

FORMULASI MATERIALITAS : STUDI PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK DI INDONESIA

Yustrida Bernawati

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga
email korespondensi : ybernawati@yahoo.co.id

ABSTRACT

Materiality is an important concept in accounting and auditing practices that should be applied by accountants in performing their duties. To date, there are no guidance or directions that can be used to accommodate all the needs of accountants to make decisions regarding materiality so that accountants should be able to formulate materiality using professional skills acquired through experience or education. This study aims to know the various quantitative and qualitative factors are considered by accountants to formulate materiality and determine whether there is a difference in considering these factors based on experience and the type of Public Accountant Firms. Data were collected by questionnaires distributed to the partners of the Public Accountant Firm in Indonesia. Testing by using Principal Component Analysis (PCA), Kolmogorov-Smirnov test and Kruskal-Wallis Analysis of variance of Ranks. The results showed that the accountant uses many factors considered in the formulation of materiality and in general differ in using a number of quantitative factors, but did not differ in the use of the many qualitative factors. This suggests that consideration of materiality is a qualitative judgement but it must be defined in quantitative form. This study contributes to the development of auditing and accounting practices and as an input for decision makers to formulate quantitative materiality in accounting and auditing practice.

Keywords : materiality, judgment, auditing, accounting

PENDAHULUAN

Konsep materialitas merupakan konsep yang sangat penting bagi para auditor untuk menilai signifikansi suatu fakta terkait dengan informasi yang disusun dan disajikan dalam laporan. Konsep materialitas menjadi sangat penting karena informasi yang disampaikan oleh para akuntan akan menjadi salah satu dasar pengambilan keputusan terkait dengan entitas laporan keuangan yang bersangkutan. Kesalahan auditor dalam mengaplikasikan konsep materialitas akan berdampak pada kesalahan dalam mengambil kesimpulan mengenai kewajaran laporan keuangan dan kesalahan dalam pengambilan keputusan yang didasarkan pada laporan keuangan tersebut.

Aplikasi materialitas bukanlah isu baru. Materialitas diaplikasikan untuk sebagian besar keputusan yang berkaitan dengan keputusan ekonomi (Juma'h 2009). Bagi akuntan materialitas adalah sentral untuk proses audit dalam kaitannya dengan audit eksternal atas laporan keuangan tahunan perusahaan (Botjha dan Gloeck 1999). "Materialitas" dan "risiko audit" melandasi penerapan semua standar auditing, (IAI 2008) yang merupakan ukuran profesional seorang auditor. Konsep "materialitas" bersifat bawaan dalam pekerjaan auditor independen.(IAI 2008).Statements on Auditing Standards (SAS) no.47 dan 107 menyatakan bahwa akuntan harus menetapkan pertimbangan materialitas baik dalam tahap perencanaan dan perancangan pemeriksaan maupun dalam pengevaluasian bukti-bukti (AICPA 1980).

Penentuan materialitas ada dalam setiap tahapan pemeriksaan dan tahapan akuntansi, namun sampai dengan saat ini tidak terdapat standar dan panduan yang secara gamblang dapat digunakan untuk mengaplikasikan konsep dan prinsip materialitas dalam praktek akuntansi maupun auditing. Banyak kriteria pernah diajukan untuk menentukan materialitas namun sayangnya kriteria tersebut pada umumnya hanya terbatas pada situasi tertentu saja (Hadidi 2009). Prinsip umum yang diaplikasikan untuk menentukan apa yang material dan yang tidak materil pada intinya merupakan pertimbangan profesional (Botha dan Gloeck 1999).Kesulitan untuk membuat suatu pedoman umum dapat dipahami karena sampai saat ini definisi materialitas itu sendiri belum dapat diformulasikan secara gamblang dan tepat.

Tidak terdapatnya suatu standar atau perangkat standar materialitas dan terbatasnya panduan dalam literatur profesional telah mendorong Kantor Akuntan Publik (KAP) mengembangkan panduan sendiri-sendiri untuk menaksir materialitas dalam suatu pemeriksaan (Stuart 2001).

Penelitian mengenai materialitas sudah banyak dilakukan antara lain Firth (1979), memodelkan materialitas dan menemukan banyak diversitas dan tidak adanya k ini ti konsensus mengenai materialitas dan batasannya. Nelson, Smith & Palmrose (2005) memukan adanya berbagai variasi ketepatan dan pengaruh materialitas terhadap income. Selanjutnya, Ion et al, (2007) menemukan bahwa penetapan ambang batas materialitas terbentuk dari pertimbangan dan tindakan auditor selain perhitungan matematis yang dibuat sebelumnya. Ward (1976) melakukan pemeringkatan terhadap berbagai faktor yang mempengaruhi materialitas dan menemukan kesamaan dan relatif pentingnya berbagai faktor tersebut. Penelitian ini dilakukan untuk untuk mendapatkan bukti empiris mengenai berbagai faktor kualitatif dan kuantitatif yang digunakan oleh AP di Indonesia untuk memformulasikan materialitas yang digunakan sebagai panduan dalam pelaksanaan penugasan audit oleh para auditor di masing-masing Kantor Akuntan Publik dan untuk mengetahui ada tidaknya perbedaan formulasi materialitas berdasarkan pengalaman dan Tipe KAP. Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya yang berupaya menetapkan batasan materialitas dan memodelkan materialitas namun memiliki kesamaan dengan penelitian Ward (1976) dalam hal mengurutkan relatif pentingnya berbagai faktor. Ward menggunakan teknik Q-short dengan income sebagai batasan sedangkan penelitian ini menggunakan *principle component analysis*.

Pandangan teoritis dan bukti empiris yang dihasilkan dari penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi dunia pendidikan dan praktek auditing, dalam memformulasikan

materialitas dalam panduan pelaksanaan audit dan bagi Ikatan Akuntan Indonesia dan Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) sebagai organisasi profesi akuntan di Indonesia, dalam merumuskan panduan atau kebijakan materialitas di Indonesia.

KAJIAN PUSTAKA

Materialitas adalah suatu konsep kunci dalam teori dan praktek akuntansi dan auditing. (Messier Jr. et al. 2005). IAASB (2004) mengeluarkan The IAASB's exposure draft on materiality berdasarkan definisi yang dikeluarkan oleh the International Accounting Standards Board's (IASB) sebagai berikut : "Penghilangan atau salah saji suatu item adalah material jika mereka bisa, secara individu atau kolektif, mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna yang diambil berdasarkan laporan keuangan. Materialitas tergantung pada ukuran dan sifat penghilangan atau salah saji yang dinilai dengan keadaan yang melingkupinya. Ukuran atau sifat item, atau kombinasi keduanya, bisa menjadi faktor penentu".

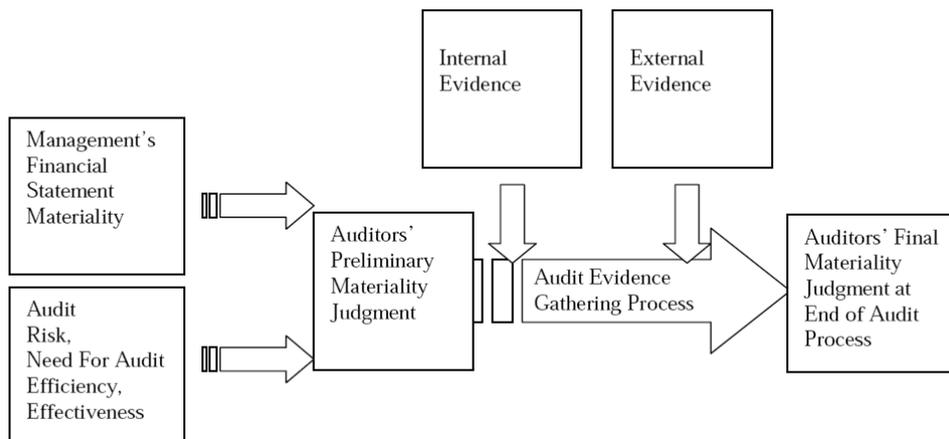
Menurut SAB 99 dalam menetapkan materialitas tidak hanya mempertimbangkan faktor kuantitatif saja namun juga mempertimbangkan faktor-faktor kualitatif yang tidak hanya berdasarkan satu item individual saja namun juga harus dilakukan secara agregat. Ikatan Akuntan Indonesian mendefinisikan materialitas dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA seksi 312 sebagai berikut : "Materialitas merupakan besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, dapat mengubah atau mempengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut".

Penetapan materialitas bukan sekedar angka namun melihat dampak dari angka tersebut yang bisa saja kecil pada informasi dimana angka tersebut melekat. Dengan demikian angka salahsaji atau penghilangan yang kecil bisa saja menjadi material jika secara individu dan agregat berinteraksi dengan faktor kualitatif dalam lingkungan yang melingkupinya.

Penetapan materialitas yang memadai adalah elemen penting dalam memelihara kepercayaan pengguna laporan keuangan, dan hal ini merupakan masalah *judgment* yang merupakan bagian vital dari pekerjaan profesional, dan materialitas pada dasarnya adalah masalah pertimbangan profesional yang secara sadar atau tidak senantiasa dilakukan pada pelaksanaan pekerjaan. Oleh karena itu bagi auditor penentuan mengenai apa yang material adalah masalah pertimbangan profesional berdasarkan pengalaman dan persyaratan atau kewajiban untuk memberikan pandangan yang benar dan wajar. Pelaksanaan pertimbangan profesional dipengaruhi oleh persepsi auditor mengenai pemakai laporan keuangan dan informasi yang dibutuhkannya.

Akuntan publik melakukan pemeriksaan dalam rangka untuk dapat memberikan jaminan yang wajar bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku. Pertimbangan biaya dan waktu menyebabkan akuntan publik tidak mungkin untuk melakukan pemeriksaan secara menyeluruh. Pada hakekatnya para auditor bekerja dalam batas-batas ekonomis. Pendapat akuntan yang diharapkan mempunyai manfaat ekonomis harus disusun dalam jangka waktu dan biaya yang wajar. Dengan kondisi demikian maka dalam setiap penugasan pemeriksaan laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor terdapat risiko salah saji yang tidak dapat dihindarkan. Risiko pemeriksaan dan

pertimbangan materialitas mempengaruhi penerapan prinsip akuntansi dan pemeriksaan yang berlaku. Tipe pertimbangan materilitas yang dibuat oleh auditor dapat digambarkan sebagai berikut.



Sumber : McKee & Aasmund 2000

Dari gambar tersebut di atas dapat diketahui ada 2 tipe *judgment* materialitas (McKee & Aasmund, 2000) yang dibuat oleh auditor :

1. Judgment pendahuluan, tujuannya adalah untuk memandu auditor untuk menentukan sifat, waktu dan luasnya pemeriksaan. Dalam menetapkan materialitas di awal ini, auditor mempertimbangkan jumlah materialitas yang digunakan oleh manajemen. Hasil dari penetapan materilitas didepan digunakan untuk merancang program pemeriksaan.
2. Judgment materialitas pelaporan final. Tujuan penetapan materialitas tipe ini adalah untuk membantu auditor dalam mengevaluasi dampak salahsaji terhadap pelaporan auditor.

Formulasi materialitas mempertimbangkan faktor kualitatif dan kuantitatif namun pada akhirnya harus diformulasikan dalam angka kuantitatif agar dapat digunakan sebagai panduan awal dalam menaksir materialitas. Pada prakteknya materialitas lebih menekankan pada pemberian batasan (data kuantitatif) daripada atribut kualitatif yang digunakan sebagai dasar agar dapat digunakan dalam praktek (Popa et al, 2010). Formulasi secara kuantitatif bermanfaat sebagai pedoman awal meskipun auditor tidak boleh hanya mengandalkan angka mutlaknya namun angka awal ini dapat disesuaikan dengan mempertimbangkan faktor kualitatif, yang melingkupi suatu item tertentu (Dooley, 1999).

Penelitian sebelumnya mengenai materialitas dilakukan Nelson, Smith & Palmrose (2005) menyimpulkan bahwa ketepatan dan pengaruh terhadap income secara subyektif bervariasi dan auditor mensyaratkan klien untuk membukukan salahsaji yang membuat salahsaji tampak lebih material. Ion, et.al (2007) menemukan bahwa ambang batas materialitas muncul dari pertimbangan dan tindakan auditor. KAP harus mengikutinya disamping perhitungan secara matematis. Selanjutnya studi materialitas terkait dengan faktor penentu materialitas dilakukan. Firth (1979) dengan menggunakan 150 responden

meneliti pandangan auditor mengenai materialitas dan batasannya dengan membagi responden dalam 5 kelompok dalam upaya untuk memodelkan materialitas menemukan bahwa terdapat banyak diversitas dalam kelompok dan tidak ada konsensus yang kuat mengenai apa pertimbangan materialitas dan batasan materialitas. Moriarity & Baron (1976) dengan menggunakan responden 15 orang partner akuntan publik dan 18 kasus memeringkat berbagai faktor kuantitatif (dalam laporan keuangan) menemukan bahwa income merupakan faktor teratas dalam penetapan materialitas. Ward (1976) Menggunakan Q-short teknik untuk merating faktor yang mempengaruhi keputusan materialitas. Ward menemukan adanya kesamaan dalam signifikansi dan relative pentingnya berbagai faktor dan *net income* sebagai batasan

Pengembangan Hipotesis Penelitian

Untuk memastikan relevansi informasi yang disajikan dalam laporan keuangan yang *audited*, penentuan secara akurat kinerja dan posisi keuangan adalah penting dan hanya dapat dipenuhi dengan membuat ambang batas materialitas (Ancuta et al., 2010). Dalam pemeriksaan, penetapan ambang batas materialitas dilakukan pada awal pemeriksaan dan akhir pemeriksaan dengan mempertimbangkan faktor kuantitatif dan kualitatif. Penetapan materialitas merupakan interaksi faktor kuantitatif dan kualitatif yang harus dilakukan oleh auditor dalam melakukan pemeriksaan. Akuntan tidak boleh tergantung pada ukuran kuantitatif untuk menilai materialitas dan mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan faktor kualitatif (SEC 1999). Tidak tersedianya pedoman dan terbatasnya literature materialitas mendorong KAP untuk membuat sendiri panduan materialitas yang akan digunakan oleh auditor untuk :

1. Merencanakan pemeriksaan dan merancang prosedur pemeriksaan,
2. Mengevaluasi apakah laporan keuangan secara keseluruhan disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. (IAI 2008)

Penetapan materialitas merupakan masalah *judgment* yang merupakan tindakan secara mental untuk memutuskan hubungan antara dua atau lebih masalah atau kondisi. Bagi auditor penentuan mengenai apa yang material adalah masalah pertimbangan yang profesional berdasarkan pengalaman dan persyaratan atau kewajiban untuk memberikan pandangan yang benar dan wajar. Pelaksanaan pertimbangan profesional dipengaruhi oleh persepsi auditor mengenai pemakai laporan keuangan dan informasi yang dibutuhkannya. Proses pertimbangan dalam membuat keputusan materialitas sangat bervariasi dan kompleks. Seperangkat data yang sama dalam kondisi dan saat yang sama dapat menghasilkan keputusan materialitas yang berbeda (Bernawati 1994).

Hipotesis 1 : Kantor Akuntan Publik menggunakan banyak faktor kuantitatif dan kualitatif yang berbeda dalam membuat formulasi materialitas dalam menetapkan materialitas pada awal pemeriksaan.

Di Indonesia terdapat banyak Kantor Akuntan Publik (KAP) beroperasi, baik yang merupakan KAP dengan Partner lokal ataupun KAP yang bekerjasama dengan KAP dari luar Indonesia yang dalam pengelompokan internasional terbagi dalam Big-4 dan non Big-4. KAP yang berafiliasi dengan KAP internasional memiliki pengalaman yang lebih dibanding KAP lokal karena KAP internasional memiliki jumlah yang lebih dalam jenis ragam klien, jasa, jumlah personil dan cakupan area operasional yang lebih luas. Penelitian Blokdikjk et al. (2003)

menemukan bahwa karakteristik KAP juga membedakan besaran ambang batas materialitas. Semakin besar KAP semakin rendah batas materialitas yang ditetapkan, hal ini berkaitan dengan banyaknya prosedur yang digunakan.

Hipotesis 2 : Formulasi materialitas KAP berbeda berdasarkan Pengalaman Kantor Akuntan Publik.

Hipotesis 3 : Formulasi materialitas berbeda berdasarkan Tipe KAP.

METODE PENELITIAN

Penelitian dilakukan untuk menggali berbagai faktor yang digunakan oleh Kantor Akuntan Publik untuk memformulasikan materialitas pada awal pemeriksaan yang akan digunakan untuk membuat panduan bagi auditor untuk melaksanakan penugasan. Oleh karena itu untuk mencapai tujuan penelitian maka pendekatan penelitian yang digunakan adalah penelitian kualitatif dengan studi *exploratory*. Sedangkan untuk mengetahui ada tidaknya perbedaan faktor pertimbangan antar Akuntan Publik berdasarkan pengalaman dan tipe KAP maka dilakukan pengujian hipotesis sehingga pendekatan yang dilakukan adalah pendekatan kuantitatif. Dengan demikian dalam penelitian ini akan digunakan pendekatan penelitian kualitatif dan kuantitatif.

Penelitian ini dilakukan untuk mendapatkan bukti empiris mengenai faktor-faktor yang dipertimbangkan Kantor Akuntan Publik dalam memformulasikan materialitas. Keputusan materialitas yang dibuat dalam pemeriksaan akuntan dilakukan oleh auditor senior yang melaksanakan pemeriksaan langsung di lapangan ataupun auditor yang bertanggung jawab atas penugasan tersebut. Dan keputusan tersebut dibuat berdasarkan panduan umum yang telah dibuat pada suatu Kantor Akuntan Publik. Oleh karena itu yang menjadi unit analisis dalam penelitian ini adalah Akuntan Publik yang melakukan formulasi materialitas di tahap awal audit.

Variabel yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah Faktor pertimbangan dalam membuat formulasi materialitas; Tipe Kantor Akuntan Publik, dan; Pengalaman Kantor Akuntan Publik. Faktor pertimbangan dalam formulasi materialitas diukur secara kuantitatif dengan menggunakan skala Likert. Sesuai dengan datanya nilai skala yang digunakan adalah skala ordinal. Urutan penilaian didasarkan pada tingkat pentingnya dalam penetapan materialitas diurutkan mulai dengan nilai 1 untuk yang paling penting dan berikutnya sampai angka terakhir seberapa banyak faktor yang digunakan oleh akuntan publik, berdasarkan jawaban yang diperoleh dari responden. Tipe Kantor Akuntan Publik (KAP) diukur dengan skala kategorial yang termasuk skala ordinal dengan skala (1) KAP lokal, (2) KAP kerja sama Big-4, dan (3) KAP kerja sama non Big-4, dan Pengalaman KAP diukur berdasarkan umur atau lamanya KAP dengan identitas tersebut berdiri seperti yang tercatat pada IAI dan lamanya seorang akuntan publik bekerja sebagai auditor.

Data dikumpulkan dengan kuesioner yang dijalankan dengan *mail survey* dan sebagian dibagikan pada kegiatan Program Pendidikan Lanjutan (PPL) yang diselenggarakan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia yang pesertanya adalah Partner KAP.

Pengujian realibilitas dilakukan pada *item-item* yang valid dengan maksud untuk mengetahui apakah responden menjawab secara konsisten sehingga kesungguhan jawabannya dapat dipercaya. Metode yang akan digunakan dalam uji ini adalah metode internal *consistency* formula koefisien alpha. Pengujian hipotesa menggunakan uji statistik *Kruskal-Wallis Analysis of Variance of Ranks*.

Penelitian ini berupaya mengungkap judgement yang dibuat oleh AP pada awal pemeriksaan sehingga tidak sampai pada penetapan materialitas oleh auditor pada tahap pemeriksaan lapangan dan akhir pemeriksaan. Dari penelitian ini diharapkan dapat diperoleh masukan untuk pengembangan pedoman formulasi materialitas yang dapat digunakan sebagai pegangan awal auditor dalam memeriksa, dan memberikan wawasan mengenai praktek audit bagi para praktisi, IAI dan akademisi.

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Data Kantor Akuntan Publik di Indonesia menunjukkan bahwa Kantor Akuntan Publik yang terdaftar sebanyak 435 Kantor yang terdiri dari 343 kantor pusat dan 92 Kantor Cabang. Untuk menetapkan jumlah populasi penelitian maka kantor cabang dikurangkan dari penelitian sehingga populasi terdiri dari 343 KAP dengan komposisi 300 adalah KAP lokal, 4 KAP kerjasama asing big4 dan 39 kerjasama asing nonbig4. Responden dalam penelitian ini adalah partner akuntan publik yang bertanggungjawab dalam menetapkan materialitas dalam perencanaan atau tahap awal pengauditan dengan rata-rata pengalaman bekerja sebagai auditor 16 tahun. Dari 300 kuesioner yang disebar, kuesioner yang dikembalikan sebanyak 101 kuesioner namun karena 18 kuesioner tidak diisi secara memadai maka tidak dapat diikuti dalam pengujian.

Tabel 1
Hasil PCA Faktor Kuantitatif

Rotated Component Matrix^a

	Component		
	1	2	3
TA	.142	.008	.956
AL	.929	.103	-.023
AT	.871	.183	.225
TK	.729	.273	.410
KL	.855	.359	.119
KJP	.801	.437	.253
EKUITAS	.411	.630	.474
PENJUALAN	.029	.926	-.082
BEBAN	.466	.812	.007
LABA	.387	.749	.288

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 4 iterations.

Tabel 2
Faktor Kuantitatif, Urutan Pentingnya dan Jumlah Pengguna

Nama Faktor	Urutan PCA	Jumlah Pengguna	% Pengguna
Total Aktiva	10	72	86.75%
Aktiva Lancar	1	28	33.73%
Aktiva Tetap	2	27	32.53%
Total Kewajiban	5	27	32.53%
Kewajiban Lancar	3	25	30.12%
Kewajiban Jangka Panjang	4	23	27.71%
Ekuitas	9	38	45.78%
Penjualan / Omzet	6	71	85.54%
Beban	7	27	32.53%
Laba	8	51	61.45%

Tabel 3
Hasil PCA Faktor Kualitatif

Rotated Component Matrix^a

	Component	
	1	2
KARAKTERISTIK	.042	.777
ATURAN	.235	.880
KONDISI	.523	.675
RESIKO	.177	.693
TRENDLABA	.895	.228
TRENDSALES	.825	.221
TINGKAT	.777	.089

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 3 iterations.

Tabel 4
Faktor Kualitatif, Urutan Pentingnya dan Jumlah Pengguna

Nama Faktor	Urutan PCA	Jumlah Pengguna	% Pengguna
Karakteristik industri	5	56	67.47%
Keberadaan aturan pada industri	4	38	45.78%
Kondisi perekonomian	7	30	36.14%
Resiko bisnis	6	51	61.45%
Trend Laba	1	47	56.63%
Trend penjualan	2	47	56.63%
Tingkat materialitas pemeriksaan tahun sebelumnya	3	55	66.27%

Dari data yang diperoleh dapat diketahui bahwa faktor kuantitatif yang banyak digunakan oleh akuntan publik dalam membuat formulasi materialitas adalah Aset Lancar, Aktiva Tetap, Total kewajiban, Liabilitas Lancar, Kewajiban jangka panjang, Ekuitas, Penjualan/omzet, Beban dan Laba. Sedangkan faktor kuantitatif yang digunakan meliputi: Karakteristik industri, Keberadaan aturan pada industri, Kondisi perekonomian, Resiko bisnis, Trend Laba, Trend penjualan, dan Tingkat materialitas pemeriksaan tahun sebelumnya.

Berdasarkan Tabel 1 dan Tabel 3 dapat diketahui bahwa rata-rata akuntan publik menggunakan 5 faktor kuantitatif dan 4 faktor kualitatif untuk merumuskan materialitas. Dari Tabel 2 dan Tabel 4, dapat dilihat berbagai faktor kuantitatif yang disebutkan sebelumnya 87% akuntan publik menggunakan Total Aktiva, 86% menggunakan penjualan/omzet, 61% menggunakan Laba, 46% menggunakan ekuitas dan faktor lainnya memiliki tingkat penggunaan yang hampir sama sekitar 30%. Sedangkan untuk faktor kualitatif, 67% akuntan publik menggunakan karakteristik industri untuk memformulasikan materialitas, 66% menggunakan tingkat materialitas pemeriksaan tahun sebelumnya, 61% resiko bisnis, 56% menggunakan trend laba dan trend penjualan, 45% keberadaan aturan dan 36% kondisi perekonomian.

Untuk mendapatkan urutan peringkat pentingnya berbagai faktor tersebut, maka digunakan analisa komponen dengan hasil faktor kuantitatif yang paling penting adalah aktiva lancar diikuti dengan aktiva tetap, kewajiban lancar, Kewajiban jangka panjang, Total Kewajiban, Penjualan / omzet, Beban, laba, Ekuitas dan terakhir adalah Total aktiva. Pemeringkatan serupa dilakukan oleh Ward (1976) dan menemukan bukti bahwa yang paling penting adalah laba bersih sedangkan dalam penelitian ini menemukan hal yang berbeda. Sedangkan untuk faktor kualitatif, urutan yang paling penting adalah Trend Laba, Trend Penjualan, Tingkat Materialitas Pemeriksaan Tahun Sebelumnya, Keberadaan Aturan pada Industri, Karakteristik Industri, Resiko Bisnis dan yang terakhir adalah Kondisi Perekonomian.

Pengujian Data

Hasil pengujian validitas data dilakukan dengan menggunakan Pearson Correlation menunjukkan bahwa semua faktor kualitatif dan kuantitatif valid kecuali variabel lain-lain sehingga pada pengujian hipotesa variabel lain-lain tidak disertakan dalam pengujian.

Pengujian reliabilitas data menggunakan metode internal *consistency* menunjukkan bahwa semua data reliable dengan Cronbach's Alpha sebesar 0.924 untuk faktor kuantitatif dan 0.838 untuk faktor kualitatif. Angka tersebut berada di atas batas 0.6 yang merupakan batas umum untuk penilaian reliabilitas.

Hasil Pengujian Hipotesa dan Analisis

Penelitian ini menguji apakah akuntan publik di Indonesia menggunakan sejumlah faktor kuantitatif dan kualitatif yang berbeda dalam membuat formulasi materialitas untuk menetapkan materialitas pada awal pemeriksaan. Untuk menguji perbedaan ini akuntan publik dikelompokkan dalam satu kelompok sampel dan kemudian diuji dengan *Kolmogorov-Smirnov Test*. Tabel 5 menyajikan hasil pengujian untuk semua akuntan publik, signifikansi untuk faktor kuantitatif sebesar 0.003 dimana angka ini lebih kecil dari α sebesar 5%.

Tabel 5
Hasil Pengujian One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		KUANTITATIF
N		83
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.81
	Std. Deviation	3.329
Most Extreme Differences	Absolute	.198
	Positive	.198
	Negative	-.157
Kolmogorov-Smirnov Z		1.806
Asymp. Sig. (2-tailed)		.003

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		KUALITATIF
N		83
Normal Parameters ^{a, b}	Mean	3.89
	Std. Deviation	2.425
Most Extreme Differences	Absolute	.129
	Positive	.102
	Negative	-.129
Kolmogorov-Smirnov Z		1.175
Asymp. Sig. (2-tailed)		.126

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Hal ini menunjukkan bahwa hipotesa 1 dapat diterima yang berarti akuntan publik di Indonesia berbeda dalam mempergunakan jumlah faktor kuantitatif sebagai pertimbangan dalam penetapan materialitas. Hal ini dapat diperjelas dengan hasil pada tabel 2 yang menunjukkan angka prosentase penggunaan yang menyebar dengan angka penggunaan yang berbeda-beda dari 28% sampai 87%. Sedangkan untuk penggunaan faktor kualitatif diperoleh angka signifikansi 0.126 yang lebih besar dari batas penerimaan α sebesar 5%. Hal ini berarti penelitian ini gagal untuk membuktikan adanya perbedaan antar akuntan publik dalam menggunakan berbagai faktor kualitatif yang berbeda. Bukti ini menunjukkan bahwa akuntan publik di Indonesia menggunakan jumlah faktor kualitatif yang tidak berbeda dalam formulasi materialitas. Hal ini juga diperjelas dengan hasil pada tabel 4 yang menunjukkan jumlah pengguna dan prosentasi sebaran tidak terlalu besar berkisar 36% sampai 67%.

Lebih lanjut penelitian ini juga menguji apakah terdapat perbedaan penggunaan jumlah faktor kuantitatif dan kualitatif berdasarkan Pengalaman Kantor Akuntan Publik. Untuk menguji hipotesa ini pengalaman KAP diukur berdasarkan umur atau lamanya suatu KAP berdiri yang dalam penelitian ini dikelompokkan menjadi lima kategori. Untuk menguji perbedaan ini digunakan *Kruskal-Wallis Analysis of Variance of Ranks* dan hasilnya dapat dilihat pada tabel 5. Dengan menggunakan $\alpha = 5\%$, hasil pengujian menunjukkan signifikansi diperoleh signifikansi 0.039 yang berada di bawah batas penerimaan. Hal ini berarti hipotesa diterima bahwa penggunaan faktor kuantitatif dalam berbagai tipe KAP adalah berbeda. Hal ini memberikan bukti bahwa tipe KAP memberikan karakteristik yang berbeda sehingga membedakan jumlah faktor kuantitatif yang digunakan oleh seorang yang berada pada KAP lokal, KAP Big-4 dan KAP non Big-4 dalam memformulasikan materialitas. Penelitian ini terbatas hanya memberikan bukti bahwa jumlah faktor yang digunakan berbeda namun tidak mampu mengungkapkan seberapa besar perbedaan tersebut. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan untuk mengetahui seberapa besar perbedaan dan karakteristik spesifik pada berbagai tipe KAP yang membuatnya berbeda.

Pengujian terhadap faktor kualitatif menghasilkan angka signifikansi sebesar 0.054 pada taraf signifikansi $\alpha = 5\%$ dan 0.045 pada taraf signifikansi $\alpha = 10\%$. Hasil pengujian dapat dilihat pada Tabel 6.

Tabel 6
Hasil Pengujian Kruskal-Wallis Analysis of Variance of Ranks-
Perbedaan Faktor Kuantitatif Berdasarkan Umur KAP

Ranks		
Umur KAP	N	Mean Rank
KUANTITATIF 0 - <10 tahun	35	42.91
>10 tahun - <20 tahun	16	43.00
>20 tahun - <30 tahun	18	36.81
>30tahun - <40 tahun	9	59.39
>40 tahun - 50 tahun	5	19.80
Total	83	

Test Statistics^{a,b}

	KUANTITATIF
Chi-Square	10.075
df	4
Asymp. Sig.	.039

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable : Umur KAP

Tabel 7
Hasil Pengujian Kruskal-Wallis Analysis of Variance of Ranks-
Perbedaan Faktor Kualitatif Berdasarkan Umur KAP ($\alpha = 5\%$)

Ranks		
Umur KAP	N	Mean Rank
KUALITATIF 0 - <10 tahun	35	35.79
>10 tahun - <20 tahun	16	51.59
>20 tahun - <30 tahun	18	45.19
>30tahun - <40 tahun	9	51.94
>40 tahun - 50 tahun	5	25.40
Total	83	

Test Statistics^{a,b}

	KUALITATIF
Chi-Square	9.321
Df	4
Asymp. Sig.	.054

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable : umur KAP

Tabel 8
Hasil Pengujian Kruskal-Wallis Analysis of Variance of Ranks-Perbedaan Faktor Kualitatif Berdasarkan Umur KAP ($\alpha = 10\%$)

Test Statistics^{b,c}

	KUALITATIF
Chi-Square	9.321
Df	4
Asymp. Sig.	.054
Monte Carlo Sig. Sig.	.045 ^a
90% Confidence Interval Lower Bound	.042
Upper Bound	.049

a. Based on 10000 sampled tables with starting seed 2000000.

b. Kruskal Wallis Test

c. Grouping Variable: Umur KAP

Tabel 9
Hasil Pengujian Kruskal-Wallis Analysis of Variance of Ranks-Perbedaan Faktor Kualitatif Berdasarkan Pengalaman AP

Ranks

PENGALAMAN AKUNTAN	N	Mean Rank
KUANTITATIF 0 - <10 TAHUN	16	44.94
>10 TAHUN - < 20 TAHUN	39	36.13
>20 TAHUN - <30 TAHUN	21	46.17
>30 TAHUN - <40 TAHUN	6	63.50
>40 TAHUN - 50 TAHUN	1	7.50
Total	83	

Test Statistics^{a,b}

	KUANTITATIF
Chi-Square	10.242
Df	4
Asymp. Sig.	.037

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable : PENGALAMAN AKUNTAN

Ranks

PENGALAMAN AKUNTAN		N	Mean Rank
KUALITATIF	0 - <10 TAHUN	16	37.75
	>10 TAHUN - < 20 TAHUN	39	41.14
	>20 TAHUN - <30 TAHUN	21	42.45
	>30 TAHUN - <40 TAHUN	6	57.17
	>40 TAHUN - 50 TAHUN	1	43.00
Total		83	

Test Statistics^{a,b}

	KUALITATIF
Chi-Square	3.009
Df	4
Asymp. Sig.	.556

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable : PENGALAMANAKUNTAN

Tabel 10
Hasil Pengujian Kruskal-Wallis Analysis of Variance of Ranks

Ranks

TIPEKAP	N	Mean Rank	
KUANTITATIF	KAP Usaha Sendiri	39	48.59
	KAP kerjasama Big-4	14	30.36
	KAP kerjasama non Big-4	30	38.87
	Total	83	

Test Statistics^{a,b}

	KUANTITATIF
Chi-Square	6.849
df	2
Asymp. Sig.	.033

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable : TIPE KAP

Ranks

	TIPE KAP	N	Mean Rank
KUALITATIF	KAP Usaha Sendiri	39	44.74
	KAP kerjasama Big-4	14	30.21
	KAP kerjasama non Big-4	30	43.93
	Total	83	

Test Statistics^{a,b}

	KUALITATIF
Chi-Square	4.153
df	2
Asymp. Sig.	.125

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable : TIPE KAP

Bukti ini menunjukkan bahwa hipotesa ini tidak terbukti pada taraf signifikansi 5% namun dapat diterima pada tingkat 10%. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa Akuntan Publik pada KAP local, Big-4 dan non Big-4 tidak berbeda dalam menggunakan banyaknya faktor kualitatif untuk merumuskan materialitas dengan tingkat kesalahan 5%. Namun dengan tingkat kesalahan sebesar 10% dapat dikatakan bahwa Akuntan Publik pada KAP local, Big-4 dan non Big-4 berbeda dalam menggunakan banyaknya faktor kualitatif untuk memformulasikan materialitas.

Perbedaan jumlah faktor berdasarkan pengalaman diuji kembali dengan menggunakan indikator pengalaman KAP adalah akuntan Publik yang melakukan formulasi sehingga dihitung dengan ukuran lamanya seorang AP bekerja sebagai auditor. Hasil pengujian dengan *Kruskal-Wallis Analysis of Variance of Ranks* menunjukkan hasil yang konsisten dengan pengujian sebelumnya yang menggunakan umur KAP sebagai indikator pengalaman (lihat Tabel 6 dan 7). Pengujian mendapatkan angka signifikansi 0.037 untuk faktor kuantitatif dan 0,556 untuk faktor kualitatif. Hasil ini memberikan bukti bahwa Pengalaman auditor membedakan penggunaan banyaknya faktor kuantitatif yang digunakan akuntan publik namun tidak terbukti untuk faktor kualitatif.

Pengujian terakhir dilakukan untuk menguji apakah perbedaan penggunaan jumlah faktor kuantitatif dan kualitatif berdasarkan adanya perbedaan tipe kantor akuntan publik di

Indonesia. Untuk menguji perbedaan ini Kantor Akuntan Publik tempat para Akuntan Publik bernaung dibedakan menjadi 3 yaitu KAP lokal, KAP yang melakukan kerjasama dengan KAP asing yang tergabung dalam KAP Big-4 dan KAP non Big-4. Pengujian dengan *Kruskal-Wallis Analysis of Variance of Ranks* pada $\alpha = 5\%$ menghasilkan angka signifikansi 0.033 untuk faktor kuantitatif dan 0.125 untuk faktor kualitatif. Hal ini berarti hipotesa untuk faktor kuantitatif dapat diterima yang berarti terdapat perbedaan penggunaan faktor kuantitatif pada kelompok pengalaman yang berbeda sedangkan pada faktor kualitatif pengalaman auditor tidak membedakan penggunaan faktor kuantitatif. Hasil sebaliknya diperoleh untuk faktor kualitatif, signifikansi $> 0,05$ membuktikan bahwa pengalaman Akuntan Publik tidak membedakan banyaknya jumlah faktor kualitatif yang digunakan oleh AP dalam memformulasikan materialitas.

Penetapan Ambang Batas Materialitas

Materialitas pada akhirnya adalah keputusan kuantitatif yang dibuat dengan mempertimbangkan berbagai faktor baik kuantitatif maupun kualitatif. Pada bagian akhir kuesioner yang dibagikan berisi pertanyaan yang digunakan untuk mendapatkan bukti mengenai penetapan akhir yang dilakukan oleh akuntan publik dalam bentuk batas materialitas. Hasil penelitian menunjukkan bahwa KAP lokal sebagian besar atau 60% responden menggunakan aset untuk menetapkan ambang batas materialitas, 23% laba, 10% pendapatan, dan sisanya menggunakan akun terkait dan ekuitas. Pada KAP Big4 sebanyak 71% responden menggunakan laba dan sisanya menggunakan aset, KAP kerjasama asing non Big4 menggunakan laba dan aset masing-masing 42%, 13% pendapatan dan sisanya ekuitas dan transaksi terkait. Penelitian ini memberikan bukti bahwa meskipun pertimbangan yang digunakan beragam namun pada akhirnya keputusan materialitas sebagian besar Akuntan Publik menggunakan aset dan laba sebagai dasar penetapan materialitas. Dasar penetapan pada KAP Kerjasama Big4 lebih homogen yaitu pada laba dan aset saja sedangkan pada dua tipe KAP lainnya lebih heterogen.

KESIMPULAN

Hasil yang dipaparkan di atas memberikan interpretasi bahwa akuntan menggunakan banyak faktor pertimbangan dalam memformulasikan materialitas yang digunakan untuk menetapkan materialitas di awal pemeriksasaan. Akuntan publik secara umum berbeda dalam menggunakan banyaknya faktor kuantitatif namun tidak berbeda dalam menggunakan banyaknya faktor kualitatif. Hal ini menunjukkan bahwa materialitas merupakan faktor pertimbangan (judgement) yang bersifat kualitatif namun harus ditetapkan dalam bentuk kuantitatif. Pengujian dengan *Kruskal-Wallis Analysis of Variance of Ranks* yang mengkatagorikan Tipe KAP tempat bernaungnya para akuntan publik menjadi KAP lokal, KAP Kerjasama Big-4 dan non Big-4 ternyata memberikan hasil yang sama yaitu berbeda dalam penggunaan faktor kuantitatif namun tidak berbeda dalam penggunaan faktor kualitatif. Demikian juga pengkatagorian KAP dalam berbagai kelompok umur, dan pengelompokkan akuntan publik berdasarkan tahun pengalamannya menjadi auditor yang menjadi indikator pengalaman memberikan hasil yang serupa. Penelitian ini memberikan

bukti bahwa tipe KAP dan pengalaman akuntan publik dan kantor akuntan publik tidak membedakan temuan yang diperoleh bahwa secara keseluruhan akuntan publik berbeda dalam menggunakan faktor kuantitatif dan tidak berbeda dalam menggunakan faktor kualitatif dalam merumuskan materialitas untuk menetapkan ambang batas materialitas pada awal pemeriksaan. Penelitian ini sebatas memberikan bukti mengenai ada tidaknya perbedaan namun seberapa besar perbedaan tersebut tidak dapat diungkapkan. Penelitian ini hanya mengungkap formulasi materialitas di awal pemeriksaan dan tidak pada tahap pemeriksaan lapangan dan akhir pemeriksaan. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan untuk mengungkap seberapa besar perbedaan dan pada keseluruhan tahap pemeriksaan sehingga dapat memberikan bukti yang lebih komprehensif mengenai materialitas dalam pemeriksaan laporan keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- AICPA, 1989, '*Codification of Statements on Auditing Standards Numbers 1 to 62*', Chicago, Illinois: Commerce Clearing House, Inc, p 38.
- Auditing and Assurance Standards Board, 2006, *Auditing Standard ASA 320: Materiality and Audit Adjustment*.
- Bernawati, Y 1994, 'Faktor-faktor yang Dipertimbangkan Akuntan Publik Dalam Penentuan Materialitas', Thesis Program Pasca Sarjana Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta
- Blokdiijk, H et al, 2003, 'Factors Affecting Auditors' Assessments of Planning Materiality', *Journal of Practice and Theory*, Vol.22
- Botha, WJJ, Gloeck, JD 1999, 'A Normative Reference Framework for Determining Audit Materiality', Article, School of Accountancy University of Pretoria
- Dooley, DV 1999, 'Materiality Matters (But Does Materiality, After SAB 99?)'
- Gaffikin, Michael, 2007, *The Critique of Accounting Theory*, School of Accounting and Finance, University of Wollongong, paper.
- Hadidi, HM 2009, 'Criteria for Materiality Decisions in Accounting: A Statistical Approach', Texas Tech University, Dissertation.
- Huber, John J., Kim Thomas J. 2001. *SAB 99: Materiality as We Know It or Brave New World for Securities Law*. Latham & Watkins.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2008. *Pernyataan Standar Akuntansi No. 1, SA Seksi 150*.
- Ion, Cucui, et al, 2007, 'Audit Risk, Materiality and the Professional Judgment of the Auditor', *Recent Advances in Business Administration*, pp 78 -93
- Juma'h, H 2009, 'The Implications of Materiality Concept on Accounting Practices and Decision Making' *Inter Metro Business Journal*, Vol. 5 No.1, p. 22-37.

- McKee, Thomas E. & Eilifsen Aasmund, 2000, 'Current Materiality Guidance for Auditors', *Foundation for Research in Economic and Business Administration*, Bergen. Working Paper no.51/00
- Messier Jr, WF, Nonna, MB, Aasmund, E 2005, 'A Review and Integration of Empirical Research on Materiality on Two Decades Later', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, diunduh tanggal 2 April 2011. <http://papers.ssrn.com>
- Nelson, MW, Smith, SD & Palmrose, ZV2005, 'The Effect of Quantitative Materiality Approach on Auditors' Adjustment Decisions', *The Accounting Review*, Vol. 80. No.3, pp 897-920
- Popa, IE, Ancuta, SG, and Tim & Fulop, M 2010, Qualitative Factors of Materiality- A Review of Empirical Research, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1), p. 274-280, diunduh tanggal 4 Februari 2011, <http://www.oeconomica.uab.ro>
- Securities and Exchange Commission, 1999, *Materiality*, SEC Staff Accounting Bulletin : No. 99
- Stuart, Iris, 2000, The impact of Qualitative Factors and Audit Risk on Auditors' Materiality Judgement: An Analysis of the Effects of SAB 99 on Auditors' Decisions
- Task Force on Materiality, American Academy of Actuaries, 2006, Materiality, Discussion paper.
- The Latham & Watkins Corporate Department, 1999, 'SAB 99: The SEC Defines "Materiality"', *Client Alert*, Bulletin No. 101
- Turner, Jerry L., 2003, Aligning Auditor Materiality Choice and the Needs of a Reasonable Person, Paper, The University of Memphis.