

Studi Literatur: Pengaruh Sietem Pengendalian Internal Klien Terhadap Hasil Audit

Firmansyah Ismail

Universitas Surabaya

Corresponding Author: s134223015@student.ubaya.ac.id

Published: July , 2025

ABSTRACT

The Internal Control System (ICS) plays a strategic role in ensuring the reliability of financial reporting and the quality of external audit outcomes. This study aims to evaluate the impact of ICS on audit results using a literature review approach. Employing a descriptive qualitative method, the researcher analyzed 15 relevant national and international academic journals. The findings reveal that effective ICS not only enhances the integrity of financial reporting and operational efficiency but also strengthens external auditors' confidence, enabling a reduction in substantive procedures and improving audit testing strategies. The effectiveness of ICS is influenced by various factors, including the active role of audit committees, the independence and competence of internal auditors, and the integration of accounting information systems. Nonetheless, challenges such as internal collusion and weak oversight structures remain significant risks. The study concludes that strengthening ICS is a critical element in supporting risk-based audits, good corporate governance, and investor confidence in financial disclosures.

Keywords: *internal control system, audit results, risk-based audit, control effectiveness, literature review*

ABSTRAK

Sistem Pengendalian Internal (SPI) memegang peran strategis dalam menjamin keandalan laporan keuangan dan kualitas hasil audit eksternal. Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi pengaruh SPI terhadap hasil audit melalui pendekatan studi literatur. Dengan metode deskriptif kualitatif, peneliti menganalisis 15 jurnal ilmiah nasional dan internasional yang relevan. Hasil kajian menunjukkan bahwa SPI yang efektif tidak hanya memperkuat integritas pelaporan keuangan dan efisiensi operasional, tetapi juga meningkatkan keyakinan auditor eksternal, memungkinkan pengurangan prosedur substantif, dan memperbaiki strategi pengujian audit. Efektivitas SPI dipengaruhi oleh berbagai faktor, seperti peran aktif komite audit, independensi dan kompetensi auditor internal, serta integrasi teknologi informasi akuntansi. Meski demikian, tantangan seperti kolusi internal dan lemahnya struktur pengawasan tetap menjadi potensi risiko yang harus diantisipasi. Penelitian ini menyimpulkan bahwa penguatan SPI merupakan elemen krusial dalam mendukung audit berbasis risiko, tata kelola yang baik, dan kepercayaan investor terhadap laporan keuangan.

Kata Kunci: sistem pengendalian internal, hasil audit, audit berbasis risiko, efektivitas pengendalian, studi literatur

© The Author(s). 2021 Open Access This article is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License, which permits use, sharing, adaptation, distribution and reproduction in any medium or format, as long as you give appropriate credit to the original author(s) and the source, provide a link to the Creative Commons licence, and indicate if changes were made. The images or other third party material in this article are included in the article's Creative Commons licence, unless indicated otherwise in a credit line to the material. To view a copy of this licence, visit <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

PENDAHULUAN

Sistem pengendalian internal merupakan salah satu objek utama dalam proses audit eksternal karena menjadi penentu dalam menjamin integritas dan reliabilitas laporan keuangan suatu entitas (Johnson & Wiley, 2022). Pengendalian internal yang efektif tidak hanya mendukung pencapaian pelaporan keuangan yang berkualitas, namun juga memperkuat akuntabilitas dan efisiensi operasional perusahaan. Meskipun tanggung jawab utama atas sistem pengendalian internal berada di tangan manajemen puncak, keberhasilannya sangat tergantung pada dukungan struktur organisasi secara menyeluruh, termasuk komite audit dan fungsi internal audit (Ashfaq & Rui, 2019).

Dalam konteks teori, pengendalian internal didefinisikan sebagai suatu proses terintegrasi yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai atas pencapaian tiga tujuan utama: efektivitas operasional, keandalan pelaporan keuangan, dan kepatuhan terhadap peraturan (Chalmers et al., 2019).

Namun, karena sifat mekanismenya yang internal dan manajerial, sistem ini tidak dapat diobservasi secara langsung oleh investor. Oleh karena itu, pengungkapan pengendalian internal menjadi indikator penting dalam mengevaluasi kredibilitas dan kompetensi manajemen (Oussii & Taktak, 2018).

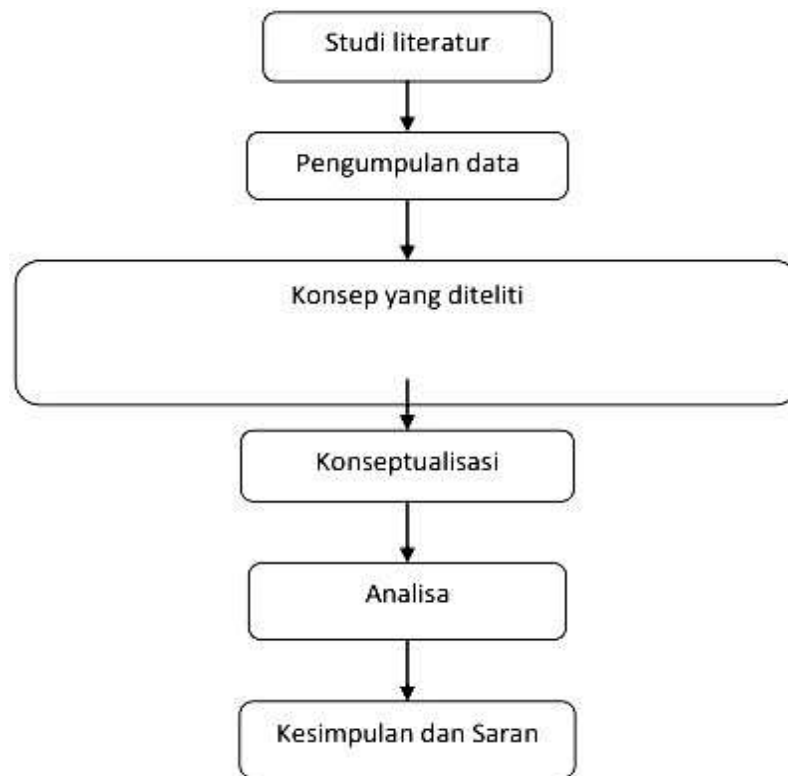
Perhatian terhadap pengendalian internal semakin meningkat sejak runtuhnya Enron dan skandal akuntansi lainnya di awal abad ke-21. Kegagalan tersebut menunjukkan bahwa lemahnya pengendalian internal dapat berkontribusi signifikan terhadap manipulasi laporan keuangan dan hilangnya kepercayaan investor (Park & Park, 2020). Sebagai akibatnya, sejak tahun 2002 berbagai regulasi dan standar audit internasional menekankan pentingnya pemahaman dan evaluasi sistem pengendalian internal dalam proses audit. Informasi keuangan yang berkualitas tinggi menjadi kunci dalam pengambilan keputusan yang rasional. Informasi yang bias, tidak relevan, atau diselewengkan dapat menyebabkan pengambilan keputusan yang salah dan merugikan pemangku kepentingan. Oleh karena itu, sistem pengendalian internal yang kuat dapat mengurangi asimetri informasi dan meningkatkan efisiensi investasi (Zainal Abidin, 2017).

Lebih lanjut, apabila sistem pemantauan terhadap pemegang saham dan manajemen lemah, terdapat potensi besar bagi manajer tingkat atas untuk mengeksploitasi kelemahan dalam pengendalian internal guna mencapai tujuan pribadi atau manipulasi kinerja keuangan (Eulerich et al., 2017). Dalam konteks ini, karakteristik eksekutif, terutama CEO, sangat berpengaruh terhadap efektivitas implementasi sistem pengendalian internal dan kualitas pelaporan keuangan (Ashfaq et al., 2023). Kegagalan pengendalian internal telah memicu gelombang kekhawatiran publik terhadap kualitas tata kelola perusahaan dan akuntabilitas laporan keuangan. Kasus-kasus seperti Enron, WorldCom, dan skandal serupa menegaskan pentingnya fungsi audit internal sebagai garda terdepan dalam mengidentifikasi dan mencegah penyimpangan (Madawaki et al., 2022). Peran internal audit menjadi semakin sentral dalam meningkatkan efektivitas pengendalian internal serta menekan peluang terjadinya manajemen laba dan kecurangan.

Pemahaman yang mendalam terhadap sistem pengendalian internal diperlukan tidak hanya oleh auditor eksternal, tetapi juga oleh seluruh pemangku kepentingan perusahaan, guna memastikan bahwa sistem tersebut mendukung pencapaian tujuan strategis, efisiensi operasional, serta transparansi informasi (Chalmers et al., 2019). Dalam kerangka audit, sistem ini juga sangat berperan dalam penilaian risiko, pengujian pengendalian, dan penyusunan strategi audit yang efektif (Johnson & Wiley, 2022). Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi secara kritis pengaruh sistem pengendalian internal terhadap hasil audit melalui pendekatan studi literatur. Dengan membandingkan temuan dari berbagai jurnal nasional dan internasional, penelitian ini diharapkan dapat memperkaya pemahaman teoretis dan praktis mengenai bagaimana desain dan implementasi pengendalian internal memengaruhi efektivitas audit. Kajian ini juga bertujuan untuk mengidentifikasi faktor-faktor penentu keberhasilan sistem pengendalian internal, serta mengeksplorasi dinamika interaksi antara auditor internal, manajemen, dan auditor eksternal dalam proses pengendalian.

METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini mengadopsi pendekatan studi literatur dengan metode deskriptif kualitatif. Pendekatan ini dipilih karena memungkinkan peneliti memperoleh pemahaman yang komprehensif terhadap konsep yang menjadi fokus, melalui sintesis dan analisis sistematis terhadap berbagai sumber pustaka. Teknik pengumpulan data meliputi peninjauan jurnal ilmiah, buku referensi, dan publikasi akademik lainnya. Selain itu, peneliti juga melakukan pencarian melalui jejaring web untuk memperkuat kerangka konseptual serta menyediakan konteks yang matang bagi pembahasan. Setiap sumber dipilih, dibaca secara kritis, dicatat, dan diolah secara sistematis untuk menjamin keandalan dan koherensi data. Lebih lanjut, penelitian ini mencakup kajian terhadap 15 jurnal ilmiah (baik nasional maupun internasional) yang secara khusus membahas hubungan antara sistem pengendalian internal (SPI) dan hasil audit. Pemilihan referensi didasarkan pada kriteria relevansi topik, keterkinian, dan kontribusi empiris terhadap pemahaman konsep SPI. Analisis dilakukan secara deskriptif menjelaskan temuan literatur dan menyusun kesimpulan berdasarkan sintesis antar penelitian yang dikaji. Dengan demikian, metodologi ini memungkinkan peneliti untuk menyusun narasi ilmiah yang sistematis, logis, dan mendalam, serta menghasilkan kesimpulan yang relevan dan berbobot dalam konteks SPI dan audit.



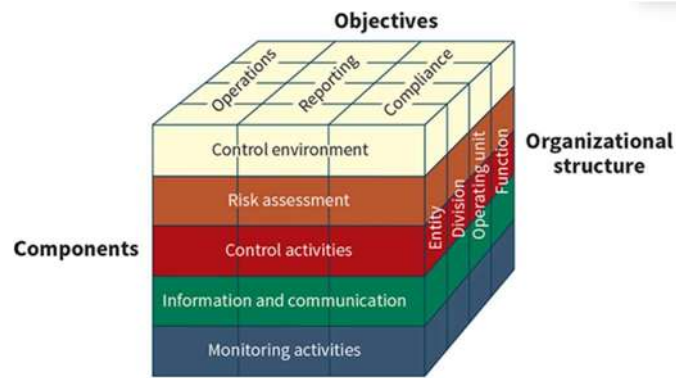
Gambar 1 Alur Penelitian Studi Literatur

TINJAUAN PUSTAKA

Risiko pengendalian merupakan salah satu elemen krusial dalam penilaian risiko audit secara keseluruhan. Dalam standar audit internasional baik yang dikeluarkan oleh PCAOB maupun IFAC auditor diwajibkan untuk memperoleh pemahaman yang memadai terhadap sistem pengendalian internal (SPI) entitas sebagai dasar dalam menentukan pendekatan audit yang sesuai, apakah melalui pengujian substantif atau pengujian terhadap pengendalian itu sendiri (Turetken et al., 2020). SPI terdiri atas berbagai mekanisme formal maupun informal yang dirancang untuk memastikan pelaksanaan kegiatan operasional secara tertib, efisien, dan sesuai ketentuan. Sistem ini juga berfungsi untuk mendeteksi serta mencegah terjadinya kesalahan maupun kecurangan, sekaligus menjamin penyusunan laporan keuangan yang andal dan tepat waktu (Mulyadi, 2002). Dengan demikian, efektivitas SPI merupakan fondasi utama dalam membangun sistem pelaporan keuangan yang terpercaya dan berintegritas.

Sayangnya, tidak sedikit organisasi, baik di sektor publik maupun swasta, yang masih mengalami kelemahan mendasar dalam struktur pengendalian internal mereka. Ketidakefisienan, terjadinya fraud, dan kerugian sistemik sering kali berakar dari lemahnya pengawasan internal (Hendrayani et al., 2019). Oleh karena itu, dalam kerangka negara hukum, dibutuhkan sinergi antara pengendalian internal, kontrol sosial oleh masyarakat, dan pengawasan eksternal oleh lembaga independen untuk memperkuat akuntabilitas organisasi.

Menurut Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), SPI merupakan proses yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai dalam mencapai tujuan organisasi yang mencakup aspek operasional, pelaporan, dan kepatuhan hukum (Mulyadi, 2002). COSO juga mengidentifikasi lima komponen utama SPI, yaitu: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan (Chalmers et al., 2019).



Gambar 2 Kerangka COSO

Hasil penelitian terdahulu menunjukkan bahwa SPI memiliki keterkaitan yang erat dengan hasil audit dan kualitas pelaporan keuangan. SPI yang dirancang dan diimplementasikan dengan baik memungkinkan auditor mengadopsi pendekatan berbasis risiko secara lebih efisien dan tepat sasaran (Zainal Abidin, 2017). Selain itu, kualitas pelaksanaan fungsi audit internal juga turut menentukan tingkat efektivitas sistem pengendalian itu sendiri (Ashfaq et al., 2023).

Tabel 1 Keterbatasan *Inheren* Pengendalian Internal

Keterbatasan <i>Inheren</i> Pengendalian Internal	Contoh
Kemampuan manajemen untuk mengesampingkan pengendalian internal	CEO mengesampingkan harga barang tertentu dan menjual barang kepada pelanggan yang disukai dengan harga lebih rendah.
Kesalahan manusia yang mengakibatkan rusaknya pengendalian internal	Petugas akuntansi gagal melihat laporan yang menandai kesalahan pisah batas, dan kesalahan tersebut tidak diperbaiki pada akhir periode akuntansi.
Pemahaman yang tidak efektif tentang tujuan pengendalian	Seseorang yang bertanggung jawab untuk meninjau laporan pengecualian gagal untuk mengenali bahwa perbedaan yang dilaporkan antara tanggal pengiriman dan tanggal pencatatan penjualan mengakibatkan pencatatan pendapatan pada periode yang salah.
Kolusi oleh dua orang atau lebih untuk menghindari suatu kendali	Manajer pembelian menyetujui pembelian yang melebihi harga yang diharapkan, dan petugas pembelian serta manajer pembelian kemudian berbagi imbalan dari vendor.
Mengganti atau menonaktifkan kontrol dalam program perangkat lunak	Kontrol perangkat lunak dirancang untuk menandai lebih dari satu pembayaran gaji ke bank yang sama dalam satu periode pembayaran. Seorang programmer menonaktifkan kontrol dan berhasil membayar dirinya sendiri dua kali dalam satu periode pembayaran.
Keputusan yang dibuat oleh manajemen mengenai sifat dan luas pengendalian yang dipilih untuk diterapkan.	Manajemen memutuskan untuk tidak mengendalikan transaksi di bawah \$100 per transaksi.

Sumber : Diolah penulis

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Efektivitas sistem pengendalian internal (SPI) memegang peran sentral dalam menentukan kualitas hasil audit. Sebagai fondasi utama dalam pengelolaan risiko dan tata kelola perusahaan, SPI berfungsi untuk memastikan keandalan informasi keuangan, mendeteksi kesalahan atau kecurangan secara dini, serta menjamin kepatuhan terhadap regulasi dan kebijakan internal. Keandalan sistem ini secara langsung memengaruhi tingkat keyakinan auditor eksternal dalam menilai risiko audit dan menyusun prosedur pengujian yang tepat. Chalmers, Hay, dan Khelif (2019) menegaskan bahwa SPI yang kuat merupakan indikator utama dalam menilai kualitas pelaporan keuangan serta berkontribusi dalam menurunkan risiko audit yang signifikan.

Dalam konteks audit berbasis risiko, pemahaman mendalam terhadap desain dan efektivitas SPI menjadi prasyarat penting bagi auditor. Zainal Abidin (2017) menekankan bahwa pemetaan area yang berpotensi mengandung salah saji material hanya dapat dilakukan secara efektif apabila auditor memahami bagaimana pengendalian internal klien dirancang dan diimplementasikan. Hal ini memungkinkan auditor menyusun strategi audit yang lebih fokus dan efisien, sekaligus meminimalkan ketergantungan pada pengujian substantif yang memakan waktu.

Lebih lanjut, efektivitas SPI tidak terlepas dari struktur tata kelola organisasi. Ashfaq dan Rui (2019) menunjukkan bahwa keberhasilan implementasi pengendalian internal sangat dipengaruhi oleh peran aktif komite audit dan dewan pengawas. Komite audit yang berfungsi secara independen dan aktif mendorong transparansi serta akuntabilitas, yang pada gilirannya memperkuat fungsi audit internal. Madawaki et al. (2022) menambahkan bahwa dukungan nyata dari manajemen puncak juga merupakan elemen kunci dalam memastikan keberlangsungan pengendalian internal yang efektif, terutama dalam menghadapi dinamika risiko bisnis yang terus berkembang.

Dari perspektif teknis, kualitas audit internal menjadi faktor determinan lain dalam efektivitas SPI. Oussii dan Taktak (2018) menyatakan bahwa atribut seperti independensi, kompetensi profesional, dan frekuensi pelaporan memiliki korelasi langsung dengan kepercayaan auditor eksternal terhadap pengendalian internal. Temuan ini diperkuat oleh Turetken et al. (2020), yang menekankan bahwa pengukuran efektivitas audit internal harus mencakup dimensi strategis dan operasional, bukan sekadar pemenuhan administratif terhadap prosedur.

Dalam konteks Indonesia, Rachmawati et al. (2023) dan Mediana et al. (2023) menyoroti pentingnya integrasi SPI dengan sistem informasi akuntansi. Teknologi informasi terbukti mampu meningkatkan akurasi pelaporan keuangan, mempercepat proses deteksi kesalahan, dan mendukung efektivitas pengujian audit. Hal ini menunjukkan bahwa adopsi teknologi menjadi instrumen penting dalam penguatan SPI di era digital. Namun demikian, tantangan tetap ada, terutama dalam bentuk konflik kepentingan yang dapat terjadi apabila fungsi audit internal berada di bawah pengaruh manajemen eksekutif. Eulerich et al. (2017) mengidentifikasi dilema ketika pengawasan internal menjadi tidak independen akibat tekanan dari manajemen, yang berpotensi melemahkan fungsi pengendalian secara keseluruhan. Sebagai solusi terhadap tantangan tersebut, Jung dan Cho (2022) menekankan pentingnya struktur pelaporan yang tegas dan mekanisme evaluasi kolaboratif antara auditor internal dan eksternal. Sinergi tersebut tidak hanya meningkatkan efisiensi pengawasan, tetapi juga memperkuat sistem pengendalian organisasi secara menyeluruh.

Dalam lingkup pasar keuangan, SPI yang efektif memiliki dampak makro yang tidak kalah penting. Park dan Park (2020) membuktikan bahwa penguatan fungsi auditor internal dapat secara signifikan menurunkan risiko penurunan harga saham yang disebabkan oleh laporan keuangan yang menyesatkan. Hal ini menunjukkan bahwa SPI tidak hanya menjadi kepentingan internal perusahaan atau auditor, tetapi juga berdampak langsung terhadap persepsi dan kepercayaan investor. Terakhir, Barr-Pulliam et al. (2023) menyoroti pentingnya persepsi auditor eksternal terhadap orientasi fungsi audit internal apakah berfokus pada pemberian assurance atau advisory. Persepsi ini sangat memengaruhi tingkat ketergantungan auditor eksternal terhadap hasil audit internal, yang pada akhirnya berdampak pada kualitas dan efisiensi audit secara keseluruhan.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil studi literatur terhadap 15 jurnal ilmiah, dapat disimpulkan bahwa efektivitas

sistem pengendalian internal (SPI) memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas hasil audit. SPI yang dirancang dan diimplementasikan dengan baik mampu meningkatkan keandalan laporan keuangan, mendeteksi kesalahan dan kecurangan secara dini, serta memastikan kepatuhan terhadap kebijakan internal dan regulasi eksternal. SPI yang kuat juga memberikan keyakinan lebih kepada auditor eksternal, yang pada gilirannya dapat mengurangi prosedur audit substantif dan meningkatkan efisiensi serta efektivitas pemeriksaan.

Faktor-faktor seperti peran aktif komite audit, dukungan manajemen puncak, independensi dan kompetensi auditor internal, serta frekuensi pelaporan terbukti memperkuat efektivitas SPI. Dalam konteks lokal, integrasi SPI dengan sistem informasi akuntansi turut mendukung akurasi data dan mempermudah deteksi kesalahan, yang pada akhirnya memperkuat dasar pengambilan keputusan audit. Selain itu, perbedaan persepsi terhadap peran audit internal sebagai penyedia *assurance* atau *advisory* juga turut memengaruhi tingkat kepercayaan auditor eksternal terhadap hasil kerja auditor internal.

Namun demikian, efektivitas SPI tidak serta-merta menjamin sepenuhnya terhindarnya risiko fraud. Dalam kondisi tertentu, fraud tetap dapat terjadi meskipun sistem pengendalian telah dirancang secara optimal, khususnya jika terjadi kolusi antarpihak dalam struktur organisasi. Sebaliknya, dalam organisasi dengan SPI yang relatif lemah, potensi fraud bisa saja rendah jika risiko dan kompleksitas aktivitas bisnisnya minimal. Oleh karena itu, efektivitas SPI perlu dilihat dalam konteks karakteristik dan kompleksitas perusahaan secara menyeluruh.

Temuan-temuan literatur menegaskan pentingnya keterlibatan aktif komite audit dan penerapan sistem manajemen risiko sebagai faktor utama dalam mendukung audit berbasis risiko. Studi yang disintesis juga menghasilkan kerangka indikator untuk mengukur efektivitas audit internal dan faktor-faktor yang memengaruhinya. Dengan demikian, penguatan SPI menjadi elemen kunci dalam mendukung tata kelola yang baik serta membangun kepercayaan pasar terhadap kualitas laporan keuangan perusahaan.

TINJAUAN PUSTAKA

- Ashfaq, K., & Rui, Z. (2019). The effect of board and audit committee effectiveness on internal control disclosure under different regulatory environments in South Asia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 17(2), 170–200. <https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2018-0055>
- Ashfaq, K., Rehman, S. U., Haq, M. U., & Usman, M. (2023). Factors influencing stakeholder's judgment on internal audit function's effectiveness and reliance. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 21(5), 958–973. <https://doi.org/10.1108/JFRA-03-2023-0092>
- Barr-Pulliam, D., Eulerich, M., & Ratzinger-Sakel, N. (2023). The effect of the internal audit function's perceived assurance versus advisory purpose on the external auditor's reliance decision. *Managerial Auditing Journal*. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2022-3390>
- Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H. (2019). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*, 43, 80–103. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2019.01.001>
- Eulerich, M., Henseler, J., & Köhler, A. G. (2017). The internal audit dilemma – The impact of executive directors versus audit committees on internal auditing work. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 854–878. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2016-1443>
- Hendrayani, H., Anastasia, M., & Bintari, E. S. (2019). Analisis sistem pengendalian intern persediaan bahan baku pada PT. Fitria Sarbini Mitra Mandiri Kota Banjarbaru. *JIEB: Jurnal Ilmiah Ekonomi Bisnis*, 017–026.
- Johnson, R. N., & Wiley, L. D. (2022). *Auditing: A practical approach with data analytics* (2nd ed.). John Wiley & Sons, Inc.
- Jung, Y., & Cho, M.-K. (2022). Impacts of reporting lines and joint reviews on internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 37(4), 486–518. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-1811>
- Madawaki, A., Ahmi, A., & Halimah. (2022). Internal audit functions, financial reporting quality and moderating effect of senior management support. *Meditari Accountancy Research*, 30(2), 342–372. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2021-1218>
- Mediana, A. M., Mandag, H. R., Michaela, G., Laili, D. C., & Ratnawati, T. (2023). Studi literatur:

Analisis pengendalian internal terhadap sistem informasi akuntansi penjualan dan pendapatan pada PT. Malindo Feedmill Tbk. *Atmosfer: Jurnal Pendidikan, Bahasa, Sastra, Seni, Budaya, dan Sosial Humaniora*, 1(3), 140–149.

Mulyadi. (2002). *Auditing* (Edisi ke-6, Cetakan ke-6). Jakarta: Salemba Empat.

Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*, 33(5), 450–469. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1584>

Park, S. Y., & Park, H.-Y. (2020). Do statutory internal auditors influence stock price crash risk? Firm-level evidence from Korea. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 207–237. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2019-2206>

Rachmawati, A. M., Noviandari, T., Septian, M. R. E., & Ratnawati, T. (2023). Studi literatur: Audit deteksi pengendalian internal pada sistem informasi akuntansi penjualan tunai dan retur penjualan. *JURA: Jurnal Riset Akuntansi*, 1(3), 44–57.

Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: Operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238–271. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2018-2034>

Zainal Abidin, N. H. (2017). Factors influencing the implementation of risk-based auditing. *Asian Review of Accounting*, 25(3), 361–375. <https://doi.org/10.1108/ARA-01-2017-0012>