

PENGARUH PROSEDUR ANALITIS DAN PEMAHAMAN RISIKO AUDIT TERHADAP PENGEMBANGAN PROGRAM AUDIT (Hasil studi pada beberapa KAP di Bandung)

Deddy Supardi

Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Sangga Buana
(d/h STIE YPKP) Bandung

Abstract

The aim of this research is to investigate the influence of analytical procedures and audit risk toward the development of audit program and relationship between analytical procedures and audit risk. The audit program is the key to successful in auditing performance in accordance with auditing standards. Method of data analysis used to identify research objectives are correlation and path analysis. The results show that have correlation significant between analytical procedures and audit risk and influence significant analytical procedures and audit risk to audit program.

Keywords: *Analytical procedures, audit risk and audit program.*

Pendahuluan

Latar belakang

Sebagai wujud pertanggungjawaban manajemen kepada *stakeholder*, wajib menyampaikan laporan keuangan sebagai dasar pengambilan keputusan ekonomisnya. Manajemen sebagai pengelola sumber daya sepantasnya menetapkan kebijakan akuntansi, mendesain dan mengimplementasikan pengendalian intern yang dijadikan sebagai acuan dalam menggolongkan, memposting, mengikhtisarkan dan menyajikan serta mengungkapkan laporan keuangan.

Dalam suatu perseroan terbatas, terlebih yang telah *go public*, tampak kentara pemisahan antara pemilik dan pengelola yang seringkali mempunyai kepentingan yang berbeda. Perbedaan kepentingan tersebut sering-sering berimplikasi terhadap perlakuan akuntansi dan pada akhirnya mempengaruhi penyajian dan pengungkapan laporan keuangan. Sisi lain perbedaan perilaku antara prinsipal dan agen menimbulkan asimetri informasi. (Adams, 1994)

Seyogyanya laporan keuangan dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan bagi semua pihak yang berkepentingan. Untuk menghasilkan informasi keuangan yang handal dan dapat dipercaya, membutuhkan kehadiran pihak yang independen dan berkompeten yaitu akuntan publik atau Kantor Akuntan Publik yang memberikan *attest function* dan sebagai pihak kepercayaan masyarakat.

Pelaksanaan audit oleh akuntan atau kantor akuntan publik terikat oleh beberapa panduan, seperti Standar Profesional Akuntan Publik, Standar Akuntansi Keuangan, Kode Etik, Peraturan-Peraturan Pemerintah serta kebijakan manajemen. Standar profesional akuntan publik, merupakan sekumpulan standar yang harus dipenuhi dalam melakukan audit oleh para auditor sehingga diperoleh mutu audit yang sama dalam mencapai tujuan audit.

Pada dasarnya pelaksanaan audit adalah untuk memperoleh keyakinan memadai atas suatu *evidence* (bukti audit) yang berhasil dikumpulkan dan di evaluasi tentang kewajaran penyajian dan pengungkapan laporan keuangan yang disajikan manajemen, sehingga memungkinkan auditor memberikan suatu pendapat atau opini atas kewajaran penyajian dan pengungkapan laporan keuangan.

Strategi audit yang diaplikasikan adalah melakukan perencanaan audit, pelaksanaan audit dan penyelesaian audit. Pada tahap perencanaan audit di antaranya melakukan prosedur analitis dan pemahaman risiko audit. Prosedur analitis dapat dilakukan pada tahap perencanaan, pelaksanaan dan penyelesaian audit. Tujuan pelaksanaan prosedur analitis yaitu untuk memahami usaha bisnis, menentukan dapat tidaknya bisnis berlanjut, menentukan kemungkinan adanya salah saji dan menilai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Strategi lainnya adalah pemahaman terhadap risiko audit. Risiko audit merupakan kegagalan auditor dalam mengumpulkan atau menilai bukti audit yang disebabkan oleh risiko bawaan, risiko pengendalian, dan risiko deteksi.

Kedua strategi di atas, akhirnya akan mempengaruhi pengembangan program audit. Program audit merupakan sekumpulan rangkaian tindakan yang dilakukan dalam mengumpulkan dan menilai bukti audit, pertimbangan jumlah sampel, item-item yang diperiksa dan waktu pengujian. Kegagalan audit dalam arti tidak sepenuhnya memperoleh keyakinan dalam hal mengumpulkan dan mengevaluasi bukti audit, disebabkan oleh kurangnya perencanaan audit

Diharapkan dengan pemahaman mendalam tentang prosedur analitis dan pemahaman risiko audit, pengembangan program audit dapat mencapai tujuan audit baik tujuan untuk menyatakan pendapat atas kewajaran penyajian laporan keuangan maupun tujuan untuk meyakinkan transaksi, sebagai wujud implementasi perencanaan audit, pada gilirannya mutu audit dapat ditegakkan, serta kepercayaan masyarakat terhadap akuntan atau akuntan publik semakin meningkat dan membaik.

Rumusan masalah

Masalah yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah ada hubungan antara prosedur analitis dengan pemahaman risiko audit.
2. Apakah ada pengaruh prosedur analitis dan pemahaman risiko audit terhadap pengembangan program audit, baik secara simultan maupun secara parsial.

Tujuan penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk :

1. Mengukur besarnya hubungan antara prosedur analitis dengan pemahaman risiko audit.
2. Mengukur besarnya pengaruh prosedur analitis dan pemahaman risiko audit terhadap pengembangan program audit, baik secara simultan maupun secara parsial.

Manfaat penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan memberikan manfaat pada:

1. Para rekan pimpinan Kantor Akuntan Publik dalam mengembangkan program audit sesuai dengan standar profesional akuntan publik.
2. Para peneliti dan akademisi untuk melakukan penelitian lebih lanjut dalam bidang studi auditing, khususnya pengembangan program audit.

Hipotesis

Hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini, yaitu:

Hipotesis pertama: terdapat hubungan antara prosedur analitis dengan pemahaman risiko audit.

Hipotesis kedua: terdapat pengaruh prosedur analitis dan pemahaman risiko audit terhadap pengembangan program audit, baik secara simultan maupun secara parsial.

Tinjauan Pustaka

Pengertian Auditing

Menurut Boynton dan Kell (2001) Auditing merupakan proses sistematis yang dilakukan secara objektif untuk memperoleh dan mengevaluasi suatu bukti tentang asersi kegiatan ekonomi untuk menentukan tingkat perbedaan antara asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Pendapat yang senada juga dinyatakan oleh Arens, Elder dan Beasley (2005), auditing merupakan akumulasi dan evaluasi bukti audit tentang suatu informasi untuk menentukan dan pelaporan tingkat perbedaan antara informasi dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan yang dilakukan oleh orang yang independen dan kompeten.

Dengan demikian tujuan auditing adalah untuk memberikan pelaporan dalam bentuk opini atau pendapat tentang kewajaran penyajian dan pengungkapan laporan keuangan, apakah telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Untuk mencapai tujuan tersebut, auditor melakukan empat langkah aktivitas auditnya, yaitu: tahap pertama perencanaan dan disain pendekatan audit, tahap kedua melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi, tahap ketiga melakukan prosedur analitis dan pengujian saldo, tahap keempat penyelesaian audit dan penerbitan laporan audit.

Titik kritis dalam pelaksanaan audit adalah melakukan perencanaan audit yang cukup untuk memperoleh pemahaman usaha klien dan lingkungannya. Hal ini sesuai dengan Standard Profesional Akuntan Publik (IAI, 2001), yaitu standar pertama dalam standar pekerjaan lapangan, bahwa "pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten disupervisi dengan semestinya".

Tiga alasan pentingnya perencanaan audit yaitu: untuk memungkinkan auditor memperoleh bukti yang cukup kompeten, membantu auditor melakukan audit dengan biaya yang beralasan, dan untuk menghindari kesalahpahaman dengan kliennya. Langkah-langkah dalam perencanaan audit mencakup: memperoleh pemahaman bisnis dan industri klien, melakukan prosedur analitis, menetapkan pertimbangan tingkat materialitas awal, pemahaman risiko audit, mengembangkan strategi audit awal untuk asersi-asersi signifikan dan memperoleh pemahaman pengendalian intern klien. (Boynton dan Kell, 2001). Pendapat yang sama juga dinyatakan oleh Arens, Elder dan Beasley (2005) perencanaan audit dan disain pendekatan audit meliputi delapan langkah sebagai berikut: penerimaan klien dan melakukan perencanaan awal, pemahaman bisnis dan industri klien, penetapan risiko bisnis klien, melakukan prosedur analitis awal, menetapkan tingkat materialitas, risiko audit dan risiko bawaan, pemahaman pengendalian intern dan risiko pengendalian, memperoleh informasi untuk menetapkan risiko *fraud*, dan mengembangkan rencana audit dan program audit secara keseluruhan.

Prosedur Analitis

Prosedur analitis dilakukan dengan evaluasi terhadap informasi keuangan yang dibuat dengan mempelajari hubungan yang masuk akal antara data keuangan yang satu dengan data keuangan lainnya, atau antara data keuangan dengan data non keuangan. Prosedur analitis juga mencakup perbandingan yang paling sederhana hingga model yang rumit yang mengaitkan berbagai hubungan dan unsur data. (IAI, 2001).

Prosedur analitis menurut SAS 56(AU 329) dalam Arens, Elder dan Beasley (2005) adalah evaluasi informasi keuangan yang dibuat dengan mempelajari hubungan di antara data keuangan dan data non keuangan ... termasuk perbandingan yang diharapkan oleh auditor. Prosedur analitis digunakan dengan tujuan sebagai berikut: a. Membantu auditor dalam merencanakan sifat, saat dan lingkup prosedur audit lainnya, b. Sebagai pengujian substantif untuk memperoleh bukti tentang asersi tertentu yang berhubungan dengan saldo akun atau jenis transaksi, c. Sebagai *review* menyeluruh informasi keuangan pada tahap *review* akhir audit.

Tujuan prosedur analitis adalah untuk: memahami industri dan bisnis klien, menetapkan kesinambungan usaha, mengindikasikan kemungkinan adanya salah saji dan mengurangi pengujian rinci. (Arens, Elder dan Beasley, 2005).

Prosedur analitis digunakan dalam auditing dengan tujuan sebagai berikut:

- Dalam tahap perencanaan audit, membantu auditor dalam merencanakan sifat, waktu dan luasnya prosedur auditing.
- Dalam tahap pengujian, sebagai pengujian substantif untuk memperoleh bukti tentang asersi tertentu yang berhubungan dengan saldo atau golongan transaksi.
- Pada tahap kesimpulan audit, sebagai *review* akhir dalam menilai kewajaran penyajian laporan keuangan yang telah diaudit secara keseluruhan. (Boynton dan Kell, 2001)

Biggs et.al. (1988) merekomendasi bahwa prosedur analitis, utamanya digunakan untuk mengidentifikasi risiko. Dengan demikian prosedur analitis bermanfaat untuk mengidentifikasi kemungkinan adanya risiko audit, sehingga kewaspadaan dalam pengembangan program audit dapat ditingkatkan.

Pemahaman Risiko Audit

Menurut Barlow. et.al (1995) bisnis klien dalam kesehariannya tidak terlepas dari risiko. Risiko adalah tindakan yang menyimpang dari keadaan yang diharapkan. Risiko bisnis terdiri dari risiko aktivitas, risiko sumber daya dan ancaman. Risiko yang terjadi tidak dapat dihindari keberadaan dan keterjadiannya, tetapi dapat diminimalisasi dengan mendesain dan mengimplementasi pengendalian intern. (Root, 1998)

Moeller (2004) mengatakan jenis risiko terdiri dari: risiko keuangan, risiko sumber daya, risiko peraturan dan perundang-undangan, risiko strategi, risiko operasi dan risiko teknologi.

Dari pandangan auditor, keberadaan risiko juga harus memperoleh perhatian, karena risiko akan mempengaruhi suatu transaksi pencatatannya, perlakuan akuntansinya, akhirnya akan mempengaruhi kewajaran penyajian laporan keuangan.

Ini menunjukkan bahwa risiko bisnis akan mempengaruhi risiko audit. Dalam Standar Profesional Akuntan Publik SA 312 (IAI, 2001), risiko audit adalah risiko yang timbul karena auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material.

Salah saji dapat terjadi sebagai akibat dari kekeliruan atau kecurangan. Kekeliruan berarti salah saji atau penghilangan yang tidak disengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan. Kekeliruan mencakup: a. Kesalahan dalam pengumpulan atau pengolahan data yang menjadi sumber penyusunan laporan keuangan. b. Estimasi akuntansi yang tidak masuk akal yang timbul dari kecerobohan atau salah tafsir fakta. c. kekeliruan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian, atau pengungkapan.

Auditor harus mempertimbangkan risiko audit dan materialitas baik dalam: a. Merencanakan audit dan merancang prosedur audit, dan b. Mengevaluasi apakah laporan keuangan secara keseluruhan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Auditor harus mempertimbangkan risiko audit pada tingkat laporan keuangan dan pada tingkat akun individual atau golongan transaksi.

Pada tingkat saldo akun atau golongan transaksi, risiko audit terdiri dari: (a) risiko bawaan dan risiko pengendalian. (b) risiko deteksi. Risiko bawaan adalah kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material, dengan anggapan tidak terdapat pengendalian yang terkait. Risiko pengendalian adalah risiko bahwa salah saji material yang dapat terjadi dalam suatu asersi yang tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian intern. Risiko deteksi adalah risiko bahwa auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi. Risiko deteksi merupakan fungsi efektivitas prosedur audit dan penerapannya oleh auditor.

Auditor akan membatasi risiko audit pada tingkat saldo akun sedemikian rupa, sehingga pada akhir audit, risiko audit dalam menyatakan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan akan berada pada tingkat yang rendah. Penaksiran risiko berlangsung selama proses audit dilaksanakan. Pada tahap perencanaan audit, auditor menaksir risiko bawaan, yaitu risiko yang muncul dari sifat bisnis klien dan transaksinya. Pada tahap pemahaman dan pengujian pengendalian intern, auditor menaksir risiko pengendalian yaitu risiko dalam mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan. Pada tahap pelaksanaan pengujian substantif, auditor menaksir risiko deteksi, yaitu risiko tidak diperolehnya bukti yang memadai dengan menerapkan berbagai prosedur audit yang cukup.

Pada tahap penyelesaian audit dan penerbitan laporan auditor, auditor menilai risiko audit apakah berada pada tingkat risiko audit yang rendah Menurut Bedard dan Wright (1998) menyimpulkan bahwa faktor-faktor risiko berhubungan dengan penetapan risiko tinggi, kesalahan penetapan hipotesis dan lebih efektif dalam merencanakan audit serta memudahkan dalam membuat justifikasi. Demikian pula menurut Davidson dan Gist (1996) menjelaskan bahwa tingkat perencanaan berhubungan positif dengan pengukuran kompleksitas klien (jumlah lokasi) dan faktor-faktor risiko tertentu (profit margin yang rendah dan kelayakan internal auditing)

Pengembangan program audit

Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah untuk menyatakan pendapat atas penyajian dan pengungkapan laporan keuangan bebas dari salah saji material. Keyakinan auditor dalam memberikan pendapat tersebut dirumuskan berdasarkan hasil pengumpulan dan evaluasi bukti audit yang diperoleh selama audit berlangsung dengan menerapkan prosedur audit. Sekumpulan prosedur audit yang dilakukan, item yang dipilih, besarnya sampel yang ditentukan dan waktu pengujian merupakan program audit. Program audit terdiri dari beberapa tahapan, yaitu penerimaan perikatan audit, perencanaan audit, pengujian dan penyelesaian serta penerbitan laporan auditor.

Untuk dapat memberikan pendapat atau opini tersebut auditor mendesain program audit sesuai dengan karakteristik bisnis client dan evaluasi hasil pemahaman pengendalian intern. Program audit merupakan serangkaian desain prosedur audit untuk memperoleh bukti selama audit berlangsung sebagai dasar dalam menyatakan pendapat atau opini auditor, pos-pos yang dipilih, besarnya sampel dan waktu pengujian. (Arens, Elder dan Beasley, 2005)

Vanasco (1998), menyatakan bahwa disain prosedur audit untuk memberikan keyakinan memadai dalam mendeteksi risiko, kesalahan dan ketidakpatuhan yang secara material akan mempengaruhi laporan keuangan. Demikian pula keseksamaan dan kecermatan dalam melakukan audit merupakan syarat yang tidak dapat ditawar, terlebih praktisnya semua bukti audit tidaklah mungkin di audit seluruhnya karena faktor waktu dan biaya, sehingga di dalam melakukan audit terkandung risiko audit yang harus menjadi perhatian utama auditor, bahkan jika risiko audit demikian besar, mungkin saja penugasan perikatan audit ditolak. (Mulyadi dan Kanaka Puradiredja, 1998)

Selanjutnya Mulyadi dan Kanaka Puradiredja, (1998) Pengembangan program audit akan berpengaruh terhadap sifat, luas dan saat pengujian, karenanya program audit banyak dipengaruhi oleh hasil pemahaman dan evaluasi struktur pengendalian intern yang didesain dan diimplementasikan oleh klien.

Mock dan Wright (1999) menyimpulkan bahwa program audit sangat sensitif terhadap perubahan risiko. Oleh karenanya untuk mengantisipasi risiko tersebut dibutuhkan strategi audit.

Strategi audit atas laporan keuangan sangat dipengaruhi oleh perencanaan audit. Perencanaan audit merupakan kunci keberhasilan pelaksanaan audit. Beberapa alasan pentingnya perencanaan audit adalah untuk memenuhi standar auditing, menentukan kecukupan bukti yang kompeten, menghindari kesalahpahaman dengan klien, menentukan kewajaran biaya audit, dan pemahaman risiko audit, dan menentukan kecukupan jumlah staf yang dibutuhkan. Aktivitas perencanaan audit diantaranya melakukan prosedur analitis dan pemahaman risiko audit. (Boynton dan Kell, 2005).

Menurut Hackenbrach dan Knechel (1997) melaporkan bahwa risiko mempengaruhi alokasi jam kerja staf dalam aktivitas audit. Pengembangan program audit merupakan kelanjutan langkah perencanaan audit, yaitu melakukan pengujian, baik pegujian pengendalian dan pengujian substantif, maupun pelaksanaan prosedur analitis dan pengujian saldo akhir akun yang dilakukan selama audit berlangsung, sehingga auditor memperoleh keyakinan memadai tentang penyajian dan pengungkapan laporan keuangan.

Objek dan Metodologi Penelitian

Objek Penelitian

Objek penelitian adalah prosedur analitis, pemahaman risiko audit dan pengembangan program audit. Tempat penelitian adalah, Kantor Akuntan Publik yang tercatat di komisariat daerah IAI Bandung. Sampel penelitian dipilih sebanyak 13 KAP yang terdaftar di komisariat daerah IAI Bandung, dengan responden masing-masing KAP sebanyak 5 atau sejumlah 65 responden.

Metode Penelitian

Dalam penelitian ini, metode yang digunakan adalah metode penelitian yang bersifat korelasional (*correlational study*), karena dengan metode penelitian ini dapat mengetahui berapa besar kontribusi variabel-variabel bebas terhadap variabel terikatnya serta besarnya arah hubungan yang terjadi. (Umar, 2001).

Operasionalisasi Variabel

Untuk menjabarkan lebih lanjut variabel yang akan diteliti dan dapat di operasionalisasikan, maka data yang diperlukan terdiri dari : Variabel dependen merupakan variabel yang dipengaruhi atau terikat oleh variabel lain.

Dalam hal ini variabel dependen adalah pengembangan program audit (Y), dengan operasionalisasi variabelnya terdiri dari : prosedur audit, pos-pos yang dipilih, besarnya sampel, dan waktu pengujian. Kuesioner variabel dependen terdiri dari 20 pertanyaan.

Variabel independen merupakan variabel yang mempengaruhi atau bebas, tidak terikat dengan variabel lain. Dalam hal ini variabel independen adalah prosedur analitis (X_1), dan pemahaman risiko audit (X_2).

Operasionalisasi variabel prosedur analitis terdiri dari: tujuan, tehnik, dan waktu pelaksanaan, sedangkan operasionalisasi variabel pemahaman risiko audit terdiri dari: risiko melekat, risiko pengendalian dan risiko deteksi. Kuesioner variabel independen prosedur analitis (PA) terdiri dari 20 pernyataan dan pemahaman risiko audit (RA) terdiri dari 30 pernyataan.

Pengukuran variabel menggunakan pengukuran ordinal dengan instrumen kuesioner menggunakan skala *Likerts*, masing-masing terdiri dari lima pilihan jawaban dengan bobot 1 yang berarti sangat tidak setuju (STS) sampai dengan bobot 5 yang berarti sangat setuju (SS) dari setiap kuesioner yang diajukan.

Metode pengumpulan, pengolahan dan analisis data

Pengumpulan data dilakukan dengan instrumen kuesioner yang dibuat berdasarkan indikator penelitian dengan menggunakan skala *Likert* berdasarkan skala ordinal. Hasil jawaban kuesioner yang telah diisi oleh masing-masing responden karena bersifat ordinal dilakukan transformasi untuk mendapatkan skala interval dengan menggunakan metode suksesif interval. Selanjutnya data tersebut, perlu diuji terlebih dengan menguji validitas dan realibilitasnya.

Uji validitas dilakukan dengan melakukan korelasi masing-masing kuesioner dengan jumlah skor untuk setiap variabel. Syarat minimum untuk dianggap memenuhi syarat adalah kalau $r = 0,30$ Jadi kalau korelasi antara butir dengan skor total kurang dari 0,30 , maka butir dalam instrumen tersebut dinyatakan tidak valid (Sugiyono,2005), selanjutnya pernyataan yang dinyatakan valid tersebut, di uji realibilitasnya.

Uji realibilitas, dilakukan terhadap kuesioner yang sudah valid dengan teknik belah dua dari *Spearman - Brown* atau *Alpha Cronbach* $> 0,60$, jika suatu kuesioner dengan kuesioner lainnya mempunyai ke eratan lebih besar dari 0,60 dianggap reliabel dan dapat digunakan dalam pengujian hipotesis.

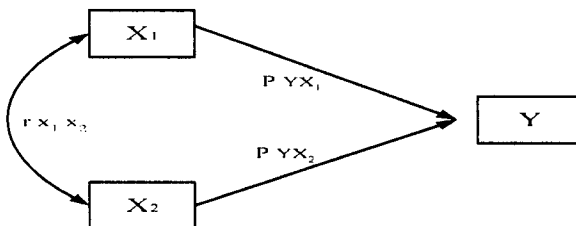
Setelah data dianggap memadai dari validitas dan reliabilitasnya, selanjutnya mengolah dan menganalisis data hasil penelitian, melalui pengujian hipotesis dengan menggunakan model koreasi (*correlation analysis-Perason*) untuk menguji hipotesis pertama, sedangkan hipotesis kedua digunakan pengujian dengan model analisis jalur. (Hair.et.al, 1998)

Uji hipotesis pertama

Hipotesis pertama dalam penelitian ini, di uji dengan menggunakan analisis korelasi *pearson* dengan tingkat kepercayaan sebesar 95%, yaitu digunakan untuk menguji apakah ada hubungan antara prosedur analitis dengan pemahaman risiko audit.

Uji hipotesis Kedua

Hipotesis kedua dalam penelitian ini di uji dengan menggunakan analisis jalur, yaitu digunakan untuk menguji apakah ada pengaruh antara variabel prosedur analitis (X_1) dan variabel pemahaman risiko (X_2) dengan variabel pengembangan program audit (Y), dengan menggunakan model analisis jalur. Model struktur penelitian berdasarkan analisis jalur tampak seperti gambar berikut ini:



Gambar 1 : Model struktur penelitian

Hasil dan Pembahasan

Profil responden

Jumlah kuesioner yang dikirim seluruhnya sebanyak 13 KAP yang berada di Komisarariat Daerah IAI Bandung masing-masing sebanyak 5 responden atau sebanyak 65 responden. Kuesioner yang kembali sebanyak 11 KAP (84,6%) sejumlah 50 kuesioner (76,9%) dan yang tidak kembali 2 KAP (15,4%) atau 15 kuesioner (23,1%). Profil responden selanjutnya dapat dilihat pada tabel 1 di bawah ini:

Tabel 1. Profil Responden

Profil Responden	Frekuensi	Prosentase
Jenis kelamin		
Laki-laki	34	68,00 %
Perempuan	16	32,00%
TOTAL	50	100,00 %
Umur		
20-25 tahun	23	46,00 %
26-30 tahun	11	22,00 %
31-35 tahun	4	8,00 %
35 tahun lebih	12	24,00 %
TOTAL	50	100,00 %
Lama bekerja di KAP		
1-5 tahun	30	60,00 %
6-10 tahun	10	20,00 %
11-15 tahun	4	8,00 %
15 tahun lebih	6	12,00 %
TOTAL	50	100,00 %
Pendidikan		
D 3	10	20,00%
S 1	39	78,00%
TOTAL	1	2,00 %
Jabatan		
	50	100,00 %
Asisten Junior	15	30,00 %
Asisten Senior	20	40,00 %
Supervisor	10	20,00 %
Manager	5	10,00 %
Partner	0	0,00 %
TOTAL	50	100,00 %

Uji Validitas

Karena data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data ordinal, maka sebelum digunakan untuk menguji hipotesis, terlebih dahulu data tersebut ditransformasikan ke dalam satuan interval dengan metode sukseive interval, selanjutnya di uji validitasnya untuk mengetahui korelasi masing-masing item pernyataan dengan jumlah skor untuk setiap variabel.

Data yang dinyatakan valid, jika item-item pernyataan mempunyai nilai r_{hitung} lebih besar dari 0,30. Berdasarkan hasil uji validitas tentang variabel-variabel penelitian ternyata ada beberapa pernyataan yang mempunyai nilai r_{hitung} lebih kecil dari 0,30 Selanjutnya data yang tidak valid tersebut tidak diikutsertakan dalam perhitungan statistik untuk menguji hipotesis.

Uji Realibilitas

Pernyataan-pernyataan dari setiap variabel yang dinyatakan valid, selanjutnya di uji realibilitasnya. Variabel prosedur analitis, pemahaman risiko audit dan pengembangan program audit dilakukan dengan menggunakan *Spearman-Brown* atau *Alpha Cronbach* lebih besar dari 0,60. Jika nilai R_{hitung} lebih besar dari 0,60 berarti item-item pernyataan reliabel. Hasil uji realibilitas masing-masing variabel tampak pada masing-masing tabel di bawah ini.

Tabel 2. Reliabilitas Variabel Pengembangan Program Audit (Y)

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Reliability Coefficients

N of Cases = 50,0

N of Items = 17

Alpha = ,9116

Dari tabel 2 di atas menunjukkan nilai R_{hitung} pengembangan program audit sebesar 0,9116 lebih besar dari nilai 0,60 dengan demikian item-item pertanyaan tersebut reliabel dan dapat digunakan dalam analisis uji hipotesis.

Tabel 3. Reliabilitas Variabel Prosedur Analitis

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Reliability Coefficients

N of Cases = 50,0

N of Items = 12

Alpha = ,8694

Tabel 3 di atas, menunjukkan nilai R_{hitung} prosedur analitis sebesar 0,8694 lebih besar dari nilai 0,60 ini berarti item-item pernyataan tersebut reliabel dan dapat digunakan dalam analisis uji hipotesis.

Tabel 4. Reliabilitas Pemahaman Risiko Audit

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Reliability Coefficients

N of Cases = 50,0

N of Items = 25

Alpha = ,9179

Dari tabel 4 di atas tampak bahwa, nilai R_{hitung} mengenai pemahaman risiko audit sebesar 0,9179 lebih besar dari 0,60 ini berarti bahwa item-item pernyataan tersebut reliabel dan dapat digunakan dalam analisis uji hipotesis

Uji hipotesis pertama

Rumusan hipotesis pertama dalam penelitian ini, yaitu terdapat hubungan antara prosedur analitis dengan pemahaman risiko audit. Berdasarkan uji korelasi dari tabel 6 di bawah ini, tampak bahwa prosedur analitis mempunyai hubungan dengan pemahaman risiko audit sebesar 0,872, dengan tingkat signifikan berada di bawah 5 %

Tabel 5. Korelasi antara prosedur analitis dengan pemahaman risiko audit

Correlations

		X1	X2
X1	Pearson Correlation	1,000	,872**
	Sig. (2-tailed)	,	,000
	N	50	50
X2	Pearson Correlation	,872**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,
	N	50	50

** . Correlation is significant at the 0.01 level

Uji hipotesis kedua

Hipotesis kedua dalam penelitian ini yaitu: terdapat pengaruh prosedur analitis dan pemahaman risiko audit terhadap pengembangan program audit, baik secara simultan maupun secara parsial.

Tabel 6. Hasil perhitungan regression

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X2, X1 ^a	,	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Y

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,781 ^a	,609	,593	5,94246

a. Predictors: (Constant), X2, X1

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2587,929	2	1293,965	36,643	,000 ^a
	Residual	1659,702	47	35,313		
	Total	4247,632	49			

a. Predictors: (Constant), X2, X1

b. Dependent Variable: Y

Coefficients

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Correlations		
		B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part
1	(Constant)	4,778	8,936		,535	,595			
	X1	,644	,198	,478	3,251	,002	,750	,429	,296
	X2	,237	,101	,347	2,359	,023	,722	,325	,215

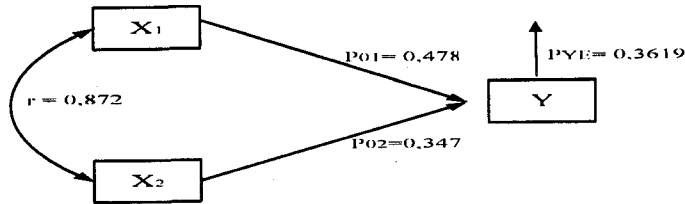
a. Dependent Variable: Y

Dari tabel 6 di atas tampak bahwa nilai *standardized coefficients beta* prosedur analitis (X_1) sebesar 0,478 dengan signifikan pada $\alpha = 0,002$, artinya prosedur analitis berpengaruh secara signifikan terhadap pengembangan program audit (Y) pada $\alpha 0,05$ atau 5%. Nilai *standardized coefficients beta* prosedur analitis (X_1) sebesar 0,478 pada dasarnya menggambarkan nilai koefisien jalur (*path coefficient*) dengan simbol P_{01}

Nilai *standardized coefficients beta* pemahaman risiko audit (X_2) sebesar 0,347 dengan signifikan pada $\alpha = 0,023$, artinya pemahaman risiko audit berpengaruh secara signifikan terhadap pengembangan program audit (Y) pada $\alpha 0,05$ atau 5%. Nilai *standardized coefficient beta* pemahaman risiko audit (X_2) sebesar 0,347 pada dasarnya menggambarkan nilai koefisien jalur (*path coefficient*) P_{02} , sehingga persamaan regresi berganda menjadi :

$$Y = 0,478 ** X_1 + 0,347 * X_2$$

Keseluruhan hubungan X_1 dan X_2 dan Y dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 2 : Hasil pengujian hubungan variabel penelitian

Besarnya pengaruh prosedur analitis dan pemahaman risiko audit terhadap pengembangan program audit secara rinci dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Pengaruh Prosedur analitis (X_1) terhadap pengembangan program audit (Y)
 - a. Pengaruh langsung X_1 terhadap Y adalah sebesar:

$$(\rho_{01})^2 = 0,478^2 = 0,2285 = 22,85\%$$
 - b. Pengaruh tidak langsung X_1 terhadap Y melalui X_2 adalah sebesar:

$$\rho_{01} r_{21} \rho_{02} = 0,478 \times 0,872 \times 0,347 = 0,1446 = 14,46\%$$
 - c. Total pengaruh : $22,85\% + 14,46\% = 37,31\%$
2. Pengaruh pemahaman risiko audit (X_2) terhadap pengembangan program audit (Y):
 - a. Pengaruh langsung X_2 terhadap Y adalah sebesar :

$$(\rho_{02})^2 = 0,347^2 = 0,1204 = 12,04\%$$
 - b. Pengaruh tidak langsung X_2 terhadap Y melalui X_1 adalah sebesar:

$$\rho_{02} r_{21} \rho_{01} = 0,347 \times 0,872 \times 0,478 = 0,1446 \text{ atau } 14,46\%$$
 - c. Total pengaruh : $12,04\% + 14,46\% = 26,50\%$

Dengan demikian besarnya pengaruh prosedur analitis terhadap pengembangan program audit, secara parsial sebesar 37,31%, yang terdiri dari pengaruh langsung sebesar 22,85 % dan pengaruh tidak langsung melalui pemahaman risiko audit sebesar 14,46%. Besarnya pengaruh pemahaman risiko audit terhadap pengembangan program audit secara parsial sebesar 26,50% yang terdiri dari pengaruh langsung sebesar 12,04% dan pengaruh tidak langsung melalui prosedur analitis sebesar 14,46%.

Besarnya pengaruh secara simultan prosedur analitis dan pemahaman risiko audit terhadap pengembangan program audit adalah sebesar 63,81% dan sisanya sebesar 36,19% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak diikutsertakan dalam penelitian ini

Kesimpulan, Keterbatasan dan Saran

Kesimpulan

Berdasarkan data yang ada dan hasil analisis, dapat dirumuskan kesimpulan sebagai berikut:

1. Terdapat hubungan yang kuat antara prosedur analitis dengan pemahaman risiko audit. Besarnya hubungan antara prosedur analitis dengan pemahaman risiko sebesar 0,872 dengan tingkat signifikan berada di bawah 5 %.
2. Besarnya pengaruh prosedur analitis dan pemahaman risiko secara simultan terhadap pengembangan program audit sebesar 63,81%. Pengaruh faktor-faktor lain yang tidak diikutsertakan dalam penelitian ini sebesar 36,19%. Hal ini berarti bahwa prosedur analitis dan pemahaman risiko patut dipertimbangkan dan mempunyai pengaruh signifikan terhadap pengembangan program audit, ini sesuai dengan standar auditing.

Besarnya pengaruh prosedur analitis secara parsial terhadap pengembangan program audit sebesar 37,31%, sedangkan besarnya pengaruh pemahaman risiko secara parsial terhadap pengembangan program audit sebesar 26,50%.

Keterbatasan

Keterbatasan penelitian ini adalah dalam pengambilan sampel, yaitu terbatas pada KAP yang berada di komisariat IAI daerah Bandung, tidak mencakup keseluruhan KAP. Indikator penelitian terbatas hanya pada prosedur analitis dan pemahaman risiko audit, demikian pula pengisian kuisioner tidak diawasi dan dibimbing langsung oleh peneliti, sehingga dikhawatirkan ditafsirkan berbeda pemahamannya oleh responden.

Saran untuk penelitian berikutnya

Untuk lebih mengembangkan dan meyakinkan pengembangan program audit secara memadai sesuai dengan standar auditing, diharapkan dalam penelitian berikutnya variabel penelitian dapat dikembangkan lebih menyeluruh, responden KAP tidak hanya yang terdaftar di komisariat IAI daerah Bandung, tetapi lebih luas ke daerah lainnya, Indikator penelitian dapat dikembangkan dengan variabel-variabel lainnya, demikian pula sebaiknya pengisian kuesioner di bawah bimbingan dan pengarahan peneliti, sehingga dapat mencapai tujuan penelitian yang lebih sempurna di masa yang akan datang.

Daftar Pustaka

- Adams. M..B (1994). Agency Theory and the Internal Auditing., *Managerial Auditing Journal*, Vol 9. No. 8. pp:8-12.
- Arens. A.A, E. Randal J. dan Beasley M.S. 2005, *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*, Tenth Edition, International Edition, Pearson Education. Inc, Upper Saddle River, Prentice Hall. New Jersey
- Barlow. et. All, 1995, *The Business Approach to Internal Auditing*, Juta & Co, Kenwyn
- Bedard.J. dan A. Wright,1994, The Functionality of decision heuristics: Reliance on prior audit adjustments in evidential planning, *Behavioral Research in Accounting*, 62-69.
- Biggs.T., Knechel.R, dan J. Willingham, 1994.An Exploratory analysis of the determinants of audit engagements resources allocation.*Proceeding of Deloitte & Touche/University of Kansas Symposium on Auditing Problem.Lawrence.K.S.49-67.*
- Boynton. W.C. & W.G. Kell, 2001. *Modern Auditing*, 7th Edition, John Wiley & Sons,Inc. Canada.
- Davidson.R., dan W. Gist, 1996,Emperical evidence on the functional relation between audit planning and total audit effort. *Journal of Accounting Research*. (spring).,111-124
- Hackenbrach.K. dan R. Knechel,1997., Resources allocation decisions in audit engagements, *Conemporary Accounting Research*., 481-499
- Hair.J.F. Jr.,R.E. Anderson., Ronald. L. T and William. C. B., 1998, *Multivariat Data Analysis*. 8th Edition., Prentice-Hall Int.Inc., New Jersey.
- IAI-Kompartemen Akuntan Publik, 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001*, Cetakan ke-1, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Mock.T., dan A. Wright, 1999,.Are audit program Plans Risk-Adjusted., *Auditing: A Journal Practice and Theory*., Vol 18. 1., Spring, 55-74.
- Moeller. R. 2004, *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*, John Wiley & Sons, Inc. New Jersey Canada
- Mulyadi dan Kanaka Puradiredja, 1998, *Auditing*, Edisi Kelima, Cetakan pertama, Penerbit Salem,ba Empat, Jakarta
- Root. S.J, 1998, *Beyond COSO Internal Control To Enhance Corporate Governance*, John Wiley & Sons, Inc. Canada
- Sugiyono, 2005, *Metode Penelitian Administrasi*. Edisi ke-12, Penerbit CV. Alfabeta. Bandung.
- Umar, Husein (2001), *Metode Riset Perilaku Konsumen Jasa*, Ghalia Indonesia, Jakarta.
- Vanasco.R.R,1998. Fraud Auditing., *Managerial Auditing Journal*. Vol 13.No.1 pp: 4-71.