



Pengaruh Risiko Audit Materialitas Kompleksitas Audit dan Pengendalian Internal yang Relevan terhadap Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit

(Studi Pada Akuntan Publik di KAP Wilayah Bandung yang Terdaftar di BPK-RI)

Agustine Sulviani¹; Hendri Hermayana²

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Majalengka

mareytasri@gmail.com

Abstract

Considering exact audit approach, planning and perform advance audit procedure based on risk assessment which identified whether it's financial statement or assertion level, These were auditor professional judgment, recognizing the highest amount of materiality misstatements which influence the user of financial statement in their decision. If classess of transactions consisted low inherent risk, only the substantive analytical procedures necessary would be provide audit evidence sufficiently. However, if risks assessed are low because of the participation of internal control relevance to audit, then the auditor will test the internal control as well. Initially, process and bookkeeping complex transactions are motivated auditor to perform audit procedure and relevant activity to obtain relevant information. Their motivation is because they believe in every transactions contained risk factors due to fraud or error and its occured beyond their insights. The aim of this study is to recognize whether audit risk, materiality, internal control relevance to audit and audit complexity are related with the auditor profesional judgment in audit procedure. The study carried out on public accountants whose registered in BPK-RI and they served on audit firm in Bandung. The study using non probability techniques to select the sample, as of 29 selected public accountants have gathered as respondents. Analyzed data statistics examined the hypothesis using t and f tests showed that the audit risk, materiality, internal control relevance to audit and audit complexity have significance effects on profesional judgment in audit procedures, whether it is individual or together.

Keywords: *Complexity, Internal Control, Judgment, Materiality, Risk*

1. Pendahuluan

Perhatian utama auditor terhadap risiko terkait laporan keuangan adalah risiko tipe satu. "*the risk of giving erroneously a good or unqualified opinion in undeserving circumstances....*" bahwa auditor akan keliru memberi opini wajar tanpa pengecualian padahal seharusnya tidak patut mendapatkannya. Selain risiko tipe satu atau bisa terjadi risiko tipe dua "*the risk that auditor will erroneously give a bad or qualified or adverse opinion to financial statement that deserve a good or unqualified opinion....*" bahwa auditor akan keliru memberi opini wajar dengan pemodifikasian atau tidak wajar pada laporan keuangan yang seharusnya patut mendapat opini wajar tanpa pengecualian.

International standard on auditing (ISA) 200 meminta auditor untuk merencanakan dan melaksanakan audit dengan matang, hati-hati dan cermat agar risiko tipe satu tidak terjadi atau berkurang sampai ke level terendah yang dapat diterima. Risiko tipe satu diumpamakan seperti investor yang cenderung berinvestasi pada sebuah perusahaan yang mendapat opini baik walaupun sesungguhnya keliru, ketika kebenaran tentang perusahaan terungkap investor menyadari bahwa nilai perusahaan tersebut berada dibawah harapannya atau lebih kecil dari yang dipikirkannya. Harga

saham jatuh dan kekayaan investor berkurang. Akan tetapi seandainya auditor memberi opini yang keliru yaitu wajar dengan pemodifikasian, investor kemungkinan akan melepas atau menjual sahamnya yang mengakibatkan harga saham jatuh, namun ketika auditor memperbaiki kekeliruan tersebut harga saham tidak jadi jatuh dan kekayaan pemegang saham yang turun itu semata-mata karena kekeliruan. Dengan kata lain apabila risiko tipe dua yang terjadi maka kesalahan masih bisa diperbaiki sehingga perusahaan dan pemegang saham bisa diselamatkan.

Risiko salah saji material di tingkat asersi terdiri atas risiko bawaan dan risiko kontrol namun dalam ISA tidak menyebut kedua risiko tersebut terpisah melainkan gabungan (*combined*) atau istilahnya *combined assessment* (penilaian gabungan) terhadap risiko salah saji material (*risk of material misstatement*). Risiko bawaan dan risiko kontrol mengartikan laporan keuangan berpotensi mengandung salah saji material. Risiko deteksi mengartikan auditor gagal mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan. Risiko audit terdiri dari dua unsur utama, *combined assessment* dan *detection risk*.

Salah saji material bisa terjadi secara sendiri-sendiri atau bersama-sama. Contoh, laporan keuangan mencantumkan pabrik senilai 10 milyar rupiah, pabrik itu tidak pernah dibangun atau dibeli, laporan keuangan mengandung suatu salah saji yang material. Laporan keuangan dapat juga berisi beberapa salah saji yang secara agregat atau tergabung berjumlah material. Salah saji material bisa berupa salah saji yang tidak dikoreksi (*uncorrected misstatement*) misalnya yang ditemukan oleh auditor dan dikomunikasikan kepada kepala bagian pembukuan (*chief accountant*) dan diakui sebagai salah saji namun kepala bagian tidak bersedia mengoreksinya. Salah saji material bisa berupa pengungkapan yang menyesatkan (*misleading disclosures*) atau pengungkapan yang tidak dicantumkan (*missing disclosures*) dalam laporan keuangan. Ini merupakan salah saji material secara kualitatif (bukan angka), berbeda dengan dua bentuk sebelumnya yang merupakan salah saji material secara kuantitatif (berupa angka-angka). Salah saji material bisa berupa kesalahan (*error*) disebut risiko bisnis atau bisa berupa kecurangan (*fraud*) disebut risiko kecurangan. Risiko bawaan berisi semua faktor risiko bisnis dan kecurangan contoh, sistem akuntansi yang baru diimplementasi, berpotensi terjadi kesalahan (ini adalah risiko bisnis) bisa juga berpeluang dimanipulasi untuk mencuri uang entitas (ini adalah risiko kecurangan).

Risiko salah saji material dalam laporan keuangan berada diluar kendali auditor. Auditor harus melakukan penilaian risiko (*risk assessment*) melalui suatu prosedur penilaian risiko untuk menentukan risiko salah saji material dalam laporan keuangan. Tahap penilaian risiko ini merupakan tahap pertama dari tiga tahap audit berbasis risiko. Pertanyaan utama dalam tahap ini adalah peristiwa apa yang jika terjadi bisa berpotensi mengakibatkan salah saji material dalam laporan keuangan. Langkah berikutnya auditor merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sebagai tanggapan terhadap risiko yang telah diidentifikasi dan dinilai, baik pada tingkat laporan keuangan maupun pada tingkat asersi. Kalimat tersebut merupakan istilah dari menekan risiko. Tahap menanggapi risiko ini merupakan tahap kedua dalam tiga tahap audit berbasis risiko. Pertanyaan utama dalam tahap ini adalah apakah peristiwa yang diidentifikasi dalam tahap pertama memang terjadi dan mengakibatkan salah saji material dalam laporan keuangan. Tahap ketiga (tahap terakhir) dalam tiga tahap audit berbasis risiko adalah *reporting* (pelaporan), tahap melaporkan meliputi merumuskan pendapat atau opini audit yang tepat berdasarkan bukti audit yang diperoleh serta membuat dan menbitkan laporan yang tepat sesuai kesimpulan yang ditarik.

Kutipan ISA 315 alinea 16 menyatakan jika entitas memiliki proses penilaian risiko entitas (PPRE), auditor wajib mengevaluasi apakah ada jenis risiko yang diduga auditor seharusnya dapat ditemukan PPRE. Istilah *risk assessment* atau penilaian risiko dapat dilihat dari sisi entitas dan auditor. Entitas menilai risiko dari sudut pandang ancaman terhadap pencapaian tujuan entitas diantaranya ialah menghasilkan laporan keuangan bebas dari salah saji material. Untuk itulah entitas wajib merancang, mengimplementasi dan memelihara pengendalian internal. Dipihak lain auditor menilai risiko sebagai bagian dari proses auditnya. Penilaian risiko merupakan komponen kedua dari pengendalian internal. Disinilah akan terlihat persinggungan antara kepentingan entitas dan auditor. Jika PPRE tepat atau

sesuai dengan situasi yang dihadapi entitas itu maka PPRE mendukung upaya auditor untuk menilai seberapa besarnya risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan yang diauditnya.

ISA 315 alinea 20 mengemukakan Auditor wajib memperoleh pemahaman mengenai kegiatan pengendalian (*prevent, detect, correct*) yang relevan untuk auditnya, yakni pengendalian yang dipandang auditor adalah penting untuk menilai risiko salah saji yang material ditingkat asersi dan merancang prosedur audit lanjutan untuk menanggapi risiko tersebut. Suatu audit tidak mewajibkan pemahaman semua kegiatan pengendalian yang berkenaan dengan jenis transaksi, saldo akun dan disclosure (asersi/tingkat transaksional). Pemahaman yang baik mengenai unsur-unsur pervasif pengendalian intern ditingkat entitas memberikan dasar yang kokoh untuk menilai pengendalian yang relevan terhadap pelaporan keuangan ditingkat transaksional (tingkat proses bisnis). Contoh, jika pengendalian atas data integritas ditingkat entitas lemah, kelemahan ini mempengaruhi keandalan informasi yang dihasilkan sistem seperti informasi penjualan, pembelian, dan gaji. Transaksi rutin seperti penjualan, pembelian dan gaji; transaksi non-rutin seperti pembelian peralatan kantor, menjajaki bisnis baru. Didalam transaksi-transaksi tersebut terdapat faktor-faktor risiko (*risk factors*) yang jika tidak dimitigasi/ditangkal oleh kegiatan pengendalian yang dipelihara oleh organisasi menyebabkan salah saji yang material dalam laporan keuangan.

Bagaimana auditor mampu mengetahui faktor-faktor risiko yang bisa saja terjadi dalam transaksi-transaksi, untuk itu auditor dapat memanfaatkan representasi manajemen. Representasi oleh manajemen secara eksplisit (tersurat) maupun implisit (tersirat) yang tertanam didalam atau merupakan bagian dari laporan keuangan merupakan definisi dari asersi (*Assertions*) menurut ISA 315. Asersi berhubungan dengan pengakuan (*recognition*), pengukuran (*measurement*), penyajian (*presentation*) dan pengungkapan (*disclosure*) dari berbagai unsur laporan keuangan. Unsur Laporan keuangan (*elements in the financial statements*) bisa berupa angka-angka/jumlah (*amounts*) dan bisa berupa pengungkapan/kata-kata (*disclosure*). Contoh, manajemen membuat asersi kepada auditor bahwa saldo akun penjualan dalam pembukuan telah mencakup seluruh transaksi penjualan (*completeness assertion*), bahwa transaksi memang terjadi dan adalah transaksi yang sah (*occurrence assertion*), dan bahwa transaksi penjualan telah dibukukan sebagaimana mestinya dan dalam periode yang benar (*accuracy and cut-off assertion*).

Bagaimana prosedur pengendalian intern bersinggungan dengan risiko, adakah catatan mengenai apakah prosedur pengendalian itu mencegah (*prevent*) salah saji atau menemukan (*detect*) kemudian memperbaiki (*correct*) salah saji yang terjadi. Jangan buat daftar semua pengendalian yang ada/diketahui dan mengaitkannya dengan risiko. Mulailah dengan risiko, lanjutkan dengan pengendalian yang memitigasi risiko tersebut. Prosedur penilaian risiko (*risk assessment procedures*) yang diwajibkan untuk memperoleh bukti audit mengenai diimplementasikannya pengendalian internal meliputi *inquiry, observing, re-performing* dan *walkthrough* (napak tilas). Bukti mengenai efektifnya pengendalian akan diperoleh melalui uji pengendalian (*test of controls*), uji pengendalian ini merupakan proses mengumpulkan bukti mengenai berfungsinya pengendalian internal entitas selama periode yang diaudit misalnya satu tahun.

Penelitian mengenai sistem pengendalian internal dan hubungannya dengan tujuan organisasi mulai banyak dilakukan. Studi oleh Ariadharma (2015) menghasilkan suatu pernyataan bahwa sistem operasi dan pencatatan transaksi penjualan yang sehat serta struktur organisasi dan karyawan yang cakap dapat berpengaruh kuat pada kualitas produk dan kepuasan konsumen sehingga terjadilah efektivitas penjualan yang semakin meningkat. Studi yang dilakukan oleh Tehupuring dan Lingga (2017) menyimpulkan bahwa sistem pengendalian intern yang efektif dapat mendorong individu untuk tidak berperilaku oportunistis, sistem pengendalian intern yang efektif berguna untuk menjaga kekayaan pemerintah daerah dari penyalahgunaan, mendorong efisiensi kebijakan pemerintah daerah, memastikan bahwa informasi akuntansi telah disajikan secara akurat serta kepatuhan terhadap sistem dan prosedur atau regulasi yang berlaku dapat tercapai.

Jika risiko yang diidentifikasi sudah di dokumentasi dan dinilai dengan cara yang konsisten, auditor mereviu dan merangkumnya. Rangkuman risiko yang dinilai menyatukan faktor risiko bawaan yang diidentifikasi dan evaluasi atas pengendalian internal yang dirancang untuk memitigasi risiko tersebut. Penilaian risiko tidak berakhir pada satu titik. Informasi baru diperoleh selama audit berjalan dan pelaksanaan prosedur audit akan menemukan risiko tambahan. Atau bisa saja pengendalian internal tidak berfungsi sebagaimana mestinya. Ketika semua itu terjadi penilaian risiko semula harus direvisi dan ini berdampak pada pertimbangan atas sifat dan luasnya prosedur audit selanjutnya. Luasnya prosedur audit ditentukan sesudah mempertimbangkan *performance materiality*, risiko yang dinilai (*assessed risk*) dan tingkat asurans yang direncanakan auditor. Secara umum, luasnya prosedur audit (seperti banyaknya sampel untuk uji rincian atau; seberapa rinci prosedur analitis substantif) akan meningkat dengan meningkatnya risiko salah saji material. Namun, peningkatan luasnya prosedur audit hanyalah efektif jika prosedur audit itu sendiri memang relevan untuk risiko yang dihadapi.

Faktor kunci dalam menentukan luasnya suatu prosedur audit ialah *performance materiality* (materialitas pelaksanaan). *Performance materiality* ditetapkan untuk laporan keuangan secara keseluruhan dan dimodifikasi untuk memperhitungkan risiko tertentu berkenaan dengan suatu saldo akun, transaksi dan pengungkapan (*disclosure*) dalam laporan keuangan. Konsep materialitas diterapkan dalam perencanaan dan pelaksanaan audit. Perencanaan artinya materialitas ditentukan dan digunakan pada saat merencanakan prosedur penilaian risiko untuk mengidentifikasi dan menilai risiko. Pelaksanaan artinya materialitas ditentukan dan digunakan pada saat menentukan sifat, saat dan luas prosedur audit lebih lanjut. Penyimpulan artinya materialitas secara keseluruhan digunakan untuk mengevaluasi dampak kesalahan penyajian yang diidentifikasi pada laporan keuangan dan ketepatan opini dalam laporan audit.

Materialitas mencerminkan area abu-abu apa yang dapat menjadi material dan yang dapat menjadi tidak material, sehingga penilaian terhadap apa yang dapat menjadi material selalu merupakan hal yang terkait dengan pertimbangan profesional. Tingkat materialitas kuantitatif dapat dikatakan material berdasarkan sifat atau keadaan misalnya:

1. Informasi terkait adanya sejumlah transaksi dengan pihak berelasi dapat menjadi signifikan bagi seseorang yang mengambil keputusan berdasarkan laporan keuangan.
2. Adanya kecurangan yang dilakukan oleh manajemen (walaupun tidak material) akan menjadi signifikan bagi seseorang yang mengambil keputusan berdasarkan laporan keuangan.
3. Serangkaian item yang tidak material dapat menjadi material ketika dijumlahkan semua.

Auditor kadangkala tertarik untuk menurunkan jumlah materialitas keseluruhan ketika risiko kesalahan penyajian material dinilai tinggi. Hal ini tidak tepat karena materialitas keseluruhan menanggapi kebutuhan informasi pengguna laporan keuangan bukan tingkat risiko audit. Materialitas keseluruhan perlu diperbaharui ketika auditor menyadari ada informasi yang dapat menyebabkan penentuan awal materialitas yang didasarkan pada asumsi pengguna laporan keuangan (*user*) telah berbeda jumlahnya. Dengan mengasumsikan kebutuhan informasi pengguna laporan keuangan adalah sama tanpa memperhatikan risiko audit, materialitas keseluruhan dalam jumlah yang lebih rendah akan menghasilkan:

1. Rasa nyaman kepada pengguna laporan keuangan bahwa kesalahan penyajian yang lebih kecil dalam laporan keuangan akan diidentifikasi oleh auditor dan;
2. Pekerjaan audit tambahan untuk memastikan bahwa risiko audit telah dikurangi pada tingkat yang seharusnya.

Penentuan materialitas pelaksanaan melibatkan penggunaan pertimbangan profesional seperti faktor-faktor berikut ini:

- a. Pemahaman terhadap entitas dan hasil pelaksanaan prosedur penilaian risiko
- b. Sifat dan luas kesalahan penyajian yang diidentifikasi pada audit sebelumnya
- c. Perkiraan akan kemungkinan kesalahan penyajian pada periode berjalan.

Menurut pendapat Qurrahman, Susfayetti dan Mirdah (2012) materialitas tidak berpengaruh signifikan terhadap penghentian prematur audit. Argumentasinya adalah responden beranggapan bahwa pengurangan jumlah sampel dan tidak melakukan konfirmasi, dapat dilakukan oleh auditor dengan catatan semua itu tidak menyebabkan sesuatu yang dapat mengubah pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan. Sedangkan menurut Trinaldi, Kamaliah, dan Al Azhar (2014) pertimbangan auditor mengenai materialitas merupakan pertimbangan profesional dan dipengaruhi oleh persepsi auditor sendiri. Saat auditor menetapkan bahwa materialitas yang melekat pada suatu prosedur audit rendah maka terdapat kecenderungan bagi auditor untuk mengabaikan prosedur audit tersebut. Pengabaian ini menimbulkan praktik penghentian prematur atas prosedur audit.

Jelista (2015) menyetujui bahwa kompleksitas audit adalah persepsi auditor tentang kesulitan suatu tugas audit yang disebabkan terbatasnya kapabilitas dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki auditor. Hal tersebut ditunjukkan dalam penelitiannya terhadap auditor yang berada pada KAP di Pekanbaru, Medan dan Padang sebagai responden. Hasil penelitian Jelista menunjukkan bahwa kompleksitas audit berpengaruh terhadap kualitas audit, sehingga Jelista mendukung pernyataan bahwa peningkatan kompleksitas dalam suatu tugas atau sistem akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas itu. Sama halnya dengan Prasita dan Adi (2007) yang menyatakan bahwa kompleksitas audit yang muncul karena semakin tinggi variabilitas dan ambiguitas dalam tugas pengauditan menjadi penyebab turunnya kualitas audit, auditor cenderung berperilaku disfungsi dan lebih mengutamakan kepentingan klien dari pada obyektivitas hasil pengauditan itu sendiri.

2. Tinjauan Pustaka

Kompleksitas audit yang meliputi kompleksitas tugas pada perusahaan multinasional dikemukakan oleh Joshua and Michas (2017) bahwa pada praktiknya, lingkup aktivitas pada sebuah komponen (auditor entitas anak) dari yang sederhana seperti inspeksi gudang disatu wilayah hingga mengaudit anak perusahaan diluar negeri yang melakukan aktivitas bisnis secara penuh sehingga harus mempersiapkan laporan keuangan konsolidasi, tunduk pada ketentuan bahwa KAP induk yang mengaudit grup internasional harus mendorong dan mengkoordinasi jaringan auditor beberapa negara untuk konsolidasi laporan keuangan. Meskipun pekerjaan audit dilakukan melalui beberapa auditor komponen di masing-masing negara akan tetapi auditor prinsipal (auditor perusahaan induk) bertanggung jawab dan memegang wewenang terhadap audit dan bertanggung jawab atas keseluruhan tugas. Sedangkan auditor komponen bertanggung jawab atas prosedur audit yang berlokasi diluar negeri biasanya merupakan KAP afiliasi yang anggotanya jaringan KAP internasional yang sama.

Rachmawati, Darwanis, dan Bakar (2013) menyatakan bahwa dalam perencanaan pekerjaannya, auditor harus mempertimbangkan risiko audit. Penelitian Rachmawati dkk dilakukan pada kantor BPK RI perwakilan Aceh. Hasil jawaban responden menunjukkan bahwa risiko audit dapat diminimalisasi dengan melakukan beberapa hal seperti memeriksa dengan teliti setiap dokumen audit, memeriksa saldo akun dan golongan transaksi, menentukan ukuran sampel, fokus pada akun atau transaksi yang besar dan berisiko tinggi, serta tidak melakukan pelanggaran dalam melakukan audit.

Berdasarkan uraian dan pemaparan studi terdahulu mengenai pertimbangan auditor atas prosedur audit serta faktor-faktor yang mempengaruhinya maka penulis menyatakan hipotesis sebagai berikut,

Hipotesis: risiko audit, materialitas, pengendalian internal yang relevan dengan audit serta kompleksitas audit berpengaruh terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit.

3. Metode Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh risiko audit, materialitas, kompleksitas dokumen audit dan pengendalian internal yang relevan terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit. Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian verifikatif. Unit analisis pada kantor akuntan publik

wilayah Bandung yang terdaftar di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI). Dari situs resmi BPK yaitu sikap.bpk.go.id, auditor yang terdaftar sebanyak 47 orang (tahun 2018) yang tersebar di 10 KAP, namun hanya 7 KAP yang bersedia menerima dan mendukung penelitian ini walaupun setiap KAP paling banyak hanya menerima 5 (Lima) kuesioner. Jumlah kuesioner yang disebar adalah 30 namun hanya 29 kuesioner yang layak untuk diolah. Berikut ini adalah daftar penyebaran kuesioner ke kantor akuntan publik di wilayah Bandung:

Tabel 1. Nama KAP dan Jumlah kuesioner

No.	Nama Kantor Akuntan Publik	Kuesioner yang Disebar	Kuesioner yang Kembali	Kuesioner yang Layak
1	KAP Moch. Zainuddin, Sukmandi & Rekan	5	5	5
2	KAP Prof. DR. H. Tb. Hasanuddin, M.Sc. & Rekan	5	5	5
3	KAP Achmad, Rasyid, Hisbullah & Jerry (Cabang Bandung)	-	-	-
4	KAP Heliantono & Rekan (Cabang Bandung)	-	-	-
5	KAP Roebiandini & Rekan	3	3	2
6	KAP Koesbandijah, Beddy Samsi & Setiasih	-	-	-
7	KAP Djoermarma, Wahyudin & Rekan	4	4	4
8	KAP Sabar dan Rekan	3	3	3
9	KAP Dr La Midjan & Rekan	5	5	5
10	KAP Dr. H. E. R. Suhardjadinata & Rekan	5	5	5
Total		30	30	29

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Uji Validitas Data

Hasil penghitungan uji validitas menggunakan teknik korelasi *product moment* yang dikemukakan oleh Pearson terhadap risiko audit, materialitas, kompleksitas audit, pengendalian internal yang relevan, pertimbangan auditor atas prosedur audit menunjukkan bahwa seluruh butir pernyataan dinyatakan valid karena r_{hitung} untuk semua item pernyataan pada setiap variabel lebih besar dari r_{tabel} pada tingkat signifikansi 0,05. Maka seluruh butir pernyataan dinyatakan sah atau valid.

Uji Reliabilitas Data

Berdasarkan hasil pengolahan data dengan menggunakan SPSS *Versi* 21.0 diperoleh uji reliabilitas yang ditunjukkan pada tabel di bawah ini:

Tabel 2. Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Total Item Pernyataan	Nilai Cronbach's Alpha	Reliabilitas	Nilai Kritis	Keterangan
Risiko Audit	10	0,753		0,60	Reliabel
Materialitas	18	0,756		0,60	Reliabel
Kompleksitas Audit	Dokumen 7	0,716		0,60	Reliabel
Pengendalian yang Relevan	Internal 18	0,759		0,60	Reliabel
Pertimbangan atas Prosedur Audit	Auditor 12	0,779		0,60	Reliabel

Hasil uji reliabilitas terhadap risiko audit, materialitas, kompleksitas audit, pengendalian internal yang relevan dan pertimbangan auditor atas prosedur audit diperoleh koefisien reliabilitas lebih besar dari nilai kritis yaitu 0,60, sehingga seluruh item pernyataan dinyatakan reliabel (andal).

Gambaran Umum Data Responden

Setelah data dikumpulkan dan ditransformasi, kemudian dianalisis sehingga didapat gambaran umum dan tanggapan responden. Identitas responden berdasarkan jenis kelamin; responden berjenis kelamin laki-laki, sebanyak 23 orang (79,3%) dan berjenis kelamin perempuan, sebanyak 6 orang (20,7%). Mayoritas auditor berusia antara 30-40 tahun. Sebagian besar responden berpendidikan terakhir S1, yaitu sebanyak 20 orang (69%) dan sebagian kecilnya berpendidikan terakhir D3 dan S2, yaitu sebanyak 4 orang dan 5 orang (13,8% dan 17,2%).

Tanggapan Responden atas pernyataan mengenai; risiko audit, materialitas, pengendalian internal yang relevan, kompleksitas audit serta pertimbangan atas prosedur audit adalah berikut:

Risiko Audit. Tanggapan responden terhadap pernyataan mengenai risiko audit berada pada kategori sedang artinya, *combined assessment* yaitu gabungan risiko bawaan dan risiko kontrol, berada diluar kendali auditor, sehingga entitas klien yang memiliki departemen akuntansi berpengalaman dan berpengetahuan cukup tinggi akan membuat laporan keuangan semakin berkualitas. Namun, lemahnya penerapan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 7 yang menyatakan laporan keuangan harus mengungkapkan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa diantaranya hubungan anggota keluarga terdekat, membuat risiko audit menjadi meningkat.

Materialitas. Tanggapan responden terhadap pernyataan mengenai materialitas berada pada kategori tinggi. Materialitas keseluruhan perlu diperbaharui ketika auditor menyadari ada informasi yang dapat menyebabkan penentuan awal materialitas yang didasarkan pada asumsi pengguna laporan keuangan (user) telah berbeda jumlahnya.

Kompleksitas Audit. Tanggapan responden terhadap pernyataan mengenai kompleksitas audit berada pada kategori tinggi, artinya pengauditan selalu dihadapkan dengan kompleksnya bukti audit yang harus dikerjakan. Bukti audit tidak terstruktur dan membingungkan serta lemahnya pengendalian intern mendorong untuk menambah langkah audit atau prosedur audit untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan memadai.

Pengendalian Internal yang Relevan. Perusahaan menganalisis risiko sebagai dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola, artinya perusahaan harus mampu menentukan dasar risiko dan cara mengatasinya, agar ketika auditor melakukan pengauditan akan menghemat waktu dan meminimumkan tingkat risiko yang akan terjadi. Ketika risiko dapat diminimumkan dengan pengendalian internal yang relevan maka auditor juga akan melakukan prosedur uji terhadap pengendalian tersebut (*tests of control*).

Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit. Tanggapan responden terhadap pernyataan mengenai pertimbangan auditor atas prosedur audit, berada pada kategori tinggi, artinya perhatian terhadap proses pengauditan dan hasil audit sesuai dengan prosedur audit. Kompleksitas audit menjadi dasar mempertimbangkan risiko audit untuk memperoleh bukti audit yang relevan dengan tujuan audit. Seorang auditor akan menghindari risiko yang besar dalam pertimbangan auditor atas prosedur audit, sehingga auditor cenderung memeriksa bukti audit yang berkaitan dengan pengauditannya saja.

Normalitas Data

Uji normalitas menggunakan uji Kolmogorov-Smirnov (K-S). Berikut merupakan hasil analisis normalitas data dengan menggunakan tabel Kolmogorov-Smirnov:

Tabel 3. Hasil Uji Normalitas Data
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		29
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	5,60768283
Most Extreme Differences	Absolute Positive	,159
	Absolute Negative	,159
	Positive Negative	-,090
Kolmogorov-Smirnov Z		,856
Asymp. Sig. (2-tailed)		,456

- a. Test distribution is Normal.
 b. Calculated from data.

Tabel diatas, menunjukkan bahwa nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* yang diperoleh adalah $0,456 > 0,05$. Karena nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* yang diperoleh tersebut lebih besar dari $0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa data terdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas

Uji ini dilakukan dengan melihat tabel *Coefficient* kolom *Collinearity Statistics*.

Tabel 4. Hasil Uji Multikolinearitas
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	-26,400	9,526		-2,771	,011		
Risiko Audit	,294	,071	,293	4,159	,000	,578	1,730
Materialitas	-,527	,088	-,526	-5,971	,000	,371	2,699
1 Kompleksitas Dokumen Audit	,872	,061	,872	14,198	,000	,763	1,311
Pengendalian Internal yang Relevan	,380	,083	,379	4,579	,000	,420	2,382

a. Dependent Variable: Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit

Tabel di atas menunjukkan nilai *tolerance* dari variabel independen menunjukkan nilai lebih dari $0,10$. Dan nilai VIF dari variabel independen menunjukkan nilai tidak lebih dari 10 . Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinieritas antara variabel independen dalam model regresi.

Uji Regresi Linier Berganda

Model regresi yang digunakan adalah model regresi berganda (*multiple regression analysis*).

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + e \quad \dots(1)$$

Dimana:

- a = Konstanta
- b = Koefisien Regresi
- e = Error
- X₁ = Risiko Audit
- X₂ = Materialitas
- X₃ = Kompleksitas Dokumen Audit
- X₄ = Pengendalian Internal yang Relevan dengan audit
- Y = Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit

Tabel 5. Hasil Uji Regresi Linier Berganda

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-26,400	9,526		-2,771	,011
	Risiko Audit	,294	,071	,293	4,159	,000
	Materialitas	-,527	,088	-,526	-5,971	,000
	Kompleksitas Dokumen Audit	,872	,061	,872	14,198	,000
	Pengendalian Internal yang Relevan	,380	,083	,379	4,579	,000

a. Dependent Variable: Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit

Uji Hipotesis

Penelitian ini menggunakan uji t untuk menguji hipotesis secara parsial

Tabel 6. Hasil uji t (parsial)

Variabel Independen	t _{hitung}	T _{tabel}	Signifikansi
Risiko Audit	4,159	2,060	0,000
Materialitas	-5,971	2,060	0,000
Kompleksitas Dokumen Audit	14,198	2,060	0,000
Pengendalian Internal yang Relevan	4,579	2,060	0,000

Dari tabel di atas, dapat disimpulkan mengenai uji hipotesis secara parsial dari masing-masing variabel independen. Hasil pengujian secara parsial adalah sebagai berikut:

1. Berdasarkan hasil pengujian, dapat dilihat bahwa t_{hitung} pada variabel risiko audit adalah sebesar 4,159 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Karena nilai t_{hitung} > t_{tabel} yaitu 4,159 > 2,060 dan nilai signifikansinya 0,000 < 0,05 maka H₀ ditolak. Hal ini berarti risiko audit berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit, sehingga hipotesis pertama yang menyatakan bahwa risiko audit berpengaruh terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit dapat dibuktikan kebenarannya. Nilai t berarah positif menunjukkan bahwa semakin tinggi risiko audit semakin tinggi pertimbangan auditor atas prosedur audit.

2. Berdasarkan hasil pengujian, dapat dilihat bahwa t_{hitung} pada materialitas adalah sebesar 5,971 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Karena nilai $t_{hitung} < t_{tabel}$ yaitu $5,971 > 2,060$ dan nilai signifikansinya $0,000 < 0,05$ maka H_0 ditolak. Hal ini berarti materialitas berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit, sehingga hipotesis kedua yang menyatakan bahwa materialitas berpengaruh terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit dapat dibuktikan kebenarannya. Nilai t berarah negatif berarti bahwa tingkat materialitas yang tinggi menandakan pertimbangan auditor atas prosedur audit rendah.
3. Berdasarkan hasil pengujian dapat dilihat bahwa t_{hitung} pada variabel kompleksitas audit adalah sebesar 14,198 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Karena nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $14,198 > 2,060$ dan nilai signifikansinya $0,000 < 0,05$ maka H_0 ditolak. Hal ini berarti kompleksitas audit berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit, sehingga hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa kompleksitas audit berpengaruh terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit dapat dibuktikan kebenarannya. Nilai t berarah positif menunjukkan bahwa semakin tinggi kompleksitas audit maka semakin tinggi juga pertimbangan auditor atas prosedur audit.
4. Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat bahwa t_{hitung} pada variabel pengendalian internal yang relevan adalah sebesar 4,579 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Karena nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $4,579 > 2,060$ dan nilai signifikansinya $0,000 < 0,05$ maka H_0 ditolak. Hal ini berarti pengendalian internal yang relevan berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit, sehingga hipotesis keempat yang menyatakan bahwa pengendalian internal yang relevan berpengaruh terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit dapat dibuktikan kebenarannya. Nilai t berarah positif menunjukkan bahwa semakin relevan pengendalian internal yang akan diaudit dengan risiko auditnya menandakan auditor sudah semakin cermat mempertimbangkan prosedur audit.

Hasil Uji Secara Bersama-sama (Dengan Uji F)

Tabel 7. Hasil Uji F (bersama-sama)
 ANOVA^a

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2611,941	4	652,985	80,999	,000 ^b
	Residual	193,481	24	8,062		
	Total	2805,422	28			

a. Dependent Variable: Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit

b. Predictors: (Constant), Pengendalian Internal yang Relevan, Risiko Audit, Kompleksitas Dokumen Audit, Materialitas

Berdasarkan hasil pengujian, dapat dilihat bahwa nilai F_{hitung} adalah sebesar 80,999 dengan nilai signifikansi sebesar 0,000. Karena $F_{hitung} > F_{tabel}$ yaitu $80,999 > 2,78$ dan nilai signifikansinya yaitu $0,000 < 0,05$, maka H_0 ditolak. Dengan demikian risiko audit, materialitas, kompleksitas audit dan pengendalian internal yang relevan secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit. Sehingga hipotesis kelima yang menyatakan bahwa risiko audit, materialitas, kompleksitas audit dan pengendalian internal yang relevan berpengaruh terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit dapat dibuktikan kebenarannya.

Pengaruh Risiko Audit Terhadap Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit

Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel risiko audit berpengaruh signifikan dan positif terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Rachmawati, et al. (2013), yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh risiko audit terhadap pertimbangan auditor. Audit tidak menjamin bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji material, maka terdapat beberapa derajat risiko bahwa laporan keuangan mengandung salah saji yang tidak terdeteksi dan tidak terkoreksi (*undetected and uncorrected*). Dengan demikian dalam perencanaan pekerjaannya, auditor harus mempertimbangkan risiko audit tersebut.

Pengaruh Materialitas Terhadap Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit

Hasil pengujian menunjukkan bahwa materialitas berpengaruh signifikan dan negatif terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit. Materialitas mencerminkan area abu-abu apa yang dapat menjadi material dan yang dapat menjadi tidak material, butuh pertimbangan profesional auditor untuk menyadari ada informasi yang dapat menyebabkan penentuan awal materialitas yang didasarkan pada asumsi pengguna laporan keuangan (*user*) telah berbeda jumlahnya, karena materialitas keseluruhan menanggapi kebutuhan informasi pengguna laporan keuangan bukan tingkat risiko audit. Materialitas keseluruhan dalam jumlah yang lebih rendah akan memberikan rasa nyaman kepada *user* bahwa kesalahan penyajian yang lebih kecil dalam laporan keuangan akan diidentifikasi oleh auditor sehingga risiko audit telah dikurangi pada tingkat yang seharusnya. Hasil penelitian ini konsisten dengan Trinaldi, et al. (2014) namun tidak sejalan dengan Qurrahman, et al. (2012)

Pengaruh Kompleksitas Audit Terhadap Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit

Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel kompleksitas audit berpengaruh signifikan dan positif terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit. Penelitian sebelumnya oleh Prasita dan Adi (2007); Jelista (2015) menyetujui bahwa semakin tinggi variabilitas dan ambiguitas dalam tugas pengauditan (kompleksitas audit) menjadi penyebab turunnya kualitas audit, auditor cenderung berperilaku disfungsi dan lebih mengutamakan kepentingan klien dari pada obyektivitas hasil pengauditan itu sendiri. Perusahaan multinasional dengan grup internasional serta transaksi yang kompleks membutuhkan jaringan KAP berafiliasi karena didalamnya terdapat keseragaman (konvergensi) yang sangat dibutuhkan dalam mendorong upaya koordinasi antara KAP induk (bertanggung jawab atas prosedur audit di entitas induk) dengan beberapa KAP komponen (bertanggung jawab atas prosedur audit di entitas anak) di beberapa negara berkoordinasi untuk laporan keuangan konsolidasi (Joshua and Michas, 2017).

Pengaruh Pengendalian Internal yang Relevan dengan audit Terhadap Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit

Hasil analisis menunjukkan bahwa pengendalian internal yang relevan berpengaruh signifikan dan positif terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit. Jika risiko yang dinilai rendah karena pengendalian internal terkait maka auditor akan menguji pengendalian tersebut. Prosedur penilaian diimplementasikannya pengendalian internal meliputi *inquiry*, *observing*, *re-performing* dan *walkthrough* (napak tilas), sedangkan efektifnya pengendalian internal dinilai melalui prosedur uji pengendalian (*test of controls*). Seperti yang dikemukakan oleh Tehupuring dan Lingga (2017) bahwa sistem pengendalian internal yang efektif dapat mendorong individu untuk tidak berperilaku oportunistik, sehingga mampu menjaga kekayaan, mendorong efisiensi kebijakan, memastikan bahwa informasi akuntansi telah disajikan secara akurat serta mematuhi sistem dan prosedur atau regulasi yang berlaku.

Pengaruh Risiko Audit, Materialitas, Kompleksitas Audit dan Pengendalian Internal yang relevan Terhadap Pertimbangan Auditor atas Prosedur Audit

Hasil analisis menunjukkan bahwa risiko audit, materialitas, kompleksitas audit dan pengendalian internal yang relevan, secara bersama-sama berpengaruh terhadap pertimbangan auditor atas prosedur audit. Luasnya prosedur audit ditentukan sesudah mempertimbangkan; *performance materiality*, risiko yang dinilai (*assessed risk*) dan tingkat asurans yang direncanakan auditor. Secara umum, luasnya prosedur audit (seperti banyaknya sampel untuk uji rincian atau; seberapa rinci prosedur analitikal substantif) akan meningkat dengan meningkatnya risiko salah saji material. Namun, peningkatan luasnya prosedur audit hanyalah efektif jika prosedur audit itu sendiri memang relevan untuk risiko yang dihadapi.

5. Simpulan dan Saran

Risiko salah saji material dalam laporan keuangan berada diluar kendali auditor. ISA 315 alinea 20 mengemukakan auditor wajib memperoleh pemahaman mengenai kegiatan pengendalian yang relevan untuk auditnya yakni pengendalian yang dipandang auditor adalah penting untuk menilai risiko salah saji material di tingkat transaksi, saldo akun dan disclosure. Ketika pengendalian internal yang relevan ada dan diterapkan kemudian untuk memahami pengendalian internal relevan yang diterapkan tersebut berfungsi secara efektif, auditor mengujinya dengan prosedur audit *test of controls* (uji pengendalian) sehingga ketika pengendalian internal yang relevan tersebut semakin luas maka uji pengendalian juga semakin luas (memerlukan sampel lebih banyak) agar dapat menurunkan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima.

Luasnya prosedur audit ditentukan sesudah mempertimbangkan *performance materiality*, risiko yang dinilai (*assessed risk*) dan tingkat asurans yang direncanakan auditor. Secara umum luasnya prosedur audit akan meningkat dengan meningkatnya risiko salah saji material. Namun peningkatan luasnya prosedur audit hanyalah efektif jika prosedur audit itu sendiri relevan untuk risiko yang dihadapi. Penilaian risiko tidak berakhir pada satu titik. Informasi baru diperoleh selama audit berjalan dan pelaksanaan prosedur audit akan menemukan risiko tambahan, atau bisa saja pengendalian internal tidak berfungsi sebagaimana mestinya. Ketika semua itu terjadi penilaian risiko semula harus direvisi dan ini berdampak pada pertimbangan atas sifat dan luas prosedur audit selanjutnya. Tingginya variabilitas dan ambiguitas tugas pengauditan yang mengarah pada akun dan transaksi yang besar dan kompleks serta berisiko tinggi memerlukan banyak pertimbangan auditor atas prosedur audit.

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan, maka penulis memberikan saran yang diharapkan dapat memberikan manfaat dan dapat dijadikan bahan pertimbangan bagi pihak-pihak yang berkepentingan adalah sebagai berikut:

1. Auditor mempertimbangkan tingkat risiko deteksi.
2. Auditor kantor akuntan publik mempertimbangkan hubungan materialitas laporan keuangan dengan materialitas pada tingkat saldo akun, guna mendeteksi salah saji yang kemungkinan tidak material secara individu tapi jika digabungkan dengan salah saji dalam saldo akun yang lain dapat menjadi material.
3. Auditor tidak mengabaikan dokumen penting. Auditor memperhatikan pertimbangan audit ketika dihadapkan pada kompleksnya catatan atau kertas kerja yang dikumpulkan dan disimpan selama pemeriksaan.
4. Pengendalian internal yang relevan memengaruhi kesadaran pengendalian orang-orang memahami dan mempertimbangkan komponen pengendalian intern serta disiplin untuk mencatat, mengolah, meringkas, dan pelaporan data keuangan konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan.
5. Auditor kantor akuntan publik umumnya dan yang terdaftar di BPK-RI di wilayah Bandung secara khusus, agar dapat mempertimbangkan risiko audit, materialitas, kompleksitas audit dan pengendalian internal yang relevan dengan tetap mempertahankan independensi. Selain itu auditor juga meningkatkan pertimbangan audit sesuai dengan prosedur yang berlaku sehingga hasil audit dapat dipertanggungjawabkan.

6. Penelitian ini masih mempunyai beberapa keterbatasan, diantaranya sampel penelitian ini hanya pada auditor kantor akuntan publik yang terdaftar di BPK-RI di wilayah Bandung dan variabel independen (variabel yang mempengaruhi) hanya 4 (empat) yakni risiko audit, materialitas, kompleksitas audit dan pengendalian internal yang relevan dalam memengaruhi pertimbangan auditor atas prosedur audit. Bagi peneliti selanjutnya diharapkan:
- a. Sampel penelitian memasukkan juga KAP yang termasuk dalam Big Four di Indonesia, agar karakteristik variabel penelitian ini lebih bervariasi dan lebih luas.
 - b. Menambah variabel lain seperti batas pertimbangan ekonomi, pengalaman, pengetahuan, skeptisisme auditor, tekanan ketaatan, tekanan anggaran waktu dan lain-lain.

Daftar Pustaka

- Ariadharma, Andhika. (2015)., *Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dan Penjualan Terhadap Efektivitas Penjualan: Studi Kasus PT. Inti (Persero) Bandung*, JRAK Vol. 11, No. 1, Februari.
- Prasita, Andin dan Priyo Hari Adi (2007)., *Pengaruh Kompleksitas Audit dan Tekanan Anggaran Waktu Terhadap Kualitas Audit Dengan Moderasi Pemahaman Terhadap Sistem Informasi*, Jurnal Ekonomi dan Bisnis Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana, Edisi September.
- Joshua, L. Gun and Paul , N. Michas. (2017)., *Auditor Multinational Expertise and Audit Quality*, August 20.
- Jelista, Mutiara. (2015)., *Pengaruh Kompleksitas Audit, Tekanan anggaran waktu, dan Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit Dengan Variabel Moderating Sistem Informasi (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Pekanbaru, Medan dan Padang)*., JOM Fekon Vol. 2 No. 2, Oktober.
- Tehupuring, Ronald dan Rafli Alvaro Lingga. (2017)., *Sistem Pengendalian Intern Sebagai Prediktor Kecurangan Akuntansi Pada Pemerintah Daerah. Dapatkah Loyalitas Individu Memitigasinya?*, Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara Vol. 3 No. 2 Juli-Desember , Hal. 113-129.
- Qurrahman, Taufik., Susfayetti dan Andi Mirdah. (2012)., *Pengaruh Time Pressure, Risiko Audit, Materialitas, Prosedur Review dan Kontrol Kualitas, Locus of Control Serta Komitmen Profesional Terhadap Penghentian Prematur Prosedur Audit: Studi Empiris Pada KAP di Palembang.*, e-Jurnal Binar Akuntansi Vo. 1 No. 1, September.
- Tuanakotta, Theodorus, M. (2014)., *Audit Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*., Jakarta: Salemba Empat.
- Trinaldi., Kamaliah dan Al Azhar, A. (2014)., *Pengaruh Risiko Audit, Materialitas, Prosedur Review dan Kontrol Kualitas, dan Komitmen Profesional Terhadap Premature Sign Off: Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Pekanbaru dan Padang.*, JOM Fekon Vol. 2, No. 2, Oktober.
- Rachmawati, Yuni., Darwanis, dan Usman Bakar. (2013)., *Pengaruh Risiko Audit, Pengalaman Auditor, dan Kompleksitas Dokumen Audit Terhadap Pertimbangan Auditor: Studi Pada Auditor Kantor BPK-RI Perwakilan Aceh.*, Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala, Vol. 2, No. 2, Mei.