



APSSAI Accounting Review (Oktober 2022)

Apakah urutan bukti audit dan tindakan supervisi mempengaruhi ketepatan auditor menilai bukti audit?

Susilawati, I., Apandi, R.N.N., Widarsono, A. (2022). *APSSAI Accounting Review*, 2(2), 93-106. <https://doi.org/10.26418/apssai.v2i2.23>.

Illa Susilawati

Universitas Pendidikan Indonesia,
Indonesia.

R. Nelly Nur Apandi*

Universitas Pendidikan Indonesia,
Indonesia.

Agus Widarsono

Universitas Pendidikan Indonesia,
Indonesia.

Received: 22 Maret 2022

1st Revision: 12 September 2022

Accepted: 23 Oktober 2022

JEL Classification: M40, M42
DOI: 10.26418/apssai.v2i2.23

APAKAH URUTAN BUKTI AUDIT DAN TINDAKAN SUPERVISI MEMPENGARUHI KETEPATAN AUDITOR MENILAI BUKTI AUDIT?

ABSTRACT The study was intended to see how the sequence of audit evidence and supervision actions could affect the precision of the auditor by viewing from the standpoint of the auditory evidence. The study was conducted with 41 students of the Indonesian University of Education Accounting program (UPI) students of 2018. Research methods are conducted with experiments. Research design in this research uses a vectorial design by 2x2. Studies have shown that the sequence of audit evidence affects the appropriateness of the auditing evidence. In contrast, the supervision actions have no bearing on the correctness of the auditing evidence. Studies between the sequence of evidence and the actions of supervision did not affect the correctness of the auditors. The research results implicate a person's process of auditor candidate positioning himself as the one capable of assessing audit evidence.

Keywords: Accuracy of assessing evidence; Audit evidence; Sequence of evidence; Supervision

ABSTRAK Ketepatan auditor menilai bukti audit dapat dipengaruhi beberapa hal, seperti upaya yang dapat dilakukan yaitu faktor karakteristik auditor dan tindakan supervisi. Penelitian ini bertujuan untuk melihat bagaimana urutan bukti audit dan tindakan supervisi dapat mempengaruhi ketepatan auditor dengan melihat dari sudut pandang bukti auditnya. Penelitian dilakukan pada 41 mahasiswa program studi akuntansi Universitas Pendidikan Indonesia (UPI) angkatan 2018. Metode penelitian dilakukan dengan eksperimen. Desain penelitian dalam penelitian ini menggunakan desain faktorial 2x2. Hasil penelitian membuktikan bahwa urutan bukti audit memiliki pengaruh terhadap ketepatan auditor dalam menilai bukti audit, sedangkan tindakan supervisi tidak memiliki pengaruh terhadap ketepatan auditor dalam menilai bukti audit. Hasil penelitian keduanya antara urutan bukti dan tindakan supervisi sama-sama tidak memiliki pengaruh terhadap ketepatan auditor dalam menilai bukti audit. Penelitian berimplikasi pada proses calon auditor untuk memposisikan dirinya sebagai auditor yang memiliki kemampuan dalam menilai bukti audit.

Kata kunci: Bukti audit; Ketepatan menilai bukti; Tindakan supervisi; Urutan bukti

*Corresponding author, email: nelly.nna@upi.edu

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pendidikan Indonesia
Jalan Dr. Setiabudi No. 229, Isola, Kecamatan Sukasari, Kota Bandung 40154

Pendahuluan

Semakin pesatnya perkembangan teknologi yang telah terjadi pada dunia memaksa perusahaan untuk dapat beradaptasi dengan cepat. Salah satunya dengan cara melalui faktor

transformasi digital. Transformasi digital merupakan sebagian proses dari transformasi bisnis yang dapat meningkatkan kinerja perusahaan maupun individu salah satunya dengan cara mengubah bisnis yang dilakukan secara baik dan benar pada sektor bisnis skala menengah maupun skala besar. Transformasi digital diharapkan dapat mengubah cara pandang dalam mengelola perusahaan dan mengoptimalkan operasional perusahaan. Transformasi digital ini sangat cocok digunakan di era modern saat ini. Banyak perusahaan saling bersaing satu sama lain untuk menjadi yang terbaik. Persaingan ini menjadi kesempatan bagi arus barang, jasa, tenaga profesional seperti dokter, akuntan publik dan sebagainya. Maka dari itu akuntan publik seharusnya dapat mempersiapkan diri dalam persaingan dengan negara-negara lainnya untuk menciptakan para auditor yang bisa bersaing dengan sehat.

Persaingan yang di hadapi oleh para auditor saat ini adalah banyaknya permasalahan organisasi dalam melakukan kecurangan. Kecurangan dapat terjadi pada suatu organisasi sektor publik maupun sektor swasta, baik pada tingkat *top management* maupun pada tingkat *low management*. Diduga bahwa perilaku kecurangan ini tujuannya hanya untuk memperoleh keuntungan. Ini juga terjadi karena lemahnya ketelitian auditor dalam menilai dan mengumpulkan bukti audit serta mengevaluasi bukti audit pada laporan keuangan. Ketelitian dan ketepatan auditor merupakan faktor penting dalam mengurangi adanya kecurangan didalam organisasi bahkan sangat dibutuhkannya profesi auditor dalam kondisi saat ini. Profesi auditor dapat memberikan peran yang dapat menghasilkan kepastian untuk sebuah organisasi dalam proses akuntansi yang sudah ditetapkan sesuai standar yang berlaku. Profesi auditor tidak mudah untuk dicapai karena harus melalui beberapa tahapan seperti mempunyai pengetahuan, sikap profesional, ketelitian, ketepatan menilai bukti audit dan urutan bukti audit.

Bukti audit merupakan informasi yang biasanya digunakan oleh para auditor untuk membuat suatu kesimpulan sebagai dasar suatu opini auditor (Ariartha & Diah, 2017). Bukti audit dapat mencakup beberapa informasi yang terkandung didalamnya seperti catatan akuntansi dimana yang menjadi dasar suatu laporan keuangan maupun informasi lainnya. Ketepatan suatu bukti audit dapat diartikan sebagai ukuran mengenai kualitas suatu bukti audit yang dapat dijadikan kesimpulan untuk mendukung dasar suatu opini. Opini yang diberikan oleh auditor merupakan tanggungjawab auditor sebagai pihak pelaksana audit dan karenanya audit harus dilaksanakan sebaik-baiknya (Puspaningsih & Fadlilah, 2017). Penelitian ini didasarkan pada model penelitian yang telah dilakukan oleh Apandi, Sofia, &

Zulhaimi (2020), yang menjelaskan bahwa bukti audit yang diperoleh oleh auditor sangat beragam. Jika kondisi ini dihadapkan pada berbagai informasi yang diporelasi, maka kemungkinan besar auditor akan mengalami bias informasi. Hal ini sering terjadi jika auditor terlalu yakin akan kebenaran bukti atau informasi yang pertama kali diterima. Auditor cenderung mempertahankan informasi pertama yang didapat hal ini akan menyebabkan auditor dihadapkan pada masalah dalam menilai risiko salah saji yang lebih tinggi.

Meningkatnya kasus audit yang terjadi seperti manipulasi yang dilakukan oleh KAP terjadi di beberapa negara termasuk Indonesia telah mengakibatkan menurunnya tingkat kepercayaan para pengguna laporan keuangan. Kasus Enron yang terjadi pada tahun 2001 melibatkan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terletak di Amerika Serikat, yaitu KAP Arthur Andersen mengakibatkan penurunan kepercayaan investor terhadap integritas penyajian suatu laporan keuangan. Hal ini juga terjadi di Indonesia, seperti *mark up* yang dilakukan dalam laporan keuangan pada tahun 2001 oleh manajemen PT. Kimia Farma Tbk yang terbukti melaporkan overstated laba bersih sebesar Rp. 132 miliar dan laporan keuangan ganda Bank Lippo pada tahun 2002 (Winantyadi & Waluyo, 2014).

Kasus lain terjadi pada tahun 2018 dimana Menteri Keuangan Republik Indonesia menjatuhkan sanksi administratif kepada masing-masing akuntan publik dan Deloitte Indonesia sehubungan dengan adanya pelanggaran prosedur pelaksanaan audit umum atas laporan keuangan yang dilaporkan pada Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Auditor belum sepenuhnya mematuhi standar audit dan standar profesional akuntan publik sehingga menyebabkan belum terpenuhinya pemahaman pengendalian sistem informasi, akurasi jurnal piutang pembiayaan, pemerolehan bukti audit yang cukup dan tepat (Sumber: pppk.kemenkeu.go.id). Permasalahan tersebut tidak lepas dari ketepatan auditor dalam menilai bukti audit yang masih dianggap lemah. Selain itu, terlambatnya auditor juga menjadi faktor kesalahan lain dalam mendeteksi kecurangan yang dilakukan manajemen perusahaan.

Beberapa faktor diduga berkaitan dengan penilaian bukti audit. Faktor pertama tentang urutan bukti yang digunakan untuk mendapatkan keseluruhan informasi yang diperoleh auditor dalam memperkuat dan memperlemah keyakinan (Arens, Elder, Beasley, & Hogan, 2016). Pengumpulan bukti ini menjadi pertimbangan auditor untuk menemukan bukti yang relevan dan cukup sebagai dasar untuk membuat kesimpulan untuk menghindari adanya salah saji dalam pelaksanaan audit. Karakteristik yang dapat dijadikan peran penting seorang auditor salah satunya adalah ketepatan. Tidak semua auditor memiliki karakteristik

tersebut. Padahal, sifat tersebut sangat dibutuhkan dalam menilai bukti-bukti audit secara akurat. Ketepatan auditor merupakan suatu kualitas yang menjadi ukuran bukti audit yang mencakup, relevansi, dan keandalan bukti-bukti yang diduga sebagai faktor pendukung auditor dalam merumuskan opininya. Hal ini tergantung pada masing-masing kondisi pengumpulan bukti audit yang diperoleh.

Faktor kedua menyebutkan bahwa tindakan supervisi merupakan salah satu aktivitas manajerial yang biasanya digunakan dalam melakukan pengawasan, pengontrolan atas penugasan audit untuk mencapai tujuan audit yang efektif dan efisien sebagai pedoman evaluasi kerja (Hasanati, Akram, & Irwan, 2017). Hal ini menjadi faktor untuk memperkuat auditor dalam menilai bukti audit dan memiliki ketepatan untuk menghindari salah saji material jika semuanya dikontrol oleh tindakan supervisi. Ini mengindikasikan bahwa semakin mengurangi tingkat risiko audit yang tidak terkontrol dan tidak diketahui maka tujuan ini juga mampu membantu memecahkan masalah jika digunakan secara baik. Untuk mengontrol hal ini maka auditor harus menyediakan tindakan supervisi.

Faktor-faktor tersebut menggambarkan bagaimana urutan bukti audit dan tindakan supervisi pada saat kondisi auditor melakukan audit dan kesalahan saji material bisa saja terjadi pada saat itu. Oleh karena itu, perlu ada pengawasan tinggi pada saat auditor sedang melaksanakan auditnya. Pengawasan dapat membantu jika dilakukan dengan prosedur yang baik dan dapat membantu menyelesaikan tugas dalam bentuk motivasi dan dukungan secara material sehingga dapat mengurangi terjadinya kesalahan (Juniyanti & Sumadi, 2021). Namun, penelitian Asrini, Sujana, & Darmawan (2014) mengatakan bahwa beberapa tindakan pengawasan juga dapat menyebabkan berkurangnya kualitas dari laporan hasil audit. Ini diperkuat oleh penelitian Rosdiana (2017) yang menyatakan proses penilaian bukti audit dapat meningkatkan kualitas informasi, namun dalam prakteknya kualitas bukti audit dapat berkurang yang disebabkan oleh perilaku auditornya sendiri. Ashton & Ashton (1988) pada penelitiannya menjelaskan mengenai bagaimana urutan bukti audit berpotensi menimbulkan implikasi terhadap efektivitas dan efisiensi dalam tugas pengauditan berdasarkan bukti yang disajikan. Namun, penelitian yang dilakukan oleh Haryanto (2018) mengatakan bahwa seorang auditor dapat memberikan keyakinan yang lebih pada urutan bukti diakhir dari seluruh rangkaian bukti atau informasi yang telah diperoleh.

Penelitian sebelumnya belum banyak mengkaji penelitian yang mengaitkan aspek urutan bukti dan tindakan supervisi dalam ketepatan auditor untuk menilai bukti auditnya. Penelitian ini untuk melihat bagaimana urutan bukti audit dan tindakan supervisi dapat

mempengaruhi ketepatan auditor dengan melihat dari sudut pandang bukti auditnya. Penelitian ini juga memberikan kontribusi untuk mengisi kesenjangan studi yang menghubungkan kedua sapek tersebut dengan menilai ketepatan auditor menilai bukti audit. Hasil dari penelitian berimplikasi pada proses seorang para calon auditor untuk bisa memposisikan dirinya sebagai auditor yang memiliki kemampuan dalam menilai bukti audit.

Kajian Literatur dan Pengembangan Hipotesis

Teori *belief-adjustment* dan kaitannya dengan urutan bukti audit dan tindakan supervisi. Hogarth & Einhorn (1992) memberikan opini pada penelitiannya dan telah melakukan pengujian dalam model keyakinan (*belief-adjustment*). Model tersebut berasumsi bahwa saat seseorang atau individu memproses suatu informasi secara keseluruhan dan ia memiliki keterbatasan kapasitas memori maka seseorang atau individu tersebut cenderung merubah keyakinannya melalui proses penyesuaian. Ketika individu mengatakan dapat memperoleh bukti audit berupa bukti nyata atau baru, mereka akan memperbaiki kembali keyakinan pada dirinya dengan proses penyesuaian yang telah dijalankan. Penelitian Ashton & Ashton (1988) mengatakan bahwa ada dua model yang menjadi pertimbangan yaitu model karakteristik dengan penyajian informasi dan urutan informasi. Selanjutnya, model tersebut dikembangkan kembali oleh Hogarth & Einhorn (1992) untuk memberikan gambaran sikap individu terhadap bukti. Pengambil keputusan akan mempertimbangkan pada urutan dan susunan bukti audit yang telah disajikan (Angraeni & Almilia, 2017). Penelitian Muhsin (2021) menyatakan bahwa urutan bukti audit adalah seluruh informasi yang diperoleh auditor untuk memperkuat dan memperlemah keyakinan. Suatu bukti audit yang berpola positif dapat digunakan sebagai informasi dalam menguatkan nilai keyakinan. Sedangkan bukti audit negatif yaitu informasi yang dapat mengurangi keyakinan pemeriksa.

Pengaruh urutan bukti audit terhadap ketepatan auditor menilai bukti audit. Bukti-bukti merupakan semua informasi yang tertulis maupun lisan yang akan digunakan oleh auditor dalam menentukan apakah informasi dalam laporan keuangan sudah sesuai dengan standar dan kriteria (Arens et al., 2016). Urutan bukti audit merupakan keseluruhan informasi yang diperoleh auditor untuk memperkuat atau memperlemah keyakinannya. Urutan bukti dapat berupa informasi positif/good/baik (+) atau informasi negatif/buruk (-), buruk-buruk atau baik-baik, dan baik-buruk atau buruk-baik. Jika informasi yang diterima auditor baik-buruk, kemungkinan auditor akan menilai risiko salah saji material dengan tingkat yang rendah. Sebaliknya, ketika auditor pertama kali mendapatkan informasi buruk

dan kemudian mendapatkan informasi yang baik, maka penilaian klien yang buruk akan semakin besar (Apandi et al., 2020). Suatu bukti yang jika didapatkan positif (baik) dapat menguatkan nilai keyakinan memadai dari auditor, sedang bukti negatif (buruk) informasi yang didapat akan mengurangi keyakinan pemeriksa (Muhsin, 2021).

H₁: Urutan bukti mempengaruhi ketepatan auditor menilai bukti audit.

Pengaruh tindakan supervisi terhadap ketepatan auditor menilai bukti audit.

Menurut Samudro & Murtanto (2017), supervisi merupakan suatu usaha merencanakan, mengatur, mengkoordinir dan mengontrol dimana yang bertujuan untuk mencapai hasil melalui tenaga ahli yang terlibat dalam pemeriksaan. Tindakan supervisi untuk melakukan pekerjaan sebaik mungkin yang sesuai dengan prosedur. Penelitian Samudro & Murtanto (2017) bahwa tindakan supervisi memiliki pengaruh positif pada penilaian bukti audit. Tindakan supervisi merupakan tindakan yang berhubungan dengan pelaksanaan pekerjaan sebaik-baiknya disesuaikan pada peraturan yang ada (Juniyanti & Sumadi, 2021). Dijelaskan bahwa supervisi dapat mencakup pengarahan pada kegiatan-kegiatan pemeriksaan dengan maksud dapat tercapainya tujuan yang direncanakan. Instruksi dalam penyampaian informasi dapat menjaga dari masalah-masalah penting yang dijumpai pada saat bekerja dan memeriksa pekerjaan yang telah dilaksanakan disebut sebagai unsur supervisi. Kebanyakan auditor pemula ditunjuk sebagai pihak yang harus dilakukan supervisi pada lingkungan Kantor Akuntan Publik (KAP), pada dasarnya auditor pemula sering mengalami ketidakpuasan kerja karena dalam pengawasan. Ketidapuasan bekerja yang dialami oleh auditor pemula akan berdampak pada kinerja untuk menilai bukti audit.

H₂: Tindakan supervisi mempengaruhi ketepatan auditor menilai bukti.

Pengaruh urutan bukti audit dan tindakan supervisi terhadap ketepatan auditor menilai bukti audit. Bukti audit merupakan segala informasi yang mendukung data yang disajikan dalam laporan keuangan. Bukti yang merupakan informasi berupa inspeksi dan pemeriksaan fisik, konfirmasi dan pernyataan tertulis. Sering kali informasi yang didapatkan tidak sesuai dengan faktanya sehingga informasi biasanya tidak dapat kepercayaan penuh dan sering terjadi bias informasi (Mulyadi & Yuniatin, 2018). Auditor bisa saja mengalami kondisi salah saji material dikarenakan kegagalan dalam mengelola informasi yang didapat. Akibatnya, ketepatan auditor dalam menilai bukti audit berpeluang besar untuk melakukan kesalahan.

H₃: Urutan bukti dan tindakan supervisi mempengaruhi ketepatan auditor menilai bukti.

Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode eksperimen. Subjek penelitian adalah mahasiswa program akuntansi Universitas Pendidikan Indonesia (UPI) tahun 2018. Pada penelitian ini merujuk kepada mahasiswa yang telah mengikuti matakuliah audit sehingga dapat memberikan analisa dan gambaran secara umum terhadap penelitian. Jumlah mahasiswa yang menjadi partisipan dalam penelitian ini adalah 80 orang. Pemilihan mahasiswa sebagai subjek penelitian yang didasarkan pada upaya untuk mengetahui bagaimana auditor junior menilai bukti audit yang diberikan. Penggunaan mahasiswa dalam penelitian ini juga didasarkan pada tujuan penelitian yang ingin membuktikan pembelajaran proses audit yang telah dilakukan di perguruan tinggi. Kajian ini menggunakan faktorial 2x2 (Gerallda & Noviyanti, 2020). Faktor pertama adalah urutan bukti audit yang terdiri dari dua tingkatan yaitu informasi urutan bukti dari baik ke buruk dan informasi bukti dari buruk ke baik. Faktor kedua dalam penelitian ini menggunakan tindakan supervisi, yang terdiri dari dua tingkatan yaitu ada supervisi dan tidak ada supervisi. Tabel 1 menampilkan faktorial dalam penelitian ini.

Tabel 1. Desain Faktorial

Faktorial	Ada	Tidak Ada
Baik-buruk	SEL 1	SEL 2
Buruk-baik	SEL 3	SEL 4

Sumber: Konstruksi Penelitian (2022)

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan media *google form*. Partisipan dalam penelitian ini menggunakan within subject, artinya setiap mahasiswa partisipan hanya mengikuti 1 (satu) pengisian google form. Partisipan dalam penelitian ini dipilih secara acak untuk menempati salah satu dari empat sel. Mahasiswa diminta untuk memposisikan diri sebagai auditor junior yang saat ini sedang mendapatkan tugas audit di sebuah perusahaan. Mahasiswa akan diberikan informasi mengenai pernyataan seputar penilaian informasi urutan bukti audit dan tindakan supervisi terhadap ketepatan seorang auditor dalam menilai bukti audit. Beberapa siswa mendapatkan informasi dalam urutan bukti baik-buruk dan siswa lainnya mendapatkan informasi dalam urutan buruk baik. Sedangkan untuk tindakan supervisi akan diberikan pernyataan mengenai ada atau tidak ada supervisi dalam informasi urutan bukti audit. Mahasiswa akan dihadapkan dengan 4 (empat) kondisi yang menggambarkan bahwa mereka seolah-olah sedang mengaudit perusahaan. Pertama, mahasiswa akan dihadapkan dengan informasi bukti audit dari baik-buruk tanpa adanya

supervisi dan langsung memberikan skor atas penilaian risiko salah saji material. Kedua, mahasiswa akan diberikan informasi bukti audit dari baik-buruk dengan adanya supervisi dan diberikan pernyataan untuk memperjelas bagaimana kondisi perusahaan jika didalam informasi bukti audit terdapat supervisi apakah penilaian risiko salah saji akan tinggi atau malah sebaliknya rendah, dilanjutkan dengan memberikan skor atas penilaia risiko salah saji material. Begitu juga sebaliknya yang terjadi pada kondisi ketiga para mahasiswa akan mendapatkan informasi bukti audit dari jelek-buruk tanpa adanya supervisi dan kondisi keempat mendapatkan informasi jelek-buruk dengan adanya supervisi dan sama-sama diberikan pernyataan untuk memberikan skor penilaian risiko salah saji material.

Penelitian ini dilakukan pengujian hipotesis dengan bantuan menggunakan *software SPSS*. Pengajuan hipotesis pada penelitian ini akan diuraikan sebagai berikut:

- H₀₁: Tidak ada hubungan antara urutan bukti audit terhadap ketepatan auditor menilai bukti audit.
- H_{a1}: Terdapat hubungan antara urutan bukti audit terhadap ketepatan audit menilai bukti audit.
- H₀₂: Tidak ada hubungan antara tindakan supervisi terhadap ketepatan auditor menilai bukti audit.
- H_{a2}: Terdapat hubungan antara tindakan supervisi terhadap ketepatan auditor menilai bukti audit.
- H₀₃: Tidak ada hubungan antara urutan bukti audit dan tindakan supervisi terhadap ketepatan auditor menilai bukti audit.
- H_{a3}: Terdapat hubungan antara urutan bukti audit dan tindakan supervisi terhadap ketepatan auditor menilai bukti audit.

Hasil dan Pembahasan

Penelitian ini bertujuan apakah urutan bukti audit dan tindakan supervisi ketepatan auditor dalam menilai bukti audit. Hipotesis dalam penelitian ada 3 (tiga), yaitu: 1) untuk melihat bagaimana urutan bukti audit mempengaruhi ketepatan auditor dalam menilai bukti audit; 2) untuk melihat bagaimana tidakan supervisi mempengaruhi ketepatan auditor dalam menilai bukti audit; dan 3) untuk melihat bagaimana urutan bukti dan tindakan supervisi mempengaruhi ketepatan aditor dalam menilai bukti audit. Sebagian besar responden berjenis kelamin perempuan dan laki-laki. Pada penelitian ini jumlah partisipan adalah 41 orang (lihat Tabel 2).

Berdasarkan Tabel 2, penyebaran responden berdasarkan urutan bukti (baik-buruk) sebanyak 10 partisipan sedangkan responden dengan perlakuan urutan bukti (buruk-baik) sebanyak 10 partisipan. Sedangkan penyebaran responden berdasarkan kelompok tindakan

Alta Susilawati, R. Nelly Nur Apandi, Agus Widarseno

supervisi (ada) sejumlah 10 partisipan dan yang mendapatkan tindakan supervisi (tidak ada) sebanyak 11 partisipan. Pada penelitian ini menggunakan *Software* SPSS untuk memberikan analisis pada ANOVA dua jalur. Diperlukan uji asumsi statistika untuk mendapatkan hasil yang signifikan untuk dapat dibuktikan dan diakui kebenarannya secara ilmu statistik (Mahmudah, 2020). Uji asumsi penelitian ini menggunakan *two-way* ANOVA yang dapat menghasilkan uji normalitas dan uji homogenitas.

Tabel 2. Jumlah Partisipan

Penilaian Risiko Bukti Audit		n
Urutan bukti	Baik - Buruk	10
	Buruk - Baik	10
Tindakan supervisi	Ada	10
	Tidak Ada	11

Sumber: Data Diolah (2022)

Penelitian ini menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov* dengan taraf signifikansi α (0.05) untuk menguji normalitas data. Hasil uji normalitas dapat dilihat pada Tabel 3, panel A. Berdasarkan pada tabel tersebut, hasil uji normalitas yang diperoleh dari populasi adalah berdistribusi normal. Hal ini menunjukkan bahwa besarnya probabilitas signifikansi pada taraf signifikan 5% yaitu sebesar 0,093. Nilai ini dapat dikatakan lebih besar dari 0,05 sehingga dapat dinyatakan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini adalah berdistribusi normal. Tabel 3 panel B menampilkan hasil uji homogenitas yang menggunakan Uji Levene. Dapat diketahui bahwa nilai sig. < 0.05 yaitu 0.002 sehingga dapat disimpulkan bahwa hasil data tersebut adalah heterogen atau tidak sama.

Tabel 3. Uji Normalitas dan Homogenitas

Panel A: Uji Normalitas				
	Statistik	df	Signifikansi	
Kolmogorov-Smirnov	0.184	41	0.001	
Spiro-Wilk	0.953	41	0.093	
Panel B: Uji Homogenitas				
	F	df1	df2	Signifikansi
	6.211	3	37	0.002

Sumber: Data Diolah (2022)

Setelah data terbukti normal dan tidak homogen, uji *two-way* ANOVA digunakan untuk menganalisis dampak dari urutan bukti audit dan tindakan supervisi terhadap ketepatan auditor dalam menilai bukti audit. Tabel 4 menampilkan output dari *two-way* ANOVA.

Tabel 4. Hasil ANOVA Dua Jalur

Sumber	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<i>Corrected model</i>	57.012 ^a	3	19.004	7.399	0.001
Intersep	1331.945	1	1331.945	518.559	0.000
Urutan bukti	45.517	1	45.517	17.721	0.000
Tindakan supervisi	4.885	1	4.885	1.902	0.176
Urutan bukti*tindakan supervisi	6.699	1	6.699	2.608	0.115
Error	95.036	37	2.569		
Total	1499.000	41			
<i>Corrected total</i>	152.049	40			

Catatan: ^a*R Squared* = .375 (*Adjusted R Squared* = .324)

Sumber: Data Diolah (2022)

Berdasarkan hasil analisis *two-way* ANOVA, hasil pengujian menunjukkan bahwa urutan bukti audit memiliki nilai signifikansi sebesar 0.000 ($\alpha=5\%$ (< 0.05) sehingga hipotesis pertama diterima. Sedangkan pada hasil pengujian tindakan supervisi menunjukkan bahwa memiliki nilai signifikansi sebesar 0.176 yang artinya nilai signifikansi lebih besar dari 5% ($\alpha > 0.05$) sehingga hipotesis kedua ditolak. Pengujian antara urutan bukti dan tindakan supervisi memiliki nilai signifikansi 0.115 yang artinya bahwa nilai signifikansi lebih besar dari 5% ($\alpha > 0.05$) sehingga hipotesis ketiga ditolak.

Urutan bukti mempengaruhi ketepatan auditor menilai bukti audit. Penelitian ini bertujuan untuk melihat bagaimana pengaruh urutan bukti audit terhadap ketepatan seorang auditor dalam menilai bukti audit. Hasil pada Tabel 4 pengujian menggunakan *two-way* ANOVA menunjukkan hasil bahwa hipotesis pertama diterima. Dapat disimpulkan bahwa urutan bukti audit mempengaruhi ketepatan auditor dalam menilai bukti audit. Dalam pelaksanaan audit berdasarkan pada sesuatu hal yang dapat menyebabkan risiko, auditor memiliki kemampuan secara mendalam untuk dapat menilai risiko. Pengumpulan suatu bukti yang akurat dapat memberikan bukti yang cukup dan tepat. Kecukupan bukti audit dapat memberikan ukuran sebagai bukti audit yang diperlukan untuk mempengaruhi penilaian auditor atas risiko salah saji material serta dapat mempengaruhi kualitas bukti audit. Sementara itu, ketepatan adalah ukuran dimana kualitas bukti audit dapat dikatakan sebagai bukti yang relevan. Bukti audit yang diberikan merupakan informasi baik-buruk dan dari buruk-baik sangat mempengaruhi seorang auditor dalam melakukan penilaian risiko salah saji material bahkan dapat mempengaruhi dalam pengambilan keputusan. Ketika seseorang memperoleh informasi baik, terlebih dahulu ia dibandingkan dengan informasi

buruk. Dalam hal ini, auditor biasanya akan mempertahankan informasi pertama yang mereka dapatkan. Namun ketika auditor mendapatkan informasi yang kedua dengan berbeda maka, maka keyakinan seorang auditor akan berkurang. Seperti halnya pada teori *belief-adjustment* menyatakan bahwa ketika seseorang yang dapat memperoleh bukti audit yang baru dapat merubah kembali keyakinannya melalui proses penyesuaian. Hasil kajian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya (Angraeni & Almilia, 2017; Wardani, 2019). Penilaian risiko terhadap salah saji meterial tergantung pada informasi yang diberikan. Auditor akan cenderung berfokus pada informasi pertama yang diberikan dibandingkan dengan informasi kedua. Pertimbangan pada seorang auditor akan tergantung pada urutan bukti audit dan susunan bukti yang disajikan.

Tindakan supervisi mempengaruhi ketepatan auditor menilai bukti audit. Penelitian ini bertujuan untuk melihat bagaimana pengaruh tindakan supervisi terhadap ketepatan seorang auditor dalam menilai bukti audit. Hasil pada Tabel 4, pengujian menggunakan *two-way* ANOVA, menunjukkan hasil bahwa hipotesis kedua ditolak. Dapat disimpulkan bahwa tindakan supervisi tidak mempengaruhi ketepatan auditor dalam menilai bukti audit. Supervisi dapat bekerja dengan baik apabila supervisi dapat digunakan secara benar. Beberapa manfaat jika supervisi dilakukan secara benar akan meningkatkan keefektifitas dan keefisiensiannya. Supervisi hanya mencakup pengarahan, pengawasan dan mereview kembali sesuatu yang telah dilaksanakan tidak mencakup sesuatu yang begitu penting untuk menilai suatu bukti audit yang disajikan. Luasnya supervisi yang memadai bagi suatu keadaan tergantung pada banyak faktor, termasuk kompleksitas masalah dan kualifikasi orang yang melaksanakan audit. Tindakan supervisi yang dilakukan hanya dalam konteks memantau, mereview dan mengingatkan kembali, maka ia tidak akan menjamin supervisi memberikan suatu penilaian atas risiko salah saji meterial.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya oleh Agustini & Dwirandra (2017) dan Ruce (2021). Seorang auditor memiliki motivasi besar untuk mendapatkan hasil yang akurat sehingga auditor tersebut akan meminimalisir terjadinya kesalahan. Untuk itu dapat dikatakan bahwa dengan atau tanpa adanya tindakan supervisi, auditor dapat mengatasi masalahnya sendiri.

Urutan bukti dan tindakan supervisi mempengaruhi ketepatan auditor menilai bukti audit. Penelitian ini bertujuan untuk melihat bagaimana pengaruh urutan bukti audit dan tindakan supervisi berpengaruh terhadap ketepatan seorang auditor dalam menilai bukti audit. Hasil pada Tabel 4, pengujian menggunakan *two-way* ANOVA, menunjukkan

hasil bahwa hipotesis ketiga ditolak. Dapat disimpulkan bahwa urutan bukti audit dan tindakan supervisi tidak mempengaruhi ketepatan auditor dalam menilai bukti audit. Hasil penelitian yang telah dilakukan ini tidak sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya oleh Agustini & Dwirandra (2017) dan Ruce (2021). Pengumpulan bukti audit yang merupakan suatu informasi pertama yang dapat memberikan suatu keyakinan kepada auditor dalam menilai suatu bukti dengan tepat dan akurat tanpa adanya supervisi. Ddalam hal ini, supervisi hanya bertugas sebagai pemantauan, proses review dan mekanisme untuk mengingatkan kembali sehingga ia tidak mempengaruhi informasi yang disajikan.

Kesimpulan

Berdasarkan dari analisis data yang telah dilakukan dalam penelitian ini, dapat disimpulkan bahwa: 1) Urutan bukti audit berpengaruh terhadap ketepatan auditor dalam menilai bukti audit. Jika urutan bukti yang diberikan kepada auditor berupa informasi baik-buruk atau buruk-baik, maka informasi tersebut mempengaruhi seorang auditor dalam melakukan penilaian risiko salah saji material dan bahkan dapat mempengaruhi dalam pengambilan keputusan. 2) Tindakan supervisi tidak memiliki pengaruh terhadap ketepatan auditor dalam menilai bukti audit. 3) Urutan bukti audit dan tindakan supervisi tidak memiliki pengaruh terhadap ketepatan auditor dalam menilai bukti audit. Jika tindakan supervisi yang dapat dilakukan hanya dalam konteks pemantauan, mereview dan mengingatkan kembali, maka tidak akan menjamin supervisi dapat memberikan suatu penilaian atas risiko salah saji meterial. Bahkan tidak dapat mencakup sesuatu yang begitu penting untuk menilai suatu bukti audit yang telah disajikan.

Keterbatasan penelitian ini adalah referensi pendukung penelitian masih kurang memadai. Masih sedikit sekali penelitian yang menggali mengenai urutan bukti audit dan tindakan supervisi terkait ketepatan seorang auditor dalam menilai bukti audit. Keterbatasan lainnya juga pada kondisi pengumpulan data yang dikirim melalui google form dan sedikitnya responden yang ada pada penelitian ini yang dibatasi oleh mahasiswa Universitas Pendidikan Indonesia (UPI) jurusan akuntansi yang telah menempuh matakuliah audit angkatan 2018. Implikasi praktis pada temuan penelitian ini adalah urutan bukti audit dapat mempermudah seorang auditor dalam pengambilan keputusan, sehingga efisiensi dan efektivitas dalam tugas pengauditan akan bertambah manakala tidak ada suatu mekanisme dalam program audit untuk memitigasi kecenderungan-kecenderungan yang menyebabkan kualitas audit menurun. Kemudian, adanya tindakan supervisi membantu para auditor memperketat pengawasan untuk mendapatkan keputusan audit yang lebih baik.

Daftar Pustaka

- Agustini, N. M. L., & Dwirandra, A. A. N. B. (2017). Pengaruh kompleksitas tugas dan komitmen organisasi pada kinerja auditor dengan tindakan supervisi sebagai variabel moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 21(2), 1430–1459. <https://doi.org/10.24843/EJA.2017.v21.i02.p21>
- Angraeni, A., & Almilia, L. S. (2017). Model belief adjusment dalam pengambilan keputusan investasi berdasarkan informasi nonakuntansi. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 20(1), 145–168. <https://doi.org/10.24914/jeb.v20i1.923>
- Apandi, R. N. N., Sofia, A., & Zulhaimi, H. (2020). *Model pembelajaran audit dengan pendekatan assertion evidence connection*. Bandung.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2016). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (16th ed.). Prentice-Hall.
- Ariartha, P. A., & Diah, U. I. G. A. (2017). Audit terhadap pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit pada kantor akuntan publik di Kota Denpasar. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 2(1), 1–22. <https://doi.org/10.38043/jiab.v2i1.165>
- Ashton, A. H., & Ashton, R. H. (1988). Sequential belief revision in auditing. *The Accounting Review*, 63(4), 623–641. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/247903>
- Asrini, K. J., Sujana, E., & Darmawan, N. A. S. (2014). Pengaruh tekanan waktu, locus of control, dan tindakan supervisi terhadap penghentian prematur atas prosedur audit (Studi empiris pada kantor akuntan publik di Bali). *JIMAT (Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi)*, 2(1). <https://doi.org/10.23887/jimat.v2i1.2958>
- Gerallda, N., & Noviyanti, S. (2020). Auditor's whistleblowing intention in organizational commitment and obedience pressure. *E-Jurnal Akuntansi*, 30(6), 1470–1483. <https://doi.org/10.24843/EJA.2020.v30.i06.p10>
- Haryanto. (2018). Pengaruh framing dan urutan bukti audit terhadap audit judgment: komparasi dan interaksi keputusan individu-kelompok. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 15(1), 1–36. <https://doi.org/10.14710/jaa.15.1.1-36>
- Hasanati, Akram, & Irwan, M. (2017). Pengaruh tindakan supervisi, kompleksitas tugas dan profesionalisme auditor terhadap kepuasan kerja auditor. *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, 18(1). <https://doi.org/10.18196/jai.18158>
- Hogarth, R. M., & Einhorn, H. J. (1992). Order effects in belief updating: The belief-adjustment model. *Cognitive Psychology*, 24(1), 1–55. [https://doi.org/10.1016/0010-0285\(92\)90002-J](https://doi.org/10.1016/0010-0285(92)90002-J)

- Juniyanti, N. W. V., & Sumadi, N. komang. (2021). Pengaruh risiko audit, tindakan supervisi dan prosedur review terhadap penghentian prematur atas prosedur audit (Studi empiris pada badan pemeriksa keuangan Republik Indonesia perwakilan Provinsi Bali). *Hita Akuntansi Dan Keuangan*, 2(2), 699–730. <https://doi.org/10.32795/hak.v2i2.1568>
- Mahmudah, U. (2020). *Metode statistika step by step*. Pemalang: Penerbit NEM.
- Muhsin, M. (2021). Pengetahuan, profesionalisma, urutan bukti audit dan audit judgment. *Forum Bisnis & Kewirausahaan*, 10(2), 168–180. <https://doi.org/10.35957/forbiswira.v10i2.808>
- Mulyadi, M., & Yuniatin, T. (2018). Faktor-faktor yang mempengaruhi pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit pada kantor akuntan publik: studi empiris di Jawa Tengah dan DIY. *ProBank*, 3(1), 1–9. <https://doi.org/10.36587/probank.v3i1.237>
- Puspaningsih, A., & Fadlilah, N. (2017). Ketepatan pemberian opini auditor: survey terhadap auditor di Yogyakarta. *Jurnal Aplikasi Bisnis*, 17(2), 19–39. <https://doi.org/10.20885/jabis.vol17.iss2.art2>
- Rosdiana, M. (2017). Pengaruh tekanan waktu, tindakan supervisi dan locus of control terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. *Journal of Accounting Science*, 1(2), 119–142. <https://doi.org/10.21070/jas.v1i2.938>
- Ruce, L. K. (2021). *Faktor-faktor yang berpengaruh terhadap audit judgment pada kantor akuntan publik di Surabaya*. STIESIA.
- Samudro, A., & Murtanto, M. (2017). Pengaruh tekanan waktu, risiko audit, naterialitas, locus of control dan tindakan supervisi terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 4(1), 31–51. <https://doi.org/10.25105/jat.v4i1.4970>
- Wardani, R. P. (2019). Studi eksperimental halo effect dalam penilaian risiko bisnis klien pada auditor berpengalaman. *Jurnal Online Insan Akuntan (JOIA)*, 4(1), 55–72.
- Winantyadi, N., & Waluyo, I. (2014). Pengaruh pengalaman, keahlian, situasi audit, etika, skeptisisme profesional auditor. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 3(1), 1–21. <https://doi.org/10.21831/nominal.v3i1.2151>