

Professional Judgment Auditor dalam Menentukan Kecukupan Bukti Audit atas Akun Pendapatan Pada KAP SS

Alim Matur Rosyidah¹, Raden Muhammad Syah Arief Atmaja Wijaya^{2*}

¹Jurusan Akuntansi, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur

Email: 22013010006@student.upnjatim.ac.id

²Jurusan Akuntansi, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur

Email: raden.ak@upnjatim.ac.id

*Corresponding Author

ABSTRACT

This study aims to obtain empirical evidence regarding the application of professional judgment by auditors in assessing the sufficiency of audit evidence on revenue accounts to prevent the risk of material misstatement. This study uses a qualitative approach with a case study at KAP SS. Data was collected through semi-structured interviews with two auditors. The results of the study indicate that revenue accounts have a high risk of misstatement, thus requiring the application of careful judgment. Auditors consider various factors in determining the sufficiency of evidence, such as materiality level, audit risk, economic conditions, as well as the size and characteristics of transactions. The audit procedures used include substantive testing and control testing with adjustments to procedures based on identified risks. The application of professional judgment is also reinforced through a system of supervision and collaboration among auditors. This study emphasizes that professional judgment plays an important role in making appropriate audit decisions, maintaining the integrity of financial statements, and ensuring that the evidence obtained is sufficient, relevant, and reliable in supporting the auditor's opinion.

Keywords: Professional Judgment, Audit Evidence, Revenue Accounts

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris mengenai penerapan pertimbangan profesional oleh auditor dalam menilai kecukupan bukti audit atas akun pendapatan untuk mencegah risiko salah saji material. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan studi kasus pada KAP SS. Data dikumpulkan melalui wawancara semi-terstruktur dengan dua auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa akun pendapatan memiliki tingkat risiko tinggi terhadap salah saji sehingga memerlukan penerapan pertimbangan yang matang. Auditor mempertimbangkan berbagai faktor dalam menentukan kecukupan bukti, seperti tingkat materialitas, risiko audit, kondisi ekonomi, serta ukuran dan karakteristik transaksi. Prosedur audit yang digunakan mencakup pengujian substantif dan pengujian pengendalian dengan penyesuaian prosedur berdasarkan risiko yang teridentifikasi. Penerapan pertimbangan profesional juga diperkuat melalui sistem supervisi dan kolaborasi antar auditor. Penelitian ini menegaskan bahwa pertimbangan profesional berperan penting dalam menghasilkan keputusan audit yang tepat, menjaga integritas laporan keuangan, serta memastikan bahwa bukti yang diperoleh memadai, relevan, dan dapat diandalkan dalam mendukung opini auditor.

Kata kunci: Pertimbangan Profesional, Bukti Audit, Akun Pendapatan

Pendahuluan

Lingkungan bisnis yang terus berubah dengan cepat mendorong manajemen perusahaan untuk mengimplementasikan berbagai strategi agar dapat bersaing dengan perusahaan lain, termasuk dalam menentukan metode penyajian informasi keuangan. Menurut [1], laporan keuangan berfungsi sebagai instrumen utama yang dijadikan acuan oleh pihak-pihak berkepentingan dalam pengambilan keputusan ekonomi. Namun, dalam beberapa tahun terakhir, fenomena kesalahan penyajian dalam laporan keuangan telah menjadi perhatian serius di tingkat global. Menurut hasil survei yang diselenggarakan oleh *Association of Certified Fraud Examiners* pada tahun 2019 di Indonesia, praktik kecurangan dalam pelaporan keuangan terbilang sedikit, dengan peringkat ketiga dan total persentase 9,2% atau 22 kasus. Meskipun jumlahnya relatif kecil, kecurangan laporan keuangan menduduki peringkat pertama dalam hal banyaknya fenomena kasus dengan nilai kerugian di bawah Rp10 juta, mencapai total persentase 67,4% [2]. Hal ini menunjukkan bahwa meskipun kasusnya sedikit, namun dampak dari kecurangan tersebut tetap signifikan dan perlu perhatian lebih lanjut.

Salah satu praktik kecurangan pelaporan keuangan yang mencolok di Indonesia adalah kasus PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk. Kasus ini melibatkan tindakan manipulatif dalam pencatatan pendapatan tahun buku 2018, di mana pendapatan dari kontrak jangka panjang yang seharusnya belum diakui justru dimasukkan dalam tahun berjalan. Temuan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) menunjukkan adanya pelanggaran prinsip pengakuan pendapatan sesuai standar akuntansi yang berlaku [3]. Kasus ini mencerminkan bahwa meskipun telah melalui proses audit, laporan keuangan tetap berpotensi mengandung salah saji material, terutama dalam akun pendapatan. Dalam banyak kasus, salah saji pada akun pendapatan dapat berdampak langsung pada interpretasi kinerja dan nilai perusahaan. Menurut [4], akun pendapatan termasuk akun yang paling rentan untuk dimanipulasi, karena dapat memberikan kesan pertumbuhan yang cepat dan menarik bagi investor. Oleh karena itu, penguatan peran dan pertimbangan profesional auditor dalam mengaudit akun pendapatan menjadi sangat penting untuk menjamin integritas laporan keuangan.

Auditor dihadapkan pada tantangan untuk menentukan sejauh mana bukti audit atas akun pendapatan dapat dianggap cukup dan memadai. Di beberapa Kantor Akuntan Publik (KAP), terdapat perbedaan pendekatan dalam menilai sejauh mana bukti yang dikumpulkan dapat dianggap cukup untuk mendukung temuan audit, hal ini sangat bergantung pada pendekatan dan pertimbangan profesional masing-masing auditor [5]. Penelitian yang dilakukan oleh [6], menunjukkan bahwa akun pendapatan sangat rentan terhadap penyalahgunaan karena berkaitan langsung dengan pengakuan laba dan performa keuangan perusahaan. Oleh sebab itu, diperlukan penerapan metode audit yang lebih ketat dan analitis dalam mengumpulkan bukti audit untuk menjamin bahwa setiap transaksi yang berhubungan dengan pendapatan telah didokumentasikan secara tepat dan benar. Dengan demikian, penting untuk mengkaji secara kontekstual bagaimana auditor menetapkan kecukupan bukti audit atas akun pendapatan yang memiliki risiko salah saji tinggi.

Audit atas akun pendapatan memegang peranan penting dalam memastikan keandalan laporan keuangan suatu entitas, mengingat akun ini memiliki dampak langsung terhadap persepsi pemangku kepentingan terhadap kinerja perusahaan [7]. Pendapatan sering kali menjadi fokus utama dalam proses audit karena perannya yang signifikan dalam menentukan laba bersih perusahaan. Menurut [8], akun pendapatan mengindikasikan adanya risiko material yang tinggi terhadap kesalahan penyajian dalam laporan keuangan karena kompleksitas transaksi yang melibatkan berbagai kontrak dan kondisi pengakuan pendapatan yang bervariasi, serta adanya potensi manipulasi oleh manajemen untuk meningkatkan citra kinerja keuangan. Pada kondisi tertentu, manajemen dapat tergoda untuk mengakui pendapatan lebih awal dari yang semestinya atau bahkan mencatat pendapatan fiktif demi mencapai target tertentu. Dalam konteks ini, auditor dihadapkan pada tantangan untuk mendeteksi segala bentuk kesalahan atau kecurangan signifikan yang mungkin tersembunyi pada laporan keuangan, terutama dalam akun pendapatan.

Sejalan dengan itu, [9] menekankan bahwa auditor perlu memberikan perhatian khusus terhadap akun pendapatan dengan merancang prosedur audit yang tepat guna mendeteksi adanya indikasi ketidakwajaran. Prosedur audit tersebut mencakup pemahaman mendalam terhadap lingkungan pengendalian internal perusahaan, termasuk sistem informasi akuntansi yang digunakan dalam pencatatan pendapatan. Penilaian terhadap risiko *inherent* dan risiko pengendalian menjadi langkah awal yang krusial dalam menentukan strategi audit. Auditor harus mampu mengidentifikasi area-area rawan kesalahan atau kecurangan, serta menetapkan respon audit yang sesuai, baik berupa pengujian substantif maupun pengujian pengendalian [10]. Dalam proses ini, auditor juga harus mempertimbangkan tingkat materialitas yang akan digunakan sebagai acuan dalam menilai signifikansi salah saji yang ditemukan. Penentuan tingkat materialitas bukan hanya sekadar aspek teknis, melainkan memerlukan pertimbangan profesional yang mendalam.

Tingkat materialitas merupakan aspek krusial dalam proses audit yang berperan sebagai ambang batas untuk mengevaluasi sejauh mana suatu salah saji berdampak terhadap proses pengambilan keputusan dan pertimbangan para pengguna laporan keuangan. Materialitas ditentukan berdasarkan pertimbangan profesional auditor dan dapat bervariasi antar entitas tergantung pada ukuran, kompleksitas, serta kondisi keuangan dan operasional masing-masing perusahaan. Pada saat menentukan tingkat materialitas, auditor harus memperhatikan faktor kuantitatif, seperti persentase dari pendapatan, laba bersih, atau total aset maupun faktor kualitatif, seperti sifat transaksi, kepatuhan terhadap regulasi, serta sensitivitas informasi terhadap pihak eksternal [11]. Sedangkan, penelitian oleh [12] menggarisbawahi bahwa profesionalisme dalam mempertimbangkan materialitas mencakup unsur-unsur seperti dedikasi terhadap profesi, kemandirian dalam pengambilan keputusan, keyakinan terhadap etika profesi, tanggung jawab sosial terhadap publik, serta kemampuan bekerja sama dengan sesama profesional untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Oleh karena itu, pemahaman yang komprehensif terkait konsep materialitas dan penerapannya sangat penting untuk menentukan kecukupan bukti audit.

Bukti audit yang cukup merujuk pada jumlah bukti yang memadai untuk mendukung kesimpulan audit, sementara ketepatan bukti berkaitan dengan kualitas atau relevansi bukti tersebut dalam menjawab tujuan audit yang ditetapkan. Auditor harus menggunakan pertimbangan profesional dalam menilai sejauh mana bukti yang dikumpulkan dapat memberikan dasar yang memadai bagi opini audit [13]. Dalam praktiknya, hal ini mencakup perencanaan dan pelaksanaan prosedur audit yang efektif, seperti konfirmasi langsung, inspeksi dokumen, observasi fisik, dan wawancara dengan pihak terkait. Bukti audit harus relevan dan dapat diandalkan yang berarti auditor harus mengevaluasi sumber dan metode pengumpulan bukti, serta memastikan bahwa bukti tersebut benar-benar mendukung kesimpulan yang diambil [14]. Oleh karena itu, pemilihan teknik audit dan strategi pengambilan sampel menjadi aspek penting dalam memastikan bahwa proses audit dilakukan secara menyeluruh. Berdasarkan informasi tersebut di atas, mayoritas studi terdahulu membahas tentang pentingnya bukti audit yang memadai dan cukup, penentuan tingkat materialitas, serta risiko salah saji material secara umum dalam proses audit. Namun, studi-studi tersebut belum secara spesifik mengkaji bagaimana auditor di Kantor Akuntan Publik (KAP) menentukan kecukupan bukti audit secara khusus pada akun pendapatan. Penelitian ini hadir untuk menjawab apa yang menjadi pertimbangan auditor dalam menentukan jumlah bukti audit pada akun pendapatan untuk mencegah risiko salah saji material. Penelitian ini bertujuan mengisi celah penelitian dan menjadi kontribusi baru dalam ranah praktik audit di Kantor Akuntan Publik (KAP). Studi ini akan menggali lebih dalam praktik yang diterapkan di lapangan untuk melihat bagaimana pendekatan auditor terhadap pemeriksaan akun pendapatan. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam memperluas literatur audit serta memberikan wawasan praktis bagi auditor, terutama dalam meningkatkan efektivitas prosedur audit pada akun pendapatan.

Tinjauan Pustaka

Audit

Audit sebagai pendekatan terstruktur yang secara objektif memperoleh dan menganalisis bukti terkait asersi yang berhubungan dengan aktivitas dan peristiwa ekonomi [15]. Prosedur ini bertujuan untuk menilai tingkat keselarasan antara pernyataan dan standar yang berlaku, serta menginformasikan hasil evaluasi tersebut kepada para pemangku kepentingan. Menurut [16], audit merupakan suatu proses evaluatif terhadap laporan keuangan suatu entitas, yang bertujuan untuk memastikan bahwa informasi yang disajikan mengenai kondisi keuangan serta kinerja operasional disampaikan secara wajar dan bebas dari kesalahan material. Proses ini dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan aktivitas ekonomi yang tercantum dalam laporan keuangan organisasi terkait. Pelaksanaan audit dilakukan secara terstruktur oleh pihak yang memiliki kualifikasi dan bersifat objektif, melalui proses pengumpulan serta analisis bukti-bukti atas pernyataan informasi yang berkaitan dengan beragam aktivitas dan kejadian ekonomi, untuk menilai tingkat kesesuaian terhadap standar

yang telah ditetapkan, dan menyampaikan hasil penilaiannya kepada pemangku kepentingan [17].

Audit Akun Pendapatan

Audit atas akun pendapatan merupakan prosedur pemeriksaan yang dilakukan secara sistematis oleh auditor independen untuk mengevaluasi keandalan, keabsahan, dan keberlanjutan pendapatan yang dilaporkan oleh suatu entitas [18]. Audit ini melibatkan berbagai prosedur untuk memastikan bahwa informasi terkait pendapatan telah disusun dengan mengacu pada standar yang relevan dan bebas dari unsur kecurangan maupun kesalahan material. Sejalan dengan hal tersebut, [19] menegaskan bahwa pencatatan pendapatan sangat rentan terhadap manipulasi. Di Amerika Serikat, banyak kasus pelanggaran dalam pelaporan keuangan berkaitan dengan akun pendapatan. Kerentanan ini timbul karena pendapatan umumnya merupakan pos terbesar dalam laporan laba rugi, sehingga perubahan kecil sekalipun dapat memberikan dampak signifikan terhadap laba yang dilaporkan [20]. Oleh karena itu, audit atas akun pendapatan memiliki peran penting, mengingat pendapatan mencerminkan indikator utama keberhasilan suatu perusahaan. Kesalahan atau penyimpangan dalam pencatatan pendapatan dapat menyesatkan para pemangku kepentingan mengenai kondisi keuangan perusahaan. Melalui audit, auditor memastikan bahwa pendapatan yang dilaporkan telah sesuai dengan prinsip keandalan dan kepatuhan, sehingga memperkuat kredibilitas laporan keuangan di mata pemangku kepentingan.

Bukti Audit

Menurut [21], bukti audit merupakan seluruh informasi yang diperoleh dan digunakan oleh auditor untuk menilai apakah informasi yang diperiksa telah memenuhi kriteria yang telah ditentukan sebelumnya. Tujuan dari pengumpulan bukti audit adalah untuk memperoleh dasar yang memadai dalam menarik kesimpulan audit. Keputusan dan rekomendasi audit sangat bergantung pada kualitas bukti yang diperoleh selama proses pemeriksaan. Bukti audit adalah segala bentuk data atau informasi yang digunakan oleh auditor dalam proses penilaian terhadap tingkat kepatuhan perusahaan terhadap kriteria yang berlaku [22]. Pengumpulan bukti yang relevan dan memadai sangat penting bagi auditor untuk mendukung proses audit dan menjadi dasar yang kuat dalam menyampaikan opini atas laporan keuangan. Menurut [23], auditor wajib memperoleh bukti audit yang cukup dan relevan melalui pelaksanaan prosedur audit yang sesuai dengan standar audit yang berlaku guna membangun dasar yang layak bagi penyampaian opini terhadap laporan keuangan yang telah diaudit. Tingkat keyakinan terhadap bukti audit ditentukan oleh dua hal utama, yaitu ketepatan dan kecukupan dari bukti yang diperoleh.

1. Ketepatan Bukti

Bukti audit dianggap tepat apabila memiliki keterkaitan langsung dengan hal yang diperiksa dan bersifat dapat dipercaya. Keberadaan bukti yang meyakinkan akan memperkuat keyakinan auditor bahwa penyajian laporan keuangan telah

dilakukan secara benar. Tingkat ketepatan bukti sepenuhnya ditentukan oleh metode audit yang digunakan serta ketepatan waktu pelaksanaannya, bukan oleh jumlah sampel ataupun cara pemilihannya. Untuk memperoleh bukti yang tepat, auditor harus menggunakan prosedur audit yang relevan dan memiliki tingkat keandalan tinggi. Bukti dianggap tepat jika memiliki keterkaitan langsung dengan tujuan audit yang ditetapkan. Dari aspek reliabilitas, bukti dianggap tepat jika berasal dari sumber yang kredibel, dapat dipercaya, dan memiliki integritas informasi yang tinggi [24].

2. Kecukupan Bukti

Jumlah bukti yang dikumpulkan menjadi faktor utama dalam menilai kecukupannya. Kecukupan bukti sangat bergantung pada ukuran sampel yang ditentukan auditor. Sebagai contoh, dalam penerapan metode audit tertentu, bukti yang dikumpulkan dari sampel berjumlah 100 item cenderung dinilai lebih cukup daripada jika hanya mengandalkan sampel sebanyak 35 item. Proses pemilihan sampel dan besarnya sangat memengaruhi tingkat kecukupan bukti. Jika sampel yang diambil mencakup nilai-nilai material yang signifikan dan mewakili sebagian besar populasi, maka bukti tersebut biasanya dipandang cukup [25].

Materialitas

Materialitas adalah tingkat signifikansi suatu nilai dalam informasi akuntansi, di mana penghilangan atau penyajian yang keliru terhadap informasi tersebut dalam konteks tertentu dapat mempengaruhi persepsi para pemangku kepentingan yang bergantung pada informasi tersebut [16]. Sementara itu, menurut [21], materialitas berkaitan dengan tingkat kesalahan penyajian yang bersifat disengaja dan memuat informasi bagi pengguna laporan keuangan, serta memiliki potensi mempengaruhi pengambilan keputusan ekonomi oleh pengguna tersebut. Penentuan tingkat materialitas tidaklah mudah, sebab suatu kesalahan penyajian bisa saja dianggap material untuk satu entitas, namun tidak berlaku demikian bagi entitas lainnya. Dalam praktiknya, standar akuntansi dan auditing tidak memberikan ketentuan eksplisit mengenai batasan materialitas, sehingga auditor perlu mengandalkan pertimbangan profesional. Materialitas bersifat relatif, bukan absolut. Dalam organisasi yang berorientasi pada laba, auditor umumnya menggunakan laba sebelum pajak sebagai dasar utama dalam menilai tingkat materialitas, karena data tersebut sangat relevan bagi *stakeholder* yang menaruh perhatian pada laporan keuangan. Selain itu, auditor juga mempertimbangkan dasar lain seperti total aset, total penjualan, serta variabel kualitatif seperti keberadaan unsur kecurangan.

Audit Judgement

Menurut [26], *audit judgement* merupakan pertimbangan audit sebagai penilaian subjektif auditor dalam menanggapi informasi yang berpengaruh terhadap dokumentasi bukti serta dalam menentukan opini auditor atas penyusunan laporan keuangan entitas. Dalam proses ini, auditor wajib mengevaluasi bukti yang telah dikumpulkan, dengan memastikan bahwa bukti tersebut relevan dan valid. Mengingat

hanya sebagian dari populasi yang digunakan sebagai sampel audit, maka diperlukan *audit judgement* yang cermat. Menurut [27], *audit judgement* memiliki peran penting dalam menentukan hasil dan kualitas pelaksanaan audit. Data yang telah diperoleh selama proses audit digunakan oleh auditor sebagai dasar dalam merumuskan pendapat terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan yang diperiksa. Namun, penting untuk diingat bahwa opini tersebut sangat bergantung pada penilaian dan pertimbangan profesional auditor. Ketepatan dalam memberikan *judgement* sangat krusial karena akan memengaruhi akurasi hasil keputusan para pengguna informasi audit. Oleh karena itu, auditor harus memastikan bahwa hasil pemeriksaan yang diperoleh dari bukti audit benar-benar akurat, sebab pertimbangannya akan menjadi objek evaluasi dan dipertanggungjawabkan secara profesional.

Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode studi kasus sebagai pendekatan utama. Menurut [28], pendekatan kualitatif berfokus pada penelusuran dan pemahaman mendalam terhadap suatu fenomena atau permasalahan yang dikaji secara menyeluruh melalui uraian naratif, bukan melalui representasi angka. Tujuan dari metode kualitatif adalah memperoleh pemahaman secara utuh mengenai suatu fenomena, dengan mengedepankan gambaran lengkap dari peristiwa yang sedang diteliti, dan bukan menguraikannya ke dalam variabel-variabel terpisah yang saling berhubungan [29]. Hal ini sejalan dengan maksud dari penelitian ini, yaitu untuk mengidentifikasi bagaimana auditor mempertimbangkan jumlah bukti audit yang diperlukan dalam memeriksa akun pendapatan guna meminimalisasi potensi kesalahan penyajian material. Penelitian ini digolongkan sebagai studi kasus karena konsentrasi utamanya terletak pada analisis terhadap aspek pertimbangan dalam proses pengumpulan bukti audit. Karakteristik studi kasus memungkinkan eksplorasi yang bersifat terfokus, rinci, serta mendalam terhadap entitas atau institusi tertentu. Studi kasus memiliki wilayah jangkauan yang terbatas, namun memberikan kedalaman yang signifikan dalam pemaparan data dan pemahaman terhadap konteks yang diteliti [30].

Penelitian ini mengambil fokus pada KAP SS sebagai objek kajian. Proses wawancara dilangsungkan dengan dua perwakilan dari tim KAP tersebut. Interaksi antara peneliti dan narasumber dilakukan melalui pertemuan langsung secara tatap muka untuk memperoleh pemahaman yang lebih dalam. Jenis data yang digunakan dalam studi ini bersifat kualitatif, di mana informasi yang dikumpulkan disajikan dalam bentuk narasi serta dokumentasi visual. Dalam menganalisis data, peneliti menerapkan pendekatan deskriptif kualitatif yang berfokus pada penggambaran fenomena secara rinci dan mendalam. Teknik ini bertujuan untuk mengidentifikasi dan mengevaluasi berbagai pertimbangan yang digunakan oleh auditor dalam menentukan kecukupan jumlah bukti audit, khususnya pada akun pendapatan. Proses analisis dilakukan dengan mengkaji hasil wawancara secara mendalam, kemudian dikaitkan dengan literatur yang telah dijelaskan pada bagian sebelumnya.

Hasil Dan Pembahasan

Peran *Professional Judgment* dalam Audit Pendapatan

Akun pendapatan merupakan salah satu area audit yang memiliki risiko salah saji material yang tinggi. Sebagai indikator utama kinerja keuangan perusahaan, pendapatan sering kali menjadi sasaran manipulasi oleh pihak manajemen [10]. Berdasarkan hasil wawancara dengan auditor di KAP SS, ditemukan bahwa ketidaktepatan dalam pengakuan pendapatan masih menjadi permasalahan yang sering terjadi. Auditor dituntut untuk dapat mengidentifikasi bentuk penyimpangan, seperti pengakuan pendapatan sebelum barang dikirim atau saat bukti penerimaan kas belum tersedia. Dalam konteks ini, penggunaan *professional judgment* menjadi sangat penting agar auditor dapat menilai secara objektif apakah pengakuan pendapatan telah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

Penerapan *professional judgment* oleh auditor menjadi elemen penting dalam menilai kewajaran saldo pendapatan yang diaudit [31]. Selain melakukan prosedur teknis, auditor juga harus memahami konteks transaksi, kebijakan akuntansi yang digunakan oleh klien, serta kemungkinan adanya pengaruh dari manajemen. Proses evaluasi tersebut tidak cukup dilakukan secara mekanis atau hanya mengandalkan teknologi, melainkan memerlukan *professional judgment* yang matang. Audit atas akun pendapatan dapat mencakup penilaian terhadap risiko yang muncul akibat kesalahan pencatatan, motif kecurangan, atau kelalaian prosedur. Oleh karena itu, penerapan *judgment* berfungsi sebagai alat utama auditor untuk membedakan antara kesalahan administratif biasa dan indikasi kecurangan yang lebih serius.

Praktik audit mengharuskan auditor menggunakan *professional judgment* untuk menilai apakah bukti yang diperoleh telah memadai guna menyimpulkan kewajaran pengakuan pendapatan [21]. Proses ini melibatkan pengumpulan dokumen pendukung seperti faktur, surat jalan, dan bukti penerimaan kas, yang kemudian dianalisis tidak hanya dari sisi keberadaannya, tetapi juga substansinya. Auditor wajib memastikan bahwa pengendalian atas barang atau jasa telah benar-benar berpindah sebagai syarat utama pengakuan pendapatan. Ketika ditemukan ketidakwajaran, auditor akan menggunakan pertimbangannya untuk memutuskan apakah diperlukan prosedur tambahan atau validasi dari pihak eksternal. Dengan demikian, *professional judgment* menjadi krusial dalam menjaga integritas informasi keuangan agar terbebas dari potensi kesalahan penyajian laporan keuangan.

Faktor yang Mempengaruhi Penilaian Auditor terhadap Kecukupan Bukti

Penilaian atas kecukupan bukti audit bukanlah suatu proses yang dapat diberlakukan secara seragam untuk setiap entitas, karena sangat bergantung pada sejumlah variabel penting. Hasil wawancara dengan auditor di KAP SS menunjukkan bahwa ada beberapa faktor utama yang menjadi pertimbangan, yaitu tingkat materialitas, risiko audit, efisiensi waktu dan biaya, serta ukuran dan jenis transaksi yang diperiksa. Keempat unsur ini saling memengaruhi satu sama lain dan menjadi dasar dalam menentukan jumlah, jenis, serta kedalaman bukti yang harus diperoleh selama proses audit. Tingkat materialitas memberikan batasan mengenai sejauh mana auditor dapat mentoleransi

potensi salah saji dalam laporan keuangan [32]. Penilaian awal terhadap materialitas tersebut menjadi fondasi dalam merancang prosedur audit yang relevan dan proporsional.

Selain materialitas, risiko audit juga memiliki peran krusial dalam pembentukan *profesional judgment* auditor. Ketika suatu entitas menunjukkan risiko *inherent* yang tinggi atau kelemahan dalam sistem pengendalian internal, auditor dituntut untuk menyesuaikan strategi audit agar dapat meminimalkan risiko deteksi. Penyesuaian ini dilakukan dengan menambah ukuran sampel, memperluas prosedur uji substantif, serta menggabungkan berbagai teknik audit untuk memperkuat keyakinan terhadap hasil yang diperoleh [33]. Tidak hanya dari sisi kuantitas, kualitas bukti juga harus diperhatikan, terutama dalam hal relevansi dan keandalan sumbernya. Oleh karena itu, penggunaan *judgment* diperlukan untuk memastikan bahwa pendekatan audit yang diterapkan benar-benar sesuai dengan profil risiko dan kompleksitas klien.

Keterbatasan sumber daya dalam hal waktu dan biaya juga menjadi bagian dari pertimbangan auditor ketika mengevaluasi kecukupan bukti. Dalam kondisi seperti ini, auditor harus mampu menyusun strategi pengujian yang efisien namun tetap menghasilkan bukti yang cukup memadai untuk mendukung kesimpulan audit. Pendekatan berbasis risiko umumnya dipilih agar fokus pemeriksaan diarahkan pada area yang dianggap material atau memiliki tingkat risiko tinggi. Selain itu, ukuran dan variasi populasi transaksi menjadi faktor teknis yang turut menentukan berapa besar sampel bukti audit yang perlu diuji [13]. Dengan mempertimbangkan hal-hal tersebut, auditor diharapkan mampu menggunakan *judgment* secara bijak untuk mencapai audit yang efisien dan tetap efektif.

Penerapan *Professional Judgment* melalui Prosedur Audit: *Test of Details* dan *Vouching*

Prosedur *Test of Details* (TOD) dan *vouching* merupakan dua teknik utama yang digunakan auditor di KAP SS dalam melakukan pemeriksaan atas akun pendapatan. Pada metode *Test of Details*, auditor menelusuri pencatatan di jurnal dan buku besar berdasarkan dokumen pendukung seperti faktur, bukti penerimaan kas, atau surat jalan [34]. Sementara itu, *vouching* dilakukan dengan memeriksa keabsahan pencatatan akuntansi berdasarkan dokumen asli [35]. Kedua metode ini tidak hanya bersifat teknis, tetapi juga membutuhkan penerapan *profesional judgment* untuk memilih bukti mana yang paling relevan dan berpengaruh dalam mendukung kewajaran saldo pendapatan.

Penerapan *judgment* dalam prosedur ini mencakup keputusan mengenai jenis bukti yang diuji, sumber bukti, serta urutan pengujian. Auditor harus mengevaluasi apakah bukti yang berasal dari internal perusahaan cukup andal, atau perlu dikonfirmasi melalui pihak ketiga seperti pelanggan maupun lembaga keuangan. Apabila ditemukan ketidaksesuaian antara kondisi riil transaksi dan dokumen internal, auditor harus menentukan apakah pengujian lanjutan diperlukan. Keputusan ini tidak hanya berhenti pada proses pengumpulan bukti, tetapi juga mencakup evaluasi atas konsistensi, kelengkapan, dan keandalan data yang ada [36]. Seluruh proses ini harus

dapat dipertanggungjawabkan secara profesional dan mengikuti standar audit yang berlaku.

Sebagai contoh, ketika auditor menemukan pengakuan pendapatan yang terjadi di akhir periode tanpa disertai dokumen pengiriman, maka validitas transaksi tersebut akan dipertanyakan. Dalam situasi seperti ini, auditor perlu memutuskan apakah perlu melakukan penelusuran ke perusahaan klien atau bahkan meminta konfirmasi langsung dari pelanggan untuk memastikan bahwa pengiriman benar-benar terjadi. *Judgment* diperlukan untuk menilai apakah dokumen tersebut sah secara substansi, bukan hanya dari sisi administratif [37]. Pendekatan ini membantu auditor mendeteksi potensi salah saji material yang tidak selalu teridentifikasi melalui prosedur standar. Oleh sebab itu, *Test of Details* dan *vouching* merupakan prosedur yang efektif untuk menerapkan *profesional judgment* dalam pemeriksaan mendalam atas akun pendapatan.

Sistem Supervisi dan Kolaborasi Auditor dalam Pembentukan *Judgment*

Pengambilan keputusan dalam proses audit bukanlah kegiatan yang dilakukan secara individu, melainkan bagian dari kerja tim yang terstruktur dan saling terhubung [38]. Berdasarkan wawancara di KAP SS, diketahui bahwa setiap prosedur audit yang dilakukan oleh auditor junior akan selalu diperiksa ulang oleh auditor senior atau supervisor. Adanya sistem supervisi ini bertujuan untuk memastikan bahwa *judgment* yang digunakan selama proses audit telah melalui proses validasi internal, sehingga potensi kesalahan interpretasi maupun bias dapat ditekan seminimal mungkin. Pengawasan berlapis ini turut membentuk budaya evaluasi yang konstruktif, di mana hasil kerja auditor menjadi tanggung jawab kolektif tim audit. Pendekatan ini secara tidak langsung meningkatkan kualitas *judgment* sekaligus memperkuat akuntabilitas atas hasil audit yang dihasilkan.

Kolaborasi antar auditor juga menjadi wadah penting untuk berbagi pengetahuan serta menyamakan persepsi dalam mengevaluasi transaksi yang kompleks. Auditor yang pertama kali menangani akun pendapatan kerap dihadapkan pada dokumen yang valid secara administratif, namun meragukan dari sisi substansi. Dalam situasi seperti ini, pendapat auditor senior menjadi rujukan utama dalam menentukan langkah audit berikutnya, termasuk kebutuhan untuk melakukan konfirmasi ke pihak eksternal [39]. Kondisi ini menunjukkan bahwa *judgment* tidak semata-mata muncul dari intuisi pribadi, melainkan juga dibentuk melalui proses dialog profesional yang berbasis pengalaman dan kompetensi [26]. Oleh karena itu, kerja sama antar auditor menjadi fondasi penting dalam mendukung penerapan *judgment* yang objektif dan tepat.

KAP SS juga mendorong auditor untuk aktif dalam sesi evaluasi internal dan *peer review*, di mana satu tim dapat memberikan masukan terhadap hasil kerja tim lain. Praktik ini tidak hanya berfungsi sebagai mekanisme pengendalian kualitas, tetapi juga sebagai forum pembelajaran bersama. Dalam konteks audit pendapatan, diskusi antar tim sering kali membahas pendekatan terbaik dalam menangani klien dengan karakteristik transaksi yang kompleks [10]. Kegiatan seperti ini memperluas sudut pandang auditor dan mendorong terbentuknya *judgment* yang lebih tajam dan

reflektif. Dengan sistem tersebut, profesionalisme auditor tidak hanya dibentuk oleh struktur hierarki formal, tetapi juga oleh lingkungan kerja yang mendorong kolaborasi dan pembelajaran berkelanjutan.

Simpulan Dan Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah diuraikan, dapat disimpulkan bahwa penentuan kecukupan bukti audit atas akun pendapatan merupakan proses kompleks yang menuntut pertimbangan profesional (*professional judgement*) yang matang. Auditor tidak hanya menilai kuantitas bukti, tetapi juga mempertimbangkan relevansi, kompetensi, serta keterkaitan antar dokumen yang mendukung transaksi. Faktor-faktor seperti tingkat materialitas, risiko audit, kondisi ekonomi, serta ukuran dan karakteristik populasi menjadi dasar dalam menentukan apakah bukti yang dikumpulkan telah mencukupi. Penilaian dilakukan secara berkelanjutan sepanjang tahapan proses audit, mulai dari tahap pra-penugasan hingga pelaporan akhir. Prosedur seperti penambahan sampel, penggunaan bukti eksternal, serta teknik *Test of Details* (TOD) dan *vouching* digunakan untuk menguatkan keyakinan auditor atas kewajaran saldo pendapatan. Dengan demikian, kecukupan bukti audit tidak hanya berfungsi sebagai alat pencegahan risiko salah saji, tetapi juga sebagai dasar untuk membangun kepercayaan para pemangku kepentingan terhadap hasil audit. Temuan ini menegaskan bahwa pertimbangan profesional yang dilakukan secara hati-hati sangat diperlukan untuk menghasilkan opini yang andal dan dapat dipertanggungjawabkan. Pada penelitian selanjutnya disarankan untuk melibatkan lebih banyak partisipan dari berbagai KAP dengan karakteristik dan skala berbeda, agar hasil penelitian menjadi lebih representatif dan dapat digeneralisasikan. Penelitian lanjutan juga dapat mengkaji akun-akun lainnya yang memiliki tingkat risiko tinggi terhadap salah saji.

Referensi

- [1] L. A. Wijayanti, "Manajemen Laba: Mengelola Keuntungan Atau Manipulasi Laporan Keuangan?," *Jurnal Studi Multidisipliner*, vol. 9, no. 1, Art. no. 1, Jan. 2025.
- [2] ACFE Indonesia Chapter, "Survei Fraud Indonesia 2019," ACFE Indonesia Chapter, Jakarta, 2020.
- [3] S. Pridehan, V. Maharani, E. N. Pane, and D. D. Y. Tarina, "Analisis Hukum Terhadap Kewajiban Laporan Keuangan di Pasar Modal: Studi Kasus Manipulasi Laporan Keuangan PT Garuda Indonesia Tahun 2018," *Media Hukum Indonesia (MHI)*, vol. 2, no. 4, Art. no. 4, Dec. 2024.
- [4] N. W. Revaldi and R. F. Simbolon, "Pengaruh Kualitas Audit, Audit Tenure, dan Nature of Industry terhadap Kecurangan Laporan Keuangan pada Perusahaan Infrastruktur yang Terdaftar di BEI Periode 2019-2021," *JIAFI*, vol. 6, no. 2, pp. 83–98, Apr. 2023, doi: 10.31629/jiafi.v6i2.5611.
- [5] M. G. P. R. Pangesti and D. A. Prihastiwati, "Pengaruh Pengetahuan Auditor, Pengalaman Auditor, dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment (Studi Empiris Pada Auditor KAP di Wilayah Kota Semarang dan Yogyakarta)," *Risma*, vol. 2, no. 4, pp. 831–843, Dec. 2022, doi: 10.29303/risma.v2i4.356.

- [6] R. F. Putri and Y. Pratiwi, "Analisis Akuntansi Pendapatan Berdasarkan PSAK 72 Pada PT. Nexusled Cahaya Lestari," *Jurnal Multidisiplin Madani (MUDIMA)*, vol. 1, no. 1, 2021.
- [7] Y. N. Maryam, "Analisis Pemeriksaan Kepatuhan Atas Akun Pendapatan Blu X Terhadap Aturan Tarif Yang Berlaku," *Jurnal Rumpun Manajemen dan Ekonomi*, vol. 1, no. 4, Art. no. 4, Sep. 2024, doi: 10.61722/jrme.v1i4.2593.
- [8] S. Purnomo, "Analisis Potensi Kecurangan Pada Laporan Keuangan Dengan Perspektif Teori Fraud Diamond Pada Perusahaan Consumer Goods Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2020," S1, Universitas Atma Jaya Yogyakarta, 2022.
- [9] S. Liniarti, *Buku Ajar Auditing II*. Bandung: Widina Media Utama, 2024.
- [10] W. R. Ningsih and M. Purwanti, "Proses Audit Oleh KAP.HARTMAN,SE,AK,MM,CA,CPA Atas Siklus Pendapatan dan Piutang di PT. MUJU Tahun 2020," *PROSIDING FRIMA*, no. 4, pp. 252-266, Mar. 2022, doi: 10.55916/frima.v0i4.380.
- [11] J. Emilio, M. Kurniani, and W. Yanto, "Analisis Persiapan Indonesia dalam Menerapkan Key Audit Matters," *Jurnal Mirai Management*, vol. 7, no. 3, Art. no. 3, Dec. 2022, doi: 10.37531/mirai.v7i3.3205.
- [12] N. M. Waluyo and R. M. S. A. Atmaja, "Penerapan Sikap Profesionalisme Auditor pada Pemeriksaan Aset dan Kas KAP Rudiana Fibriani," *JREA-ITB*, vol. 2, no. 4, pp. 494-504, Nov. 2024, doi: 10.54066/jrea-itb.v2i4.2702.
- [13] H. Prastomo, "Pengaruh Kompetensi Auditor dan Risiko Audit Terhadap Persuasivitas Bukti Audit (Studi pada Kantor Akuntan Publik Drs Thomas Blasius Widartoyo & Rekan yang Terdaftar di Ikatan Akuntan Publik Indonesia)," skripsi, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STEI) Jakarta, 2021.
- [14] V. Nuari, "Analisis Pengalaman Auditor Pada Penggunaan Bukti Tidak Relevan Dalam Audit Judgment Di Kantor Akuntan Publik Di Wilayah Jakarta Timur," skripsi, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Jakarta, 2023.
- [15] A. A. Arens, R. J. Elder, M. S. Beasley, and C. E. Hogan, *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach (16th Edition)*, 16th ed. English: Pearson International Edition, 2017.
- [16] R. P. Sari, S. Hastuti, and D. Ratnawati, *Pemeriksaan Akuntansi Berbasis International Standards on Auditing (ISA)*. Surabaya: Scopino Media Pustaka, 2020.
- [17] E. Soedarwati, A. Mahatmyo, and N. N. Supriatin, *Menguak Esensi Audit: Pengalaman dan Komunikasi Auditor dalam Konteks Bisnis*. Mega Press Nusantara, 2024.
- [18] Payamto, *Auditing Modern Pendekatan Risiko dan Teknologi Terkini Seri 1*. Ruang Karya Bersama, 2024.
- [19] Hery, *Auditing (Pemeriksaan Akuntansi I)*. Yogyakarta: Center of Academic Publishing Service (CAPS), 2023.
- [20] N. Christian, C. M. Ong, J. V. Wisely, Jaslyn, and Joan, "Analisis Manipulasi Laporan Keuangan Oleh PT Kimia Farma Pada Tahun 2001 Menggunakan Teori Fraud," *Jurnal Pendidikan Sejarah dan Riset Sosial Humaniora*, vol. 4, no. 2, Art. no. 2, Jun. 2024.
- [21] A. Ardianingsih, *Audit Laporan Keuangan*. Jakarta: PT Bumi Aksara, 2021.

- [22] Hery, *Auditing Dasar-Dasar Pemeriksaan Akuntansi*. Jakarta: PT Gramedia Widiasarana Indonesia, 2019.
- [23] N. A. Nasution, "Analisis Kualitas Audit Dalam Menilai Laporan Keuangan Bisnis (Studi Kasus PT. Darmi Bersaudara, Tbk Yang Terdaftar Di BEI) Pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Gideon Medan," *Jurnal Ilmiah Edunomika*, vol. 9, no. 1, Art. no. 1, Mar. 2025, Accessed: May 17, 2025.
- [24] I. Munawarah, "Pengaruh Kompetensi & Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Dengan Kompetensi Bukti Audit Sebagai Variabel Intervening," *Jurnal GICI Jurnal Keuangan dan Bisnis*, vol. 14, no. 1, Art. no. 1, 2022, doi: 10.58890/jkb.v14i1.1.
- [25] M. Rosdiana, "Perolehan Bukti Audit Berdasarkan Standar Audit 570 dan 580 Untuk Mendukung Opini Audit," *Majalah Ekonomi*, vol. 28, no. 02, pp. 56–62, 2023, doi: 10.36456/majeko.vol28.no02.a8405.
- [26] Y. Irwanda and C. Kuntadi, "Pengaruh Pengalaman, Pengetahuan Dan Skeptisisme Profesional Terhadap Audit Judgement," *Jurnal Ilmiah Ekonomi Dan Manajemen*, vol. 2, no. 6, Art. no. 6, May 2024, doi: 10.61722/jiem.v2i6.1298.
- [27] J. Taufan and K. M. Ramadhani, "Pengaruh Keahlian Auditor, Skeptisisme Profesional Auditor Dan Tekanan Anggaran Waktu Terhadap Audit Judgment," *Jurnal Revenue : Jurnal Ilmiah Akuntansi*, vol. 5, no. 2, Art. no. 2, Feb. 2025, doi: 10.46306/rev.v5i2.897.
- [28] D. A. Sumilih *et al.*, *Metode Penelitian Kualitatif*. Yogyakarta: PT. Star Digital Publishing, 2025.
- [29] R. Safarudin, Z. Zulfamanna, M. Kustati, and N. Sepriyanti, "Penelitian Kualitatif," *Innovative: Journal Of Social Science Research*, vol. 3, no. 2, Art. no. 2, Jun. 2023.
- [30] N. N. Septiana, Z. Khoiriyah, and Shaleh, "Metode Penelitian Studi Kasus Dalam Pendekatan Kualitatif," *Didaktik : Jurnal Ilmiah PGSD STKIP Subang*, vol. 10, no. 04, Art. no. 04, Dec. 2024, doi: 10.36989/didaktik.v10i04.5181.
- [31] M. Fachrul, "Analisis Penerapan Audit Judgement Dalam Menilai Resiko Penyajian Akun Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah Pada RSUD Kota Makassar Tahun 2022," diploma, Universitas Fajar, 2023.
- [32] O. O. Sibarani, V. Julianti, and S. L. Samosir, "Peran Materialitas dalam Praktik Audit: Menjamin Keakuratan Laporan Keuangan," *Jurnal Motivasi Pendidikan dan Bahasa*, vol. 2, no. 2, Art. no. 2, Oct. 2024.
- [33] A. Ardianingsih and D. Setiawan, *Audit Internal Berbasis Risiko*. Bumi Aksara, 2023.
- [34] F. Salsabila and H. Nugroho, "Prosedur Test of Details untuk Menguji Asersi Keterjadian, Kelengkapan, dan Keakuratan pada Akun Pendapatan Operasional," *Seminar Nasional Akuntansi dan Manajemen PNJ*, vol. 4, no. 2, Art. no. 2, 2023, Accessed: Jun. 26, 2025.
- [35] E. Nurmalasari and E. Susilowati, "Pentingnya Materialitas Pada Prosedur Audit Vouching Transaksi Penjualan," *Jurnal Ilmiah Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, vol. 1, no. 3, Art. no. 3, Aug. 2024, doi: 10.61722/jemba.v1i3.431.
- [36] N. F. Ramadhani and N. N. A. Triani, "Penerapan Teknologi Berbasis Iot (Internet Of Things) dalam Pengumpulan Bukti Audit di Masa Pandemi Covid-19," *Accounting Global Journal*, vol. 6, no. 2.

- [37] M. Muhsin, "Pengetahuan, Profesionalisma, Urutan Bukti Audit dan Audit Judgment," *Forbiswira Forum Bisnis Dan Kewirausahaan*, vol. 10, no. 2, pp. 168–180, Mar. 2021, doi: 10.35957/forbiswira.v10i2.808.
- [38] D. A. Wulandhari, C. Kuntadi, and R. Pramukty, "Literature Review: Pengaruh Integritas, Obyektivitas Dan Etika Auditor Terhadap Kualitas Hasil Audit Internal," *Jurnal Economina*, vol. 2, no. 6, Art. no. 6, Jun. 2023, doi: 10.55681/economina.v2i6.595.
- [39] F. Noho, Sabaruddin, and Sulhendri, "Auditor Seniority, Auditor Experience and Auditor Expertise towards Professional Judgment With Locus of Control as Moderating Variable:," *Journal of Accounting Science*, vol. 5, no. 1, Art. no. 1, Aug. 2021, doi: 10.21070/jas.v5i1.1185.