

REALITAS MATERIALITAS AUDIT DALAM TEORI DAN PRAKTIK*

Senny Harindahyani

Universitas Surabaya, Surabaya

e-mail: senny.h@staff.ubaya.ac.id

ABSTRACT

This Interpretive Intractionism Research objective is to reveal the implementation of materiality concept from the auditor's point of view. Auditor decision in setting materiality is one of the important step in audit process, because it concerns with acceptable risk level of material misstatement. Documentation of materiality which has been set in Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) is a mandatory provision, both in praxis and from the theoretical point of view. Therefore, proper documentation upon materiality is necessary to support the professional judgment and avoid the thinking of negligence of audit standard. Without proper audit documentation, the auditor professionalism will be in question, especially when considering the Utilitarian Perspective. There are many reasons to justify in lowering costs & time budget upon audit process. This circumstances force the auditor (audit partner) to decide the audit materiality only by instinct and verbally communicated to the audit team members. To maintain the professionalism and enhancing public level of confidence, this issue must be addressed accordingly.

Keywords: Materiality, Auditor, Audit Documentation

1. Pendahuluan

Latar belakang penelitian ini berasal dari proses diskusi hasil penelitian skripsi Sunur, seorang mahasiswa *Professional Accountant* (S1) Universitas Surabaya. Ketiadaan pendokumentasian beberapa kertas kerja, khususnya pertimbangan materialitas, pada proses *Risk Assessment* di salah satu Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surabaya telah menurunkan kepercayaannya terhadap fungsi auditor sebagai pihak independen yang diyakini dapat memberikan pendapat mengenai

kredibilitas laporan keuangan suatu entitas secara profesional. Situasi tersebut pada akhirnya mengingatkan kembali masih adanya fenomena kegagalan beberapa KAP dalam mendokumentasikan kertas kerja ataupun folder auditnya secara memadai. Absennya pendokumentasian konsep materialitas dalam dokumentasi audit menjadi pemikiran mendalam mengenai kelayakan seluruh proses audit yang telah dilakukan suatu KAP.

Engagement partner sebagai pihak yang mengemban tanggung jawab utama

*Penelitian ini telah dipresentasikan dalam ajang *Call for paper 1st National Conference on Business, Management, and Accounting, 19 Maret 2015-Universitas Pelita Harapan*. Terima kasih atas masukan yang telah diberikan oleh para partisipan selama penelitian ini dipresentasikan.

dalam suatu proses audit akan menggunakan *professional judgment* dalam memilih persepsi-persepsi yang relevan untuk diwujudkan kedalam konsep materialitas yang konkret. Konsep materialitas menjadi krusial karena mengukur apa yang dianggap signifikan oleh pengguna laporan keuangan dalam membuat keputusan ekonomis (Tuanakotta, 2013). Oleh karena itu, kewajiban *engagement partner* dalam menjaga kualitas mutu (*quality control*) menjadi lebih tinggi dibandingkan anggota tim audit lainnya (IAPI, 2013c dan Collings, 2013). Namun, pernyataan tersebut tidak akan menghilangkan peran dan tanggung jawab anggota tim audit lainnya untuk ikut serta mencapai tujuan audit.

Tantangan dapat terjadi ketika auditor memiliki kebutuhan untuk bertahan dalam tataran sistim sosial, sehingga dapat terjebak pola berpikir rasional yang subjektif mengenai efisiensi dan untung rugi suatu penugasan audit. Pertimbangan efisiensi dan untung rugi tersebut dapat berhubungan dengan pertimbangan waktu penugasan maupun *audit fee*. Perilaku individu atau kelompok untuk memenuhi kebutuhan ekonominya yang dikemukakan oleh Haryanto (2011) dibagi menjadi dua perspektif sosiologi, yaitu Perspektif *Utilitarian* dan

Perspektif *Embeddedness*. Perspektif *Utilitarian* pro dengan pola pikir auditor yang rasional, sedangkan Perspektif *Embeddedness* memandang auditor sebagai individu yang mematuhi standar audit dan perundang-undangan.

Auditor dalam Perspektif *Utilitarian* merupakan ancaman bagi penegakan perilaku profesional yang dapat dipertegas melalui sikap independensi. Terkikisnya independensi akan menyebabkan lemahnya penegakan kode etik sebagaimana dinyatakan dalam Kerangka untuk Perikatan Asurans (IAPI, 2013a) dan *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* (International Ethics Standards Board for Accountant (IESBA), 2013). Selain itu, IAPI (2013a) juga telah dengan tegas menyatakan bahwa independensi merupakan ketentuan utama yang harus terpenuhi jika auditor menerima perikatan asurans.

Penetapan konsep materialitas dalam dokumentasi audit pada tahap perencanaan dan pelaksanaan dapat dijadikan bukti bahwa persepsi yang digunakan auditor merupakan *professional judgment* yang sepenuhnya bisa dipertanggungjawabkan. Pendokumentasian berperan penting dalam membuktikan pelaksanaan pekerjaan yang tepat waktu dan penyusunan opini yang memadai (IAPI,

2013d; Tuanakotta, 2013). Oleh karena itu, pemahaman mengenai bagaimana realitas penetapan konsep materialitas oleh auditor dalam teori dan praktik menjadi sesuatu yang menarik dalam pencapaian suatu tujuan audit.

2. Tinjauan Pustaka

Prioritas kebutuhan pengguna laporan keuangan menjadikan audit sebagai proses untuk meningkatkan tingkat keyakinan penggunaannya melalui peningkatan kredibilitas laporan keuangan (IAPI, 2013b; Collings, 2011). Laporan keuangan yang menggambarkan kinerja entitas dalam periode tertentu dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan ekonomis oleh pihak lain. Laporan keuangan merupakan produk akuntansi yang berbentuk informasi penting (Scott, 2009), sehingga penyajian dan pelaporannya harus sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku (IAPI, 2013b).

Tantangan muncul ketika terjadi *information asymmetry*, yaitu adanya keunggulan informasi yang dimiliki oleh salah satu pihak (manajer) dibandingkan dengan pihak lainnya (investor) dalam transaksi bisnis (Scott, 2013). Dawson, Watson & Boudreau (2011) menyebut pihak manajemen sebagai *professional agents* yang memegang kekuasaan atas

suatu informasi melebihi investor berkat spesialisasi ilmu yang dimiliki dan pengetahuannya akan aktivitas internal perusahaan. Situasi ini tidak boleh diabaikan karena hubungan antar pihak manajemen dan investor seharusnya selaras baik dari segi finansial maupun preferensi dan tindakan (Nyberg, 2010).

Agency Theory memberikan fokus yang signifikan atas dibuatnya suatu sistem tata kelola yang efisien, sehingga prioritas dan pencapaian kinerja *top manager* dapat berjalan sesuai dengan harapan investor (Baeten, Balkin & Berghe, 2011). Permasalahan dapat terjadi (*agency problem*) saat keputusan dan tindakan manajer kurang dapat terpantau oleh investor yang tidak selalu berkompeten dalam mengevaluasi kualitas informasi yang tersaji (Nygaard & Myrtveit, 2000). Oleh karena itu, evaluasi memadai atas pemenuhan kewajiban pihak manajemen dalam menyajikan dan melaporkan informasi yang berkualitas, khususnya laporan keuangan, dapat sesuai dengan kebutuhan investor.

Marnet (2005) mengungkapkan bahwa peran auditor eksternal saat penugasan audit atas laporan keuangan merupakan salah satu posisi kunci dalam proses pengawasan pemenuhan kewajiban pihak manajemen. Harapan besar terhadap fungsi auditor atau dalam

hal ini auditor eksternal telah diungkapkan oleh Lee (1993) dengan menjelaskan kebutuhan informasi keuangan berkualitas yang tidak hanya dapat diakses dan digunakan oleh investor tetapi juga oleh seluruh masyarakat, misalnya kebutuhan calon investor mengenai informasi keuangan saat *Initial Public Offerings* (IPOs) (Francis, 2004). Kesadaran akan besarnya tanggung jawab yang harus dipenuhi menuntut tindakan konkret auditor dalam rangka memberikan keyakinan akan dilakukannya proses audit berkualitas.

Auditor memberikan opini yang mengharuskannya memperoleh keyakinan memadai apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan (IAPI, 2013b). Pencapaian tujuan audit tersebut memerlukan ketegasan sikap dari auditor untuk mempertimbangkan dan menetapkan seluruh tahapan proses audit secara profesional tanpa dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang dapat membahayakan independensinya. Pernyataan tersebut sesuai dengan pendapat Collings (2011) mengenai keharusan auditor untuk menjaga independensinya agar tujuan audit tercapai dan pendapat profesional yang diberikan tidak bias. Sebagaimana

disahkan dalam Undang-undang Republik Indonesia No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik pasal 28, pemerintah Indonesia juga mengambil bagian dalam penegakan independensi oleh akuntan publik dalam penugasan asurans.

IESBA (2013) dalam Sections 290 dan 291 memberikan panduan spesifik mengenai pemenuhan independensi bagi para auditor profesional yang sedang melaksanakan penugasan asurans. Sudut pandang independensi dalam ketentuan IESBA (2013) tidak hanya berdasarkan proses berpikir dalam pengambilan keputusan oleh auditor (*independence of mind*), namun juga kemampuan untuk menghindar dari segala kondisi nyata dan situasi tertentu yang menyebabkan pihak berkompeten lain menyimpulkan bahwa integritas, objektivitas dan skeptisisme profesional auditor tersebut telah terpengaruh (*independence in appearance*). Oleh karena itu, independensi menjadi modal mutlak bagi auditor yang sedang melaksanakan penugasan asurans dalam mempertahankan dan menjaga reputasi profesinya di mata investor sebagai pengguna laporan keuangan.

Auditor adalah individu yang dapat menjalankan praktik profesionalnya setelah memenuhi ketentuan yang sesuai dengan Undang-undang terkait. Pada

saat melaksanakan penugasan audit, tim audit yang dibentuk terdiri dari *engagement partner* dan para staf audit profesional. Sebagai individu maupun kelompok, auditor merupakan/ terdiri dari pribadi yang memiliki kebutuhan untuk bertahan dalam tataran sistem sosial. Pola pikir logis akan dorongan pemenuhan kebutuhan ekonomi menjadi bagian yang juga tidak dapat dipisahkan dalam diri auditor. Perspektif sosiologi dalam fenomena ekonomi mengungkapkan perilaku individu atau kelompok dalam memenuhi kebutuhan hidupnya tergantung dari asumsi-asumsi yang digunakan tentang hakikat dan posisi individu dalam masyarakat (Haryanto, 2011). Haryanto (2011) membedakan perspektif tersebut menjadi:

1. Perspektif *Utilitarian*, manusia selalu bertindak rasional dengan mempertimbangkan untung rugi dan keputusan yang diambil adalah yang menurutnya paling efisien;
2. Perspektif *Embeddedness*, perilaku ekonomi senantiasa berhubungan dengan kekuatan-kekuatan struktural atau sistimatis yang beroperasi secara nyata dalam masyarakat.

Perspektif utilitarian rawan dengan unsur subjektivitas yang

mempertimbangkan keadaan paling menguntungkan.

IESBA (2013) mensyaratkan bahwa auditor harus memperhatikan ancaman terhadap independensinya dalam melakukan penugasan asurans. Tuanakotta (2013) menyatakan bahwa langkah-langkah utama pada tahap-tahap dalam proses audit dipayungi oleh kendali mutu (*quality controls*) yang diantaranya mengacu kepada independensi auditor. Kondisi tersebut mewajibkan auditor untuk mematuhi segala peraturan, baik itu undang-undang, Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), maupun peraturan-peraturan lain yang berhubungan dengan pemeliharaan kualitas audit. Pada saat auditor memilih untuk berada dikedudukannya sebagai individu yang berperilaku profesional, maka perspektif yang digunakan adalah Perspektif *Embeddedness*.

Mautsz dan Sharaf (1993) pada lebih dari dua dekade yang lalu telah mengkritisi bahwa independensi bukan hanya penting untuk ditekankan, namun juga memerlukan pembuktian yang memadai. Pendokumentasian merupakan bukti penting yang dapat digunakan untuk menunjukkan kepatuhan auditor dalam menjalankan proses audit. Dokumentasi audit merupakan bentuk konkret dari kerja keras auditor dalam

menjaga profesionalismenya. IAPI (2013d) memberikan dua istilah baru untuk pendokumentasian secara tertulis, yaitu dokumentasi audit (disebut juga kertas kerja) dan folder audit, yaitu satu atau lebih folder atau media penyimpanan lain yang berisi dokumentasi audit atas perikatan tertentu. Arens, Elder & Beasley (2012) memberikan gambaran yang detail tentang fungsi dokumentasi audit dalam menunjang keberlangsungan dan keberhasilan suatu penugasan audit.

Pendokumentasian dapat membantu auditor sebagai dasar penyusunan opini dan bukti bahwa audit telah direncanakan dan dilaksanakan sesuai dengan SPAP dan peraturan perundang-undangan yang berlaku (IAPI, 2013d). Selain itu, penyusunan dokumentasi audit harus dilakukan secara tepat waktu dan memadai (IAPI, 2013d; Tuanakotta, 2013). Tepat waktu adalah bersamaan dengan tahap perencanaan dan pelaksanaan dalam suatu proses audit, sedangkan maksud memadai adalah dapat dipahami oleh auditor lain yang berpengalaman.

Penetapan materialitas sebagai suatu bentuk ekspresi independensi auditor berfungsi untuk mengukur dan menilai apakah laporan keuangan mengandung salah saji material atau tidak. Konsep materialitas

membutuhkan *professional judgment* dan dipengaruhi persepsi auditor tentang kebutuhan informasi dari pengguna laporan keuangan (IAPI, 2013e). *Professional judgment* melekat pada auditor yang menerapkan pelatihan, pengetahuan dan pengalaman yang relevan dalam konteks standar, akuntansi dan etika (IAPI, 2013b). Faktor-faktor penting dalam penetapan materialitas pada setiap tahap proses audit ditentukan dengan *professional judgment* (Houghton, Jubb & Kend, 2011).

Materialitas merupakan suatu konsep yang diaplikasikan auditor dalam menilai apakah dampak dari salah saji yang teridentifikasi ataupun ketiadaan suatu informasi dapat mempengaruhi pengambilan keputusan ekonomi pengguna laporan keuangan (Arens, Elder & Beasley, 2012 dan Collings, 2011). Tuanakotta (2013) membagi konsep materialitas, sebagai berikut:

1. *Overall materiality*, materialitas pada level laporan keuangan;
2. *Overall performance materiality*, ditetapkan lebih rendah dari *overall materiality*;
3. *Spesific materiality*, materialitas untuk jenis transaksi, saldo akun atau pengungkapan tertentu;

4. *Specific performance materiality*, ditetapkan lebih rendah dari *specific materiality*.

Performance materiality adalah suatu jumlah yang ditetapkan auditor pada tingkat lebih rendah dari *overall materiality* dan *specific materiality* yang bertujuan untuk mengurangi kemungkinan salah saji yang tidak dikoreksi dan dideteksi yang secara agregat melebihi materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan (IAPI, 2013e). Penentuan *performance materiality* mempertimbangkan faktor risiko spesifik yang teridentifikasi, pemahaman atas entitas yang diaudit dan hal-hal yang sudah diketahui dan ditemukan dari penugasan sebelumnya (Tuanakotta, 2013).

Pada dasarnya materialitas terdiri dari faktor kuantitatif dan kualitatif. Faktor kuantitatif didapatkan dari hasil perhitungan matematis atas unsur-unsur laporan keuangan, seperti pendapatan, laba kotor, total aset dan ekuitas (Collings, 2013; Boynton & Johnson, 2006), sedangkan faktor kualitatif mempertimbangkan *fraud*, *error* yang dapat mengakibatkan konsekuensi legal, serta salah saji yang mempengaruhi tren laba (Arens, Elder & Beasley, 2012). Collings (2013) menambahkan bahwa faktor kualitatif dapat dicermati dari sifat item terkait (subjek dari

subjektivitas) dan dampaknya terhadap laporan keuangan.

IAPI (2013e) menyatakan bahwa pertimbangan dibuatnya materialitas adalah menyediakan dasar untuk: 1) menentukan sifat, saat dan luas prosedur penilaian risiko; 2) mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material; dan 3) menentukan sifat, saat dan luas prosedur audit lanjutan.

Engagement partner merupakan posisi tertinggi dalam tim audit, sehingga mengemban tanggung jawab penuh dalam pelaksanaan proses audit dan kendali mutu (*quality control*) (IAPI, 2013c dan Collings, 2013). Penentuan materialitas bukanlah suatu proses perhitungan sederhana, sehingga keterlibatan penuh *engagement partner* dalam menggunakan *professional judgment* yang didasarkan pada faktor risiko spesifik yang teridentifikasi, pemahaman entitas dan hal-hal yang menjadi pertimbangan dari periode sebelumnya mutlak diperlukan (Tuanakotta, 2013).

Persepsi auditor rawan dengan risiko dipilihnya pertimbangan subjektif yang dianggap paling efisien dan menguntungkan, baik dari segi waktu maupun *audit fee*. Berbagai perdebatan mengenai kewajiban auditor untuk melindungi kualitas standar audit terjadi ketika timbul keinginan untuk

menetapkan *audit fee* yang kompetitif dan efisiensi biaya audit (Pierce & Sweeney, 2005). Hunt & Lulseged (2007) menambahkan bahwa auditor memiliki ketergantungan ekonomi dalam bentuk *audit fee* kepada entitas yang diaudit, sehingga kemungkinan terjadinya kompromi independensi dapat terjadi. Kompromi tersebut dapat berupa keterbatasan waktu dalam melakukan proses audit, sehingga mengakibatkan kegagalan auditor dalam memenuhi tujuan auditnya. Peluang lain yang dapat mempengaruhi persepsi auditor adalah keberadaan materialitas sebagai konsep yang relatif daripada absolut akibat ketiadaan standar yang mengatur detail penggunaan asumsi-asumsi dan perhitungannya (Arens, Elder & Beasley, 2012).

Penggunaan persepsi dalam penetapan konsep materialitas pada tahap perencanaan dan pelaksanaan perlu dipahami oleh seluruh anggota tim audit agar tidak terjadi perbedaan penentuan ambang batas terjadinya salah saji material dalam laporan keuangan entitas. Penetapan materialitas, terutama dalam tahap perencanaan, dapat memberikan kemudahan bagi tim audit untuk bertindak lebih konservatif dan memperjelas ambang batas salah saji dalam laporan keuangan (DeZoort, Harrison & Taylor, 2006), sedangkan

pada tahap pelaksanaan digunakan untuk menentukan sifat, waktu pelaksanaan dan luasnya prosedur audit (Tuanakotta, 2013). IAPI (2013e; 2013f) mewajibkan dibuatnya dokumentasi audit untuk materialitas sebagai bentuk profesionalisme auditor untuk menyajikan alasan dan pertimbangannya secara konkret. Dokumentasi audit yang memadai akan memudahkan proses komunikasi dan distribusi penugasan audit kepada seluruh tim audit yang terlibat (Tuanakotta, 2013).

3. Metode Penelitian

Penelitian dilakukan dengan pendekatan *interpretive intractionism*, yaitu suatu model penelitian kualitatif yang fokus pada pengalaman hidup yang dapat mengubah maupun membentuk nilai seseorang bagi dirinya sendiri maupun pengalaman yang telah dilaluinya (Denzin, 1989). Pendekatan ini bukan hanya pendekatan interpretif yang mengakomodasi realitas sosial dari alam pikiran para pelakunya (Efferin, Darmadji & Tan, 2008), namun lebih pada memaknai pengalaman hidup dan pengaruhnya pada karakter seseorang.

Tahapan dalam proses *interpretive intractionism* dibagi Denzin (1989) menjadi enam, yaitu:

1. Menyusun pertanyaan penelitian untuk dijadikan

bahan wawancara dengan tim perikatan audit di salah satu KAP di Surabaya;

2. Mendekonstruksi dan melakukan analisis kritis atas konsep sebelumnya dari suatu fenomena;
3. Menangkap fenomena, termasuk menemukannya dalam situasi yang alami dan memperoleh beberapa contoh.
4. Membuat batasan fenomena pada permasalahan yang diteliti dengan cara memisahkannya dari struktur alaminya.
5. Membuat konstruksi atau menempatkan kembali fenomena tersebut kedalam struktur alaminya.
6. Membuat kontekstualisasi atau merelokasi fenomena kembali di dunia sosial alaminya.

Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah telaah dokumen dan beberapa literatur/ artikel yang terkait, serta wawancara semi terstruktur yang bertujuan untuk melakukan *in-depth interview* dengan cara menemukan permasalahan secara lebih terbuka agar para narasumber dapat mengemukakan pendapat dan ide-idenya (Sugiyono, 2008:73). Wawancara semi terstruktur dilakukan dengan 2 partner audit, 2 manajer audit dan 12 staf audit.

Penelitian yang dilakukan tidak bertujuan untuk digeneralisasi.

4. Hasil dan Pembahasan

Audit sebagai suatu proses evaluasi dalam memberikan keyakinan memadai memiliki kendali yang signifikan untuk menggerakkan kepercayaan publik dalam menilai keandalan suatu laporan keuangan. Keberadaan dokumentasi audit atau folder audit sebagaimana dijabarkan sebelumnya dapat menjadi petunjuk atau bukti penting yang tidak terpisahkan, bahwa sikap independen melekat dalam diri auditor saat melakukan penugasan asurans. Standar Audit 320 dan 450 menegaskan bahwa salah satu bagian penting yang harus didokumentasikan dari suatu proses audit adalah penetapan konsep materialitas dalam tahap perencanaan dan pelaksanaan (IAPI, 2013e & 2013f).

Pembahasan atas hasil penelitian ini dimulai dari pernyataan salah satu *partner* yang juga diperkuat oleh *partner* yang lain:

“Bahwa audit yang benar memang harus didukung dengan kertas kerja yang baik dan terstandarisasi, tetapi yang lebih penting adalah memberikan kualitas pekerjaan yang baik dan tepat waktu kepada klien.”
(Fan)

Sedangkan *partner* yang lain menyatakan dengan lebih tegas bahwa:

“Bagi saya dalam bekerja memberikan layanan jasa audit yang terpenting adalah menyelesaikan pekerjaan tepat waktu dan memberikan kualitas yang baik.”
(Ema)

Kedua pernyataan *partner* tersebut dijadikan dasar oleh peneliti untuk melakukan pengembangan penelitian yang sesuai dengan tujuan penelitian. Pada pembahasan ini, istilah kertas kerja dapat digunakan untuk menggantikan dokumentasi audit (Tanakotta, 2013).

Hasil pengumpulan dan penelaahan dokumentasi audit maupun folder audit pada sepuluh penugasan tidak menemukan adanya dokumen perencanaan audit, tetapi hanya bukti yang berupa *fotocopy* dokumen entitas, contoh anggaran dasar perusahaan, kontrak-kontrak dengan pihak ketiga, dokumen transaksi dan lain-lain.

Dokumentasi yang menyangkut pengujian perhitungan, seperti *Substantive Test of Transaction* (STOT) dan *Test of Detail of Balance* (TDB) dibuat dan disimpan dalam bentuk program *excell* dan hanya dalam format *supporting schedule*. Seluruh hasil pekerjaan yang dilakukan oleh tim audit tersebut, baik manajer maupun staf auditor, tidak ada yang terstandarisasi. Meskipun demikian, dokumentasi audit yang disusun telah menunjukkan proses pemeriksaan yang meliputi pengujian

perhitungan maupun pembuktian bahwa prosedur yang diperlukan atas suatu akun telah dilakukan.

Pada sepuluh folder audit tersebut tidak ditemukan adanya pendokumentasian konsep materialitas. Oleh karena itu, untuk memperoleh pemahaman tentang praktik penetapan materialitas, peneliti melakukan wawancara dengan para anggota tim audit yang terlibat dalam kesepuluh penugasan tersebut.

Hasil wawancara yang dilakukan dengan kedua belas anggota tim audit mengungkapkan bahwa anggota tim tidak pernah melakukan penetapan tingkat materialitas dalam dokumentasi audit. Namun, bagi mereka materialitas bukan hal baru, karena *partner* telah memberikan instruksi secara umum bahwa perhitungan materialitas dapat dilakukan dengan cara menetapkan 10% dari nilai aset.

Anggota tim audit juga memberikan pernyataan bahwa sebenarnya pertimbangan penetapan materialitas dilakukan ketika berdiskusi dengan *partner* pada saat penyerahan *draft* laporan (laporan keuangan yang sedang/ telah melalui proses audit) maupun pada saat proses audit sedang berjalan. Fan sebagai *partner* yang baru diangkat pada akhir tahun 2014 juga mengungkapkan pengalaman yang sama.

Contoh nyata yang terjadi di lapangan adalah pertimbangan pemilihan *sample* untuk seluruh akun dan pencatatan seluruh jurnal koreksi masih sering melibatkan pertimbangan menyeluruh dari *partner*. Hal tersebut terjadi karena anggota tim audit tidak memiliki patokan yang jelas mengenai ambang batas penentuan salah saji material untuk entitas yang diauditnya.

Konfirmasi Ema mengenai situasi tersebut adalah:

“Dalam prakteknya penetapan materialitas di kantor dilaksanakan ketika para anggota tim mendiskusikan beberapa hal yang perlu pertimbangan saya, secara tidak langsung saya sebagai *partner* memberikan arahan batasan pemeriksaan. Biasanya diskusi dilaksanakan ketika proses pekerjaan maupun ketika diskusi *draft* laporan, kadang kalau memang ada jurnal koreksi yang tidak perlu saya suruh hapus saja.”

Pendokumentasian konsep materialitas dalam suatu prosedur audit sangat jarang dilakukan. Pernyataan Fan mengenai hal tersebut adalah:

“Sehingga khususnya materialitas memang belum terdokumentasi dalam sebuah kertas kerja sebagaimana kebijakan yang kami tetapkan, tetapi secara verbal kami selalu mengomunikasikan dengan anggota tim khususnya apabila terdapat permasalahan yang memang perlu didiskusikan atau anggota tim ada keraguan.”

Pernyataan ini diperkuat oleh pandangan anggota tim audit bahwa

secara eksplisit penetapan materialitas tidak dituangkan ke dalam sebuah kertas kerja, tetapi murni pertimbangan profesional dari anggota tim. Oleh karena itu, pertimbangan yang tidak memperhatikan ambang batas material dalam menganalisis salah saji dari laporan keuangan entitas menjadi tugas ekstra *partner* pada saat melakukan *review*.

Wawancara berikutnya dilakukan dengan dua orang auditor pada level manajer yang menjadi koordinator penugasan lapangan. Ketiadaan dokumentasi audit dalam penetapan tingkat materialitas juga sangat dirasakan oleh KR dan RM. Keduanya lebih menekankan pada pertimbangan yang digunakan saat pemilihan jurnal koreksi dan *sample* audit. Anggapan tidak konsistennya *partner* dalam menyetujui jurnal koreksi yang diajukan menyulitkan keduanya untuk mengambil keputusan di level tengah. Mereka selalu menginstruksikan kepada para anggota tim audit untuk mengajukan semua jurnal koreksi yang ada kepada *partner* sebagai bahan diskusi.

Manajer menjelaskan bahwa penetapan *sample* di lapangan murni pertimbangan manajer dan anggota tim. Namun, jika ada keraguan dalam pelaksanaannya anggota tim dapat berdiskusi langsung dengan *partner*.

Para anggota tim audit, baik manajer maupun anggota tim audit lainnya, sangat memahami pentingnya pertimbangan ketepatan waktu dalam setiap penugasan. Rata-rata pekerjaan audit dilakukan oleh tim audit adalah berjangka waktu satu bulan. Pertimbangan ketepatan waktu merupakan faktor penting bagi tim dalam menjaga profesionalismenya.

Pernyataan tersebut senada dengan Fan dan Ema:

“Bagi kami pekerjaan selesai tepat waktu hasilnya berkualitas. Berbagai hal yang sifatnya administrasi standarisasi kami tunda, maka dari itu yang penting bagi tim telah terdapat bukti bahwa anggota tim telah melaksanakan prosedur audit. Biasanya dalam format *excell* meskipun tidak terstandarisasi dalam format *suporting* saja dan *copy* dokumen/bukti dari klien misalnya rekening koran, kontrak.” (Fan)

“Pertimbangan kami adalah waktu ketetapan penyelesaian pekerjaan yang penting tim telah memiliki dokumen bahwa mereka melakukan pengujian dan didukung dokumentasi yang cukup dari klien maupun dari hasil konfirmasi. Permasalahan materialitas khususnya dilakukan ketika pekerjaan sudah selesai atau waktu dilakukan *training* sekalian pembetulan WP.” (Ema)

Penetapan konsep materialitas sesungguhnya telah menjadi bagian dalam proses pelaksanaan audit yang diyakini oleh semua auditor yang terlibat. Hasil konfirmasi mengenai penetapan

materialitas yang diperoleh dari kedua *partner* audit di penugasan tersebut adalah sebagai berikut:

“Ditempat kami telah terdapat metode penetapan materialiti bisa dilihat nanti saya copykan.” (Fan)

“...sudah ada metodenya baik pertimbangan kuantitatif maupun kualitatif.” (Ema)

Penelaahan terhadap *templete* penetapan konsep materialitas telah membuktikan bahwa auditor menyadari bahwa pertimbangan tersebut merupakan bagian yang harus dilakukan dalam suatu proses audit. Pada kolom yang tersedia, perhitungan materialitas mempertimbangkan faktor kuantitatif maupun kualitatif. Faktor kuantitatif berasal dari nilai total aset, pendapatan maupun laba sebelum pajak. Auditor dengan pertimbangan yang relevan dapat memilih salah satu dari faktor tersebut. Pemilihan nilai 10% dari total aset telah diutarakan dalam suatu acara *training internal* oleh para *partner*.

Sosialisasi sebagai sarana komunikasi di suatu Kantor Akuntan Publik (KAP) menjadi alat yang dianggap efektif. Penetapan tingkat materialitas telah disosialisasikan oleh para *partner* kepada manajer dan staf auditornya. Pernyataan yang didapat dari wawancara dengan keduanya adalah:

“...kepada anggota tim kebijakan metodologi materialiti telah dilakukan pada waktu *training* dan pendekatan *training* waktu itu dengan pembetulan kelengkapan audit untuk beberapa klien yang menjadi tanggung jawab anggota tim kalau tidak salah pada Bulan Agustus tahun kemarin.” (Fan)

“Sudah waktu *training* sudah disosialisasikan sekalian di praktekkan dengan pembetulan kelengkapan untuk pekerjaan audit yang sudah selesai.” (Ema)

Saat pelaksanaannya kebijakan tersebut tidak dapat dilaksanakan dalam waktu yang bersamaan dengan penugasan audit. Alasan kuat dari kondisi tersebut adalah waktu penugasan audit yang relatif cepat. Fan mengungkapkan bahwa entitas yang diaudit umumnya bukan perusahaan besar, sehingga pekerjaan yang dilakukan di tempat klien maksimal dua minggu bahkan ada yang satu minggu. Setelah itu, anggota tim harus segera menyelesaikan *draft* laporan karena dituntut untuk segera melaporkan hasil pekerjaannya kepada *engagement partner* sebagai persiapan sebelum berdiskusi dengan klien sambil menunggu *pending data*.

Pada dasarnya penetapan konsep materialitas yang didapatkan dari hasil penelitian ini sering dilakukan dalam bentuk komunikasi verbal antara *partner* dan anggota tim audit lainnya. Pernyataan final kedua *partner* adalah:

“Khusus untuk materialiti memang pada akhirnya memang pertimbangan murni saya sebagai *partner*. Oleh sebab itu, kadang waktu diskusi ada jurnal koreksi yang saya setuju atau ada yang saya drop atau waktu mereka berdiskusi dengan saya secara tidak langsung kadang saya memberikan arahan materialiti atau beberapa risiko yang perlu. Jadi pertimbangan waktu melakukan pemeriksaan.” (Fan)

“Tetapi yang perlu diperhatikan kami telah menetapkan kebijakan materialiti dalam pekerjaan kami sesuai dengan kebijakan kami. Meskipun dalam administrasinya belum bisa kami penuhi bersamaan dengan pekerjaan lapangan. Untuk beberapa klien saya dan Pak Fan kadang tetap menyusun prelim (yang dimaksud adalah *preliminary analytical procedures* dan *Preliminary Materiality*) untuk beberapa klien yang memang perlu pertimbangan khusus.” (Ema)

Pembagian materialitas berdasarkan konsep materialitas Tuanakotta (2013) tidak dilakukan selama para *partner* melakukan penugasan audit. Fan dan Ema mengatakan bahwa materialitas hanya dilakukan di awal saja dan pada satu tingkat, yaitu tingkat laporan keuangan secara keseluruhan.

Telaah interpretif dari pernyataan para narasumber tersebut adalah penetapan konsep materialitas dalam praktik telah dijalankan. Namun, terdapat permasalahan dalam membangun komitmen pendokumentasian konsep materialitas.

Telaah kritis atas fakta tersebut, yaitu: 1) auditor telah menetapkan materialitas; 2) penetapan materialitas dilakukan pada saat proses audit berlangsung; 3) penetapan konsep materialitas tidak terdokumentasi; dan 4) pendokumentasian materialitas dilaksanakan pada saat pekerjaan selesai.

Permasalahan dalam memutuskan untuk tidak mendokumentasikan materialitas lebih pada pertimbangan utilitarian. Artinya auditor hanya berpikir rasional dengan mempertimbangkan untung rugi suatu penugasan. Hal ini tampak dari pernyataan kedua *partner* mengenai pentingnya pertimbangan ketepatan waktu penyelesaian audit.

Adanya fakta-fakta tersebut tidak dapat dilepaskan dari apakah auditor telah melakukan tindakan yang menyalahi ketentuan standar audit. Jawaban atas pertanyaan kritis tersebut dikembalikan kepada ketentuan dalam standar audit. Berikut ini adalah pernyataan dalam standar yang berkaitan dengan permasalahan tersebut:

1. SA 230 paragraf 8 (IAPI, 2013) mewajibkan auditor untuk menyiapkan dokumentasi audit secara tepat waktu.
2. SA 320 paragraf 8 (IAPI, 2013e) menyatakan tujuan audit terkait

dengan penerapan konsep materialitas secara tepat pada perencanaan dan pelaksanaan audit.

3. SA 320 paragraf 14 (IAPI, 2013e) telah dengan tegas mengharuskan auditor untuk mendokumentasikan keempat konsep materialitas.
4. SA 450 (IAPI, 2013f) paragraf 15 juga mengharuskan auditor untuk melakukan pendokumentasian atas implementasi penggunaan materialitas sebagai alat utama dalam penentuan salah saji material.

Pernyataan-pernyataan dalam standar audit tersebut dapat diinterpretasikan bahwa penetapan materialitas adalah suatu keharusan bagi auditor untuk diterapkan pada tahap perencanaan dan pelaksanaan. Hal tersebut dipertegas dengan adanya pendokumentasian audit secara tepat waktu. Keuntungan yang didapat auditor jika mampu menerapkannya adalah seluruh persepsi yang digunakan dapat terekam dengan memadai dalam suatu dokumentasi audit maupun folder audit.

Pengonstruksian realitas dan ketentuan dalam standar audit mengalami permasalahan dalam penerapannya. Dalam hal ini, standar

tidak memberikan ruang bagi auditor untuk membedakan apapun ukuran dan jenis entitas.

5. Kesimpulan

Seluruh anggota tim perikatan, baik *partner*, manajer dan staf auditor, dalam kedudukannya sebagai individu maupun kelompok merupakan bagian dari fenomena ekonomi. Pemikiran rasional untuk memprioritaskan kepentingan ekonominya seringkali digunakan sebagai pengalihan dalam menempatkan profesionalisme diposisi utama. Namun, ungkapan menarik dari para narasumber mengenai pemberian audit berkualitas dengan cara menyelesaikan penugasan secara tepat waktu menempatkannya kembali ke dalam lingkup profesional.

Para auditor membangun ikatan profesional dengan klien melalui pemenuhan komitmen dalam kontrak audit (*letter of engagement*). Namun, kapasitas *partner* sebagai penjaga mutu diuji ketika standar audit dan undang-undang terkait menuntut keutuhan implementasi perilaku profesional.

Pemenuhan komitmen terhadap penyelesaian waktu audit akan tergeser ketika tuntutan penegakan sikap independensi terus ditekankan sebagai bentuk konkret kepatuhan terhadap kode etik. Kode etik senantiasa melekat dan

tidak terpisahkan disetiap profesi, termasuk profesi auditor. Oleh karena itu, pemenuhan sikap independensi merupakan jaminan kualitas opini yang diberikan atas suatu laporan keuangan.

Kehadiran auditor dalam menjalankan fungsi pengawasan merupakan solusi bagi *agency problem*. Auditor tidak hanya memiliki ikatan profesional terhadap kliennya tetapi juga masyarakat, khususnya investor sebagai pengguna utama laporan keuangan. Oleh karena itu, pemenuhan dokumentasi audit dapat dijadikan bukti bahwa audit dilakukan secara independen dan sesuai dengan tuntutan profesional yang menekankan kepada kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan yang berlaku atau dalam hal ini adalah standar audit, serta undang-undang yang terkait.

REFERENCES

Arens, Alvin A., Randal J. Elder & Mark S. Beasley. 2012. *Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach*. Fourteenth Edition. USA: Pearson

Baeten, Xavier, David Balkin & Lutgart Van den Berghe. 2011. *Beyond Agency Theory: A Three-Paradigm Approach to Executive Compensation*. The IUP Journal of Corporate Governance, Vol. X, No. 4, 2011

Boynton, William C. & Raymond N. Johnson. 2006. *Modern Auditing: Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting*. Eighth Edition. USA: John Wiley & Sons, Inc.

Collings, Steven. 2011. *Interpretation and Application of International Standards on Auditing*. United Kingdom: John Willey and Sons, Ltd.

Denzin, Norman K. 1989. *Interpretive Interactionism*. USA: Sage Publications, Inc.

DeZoort, Todd, Paul Harrison & Mark Taylor. 2006. *Accountability and Auditors' Materiality Judgments: The Effects of Differential Pressure Strength on Conservatism, Variability, and Effort*. *Accounting, Organizations and Society* 31 (2006) 373–390

Dawson, Gregory S., Richard T. Watson & Marie-Claude Boudreau. 2011. *Information Asymmetry in Information Systems Consulting: Toward a Theory of Relationship Constraints*. *Journal of Management Information Systems / Winter 2010–11*, Vol. 27, No. 3, pp. 143–177

Efferin, Sujoko, Stevanus Hadi Darmadji & Yuliawati Tan. 2008. *Metode Penelitian Akuntansi; Mengungkap Fenomena dengan Pendekatan Kuantitatif dan Kualitatif*. Edisi Pertama. Yogyakarta: Graha Ilmu

Francis, Jere R. 2004. *What do we know about audit quality?* *The British Accounting Review* 36 (2004) 345–368

Haryanto, Sindung. 2011. *Sosiologi Ekonomi*. Jogjakarta: Ar-Ruzz Media

Houghton, Keith A., Christine Jubb & Michael Kend. 2011. *Materiality in the Context of Audit: The Real Expectations Gap*. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 Iss 6 pp. 482 – 500

Hunt, Allen K. & Ayalew Lulseged. 2007. *Client Importance and Non-Big 5 Auditors' Reporting Decisions*. *Journal of Accounting and Public Policy* 26 (2007) 212–248

IAPI. 2013a. *Standar Profesional Akuntan Publik; Kerangka untuk Perikatan Asurans*. Jakarta: Salemba Empat

IAPI. 2013b. Standar Profesional Akuntan Publik; *Standar Audit (“SA”) 200-Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit*. Jakarta: Salemba Empat

IAPI. 2013c. Standar Profesional Akuntan Publik; *Standar Audit (“SA”) 220-Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat

IAPI. 2013d. Standar Profesional Akuntan Publik; *Standar Audit (“SA”) 230-Dokumentasi Audit*. Jakarta: Salemba Empat

IAPI. 2013e. Standar Profesional Akuntan Publik; *Standar Audit (“SA”) 320-Materialitas dalam Tahap Perencanaan dan Pelaksanaan Audit*. Jakarta: Salemba Empat

IAPI. 2013f. Standar Profesional Akuntan Publik; *Standar Audit (“SA”) 450-Pengevaluasian atas Kesalahan Penyajian yang Diidentifikasi Selama Audit*. Jakarta: Salemba Empat

IESBA. 2013. *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. 2013 Edition.
(<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook>)

Lee, Tom. 1993. *Corporate Audit Theory*. USA: Chapman & Hall

Marnet, Oliver. 2005. *Behavior and Rationality in Corporate Governance*. *Journal of Economic Issues*. Vol. 39, No. 3 (Sep., 2005), pp. 613-632

Mautz, R.K. & Hussein A. Sharaf. 1993. *The Philosophy of Auditing*. USA: American Accounting Association

Nyberg, Anthony J. *et al.* 2010. *Agency Theory Revisited: CEO Return and Shareholder Interest Alignment*. *Academy of Management Journal*, Vol. 53, No. 5, 1029–1049.

Nygaard, Arne & Ingunn Myrtveit. 2000. *Moral Hazard, Competition and Contract Design: Empirical Evidence from Managerial, Franchised and Entrepreneurial Businesses in Norway*. *Applied Economics*, 2000, 32, 349-356

Pierce, Bernard & Breda Sweeney. 2005. *Management Control in audit firms—Partners’ Perspectives*. *Management Accounting Research* 16 (2005) 340–370

Scott, William Robert. 2009. *Financial Accounting Theory*. Fifth Edition. USA: Prentice Hall

Sugiyono. 2008. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung: Alfabeta

Tuanakotta, Theodorus M. 2013. *Audit Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*. Jakarta: Salemba Empat

Undang-undang Republik Indonesia No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. 2011.
Presiden Republik Indonesia