan membandingkan t hitung dengan t tabel pada derajat kebebasan n-k dan tingkat keyakinan 95% ( $\alpha$  0.05) maka pengujian hipotesis sebagai berikut :

- a) Apabila t hitung < t tabel maka H<sub>0</sub> diterima
- b) Apabila t hitung > t tabel maka H<sub>0</sub> ditolak

### c. Uji Simultan

Untuk mengetahui apakah variabel integritas klien (X<sub>1</sub>) dan penilaian resiko audit (X<sub>2</sub>) secara bersama-sama berpengaruh atau tidak terhadap variabel keabsahaan bukti audit (Y) maka dilakukan uji simultan. Pengujian yang dilakukan menggunakan distribusi F dengan membandingkan antara nilai kritis F dengan nilai F<sub>tes</sub> (F<sub>ratio</sub>) yang terdapat pada tabel *Analisis of Variance* dari hasil perhitungan.

Kriteria pengujian :

1. Jika F hitung  $\geq$  F tabel maka H<sub>0</sub> diterima dan H<sub>a</sub> ditolak
2. Jika F hitung  $\leq$  F tabel maka H<sub>0</sub> ditolak dan H<sub>a</sub> diterima

H<sub>0</sub> :  $\beta = 0$  Menunjukkan bahwa variabel faktor yang dipertimbangkan secara simultan berpengaruh terhadap komitmen organisasi.

H<sub>a</sub> :  $\beta \neq 0$  Menunjukkan bahwa variabel faktor-faktor yang dipertimbangkan secara simultan tidak berpengaruh terhadap komitmen organisasi.

## VI. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Responden

Jumlah kuesioner yang disebarakan sebanyak 106 eksemplar. Dari 106 kuesioner yang disebarakan terdapat 80 kuesioner yang kembali, sehingga tingkat pengembalian kuesioner tersebut adalah 75,5%. Dari 80 kuesioner yang dikembalikan (direspon) semuanya dapat diolah (85%). Rincian mengenai tingkat pengembalian responden terhadap kuesioner ini dapat dilihat pada tabel 1 berikut:

**Tabel. 1**  
**Tingkat Pengembalian Kuesioner**

Keterangan	Frekuensi	Persentase
Kuesioner yang disebar	106	100,0 %
Kuesioner yang kembali / direspon	80	75,5 %
Kuesioner yang dapat digunakan / dianalisis	80	75,5 %

Sumber: data primer diolah, 2012

**Tabel 2**  
**Karakteristik Responden**

Uraian	Frekuensi	Persentasi
<b>Jenis Kelamin:</b>		
Laki-laki	54	67,5 %
Wanita	26	32,5 %
T o t a l	<b>80</b>	<b>100,0 %</b>
<b>Tingkat Umur :</b>		
24 – 28 Tahun	19	23,8 %
29 – 34 Tahun	30	37,5 %

35 – 39 Tahun	25	31,2 %
40 – 44 Tahun	6	7,5 %
T o t a l	<b>80</b>	<b>100,0 %</b>
<b>Tingkat Pendidikan:</b>		
Strata Satu (S1)	55	68,8 %
Strata Dua (S2)	25	31,2 %
T o t a l	<b>80</b>	<b>100,0 %</b>
<b>Masa Kerja</b>		
1 – 5 Tahun	41	51,2 %
6 – 10 Tahun	5	6,3 %
11 -15 Tahun	30	37,5 %
16 – 20 Tahun	4	5,0 %
T o t a l	<b>80</b>	<b>100,0 %</b>

Sumber: Data primer diolah, 2012

### Deskripsi Variabel

Berdasarkan penelitian yang dilakukan terhadap 80 responden, diperoleh tanggapan responden dari kuesioner yang diberikan. Tabel 3 berikut ini menggambarkan hasil penilaian terhadap item-item pernyataan yang terdiri dari penilaian item integritas klien, penilaian resiko audit, dan keabsahan bukti audit.

**Tabel 3**  
**Statistik Deskriptif**

Variabel	Kisaran teoritik	Kisaran aktual	Mean aktual	Standar Deviasi
Integritas Klien	5 - 35	9 - 30	17,81	5,496
Penilaian Resiko Audit	3 -21	12 - 18	15,52	1,387
Keabsahan Bukti Audit	5 - 35	11 - 30	20,46	4,706

Sumber: Data primer diolah, 2012

Tabel 3 statistik deskriptif di atas menunjukkan variabel integritas klien dan penilaian risiko audit tinggi serta keabsahan bukti audit auditor pemerintah BPK Perwakilan Sulawesi Selatan tidak begitu memperhatikan keabsahan bukti audit dalam menjalankan tugas pemeriksaan.

### Uji Kualitas Data

Untuk menguji kualitas data dalam penelitian ini digunakan uji reabilitas yaitu teknik *cronbach alpha* dan uji validitas yaitu dengan *pearson correlation*. Berikut hasil uji reabilitas dan validitas.

**Tabel 4**  
**Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas**

Variabel	<i>Pearson Correlation</i>	<i>Cronbach Alpha</i>
Integritas Klien	0,708** – 0,917**	0,875
Penilaian Resiko Audit	0,788** – 0,897**	0,793
Keabsahan Bukti Audit	0,757** – 0,885**	0,890

\*Signifikan pada level 0.05

\*\*Signifikan pada level 0.01

Sumber: Data primer diolah, 2012

Berdasarkan tabel 4 menunjukkan bahwa data kuesioner yang digunakan adalah valid, hal ini bisa dilihat dari nilai *pearson correlation* yang signifikan. Tabel di atas juga

menunjukkan bahwa data sekunder adalah reliabel, hal ini ditunjukkan dengan nilai *crombach alpha* > 0.60 (Nunnaly, 1969 dalam Ghozali, 2005).

### Uji Asumsi Klasik

#### a) Hasil Uji Normalitas

Untuk mengetahui normalitas data dilakukan dengan melihat grafik yaitu histogram dan *p-p plot*. Dari grafik menunjukkan bahwa data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka dapat disimpulkan bahwa data dalam penelitian ini terdistribusi secara normal.

#### b) Hasil Uji Multikolinearitas

Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen (Ghozali, 2005). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel independen. Untuk hasil uji multikolinearitas dapat dilihat pada tabel 5 dan tabel 6.

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Multikolinearitas**  
( $KBA = \beta_1 IK + \epsilon$ )

Variabel	Tolerance	VIF
Integritas Klien	1,000	1,000

Sumber: Data primer diolah, 2012

Pada tabel 5 dan tabel 6 dapat dilihat bahwa nilai tolerance 1,000 dan nilai VIF 1,000. Dari tabel tersebut terlihat tidak terjadi multikolinearitas. Hal ini ditunjukkan dengan nilai *cut off* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinearitas adalah nilai tolerance < 0,10 atau sama dengan nilai VIF > 10 (Ghozali, 2006).

**Tabel 6**  
**Hasil Uji Multikolinearitas**  
( $KBA = \beta_2 PRA + \epsilon$ )

Variabel	Tolerance	VIF
Penilaian Risiko Audit	1,000	1,000

Sumber: Data primer diolah, 2012

Untuk hasil uji multikolinearitas dapat dilihat pada tabel 7 dapat dijelaskan sebagai berikut.

**Tabel 7**  
**Hasil Uji Multikolinearitas**  
( $KBA = \beta_3 IK + \beta_4 PRA + \epsilon$ )

Variabel	Tolerance	VIF
Integritas Klien	0,890	1,124
Penilaian Risiko Audit	0,890	1,124

Sumber: Data primer diolah, 2012

Pada tabel 7 di atas dapat dilihat bahwa nilai tolerance untuk variabel integritas klien dan penilaian resiko audit masing-masing sebesar 0,890 dan nilai VIF 1,124. Dari tabel di atas terlihat pada uji multikolinearitas tidak terjadi multikolinearitas. Hal ini ditunjukkan dengan nilai *cut off* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinearitas adalah nilai tolerance < 0,10 atau sama dengan nilai VIF > 10 (Ghozali, 2006).

### Hasil Uji Hipotesis

Hipotesis pada penelitian ini diuji dengan alat analisis berupa regresi linear. Adapun hipotesis dan persamaan regresi linear diuraikan sebagai berikut. Hipotesis pertama menyatakan bahwa integritas klien berpengaruh positif terhadap keabsahan bukti audit. Hipotesis kedua menyatakan bahwa integritas klien berpengaruh positif terhadap penilaian risiko audit. Hipotesis ketiga Integritas klien berpengaruh positif dengan keabsahan bukti yang dimediasi oleh penilaian resiko audit.

Persamaan regresinya dari ketiga hipotesis tersebut diatas sebagai berikut:

$$KBA = \beta_1 IK + \varepsilon \quad \dots\dots\dots (1)$$

$$KBA = \beta_2 PRA + \varepsilon \quad \dots\dots\dots (2)$$

$$KBA = \beta_3 IK + \beta_4 PRA + \varepsilon \quad \dots\dots\dots (3)$$

**Tabel 8**  
**Hasil Analisis Regresi Linear**  
( $KBA = \beta_1 IK + \varepsilon$ )

Variabel	Variabel	Nilai koefisien	t-value	sig
Integritas Klien	$\beta_1$	0,882	16,556	0,000

Adj  $R^2 = 0,776$        $F = 274,110$        $P = 0,000$        $n = 80$

Sumber: Data primer diolah, 2012

Berdasarkan tabel 8 dapat dijelaskan bahwa nilai  $\beta_1$  sebesar 0,882 artinya apabila variabel integritas klien ditingkatkan satu kali (1x) lebih baik, maka keabsahan bukti audit akan naik sebanyak 0,882 kali. Atau integritas klien mempengaruhi keabsahan bukti audit sebesar 88,2%. Berdasarkan pengujian variabel integritas klien, ditemukan bahwa variabel integritas klien memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap keabsahan bukti audit dengan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 16,556 dan  $t_{tabel}$  sebesar 1,9909 ( $t_{hitung} > t_{tabel}$ ) Sehingga hasil analisis tersebut dinyatakan signifikan. Hal ini berarti bahwa hipotesis 1 yang diajukan mendapat dukungan/dapat diterima dan konsisten dengan  $H_1$ . Dengan kata lain integritas klien berhubungan positif dengan keabsahan bukti audit.

**Tabel 9**  
**Hasil Analisis Regresi Linear**  
 $KBA = \beta_2 PRA + \varepsilon$

Variabel	Variabel	Nilai koefisien	t-value	sig
Penilaian Resiko Audit	$\beta_2$	0,306	2,834	0,006

Adj  $R^2 = 0,082$        $F = 8,034$        $P = 0,006$        $n = 80$

Sumber: Data primer diolah, 2012

Berdasarkan tabel 9 tersebut di atas, dapat dijelaskan bahwa nilai  $\beta_2$  sebesar 0,306 artinya apabila variabel penilaian resiko audit ditingkatkan satu kali (1x) lebih baik, maka keabsahan bukti audit akan naik sebanyak 0,306 kali. Atau penilaian resiko audit mempengaruhi keabsahan bukti audit sebesar 30,6%. Berdasarkan pengujian variabel penilaian resiko audit, ditemukan bahwa variabel penilaian resiko audit memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap keabsahan bukti audit dengan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 2,834 dan  $t_{tabel}$  sebesar 1,9909 ( $t_{hitung} > t_{tabel}$ ).

Berdasarkan persamaan regresi linear berganda  $KBA = \beta_3 IK + \beta_4 PRA + \varepsilon$ , yang diperoleh dari perhitungan dan pengolahan data dari tanggapan responden berjumlah 80 orang pada BPK Perwakilan Sulawesi Selatan seperti terlihat pada tabel 10.

**Tabel 10**  
**Hasil Analisis Regresi Linear**

$$KBA = \beta_3 IK + \beta_4 PRA + \varepsilon$$

Variabel	Variabel	Nilai koefisien	t-value	sig
Integritas Klien	$\beta_3$	0,878	15,440	0,000
Penilaian Resiko Audit	$\beta_4$	0,014	0,251	0,802

Adj  $R^2 = 0,773$        $F = 135,441$        $P = 0,000$        $n = 80$

Sumber: Data primer diolah, 2012

Tabel 10 dapat dijelaskan bahwa nilai  $\beta_3$  sebesar 0,878 artinya apabila variabel integritas klien (X1) ditingkatkan satu kali (1x) lebih baik, maka keabsahan bukti audit akan naik sebanyak 0,878 kali, dengan asumsi variabel penilaian resiko audit tidak mengalami perubahan atau tetap. Atau integritas klien audit mempengaruhi keabsahan bukti audit sebesar 87,8%. Nilai  $\beta_4$  sebesar 0,014, artinya apabila variabel penilaian resiko audit (X2) ditingkatkan satu kali (1x) lebih baik, maka keabsahan bukti audit akan naik sebanyak 0,014 kali, dengan asumsi variabel integritas klien tidak mengalami perubahan atau tetap. Atau penilaian resiko audit mempengaruhi keabsahan bukti audit sebesar 0,14%.

Dari kedua variabel yang diuji, variabel integritas klien memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap keabsahan bukti audit dengan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 15,440 dan  $t_{tabel}$  sebesar 1,9909 ( $t_{hitung} > t_{tabel}$ ). Sedangkan penilaian resiko audit tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap keabsahan bukti audit. Nilai  $t_{hitung}$  0,251 dan  $t_{tabel}$  sebesar 1,9909 ( $t_{hitung} < t_{tabel}$ ).

Nilai koefisien determinasi adjusted R Square ( $R^2$ ) dari persamaan  $KBA = \beta_1 IK + \varepsilon$  sebesar 0,776. Ini menunjukkan bahwa keabsahan bukti audit dipengaruhi oleh variabel integritas klien sebesar 77,6% dan sisanya 22,4% dipengaruhi oleh faktor lain di luar model. Dari perhitungan didapatkan nilai  $F_{hitung}$  sebesar 274,110 dan nilai  $F_{tabel}$  pada sigifikansi 0,05 adalah sebesar 3,96, maka variabel integritas klien berpengaruh signifikan terhadap keabsahan bukti audit ( $F_{hitung} > F_{tabel}$ ).

Nilai koefisien determinasi adjusted R Square ( $R^2$ ) dari persamaan  $KBA = \beta_2 PRA + \varepsilon$  sebesar 0,082. Ini menunjukkan bahwa keabsahan bukti audit hanya dipengaruhi oleh variabel penilaian resiko audit sebesar 0,82% dan sisanya 99,18% dipengaruhi oleh faktor lain di luar model. Dari perhitungan didapatkan nilai  $F_{hitung}$  sebesar 8,034 dan nilai  $F_{tabel}$  pada sigifikansi 0,05 adalah sebesar 3,96 maka variabel integritas klien berpengaruh terhadap keabsahan bukti audit ( $F_{hitung} > F_{tabel}$ ).

Hasil uji simultan didapat nilai koefisien determinasi adjusted R Square ( $R^2$ ) dari persamaan  $KBA = \beta_3 IK + \beta_4 PRA + \varepsilon$  sebesar 0,773 menunjukkan bahwa keabsahan bukti audit dipengaruhi oleh variabel integritas klien dan penilaian risiko audit sebesar 77,3%, sedangkan sisanya 22,7% dipengaruhi oleh faktor lain di luar model. Dari perhitungan didapatkan nilai  $F_{hitung}$  sebesar 135,441 dan nilai  $F_{tabel}$  pada sigifikansi 0,05 adalah sebesar 3,12 maka variabel integritas klien dan penilaian risiko audit secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap keabsahan bukti audit ( $F_{hitung} > F_{tabel}$ ).

## Pembahasan

### Hipotesis Pertama

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel integritas klien memberikan pengaruh yang signifikan terhadap keabsahan bukti audit sebesar 88,2%, artinya **hipotesis pertama diterima**. Hal ini disebabkan variabel integritas klien pada penelitian ini menunjukkan mean yang cukup tinggi yaitu 17,81 dengan standar deviasi 5,496 dengan indicator X1, X2, X3, X5, dan X8 (hasil jawaban responden, tabel 3). Ini memberikan gambaran bahwa bagi auditor pemerintah pada BPK Perwakilan Sulawesi Selatan, menjadikan integritas klien sebagai fokus perhatian pada suatu masalah dalam menentukan

keabsahan bukti audit. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Assegaf (2005) yang menyatakan bahwa dari hasil analisis dapat diketahui bahwa integritas klien secara statistik berpengaruh secara signifikan terhadap keabsahan bukti audit.

### **Hipotesis Kedua**

Penilaian risiko audit berpengaruh negatif secara signifikan terhadap keabsahan bukti audit sebesar 30,6%, artinya **hipotesis kedua ditolak**. Hal ini disebabkan variabel penilaian risiko audit pada penelitian ini menunjukkan *mean* yang cukup tinggi yaitu 15,53 dengan standar deviasi 1,387 dengan indikator X11, X12, dan X13 (hasil jawaban responden, tabel 3). Hal ini memberikan gambaran bahwa bagi auditor pemerintah, penilaian resiko audit kurang mendapat perhatian dalam menentukan keabsahan bukti audit pada auditor BPK Perwakilan Sulawesi Selatan. Hasil ini sesuai dengan penelitian Mathiew dan Zajac (1990) yang menyatakan bahwa penilaian resiko audit mempunyai hubungan yang negatif dengan keabsahan bukti audit.

### **Hipotesis Ketiga**

Hasil analisis regresi dalam penelitian ini menunjukkan bahwa secara simultan variabel integritas klien dan penilaian resiko audit memberikan pengaruh yang signifikan terhadap keabsahan bukti audit masing-masing 87,8% dan 0,14% dengan F hitung  $(135,441) \geq F$  tabel (3.354). Artinya, **hipotesis ketiga diterima**. Hal ini menjelaskan bahwa variabel integritas klien, baik secara langsung maupun tidak langsung (melalui variabel mediasi penilaian resiko audit) mempengaruhi secara signifikan keabsahan bukti audit. Ini memberikan gambaran bahwa auditor pemerintah yang ada pada BPK Perwakilan Sulawesi Selatan sangat memperhatikan integritas klien dalam keabsahan bukti audit.

## **IV. SIMPULAN, IMPLIKASI, KETERBATASAN, DAN SARAN**

### **Simpulan**

1. Integritas klien berpengaruh positif signifikan terhadap keabsahan bukti audit. Hasil analisis jawaban responden pada kuesioner menunjukkan peran integritas klien yang tinggi dalam menentukan keabsahan bukti audit.
2. Penilaian resiko audit mempunyai pengaruh negatif signifikan terhadap keabsahan bukti audit,
3. Secara simultan, variabel integritas klien dan penilaian resiko audit secara bersama-sama memberikan pengaruh positif dan signifikan terhadap keabsahan bukti audit.

### **Saran-Saran**

Hasil penelitian ini mengenai pengaruh integritas klien dan penilaian resiko audit terhadap keabsahan bukti audit. Disarankan dapat menjadi pertimbangan dalam memberikan sumbangan pemikiran dalam menelaah masalah yang berkaitan dengan integritas klien, penilaian resiko audit dan keabsahan bukti audit.

Penelitian ini jauh dari sempurna, malah terdapat beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil dalam penelitian ini. Oleh karena itu penelitian ini tidak dapat generalisasi. Disarankan untuk peneliti selanjutnya untuk menambah variabel lain seperti: internal control klien, jangka waktu penugasan auditor, dan etika auditor dan lain sebagainya.

Sampel penelitian sangat terbatas karena hanya auditor pemerintah pada BPK Perwakilan Sulawesi Selatan, untuk itu disarankan sampel penelitian diperluas pada auditor pemerintah yang ada pada BPK di seluruh Indonesia.

---

**DAFTAR PUSTAKA**

- Abdolmohammadi, M. J., and V. D. Owhoso. 2000. Auditors' Ethical Sensitivity and the Assessment of the Likelihood of Fraud. *Managerial Finance* Vol. 26, pp. 21-32.
- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) 1997. Statements on Auditing Standards No.82, *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*. New York: AICPA.
- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) 2001. AICPA Code of Professional Conduct. <http://www.aicpa.org/about/code/index.htm>.
- Anderson, U. And Marchant. 1999. The Auditors' Assessment of the Competence and Integrity of Auditee Personal. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* Vol.8 pp. 1-16
- Apostolou, B., J. M. Hassel, S. A Webber, and G. E. Sumners. 2001. The Relative Importance of Management Fraud Risk factors. *Behaviour Research in Accounting* Vol. 13 pp. 1-24
- Assegaf. 2005. Pengaruh Integritas Klien dan penilaian Resiko Audit terhadap Kinerja Kantor Akuntan Publik: Studi pada Akuntan Publik di Daerah Istimewa Yogyakarta. *Jurnal Akuntansi dan bisnis*, 5(2) : 91-106.
- Ayers, S. And Kaplan, S (2003), Review Partners, Reactions to Contact Partner Risk Judgments of Prospective Clients, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 21, pp. 29-49
- Beaulieu, P. R. 2001. The effects of Judgments of New Clients' Integrity Upon Risk Judgment, Audit Evidence, and Fee. *Auditing: A Journal of practice and theory* Vol.20, pp. 85-99
- Bedard, J. C., and L. E. Graham. 2002. The Effects of Decision and Orientation on Risk Factor Identification and Audit Test Planning. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* Vol.21, pp. 39-56
- Bell, Timothy B., Mark E. Peecher and Ira Solomon, 2005. *The 21st Century Public Company, Audit Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*. University of Illinois at Urbana Champaign
- Bernardi, R. A. And Arnold, D. F (1994), The Influence of Client Integrity and Competence and Auditor Characteristics on Materiality Estimates, *Accounting Review*. Vol. 1, pp 1-23
- Caster, P., and K. V. Pncus. 1996. An Empirical Test of Bentham's Theory of the Persuasiveness of Evidence. *Auditing: a Journal of practice and theory*. Vol. 15, pp.1-22
- Cohen D., and R. E. Nisbett. 1994 Self-Protection and Culture of Honor: Explaining Southern Violence. *Personality and Social Psychology Bulletin*. Vol. 20, pp. 551-567
- Church, B. K., J. J. McMillan, and A. Schneider. 1998. The Effect of Risk Factors and Decision Frame on Internal Auditor' Consideration of Fraud Explanations. *Advance Accounting*. Vol. 16, pp. 75-88
- Dowell, Richard S., Robert S. Goldfarb, and William B. Griffith. 1998. Economic Man as Moral Individual. *Economic Inquiry*. Vol.36, pp. 645-653
- Dwight. L. Sneathen, Jr., Tim Kiziran, Brian W. Mayhew. 2003. The Impact of Management Integrity on Audit Planning and Evidence. *Auditing: A Journal of Practice dan Theory*.
- Friedberg, Asher. 1998. Ethical Aspects of Internal Auditing, *Journal of Business Ethics*. Vol.8, pp.895-904
- Fearnley, Stella, Beattie, V. A., and Richard Brandt, 2005. Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization. *Journal of International Accounting Research*. Vol. 4

- Gorman, Michael. M. 1993, Hume's Theory of Belief. *Hume Studies*, Vol. 19, pp 89-102
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Undip. Semarang.
- Hironori Fukukawa and Theodore J. Mock, 2011. Audit Risk Assessments Using Belief versus Probability. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, American Accounting Association. Vol. 30, pp. 75-99
- Hirst, E. D. 1994. Auditor' Sensitivity to Source Reliability. *Journal of Accounting Research*. Vol. 1, pp. 113-126
- Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI), 2013. Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia. [www.iaiglobal.or.id](http://www.iaiglobal.or.id)
- Jenny Goodwin, J. 1999. The Effects of Source Integrity and Consistency of Evidence on Auditors' Judgments. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 18, No.2
- Johnstone, K. M., M. H. Sutton, and T. D. Warfield. 2001. Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis. *Accounting Horizons*. Vol. 15, No.1, pp. 1-18
- Joyce, E.J., and G. C. Biddle. 1991. Anchoring and Adjustment in Probabilistic Inference in Auditing. *Journal of Accounting Research*. Vol. 1, pp. 120-145
- Kathleen Howk. 2008. Reecognizing Excellence in Corporate Integrity on Difficult Times, Integrity Matters More than Ever. [www.auditintegrity.com](http://www.auditintegrity.com)
- Kaplan. E. Steven. And PMJ. Reckers. 1994. An Empirical Examination of Auditor Initial Planning Processes. *Auditing: Journal of Practice and Theory*. Vol. 4, pp.1-19
- Kelly, C. F. 1991. Auditor's Percetion of the Audit Process. *Working paper*, Deakin University, Australia
- Khalil, Elias L. *Integrity, Shame and Self-Rationalization*. *Working paper*, Vassar College Economics
- Lin, Z., and F. Chen. 2000. Asian Financial Crisis and Accounting Reforms in China. *Managerial Finance*. Ed. 5, pp.63-79
- Levy, P. E, Albright, M. D, Cawley, B. D, and Williams, J. R. 1995. Situational and Individual Determinants of Feedback Seeking: A Closer Look at the Process. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. Vol 62, pp. 23-37
- Libby, R. 1981. *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ
- Libby, R. And Lewis, B. L. 1992. Human Information Processing Research in Accounting: The State of the Art in 1982. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 7, pp.231-285
- Loebbecke, J. K, M. M. Eining, and J. J. Willingham. 1999. Auditors' Experience with Material Irregularities: Frequency, Nature, and Detectability. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 9, pp. 1-28
- Messier, W. F, S. J. Kachelmeier, and K. L. Jensen. 2001. An Experimental Assessment of Recent Professional Developments in Nonstatistical Audit Sampling Guidance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 20, pp. 81-96
- Moutz R. K., and Sharaf. H. A., 1996. The Philosophy of Auditing. *Book Reviews*, New York Certified Public Accountant.
- Palmrose, Z 1988. An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*. Vol. 63, pp. 55-73
- Mathiews and Zajac. 1999. The Audit Risk Model, Business Risk and Audit Planning Decisions. *The Accounting Review*. Vol. 23. Pp. 56-78
- Shafer, Glenn. 2000. Perspectives on the Theory and Practice of Belief Functions. *International Journal of Approximate Reasoning*. Vol. 3, pp. 1-40
- Srivastava, Rajendra P., and Shafer, Glenn R. 1992. Belief-Function Formulas for Audit Risk. *The Accounting Review*. Vol. 67, pp. 249-170

- 
- Stigler, George J., and Gary S. Becker. 1997. DE Gustibus Non Est Disputandum. *American Economic Review*. Vol. 67, pp. 76-90
- Stephani F. Watson, 2004. *The Effect of the Implicit Theory of Integrity on an Internal Auditors Assessment of Management Fraud Risk*, Louisiana State University and Agricultural and Mechanical College.
- Tubbs, R. M., W. F. Messier, and W. R. Knechel. 2000. Recency Effects in the Auditor's Belief-Revision Process. *The Accounting Review*. Vol. 65, pp. 452-460.
- Tullock, Gordon. 1995. Adam Smith and the Prisoners' Dilemma. *Quarterly Journal of Economics*.
- Ulfert Gronewold, 2006. The Probative Value of Audit Evidence The State of the Art and Avenues Towards a General Theory, *Business Administration, Accounting and Auditing*. Vol. 89
- Van Den Acker, Carine. 1999. A Belief-Function Model for the Representation and the Combination of Uncertain Audit Evidence. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*. Vol. 8, pp. 43-63
- Van Peurse, K. A., and Pratt, M. J. 1993. Difficult and Critical Auditing Procedures: New Zealand Auditor Perception. *Accounting Forum*. Vol. 16, pp. 43-63
- William A. Kerler III. 2005. The Effects Auditors Trust in Client Management on Auditors' Judgment. *Dissertation of Philosophy*, Virginia Polytechnic Institute and State University.
- Wright, A. 1992. The Impact of Selected Environmental Case on Audit Disclosure Judgment. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 3, pp. 273-290
- Zimbleman, M. F. 1997. The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud risk Factors and Planning Decisions. *Journal of Accounting Research*. Vol 35, pp. 75-97