

AUDITING

Konsep dan Teori Pemeriksaan Akuntansi

Oleh :
Iwan Koerniawan, S.E., M.Th., M.Si.



AUDITING

Konsep dan Teori Pemeriksaan Akuntansi

Oleh:

Iwan Koerniawan, S.E.,M.Th.,M.Si.



YAYASAN PRIMA AGUS TEKNIK

Penerbit :

Yayasan Prima Agus Teknik
Redaksi: Jln Majapahit No 605 Semarang
Tlpn. (024) 6723456
Fax . 024-6710144
Email: penerbit_ypat@stekom.ac.id

AUDITING

Konsep dan Teori Pemeriksaan Akuntansi

Penulis:

Iwan Koerniawan, S.E., M.Th., M.Si.

ISBN : 978-623-6141-50-2

Editor:

Eni Endaryati, S.Kom.,M.Si.

Penyunting :

Indra Ava Dianta, S.Kom.,M.T

Desain Sampul dan Tata Letak :

Irdha Yuniyanto, S.Ds.

Penerbit :

Yayasan Prima Agus Teknik
Redaksi: Jln Majapahit No 605 Semarang
Tlpn. (024) 6723456
Fax . 024-6710144
Email: penerbit_ypat@stekom.ac.id

Distributor Tunggal:

UNIVERSITAS STEKOM
Jln Majapahit No 605 Semarang
Tlpn. (024) 6723456
Fax . 024-6710144
Email: info@stekom.ac.id



YAYASAN PRIMA AGUS TEKNIK

Hak Cipta dilindungi Undang undang
Dilarang memperbanyak karya Tulis ini dalam bentuk
dan dengan cara apapun tanpa ijin tertulis dari penerbit.

KATA PENGANTAR

Buku *Auditing* ini, dirancang untuk digunakan sebagai bahan pelajaran pertama tentang *auditing*. Buku ini dapat digunakan pada tingkat diploma maupun sarjana. Materi yang terdapat pada beberapa Bab, dan yang dikutip dalam daftar pustaka dapat digunakan juga sebagai inti dari pengajaran auditing tingkat lanjutan. Keseluruhan buku ini mencerminkan upaya memadukan teori dan konsep auditing. Selain itu penekanan diberikan pada tanggung jawab profesional auditor independen termasuk peran auditing dalam dunia bisnis, pemerintahan, masyarakat dan dunia internasional.

Sasaran dalam menyusun buku ini adalah untuk memenuhi kebutuhan dosen mengajar mata kuliah auditing, mahasiswa, dan akuntan. Bagi dosen, buku ini menyediakan bahan kuliah auditing dan bagi mahasiswa buku ini merupakan buku teks untuk mengikuti kuliah yang memberikan *framework* belajar secara jelas. Bagi akuntan buku ini bias sebagai referensi dalam hal menghadapi masalah yang dijumpai dalam pekerjaan audit terhadap laporan keuangan historis.

Penulis menyampaikan terima kasih kepada semua pihak yang telah membantu dalam penyelesaian buku ini. Penulis juga menyadari bahwa buku ini masih jauh dari sempurna, karena itu penulis sangat mengharapkan saran-saran perbaikan yang konkrit dan kritik yang membangun dari rekan-rekan dan para pembaca.

Mudah-mudahan buku ini dapat memberikan manfaat bagi para mahasiswa, dosen, praktisi dan pembaca.

Semarang, April 2021

Iwan Koerniawan

DAFTAR ISI

Cover	i
Halaman Judul	ii
Kata Pengantar	iii
Daftar Isi	iv
BAB 1 PROFESI AKUNTAN PUBLIK	
JASA AKUNTAN PUBLIK DAN DEFINISI AUDITING...	1
A. Berkembangnya Profesi Akuntan Publik	1
B. Jasa Yang Dihasilkan Oleh Profesi Akuntan Publik	5
C. Definisi Auditing	10
D. Auditing Ditinjau Dari Sudut Profesi Akuntan Publik	12
BAB 2 LAPORAN AUDIT	15
A. Analisis Terhadap Laporan Audit	16
B. Prinsip Akuntansi Berterima Umum Di Indonesia	28
BAB 3 TIPE AUDIT DAN AUDITOR	35
A. Tipe Audit	35
B. Tipe Auditor	36
BAB 4 ETIKA PROFESIONAL AKUNTAN PUBLIK	42
A. Perlunya Etika Profesional Bagi Organisasi Profesi	42
B. Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia	43
C. Akuntan Publik Dan Auditor Independen	45
D. Rerangka Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia	46
E. Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik.....	47
BAB 5 TUJUAN AUDIT	55
A. Tujuan Audit Umum	55
B. Tujuan Audit Spesifik	57
C. Asersi Manajemen	59
D. Tujuan Audit Yang Berkaitan Dengan Transaksi	60
E. Tujuan Audit Yang Berkaitan Dengan Saldo.....	61
BAB 6 BUKTI AUDIT	64

A. Definisi Bukti Audit	64
B. Keputusan Bukti Audit	65
C. Prosedur Bukti Audit.....	65
D. Persuasivitas Bukti Audit.....	66
E. Jenis-Jenis Bukti Audit	67
F. Kompetensi Jenis-Jenis Bukti Audit	70
G. Biaya Atas Jenis-Jenis Bukti Audit	70
BAB 7 KERTAS KERJA.....	72
A. Pengertian Kertas kerja	72
B. Sifat Kerahasiaan Kertas Kerja	72
C. Tujuan Kertas Kerja.....	72
D. Klasifikasi Kertas Kerja	74
E. Jenis-jenis Kertas Kerja.....	75
F. Pembuatan Kertas Kerja.....	76
G. Prinsip-prinsip Pembuatan Kertas Kerja	77
H. Ukuran (Standar Penyiapan Kertas Kerja)	78
I. Review atas Kertas Kerja.....	79
J. Pengarsipan Kertas Kerja.....	79
K. Pemilik dan Penyimpanan Kertas Kerja	80
BAB 8 PENERIMAAN PERIKATAN DAN PERENCANAAN AUDIT 86	
A. Tahap-Tahap Audit Atas Laporan Keuangan 1	86
B. Tahap – Tahap Penerimaan Perikatan Audit	87
BAB 9 MATERIALITAS, RESIKO DAN STRATEGI AUDIT AWAL	101
A. Konsep Materialitas.....	101
B. Pertimbangan Awal Tentang Materialitas	101
C. Hubungan Antara Materialitas Dengan Bukti Audit.....	103
D. Risiko Audit	103
E. Model Risiko audit.....	104
F. Menilai Komponen Risiko Audit.....	104
G. Risiko Audit Pada Tingkat Laporan Keuangan Dan Tingkat Saldo Akun	105
H. Hubungan Antara Materialitas, Risiko Audit, Bukti Audit.....	106
I. Strategi Audit Awal	106
J. Strategi Audit Tambahan	107
K. Hubungan Antara Strategi Dan Siklus Transaksi	108
BAB 10 PENAKSIRAN RISIKO DAN DESAIN PENGUJIAN	110

A.	Penaksiran Risiko Pengendalian.....	110
B.	Pengujian Pengendalian.....	112
C.	Perancangan Pengujian Pengendalian	113
D.	Kerjasama Dengan Auditor Internal Dalam Pengujian Pengendalian	115
E.	Pengujian Dengan Tujuan Ganda	116
F.	Penentuan Risiko Terdeteksi.....	116
G.	Desain Pengujian Substantif.....	117
H.	Pengembangan Program Audit Untuk Pengujian Substantif	119
BAB 11	PEMAHAMAN ATAS PENGENDALIAN INTERNAL.....	122
A.	Definisi Pengendalian Internal	122
B.	Keterbatasan Pengendalian Internal	123
C.	Penanggung Jawab Pengendalian Internal.....	124
D.	Unsur Pengendalian Internal	125
E.	Pengujian Pengendalian / Menilai Resiko Pengendalian	133
F.	Merancang Pengujian Pengendalian	135
G.	Luas Pengujian	136
BAB 12	PENAKSIRAN RISIKO DAN DESAIN PENGUJIAN	150
A.	Mempertimbangkan Hal yang Diperoleh dari Prosedur untuk Mendapatkan Pemahaman.....	150
B.	Identifikasi Potensi Salah Saji.....	151
C.	Identifikasi Pengendalian yang Diperlukan.....	153
D.	Melakukan Uji Pengendalian	155
E.	Evaluasi Bukti dan Membuat Penaksiran	156
BAB 13	ATTRIBUTE SAMPLING UNTUK	
	PENGUJIAN PENGENDALIAN	157
A.	Konsep-Konsep Dasar Sampling Audit.....	157
B.	Sampling Nonstatistik Untuk Pengujian Pengendalian .	158
C.	Merancang Atribut Sampel Statistik Untuk Pengujian Pengendalian.....	159
D.	Membuat Atribut Sampel Secara Statistik Dan Mengevaluasi Hasil-Hasilnya.....	160
E.	Pertimbangan-pertimbangan Lainnya	161
BAB 14	VARIABLE SAMPLING UNTUK PENGUJIAN	

SUBSTANTIF	162
A. Sampel Representatif.....	162
B. Sampling Statistik Versus Sampling Nonstatistik Dan Pemilihan Sampel Probabilistik Versus Nonprobabilistik	163
C. Metode Pemilihan Sampel Nonprobabilistik	164
D. Metode Pemilihan Sampel Probabilistik	166
E. Sampling Untuk Tingkat Pengecualian.....	168
F. Aplikasi Sampling Audit Nonstatistik.....	169
G. Sampling Audit Statistik.....	182
H. Distribusi Sampling	183
I. Aplikasi Sampling Atribut	183
 BAB 15	
PENAKSIRAN RISIKO PENGENDALIAN DALAM	
LINGKUNGAN TEKNOLOGI INFORMASI	186
A. Strategi Pelaksanaan Uji Pengendalian.....	186
B. Pengendalian pengguna	187
C. Pengendalian aplikasi	187
D. Pengendalian umum dan prosedur tindak lanjut manual	188
E. Teknik Audit Berbantuan Komputer.....	189

BAB 1

PROFESI AKUNTAN PUBLIK

JASA AKUNTAN PUBLIK DAN DEFINISI AUDITING

A. BERKEMBANGNYA PROFESI AKUNTAN PUBLIK

Profesi akuntan publik dikenal oleh masyarakat dari jasa audit yang disediakan bagi pemakai informasi keuangan. Berkembangnya profesi akuntan publik di suatu negara sejalan dengan berkembangnya perusahaan-perusahaan dan berbagai bentuk badan hukum perusahaan di negara tersebut. Jika perusahaan-perusahaan masih berskala kecil dan masih menggunakan modal pemiliknya sendiri untuk usahanya, maka jasa audit yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik belum diperlukan oleh perusahaan-perusahaan tersebut. Demikian pula untuk perusahaan selain Perseroan Terbatas (PT) yang bersifat terbuka, jasa audit profesi akuntan publik belum diperlukan.

Laporan keuangan dari perusahaan perorangan, biasanya hanya disajikan untuk memenuhi kebutuhan pemilik perusahaan. Laporan keuangan tersebut biasanya digunakan oleh pemilik untuk mengetahui hasil usaha dan posisi keuangan perusahaannya. Demikian juga dalam perusahaan berbentuk firma, laporan keuangan biasanya hanya dimanfaatkan oleh para sekutu yang sekaligus sebagai pemimpin perusahaan. Selama kedua bentuk badan usaha tersebut hanya menggunakan modal yang berasal dari penyertaan pemilik, yang sekaligus menjadi pemimpin perusahaan, selama itu pula laporan keuangan mereka hanya dibuat untuk memenuhi kepentingan internal saja. Dalam kondisi semacam ini jasa audit profesi akuntan publik belum diperlukan.

Perseroan Terbatas (PT) yang bersifat terbuka, modal saham perusahaan dijual kepada masyarakat melalui pasar modal. Pemegang saham (pemilik perusahaan) terpisah dari manajemen perusahaan. Pemilik perusahaan melalui saham menanamkan dana mereka di dalam perusahaan. Sedangkan manajemen perusahaan bertanggung jawab mengelola dana yang dipercayakan kepada mereka. Pemilik perusahaan menggunakan laporan keuangan untuk kepentingan penilaian pengelolaan dana yang telah dilakukan oleh manajemen perusahaan.

Perusahaan yang berbentuk *Comanditaire vennootschap* (CV), sebagian sekutunya bertindak sebagai manajemen, sedangkan di pihak yang lain bertindak sebagai sekutu diam (*sleeping partners*). Laporan keuangan CV, di samping diperlukan oleh sekutu aktif, juga diperlukan oleh sekutu diam untuk menilai pengelolaan dana yang dilaksanakan oleh sekutu aktif tersebut.

Pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan perusahaan juga menyangkut pihak di luar perusahaan atau pihak eksternal. Karena baik perusahaan perorangan ataupun perusahaan badan hukum yang lain, dalam perkembangan usahanya tidak dapat menghindarkan diri dari penarikan dana dari pihak luar. Bisa dalam bentuk penyertaan modal dari investor ataupun berupa penarikan pinjaman dari kreditur. Pihak eksternal ini adalah para investor dan kreditur (calon investor dan calon kreditur).

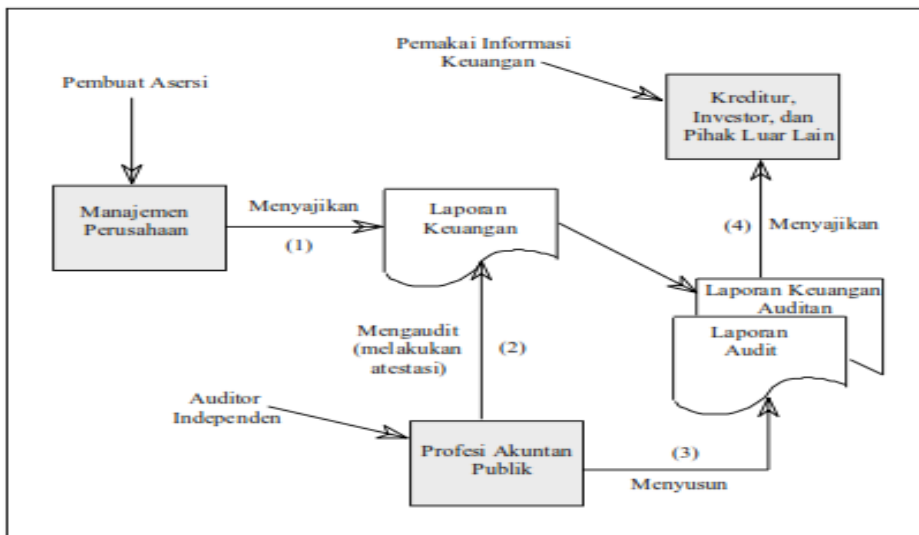
Pihak eksternal atau pihak di luar perusahaan memerlukan informasi perusahaan untuk pengambilan keputusan tentang hubungan mereka dengan perusahaan. Biasanya pihak eksternal mendasarkan keputusan berdasarkan informasi yang didapat dari pihak manajemen dalam bentuk laporan keuangan. Berdasar ini maka terdapat dua kepentingan yang bisa jadi berlawanan dalam situasi tersebut. Pihak manajemen ingin menyampaikan informasi mengenai pertanggungjawaban pengelolaan dana yang berasal dari pihak luar. Sedangkan di pihak lain, yaitu pihak eksternal perusahaan juga ingin memperoleh informasi yang andal dari manajemen perusahaan mengenai pertanggungjawaban dana yang mereka investasikan. Dua kepentingan inilah yang menyebabkan timbul dan berkembangnya profesi akuntan publik.

Gambar 1.1 yang menggambarkan struktur hubungan antara manajemen perusahaan, profesi akuntan publik, dan pihak luar perusahaan yang terdiri dari investor, kreditur, dan pihak luar lain. Manajemen perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga agar pertanggung-jawaban keuangan yang disajikan kepada pihak luar dapat dipercaya, sedangkan pihak luar perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga untuk memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar keputusan-keputusan yang akan diambil oleh mereka. Baik manajemen perusahaan, maupun pihak luar perusahaan yang berkepentingan terhadap perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga yang dapat dipercaya. Tanpa menggunakan jasa auditor independen, manajemen perusahaan tidak akan dapat meyakinkan pihak luar perusahaan bahwa laporan keuangan yang disajikan berisi informasi yang dapat dipercaya karena dari sudut pandang pihak luar, manajemen perusahaan mempunyai kepentingan, baik kepentingan keuangan maupun kepentingan yang lain.

Keadaan tersebut memicu timbulnya kebutuhan jasa profesi akuntan public, karena pihak eksternal perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga untuk menilai keandalan pertanggungjawaban keuangan yang dihasilkan oleh manajemen dalam laporan keuangannya. Profesi akuntan publik merupakan profesi kepercayaan dari masyarakat. Melalui profesi akuntan publik tersebut masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap

informasi yang disajikan pihak manajemen perusahaan di dalam laporan keuangan.

Timbulnya perusahaan-perusahaan berbentuk perseroan terbatas tidak serta merta memberikan dorongan kepada perkembangan profesi akuntan public, karena sebagian besar merupakan PT tertutup yang sahamnya dimiliki oleh kalangan keluarga atau kalangan terbatas saja. Profesi akuntan publik di Indonesia mengalami perkembangan yang signifikan sekitar awal tahun tujuh puluhan, dipicu adanya perluasan kredit perbankan kepada perusahaan-perusahaan. Hal inilah yang membuat profesi akuntan publik waktu itu berkembang, dikarenakan bank-bank pemberi kredit mewajibkan nasabah penerima kredit untuk menyerahkan laporan keuangan secara periodik yang telah diaudit oleh akuntan publik. Perusahaan-perusahaan swasta ini baru memerlukan jasa audit, ketika kreditur mewajibkan mereka menyerahkan laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik.



Gambar .11
Struktur Hubungan antara Akuntan Publik dengan Manajemen Perusahaan, Kreditur , Investor, dan Pihak Luar Lain

Perkembangan profesi akuntan publik pernah mendapat dorongan dari pemerintah dalam tahun 1979 sampai dengan 1983, dengan dikeluarkannya Keputusan Menteri Keuangan Nomor 108/KMK 07/1979 tentang Penggunaan Laporan Pemeriksaan Akuntan Publik untuk Memperoleh Keringanan dalam Penentuan Pajak Perseroan. Dalam peraturan ini, instansi pajak menetapkan pajak pendapatan atau pajak perseroan atas dasar laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik. Keputusan Menteri

Keuangan tersebut menjadi tidak berlaku pada awal tahun 1984, dengan berlakunya Undang-undang Pajak Penghasilan 1984. Pada awal tahun 1992, kembali profesi akuntan publik diberi kepercayaan dari pemerintah (dalam hal ini Direktorat Jendral Pajak), untuk melakukan verifikasi pembayaran Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPnBM) yang dilakukan oleh para Pengusaha Kena Pajak (PKP). Perkembangan pasar modal Indonesia diwarnai dengan meningkatnya jumlah perusahaan yang menjual sahamnya di pasar modal. Perkembangan pasar modal Indonesia merupakan pendorong berkembangnya profesi akuntan publik Indonesia.

B. JASA YANG DIHASILKAN OLEH PROFESI AKUNTAN PUBLIK

Profesi akuntan publik menghasilkan jasa bagi masyarakat, yang dapat digolongkan ke dalam tiga kelompok yaitu: *assurance*, atestasi, dan *non-assurance*.

1. Assurance

Jasa assurance ini lebih dikenal dengan sebutan jasa audit. Jasa ini merupakan jasa profesional independen yang meningkatkan mutu informasi bagi pengambil keputusan. Informasi yang andal dan relevan diperlukan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Oleh karena itu, para pengambil keputusan mencari jasa *assurance* untuk meningkatkan mutu informasi yang akan dijadikan sebagai basis keputusan yang akan mereka lakukan. Profesional yang menyediakan jasa *assurance* harus memiliki kompetensi dan independensi berkaitan dengan informasi yang diperiksanya.

Jasa assurance bukan merupakan jasa baru yang diperlukan oleh masyarakat. Profesi akuntan publik telah lama menyediakan jasa *assurance* tentang informasi laporan keuangan historis kepada masyarakat..

Sebagai contoh di Amerika Serikat, jasa yang juga disediakan oleh profesi akuntan publik adalah jasa undian dan jasa kontes. Profesi akuntan publik di Indonesia, sejak tahun 1994 sudah menyediakan jasa assurance tentang prakiraan keuangan. Saat ini kebutuhan akan jasa assurance tentang pengendalian website juga semakin meningkat, dan profesi akuntan publik diharapkan dapat memenuhi kebutuhan jasa tersebut.

2. Jasa Atestasi (*attestation*)

Atestasi adalah suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan orang yang independen dan kompeten, tentang apakah asersi suatu entitas sesuai dalam

semua hal yang material, dengan kriteria yang telah ditetapkan. Asersi adalah pernyataan yang dibuat oleh satu pihak yang secara implisit dimaksudkan untuk digunakan oleh pihak lain (pihak ketiga). Untuk laporan keuangan historis, asersi merupakan pernyataan manajemen bahwa laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum (*generally accepted accounting principles*). Jasa atestasi profesi akuntan publik dapat dibagi menjadi empat jenis, yaitu:

a. *Jasa Auditing*

Jasa auditing mencakup pemerolehan dan penilaian bukti yang mendasari laporan keuangan historis suatu entitas yang berisi asersi yang dibuat oleh manajemen entitas tersebut. Akuntan publik yang memberikan jasa audit disebut dengan istilah auditor. Atas dasar audit yang dilaksanakan terhadap laporan keuangan historis suatu entitas, auditor menyatakan suatu pendapat mengenai apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, dan hasil usaha entitas sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Dalam menghasilkan jasa auditing ini, auditor memberikan keyakinan positif (*positive assurance*) atas asersi yang dibuat oleh manajemen dalam laporan keuangan historis. Keyakinan (*assurance*) menunjukkan tingkat kepastian yang dicapai dan yang ingin disampaikan oleh auditor bahwa simpulannya yang dinyatakan dalam laporannya adalah benar. Tingkat keyakinan yang dapat dicapai oleh auditor ditentukan oleh hasil pengumpulan bukti. Semakin banyak jumlah bukti kompeten dan relevan yang dikumpulkan, semakin tinggi tingkat keyakinan yang dicapai oleh auditor. Jasa ini merupakan jasa profesi akuntan publik yang paling dikenal dalam masyarakat dan sering kali disebut sebagai jasa tradisional profesi akuntan publik.

b. *Jasa pemeriksaan (examination)*

Istilah pemeriksaan digunakan untuk jasa lain yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik yang berupa pernyataan suatu pendapat atas kesesuaian asersi yang dibuat oleh pihak lain dengan kriteria yang telah ditetapkan. Contoh jasa pemeriksaan yang dilaksanakan oleh profesi akuntan publik adalah pemeriksaan terhadap informasi keuangan prespektif dan pemeriksaan untuk menentukan kesetiaan pengendalian intern suatu entitas dengan kriteria yang ditetapkan oleh instansi pemerintah atau badan pengatur. Dalam menghasilkan jasa pemeriksaan, akuntan publik memberikan keyakinan positif atas asersi yang dibuat oleh manajemen. Pemeriksaan yang dilaksanakan oleh profesi akuntan publik terhadap laporan keuangan historis disebut dengan istilah audit, dan akuntan publik yang menghasilkan jasa audit disebut dengan istilah auditor. Pemeriksaan oleh profesi akuntan publik selain terhadap laporan keuangan historis, misalnya terhadap informasi keuangan prospektif yang

disebut dengan istilah pemeriksaan, dan akuntan publik yang menghasilkan jasa pemeriksaan semacam ini disebut dengan praktisi. Dengan demikian, istilah audit dan auditor khusus digunakan jika jasa profesi akuntan publik berkaitan dengan atestasi atas asersi yang terkandung dalam laporan keuangan historis.

c. *Jasa review*

Jasa review terutama berupa permintaan keterangan dan prosedur analitik terhadap informasi keuangan suatu entitas dengan tujuan untuk memberikan keyakinan negatif atas asersi yang terkandung dalam informasi keuangan tersebut. Keyakinan negatif lebih rendah tingkatnya dibandingkan dengan keyakinan positif yang diberikan oleh akuntan publik dalam jasa audit dan jasa pemeriksaan, karena lingkup prosedur yang digunakan oleh akuntan publik dalam pengumpulan bukti lebih sempit dalam jasa review dibandingkan dengan yang digunakan dalam jasa audit dan jasa pemeriksaan. Dalam menghasilkan jasa audit dan pemeriksaan, akuntan publik melaksanakan berbagai prosedur berikut ini, yaitu inspeksi, observasi, konfirmasi, permintaan keterangan, pengusutan (*tracing*), pemeriksaan bukti pendukung (*vouching*), pelaksanaan ulang (*reperforming*), dan analisis. Dengan hanya dua prosedur (permintaan keterangan dan prosedur analitik) yang dilaksanakan dalam jasa review, akuntan publik memberikan keyakinan negatif atas asersi yang dibuat oleh manajemen sehingga tingkat keyakinan yang diberikan oleh akuntan dalam laporan hasil review lebih rendah dibandingkan dengan tingkat yang diberikan dalam jasa audit dan pemeriksaan.

d. *Jasa prosedur yang disepakati*

Jasa atestasi atas asersi manajemen dapat dilaksanakan oleh akuntan publik berdasarkan prosedur yang disepakati, antara klien dengan akuntan publik. Lingkup pekerjaan yang dilaksanakan oleh akuntan publik dalam menghasilkan jasa atestasi dengan prosedur yang disepakati, lebih sempit dibandingkan dengan audit dan pemeriksaan. Sebagai contoh, klien dan akuntan publik dapat bersepakat bahwa prosedur tertentu akan diterapkan terhadap unsur atau akun tertentu dalam suatu laporan keuangan, bukan terhadap semua unsur laporan keuangan. Untuk tipe jasa ini, akuntan publik dapat menerbitkan suatu ringkasan temuan atau suatu keyakinan negatif, seperti yang dihasilkan dalam jasa review.

3. *Jasa Non-assurance*

Jasa non-assurance adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang di dalamnya ia tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan temuan, atau bentuk lain keyakinan. Jenis jasa nonassurance yang dihasilkan oleh akuntan publik adalah jasa kompilasi, jasa perpajakan, dan jasa konsultasi. Dalam jasa kompilasi, akuntan publik melaksanakan berbagai jasa akuntansi

kliennya, seperti pencatatan (baik dengan manual maupun dengan komputer) transaksi akuntansi bagi kliennya sampai dengan penyusunan laporan keuangan. Jasa perpajakan meliputi bantuan yang diberikan oleh akuntan publik kepada kliennya dalam pengisian surat pemberitahuan pajak tahunan (SPT) pajak penghasilan, perencanaan pajak, dan bertindak mewakili kliennya dalam menghadapi masalah perpajakan.

Jasa konsultasi diatur dalam Standar Jasa Konsultasi. Jasa konsultasi dapat meliputi jasa-jasa berikut ini.

a. Konsultasi (*consultations*)

Untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah memberikan konsultasi atau saran profesional (*professional advice*) yang memerlukan respons segera, berdasarkan pada pengetahuan mengenai klien, keadaan, masalah teknis terkait, representasi klien, dan tujuan bersama berbagai pihak. Contoh jenis jasa ini adalah review dan komentar terhadap rencana bisnis buatan klien dan pemberian saran tentang perangkat lunak komputer yang cocok digunakan oleh klien (berdasarkan investigasi lebih lanjut oleh klien).

b. Jasa pemberian saran profesional (*advisory services*)

Untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah mengembangkan temuan, simpulan, dan rekomendasi untuk dipertimbangkan dan diputuskan oleh klien. Contoh jenis jasa ini adalah review operasional dan *improvement study*, analisis terhadap suatu sistem akuntansi, pemberian bantuan dalam proses perencanaan strategis, dan definisi persyaratan yang harus dipenuhi oleh suatu sistem informasi.

c. Jasa implementasi

Untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah mewujudkan rencana kegiatan menjadi kenyataan. Sumber daya dan personel klien digabung dengan sumber daya dan personel praktisi untuk mencapai tujuan implementasi. Praktisi bertanggung jawab kepada klien dalam hal pelaksanaan dan manajemen kegiatan perikatan. Contoh jenis jasa ini adalah penyediaan jasa instalasi sistem komputer dan jasa pendukung yang berkaitan, pelaksanaan tahap-tahap peningkatan produktivitas, dan pemberian bantuan dalam proses penggabungan (*merger*) organisasi.

d. Jasa transaksi

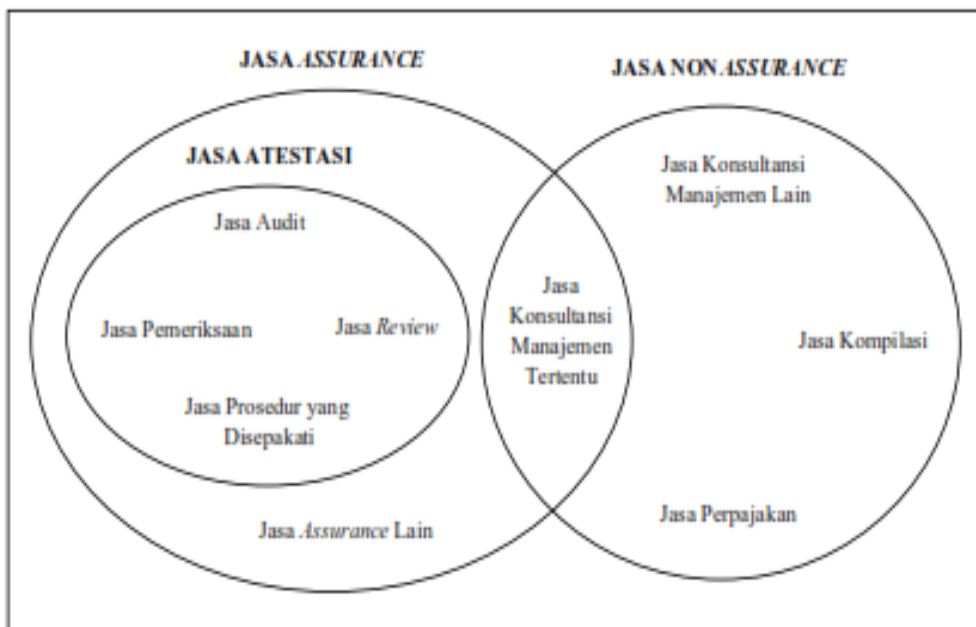
Untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah untuk menyediakan jasa yang berhubungan dengan beberapa transaksi khusus klien yang umumnya dengan pihak ketiga. Contoh jenis jasa adalah jasa pengurusan kepailitan, jasa penilaian, penyediaan informasi untuk mendapatkan pendanaan, analisis kemungkinan penggabungan usaha atau akuisisi, dan jasa pengurusan perkara pengadilan.

e. Jasa penyediaan staf dan jasa pendukung lainnya

Untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah menyediakan staf yang memadai (dalam hal kompetensi dan jumlah) dan kemungkinan jasa pendukung lain untuk melaksanakan tugas yang ditentukan oleh klien. Staf tersebut akan bekerja di bawah pengarah klien sepanjang keadaan mengharuskan demikian. Contoh jenis jasa ini adalah manajemen fasilitas pemrosesan data, pemrograman komputer, perwalian dalam rangka kepailitan, dan aktivitas controllership.

f. Jasa produk

Untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah untuk menyediakan bagi klien suatu produk dan jasa profesional sebagai pendukung atas instalasi, penggunaan, atau pemeliharaan produk tertentu. Contoh jenis jasa ini adalah penjualan dan penyerahan paket program pelatihan, penjualan dan implementasi perangkat lunak komputer, dan penjualan dan instalasi metodologi pengembangan sistem.



Gambar 1.2
Hubungan antara Jasa Assurance, Atestasi, dan Jasa Nonassurance

C. DEFINISI AUDITING

Auditing atau audit (pemeriksaan) dalam arti luas bermakna evaluasi terhadap suatu organisasi, sistem, proses, atau produk. Audit dilaksanakan oleh pihak yang kompeten, objektif, dan tidak memihak, yang disebut auditor. Tujuannya adalah untuk melakukan verifikasi bahwa subjek dari audit telah

diselesaikan atau berjalan sesuai dengan standar, regulasi, dan praktik yang telah disetujui dan diterima.

Audit terbagi menjadi 4 macam:

1. Audit Keuangan

Audit Keuangan adalah audit terhadap laporan keuangan suatu entitas (perusahaan atau organisasi) yang akan menghasilkan pendapat (opini) pihak ketiga mengenai relevansi, akurasi, dan kelengkapan laporan-laporan tersebut.

2. Audit Operasional

Audit Operasional adalah pengkajian atas setiap bagian organisasi terhadap prosedur operasi standard an metode yang diterapkan suatu organisasi dengan tujuan untuk mengevaluasi efisiensi, efektivitas, dan keekonomisan (3E).

3. Audit Ketaatan

Audit Ketaatan adalah proses kerja yang menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, standar, dan aturan tertentu yang ditetapkan oleh pihak yang berwenang.

4. Audit Investigasi

Audit Investigasi adalah serangkaian kegiatan mengenali (recognize), mengidentifikasi (identify), dan menguji (examine) secara detail informasi dan fakta-fakta yang ada untuk mendukung proses hukum atas dugaan penyimpangan yang dapat merugikan keuangan suatu entitas (perusahaan/ organisasi/ Negara/daerah).

Jadi auditing atau audit adalah suatu rangkaian kegiatan yang menyangkut:

1. Proses pengumpulan dan evaluasi bahan bukti

2. Informasi yang dapat diukur. Informasi yang dievaluasi adalah informasi yang dapat diukur. Hal-hal yang bersifat kualitatif harus dikelompokkan dalam kelompok yang terukur, sehingga dapat dinilai menurut ukuran yang jelas, seumpamanya Baik Sekali, Baik, Cukup, Kurang Baik, dan Tidak Baik dengan ukuran yang jelas kriterianya.

3. Entitas ekonomi. Untuk menegaskan bahwa yang diaudit itu adalah kesatuan, baik berupa Perusahaan, Divisi, atau yang lain.

4. Dilakukan oleh seseorang (atau sejumlah orang) yang kompeten dan independen yang disebut sebagai Auditor.

5. Menentukan kesesuaian informasi dengan kriteria penyimpangan yang ditemukan. Penentuan itu harus berdasarkan ukuran yang jelas. Artinya, dengan kriteria apa hal tersebut dikatakan menyimpang.

6. Melaporkan hasilnya. Laporan berisi informasi tentang kesesuaian antara informasi yang diuji dan kriterianya, atau ketidaksesuaian informasi yang diuji dengan kriterianya serta menunjukkan fakta atas ketidaksesuaian tersebut.

D. DEFINISI AUDITING DITINJAU DARI SUDUT PROFESI AKUNTAN PUBLIK

Definisi auditing jika ditinjau dari sudut profesi akuntan publik, adalah pemeriksaan (*examination*) secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut.

Pemeriksaan yang dilaksanakan oleh auditor independen ditujukan terhadap pernyataan mengenai kegiatan ekonomi yang disajikan oleh suatu organisasi dalam laporan keuangannya. Pemeriksaan ini dilakukan oleh auditor independen untuk menilai kewajaran informasi yang tercantum dalam laporan keuangan. Auditor yang melaksanakan audit atas laporan keuangan historis disebut dengan auditor independen. Dalam buku ini, istilah auditor jika tidak diikuti dengan kata yang lain, yang dimaksudkan adalah auditor independen.

Auditing bukan merupakan cabang akuntansi, tetapi merupakan suatu disiplin bebas, yang mendasarkan diri pada hasil kegiatan akuntansi dan data kegiatan lainnya. Sedangkan Akuntansi merupakan proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, dan penyajian transaksi keuangan perusahaan atau organisasi lain. Hasil akhir proses akuntansi adalah laporan keuangan yang dipakai oleh manajemen untuk mengukur dan menyampaikan data keuangan dan data kegiatan yang lain.

Di pihak lain, auditing ditujukan untuk menentukan secara objektif keandalan informasi yang disampaikan oleh manajemen dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, auditing harus dilaksanakan oleh pihak yang bebas dari manajemen dan harus dapat diandalkan ditinjau dari sudut profesinya.

SOAL LATIHAN

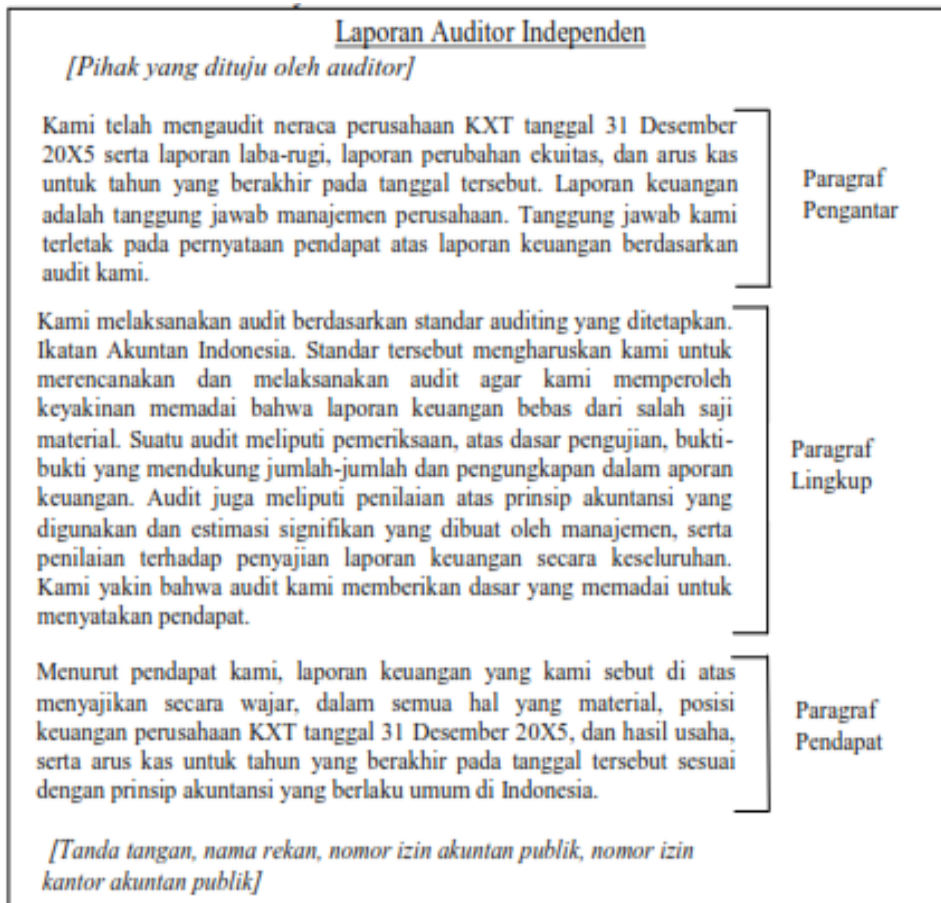
1. Jelaskan faktor-faktor yang mendorong timbul dan berkembangnya profesi akuntan publik di suatu negara!
2. Semakin banyak badan usaha berbentuk Perseroan Terbatas (PT) di suatu negara, menyebabkan semakin banyak jumlah auditor independen yang diperlukan oleh masyarakat. Benarkah demikian?
3. Gambarkan struktur hubungan antara profesi akuntan publik dengan manajemen perusahaan dan pemakai informasi keuangan.
4. Manfaat apa saja yang diperoleh manajemen perusahaan dan pemakai informasi keuangan dari jasa auditing yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik?
5. Mengapa manajemen perusahaan memerlukan jasa profesi akuntan publik?
6. Mengapa investor, kreditor, dan instansi perpajakan memerlukan jasa profesi akuntan publik?
7. Siapa sajakah yang bertanggung jawab atas informasi yang disajikan dalam laporan keuangan?
8. Siapakah yang bertanggung jawab atas informasi yang disajikan dalam laporan audit?
9. Apa definisi auditing dalam arti luas?
10. Sebutkan 4 macam dari audit!

BAB 2

LAPORAN AUDIT

Sebelum mempelajari prosedur audit secara mendalam, perlu dipahami lebih dahulu isi laporan audit agar bisa mengetahui ke mana auditing diarahkan. Isi laporan audit baku terkait pada format yang telah ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

Gambar 1.3 di bawah ini menyajikan isi laporan yang akan dipakai untuk menjelaskan makna kata, frasa, dan kalimat yang dicantumkan di dalamnya.



Gambar 1.3 Laporan Audit Baku

Laporan audit merupakan media yang dipakai oleh auditor dalam berkomunikasi dengan masyarakat lingkungannya. Dalam laporan tersebut auditor menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran laporan keuangan auditor. Pendapat auditor tersebut disajikan dalam suatu laporan tertulis yang umumnya berupa laporan audit baku. Laporan audit baku terdiri dari tiga paragraf, yaitu paragraf pengantar (*introductory paragraph*), paragraf lingkup (*scope paragraph*), dan paragraf pendapat (*opinion paragraph*).

Paragraf pengantar dicantumkan sebagai paragraf pertama laporan audit

baku. Terdapat tiga fakta yang diungkapkan oleh auditor dalam paragraf pengantar, yaitu fakta pertama adalah tipe jasa yang diberikan oleh auditor. Kedua adalah objek yang diaudit, dan yang ke tiga adalah pengungkapan tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan dan tanggung jawab auditor atas pendapat yang diberikan terhadap laporan keuangan berdasarkan hasil auditnya.

Paragraf lingkup berisi pernyataan ringkas mengenai lingkup audit yang dilaksanakan oleh auditor, dan paragraf pendapat berisi pernyataan ringkas mengenai pendapat auditor tentang kewajaran laporan keuangan auditan.

A. ANALISIS TERHADAP LAPORAN AUDIT

Dalam laporan audit tersebut mengandung enam unsur penting, yaitu: (1) pihak yang dituju, (2) paragraf pengantar, (3) paragraf lingkup, (4) paragraf pendapat, (5) nama auditor, (6) nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik, dan tanda tangan, serta tanggal laporan audit.

Berikut ini dijelaskan isi tiga unsur dari enam unsur penting laporan audit baku yaitu paragraf pengantar, paragraf lingkup, dan paragraf pendapat.

Paragraf Pengantar

Paragraf pertama laporan audit baku tersebut merupakan paragraf pengantar. Dalam paragraf ini terdapat tiga kalimat, yaitu kalimat pertama menjelaskan objek yang menjadi sasaran auditing, sedangkan kalimat kedua dan ketiga menjelaskan tanggung jawab manajemen dan tanggung jawab auditor.

Objek yang menjadi sasaran audit kalimat pertama yang berbunyi

"Kami telah mengaudit neraca PT X tanggal 31 Desember 20X2 serta laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, serta laporan arus kas untuk tahun yang terakhir pada tanggal tersebut" berisi dua hal penting berikut ini.

- a. Auditor memberikan pendapat atas laporan keuangan setelah ia melakukan audit atas laporan tersebut.
- b. Objek yang diaudit oleh auditor bukanlah catatan akuntansi melainkan
- c. laporan keuangan kliennya yang meliputi neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas.

Berikut ini diuraikan maksud tiap-tiap butir makna yang terkandung dalam kalimat pertama tersebut.

Auditor memberikan pendapat atas laporan keuangan setelah ia melakukan audit atas laporan keuangan. Dalam kalimat pertama tersebut terdapat kata-kata "Kami telah mengaudit ...dan seterusnya." Pernyataan ini bermaksud auditor tidak menyusun laporan keuangan kliennya, tetapi melakukan audit dengan

tujuan untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan tersebut. Memang, adakalanya dalam melakukan pekerjaannya, auditor membantu klien menyusun laporan keuangan kliennya, tetapi harus dibedakan antara perikatan untuk penyusunan laporan keuangan dengan perikatan untuk audit atas laporan keuangan.

Objek yang diaudit oleh auditor bukanlah catatan akuntansi kliennya, melainkan laporan keuangan perusahaan yang meliputi neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas. Auditor melakukan audit terhadap informasi yang disajikan dalam laporan keuangan kliennya. Ia mengumpulkan bukti-bukti tentang kewajaran informasi yang tercantum dalam laporan keuangan dengan cara memeriksa catatan akuntansi yang mendukung laporan keuangan. Di samping itu, auditor juga mengumpulkan informasi penguat (*corroborating information*), seperti secara langsung meminta bukti dari pihak luar (seperti dari bank, debitur, dan kreditur), dan mengumpulkan bukti fisik, serta bukti-bukti lainnya. Dalam membuktikan kewajaran laporan keuangan kliennya auditor tidak hanya memeriksa catatan akuntansi kliennya. Maka tidaklah benar jika dikatakan bahwa objek auditing adalah catatan akuntansi klien.

Laporan keuangan yang menjadi objek auditing tidak hanya terdiri dari neraca, namun meliputi pula laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas. Pada masa permulaan profesi akuntan publik, laporan audit terutama hanya diperuntukkan bagi para kreditur jangka pendek. Ketika itu banyak perusahaan yang berpendapat bahwa laporan laba-rugi merupakan laporan rahasia yang tidak diperuntukkan bagi pihak luar perusahaan. Para kreditur dalam masa itu hanya membatasi analisisnya pada neraca saja. Oleh karena itu, auditor pada masa itu juga membatasi objek auditnya pada neraca saja.

Pada masa sekarang, para investor justru memerlukan informasi laba tahunan dalam mempertimbangkan investasinya. Auditing pada masa sekarang tidak lagi terbatas terhadap neraca saja, tetapi meliputi juga informasi yang disajikan dalam laporan laba-rugi dan laporan perubahan ekuitas. Pendapat auditor mengenai kewajaran laba bersih yang tercantum dalam laporan laba-rugi dan laporan perubahan ekuitas, sama pentingnya dengan pendapat mengenai kewajaran informasi yang disajikan dalam neraca. Perkembangan yang terakhir bahkan menunjukkan bahwa objek auditing meliputi pula laporan arus kas. Jika neraca dan laporan laba-rugi dapat dipengaruhi oleh pemilihan metode akuntansi, seperti metode depresiasi, metode pemisahan pengeluaran modal (*capital expenditures*) dengan pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*), di lain pihak laporan arus kas tidak terpengaruh oleh pemilihan

metode akuntansi sehingga laporan arus kas ini dapat digunakan sebagai alat untuk menguji keandalan neraca, laporan laba-rugi dan laporan perubahan ekuitas. Obyek auditing pada masa sekarang ini meliputi hal-hal sebagai berikut:

- a. Neraca.
- b. Laporan Laba-Rugi.
- c. Laporan perubahan modal.
- d. Laporan arus kas.

Tanggung jawab auditor. Kalimat kedua dan ketiga paragraf pengantar berbunyi sebagai berikut. "Laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen perusahaan. Tanggung jawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan-keuangan berdasarkan audit kami." Tanggung jawab atas kewajaran laporan keuangan terletak di tangan manajemen, bukan di tangan auditor. Di atas telah disebutkan bahwa klien adalah pihak yang menyusun laporan keuangan, sedangkan auditor adalah pihak yang melakukan audit atas kewajaran laporan keuangan tersebut. Oleh karena itu, manajemen adalah pihak yang bertanggung jawab atas kewajaran laporan keuangan yang dibuatnya dan hanya manajemen yang mempunyai wewenang untuk mengubah apa yang disajikan dalam laporan keuangannya. Auditor bertanggung jawab atas pernyataan pendapat atas laporan keuangan, berdasarkan audit yang telah dilaksanakan atas laporan keuangan tersebut.

Jika dalam audit, auditor tidak menyetujui penyajian unsur tertentu dalam laporan keuangan yang material jumlahnya, maka langkah pertama yang harus ditempuh oleh auditor adalah membicarakan hal tersebut dengan manajemen, dengan menyertakan penjelasan mengenai dasar pikiran atau alasan ketidaksetujuan auditor terhadap penyajian unsur tersebut. Apabila manajemen menyetujui alasan auditor, masalah tersebut selesai, dan unsur tersebut disajikan dalam laporan keuangan sesuai dengan saran auditor. Jika manajemen menolak alasan auditor, maka auditor sama sekali tidak mempunyai wewenang untuk mengubah informasi yang disajikan dalam laporan keuangan sesuai dengan pendapatnya, tetapi auditor dapat memberikan pengecualian dalam pendapatnya. Dalam laporannya, auditor dapat memberikan pendapat bahwa laporan keuangan yang diauditnya menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan, kecuali unsur tertentu yang dikecualikan. Manajemen (sebagai penyusun laporan keuangan) adalah pihak yang bertanggung jawab atas kewajaran laporan keuangan, sedangkan auditor bertanggung jawab atas pendapat yang diberikan atas laporan keuangan berdasarkan audit yang dilaksanakan terhadap laporan keuangan tersebut.

Paragraf Lingkup

Paragraf lingkup berisi pernyataan auditor bahwa auditnya dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan oleh organisasi profesi akuntan publik dan beberapa penjelasan tambahan tentang standar auditing tersebut, serta suatu pernyataan keyakinan bahwa audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing tersebut memberikan dasar yang memadai bagi auditor untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan auditan.

Standar Auditing

Kalimat pertama dalam paragraf lingkup berbunyi sebagai berikut. "*Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia*". Dalam kalimat ini auditor menyatakan bahwa audit yang dilakukan atas laporan keuangan bukan sebarang audit, melainkan audit yang dilaksanakan berdasarkan standar yang ditetapkan oleh badan penyusun standar (*standard setting body*). Di Indonesia, badan yang berwenang menyusun standar auditing adalah Dewan Standar Profesional Akuntan Publik, Kompartemen Akuntan Publik, dan Ikatan Akuntan Indonesia. Tidak setiap orang yang dapat melakukan audit terhadap laporan keuangan dapat menyatakan bahwa auditnya dilakukan berdasarkan standar auditing. Standar auditing mengatur syarat-syarat diri auditor, pekerjaan lapangan, dan penyusunan laporan audit.

Menurut Webster's New International Dictionary standar adalah sesuatu yang ditentukan oleh penguasa, sebagai suatu peraturan untuk mengukur kualitas, berat, luas, nilai, atau mutu. Jika diterapkan dalam auditing, standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit. Standar auditing amengandung pula pengertian sebagai suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing.

Standar auditing terdiri dari sepuluh standar dan semua Pernyataan Standar Auditing (PSA) yang berlaku. Sepuluh standar auditing dibagi menjadi tiga kelompok yaitu: (a) Standar umum, (b) Standar pekerjaan lapangan, (c) Standar pelaporan. Standar umum mengatur syarat-syarat diri auditor; standar pekerjaan lapangan mengatur mutu pelaksanaan auditing dan standar pelaporan memberikan panduan bagi auditor dalam mengkomunikasikan hasil auditnya melalui laporan audit kepada pemakai informasi keuangan Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia disajikan berikut ini.

- a. Standar Umum (*General Standards*)
 - 1) Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor.

- 2) Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
 - 3) Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
- b. Standar Pekerjaan Lapangan (*Standards of Fieldwork*)
1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
 2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
- c. Standar Pelaporan (*Standards of Reporting*)
1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
 2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
 3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
 4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal, nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

Melihat secara sepintas isi standar auditing tersebut di atas menjadi jelas bahwa tidak setiap orang yang dapat melakukan audit terhadap laporan keuangan,

dapat memberikan pernyataan bahwa auditnya dilaksanakan berdasarkan standar auditing tersebut. Di samping itu, tidak setiap auditor yang melakukan audit terhadap laporan keuangan kliennya dapat memberikan pernyataan bahwa auditnya dilaksanakan berdasarkan standar auditing. Ada kemungkinan salah satu atau beberapa standar tersebut di atas (standar umum ketiga misalnya) tidak dapat dipenuhi.

Penjelasan Ringkas Standar Auditing

Kalimat kedua dalam paragraf lingkup berbunyi sebagai berikut: "Standar tersebut mengharuskan kami untuk merencanakan dan melaksanakan audit agar kami memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material." Kalimat ini berisi tiga pernyataan auditor sebagai berikut.

- a. Audit yang dilaksanakan oleh auditor merupakan proses yang terencana.
- b. Audit ditujukan untuk memperoleh keyakinan (assurance)
- c. memadai, bukan absolut sehingga dengan demikian terdapat risiko di dalam audit yang dilaksanakan oleh auditor.
- d. Auditor menggunakan konsep materialitas. Suatu audit direncanakan dan dilaksanakan untuk menemukan salah saji material, namun bukan semua salah saji dalam laporan keuangan.

Kalimat ketiga dalam paragraf lingkup berbunyi sebagai berikut: "Suatu audit meliputi pemeriksaan, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan". Dalam kalimat tersebut auditor menyampaikan pesan kepada pemakai laporannya sebagai berikut.

- a. Dalam perikatan umum, auditor melaksanakan auditnya atas dasar pengujian, bukan atas dasar pemeriksaan terhadap seluruh bukti.
- b. Pemahaman memadai atas pengendalian intern merupakan dasar untuk menentukan jenis dan luas pengujian yang dilakukan dalam pemeriksaan.
- c. Luas pengujian dan pemilihan prosedur audit ditentukan oleh pertimbangan auditor atas dasar pengalamannya.
- d. Dalam audit, auditor melakukan pemeriksaan atas bukti audit, yang tidak hanya terbatas pada catatan akuntansi klien saja, namun mencakup informasi penguat (corroborating information).

Dalam perikatan umum, auditor melaksanakan auditnya atas dasar pengujian (test), bukan atas dasar pemeriksaan atas seluruh bukti. Perikatan yang dibuat oleh klien dengan auditor dapat dibagi menjadi dua macam, yaitu perikatan umum

(general engagement) dan perikatan khusus (special engagement). Perikatan umum mencakup audit atas kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh klien, sedangkan perikatan khusus meliputi perikatan selain audit terhadap laporan keuangan, misalnya perikatan yang tujuannya untuk menemukan kecurangan manajer tertentu dalam perusahaan.

Pengujian (test) adalah pemeriksaan karakteristik sebagian dari keseluruhan, sebagai dasar untuk menarik simpulan mengenai karakteristik keseluruhan tersebut. Pertimbangan ekonomi merupakan alasan dilakukannya pemeriksaan terhadap sebagian bukti audit, bukan terhadap keseluruhan bukti. Jika dengan pemeriksaan terhadap karakteristik sebagian bukti, auditor dapat menarik simpulan secara andal mengenai karakteristik keseluruhan bukti, tidak ekonomis bagi auditor untuk melakukan pemeriksaan terhadap seluruh bukti yang mendukung informasi yang dicantumkan dalam laporan keuangan yang diauditnya. Oleh karena itu, dalam perikatan umum, auditor selalu mendasarkan audit atas sebagian bukti audit (disebut dengan istilah test atau pengujian), untuk mengambil simpulan mengenai keseluruhan bukti tersebut.

Pemahaman memadai atas pengendalian intern merupakan dasar untuk menentukan jenis dan lingkup pengujian yang dilakukan dalam audit. Karena audit didasarkan atas pengujian maka dalam setiap audit, pemilihan teknik pengambilan sampel menjadi penting. Pemilihan teknik pengambilan sampel dan ukuran sampel (sample size) didasarkan atas kuat atau lemahnya pengendalian intern yang berlaku dalam perusahaan klien.

Luas pengujian dan pemilihan prosedur audit ditentukan oleh pertimbangan auditor atas dasar pengalamannya. Ukuran sampel ditentukan oleh auditor atas dasar penilaiannya terhadap kuat atau lemahnya pengendalian intern yang berlaku dalam perusahaan klien. Bukan klien yang menentukan ukuran sampel yang harus diambil oleh auditor. Prosedur audit merupakan proses pengumpulan bukti yang dilakukan oleh auditor dalam audit. Pemilihan prosedur audit yang akan diterapkan oleh auditor terhadap objek audit tertentu, sepenuhnya berada di tangan auditor dan bukan atas dasar anjuran, perintah, atau pertimbangan klien.

Dalam auditnya, auditor tidak hanya melakukan pengujian terbatas pada catatan akuntansi klien, tetapi juga menempuh prosedur audit lain yang dipandang perlu oleh auditor untuk mendapatkan informasi penguat. Catatan akuntansi bukanlah satu-satunya sumber untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan. Dalam pemeriksaan atas unsur-unsur tertentu yang tercantum dalam laporan keuangan, auditor sering kali menempuh prosedur audit lain untuk memperoleh informasi penguat seperti membuktikan adanya (eksistensi) unsur tersebut secara fisik, meminta konfirmasi (penegasan) dari pihak luar perusahaan klien, menguji mutu sediaan barang (inventory) dengan bantuan ahli dari luar perusahaan.

Kalimat keempat dalam paragraf lingkup berbunyi sebagai berikut: "Audit juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan". Kalimat ini menjelaskan lebih mendalam karakteristik audit yang dilaksanakan oleh auditor. Dalam kalimat ini auditor menyatakan bahwa ia menggunakan pertimbangan dalam menetapkan dan mengevaluasi penyajian laporan keuangan yang dilakukan oleh manajemen. Dengan menyebutkan frasa "estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen", auditor mengingatkan bahwa laporan keuangan tidak seluruhnya berisi fakta, namun sebagian disajikan berdasarkan estimasi.

Kalimat kelima dalam paragraf lingkup berbunyi sebagai berikut: "Kami yakin bahwa audit kami memberikan dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat." Kalimat ini mengidentifikasi keterbatasan lain audit yang dilaksanakan oleh auditor bahwa pendapat yang dinyatakan oleh auditor hanya dilandasi oleh dasar yang memadai, bukan dasar yang konklusif atau absolut. Dasar yang memadai untuk memberikan pendapat ini adalah konsisten dengan konsep "pemeriksaan berdasarkan pengujian" dan "keyakinan memadai" yang disebutkan dalam kalimat sebelumnya. Kalimat ini juga berisi suatu pernyataan oleh auditor bahwa ia telah membuat simpulan positif mengenai lingkup pekerjaan audit yang telah dilaksanakan.

Paragraf Pendapat (Opinion Paragraph)

Paragraf ketiga dalam laporan audit baku merupakan paragraf yang digunakan oleh auditor untuk menyatakan pendapatnya mengenai laporan keuangan yang disebutkannya dalam paragraf pengantar. Dalam paragraf ini auditor menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran laporan keuangan auditan, dalam semua hal yang material yang didasarkan atas kesesuaian penyusunan laporan keuangan tersebut dengan prinsip akuntansi berterima umum.

Paragraf pendapat dalam contoh laporan audit baku pada Gambar 1.3 tersebut berisi pendapat wajar tanpa pengecualian yang dikenal dengan istilah lain, yaitu *unqualified opinion* atau *clean opinion*. Jika auditor tidak dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup atau jika hasil pengujian auditor menunjukkan bahwa laporan keuangan yang diauditnya disajikan tidak wajar, maka auditor perlu menerbitkan laporan audit selain laporan yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian.

Ada empat tipe pokok laporan audit yang diterbitkan oleh auditor sebagai berikut.

- a. Laporan yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion report*).

- b. Laporan yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan (unqualified opinion report with explanatory language).
- c. Laporan yang berisi pendapat wajar dengan pengecualian (qualified opinion report).
- d. Laporan yang berisi pendapat tidak wajar (adverse opinion report).
- e. Laporan yang di dalamnya auditor tidak menyatakan pendapat (disclaimer of opinion report).

Pendapat Wajar tanpa Pengecualian (Unqualified Opinion)

Pendapat wajar tanpa pengecualian diberikan oleh auditor jika tidak terjadi pembatasan dalam lingkup audit dan tidak terdapat pengecualian yang signifikan mengenai kewajaran dan penerapan prinsip akuntansi berterima umum dalam penyusunan laporan keuangan, konsistensi penerapan prinsip akuntansi berterima umum tersebut, serta pengungkapan memadai dalam laporan keuangan.

Laporan audit yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian adalah laporan yang paling dibutuhkan oleh semua pihak, baik oleh klien, pemakai informasi keuangan, maupun oleh auditor. Contoh laporan audit yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian disajikan pada Gambar 1.3.

Kata wajar dalam paragraf pendapat mempunyai makna, yaitu (1) bebas dari keragu-raguan dan ketidakjujuran, (2) lengkap informasinya. Pengertian wajar ini tidak hanya terbatas pada jumlah jumlah rupiah dan pengungkapan yang tercantum dalam laporan keuangan, namun meliputi pula ketepatan penggolongan informasi, seperti penggolongan aktiva atau utang ke dalam kelompok lancar dan tidak lancar, biaya usaha, dan biaya di luar usaha.

Laporan keuangan dianggap menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha suatu organisasi, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum jika memenuhi kondisi berikut ini.

1. Prinsip akuntansi berterima umum digunakan untuk menyusun laporan keuangan.
2. Perubahan penerapan prinsip akuntansi berterima umum dari periode ke periode telah cukup dijelaskan.
3. Informasi dalam catatan-catatan yang mendukungnya telah digambarkan dan dijelaskan dengan cukup dalam laporan keuangan, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

Jika laporan keuangan menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan klien dan tidak terdapat hal-hal yang memerlukan bahasa penjelasan, auditor dapat menerbitkan laporan audit baku, seperti yang dicantumkan dalam Gambar 1.3.

Laporan yang Berisi Pendapat Wajar tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan (Unqualified Opinion Report with Explanatory Language)

Jika terdapat hal-hal yang memerlukan bahasa penjelasan, namun laporan keuangan tetap menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan klien, auditor dapat menerbitkan laporan audit baku, seperti yang dicantumkan dalam Gambar 1.3 ditambah dengan bahasa penjelasan. Contoh laporan audit yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan disajikan pada Gambar 1.4.

Pendapat Wajar dengan Pengecualian (Qualified Opinion)

Jika auditor menjumpai kondisi-kondisi berikut maka ia memberikan pendapat wajar dengan pengecualian dalam laporan audit.

1. Lingkup audit dibatasi oleh klien.
2. Auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit penting atau tidak dapat memperoleh informasi penting karena kondisi-kondisi yang berada di luar kekuasaan klien maupun auditor.
3. Laporan keuangan tidak disusun sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.
4. Prinsip akuntansi berterima umum yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan tidak diterapkan secara konsisten.

Pendapat wajar dengan pengecualian diberikan oleh auditor jika dalam auditnya auditor menemukan salah satu dari kondisi a sampai dengan d, seperti tersebut di atas. Pendapat ini hanya diberikan jika secara keseluruhan laporan keuangan yang disajikan oleh klien adalah wajar. Dalam pendapat ini auditor menyatakan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh klien adalah wajar, tetapi ada beberapa unsur yang dikecualikan, yang pengecualiannya tidak mempengaruhi kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.

Pendapat tidak Wajar (Adverse Opinion)

Pendapat tidak wajar merupakan kebalikan pendapat wajar tanpa pengecualian. Akuntan memberikan pendapat tidak wajar jika laporan keuangan klien tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas perusahaan klien. Auditor memberikan pendapat tidak wajar, jika ia tidak dibatasi lingkup auditnya sehingga ia dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup untuk mendukung pendapatnya. Jika laporan keuangan diberi pendapat tidak wajar oleh auditor, maka informasi yang disajikan oleh klien dalam laporan keuangan sama sekali tidak dapat dipercaya sehingga tidak dapat dipakai oleh pemakai informasi keuangan untuk pengambilan keputusan.

<u>Laporan Auditor Independen</u>	
<i>[Pihak yang dituju oleh auditor]</i>	
Kami telah mengaudit neraca perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X5 serta laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut. Laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen perusahaan. Tanggung jawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit kami.] Paragraf Pengantar
Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar tersebut mengharuskan kami untuk merencanakan dan melaksanakan audit agar kami memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Suatu audit meliputi pemeriksaan, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Audit juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Kami yakin bahwa audit kami memberikan dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat.] Paragraf Lingkup
Menurut pendapat kami, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X5, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.] Paragraf Pendapat
Seperti telah dijelaskan pada Catatan X dalam catatan atas laporan keuangan, perusahaan mengubah metode perhitungan depresiasi dalam tahun 20X5.] Paragraf Penjelasan
<i>[Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik]</i>	
<i>[Tanggal]</i>	

Gambar 1.4
Laporan Audit yang Berisi Pendapat Wajar tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan

Pernyataan tidak memberikan pendapat (Disclaimer of Opinion)

Jika auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan, maka laporan audit ini disebut dengan laporan tanpa pendapat (no opinion report). Kondisi yang menyebabkan auditor menyatakan tidak memberikan pendapat adalah berikut ini.

1. Pembatasan yang luar biasa sifatnya terhadap lingkup audit.
2. Auditor tidak independen dalam hubungannya dengan kliennya.

Perbedaan antara pernyataan tidak memberikan pendapat dengan pendapat tidak wajar (adverse opinion) adalah pendapat tidak wajar ini diberikan dalam

keadaan auditor mengetahui adanya ketidakwajaran laporan keuangan klien, sedangkan auditor menyatakan tidak memberikan pendapat (no opinion) karena ia tidak cukup memperoleh bukti mengenai kewajaran laporan keuangan audit atau karena ia tidak independen dalam hubungannya dengan klien.

B. PRINSIP AKUNTANSI BERTERIMA UMUM DI INDONESIA

Standar pelaporan pertama dalam standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia menyebutkan bahwa "laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia". Begitu juga, paragraf pendapat laporan auditor baku yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia menggunakan kriteria prinsip akuntansi berterima umum seperti tercermin pada anak kalimat " ..., sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia" (lihat Gambar 1.3 Laporan Audit Baku).

Badan penyusun standar yang berwenang untuk mengeluarkan standar akuntansi Indonesia adalah Dewan Standar Akuntansi Keuangan, Ikatan Akuntan Indonesia, sebagai organisasi profesi akuntan Indonesia.

Menurut SA Seksi 508 Laporan Auditor atas Laporan Keuangan Auditan, mulai Agustus 2001, profesi akuntan publik Indonesia mengubah anak kalimat yang sebelumnya berbunyi sebagai berikut. " ..., sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum", menjadi "..., sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia". Dalam modul ini, istilah prinsip akuntansi yang berlaku umum digunakan sepanjang menyangkut ketentuan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia. Namun, apabila menyangkut pedoman pengukuran, pendefinisian, pengakuan, dan pengungkapan transaksi keuangan untuk penyusunan laporan keuangan, dalam buku ini digunakan istilah prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia.

Para pemakai laporan keuangan mendasarkan keputusan atas hasil analisis mereka terhadap informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Para investor dan kreditur mempertimbangkan risiko investasi mereka atas dasar kemampuan tiap-tiap perusahaan dalam menghasilkan laba. Hal ini hanya dapat dilakukan dengan membandingkan laporan keuangan yang dihasilkan oleh berbagai perusahaan. Agar laporan keuangan yang dihasilkan oleh berbagai perusahaan dapat diperbandingkan satu dengan lainnya, maka laporan keuangan berbagai perusahaan harus disusun atas dasar prinsip akuntansi berterima umum.

Auditor mempunyai fungsi meningkatkan mutu penyajian laporan keuangan perusahaan kepada masyarakat, dengan cara melaksanakan audit atas kewajaran laporan keuangan tersebut ditinjau dari kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi berterima umum. Auditor memberikan sumbangan kepada masyarakat dalam

menjadikan laporan keuangan berbagai perusahaan untuk dapat diperbandingkan. Dengan cara ini masyarakat (khususnya para investor, kreditur, calon investor, dan calon kreditur) dapat mempertimbangkan dengan baik keputusan yang akan diambilnya dalam menginvestasikan dana mereka berdasarkan informasi keuangan yang dapat diperbandingkan di antara berbagai perusahaan.

1. Konsistensi

Standar pelaporan kedua (disebut di sini sebagai standar konsistensi) berbunyi sebagai berikut:

"Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya".

Sumbangan kepada masyarakat dalam menjadikan laporan keuangan

Tujuan standar konsistensi adalah untuk memberikan keyakinan jika daya banding laporan keuangan di antara dua periode dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi, auditor harus mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporan auditnya. Juga dinyatakan secara tersirat dalam tujuan standar tersebut bahwa prinsip akuntansi tersebut telah diamati konsistensi penerapannya dalam setiap periode akuntansi yang bersangkutan. Standar pelaporan tersebut secara tersirat mengandung arti bahwa auditor puas bahwa daya banding laporan keuangan di antara dua periode akuntansi tidak dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi dan bahwa prinsip akuntansi tersebut telah diterapkan secara konsisten di antara dua periode akuntansi baik karena; (1) tidak terjadi perubahan prinsip akuntansi atau, (2) terdapat perubahan prinsip akuntansi atau metode penerapannya, namun dampak perubahan prinsip akuntansi terhadap daya banding laporan keuangan tidak material. Dalam keadaan tersebut, auditor tidak perlu membuat pengungkapan mengenai konsistensi dalam laporan auditnya.

Penerapan semestinya standar konsistensi, menuntut auditor independen untuk memahami hubungan antara konsistensi dengan daya banding laporan keuangan. Walaupun ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dapat menyebabkan kurangnya daya banding laporan keuangan, namun faktor lain yang tidak berhubungan dengan konsistensi dapat pula menyebabkan kurangnya daya banding laporan keuangan.

2. Standar Umum

Standar umum berhubungan dengan persyaratan pribadi auditor. Meskipun seseorang ahli dalam bidang keuangan, bidang pemasaran, atau bahkan bidang auditing, tidaklah berarti ia memenuhi standar-standar yang tergolong dalam

standar umum.

Keahlian dan pelatihan teknis auditor. Standar umum pertama, mengatur persyaratan keahlian auditor dalam menjalankan profesinya. Auditor harus telah menjalani pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup dalam praktik akuntansi dan teknik auditing.

Profesi akuntan publik adalah salah satu profesi yang ada di Indonesia. Suatu profesi adalah suatu lingkungan pekerjaan dalam masyarakat yang memerlukan syarat-syarat kecakapan dan kewenangan. Untuk melindungi masyarakat dari adanya praktik-praktik akuntan publik yang tidak semestinya, pemerintah telah mengatur pemakaian gelar akuntan dalam UU No. 34 tahun 1954. Undang-undang inilah yang mengatur syarat-syarat kecakapan dan kewenangan setiap orang yang terjun dalam profesi akuntan publik. Ada tiga hal yang perlu dicatat dari UU No. 34 Tahun 1954 ini, yaitu sebagai berikut.

- a. Akuntan harus sarjana lulusan Fakultas Ekonomi Perguruan Tinggi Negeri atau mempunyai ijazah yang disamakan. Pertimbangan persamaan ini berada di tangan Panitia Ahli Pertimbangan Persamaan Ijazah Akuntan.
- b. Akuntan tersebut harus terdaftar dalam register negara yang diselenggarakan oleh Departemen Keuangan dan memperoleh izin menggunakan gelar akuntan dari departemen tersebut.
- c. Menjalankan pekerjaan auditor dengan memakai nama kantor akuntan,
- d. biro akuntan, atau nama lain yang memuat nama akuntan atau akuntansi, hanya diizinkan jika pemimpin kantor atau biro tersebut dipegang oleh seorang atau beberapa orang akuntan.

Di samping akuntan harus telah menjalani pendidikan formal sebagai akuntan, seperti diatur dalam UU No. 34 tahun 1954 tersebut, **standar umum yang pertama** mensyaratkan akuntan publik harus menjalani pelatihan teknis yang cukup dalam praktik akuntansi dan prosedur audit. Pendidikan formal akuntan publik dan pengalaman kerja dalam profesinya merupakan dua hal yang saling melengkapi. Oleh karena itu, apabila seseorang memasuki karier sebagai akuntan publik, ia harus lebih dulu mencari pengalaman profesi di bawah pengawasan akuntan senior yang lebih berpengalaman. Di samping itu, pelatihan teknis yang cukup mempunyai arti pula bahwa akuntan harus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam dunia usaha dan profesinya. Agar akuntan yang baru selesai menempuh pendidikan formalnya dapat segera menjalani pelatihan teknis dalam profesinya, pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun

sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh izin praktik dalam profesi akuntan publik (SK Menteri Keuangan No. 43/KMK.017/1997 Tanggal 27 Januari 1997).

Karena dunia usaha selalu mengalami perubahan dan perkembangan, maka akuntansi yang merupakan penyedia informasi keuangan bagi masyarakat bisnis tidak bisa tidak harus selalu mengikuti perubahan dan perkembangan tersebut. Akuntan publik juga perlu selalu mengikuti perkembangan bidang akuntansi agar tetap dapat menyediakan jasa yang bermanfaat bagi lingkungan masyarakatnya. Pendidikan formal dan pelatihan teknik yang pada awal memasuki profesi akuntan publik telah dipenuhi oleh seorang akuntan publik, perlu diperbarui setiap saat untuk menyesuaikan dengan perkembangan bidang akuntansi. Untuk memenuhi kebutuhan tersebut, organisasi profesi akuntan publik harus senantiasa menyediakan kesempatan bagi anggota profesinya untuk mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan (continuing professional education). Profesi akuntan publik Indonesia mengharuskan para anggotanya untuk secara periodik mengikuti pendidikan berkelanjutan agar mereka tetap memperoleh izin praktik sebagai akuntan publik. Menurut SK Menteri Keuangan No. 43/KMK.017/1997 tanggal 27 Januari 1997 Pasal 17, akuntan publik wajib menjadi anggota Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik dan wajib mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan sesuai dengan ketentuan Ikatan Akuntan Indonesia.

Untuk berpraktik sebagai akuntan publik di Indonesia, pada tahun 1997 pemerintah mengeluarkan peraturan mengenai pemberian izin praktik sebagai akuntan publik yang dituangkan dalam Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 43/KMK.017/1997 tanggal 27 Januari 1997 tentang jasa akuntan publik. Dalam surat keputusan tersebut, izin menjalankan praktik sebagai akuntan publik diberikan oleh Menteri Keuangan jika seseorang memenuhi persyaratan sebagai berikut.

- a. Berdomisili di wilayah Indonesia.
- b. Lulus ujian sertifikasi akuntan publik yang diselenggarakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).
- c. Menjadi anggota IAI.
- d. Telah memiliki pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit.

Standar umum yang kedua mengatur sikap mental independen auditor dalam menjalankan tugasnya. Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, dan tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor, dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Sikap mental independen sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban mempertahankan sikap mental independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, di samping auditor harus benar-benar independen, ia masih juga harus menimbulkan persepsi di kalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen. Sikap mental independen auditor menurut persepsi masyarakat inilah yang tidak mudah pemerolehannya.

Dalam kenyataannya auditor sering kali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Keadaan yang sering kali mengganggu sikap mental independen auditor adalah sebagai berikut.

- a. Sebagai seorang yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasanya tersebut.
- b. Sebagai penjual jasa sering kali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan kliennya.
- c. Mempertahankan sikap mental independen sering kali dapat menyebabkan lepasnya klien.

Standar umum ketiga mengatur kewajiban auditor untuk menggunakan dengan cermat dan seksama kemahiran profesionalnya dalam audit dan dalam penyusunan laporan audit. Standar ini menghendaki diadakannya pemeriksaan secara kritis pada setiap tingkat pengawasan terhadap pekerjaan yang dilaksanakan dan terhadap pertimbangan yang dibuat oleh siapa saja yang membantu proses audit. Di samping itu, standar ini tidak hanya menghendaki auditor menggunakan prosedur audit yang semestinya, tetapi meliputi juga bagaimana prosedur tersebut diterapkan dan dikoordinasikan. Kecermatan dan keseksamaan meletakkan tanggung jawab kepada setiap auditor dalam organisasi kantor akuntan publik untuk mengamati standar auditing yang berlaku.

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama berarti penggunaan pertimbangan sehat dalam penetapan lingkup, pemilihan metodologi, dan pemilihan pengujian dan prosedur untuk mengaudit. Pertimbangan sehat juga harus diterapkan dalam pelaksanaan pengujian dan prosedur, serta dalam mengevaluasi dan melaporkan hasil audit.

Auditor harus menggunakan pertimbangan profesional yang sehat dalam menentukan standar yang diterapkan untuk pekerjaan yang dilaksanakan. Keputusan auditor bahwa standar tertentu tidak dapat diterapkan dalam audit harus didokumentasikan dalam kertas kerja. Dalam situasi tertentu kemungkinan terjadi

auditor tidak dapat mematuhi standar yang berlaku dan tidak dapat mengundurkan diri dari perikatan audit. Pada situasi ini, auditor harus mengungkapkan dalam paragraf lingkup, dalam laporan auditnya tentang tidak dipatuhinya standar yang berlaku, alasan yang mendasarinya, dan dampak yang diketahui atas tidak dipatuhinya standar yang berlaku terhadap hasil audit.

SOAL LATIHAN

1. Apa saja yang dapat digunakan oleh auditor sebagai kriteria untuk mengukur kewajaran penyajian laporan keuangan? Jelaskan tipe auditor apa yang menggunakan kriteria tersebut!
2. Laporan audit baku dibagi menjadi tiga paragraf. Sebut dan jelaskan isinya!
3. Apa yang diatur dalam masing-masing dari tiga kelompok standar ini, yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan?
4. Berikut ini adalah isi paragraf pengantar laporan audit baku yang disusun oleh Kantor Akuntan Y dan Rekan. "Kami telah mengaudit laporan keuangan PT JAYA per 31 Desember 20X2 dan 20X1. Laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen perusahaan".

Berikan komentar mengenai isi paragraf tersebut!

5. Berikut ini adalah isi paragraf pendapat laporan audit baku yang disajikan oleh Kantor Akuntan X dan Rekan. "Menurut pendapat kami, neraca, laporan laba rugi, laporan ekuitas, dan laporan arus kas terlampir menyajikan posisi keuangan dan hasil usaha PT Bulaksumur pada tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1 sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

Berikan komentar terhadap isi paragraf tersebut!

BAB 3

TIPE AUDIT DAN AUDITOR

A. TIPE AUDIT

Audit pada umumnya digolongkan menjadi tiga golongan yaitu; audit laporan keuangan, audit kepatuhan, dan audit operasional. Gambar 1.5 menggambarkan beda antara berbagai tipe audit tersebut.

1. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Dalam audit laporan keuangan ini, auditor independen menilai kewajaran laporan keuangan atas dasar kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi berterima umum. Hasil auditing terhadap laporan keuangan tersebut disajikan dalam bentuk tertulis berupa laporan audit. Laporan audit ini dibagikan kepada para pemakai informasi keuangan, seperti pemegang saham, kreditur, dan Kantor Pelayanan Pajak. Buku ini membahas secara mendalam audit laporan keuangan.

2. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*)

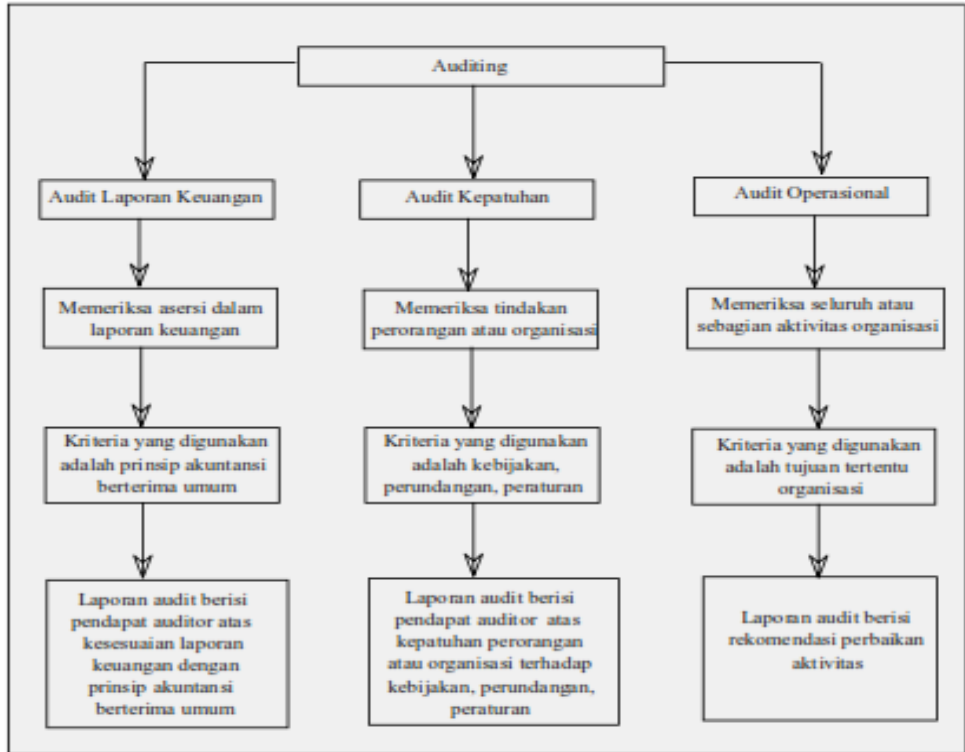
Audit kepatuhan adalah audit yang tujuannya untuk menentukan kepatuhan entitas yang diaudit terhadap kondisi atau peraturan tertentu. Hasil audit kepatuhan umumnya dilaporkan kepada pihak yang berwenang membuat kriteria. Audit kepatuhan banyak dijumpai dalam pemerintahan.

3. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional merupakan review secara sistematis atas kegiatan organisasi, atau bagian daripadanya, dalam hubungannya dengan tujuan tertentu. Tujuan audit operasional adalah untuk hal-hal berikut.

- a. Mengevaluasi kinerja.
- b. Mengidentifikasi kesempatan untuk peningkatan.
- c. Membuat rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut. Pihak yang memerlukan audit operasional adalah manajemen atau pihak ketiga. Hasil audit operasional diserahkan kepada pihak yang meminta dilaksanakannya

audit tersebut.



Gambar 1.5.

Beda antara Audit Laporan Keuangan, Audit Kepatuhan dan Audit Operasional

B. TIPE AUDITOR

Orang atau kelompok orang yang melaksanakan audit dapat dikelompokkan menjadi tiga golongan, yaitu auditor independen, auditor pemerintah, dan auditor intern. Gambar 1.6 melukiskan berbagai tipe auditor dan pekerjaan profesional mereka.

1. Auditor Independen

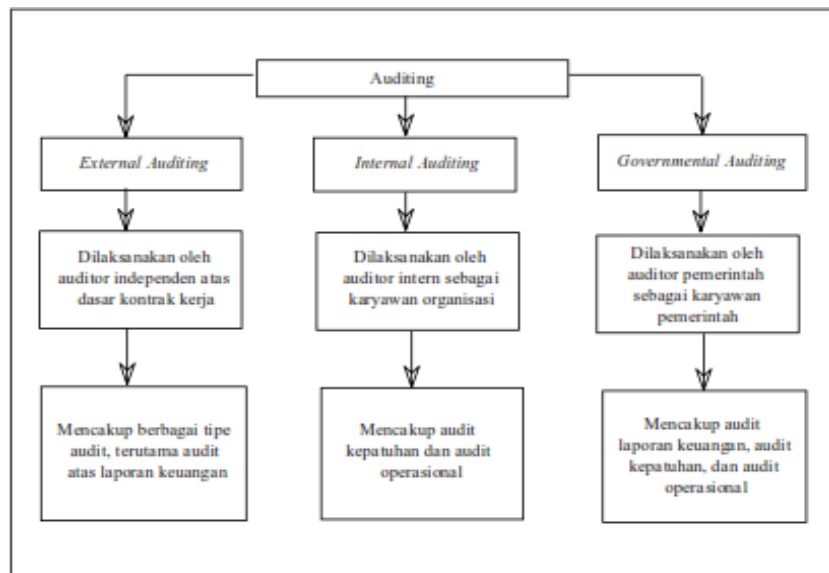
Dalam uraian di atas sudah beberapa kali disebutkan tipe auditor independen ini. Auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya. Audit tersebut terutama ditujukan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan, seperti kreditur, investor, calon kreditur, calon investor, dan instansi pemerintah (terutama instansi pajak). Gambar 1.1 melukiskan kedudukan profesi auditor independen dalam hubungannya dengan pembuat asersi (kliennya) dan pemakai informasi keuangan.

Untuk berpraktik sebagai auditor independen, seseorang harus memenuhi persyaratan pendidikan dan pengalaman kerja tertentu. Auditor independen harus telah lulus dari jurusan akuntansi fakultas ekonomi atau mempunyai ijazah yang disamakan, telah mendapat gelar akuntan dari Panitia Ahli Pertimbangan Persamaan Ijazah Akuntan, dan mendapat izin praktik dari Menteri Keuangan.

Profesi auditor independen ini mempunyai karakteristik yang berbeda dengan profesi lain (seperti profesi dokter dan pengacara). Profesi dokter dan pengacara dalam menjalankan keahliannya memperoleh honorarium dari kliennya dan mereka berpihak kepada kliennya. Profesi auditor independen memperoleh honorarium dari kliennya dalam menjalankan keahliannya, namun auditor independen harus bebas, tidak memihak kepada kliennya. Pihak yang memanfaatkan jasa auditor independen terutama adalah pihak selain kliennya. Oleh karena itu, independensi auditor dalam melaksanakan keahliannya merupakan hal yang pokok meskipun auditor tersebut dibayar oleh kliennya karena jasa yang diberikannya tersebut.

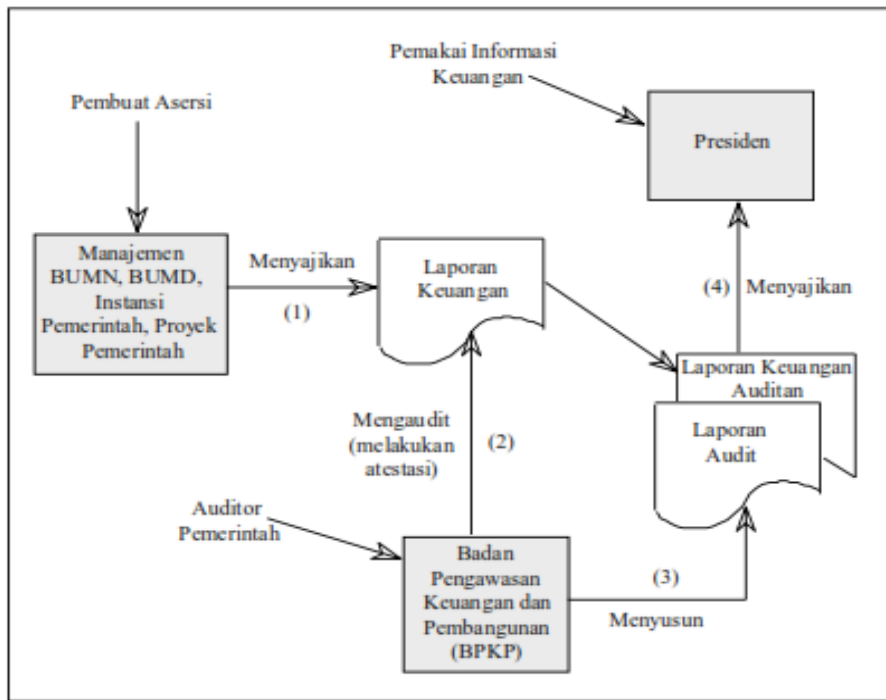
2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), serta instansi pajak. BPKP adalah instansi pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden Republik Indonesia dalam bidang pengawasan keuangan dan pembangunan yang dilaksanakan oleh pemerintah. Auditor yang bekerja di BPKP mempunyai tugas pokok melaksanakan audit atas laporan keuangan instansi pemerintahan, proyek-proyek pemerintah, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), proyek pemerintah, dan perusahaan-perusahaan swasta yang pemerintah mempunyai penyertaan modal yang besar di dalamnya.



Gambar 1.6
Tipe Audit dan pekerjaannya

BPK adalah lembaga tinggi negara yang tugasnya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan Presiden RI dan aparat di bawahnya kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Instansi pajak adalah unit organisasi di bawah Departemen Keuangan yang tugas pokoknya adalah mengumpulkan beberapa jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah. Tugas pokok auditor yang bekerja di instansi pajak adalah mengaudit pertanggungjawaban keuangan masyarakat wajib pajak kepada pemerintah dengan tujuan untuk memverifikasi apakah kewajiban pajak telah dihitung oleh wajib pajak sesuai dengan ketentuan yang tercantum dalam undang-undang pajak yang berlaku. Gambar 1.6 dan 1.7 melukiskan kedudukan profesi auditor pemerintah dalam lembaga pemerintah di negara Indonesia.



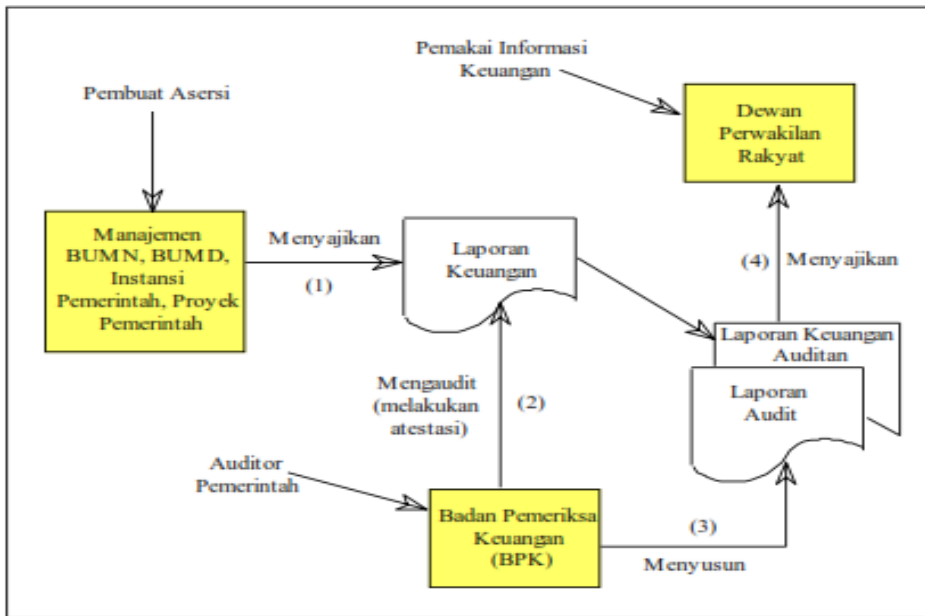
Gambar 1.7.

Struktur Hubungan antara Auditor Pemerintah (BPKP) Kliennya dan Pemakai Informasi Keuangan

3. Auditor Intern

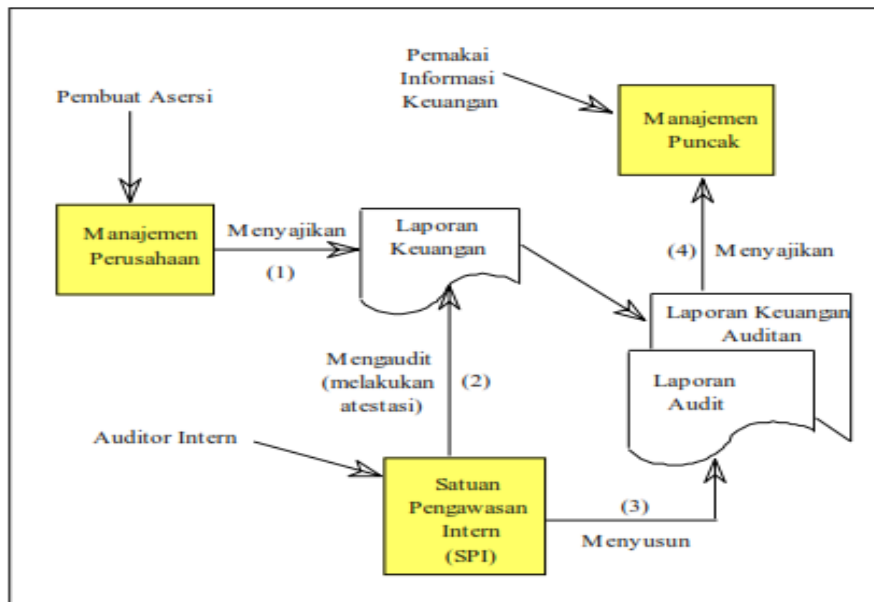
Auditor intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, dan menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi.

Umumnya pemakai jasa auditor intern adalah Dewan Komisaris atau Direktur Utama perusahaan. Gambar 1.8 melukiskan kedudukan profesi auditor intern dalam perusahaan.



Gambar 1.8

Struktur Hubungan antara Auditor Pemerintah (BPK), Kliennya, dan Pemakai Informasi Keuangan



Gambar 1.9. Struktur Hubungan antara Auditor Intern, Kliennya, dengan Pemakai Jasanya

SOAL LATIHAN

1. Gambarkan struktur hubungan antara auditor pemerintah (BPKP) dengan kliennya dan pemakai informasi keuangan!
2. Jelaskan manfaat yang diperoleh klien auditor pemerintah tersebut dan pemakai informasi keuangan dari jasa auditing yang dihasilkan oleh auditor publik!
3. Sebut dan jelaskan secara singkat tiga tipe auditor dan fungsi masing-masing tipe auditor tersebut!
4. Gambarkan struktur hubungan antara auditor intern dengan kliennya dan pemakai informasi keuangan. Jelaskan manfaat yang diperoleh klien auditor intern dan pemakai informasi keuangan dari jasa auditing yang dihasilkan oleh auditor intern!
5. Gambarkan struktur hubungan antara auditor pemerintah (BPK) dengan kliennya dan pemakai informasi keuangan. Jelaskan manfaat yang diperoleh klien auditor pemerintah tersebut dan pemakai informasi keuangan dari jasa auditing yang dihasilkan oleh auditor publik!

BAB 4

ETIKA PROFESIONAL AKUNTAN PUBLIK

Dalam menjalankan praktik profesinya, akuntan publik harus menggunakan standar profesional akuntan publik sebagai acuannya. Di samping itu, akuntan publik harus menggunakan etika profesional sebagai acuan perilaku dalam memberikan layanan jasa bagi masyarakat.

Di tahun 1998, Ikatan Akuntan Indonesia merumuskan etika profesional baru yang diberi nama Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia. Etika profesional ini berbeda dengan etika profesional yang berlaku dalam tahun-tahun sebelumnya. Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia ini dikembangkan dengan struktur baru, disesuaikan dengan perkembangan berbagai Kompartemen dalam organisasi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

IAI adalah organisasi profesi akuntan Indonesia yang menampung berbagai tipe akuntan Indonesia. Ada empat kompartemen yang dibentuk dalam organisasi IAI, yaitu Kompartemen Akuntan Publik, Kompartemen Akuntan Manajemen, Kompartemen Akuntan Pendidik, dan Kompartemen Akuntan Sektor Publik. Sesuai dengan namanya, masing-masing kompartemen tersebut secara berturut-turut digunakan untuk mengorganisasi anggota IAI yang berprofesi sebagai akuntan publik, akuntan manajemen, akuntan pendidikan, dan akuntan sektor publik. Dengan organisasi seperti ini, IAI sebagai induk organisasi merumuskan Prinsip Etika yang berlaku secara umum untuk semua anggota IAI, terlepas dari profesi khusus yang dijalani oleh anggota. Setiap kompartemen kemudian menjabarkan Prinsip Etika ke dalam Aturan Etika yang berlaku untuk kompartemen yang bersangkutan. Untuk profesi akuntan publik, Kompartemen Akuntan Publik menerbitkan Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik. Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik ini kemudian dijabarkan dalam Interpretasi Aturan Etika oleh Pengurus Kompartemen Akuntan Publik.

A. PERLUNYA ETIKA PROFESIONAL BAGI ORGANISASI PROFESI

Dasar pikiran yang melandasi penyusunan etika profesional setiap profesi adalah kebutuhan profesi tersebut tentang kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa yang diserahkan oleh profesi, terlepas dari anggota profesi yang menyerahkan jasa tersebut. Setiap profesi yang menyediakan jasanya kepada masyarakat memerlukan kepercayaan dari masyarakat yang dilayaninya. Umumnya masyarakat sangat awam mengenai pekerjaan yang dilakukan oleh

suatu profesi karena kompleksnya pekerjaan yang dilaksanakan oleh profesi. Masyarakat akan sangat menghargai profesi yang menerapkan standar mutu tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan anggota profesinya. Dengan demikian, masyarakat akan terjamin untuk memperoleh jasa yang dapat diandalkan dari profesi yang bersangkutan. Jika masyarakat pemakai jasa tidak memiliki kepercayaan terhadap profesi akuntan publik, dokter, atau pengacara maka layanan profesi tersebut kepada klien, dan masyarakat pada umumnya menjadi tidak efektif. Kepercayaan masyarakat terhadap mutu audit akan menjadi lebih tinggi, jika profesi akuntan publik menerapkan standar mutu yang tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan audit yang dilakukan oleh anggota profesi tersebut.

B. KODE ETIK IKATAN AKUNTAN INDONESIA

Etika profesional dikeluarkan oleh organisasi profesi untuk mengatur perilaku anggotanya dalam menjalankan praktik profesinya bagi masyarakat. Etika profesional bagi praktik akuntan di Indonesia, disebut dengan istilah kode etik dan dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, sebagai organisasi profesi akuntan. Dalam kongresnya tahun 1973, (IAI) untuk pertama kalinya menetapkan kode etik bagi profesi akuntan di Indonesia. Kode etik ini kemudian disempurnakan dalam Kongres IAI tahun 1981 dan tahun 1986, dan kemudian diubah lagi dalam Kongres IAI tahun 1990, 1994 dan 1998. Pembahasan mengenai kode etik profesi akuntan ini didasarkan pada Kode Etik IAI yang ditetapkan dalam Kongres VIII tahun 1998.

Sebelum membahas isi Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia, perlu diketahui lebih dahulu bahwa Ikatan Akuntan Indonesia adalah satu-satunya organisasi profesi akuntan di Indonesia. Ikatan Akuntan Indonesia beranggotakan auditor dari berbagai tipe (auditor independen dan auditor intern), akuntan manajemen, akuntan yang bekerja sebagai pendidik, serta akuntan sektor publik. Dengan demikian, etika profesional yang dikeluarkan oleh IAI tidak hanya mengatur anggotanya yang berpraktik sebagai akuntan publik, namun mengatur perilaku semua anggotanya yang berpraktik dalam berbagai tipe profesi auditor dan profesi akuntan lain. Organisasi IAI dibagi menjadi empat kompartemen, yaitu sebagai berikut.

- a. Kompartemen Akuntan Publik.
- b. Kompartemen Akuntan Manajemen.
- c. Kompartemen Akuntan Pendidik.
- d. Kompartemen Akuntan Sektor Publik.

Sebelum tahun 1986, etika profesional yang dikeluarkan oleh IAI diberi nama Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia. Dalam kongresnya tahun 1986, nama

tersebut diubah menjadi Kode Etik Akuntan Indonesia. Pasal-pasal dalam Kode Etik Akuntan dikelompokkan menjadi dua golongan, yaitu (1) pasal-pasal yang mengatur perilaku semua akuntan anggota IAI, dan (2) pasal-pasal yang mengatur perilaku semua akuntan yang berpraktik dalam profesi akuntan publik. Kode Etik Akuntan Indonesia dibagi menjadi 9 bagian, yaitu. (1) Pembukaan, (2) Bab I: Kepribadian, (3) Bab II: Kecakapan profesional, (4) Bab III: Tanggung jawab, (5) Bab IV: Ketentuan khusus, (6) Bab V: Pelaksanaan kode etik, (7) Bab VI: Suplemen dan penyempurnaan, (8) Bab VII: Penutup, dan (9) Bab VIII: Pengesahan. Bab I s.d Bab III berisi pasal-pasal yang mengatur semua akuntan anggota IAI, sedangkan Bab IV Ketentuan Khusus berisi pasal-pasal yang mengatur secara khusus anggota IAI yang berpraktik dalam profesi akuntan publik.

Mulai tahun 1998 sampai sekarang, nama tersebut diubah kembali ke Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia (Kode Etik IAI). Tidak hanya perubahan nama yang terjadi, namun juga terjadi perubahan struktur etika profesional yang dipakai oleh IAI. Dalam Kode Etik IAI yang berlaku sejak tahun 1998, organisasi IAI menetapkan delapan Prinsip Etika yang berlaku bagi seluruh anggota IAI, baik yang berada dalam Kompartemen Akuntan Publik, Kompartemen Akuntan Manajemen, Kompartemen Akuntan Pendidik, maupun Kompartemen Akuntan Sektor Publik. Kemudian setiap kompartemen menjabarkan delapan Prinsip Etika tersebut ke dalam Aturan Etika yang berlaku secara khusus bagi anggota IAI yang bergabung dalam masing-masing kompartemen.

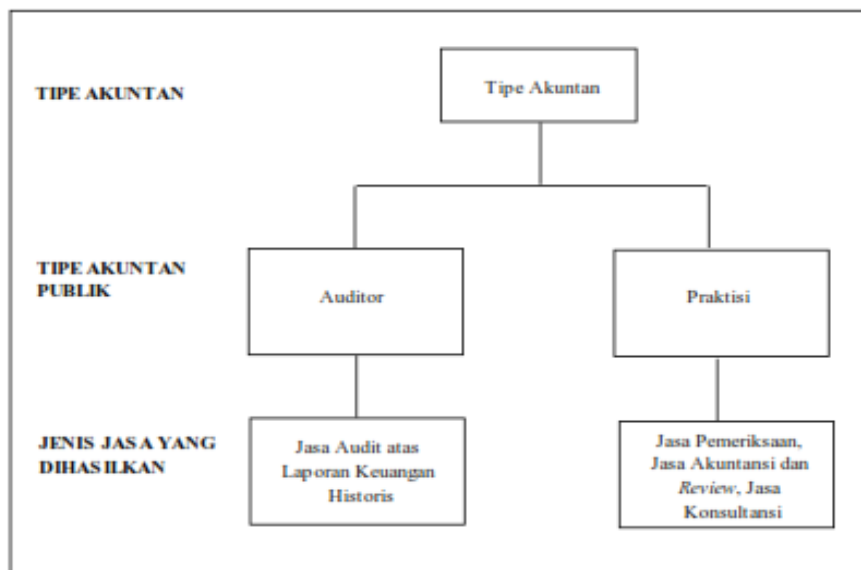
Anggota IAI yang berpraktik sebagai akuntan publik harus menjadi anggota Kompartemen Akuntan Publik. Anggota Kompartemen Akuntan Publik bertanggung jawab untuk mematuhi delapan Prinsip Etika dalam Kode Etik IAI dan Aturan Etika yang dikeluarkan oleh Kompartemen Akuntan Publik. Kewajiban untuk mematuhi Aturan Etika ini tidak terbatas pada akuntan yang menjadi anggota Kompartemen Akuntan Publik saja, namun mencakup pula semua orang yang bekerja dalam praktik profesi akuntan publiknya, seperti karyawan, partner, dan staf. Anggota Kompartemen Akuntan Publik juga tidak diperkenankan membiarkan pihak lain melaksanakan pekerjaan atas namanya yang melanggar Aturan Etika yang dikeluarkan oleh Kompartemen Akuntan Publik.

C. AKUNTAN PUBLIK DAN AUDITOR INDEPENDEN

Kantor akuntan publik merupakan tempat penyediaan jasa oleh profesi akuntan publik bagi masyarakat. Kantor akuntan publik menyediakan berbagai jasa bagi masyarakat berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik. Berdasarkan standar tersebut, kantor akuntan publik dapat menyediakan (1) jasa

audit atas laporan keuangan historis, (2) jasa attestasi atas laporan keuangan prospektif atau asersi selain yang dicantumkan dalam laporan keuangan historis, (3) jasa akuntansi dan review, dan (4) jasa konsultasi (consulting services). Karena akuntan yang bekerja di kantor akuntan publik dapat mengerjakan berbagai penugasan dalam berbagai jenis jasa tersebut, maka perlu diadakan pembedaan istilah, yaitu akuntan publik dan auditor independen. Akuntan publik adalah akuntan yang berpraktik dalam kantor akuntan publik yang menyediakan berbagai jasa yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (auditing, attestasi, akuntansi dan review, dan jasa konsultasi). Auditor independen adalah akuntan publik yang melaksanakan penugasan audit atas laporan keuangan historis, yang menyediakan jasa audit atas dasar standar auditing yang tercantum dalam Standar Profesional Akuntan Publik. Gambar 1.9 melukiskan perbedaan istilah akuntan publik, auditor, dan praktisi ditinjau dari perannya masing-masing dalam kantor akuntan publik.

Modul Auditing ini, membahas pekerjaan profesional auditor independent. Karena Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik berlaku bagi akuntan publik baik dalam kapasitasnya sebagai auditor independent, maupun dalam kapasitasnya sebagai praktisi yang menyediakan jasa lain selain audit atas laporan keuangan historis (attestasi, akuntansi dan review, dan jasa konsultasi), maka dalam kegiatan belajar ini perlu dijelaskan perbedaan istilah auditor independen dan akuntan publik sebagaimana telah diuraikan pada paragraf di atas. Untuk selanjutnya, istilah auditor jika tidak diikuti dengan kata pengubah (modifier) dimaksudkan sebagai auditor independen.

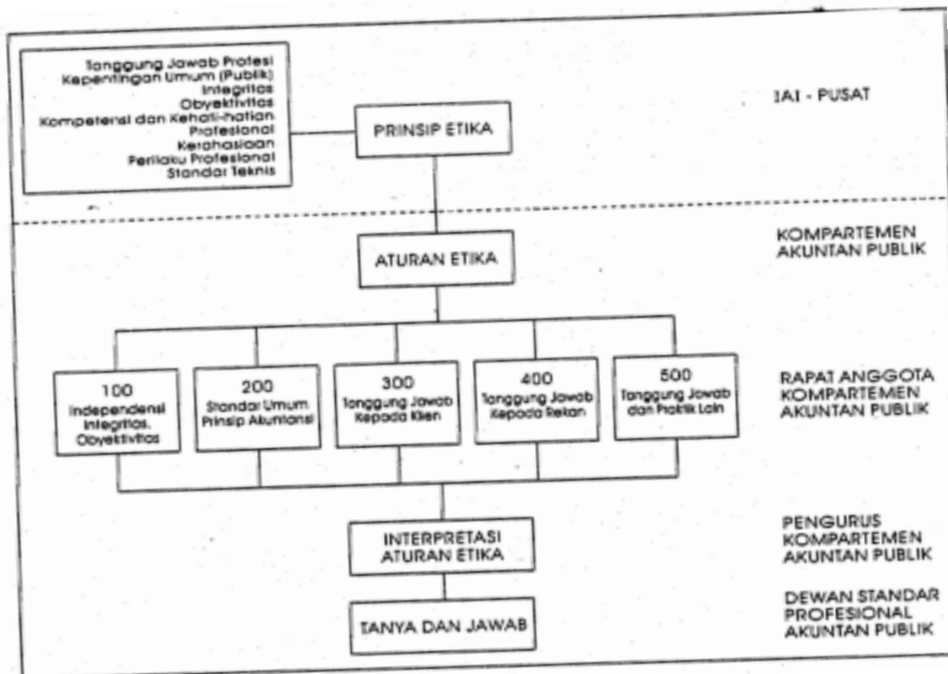


Gambar 1.10

D. RERANGKA KODE ETIK IKATAN AKUNTAN INDONESIA

Kode Etik IAI dibagi menjadi empat bagian berikut ini: (1) Prinsip Etika, (2) Aturan Etika, (3) Interpretasi Aturan Etika, dan (4) Tanya dan Jawab. Prinsip Etika memberikan rerangka dasar bagi Aturan Etika yang mengatur pelaksanaan pemberian jasa profesional oleh anggota. Prinsip Etika disahkan oleh Kongres IAI dan berlaku bagi seluruh anggota IAI, sedangkan Aturan Etika disahkan oleh Rapat Anggota Kompartemen dan hanya mengikat anggota Kompartemen yang bersangkutan. Interpretasi Etika merupakan interpretasi yang dikeluarkan oleh Pengurus Kompartemen setelah memperhatikan tanggapan dari anggota dan pihak-pihak yang berkepentingan lainnya, sebagai panduan penerapan Aturan Etika, tanpa dimaksudkan untuk membatasi lingkup dan penerapannya. Tanya dan Jawab memberikan penjelasan atas setiap pertanyaan dari anggota Kompartemen tentang Aturan Etika beserta interpretasinya. Dalam Kompartemen Akuntan Publik, Tanya dan Jawab ini dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik.

Gambar 1.11 melukiskan struktur hubungan antara Prinsip Etika, Aturan Etika, Interpretasi Aturan Etika, dan Tanya dan Jawab dalam Kompartemen Akuntan Publik.



Gambar 1.11. Kerangka Kode Etik IAI dan Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik

E. ATURAN ETIKA KOMPARTEMEN AKUNTAN PUBLIK

Setelah di muka disajikan Prinsip Etika yang diterbitkan oleh organisasi IAI, berikut ini disajikan penjabaran Prinsip Etika tersebut oleh Kompartemen Akuntan Publik ke dalam Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik. Aturan Etika ini secara khusus ditujukan untuk mengatur perilaku profesional yang menjadi anggota Kompartemen Akuntan Publik. Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik ini berlaku efektif tanggal 5 Mei 2000.

Dalam Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik ini digunakan singkatan KAP dengan dua makna, yaitu (1) Kompartemen Akuntan Publik, dan (2) Kantor Akuntan Publik. KAP yang bermakna Kompartemen Akuntan Publik selalu ditulis IAI-KAP, yang berarti Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik. KAP yang bermakna Kantor Akuntan Publik ditulis tanpa didahului dengan IAI.

1. Keterterapan (*Applicability*)

Aturan Etika ini harus diterapkan oleh anggota Ikatan Akuntan Indonesia-Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP) dan staf profesional (baik

yang anggota IAI-KAP maupun yang bukan anggota IAI-KAP (yang bekerja pada satu Kantor Akuntan Publik (KAP). Rekan pimpinan KAP bertanggung jawab atas ditaatinya aturan etika oleh anggota KAP.

2. Definisi /Pengertian

Klien adalah pembuat perikatan (orang atau badan), yang membuat perikatan dengan seseorang atau lebih anggota IAI-KAP atau KAP tempat Anggota bekerja untuk melaksanakan jasa profesional. Istilah pembuat perikatan untuk tujuan ini tidak termasuk orang atau badan yang mempekerjakan Anggota.

Laporan keuangan adalah suatu penyajian data keuangan termasuk catatan yang menyertainya, bila ada, yang dimaksudkan untuk mengkomunikasikan sumber daya ekonomi (aktiva) dan/atau kewajiban suatu entitas pada saat tertentu atau perubahan atas aktiva dan/atau kewajiban selama suatu periode tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Data keuangan lainnya yang digunakan untuk mendukung rekomendasi kepada klien atau yang terdapat dalam dokumen untuk suatu pelaporan yang diatur dalam standar atestasi dalam perikatan atestasi, dan surat pemberitahuan tahunan pajak (SPT) serta daftar-daftar pendukungnya bukan merupakan laporan keuangan. Pernyataan, surat kuasa atau tanda tangan pembuat SPT tidak merupakan pernyataan pendapat atas laporan keuangan.

Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha di bidang pemberian jasa profesional dalam praktik akuntan publik.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) adalah wadah organisasi profesi akuntan Indonesia yang diakui pemerintah.

Ikatan Akuntan Indonesia-Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP) adalah wadah organisasi para akuntan Indonesia yang menjalankan profesi sebagai akuntan publik atau bekerja di kantor akuntan publik.

Anggota adalah semua anggota IAI-KAP Anggota kantor akuntan publik (anggota KAP) adalah anggota IAI- KAP dan staf profesional (baik yang anggota IAI-KAP maupun yang bukan anggota IAI-KAP) yang bekerja pada satu KAP.

Akuntan publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri Keuangan atau pejabat yang berwenang lainnya untuk menjalankan praktik akuntan publik.

Praktik akuntan publik adalah pemberian jasa profesional kepada klien yang dilakukan oleh anggota IAI-KAP yang dapat berupa jasa audit, jasa atestasi, jasa akuntansi dan review, perpajakan, perencanaan keuangan perorangan, jasa pendukung litigasi, dan jasa lainnya yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik.

3. 100 Independensi, Integritas, dan Objektivitas

101 Independensi. Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam standar profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (in fact) maupun dalam penampilan (in appearance).

102 Integritas dan objektivitas. Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus mempertahankan integritas dan objektivitas, harus bebas dari benturan kepentingan (conflict of interest) dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji material (material misstatement) yang diketahuinya atau mengalihkan (mensubordinasikan) pertimbangannya kepada pihak lain.

4. 200 Standar Umum dan Prinsip Akuntansi

201 Standar umum. Anggota KAP harus mematuhi standar berikut ini beserta interpretasi yang terkait, yang dikeluarkan oleh badan pengatur standar yang ditetapkan IAI, yaitu sebagai berikut.

a. *Kompetensi profesional*

Anggota KAP hanya boleh melakukan pemberian jasa profesional yang secara layak (*reasonable*) diharapkan dapat diselesaikan dengan kompetensi profesional.

b. *Kecermatan dan keseksamaan profesional*

Anggota KAP wajib melakukan pemberian jasa profesional dengan kecermatan dan keseksamaan profesional.

c. *Perencanaan dan supervisi*

Anggota KAP wajib merencanakan dan mensupervisi secara memadai setiap pelaksanaan pemberian jasa profesional.

d. *Data relevan yang memadai*

Anggota KAP wajib memperoleh data relevan yang memadai untuk menjadi dasar yang layak bagi simpulan atau rekomendasi sehubungan dengan pelaksanaan jasa profesionalnya.

202 Kepatuhan terhadap standar. Anggota KAP yang melaksanakan penugasan jasa auditing, attestasi, review, kompilasi, konsultansi manajemen,

perpajakan, atau jasa profesional lainnya wajib mematuhi standar yang dikeluarkan oleh badan pengatur standar yang ditetapkan oleh IAI.

203 Prinsip-prinsip akuntansi. Anggota KAP tidak diperkenankan pada hal-hal berikut.

- a. Menyatakan pendapat atau memberikan penegasan bahwa laporan keuangan atau data keuangan lain suatu entitas disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- b. Menyatakan bahwa ia tidak menemukan perlunya modifikasi material yang harus dilakukan terhadap laporan atau data tersebut agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku, apabila laporan tersebut memuat penyimpangan yang berdampak material terhadap laporan atau data secara keseluruhan dari prinsip-prinsip akuntansi yang ditetapkan oleh badan pengatur standar yang ditetapkan IAI. Dalam keadaan luar biasa, laporan atau data mungkin memuat penyimpangan seperti tersebut di atas. Dalam kondisi tersebut, anggota KAP dapat tetap mematuhi ketentuan dalam butir ini selama anggota KAP dapat menunjukkan bahwa laporan atau data akan menyesatkan, apabila tidak memuat penyimpangan seperti itu, dengan cara mengungkapkan penyimpangan dan estimasi dampaknya (bila praktis), serta alasan mengapa kepatuhan atas prinsip akuntansi yang berlaku umum akan menghasilkan laporan yang menyesatkan.

5. 300 Tanggung Jawab kepada Klien

301 Informasi klien yang rahasia. Anggota KAP tidak diperkenankan mengungkapkan informasi klien yang rahasia, tanpa persetujuan dari klien. Ketentuan ini tidak dimaksudkan untuk:

- a. membebaskan anggota KAP dari kewajiban profesionalnya sesuai dengan aturan etika kepatuhan terhadap standar dan prinsip-prinsip akuntansi;
- b. mempengaruhi kewajiban anggota KAP dengan cara apa pun untuk
- c. mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku, seperti panggilan resmi penyidikan pejabat pengusut atau melarang kepatuhan anggota KAP terhadap ketentuan peraturan yang berlaku;
- d. melarang review praktik profesional (review mutu) seorang Anggota sesuai dengan kewenangan IAI;
- e. menghalangi anggota dari pengajuan pengaduan keluhan atau pemberian komentar atas penyidikan yang dilakukan oleh badan yang dibentuk IAI-KAP dalam rangka penegakan disiplin Anggota.

Anggota yang terlibat dalam penyidikan dan review di atas, tidak boleh memanfaatkannya untuk kepentingan diri pribadi mereka atau mengungkapkan informasi klien yang harus dirahasiakan yang diketahuinya dalam pelaksanaan tugasnya. Larangan ini tidak boleh membatasi anggota dalam pemberian informasi sehubungan dengan proses penyidikan atau penegakan disiplin sebagaimana telah diungkapkan dalam butir (d) di atas atau review praktik profesional (review mutu), seperti telah disebutkan dalam butir (e) di atas.

6. 302 Fee Profesional

a. Besaran fee

Besarnya fee anggota dapat bervariasi tergantung antara lain risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan, dan pertimbangan profesional lainnya. Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan fee yang dapat merusak citra profesi.

b. Fee kontinjen

Fee kontinjen adalah fee yang ditetapkan untuk pelaksanaan suatu jasa profesional tanpa adanya fee yang akan dibebankan, kecuali ada temuan atau hasil tertentu di mana jumlah fee tergantung pada temuan atau hasil tertentu tersebut. Fee dianggap tidak kontinjen, jika ditetapkan oleh pengadilan atau badan pengatur atau dalam hal perpajakan jika dasar penetapan adalah hasil penyelesaian hukum atau temuan badan pengatur. Anggota KAP tidak diperkenankan untuk menetapkan fee kontinjen apabila penetapan tersebut dapat mengurangi independensi.

7. 400 Tanggung Jawab kepada Rekan Seprofesi

401 Tanggung jawab kepada rekan seprofesi. Anggota wajib memelihara citra profesi, dengan tidak melakukan perkataan dan perbuatan yang dapat merusak reputasi rekan seprofesi.

402 Komunikasi antarakuntan publik. Anggota wajib berkomunikasi tertulis dengan akuntan publik pendahulu bila akan mengadakan perikatan (engagement) audit menggantikan akuntan publik pendahulu atau untuk tahun buku yang sama ditunjuk akuntan publik lain dengan jenis dan periode serta tujuan yang berlainan. Akuntan publik pendahulu wajib menanggapi secara tertulis permintaan

komunikasi dari akuntan pengganti secara memadai.

403 Perikatan atestasi. Akuntan publik tidak diperkenankan mengadakan perikatan atestasi yang jenis atestasi dan periodenya sama dengan perikatan yang dilakukan oleh akuntan yang lebih dahulu ditunjuk klien, kecuali apabila perikatan tersebut dilaksanakan untuk memenuhi ketentuan perundang-undangan atau peraturan yang dibuat oleh badan yang berwenang.

8. 500 Tanggung Jawab dan Praktik Lain

501 Perbuatan dan perkataan yang mendiskreditkan. Anggota tidak diperkenankan melakukan tindakan dan/atau mengucapkan perkataan yang mencemarkan profesi.

502 Man, promosi, dan kegiatan pemasaran lainnya. Anggota dalam menjalankan praktik akuntan publik diperkenankan mencari klien melalui pemasangan Man, melakukan promosi pemasaran dan kegiatan pemasaran lainnya sepanjang tidak merendahkan citra profesi.

9. 503 Komisi dan Fee Referral

a. Komisi

Komisi adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien/pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien/pihak lain. Anggota KAP tidak diperkenankan untuk memberikan/menerima komisi apabila pemberian/penerimaan komisi tersebut dapat mengurangi independensi.

b. Fee referral (rujukan)

Fee referral (rujukan) adalah imbalan yang dibayarkan/diterima kepada/dari sesama penyedia jasa profesional akuntan publik. Fee referral (rujukan) hanya diperkenankan bagi sesama profesi.

10. 504 Bentuk Organisasi dan KAP

Anggota hanya dapat berpraktik akuntan publik dalam bentuk organisasi yang diizinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku dan/atau yang tidak menyesatkan dan merendahkan citra profesi.

LATIHAN SOAL

1. Apakah yang mendorong profesi menetapkan etika profesional yang harus dipatuhi oleh anggota profesinya?
2. Tipe akuntan apa saja yang menjadi anggota Ikatan Akuntan Indonesia?
3. Anggota organisasi IAI yang berprofesi sebagai akuntan publik harus menjadi anggota Kompartemen apa dalam organisasi IAI?
4. Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia dibagi menjadi empat bagian. Sebut bagian-bagian tersebut dan jelaskan apa yang diatur dalam masing-masing bagian tersebut!
5. Jelaskan beda pengertian akuntan publik dan auditor independen!
6. Jika seorang akuntan publik melaksanakan perikatan pemeriksaan atas laporan keuangan proyeksian, tipe akuntan publik apakah yang cocok untuk menyebut dirinya?
7. Organisasi apakah yang berwenang untuk menjabarkan lebih lanjut
8. Prinsip Etika ke dalam Aturan Etika?
9. Jika anggota Kompartemen Akuntan Publik akan mengajukan pertanyaan berkenaan dengan Aturan Etika, siapakah yang bertanggung jawab untuk memberikan jawaban atas pertanyaan tersebut?
10. Siapakah yang berwenang untuk mengeluarkan Interpretasi Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik?

BAB 5

TUJUAN AUDIT

A. TUJUAN AUDIT UMUM

Tujuan umum audit adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Untuk mencapai tujuan ini, auditor perlu menghimpun bukti kompoten yang cukup, auditor perlu mengindentifikasikan bukti apa yang dapat dihimpun dan bagaimana cara menghimpun bukti tersebut.

Tujuan audit spesifik di tentukan berdasar asersi-aseri yang dibuat oleh manajemen yang tercantum dalam laporan keuangan. Laporan keuangan meliputi asersi-aseri manajemen baik yang bersifat eksplisit. Asersi-aseri dapat diklasifikasikan sebagai berikut.

1. Keberadaan atau keterjadian (*existence or occurrence*)
2. Kelengkapan (*completeness*)
3. Hak dan kewajiban (*rights and obligation*)
4. Penilaian (*valuation*) atau alokasi
5. Penyajian dan pengungkapan (*presentation and disclosure*)
6. Ketetapan administrasi (*clerical Accuracy*)

Keberadaan atau keterjadian (*existence or occurrence*)

Asersi tentang keberadaan atau keterjadian berhubungan dengan apakah aktiva atau utang benar terjadi selama periode tertentu.

Kelengkapan (*completeness*)

Asersi kelengkapan berhubungan dengan apakah semua transaksi dan akun rekening yang semestinya disajikan dalam laporan keuangan telah tercantumkan. Menejemen membuat asersi bahwa seluruh pembelian barang dan jasa di catat dan di cantumkan dalam laporan keuangan dan menejemen membuat asersi bahwa utang usaha di neraca telah mencakup semua kewajiban perusahaan kepada pemasok.

Hak dan kewajiban (*rights and obligation*)

Asersi tentang hak dan kewajiban berhubungan dengan dua hal, yaitu:

1. Apakah aktiva yang tercantum dalam laporan keuangan benar-benar merupakan hak perusahaan pada tanggal tertentu.
2. Apakah utang yang tercantum dalam laporan keungan benar-benar merupakan kewajiban perusahaan pada tanggal tertentu.

Dalam hal ini manajemen membuat asersi bahwa jumlah sewa guna usaha yang dikapitalisasi di neraca mencerminkan nilai perolehan hak perusahaan atas kekayaan yang disewa guna-usahkan, dan utang sewa guna usaha yang bersangkutan mencerminkan suatu kewajiban perusahaan

Asersi hak dan kewajiban mempunyai hubungan yang sangat erat dengan

asersi keberadaan atau keterjadian. Keeratan hubungan ini mengakibatkan salah satu kantor akuntan public besar di Indonesia, yang bersipat dengan suatu kantor akuntan public asing dari amerika serikat yang menganggap keduanya adalah satu dan menamakannya sebagai asersi genuine

Penilaian Atau Pengalokasian (*valuation or allocation*)

Asersi tentang penilaian atau pengalokasian berhubungan dengan apakah komponen – komponen aktiva, utang, pendapatan dan biaya sudah dimasukkan dalam laporan keuangan pada jumlah yang semestinya. Contoh manajemen membuat asersi bahwa aktiva tetap dicatat berdasarkan harga perolehannya dan perolehan yang semacam itu secara sistematis dialokasikan kedalam periode-periode akuntansi yang semestinya, dan manajemen membuat asersi bahwa piutang usaha yang tercantum di neraca dinyatakan berdasarkan nilai bersih yang dapat direalisasikan.

Dengan demikian, asersi penilaian berkaitan dengan akun – akun riil yang tercantum pada neraca. Asersi penilaian berkaitan dengan apakah harta, utang dan modal telah di cantumkan pada neraca dengan jumlah yang semestinya. Asersi pengalokasian berkaitan dengan apakah akun-akun nominal, yaitu pendapatan biaya, telah dicantumkan pada laporan rugi laba dengan jumlah yang semestinya. Asersi pengalokasian pada intinya adalah ketetapan saat pengakuan pendapatan maupun biaya. Apakah suatu pendapatan dinyatakan sebagai pendapatan (pos rugi laba) tahun 19X1, ataukah sebaliknya diakui sebagai piutang pendapatan atau pendapatan diterima dimuka (pos neraca) tahun 19X1 dan baru diakui sebagai pendapatan pada tahun 19X2.

Penyajian dan Pengungkapan (*presentation and Disclosure*)

Asersi tentang penyajian dan pengungkapan berhubungan dengan apakah komponen – komponen tertentu dalam laporan keuangan sudah diklasifikasikan, dijelaskan dan diungkapkan secara semestinya. Pelaporan komponen laporan keuangan pada jumlah yang semestinya mengandung arti bahwa jumlahnya sudah ditentukan dengan menggunakan metode perlakuan akuntansi bedasar prinsip akuntansi yang berlaku umum, dan bebas dari kesalahan matematikal. Misalnya manajemen membuat asersi bahwa kewajiban-kewajiban yang diklasifikasikan sebagai utang jangka panjang di neraca tidak akan jatuh tempo dalam waktu satu tahun, dan manajemen membuat asersi bahwa jumlah yang disajikan sebagai pos luar biasa dalam laporan rugi laba dikalsifikasikan dan diungkafkan semestinya.

Asersi penyajian tidak hanya menyangkut penyajian dan pengungkapan dalam neraca, atau laporan rugi laba. Asersi ini juga menyangkut pengungkapan lainnya, termasuk catatan atas laporan keuangan. Disamping itu kelima asersi

tersebut sebagai mana yang tercantum dalam SA 326, masih ada satu jenis asersi lagi yaitu asersi ketetapan administrasi/klerikal.

Kecepatan administrasi (*Clerical Accuracy*)

Kecepatan administrasi merupakan salah satu tujuan khusus auditing. Ketetapan klerikal atau kecepatan administrasi merupakan suatu keadaan berjalannya kegiatan klerikal secara tepat sesuai system yang telah ditentukan. Semua pihak yang terkait akan didorong untuk lebih cermat dan system yang telah ditentukan. Semua pihak yang terkait yang mendorong untuk lebih cermat dan system yang telah ditentukan. Semua pihak yang terkait akan didorong untuk lebih cermat dan seksama dalam melaksanakan tugasnya yang berkaitan dengan pelaksanaan system akuntansi bila mereka mengetahui bahwa auditing dilaksanakan secara berkesinambungan.

Prosedur auditing meliputi studi dan evaluasi terhadap struktur pengendalian internal klien termasuk system akuntansi. Auditor, melalui pemahaman struktur pengendalian internal, dapat menentukan apakah system akuntansi sudah benar-benar dilaksanakan oleh semua pihak sebagaimana mestinya, dan apakah system akuntansi tersebut dapat menghasilkan catatan akuntansi yang valid.

B. TUJUAN AUDIT SPESIFIK

1. Audit khusus

Audit dengan ruang lingkup pemeriksaan hanya terhadap pemenuhan kepada tertentu. Dengan kata lain, audit hanya dilakukan terhadap beberapa transaksi tertentu saja. Berikut ini diberikan contoh audit spesifik untuk akun persediaan agar dapat lebih memahami asersi-aseri yang telah dikemukakan.

Asersi keberadaan dan keterjadian

Tujuan audit spesifik :

- a. Persediaan yang dicantumkan dalam neraca. Secara fisik ada
- b. Persediaan merupakan unsur yang disimpan untuk dijual dan digunakan dalam operasi normal perusahaan

Asersi kelengkapan

Tujuan Audit spesifik:

- a. Persediaan meliputi semua produk jadi, bahan baku dan penolong, dan bahan habis pakai yang dimiliki perusahaan.
- b. Kuantitas Persediaan meliputi semua produk jadi, bahan baku dan penolong, dan bahan habis pakai yang dimiliki perusahaan yang masih dalam perjalanan maupun yang disimpan diluar perusahaan misalnya persediaan barang

konsiyasi.

- c. Daftar hasil perhitungan fisik persediaan dikompilasi dengan teliti dan totalnya tela dimasukkan kedalam rekening persediaan.

Asersi hak dan kewajiban

Perusahaan memiliki hak milik sah secara hukum terhadap persediaan. Persediaan tidak mencakup unsur yang telah di tagihkan kepada pelanggan atau dimiliki oleh pihak lain.

Asersi penilaian dan pengalokasian

Tujuan Audit spesifik :

- a. Persediaan dinyatakan secara tepat pada harga pokok atau perolehanya, kecuali jika harga pasarnya lebih rendah
- b. Unsur persediaan yang lambat perputarannya (turn overnya rendah) berlebihan rusak, dan usang dimasukkan persediaan telah diidentifikasi.
- c. Persediaan dikurangi, jika semestinya demikian, ke harga perolehan penggantian (replancement cost) atau nilai bersih yang dapat direalisasikan.

Asersi penyajian dan pengungkapan

- a. Persediaan diklasifikasikan sebagaimana mestinya dalam neraca sebagai aktiva lancar.
- b. Golongan besar persediaan dan dasar penilaiannya di ungkapkan secara memadai dalam neraca.
- c. Persediaan yang digadaikan atau dititipkan kepihak lain diungkapkan secara memadai.

C. ASERSI MANAJEMEN

Asersi Manajemen (management assertions) adalah representasi pernyataan yang tersirat atau diekspresikan oleh manajemen tentang kelas transaksi dan akun serta pengungkapan yang terkait dalam laporan keuangan. Dalam kebanyakan kasus, asersi manajemen bersifat tersirat. Pelajari Gambar 6-4. Manajeme Hillsburg Hardware Co. Menegaskan bahwa kas sebesar \$827.568 tercatat dalam rekening bank perusahaan pada tanggal neraca. Kecuali jika diungkapkan sebaliknya dalam laporan keuangan, manajemen juga menegaskan bahwa kas tidak dibatasi dan tersedia untuk penggunaan normal. Manajemen juga menegaskan bahwa semua pengungkapan yang diperlukan yang berkaitan dengan kas sudah akurat dan dapat dipahami. Asersi serupa juga berlaku untuk setiap pos aktiva, kewajiban, ekuitas pemilik, pendapatan, dan beban dalam laporan keuangan. Asersi-asersi ini bagi kelas transaksi, saldo akun, dan penyajian serta

pengungkapan.

Asersi manajemen berkaitan langsung dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP/PSAK), karena asersi ini merupakan bagian dari kriteria yang digunakan manajemen untuk mencatat dan mengungkapkan informasi akuntansi dalam laporan keuangan. Definisi audit dalam BAB 1, sebagian menyatakan bahwa auditing adalah perbandingan informasi (laporan keuangan) dengan kriteria yang telah ditetapkan (asersi yang ditetapkan sesuai dengan GAAP). Karena itu, auditor harus memahami asersi-asersi ini untuk melaksanakan audit yang memadai. SAS 106 (AU 326) mengklasifikasikan asersi ke dalam tiga kategori:

1. Asersi tentang kelas transaksi dan peristiwa selama periode yang diaudit.
2. Asersi tentang saldo akun pada akhir periode
3. Asersi tentang penyajian dan pengungkapan

Manajemen menyatakan beberapa asersi tentang transaksi. Asersi-asersi tersebut juga berlaku pada peristiwa lain yang dicerminkan dalam catatan akuntansi, seperti pencatatan penyusutan dan pengakuan kewajiban pensiun.

Keterjadian Asersi, keterjadian bersangkutan dengan apakah transaksi yang dicatat dalam laporan keuangan benar-benar terjadi selama periode akuntansi itu. Sebagai contoh, manajemen menegaskan bahwa transaksi penjualan yang dicatat merupakan pertukaran barang atau jasa yang benar-benar terjadi.

Kelengkapan Asersi ini menyatakan apakah semua transaksi yang harus dimasukkan dalam laporan keuangan sudah dimasukkan seluruhnya. Sebagai contoh, manajemen menegaskan bahwa semua penjualan barang dan jasa telah dicatat dan dimasukkan dalam laporan keuangan.

Keakuratan Asersi, keakuratan menyatakan apakah transaksi telah dicatat pada jumlah yang benar. Penggunaan harga yang salah untuk mencatat transaksi penjualan dan kekeliruan atau kesalahan dalam menghitung perkalian harga dengan kuantitas merupakan contoh pelanggaran atas asersi keakuratan.

Klasifikasi Asersi, klasifikasi menyatakan apakah transaksi telah dicatat pada akun yang tepat. Pencatatan gaji bagian administrasi pada harga pokok penjualan merupakan satu contoh pelanggaran atas asersi klasifikasi.

Cutoff Asersi, cutoff menyatakan apakah transaksi telah dicatat pada periode akuntansi yang benar. Mencatat transaksi penjualan pada bulan Desember sementara barang belum dikirimkan sampai bulan Januari melanggar asersi cutoff.

Eksistensi Asersi, eksistensi bersangkutan dengan apakah aktiva, kewajiban, dan kepentingan ekuitas yang dicantumkan dalam neraca benar-benar ada pada tanggal neraca. Kelengkapan Asersi ini menyatakan apakah semua akun yang harus disajikan dalam laporan keuangan pada kenyataannya sudah dicantumkan. Penilaian atau Alokasi Asersi ini berkaitan dengan apakah akun aktiva, kewajiban,

dan kepentingan ekuitas telah dimasukkan dalam laporan keuangan pada jumlah yang tepat, termasuk setiap penyesuaian penilaian untuk mencerminkan jumlah aktiva pada nilai realisasi bersih.

Hak dan Kewajiban Asersi ini membahas tentang apakah aktiva merupakan hak entitas dan apakah kewajiban merupakan kewajiban entitas pada tanggal tertentu. Keterjadian serta Hak dan Kewajiban Asersi ini menyatakan apakah peristiwa-peristiwa yang diungkapkan telah terjadi dan merupakan hak serta kewajiban entitas.

Kelengkapan Asersi ini bersangkutan dengan apakah semua pengungkapan yang diperlukan telah dicantumkan dalam laporan keuangan. Keakuratan dan Penilaian Asersi ini bersangkutan dengan apakah informasi keuangan diungkapkan secara wajar dan pada jumlah yang tepat. Klasifikasi dan Dapat Dipahami Asersi ini berkaitan dengan apakah jumlah-jumlah telah diklasifikasikan secara tepat dalam laporan keuangan dan catatan kaki, serta apakah uraian saldo dan pengungkapan yang bertalian dapat dipahami.

D. TUJUAN AUDIT YANG BERKAITAN DENGAN TRANSAKSI

Tujuan audit yang berkaitan dengan transaksi mengikuti dan berhubungan erat dengan asersi manajemen karena tanggung jawab auditor adalah menentukan apakah asersi manajemen tentang laporan keuangan dapat dibenarkan.

Tujuan audit yang berkaitan dengan transaksi ini dimaksudkan untuk memberi kerangka kerja guna membantu auditor untuk mengumpulkan bukti audit yang kompeten dan memutuskan bukti audit yang tepat yang harus dikumpulkan sesuai dengan penugasan audit.

Tujuan audit umum:

1. Keterjadian, Transaksi yang Dicatat Memang Ada.
2. Kelengkapan, Transaksi yang Terjadi Telah Dicatat.
3. Keakuratan, Transaksi yang Dicatat Dinyatakan pada Jumlah yang Benar.
4. Posting dan Pengikhtisaran, Transaksi yang Dicatat Dimasukkan ke dalam File Induk dan Diikhtisarkan dengan Benar.
5. Klasifikasi, Transaksi yang Dicatat dalam Jurnal Klien Telah Diklasifikasikan Secara Tepat.
6. Penetapan Waktu, Transaksi Dicatat pada Tanggal yang Benar.

Tujuan audit khusus:

Sesudah tujuan audit umum ditentukan, maka tujuan audit khusus yang berkaitan dengan transaksi untuk setiap kelas transaksi yang material dapat dikembangkan. Setidaknya 1 tujuan audit khusus yang berkaitan dengan transaksi

harus disertakan pada setiap tujuan audit umum yang berkaitan dengan transaksi, kecuali auditor yakin bahwa tujuan audit umum yang berkaitan dengan transaksi tidak relevan atau tidak penting dalam situasi tersebut. Terdapat hubungan 1 untuk 1 antara Asersi Manajemen tentang Kelas Transaksi dan Peristiwa dengan Tujuan Audit, kecuali untuk Asersi keakuratan. Asersi keakuratan mempunyai 2 tujuan karena harus menyediakan bagi auditor pedoman untuk menguji keakuratan transaksi.

E. TUJUAN AUDIT YANG BERKAITAN DENGAN SALDO

Tujuan audit ini serupa dengan tujuan audit yang berkaitan dengan transaksi. Tujuan audit ini diterapkan pada saldo akun (seperti piutang usaha dan persediaan) dan hampir selalu diterapkan pada saldo akhir dalam akun-akun neraca. Beberapa tujuan audit yang diterapkan pada akun-akun laporan laba rugi tertentu biasanya melibatkan transaksi non rutin dan beban yang tidak dapat dikreditkan (seperti beban hukum atau perbaikan dan pemeliharaan). Akun-akun laporan laba rugi lainnya berkaitan erat dengan akun-akun neraca dan diuji secara serentak (seperti beban penyusutan dengan akumulasi penyusutan dan beban bunga dengan wesel bayar). Auditor akan mengumpulkan bukti untuk memverifikasi rincian yang mendukung saldo akun dan bukan memverifikasi saldo akun itu sendiri. Tujuan audit umum:

- a. Eksistensi, Jumlah yang Tercantum Memang Ada.
- b. Kelengkapan, Jumlah yang Ada Telah Dicantumkan.
- c. Keakuratan, Jumlah yang Dicantumkan telah Dinyatakan dengan Benar.
- d. Klasifikasi, Jumlah yang Tercantum dalam Daftar Klien Telah diklasifikasikan dengan Tepat.
- e. Cutoff, Transaksi yang Mendekati Tanggal Neraca Telah Dicatat pada Periode yang Tepat.
- f. Hubungan yang Rinci (Detail Tie-In), Rincian Saldo Akun Sesuai dengan Jumlah pada File Induk yang Berkaitan, Sesuai dengan Total Akun, dan Sesuai dengan Total Buku Besar.
- g. Nilai yang Dapat Direalisasi, Aktiva yang Telah Dicantumkan dalam Jumlah yang Diestimasi Akan Direalisasi.
- h. Hak dan Kewajiban.

F. TUJUAN AUDIT YANG BERKAITAN DENGAN PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN

Tujuan audit ini biasanya identik dengan asersi manajemen untuk penyajian dan pengungkapan. Konsep yang diterapkan pada tujuan audit yang berkaitan dengan saldo juga berlaku untuk tujuan audit ini.

1. Auditor harus memutuskan tujuan audit yang tepat dan bukti yang harus dikumpulkan untuk memenuhi tujuan tersebut pada setiap audit.
2. Hal ini dilakukan dengan cara mengikuti suatu proses audit, yaitu metodologi yang telah didefinisikan dengan baik untuk menata audit guna memastikan bahwa bukti yang diperoleh sudah mencukupi serta tepat, dan bahwa semua tujuan audit yang disyaratkan sudah ditetapkan dan dipenuhi.
3. Jika klien merupakan sebuah perusahaan publik, auditor juga harus membuat rencana untuk memenuhi tujuan-tujuan yang berkaitan dengan pelaporan tentang keefektifan pengendalian internal atas pelaporan keuangan.

Ada 2 pertimbangan utama yang mempengaruhi pendekatan yang akan digunakan auditor:

1. Bukti audit yang mencukupi harus dikumpulkan agar dapat memenuhi tanggung jawab profesional auditor.
2. Biaya pengumpulan bukti audit ini harus ditekan serendah mungkin.

Ada 4 Fase Audit Laporan Keuangan:

- a. Merencanakan dan merancang pendekatan audit
Auditor menggunakan pemahamannya atas industri klien dan strategi bisnisnya, serta keefektifan pengendalian internalnya, untuk menilai risiko salah saji dalam laporan keuangan. Penilaian ini kemudian akan mempengaruhi rencana dan sifat audit, penetapan waktu, dan rentang prosedur audit.
- b. Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi
- c. Pengujian pengendalian adalah pengujian keefektifan pengendalian internal sebelum ditetapkan untuk mengurangi risiko pengendalian yang direncanakan.
- d. Pengujian substantif adalah verifikasi jumlah moneter transaksi yang dicatat oleh klien.
- e. Melaksanakan prosedur analitis dan pengujian rincian saldo
- f. Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan hubungan untuk menilai apakah saldo akun atau data lainnya telah masuk akal.
- g. Pengujian atas rincian saldo merupakan prosedur spesifik yang ditujukan untuk menguji salah saji moneter pada saldo akun-saldo dalam laporan keuangan.
- h. Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit

BAB 6

BUKTI AUDIT

A. Definisi Bukti Audit

Bukti Audit merupakan segala informasi yang mendukung angka - angka atau informasi lain yang disajikan dalam laporan keuangan, yang dapat digunakan oleh auditor sebagai dasar untuk menyatakan pendapatnya. Bukti audit yang mendukung laporan keuangan terdiri dari data akuntansi dan semua informasi penguat (corroborating information) yang tersedia bagi auditor.

Informasi ini sangat bervariasi sesuai kemampuannya dalam meyakinkan auditor bahwa laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip – prinsip akuntansi yang berlaku umum. Bukti audit mencakup informasi yang sangat persuasif, misalnya perhitungan auditor atas sekuritas yang diperjualbelikan dan informasi yang kurang persuasif, misalnya respons atas pertanyaan – pertanyaan dari para karyawan klien. Penggunaan bukti bukan hal yang aneh bagi auditor. Bukti juga digunakan secara ekstensif oleh para ilmuwan, pengacara dan ahli sejarah.

Buku harian, buku besar dan buku pembantu, memo, dan catatan tidak resmi seperti daftar lembaran kerja (work sheet) yang mendukung alokasi biaya, perhitungan dan rekonsiliasi secara keseluruhan merupakan bukti yang mendukung laporan keuangan. Informasi pendukung lainnya meliputi semua dokumen seperti cek, faktur, surat kontrak, notulen rapat, konfirmasi dan pernyataan tertulis dari pihak yang kompeten, informasi yang diperoleh auditor melalui tanya jawab, pengamatan, inspeksi dan pemeriksaan fisik, serta informasi lain yang dihasilkan atau tersedia bagi auditor yang memungkinkannya untuk menarik kesimpulan dengan alasan kuat.

Bukti audit merupakan suatu konsep yang fundamental di dalam audit, dan hal itu dinyatakan dalam standar pekerjaan lapangan ketiga. Ikatan Akuntan Indonesia (2001 : 326 pr. 1) menyatakan bahwa:

“ Standar pekerjaan lapangan ketiga berbunyi : Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pernyataan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.”

B. Keputusan Bukti Audit

Keputusan utama yang dihadapi para auditor adalah menentukan jenis dan jumlah bukti audit yang tepat untuk dikumpulkan agar dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa berbagai komponen dalam laporan keuangan serta dalam keseluruhan laporan lainnya telah disajikan secara wajar.

Berbagai keputusan auditor dalam pengumpulan bukti audit dapat dipilah kedalam empat sub keputusan berikut ini:

- a. Prosedur-prosedur audit apakah yang akan digunakan
- b. Ukuran sampel sebesar apakah yang akan dipilih untuk prosedur tertentu
- c. Item-item manakah yang akan dipilih dari populasi
- d. Kapankah berbagai prosedur itu akan dilakukan.

C. Prosedur Bukti Audit

Prosedur audit adalah instruksi rinci untuk mengumpulkan tipe bukti audit tertentu yang harus diperoleh pada saat tertentu dalam audit. Adapun prosedur audit yang biasa dilakukan oleh auditor meliputi:

- a) Inspeksi. Merupakan pemeriksaan secara rinci terhadap dokumen dan kondisi fisik sesuatu.
- b) Pengamatan (observation). Pengamatan atau observasi merupakan prosedur audit untuk melihat dan menyaksikan suatu kegiatan.
- c) Permintaan Keterangan (enquiry). Merupakan prosedur audit yang dilakukan dengan meminta keterangan secara lisan.
- d) Konfirmasi. Konfirmasi merupakan bentuk penyelidikan yang memungkinkan auditor memperoleh informasi secara langsung dari pihak ketiga yang bebas.
- e) Penelusuran (tracing). Penelusuran terutama dilakukan pada bahan bukti dokumenter. Dimana dilakukan mulai dari data awal direkamnya dokumen, yang dilanjutkan dengan pelacakan pengolahan data-data tersebut dalam proses akuntansi.
- f) Pemeriksaan bukti pendukung (vouching). Pemeriksaan bukti pendukung (vouching) merupakan prosedur audit yang meliputi; Inspeksi terhadap dokumen-dokumen yang mendukung suatu transaksi atau data keuangan untuk menentukan kewajaran dan kebenarannya. Perbandingan dokumen tersebut dengan catatan akuntansi yang berkaitan.
- g) Perhitungan (counting). Prosedur audit ini meliputi perhitungan fisik terhadap sumberdaya berwujud seperti kas atau sediaan tangan, pertanggungjawaban semua formulir bernomor urut tercetak.
- h) Scanning. Scanning merupakan penelaahan secara cepat terhadap dokumen, catatan, dan daftar untuk mendeteksi unsur-unsur yang tampak tidak biasa yang

- memerlukan penyelidikan lebih mendalam.
- i) Pelaksanaan ulang (reperforming). Prosedur audit ini merupakan pengulangan aktivitas yang dilaksanakan oleh klien.
 - j) Computer-assisted audit techniques. Apabila catatan akuntansi dilaksanakan dalam media elektronik maka auditor perlu menggunakan Computer-assisted audit techniques dalam menggunakan berbagai prosedur audit di atas.

D. Persuasivitas Bukti Audit

Dua penentu persuasivitas bukti audit adalah kompetensi dan kecukupan, yang langsung diambil dari standar pekerjaan lapangan ketiga.

Kompetensi bukti merujuk pada tingkat dimana bukti tersebut dianggap dapat dipercaya atau diyakini kebenarannya. Jika bukti audit dianggap memiliki kompetensi yang tinggi, maka bantuan bukti tersebut untuk meyakinkan auditor bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar sangatlah besar. Sebagai contoh jika perhitungan persediaan dilakukan oleh auditor, maka bukti audit yang diperoleh akan lebih kompeten daripada jika manajemenlah yang memberikan daftar perhitungan persediaan yang dibuatnya sendiri kepada auditor. Mayoritas auditor mempergunakan istilah keterpercayaan bukti sebagai sinonim dari kompetensi.

Kompetensi bukti hanya berkaitan dengan prosedur-prosedur audit yang terseleksi. Tingkat kompetensi tidak dapat ditingkatkan dengan cara memperbesar ukuran sampel atau mengambil item-item lainnya dari suatu populasi. Tingkat kompetensi hanya dapat diperbesar dengan memilih berbagai prosedur yang mengandung tingkat kualitas yang lebih tinggi atas satu atau lebih dari ketujuh karakteristik kompetensi bukti audit berikut ini:

- a. Relevansi. Bukti audit harus selaras atau relevan dengan tujuan audit yang akan diuji oleh auditor sebelum bukti tersebut dapat dipercaya.
- b. Independensi penyedia bukti. Bukti audit yang diperoleh dari sumber di luar entitas akan lebih dipercaya daripada bukti audit yang diperoleh dari dalam entitas.
- c. Efektivitas Pengendalian Intern Klien. Jika pengendalian intern klien berjalan secara efektif, maka bukti audit yang diperoleh akan dapat lebih dipercaya daripada jika pengendalian intern itu lemah.
- d. Pemahaman Langsung Auditor. Bukti audit yang diperoleh langsung oleh auditor melalui pengujian fisik, observasi, perhitungan dan inspeksi akan lebih kompeten daripada informasi yang diperoleh secara tidak langsung.
- e. Berbagai kualifikasi individu yang menyediakan informasi. Walaupun jika sumber informasi itu bersifat independent, bukti audit tidak akan dapat dipercaya kecuali jika individu yang menyediakan informasi tersebut

memiliki kualifikasi untuk melakukan hal itu.

- f. Tingkat obyektivitas. Bukti yang obyektif akan dapat lebih dipercayadari pada bukti yang membutuhkan pertimbangan tertentu untuk menentukan apakah bukti tersebut memang benar. Berbagai contoh bukti yang obyektif termasuk konfirmasi atas piutang dagang dan saldo-saldo bank, perhitungan fisik surat berharga dan kas, serta perhitungan ulang saldo dalam daftar utang dagang untuk menentukan apakah data-data tersebut sesuai dengan saldo pada buku besar. Sedangkan contoh-contoh dari bukti-bukti yang subyektif termasuk selebar surat yang ditulis oleh pengacara klien yang membahas mengenai kemungkinan hasil yang diperoleh dari berbagai gugatan hukum yang sedang dihadapi oleh klien, observasi atas persediaan yang usang selama dilakukannya pengujian fisik, serta berbagai informasi yang didapat dari manajer kredit tentang kolektibilitas dari piutang dagang yang belum dibayar oleh pelanggan.
- g. Ketepatan waktu. Ketepatan waktu atas bukti audit dapat merujuk baik kapan bukti itu di kumpulkan atau kapan periode waktu yang tercover oleh proses audit itu.

E. Jenis – Jenis Bukti Audit

Dalam menentukan prosedur audit mana yang akan digunakan, auditor dapat memilihnya dari delapan kategori bukti yang luas, yang disebut tipe - tipe atau jenis - jenis bukti audit. Menurut Fachrudin (2007 : 7), ada beberapa jenis bahan bukti yang dapat dipilih oleh auditor dalam rangka mengevaluasi bukti audit, yaitu:

1. Pemeriksaan Fisik. Pemeriksaan fisik adalah suatu pemeriksaan langsung atas aset yang berwujud, seperti: persediaan barang, uang kas, kertas berharga ; seperti saham, wesel tagih, aset tetap berwujud ; seperti bangunan, mesin, kendaraan dan peralatan kantor. Pemeriksaan fisik adalah untuk memeriksa kuantitas, deskripsi, kondisi dan kualitas dari aset yang diperiksa. Dalam pemeriksaan fisik ini indera yang digunakan dapat lebih dari satu indera dari panca indera yang kita miliki.
2. Konfirmasi. Konfirmasi adalah jawaban atas permintaan auditor baik tertulis maupun lisan mengenai keakuratan suatu informasi dari pihak ketiga yang independen (sebaiknya tertulis). Jawaban tersebut seyogyanya langsung disampaikan kepada auditor. Proses konfirmasi adalah sebagai berikut:
 - a) Informasi dikirimkan ke pihak ketiga yang independen.
 - b) Pihak ketiga memeriksa akurasi informasi tersebut.
 - c) Pihak ketiga langsung mengirimkan hasil pemeriksaannya kepada auditor.

Konfirmasi terdiri atas 2 tipe yaitu:

- 1) Konfirmasi positif, Pada konfirmasi ini, pihak ketiga diminta untuk menjawab baik informasi yang diterimanya akurat maupun tidak akurat.
- 2) Konfirmasi negatif. Pada konfirmasi ini, pihak ketiga diminta untuk menjawab jika informasi yang diterimanya tidak akurat.
3. Prosedur Analisis. Prosedur analitis menggunakan perbandingan - perbandingan dan hubungan - hubungan untuk mengetahui apakah suatu angka atau data merupakan angka atau data yang logis. Prosedur analitis pada garis besarnya dapat dilakukan dengan lima cara:
 - a) Membandingkan data keuangan yang ada di laporan keuangan tahun yang diaudit dengan tahun sebelumnya.
 - b) Membandingkan data keuangan yang ada di laporan keuangan perusahaan yang diaudit dengan data perusahaan yang sejenis untuk tahun/periode yang sama.
 - c) Membandingkan data keuangan yang ada di laporan keuangan dengan anggarannya.
 - d) Membandingkan data yang di laporan keuangan dengan data atau informasi yang diketahui auditor atau hasil perhitungan auditor.
 - e) Membandingkan data keuangan yang ada di laporan keuangan dengan data non – keuangan yang ada kaitannya (relationship)
 - f) Dokumen. Menurut sumbernya, bukti dokumenter dapat dibagi menjadi 2 golongan, yaitu:
 - 1) Bukti dokumenter yang dibuat oleh pihak luar yang independen yang dikirimkan langsung kepada auditor, misalnya konfirmasi yang merupakan penerimaan jawaban tertulis dari pihak yang independen di luar klien yang berisi verifikasi ketelitian yang diminta oleh auditor.
 - 2) Bukti dokumenter yang dibuat oleh pihak luar yang independen yang disimpan dalam arsip klien, misalnya rekening koran bank, faktur dari penjual, order pembelian dari pelanggan, dan lain - lain. Untuk menentukan tingkat kepercayaan terhadap jenis bukti dokumenter ini, auditor harus mempertimbangkan apakah dokumen tersebut dapat dengan mudah diubah atau dibuat oleh karyawan dalam organisasi klien.
4. Tanya Jawab (wawancara, interview, Inquiries). Tanya jawab dapat dilakukan secara lisan maupun tertulis. Tanya jawab dilakukan kepada personil atau pihak perusahaan. Apa saja yang kurang jelas, boleh ditanyakan kepada pihak perusahaan, misalnya mengenai metode pencatatan, proses produksi, proses pembayaran gaji/upah dan sebagainya. Tetapi dalam tanya jawab ini harus hati

- hati, karena pihak perusahaan bukanlah pihak yang independen, sehingga kemungkinan memperoleh jawaban yang bias tetap ada. Dalam tanya jawab sebaiknya dilakukan dengan menggunakan alat komunikasi yang dimengerti oleh pihak yang ditanya, sehingga informasi yang diperoleh lebih baik. Sebagian hasil tanya jawab ini mungkin saja dapat diperkuat atau di cek kesesuaiannya dengan bukti lain seperti observasi atau dokumen dapat dicek kesesuaiannya dengan tanya jawab.
5. Observasi. Observasi adalah penggunaan penglihatan dan indera lain untuk menilai atau memeriksa kegiatan – kegiatan tertentu, misalnya jika di catatan kepegawaian ada 15 personil di bagian akuntansi, auditor dapat berkunjung ke bagian akuntansi untuk melihat apakah ada 15 orang yang bekerja di bagian akuntansi. Jika kurang dari 15 orang, perlu ditanyakan apakah ada personil yang cuti atau sedang keluar kantor. Demikian juga, jika di catatan tidak ada barang setengah jadi(work in process), auditor dapat berkunjung ke pabrik untuk melihat bagaimana proses produksi di perusahaan, untuk memastikan tidak adanya barang setengah jadi. Juga, misalnya menurut catatan dan informasi di perusahaan mesin yang baru dibeli perusahaan, kapasitasnya dapat menghasilkan 1.000 unit produk per jam. Untuk memeriksa hal diatas, auditor dapat meminta untuk melakukan observasi beroperasinya mesin tersebut.
 6. Pengerjaan Kembali. Pengerjaan kembali adalah mengulangi apa yang telah dilakukan atas suatu data atau informasi. Misalnya suatu faktur penjualan, jumlah rupiah di faktur tersebut Rp. 5 juta. Auditor akan menghitung kembali dengan mengalikan kuantitas barang yang dijual dengan harga per unit dari barang tersebut, kemudian mengurangnya jika ada diskon dan sebagainya, sehingga diperoleh angka Rp. 5 juta.
 7. Bukti dari spesialis. Spesialis adalah seorang yang memiliki keahlian atau pengetahuan khusus dalam bidang selain akuntansi dan auditing, misalnya pengacara, insinyur, geologist, ahli teknik dan lain – lain. Pada umumnya spesialis yang digunakan auditor bukan orang yang mempunyai hubungan dengan klien. Auditor harus membuat surat perjanjian kerja dengan spesialis, tetapi tidak boleh menerima begitu saja hasil – hasil penemuan spesialis tersebut.

F. Kompetensi Jenis-Jenis Bukti Audit

Pertama, efektivitas pengendalian intern klien memiliki pengaruh yang signifikan atas kompetensi sebagian besar jenis audit. Sebagai contoh, dokumentasi internal suatu perusahaan yang memiliki pengendalian intern yang efektif akan lebih terpercaya karena dokumen-dokumen tersebut memiliki persentase keakuratan yang lebih tinggi. Serupa dengan hal tersebut, prosedur

analitis tidak akan menjadi bukti audit yang kompeten bila pengendalian yang bertugas menghasilkan data ternyata menyediakan informasi yang tidak akurat.

Kedua, baik pengujian fisik maupun hitung uji kemungkinan besar akan memberikan tingkat kepercayaan yang tinggi jika pengendalian internnya berjalan efektif, tetapi penggunaan kedua jenis bukti itu cukup besar perbedaannya. Kedua jenis bukti audit ini secara efektif berhasil mengilustrasikan bahwa bukti-bukti audit yang memiliki tingkat kepercayaan yang sama boleh jadi benar-benar jauh berbeda.

Ketiga, jenis bukti audit yang spesifik jarang sekali mampu memberikan bukti audit yang kompeten hanya dengan jenis bukti itu saja untuk memuaskan beberapa tujuan audit.

G. Biaya Atas Jenis-Jenis Bukti Audit

Dua jenis bukti audit yang paling mahal biayanya adalah pengujian fisik dan konfirmasi. Pengujian fisik mengeluarkan biaya yang besar karena pada umumnya, pengujian fisik mewajibkan kehadiran auditor pada saat klien melakukan perhitungan aktivasinya, yang sering sekali dilakukan pada tanggal neraca. Konfirmasi membutuhkan biaya yang besar karena auditor harus melaksanakan sejumlah prosedur secara berhati-hati dalam rangka mempersiapkan konfirmasi, pengiriman dan penerimaan kembali, serta upaya untuk menindaklanjuti berbagai konfirmasi yang tidak menerima tanggapan atau sejumlah pengecualian konfirmasi.

Dokumentasi dan prosedur analitis memerlukan biaya pada tingkat yang moderat. Jika karyawan klien mempersiapkan berbagai dokumen dan menyusunnya secara apik agar mudah dipergunakan, maka dokumentasi umumnya hanya menimbulkan pengeluaran biaya audit yang cukup rendah. Saat auditor harus menemukan berbagai dokumen tersebut oleh dirinya sendiri, maka dokumentasi dapat menimbulkan biaya audit yang sangat tinggi. Prosedur analitis membutuhkan pertimbangan auditor untuk memutuskan jenis prosedur analitis mana yang akan dipergunakan, melakukan sejumlah perhitungan, serta mengevaluasi hasil yang diperoleh.

Menurut standar audit, dokumentasi audit adalah catatan yang disimpan oleh auditor dari prosedur yang diterapkan, ujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh, dan kesimpulan yang berhubungan yang dicapai dalam perjanjian. Dokumentasi audit juga biasa dianggap sebagai kertas kerja pemeriksa (KKP), kertas kerja audit (KKA), atau audit working paper (AWP). Dokumentasi audit harus dipelihara dalam arsip terkomputerisasi.

Secara keseluruhan, tujuan dokumentasi audit adalah membantu auditor menyediakan jaminan wajar bahwa audit yang memadai telah dilakukan sesuai

dengan standar audit yang umum diterima. Secara khusus, dokumentasi audit (KKP) bertujuan sebagai pendukung dalam memberikan opini, memberikan sebuah dasar untuk merencanakan audit, sebuah catatan bukti yang diakumulasikan dan hasil dari ujian, sebagai bahan supervise oleh supervisor dan rekan, sebagai acuan untuk audit tahun berikutnya, sebagai referensi bila ada pertanyaan oleh pihak lain. Dokumentasi audit adalah cara utama untuk mendokumentasikan dimana sebuah audit yang memadai telah dilakukan. Dokumentasi audit memberikan sumber informasi penting untuk membantu auditor dalam menentukan laporan audit yang tepat untuk dibuat dalam keadaan tertentu.

Arsip audit adalah rangka referensi utama yang digunakan oleh orang yang mengawasi untuk mengevaluasi apakah bukti kompeten yang cukup telah diakumulasikan untuk mendukung laporan audit. Saat prosedur audit melibatkan penyelidikan dokumen tau konfirmasi saldo, dokumentasi audit harus meliputi sebuah identifikasi dari item yang diuji. Arsip audit juga harus meliputi dokumentasi tentang temuan audit atau masalah yang penting, tindakan yang diambil untuk mengatasinya dan dasar untuk kesimpulan yang dicapai.

BAB 7

KERTAS KERJA

Kertas kerja merupakan sumber yang penting bagi akuntan dan merupakan jembatan penghubung antara catatan klien dengan laporan akuntan. Kertas kerja juga merupakan sentral pekerjaan akuntan. Dan pengumpulan kertas kerja akuntan sangat memperhatikan kondisi sistem pengendalian intern. Makin baik sistemnya maka semakin berkurang kertas kerjanya. Kertas kerja meliputi semua bukti-bukti yang dikumpulkan akuntan untuk membuktikan bahwa pemeriksaan telah dilakukan, metode dan prosedur pemeriksaan telah dilaksanakan dan kesimpulan (temuan) telah diberikan.

A. Pengertian Kertas Kerja

Pendokumentasian bukti audit diselenggarakan dalam kertas kerja. PSA no 15 kertas kerja (SA 339.03) menyebutkan bahwa kertas kerja adalah catatan-catatan yang diselenggarakan auditor mengenai audit yang ditempuhnya, pengujian yang dilakukannya, informasi yang diperolehnya, dan kesimpulan yang dibuatnya sehubungan dengan auditnya. Kertas kerja terutama berfungsi untuk:

- 1) Menyediakan penunjang utama bagi laporan audit
- 2) Membantu auditor dalam melaksanakan dan mnsupervisi audit.
- 3) Menjadi bukti bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan standar auditing.

B. Sifat Kerahasiaan Kertas Kerja

Berhubung sebagian besar informasi yang ada pada kertas kerja adalah rahasia maka akuntan harus hati-hati dalam menghadapi pihak ke-3 yang berkepentingan terhadap informasi tersebut. Pihak-pihak tersebut biasanya pesaing-pesaing (competitor). Kode etik menyebutkan bahwa akuntan tidak dapat mengungkapkan informasi yang diperoleh selama pemeriksaan tanpa sepengetahuan klien. Tentunya reputasi akuntan perlu dijaga dalam kaitannya dengan kebocoran sifat kerahasiaan kertas kerja.

C. Tujuan Kertas Kerja

Kertas kerja mempunyai beberapa tujuan, yaitu:

1. Merefleksikan pelaksanaan norma pelaksanaan pemeriksaan akuntan.
2. Norma pemeriksaan akuntan menyebutkan bahwa:
3. Pemeriksaan harus direncanakan sebaik-baiknya bila menggunakan asisten harus dipimpin dan diawasi.

Sistem pengendalian intern harus dipelajari dan dinilai secukupnya guna menentukan dapat tidaknya sistem tersebut dipercaya. Sebagai dasar guna menetapkan luasnya pengujian yang harus dilakukan untuk menentukan prosedur pemeriksaan.

Bukti-bukti yang cukup dan kompetem harus didapat melalui penelitian, pengamatan, tanya jawab dan konfirmasi sebagai dasar yang layak guna menyatukan pendapat.

Berarti langkah-langkah dalam penentuan norma pemeriksaan akuntan dan yang di arsip dalam kertas kerja merupakan pelaksanaan norma tersebut.

Sebagai prosedur pemeriksaan yang ditetapkan.

Berhubung suatu pemeriksaan harus ada program pemeriksaan yang terdiri dari prosedur-prosedur pemeriksaan yang ada berarti bahwa apa yang dilakukan dan dicatat dalam arsip kertas kerja berfungsi sebagai dokumen atau bukti bahwa prosedur yang ditentukan telah dilaksanakan.

Kertas kerja mencerminkan kesimpulan akuntan.

Akuntan dapat merasa puas atas pemeriksaan laporan keuangan tanpa membuat kertas kerja, tetapi di kemudian hari ia tak dapat mempertahankan pendapatnya atas laporan keuangan tersebut tanpa adanya bukti yang cukup, kertas kerjanya yang cukup.

Sebagai dasar penilaian hasil kerja para asisten.

Audit senior dapat melakukan penilaian atas dasar kertas kerja, sebagai pedoman pemeriksaan yang akan datang. Karena kertas kerja berisi persoalan-persoalan yang ditemui dalam pemeriksaan tahun yang lalu maka dapat sebagai dasar penyusunan asudit program dan perencanaan pemeriksaan tahun yang akan datang.

Sebagai dasar koordinasi dan organisasi pekerjaan pemeriksaan.

Koordinasi semua fase pekerjaan pemeriksaan dapat dicapai melalui kertas kerja. Karena langkah verifikasi dan analisis yang dilakukan, fakta yang penting dan hubungannya merupakan perhatian akuntan. Dengan secara hati-hati perencanaan tugas pekerjaan asisten guna pembuatan kertas kerja, akuntan senior dapat bekerja secara koordinasi yang efisien.

Sebagai dasar pembuatan laporan akuntan.

Kertas kerja memudahkan penyusunan laporan akuntan karena kertas kerja adalah sumber dari mana laporan dibuat.

D. Klasifikasi Kertas Kerja

Perencanaan dan pelaksanaan program pemeriksaan tidak sempurna tanpa persiapan suatu dokumentasi kertas kerja yang layak. Kertas kerja dapat diklasifikasikan dalam 3 kategori, yaitu:

1. Permanent file (arsip permanen)

Arsip permanen meliputi kertas kerja yang manfaat terhadap klien yang sama lebih dari satu tahun. Kertas kerja ini terdiri dari:

- a) Akta pendirian
- b) Kode rekening, sistem dan prosedur akuntansi
- c) Layout pabrik
- d) Struktur organisasi
- e) Salinan perjanjian hutang jangka panjang
- f) Prinsip/kebijaksanaan akuntansi yang diterapkan
- g) Sejarah perusahaan, hasil produksi, pasarannya dan latar belakangnya.
- h) Kertas kerja administratif

Yaitu catatan yang terdiri dari hasil langkah perencanaan awal dari penugasan pemeriksaan. Biasanya meliputi satu bersama dengan kertas/bukti pemeriksaan tahun sekarang. Kertas kerja ini terdiri dari:

- a) Surat penugasan
- b) Memo rapat pimpinan (manajemen)
- c) Memo rapat komite pemeriksaan
- d) Memo telaah catatan dan prosedur yang tak terselesaikan
- e) Anggaran waktu pemeriksaan
- f) Daftar pertanyaan sistem pengendalian intern
- g) Daftar pertanyaan manajemen
- h) Daftar pertanyaan EDP
- i) Sistem pengendalian intern dan flowchart
- j) Program pemeriksaan
- k) Neraca percobaan untuk buku besar
- l) Catatan kertas kerja.
- m) Jurnal penyesuaian dan reklasifikasi yang pendahuluan.
- n) Kertas kerja bukti pemeriksaan

Kertas kerja adalah bukti pemeriksaan tahun ini yang terdiri dari prosedur yang diikuti, pengujian yang dilaksanakan, bukti yang diperoleh dan keputusan yang diambil selama pemeriksaan. Kertas kerja ini harus jelas, ringkas, lengkap, bersih, dengan indeks yang baik, dan informatif. Reference silang harus diberikan pada kertas kerja agar mempermudah meneliti dan melihat kertas kerja.

E. Jenis-jenis Kertas Kerja

Berbagai jenis kertas kerja dibuat auditor selama audit berlangsung. Kertas kerja tersebut terdiri dari:

1. Daftar saldo pemeriksaan (Working Trial Balance)
2. Saldo audit tahun lalu
3. Saldo buku besar tahun berjalan (sebelum diaudit, artinya sebelum dikoreksi atau di klasifikasi berdasarkan hasil audit),
4. Penyesuaian
5. Saldo setelah disesuaikan
6. Reklasifikasi, dan
7. Saldo akhir audit, Dicantumkannya saldo akhir audit tahun lalu diperlukan untuk pembuatan prosedur analitis.

Kertas kerja daftar saldo pemeriksaan sangat penting dalam suatu audit karena merupakan penghubung antara rekening-rekening buku besar klien dengan pos-pos yang dilaporkan dalam laporan keuangan. Selain itu juga sebagai pengontrol atas kertas-kertas kerja yang lain serta dapat memberi petunjuk pada kertas kerja yang mana dimuat bukti audit untuk setiap pos laporan keuangan.

Daftar dan analisis

Istilah kertas kerja daftar dan kertas kerja analisis bisa dipakai saling menggantikan untuk menunjukkan kertas kerja individual yang berisi bukti-bukti yang mendukung pos-pos yang terdapat dalam daftar saldo pemeriksaan. Apabila beberapa rekening buku besar digabungkan untuk tujuan pelaporan, maka perlu dibuat suatu daftar kelompok (atau bisa disebut juga daftar utama). Selain menunjukkan rekening-rekening buku besar yang termasuk dalam kelompok yang bersangkutan, daftar utama menunjukkan pula kertas kerja daftar atau analisis individual yang berisi bukti audit yang diperoleh untuk masing-masing rekening yang termasuk dalam kelompok yang bersangkutan. Daftar atau analisis individual seringkali menunjukkan komposisi dari suatu saldo rekening pada suatu tanggal tertentu.

Memo Audit dan Informasi Penguat

Memo audit adalah data tertulis yang dibuat auditor dalam bentuk uraian, memo bisa berupa komentar atas pelaksanaan prosedur audit dan kesimpulan yang dicapai. Dokumentasi informasi penguat terdiri dari:

1. Ringkasan atau intisari notulen rapat dewan komisaris
2. Jawaban konfirmasi
3. Representasi tertulis dan manajemen dan ahli dari luar
4. Salinan kontrak-kontrak penting
5. Jurnal Penyesuaian dan Jurnal Reklasifikasi

Jurnal penyesuaian audit adalah koreksi atas kekeliruan. Penghilangan, atau

kesalahan penerapan prinsip akuntansi yang dilakukan oleh klien. Jurnal Penyesuaian ini dilakukan atas sesuatu yang berdampak material, baik secara individu atau secara keseluruhan, yang seharusnya telah dilakukan oleh klien.

Jurnal reklasifikasi berkaitan dengan penyajian saldo-saldo yang benar dalam laporan keuangan secara baik. Seperti halnya jurnal penyesuaian, jurnal reklasifikasi juga hanya dilakukan untuk hal-hal yang mempunyai dampak material.

Daftar saldo pemeriksaan.

Ikhtisar jurnal penyesuaian dan jurnal reklasifikasi pada awalnya disebut sbagai jurnal usulan karena keputusan auditor untuk melakukan penyesuaian atau reklasifikasi belum bisa dipastikan sampai berakhirnya audit, karena hal itu baru bisa dilakukan setelah klien memberi persetujuan. Keputusan tentang disetujui atau tidkanya usulan jurnal penesuaian atau reklasifikasi harus nampak dalam kertas kerja. Apabila klien menolak untuk melaksanakan usulan jurnal penyesuaian dan reklasifikasi yang dipandang perlu oleh auditor, maka hal ini akan berpengaruh terhadap pendapat yang akan diberikan oleh auditor dalam laporannya.

F. Pembuatan Kertas Kerja

Dalam pembuatan kertas kerja, terdapat sejumlah teknik dan mekanisme yang lazim digunakan oleh auditor. Berikut beberapa teknik penting yang harus diperhatikan dalam pembuatan kertas kerja:

a. Judul

Setiap kertas kerja harus berisi nama klien, judul yang jelas menunjukkan isi kertas kerja yang bersangkutan., dan tanggal neraca atau periode yang dicakup oleh audit.

b. Nomor index

Setiap kertas kerja harus diberi index atau nomor referensi, misalnya A-1, B-2 dsb, untuk keperluan pemberian identifikasi dan pengarsipan.

c. Referensi silang

Data dalam suatu kertas kerja yang diambil dari kertas kerja lain atau dipindahkan atau dibawa di kertas kerja lain, harus diberi referensi silang dengan nomor index dari kertas-kertas kerja tersebut

d. Tanda pengerjaan (tickmarks)

Tanda pengerjaan adalah symbol, seperti tanda silang, centang, atau symbol lainnya yang digunakan dalam kertas kerja untuk menunjukkan bahwa auditor telah melakukan prosedur audit tertentu pada bagian yang diberi tanda

pengerjaan, atau bahwa tambahan informasi tentang sesuatu hal terdapat pada kertas kerja lain yang ditunjukkan oleh tanda pengerjaan yang bersangkutan.

e. Tandatangani dan Tanggal

Segera setelah menyelesaikan tugasnya, baik pembuat maupun orang yang meereview kertas kerja, harus menandatangani dan mencantumkan tanggal pada kertas kerja yang bersangkutan. Hal ini diperlukan agar jelas siapa penanggungjawab dalam pembuatan kertas kerja maupun orang yang telah mereview kertas kerja.

G. Prinsip Penyusunan Kertas Kerja

1. Prinsip kehati-hatian (keseksamaan)

Semua kertas kerja harus dibuat dengan hati-hati. Kertas kerja harus didesign dan disusun untuk menjamin bahwa:

- a. Program pemeriksaan telah dilakukan.
- b. Pemeriksaan sesuai dengan PA.
- c. Laporan keuangan telah sesuai dengan prinsip akuntan dan diterapkan secara konsisten.
- d. Aspek fisik
- e. Kertas kerja harus meliputi semua data yang dikumpulkan selama pemeriksaan, sehingga isi kertas kerja harus lengkap dan jelas, keutuhannya harus rapi dan tersusun yang merefleksikan keseluruhan dan ketepatan yang dilakukan akuntan.
- f. Aspek pengawasan kertas kerja

Semua kertas-kertas harus terlindungi selama pemeriksaan. Tanggung jawab masing-masing kertas kerja harus ada selama dan sesudah pemeriksaan. Agar dapat meningkatkan arti operasi kertas kerja maka setiap kertas kerja harus diberi satu tanda atau indeks, misalnya : tanda S berarti skedul yang terpsiah, A untuk tanda analisis dan sebagainya.

g. Penjelasan dalam kertas kerja

Setiap kertas kerja harus ditandatangani dan diberi tanggal oleh pemeriksa yang melaksanakan dengan menunjukkan tanggung jawabnya pada bagian atas kertas kerja harus diberi nama klien, nama rekening atau pos, periode pemeriksaan, atau kode lainnya.

H. Ukuran (Standar Penyiapan Kertas Kerja)

Kertas kerja merupakan sumber data pemberian pendapat pada laporan akuntan. Kertas kerja harus disusun sebaik-baiknya. Baik dalam arti bentuk (layout), design, penjelasan sumber, verifikasi yang telah dilakukan secara jelas

diutamakan, sehingga akan membantu dalam review-nya. Berikut ini daftar ukuran penyiapan kertas kerja yang sering dilakukan dalam praktek, yaitu :

1. Setiap kertas kerja harus secara jelas teridentifikasi pada heading harus ada semacam nama perusahaan, penjelasan informasi, dan periode penggunaan. Arsip kertas kerja harus digunakan untuk suatu masalah agar menandakan bekerja dan memberi informasi yang cukup maka setiap kertas kerja hanya untuk satu topik.
2. Setiap kertas kerja harus berisi nomor atau initial akuntan yang membuatnya, tanggal pembuatan, nama atau initial seniornya, manager atau partner yang mereviewnya. Bisa diberikan initial pada bawah/atas sebelah kanan.
3. Lengkap atau analisis rekening, karyawan yang diinterview dan dokumen diperiksa adalah syarat pemeriksaan yang baik. Yang harus tampak pada kertas kerja.
4. Semua kertas kerja harus diberi indeks yang baik untuk neraca percobaan atau kelompoknya. Bilamana referensi diperlukan antara kertas kerja, maka harus ada indeks silang.
5. Sumber data yang disajikan dalam kertas kerja harus jelas, baik dari buku besar, laporan keuangan, faktor atau yang lain.
6. Sifat verifikasi yang dilakukan akuntan harus dicatat pada kertas kerja.
7. Luas dan skope pengujian harus jelas dinyatakan pada setiap pemeriksaan.
8. Tujuan masing-masing kertas kerja dan hubungannya dengan tujuan pemeriksaan harus jelas.
9. Suatu catatan terpisah atau daftar catatan bukti/pos diperiksa dan masih memerlukan pengembangan harus ada. Dalam hal permasalahan yang belum dapat terjawab cepat harus dimasukkan juga.
10. Kertas kerja harus mencakup pula komentar akuntan yang menunjukkan kesimpulan pada masing-masing aspek pekerjaan.
11. Kertas kerja harus disusun di dalam arsip penyelesaian pekerjaan bila telah selesai dibuat.
12. Dalam pembuatan kertas kerja harus dihindarkan pekerjaan menyalin, yang menunjukkan suatu pemborosan waktu.

I. Review atas Kertas Kerja

Review atas kertas kerja dalam suatu kantor akuntan public dilakukan pada berbagai tingkatan. Pada tahap pertama, review dilakukan oleh pengawas langsung (supervisor) dari si pembuat kertas kerja, misalnya auditor snior atau manajer. Review ini dilakukan apabila pekerjaan atas suatu bagian audit tertentu telah selesai dikerjakan. Review terutama ditekankan pada pekerjaan apa yang dilakukan, bukti yang diperoleh dan kesimpulan yang dicapai oleh pembuat kertas

kerja.

J. Pengarsipan Kertas Kerja

Kertas kerja biasanya diarsipkan berdasarkan dua kategori

1. Arsip permanen

Berisi data yang diperkirakan akan berguna bagi auditor pada banyak penugasan di masa datang untuk klien yang bersangkutan. Hal-hal yang biasanya dimasukkan dalam arsip permanen antara lain :

- a. Salinan anggaran dasar dan anggaran rumah tangga perusahaan
- b. Kode rekening dan buku pedoman prosedur
- c. Bagan organisasi
- d. Tata letak pabrik, proses produksi, dan produk-produk utama
- e. Ketentuan-ketentuan penerbitan saham dan obligasi
- f. Salinan kontrak-kontrak jangka panjang, seperti sewa-guna, program pension, kesepakatan bagi hasil dan pemberian bonus.
- g. Daftar rencana depresiasi aktiva tetap dan amortisasi utang jangka panjang.
- h. Ringkasan prinsip-prinsip akuntansi yang digunakan oleh klien

2. Arsip tahun berjalan

Berisi informasi penguat yang berhubungan dengan pelaksanaan program audit pada tahun berjalan.

K. Pemilik dan Penyimpanan Kertas Kerja

Kertas kerja adalah milik auditor. Namun demikian hak pemilikan auditor atas kertas kerja ini mendapat kendala dari organisasi profesi si auditor sendiri. Dalam kode etik ikatan akuntan Indonesia dinyatakan bahwa akuntan public tidak boleh mengungkapkan informasi rahasia yang diperolehnya selama ia melakukan tugas profesionalnya, tanpa persetujuan dari kliennya, kecuali untuk hal-hal tertentu yang dinyatakan dalam aturan tersebut.

Kertas kerja disimpan oleh auditor, dan ia bertanggungjawab untuk menjaga keamanan dan kerahasiaannya. Kertas kerja yang termasuk dalam kategori kertas kerja permanen, disimpan untuk waktu yang tak terbatas, sedangkan kertas kerja tahun berjalan disimpan oleh auditor sepanjang diperlukan oleh auditor untuk melayani klien atau untuk memenuhi ketentuan undang-undang.

Contoh Kasus Manipulasi Laporan Keuangan PT KAI

PT KAI Menerapkan proses GCG (Good Corporate Governance) dalam suatu perusahaan bukan suatu proses yang mudah. Diperlukan konsistensi, komitmen, dan pemahaman yang jelas dari seluruh stakeholders perusahaan mengenai

bagaimana seharusnya proses tersebut dijalankan. Namun, dari kasus-kasus yang terjadi di BUMN ataupun Perusahaan Publik dapat ditarik kesimpulan sementara bahwa penerapan proses GCG belum dipahami dan diterapkan sepenuhnya. Pembedaan kasus-kasus yang telah terjadi di perusahaan atas proses pengawasan yang efektif akan menjadi pembelajaran yang menarik dan kiranya dapat kita hindari apabila kita dihadapkan pada situasi yang sama. Salah satu contohnya adalah kasus audit umum yang dialami oleh PT. Kereta Api Indonesia (PT. KAI). Kasus ini menunjukkan bagaimana proses tata kelola yang dijalankan dalam suatu perusahaan dan bagaimana peran dari tiap-tiap organ pengawas dalam memastikan penyajian laporan keuangan tidak salah saji dan mampu menggambarkan keadaan keuangan perusahaan yang sebenarnya. Kasus PT. KAI berawal dari perbedaan pandangan antara Manajemen dan Komisaris, khususnya Ketua Komite Audit dimana Komisaris menolak menyetujui dan menandatangani laporan keuangan yang telah diaudit oleh Auditor Eksternal. Komisaris meminta untuk dilakukan audit ulang agar laporan keuangan dapat disajikan secara transparan dan sesuai dengan fakta yang ada. Salah satu faktor yang menyebabkan terjadinya kasus PT. KAI adalah rumitnya laporan keuangan PT. KAI.

Perbedaan pandangan antara manajemen dan komisaris tersebut bersumber pada perbedaan mengenai:

1. Masalah piutang PPN. Piutang PPN per 31 Desember 2005 senilai Rp. 95,2 milyar, menurut Komite Audit harus dicadangkan penghapusannya pada tahun 2005 karena diragukan kolektibilitasnya, tetapi tidak dilakukan oleh manajemen dan tidak dikoreksi oleh auditor.
2. Masalah Beban Ditangguhkan yang berasal dari penurunan nilai persediaan. Saldo beban yang ditangguhkan per 31 Desember 2005 sebesar Rp. 6 milyar yang merupakan penurunan nilai persediaan tahun 2002 yang belum diamortisasi, menurut Komite Audit harus dibebankan sekaligus pada tahun 2005 sebagai beban usaha.
3. Masalah persediaan dalam perjalanan. Berkaitan dengan pengalihan persediaan suku cadang Rp. 1,4 milyar yang dialihkan dari satu unit kerja ke unit kerja lainnya di lingkungan PT. KAI yang belum selesai proses akuntansinya per 31 Desember 2005, menurut Komite Audit seharusnya telah menjadi beban tahun 2005.
4. Masalah uang muka gaji. Biaya dibayar dimuka sebesar Rp. 28 milyar yang merupakan gaji Januari 2006 dan seharusnya dibayar tanggal 1 Januari 2006 tetapi telah dibayar per 31 Desember 2005 diperlakukan sebagai uang muka biaya gaji, yang menurut Komite Audit harus dibebankan pada tahun 2005.
5. Masalah Bantuan Pemerintah Yang Belum Ditentukan Statusnya (BPYDBS) dan Penyertaan Modal Negara (PMN). BPYDBS sebesar Rp. 674,5 milyar

dan PMN sebesar Rp. 70 milyar yang dalam laporan audit digolongkan sebagai pos tersendiri di bawah hutang jangka panjang, menurut Komite Audit harus direklasifikasi menjadi kelompok ekuitas dalam neraca tahun buku 2005.

Beberapa hal yang direfentifikasi turut berperan dalam masalah pada laporan keuangan PT. KAI Indonesia:

- a. Auditor internal tidak berperan aktif dalam proses audit, yang berperan hanya auditor Eksternal.
- b. Komite audit tidak ikut serta dalam proses penunjukkan auditor sehingga tidak terlibat proses audit.
- c. Manajemen (tidak termasuk auditor eksternal) tidak melaporkan kepada komite audit dan komite audit tidak menanyakannya.
- d. Adanya ketidakyakinan manajemen akan laporan keuangan yang telah disusun, sehingga ketika komite audit mempertanyakan manajemen merasa tidak yakin.

Terlepas dari pihak mana yang benar, permasalahan ini tentunya didasari oleh tidak berjalannya fungsi check and balances yang merupakan fungsi substantif dalam perusahaan. Yang terpenting adalah mengidentifikasi kelemahan yang ada sehingga dapat dilakukan penyempurnaan untuk menghindari munculnya permasalahan yang sama di masa yang akan datang.

Berikut ini beberapa solusi dan rekomendasi yang disarankan kepada PT KAI untuk memperbaiki kondisi yang telah terjadi:

- a) Apabila Dewan Komisaris ini merasa direksi tidak capable (mampu) memimpin perusahaan, Dewan Komisaris dapat mengusulkan kepada pemegang saham untuk mengganti direksi.
- b) Diperlukannya kebijaksanaan (wisdom) dari Anggota Dewan Komisaris untuk memilah-milah informasi apa saja yang merupakan private domain.
- c) Komunikasi yang intens sangat diperlukan antara Auditor Eksternal dengan Komite Audit.
- d) Komite Audit sangat mengandalkan Internal Auditor dalam menjalankan tugasnya untuk mengetahui berbagai hal yang terjadi dalam operasional perusahaan.
- e) Komite Audit tidak memberikan second judge atas opini Auditor Eksternal, karena opini sepenuhnya merupakan tanggung jawab Auditor Eksternal.
- f) Harus ada upaya untuk membenarkan kesalahan tahun-tahun lalu, karena konsistensi yang salah tidak boleh dipertahankan.
- g) Komite Audit tidak berbicara kepada publik karena esensinya. Komite Audit adalah organ Dewan Komisaris sehingga pendapat dan masukan Komite Audit harus disampaikan kepada Dewan Komisaris. Apabila Dewan

Komisaris tidak setuju dengan Komite Audit, tetapi Komite Audit tetap pada pendiriannya, Komite Audit dapat mencantumkan pendapatnya pada Laporan Komite Audit yang terdapat dalam laporan tahunan perusahaan.

- h) Manajemen menyusun laporan keuangan secara tepat waktu, akurat dan full disclosure.
- i) Komite Audit dan Dewan Komisaris sebaiknya melakukan inisiatif untuk membangun budaya pengawasan dalam perusahaan melalui proses internalisasi, sehingga pengawasan merupakan bagian tidak terpisahkan dari setiap organ dan individu dalam organisasi.

Kaitan kasus dengan bukti audit

Bukti pada kasus PT. KAI dikaitkan dengan Pendekatan dalam audit:

1. Bukti audit top-down

Dalam laporan keuangan PT KAI tahun 2005, perusahaan BUMN itu dicatat meraih keuntungan sebesar Rp 6,9 Miliar. Padahal apabila diteliti dan dikaji lebih rinci, perusahaan seharusnya menderita kerugian sebesar Rp 63 Miliar.

2. Bukti audit bottom-up

Ditemukan adanya kejanggalan dari laporan keuangan PT. KAI tahun 2005. Pajak pihak ketiga sudah tiga tahun tidak pernah ditagih, tetapi dalam laporan keuangan itu dimasukkan sebagai pendapatan PT KAI selama tahun 2005. Kewajiban PT. KAI untuk membayar surat ketetapan pajak (SKP) pajak pertambahan nilai (PPN) sebesar Rp 95,2 Miliar yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak pada akhir tahun 2003 disajikan dalam laporan keuangan sebagai piutang atau tagihan kepada beberapa pelanggan yang seharusnya menanggung beban pajak itu, padahal ia tidak dapat dikelompokkan dalam bentuk pendapatan atau asset. Dengan demikian, kekeliruan dalam pencatatan transaksi atau perubahan keuangan telah terjadi disini.

Penurunan nilai persediaan suku cadang dan perlengkapan sebesar Rp 24 Miliar yang diketahui pada saat dilakukan inventarisasi tahun 2002 diakui manajemen PT KAI sebagai kerugian secara bertahap selama lima tahun. Pada akhir tahun 2005 masih tersisa saldo penurunan nilai yang belum dibebankan sebagai kerugian sebesar Rp 6 Miliar, yang seharusnya dibebankan seluruhnya dalam tahun 2005.

3. Berdasarkan kompetensi bukti audit

Sumber Bahan Bukti dan Kualifikasi Orang yang Memberikan Informasi terhadap Bukti. Sumber temuan bukti berasal dari Komite Audit dimana Komisaris menolak menyetujui dan menandatangani laporan keuangan yang telah diaudit oleh Auditor Eksternal karena merasa terdapat kejanggalan. Dalam hal ini, komisaris yang merangkap sebagai komite audit PT. KAI yaitu Hekinus Manao

berbicara kepada publik dan menolak menyetujui laporan keuangan PT. KAI tahun 2005 yang telah diaudit oleh akuntan publik karena setelah diteliti dengan seksama mengenai ditemukan adanya kejanggalan dari laporan keuangan PT. KAI tahun 2005. Ketiadaan tata kelola yang baik itu juga membuat komite audit (komisaris) PT. KAI baru bisa dibuka akses terhadap laporan keuangan setelah diaudit akuntan publik.

4. Data akuntansi yang mendasari

Berupa catatan akuntansi tahun 2002 yang membebankan kerugian akibat penurunan persediaan berupa suku cadang sebesar Rp 24 M.

Bukti penguat

1. Bukti analitis

Bukti analitis salah satunya adalah dengan melihat data catatan kerugian penurunan persediaan berupa suku cadang tahun 2002 sebesar 24 miliar yang harus dibebankan bertahap selama 5 tahun. Pada tahun 2005, masih tersisa kerugian sejumlah Rp 6 Miliar, namun tidak dicatat.

2. Bukti dokumenter

Bukti dokumenter berupa surat ketetapan pajak (SKP) pajak pertambahan nilai (PPN) sebesar Rp 95,2 Miliar yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak pada akhir tahun 2003 Catatan akuntansi

3. Bukti lisan

Bukti lisan berupa pernyataan manajemen PT. KAI pada tahun 1998-2003 tidak melakukan pencadangan kerugian terhadap kemungkinan tidak tertagihnya kewajiban pajak.

Kaitan Kasus dengan Kertas Kerja Pemeriksaan

Susunan kertas kerja pemeriksaan terdiri dari

1. Draf laporan audit
2. Laporan keuangan auditan
3. Ringkasan informasi bagi penelaah
4. Program audit
5. Laporan keuangan atas neraca lajur yang dibuat klien
6. Ringkasan jurnal penyesuaian
7. Working trial balance
8. Daftar Utama
9. Daftar pendukung

Dalam kasus manipulasi laporan keuangan PT KAI pada tahun 2005, PT KAI salah saji dalam pelaporan keuangan. Akan tetapi setelah pelaksanaan

proses audit, di antaranya pembuatan kertas kerja, auditor memberikan opini wajar. Namun berdasarkan temuan dari Komite Audit, terdapat banyak kejanggalan dalam audit laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor eksternal. Sehingga Komite Audit meminta untuk dilakukan audit ulang. Oleh karena itu kertas kerja pemeriksaan yang sudah dibuat oleh auditor mengindikasikan bahwa adanya kesalahan perhitungan dan penyajian. Hal tersebut disebabkan karena dalam penyusunan KKP didasarkan atas bukti-bukti audit yang dikumpulkan, salah satunya yaitu laporan keuangan PT KAI. Tetapi auditor tidak menunjukkan adanya kesalahan dalam penyajian laporan keuangan tersebut.

BAB 8

PENERIMAAN PERIKATAN DAN PERENCANAAN AUDIT

A. Tahap-Tahap Audit Atas Laporan Keuangan

Sebelum audit atas laporan keuangan dilaksanakan, auditor perlu mempertimbangkan apakah ia akan menerima atau menolak perikatan audit (audit engagement) dari calon kliennya. Jika auditor memutuskan untuk menerima perikatan audit dari calon kliennya, ia akan melaksanakan audit dalam beberapa tahap. Berikut tahap-tahap audit atas laporan keuangan :

1. Penerimaan Perikatan Audit

Perikatan adalah kesepakatan dua pihak untuk mengadakan suatu ikatan perjanjian. Dalam perikatan audit, klien yang memerlukan jasa auditing mengadakan suatu ikatan perjanjian dengan auditor. Dalam ikatan perjanjian tersebut, klien menyerahkan pekerjaan audit atas laporan keuangan kepada auditor dan auditor sanggup untuk melaksanakan pekerjaan audit tersebut berdasarkan kompetensi profesionalnya.

2. Perencanaan Audit

Keberhasilan penyelesaian perikatan audit sangat ditentukan oleh kualitas perencanaan audit yang dibuat oleh auditor.

3. Pelaksanaan Pengujian Audit

Tahap ini disebut juga dengan “pekerjaan lapangan”. “Pelaksanaan pekerjaan lapangan ini harus mengacu ke tiga standar auditing yang termasuk dalam kelompok “standar pekerjaan lapangan”. Tujuan utama pelaksanaan pekerjaan lapangan ini adalah untuk memperoleh bukti audit tentang efektivitas pengendalian intern klien dan kewajaran laporan keuangan klien.

4. Pelaporan Audit

Tahap akhir pekerjaan audit atas laporan keuangan adalah pelaporan audit. Ada dua hal penting yang dilaksanakan oleh auditor dalam pelaporan audit ini, yaitu :

- a) Menyelesaikan audit dengan meringkas semua hasil pengujian dan menarik kesimpulan. Auditor perlu menggabungkan informasi yang dihasilkan melalui berbagai prosedur audit tersebut untuk menarik kesimpulan secara menyeluruh dan memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan auditan.
- b) Menerbitkan laporan audit. Akhir proses audit adalah penyajian laporan audit (audit report) yang berisi pernyataan pendapat atau pernyataan tidak

memberikan pendapat atas laporan keuangan auditan.

B. Tahap – Tahap Penerimaan Perikatan Audit

Dalam memutuskan apakah suatu perikatan audit dapat diterima atau tidak, auditor menempuh suatu proses yang terdiri dari enam tahap berikut ini :

- 1) Mengevaluasi integritas manajemen
- 2) Mengidentifikasi keadaan khusus dan resiko luar biasa
- 3) Menentukan kompetensi untuk melaksanakan audit
- 4) Menilai Independensi
- 5) Menentukan kemampuan untuk menggunakan kemahiran profesionalnya dengan kecermatan dan keseksamaan
- 6) Membuat surat perikatan audit

Mengevaluasi Integritas Manajemen

Laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen. Audit atas laporan keuangan bertujuan untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. Oleh karena itu, untuk dapat menerima perikatan audit, auditor berkepentingan untuk mengevaluasi integritas manajemen, agar auditor mendapatkan keyakinan bahwa manajemen perusahaan klien dapat dipercaya, sehingga laporan keuangan yang diaudit bebas dari salah saji material sebagai akibat dari adanya integritas manajemen.

Berbagai cara yang dapat ditempuh oleh auditor dalam mengevaluasi integritas manajemen adalah :

a. Melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu

Komunikasi antara auditor pendahulu dengan auditor pengganti memberikan panduan bagi auditor tentang prosedur komunikasi antara auditor pengganti dengan auditor pendahulu. Auditor pendahulu adalah auditor yang telah mengundurkan diri atau diberitahu oleh klien bahwa tugasnya telah berakhir dan tidak diperpanjang dengan perikatan baru. Auditor pengganti adalah auditor yang telah menerima suatu perikatan atau auditor yang telah diundang untuk mengajukan proposal perikatan audit.

Sebelum menerima suatu perikatan, auditor pengganti harus mencoba melaksanakan komunikasi tertentu berikut ini:

- 1) Meminta keterangan kepada auditor pendahulu mengenai masalah-masalah yang spesifik, yaitu mengenai fakta yang mungkin berpengaruh terhadap integritas manajemen, yang menyangkut ketidaksepakatan dengan manajemen mengenai penerapan prinsip akuntansi, prosedur audit, dan tentang pendapat auditor pendahulu mengenai alasan klien dalam penggantian auditor. Jawaban atas pertanyaan ini akan bermanfaat bagi

auditor pengganti dalam mempertimbangkan penerimaan atau penolakan perikatan audit dari calon kliennya.

- 2) Menjelaskan kepada calon klien tentang perlunya auditor pengganti mengadakan komunikasi dengan pendahulu dan meminta persetujuan dari klien untuk melakukan hal tersebut. Jika klien menolak memberikan ijin kepada auditor pendahulu untuk memberikan jawaban atau membatasi jawaban yang boleh diberikan, maka auditor pengganti harus menyelidiki alasan-alasan dan mempertimbangkan pengaruh penolakan atau pembatasan tersebut dalam memutuskan penerimaan atau penolakan perikatan audit dari calon kliennya.
- 3) Mempertimbangkan keterbatasan jawaban yang diberikan oleh auditor pendahulu. Auditor harus memberikan jawaban dengan segera dan lengkap atas pertanyaan yang masuk akal dari auditor pengganti, atas dasar fakta yang diketahuinya. Apabila auditor pengganti menerima suatu jawaban yang terbatas, maka ia harus mempertimbangkan pengaruhnya dalam memutuskan penerimaan atau penolakan perikatan audit dari calon kliennya.

b. Meminta keterangan kepada pihak ketiga

Informasi tentang integritas manajemen dapat diperoleh dengan meminta keterangan kepada penasihat hukum, pejabat bank, dan pihak lain dalam masyarakat keuangan dan bisnis yang mempunyai hubungan bisnis dengan calon klien. Kamar Dagang Indonesia (KADIN) dapat juga dipakai sebagai sumber informasi untuk mengevaluasi integritas manajemen.

Dalam melakukan audit, auditor menghadapi kemungkinan disajikannya dengan sengaja laporan keuangan yang tidak benar untuk kepentingan pribadi berbagai anggota manajemen. Ada berbagai motif yang melatarbelakanginya, misalnya untuk menutupi penggelapan besar-besaran terhadap aktiva perusahaan atau untuk menghindari akibat-akibat yang tidak diinginkan oleh manajemen seperti turunnya nilai saham, pemecatan dari jabatan pimpinan, dan kebangkrutan perusahaan.

Setelah melakukan evaluasi terhadap kemungkinan adanya kecurangan yang dilakukan oleh manajemen, keputusan yang dilakukan oleh auditor adalah meneruskan melakukan audit atau mengundurkan diri dari perikatan klien.

Sumber informasi lain yang dapat digunakan untuk menilai integritas manajemen:

- a. Pergantian manajemen yang diberitakan di surat kabar bisnis.
- b. Dalam hal calon klien yang telah go public, auditor dapat melakukan review terhadap laporan audit tahun sebelumnya yang disimpan di Bapepem,

terutama yang berkaitan dengan pergantian auditor.

- 4) Melakukan review terhadap pengalaman auditor di masa lalu dalam berhubungan dengan klien yang bersangkutan

Auditor perlu mempertimbangkan adanya kekeliruan atau kecurangan dan pelanggaran hukum yang dilakukan oleh klien yang ditemukan dalam audit atas laporan keuangan tahun lalu. Dalam audit tahun yang telah lalu, auditor mengajukan berbagai pertanyaan kepada manajemen tentang adanya hal-hal bersyarat, kelengkapan notulen rapat dewan komisaris, kepatuhan klien terhadap peraturan pemerintah. Kebenaran jawaban yang diberikan oleh manajemen dalam mengevaluasi integritas manajemen.

Mengidentifikasi Kondisi Khusus dan Risiko Luar Biasa

- a. Mengidentifikasi Pemakai Laporan Audit
- b. Mendapatkan Informasi tentang Stabilitas Keuangan dan Legal Calon Klien Di Masa Depan
- c. Mengevaluasi Kemungkinan Dapat atau Tidaknya Laporan Keuangan Calon Klien Diaudit

Menentukan Kompetensi Auditor Untuk Melaksanakan Audit

“Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor”. Oleh karena itu, sebelum auditor menerima suatu perikatan audit, ia harus mempertimbangkan apakah ia dan anggota tim auditnya memiliki kompetensi memadai untuk menyelesaikan perikatan tersebut, sesuai dengan standar auditing yang ditetapkan oleh IAI. Pertimbangan tersebut dilakukan dengan dua cara, yaitu :

- a. Mengidentifikasi Tim Audit

Tim audit terdiri dari :

1. Seorang partner yang akan bertanggung jawab terhadap penyelesaian keseluruhan perikatan audit.
2. Satu atau lebih manajer yang akan mengkoordinasi dan mengawasi pelaksanaan program audit.
3. Staf asisten yang melaksanakan berbagai prosedur audit yang diperlukan dalam pelaksanaan program audit.
4. Mempertimbangkan Kebutuhan Konsultasi dan Penggunaan Spesialis

Dalam mempertimbangkan perikatan audit dari calon klien, auditor kemungkinan akan menghadapi masalah berikut ini, yang mungkin memerlukan pekerjaan spesialis :

- a) Penilaian (misalnya : karya seni, obat-obatan khusus, dan restricted

- securities).
- b) Penentuan karakteristik fisik yang berhubungan dengan kuantitas yang tersedia atau kondisi (misalnya : cadangan mineral atau tumpukan bahan baku yang ada di gudang).
 - c) Penentuan nilai yang diperoleh dengan menggunakan teknik atau metode khusus (misalnya : beberapa perhitungan aktuarial).
 - d) Penafsiran persyaratan teknis, peraturan atau persetujuan (misalnya : pengaruh potensial suatu kontrak atau dokumen hukum lainnya, atau hak atas properti).

Menilai Independensi Auditor

“Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”. Disamping itu, Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik mengatur tentang independensi auditor dan stafnya sebagai berikut :

101 Independensi

Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen dalam fakta maupun dalam penampilan.

102 Integritas dan Objektivitas

Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus mempertahankan integritas dan objektivitas, harus bebas dari benturan dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji material yang diketahuinya atau mengalihkan pertimbangannya kepada pihak lain.

Menentukan Kemampuan Untuk Menggunakan Kemahiran Profesionalnya dengan Kecermatan dan Keseksamaan

“Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama”

Dalam mempertimbangkan penerimaan atau penolakan suatu perikatan audit, auditor harus mempertimbangkan apakah ia dapat melaksanakan audit dan menyusun laporan auditnya secara cermat dan seksama. Kecermatan dan keseksamaan penggunaan kemahiran profesional auditor ditentukan oleh ketersediaan waktu yang memadai untuk merencanakan dan melaksanakan audit.

a. Penentuan Waktu Perikatan

Idealnya waktu perikatan audit sudah diterima oleh auditor enam sampai

dengan sembilan bulan sebelum akhir tahun buku klien. Perikatan auditor mendekati tahun buku klien dapat menyebabkan auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit penting seperti observasi terhadap perhitungan fisik sediaan sehingga kemungkinan auditor tidak dapat memberikan pendapatan wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan auditan.

b. Pertimbangan Jadwal Pekerjaan Lapangan :

1. Pekerjaan interim yang merupakan pekerjaan lapangan yang dilaksanakan oleh auditor tiga sampai empat bulan sebelum tanggal neraca.
2. Pekerjaan akhir tahun yang merupakan pekerjaan lapangan yang dilaksanakan oleh auditor beberapa minggu sebelum tanggal neraca sampai tiga bulan setelah tanggal neraca.

c. Pemanfaatan Personal Klien

1. Pembuatan daftar saldo akun buku besar.
2. Rekonsiliasi akun kontrol dalam buku besar dengan akun buku pembantu.
3. Pembuatan daftar piutang.
4. Pembuatan daftar polis asuransi yang berlaku, piutang wesel, penambahan dan pengurangan aktiva tetap dalam tahun yang diaudit.

d. Membuat Surat Perikatan Audit

Surat perikatan audit dibuat oleh auditor untuk kliennya yang berfungsi untuk mendokumentasikan dan menegaskan penerimaan auditor atas penunjukan oleh klien, tujuan dan lingkup audit, lingkup tanggung jawab yang dipikul oleh auditor bagi kliennya, kesepakatan tentang reproduksi laporan keuangan auditan, serta bentuk laporan yang akan diterbitkan oleh auditor.

Isi Pokok Surat Perikatan Audit

- a. Tujuan audit atas laporan keuangan.
- b. Tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan.
- c. Lingkup audit, termasuk penyebutan undang-undang, peraturan, pernyataan dari badan profesional yang harus dianut oleh auditor.
- d. Bentuk laporan atau bentuk komunikasi lain yang akan digunakan oleh auditor untuk menyampaikan hasil perikatan.
- e. Fakta bahwa audit memiliki keterbatasan bawaan bahwa kekeliruan dan kecurangan material tidak akan terdeteksi.
- f. Pengaturan reproduksi laporan keuangan auditan.
- g. Kesanggupan auditor untuk menyampaikan informasi tentang kelemahan signifikan dalam pengendalian intern yang ditemukan oleh auditor dalam auditnya.

- h. Akses keberbagai catatan, dokumentasi dan informasi lain yang diharuskan dalam kaitannya dengan audit.
- i. Dasar yang digunakan oleh auditor untuk menghitung fee audit dan pengaturan penagihannya.

Auditor dapat pula memasukkan hal berikut ini dalam surat perikatan auditnya:

- a. Pengaturan berkenaan dengan perencanaan auditnya.
- b. Harapan untuk menerima penegasan tertulis dari manajemen tentang representasi yang dibuat dalam hubungannya dengan audit.
- c. Permintaan kepada klien untuk menegaskan bahwa syarat-syarat perikatan telah sesuai dengan membuat tanda penerimaan surat perikatan audit.
- d. Penjelasan setiap surat atau laporan yang diharapkan oleh auditor untuk diterbitkan bagi kliennya.

Faktor-faktor yang menyebabkan auditor untuk memutuskan pengiriman surat perikatan audit baru :

- a. Adanya petunjuk bahwa klien salah paham mengenai tujuan dan ruang lingkup audit.
- b. Adanya syarat-syarat perikatan yang direvisi atau khusus.
- c. Perubahan manajemen yang terjadi akhir-akhir ini.
- d. Perubahan signifikan dalam sifat dan ukuran bisnis klien.
- e. Persyaratan hukum.

e. Perencanaan Audit

Setelah auditor memutuskan untuk menerima perikatan audit dari kliennya, langkah berikutnya yang perlu ditempuh adalah merencanakan audit. Ada tujuh tahap yang harus ditempuh oleh auditor dalam merencanakan auditnya :

1. Memahami bisnis dan industri klien.
2. Melaksanakan prosedur analitik.
3. Mempertimbangkan tingkat materialitas awal.
4. Mempertimbangkan risiko bawaan.
5. Mempertimbangkan berbagai faktor yang berpengaruh terhadap saldo awal, jika perikatan dengan klien berupa audit tahun pertama.
6. Mengembangkan strategi audit awal terhadap asersi signifikan.
7. Memahami pengendalian intern klien.

Memahami Bisnis dan Industri Klien

- a. Pengalaman sebelumnya tentang Entitas dan Industrinya

Dalam audit ulangan, auditor dapat dengan mudah memperoleh informasi tentang kekhususan bisnis klien dengan cara mereview kertas kerja audit yang disimpan dalam arsip permanen. Dengan cara ini auditor dapat mengingat kembali mengenai kebijakan-kebijakan klien, organisasi, dan pengendalian intern.

b. Diskusi dengan Orang dalam Entitas

Komite audit, direktur, dan personel operasi adalah contoh narasumber yang dapat diharapkan oleh auditor untuk memperoleh informasi tersebut. Komite audit dapat memberikan informasi tentang kekuatan dan kelemahan pengendalian intern perusahaan atau bagian dari perusahaan klien, sistem pengolahan data elektronik yang baru saja diimplementasikan oleh klien, perubahan manajemen perusahaan dan perubahan struktur organisasi perusahaan klien.

Dalam tahap perencanaan audit, manajemen dapat dipakai sebagai sumber informasi tentang :

- 1) Pengembangan bisnis yang sedang dilakukan oleh manajemen yang akan berdampak terhadap audit yang akan dilaksanakan oleh auditor.
 - 2) Peraturan baru yang berlaku dalam industri dan peraturan pemerintah terbaru yang berdampak ternis klien.
 - 3) Bidang audit yang menjadi kepentingan khusus manajemen.
 - 4) Lingkup dan waktu pelibatan personel klien dalam membantu auditor untuk menyediakan
- c. Diskusi dengan Personel dari fungsi Audit Intern dan Review terhadap Laporan Auditor Intern

Auditor intern merupakan sumber informasi untuk memahami kekuatan dan kelemahan pengendalian intern yang diterapkan dalam organisasi entitas dalam menjaga keandalan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Review terhadap laporan auditor intern merupakan cara yang efektif untuk memahami pengendalian intern yang diberlakukan dalam organisasi entitas.

- d. Diskusi dengan Auditor Lain dan dengan Penasihat Hukum atau Penasihat Lain yang telah Memberikan Jasa kepada Entitas atau dalam Industri.

Manajemen entitas membeli berbagai jasa untuk penyelesaian masalah-masalah hukum dan masalah lain seperti sistem informasi, manajemen pemasaran, manajemen sumber daya manusia, dan manajemen operasi. Auditor dapat berkomunikasi dengan auditor lain yang ditahun sebelumnya telah melakukan audit atas laporan keuangan entitas untuk memperoleh pemahaman untuk bisnis entitas. Auditor dapat berkomunikasi dengan penasihat hukum atau penasihat lain untuk memperoleh informasi tentang

masalah-masalah yang dihadapi oleh perusahaan dalam bisnisnya.

e. Publikasi yang Berkaitan dengan Industri

Pengetahuan mengenai industri yang menjadi tempat usaha klien adalah perlu bagi auditor agar ia dapat melaksanakan audit dengan baik. Pengetahuan mengenai industri yang menjadi tempat usaha klien dapat diperoleh dengan berbagai cara sebagai berikut :

1. Meminta keterangan dari klien.
2. Berlangganan majalah yang dikeluarkan oleh organisasi industri yang bersangkutan.
3. Aktif berpartisipasi dalam perkumpulan berbagai industri atau program-program latihan yang diselenggarakan oleh berbagai industri.

f. Kunjungan Ke Tempat atau Fasilitas Pabrik Entitas

Dari inspeksi ke pabrik dan kantor klien ini auditor dapat memperoleh pengetahuan mengenai tata letak pabrik, proses produksi, produk-produk utama perusahaan, dan penjagaan fisik terhadap aktiva perusahaan. Pengetahuan mengenai fasilitas fisik untuk penerimaan, penyimpanan, dan pemakaian sediaan barang gudang akan bermanfaat nantinya bagi auditor dalam penilaian terhadap sediaan. Dalam melakukan perjalanan inspeksi ke kantor klien, auditor akan mengetahui pula lokasi berbagai catatan akuntansi, jumlah karyawan klien yang bekerja di kantor, serta pembagian kegiatan akuntansi.

g. Perundangan dan Peraturan yang secara Signifikan Berdampak terhadap Entitas

Peraturan ekspor, peraturan kredit, peraturan penanaman modal, dan peraturan perpajakan merupakan peraturan perundangan yang secara signifikan berdampak terhadap bisnis perusahaan. Oleh karena itu, dalam perencanaan auditnya, auditor perlu mempertimbangan dampak berbagai peraturan perundangan yang dikeluarkan pemerintah yang berdampak terhadap bisnis klien.

h. Dokumen yang Dihasilkan oleh Entitas

Contoh berbagai dokumen yang dihasilkan oleh entitas sebagai sumber informasi untuk memahami bisnis entitas:

- 1) Bahan yang dikirim kepada pemegang saham dan diserahkan kepada badan pengatur.
- 2) Buku-buku promosi
- 3) Laporan keuangan dan laporan tahunan tahun sebelumnya
- 4) Anggaran
- 5) Laporan manajemen intern
- 6) Laporan keuangan interim
- 7) Panduan kebijakan manajemen

- 8) Panduan akuntansi dan sistem pengendalian intern
- 9) Daftar akun
- 10) Deskripsi jabatan
- 11) Rencana pemasaran dan penjualan

Melaksanakan Prosedur Analitik

a. Konsep Prosedur Analitik

Prosedur analitik meliputi pertandingan jumlah-jumlah yang tercatat atau ratio yang dihitung dari jumlah-jumlah yang tercatat dibandingkan dengan harapan yang dikembangkan oleh auditor.

b. Tujuan Prosedur Analitik

1. Meningkatkan pemahaman auditor atas usaha klien dan transaksi atau peristiwa yang terjadi sejak tanggal audit terakhir, dan
2. Mengidentifikasi bidang yang kemungkinan mencerminkan risiko tertentu yang bersangkutan tentang audit.

c. Prosedur analitik dapat mengungkapkan :

- 1) Peristiwa atau transaksi yang tidak biasa.
- 2) Perubahan akuntansi
- 3) Perubahan usaha
- 4) Fluktuasi acak
- 5) Salah saji

d. Tahap-tahap Prosedur Analitik

- 1) Mengidentifikasi perhitungan/perbandingan yang harus dibuat.
- 2) Mengembangkan Harapan.
- 3) Melaksanakan Perhitungan/perbandingan.
- 4) 4. Menganalisis Data dan Mengidentifikasi Perbedaan Signifikan.
- 5) Menyelidiki Perbedaan Signifikan yang tidak Terduga dan Mengevaluasi Perbedaan Signifikan.
- 6) Menentukan Dampak Hasil Prosedur Analitik terhadap Perencanaan Audit.

e. Mengidentifikasi Perbandingan Yang Dibuat

f. Mengembangkan Harapan

g. Melaksanakan Perhitungan

h. Menentukan Dampak Hasil Prosedur Analitik

Mempertimbangkan Tingkat Materialitas Awal

Materialitas awal pada tingkat laporan perlu ditetapkan oleh auditor karena pendapat auditor atas kewajaran laporan keuangan diterapkan pada laporan keuangan sebagai keseluruhan. Materialitas awal pada tingkat saldo akun

ditentukan oleh auditor pada tahap perencanaan audit karena untuk mencapai simpulan tentang kewajaran laporan keuangan sebagai keseluruhan, auditor perlu melakukan verifikasi saldo akun.

Mempertimbangkan Resiko Bawaan

Auditor merumuskan pendapatnya atas laporan keuangan secara keseluruhan berdasarkan bukti audit yang diperoleh melalui verifikasi asersi yang berkaitan dengan saldo akun secara individual atau golongan transaksi. Auditor berusaha untuk membatasi risiko audit pada tingkat saldo akun sedemikian rupa sehingga pada akhir audit, risiko audit dalam menyatakan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan akan berada pada tingkat yang rendah.

Mempertimbangkan Berbagai Faktor yang Berpengaruh Terhadap Saldo Awal

Jika Perikatan Audit Merupakan Audit Tahun Pertama

Auditor harus memperoleh bukti audit kompeten yang cukup untuk meyakini bahwa:

- a. Saldo awal tidak mengandung salah saji yang mempunyai dampak material terhadap laporan keuangan tahun berjalan.
- b. Saldo penutup tahun sebelumnya telah ditransfer dengan benar ke tahun yang berjalan atau telah dinyatakan kembali, jika hal itu semestinya dilakukan.
- c. Kebijakan akuntansi yang semestinya telah diterapkan secara konsisten.
Sifat dan lingkup bukti audit yang harus diperoleh auditor berkenaan dengan saldo awal tergantung pada:
 - a. Kebijakan akuntansi yang dipakai oleh entitas yang bersangkutan.
 - b. Apakah laporan keuangan entitas tahun sebelumnya telah diaudit, jika demikian, apakah pendapat auditor atas laporan keuangan tersebut berupa pendapat selai pendapat wajar tanpa pengecualian.
 - c. Sifat akun dan risiko salah saji dalam laporan keuangan tahun berjalan.

Mengembangkan Strategi Audit Awal Terhadap Asersi Signifikan

Karena keterkaitan antara bukti audit, materialitas, dan komponen risiko audit, auditor dapat memilih strategi audit awal dalam perencanaan audit terhadap asersi individual atau golongan transaksi. Ada dua strategi audit awal yang dapat dipilih oleh auditor:

- a. Primarily substantive approach
- b. Lower assessed level of control risk approach

c. Memahami Pengendalian Intern Klien

Jika Auditor yakin bahwa klien telah memiliki pengendalian intern yang baik, yang meliputi pengendalian terhadap penyediaan data yang dapat dipercaya dan penjagaan kekayaan serta catatan akuntansi, jumlah bukti audit yang harus dikumpulkan oleh auditor akan jauh lebih sedikit bila dibandingkan dengan jika keadaan pengendalian internnya jelek. Pemahaman atas Pengendalian Intern, langkah pertama dalam memahami pengendalian intern klien adalah dengan mempelajari unsur-unsur pengendalian intern yang berlaku. Langkah kedua adalah melakukan penilaian terhadap efektivitas pengendalian intern dengan menentukan kekuatan dan kelemahan pengendalian intern tersebut.

Jika auditor telah mengetahui bahwa pengendalian intern klien dibidang tertentu adalah kuat, maka ia mempercayai informasi keuangan yang dihasilkan.

b. Pengujian Audit

Dalam audit, auditor melakukan berbagai macam pengujian (test), yang secara garis besar dapat dibagi menjadi 3 golongan berikut ini:

1. Pengujian Analitik

Pengujian ini dilakukan oleh auditor dengan cara mempelajari perbandingan dan hubungan antara data yang satu dengan data yang lain. Pengujian analitik dimaksudkan untuk membantu auditor dalam memahami bisnis klien dan dalam menemuka bidang yang memerlukan audit lebih intensif.

2. Pengujian Pengendalian

Pengujian pengendalian terutama ditujukan untuk mendapatkan informasi mengenai :

a. Frekuensi pelaksanaan aktivitas pengendalian.

Dalam pengujian pengendalian, auditor memeriksa seberapa banyak transaksi pembelian otorisasi dari pejabat yang berwenang dalam periode yang diperiksa.

b. Mutu pelaksanaan aktivitas pengendalian tersebut.

Otorisasi dari pejabat yang berwenang merupakan salah satu aktivitas pengendalian untuk mengawasi transaksi pembelian. Pelaksanaan suatu aktivitas pengendalian dikatakan baik mutunya jika aktivitas tersebut dapat mencapai tujuan yang hendak dicapai dengan melaksanakan aktivitas pengendalian tersebut.

c. Karyawan yang melaksanakan aktivitas pengendalian tersebut.

Aktivitas pengendalian ini dilaksanakan oleh klien dengan perhitungan fisik sediaan. Perhitungan fisik sediaan dilakukan oleh karyawan gudang dan karuawan yang mencatat sediaan, maka hasil pengujian pengendalian akan menunjukkan bahwa aktivitas pengendalian tersebut tidak efektif. Karena orang yang terlibat dalam pengendalian adalah karyawan yang seharusnya diawasi dengan pengendalian tersebut.

3. Pengujian Substantif

Kesalahan moneter yang terdapat dapat dalam informasi yang disajikan dalam laporan keuangan kemungkinan terjadi karena kesalahan dalam :

- a. Penerapan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia.
- b. Tidak diterapkannya prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia.
- c. Ketidakkonsistenan dalam penerapan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia.
- d. Ketidaktepatan pisah batas pencatatan transaksi.
- e. Perhitungan.
- f. Pekerjaan penyalinan, penggolongan dan peringkasan informasi.
- g. Pencantuman pengungkapan unsur tertentu dalam laporan keuangan.

Pengujian substantif terhadap pendapatan penjualan auditor melakukan prosedur audit untuk menemukan :

- a. Kemungkinan terjadinya kesalahan klien dalam menerapkan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia, sehingga berakibat angka pendapatan penjualan dalam laporan laba-rugi menjadi lebih rendah atau lebih tinggi dari jumlah yang seharusnya.
- b. Adanya kemungkinan klien menyajikan informasi pendapatan penjualan yang tidak berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia, sehingga dapat mengakibatkan pemakai laporan keuangan salah dalam membuat keputusan.
- c. Kemungkinan klien mengubah prinsip akuntansi yang digunakan dalam menyajikan angka pendapatan penjualan dan tidak memberikan pengungkapan mengenai akibat perubahan penerapan prinsip tersebut terhadap angka laba bersih, sehingga hal ini dapat mengakibatkan tidak dapat diperbandingkannya laporan keuangan klien tahun yang diaudit dengan laporan keuangan klien tahun yang diaudit dengan laporan keuangan klien yang disajikan dalam tahun sebelumnya.
- d. Kemungkinan klien melakukan pisah batas transaksi penjualan tidak tepat atau tidak konsisten dengan yang digunakan dalam tahun sebelumnya.
- e. Kemungkinan terjadinya kesalahan moneter dalam menyajikan angka

pendapatan penjualan mencakup kegiatan menyalin informasi dari berbagai dokumen kedalam jurnal; kegiatan menjumlah, mengurangi, mengalikan, dan membagi; kegiatan meringkas informasi dalam jurnal dan memindahkan jumlahnya untuk di-posting kedalam akun-akun buku besar, kegiatan menyajikan informasi dalam laporan keuangan.

- f. Kemungkinan tidak cukupnya pengungkapan dari klien yang seharusnya dicantumkan dalam laporan keuangan yang dapat mengakibatkan pemakaian laporan keuangan salah dalam mengambil keputusan.

KASUS

Prima seorang akuntan publik yang menerima perikatan untuk mengaudit laporan keuangan Bambang.Co , sebuah perusahaan yang bergerak di bidang kontraktor dengan 300 karyawan dan 5 pemegang saham. 3 diantara 5 pemegang saham tersebut aktif dalam manajemen.Salah satu pemegang saham yang aktif dalam manajemen adalah Bagus yang merupakan pemasok bahan baku bangunan lokal untuk Bambang.Co.

Bambang dan Bagus bekerjasama dalam pembuatan laporan keuangan agar laporan keuangan memperlihatkan bahwa Laba yang dihasilkan perusahaan menjadi tinggi.

Bambang telah berkecimpung dalam bisnis ini selama beberapa tahun.Namun tidak pernah meminta laporan keuangannya untuk di audit.

Prima curiga bahwa substansi dari beberapa transaksi bisnis Bambang berbeda dari biasanya karena adanya keterlibatan pihak2 terkait yang memiliki hubungan istimewa dan transaksi industri pasokan bangunan lokal.

Diminta :

Uraikan bagaimana prosedur audit yang seharusnya diaplikasikan oleh Bambang.Co untuk mengidentifikasi keterlibatan dan transaksi pihak2 yang memiliki hubungan istimewa tersebut.

Jawaban :

Menurut kami , sebagai auditor Prima harus menyelidiki kasus tersebut dengan melakukan prosedur audit untuk mendapatkan bukti-bukti kecurangan dengan beberapa cara, yaitu inspeksi (pemeriksaan secara rinci terhadap dokumen atau kondisi fisik sesuatu) dan penelusuran (auditor melakukan penelusuran informasi sejak mula-mula data tersebut direkam pertama kali dalam dokumen, dilanjutkan dengan pelacakan pengolahan data tersebut dalam

proses akuntansi).

Setelah mendapatkan bukti-bukti tersebut, Prima dapat menyatakan pernyataan pendapatnya dengan dasar bukti yang didapatkan auditor.

BAB 9

MATERIALITAS, RESIKO DAN STRATEGI AUDIT AWAL

A. Konsep Materialitas

Materialitas merupakan dasar penerapan standar auditing, terutama standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Oleh karena itu, materialitas mempunyai pengaruh yang mencakup semua aspek audit dalam audit atas laporan keuangan. Dalam SA Seksi 319 Risiko Audit dan Materialitas Audit dalam Pelaksanaan Audit mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan materialitas dalam perencanaan audit, dan penilaian terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

Pengertian Materialitas adalah besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi yang dilihat dari keadaan yang melingkupinya, dapat mengakibatkan perubahan atas atau pengaruh terhadap pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut, karena adanya penghilangan atau salah saji itu.

B. Pertimbangan Awal Tentang Materialitas

Auditor melakukan pertimbangan awal tentang tingkat materialitas dalam perencanaan auditnya. Pertimbangan materialitas mencakup pertimbangan kuantitatif yang berkaitan dengan hubungan salah saji dengan jumlah kunci tertentu dalam laporan keuangan dan kualitatif yang berkaitan dengan penyebab salah saji.

Dalam perencanaan suatu audit, auditor harus menetapkan materialitas pada dua tingkat berikut ini :

- a. Tingkat laporan keuangan, karena pendapat auditor atas kewajaran mencakup laporan keuangan sebagai keseluruhan.
- b. Tingkat saldo akun, karena auditor memverifikasi saldo akun dalam mencapai kesimpulan menyeluruh atas kewajaran laporan keuangan.

Faktor yang harus dipertimbangkan dalam melakukan pertimbangan awal tentang materialitas pada setiap tingkat dijelaskan berikut ini :

1. Materialitas pada Tingkat Laporan Keuangan

Auditor menggunakan dua cara dalam menerapkan materialitas. Pertama, auditor menggunakan materialitas dalam perencanaan audit dan kedua, pada saat mengevaluasi bukti audit dalam pelaksanaan audit. Pada saat merencanakan audit, auditor perlu membuat estimasi materialitas karena terdapat hubungan terbalik

antara jumlah dalam laporan keuangan yang dipandang material oleh auditor dengan jumlah pekerjaan audit yang diperlukan untuk menyatakan kewajaran laporan keuangan.

Laporan keuangan mengandung salah saji material jika laporan tersebut berisi kekeliruan atau kecurangan yang dampaknya, secara individual atau secara gabungan, sedemikian signifikan sehingga mencegah penyajian secara wajar laporan keuangan tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Dalam keadaan ini, salah saji dapat terjadi sebagai akibat penerapan secara keliru prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia, penyimpangan dari fakta, atau penghilangan informasi yang diperlukan.

Dalam perencanaan audit, auditor harus menyadari bahwa terdapat lebih dari satu tingkat materialitas yang berkaitan dengan laporan keuangan. Kenyataannya, setiap laporan keuangan dapat memiliki dari satu tingkat materialitas. Untuk laporan laba-rugi, materialitasnya dapat dihubungkan dengan total pendapatan, laba bersih usaha, laba bersih sebelum pajak, atau laba bersih setelah pajak. Untuk neraca, materialitas dapat didasarkan pada total aktiva, aktiva lancar, modal kerja, atau modal saham.

Pertimbangan awal auditor tentang materialitas seringkali dibuat enam sampai dengan sembilan bulan sebelum tanggal neraca. Oleh karena itu, pertimbangan tersebut dapat didasarkan atas data laporan keuangan yang dibuat tahunan. Sebagai alternatif, pertimbangan tersebut dapat didasarkan atas hasil keuangan satu tahun atau lebih yang telah lalu, yang disesuaikan dengan perubahan terkini, seperti keadaan ekonomi umum dan trend industri.

Sampai dengan saat ini, tidak terdapat panduan resmi yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia tentang ukuran kuantitatif materialitas. Berikut ini diberikan contoh beberapa panduan kuantitatif yang digunakan dalam praktik :

- a. Laporan keuangan dipandang mengandung salah saji material jika terdapat salah saji 5 % sampai 10 % dari laba sebelum pajak.
- b. Laporan keuangan di pandang mengandung salah saji material jika terdapat salah saji $\frac{1}{2}$ % sampai 1 % dari total aktiva.
- c. Laporan keuangan di pandang mengandung salah saji material jika terdapat salah saji 1 % dari total pasiva.
- d. Laporan keuangan di pandang mengandung salah saji material jika terdapat salah saji $\frac{1}{2}$ % sampai 1 % dari pendapatan bruto.

2. Materialitas pada Tingkat Saldo Akun

Materialitas pada tingkat saldo akun adalah salah saji minimum yang mungkin terdapat dalam saldo akun yang dipandang sebagai salah saji material.

Konsep materialitas pada tingkat saldo akun tidak boleh dicampuradukkan dengan istilah saldo akun material. Saldo akun material adalah besarnya saldo akun yang tercatat, sedangkan konsep materialitas berkaitan dengan jumlah salah saji yang dapat mempengaruhi keputusan pemakai informasi keuangan.

Saldo suatu akun yang tercatat umumnya mencerminkan batas atas lebih saji (overstatement) dalam akun tersebut. Oleh karena itu, akun dengan saldo yang jauh lebih kecil dibandingkan materialitas seringkali disebut sebagai tidak material mengenai risiko lebih saji. Namun, tidak ada batas jumlah kurang saji dalam suatu akun dengan saldo tercatat yang sangat kecil. Oleh karena itu, harus disadari oleh auditor, bahwa akun yang kelihatannya bersaldo tidak material, dapat berisi kurang saji (understatement) yang melampaui materialitasnya.

3. Alokasi Materialitas Laporan Keuangan ke Akun

Bila pertimbangan awal auditor tentang materialitas laporan keuangan dikuantifikasikan, penaksiran awal tentang materialitas untuk setiap akun dapat diperoleh dengan mengalokasikan materialitas laporan keuangan ke akun secara individual. Dalam melakukan alokasi, auditor harus mempertimbangkan kemungkinan terjadinya salah saji dalam akun tertentu dengan biaya yang harus dikeluarkan untuk memverifikasi akun tersebut.

C. Hubungan Antara Materialitas Dengan Bukti Audit

Materialitas merupakan satu di antara berbagai faktor yang mempengaruhi pertimbangan auditor tentang kuantitas (kecukupan) bukti audit. Dalam membuat generalisasi hubungan antara materialitas dengan bukti audit, perbedaan istilah materialitas dan saldo akun material harus tetap diperhatikan. Semakin rendah tingkat materialitas, semakin besar jumlah bukti yang diperlukan. (hubungan terbalik). Semakin besar atau semakin signifikan suatu saldo akun, semakin banyak jumlah bukti yang diperlukan.

D. Risiko Audit

Dalam perencanaan audit, auditor harus mempertimbangkan risiko audit. Menurut SA Seksi 312 Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit, risiko audit adalah risiko yang terjadi dalam hal auditor, tanpa disadari, tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Semakin pasti auditor dalam menyatakan pendapatnya, semakin rendah risiko audit yang auditor bersedia untuk menanggungnya.

Auditor merumuskan suatu pendapat atas laporan keuangan sebagai keseluruhan atas dasar bukti yang diperoleh dari verifikasi asersi yang berkaitan dengan saldo akun secara individual atau golongan transaksi. Tujuannya adalah

untuk membatasi risiko audit pada tingkat saldo akun sedemikian rupa sehingga pada akhir proses audit, risiko audit dalam menyatakan pendapat atas laporan keuangan sebagai keseluruhan akan berada pada tingkat yang rendah.

E. Model Risiko Audit

Model risiko audit dapat dinyatakan secara kuantitatif sebagai berikut :

$$\mathbf{AR = IR \times CR \times DR}$$

Di mana :

AR = Risiko audit (Audit Risk)

IR = Risiko bawaan (Inherent Risk)

CR = Risiko pengendalian (Control Risk)

DR = Risiko deteksi (Detection Risk)

Untuk menggambarkan penggunaan model tersebut, asumsikan bahwa auditor membuat pertimbangan professional untuk asersi tertentu, seperti asersi penilaian atau asersi penilaian atau alokasi untuk piutang usaha sebagai berikut :

AR = 5%, IR = 90%, dan CR = 20%

Risiko deteksi dapat ditentukan dengan menyelesaikan model tersebut sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \mathbf{DR} &= (\mathbf{AR})/(\mathbf{IR} \times \mathbf{CR}) \\ &= 0,05/(0,9 \times 0,2) \\ &= 0,28 \end{aligned}$$

F. Menilai Komponen Risiko Audit

a. Risiko Bawaan

Risiko bawaan adalah kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material, dengan asumsi bahwa tidak terdapat kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern yang terkait.

Penilaian risiko bawaan merupakan pertimbangan mengenai hal-hal yang mungkin memiliki dampak yang mendalam terhadap asersi-asersi untuk semua atau banyak akun dan hal-hal yang hanya berkaitan dengan asersi spesifik untuk suatu akun spesifik.

Risiko bawaan dapat lebih besar untuk beberapa asersi daripada untuk asersi-asersi lainnya. Risiko bawaan muncul secara independent dari audit laporan keuangan. Oleh karena itu, auditor tidak dapat mengubah tingkat actual dari risiko bawaan. Akan tetapi, auditor dapat mengubah tingkat risiko bawaan yang dinilai.

b. Risiko Pengendalian

Risiko pengendalian adalah risiko terjadinya salah saji material dalam suatu asersi yang tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh

struktur pengendalian intern entitas.

c. Risiko Deteksi

Risiko deteksi adalah risiko sebagai akibat auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi.

Risiko deteksi dapat dinyatakan sebagai suatu kombinasi dari risiko prosedur analitis dan risiko pengujian terinci. Dalam menentukan risiko deteksi auditor juga harus mempertimbangkan kemungkinan akan membuat suatu kekeliruan.

Dalam perencanaan audit, suatu tingkat risiko deteksi yang direncanakan dapat diterima untuk prosedur analitis dan pengujian terinci ditentukan untuk setiap asersi yang signifikan dengan menggunakan model risiko audit.

G. Risiko Audit Pada Tingkat Laporan Keuangan Dan Tingkat Saldo Akun

Kenyataan bahwa auditor tidak dapat memberikan jaminan tentang ketepatan informasi yang disajikan oleh klien dalam laporan keuangan mengharuskan auditor mempertimbangkan baik materialitas maupun risiko audit, tanpa disadari, tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atau suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Risiko audit, seperti materialitas, dibagi menjadi dua bagian :

1. Risiko audit keseluruhan yang berkaitan dengan laporan keuangan sebagai keseluruhan.
2. Risiko audit individual yang berkaitan dengan setiap saldo akun individual yang dicantumkan dalam laporan keuangan.

Risiko Audit Keseluruhan (Overall Audit Risk)

Pada tahap perencanaan auditnya, auditor pertama kali harus menentukan risiko audit keseluruhan yang direncanakan, yang merupakan besarnya risiko yang dapat ditanggung oleh auditor dalam menyatakan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar, padahal kenyataannya, laporan keuangan tersebut berisi salah saji material.

Risiko Audit Individual

Karena audit mencakup pemeriksaan terhadap akun-akun secara individual, risiko audit keseluruhan harus dialokasikan kepada akun-akun yang berkaitan. Risiko audit individual perlu ditentukan untuk setiap akun karena akun tertentu seringkali sangat penting karena besar saldonya atau

frekuensi transaksi perubahan. Dari pengalaman audit di tahun sebelumnya, auditor dapat menaksir risiko audit atas akun tertentu.

H. Hubungan Antara Materialitas, Risiko Audit, Bukti Audit

Berbagai kemungkinan hubungan antara materialitas, bukti audit, dan risiko audit digambarkan sebagai berikut :

1. Jika auditor mempertahankan risiko audit konstan dan tingkat materialitas dikurangi, auditor harus menambah jumlah bukti audit yang dikumpulkan.
2. Jika auditor mempertahankan tingkat materialitas konstan dan mengurangi jumlah bukti audit yang dikumpulkan, risiko audit menjadi meningkat.
3. Jika auditor menginginkan untuk mengurangi risiko audit, auditor dapat menempuh salah satu dari tiga cara berikut ini :
 - a. Menambah tingkat materialitas, sementara itu mempertahankan jumlah bukti audit yang dikumpulkan.
 - b. Menambah jumlah bukti audit yang dikumpulkan, sementara itu tingkat materialitas tetap dipertahankan.
 - c. Menambah sedikit jumlah bukti audit yang dikumpulkan dan tingkat materialitas secara bersama-sama.

I. Strategi Audit Awal

Karena adanya hubungan antara tingkat materialitas, risiko audit, dan bukti audit, auditor dapat memilih strategi audit awal dalam perencanaan audit atas asersi individual atau sekelompok asersi. Strategi audit awal dibagi menjadi dua macam, yaitu pendekatan terutama substantif (*primarily substantive approach*), dan pendekatan tingkat risiko pengendalian taksiran rendah (*lower assessed level of control risk approach*). Strategi audit awal dibagi menjadi dua macam :

1. Pendekatan Terutama Substantif. Dalam strategi audit ini, auditor mengumpulkan semua atau hampir semua bukti audit dengan menggunakan pengujian substantif dan auditor sedikit meletakkan kepercayaan atau tidak mempercayai pengendalian intern. Pada dasarnya ada tiga alasan mengapa auditor menggunakan pendekatan ini :
 - a. Hanya terdapat sedikit (jika ada) kebijakan atau prosedur pengendalian intern yang relevan dengan perikatan audit atas laporan keuangan.
 - b. Kebijakan dan prosedur pengendalian intern yang berkaitan dengan asersi untuk akun dan golongan transaksi signifikan tidak efektif.
 - c. Peletakkan kepercayaan besar terhadap pengujian substantive lebih efisien untuk asersi tertentu.
2. Pendekatan Risiko Pengendalian Rendah. Dalam pendekatan ini, auditor meletakkan kepercayaan moderat atau pada tingkat kepercayaan penuh

terhadap pengendalian, dan sebagai akibatnya auditor hanya melaksanakan sedikit pengujian substantif.

Unsur strategi Audit Awal

Dalam mengembangkan strategi audit awal untuk suatu asersi, auditor menetapkan empat unsur berikut ini :

1. Tingkat risiko pengendalian taksiran yang direncanakan.
2. Luasnya pemahaman atas pengendalian intern yang harus diperoleh.
3. Pengujian pengendalian yang harus dilaksanakan untuk menaksir risiko pengendalian.
4. Tingkat pengujian substantif yang direncanakan untuk mengurangi risiko audit ke tingkat yang cukup rendah.

J. Strategi Audit Tambahan

1. Pendekatan Substantif Utama yang Menekankan Pada Prosedur Analitis. Menurut pendekatan substantive utama yang menekankan pada prosedur analitis, auditor menspesifikasikan komponen-komponen strategi audit berikut:
 - a. Memperoleh pengetahuan yang luas mengenai proses bisnis klien yang relevan dengan asersi
 - b. Auditor mengantisipasi bahwa dia dapat memperoleh bukti kompeten dari prosedur analitis untuk mendukung suatu penilaian risiko sedang atau rendah dari bukti tersebut.
 - c. Gunakan suatu tingkat risiko pengendalian yang direncanakan untuk dinilai pada tingkat yang tinggi (atau pada tingkat maksimum)
 - d. Rencanakan untuk memperoleh suatu pemahaman minimum mengenai bagian relevan dari pengendalian intern.
 - e. Rencanakan untuk memperoleh suatu pemahaman minimum mengenai bagian relevan dari pengendalian intern.
 - f. Rencanakan sedikit, jika ada, pengujian pengendalian.
 - g. Rencanakan pengujian substantive atas transaksi dan saldo yang lebih sempit sebagai akibat dari pengurangan risiko yang diberikan dari pengurangan risiko yang diberikan prosedur analitis.
2. Penekanan pada Risiko Bawaan dan Prosedur Analitis
 - a. Risiko bawaan dinilai pada tingkat di bawah maksimum.
 - b. Gunakan tingkat risiko prosedur analitis yang direncanakan untuk dinilai serendah mungkin.

- c. Gunakan tingkat risiko pengendalian yang direncanakan untuk dinilai pada tingkat yang tinggi (atau pada tingkat maksimum).
- d. Rencanakan untuk memperoleh pemahaman minimum mengenai bagian yang relevan dari pengendalian intern.
- e. Rencanakan sedikit, jika ada, pengujian pengendalian.
- f. Rencanakan pengujian substantive atas transaksi dan saldo yang lebih sempit sebagai akibat dari pengurangan risiko yang diberikan dari pengurangan risiko bawaan dan prosedur analitis yang lebih rendah.

K. Hubungan Antara Strategi Dan Siklus Transaksi

Seringkali suatu strategi yang serupa diterapkan pada sekelompok asersi yang dipengaruhi oleh golongan transaksi dalam suatu siklus transaksi. Logikanya adalah bahwa banyak pengendalian intern berfokus pada pemrosesan satu jenis transaksi dalam satu siklus. Meskipun, kantor akuntan menggunakan nama yang berbeda untuk golongan transaksi, dan dalam beberapa kasus bahkan berbeda dalam menspesifikasikan golongan transaksi mana yang masuk dalam siklus tertentu.

Siklus

Pendapatan
 Pengeluaran
 Jasa personil
 Produksi
 Investasi
 Pembiayaan

Golongan transaksi

Penjualan, penerimaan kas ,penyesuaian
 Pembelian dan pengeluaran kas
 Penggajian
 Memproses persediaan
 Investasi dalam aktiva tetap
 Pembiayaan dari hutang jangka panjang

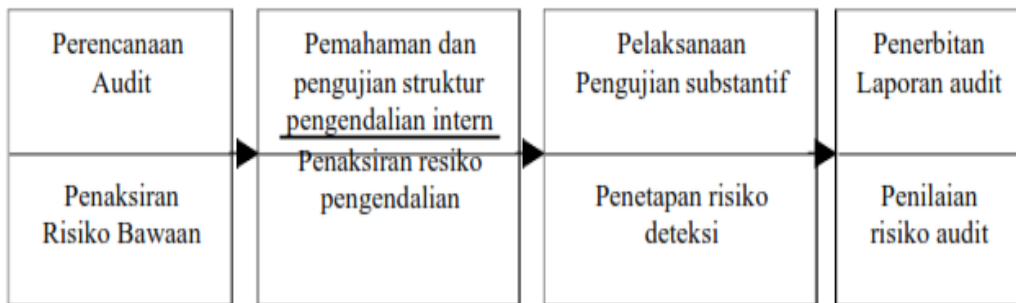
BAB 10

PENAKSIRAN RISIKO DAN DESAIN PENGUJIAN

A. Penaksiran Risiko Pengendalian

Penaksiran Risiko Pengendalian adalah proses evaluasi efektivitas desain dan operasi kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern entitas dalam rangka pencegahan atau pendeteksian salah saji material di dalam laporan keuangan.

Tahap-tahap penaksiran risiko pengendalian adalah sebagai berikut :



Gambar 1 Penaksiran risiko pengendalian pada tahap proses pemahaman dan pengujian struktur pengendalian intern.

1. Pertimbangan pengetahuan yang diperoleh dari pemahaman atas struktur pengendalian intern.

Berbagai cara dapat digunakan auditor dalam mendokumentasikan pemahaman atas struktur pengendalian intern kliennya :

1. kuesioner pengendalian intern
2. bagan alir
3. uraian tertulis.

Dalam menaksir risiko pengendalian, auditor dapat memulai dengan menganalisis dokumentasi pemahaman atas struktur pengendalian intern tersebut. Pemahaman auditor atas struktur pengendalian inter digunakan untuk :

- (1) Mengidentifikasi salah saji potensial
- (2) Mempertimbangkan faktor-faktor yang berdampak terhadap risiko pengendalian

2. Lakukan identifikasi salah saji potensial yang dapat terjadi dalam asersi

entitas

Berdasarkan pemahaman auditor melakukan identifikasi salah saji potensial yang dapat terjadi dalam asersi yang berkaitan dengan setiap saldo akun signifikan.

3. Lakukan identifikasi pengendalian yang diperlukan untuk mencegah atau mendeteksi salah saji

Setelah mengidentifikasi salah saji yang dapat terjadi dalam asersi yang berkaitan dengan setiap saldo akun signifikan, auditor kemudian mengidentifikasi pengendalian yang diperlukan untuk mencegah atau mendeteksi salah saji tersebut. Dalam hal ini auditor harus mempertimbangkan semua unsur struktur pengendalian intern yang digolongkan ke dalam lima golongan, yaitu :

- a. Lingkungan pengendalian
- b. Penaksiran resiko
- c. Informasi dan komunikasi
- d. Aktivitas pengendalian dan pemantauan

Lakukan pengujian pengendalian terhadap pengendalian yang diperlukan, untuk menentukan efektivitas desain dan operasi struktur pengendalian intern. Untuk mengevaluasi desain dan operasi struktur pengendalian intern klien, auditor kemudian mengembangkan pengujian pengendalian terhadap setiap engendalian yang diperlukan untuk setiap asersi. Tujuan pengujian pengendalian ini adalah untuk menentukan efektivitas desain dan operasi struktur pengendalian intern.

4. Lakukan evaluasi terhadap bukti dan buat taksiran risiko pengendalian.

Untuk mengevaluasi desain dan operasi struktur pengendalian intern klien, auditor kemudian mengembangkan pengujian pengendalian terhadap setiap pengendalian yang diperlukan untuk setiap a sersi. Tujuan pengujian pengendalian ini adalah untuk menentukan efektivitas desain dan operasi struktur pengendalian intern.

5. Lakukan evaluasi terhadap bukti dan buat taksiran risiko pengendalian.

Penaksiran risiko pengendalian untuk asersi laporan keuangan didasarkan atas hasil evaluasi terhadap bukti yang diperoleh dari :

- a) Prosedur yang digunakan untuk memperoleh pemahaman atas kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern yang relevan dengan pelaporan keuangan
- b) Pengujian pengendalian yang bersangkutan
Bukti yang dikumpulkan bisa berupa :
 1. Bukti dokumenter
 2. Bukti elektronik

3. Buk ti matematik
4. Buk ti lisan
5. Buk ti f isik

Bukti tersebut sangat mempengaruhi keyakinan auditor. Dalam mengevaluasi bukti auditor melakukan pertimbangan kuantitatif maupun kualitatif. Dalam membuat kesimpulan tentang efektivitas kebijakan dan prosedur pengendalian, auditor mempertimbangkan frekuensi penyimpangan yang dapat diterima dari pelaksanaan pengendalian semestinya. Penyimpangan yang diakibatkan karena kekeliruan yang tidak sengaja akan berbeda dampaknya dengan yang disebabkan oleh kekeliruan yang disengaja dan ketidak beresan.

Penaksiran resiko pengendalian dapat dilakukan oleh auditor dalam bentuk kuantitatif atau kualitatif. Dalam bentuk kuantitatif dapat menyatakan bahwa terdapat 40 % risiko pengendalian yang bersangkutan tidak dapat dicegah atau mendeteksi salah saji. Dalam bentuk kualitatif, auditor dapat menyatakan bahwa terdapat resiko rendah, menengah, atau tinggi pengendalian yang bersangkutan tidak akan dapat mencegah atau mendeteksi salah saji tertentu. Penaksiran resiko pengendalian untuk suatu asersi merupakan faktor penentu tingkat risiko deteksi yang dapat diterima untuk suatu asersi yang berdampak pada tingkat pengujian substantif yang direncanakan yang harus dilakukan untuk menyelesaikan audit.

Jika rasio pengendalian ditaksir rendah risiko deteksi dapat terlalu tinggi ditetapkan dan auditor dapat melakukan pengujian substantif yang tidak memadai sehingga auditnya tidak efektif. Jika risiko pengendalian ditaksir tinggi auditor dapat melakukan pengujian substantif melebihi dari jumlah yang diperlukan, sehingga auditor melakukan audit yang tidak efisien.

B. Pengujian Pengendalian

Pengujian pengendalian adalah prosedur audit yang dilaksanakan untuk menentukan efektivitas desain dan / atau operasi kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern. Pengujian pengendalian dapat diterapkan terhadap pengendalian golongan besar transaksi dan / atau suatu saldo akun. Tujuan dari pengendalian mencakup :

- 1) Keandalan pelaporan keuangan
- 2) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku
- 3) Efektivitas dan efisiensi operasi.
- 4) Pengujian pengendalian yang dilakukan oleh auditor hanya diterapkan terhadap pengendalian yang di pandang relevan dengan pencegahan atau

pendeteksian salah saji material dalam laporan keuangan.

Pengujian pengendalian diterapkan dalam kedua strategi audit yaitu :

- 1) Pendekatan terutama substantif
- 2) Pendekatan risiko pengendalian rendah

Pengujian Pengendalian persamaan

Pengujian ini dilaksanakan oleh auditor bersamaan waktunya dengan usaha pemerolehan pemahaman atas struktur pengendalian intern. Pengujian ini dilakukan baik dalam kedua strategi audit. Pengujian ini terdiri dari prosedur untuk memperoleh pemahaman dan sekaligus untuk mendapatkan bukti prosedur untuk memperoleh pemahaman dan sekaligus untuk mendapatkan bukti efektivitas struktur pengendalian intern.

Bukti dari pengujian ini umumnya hanya menghasilkan taksiran tingkat risiko pengendalian sedikit di bawah maksimum sampai ke tingkat tinggi. Hal ini karena pengujian dilaksanakan oleh auditor pada tahap perencanaan auditnya, sehingga auditor tidak dapat menguji konsistensi penerapan kebijakan dan prosedur pengendalian dalam keseluruhan tahun yang diaudit.

Pengujian Pengendalian Tambahan atau pengujian pengendalian yang direncanakan. Pengujian pengendalian dilaksanakan oleh auditor dalam pekerjaan lapangan. Pengujian pengendalian ini dapat memberikan bukti tentang penerapan semestinya kebijakan dan prosedur pengendalian secara konsisten sepanjang tahun yang diaudit.

Pengujian ini dilaksanakan berdasarkan hasil pengujian pengendalian bersamaan yang memperlihatkan pengendalian intern yang efektif, auditor akan mengubah strategi audit dari pendekatan terutama substantif ke pendekatan risiko pengendalian rendah. Pengujian ini sering disebut “pengujian pengendalian tambahan (additional test of controls)”.

Pengujian pengendalian tambahan hanya dilaksanakan bilamana dengan tambahan bukti tentang efektivitas pengendalian intern, auditor akan mendapatkan taksiran awal tingkat risiko pengendalian yang rendah dan biaya untuk mendapat bukti tersebut efisien.

C. Perancangan Pengujian Pengendalian

Jenis pengujian pengendalian dapat dipilih auditor dalam pelaksanaan pengujian pengendalian adalah:

1. Permintaan keterangan

Pengujian pengendalian dapat dilakukan oleh auditor dengan meminta

keterangan dari personel yang berwenang tentang pelaksanaan pekerjaan mereka, yang berkaitan dengan pelaporan keuangan. Permintaan keterangan didesain untuk :

- a) Pemahaman personel terhadap tugas-tugasnya
- b) Pelaksanaan pekerjaan mereka secara individu
- c) Frekuensi, penyebab dan penyelesaian penyimpangan yang terjadi

2. Pengamatan

Dilaksanakan oleh auditor terhadap pelaksanaan pekerjaan personel. Dapat menghasilkan bukti yang serupa dengan permintaan keterangan. Secara ideal, prosedur dilaksanakan tanpa sepengetahuan personel yang diamati dan bersifat mendadak.

3. Inspeksi

Dilaksanakan terhadap dokumen dan laporan yang menunjukkan kinerja pengendalian. Pelaksanaan kembali dilakukan oleh auditor dengan melaksanakan kembali prosedur tertentu. Prosedur ini cocok digunakan bila terdapat jejak transaksi yang berupa tanda tangan diatas dokumen (baik document sumber maupun pendukung) dan cap pengesahan.

4. Pelaksanaan kembali

Prosedur ini tidak digunakan auditor dalam pemerolehan pemahaman atas truktur pengendalian intern, namun digunakan untuk menilai efektivitas kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern. Waktu pelaksanaan pengujian pengendalian berkaitan dengan kapan prosedur tersebut dilaksanakan dan bagian periode akuntansi mana prosedur tersebut berhubungan. Pengujian pengendalian tambahan dilaksanakan dalam perkerjaan interim. Pengujian pengendalian ini hanya memberikan bukti efektivitas struktur pengendalian intern dalam periode sejal tanggal awal tahun yang diaudit sampai tanggal pengujian. Menurut SAK seharusnya mengumpulkan bukti efektivitas struktur pengendalian intern sepanjang tahun yang dicakup oleh laporan keuangan yang diaudit. Karena itu pengujian ini harus dilaksanakan sedekat mungkin dengan akhir tahun yang diaudit.

5. Lingkup pengujian audit

Semakin luas lingkup pengujian akan dapat mengumpulkan bukti lebih banyak mengenai efektivitas struktur pengendalian intern. Semakin banyak orang yg dimintai keterangan semakin banyak bukti yang terkumpul untuk

menilai efektivitas struktur pengendalian intern.

Lingkup pengujian dipengaruhi oleh taksiran tingkat risiko pengendalian yang di rencanakan. Diperlukan pengujian dengan lingkup yang lebih luas atas taksiran tingkat risiko pengendalian moderat atau rendah.

D. Kerjasama Dengan Auditor Intern Dalam Pengujian Pengendalian

Bilamana auditor independen melakukan audit atas laporan keuangan entitas yang memiliki fungsi audit intern, auditor independent dapat :

1. Melakukan koordinasi pekerjaan auditnya dengan auditor intern
2. Menggunakan auditro intern untuk menyediakan bantuan langsung dalam audit.

Kordinasi audit dengan audit intern

Auditor intern bertanggung jawab untuk memantau kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern entitas sebagai bagian tugas rutinnnya. Pemantauan ini meliputi review periodik terhadap unsur-unsur struktur pengendalian intern. Dalam mengkoordinasikan pekerjaannya dengan auditor intern, auditor independen melakukan:

1. Rapat periodik dengan auditor intern
2. Melakukan review jadwal kerja auditor intern
3. Meminta izin untuk akses ke kertas kerja auditor intern
4. Melakukan review terhadap laporan audit

Auditor independen harus menguji pekerjaan auditor intern dan menentukan apakah:

- a. Lingkup pekerjaan auditor intern memadai untuk memenuhi ujuan pekerjaannya.
- b. Program audit memadai untuk mencapai tujuan auditnya
- c. Kertas kerja yang dibuat memadai untuk mendokumentasikan pekerjaan yang telah dilaksanakan, termasuk mencerminkan adanya supervisi dan review atas pekerjaan yang telah dilaksanakan.
- d. Kesimpulan dibuat sesuai dengan keadaan
- e. Laporan sesuai dengan pekerjaan yang telah dilaksanakan

E. Pengujian Dengan Tujuan Ganda

Di hampir semua audit, pengujian pengendalian tambahan dilaksanakan oleh auditor terutama dalam pekerjaan interim, sedangkan pengujian substantif dilaksanakan terutama pada akhir tahun untuk diaudit. Namun SAK mengizinkan auditor untuk melakukan pengujian substantif terhadap transaksi

rinci dalam periode interim untuk mendeteksi kemungkinan kekeliruan moneter dalam akun. Bila kemungkinan ini terjadi auditor secara serentak melakukan pengujian pengendalian atas transaksi yang sama.

Jenis pengujian ini disebut dengan pengujian dengan tujuan ganda. Bilamana pengujian ini dilaksanakan auditor harus mendesain pengujiannya sedemikian rupa sehingga dapat mengumpulkan bukti tentang efektivitas struktur pengendalian intern dan mendapat bukti tentang kekeliruan moneter dalam akun. Selain hal tersebut, auditor harus secara cermat mengevaluasi bukti yang di peroleh. Pengujian ini digunakan untuk menekan biaya dalam pelaksanaan pengujian.

F. Penentuan Risiko Terdeteksi

Dalam tahap audit penentuan risiko terletak pada tahap auditor mendesain pengujian substantif. Risiko deteksi adalah risiko auditor tidak akan mendeteksi salah saji material yang ada dalam suatu asersi.

Rumus risiko deteksi :

$$RD = \frac{RA}{RB \times RP}$$

RD = risiko deteksi

RA = risiko audit

RB = risiko bawaan

RP = risiko pengendalian

Risiko deteksi yang direncanakan merupakan dasar untuk menentukan tingkat pengujian substantif yang direncanakan. Evaluasi terhadap tingkat pengujian substantif yang direncanakan. Setelah memperoleh pemahaman atas kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern yang relevan dengan pelaporan keuangan dan setelah menaksir risiko pengendalian untuk suatu asersi laporan keuangan, auditor harus membandingkan tingkat risiko pengendalian sesungguhnya atau final dengan tingkat risiko pengendalian yang direncanakan untuk asersi tersebut. Jika tingkat risiko pengendalian final sama dengan yang di rencanakan, auditor dapat melanjutkan untuk mendesain pengujian substantif khusus berdasarkan tingkat pengujian substantif yang direncanakan. Jika tingkat risiko pengendalian final tidak sama dengan yang direncanakan, maka auditor harus mengubah tingkat pengujian sebelum auditor mendesain pengujian substantif khusus untuk menampung tingkat

risiko deteksi yang dapat diterima.

Strategi audit awal	Risiko deteksi yang direncanakan	Tingkat pengujian substantif yang direncanakan
Pendekatan terutama substantif	Rendah atau sangat rendah	Tingkat tinggi
Pendekatan taksiran risiko pengendalian rendah	Moderat atau tinggi	Tingkat rendah

Gambar 2. Strategi audit awal, risiko deteksi yang direncanakan, dan tingkat pengujian substantif yang direncanakan.

G. Desain Pengujian Substantif

Pengujian substantif menghasilkan bukti audit tentang kewajaran setiap asersi laporan keuangan signifikan. Pengujian ini dapat mengungkapkan kekeliruan atau salah saji moneter dalam pencatatan dan pelaporan transaksi dan saldo akun. Desain pengujian substantif mencakup:

- a) Penentuan sifat
- b) Saat
- c) Lingkup pengujian yang diperlukan untuk memenuhi tingkat risiko deteksi setiap asersi

1. Sifat pengujian substantif

Sifat pengujian ini meliputi jenis dan efektivitas prosedur audit yang dilakukan oleh auditor. Jika tingkat risiko deteksi yang dapat diterima rendah auditor menggunakan prosedur audit yg lebih efektif dan biasanya memerlukan biaya tinggi. Jika tingkat risiko tinggi maka auditor menggunakan prosedur yang kurang efektif dan biasanya memerlukan biaya rendah. Auditor dapat menggunakan jenis pengujian substantif berikut ini:

1. Tahap perencanaan audit untuk mengidentifikasi bidang audit yang memiliki risiko salah saji yang tinggi
2. Tahap pengujian dalam proses audit sebagai suatu pengujian substantif untuk memperoleh bukti audit tentang asersi tertentu
3. Tahap pengujian rinci sebagai prosedur audit tambahan
4. Tahap pengujian dalam pendekatan terutama substantif

Prosedur analitik menunjukkan bahwa efektivitas dan efisiensi yang diharapkan dari suatu prosedur analitik dalam mengidentifikasi kemungkinan salah saji tergantung atas, antara lain:

- a) Sifat asersi
- b) Kelayakan dan kemampuan untuk memprediksi suatu hubungan

- c) Tersedianya dan keandalan data yang digunakan untuk mengembangkan harapan
- d) Ketepatan harapan

Prosedur analitik umumnya memerlukan biaya yang rendah. Oleh karena itu auditor harus mempertimbangkan seberapa jauh prosedur analitik membantu untuk mencapai tingkat risiko deteksi yang dapat diterima sebelum auditor memutuskan untuk memilih pengujian terhadap transaksi atau saldo akun rinci.

2. Pengujian terhadap transaksi rinci

Pengujian ini berupa penyusutan dan pemeriksaan bukti pendukung. Dalam pengujian ini fokus perhatian auditor adalah menemukan kemungkinan kekeliruan atau salah saji moneter, bukan penyimpangan dari pengendalian intern. Penyusutan merupakan prosedur audit yang bermanfaat menemukan kurang saji, sedangkan pemeriksaan bukti pendukung merupakan prosedur audit yang bermanfaat untuk menemukan lebih saji. Pengujian ini memerlukan waktu yang banyak dan biaya yang tinggi. Namun pengujian terhadap transaksi rinci lebih rendah biaya daripada terhadap saldo rinci.

3. Pengujian terhadap saldo akun rinci

Pengujian ini difokuskan untuk memperoleh bukti secara langsung tentang suatu saldo akun, bukan pendebitan dan penkreditan secara individual ke dalam akun tersebut. Semakin tinggi risiko deteksi semakin terbatas prosedur audit yang dilaksanakan oleh auditor terhadap asersi yang bersangkutan dan semakin rendah tingkat keandalan bukti auditor yang diperlukan auditor, begitupula sebaliknya.

Risiko deteksi	Pengujian terhadap saldo rinci
Tinggi	Periksa secara selintas rekonsiliasi bank yang dibuat oleh klien mengenai keakuratan matematis yang terdapat didalamnya.
Moderat	Lakukan review terhadap rekonsiliasi bank yang dibuat oleh klien dan lakukan verifikasi terhadap pos-pos yang di rekonsiliasi serta keakuratan matematis
Rendah	Buat rekonsiliasi bank dengan menggunakan rekening koran yang diperoleh dari klien dan lakukan verifikasi terhadap pos-pos yang direkonsiliasi serta keakuratan matematis
Sangat rendah	Mintalah rekening koran secara langsung dari bank, buatlah rekonsiliasi bank lakukan verifikasi terhadap pos-pos yang di rekonsiliasi serta keakuratan matematis.

H. Pengembangan Program Audit Untuk Pengujian Substantif

Laporan keuangan berisi lima golongan asersi:

1. Keberadaan dan keterjadian
2. Kelengkapan
3. Hak dan kewajiban
4. Penilaian atau alokasi
5. Penyajian dan pengungkapan

Tujuan audit atas laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat apakah laporan keuangan klien disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Laporan keuangan dinyatakan wajar bila kelima golongan asersi yang terdapat dalam laporan keuangan tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Dalam pengembangan program audit untuk pengujian substantif, kerangka umum yang dipakai sebagai acuan disajikan sebagai berikut :

1. Tentukan prosedur audit awal.

Prosedur audit awal ditujukan oleh auditor untuk memperoleh keyakinan bahwa asersi dalam laporan keuangan didukung oleh catatan akuntansi yang handal.

Prosedur awal ini terdiri dari lima langkah berikut ini :

- a. Usut saldo pos yang tercantum di dalam neraca ke saldo akun yang bersangkutan di dalam buku besar.
- b. Hitung kembali saldo akun yang bersangkutan di dalam buku besar.
- c. Lakukan review terhadap mutasi luar biasa dalam jumlah dan sumber posting dalam akun yang bersangkutan

- d. Usut saldo awal akun yang bersangkutan ke kertas kerja tahun lalu
- e. Usut posting pendebitan dan/atau penkreditan akun tersebut ke dalam jurnal yang bersangkutan
- f. Lakukan rekonsiliasi akun kontrol tersebut dalam buku besar ke buku pembantu yang bersangkutan

Langkah kelima hanya dilaksanankan oleh auditor jika klien menyelenggarakan buku pembantu untuk merinci akun yang bersangkutan dalam buku besar.

2. Tentukan prosedur analitik yang perlu dilaksanakan

Pada tahap awal pengujian substantif terhadap pos tertentu dalam laporan keuangan, pengujian analitik dimaksudkan untuk membantu auditor dalam memahami bisnis klien dan dalam menemukan bidang yang memerlukan audit lebih intensif. Dalam prosedur analitik, auditor menghitung dengan ratio. Ratio yang telah dihitung tersebut kemudian dibandingkan dengan harapan auditor, misalkan ratio tahun lalu, rerata ratio industri atau ratio yang dianggarkan. Perbandingan ini membantu auditor untuk mengungkapkan:

- 1. Peristiwa atau transaksi yang tidak biasa
- 2. Perubahan akuntansi
- 3. Perubahan usaha
- 4. Fluktuasi acak
- 5. Salah saji

3. Tentukan pengujian terhadap transaksi rinci

Pengujian terhadap transaksi rinci terutama terdiri dari prosedur pengusutan (tracing) dan pemeriksaan bukti pendukung (vouching) untuk membuktikan asersi keberadaan dan keterjadian, kelengkapan, hak dan kewajiban, penilaian atau alokasi, penyejiaan dan pengungkapan transaksi atau golongan transaksi.

4. Tentukan pengujian terhadap akun rinci

Auditor menentukan berbagai prosedur audit untuk membuktikan asersi keberadaan dan keterjadian, kelengkapan, hak dan kewajiban, penilaian atau alokasi, penyajian dan pengungkapan akun tertentu.

BAB 11

PEMAHAMAN ATAS PENGENDALIAN INTERNAL

Standar Pekerjaan Lapangan Kedua

“Pemahaman memadai atas Pengendalian internal harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan”.

A. Definisi Pengendalian Internal

Pengendalian intern adalah suatu proses yang dilaksanakan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya dalam suatu entitas, yang dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkenaan dengan pencapaian tujuan dalam kategori berikut :

- 1) Keandalan pelaporan keuangan, sesuai PABU
- 2) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku
- 3) Mendeteksi Kesalahan dan ketidakberesan
- 4) Efektivitas dan efisiensi operasi.
- 5) Pengurangan risiko bisnis

Laporan COSO juga menekankan bahwa Konsep Fundamental dinyatakan dalam definisi berikut:

- a) Pengendalian intern merupakan suatu Proses.
- b) Pengendalian intern dilaksanakan oleh orang pada berbagai tingkatan organisasi
- c) Pengendalian intern dapat diharapkan untuk menyediakan hanya keyakinan yang memadai
- d) Pengendalian intern diarahkan pada pencapaian tujuan
- e) Laporan COSO, mengidentifikasi lima komponen pengendalian intern yang saling berhubungan, yaitu :
- f) Lingkungan pengendalian menetapkan suasana suatu organisasi, yang mempengaruhi kesadaran akan pengendalian dari orang-orangnya
- g) Penilaian resiko merupakan pengidentifikasian dan analisis entitas mengenai resiko yang relevan
- h) Aktivitas pengendalian merupakan kebijakan dan prosedur yang membantu meyakinkan bahwa perintah manajemen telah dilaksanakan
- i) Informasi dan komunikasi merupakan pengidentifikasian, penangkapan, dan pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan kerangka waktu yang membuat

orang mampu melaksanakan tanggung jawabnya

- j) Pemantauan merupakan suatu proses yang menilai kualitas kinerja pengendalian intern pada suatu waktu

B. Keterbatasan Pengendalian Internal

Terlepas dari bagaimana bagusnya desain dan operasinya, pengendalian intern hanya dapat memberikan keyakinan memadai bagi manajemen dan dewan komisaris berkaitan dengan pencapaian tujuan pengendalian intern entitas.

Kemungkinan pencapaian tersebut dipengaruhi oleh keterbatasan bawaan yang melekat dalam pengendalian intern. Hal ini mencakup kenyataan bahwa pertimbangan manusia dalam pengambilan keputusan dapat salah dan bahwa pengendalian intern dapat rusak karena kegagalan yang bersifat manusiawi tersebut, seperti kekeliruan atau kesalahan yang sifatnya sederhana.

Berikut adalah keterbatasan bawaan yang melekat dalam setiap pengendalian intern :

1. Kesalahan dalam pertimbangan
Kadang – kadang, manajemen dan personel lainnya dapat melakukan pertimbangan yang buruk dalam membuat keputusan bisnis atau dalam melaksanakan tugas rutin karena informasi yang tidak mencukupi, keterbatasan waktu, atau prosedur lainnya.
2. Gangguan
Kemacetan dalam melaksanakan pengendalian dapat terjadi karena adanya gangguan ketika personel salah memahami instruksi atau membuat kekeliruan akibat kecerobohan, kebingungan, atau kelelahan. Perubahan sementara atau permanen dalam personel atau dalam sistem atau prosedur juga dapat berkontribusi pada terjadinya kemacetan.
3. Kolusi
Individu yang bertindak bersama, seperti karyawan yang melaksanakan suatu pengendalian penting bertindak bersama dengan karyawan lain, konsumen atau pemasok, dapat melakukan sekaligus menutupi kecurangan sehingga tidak dapat dideteksi oleh pengendalian internal
4. Pengabaian dalam manajemen
Manajemen dapat mengesampingkan kebijakan atau prosedur tertulis untuk tujuan tidak sah seperti keuntungan pribadi atau presentasi mengenai kondisi keuangan suatu entitas yang dinaikkan (misal, menaikkan laba yang

dilaporkan untuk menaikkan pembayaran bonus atau nilai pasar dari saham entitas). Praktik pengabaian termasuk membuat penyajian yang salah dengan sengaja kepada auditor dan lainnya seperti menerbitkan dokumen palsu untuk mendukung pencatatan transaksi penjualan fiktif

5. Biaya lawan manfaat

Biaya pengendalian internal suatu entitas seharusnya tidak melebihi manfaat yang diharapkan untuk diperoleh. Karena pengukuran yang tepat baik dari biaya dan manfaat biasanya tidak memungkinkan, manajemen harus membuat baik estimasi kuantitatif maupun kualitatif dalam mengevaluasi hubungan antara biaya dan manfaat.

C. Penanggung Jawab Pengendalian Internal

Beberapa pihak yang bertanggung jawab dan peran mereka adalah sebagai berikut :

1. Manajemen. Merupakan tanggung jawab manajemen untuk menciptakan pengendalian intern yang efektif.
2. Dewan direksi dan Komite Audit. Anggota dewan, sebagai bagian dari pengaturan umum dan tanggung jawab terhadap kekeliruan, harus menentukan bahwa manajemen telah memenuhi tanggung jawabnya untuk menciptakan dan memelihara pengendalian intern.
3. Auditor internal. Auditor internal harus memeriksa dan mengevaluasi kecukupan pengendalian intern suatu entitas secara periodic dan membuat rekomendasi untuk melakukan perbaikan
4. Personel entitas lainnya. Peran dan tanggung jawab dari semua personel lain yang menyediakan informasi kepada, atau menggunakan informasi yang disediakan oleh, system yang mencakup pengendalian intern
5. Auditor independen. Sebagai hasil dari prosedur audit laporan keuangan, seorang auditor eksternal mungkin akan menemukan kekurangan dalam pengendalian intern yang akan dikomunikasikan kepada manajemen, komite audit, atau dewan direksi, bersamaan dengan rekomendasi perbaikan.
6. Pihak eksternal lainnya. Pembuat aturan menetapkan persyaratan minimum untuk pengadaan pengendalian intern oleh entitas-entitas tertentu.

D. Unsur Pengendalian Internal

Lima komponen pengendalian internal yang saling berhubungan sebagai berikut:

1. Lingkungan pengendalian. Menetapkan suasana dari suatu organisasi yang mempengaruhi kesadaran akan pengendalian dari orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan pondasi dari semua komponen

pengendalian intern lainnya yang menyediakan disiplin dan struktur. Factor membentuk lingkungan pengendalian dalam suatu entitas yang diantaranya adalah sebagai berikut :

- a) Integritas dan Nilai Etika. Semua personel dalam organisasi, CEO dan anggota manajemen lainnya harus menetapkan suasana, mengkomunikasikan kepada semua karyawan, memberikan bimbingan moral, mengurangi atau menghilangkan insentif dan godaan yang dapat mengarahkan individu untuk melaksanakan tindakan yang tidak jujur
 - b) Komitmen terhadap Kompetensi. Mencakup pertimbangan manajemen mengenai pengetahuan dan keahlian yang diperlukan, dan bauran dari intelegensi, pelatihan, dan pengalaman yang diperlukan untuk mengembangkan kompetensi tersebut.
 - c) Dewan direksi dan Komite audit.
 - d) Filosofi dan Gaya Operasi Manajemen.
 - e) Struktur organisasi. Berkontribusi terhadap kemampuan suatu entitas untuk memenuhi tujuan dengan menyediakan kerangka kerja menyeluruh atas perencanaan, pelaksanaan, pengendalian, dan pemantauan aktivitas suatu entitas.
 - f) Penetapan wewenang dan Tanggung jawab.
 - g) Kebijakan dan praktik SDM.
2. Penilaian resiko. Identifikasi analisis dan pengelolaan risiko suatu entitas yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan yang disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Penilaian resiko oleh manajemen harus mencakup pertimbangan khusus atas risiko yang dapat muncul dari perubahan kondisi seperti :
- a) Perubahan dalam lingkungan operasi
 - b) Personel baru
 - c) System informasi yang baru atau dimodifikasi
 - d) Pertumbuhan yang cepat
 - e) Teknologi baru
 - f) Lini, produk, atau aktivitas baru
 - g) Restrukturisasi perusahaan
 - h) Operasi di luar negeri
 - i) Pernyataan akuntansi
3. Informasi dan Komunikasi. Suatu system akuntansi yang efektif harus :
- a) Mengidentifikasi dan mencatat hanya transaksi yang valid
 - b) Mengidentifikasi dan mencatat semua transaksi yang valid
 - c) Memastikan aktiva dan kewajiban yang tercatat merupakan hasil dari transaksi yang memberikan entitas hak untuk, atau kewajiban untuk, item-item tersebut

- d) Mengukur nilai transaksi dalam suatu cara yang mengijinkan pencatatan nilai moneter transaksi secara tepat dalam laporan keuangan
 - e) Memperoleh rincian yang mencukupi dari semua transaksi untuk memungkinkan penyajian secara tepat dalam laporan keuangan, termasuk pengklasifikasian yang tepat dan pengungkapan yang diperlukan.
4. Aktivitas Pengendalian. Aktivitas pengendalian yang relevan dengan audit laporan keuangan dapat dikategorikan dalam berbagai cara. Salah satu cara adalah sebagai berikut:
 - a) Pemisahan tugas
 - b) Pengendalian proses informasi
 5. Pengendalian umum. 5 jenis pengendalian umum yang diakui secara luas adalah pengendalian organisasi dan operasi, pengembangan system dan dokumentasi, perangkat keras dan system perangkat lunak, akses, data dan prosedur
 6. Pengendalian aplikasi. Tiga kelompok pengendalian aplikasi yang dikenal secara luas adalah pengendalian masukan (input), pengendalian pemrosesan, pengendalian keluaran (output).
 7. Pengendalian fisik
 8. Review kinerja

Pemantauan. Suatu proses yang menilai kualitas kinerja pengendalian intern pada suatu waktu. Pemantauan melibatkan penilaian rancangan dan pengoperasian pengendalian dengan dasar waktu dan mengambil tindakan perbaikan yang diperlukan. Pengendalian intern terdiri atas lima komponen yang saling terkait berikut ini :

a) Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian menetapkan corak suatu organisasi, mempengaruhi kesadaran pengendalian orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian intern, menyediakan disiplin dan struktur. Lingkungan pengendalian mencakup hal-hal berikut ini:

a. Integritas dan nilai etika

Untuk menekankan pentingnya integritas dan nilai etika di antara semua personel organisasi, CEO dan anggota manajemen puncak lainnya harus menetapkan suasana melalui contoh mendemonstrasikan integritas dan mempraktikkan standar yang tinggi dari perilaku etis, mengkomunikasikan kepada semua karyawan, baik secara verbal melalui pernyataan kebijakan tertulis dan kode etik perilaku, bahwa hal yang sama diharapkan dari mereka, bahwasetiap karyawan memiliki tanggung jawab untuk melaporkan pelanggaran yang ia ketahui atau yang mungkin akan terjadi kepada tingkat yang lebih tinggi

dalam organisasi, dan bahwa pelanggaran akan dikenakan denda.

Memberikan bimbingan moral kepada karyawan yang memiliki latar belakang moral kurang baik yang telah mengakibatkan mereka tidak mempedulikan mana yang baik dan yang buruk. Mengurangi atau menghilangkan insentif dan godaan yang dapat mengarahkan individu untuk melakukan tindakan yang tidak jujur, melawan hukum, atau tidak etis.

b. Komitmen terhadap kompetensi

Untuk mencapai tujuan entitas, personel pada setiap tingkatan dalam organisasi harus memiliki pengetahuan dan keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan mereka secara efektif. Komitmen terhadap kompetensi mencakup pertimbangan manajemen mengenai pengetahuan dan keahlian yang diperlukan, dan bauran dari intelegensi, pelatihan, dan pengalaman yang diperlukan untuk mengembangkan kompetensi tersebut. Partisipasi dewan komisaris atau komite audit. Komposisi dewan direksi dan komite audit dan cara mereka melaksanakan tanggung jawab atas kekuasaan dan kekeliruan memiliki dampak yang besar terhadap lingkungan pengendalian. Faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas dari dewan direksi dan komite audit termasuk independensi mereka dari manajemen, yang berhubungan dengan proporsi direksi dari luar perusahaan, pengalaman dan status dari anggota, sifat dan luasnya keterlibatan mereka dalam aktivitas manajemen serta pengamatan mereka terhadap aktivitas manajemen; kesesuaian tindak tanduk mereka; tingkat di mana mereka memberikan dan mencari pertanyaan yang sulit dengan manajemen; serta sifat dan luasnya interaksi mereka dengan auditor internal dan auditor eksternal. Komite audit yang hanya terdiri dari direksi dari luar perusahaan dapat berkontribusi secara signifikan terhadap pemenuhan tujuan pelaporan keuangan suatu entitas dengan melaksanakan pemeriksaan terhadap kekeliruan pelaporan keuangan dan dengan meningkatkan independensi auditor eksternal.

c. Struktur organisasi

Struktur organisasi berkontribusi terhadap kemampuan suatu entitas untuk memenuhi tujuan dengan menyediakan kerangka kerja menyeluruh atas perencanaan, pelaksanaan, pengendalian, dan pemantauan aktivitas suatu entitas. Mengembangkan struktur organisasi suatu entitas melibatkan penentuan bidang kunci dari wewenang dan tanggung jawab, serta garis pelaporan yang tepat. Hal ini sebagian akan tergantung pada ukuran entitas dan sifat aktivitasnya. Struktur organisasi entitas biasanya digambarkan dalam suatu bagan organisasi yang harus secara akurat merefleksikan garis wewenang dan hubungan pelaporan. Manajemen harus member perhatian tidak hanya pada operasi entitas, tetapi juga

pada struktur informasi dari teknologi informasi dan system informasi akuntansi. Auditor perlu memahami hubungan ini untuk menilai lingkungan pengendalian secara tepat dan bagaimana hubungan tersebut dapat mempengaruhi efektivitas pengendalian tertentu.

d. Pemberian wewenang dan tanggung jawab

Penetapan wewenang dan tanggung jawab merupakan perpanjangan dari pengembangan suatu struktur organisasi. Wewenang dan tanggung jawab mencakup penjelasan-penjelasan mengenai bagaimana dan kepada siapa wewenang dan tanggung jawab untuk semua aktivitas entitas dibebankan, dan harus memungkinkan setiap individu untuk mengetahui (1) bagaimana tindakannya saling berhubungan dengan individu lainnya dalam memberikan kontribusi terhadap pencapaian tujuan entitas, dan (2) setiap individu akan bertanggung jawab atas hal apa. Faktor ini juga mencakup kebijakan berkenaan dengan praktik bisnis yang sesuai, pengetahuan dan pengalaman personel kunci, dan sumberdaya yang tersedia untuk melaksanakan tugas.

e. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia

Kebijakan dan prosedur sumberdaya manusia (human resources policies and procedures) yang diterapkan akan menjamin bahwa personel entitas memiliki tingkat integritas, nilai etika, dan kompetensi yang diharapkan. Praktik tersebut mencakup perekrutan dan proses penyelesaian yang dikembangkan dengan baik; orientasi personel baru terhadap budaya dan gaya operasi entitas, kebijakan pelatihan yang mengkomunikasikan peran prospektif dan tanggung jawab; tindakan pendisiplinan untuk pelanggaran terhadap perilaku yang diharapkan; pengevaluasian, konseling, dan mempromosikan orang berdasarkan penilaian kinerja periodik; serta program kompensasi yang memotivasi dan memberikan penghargaan atas kinerja yang tinggi sambil menghindari disinsentif terhadap perilaku etis.

f. Penaksiran Risiko

Risiko yang relevan dengan pelaporan keuangan mencakup peristiwa dan keadaan intern maupun ekstern yang dapat terjadi dan secara negative mempengaruhi kemampuan entitas untuk mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan data keuangan konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan. Risiko dapat timbul atau berubah karena keadaan berikut ini:

- a. Perubahan dalam lingkungan operasi
- b. Personel baru
- c. System informasi yang baru atau yang diperbaiki
- d. Teknolog ibaru

- e. Lini produk, produk atau aktivitas baru
- f. Restrukturisasi koporasi
- g. Operasi luar negeri
- h. Standar akuntansi baru

b) **Aktivitas Pengendalian**

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa arahan manajemen dilaksanakan. Aktivitas tersebut membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan untuk menanggulangi risiko dalam pencapaian tujuan entitas sudah dilaksanakan. Aktivitas pengendalian mempunyai berbagai tujuan dan diterapkan di berbagai tingkat organisasi dan fungsi. Umumnya aktivitas pengendalian yang mungkin relevan dengan audit dapat digolongkan sebagai kebijakan dan prosedur yang berkaitan dengan hal-hal berikut ini:

- 1. Review terhadap kinerja
- 2. Pengendalian fisik
- 3. Pengendalian informasi

Pengendalian pemrosesan informasi (information processing controls) mengacu pada resiko yang berhubungan dengan otorisasi, kelengkapan, dan akurasi transaksi. Pengendalian ini relevan dengan audit laporan keuangan.

c) **Pengendalian Umum**

Tujuan dari pengendalian umum (general controls) adalah untuk mengendalikan pengembangan program, perubahan program, operasi komputer, dan untuk mengamankan akses terhadap data dan program. Berikut adalah lima jenis pengendalian umum yang diakui secara luas:

- 1. Pengendalian organisasi dan operasi
- 2. Pengendalian pengembangan sistem dan dokumentasi
- 3. Pengendalian perangkat keras dan sistem perangkat lunak
- 4. Pengendalian akses
- 5. Pengendalian data dan prosedur

Pengendalian umum komputer berkenaan dengan lingkungan teknologi informasi dan semua aktivitas teknologi informasi sebagai kebalikan dari aplikasi teknologi informasi tunggal. Oleh karena itu, dampak dari pengendalian tersebut meresap secara mendalam. Jika auditor dapat memperoleh bukti bahwa pengendalian umum berfungsi secara efektif. Sebaliknya, kekurangan dalam pengendalian umum mungkin mempengaruhi banyak aplikasi dan dapat mencegah auditor dari penilaian resiko pengendalian di bawah maksimum untuk banyak aplikasi dan siklus transaksi.

d) Pengendalian Organisasi dan Operasi

Pengendalian Organisasi dan Operasi (organization and operation controls) berhubungan dengan faktor pengendalian fiksi dan gaya perasi manajemen dan struktur organisasi. Selain itu, pengendalian umum tersebut berkaitan dengan pemisahan tugas dalam departemen teknologi informasi dan antara departemen teknologi informasi dan departemen pemakai informasi. Kelemahan dalam pengendalian ini biasanya mempengaruhi semua aplikasi teknologi informasi.

e) Pemisahan tugas

Pemisahan tugas melibatkan pemastian bahwa individu tidak melaksanakan tugas yang tidak seimbang. Tugas dianggap tidak seimbang dari sudut pandang pengendalian ketika memungkinkan individu untuk melakukan suatu kekeliruan atau kecurangan dan kemudian berada pada posisi untuk menutupinya dalam pelaksanaan tugas normalnya. Sebagai contoh, individu yang memroses pengiriman kas dari pelanggan (memiliki akses pada penjagaan aktiva) seharusnya tidak memiliki juga otoritas untuk menyetujui dan mencatat kredit dalam akun pelanggan untuk retur penjualan dan penyisihan atas penghapusan (melaksanakan transaksi). Dalam kasus semacam ini, individu dapat mencuri pengiriman kas dan menutupi pencurian tersebut dengan mencatat suatu retur penjualan atau penyisihan atau penghapusan piutang tak tertagih. Pemisahan tugas yang baik juga melibatkan perbandingan akuntabilitas yang tercatat dengan aktiva di tangan. Sebagai contoh, pengendalian intern yang baik melibatkan rekonsiliasi bank independen yang membandingkan saldo bank dengan saldo buku perusahaan untuk setiap akun bank. Catatan persediaan perpetual juga harus dibandingkan secara periodik dengan persediaan yang ada di tangan.

Alasan tersebut mendukung pemisahan tugas dalam dua jenis situasi berikut :

1. Tanggung jawab untuk melaksanakan transaksi, mencatat transaksi dan memelihara penjagaan aktiva yang dihasilkan dari transaksi harus dibebankan kepada individu atau departemen yang berbeda. Sebagai contoh, personel departemen pembelian harus mengeluarkan pesanan pembelian, personel departemen akuntansi harus memelihara akuntabilitas tercatat, dan personel ruang penyimpanan harus melaksanakan penjagaan barang. Sebelum mencatat pembelian, personel akuntansi harusnya memastikan bahwa pembelian telah diotorisasi dan barang yang dipesan telah diterima. Jurnal akuntansi pada dasarnya menyediakan suatu dasar akuntabilitas untuk barang yang ada dalam ruang penyimpanan. Lebih lanjut, individu yang

bertanggung jawab untuk melakukan pencatatan transaksi (seperti penerimaan kas), seharusnya tidak memiliki tanggung jawab untuk memelihara akuntabilitas tercatat (rekonsiliasi bank).

2. Harus terdapat pemisahan tugas yang tepat di dalam departemen teknologi informasi dan antara departemen teknologi informasi dengan departemen pemakai informasi. Beberapa fungsi dalam teknologi informasi--- pengembangan sistem, operasi, pengendalian data, dan administrasi keamanan---seharusnya dipisahkan. Selain itu, teknologi informasi seharusnya tidak memperbaiki data yang dikirimkan oleh departemen pemakai informasi, dan secara organisasi harus independen dari departemen pemakai informasi. Pemisahan tugas dalam teknologi informasi sangat penting karena mempertimbangkan aspek penting dari pengendalian umum. Ketika tugas dipisahkan dengan suatu cara hingga pekerjaan dari satu individu secara otomatis menyediakan pengecekan silang dari pekerjaan individu lain, manfaat tambahan dari pengujian independen selalu melibatkan pemisahan tugas, tetapi pemisahan tugas tidak selalu melibatkan suatu pengujian independen.

Informasi dan Komunikasi Sistem informasi yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan, yang meliputi system akuntansi terdiri atas metode dan catatan yang dibangun untuk mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan transaksi entitas (baik peristiwa maupun kondisi) dan untuk memelihara akuntabilitas bagi asset, utang, dan ekuitas yang bersangkutan. Kualitas informasi yang dihasilkan dari system tersebut berdampak terhadap kemampuan manajemen untuk membuat keputusan yang semestinya dalam mengendalikan aktivitas entitas dan menyiapkan laporan keuangan yang andal. Komunikasi mencakup penyediaan suatu pemahaman tentang peran dan tanggung jawab individual berkaitan dengan pengendalian intern terhadap pelaporan keuangan. Auditor harus memperoleh pengetahuan memadai tentang system informasi yang relevan dengan pelaporan keuangan untuk memahami:

1. Golongan transaksi dalam operasi entitas yang signifikan bagi laporan keuangan. Bagaimana transaksi tersebut dimulai Catatan akuntansi, informasi pendukung, dan akun tertentu dalam laporan keuangan yang tercakup dalam pengolahan dan pelaporan transaksi. Pengolahan akuntansi yang dicakup sejak saat transaksi dimulai sampai dengan masuk kedalam laporan keuangan, termasuk ala elektronik yang digunakan untuk mengirim, memproses, memelihara dan mengakses informasi.
2. Pemantauan
Pemantauan adalah proses penentuan kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu. Pemantauan ini mencakup penentuan desain dan operasi pengendalian tepat waktu dan pengambilan tindakan koreksi. Proses ini

dilaksanakan melalui kegiatan yang berlangsung secara terus menerus, mengevaluasi secara terpisah, atau dengan kombinasi keduanya. Di berbagai entitas, auditor intern atau personel yang melakukan pekerjaan serupa memberikan kontribusi dalam memantau aktivitas entitas.

3. Hubungan Pengendalian Intern dengan Ruang lingkup (Scope) Pemeriksaan. Jika pengendalian intern suatu satuan usaha lemah, maka kemungkinan terjadinya kesalahan, ketidakakuratan atau pun kecurangan dalam perusahaan sangat besar. Bagi akuntan public, hal tersebut menimbulkan risiko yang besar, dalam arti risiko untuk memberikan opini tidak sesuai dengan kenyataan, jika auditor kurang hati-hati dalam melakukan pemeriksaan dan tidak cukup banyak mengumpulkan bukti-bukti yang mendukung pendapat yang diberikannya. Untuk mencegah kemungkinan tersebut, jika dari hasil pemahaman dan evaluasi atas pengendalian intern perusahaan auditor menyimpulkan bahwa pengendalian intern tidak berjalan efektif, maka auditor harus memperluas scope pemeriksaannya pada waktu melakukan substantive test. Sebaliknya jika auditor menyimpulkan bahwa pengendalian intern berjalan efektif, maka scope pemeriksaan pada waktu melakukan substantive test bisa dipersempit.

E. Pengujian Pengendalian / Menilai Resiko Pengendalian (Assessing Control Risk)

Assessing Control Risk merupakan suatu proses mengevaluasi pengendalian intern suatu entitas dalam mencegah atau mendeteksi salah saji yang material dalam laporan keuangan (AU 319.47). Tujuan dari menilai risiko pengendalian adalah untuk membantu auditor dalam membuat suatu pertimbangan mengenai risiko salah saji yang material dalam asersi laporan keuangan. Namun sebelum melakukan penilaian pengendalian risiko, seorang auditor harus memahami perancangan dan pengimplementasian pengendalian internal sebelum memutuskan apakah entitas tersebut dapat diaudit (auditabilitas). Ada dua factor yang menentukan auditabilitas, yaitu :

1. Integritas Manajemen

Jika manajemen tidak memiliki integritas, maka sebagian besar auditor tidak akan menerima penugasan audit. Oleh karena itu, untuk melakukan penilaian pengendalian risiko seorang auditor harus memastikan apakah manajemen entitas itu sudah memiliki integritas yang jelas.

2. Kelengkapan catatan akuntansi

Catatan akuntansi merupakan sumber bukti audit yang penting bagi sebagian besar tujuan audit. Disini seorang auditor juga harus memeriksa apakah semua jenis laporan keuangan entitas tersebut sudah lengkap atau belum. Jika belum

lengkap maka auditor melakukan tugasnya.

Setelah memahami pengendalian internal, auditor dapat membuat penilaian pendahuluan atas resiko pengendalian terlebih dahulu sebagai bagian dari penilaian resiko salah saji yang material secara keseluruhan. Penilaian ini merupakan ukuran ekspektasi auditor bahwa pengendalian internal akan mencegah salah saji yang material atau mendeteksi dan mengoreksi jika salah saji itu sudah terjadi.

Penting untuk diingat bahwa penilaian resiko pengendalian dibuat untuk asersi individual, bukan untuk pengendalian intern secara keseluruhan, komponen pengendalian intern individual atau kebijakan atau prosedur individual. Dalam membuat penilaian resiko pengendalian untuk suatu asersi, penting bagi auditor untuk :

1. Mempertimbangkan Pengetahuan Yang Diperoleh Dari Prosedur Untuk Memperoleh Suatu Pemahaman
2. Auditor melaksanakan prosedur untuk memperoleh suatu pemahaman mengenai pengendalian intern untuk asersi laporan keuangan yang signifikan. Ketika auditor memperoleh suatu pemahaman mengenai pengendalian intern, biasanya ia akan membuat pertanyaan, mengamati pelaksanaan tugas dan pengendalian serta memeriksa dokumen-dokumen yang akan menjadi bukti untuk mengizinkannya menilai resiko pengendalian dibawah maksimum.
3. Mengidentifikasi Salah Saji Potensial Yang Dapat Muncul Dalam Asersi Entitas

Beberapa kantor akuntan publik menggunakan perangkat lunak computer yang menghubungkan jawaban dari pertanyaan-pertanyaan tertentu dalam kuesioner yang terkomputerisasi dengan salah saji potensial untuk asersi-asersi tertentu. Tapi, auditor perlu memahami bahwa sistem pendukung keputusan yang terkomputerisasi digunakan untuk mengevaluasi dan menilai salah saji potensial intern yang dapat muncul dalam asersi laporan keuangan tertentu. Salah saji potensial dapat diidentifikasi untuk asersi kelas transaksi utama dan yang berhubungan dengan saldo akun yang signifikan, seperti kas dan hutang usaha.

Mengidentifikasi Pengendalian-Pengendalian Yang Diperlukan

Seorang auditor dapat mengidentifikasi pengendalian yang diperlukan yang mungkin dapat mencegah atau mendeteksi dan memperbaiki salah saji potensial tertentu dengan menggunakan perangkat lunak computer yang memproses jawaban kuesioner pengendalian intern atau dengan cara manual dengan

menggunakan daftar (check list).

Contoh salah saji potensial dan pengendalian yang diperlukan

1. Melaksanakan Pengujian Pengendalian

Pengujian yang dideskripsikan termasuk teknik audit dengan bantuan computer, bukti pendokumentasian inspeksi, pertanyaan terhadap personil an mengamati personil klien dalam melaksanakan pengendalian. Hasil dari setiap pengujian pengendalian seharusnya menyediakan bukti mengenai efektifitas dari rancangan dan operasi dari pengendalian yang dibutuhkan. Sebagai contoh, dengan menggunakan teknik audit dengan bantuan computer untuk menguji bahwa computer membandingkan jumlah cek yang diterbitkan dengan pemasukan dalam pengeluaran kas, auditor memperoleh bukti mengenai efektifitas pengendalian terhadap transaksi peneluaran kas.

2. Mengevaluasi Bukti Dan Membuat Penilaian

Penilaian akhir dari resiko pengendalain untuk asersi laporan keuangan didasarkan pada pengevaluasian bukti yang diperoleh dari prosedur untuk memperoleh pemahaman mengenai pengendalian intern dan pengujian pengendalian yang berhubungan. Menentukan tingkat resiko pengendalian yang dinilai merupakan masalah pertimbangan yang professional.

Pengevaluasian bukti melibatkan pertimbangan kuantitatif maupun kualitatif. Dalam menarik suatu kesimpulan mengenai kesimpulan mengenai efektifitas pengendalian intern, auditor sering kali menggunakan petunjuk mengenai frekuensi penyimpangan yang dapat di tolerasni, yang biasanya diekspresikan dalam bentuk persentase, dari suatu pelaksanaan pengendalian yang sesuai.

F. Merancang Pengujian Pengendalian

Pengujian pengendalian yang dirancang untuk mengevaluasi efektifitas operasi dari suatu pengendalain berkaitan dengan bagaimana pengendalian diterapkan, konsistensi ketika pengendalian diterapkan selama periode, dan oleh siapa pengendalian diterapkan. Prosedur untuk pengujian yang digunakan sebagai pendukung pelaksanaan kebijakan dan prosedur yang berkenaan dengan pengendalian adalah sebagai berikut:

a. Tanya jawab dengan pegawai

Tanya jawab sudah merupakan bahan bukti yang pantas. Misal, Auditor memutuskan bahwa orang yang tidak terotorisasi tidak di ijinakan mempnyia akses terhadap berkas computer dengan tanya jawab dengan orang yang mengawasi perpustakaan Komputer.

b. Pemeriksaan dokumen, catatan, dan laporan

Kegiatan dan perosedur yang berkaitan dengan pengendalian memberikan bahan bukti documenter yang jelas. Misal transaksi penjualan akan meninggalkan jejak dokumen berupa faktur penjualan dan dokumen pengiriman. Auditor memeriksa dokumen untuk meyakinkan bahwa proses telah selesai dan ditandingkan dengan pantas dan bahwa terhadap tandatangan atau inisial yang diperlukan.

c. Pengamatan aktivitas berkenaan dengan pengendalian

Jenis aktivitas yang berkaitan dengan pengendalian lainnay tidak meninggalkan jejak bahan bukti. Misalnya pemisahan tugas tidak menghasilkan dokumentasi sebagai pelaksanaanya.

d. Pelaksanaan ulang prosedur klien

Terhadap aktivitas yang berkaitan dengan pengendalian yang mempunyai dokumen dan catatan, tetapi isinya tidak mencukupi untuk kepentingan auditor dalam menetapkan apakah pegendalian berjalan dengan efektif. Misalnya, aktivitas verifikasi oleh pegawai klien atas hargapada faktur penjualan dan daftar harga yang sudah ditetapkan. Auditor akan melaksanakan kembali prosedur dengan menelusuri harga jual kedaftar harga pada tanggal transaksi, jika tidak ditemukannya adanya salah saji, Auditor dapat menyimpulkan bahwa prosedur berjalan seperti yang diinginkan.

G. Luas Pengujian

Berkenaan degan besar sempel yang akan diuji. Luas pengujian atas pengendalian dipengaruhi oleh resiko pengendalian yang ditetapkan dalam perencanaan. Semakin rendah risiko pengendalian maka akan semakin luas pengujian atas pengendalian yang harus dilakukan.

Semakin ekstensif pengujian pengendalian yang dilaksanakan, semakin banyak bukti yang dihimpunkan mengenai efektivitas berbagai kebijakan dan perosedur pengendalian. Luas pengujian pengendalian dipengaruhi langsung oleh tingkat risiko pengendalian yang telah ditetapkan dalam perencanaan oelh

auditor. Semakin rendah tingkat risiko pengendalian yang ditetapkan, semakin banyak bukti yang diperlukan yang harus dihimpun.

Bagi klien lama, luas pengujian dipengaruhi pula oleh penggunaan bukti yang diperoleh pada pelaksanaan audit tahun sebelumnya. Menggunakan bukti yang diperoleh pada pelaksanaan audit tahun sebelumnya, auditor harus memastikan tidak ada perubahan yang signifikan atas rancangan dan operasi berbagai kebijakan dan prosedur pengendalian sejak pengujian pada pelaksanaan audit tahun sebelumnya.

Faktor-faktor berikut mempengaruhi tingkat keyakinan atas bukti-bukti yang diperoleh dari pengujian pengendalian :

1. Jenis Bukti

Jenis bukti untuk pengujian pengendalian meliputi pertanyaan, pemeriksaan dokumen dan laporan, pengamatan, pelaksanaan ulang dari pengendalian atau teknik audit yang dibantu oleh computer. Dalam pelaksanaan pengujian, auditor memilih prosedur yang akan menyediakan bukti yang paling dapat diandalkan mengenai efektifitas pengendalian.

2. Sumber Bukti

Sumber bukti untuk pengujian pengendalian berhubungan dengan bagaimana auditor memperoleh bukti baik yang secara langsung seperti melalui pengamatan, memberikan keyakinan yang lebih besar dari pada bukti yang diperoleh secara tidak langsung atau melalui penarikan kesimpulan.

3. Ketepatan Waktu Bukti

Ketepatan waktu bukti untuk pengujian pengendalian berhubungan dengan kapan bukti diperoleh dan bagian dari periode audit dimana bukti diterapkan, seperti pengamatan yang berkenaan dengan titik waktu dimana bukti diaplikasikan. Oleh karena itu, pengamatan tidak cukup hanya untuk mengevaluasi efektifitas periode yang bukan subjek dari pengujian.

Bukti yang diperoleh selama proses audit mengenai rancangan dan pengoperasian yang efektif dapat dipertimbangkan oleh auditor dalam menilai resiko pengendalian.

Pengevaluasian penggunaan bukti yang diperoleh dalam audit seharusnya mempertimbangkan :

1. Signifikansi dari asersi yang terlibat
2. Pengendalian tertentu yang dievaluasi selama audit
3. Tingkat evaluasi rancangan atau pengoperasian yang efektif dari pengendalian tersebut
4. Hasil pengujian pengendalian yang digunakan untuk pengevaluasian tersebut
5. Bukti mengenai rancangan atau pengoperasian yang data dihasilkan dari pengujian substantive yang dilaksanakan dalam audit.

4. Keberadaan Bukti Lain

Auditor seharusnya mempertimbangkan keberadaan bukti lain dari pengujian pengendalian, dan dampak kombinasi dari berbagai bukti yang berhubungan dengan asersi yang sama, dalam mengevaluasi tingkat keyakinan yang disediakan oleh pengujian pengendalian. Dalam beberapa situasi, bukti tunggal mungkin tidak akan cukup untuk mengevaluasi rancangan atau pengoperasian yang efektif dari pengendalian. Seperti yang telah dinyatakan sebelumnya, hanya dengan mengajukan pertanyaan biasanya auditor tidak akan menghasilkan bukti yang cukup untuk mendukung suatu kesimpulan mengenai pengoperasian yang efektif dari pengendalian intern. Alternatif lain, auditor mungkin mengamati bahwa seorang programmer computer tidak memiliki akses untuk mengoperasikan computer.

B. Pengujian analitik (prosedur analitik)

Menurut PSA 22 (SA 329) prosedur analitis didefinisikan sebagai “evaluasi atas informasi keuangan yang dilakukan dengan mempelajari hubungan logis antara data keuangan dan nonkeuangan, meliputi perbandingan jumlah-jumlah yang tercatat dengan ekspektasi auditor.” Definisi ini menekankan pada ekspektasi yang dikembangkan oleh auditor. Prosedur analitis dapat dilakukan dalam tiga kesempatan selama penugasan audit berlangsung yakni saat perencanaan, pengujian dan penyelesaian audit.

Prosedur analitis pada tahap perencanaan bertujuan:

- a) Memahami kegiatan entitas yang diaudit

Umumnya auditor mempertimbangkan pengetahuan dan pengalaman tentang auditan yang diperoleh di tahun sebelumnya sebagai titik tolak perencanaan audit

tahun berjalan. Dengan melakukan prosedur analitis, perubahan yang terjadi dapat diamati dari perbandingan informasi tahun berjalan (yang belum diaudit) dengan informasi tahun sebelumnya yang telah diaudit. Perubahan tersebut dapat mencerminkan kecenderungan yang penting atau kejadian spesifik. Contohnya menurunnya persentase marjin kotor selama beberapa waktu dapat mengindikasikan inefisiensi kinerja perusahaan.

b) Menunjukkan kemungkinan salah saji

Perbedaan yang tidak diharapkan (fluktuasi yang tidak biasa) antara data keuangan tahun berjalan yang belum diaudit dengan data keuangan yang dijadikan pembanding dapat mengindikasikan adanya salah saji atau ketidakberesan akuntansi. Fluktuasi yang tidak biasa terjadi jika diperkirakan tidak ada perbedaan tetapi kenyataannya terjadi perbedaan, atau bila diperkirakan terjadi perbedaan, yang ternyata tidak terjadi. Aspek prosedur analitis ini sering disebut “arahan perhatian” karena prosedur ini menghasilkan prosedur yang lebih rinci dalam bidang audit khusus di mana terdapat kemungkinan ditemukannya salah saji.

c) Mengurangi pengujian terinci

Jika prosedur analitis tidak mengungkapkan fluktuasi yang tidak biasa, maka implikasinya adalah adanya kemungkinan salah saji material telah diminimalisasikan. Dengan kata lain, pos tersebut tidak memerlukan pengujian rinci, prosedur audit tertentu dapat dihilangkan, sampel dapat dikurangi, atau pelaksanaan prosedur audit pada pos tersebut dapat dilaksanakan sesudah tanggal neraca. Prosedur analitis lebih sering digunakan pada audit keuangan karena data keuangan yang menjadi analisis dalam audit keuangan memiliki hubungan dan kecenderungan antar berbagai data dari berbagai akun-akun pencatatan. Walaupun demikian, prosedur analitis juga dapat digunakan pada audit-audit lain terutama bila data yang digunakan adalah data-data kuantitatif. Kecenderungan (trend) tingkat kematian bayi, misalnya, dapat digunakan dalam prosedur analitis pemeriksaan kinerja efektivitas Program Imunisasi Nasional.

Auditor umumnya melakukan beberapa langkah berikut untuk mencapai tujuan-tujuan prosedur analitis awal, yaitu:

- a. Membandingkan angka-angka pada tahun berjalan dengan angka-angka pada tahun lalu, baik data keuangan maupun data kuantitatif nonkeuangan.
- b. Mengidentifikasi fluktuasi-fluktuasi atau kecenderungan-kecenderungan yang tidak biasa.

- c. Mengevaluasi kemungkinan faktor-faktor penyebab terjadinya fluktuasi-fluktuasi.

Prosedur analitis merupakan prosedur yang paling murah. Perhatian harus diberikan pada bagaimana prosedur analitis dapat membantu pencapaian risiko deteksi yang dapat diterima sebelum memilih pengujian terinci. Pada saat hasil prosedur analitis sesuai dengan yang diharapkan dan tingkat risiko deteksi yang dapat diterima tinggi, maka tidak perlu dilakukan pengujian terinci.

Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan hubungan-hubungan (korelasi) untuk memperkirakan apakah saldo akun atau data yang lain telah disajikan dengan layak. Contoh dari prosedur analitis adalah membandingkan persentase gross margin pada tahun ini dengan tahun yang lalu. Prosedur analitis digunakan secara luas dalam praktik dan kegunaannya meningkat sejak adanya komputer yang membantu melakukan penghitungan-penghitungan ini.

Dalam audit atas laporan keuangan, Prosedur analitis menjadi bukti audit yang sangat penting karena dilakukan pada 3 (tiga) tahapan audit yaitu pada waktu perencanaan, pengujian substantif dan pada waktu penyelesaian audit. Menurut Arens dan Loebbecke, tujuan dari prosedur analitis dalam audit atas laporan keuangan adalah:

- a) Memahami sifat industri dan usaha auditan.

Auditor harus mendapatkan pengetahuan mengenai sifat industri dan usaha auditan sebagai bagian dari perencanaan audit. Dengan melaksanakan prosedur analitis di mana informasi laporan keuangan yang belum diaudit dibandingkan dengan informasi laporan keuangan tahun lalu yang telah diaudit, perubahan yang terjadi dapat teridentifikasi. Perubahan-perubahan ini dapat mewakili kecenderungan-kecenderungan yang penting atau kejadian-kejadian tertentu dimana semuanya akan mempengaruhi perencanaan audit. Sebagai contoh penambahan saldo dari aktiva tetap mungkin mengindikasikan perolehan signifikan yang harus diperiksa.

- b) Memperkirakan kemampuan auditan untuk melanjutkan usahanya (going concern)

Prosedur analitis berguna sebagai indikasi jikalau auditan sedang mengalami masalah keuangan. Beberapa prosedur analitis akan sangat membantu auditor dalam memperkirakan kemungkinan kegagalan keuangan. Sebagai contoh jika terjadi kombinasi antara perbandingan di atas normal dari hutang jangka panjang dengan kekayaan bersih dan perbandingan di bawah rata-rata dari

penghasilan dengan total aktiva, maka risiko kegagalan keuangan yang tinggi mungkin terindikasi. Hal ini bukan hanya mempengaruhi perencanaan audit, tetapi mempengaruhi modifikasi laporan audit jika prosedur analitis ini dilakukan pada tahap penyelesaian.

c) Mengindikasikan terjadinya kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan.

Perbedaan yang signifikan antara data keuangan yang belum diaudit dengan data lain yang digunakan sebagai pembanding, sering disebut fluktuasi yang tidak biasa (*unusual fluctuations*). Fluktuasi yang tidak biasa terjadi ketika perbedaan signifikan yang seharusnya tidak muncul tetapi ada dalam laporan keuangan, atau perbedaan yang seharusnya muncul tetapi tidak ada. Pada dua kasus ini, satu alasan yang mungkin untuk fluktuasi yang tidak biasa ini adalah kesalahan pencatatan akuntansi. Karena itu apabila fluktuasi yang tidak biasa ini terjadi dalam jumlah besar, auditor harus menemukan alasan sehingga mendapatkan keyakinan bahwa penyebabnya adalah kejadian ekonomi yang valid dan bukan karena adanya salah saji.

d) Mengurangi pengujian terinci.

Ketika prosedur analitis tidak mengungkapkan adanya fluktuasi yang tidak biasa, maka kemungkinan adanya salah saji yang material telah berkurang. Dalam kasus ini, prosedur analitis adalah bagian dari bukti substantif yang mendukung penyajian secara layak atas akun-akun yang berkaitan, dan memungkinkan untuk melaksanakan pengujian terinci yang lebih sedikit atas akun-akun tersebut. Dengan kata lain beberapa prosedur audit tertentu dapat dihapuskan, jumlah sampel dapat dikurangi, atau waktu pelaksanaan prosedur audit ini dapat dipindahkan lebih jauh dari tanggal neraca.

Lebih lanjut Konrath menjelaskan bahwa jenis-jenis penerapan prosedur analitis antara lain adalah:

- Analisis Horizontal (*trend analysis*)

Analisis kecenderungan mensyaratkan auditor untuk memeriksa perubahan-perubahan dalam data sepanjang waktu. Premis yang mendasari analisa ini adalah bahwa kecenderungan di masa lalu mungkin diharapkan berlanjut di masa yang akan datang kecuali terjadi perubahan-perubahan keadaan yang material. Sebagai contoh, auditor dapat mengamati perubahan dalam belanja dan pendapatan selama periode tertentu atau mungkin mengamati perubahan dalam bentuk hubungan-hubungan. Contoh analisis kecenderungan yang lain adalah penerapan

analisis regresi untuk memprediksikan komponen belanja dan pendapatan berdasarkan hubungan-hubungan yang diamati. Aplikasi dari analisis kecenderungan adalah dengan membandingkan unsur-unsur utama dalam laporan keuangan yang diaudit dengan laporan keuangan tahun sebelumnya dan menyelidiki perubahan yang signifikan. Contoh yang lain dari analisis kecenderungan adalah auditor membandingkan sumber-sumber pendapatan dan belanja dan menyelidiki sumber-sumber baru atau sumber-sumber lama yang dihapuskan.

- Analisis vertikal (Common-size analysis)

Laporan keuangan dengan ukuran yang biasa menyajikan semua unsur laporan keuangan dalam bentuk persentase terhadap sebuah dasar yang biasa (common base). Sebagai contoh dalam laporan keuangan semua aktiva dapat disajikan dalam persentase terhadap total aktiva. Contoh analisis vertical adalah setelah menyusun beberapa paket laporan keuangan dengan ukuran

yang biasa, auditor mencoba menyusun perkiraan auditor dengan menganalisa hubungan-hubungan antar data dalam periode audit. Contoh yang lain dari analisis vertikal adalah auditor dapat memeriksa laporan kinerja dan menyelidiki varian yang signifikan dari anggaran.

- Analisis Rasio (Ratio Analysis)

Analisis rasio membandingkan hubungan-hubungan antara saldo akun. Meskipun analisa ini lebih berguna ketika membandingkan auditan dengan organisasi lain, auditor harus juga mengamati perubahan dalam rasio untuk suatu kurun waktu tertentu. Berkaitan dengan jenis-jenis penerapan prosedur analitis, Arens dan Loebbecke mengemukakan bahwa prosedur analitis terdiri dari 5 (lima) jenis yaitu:

- a. Membandingkan data auditan dengan data industri di mana auditan beroperasi;
- b. Membandingkan data auditan dengan data periode laporan yang sama;
- c. Membandingkan data auditan dengan hasil yang diharapkan auditan;
- d. Membandingkan data auditan dengan hasil yang diharapkan auditor; dan
- e. Membandingkan data auditan dengan hasil yang diharapkan, dengan menggunakan data nonkeuangan.

Prosedur analitis mencakup perbandingan-perbandingan dari jumlah-jumlah yang dicatat dengan jumlah yang diharapkan yang disusun oleh auditor. Biasanya juga prosedur analitis mencakup perhitungan rasio-rasio oleh auditor untuk membandingkan dengan rasio tahun lalu dan data lain yang berhubungan. Dua tujuan utama prosedur analitis yang dilakukan pada tahap pelaksanaan audit atas

saldo akun adalah (1) mengindikasikan kemungkinan terjadinya salah saji dalam laporan keuangan dan (2) mengurangi pengujian terinci atas saldo. Ada perbedaan mendasar dalam prosedur analitis yang dilakukan dalam tahap perencanaan dan prosedur analitis yang dilakukan dalam tahap pengujian. Pada tahap perencanaan, auditor mungkin menghitung rasio dengan menggunakan data interim. Sedangkan pada tahap pengujian saldo akhir, auditor akan menghitung kembali rasio itu dengan menggunakan data setahun penuh. Jika auditor percaya bahwa prosedur analitis yang dilakukan mengindikasikan kemungkinan terjadinya salah saji, maka prosedur analitis tambahan dapat dilakukan atau auditor memutuskan untuk memodifikasi pengujian terinci atas saldo. Ketika auditor menyusun jumlah-jumlah yang diharapkan dengan menggunakan prosedur analitis dan menyimpulkan bahwa saldo akhir akun-akun tertentu dalam laporan keuangan audit dapat diterima (reasonable), beberapa pengujian terinci atas saldo dapat dihapuskan atau jumlah sampel dikurangi. Standar auditing menyatakan bahwa prosedur analitis dapat digunakan sebagai pengujian substantif. Karena prosedur analitis relatif lebih murah bila dibandingkan dengan pengujian-pengujian lainnya, banyak auditor melakukan prosedur analitis yang luas dalam setiap audit.

Seperti dinyatakan di bagian sebelumnya, prosedur analitis dilakukan dalam 3 (tiga) tahap yang berbeda dalam audit yaitu: (1) tahap perencanaan untuk membantu auditor memahami usaha audit dan menentukan bukti lain yang diperlukan untuk memenuhi risiko audit yang dapat diterima; (2) selama pelaksanaan audit secara khusus selama pengujian substantif; (3) pada akhir audit sebagai pengujian kelayakan yang terakhir. Prosedur analitis yang dilakukan selama pengujian substantif lebih terfokus dan lebih luas daripada yang dilakukan di tahap lainnya. Prosedur analitis yang menggunakan saldo bulanan akan lebih efektif dalam melacak salah saji daripada prosedur analitis yang menggunakan saldo tahunan, dan perbandingan antara perusahaan yang sama jenis usahanya akan lebih efektif daripada perbandingan dengan seluruh perusahaan (companywide). Ketika auditor berencana untuk menggunakan prosedur analitis sebagai bagian dari pengujian substantif untuk mendapatkan keyakinan, adalah hal yang penting bahwa data yang digunakan dalam perhitungan adalah data yang cukup dan dapat diandalkan.

Biasanya, auditor menggunakan jenis pengujian ketika melakukan audit atas laporan keuangan, namun beberapa jenis pengujian mendapatkan penekanan yang lebih dibandingkan dengan yang lain, bergantung pada kondisi. Ingat kembali bahwa prosedur analitis diharuskan dalam semua audit untuk menilai resiko salah saji majerial sementara keempat jenis pengujian lainnya dilakukan untuk

menghadapi resiko yang teridentifikasi untuk memberikan dasar bagi opini auditor. Perlu dicatat bahwa hanya prosedur penilaian resiko, khususnya prosedur untuk mendapatkan pemahaman pengendalian, dan pengujian pengendalian digunakan dalam audit pengendalian internal laporan keuangan.

Beberapa faktor yang memengaruhi pilihan auditor terhadap jenis pengujian yang dipilih, termasuk untuk kesediaan kedelapan bukti audit, biaya relatif untuk setiap pengujian, efektifitas pengendalian internal serta risiko bawaan. Hanya dua faktor pertama yang akan dibahas lebih lanjut karena dua sisanya telah dibahas pada bab-bab sebelumnya.

- Ketersediaan jenis bukti prosedur audit lanjutan. Masing-masing dari empat jenis prosedur audit lanjutan hanya melibatkan beberapa jenis bukti audit (konfirmasi, dokumentasi dan seterusnya). Mengikhtisarkan hubungan antara prosedur audit lanjutan dengan jenis bukti audit. Kita dapat melakukan beberapa pengamatan berikut mengenai tabel tersebut

- Makin banyak jenis audit, yang jumlah totalnya adalah enam, digunakan untuk menguji terperinci saldo di bandingkan untuk setiap jenis pengujian lainnya.
- Hanya pengujian terperinci saldo yang melibatkan pemeriksaan fisik dan konfirmasi.
- Tanya jawab dengan klien dilakukan untuk setiap jenis pengujian.
- Dokumentasi digunakan disetiap jenis pengujian kecuali prosedur analitis, dengan atau pengecualin. Ketika auditor memeriksa dokumentasi sebagai bagian dari penelusuran atas transaksi untuk mendapatkan pemahaman atas pengendalian internal, auditor sering kali “mengerjakan ulang” pengendalian untuk meyakinkan bahwa pengendalian telah diterapkan.
- Perhitungan ulang digunakan untuk memverifikasi akurasi matematis atas transaksi ketika melakukan pengujian substantif transaksi dan saldo akun ketika melakukan pengujian atas perincian saldo.

Biaya-biaya Relatif

Ketika auditor harus memutuskan jenis pengujian apakah yang harus dipilih untuk mendapatkan bukti yang tepat, biaya bukti tersebut penting untuk dipertimbangkan. Jenis-jenis pengujian yang disusun dalam daftar berikut berdasarkan urutan biaya yang terendah ke yang tertinggi.

- Prosedur analitis

- Prosedur penilaian resiko, termasuk prosedur untuk mendapatkan pemahaman atas pengendalian internal.
- Pengujian pengendalian
- Pengujian substantif transaksi
- Pengujian terperinci saldo

Prosedur analitis memakan biaya yang paling rendah karena relatif lebih mudah untuk membuat perhitungan dan perbandingan-perbandingan. Sering kali, informasi yang penting mengenai kemungkinan salah saji dapat diperoleh hanya dengan membandingkan dua atau tiga angka.

Prosedur penilaian risiko, termasuk prosedur untuk mendapatkan pemahaman atas pengendalian internal, tidak semahal pengujian audit lainnya karena auditor dapat dengan mudah melakukan tanya jawab dan pengamatan serta melakukan perencanaan prosedur analisis. Juga, pengujian terhadap sesuatu seperti dokumen yang mengikhtisarkan kegiatan operasi bisnis dan manajemen klien serta struktur tata kelolanya relatif lebih mudah dibandingkan dengan pengujian audit lainnya.

Karena pengujian pengendalian juga melibatkan tanya jawab, pengamatan dan pemeriksaan, biaya relatifnya juga rendah dibandingkan dengan pengujian substantif. Namun demikian, pengujian pengendalian juga lebih mahal dibandingkan dengan prosedur penilaian resiko karena lebih luas dari pada pengujian yang diharuskan untuk mendapatkan bukti bahwa pengendalian telah berjalan dengan efektif, khususnya ketika pengujian pengendalian internal tersebut melibatkan pengerjaan ulang. Seringkali auditor dapat melakukan sejumlah besar pengujian pengendalian dengan cepat menggunakan perangkat lunak audit. Perangkat lunak semacam itu dapat menguji pengendalian dalam sistem akuntansi komputerisasi yang secara otomatis mengesahkan penjualan kepada pelanggan yang ada dengan membandingkan jumlah penjualan yang diminta dan saldo piutang dagang yang ada dengan batas kredit pelanggan.

Pengujian substantif transaksi lebih mahal dibandingkan dengan pengujian pengendalian yang tidak melibatkan pengerjaan ulang, karena yang sebelumnya sering kali melibatkan perhitungan ulang dan penelusuran. Namun, dalam lingkungan yang terkomputerisasi, auditor sering kali dapat melakukan pengujian substantif transaksi dengan cepat untuk suatu sampel transaksi yang besar.

Pengujian terperinci saldo hampir selalu lebih mahal di bandingkan dengan jenis prosedur lainnya karena biaya prosedur seperti pengiriman

konfirmasi dan perhitungan persediaan. Karena biaya yang tinggi untuk menguji perincian saldo, auditor biasanya mencoba untuk membuat perencanaan audit dengan meminimalkan penggunaan kedua prosedur tersebut.

Biasanya, biaya untuk setiap jenis bukti berbeda dalam situasi yang berbeda. Sebagai contoh, biaya yang dikeluarkan auditor untuk menguji perhitungan persediaan (pengujian substantif perincian saldo persediaan) sering kali bergantung pada jenis dan jumlah rupiah persediaan tersebut, lokasinya, serta banyaknya jenis-jenis persediaan.

Hubungan pengujian pengendalian dengan pengujian substantif.

Untuk memahami pengujian pengendalian dan pengujian substantif dengan lebih baik, mari kita pelajari perbedaan keduanya. Suatu pengecualian dalam pengujian pengendalian hanya mengidentifikasi kemungkinan salah saji memengaruhi nilai rupiah dari laporan keuangan, sedangkan suatu pengecualian dalam pengujian substantif transaksi atau pengujian terperinci saldo merupakan suatu salah saji dalam laporan keuangan. Pengecualian dalam pengujian pengendalian dinamakan deviasi ujian pengendalian.

Tiga tingkat kekurangan pengendalian : kekurangan, signifikan dan kelemahan material. Auditor sangat mungkin meyakini salah saji rupiah yang material terjadi dalam laporan keuangan ketika deviasi ujian pengendalian dianggap sebagai kekurangan signifikan atau kelemahan material. Sehingga, selanjutnya auditor harus melakukan pengujian substantif transaksi atau pengujian terperinci saldo untuk menentukan apakah salah saji rupiah yang material telah terjadi.

Anggaplah pengendalian klien mengharuskan seorang petugas independen untuk memverifikasi kuantitas, harga, dan penjumlahan dari setiap faktur penjualan, yang mana setelahnya petugas tersebut harus menuliskan inisial dalam salinan faktur penjualan untuk menandai verifikasi telah dilakukan. Salah satu prosedur pengujian pengendalian yang dilakukan adalah untuk memeriksa sebuah sampel salinan faktur penjualan untuk inisial orang yang memverifikasi informasi tersebut. Jika tidak ada inisial pada sejumlah besar dokumen, maka auditor harus mempertimbangkan dampaknya terhadap audit pengendalian internal laporan keuangan dan tindak lanjutnya dengan melakukan pengujian substantif untuk audit laporan keuangan. Hal itu dapat dilakukan dengan memperluas pengujian salinan faktur penjualan untuk memasukkan harga,

penjumlahan dan jumlah total (pengujian substantif transaksi) atau dengan menambah ukuran sampel untuk konfirmasi saldo akun piutang dagang (pengujian substantif perincian saldo). Meskipun pengendalian tidak berjalan dengan efektif, faktur tersebut mungkin tetap benar, khususnya jika orang yang awalnya menyiapkan faktur penjualan tersebut telah melakukan pekerjaan dengan hati-hati dan kompeten.

Di sisi lain, jika tidak ada dokumen, atau hanya beberapa dokumen yang tidak memiliki inisial, maka pengendalian akan dianggap efektif sehingga auditor dapat mengurangi pengujian substantif transaksi dan pengujian terperinci saldo. Namun, beberapa pekerjaan ulang dan perhitungan ulang pengujian substantif tetap diperlukan untuk memberikan keyakinan bahwa petugas yang melakukan verifikasi tidak menuliskan inisial dalam dokumen tanpa benar-benar melakukan prosedur pengendalian atau melakukannya dengan asal-asalan.

Karena kebutuhan untuk menyelesaikan beberapa pekerjaan ulang dan perhitungan ulang, banyak auditor yang melakukannya sebagai bagian dari pengujian atas pengendalian awal. Auditor-auditor lainnya akan menunggu hingga mereka mengetahui hasil dari pengujian pengendalian dan kemudian menentukan ukuran sampel total yang diperlukan.

Hubungan prosedur analitis dan pengujian substantif

Seperti halnya pengujian pengendalian, prosedur analitis hanya mengindikasikan kemungkinan salah saji yang berpengaruh pada nilai rupiah laporan keuangan. Fluktuasi yang tidak biasa dalam hubungan sebuah akun dengan akun lainnya, atau dengan informasi non keuangan, dapat mengindikasikan adanya peningkatan kemungkinan terjadinya salah saji tanpa perlu membuktikan bukti langsung atas saji material tersebut. Ketika prosedur analitis tersebut mengidentifikasi fluktuasi yang tidak biasa, auditor harus melakukan pengujian substantif transaksi atau pengujian terperinci saldo untuk menentukan apakah salah saji rupiah benar-benar telah terjadi. Jika auditor melakukan prosedur analitis substantif dan meyakini bahwa kemungkinan terjadinya salah saji itu kecil, pengujian substantif lainnya dapat dikurangi. Untuk akun-akun dengan saldo yang kecil, seperti misalnya akun perlengkapan dan akun-akun beban dibayar dimuka, auditor sering kali membatasi pengujian mereka hanya sampai ke prosedur analitis.

Dilema antara pengujian pengendalian dan pengujian substantif

Terdapat dilema antara pengujian pengendalian dengan pengujian substantif. Selama perencanaan, auditor harus memutuskan apakah akan menilai risiko pengendalian dibawah maksimum. Jika mereka melakukannya, mereka kemudian harus melakukan pengujian pengendalian untuk menentukan tingkat risiko pengendalian yang dinilai tersebut dapat dibenarkan.. (mereka harus selalu melakukan pengujian pengendalian dalam suatu audit pengendalian internal laporan keuangan). Jika pengujian pengendalian mendukung penilaian risiko pengendalian, risiko deteksi yang direncanakan dalam model risiko audit meningkat, sehingga pengujian direncanakan dapat dikurangi. Figur 11-3 menunjukkan hubungan antara pengujian substantif dan pengukuran risiko pengendalian (termasuk pengujian pengendalian) Pada beberapa tingkat efektifitas pengendalian internal yang berbeda.

Bagian yang berwarna pada figur 11-3 merupakan keyakinan maksimum yang didapatkan dari penilaian risiko pengendalian dan pengujian pengendalian. Pada setiap titik di sebelah kiri titik A risiko pengendalian yang diukur adalah 1,0 karena auditor awalnya menilai pengendalian internalnya efektif berdasarkan pada pelaksanaan prosedur penilaian risiko. Setiap titik disebelah kanan titik B , menghasilkan tidak adanya pengurangan dalam risiko pengendalian karena KAP telah menetapkan penilaian risiko pengendalian yang minimum. Perhatikan pada figur 11-3, tanpa melihat tingkat keyakinan audit yang didapatkan dari pengukuran risiko pengendalian dan pengujian pengendalian, audit atas laporan keuangan selalu mengharuskan dilakukannya beberapa prosedur substantif. karena audit laporan keuangan dan audit pengendalian internal laporan keuangan harus diintegrasikan, audit terhadap perusahaan-perusahaan publik kemungkinan akan diwakili oleh titik B.

Pemahaman auditor terhadap pengendalian internal dilakukan sebagai suatu bagian dari prosedur pengukuran risiko yang memberikan dasar bagi penilaian awal auditor terhadap pengendalian internal klien. Mengasumsikan bahwa auditor memutuskan bahwa rancangan pengendalian internal telah efektif dan pengendalian telah diterapkan, auditor memilih suatu titik pada bagian yang berwarna di figur 11-3 yang konsisten dengan penilaian risiko pengendalian yang diputuskan auditor untuk mendukung pengujian pengendalian. Anggaplah auditor beranggapan bahwa efektifitas pengendalian internal klien berada dititik c. Pengujian pengendalian di tingkat C1 akan meluas untuk mendukung penilaian risiko pengendalian yang rendah. Auditor kemudian mungkin memutuskan melalui pelaksanaan pengujian pengendalian bahwa penilaian risiko pengendalian awal yang rendah dititik c tidak didukung dan bahwa pengendalian

internal tidak berjalan dengan efektif. Sehingga auditor kemudian merevisi penilaian resiko pengendalian menjadi maksimum(dititik C3) dan keyakinan audit dapat didapatkan melalui pengujian substantif. Di setiap titik diantara keduanya, seperti C2, merupakan situasi dimana keyakinan audit yang didapatkan dari pengujian pengendalian kurang dari tingkat maksimum keyakinan yang digambarkan dititik C1. Jika C2 dipilih, keyakinan audit dari pengujian pengendalian adalah C3-C2 dan dari pengujian substantif adalah C-C2. Auditor kemungkinan akan memilih C1, C2 atau C3 berdasarkan biaya relatif pengujian pengendalian dan pengujian substantif.

BAB 12

PENAKSIRAN RISIKO DAN DESAIN PENGUJIAN

Penaksiran Risiko Pengendalian

Penaksiran risiko pengendalian adalah proses evaluasi atas efektivitas pengendalian internal sebuah entitas dalam prevensi atau deteksi salah saji dalam laporan keuangan yang material (PSA No. 69 Paragraf 47 (AU 319.47.))

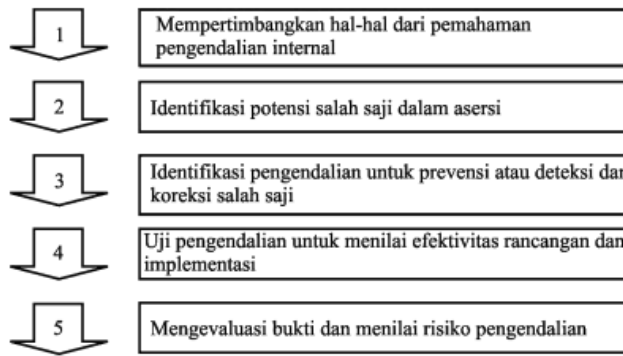
Tujuan penaksiran risiko pengendalian adalah untuk membantu auditor dalam membuat sebuah penilaian tentang risiko salah saji laporan keuangan yang material. Penaksiran risiko pengendalian meliputi evaluasi tentang efektivitas dari:

1. rancangan pengendalian internal, dan
2. implementasi pengendalian internal.

Penaksiran pengendalian risiko membantu auditor membuat penilaian tentang karakteristik, pemilihan, dan luasan prosedur audit. Pada akhirnya, uji pengendalian memberikan bukti sebagai dasar opini auditor.

Risiko pengendalian, seperti halnya model audit risiko atas komponen-komponen yang lain, ditaksir pada setiap asersi laporan keuangan. Banyak pengendalian mencegah salah saji dengan asersi pencatatan transaksi. Penaksiran risiko pengendalian dibuat atas masing-masing asersi, bukan atas pengendalian internal secara keseluruhan, setiap komponen pengendalian internal, atau setiap prosedur atau kebijakan.

Dalam melakukan penaksiran risiko pengendalian untuk sebuah asersi, auditor mengikuti langkah-langkah yang digambarkan di Paparan 1-1. Langkah keempat, yaitu melakukan uji pengendalian, tidak diharuskan bagi auditor internal apabila risiko pengendalian ditaksir pada level tinggi. Tiap langkah-langkah tersebut didiskusikan sebagai berikut:



Gambar 11.1 langkah-langkah penaksiran risiko pengendalian

A. Mempertimbangkan Hal yang Diperoleh dari Prosedur untuk Mendapatkan Pemahaman

Auditor melakukan **prosedur mendapatkan pemahaman** pengendalian internal atas asersi laporan keuangan yang material. Auditor mendokumentasi pemahaman tersebut dalam bentuk kuesioner, bagan alir, dan/atau memoranda naratif tentang pengendalian internal. Analisis terhadap dokumen ini adalah titik awal penaksiran risiko pengendalian. Standar Audit, AU 319.25 (PSA No. 69 paragraf 19) menyatakan bahwa pemahaman yang digunakan oleh auditor untuk (1) mengidentifikasi jenis potensi salah saji, (2) mempertimbangkan faktor yang memengaruhi risiko salah saji yang material, dan (3) merancang uji pengendalian. Jadi, untuk kebijakan dan prosedur yang relevan dengan asersi tertentu, auditor menggunakan tipe jawaban Ya/Tidak dan komentar tertulis di dalam kuesioner, kelebihan dan kekurangan dicatat dalam bagan alir dan memoranda naratif.

Setelah mendapatkan pemahaman pengendalian internal, auditor melakukan penyelidikan, mengamati kinerja tugas dan pengendalian, dan menginspeksi dokumen-dokumen. Dalam proses ini auditor mungkin mendapatkan bukti tentang bagaimana pengendalian dalam implementasi aktual sehingga memungkinkan auditor untuk menaksir risiko pengendalian di bawah level tinggi. Umumnya bukti yang diperoleh tidak cukup luas untuk memungkinkan penaksiran risiko pengendalian pada level rendah, tetapi mungkin cukup untuk mendukung penaksiran risiko pengendalian pada level tinggi. Auditor mungkin mendasarkan penaksiran risiko pengendalian pada bukti-bukti yang didapatkan ketika memahami pengendalian internal.

B. Identifikasi Potensi Salah Saji

Identifikasi potensi salah saji adalah proses yang digunakan auditor untuk mempertimbangkan titik-titik terjadinya kesalahan atau kecurangan untuk asersi yang terkait dengan kelas transaksi utama, saldo rekening, dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Beberapa kantor audit menggunakan

perangkat lunak komputer untuk menampilkan kuesioner dan sekaligus mengolah jawaban responden pada asersi tertentu. Oleh karena itu, semua auditor sangat perlu memahami logika komputer yang digunakan untuk mengevaluasi setiap asersi. Misalnya, potensi salah saji dalam asersi pengeluaran kas dan dua saldo rekening utama yang dipengaruhi oleh pengeluaran kas yaitu kas dan utang dagang. Contoh potensi salah saji untuk beberapa asersi terkait dengan transaksi pengeluaran kas diperlihatkan pada kolom pertama Paparan 1-2. Adalah pemahaman asersi yang menuntun auditor memahami potensi salah saji.

Potensi Salah Saji (Aserai)	Pengendalian yang Diperlukan	Uji Pengendalian
Pengeluaran kas dilakukan untuk tujuan yang tidak sah (keberadaan dan keterjadian)	Komputer mencocokkan informasi di dalam cek dengan informasi pendukung di dalam voucher dan utang dagang untuk setiap transaksi pengeluaran. Hanya petugas berwenang yang diperbolehkan untuk menjalankan perangkat lunak dan menangani cek yang dicetak dan ditandai oleh komputer.	Menggunakan teknik audit berbantuan komputer misalnya data dummy untuk menguji pengendalian aplikasi di komputer. Mengamati petugas yang menangani pengeluaran kas dan membandingkannya dengan daftar petugas yang berwenang.
Sebuah voucher dibayar dua kali (keberadaan dan keterjadian)	Terdapat pemisahan tugas untuk persetujuan pembayaran voucher dan menandatangani cek. Komputer secara otomatis membatalkan voucher dan informasi pendukungnya ketika cek diterbitkan.	Mengamati pemisahan tugas. Menggunakan teknik audit berbantuan komputer misalnya data dummy untuk menguji pengendalian aplikasi di komputer.
Cek dapat diterbitkan dengan jumlah yang salah atau dicatat dengan jumlah yang salah (penilaian)	Voucher pembayaran dan dokumen pendukung dicap "Lunas" ketika cek diterbitkan. Komputer mencocokkan informasi di dalam cek dengan informasi pendukung di dalam voucher dan utang dagang untuk setiap transaksi pengeluaran. Komputer membandingkan jumlah cek yang diterbitkan dengan jumlah pengeluaran kas. Dibuat rekonsiliasi bank secara periodik.	Mengamati dokumen dan/atau sampel dokumen untuk menemukan cap "Lunas". Menggunakan teknik audit berbantuan komputer misalnya data dummy untuk menguji pengendalian aplikasi di komputer. Menggunakan teknik audit berbantuan komputer misalnya data dummy untuk menguji pengendalian aplikasi di komputer. Mengamati dan/atau mencocokkan rekonsiliasi bank

Gambar 11.2 Potensi Salah Saji, Pengendalian yang Diperlukan, dan Uji Pengendalian – Transaksi Pengeluaran Kas

C. Identifikasi Pengendalian yang Diperlukan

Auditor mengidentifikasi pengendalian yang diperlukan untuk mencegah

atau mendeteksi serta mengoreksi potensi salah saji untuk asersi. Identifikasi dilakukan dengan perangkat lunak yang memproses respons kuesioner atau secara manual dengan checklist. Pada saat identifikasi auditor harus memastikan:

- a) Karakteristik pengendalian untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji;
- b) karakteristik pengendalian yang telah diimplementasikan oleh manajemen;
- c) Efektivitas tiap pengendalian. Jika ditemukan beberapa pengendalian untuk sebuah asersi, auditor memilih pengendalian kunci, yaitu pengendalian yang diyakini paling efektif;
- d) Risiko jika pengendalian tidak efektif.

Kolom kedua Paparan 1-2 mengilustrasikan kemungkinan pengendalian untuk asersi laporan keuangan tertentu. Terdapat beberapa pengendalian yang dapat didesain untuk sebuah potensi salah saji. Sebaliknya, sebuah pengendalian dapat digunakan untuk mendeteksi lebih dari satu jenis potensi salah saji. Sebagai contoh, rekonsiliasi bank dapat digunakan untuk mendeteksi pencatatan cek pada jurnal pengeluaran kas dalam jumlah yang tidak semestinya (asersi penilaian dan alokasi), dan juga dapat mendeteksi cek yang belum di jurnal (asersi kelengkapan).

Banyak pengendalian internal memiliki sebuah desain umum. Tiap transaksi memiliki empat fungsi dasar; (1) memulai, (2) pengiriman atau penerimaan barang dan jasa, (3) pencatatan transaksi, dan (4) pertimbangan, seperti digambarkan dalam Paparan 1-3.

Pengendalian internal atas asersi kelengkapan secara umum dimulai dengan mendapatkan informasi tentang transaksi ketika dimulai dan ikuti transaksinya melalui setiap fungsi. Biasanya digunakan dokumen yang sudah dinomori, catatan penomoran dokumen. Kemudian dikembangkan pelaporan dengan menandingkan setiap transaksi yang dimulai dengan pengiriman atau penerimaan barang atau jasa dan setiap transaksi yang dimulai dengan pencatatan transaksi tersebut. Misalnya, suatu sistem dapat menghasilkan laporan dari order penjualan yang belum dikirimkan dan laporan pengiriman yang belum dibuatkan, dalam faktur penjualan. Perusahaan merekonsiliasi laporan penjualan dengan penerimaan kas atau membuat laporan jatuh tempo piutang untuk menentukan kas yang belum diterima.

Pengendalian internal atas asersi keberadaan dan keterjadian secara umum bekerja secara berkebalikan dengan asersi kelengkapan. Pengendalian atas keterjadian penjualan membandingkan informasi pencatatan transaksi dengan informasi tentang aliran barang atau jasa yang biasanya didapatkan pada saat pengiriman atau penerimaan barang atau jasa. Misalnya, membandingkan informasi dalam faktur penjualan dengan informasi tentang

pengiriman dari barang atau penyelesaian jasa sebelumnya (informasi tentang kuantitas yang dicatat dalam bandingannya dengan kuantitas yang dikirimkan dan informasi tentang periode akuntansi ketika transaksi dicatat vs periode akuntansi ketika barang dikirimkan). Pengendalian atas keterjadian penerimaan atau pengeluaran kas dibandingkan dengan informasi tentang keberadaan piutang dan utang.

Pengendalian internal atas asersi penilaian dan alokasi menyerupai asersi keberadaan dan keterjadian. Pengendalian atas penilaian (keakuratan) membandingkan informasi tentang pencatatan transaksi dengan informasi tentang pengiriman atau penerimaan barang atau jasa dan informasi tentang memulai transaksi. Sebagai contoh, membandingkan informasi tentang faktur penjualan dengan informasi tentang pengiriman barang atau pengantaran jasa sebelumnya dan juga dengan informasi tentang memulai transaksi. Pengendalian atas penilaian penerimaan atau pengeluaran kas dibandingkan dengan informasi piutang atau utang.

Pengendalian internal atas asersi penyajian dan pengungkapan (klasifikasi) membandingkan informasi tentang pencatatan transaksi dengan informasi ketika transaksi dimulai. Pengendalian tersebut membandingkan jumlah rekening buku besar yang berhubungan dengan pencatatan transaksi dengan jumlah akun yang ditetapkan saat transaksi dimulai. Misalnya, membandingkan masukan (input) informasi faktur penjualan dengan kode-kode akun dalam order penjualan.

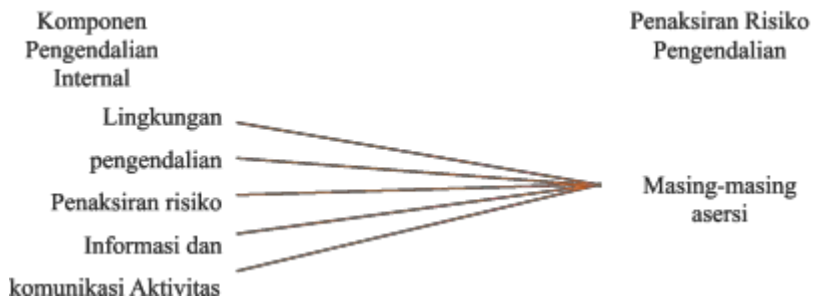
Pemahaman pengendalian yang diperlukan juga membutuhkan pertimbangan kondisi dan penilaian. Misalnya, pada kasus transaksi dengan pengeluaran kas yang besar, diperlukan daftar cek terpisah yang sesuai dengan daftar ringkasan penerbitan cek dengan input jurnal pengeluaran kas untuk mendeteksi salah saji dengan cepat. Jika pengeluaran kas berjumlah sedikit dan waktu deteksi salah saji tidak esensial, rekonsiliasi bank periodik cukup memadai untuk mengompensasi kurangnya daftar cek harian. Dalam situasi tersebut, rekonsiliasi bank disebut pengendalian kompensasi.

Pengendalian yang diperlukan ditunjukkan pada Paparan 1-2, baik pengendalian aplikasi dalam perangkat lunak atau pengendalian manual dapat diklasifikasikan sebagai komponen pengendalian aktivitas dalam pengendalian internal. Auditor harus sadar bahwa beberapa komponen pengendalian internal secara simultan dapat mempengaruhi risiko potensi salah saji dalam asersi terkait dengan beberapa kelas transaksi atau saldo rekening. Sebagai contoh, lingkungan pengendalian seperti kompetensi dan

kepercayaan manajer dan pekerja yang terlibat dalam transaksi pengeluaran kas dapat mempengaruhi banyak asersi untuk kelas transaksi tersebut. Pada kenyataannya, kurangnya kompetensi dan kepercayaan manajer atau pekerja kunci dapat mengurangi efektivitas aktivitas pengendalian. Jadi, auditor harus mengasimilasikan informasi tentang tiap elemen sistem

pengendalian internal ketika mempertimbangkan risiko potensi salah saji pada asersi tertentu. Konsep ini dapat digambarkan pada gambar di bawah ini.

Auditor dapat membuat penaksiran pendahuluan atas risiko pengendalian berdasarkan pemahaman menyeluruh tentang desain pengendalian dan bagaimana desain itu diimplementasikan. Dengan demikian, pengetahuan tersebut hanya memungkinkan auditor untuk menaksir risiko pengendalian pada level maksimal. Untuk menaksir risiko pengendalian di bawah level tinggi, harus diperoleh bukti efektivitas pengendalian yang diperlukan tersebut setelah diimplementasikan.



D. Melakukan Uji Pengendalian

Kolom ketiga Paparan 1-2 menampilkan uji pengendalian yang mungkin untuk tiap pengendalian yang ditampilkan pada kolom kedua. Uji pengendalian disajikan meliputi teknik audit berbantuan komputer, memeriksa dokumen, memeriksa personil, dan mengamati personil yang melakukan pengendalian. Uji pengendalian harus menghasilkan bukti efektivitas desain dan implementasi pengendalian yang dibutuhkan. Misalnya, menggunakan teknik audit berbantuan komputer untuk menguji bahwa komputer membandingkan jumlah cek yang diterbitkan dengan jurnal pengeluaran kas, diperoleh bukti efektivitas implementasi pengendalian atas pencatatan transaksi pengeluaran kas.

Dalam memilih pengujian yang harus dikerjakan, auditor mempertimbangkan jenis bukti yang diperlukan dan biaya pengujian. Setelah pengujian dipilih, auditor menyiapkan program pengauditan tertulis dan resmi untuk uji pengendalian yang direncanakan. Tambahan informasi tentang perencanaan dan pelaksanaan uji pengendalian disediakan pada penjelasan lebih lanjut pada modul ini.

E. Evaluasi Bukti dan Membuat Penaksiran

Penaksiran akhir risiko pengendalian untuk asersi laporan keuangan

didasarkan pada evaluasi bukti yang diperoleh dari (1) prosedur untuk memahami pengendalian internal dan (2) uji pengendalian terkait. Penentuan level risiko pengendalian tertaksir merupakan masalah penilaian profesional. Auditor harus mempertimbangkan karakteristik, pemilihan waktu, dan luasan uji pengendalian ketika membuat penilaian tersebut.

Jika mengidentifikasi kekuatan pengendalian internal, auditor harus menentukan apakah efektif dari segi kos jika menguji efektivitas implementasi pengendalian internal dan memodifikasi karakteristik, pemilihan waktu, atau luasan pengujian substantif. Jika menemukan kelemahan dalam pengendalian internal, auditor harus mempertimbangkan kemungkinan (frekuensi penyimpangan) dan besarnya potensi salah saji ketika menentukan apakah kelemahan pengendalian internal tersebut signifikan atau material.

Akhirnya, penaksiran risiko pengendalian dapat disajikan secara kuantitatif (misalnya terdapat 5% risiko bahwa pengendalian terkait tidak akan mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji tertentu) atau secara kualitatif (misalnya terdapat risiko rendah bahwa pengendalian terkait tidak akan mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji tertentu). Penaksiran risiko pengendalian untuk sebuah asersi adalah faktor kritis dalam penentuan level deteksi risiko yang dapat diterima untuk asersi tersebut. Jika risiko pengendalian ditaksir terlalu rendah, deteksi risiko mungkin diatur terlalu tinggi dan auditor tidak dapat melakukan tes substantif yang memadai, akibatnya audit menjadi tidak efektif. Sebaliknya, jika risiko pengendalian diatur terlalu tinggi, tes substantif dilakukan secara berlebihan, akibatnya audit menjadi tidak efisien

BAB 13

ATTRIBUTE SAMPLING UNTUK PENGUJIAN PENGENDALIAN

A. Konsep-Konsep Dasar Sampling Audit

1. Sifat dan Tujuan Sampling Audit

AU 350.01 mendefinisikan sampling audit sebagai penerapan prosedur audit terhadap unsur-unsur suatu saldo akun atau kelompok transaksi yang kurang dari 100 % dengan tujuan untuk menilai beberapa karakteristik saldo akun atau kelompok transaksi tersebut. Sampling audit diterapkan baik untuk pengujian pengendalian dan pengujian substantif.

2. Ketidakpastian dan Sampling Audit

Standar pekerjaan lapangan kedua dan ketiga berisi elemen ketidakpastian. Ketidakpastian yang melekat dalam audit sering disebut sebagai risiko audit. Sampling audit menerapkan dua komponen risiko audit, yaitu :

- a) Risiko pengendalian
- b) Pengujian rincian risiko

Sampling audit dalam pengujian pengendalian memberikan informasi yang secara langsung berhubungan dengan penilaian auditor atas risiko pengendalian, dan sampling audit dalam pengujian substantif membantu auditor mengkuantifikasi dan mengendalikan pengujian rincian atas risiko.

3. Risiko Sampling dan Risiko Nonsampling

Risiko sampling berkaitan dengan kemungkinan bahwa sampel yang diambil tidak menggambarkan secara benar populasi tersebut. Dalam melakukan pengujian pengendalian jenis risiko sampling berikut dapat terjadi:

- a) Risiko atas penilaian tingkat risiko pengendalian yang terlalu rendah
- b) Risiko atas penilaian tingkat risiko pengendalian yang terlalu tinggi

Sedangkan dalam melakukan pengujian substantif risiko sampling berikut dapat terjadi :

- a) Risiko kesalahan penerimaan
- b) Risiko kesalahan penolakan

Risiko nonsampling menunjukkan bagian risiko audit yang tidak disebabkan oleh pengujian hanya pada sebagian data. Sumber-sumber risiko nonsampling meliputi :

- a) Kesalahan manusia
- b) Penerapan prosedur audit yang tidak sesuai dengan tujuan audit
- c) Salah menginterpretasikan hasil sampel
- d) Kepercayaan pada informasi yang salah diterima dari pihak lain

4. Sampling Nonstatistik dan Statistik

Dalam melakukan pengujian audit yang sesuai dengan GAAS, auditor dapat menggunakan sampling nonstatistik atau sampling statistik atau keduanya. Kedua jenis sampling memerlukan pertimbangan dalam perencanaan dan pelaksanaan rencana sampling serta pengevaluasian hasil-hasilnya. Lebih dari itu, kedua jenis sampling tersebut dapat memberiakan bahan bukti yang cukup sebagaimana dipersyaratkan dalam standar pekerjaan lapangan yang ketiga. Perbedaan penting antara kedua jenis sampling ini adalah bahwa hukum probabilitas digunakan untuk mengendalikan risiko sampling dalam sampling statistik.

5. Teknik Sampling Audit

Auditor dapat menggunakan sampling untuk memperoleh informasi tentang beberapa perbedaan karakteristik populasi. Namun demikian, kebanyakan sampel audit mengarah pada :

- a) Tingkat penyimpangan
- b) Jumlah uang

Pada saat sampling statistik digunakan, teknik sampel ini masing-masing ditunjukkan sebagai sampling atribut dan sampling variabel.

B. Sampling Nonstatistik Untuk Pengujian Pengendalian

1. Pengendalian yang Dapat Diuji dengan Menggunakan Sampling Nonstatistik

a) Pengujian prosedur pengendalian dengan program komputer

Untuk prosedur pengendalian yang diprogram secara spesifik sesuai kehendak, biasanya cukup bagi auditor untuk menguji pengendalian yang diprogram dengan hanya dua transaksi yang sesuai : satu transaksi yang diproses dengan benar dan satu transaksi yang harus ditandai sebagai suatu pengecualian. Akan tetapi, auditor dapat menguji setiap aspek pengendalian yang diprogram dengan ukuran sampel dua pengujian transaksi.

b) Pengujian prosedur pengendalian umum komputer

Prosedur pengendalian umum komputer meliputi pengendalian organisasi dan operasi, pengembangan sistem dan pengendalian dokumentasi, pengendalian perangkat keras dan sistem perangkat lunak, pengendalian akses, serta pengendalian data dan prosedur.

2. Langkah-langkah dalam Sampling Nonstatistik

Sampel nonstatistik tepat digunakan ketika auditor menginspeksi ringkasan laporan yang dapat memberikan bukti tentang efektivitas pengendalian umum, prosedur tindak lanjut manual, atau pengendalian

manajemen. Langkah-langkah yang tercakup dalam rencana sampling nonstatistik meliputi hal-hal berikut ini :

- a) Menentukan tujuan audit dan prosedur untuk memenuhi tujuan tersebut
- b) Menentukan populasi dan unit sampling
- c) Menspesifikasi pengendalian yang dikehendaki dan bukti bahwa pengendalian tersebut efektif atau tidak efektif
- d) Menggunakan pertimbangan profesional untuk menentukan ukuran sampel
- e) Menggunakan pertimbangan profesional untuk menentukan metode pemilihan sampel
- f) Menetapkan prosedur audit untuk pengujian pengendalian
- g) Menerapkan prosedur audit untuk pengujian pengendalian
- h) Mengevaluasi hasil sampel

C. Merancang Atribut Sampel Statistik Untuk Pengujian Pengendalian

1. Menetapkan Tujuan Audit

Tujuan menyeluruh dari pengendalian adalah untuk mengevaluasi efektivitas rancangan dan operasi pengendalian intern. Satu atau lebih rencana sampling atribut dapat dirancang untuk mengevaluasi efektivitas pengendalian yang berkaitan dengan kelompok transaksi tertentu. Hasil pengujian pengendalian yang ada dalam rencana sampling atribut kemudian digunakan untuk menilai risiko pengendalian pada saldo akun terkait yang dipengaruhi oleh kelompok tersebut.

2. Menjelaskan Populasi dan Unit Sampling

Dalam atribut sampel statistik untuk pengujian pengendalian, populasi merupakan kelompok transaksi yang diuji. Auditor harus menentukan bahwa penyajian secara fisik atas populasi tersebut adalah sesuai tujuan rencananya. Identifikasi populasi juga termasuk pertimbangan homogenitas populasi pada pengendalian yang diuji.

Unit sampling merupakan elemen individual dalam populasi. Unit sampling dapat berupa dokumen, item-item dalam dokumen, ayat jurnal atau register atau catatan dalam arsip komputer. Unit sampling mempunyai dampak yang signifikan terhadap efisiensi audit.

3. Menspesifikasi Atribut-atribut yang Dikehendaki

Atribut harus ditunjukkan untuk setiap pengendalian yang diperlukan untuk mengurangi risiko pengendalian atas sebuah asersi. Setiap atribut harus berhubungan dengan pengendalian dimana auditor mencari tingkat risiko pengendalian yang diperkirakan dibawah tingkat maksimum. Namun demikian, setiap atribut mungkin tidak sama pentingnya. Pentingnya setiap atribut secara relatif harus dipertimbangkan dalam penentuan parameter statistik dimana diperlukan spesifikasi untuk menentukan ukuran sampel dan untuk mengevaluasi hasil sampel.

4. Menentukan Ukuran Sampel

Dalam menentukan ukuran sampel untuk setiap atribut atau pengendalian yang diuji, auditor harus menspesifikasi pengurutan nilai setiap faktor-faktor berikut :

- a) Risiko atas perkiraan risiko pengendalian yang terlalu rendah
- b) Tingkat penyimpangan yang dapat ditoleransi
- c) Tingkat penyimpangan populasi yang diharapkan

5. Menentukan Metode Pemilihan Sampel

Seluruh item dalam populasi harus mempunyai kesempatan untuk dipilih. Untuk melakukan hal ini, rencana sampling statistik memerlukan penggunaan metode pemilihan acak. Metode pemilihan acak yang digunakan dalam sampling atribut adalah :

a) Sampling nomor acak

Untuk menggunakan sampling nomor acak, auditor harus mempunyai dasar untuk menghubungkan nomor-nomor tertentu dengan setiap item dalam populasi. Kemudian, dengan merujuk ke tabel nomor-nomor acak, pemilihan nomor tersebut dapat dilakukan dengan memilih item-item yang akan menjadi sampel.

b) Sampling sistematis

Sampling sistematis terdiri dari pemilihan setiap item ke-n dalam populasi dari satu atau lebih item awal yang dipilih secara acak. Interval antara item-item biasanya dianggap sebagai interval lompatan. Ketika menggunakan metode pemilihan sistematis, auditor harus menandai adanya kemungkinan pola berputar dalam populasi yang serupa dengan interval lompatan.

D. Membuat Atribut Sampel Secara Statistik Dan Mengevaluasi Hasil-Hasilnya

1. Melaksanakan Rencana sampling

Setelah rencana sampling dirancang, item-item sampel dipilih dan diuji untuk menentukan sifat dan frekuensi penyimpangan dari pengendalian. Penyimpangan meliputi kesalahan dokumen, tidak ada inisial yang menunjukkan kinerja pengendalian, ketidaksesuaian dalam dokumen dan catatan yang berkaitan, tidak adanya harga yang diotorisasi, dan kesalahan perhitungan yang ditemukan dengan pengerjaan kembali oleh auditor.

2. Mengevaluasi Hasil Sampel

- a) Menghitung tingkat penyimpangan sampel
- b) Menentukan batas penyimpangan atas
- c) Menentukan cadangan untuk risiko sampling
- d) Mempertimbangkan aspek penyimpangan kualitatif
- e) Menarik kesimpulan secara menyeluruh

E. Pertimbangan-Pertimbangan Lainnya

1. Sampling Penemuan

Sampling penemuan adalah bentuk dari sampling atribut yang dirancang untuk menemukan sedikitnya satu pengecualian jika tingkat penyimpangan dalam populasi sama atau diatas tingkat yang ditentukan. Sampling penemuan bermanfaat ketika auditor :

- a) Sedang menguji sebuah populasi besar yang terdiri dari item-item berisi proporsi risiko pengendalian yang sangat tinggi
- b) Curiga bahwa telah terjadi ketidaksesuaian dengan ketentuan
- c) Mencari bukti tambahan dalam sebuah kasus untuk menentukan apakah ketidaksesuaian dengan ketentuan merupakan kejadian yang terisolasi atau bagian dari pola yang berulang-ulang

BAB 14

VARIABLE SAMPLING UNTUK PENGUJIAN SUBSTANTIF

A. Sampel Representatif

Ketika memilih sampel dari populasi, auditor berusaha untuk memperoleh sampel yang representatif. Sampel representatif (representative sample) adalah sampel yang karakteristiknya hampir sama dengan yang dimiliki oleh populasi. Ini berarti bahwa item-item yang dijadikan sampel serupa dengan item-item yang tidak dijadikan sampel.

Dalam praktiknya, auditor tidak pernah mengetahui apakah suatu sampel bersifat representatif atau tidak, bahkan setelah semua pengujian selesai dilakukan. Akan tetapi auditor dapat meningkatkan kemungkinan sampel dianggap representatif dengan cara merancang proses sampling dan pemilihan sampel dengan cermat serta evaluasi hasil sampel tersebut. Hasil sampel dapat menjadi nonrepresentatif akibat kesalahan nonsampling atau kesalahan sampling. Risiko dari kedua jenis kesalahan yang terjadi tersebut sebagai risiko nonsampling dan risiko sampling.

Risiko nonsampling (nonsampling risk) adalah risiko bahwa pengujian audit tidak menemukan pengecualian yang ada dalam sampel. Dua penyebab risiko nonsampling adalah kegagalan auditor untuk mengenali pengecualian tersebut dan prosedur audit yang tidak sesuai dan efektif. Auditor yang gagal mengenali pengecualian diasumsikan karena kelelahan, bosan, atau tidak memahami apa yang harus dicari. Prosedur audit yang dirancang dengan cermat, instruksi yang tepat, pengawasan, dan review merupakan cara yang efektif untuk mengendalikan risiko nonsampling.

Risiko sampling (sampling risk) adalah risiko bahwa auditor kan mencapai kesimpulan yang salah karena sampel dari populasi tersebut tidak representatif. Dengan kata lain risiko sampling adalah bagian sampling yang melekat akibat menguji lebih sedikit dari populasi secara keseluruhan.

Auditor memiliki dua cara untuk mengendalikan risiko sampling:

1. Menyesuaikan ukuran sampel
2. Menggunakan metode pemilihan item sampel yang tepat dari populasi.

Meningkatkan ukuran sampel dapat mengurangi risiko sampling, dan sebaliknya. Penggunaan metode pemilihan sampel yang sesuai dapat meningkatkan kemungkinan keterwakilan sampel yang bersangkutan. Hal ini tidak menghilangkan atau bahkan mengurangi risiko sampling, akan tetapi hal ini dapat memungkinkan auditor untuk mengukur risiko yang berkaitan dengan ukuran sampel tertentu.

B. Sampling Statistik Versus Sampling Nonstatistik Dan Pemilihan Sampel Probabilistik Versus Nonprobabilistik

Metode sampling audit dapat dibagi menjadi dua kategori utama yaitu sampling statistik dan sampling nonstatistik. Kategori tersebut serupa karena keduanya melibatkan tiga tahap: (1) perencanaan sampel, (2) pemilihan sampel dan melakukan pengujian, dan (3) pengevaluasian hasil. Tujuan dari perencanaan sampel adalah memastikan bahwa pengujian audit dilakukan dengan cara yang memberikan risiko sampling yang diinginkan dan meminimalkan kemungkinan kesalahan nonsampling.

Sampling statistik (*statistical sampling*) berbeda dari sampling nonstatistik karena sampling statistik menerapkan aturan matematika, auditor juga dapat mengukur risiko sampling dalam merencanakan sampel, dan mengevaluasi hasil. Sedangkan dalam sampling nonstatistik (*nonstatistical sampling*), auditor tidak mengukur risiko sampling akan tetapi auditor memilih item sampel yang diyakini akan memberikan informasi yang paling bermanfaat dalam situasi tertentu, dan mencapai kesimpulan mengenai populasi atas dasar pertimbangan. Sehingga metode sampling nonstatistik sering juga disebut dengan sampling pertimbangan (*judgmental sampling*).

1. Pemilihan Sampel Probabilistik dan Sampel Nonprobabilistik

Jika auditor menggunakan pemilihan sampel probabilistik (*probabilistic sample selection*), auditor memilih secara acak item-item yang ada sehingga setiap item populasi memiliki probabilitas yang sama untuk dimasukkan dalam sampel. Dalam pemilihan sampel nonprobabilistik (*nonprobabilistic sample selection*), auditor memilih item sampel dengan menggunakan pertimbangan profesional dan bukan metode probabilistik.

2. Penerapan Sampling Statistik dan Sampling Nonstatistik dalam Praktik serta Metode Pemilihan Sampel

Standar auditing memungkinkan auditor untuk menggunakan baik metode sampling statistik maupun nonstatistik. Jika sampling statistik digunakan, sampel harus bersifat probabilistik dan harus menggunakan metode evaluasi statistik yang tepat sehingga hasil sampel dapat digunakan untuk melakukan perhitungan risiko sampling. Auditor dapat juga melakukan evaluasi nonstatistik jika menggunakan pemilihan probabilistik, tetapi jarang dapat diterima apabila mengevaluasi sampel nonprobabilistik dengan metode sampling statistik

Ada tiga jenis metode pemilihan sampel yang sering kali dikaitkan dengan sampling audit nonstatistik dan ketiganya bersifat nonprobabilistik. Sementara itu, ada empat jenis metode pemilihan sampel yang sering kali dikaitkan dengan sampling audit statistik, yang semuanya bersifat probabilistik.

Metode pemilihan sampel nonprobabilistik (pertimbangan) termasuk berikut ini:

a) Pemilihan sampel terarah

- b) Pemilihan sampel blok
- c) Pemilihan sampel sembarangan

Metode pemilihan sampel probabilistik, termasuk berikut ini:

- a) Pemilihan sampel acak sederhana
- b) Pemilihan sampel sistematis

- c) Pemilihan sampel probabilitas yang proporsional dengan ukuran
- d) Pemilihan sampel bertahap

C. Metode Pemilihan Sampel Nonprobabilistik

Metode pemilihan sampel nonprobabilistik adalah metode yang tidak memenuhi persyaratan teknis bagi pemilihan sampel probabilistik. Karena metode tersebut tidak didasarkan pada probabilitas matematik sehingga keterwakilan sampel mungkin sulit ditentukan.

1. Pemilihan Sampel Terarah

Dalam pemilihan sampel terarah (directed sample selection) auditor dengan sengaja memilih setiap item dalam sampel berdasarkan kriteria pertimbangannya sendiri ketimbang menggunakan pemilihan acak. Pendekatan yang umumnya digunakan termasuk:

- a) Pos yang paling mungkin mengandung salah saji

Auditor sering kali mampu mengidentifikasi item-item populasi mana yang paling mungkin mengandung salah saji. Contohnya adalah piutang usaha yang telah lama beredar, pembelian dari dan penjualan ke pejabat perusahaan afiliasi, dan transaksi tidak biasa yang besar dan kompleks. Auditor dapat menyelidiki jenis pos tersebut dengan efisien dan hasilnya dapat diterapkan pada populasi yang dipertimbangkan. Dalam mengevaluasi sampel semacam itu, biasanya auditor berargumen bahwa jika tidak ada satu pun pos-pos dalam laporan keuangan yang dipilih mengandung salah saji, maka tidak mungkin populasi mengandung salah saji yang material.

- b) Pos yang mengandung karakteristik populasi terpilih

Dengan memilih satu atau lebih pos yang memiliki karakteristik populasi yang berbeda, auditor mungkin bisa merancang sampel agar representatif. Sebagai contoh, auditor mungkin memilih sampel pengeluaran kas dari setiap bulan, setiap rekening atau lokasi bank, dan setiap jenis akuisisi utama.

- c) Cakupan nilai uang yang besar

Auditor terkadang dapat memilih sampel yang mewakili total nilai uang populasi yang besar sehingga mengurangi risiko pengambilan kesimpulan yang tidak tepat dengan tidak memeriksa pos-pos kecil dalam populasi. Ini merupakan pendekatan yang praktis pada banyak audit, terutama audit yang lebih kecil, di mana beberapa item populasi akan mewakili nilai total dari populasi tersebut.

2. Pemilihan Sampel Blok

Dalam pemilihan sampel blok (block sample selection), auditor memilih pos pertama dalam suatu blok, dan sisanya dipilih secara berurutan. Sebagai contoh, asumsikan sampel blok adalah berupa urutan transaksi penjualan sebanyak 100 dari jurnal penjualan untuk minggu ketiga bulan Maret. Auditor dapat memilih total sampel sebanyak 100 dengan mengambil 5 blok dari 20 pos, 10 blok dari 10, 50 blok dari 2 atau satu blok dari 100.

Biasanya penggunaan sampel blok hanya dapat diterima jika jumlah blok yang digunakan masuk akal. Jika hanya segelintir blok yang digunakan, probabilitas memperoleh sampel nonrepresentatif sangatlah besar, dengan mempertimbangkan kemungkinan perputaran karyawan, perubahan sistem akuntansi, dan sifat musiman dari sejumlah bisnis. Sampling blok juga dapat digunakan untuk melengkapi sampel lainnya jika ada kemungkinan salah saji yang tinggi selama periode tertentu.

3. Pemilihan Sampel Sembarangan

Pemilihan sampel sembarangan (haphazard sample selection) adalah pemilihan item atau pos tanpa bias yang disengaja oleh auditor. Dalam kasus semacam itu, auditor memilih item populasi tanpa memandang ukurannya, sumber, atau karakteristik lainnya yang membedakan. Kekurangan pemilihan sampel sembarangan yang paling serius adalah sulitnya menjaga agar tetap tidak bias dalam melakukan pemilihan. Karena pemilihan item atau pos dengan bias yang tidak disengaja, item populasi tertentu akan lebih besar kemungkinannya untuk dimasukkan ke dalam sampel. Walaupun pemilihan sampel sembarangan dan blok tampak kurang logis ketimbang pemilihan sampel terarah, pemilihan tersebut sering kali bermanfaat dalam situasi di mana biaya yang dikeluarkan oleh metode pemilihan sampel yang lebih kompleks melebihi manfaat yang diperoleh dari menggunakan pendekatan tersebut. Sebagai contoh, asumsikan bahwa auditor ingin menelusuri kredit dari file induk piutang usaha ke jurnal penerimaan kas dan sumber otorisasi lainnya seperti pengujian atas kredit fiktif pada file induk. Dalam situasi lain, banyak auditor menggunakan pendekatan sembarangan atau blok karena lebih sederhana dan murah dari pada metode lainnya. Akan tetapi, bagi beberapa aplikasi sampling nonstatistik yang melibatkan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi, auditor lebih suka menggunakan metode pemilihan sampel probabilistik untuk meningkatkan kemungkinan pemilihan sampel yang representatif.

D. Metode Pemilihan Sampel Probabilistik

Sampling statistik mengharuskan sampel probabilistik mengukur risiko sampling. Dalam sampel probabilistik, auditor tidak menggunakan pertimbangan

mengenai item atau pos mana yang akan dipilih dan hanya memilih metode pemilihan mana yang akan digunakan.

1. Pemilihan Sampel Acak Sederhana

a) Sampel acak sederhana (random sample)

Dalam sampel acak sederhana, setiap kombinasi dari item populasi yang mungkin memiliki kesempatan yang sama untuk dimasukkan dalam sampel. Auditor menggunakan sampling acak sederhana untuk populasi sampel apabila tidak ada kebutuhan untuk menekankan satu atau lebih item populasi.

b) Tabel Angka Acak (random number table)

Angka acak adalah serangkaian digit yang memiliki probabilitas yang sama untuk muncul selama pemilihan sampel dan tidak memiliki pola yang dapat diidentifikasi. Sebuah tabel angka acak memiliki digit acak dalam bentuk tabel dengan baris dan kolom yang telah diberi nomor. Auditor memilih sampel acak dengan pertama membentuk korespondensi antara nomor dokumen klien yang akan dipilih dan digit pada tabel angka acak. Setelah memilih titik awal acak, auditor membaca kebawah tabel dan menemukan angka acak pertama yang berada dalam urutan nomor dokumen yang sedang diuji. Proses ini terus berlangsung hingga item sampel terakhir dipilih.

c) Angka Acak yang Dihasilkan Komputer

Sebagian besar sampel acak yang digunakan auditor dihasilkan oleh komputer dengan menggunakan salah satu dari tiga jenis program (spreadsheet elektronik, generator acak angka, dan perangkat lunak audit yang tergeneralisasi. Auditor biasanya lebih suka menggunakan angka acak yang dihasilkan komputer daripada metode pemilihan probabilistik lainnya karena program komputer menawarkan beberapa keunggulan diantaranya: (1) penghematan waktu, (2) berkurangnya kemungkinan kesalahan auditor dalam memilih angka, dan (3) dokumentasi otomatis.

Angka acak dapat saja diperoleh dengan atau tanpa penggantian. Jika diperoleh dengan penggantian berarti suatu item pada populasi dapat dimasukkan ke dalam sampel lebih dari satu kali. Walaupun kedua pendekatan pemilihan itu konsisten dengan teori statistik, auditor jarang menggunakan sampling penggantian.

2. Pemilihan Sampel Sistematis

Auditor menghitung suatu interval dan kemudian memilih item-item yang akan dijadikan sampel berdasarkan ukuran interval kelas tersebut. Interval ditentukan dengan membagi ukuran populasi dengan ukuran sampel yang diinginkan. Keunggulan dari pemilihan sistematis adalah lebih mudah digunakan. Dalam sebagian besar populasi, sampel sistematis dapat diambil

dengan cepat dan pendekatannya secara otomatis akan menempatkan nomor dalam urutan yang memudahkan untuk mengembangkan dokumentasi yang sesuai.

Hal yang perlu diperhatikan dalam pemilihan sistematis adalah kemungkinan terjadinya bias. Karena cara pemilihan sistematis dilakukan, setelah item pertama sampel dipilih, semua item lainnya akan dipilih secara otomatis. Hal ini tidak akan menimbulkan masalah jika karakteristik kepentingan, seperti deviasi pengendalian didistribusikan secara acak keseluruh populasi. Jika menggunakan pemilihan sistematis, auditor harus mempertimbangkan pola yang mungkin ada dalam data populasi yang dapat menyebabkan bias sampel.

3. Pemilihan Sampel Probabilitas yang Proporsional dengan Ukuran dan Bertahap

Dalam banyak situasi audit, jauh lebih menguntungkan memilih sampel yang menekankan item-item populasi dengan jumlah yang tercatat yang lebih besar. Ada dua cara untuk memperoleh sampel semacam itu:

a. Pemilihan sampel probabilistik proporsional

Mengambil sampel di mana probabilistik setiap item populasi individual bersifat proporsional dengan jumlah tercatatnya. Untuk yang jumlah catatannya sangat banyak, disebut juga sebagai sampling dengan probabilitas yang proposional dengan ukuran (PPS/Probabilistik Proporsional Sampel) dan dievaluasi dengan menggunakan sampling nonstatistik atau sampling statistik unit moneter.

b. Pemilihan sampel stratifikasi

Menekankan besarnya materi populasi dengan membagi populasi kedalam subpopulasi melalui ukuran yang lebih besar. Hal ini disebut sebagai sampling bertahap, dan dievaluasi dengan menggunakan sampling nonstatistik atau sampling statistik variable.

E. Sampling Untuk Tingkat Pengecualian

Auditor menggunakan sampling pada pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi untuk mengestimasi persentase item-item dalam populasi yang memiliki karakteristik atau atribut kepentingan. Persentase ini disebut sebagai tingkat keterjadian (occurrence rate) atau tingkat pengecualian (exception rate). Jenis pengecualian yang menjadi perhatian auditor dalam populasi data akuntansi diantaranya: (1) Penyimpangan atau deviasi dari pengendalian yang ditetapkan klien, (2) Salah saji moneter dalam populasi data transaksi, dan (3) Salah saji moneter dalam populasi rincian saldo akun

Mengetahui tingkat pengecualian sangat bermanfaat bagi dua jenis pengecualian yang pertama, yang melibatkan transaksi. Oleh karena itu auditor

menggunakan sampling audit secara ekstensif yang mengukur tingkat pengecualian ketika melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi. Perihal jenis pengecualian ketiga, biasanya auditor harus mengestimasi jumlah total materi dari pengecualian itu karena mereka harus memutuskan apakah salah saji yang ada bersifat material. Jika ingin mengetahui jumlah salah saji, auditor akan menggunakan metode yang mengukur nilai uang, bukan tingkat pengecualian.

Tingkat pengecualian dalam suatu sampel akan digunakan untuk mengestimasi tingkat pengecualian dalam populasi, yang merupakan “estimasi terbaik” auditor atas tingkat pengecualian populasi. Istilah pengecualian (*exception*) harus dipahami sebagai penyimpangan dari prosedur pengendalian klien maupun jumlah yang salah secara moneter, apakah hal itu disebabkan oleh kesalahan akuntansi yang tidak disengaja atau penyebab lainnya. Istilah deviasi terutama mengacu pada penyimpangan dari pengendalian yang telah dibuat (ditetapkan). Sebagai contoh, asumsikan bahwa auditor ingin menentukan presentase salinan faktur penjualan yang tidak dilampirkan dokumen pengiriman. Karena auditor tidak dapat mengecek setiap faktur, presentase aktual dari dokumen pengiriman yang hilang tetap tidak bisa diketahui. Auditor hanya memperoleh sampel salinan faktur penjualan dan menentukan presentase faktur yang tidak dilampiri dokumen pengiriman kemudian auditor menyimpulkan bahwa tingkat pengecualian sampel merupakan estimasi terbaik atas tingkat pengecualian populasi. Karena tingkat pengecualian berdasarkan sampel, kemungkinan tingkat pengecualian sampel akan berbeda dari tingkat pengecualian populasi aktual. Perbedaan ini disebut sebagai kesalahan sampling (*sampling error*). Auditor memperhatikan baik estimasi kesalahan sampling maupun reliabilitas estimasi tersebut, yang disebut risiko sampling (*sampling risk*).

Dalam menggunakan sampling audit untuk menentukan tingkat pengecualian auditor ingin mengetahui seberapa besar tingkat pengecualian itu dan bukan lebar interval keyakinannya. Oleh sebab itu, auditor berfokus pada batas atas estimasi interval yang disebut tingkat pengecualian atas yang dihitung (*computed upper exception rate/CUER*) atau yang diestimasikan dalam melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi.

F. Aplikasi Sampling Audit Nonstatistik

Dalam aplikasi sampling audit nonstatistik, auditor menggunakan 14 langkah yang dirancang dengan baik untuk menerapkan sampling audit pada pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi. Langkah-langkah tersebut dibagi menjadi tiga tahap, dan auditor harus mengikuti langkah-langkah tersebut dengan cermat untuk memastikan diterapkannya persyaratan audit maupun sampling dengan benar.

Tabel 1 Istilah yang digunakan dalam audit sampling

Istilah	Definisi
Istilah yang Berkaitan dengan Perencanaan	
Karakteristik atau atribut	Karakteristik yang sedang diuji dalam aplikasi
Risiko yang dapat diterima atas penilaian risiko pengendalian yang terlalu rendah (<i>acceptable risk of assessing control risk (ARACR) too low</i>)	Risiko yang bersedia ditanggung auditor dalam menerima pengendalian yang efektif atau tingkat salah saji moneter dapat ditoleransi, apabila tingkat pengecualian populasi yang sebenarnya lebih besar dari tingkat pengecualian yang dapat ditoleransi.
Tingkat pengecualian yang dapat ditoleransi (TER)	Tingkat pengecualian yang diperbolehkan oleh auditor dalam populasi dan masih bersedia diterima untuk menyimpulkan bahwa pengendalian telah beroperasi secara efektif dan atau jumlah salah saji moneter dalam transaksi yang ditetapkan selama perencanaan dapat diterima.
Estimasi tingkat pengecualian populasi (EPER)	Tingkat pengecualian yang diharapkan ditemukan auditor dalam populasi sebelum melakukan pengujian.
Ukuran sampel awal	Ukuran sampel yang diambil setelah mempertimbangkan faktor-faktor dalam proses perencanaan di atas.
Istilah yang Berkaitan dengan Pengevaluasian Hasil	
Pengecualian	Pengecualian dari atribut item sampel.
Tingkat pengecualian sampel (SER)	Jumlah pengecualian dalam sampel dibagi dengan ukuran sampel.
Tingkat pengecualian atas yang dihitung	Estimasi tingkat pengecualian tertinggi dalam populasi dengan ARACR tertentu.

Berikut ini tiga tahapan yang harus dilakukan auditor dalam menerapkan sampling audit pada pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi tersebut adalah:

a. Merencanakan Sampel

- 1) Menyatakan tujuan pengujian audit.
- 2) Memutuskan apakah sampling audit dapat diterapkan.
- 3) Mendefinisikan atribut dan kondisi pengecualian.
- 4) Mendefinisikan populasi.
- 5) Mendefinisikan unit sampling.
- 6) Menetapkan tingkat pengecualian yang dapat ditoleransi.
- 7) Menetapkan risiko yang dapat diterima atas penilaian risiko pengendalian yang terlalu rendah.
- 8) Mengestimasi tingkat pengecualian populasi.
- 9) Menentukan ukuran sampel awal.

b. Memilih Sampel dan Melaksanakan Prosedur Audit

- 10) Memilih sampel.
 - 11) Melaksanakan prosedur audit.
- c. Mengevaluasi Hasil
- 12. Menggeneralisasi dari sampel ke populasi
 - 13. Menganalisis pengecualian
 - 14. Memutuskan akseptabilitas populasi.

1) Menyatakan Tujuan Pengujian Audit

Tujuan pengujian harus dinyatakan dalam istilah siklus transaksi yang sedang diuji. Biasanya, auditor mendefinisikan tujuan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi sebagai: (1) Menguji keefektifan operasi pengendalian, dan (2) Menentukan apakah transaksi mengandung salah saji moneter.

2) Memutuskan Apakah Sampling Audit Dapat Diterapkan

Sampling audit dapat diterapkan saat auditor berencana membuat kesimpulan mengenai populasi berdasarkan suatu sampel. Auditor harus memeriksa program audit dan memilih prosedur audit dimana sampling audit dapat diterapkan. Sebagai ilustrasi, asumsikan sebagai program audit berikut:

- a. Mereview transaksi penjualan untuk melihat jumlah yang besar dan tidak biasa (prosedur analitis)
- b. Mengamati apakah klerk piutang usaha terpisah dari tugas menangani kas
- c. (pengujian pengendalian)
- d. Memeriksa sampel salinan faktur penjualan untuk melihat
 - 1) Persetujuan kredit oleh manajer kredit (Pengujian pengendalian)
 - 2) Keberadaan dokumen pengiriman yang dilampirkan (pengujian pengendalian)
 - 3) Pencantuman nomor bagan akun (pengujian pengendalian)
- e. Memilih sampel dokumen pengiriman dan menelusuri masing-masing kesalihan faktur penjualan terkait (pengujian pengendalian)
- f. Membandingkan kualitas yang tercantum pada setiap salinan faktur penjualan dengan kuantitas pada dokumen pengiriman terkait (pengujian substantive atas transaksi)

Namun sampling audit tidak dapat diterapkan pada dua prosedur dalam program audit ini. Prosedur yang pertama adalah prosedur analitis dimana sampling tidak layak diterapkan sedangkan yang kedua adalah prosedur observasi yang tidak memiliki dokumentasi untuk melaksanakan sampling audit. Berikut ini adalah table yang menunjukkan prosedur audit untuk siklus penjualan dimana sampling audit dapat diterapkan.

Tabel 2 Prosedur Audit yang Dapat Diterapkan Sampling Audit

Prosedur	Komentar
<p>Pengiriman Barang</p> <p>10. Memperhitungkan urutan dokumen pengiriman.</p> <p>11. Menelusuri dokumen pengiriman yang dipilih ke jurnal penjualan untuk memastikan bahwa masing-masing telah dimasukkan.</p>	<p>Tidak mungkin melakukan hal ini dengan memilih sampel acak dan memperhitungkan semua dokumen pengiriman yang dipilih. Ini memerlukan serangkaian angka acak yang terpisah karena unit sampling berbeda dengan yang digunakan untuk pengujian lainnya.</p> <p>Tidak ada pengecualian yang diharapkan, dan TER sebesar 6% dianggap dapat diterima pada ARACR sebesar 10%.</p>
	<p>Ukuran sampel sebesar 40 telah dipilih. Dokumen pengiriman akan ditelusuri ke jurnal penjualan. Hal ini dilakukan untuk ke-40 item. Tidak ada pengecualian untuk kedua pengujian itu. Hasilnya dianggap dapat diterima. Tidak informasi lebih lanjut mengenai bagian dari pengujian tersebut dalam ilustrasi ini.</p>

Menagih Pelanggan dan Mencatat Penjualan dalam Catatan	
<p>12. Memperhitungkan urutan faktur penjualan dalam jurnal penjualan.</p> <p>13. Menelusuri nomor faktur penjualan yang dipilih dari jurnal penjualan ke</p> <ol style="list-style-type: none"> File induk piutang usaha dan menguji jumlah, tanggal, serta nomor faktur. Salinan faktur penjualan dan mengecek jumlah total yang dicatat dalam jurnal, tanggal, nama pelanggan, dan klasifikasi akun. Mengecek penetapan harga, perkalian, dan footing. Memeriksa dokumen yang mendasari untuk mengindikasikan verifikasi internal. Bill of lading dan menguji nama pelanggan, deskripsi produk, kuantitas dan tanggal. Salinan faktur penjualan dan menguji nama pelanggan, deskripsi produk, kuantitas, tanggal, dan indikasi verifikasi internal. Pesanan pelanggan dan menguji nama pelanggan, kuantitas, tanggal, dan 	<p>Prosedur audit untuk penagihan dan pencatatan penjualan (prosedur 12 hingga 14) merupakan satu-satunya yang memasukkan ilustrasi di bab ini.</p>
<p>persetujuan kredit.</p> <p>14. Menelusuri penjualan yang dicatat dari jurnal penjualan ke file dokumen pendukung, yang mencantumkan salinan faktur penjualan, bill of lading, pesanan penjualan, dan pesanan pelanggan.</p>	

3) Mendefinisikan Atribut dan Kondisi Pengecualian

Jika sampling audit digunakan, auditor harus mendefinisikan dengan tepat karakteristik (atribut) yang sedang diuji dan kondisi pengecualian. Kecuali jika telah mendefinisikan dengan tepat untuk setiap atribut, staf yang melaksanakan prosedur audit tidak akan memiliki pedoman untuk mengidentifikasi pengecualian. Atribut kepentingan dan kondisi pengecualian untuk sampling audit diambil langsung dari prosedur audit yang digunakan oleh auditor.

Tabel 3: Atribut yang Didefinisikan (Pengujian atas Fungsi Penagihan)

Atribut	Kondisi Pengecualian
1. Keberadaan nomor faktur penjualan dalam jurnal penjualan (prosedur 12)	Tidak ada catatan nomor faktur penjualan dalam jurnal penjualan.
2. Jumlah dan data lainnya pada file induk telah sesuai dengan ayat jurnal penjualan (prosedur 13a)	Jumlah yang dicatat dalam file induk berbeda dengan jumlah yang dicatat dalam jurnal penjualan.
3. Jumlah dan data lainnya pada salinan faktur penjualan sama dengan ayat jurnal penjualan (prosedur 13b)	Nama pelanggan dan nomor akun pada faktur berbeda dengan informasi yang dicatat dalam jurnal penjualan.
4. Bukti bahwa penetapan harga, perkalian, dan footing telah diperiksa (tanda tangan dan jumlah yang benar) (prosedur 13b)	Tidak adanya tanda tangan yang menunjukkan verifikasi harga, perkalian, dan footing.
5. Kuantitas dan data lainnya pada bill of lading sama dengan salinan faktur penjualan dan jurnal penjualan (prosedur 13c)	Kuantitas barang yang dikirim berbeda dengan kuantitas barang yang ada pada salinan faktur penjualan.
6. Kuantitas dan data lainnya pada	Kuantitas pada pesanan penjualan berbeda

pesanan penjualan sama dengan salinan faktur penjualan (prosedur 13d)	dengan kuantitas pada salinan faktur penjualan.
7. Kuantitas dan data lainnya pada pesanan pelanggan sama dengan salinan faktur penjualan (prosedur 13e)	Jumlah dan deskripsi produk pada pesanan pelanggan berbeda dengan informasi yang ada pada salinan faktur penjualan.
8. Kredit disetujui (prosedur 13e)	Tidak adanya tanda tangan yang menunjukkan persetujuan kredit.
9. Untuk penjualan yang dicatat dalam jurnal penjualan, file dokumen pendukung termasuk salinan faktur penjualan, bil of lading, pesanan penjualan, dan pesanan pelanggan (prosedur 14)	Bill of lading tidak dilampirkan pada salinan faktur penjualan dan pesanan pelanggan.

Ketiadaan atribut pada setiap item sampel akan menimbulkan pengecualian bagi atribut tersebut. Baik dokumen yang hilang maupun salah saji yang tidak material akan menciptakan pengecualian kecuali auditor menyatakan secara khusus hal sebaliknya dalam kondisi pengecualian.

4) Mendefinisikan Populasi

Populasi adalah item-item yang akan digeneralisasikan oleh auditor. Auditor harus menguji populasi menyangkut kelengkapan dan rinciannya sebelum suatu sampel dipilih untuk memastikan bahwa semua item populasi merupakan subjek pemilihan sampel. Serta auditor harus mendefinisikan populasi dengan cermat terlebih dahulu, sejalan dengan tujuan pengujian audit.

5) Mendefinisikan Unit Sampling

Auditor mendefinisikan unit sampling berdasarkan definisi populasi dan tujuan pengujian audit. Unit sampling adalah unit fisik yang berhubungan dengan angka acak yang dihasilkan auditor maka, auditor harus memperhatikan unit sampling sebagai titik awal untuk melakukan pengujian audit. Untuk siklus penjualan dan penagihan, unit sampling biasanya berupa nomor faktur penjualan atau dokumen pengiriman. Sebagai contoh, jika auditor ingin menguji keterjadian penjualan, unit sampling yang sesuai adalah faktur penjualan yang dicatat dalam jurnal penjualan. Jika tujuannya adalah untuk menentukan apakah kuantitas barang yang diuraikan pada pesanan pelanggan telah dikirimkan dan ditagih dengan benar, auditor dapat mendefinisikan unit sampling sebagai pesanan pelanggan, dokumen pengiriman, atau salinan faktur penjualan. Karena arah pengujian audit bukan merupakan masalah bagi prosedur audit ini.

6) Menetapkan Tingkat Pengecualian yang Dapat Ditoleransi

Penetapan tingkat pengecualian yang dapat ditoleransi (tolerable exception rate = TER) untuk setiap atribut memerlukan pertimbangan profesional auditor. TER merupakan tingkat pengecualian tertinggi yang akan diperbolehkan auditor dalam pengendalian yang sedang diuji dan masih bersedia menyimpulkan bahwa pengendalian telah berjalan efektif (dan/atau tingkat salah saji moneter dalam transaksi masih dapat diterima). TER sangat sesuai untuk menguji masalah materialitas karena dipengaruhi baik oleh definisi maupun arti penting atribut dalam rencana audit. Jika hanya satu pengendalian internal yang digunakan untuk mendukung penilaian risiko pengendalian yang rendah bagi suatu tujuan, TER untuk atribut akan lebih rendah daripada menggunakan berbagai pengendalian untuk mendukung penilaian risiko pengendalian yang rendah bagi tujuan yang sama. Dalam audit atas perusahaan publik, biasanya TER akan jauh lebih rendah untuk pengujian pengendalian karena hasilnya menjadi dasar bagi penyusunan laporan auditor terkait pengendalian internal laporan keuangan perusahaan. TER dapat memiliki dampak yang signifikan terhadap ukuran sampel. TER yang rendah akan memerlukan ukuran sampel yang lebih besar daripada TER yang tinggi. Auditor akan menentukan TER bagi setiap atribut yang sedang diuji dalam prosedur audit 12 hingga 14.

7) Menetapkan Risiko yang Dapat Diterima atas Penilaian Risiko Pengendalian yang Terlalu Rendah

Setiap kali mengambil sampel, auditor akan menghadapi risiko saat menarik kesimpulan yang salah mengenai populasi, hal ini berlaku untuk sampling statistik maupun nonstatistik. Untuk sampling audit dalam pengujian pengendalian dan pengujian substantive atas transaksi, risiko tersebut disebut sebagai risiko yang dapat diterima atas penilaian risiko pengendalian yang terlalu rendah (acceptable risk of assessing control risk (ARACR) too low). ARACR mengukur risiko yang bersedia ditanggung auditor untuk menerima suatu pengendalian yang efektif (atau tingkat salah saji yang dapat ditoleransi) apabila tingkat

pengecuallian populasi yang sebenarnya lebih besar dari tingkat pengecuallian yang dapat ditoleransi (TER) atau bisa dikatakan ARACR merupakan ukuran risiko sampling audit.

Dalam memilih ARACR yang tepat untuk setiap atribut, auditor harus menggunakan pertimbangan terbaiknya. Pertimbangan utamanya adalah sejauh mana mereka berencana mengurangi penilaian risiko pengendalian sebagai dasar bagi luas pengujian atas rincian saldo (*test of details of balances*). Auditor dapat menetapkan tingkat TER dan ARACR yang berbeda untuk atribut pengujian audit yang juga berbeda, tergantung pada arti penting dari atribut dan pengendalian terkait. Sebagai contoh, umumnya auditor menggunakan tingkat TER dan ARACR yang lebih tinggi untuk menguji persetujuan kredit ketimbang untuk menguji keterjadian salinan faktur penjualan dan *bill of lading*. Hal ini masuk akal karena pengecuallian untuk keterjadian salinan faktur penjualan dan *bill of lading* lebih mungkin memiliki dampak langsung terhadap kebenaran laporan keuangan ketimbang persetujuan kredit.

8) Mengetimasi Tingkat Pengecuallian Populasi

Auditor harus membuat estimasi tingkat pengecuallian populasi terlebih dahulu untuk merencanakan ukuran sampel yang sesuai. Jika estimasi tingkat pengecuallian populasi (*estimated population exception rate = EPER*) rendah, ukuran sampel yang relatif kecil akan memenuhi tingkat pengecuallian yang dapat ditoleransi (TER) auditor, karena hanya diperlukan lebih sedikit estimasi yang tepat.

Tabel 4 Pedoman bagi ARACR dan TER untuk Sampling Nonstatistik-Pengujian Pengendalian

Faktor	Pertimbangan	Pedoman
<p>Risiko pengendalian yang dinilai.</p> <p>Mempertimbangkan:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Kebutuhan yang menerbitkan laporan terpisah mengenai pengendalian internal atas laporan keuangan bagi perusahaan public. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Risiko pengendalian yang dinilai paling rendah ▪ Risiko pengendalian yang 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ARACR rendah ▪ ARACR sedang

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sifat, luas, dan penetapan waktu pengujian substantive (pengujian substantive yang direncanakan secara ekstensif yang berhubungan dengan risiko pengendalian yang dinilai tinggi dan sebaliknya) ▪ Kualitas bukti yang tersedia untuk pengujian pengendalian (kualitas bukti yang lebih rendah yang tersedia akan menghasilkan risiko pengendalian yang dinilai lebih tinggi dan sebaliknya) 	<p>dinilai sedang</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Risiko pengendalian yang dinilai lebih tinggi ▪ Risiko pengendalian yang dinilai 100% 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ARACR tinggi ▪ ARACR tidak dapat diterapkan
<p>Signifikansi transaksi dan saldo akun terkait yang ingin dipengaruhi oleh pengendalian internal.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Saldo yang sangat signifikan ▪ Saldo yang signifikan ▪ Saldo yang kurang signifikan 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ TER sebesar 4% ▪ TER sebesar 5% ▪ TER sebesar 6%

Auditor seringkali menggunakan hasil audit tahun sebelumnya untuk mengestimasi EPER. Jika hasil audit tahun sebelumnya tidak tersedia, atau jika dianggap tidak dapat diandalkan, auditor dapat mengambil sampel pendahuluan yang kecil dari populasi tahun berjalan untuk tujuan itu. Tidak perlu dipertanyakan apakah estimasi tersebut tepat atau tidak karena tingkat pengecualian sampel tahun berjalan akhirnya akan tetap digunakan untuk mengestimasi karakteristik populasi. Jika digunakan sampel pendahuluan, sampel itu dapat dimasukkan ke dalam total sampel, selama prosedur pemilihan sampel yang sesuai diikuti.

Tabel 5 : Pedoman bagi ARACR dan TER untuk Sampling Nonstatistik-Pengujian Substantif atas Transaksi

Penguranga	Hasil	ARACR untuk	TER untuk Pengujian
------------	-------	-------------	---------------------

Pengujian Substantif atas Rincian Saldo yang Direncanakan	Pemahaman Pengendalian Internal dan Pengujian Pengendalian	Pengujian Substantif atas Trnsaksi	Substantif atas Transaksi
Besar	Sangat baik ¹ Baik Tidak baik	Tinggi Sedang Rendah	Persentase atau jumlah yang didasarkan pada pertimbangan materialitas untuk akun yang terkait
Sedang	Sangat baik ¹ Baik Tidak baik	Tinggi Sedang Sedang-rendah	Persentase atau jumlah yang didasarkan pada pertimbangan materialitas untuk akun yang terkait
Kecil ²	Sangat baik ¹ Baik Tidak baik	Tinggi Sedang-tinggi Sedang	Persentase atau jumlah yang didasarkan pada pertimbangan materialitas untuk akun yang terkait

9) Menentukan Ukuran Sampel Awal

Ada empat faktor yang menentukan ukuran sampel awal (initial sample size) bagi sampling audit: ukuran populasi, TER, ARACR, dan EPER. Ukuran populasi bukan merupakan faktor yang signifikan dan umumnya dapat diabaikan, terutama untuk populasi yang besar. Auditor yang menggunakan sampling nonstatistik akan menentukan ukuran sampel dengan menggunakan pertimbangan profesionalnya dan bukan menggunakan rumus statistik. Setelah ketiga faktor utama yang mempengaruhi ukuran sampel ditentukan, auditor dapat memutuskan ukuran sampel awal. Hal ini disebut sebagai ukuran sampel awal karena pengecualian sampel aktual harus dievaluasi sebelum auditor dapat memutuskan apakah sampel cukup besar untuk mencapai tujuan pengujian.

Untuk memahami konsep yang mendasari sampling dalam audit, auditor harus memahami dampak sensitivitas ukuran sampel terhadap perubahan faktor.

Tabel 6 : Dampak Faktor Perubahan terhadap Ukuran Sampel

Jenis Perubahan	Dampak terhadap Ukuran Sampel Awal
Kenaikan ARACR yang terlalu rendah	Menurun
Kenaikan TER	Menurun
Kenaikan estimasi tingkat pengecualian populasi	Meningkat
Kenaikan ukuran populasi	Meningkat (dampak minor)

10) Memilih Sampel

Setelah menentukan ukuran sampel awal bagi aplikasi sampling audit, auditor harus memilih item-item dalam populasi untuk memasukkan sampel. Auditor dapat memilih sampel dengan menggunakan metode probabilistik atau nonprobabilistik. Untuk meminimalkan kemungkinan klien mengubah item-item sampel, auditor tidak boleh memberi tahu klien terlalu cepat item-item sampel yang dipilih. Auditor juga harus mengendalikan sampel setelah klien menyediakan dokumen. Beberapa item sampel tambahan dapat saja dipilih sebagai cadangan untuk mengganti setiap item yang masih kosong dalam sampel awal.

11) Melaksanakan Prosedur Audit

Auditor melaksanakan prosedur audit dengan memeriksa setiap item dalam sampel untuk menentukan apakah sampel tersebut konsisten dengan definisi atribut dan dengan mempertahankan catatan mengenai semua pengecualian yang ditemukan. Jika prosedur audit untuk aplikasi sampling telah selesai, auditor akan memiliki ukuran sampel dan jumlah pengecualian untuk setiap atribut.

12) Menggeneralisasi dari Sampel ke Populasi

Tingkat pengecualian sampel (sample exception rate = SER) dapat dengan mudah dihitung dari hasil sampel aktual. SER sama dengan jumlah aktual pengecualian dibagi dengan ukuran sampel aktual. Jadi kurang tepat jika auditor menyimpulkan bahwa tingkat pengecualian populasi adalah tepat sama seperti tingkat pengecualian sampel, karena hanya ada peluang yang kecil hal itu akan identik. Menurut metode nonstatistik, auditor menggunakan dua cara untuk menggeneralisasi dari sampel ke populasi, yaitu:

- a. Menambahkan estimasi kesalahan sampling ke SER guna mencapai tingkat pengecualian atas perhitungan yang dilakukan (CUER) bagi ARACR tertentu. Auditor sulit melakukan estimasi kesalahan sampling dengan menggunakan sampling nonstatistik karena diperlukan pertimbangan dalam melakukan hal tersebut.
- b. Mengurangi tingkat pengecualian sampel (SER) dari tingkat pengecualian yang dapat ditoleransi (TER) untuk menemukan kesalahan sampling yang dapat dihitung (TER-SER), dan mengevaluasi apakah hal tersebut cukup

besar untuk menyimpulkan bahwa tingkat pengecualian populasi yang sebenarnya dapat diterima. Jika SER yang melampaui EPER digunakan dalam merancang sampel, auditor akan menyimpulkan bahwa hasil sampel tidak mendukung penilaian risiko pengendalian pendahuluan. Pertimbangan auditor mengenai apakah kesalahan sampling cukup besar juga tergantung pada ukuran sampel yang digunakan.

13) Menganalisa Pengecualian

Selain menentukan SER bagi setiap atribut dan mengevaluasi apakah tingkat pengecualian yang sebenarnya (tetapi tidak diketahui) mungkin melampaui tingkat pengecualian yang dapat ditoleransi (TER), auditor juga harus menganalisa pengecualian individual untuk menentukan kelemahan pengendalian internal yang memungkinkan hal tersebut terjadi. Pengecualian dapat disebabkan oleh banyak faktor, seperti kecerobohan karyawan, salah memahami instruksi, atau kelalaian melaksanakan prosedur yang disengaja. Sifat pengecualian dan penyebabnya memiliki dampak yang signifikan terhadap evaluasi sistem secara kualitatif.

14) Memutuskan Akseptabilitas Populasi

Ketika menggeneralisasi dari sampel ke populasi, sebagian besar auditor yang menggunakan sampling nonstatistik akan mengurangi SER dari TER dan mengevaluasi apakah perbedaannya (kesalahan sampling yang dihitung) cukup besar. Jika auditor menyimpulkan bahwa perbedaannya cukup besar, pengendalian yang sedang diuji dapat digunakan untuk mengurangi penilaian risiko pengendalian seperti yang direncanakan, dengan asumsi analisis yang cermat atas pengecualian tidak mengindikasikan kemungkinan adanya masalah pengendalian internal lainnya yang signifikan.

Jika auditor menyimpulkan bahwa TER-SER terlalu kecil untuk menyimpulkan bahwa populasi dapat diterima, atau jika SER melampaui TER, auditor harus mengikuti salah satu dari empat tindakan:

a. Merevisi TER atau ARACER

Alternatif ini harus diikuti hanya jika auditor telah menyimpulkan bahwa spesifikasi awal terlalu konservatif. Mengurangi baik TER maupun ARACR mungkin sulit dipertahankan jika auditor akan direview oleh pengadilan atau komisi. Auditor harus mengubah persyaratan tersebut hanya setelah pertimbangan yang cermat diberikan.

b. Memperluas ukuran sampel

Kenaikan ukuran sampel dapat menurunkan kesalahan sampling jika tingkat pengecualian sampel (SER) aktual tidak meningkat. Tentu saja, SER juga dapat meningkat atau menurun jika item-item tambahan dipilih. Kenaikan ukuran sampel dapat dibenarkan jika auditor yakin sampel awal tidak bersifat

representatif, atau jika penting untuk memperoleh bukti bahwa pengendalian telah beroperasi secara efektif. Hal ini sah-sah saja jika auditor melaporkan pengendalian internal, atau jika pengendalian berhubungan dengan saldo akun yang sangat besar seperti piutang atau persediaan.

c. Merevisi Penilaian Risiko Pengendalian

Jika hasil pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi tidak mendukung penilaian risiko pengendalian pendahuluan, auditor harus merevisi penilaian risiko pengendalian ke atas. Hal ini mungkin akan menyebabkan auditor meningkatkan pengujian substantif atas transaksi dan pengujian atas rincian saldo. Sebagai contoh, jika pengujian pengendalian atas prosedur verifikasi internal yang memverifikasi harga, perkalian, dan kuantitas pada faktur penjualan menunjukkan bahwa prosedur tersebut tidak diikuti auditor harus meningkatkan pengujian substantif atas transaksi demi menjamin keakuratan penjualan. Jika hasil pengujian substantif atas transaksi tidak dapat diterima, auditor harus meningkatkan pengujian atas rincian saldo piutang usaha.

Auditor harus memutuskan apakah akan meningkatkan ukuran sampel atau merevisi penilaian risiko pengendalian atas dasar biaya versus manfaat. Jika sampel tidak diperluas, auditor harus merevisi penilaian risiko pengendalian ke atas sehingga akan melakukan pengujian substantif tambahan. Biaya pengujian pengendalian tambahan ini harus dibandingkan dengan pengujian substantif tambahan tersebut. Jika sampel yang diperluas tetap memberikan hasil yang tidak dapat diterima, pengujian substantif tambahan masih harus dilakukan. Untuk perusahaan publik, auditor harus mengevaluasi defisiensi pengendalian untuk menentukan dampaknya terhadap laporan auditor mengenai pengendalian internal.

d. Mengkomunikasikan kepada Komite Audit atau Manajemen

Komunikasi, dikombinasikan dengan salah satu atau tiga tindakan lainnya yang baru saja dijelaskan, memang harus dilakukan tanpa memanas sifat pengecualian. Jika auditor menentukan bahwa pengendalian internal tidak beroperasi secara efektif, manajemen harus segera diberi tahu. Jika pengujian dilaksanakan sebelum akhir tahun, hal ini akan memungkinkan manajemen memperbaiki defisiensi sebelum akhir tahun. Auditor diwajibkan untuk mengomunikasikan secara tertulis kepada pihak-pihak yang berwenang, seperti komite audit, hal-hal yang berkenaan dengan defisiensi yang signifikan dan kelemahan yang material dalam pengendalian internal.

15) Dokumentasi yang Memadai

Auditor harus menyelenggarakan catatan yang memadai mengenai prosedur yang akan dilaksanakan, metode yang akan digunakan untuk memilih sampel dan melakukan pengujian, hasil yang ditemukan selama pengujian, dan kesimpulan yang dicapai. Pendokumentasian ini diperlukan baik dalam sampling statistik maupun nonstatistik untuk mengevaluasi hasil gabungan dari semua pengujian dan untuk mempertahankan audit jika memang diperlukan.

Langkah-langkah Sampling Audit “

a. Merencanakan Sampel

- Menyatakan tujuan
- Memutuskan apakah sampling audit dapat diterapkan
- Mendefinisikan atribut dan kondisi pengecualian
- Mendefinisikan populasi
- Mendefinisikan unit sampling
- Menetapkan TER
- Menetapkan ARACR yang terlalu rendah
- Mengestimasi tingkat pengecualian populasi
- Menentukan ukuran sampel awal

b. Memilih Sample

- Memilih sampel

c. Melaksanakan Pengujian

- Melaksanakan Prosedur audit

d. Mengevaluasi hasil

- Menggeneralisasi dari sampel ke populasi
- Pengecualian aktual dalam sampel
- Ukuran sampel aktual
- ARACR yang terlalu rendah
- Menganalisis pengecualian
- Memutuskan akseptabilitas populasi

G. Sampling Audit Statistik

Metode sampling statistik yang paling sering digunakan untuk pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi adalah sampling atribut (attribute sampling). Sampling nonstatistik juga memiliki atribut, yang merupakan karakteristik yang sedang diuji dalam populasi, tetapi sampling atribut merupakan metode statistik.

Aplikasi sampling atribut untuk pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi memiliki lebih banyak kemiripan dengan sampling nonstatistik ketimbang perbedaannya. Ke-14 langkah yang sama digunakan untuk kedua pendekatan itu, sementara terminolog yang digunakan umumnya juga sama. Perbedaan utamanya terletak pada perhitungan ukuran sampel awal yang menggunakan tabel yang dikembangkan dari distribusi probabilitas statistik dan perhitungan tingkat pengecualian atas yang diestimasi dengan menggunakan tabel yang serupa seperti ketika menghitung ukuran sampel.

H. Distribusi Sampling

Auditor mendasarkan kesimpulan statistiknya pada distribusi sampling. Distribusi sampling adalah distribusi frekuensi hasil semua sampel berukuran

khusus yang dapat diperoleh dari populasi yang memiliki beberapa karakteristik tertentu. Distribusi sampling memungkinkan auditor untuk membuat laporan probabilitas mengenai kemungkinan terwakilinya setiap sampel dalam distribusi. Sampling atribut didasarkan pada distribusi binomial, di mana setiap sampel dalam populasi memiliki satu dari dua nilai yang mungkin, seperti ya/tidak, hitam/putih, atau deviasi pengendalian/tidak ada deviasi pengendalian.

I. Aplikasi Sampling Atribut

1) Merencanakan Sampel

Berikut ini langkah-langkah dalam merancang sampel, yaitu:

- a. Menyatakan tujuan pengujian audit. Sama untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik.
 - b. Memutuskan apakah sampling audit dapat diterapkan. Sama untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik.
 - c. Mendefinisikan atribut dan kondisi pengecualian. Sama untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik.
 - d. Mendefinisikan populasi. Sama untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik.
 - e. Mendefinisikan unit sampling. Sama untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik.
 - f. Menetapkan tingkat pengecualian yang dapat ditoleransi (TER). Sama untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik.
 - g. Menetapkan ARACR yang terlalu rendah Sama untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik, tetapi biasanya metode kuantifikasinya berbeda. Untuk sampling nonstatistik, sebagian besar auditor menggunakan risiko yang dapat diterima yang rendah, sedang atau tinggi, sementara auditor yang menggunakan sampling atribut membebaskan suatu jumlah tertentu, seperti risiko 10 persen atau 5 persen. Metodenya berbeda karena auditor harus mengevaluasi hasil secara statistik.
 - h) Mengestimasi tingkat pengecualian populasi Sama untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik.
 - i) Menentukan ukuran sampel awal. Ada empat factor yang menentukan ukuran sampel awal baik untuk sampling statistik maupun nonstatistik: ukuran populasi, TER, ARACR, dan EPER. Dalam sampling atribut, auditor menentukan ukuran sampel dengan menggunakan program komputer atau tabel yang dikembangkan dari rumus statistik.
- 2) Menggunakan Tabel, jika auditor menggunakan tabel untuk menentukan ukuran sampel awal, mereka akan mengikuti empat langkah berikut :
- a. Memilih tabel yang berhubungan dengan ARACR.
 - b. Menempatkan TER pada bagian atas table.

- c. Menempatkan EPER pada kolom paling kiri.
- d. Membaca kebawah kolom bawah TER yang sesuai hingga berpotongan dengan baris EPER yang tepat. Angka pada perpotongan tersebut adalah ukuran sampel awal.

Dampak Ukuran Populasi, dalam pembahasan sebelumnya, auditor mengabaikan ukuran populasi ketika menentukan ukuran sampel awal. Teori statistik menunjukkan bahwa dalam menerapkan sampling atribut pada populasi, ukuran populasi tidak begitu dipertimbangkan dalam menentukan ukuran sampel. Karena sebagian besar auditor menggunakan sampling atribut untuk populasi yang sangat besar, pengukuran ukuran sampel untuk populasi yang lebih kecil akan diabaikan disini.

1. Memilih Sampel dan Melaksanakan Prosedur Audit

- a. **Memilih sampel.** Satu-satunya perbedaan dalam pemilihan sampel bagi sampling statistik dan nonstatistik terletak pada persyaratan bahwa metode probabilistik harus digunakan untuk sampling statistik. Baik sampling acak sederhana maupun sistematis akan digunakan pada sampling atribut.
- b. **Melaksanakan prosedur audit.** Sama untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik.

2. Mengevaluasi Hasil

- a. **Menggeneralisasi dari sampel ke populasi.** Untuk sampling atribut, auditor menghitung batas ketepatan atas (CUER) dengan ARACR tertentu, yang sekali lagi menggunakan program komputer khusus atau tabel yang dikembangkan dari rumus statistik. Menggunakan Tabel, penggunaan tabel untuk menghitung CUER melibatkan empat langkah:
 - 1. Memilih tabel yang berhubungan dengan ARACR auditor. ARACR ini harus sama dengan ARACR yang digunakan untuk menentukan ukuran sampel awal.
 - 2. Mencari lokasi jumlah pengecualian aktual yang ditemukan dalam pengujian audit pada bagian atas tabel.
 - 3. Mencari lokasi ukuran sampel aktual pada kolom yang paling kiri.
 - 4. Membaca kebawah kolom jumlah pengecualian aktual yang tepat hingga berpotongan dengan baris ukuran sampel yang tepat. Jumlah pada titik perpotongan itulah yang merupakan CUER.
- b. Menganalisis pengecualian. Sama untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik.
- c. Memutuskan akseptabilitas populasi. Metodologi untuk memutuskan akseptabilitas populasi pada intinya sama baik untuk sampling atribut maupun sampling nonstatistik. Untuk sampling atribut, auditor akan membandingkan CUER dengan TER bagi setiap atribut. Sebelum populasi bisa dianggap dapat diterima, CUER yang ditentukan berdasarkan hasil

sampel aktual harus lebih kecil dari atau sama dengan TER jika keduanya didasarkan pada ARACR yang sama. Dalam contoh kita, jika auditor memiliki TER tertentu sebesar 7 persen dengan ARACR sebesar 5 persen dan CUER adalah 6,6 persen, persyaratan sampel telah dipenuhi. Dalam kasus ini, pengendalian yang sedang diuji dapat digunakan untuk mengurangi penilaian resiko pengendalian seperti yang direncanakan, yang memberikan analisis yang cermat atas penyebab pengecualian yang tidak menunjukkan kemungkinan adanya masalah yang signifikan dalam aspek pengendalian yang sebelumnya tidak dipertimbangkan.

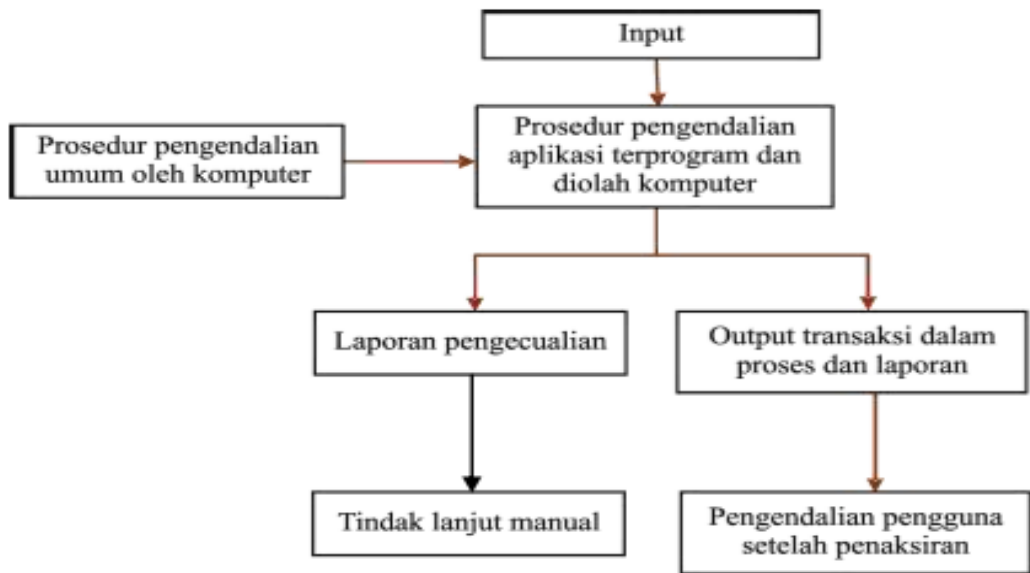
3. Kebutuhan akan Pertimbangan Profesional

Kritik yang biasanya dilontarkan terhadap sampling statistik adalah bahwa hal tersebut mengurangi penggunaan pertimbangan profesional oleh auditor. Agar aplikasinya tepat, sampling atribut mengharuskan auditor menggunakan pertimbangan profesional di sebagian besar langkah tersebut. Ketika memilih ukuran sampel awal, auditor sangat tergantung pada TER dan ARACR, yang memerlukan tingkat pertimbangan profesional yang tinggi, serta EPER, yang memerlukan estimasi yang cermat. Demikian juga, evaluasi akhir atas kelayakan aplikasi sampling atribut secara keseluruhan, yang termasuk kelayakan ukuran sampel, juga harus didasarkan pada pertimbangan profesional tingkat tinggi.

BAB 15

PENAKSIRAN RISIKO PENGENDALIAN DALAM LINGKUNGAN TEKNOLOGI INFORMASI

Pengendalian pemrosesan informasi meliputi prosedur pengendalian umum dan prosedur pengendalian aplikasi. Selain itu, auditor harus memahami prosedur tindak lanjut manual untuk transaksi yang diidentifikasi oleh pengendalian aplikasi dan kemungkinan pengendalian pengguna langsung yang terkait dengan asersi. Prosedur tersebut diringkas pada paparan 1-4. Paparan ini sangat membantu pemahaman tiga strategi audit penting untuk melakukan uji pengendalian jika sistem akuntansi dan pengendalian memanfaatkan teknologi informasi (TI) secara ekstensif.



Gambar 14.1 Overview dari komputer pengendalian

A. Strategi Pelaksanaan Uji Pengendalian

Ketika menaksir risiko pengendalian, auditor harus memilih di antara ketiga strategi di bawah ini.

- a. Penaksiran pengendalian risiko berdasarkan pengendalian pengguna.
- b. Perencanaan penaksiran risiko pengendalian level rendah berdasarkan pengendalian aplikasi.
- c. Perencanaan penaksiran risiko pengendalian level tinggi berdasarkan pada pengendalian umum dan tindak lanjut manual.

B. Pengendalian pengguna

Pada banyak kasus, klien dapat mendesain prosedur manual untuk menguji kelengkapan dan akurasi proses transaksi dengan komputer. Misalnya, manajer yang biasa mengotorisasi transaksi dapat memeriksa daftar pembelian yang dibebankan padanya. Atau seorang pengguna dalam sebuah departemen dapat membandingkan output yang dihasilkan komputer dengan dokumen sumber. Meskipun kedua pengendalian tersebut mendeteksi dan mengoreksi salah saji, perbandingan output dari komputer dengan dokumen sumber dilaksanakan dengan lebih detail sehingga dapat memberikan kepastian yang lebih tinggi bahwa salah saji dapat dideteksi dan dikoreksi.

Jika terdapat pengendalian pengguna, auditor dapat menguji pengendalian secara langsung, seperti menguji pengendalian manusia yang lain. Pengujian ini disebut sebagai pengauditan di sekitar komputer. Keuntungan dari strategi uji pengendalian ini adalah tidak membutuhkan pengujian program komputer yang

rumit.

C. Pengendalian aplikasi

Banyak auditor mengambil keuntungan dari pengendalian otomatis dan merencanakan strategi penaksiran risiko pengendalian berlevel rendah berdasarkan pada pengendalian aplikasi komputer. Untuk mengeksekusi strategi ini auditor harus:

- 1) menguji pengendalian aplikasi komputer;
- 2) menguji pengendalian umum komputer;
- 3) menguji tindak lanjut manual untuk pengecualian yang ditemukan oleh pengendalian aplikasi.

Efektivitas ketiga level pengendalian tersebut penting untuk penaksiran risiko pengendalian berlevel rendah. Pertama, auditor menguji pengendalian aplikasi komputer menggunakan beberapa teknik audit berbantuan komputer. Tujuannya adalah untuk menentukan apakah pengendalian aplikasi dengan tepat mengidentifikasi pengecualian.

Kedua, pengendalian umum komputer juga harus diuji. Pengendalian umum memberikan kepastian bahwa pengendalian aplikasi didesain dan diuji dengan benar, dan setiap perubahan mendapatkan pengesahan. Pada hakikatnya, pengendalian umum memberikan peningkatan kepastian bahwa pengendalian aplikasi berfungsi secara konsisten dari waktu ke waktu. Bukti adanya pengendalian umum yang kuat memungkinkan auditor untuk menguji aplikasi pada suatu titik pada suatu waktu dan meyakini bahwa pengendalian aplikasi berfungsi dengan cara yang sama pada waktu-waktu lain selama periode pengauditan. AU319.96 (PSA No. 69 paragraf 84 seksi 9b.) menyatakan bahwa auditor dapat menguji program komputer pada bagian tertentu pada suatu waktu untuk mendapatkan bukti bahwa program mengeksekusi pengendalian secara efektif. Untuk memperbaiki ketepatan waktu perolehan bukti, auditor selanjutnya melakukan uji pengendalian yang terkait dengan modifikasi dan penggunaannya sehingga program pengendali proses tersebut beroperasi secara konsisten (disebut pengujian pengendalian umum).

Akhirnya, auditor juga harus menguji efektivitas prosedur tindak lanjut manual. Sebagai contoh, anggaplah pengendalian aplikasi komputer dengan benar mengidentifikasi transaksi yang dicatat dengan jumlah yang salah dan melaporkan transaksi tersebut laporan pengecualian untuk tindak lanjut dan koreksi. Jika tindak lanjut manual tidak efektif dalam mengoreksi item-item pada laporan pengecualian, maka pengendalian aplikasi tidak efektif dalam mendeteksi dan mengoreksi kesalahan.

D. Pengendalian umum dan prosedur tindak lanjut manual

Untuk beberapa asersi, auditor merencanakan strategi audit yang

menekankan pengujian detail, dan menggunakan rencana penaksiran risiko pengendalian berlevel tinggi. AICPA Internal Pengendalian Audit Guide menyajikan strategi audit yang memungkinkan auditor untuk menyelesaikan tugas tersebut berdasarkan pada bukti efektivitas pengendalian umum dan prosedur tindak lanjut manual. Ketika menguji pengendalian umum, auditor mempelajari efektivitas desain dan pengujian pengendalian aplikasi. Selain itu, auditor dapat menyimpulkan efektivitas pengendalian aplikasi setelah meneliti tingkat pengetahuan personil yang mengerjakan prosedur tindak lanjut manual. Sebagai contoh, personil yang menindaklanjuti pengecualian memahami aliran transaksi dengan detail yang memadai sehingga dapat mengantisipasi transaksi yang muncul pada laporan pengecualian. Jika transaksi muncul di laporan pengecualian, auditor dapat mengambil kesimpulan tentang program pengendali proses. Bukti tersebut sudah memadai untuk menaksir risiko pengendalian pada level tinggi, tetapi pada level moderat atau rendah auditor harus menguji program secara langsung dengan teknik audit berbantuan komputer.

E. Teknik Audit Berbantuan Komputer

Teknik audit berbantuan komputer meliputi penggunaan komputer secara langsung untuk menguji pengendalian aplikasi, yang disebut audit menggunakan komputer. Pengujian tersebut digunakan secara ekstensif pada pengujian rutin (rutin berisi bahasa program, secara teknis pemrograman disebut listing) validasi input dan program pengendali proses. Penggunaan komputer dalam uji pengendalian bermanfaat jika:

1. Program komputer menjalankan peran pengendalian internal yang signifikan;
2. terdapat kesenjangan jejak audit yang signifikan;
3. terdapat volume pencatatan yang besar untuk diuji.

Menggunakan teknik audit berbantuan komputer membutuhkan tim audit yang memiliki keahlian dan pengetahuan komputer, dan mungkin juga menimbulkan gangguan operasi Teknologi Informasi (TI) klien ketika auditor menggunakan peralatan, program, dan file-file TI-nya. Akhirnya, teknik audit berbantuan komputer merupakan cara yang efektif dalam uji pengendalian aplikasi komputer. Auditor juga harus menguji efektivitas implementatif dari prosedur tindak lanjut manual menyimpulkan efektivitas aktivitas pengendalian secara keseluruhan.

Teknik audit berbantuan komputer yang tersedia untuk menguji implementasi pengendalian aplikasi terprogram tertentu meliputi: (1) simulasi paralel, (2) pengujian data, (3) fasilitas pengujian yang terintegrasi, dan

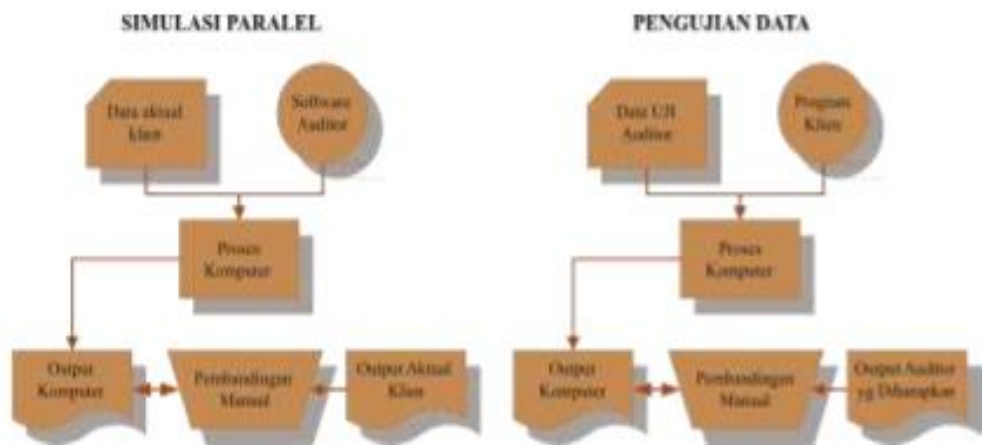
(4) pengawasan berkelanjutan sistem on-line real-time.

a) Simulasi paralel

Dalam simulasi paralel, data perusahaan aktual diproses ulang menggunakan program perangkat lunak milik auditor. Metode ini disebut demikian karena perangkat lunak didesain untuk mereproduksi atau meniru pemrosesan data klien yang aktual. Pendekatan ini diperlihatkan secara grafis pada bagian kiri Paparan 1-5.

Simulasi paralel dapat dikerjakan pada waktu yang berbeda sepanjang tahun dalam periode audit, dan dapat juga diterapkan pada proses ulang data historis. Pendekatan ini tidak mengontaminasi file klien, dan dapat dilakukan pada komputer yang terpisah. Pendekatan ini memiliki keuntungan sebagai berikut :

- Karena menggunakan data riil, auditor dapat memverifikasi transaksi dengan menelusuri transaksi tersebut ke dokumen sumber dan persetujuan.
- Ukuran sampel dapat diperluas secara ekstensif dengan tambahan biaya yang relatif rendah
- Auditor dapat melakukan pengujian secara terpisah.



Gambar 14.2 Pendekatan Simulasi Paralel versus Pengujian Data

Jika auditor memutuskan untuk menggunakan simulasi paralel, data yang dipilih untuk simulasi haruslah representatif. Dimungkinkan juga sistem dari klien dapat melakukan operasi melebihi kapasitas perangkat lunak auditor.

b) Pengujian data

Dengan pendekatan pengujian data, transaksi buatan (dummy) disiapkan oleh auditor dan diproses oleh program komputer klien dengan pengendalian oleh

auditor. Pengujian data terdiri dari satu transaksi pada kondisi valid dan tidak valid. Pengujian data untuk penggajian termasuk juga kondisi pembayaran lembur yang valid dan tidak valid. Output proses pengujian data kemudian dibandingkan dengan output auditor yang diharapkan untuk menentukan pengendalian bekerja secara efektif. Pendekatan pengujian ini relatif sederhana, cepat, dan murah. Tabel keputusan yang digunakan untuk mendokumentasi pengendalian terprogram sangat bermanfaat dalam identifikasi kondisi yang diuji. Meskipun demikian, metode ini memiliki kekurangan sebagai berikut.

- a. Program klien diuji hanya pada satu titik waktu tertentu, bukannya selama periode audit.
- b. Metode ini hanya menguji keberadaan dan fungsi pengendalian pada program yang diuji.
- c. Tidak ada dokumentasi pengujian yang diproses oleh sistem.
- d. Operator komputer mengetahui adanya pengujian data, sehingga dapat menurunkan validitas output.
- b. Luasan pengujian terbatas pada imajinasi auditor dan pengetahuan tentang pengendalian dalam aplikasi.

Pendekatan pengujian data disajikan secara grafis pada sisi kanan dari Gambar 14.2.

c) Fasilitas pengujian terintegrasi

Pendekatan fasilitas pengujian terintegrasi membutuhkan subsistem kecil (miniatur perusahaan) di dalam sistem TI reguler. Hal ini dapat dilakukan dengan membuat file-file master dummy atau menambahkan master pencatatan dummy pada file-file klien. Data uji, khususnya yang di kode sesuai dengan file-file master dummy, dimasukkan ke dalam sistem bersama dengan transaksi aktual. Data uji harus meliputi semua jenis error/kesalahan dan pengecualian transaksi yang mungkin ditemukan. Dengan cara ini, data uji diperlakukan dengan pengendalian terprogram yang sama layaknya data aktual. Untuk subsistem, atau file-file dummy, dihasilkan sejumlah output terpisah yang kemudian dibandingkan dengan output auditor yang diharapkan.

Metode fasilitas pengujian yang terintegrasi memiliki kerugian karena risiko error pada data klien. Di samping itu, kemungkinan dibutuhkan modifikasi agar program klien dapat mengakomodasi data dummy. Proses pembalikan juga diperlukan untuk setiap transaksi uji yang dimasukkan ke dalam pencatatan akuntansi klien.

d) Pengawasan berkelanjutan pada sistem On-Line Real-Time (OLRT)

Pengujian data dapat digunakan untuk uji pengendalian dalam sistem entri on-line/proses on-line yang disebut sistem on-line real time (OLRT). Pendekatan ini tidak banyak digunakan oleh auditor karena masalah kontaminasi file

data dan kesulitan pembalikan data hipotetis. Simulasi paralel dapat digunakan, akan tetapi ketersediaan perangkat lunak auditor yang dapat digunakan untuk meniru proses OLRT sangat terbatas.

Sebagai pengganti pengujian tradisional, auditor menyusun untuk pengawasan berkelanjutan pada sistem. Dengan teknik ini, rutin (rutin berisi kode bahasa program, secara teknis programming disebut listing) audit ditambahkan pada program pemrosesan klien. Transaksi yang masuk ke dalam sistem dengan di sampling dengan interval acak, dan output dari rutin tersebut digunakan untuk uji pengendalian.

Untuk memungkinkan integrasi perangkat lunak audit ke dalam sistem proses OLRT, kemampuan pengait audit harus dibangun ke dalam program komputer client—baik sistem operasi maupun program aplikasi—pada saat sistem OLRT dibuat. Pengait audit merupakan titik pada program yang memungkinkan modul atau program audit untuk diintegrasikan ke dalam sistem operasi normal. Modul audit tersebut memberikan alat bagi auditor untuk memilih transaksi dengan karakteristik yang diinginkan, misalnya jenis transaksi tertentu atau sejumlah transaksi dengan nilai yang lebih besar atau lebih kecil dari nilai tertentu. Setelah transaksi tertentu diidentifikasi, data transaksi tersebut ditandai dengan beberapa metode. Dua dari metode tersebut adalah penandaan transaksi dan catatan audit.

1) Penandaan Transaksi

Metode penandaan transaksi meliputi penempatan indikator, atau tanda, pada transaksi tertentu. Penandaan transaksi tersebut memungkinkan penelusuran transaksi melalui sistem yang memrosesnya. Sistem harus diprogram untuk menyediakan cetakan hardcopy seluruh jalur yang diikuti transaksi. Pada jalur tertentu, dapat diperoleh juga data yang berinteraksi dengan transaksi yang telah ditandai.

2) Catatan Audit

Catatan audit, kadang disebut sistem pengendalian audit review files (SCARF—file catatan audit pengendalian sistem) adalah catatan aktivitas pemrosesan tertentu. Catatan tersebut digunakan untuk mencatat semua keterjadian yang memenuhi kriteria yang dibuat oleh auditor yang terjadi pada titik tertentu dalam sistem. Transaksi atau keterjadian yang teridentifikasi ditulis ke dalam file yang hanya bisa diakses oleh auditor. Auditor kemudian dapat mencetak atau menggunakan teknik lain untuk menganalisis file tersebut dan melakukan pengujian lebih lanjut jika diperlukan.

2. Penaksiran Pengendalian Teknologi Informasi

Proses penaksiran risiko pengendalian adalah sama baik klien menggunakan pengendalian manual, maupun pengendalian yang memanfaatkan teknologi informasi, atau keduanya. Jadi, proses penaksiran risiko pengendalian meliputi :

1. mempertimbangkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur untuk mendapatkan pemahaman,
2. mengidentifikasi potensi salah saji yang mungkin terjadi pada asersi,
3. mengidentifikasi pengendalian yang dibutuhkan untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji,
4. melakukan uji pengendalian, dan
5. mengevaluasi bukti dan menaksir risiko pengendalian.

Tabel 1-6 dan 1-7 berturut-turut memperlihatkan daftar potensi salah saji dan pengendalian yang diperlukan untuk pengendalian umum dan pengendalian aplikasi. Paparan 1-7 menyajikan cara berpikir yang lazim tentang pengendalian input, pemrosesan, dan output yang dapat membantu pemikiran tentang pengujian pengendalian aplikasi. Namun demikian, auditor harus mengidentifikasi potensi salah saji yang relevan terhadap asersi tertentu, kemudian mengidentifikasi kemungkinan pengendalian (termasuk pengendalian aplikasi) yang ada, dan akhirnya merancang uji pengendalian yang tepat.

Uji pengendalian dilakukan untuk mendapatkan bukti efektivitas dari desain atau implementasi pengendalian. Auditor melakukan pengujian demikian jika terdapat alasan bahwa bukti tersebut memungkinkan penurunan level risiko pengendalian tertaksir. Kolom ketiga pada tabel 1-6 dan 1-7 memperlihatkan tes pengendalian yang mungkin. Pengujian pengendalian umum komputer meliputi pengamatan pemisahan tugas dan inspeksi dokumen yang menunjukkan bahwa pengendalian umum komputer telah diimplementasikan. Pengujian pengendalian aplikasi komputer meliputi beberapa teknik audit berbantuan komputer dan pengujian prosedur tindak lanjut manual.

Tabel 14.1 Pertimbangan Penaksiran Risiko Pengendalian untuk Pengendalian Umum Komputer

Potensi Salah Saji	Pengendalian yang Diperlukan	Uji Pengendalian
Pengendalian Organisasional dan Operasional		
Operator komputer dapat mengubah program sehingga meloncati pengendalian terprogram Personel TI dapat memulai dan memproses transaksi yang tidak sah	Pemisahan tugas dalam TI atas pemrograman dan operasi komputer Pemisahan tugas antara departemen pengguna dan TI untuk memulai dan memproses transaksi	Pengamatan pemisahan tugas dalam TI Pengamatan pemisahan tugas antara departemen pengguna dan pengolahan data elektronik
Pengendalian Pengembangan Sistem dan Dokumentasi		

Rancangan sistem tidak memenuhi kebutuhan departemen pengguna atau auditor Perubahan sistem yang tidak terotorisasi mengakibatkan error program yang tidak terantisipasi	Partisipasi personel dari departemen pengguna dan auditor internal dalam design dan persetujuan sistem baru Verifikasi internal atas proses otorisasi, pengujian dan dokumentasi perubahan sistem sebelum implementas	Pemeriksaan pihak-pihak yang berpartisipasi dalam design sistem baru; pemeriksaan bukti persetujuan sistem baru Pemeriksaan bukti verifikasi internal; penelusuran perubahan program tertentu dengan dokumentasi pendukung
Pengendalian Perangkat keras dan Sistem		
Malfungsi perlengkapan yang mengakibatkan eror pemrosesan Perubahan sistem perangkat lunak yang tidak terotorisasi mengakibatkan eror pemrosesan	Pengendalian perangkat keras dan perangkat lunak di dalam sistem untuk mendeteksi malfungsi Persetujuan dan dokumentasi semua perubahan sistem perangkat lunak	Pemeriksaan spesifikasi perangkat keras dan sistem perangkat lunak Pemeriksaan bukti persetujuan dan dokumentasi perubahan
Pengendalian Akses		
Pengguna yang tidak terotorisasi dapat mengakses perlengkapan TI File data dan program dapat diproses atau diubah oleh pengguna yang tidak terotorisasi	Pembangunan fasilitas fisik pengemanaan TI; laporan manajerial tentang pemakaian perlengkapan Penggunaan library, librarian dan catatan untuk membatasi akses dan memonitor pemakaian	Pemeriksaan pengaturan keamanan dan laporan pemakaian perlengkapan Pemeriksaan fasilitas dancatatan
Pengendalian Data dan Prosedural		
Error terjadi pada saat input atau pemrosesan data atau	Penggunaan kelompok pengendali data yang	Pengamatan terhadap kelompok pengendali data

pendistribusian output Keberlanjutan operasi terganggu karena bencana alam, misalnya kebakaran atau banjir, File data atau program rusak atau hilang	bertanggung jawab atas penjagaan pengendalian Perencanaan kontingensi meliputi pembangunan fasilitas cadangan yang terpisah Penyimpanan file dan program cadangan yang terpisah; pembuatan rekonstruksi file data	Pemeriksaan perencanaan kontingensi Pemeriksaan fasilitas penyimpanan; pemeriksaan kemampuan rekonstruksi file
---	--	--

Dalam sistem terkomputerisasi, pengendalian dapat atau tidak dapat menghasilkan bukti yang nyata. Jika komputer menghasilkan bukti nyata untuk memverifikasi bahwa prosedur diimplementasikan dan untuk mengevaluasi kepatutan kinerja, uji pengendalian TI dapat meliputi inspeksi dokumen. Namun demikian, jika bukti tersebut tidak dihasilkan oleh komputer, uji pengendalian harus meliputi teknik audit berbantuan komputer sebagaimana telah dibahas sebelumnya.

Tabel 14.2 Pertimbangan Penaksiran Risiko Pengendalian untuk Pengendalian Aplikasi Komputer

Potensi Salah Saji	Pengendalian yang Diperlukan	Uji Pengendalian
Pengendalian <i>Input</i>		
Data dari transaksi yang tidak terotorisasi dapat disubmisi untuk pemrosesan	Otorisasi dan persetujuan data di departemen pengguna; pengendalian aplikasi untuk	Pemeriksaan dokumen sumber dan <i>batch</i> transmisi untuk bukti persetujuan; uji pengendalian

<p>Data valid tidak terkonversi menjadi bentuk yang dapat diakomodir oleh mesin dengan benar</p> <p><i>Error</i> pada dokumen sumber tidak terkoreksi dan disubmisi kembali</p>	<p>membandingkan data dengan otorisasi</p> <p>Verifikasi (pengetikan ulang); penyuntingan rutin (kode bahasa program), kontrol total</p> <p>Pembuatan catatan <i>error</i>; dikembalikan ke departemen pengguna untuk koreksi, tindak lanjut manual</p>	<p>aplikasi dengan teknik audit berbantuan komputer dan uji tindak lanjut manual</p> <p>Pengamatan prosedur verifikasi data; penggunaan teknik audit</p> <p>3. berbantuan komputer untuk menguji rutin dan uji tindak lanjut manual; pemeriksaan rekonsiliasi kontrol total</p> <p>Pemeriksaan catatan <i>error</i> dan bukti tindak lanjut</p>
<p>Pengendalian Pemrosesan</p>		
<p><i>File-file</i> yang diproses dan di-<i>update</i> salah</p> <p>Data hilang, tertambahi, terduplikasi atau terubah selama pemrosesan</p>	<p>Penggunaan label <i>file</i> eksternal dan internal</p> <p>Penggunaan kontrol total, pemeriksaan pembatasan dan kewajaran, dan uji urutan</p>	<p>Pengamatan penggunaan label <i>file</i>;</p> <p>Pemeriksaan dokumentasi label <i>file</i> internal</p> <p>Pemeriksaan bukti rekonsiliasi kontrol total, penggunaan teknik audit berbantuan komputer untuk pemeriksaan komputer dan uji tindak lanjut manual</p>
<p>Pengendalian Output</p>		
<p><i>Output</i> tidak benar</p> <p><i>Output</i> terdistribusi kepada personel yang tidak terotorisasi</p>	<p>Rekonsiliasi total dengan kontrol data atau departemen pengguna</p> <p>Penggunaan lembaran kontrol distribusi laporan; monitor</p>	<p>Pemeriksaan bukti rekonsiliasi</p> <p>Pemeriksaan lembaran kontrol distribusi laporan, pengamatan kelompok data kontrol</p>

	kelompok data kontrol	
--	-----------------------	--

SOAL LATIHAN

1. Pada kondisi bagaimana uji pengendalian dengan komputer bersifat menguntungkan?
2. Apa kerugian audit menggunakan komputer?
3. Apa saja kelebihan dan kerugian teknik audit berbantuan komputer yang disebut simulasi paralel?
4. Apa perbedaan antara pendekatan pengujian data konvensional dengan pendekatan fasilitas pengujian terintegrasi?
5. Sebagai pengganti pengujian tradisional, pendekatan apa yang dapat digunakan pada sistem entri on-line / pemrosesan on-line?

DAFTAR PUSTAKA

- Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley. 2008. *Auditing dan Jasa Assurance*. Jakarta: Erlangga.
- AICPA. (1996). *AICPA Professional Standards*. June 1, 1996. Volume II. Chicago: Commerce Clearing House, Inc.
- AICPA. (1996). *AICPA Professional Standards*. June 1, 1996. Volume I. Chicago: Commerce Clearing House, Inc.
- Boynton, William C., Walter G. Kell. (1996). *Modern Auditing*. Sixth Edition. New York: John Wiley & Sons.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (1994). *Standar Profesional Akuntan Publik Per 1 Agustus 1994*. Yogyakarta: Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi, YKPN.
- Mulyadi. 2014. *Auditing (Atribut Sampling untuk Pengujian Pengendalian)*. Jakarta: Salemba Empat
- Mulyadi. (1993). *Sistem Akuntansi. Edisi ke-3*. Yogyakarta: Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi, YKPN.
- Taylor, Donald H., G. William Glezen. (1991). *Auditing: Integrated Concept and Procedures*. 5th Edition. New York: John Wiley & Sons, Inc.