



PENGANTAR TEKNIK AUDIT BERBANTUAN KOMPUTER



MONIKA HANDAYANI
EMY IRYANIE



Diterbitkan Atas Kerjasama
Deepublish dengan Politeknik Banjarmasin



**PENGANTAR TEKNIK AUDIT
BERBANTUAN KOMPUTER**

UU No 28 tahun 2014 tentang Hak Cipta

Fungsi dan sifat hak cipta Pasal 4

Hak Cipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf a merupakan hak eksklusif yang terdiri atas hak moral dan hak ekonomi.

Pembatasan Pelindungan Pasal 26

Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23, Pasal 24, dan Pasal 25 tidak berlaku terhadap:

- i. Penggunaan kutipan singkat Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait untuk pelaporan peristiwa aktual yang ditujukan hanya untuk keperluan penyediaan informasi aktual;
- ii. Penggandaan Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait hanya untuk kepentingan penelitian ilmu pengetahuan;
- iii. Penggandaan Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait hanya untuk keperluan pengajaran, kecuali pertunjukan dan Fonogram yang telah dilakukan Pengumuman sebagai bahan ajar; dan
- iv. Penggunaan untuk kepentingan pendidikan dan pengembangan ilmu pengetahuan yang memungkinkan suatu Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait dapat digunakan tanpa izin Pelaku Pertunjukan, Produser Fonogram, atau Lembaga Penyiaran.

Sanksi Pelanggaran Pasal 113

1. Setiap Orang yang dengan tanpa hak melakukan pelanggaran hak ekonomi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf i untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp100.000.000 (seratus juta rupiah).
2. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

PENGANTAR TEKNIK AUDIT BERBANTUAN KOMPUTER

Monika Handayani
Emy Iryanie



PENGANTAR TEKNIK AUDIT BERBANTUAN KOMPUTER

Penulis :

Monika Handayani & Emy Iryanie

ISBN :

978-623-7694-13-7

ISBN Elektronis :

978-623-7694-38-0

Editor dan Penyunting :

Adi Pratomo

Desain Sampul dan Tata Letak :

Rahma Indera; Eko Sabar Prihatin

Penerbit :

POLIBAN PRESS

Anggota APPTI (Asosiasi Penerbit Perguruan Tinggi Indonesia)

no.004.098.1.06.2019

Cetakan Pertama, 2020

Hak cipta dilindungi undang-undang

Dilarang memperbanyak karya tulis ini dalam bentuk
dan dengan cara apapun tanpa ijin tertulis dari penerbit

Redaksi :

Politeknik Negeri Banjarmasin, Jl. Brigjen H. Hasan Basry,

Pangeran, Komp. Kampus ULM, Banjarmasin Utara

Telp: (0511)3305052

Email: press@poliban.ac.id

Diterbitkan pertama kali oleh :

Poliban Press, Banjarmasin, Oktober 2020

Dicetak oleh :

PERCETAKAN DEEPUBLISH

Jl.Rajawali, G. Elang 6, No 3, Drono, Sardonoarjo, Ngaglik, Sleman

Jl.Kaliurang Km.9,3 – Yogyakarta 55581

Telp/Faks: (0274) 4533427

Website: www.deepublish.co.id

www.penerbitdeepublish.com

E-mail: cs@deepublish.co.id

Katalog Dalam Terbitan (KDT)

Monika Handayani; Emy Iryanie —Cet. 1. — Pengantar Teknik Audit Berbantuan

Komputer: Banjarmasin: Poliban Press, Oktober 2020.

xv; 180 hlm.; 15.5x23 cm

UCAPAN TERIMA KASIH

Ucapan terima kasih kami sampaikan kepada Poliban Press karena telah mempercayakan proses percetakan buku *Pengantar Teknik Audit Berbantuan Komputer* kepada Penerbit Deepublish. Semoga buku ini dapat memberikan manfaat kepada seluruh pembaca dan kerja sama ini dapat terus terjalin.



PENGAUDITAN

KATA PENGANTAR

Puji syukur ke hadirat Allah Swt. atas limpahan rahmat dan karunianya sehingga buku *Pengantar Teknik Audit Berbantuan Komputer* tahun 2020 telah dapat diselesaikan. Buku ini merupakan pengantar bagi Mahasiswa Diploma Komputer Akuntansi.

Terima kasih disampaikan kepada Joni Riadi S.S.T., M.T. selaku Direktur Politeknik Negeri Banjarmasin dan Nurmahaludin, S.T., M.T. selaku Ketua Pusat Penelitian dan Pengabdian Masyarakat beserta sekretaris dan staf. Terima kasih juga disampaikan kepada Faris Ade Irawan, Reza Fauzan, Eko Sabar Prihatin, dan Rahma Indera yang telah berkontribusi dalam editing serta seluruh tim Poliban Press dan semua pihak yang telah ikut membantu dalam penyelesaian buku ini.

Kami menyadari masih terdapat kekurangan dalam buku ini untuk itu kritik dan saran terhadap penyempurnaan buku ini sangat diharapkan. Semoga buku ini dapat memberi manfaat bagi semua pihak.

Banjarmasin, September 2020

Poliban Press

PENGAUDITAN

PRAKATA

Puji syukur ke hadirat Tuhan Yang Maha Esa atas berkat rahmat dan hidayah-Nyalah buku ajar ini dapat diselesaikan dengan tepat waktu dan semoga bisa bermanfaat sebagai media ajar bagi para mahasiswa yang mengambil mata kuliah Pengauditan, khususnya untuk mahasiswa semester 4 (empat) Program Studi D-3 Komputerisasi Akuntansi di Jurusan Akuntansi Politeknik Negeri Banjarmasin, di samping itu buku ajar ini dapat digunakan sebagai salah satu literatur dalam memperkuat pemahaman mengenai Pengauditan dan Profesi Akuntan Publik, Audit Laporan Keuangan dan Tanggungjawab Auditor, Etika Profesional Akuntan Publik, Tujuan, Bukti, dan Kertas Kerja Audit, Penugasan dan Perencanaan Audit, Materialitas dan Risiko Audit, Strategi Audit Awal, Struktur Pengendalian Internal, Risiko, Pengauditan Sistem Pengolahan Data Elektronik, dan lain-lain.

Buku ajar ini disusun berdasarkan teori dan praktik yang di dapat oleh penulis baik dari bangku kuliah, maupun praktik di dunia kerja, beberapa kasus diambil dari hasil penelitian yang dilakukan dalam bidang pengauditan. Buku ajar ini juga dilengkapi dengan beberapa contoh soal dan video PowerPoint yang dapat dipelajari di *channel* YouTube.

Pada kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih kepada pihak-pihak yang telah memberikan dukungan dan kesempatan untuk membuat buku ajar ini. Besar harapan agar buku ini bisa bermanfaat bagi masyarakat secara umum dan mahasiswa yang mengambil mata kuliah Pengauditan maupun sebagai referensi untuk menyusun tugas akhir/skripsi.

Banjarmasin, 10 Juni 2019

Penulis

PENGAUDITAN

DAFTAR ISI

UCAPAN TERIMA KASIH.....	v
KATA PENGANTAR.....	vi
PRAKATA	vii
DAFTAR ISI.....	viii
BAB 1 PENGAUDITAN DAN JASA ASURANS	1
1.1. Definisi Pengauditan.....	1
1.2. Jenis-Jenis Pengauditan	2
1.3. Jenis-Jenis Auditor	3
1.4. Kantor Akuntan Publik	4
1.5. Struktur Kantor Akuntan Publik.....	5
1.6. Persyaratan Kantor Akuntan Publik di Indonesia.....	5
1.7. Organisasi Profesi Akuntan di Indonesia.....	7
1.8. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)	7
1.9. Standar Pengendalian Mutu	9
BAB 2 AUDIT LAPORAN KEUANGAN HISTORIS DAN	
 LAPORAN AUDITOR INDEPENDEN	12
2.1. Latar Belakang Audit Aporan Keuangan.....	12
2.2. Pihak-Pihak yang Berinteraksi dengan Auditor	13
2.3. Laporan Auditor	14
2.4. Jenis-Jenis Opini Auditor.....	15
BAB 3 KODE ETIK PROFESIONAL AKUNTAN	
 PUBLIK.....	20
3.1. Kode Etik Profesi Akuntan Publik	20
3.2. Prinsip Dasar	20
3.3. Aturan Etika Profesi	25

PENGAUDITAN

BAB 4	TUJUAN PENGAUDITAN DAN TANGGUNG JAWAB AUDITOR.....	54
	4.1. Tujuan Pengauditan Atas Laporan Keuangan	54
	4.2. Tanggung Jawab Manajemen.....	54
BAB 5	BUKTI AUDIT DAN KERTAS KERJA	60
	5.1. Definisi Bukti Audit	60
	5.2. Tipe Bukti Audit.....	62
	5.3. Keputusan yang Harus Diambil oleh Auditor Berkaitan dengan Bukti Audit.....	63
	5.4. Definisi Kertas Kerja	66
BAB 6	STRATEGI AUDIT AWAL.....	69
	6.1. Pengertian Strategi Audit Awal.....	69
	6.2. Unsur Strategi Audit Awal.....	70
	6.3. Pendekatan Substantif.....	70
	6.4. Pendekatan Risiko Pengendalian Rendah	71
	6.5. Perbandingan Dua Strategi.....	72
BAB 7	STRUKTUR PENGENDALIAN INTERNAL	73
	7.1. Pentingnya Pengendalian Internal	74
	7.2. Definisi Pengendalian Internal	74
	7.3. Kelemahan atau Keterbatasan yang Melekat pada Suatu Sistem (PI).....	75
	7.4. Pihak yang Bertanggung Jawab Atas Pengendalian Intern Suatu Entitas	76
	7.5. Komponen Struktur SPI.....	77
	7.6. Mendapatkan Pemahaman Tentang Komponen Struktur Pengendalian Internal	79
	7.6.1. Mengapa Auditor Perlu Memperoleh Pemahaman tentang Pengendalian Intern Kliennya?.....	79
	7.6.2. Pemahaman atas Pengendalian Intern	80
	7.6.3. Pemahaman atas Lingkungan Pengendalian	80

PENGAUDITAN

7.6.4. Pemahaman atas penaksiran risiko.....	80
7.7. Pengujian Tingkat Kepatuhan	81
7.8. Dokumentasi Informasi Tentang Pengendalian Intern yang Berlaku.....	81

BAB 8	RISIKO PENGENDALIAN DAN PENGUJIAN	
	PENGENDALIAN.....	83
8.1.	Penilaian Risiko Pengendalian	84
8.2.	Menetapkan Apakah Laporan Keuangan Bisa Diaudit atau Tidak.....	84
8.3.	Menetapkan Risiko Pengendalian dengan Didukung oleh Pemahaman yang Diperoleh.....	85
8.4.	Menggunakan Matrix Risiko Pengendalian untuk Menetapkan Risiko Pengendalian	86
8.5.	Mengidentifikasi Tujuan Audit	86
8.6.	Mengidentifikasi Pengendalian yang Ada	86
8.7.	Mengaitkan Pengendalian dengan Tujuan Audit yang Bersangkutan	87
8.8.	Mengidentifikasi dan Mengevaluasi Defisiensi Pengendalian, Defisiensi Signifikan, dan Defisiensi Material	89
8.9.	Mengidentifikasi Defisiensi, Defisiensi Signifikan, dan Kelemahan Material	91
8.10.	Mengaitkan Defisiensi Signifikan dan Kelemahan Material dengan Tujuan Audit yang Bersangkutan.....	92
8.11.	Menetapkan Risiko Pengendalian untuk Setiap Tujuan Audit yang Bersangkutan.....	92
8.12.	Pengomunikasian kepada Pihak yang Bersangkutan dengan Tata Kelola dan kepada Manajemen.....	93
8.13.	Komunikasi Kepada Pihak yang Bersangkutan dengan Tata Kelola.....	94

PENGAUDITAN

8.14.	Komunikasi kepada Manajemen	95
8.15.	Pengujian Pengendalian	96
8.16.	Perancangan dan Pelaksanaan Pengujian Pengendalian	97
8.17.	Prosedur-Prosedur Pengujian Pengendalian.....	99
8.18.	Luas Pengujian Pengendalian.....	102
8.19.	Saat Pengujian Pengendalian	103
8.20.	Penggunaan Bukti Audit yang Diperoleh dalam Audit Sebelumnya	104
8.21.	Penilaian Terhadap Efektivitas Operasi Pengendalian	106
8.22.	Memutuskan Rencana Risiko Deteksi dan Merancang Pengujian Substantif.....	107
BAB 9	PENENTUAN RISIKO DETEKSI	109
9.1.	Pengertian Risiko Deteksi	110
9.2.	Penentuan Risiko Deteksi	112
9.2.1.	Evaluasi atas Rencana Tingkat Pengujian Substantif	112
9.2.2.	Merevisi Rencana Risiko Deteksi	112
9.3.	Penetapan Risiko Deteksi Untuk Pengujian Substantif yang Berbeda atas Asersi yang Sama.....	113
9.4.	Perancangan Pengujian Substantif.....	113
9.5.	Sifat Pengujian Substantif.....	114
9.5.1.	Prosedur Analitis	114
9.5.2.	Pengujian Detail Transaksi	115
9.5.3.	Pengujian Detail Saldo-Saldo	115
9.6.	Saat Pengujian Substantif.....	116
9.6.1.	Pengujian Substantif Sebelum Tanggal Neraca.....	117
9.7.	Luas Pengujian Substantif.....	117
9.7.1.	Pengembangan Program Audit untuk Pengujian Substantif.....	118

PENGAUDITAN

9.8.	Program Audit Untuk Pengujian Substantif.....	118
9.8.1.	Rerangka Umum Pengembangan Program Audit untuk Pengujian Substantif.....	119
9.8.2.	Rerangka Umum untuk Pengembangan Program Audit untuk Pengujian Substantif.....	119
9.9.	Pertimbangkan Pilihan-Pilihan yang Berhubungan dengan Perancangan Pengujian Substantif:.....	120
9.10.	Pertimbangan-Pertimbangan Khusus dalam Perancangan Pengujian Substantif.....	121
BAB 10	PENGUJIAN SUBSTANTIF	125
10.1.	Pengujian Substantif.....	126
10.2.	Tujuan Pengujian Substantif.....	126
10.3.	Prosedur Analitis.....	127
10.4.	Pengujian Terinci Atas Saldo.....	128
10.5.	Asersi.....	128
10.5.1.	Asersi tentang Keberadaan atau Keterjadian (<i>Existence or Occurance</i>).....	129
10.5.2.	Asersi tentang Kelengkapan (<i>Completeness</i>).....	129
10.5.3.	Asersi tentang Hak dan Kewajiban (<i>Rights and Obligations</i>).....	129
10.5.4.	Asersi tentang Penilaian atau Alokasi (<i>Valuation and Allocation</i>).....	130
10.5.5.	Asersi tentang Penyajian dan Pengungkapan (<i>Presentation and Disclosure</i>).....	130
10.6.	Pengembangan Program Audit untuk Pengujian Substantif.....	130

PENGAUDITAN

10.7. Kerangka Umum Pengembangan Program Audit untuk Pengujian Substantif	131
10.7.1. Perencanaan Awal	131
10.7.2. Program Audit dalam Penugasan Pertama.....	132
10.8. Pertimbangan-Pertimbangan Khusus dalam Perancangan Pengujian Substantif.....	132
10.9. Pengujian Pengendalian dan Pengujian Substantif.....	135
10.9.1. Pengujian Pengendalian.....	135
10.9.2. Tipe Pengujian Pengendalian.....	136
10.9.3. Prosedur untuk Melaksanakan Pengujian Pengendalian	136
10.9.4. Lingkup Pengujian Pengendalian.....	136
10.9.5. Penentuan Risiko Pengendalian	137
10.9.6. Pengujian Substantif.....	137
10.9.7. Prosedur untuk Melaksanakan Pengujian Substantif	137
10.9.8. Sifat atau Jenis Pengujian Substantif.....	138
10.9.9. Pengujian Detail Saldo	138

BAB 11 SAMPLING AUDIT DALAM PENGUJIAN PENGENDALIAN..... 139

11.1. Sampel Representatif dan Sampel Nonrepresentatif	140
11.2. Sampling Statistik vs Sampling Nonstatistik dan Pemilihan Sampel Probabilistik vs Nonprobabilistik.....	141
11.3. Metode Pemilihan Sampel Nonprobabilistik dan Probabilistik	142
11.3.1. Sampel untuk Tingkat Pengecualian	144
11.4. Aplikasi Sampling Audit Nonstatistik	145
11.4.1. Merencanakan Sampel.....	145
11.4.2. Memilih Sampel dan Melaksanakan Prosedur Audit	145

PENGAUDITAN

11.5. Sampling Audit Statistik.....	146
11.6. Distribusi Sampling	146
BAB 12 SAMPLING AUDIT DALAM PENGUJIAN SUBSTANTIF.....	147
12.1. Pendekatan Sampling Statistik.....	149
12.2. Sampling Probabilitas Proporsional dengan Ukuran	149
12.3. Sampling Variabel Klasik	151
12.4. Sampling Nonstatistik dalam Pengujian Substantif	152
BAB 13 PENGAUDITAN SISTEM PENGOLAHAN DATA ELEKTRONIK	153
13.1. Pengertian Pengauditan PDE	154
13.2. Komponen-Komponen Sistem PDE.....	155
13.3. Sistem Program	155
13.4. Program Aplikasi.....	156
13.5. Pengoperasian dan Metode Pengolahan Data	158
13.6. Pengaruh PDE terhadap SPI.....	158
13.7. Mendapatkan Pemahaman SPI pada Sistem PDE.....	159
13.8. Menetapkan Risiko Pengendalian	160
13.8.1. Pengujian Pengendalian Pada Sistem PDE	162
13.8.2. Metodologi untuk Memenuhi Standar Pekerjaan Lapangan Kedua	166
13.9. Penghimpunan Pemahaman Struktur Pengendalian Intern	168
13.10. Pengumpulan dan Pengevaluasian Bukti	169
BAB 14 TEKNIK AUDIT BERBANTUAN KOMPUTER.....	171
14.1. Pengantar	171
14.2. Audit Dan TABK	172
14.3. Prosedur Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK).....	173

PENGAUDITAN

14.4. Pertimbangan Dalam Menggunakan TABK	174
14.5. Tahapan-Tahapan dalam Teknik Audit Berbantuan Komputer.....	175
14.6. Manfaat Teknik Audit Berbasis Komputer	176
14.7. Perbandingan Audit Manual dan Audit Komputer.....	176
DAFTAR PUSTAKA	178
GLOSARIUM	180

BAB 1

PENGAUDITAN DAN JASA ASURANS

1. Mampu memahami definisi pengauditan.
2. Mampu memahami jenis-jenis pengauditan.
3. Mampu menjelaskan jenis-jenis auditor.
4. Mampu menjelaskan persyaratan kantor akuntan publik dan persyaratan auditor menurut Undang-Undang No. 5 Tahun 2011.
5. Mampu menjelaskan Standar Profesional Akuntan Publik.

1.1. Definisi Pengauditan

Perkembangan praktik akuntansi dan pengauditan di Indonesia terjadi pada tahun 1973, yaitu ketika Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menetapkan Prinsip-prinsip Akuntansi Indonesia (PAI) dan Norma Pemeriksaan Akuntan (NPA). Pada tahun 1995 lahir Undang-undang Perseroan Terbatas yang mewajibkan suatu perseroan terbatas untuk menyusun laporan keuangan dan jika perseroan merupakan perusahaan publik, maka laporan keuangannya wajib di audit oleh akuntan publik.

Adapun definisi pengauditan adalah sbb:

Pengauditan adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan atau kejadian-kejadian ekonomi secara objektif untuk menentukan tingkat kepatuhan antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

PENGAUDITAN

1.2. Jenis-Jenis Pengauditan

Jasa Asurans

Jasa asurans (*assurance services*) adalah jasa profesional independen untuk memperbaiki kualitas informasi bagi para pengambil keputusan. Adapun jenis jasa asurans, antara lain:

1. Jasa atestasi

Jasa atestasi adalah jenis jasa asurans yang dilakukan oleh kantor akuntan publik berupa menerbitkan suatu laporan tertulis yang menyatakan kesimpulan tentang keandalan pernyataan tertulis yang dibuat oleh pihak lain. Ada 3 bentuk jasa atestasi, antara lain:

a. Audit atas laporan keuangan historis.

Audit atas laporan keuangan historis adalah pemberian jasa untuk menerbitkan laporan tertulis yang berisi pernyataan pendapat apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

b. *Review* atas laporan keuangan historis.

Review atas laporan keuangan historis merupakan salah satu jenis jasa atestasi dengan biaya yang lebih murah, karena menghasilkan asurans yang moderat atas laporan keuangan dan untuk mendapatkan asurans demikian dibutuhkan bukti audit yang lebih sedikit.

c. Jasa atestasi lainnya.

Jasa atestasi lainnya merupakan perluasan dari audit atas laporan keuangan, karena pemakai laporan keuangan membutuhkan asurans independen. Dalam setiap kasus, organisasi yang di audit harus menyediakan sebuah asersi sebelum akuntan dapat memberikan atestasi.

2. Jasa asurans lainnya

Jasa asurans lainnya mirip dengan jasa atestasi. Perbedaannya adalah bahwa akuntan publik tidak diminta untuk menerbitkan laporan tertulis dan asurans tidak mengenai keandalan pernyataan tertulis yang dibuat pihak lain dalam kaitannya dengan suatu kriteria tertentu.

PENGAUDITAN

Jasa Bukan Asurans

Jasa bukan asurans adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang di dalamnya tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan temuan atau bentuk lain keyakinan. Jenis jasa bukan asurans, antara lain jasa kompilasi, jasa perpajakan dan jasa konsultasi.

JENIS-JENIS AUDIT

Audit pada umumnya digolongkan menjadi 3, yaitu:

1. Audit laporan keuangan

Audit ini mempunyai tujuan utama untuk memberikan pendapat apakah laporan keuangan entitas telah disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Contohnya adalah audit laporan keuangan PT. XXX

2. Audit kepatuhan

Audit ini mempunyai tujuan utama untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah dilaksanakan sesuai dengan persyaratan, ketentuan atau peraturan tertentu. Contohnya adalah audit kepatuhan atas penerapan upah minimum regional yang sudah di tetapkan oleh Pemerintah Daerah.

3. Audit operasional

Audit ini mempunyai tujuan utama untuk mengukur efisiensi dan efektivitas kegiatan operasi entitas dalam hubungannya dengan pencapaian tujuan tertentu. Contohnya adalah audit operasional atas efisiensi dan efektivitas pembagian *shift* jam kerja.

1.3. Jenis-Jenis Auditor

1. Auditor Internal

Auditor internal adalah seorang auditor yang bekerja untuk suatu instansi atau perusahaan. Adapun beberapa tugas dari auditor internal adalah memeriksa dokumen keuangan internal perusahaan namun hanya dalam ruang lingkup yang cukup terbatas, dan juga bekerja untuk meningkatkan akurasi data keuangan perusahaan.

PENGAUDITAN

2. Auditor Independen

Auditor independen adalah anggota kantor akuntan publik yang bekerja secara eksternal untuk melayani masyarakat publik yang sedang membutuhkan jasa audit. Auditor independen tidak boleh dipengaruhi oleh pihak luar atau pihak mana pun. CPA adalah julukan untuk auditor independen di luar negeri.

3. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah seorang auditor yang bekerja melayani lembaga-lembaga atau perusahaan milik pemerintah. Beberapa tugas yang harus dikerjakan bagi auditor pemerintah antara lain adalah untuk mengawasi aliran keuangan dan praktik di lembaga atau instansi pemerintahan.

4. Auditor Forensik

Auditor forensik merupakan auditor yang bekerja di bidang spesialisasi dalam bidang kriminal keuangan. Pekerjaan yang biasa mereka lakukan adalah cenderung di dalam pemeriksaan dokumen-dokumen terkait dengan berbagai tindakan kriminal, seperti *money laundry* dan pelacakan sumber uang berasal.

5. Auditor Pajak

Auditor Pajak merupakan auditor di bawah Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Auditor ini memiliki tugas khusus untuk melakukan audit terhadap para wajib pajak tertentu apakah telah melakukan kewajibannya sesuai peraturan perundangan yang berlaku atau belum.

1.4. Kantor Akuntan Publik

Kantor akuntan publik adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan perundang-undangan dan mendapatkan ijin usaha berdasarkan Undang-undang akuntan publik. Akuntan publik dalam memberikan jasanya wajib mempunyai kantor akuntan publik (KAP) paling lambat 6 bulan sejak ijin akuntan publik diberikan, apabila dalam 6 bulan tidak mempunyai KAP maka ijin akuntan publik nya akan dicabut.

PENGAUDITAN

1.5. Struktur Kantor Akuntan Publik

Sebagian besar kantor akuntan publik dibangun dengan struktur organisasional serupa yang terdiri atas staff akuntan, akuntan senior, manajer, dan partner (rekan).

1. Auditor Staf

Orang tersebut biasanya digolongkan sebagai auditor staff (*staff auditor*) yang sering pula disebut asisten atau auditor junior. Auditor staf kerap kali melakukan tugas-tugas audit rutin yang rinci, namun mereka mempunyai pengalaman yang sangat terbatas.

2. Auditor Senior

Auditor senior disebut juga auditor penanggung jawab adalah auditor yang memenuhi syarat untuk memikul tanggung jawab atas perencanaan dan pelaksanaan audit serta penyusunan rancangan laporan auditor, yang akan dikaji ulang dan disetujui oleh manajer auditor dan *partner*. Auditor senior bertanggung jawab atas pekerjaan lapangan audit dan pada umumnya pengalaman dua sampai lima tahun dalam akuntansi publik.

3. Manajer

Manajer pada kantor akuntan publik biasanya mempunyai paling tidak lima tahun pengalaman dalam akuntansi publik. Manajer pada umumnya tidak berada di kantor klien untuk melakukan audit secara harian yang merupakan tanggung jawab auditor senior. Manajer dapat bertanggung jawab atas penyelidikan atau supervisi dua atau lebih perikaritan audit sekaligus.

4. Rekan (*partner*)

Rekan atau pemilik adalah orang-orang yang memiliki kantor akuntan publik. Mereka mengemban tanggung jawab penuh atas kegiatan-kegiatan kantor akuntan publik dan praktiknya serta memegang peran utama dalam pengembangan klien

1.6. Persyaratan Kantor Akuntan Publik di Indonesia

Bentuk usaha KAP sebagaimana diatur pada pasal 12 Undang-undang akuntan publik adalah:

PENGAUDITAN

1. Perseorangan.
2. Persekutuan perdata.
3. Firma
4. Bentuk usaha lain yang sesuai dengan karakteristik profesi akuntan publik yang diatur dalam undang-undang.

Adapun persyaratan kantor akuntan publik di Indonesia, menurut pasal 18 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 adalah sebagai berikut:

1. Mempunyai izin akuntan publik.
2. Merupakan anggota IAPI.
3. Memiliki paling sedikit Dua (2) orang tetap yang mempunyai tingkat pendidikan formal akuntansi paling rendah berijazah setara D-3 dan paling sedikit Satu (1) orang di antaranya memiliki ijazah sarjana.
4. Mempunyai NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak).
5. Mempunyai Sistem Pengendalian Mutu (SPM) Kantor Akuntan Publik yang memenuhi SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) dan paling tidak mencakup aspek kebijakan mengenai seluruh dari unsur pengendalian mutu.
6. Tempat domisili Pemimpin Kantor Akuntan Publik tidak berbeda dengan alamat domisili KAP.
7. Mempunyai bukti kepemilikan atau pun sewa kantor dan denah ruangan kantor yang bisa menunjukkan bahwa kantor terisolasi/terpisah dari kegiatan yang lain.
8. Membuat surat pernyataan bermeterai yang mencantumkan alamat, nama serta domisili kantor dan maksud serta tujuan pendirian kantor
9. Membuat Surat Permohonan, dan melengkapi formulir permohonan izin usaha KAP serta membuat surat pernyataan bermeterai yang menyatakan data yang disampaikan adalah benar.

Untuk KAP yang berbentuk persekutuan, selain syarat-syarat di atas, juga harus memenuhi syarat sebagai berikut:

PENGAUDITAN

1. Mempunyai NPWP KAP.
2. Mempunyai perjanjian kerja sama yang dicatat dan disahkan oleh notaris.
3. Mempunyai surat izin akuntan publik untuk Pemimpin dan Rekan akuntan publik.
4. Mempunyai tanda keanggotaan dari IAPI yang berlaku untuk Pemimpin dan Rekan akuntan publik.
5. Mempunyai surat persetujuan seluruh Rekan Kantor Akuntan Publik tentang penunjukan salah satu Rekan menjadi Pemimpin Rekan.
6. Mempunyai bukti tempat domisili Pemimpin Rekan dan Rekan Kantor Akuntan Publik.

1.7. Organisasi Profesi Akuntan di Indonesia

Pada tanggal 4 Juni 2007, secara resmi IAPI (Ikatan Akuntan Publik Indonesia) diterima sebagai anggota asosiasi yang pertama oleh IAI (Ikatan Akuntan Indonesia). Pada tanggal 5 Februari 2008, Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 mengakui IAPI sebagai organisasi profesi akuntan publik yang berwenang melaksanakan ujian sertifikasi akuntan publik, menyusun dan menerbitkan standar profesional dan etika akuntan publik, serta menyelenggarakan program pendidikan berkelanjutan bagi seluruh akuntan publik di Indonesia.

1.8. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)

Pada tanggal 1 Agustus 1994 lahirlah SPAP yang pertama, terdiri dari:

1. Standar *auditing*.
2. Standar atestasi.
3. Standar jasa akuntansi dan *review*.
4. Pedoman audit industri khusus.

Sejalan dengan era globalisasi, maka IAPI (Ikatan Akuntan Publik Indonesia) mengimplementasikan *International Standards on Auditing* (ISA) yang diterbitkan oleh *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) sebagai standar audit yang baru. Tanggal 1

PENGAUDITAN

Januari 2013 Indonesia secara resmi mengadopsi ISA sebagai standar audit di Indonesia. Secara umum yang lebih ditekankan pada buku ajar ini adalah standar *auditing*. Sepuluh standar *auditing* dibagi menjadi tiga kelompok, antara lain: 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 dalam Pernyataan Standar *Auditing* (PSA) No. 01 (SA Seksi 150) sebagai berikut:

1. Standar Umum
 - a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor.
 - b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
 - c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
2. Standar Pekerjaan Lapangan
 - a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya
 - b. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan selanjutnya untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur audit.
 - c. Auditor harus memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan prosedur audit agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan yang diaudit.

PENGAUDITAN

3. Standar Pelaporan

- a. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- b. Auditor dalam laporan auditnya harus mengidentifikasi mengenai keadaan di mana prinsip akuntansi tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya.
- c. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan secara informatif belum memadai, auditor harus menyatakan dalam laporan audit.
- d. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa pendapat tidak dapat diberikan. Jika auditor tidak dapat memberikan sesuatu pendapat, auditor harus menyebutkan bukti alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor.

1.9. Standar Pengendalian Mutu

Berikut ini adalah sembilan unsur pengendalian mutu:

UNSUR	IKHTISAR PERSYARATAN	CONTOH PROSEDURNYA
Independensi	Semua karyawan yang melibatkan dari dalam perjanjian kerja harus memenuhi persyaratan <i>kode etik jabatan</i> dari AICPA.	Setiap sekutu (partner) dan karyawan harus mengisi suatu "kuesioner tentang independensi" setiap tahun, seperti pemilikan saham dan keanggotaan dalam dewan direksi.
Penugasan karyawan dalam kontrak kerja	Setiap karyawan yang terlibat dalam perjanjian kerja harus memiliki tingkat pendidikan formal dan keahlian yang memadai.	Penugasan karyawan ditangani oleh seorang sekutu (partner) yang mengenal klien yang bersangkutan, dan dilakukan sekurang-kurangnya dua bulan sebelumnya.
Konsultasi	Apabila ada sekutu atau	Direktur kantor akuntan

PENGAUDITAN

UNSUR	IKHTISAR PERSYARATAN	CONTOH PROSEDURNYA
	karyawan yang menghadapi kesulitan teknis, prosedur yang ada harus sedemikian rupa hingga dapat dipastikan bahwa mereka akan mendapatkan pengarahan-pengarahan dari tenaga yang cukup ahli.	bersangkutan dalam bidang akuntansi dan <i>auditing</i> harus selalu siap untuk dimintai berkonsultasi dan harus sudah menyetujui semua perjanjian kerja sebelum semuanya terselesaikan.
Supervisi (pengawasan)	Dalam setiap perjanjian kerja harus ditetapkan kebijakan yang mengatur sistem pengawasan yang layak pada setiap jenjang kerja.	Program pemeriksaan yang akan dilaksanakan harus dipelajari dan disetujui oleh seorang sekutu bidang <i>auditing</i> sebelum dilaksanakannya pemeriksaan yang terinci.
Penerimaan karyawan	Semua pegawai baru harus mampu melaksanakan tugas-tugas dengan baik.	Semua calon pegawai harus diwawancarai dan disetujui oleh seorang partner bidang personalia dan sekutu lain yang akan membawahi calon bersangkutan dalam pekerjaannya.
Pengembangan keahlian	Setiap karyawan harus mengembangkan kemampuan profesionalnya agar dapat melaksanakan tugas-tugasnya dengan baik.	Setiap karyawan harus mengikuti pendidikan lanjutan sebanyak 40 jam dalam setahun ditambah beberapa jam lagi seperti yang disarankan oleh sekutu bidang personalia.
Promosi jabatan	Kebijakan mengenai promosi karyawan harus diatur sedemikian rupa untuk memastikan bahwa karyawan yang bersangkutan mampu menduduki jabatan yang baru.	Hasil kerja setiap karyawan dalam setiap perjanjian kerja harus selalu dievaluasi dan dicatat dalam laporan pribadinya masing-masing.
Hubungan dengan klien dengan calon	Semua calon klien dan klien yang ada saat ini harus selalu dievaluasi untuk memperkecil	Sebelum diterimanya seorang calon klien, suatu formulir evaluasi klien mengenal hal-

PENGAUDITAN

UNSUR	IKHTISAR PERSYARATAN	CONTOH PROSEDURNYA
klien	kemungkinan terjalannya hubungan dengan manajemen yang kejujurannya diragukan.	hal seperti komentar dari auditor yang terdahulu dan evaluasi manajemen, harus selalu diisi terlebih dahulu.
Inspeksi	Harus ada kebijakan dan prosedur tertentu untuk memastikan bahwa prosedur yang dimaksudkan untuk memenuhi kedelapan unsur pengendalian mutu lainnya dijalankan secara konsisten.	Sekutu di bidang pengendalian mutu harus selalu menguji prosedur-prosedur pengendalian mutu, setidaknya-tidaknya setiap tahun untuk memastikan bahwa kantor akuntan itu telah menaati semua prosedur tersebut dengan baik.

Latihan

1. Jelaskan hubungan antara jasa audit, jasa atestasi dan jasa asurans dan berikan contohnya?
2. Apakah perbedaan dan persamaan antara audit laporan keuangan, audit kepatuhan dan audit operasional?
3. Sebutkan jenis-jenis auditor yang ada di masyarakat dan jelaskan perbedaan tugas pokok antara masing-masing auditor?
4. Apakah perbedaan antara USAP dengan ujian profesional Akuntan yang diselenggarakan oleh IAI?
5. Mengapa Kantor Akuntan Publik perlu memiliki sistem pengendalian mutu?

BAB 2

AUDIT LAPORAN KEUANGAN HISTORIS DAN LAPORAN AUDITOR INDEPENDEN

1. Mampu menjelaskan kenapa audit diperlukan, serta manfaat dan keterbatasannya.
2. Mampu menjelaskan hubungan antara auditor dengan manajemen, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan auditor internal.
3. Mampu menjelaskan apa yang dimaksud dengan standar audit.
4. Mampu memahami isi laporan auditor independen.
5. Mampu memahami jenis-jenis opini auditor independen.

2.1. Latar Belakang Audit Aporan Keuangan

Kondisi-Kondisi yang Menyebabkan Timbulnya Kebutuhan Audit

Para pengguna laporan keuangan kadang-kadang meragukan kewajaran informasi yang ada di dalam laporan keuangan, antara lain karena:

1. Informasi dibuat oleh pihak lain.
2. Bias dan motivasi pembuat informasi.
3. Volume data.
4. Kerumitan transaksi.
5. Cara mengurangi risiko informasi.

Manfaat Ekonomis Suatu Audit

Adapun manfaat ekonomis audit laporan keuangan antara lain:

1. Memudahkan untuk akses ke pasar modal.
2. Biaya modal menjadi lebih rendah.
3. Mencegah terjadinya kekeliruan dan kecurangan.
4. Perbaikan dalam pengendalian dan operasional.

PENGAUDITAN

Keterbatasan Audit

Adanya keterbatasan biaya membuat audit tidak dapat dilakukan pada seluruh transaksi. Kondisi ini mendorong auditor untuk melakukan pengujian dengan menggunakan materialitas sebagai batasan. Selain itu adanya keterbatasan waktu membuat audit tidak dapat dilakukan pada seluruh transaksi.

2.2. Pihak-Pihak yang Berinteraksi dengan Auditor

Dalam audit laporan keuangan, auditor menjalin hubungan profesional dengan empat kelompok penting, yaitu:

1. Manajemen

Selama pelaksanaan audit, terdapat interaksi luas antara auditor dan manajemen untuk mendapatkan bukti yang diperlukan di dalam audit karena seringkali auditor memerlukan data rahasia tentang entitas. Pendekatan tipikal yang harus dilakukan auditor terhadap asersi manajemen dapat disebut keraguan manajemen (*profesional skepticism*). Yang berarti auditor tidak boleh tidak mempercayai asersi manajemen, namun juga tidak boleh begitu saja menerimanya tanpa memperhatikan kebenaran.

2. Dewan Direksi dan Komite Audit

Dewan direksi bertanggung jawab memastikan perusahaan dioperasikan dengan baik untuk kepentingan pemegang saham. Hubungan auditor dengan para direktur sebagian besar bergantung pada komposisi dewan itu sendiri.

3. Auditor Internal

Seorang auditor independen biasanya memiliki hubungan kerja yang dekat dengan auditor internal yang ada pada perusahaan klien. Pekerjaan auditor internal tidak dapat digunakan sebagai pengganti pekerjaan auditor independen, namun keduanya saling melengkapi. Untuk menentukan pengaruh pekerjaan audit internal terhadap audit, auditor independen harus, (1) mempertimbangkan kompetensi dan objektivitas auditor internal dan (2) mengevaluasi mutu pekerjaan auditor internal.

PENGAUDITAN

4. Pemegang Saham

Auditor memiliki tanggung jawab yang penting kepada para pemegang saham sebagai pengguna utama laporan audit.

2.3. Laporan Auditor

Laporan audit adalah hasil akhir dari proses audit, yaitu laporan yang menyatakan pendapat auditor mengenai kelayakan laporan keuangan perusahaan yang sudah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntan yang berlaku secara umum.

Bagian-Bagian dalam Laporan Auditor

1. Judul Laporan

Standar *auditing* mengharuskan pemberian judul dan harus memuat kata independen.

2. Alamat yang dituju laporan audit

Laporan biasanya ditujukan kepada perusahaan yang bersangkutan, pemegang saham, atau dewan direksinya.

3. Paragraf pendahuluan

Paragraf pertama ditujukan untuk tiga hal:

- a. Paragraf ini merupakan pernyataan sederhana bahwa KAP bersangkutan telah melaksanakan audit.
- b. Paragraf ini mencantumkan laporan keuangan yang diaudit, termasuk tanggal neraca, dan periode akuntansi untuk laporan rugi laba dan laporan arus kas.
- c. Paragraf ini menyatakan bahwa laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen dan tanggung jawab auditor hanyalah untuk menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit

4. Paragraf ruang lingkup

Menyatakan bahwa audit dirancang untuk dapat memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji yang material yaitu auditor hanya bertanggung jawab untuk mencari kekeliruan yang signifikan yang mempengaruhi keputusan pemakai laporan keuangan. Paragraf ini juga menyatakan bahwa

PENGAUDITAN

auditor telah mengevaluasi ketepatan standar akuntansi, estimasi, dan pengungkapan serta penyajian laporan keuangan. Jadi audit memberikan suatu tingkat keyakinan yang tinggi tetapi bukan merupakan jaminan.

5. Paragraf pendapat

Menyatakan bahwa yang diberikan adalah suatu pendapat dan bukan suatu pernyataan mutlak atau jaminan. Tujuannya adalah untuk menunjukkan bahwa kesimpulan yang diambil didasarkan atas pertimbangan profesional. Dalam paragraf ini auditor diminta untuk menyatakan pendapatnya mengenai laporan keuangan secara keseluruhan termasuk mengenai apakah perusahaan mengikuti standar-standar akuntansi yang berlaku umum.

6. Tanda tangan, nama, dan nomor register akuntan publik.

Nama ini menunjukkan partner akuntan publik atau auditor yang bertanggung jawab secara hukum dan jabatan atas mutu auditnya menurut standar profesional.

7. Tanggal laporan audit.

Tanggal yang dipakai adalah tanggal saat auditor telah menyelesaikan bagian terpenting dari prosedur *auditing* di lapangan. Tanggal ini menunjukkan sampai tanggal berapa setelah laporan keuangan auditor bertanggung jawab atas peninjauan terhadap peristiwa yang terjadi.

2.4. Jenis-Jenis Opini Auditor

1. Wajar Tanpa Pengecualian

Opini wajar tanpa pengecualian diberikan oleh auditor jika auditor tidak menemukan kesalahan yang material secara keseluruhan dari laporan keuangan dan laporan keuangan dibuat sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku (SAK). Dengan kata lain, laporan keuangan akan mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian jika memenuhi kondisi seperti berikut:

- a. Laporan keuangan lengkap
- b. Bukti audit yang dibutuhkan lengkap

PENGAUDITAN

- c. Ketiga standar umum telah diikuti sepenuhnya dalam perikatan kerja
- d. Laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku dan konsisten
- e. Tidak terdapat ketidakpastian yang cukup berarti mengenai perkembangan di masa depan (*going concern*).

2. Opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan

Opini jenis ini muncul ketika pada suatu keadaan tertentu, auditor harus menambahkan suatu paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan lain) dalam laporan auditnya. Auditor akan menyampaikan pendapat ini jika:

- a. Kurang konsistennya suatu entitas dalam menerapkan GAAP.
- b. Belum adanya aturan yang jelas sehingga laporan keuangan menyimpang dari SAK
- c. Di antara dua periode akuntansi terdapat perubahan yang material dalam penerapan prinsip akuntansi
- d. Data keuangan tertentu yang diharuskan ada oleh BAPEPAM tidak disajikan.

3. Opini Wajar Dengan Pengecualian

Dalam opini ini, auditor akan memberikan pendapat bahwa secara umum, laporan audit dan keuangan yang disajikan sudah wajar. Namun, dari semua hal yang material, terdapat suatu penyimpangan atau kekurangan pada pos tertentu sehingga harus dikecualikan. Hal tersebut terjadi jika:

- a. Bukti kurang cukup.
- b. Adanya pembatasan ruang lingkup.
- c. Terdapat penyimpangan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum (SAK).

PENGAUDITAN

4. Opini Tidak Wajar

Dalam opini tidak wajar, pendapat yang diberikan oleh auditor ketika laporan keuangan yang diterima secara keseluruhan tidak menyajikan posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu secara wajar dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku secara umum di Indonesia.

5. Opini Tidak Memberikan Pendapat

Dalam jenis opini ini, auditor merasa bahwa ruang lingkup pemeriksaannya dibatasi sehingga auditor tidak melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan standar audit yang ditetapkan IAI. Dalam pembuatan laporannya, auditor harus memberi penjelasan tentang pembatasan ruang lingkup oleh klien yang mengakibatkan auditor tidak dapat memberikan pendapat.

PENGAUDITAN

KANTOR AKUNTAN PUBLIK
ADIFIRMANSYAH DAN REKAN
REGISTERED PUBLIC ACCOUNTANT

Izin No. KEP. 742/KM/19/2015

LAPORAN NO. 11/CP/06/2015

Kepada Yth:
Dewan Direksi dan Pemegang Saham PT. ABC
Surabaya

LAPORAN AUDITOR INDEPENDEN

Kami telah mengaudit laporan keuangan PT ABC terlampir, yang terdiri dari laporan posisi keuangan tanggal 31 Desember 2014, serta laporan laba-rugi komprehensif, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, dan serta dilampirkan kebijakan akuntansi signifikan dan informasi penjelasan lainnya.

Tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan

Manajemen bertanggung jawab atas penyusunan dan penyajian wajar laporan keuangan tersebut sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia, dan atas pengendalian internal yang dianggap perlu oleh manajemen untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan yang bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan.

Tanggung jawab auditor

Tanggung jawab kami adalah untuk menyatakan suatu opini atas laporan keuangan tersebut berdasarkan audit kami. Kami melaksanakan audit kami berdasarkan Standar Audit yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia. Standar tersebut mengharuskan kami untuk mematuhi ketentuan etika serta melaksanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan tersebut bebas dari kesalahan penyajian material.


Suatu audit melibatkan pelaksanaan prosedur untuk memperoleh bukti audit tentang angka-angka dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Prosedur yang dipilih bergantung pada pertimbangan auditor, termasuk penilaian atas risiko kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Tidak selamanya penilaian risiko tersebut, auditor dapat mengidentifikasi pengendalian internal yang relevan dengan penyusunan dan penyajian wajar laporan keuangan, dan/atau menerapkan prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisinya, tetapi bukan untuk tujuan menyatakan opini atas keefektifan pengendalian internal entitas. Suatu audit juga mencakup pengevaluasian atas kebijakan kebijakan akuntansi yang digunakan dan kewajaran estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen, serta pengevaluasian atas penyajian laporan keuangan secara keseluruhan.

Kami yakin bahwa bukti audit yang telah kami peroleh adalah cukup dan tepat untuk menyatakan suatu basis bagi opini audit kami.

Opini

Menganut opini kami, laporan keuangan terlampir menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan PT ABC tanggal 31 Desember 2014, serta kinerja keuangan dan arus kasnya untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.

KAP Adi dan Rekan


Adi Firmansyah
Izin No. AP. 1212
Sidareja, 30 Maret 2015

Gedung Graha, Mita Regency B2G1, Kecamatan Bularan Sidoarjo

Contoh: Laporan Auditor Independen

PENGAUDITAN

Latihan Soal

1. Sebutkan faktor-faktor yang menyebabkan timbulnya kebutuhan akan audit laporan keuangan?
2. Jelaskan apa yang dimaksud dengan standar audit?
3. Sebutkan kondisi yang harus dipenuhi auditor agar dapat menerbitkan laporan dengan opini wajar tanpa pengecualian?
4. Sebutkan kondisi yang dapat menyebabkan auditor harus memodifikasi opini dalam laporan auditnya.
5. Sebutkan bagian-bagian dalam laporan auditor independen?

BAB 3

KODE ETIK PROFESIONAL AKUNTAN PUBLIK

Mahasiswa diharapkan mampu untuk memahami Kode Etik Profesional Akuntan Publik yang terdiri dari Prinsip Dasar dan Aturan Etika Akuntan Publik.

3.1. Kode Etik Profesi Akuntan Publik

Kode Etik Profesi Akuntan Publik adalah aturan etika yang harus diterapkan oleh anggota Institut Akuntan Publik Indonesia dan staf profesional (baik anggota IAPI maupun yang bukan anggota IAPI) yang bekerja pada satu Kantor Akuntan Publik (KAP).

Kode Etik Profesi Akuntan Publik terdiri dari dua bagian, yaitu bagian A dan bagian B. bagian A dari kode etik menetapkan prinsip dasar etika profesi, sedangkan bagian B memberikan ilustrasi mengenai penerapan kerangka konseptual tersebut pada situasi tertentu.

3.2. Prinsip Dasar

Prinsip dasar pada bagian A terdiri dari 5 prinsip, yaitu:

1. Integritas
2. Objektivitas
3. Kompetensi dan kehati-hatian profesional
4. Kerahasiaan
5. Perilaku profesional

1. Prinsip Integritas

- a. Prinsip integritas mewajibkan setiap Praktisi untuk tegas, jujur, dan adil dalam hubungan profesional dan hubungan bisnisnya.
- b. Praktisi tidak boleh terkait dengan laporan, komunikasi atau informasi lainnya yang diyakini terdapat:

PENGAUDITAN

- 1) Kesalahan yang material atau pernyataan yang menyesatkan.
 - 2) Pernyataan atau informasi yang diberikan secara tidak hati-hati.
 - 3) Penghilangan atau penyembunyian yang dapat menyesatkan atas informasi yang seharusnya diungkapkan.
- c. Praktisi tidak melanggar paragraph di atas jika ia memberikan laporan yang dimodifikasi atas hal-hal yang diatur dalam paragraph 110.2 tersebut.

2. Prinsip Objektivitas

- a. Prinsip objektivitas mengharuskan Praktisi untuk tidak membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.
- b. Praktisi mungkin di hadapkan pada situasi yang dapat mengurangi objektivitasnya. Karena beragamnya situasi tersebut, tidak mungkin untuk mendefinisikan setiap situasi tersebut. Setiap Praktisi harus menghindari setiap hubungan yang bersifat subjektif yang dapat mengakibatkan pengaruh yang tidak layak terhadap pertimbangan profesionalnya.

3. Prinsip Kompetensi Serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional

- a. Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional mewajibkan setiap Praktisi untuk:
 - 1) Memelihara pengetahuan dan keahlian profesional yang dibutuhkan untuk menjamin pemberian jasa profesional yang kompeten kepada klien atau pemberi kerja.
 - 2) Menggunakan kemahirannya dengan seksama sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.
- b. Pemberian jasa profesional yang kompeten membutuhkan pertimbangan yang cermat dalam menerapkan pengetahuan dan

PENGAUDITAN

keahlian profesional. Kompetensi profesional dapat dibagi menjadi dua tahap yang terpisah sebagai berikut:

- 1) Pencapaian kompetensi profesional.
 - 2) Pemeliharaan kompetensi profesional.
- c. Pemeliharaan kompetensi profesional membutuhkan kesadaran dan pemahaman yang berkelanjutan terhadap perkembangan teknis profesi dan perkembangan bisnis yang relevan.
 - d. Siap kecermatan dan kehati-hatian profesional mengharuskan setiap Praktisi untuk bersikap dan bertindak secara hati-hati, menyeluruh dan tepat waktu sesuai dengan persyaratan penugasan.
 - e. Setiap Praktisi harus memastikan tersedianya pelatihan dan penyeliaan yang tepat bagi mereka yang bekerja di bawah wewenang dalam kapasitas profesional.
 - f. Bila dipandang perlu, Praktisi harus menjelaskan keterbatasan jasa profesional yang diberikan kepada klien, pemberi kerja atau pengguna jasa profesional lainnya untuk menghindari terjadinya kesalahafsiran atas pernyataan pendapat yang terkait dengan jasa profesional yang diberikan.

4. Prinsip Kerahasiaan

- a. Prinsip kerahasiaan mewajibkan setiap Praktisi untuk tidak melakukan tindakan sebagai berikut:
 - 1) Mengungkapkan informasi yang bersifat rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis kepada pihak di luar KAP tempatnya bekerja tanpa adanya wewenang khusus. Kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkannya sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku,
 - 2) Menggunakan informasi yang bersifat rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis untuk keuntungan pribadi atau pihak ketiga.
- b. Setiap Praktisi harus tetap menjaga kerahasiaan, termasuk dalam lingkungan sosialnya. Setiap Praktisi harus waspada terhadap

PENGAUDITAN

kemungkinan pengungkapan yang tidak disengaja, terutama dalam situasi yang melibatkan hubungan jangka panjang dengan rekan bisnis maupun anggota keluarga langsung atau anggota keluarga dekatnya.

- c. Setiap Praktisi harus menjaga kerahasiaan informasi yang diungkapkan calon klien atau pemberi kerja.
- d. Setiap Praktisi harus mempertimbangkan pentingnya kerahasiaan informasi terjaga dalam KAP atau jaringan KAP tempat bekerja.
- e. Setiap Praktisi harus menerapkan semua prosedur yang dianggap perlu untuk memastikan terlaksananya prinsip kerahasiaan oleh mereka yang bekerja di bawah wewenangnya, serta pihak lain yang memberikan saran dan bantuan profesionalnya.
- f. Kebutuhan akan mematuhi prinsip kerahasiaan terus berlanjut, bahkan setelah berakhirnya hubungan antara Praktisi dengan klien atau pemberi kerja. Ketika berpindah kerja atau memperoleh klien baru, Praktisi berhak untuk menggunakan pengalaman yang diperoleh sebelumnya. Namun demikian, Praktisi tetap tidak boleh menggunakan atau mengungkapkan setiap informasi yang bersifat rahasia yang diperoleh sebelumnya dari hubungan profesional atau hubungan bisnis.
- g. Di bawah ini merupakan situasi-situasi yang mungkin mengharuskan Praktisi untuk mengungkapkan informasi yang bersifat rahasia atau ketika pengungkapan tersebut dianggap tepat:
 - 1) Pengungkapan yang diperbolehkan oleh hukum dan disetujui oleh klien.
 - 2) Pengungkapan yang diharuskan oleh hukum, sebagai contoh:
 - Pengungkapan dokumen atau bukti lainnya dalam sidang pengadilan, atau
 - Pengungkapan kepada otoritas publik yang tepat mengenai suatu pelanggaran hukum.
 - 3) Pengungkapan yang terkait dengan kewajiban profesional untuk mengungkapkan, selama tidak dilarang oleh ketentuan hukum:

PENGAUDITAN

- Dalam mematuhi pelaksanaan penelaahan mutu yang dilakukan oleh organisasi profesi atau regulator,
 - Dalam menjawab pertanyaan atau investigasi yang dilakukan oleh organisasi profesi atau regulator,
 - Dalam melindungi kepentingan profesional Praktisi dalam sidang pengadilan, atau
 - Dalam mematuhi standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku.
- h. Dalam memutuskan untuk mengungkapkan informasi yang bersifat rahasia, setiap Praktisi harus mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:
- 1) Dirugikan tidaknya kepentingan semua pihak, termasuk pihak ketiga, jika klien atau pemberi kerja mengizinkan pengungkapan informasi oleh Praktisi.
 - 2) Diketahui tidaknya semua informasi yang relevan. Ketika fakta atau kesimpulan tidak didukung bukti atau ketika informasi tidak lengkap, pertimbangan profesional harus digunakan untuk menentukan jenis pengungkapan yang harus dilakukan.
 - 3) Jenis komunikasi diharapkan dan pihak yang dituju. Setiap Praktisi harus memastikan tepat tidaknya pihak yang dituju dalam komunikasi tersebut.

5. Prinsip Perilaku Profesional

- a. Prinsip perilaku profesional mewajibkan setiap Praktisi untuk mematuhi setiap ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku, serta menghindari setiap tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Hal ini mencakup setiap tindakan yang dapat mengakibatkan terciptanya kesimpulan yang negatif oleh pihak ketiga yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, yang dapat menurunkan reputasi profesi.
- b. Dalam memasarkan dan mempromosikan diri dan pekerjaan, setiap Praktisi tidak boleh merendahkan martabat profesi. Setiap

PENGAUDITAN

Praktisi harus bersikap jujur dan tidak boleh bersikap atau melakukan tindakan sebagai berikut:

- 1) Membuat pernyataan yang berlebihan mengenai jasa profesional yang dapat diberikan, kualifikasi yang dimiliki, atau pengalaman yang telah diperoleh.
- 2) Membuat pernyataan yang merendahkan atau melakukan perbandingan yang tidak didukung bukti terhadap hasil pekerjaan Praktisi lain.

3.3. Aturan Etika Profesi

Bagian B Kode Etik memuat aturan etika profesi yang terdiri dari 10 seksi yang tersebar dalam 224 paragraf. Sepuluh seksi dalam Bagian B Kode Etik tersebut meliputi:

1. Seksi 200 Ancaman dan Pencegahan.
2. Seksi 210 Penunjukan Praktisi, KAP atau Jaringan KAP.
3. Seksi 220 Benturan Kepentingan.
4. Seksi 230 Pendapat Kedua..
5. Seksi 240 Imbalan Jasa Profesional dan Bentuk Remunerasi.
6. Seksi 250 Pemasaran Jasa Profesional..
7. Seksi 260 Penerimaan Hadiah atau Bentuk Keramahmataman.
8. Seksi 270 Penyimpanan Aset Milik Klien.
9. Seksi 280 Objektivitas-Semua Jasa Profesional.
10. Seksi 290 Independensi dalam Perikatan *Assurance*.

1. Seksi 200 Ancaman & Pencegahan

- a. Setiap Praktisi tidak boleh terlibat dalam setiap bisnis, pekerjaan, atau aktivitas yang dapat mengurangi integritas, objektivitas, atau reputasi profesinya.
- b. Kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terancam oleh berbagai situasi, sebagai berikut: ancaman kepentingan pribadi, ancaman telaah pribadi, ancaman kedekatan & ancaman intimidasi. Ancaman-ancaman tersebut telah dibahas di bagian A dari kode etik ini. Sifat dan signifikansi ancaman sangat beragam,

PENGAUDITAN

tergantung dari sifat dan jenis jasa profesional di bawah ini: klien audit laporan keuangan, klien *assurance* selain klien audit laporan keuangan & klien selain klien *assurance*.

- c. Contoh-contoh situasi yang dapat menimbulkan ancaman pribadi mencakup antara lain: Penemuan kesalahan yang signifikan ketika dilakukan pengevaluasian kembali hasil kerja Praktisi, Pelaporan mengenai operasi sistem keuangan setelah keterlibatan Praktisi dalam perancangan atau pengimplementasiannya, Keterlibatan Praktisi dalam penyusunan data yang digunakan, Anggota tim *assurance* sedang menjabat, atau belum lama ini pernah menjabat, sebagai direksi atau pejabat klien, dan anggota tim *assurance* sedang dipekerjakan atau belum lama ini pernah dikerjakan oleh klien pada suatu kedudukan yang mempunyai pengaruh langsung dan signifikan atas hal pokok dari perikatan.
- d. Contoh-contoh yang dapat menimbulkan ancaman advokasi mencakup antara lain: Mempromosikan saham suatu entitas yang efeknya tercatat di bursa “Emitmen” yang merupakan klien audit laporan keuangan, Memberikan nasihat hukum kepada klien *assurance* yang dalam litigasi atau perselisihan dengan pihak ketiga.
- e. Contoh-contoh situasi yang dapat menimbulkan ancaman kedekatan mencakup antara lain: Anggota tim perikatan merupakan anggota keluarga langsung atau anggota keluarga dekat dari direktur atau pejabat klien, anggota tim perikatan merupakan anggota keluarga langsung atau anggota keluarga dekat dari karyawan klien yang berpengaruh langsung dari pokok perikatan, mantan rekan KAP atau jaringan KAP yang menjadi direktur, pejabat atau karyawan klien yang berpengaruh langsung pada pokok dari perikatan, anggota tim perikatan menerima hadiah atau perlakuan istimewa dari klien, kecuali nilainya jelas tidak signifikan & hubungan yang berlangsung lama antara pejabat senior KAP atau jaringan KAP dengan klien *assurance*.

PENGAUDITAN

- f. Contoh-contoh situasi yang dapat menimbulkan ancaman intimidasi mencakup antara lain: Ancaman atas pemutusan perikatan atau penggantian tim perikatan, ancaman atas litigasi & ancaman melalui penekanan atau pengurangan lingkup pekerjaan.
- g. Praktisi mungkin menghadapi situasi yang dapat menimbulkan ancaman khusus terhadap kepatuhan satu atau lebih prinsip dasar etika profesi dan sikap Praktisi harus selalu waspada terhadap ancaman khusus tersebut, baik dalam hubungan profesional maupun hubungan bisnisnya.
- h. Pencegahan yang dapat menghilangkan ancaman tersebut atau mengurangnya ke tingkat yang dapat diterima dapat diklasifikasikan sebagai berikut: pencegahan yang dibuat oleh profesi, perundang-undangan, atau peraturan; dan pencegahan dalam lingkungan kerja.
- i. Contoh-contoh pencegahan yang dibuat oleh profesi, perundang-undangan atau peraturan telah dijelaskan pada paragraf 100.12 dari kode etik ini. Dalam lingkungan kerja, pencegahan yang tepat sangat beragam, tergantung pada situasinya. Pencegahan lingkungan kerja terdiri dari pencegahan pada tingkat institusi dan pada tingkat perikatan. Setiap Praktisi harus menggunakan pertimbangannya secara seksama untuk menentukan cara terbaik dalam menghadapi ancaman yang telah diidentifikasi dan mempertimbangkan juga dapat tidaknya pertimbangan tersebut diterima oleh pihak ketiga yang rasional & pencegahan pada tingkat institusi dalam lingkungan kerja mencakup antara lain: Kepemimpinan KAP dan jaringan KAP yang menekankan pentingnya kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, kepemimpinan KAP dan jaringan KAP yang memastikan terjaganya tindakan atau melindungi kepentingan publik oleh anggota tim *assurance*, kebijakan dan prosedur untuk menerapkan dan membantu pengendalian mutu perikatan, kebijakan yang terdokumentasi mengenai pengidentifikasian ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, pengevaluasian

PENGAUDITAN

signifikan ancaman serta pengidentifikasian dan penerapan pencegahan untuk menghilangkan ancaman, Untuk KAP yang melakukan perikatan *assurance* kebijakan independensi yang terdokumentasi mengenai pengidentifikasian ancaman terhadap independensi, Kebijakan dan prosedur internal yang terdokumentasi yang memastikan terjaganya kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi &Kebijakan dan prosedur untuk memastikan pengidentifikasian kepentingan atau hubungan antara anggota tim perikatan dan KAP atau jaringan KAP dengan klien, dsb.

- j. Pencegahan pada tingkat perikatan dalam lingkungan kerja mencakup antara lain: Melibatkan Praktisi lainnya untuk menelaah hasil pekerjaan yang telah dilakukan untuk memberikan saran yang diperlukan, melakukan konsultasi dengan pihak ketiga yang independen, organisasi profesi, atau Praktisi lainnya, mendiskusikan isu-isu etika profesi dengan pejabat klien yang bertanggung jawab atas kelola perusahaan, mengungkapkan kepada pejabat klien yang bertanggung jawab atas kelola perusahaan mengenai sifat dan besaran imbalan jasa profesional yang dikenakan.
- k. Praktisi dalam mengendalikan juga pencegahan yang telah diterapkan oleh klien, tergantung dari sifat penugasannya.
- l. Pencegahan dalam sistem prosedur yang telah diterapkan oleh klien mencakup antara lain: Pihak dalam organisasi klien selain manajemen meratifikasi atau menyetujui penunjukan KAP atau jaringan KAP & klien memiliki karyawan yang kompeten dengan pengalaman dan senioritas yang menandai untuk mengambil keputusan manajemen, dst.

2. Seksi 210 Penunjukan Praktisi, KAP atau Jaringan KAP

Penerimaan Klien:

- a. Sebelum menerima suatu klien baru, setiap Praktisi harus mempertimbangkan potensi terjadinya ancaman terhadap

PENGAUDITAN

kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi yang diakibatkan oleh diterimanya kain tersebut.

- b. Isu-isu yang terdapat pada klien yang jika diketahui dapat mengancam kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi mencakup antara lain keterlibatan klien dalam aktivitas ilegal, kecurangan atau pelaporan keuangan yang tidak lazim.
- c. Signifikansi setiap ancaman harus dievaluasi.
- d. Pencegahan yang tepat.
- e. Setiap Praktisi harus menolak untuk menerima suatu perikatan.
- f. Keputusan untuk menerima suatu klien harus ditelaah secara berkala.

Penerimaan perikatan:

- a. Suatu Praktisi hanya boleh memberikan jasa profesionalnya jika memiliki kompetensi untuk melaksanakan perikatan tersebut.
- b. Setiap Praktisi harus mengevaluasi signifikansi setiap ancaman yang diidentifikasi dan, jika ancaman tersebut merupakan ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima.
- c. Setiap Praktisi harus mengevaluasi keandalan dari saran atau pekerjaan tenaga ahli jika ia menggunakan saran atau pekerjaan tersebut dalam melaksanakan keterikatannya.
- d. Setiap Praktisi tidak diperkenankan untuk menerima dan melaksanakan perikatan *assurance* yang jenis periode dan jenis prinsip-prinsip yang berlaku umum.
- e. Seorang Praktisi yang ditunjuk untuk menggantikan Praktisi lain atau seorang Praktisi yang sedang mempertimbangkan untuk mengikuti tender perikatan dari calon klien yang sedang dalam perikatan dalam Praktisi lain harus menentukan ada tidaknya alasan profesional atau alasan lainnya untuk tidak menerima perikatan tersebut.

PENGAUDITAN

- f. Signifikan setiap ancaman harus selalu dievaluasi.
- g. Setiap Praktisi Pendahulu harus menjaga prinsip kerahasiaan.
- h. Jika tidak memperoleh persetujuan dari klien, Praktisi Pendahulu tidak boleh memberikan informasi mengenai klien kepada Praktisi Pengganti. Seksi 140 dari Kode Etik mengatur situasi dan kondisi yang memperbolehkan Praktisi untuk mengungkapkan informasi yang bersifat rahasia.
- i. Jika ancaman yang diidentifikasi merupakan ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut atau mengurangnya ke tingkat yang dapat diterima.
- j. Pencegahan yang dapat dilakukan oleh Praktisi Pengganti dalam paragraph 210.14 dari Kode Etik mencakup: Mendiskusikan hal-hal yang berhubungan dengan klien secara lengkap dan terbuka dengan Praktisi Pendahulu, meminta Praktisi Pendahulu untuk memberikan informasi mengenai hal-hal yang berhubungan dengan klien yang diketahuinya yang relevan bagi Praktisi Pengganti, sebelum Praktisi Pengganti memutuskan untuk menerima perikatan tersebut & ketika menanggapi permintaan untuk tender, Praktisi Pengganti harus mencantumkan dalam dokumen tendernya persyaratan mengenai komunikasi dengan Praktisi Pendahulu sebelum menerima perikatan dengan tujuan untuk menanyakan ada tidaknya alasan profesional atau alasan lainnya untuk tidak menerima perikatan tersebut.
- k. Pada umumnya Praktisi Pengganti harus memperoleh persetujuan dari calon klien, sebaiknya secara tertulis sebelum melakukan komunikasi dengan Praktisi Pendahulu. Jika persetujuan telah diberikan oleh calon klien maka Praktisi Pendahulu harus mematuhi semua ketentuan hukum dan peraturan lain yang relevan yang berlaku. Informasi yang diberikan harus disampaikan dengan jujur dan jelas.

PENGAUDITAN

- l. Jika ancaman tidak dapat dihilangkan atau dikurangi ke tingkat yang dapat diterima melalui penerapan pencegahan, maka Praktisi Pengganti harus menolak perikatan yang ditawarkan, kecuali jika Praktisi Pengganti mempunyai keyakinan yang kuat mengenai dapat diperolehnya informasi yang diperlukan untuk mengevaluasi ancaman tersebut dengan cara lain.
- m. Praktisi Pengganti dapat diminta untuk melakukan pekerjaan yang bersifat sebagai pelengkap atau merupakan pekerjaan tambahan dari Praktisi Pendahulu. Pencegahan terhadap ancaman ini mencakup pemberitahuan kepada Praktisi Pendahulu mengenai pekerjaan yang akan dilakukan dengan tujuan untuk memberikan kesempatan kepada Praktisi Pendahulu untuk menyediakan semua informasi yang relevan agar Praktisi Pengganti dapat melaksanakan pekerjaannya dengan baik.

3. Seksi 220 Benturan Kepentingan

- a. Setiap Praktisi harus mengambil langkah-langkah yang diperlukan untuk mengidentifikasi setiap situasi yang dapat menimbulkan benturan kepentingan karena situasi tersebut dapat menimbulkan ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi.
- b. Setiap Praktisi harus mengevaluasi signifikansi setiap ancaman. Pengevaluasian harus dilakukan sebelum menerima atau meneruskan hubungan dengan klien atau perikatan dan mencakup pertimbangan mengenai ada tidaknya kepentingan bisnis atau hubungan dengan klien atau pihak ketiga yang dapat menimbulkan ancaman.
- c. Pencegahan yang dilakukan oleh Praktisi mencakup sebagai berikut: Memberitahukan klien mengenai setiap kepentingan atau kegiatan bisnis KAP atau Jaringan KAP yang dapat menimbulkan benturan kepentingan dan memperoleh persetujuan dari klien untuk melanjutkan hubungan dengan klien berdasarkan kondisi tersebut, Memberitahukan semua pihak yang relevan yang teridentifikasi mengenai pemberian jasa profesional oleh Praktisi

PENGAUDITAN

kepada dua atau lebih klien yang kepentingannya saling berbenturan dan memperoleh persetujuan dari klien untuk melanjutkan hubungan dengan klien berdasarkan kondisi tersebut & Memberitahukan klien mengenai pemberian jasa profesional oleh Praktisi secara tidak eksklusif untuk suatu klien dan memperoleh persetujuan dari klien untuk bertindak demikian.

- d. Pencegahan tambahan yang harus dipertimbangkan: Penggunaan tim perikatan yang terpisah dalam memberikan jasa profesional kepada klien-klien yang kepentingannya saling berbenturan, penetapan prosedur untuk mencegah akses informasi oleh pihak yang tidak berhak, penetapan pedoman yang jelas bagi anggota tim perikatan mengenai keamanan dan kerahasiaan data, penggunaan perjanjian kerahasiaan yang ditandatangani oleh setiap rekan dan staf KAP atau jaringan KAP & penelaahan secara berkala atas penerapan pencegahan oleh pejabat senior KAP atau Jaringan KAP yang tidak terlibat dalam perikatan
 - e. Jika benturan kepentingan menyebabkan ancaman terhadap satu atau lebih prinsip dasar etika profesi, maka Praktisi harus menolak untuk menerima perikatan tersebut atau bahkan mengundurkan diri dari satu atau lebih perikatan yang berbenturan kepentingan tersebut
 - f. Jika klien tidak memberikan persetujuan kepada Praktisi sehubungan dengan permohonan Praktisi untuk memberikan jasa profesionalnya kepada pihak lain yang kepentingannya berbenturan, maka Praktisi tidak boleh melanjutkan pemberian jasa profesionalnya kepada salah satu dari pihak tersebut
- 4. Seksi 230 Pendapat Kedua:**
- a. Ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika data terjadi ketika Praktisi diminta untuk memberikan pendapat kedua mengenai penerapan akuntansi, *auditing*, pelaporan atau standar/prinsip lain untuk keadaan atau transaksi tertentu oleh, atau untuk kepentingan pihak-pihak selain klien. Signifikansi ancaman

PENGAUDITAN

akan tergantung dari kondisi yang melingkupi permintaan pendapat kedua, serta seluruh fakta dan asumsi lain yang tersedia yang terkait dengan pendapat profesional yang diberikan.

- b. Setiap Praktisi harus mengevaluasi signifikansi setiap ancaman dan jika ancaman tersebut merupakan ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang harus dipertimbangkan untuk menghilangkan ancaman tersebut mencakup: meminta persetujuan dari klien untuk menghubungi Praktisi yang memberikan pendapat pertama, menjelaskan mengenai dan keterbatasan pendapat yang diberikan kepada klien & memberikan salinan pendapat memberikan pendapat pertama kepada Praktisi yang memberikan pendapat pertama.
- c. Jika perusahaan atau entitas yang meminta pendapat tidak memberikan persetujuannya kepada Praktisi yang memberikan pendapat kedua untuk melakukan komunikasi dengan Praktisi yang memberikan pendapat pertama, maka Praktisi memberikan pendapat kedua harus mempertimbangkan seluruh fakta dan kondisi untuk menentukan tepat tidaknya pendapat kedua diberikan.

5. Seksi 240 Imbalan Jasa Profesional dan Bentuk Remunerasi Lainnya

- a. Dalam melakukan negosiasi mengenai jasa profesional yang diberikan, Praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa profesional yang dipandang sesuai. Ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terjadi dari besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan.
- b. Signifikansi ancaman akan tergantung dari beberapa factor seperti besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan, serta jenis dan lingkup jasa profesional yang diberikan.
- c. Sehubungan dengan potensi ancaman, pencegahan yang harus dipertimbangkan mencakup: membuat klien menyadari persyaratan dan kondisi perikatan, terutama dasar penentuan

PENGAUDITAN

besaran imbalan jasa profesional, serta jenis dan lingkup jasa profesional yang diberikan, mengalokasikan waktu yang memadai dan menggunakan staf yang kompeten dalam perikatan tersebut & imbalan jasa profesional yang bersifat kontinjen digunakan secara luas untuk jasa profesional tertentu selain jasa *assurance*, dalam situasi tertentu dapat menimbulkan ancaman yaitu ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas.

- d. Signifikansi ancaman akan tergantung dari beberapa faktor yaitu: Sifat perikatan, rentang besaran imbalan jasa profesional yang dimungkinkan, dasar penetapan besaran imbalan jasa profesional & ada tidaknya penelaahan hasil pekerjaan oleh pihak ketiga yang independen
- e. Signifikansi setiap ancaman harus dievaluasi, maka pencegahan yang harus dipertimbangkan: Perjanjian tertulis dengan klien yang dibuat di muka mengenai dasar penentuan imbalan jasa profesional, pengungkapan kepada pihak pengguna hasil pekerjaan Praktisi mengenai dasar penentuan imbalan jasa profesional, kebijakan dan prosedur pengendalian mutu & penelaahan oleh pihak ketiga yang objektif terhadap hasil pekerjaan Praktisi.
- f. Dalam situasi tertentu, seorang Praktisi dapat menerima imbalan jasa profesional rujukan atau komisi yang terkait dengan diterimanya suatu perikatan.
- g. Praktisi dapat membayar imbalan jasa profesional rujukan untuk mendapatkan klien atau perikatan.
- h. Praktisi tidak boleh membayar atau menerima imbalan jasa profesional rujukan atau komisi, kecuali jika Praktisi telah menerapkan pencegahan sebagai berikut: Mengungkapkan kepada klien mengenai perjanjian pembayaran atau penerimaan imbalan jasa profesional rujukan kepada Praktisi lain atas suatu perikatan, memperoleh persetujuan di muka dari klien mengenai penerimaan komisi dari pihak ketiga atas penjualan barang atau jasa kepada klien.

PENGAUDITAN

- i. Praktisi dapat membeli seluruh atau sebagian kepemilikan KAP atau Jaringan KAP lain dengan melakukan pembayaran kepada individu yang sebelumnya memiliki KAP atau Jaringan KAP.
- 6. Seksi 250 Pemasaran Jasa Profesional:**
- a. Ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terjadi ketika mendapatkan suatu perikatan melalui iklan atau bentuk pemasaran lainnya.
 - b. Praktisi tidak boleh mendiskreditkan profesi dalam memasarkan jasa profesionalnya, harus bersikap jujur dan tidak boleh melakukan tindakan: Membuat pernyataan yang berlebihan mengenai jasa profesional yang dapat diberikan, kualifikasi yang dimiliki atau pengalaman yang diperoleh, Membuat pernyataan yang merendahkan atau melakukan perbandingan yang tidak didukung bukti terhadap hasil pekerjaan Praktisi lain.
- 7. Seksi 260 Penerimaan Hadiah atau Bentuk Keramah-tamahan Lainnya**
- a. Praktisi maupun anggota keluarga langsung atau anggota keluarga dekatnya mungkin saja ditawari hadiah atau bentuk keramah-tamahan lainnya oleh klien. Penerimaan pemberian tersebut dapat menimbulkan ancaman terhadap kepatuhan prinsip dasar etika profesi, sebagai contoh, ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas dapat terjadi ketika hadiah dari klien diterima.
 - b. Signifikansi ancaman sangat beragam, tergantung dari sifat, nilai dan maksud di balik pemberian tersebut. Jika pemberian tersebut disimpulkan oleh pihak ketiga yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan sebagai pemberian yang secara jelas tidak signifikan, maka Praktisi dapat menyimpulkan pemberian tersebut sebagai pemberian yang diberikan dalam kondisi normal, yaitu pemberian yang tidak dimaksudkan untuk mempengaruhi pengambilan keputusan untuk memperoleh informasi.

PENGAUDITAN

- c. Jika ancaman yang di evaluasi merupakan ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut atau mengurangnya ke tingkat yang dapat diterima.

8. Seksi 270 Penyimpanan Aset Milik Klien

- a. Setiap Praktisi tidak boleh mengambil tanggung jawab penyimpanan ketentuan uang atau aset lainnya milik klien, kecuali diperbolehkan oleh ketentuan hukum yang berlaku dan jika demikian. Praktisi wajib menyimpan aset tersebut sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku.
- b. Penyimpanan aset milik klien dapat menimbulkan ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, contohnya ancaman kepentingan pribadi terhadap perilaku profesional dan objektivitas dapat terjadi dari penyimpanan aset klien. Praktisi yang dipercaya untuk menyimpan uang dan aset milik pihak lain harus melakukan pencegahan sebagai berikut: Menyimpan aset tersebut secara terpisah dari aset KAP atau jaringan KAP, atau aset pribadinya; menggunakan aset tersebut hanya untuk tujuan yang telah ditetapkan; setiap saat siap mempertanggung jawabkan aset tersebut kepada individu, termasuk seluruh penghasilan, dividen, atau keuntungan yang dihasilkan dari aset tersebut; mematuhi semua ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku sehubungan dengan penyimpanan dan pertanggungjawaban aset tersebut.
- c. Selain itu, setiap Praktisi harus selalu waspada terhadap ancaman atas kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, contohnya; keterkaitan Praktisi dengan aset yang berhubungan dengan kegiatan ilegal, seperti pencucian uang. Dalam kondisi demikian, Praktisi dapat mempertimbangkan untuk meminta nasihat hukum.

9. Seksi 280 Objektivitas Semua Jasa Profesional

- a. Dalam memberikan jasa profesional, setiap Praktisi harus mempertimbangkan ada tidaknya kepatuhan pada prinsip dasar objektivitas yang dapat terjadi adanya kepentingan dalam,

PENGAUDITAN

hubungan, klien, direktur, pejabat, atau karyawan. Contohnya ancaman kedekatan kepatuhan pada prinsip dapat terjadi dari hubungan keluarga, hubungan kedekatan pribadi, atau hubungan bisnis.

- b. Setiap Praktisi memberikan *assurance* harus bersikap independen terhadap klien *assurance*. Independensi dalam pemikiran (*independence of mind*) dan independensi penampilan (*independence in appearance*). Seksi 290 dari kode etik ini memberikan pedoman mengenai ketentuan independensi bagi Praktisi ketika melakukan perikatan *assurance*.
- c. Keberadaan ancaman terhadap objektivitas jasa profesional akan tergantung dari kondisi tertentu dan sifat dari perikatan yang dilakukan oleh Praktisi.
- d. Setiap Praktisi harus mengevaluasi signifikansi yang diidentifikasi ancaman, merupakan jelas tidak signifikan, pencegahan harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut atau mengurangnya ke tingkat yang dapat diterima: Mengundurkan diri dari tim perikatan, menerapkan prosedur penyeliaan yang memadai & menghentikan hubungan keuangan atau hubungan bisnis dapat menimbulkan ancaman, mendiskusikan ancaman tersebut dengan manajemen senior KAP atau jaringan KAP & mendiskusikan ancaman tersebut dengan pihak klien yang bertanggung jawab atas tata kelola perusahaan.

10. Seksi 290 Independensi

- a. Independensi yang diatur dalam Kode Etik ini mewajibkan setiap Praktisi untuk bersikap sebagai berikut:
 - 1) Independensi dalam pemikiran.

Independensi dalam pemikiran merupakan sikap mental yang memungkinkan pernyataan pemikiran yang tidak dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat mengganggu pertimbangan profesional, yang memungkinkan seorang individu untuk memiliki integritas dan bertindak secara objektif.

PENGAUDITAN

2) Independensi dalam penampilan

Independensi dalam penampilan merupakan sikap yang menghindari tindakan atau situasi yang dapat menyebabkan pihak ketiga meragukan integritas, objektivitas, atau skeptisisme profesional dari anggota tim *assurance*, KAP, atau jaringan KAP.

- b. Penggunaan kata “independensi” yang berdiri sendiri dapat menimbulkan kesalahpahaman, yang dapat menyebabkan pengamat beranggapan bahwa seseorang yang menggunakan pertimbangan profesional harus bebas dari semua pengaruh hubungan ekonomi, hubungan keuangan, maupun hubungan lainnya. Signifikansi setiap hubungan ekonomi, hubungan keuangan, maupun hubungan lainnya harus dievaluasi, terutama yang berkaitan dengan hal-hal yang dapat menyebabkan pihak ketiga yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan menyimpulkan tidak dapat diterimanya hubungan tersebut.
- c. Kode Etik ini tidak memberikan ilustrasi mengenai situasi yang dapat menimbulkan ancaman terhadap independensi dan penerapan pencegahan yang tepat. Kerangka kerja konseptual dibuat dengan tujuan untuk melindungi kepentingan publik. Kerangka kerja konseptual mengharuskan anggota tim *assurance*, KAP, atau jaringan KAP untuk menerapkan kerangka kerja konseptual secara tepat dalam mengidentifikasi, mengevaluasi, dan menangani ancaman terhadap independensi.

Pendekatan Konseptual Atas Independensi:

- a. Anggota tim *assurance*, KAP, dan jaringan KAP harus menerapkan kerangka kerja konseptual yang terdapat dalam bagian A dari Kode Etik sesuai dengan situasi yang dihadapinya. Pertimbangan mengenai ada tidaknya ancaman terhadap independensi yang timbul dari hubungan antara pihak-pihak di luar tim *assurance* dengan klien *assurance* harus dilakukan juga.

PENGAUDITAN

- b. Contoh-contoh yang diberikan dalam Seksi ini bertujuan untuk memberikan ilustrasi mengenai penerapan kerangka kerja konseptual. Anggota tim *assurance*, KAP, atau jaringan KAP harus menerapkan kerangka kerja konseptual dalam berbagai situasi yang dihadapinya.
- c. Sifat setiap ancaman terhadap independensi dan penerapan pencegahan yang tepat untuk menghilangkan ancaman tersebut. Independensi dan penerapan pencegahan yang tepat akan tergantung dari tujuan, informasi hal pokok, dan pengguna laporan yang dituju. KAP atau Jaringan KAP harus mengevaluasi setiap situasi, sifat perikatan *assurance*, dan ancaman terhadap independensi yang relevan untuk menentukan tepat tidaknya menerima atau melanjutkan suatu perikatan, sifat pencegahan yang dibutuhkan. Dan terlibat tidaknya seseorang dalam tim *assurance*.

Ilustrasi Ancaman-ancaman terhadap Independensi dalam Perikatan Assurance & Pencegahannya:

Ancaman tersebut diilustrasikan timbul ketika adanya:

1. Kepentingan keuangan
2. Pinjaman dan penjaminan yang diberikan oleh klien *assurance*, serta simpanan yang ditempatkan pada klien *assurance*.
3. Hubungan bisnis yang dekat dengan klien *assurance*
4. Hubungan keluarga dan hubungan pribadi dengan klien *assurance*.
5. Personil KAP yang bergabung dengan klien *assurance*.
6. Personil Klien *assurance* yang bergabung dengan KAP.
7. Rangkap jabatan personil KAP sebagai direktur atau pejabat klien *assurance*.
8. Keterkaitan yang cukup lama antara personil senior KAP dengan klien *assurance*.
9. Imbalan jasa profesional.

PENGAUDITAN

1. Kepentingan Keuangan

- a. Kepentingan keuangan pada klien *assurance* dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi. Pertimbangan mengenai sifat dari setiap kepentingan keuangan harus dilakukan dalam mengevaluasi signifikansi dari ancaman dan pencegahan yang tepat yang harus diterapkan untuk menghilangkan ancaman atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima.
- b. Pertimbangan mengenai beragamnya kepentingan keuangan harus dilakukan dalam mengevaluasi jenis kepentingan keuangan, yang dapat diklasifikasikan sebagai berikut: kepentingan keuangan dari suatu pihak yang tidak memiliki kendali atau medium investasi atau atas kepentingan keuangan yang dimiliki. Suatu kepentingan keuangan merupakan kepentingan keuangan yang bersifat langsung jika terdapat kendali atas hal-hal tersebut. Sebaliknya, suatu kepentingan keuangan merupakan kepentingan keuangan yang bersifat tidak langsung jika tidak terdapat kendali atas hal-hal tersebut.
- c. Ketika anggota tim *assurance* maupun anggota keluarga langsungnya memiliki kepentingan keuangan yang bersifat langsung maupun kepentingan yang bersifat tidak langsung yang material pada klien *assurance*, pencegahan yang dapat dilakukan untuk menghilangkan ancaman tersebut atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima adalah dengan melakukan tindakan-tindakan sebagai berikut:
 - 1) Melepaskan kepentingan keuangan yang bersifat langsung sebelum seorang individu menjadi anggota tim *assurance*;
 - 2) Melepaskan kepentingan keuangan yang bersifat tidak langsung sebelum seorang individu menjadi anggota tim *assurance*, baik secara keseluruhan maupun dalam jumlah yang memadai hingga kepentingan keuangan yang tersisa menjadi tidak material;
 - 3) Mengeluarkan personil tersebut dari tim *assurance*.

PENGAUDITAN

d. Ancaman kepentingan pribadi dapat terjadi ketika anggota tim *assurance* maupun anggota keluarga langsungnya menerima suatu pemberian sebagai contoh, warisan, hadiah, atau kepentingan keuangan bersifat tidak langsung yang material pada klien *assurance* sebagai akibat dari penggabungan usaha. Menghilangkan ancaman tersebut atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima:

- 1) Melepaskan kepentingan keuangan sedini mungkin; atau
- 2) Mengeluarkan anggota tim *assurance* dari perikatan *assurance*.

Pertimbangan mengenai perlu tidaknya pencegahan tambahan yang diperlukan untuk mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima harus dilakukan dengan dilepaskannya kepentingan keuangan atau dikeluarkannya personil dari tim *assurance*. Pencegahan tambahan tersebut antara lain:

- 1) Mendiskusikan hal-hal yang terkait dengan ancaman dengan pihak yang memiliki tanggung jawab atas tat kelola perusahaan, seperti komite audit; atau
- 2) Melibatkan Praktisi lainnya untuk menelaah hasil pekerjaan yang telah dilakukan atau untuk memberikan saran yang diperlukan.

2. Pinjaman dan Penjaminan yang diberikan oleh klien *assurance*, serta simpanan yang ditempatkan pada klien *assurance*

- a. Pinjaman atau penjaminan pinjaman yang diberikan kepada KAP oleh klien *assurance* yang merupakan bank atau institusi sejenis tidak akan menimbulkan ancaman terhadap independensi jika pinjaman atau penjaminan tersebut diberikan melalui prosedur, kondisi, dan persyaratan yang lazim, dan jumlah pinjaman tersebut tidak material bagi KAP dan klien *assurance*.
- b. Pinjaman atau penjaminan pinjaman yang diberikan oleh klien *assurance* yang merupakan bank atau institusi sejenis kepada

PENGAUDITAN

anggota tim *assurance* maupun anggota keluarga langsungnya tidak akan menimbulkan ancaman terhadap independensi jika pinjaman atau penjaminan tersebut diberikan berdasarkan prosedur, kondisi dan persyaratan yang lazim contoh: pinjaman kepemilikan rumah, pinjaman cerukan, pinjaman kepemilikan kendaraan dan pinjaman melalui penggunaan kartu kredit.

- c. Simpanan atau *brokerage account* milik anggota tim *assurance* atau KAP yang terdapat pada klien *assurance* yang merupakan bank, broker, atau institusi sejenis tidak menimbulkan ancaman terhadap independensi jika simpanan atau *brokerage account* tersebut dibuat berdasarkan prosedur, kondisi, dan persyaratan yang lazim.
- d. Demikian pula ketika anggota tim *assurance* atau KAP menerima pinjaman dari, atau memiliki pinjaman yang dijamin oleh, klien *assurance* yang bukan merupakan bank atau institusi sejenis.

3. Hubungan bisnis yang dekat dengan klien *assurance*

- a. Hubungan bisnis yang dekat antara anggota tim *assurance* atau KAP dengan klien *assurance* maupun manajemennya atau antara KAP dengan klien audit laporan keuangan, akan melibatkan kepentingan keuangan yang bersifat komersial atau bersifat umum serta dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi dan ancaman intimidasi. Adapun hubungan-hubungan tersebut antara lain:
 - 1) Memiliki kepentingan keuangan yang material dalam suatu usaha patungan (*joint venture*) dengan klien *assurance* maupun pemilik pengendali
 - 2) Melakukan pengaturan atau perjanjian untuk menggabungkan satu atau lebih jasa atau produk dari KAP dengan satu atau lebih jasa atau produk dari klien *assurance*
 - 3) Melakukan pengaturan atau perjanjian distribusi atau pemasaran dengan klien *assurance* dan KAP yang bertindak

PENGAUDITAN

sebagai distributor atau fungsi pemasaran dari produk atau jasa yang dihasilkan oleh klien *assurance* atau sebaliknya.

Oleh karena itu, pencegahan yang harus dilakukan agar KAP tetap dapat melaksanakan perikatannya sehubungan dengan situasi tersebut di atas adalah dengan melakukan tindakan sebagai berikut:

- 1) Memutuskan hubungan bisnis dengan klien *assurance*.
 - 2) Mengurangi besaran hubungan bisnis sedemikian rupa sehingga kepentingan keuangan setelahnya menjadi tidak lagi material dan hubungan tersebut secara jelas menjadi tidak lagi signifikan.
 - 3) Menolak untuk menerima atau melanjutkan perikatan *assurance*.
 - 4) Mengeluarkan personil yang bersangkutan dari tim *assurance*
- b. Dalam perkaitan audit laporan keuangan suatu hubungan bisnis yang terjadi yang mengakibatkan KAP, Jaringan KAP, atau anggota tim *assurance* maupun keluarga langsungnya, dan klien audit laporan keuangan maupun direktur, pejabat atau kelompok usaha nya memiliki kepentingan yang sama pada suatu perusahaan selain emiten.

4. Hubungan Keluarga dan Hubungan Pribadi dengan Klien Assurance

- a. Hubungan keluarga dan hubungan pribadi yang terjadi antara anggota tim *assurance* dengan karyawan tertentu (tergantung perannya dalam klien *assurance*) direktur, atau pejabat klien *assurance* dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi, ancaman kedekatan dan ancaman intimidasi.
- b. Ketika anggota keluarga langsung dari anggota tim *assurance* merupakan direktur, pejabat, atau karyawan klien *assurance* yang dalam kedudukannya memiliki pengaruh langsung dan signifikan atas informasi hal pokok dari perikatan *assurance* atau yang

PENGAUDITAN

berada dalam kedudukan tersebut selama periode yang tercakup dalam perikatan, ancaman terhadap independensi yang dapat terjadi demikian signifikan mengingat kedekatan hubungan tersebut. Oleh karena itu satu-satunya upaya pencegahan yang tepat untuk mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima adalah dengan mengeluarkan personil tersebut dari tim *assurance*.

- c. Ketika terjadi pelanggaran yang tidak disengaja atas ketentuan yang berkaitan dengan hubungan keluarga atau hubungan pribadi, KAP harus mempertimbangkan penerapan pencegahan yang tepat.

5. Personil KAP yang bergabung dengan klien *assurance*

- a. Independensi anggota tim *assurance* atau KAP dapat terancam ketika direktur, pejabat atau karyawan klien *assurance* yang dalam kedudukannya memiliki pengaruh langsung dan signifikan atas informasi hal pokok dari perikatan *assurance*, pernah menjadi anggota tim *assurance* atau rekan KAP.
- b. Ketika anggota tim *assurance*, rekan atau sebelumnya pernah menjadi rekan dari KAP telah bergabung dengan klien *assurance*, signifikansi setiap ancaman kepentingan pribadi, ancaman kedekatan, atau ancaman intimidasi yang terjadi akan tergantung dari faktor-faktor sbb:
 - 1) Kedudukan individu tersebut dalam klien *assurance*
 - 2) Lingkup keterlibatan yang akan terjadi antara individu tersebut dengan tim *assurance*
 - 3) Lamanya jangka waktu yang telah berlalu sejak individu tersebut tidak lagi menjadi bagian dari tim *assurance* atau KAP
 - 4) Posisi sebelumnya dari individu tsb dalam tim *assurance* atau KAP

Signifikansi setiap ancaman harus di evaluasi dan jika ancaman tersebut merupakan ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus

PENGAUDITAN

dipertimbangkan dan diterapkan untuk mengurangi ancaman tsb ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tsb antara lain:

- 1) Mempertimbangkan kelayakan atau kebutuhan untuk memodifikasi rencana kerja perikatan *assurance*
- 2) Menugaskan tim *assurance* yang setidaknya memiliki pengalaman yang setara dengan pengalaman individu tersebut.
- 3) Melibatkan Praktisi lainnya yang tidak terlibat dalam perikatan *assurance* untuk menelaah hasil pekerjaan yang telah dilakukan oleh personil KAP yang bersangkutan.

Umumnya seluruh pencegahan di bawah ini diperlukan untuk mengurangi ancaman terhadap independensi ke tingkat yang dapat diterima antara lain:

- 1) Individu yang bersangkutan tidak berhak atas keuntungan atau pembayaran dari KAP kecuali yang dilakukan berdasarkan suatu pengaturan atau perjanjian di muka bersifat tetap.
- 2) Individu yang bersangkutan tidak boleh lagi terlibat atau memberikan kesan terlibat dalam kegiatan bisnis profesional KAP.

6. Personil Klien *Assurance* yang Bergabung dengan KAP

- a. Ancaman kepentingan pribadi, ancaman telaah pribadi, dan ancaman kedekatan terjadi ketika mantan pejabat, direktur, atau karyawan klien *assurance* bergabung dengan KAP dan menjadi bagian dari tim *assurance*.
- b. Ketika anggota tim *assurance* sebelumnya memiliki pengaruh langsung dan signifikan atas informasi hal pokok dari perikatan *assurance* selama periode tertentu yang tercakup dalam laporan *assurance*. Ancaman independensi yang dapat terjadi demikian signifikan, sehingga tidak ada satu pun pencegahan yang dapat mengurangi ancaman tersebut ke tingkat yang diterima. Oleh karena itu, anggota tim *assurance* yang dimaksud tidak boleh dilibatkan dalam perikatan *assurance*.

PENGAUDITAN

- c. Ancaman kepentingan pribadi, ancaman telaah pribadi, atau ancaman kedekatan terjadi ketika anggota tim *assurance* sebelumnya yang kedudukannya memiliki pengaruh langsung dan signifikan atas informasi hal pokok dari perikatan *assurance* sebelum periode yang tercakup dalam laporan *assurance*. Signifikansi setiap ancaman akan tergantung dari faktor-faktor sebagai berikut:
- 1) Kedudukan individu tersebut dalam klien *assurance*
 - 2) Lama waktu yang telah berlalu sejak individu tidak lagi menjadi bagian dari klien *assurance*
 - 3) Peran individu dalam tim *assurance*

Signifikansi setiap ancaman harus dievaluasi, dan jika ancaman tersebut selain ancaman yang jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk mengurangi ancaman ke tingkat yang diterima. Pencegahan tersebut mencakup antara lain:

- 1) Melibatkan Praktisi untuk menelaah hasil pekerjaan yang telah dilakukan untuk, atau memberikan saran yang diperlukan
- 2) Mendiskusikan ancaman dengan pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola perusahaan.

7. Rangkap Jabatan Personil KAP sebagai Direktur atau Pejabat Klien Assurance

- a. Rekan atau karyawan KAP juga merupakan direktur atau pejabat klien *assurance*, ancaman telaah pribadi atau ancaman kepentingan pribadi yang terjadi demikian signifikan, sehingga tidak ada satu pun pencegahan yang dapat mengurangi ancaman ke tingkat yang diterima. Satu-satunya tindakan yang tepat agar KAP tetap dapat melaksanakan perikatannya adalah dengan menolak untuk menerima atau melanjutkan pelaksanaan, atau bahkan mengundurkan diri dari perserikatan *assurance*.

PENGAUDITAN

- b. Kewajiban sebagai sekretaris perusahaan (*corporate secretary*), mulai dari kewajiban yang bersifat administratif hingga kewajiban lainnya. Ancaman advokasi dapat terjadi ketika personil KAP merangkap jabatan sebagai sekretaris perusahaan klien *assurance*, karena dapat mengesankan hubungan yang dekat antara KAP dengan klien *assurance*.
 - c. Rekan atau karyawan KAP atau jaringan KAP juga sekretaris perusahaan pada klien audit. Ancaman advokasi yang dapat terjadi demikian signifikan, sehingga tidak ada satu pun pencegahan yang dapat mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima. Jika rangkap jabatan sebagai sekretaris diperbolehkan oleh ketentuan hukum atau peraturan dan praktik profesi yang berlaku, maka kewajiban dan fungsi sebagai sekretaris harus terbatas pada pekerjaan administratif yang bersifat rutin dan normal.
 - d. Pada umumnya jasa administratif yang bersifat rutin dalam mendukung fungsi kesekretariatan perusahaan yang terkait dengan administrasi kesekretariatan perusahaan yang diberikan kepada klien *assurance* tidak mengurangi independensi selama manajemen klien *assurance* bertanggungjawab atas semua keputusan relevan yang dibuat.
- 8. Keterkaitan yang Cukup Lama antara Personil Senior KAP dengan Klien Assurance**
- a. Ancaman kedekatan ketika personil senior yang sama digunakan dalam perikatan *assurance* untuk suatu periode yang cukup lama. Signifikansi setiap ancaman yang terjadi akan tergantung dari faktor-faktor sebagai berikut:
 - 1) Lamanya personil sebagai anggota tim *assurance*
 - 2) Peran personil dalam tim *assurance*
 - 3) Struktur KAP
 - 4) Sifat perserikatan *assurance*

PENGAUDITAN

Signifikansi setiap ancaman harus dievaluasi. Jika ancaman tersebut selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tersebut mencakup antara lain:

- 1) Merotasi personil dengan mengeluarkannya dari tim *assurance*
 - 2) Melibatkan Praktisi yang bukan anggota tim *assurance* untuk menelaah hasil pekerjaan yang telah dilakukan oleh personil
 - 3) Melakukan penelaahan mutu internal secara independen. Klien audit laporan keuangan yang merupakan emiten
- b. Penggunaan rekan perikatan atau personil KAP yang bertanggung jawab atas pengendalian mutu yang sama atas perikatan audit untuk suatu periode yang cukup lama dapat menyebabkan ancaman kedekatan, ancaman tersebut sangat relevan. Oleh karena itu, pencegahan diterapkan untuk mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tersebut mencakup antara lain:
- 1) Merotasi rekan perikatan dan personil KAP yang bertanggungjawab atas pengendalian mutu perikatan setelah melaksanakan perikatannya yang umumnya tidak lebih dari tujuh tahun
 - 2) Tidak memperoleh personil yang dirotasi terlibat dalam perikatan audit hingga terlewatnya suatu periode tertentu sejak keterlibatan terakhir (*cooling-off period*) yang umumnya dua tahun.
- c. Ketika klien audit menjadi emiten, lamanya jangka waktu yang dijalani rekan perikatan atau personil KAP yang bertanggung jawab atas pengendalian mutu harus dipertimbangkan dalam menentukan saat rotasi personil. Tetapi, personil tetap dapat melanjutkan fungsinya sebagai rekan perikatan atau personil yang bertanggungjawab atas pengendalian mutu selama dua tahun berikutnya sebelum personil harus dirotasi.
- d. Toleransi atas jangka waktu rotasi (poin 3) mungkin diperlukan dalam situasi-situasi tertentu, sebagai contoh:

PENGAUDITAN

- 1) Ketika berkelanjutan dari personil dalam perserikatan sangat penting bagi klien, seperti ketika terjadi perubahan besar atas struktur klien yang terjadi secara bersamaan dengan personil
 - 2) Rotasi tidak dimungkinkan atau bukan merupakan pencegahan yang tepat dari ukuran KAP. Jika personil tidak dirotasi setelah suatu periode yang ditentukan sebelumnya, maka pencegahan yang tepat harus diterapkan untuk mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima.
- e. Ketika KAP hanya memiliki beberapa personil yang memiliki pengetahuan dan pengalaman yang relevan sebagai rekan perikatan atau personil KAP yang bertanggungjawab atas pengendalian mutu perikatan dalam audit laporan keuangan emiten. Pencegahan yang harus dilakukan KAP adalah melibatkan Praktisi yang bukan anggota tim *assurance*, guna untuk menelaah hasil pekerjaan yang telah dilakukan atau memberi saran yang diperlukan. Di mana Praktisi lain adalah individu dalam KAP yang tidak terkait dengan tim *assurance* maupun individu diluar KAP.

9. Imbalan Jasa Profesional

Imbalan Jasa Profesional-Suatu besaran yang relatif.

- a. Ancaman kepentingan pribadi terjadi ketika proporsi jumlah imbalan jasa profesional yang diperoleh dari suatu klien *assurance* demikian signifikan dibanding jumlah keseluruhan imbalan yang diterima KAP atau jaringan KAP yang menyebabkan ketergantungan atau kekhawatiran atas hilangnya klien atau grup klien *assurance*. Signifikansi setiap ancaman tersebut akan tergantung faktor-faktor sebagai berikut: Struktur organisasi KAP & tingkat keamanan KAP.

Signifikansi setiap ancaman harus dievaluasi dan jika ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tersebut mencakup antara lain:

PENGAUDITAN

- 1) Mendiskusikan besaran dan sifat imbalan jasa profesional dengan pihak klien *assurance* yang bertanggungjawab atas tata kelola perusahaan
 - 2) Mengambil langkah-langkah yang diperlukan untuk mengurangi ketergantungan KAP pada klien *assurance*
 - 3) Penelaahan eksternal atas pengendalian mutu
 - 4) Konsultasi dengan pihak ketiga (Badan Pengatur Profesi/Praktisi lainnya)
- b. Ancaman kepentingan pribadi ketika proporsi jumlah imbalan jasa profesional yang diperoleh rekan KAP atau jaringan KAP dari klien *assurance* demikian signifikan dibandingkan dengan jumlah keseluruhan yang diterima rekan KAP atau jaringan KAP. Signifikansi harus dievaluasi dan jika ancaman merupakan ancaman selain yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tersebut mencakup antara lain:
- 1) Menetapkan kebijakan dan prosedur yang memantau dan menerapkan pengendalian mutu dari perikatan *assurance*
 - 2) Mengikutsertakan tenaga profesional yang tidak terlibat dalam perikatan *assurance* untuk menelaah hasil pekerjaan yang telah dilakukan atau memberi saran yang diperlukan.

Imbalan Jasa Profesional yang telah Lewat Waktu

- a. Ancaman kepentingan pribadi ketika imbalan jasa profesional dari klien *assurance* belum terlunasi untuk jangka waktu yang cukup lama, terutama bagian signifikan imbalan yang belum terlunasi sebelum terbitnya laporan *assurance* berikutnya. Pada umumnya, pelunasan terjadi sebelum laporan *assurance* berikutnya diterbitkan. Pencegahan yang diterapkan untuk mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima:
- 1) Mendiskusikan imbalan yang belum terlunasi dengan pihak klien *assurance* yang bertanggungjawab atas tata kelola

PENGAUDITAN

- 2) Melibatkan Praktisi yang tidak terlibat dalam perikatan *assurance* untuk menelaah hasil atau memberikan saran yang diperlukan

KAP juga harus mempertimbangkan mengenai imbalan jasa profesional yang telah lewat waktu guna memberikan kesan sebagai suatu pinjaman yang diberikan kepada klien *assurance* dan tepat tidaknya penunjukkan kembali KAP sebelum terlunasinya imbalan yang signifikan yang telah lewat waktu tersebut.

Besaran Imbalan Jasa Profesional

- a. Ancaman kepentingan pribadi terjadi ketika KAP menerima perikatan *assurance* dengan jumlah imbalan jasa profesional yang secara signifikan jauh lebih rendah dari jumlah yang dikenakan KAP sebelumnya atau yang ditawarkan KAP lainnya. Ancaman tersebut dapat dikurangi ke tingkat yang dapat diterima, kecuali jika:
 - 1) KAP dapat memastikan terpenuhinya alokasi waktu yang memadai dan tenaga profesional yang kompeten dalam perikatan
 - 2) KAP dapat memastikan ditaatinya semua standar, pedoman, dan prosedur pengendalian mutu *assurance*.

Imbalan jasa Profesional yang Bersifat Kontinjen

- a. Imbalan yang besarnya ditentukan berdasarkan hasil dari suatu transaksi atau pekerjaan yang dilakukan. Tidak bersifat kontinjen jika imbalan tersebut telah ditetapkan oleh pengadilan atau otoritas lainnya
- b. Menimbulkan ancaman kepentingan pribadi dan advokasi yang demikian signifikan, sehingga tidak ada satu pun pencegahan yang dapat mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima. Oleh karena itu, KAP tidak diperbolehkan untuk menetapkan imbalan jasa profesional perserikatan *assurance* yang besarnya bersifat kontinjen atas hasil pekerjaan yang dilakukan atau atas informasi hal pokok dari perserikatan *assurance*.

PENGAUDITAN

- c. Dalam perikatan selain *assurance* yang diberikan kepada klien *assurance* dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi dan advokasi. Tidak ada satu pun pencegahan yang dapat mengurangi ancaman ke tingkat yang dapat diterima ketika besaran imbalan telah disepakati atau dipertimbangkan selama pelaksanaan perikatan *assurance*. Oleh karena itu, satu-satunya tindakan yang tepat adalah menolak penetapan imbalan jasa profesional secara kontinjen. Signifikansi setiap ancaman akan tergantung dari faktor-faktor sebagai berikut:
- 1) Kisaran jumlah imbalan jasa profesional yang dimungkinkan
 - 2) Variabilitas imbalan jasa profesional
 - 3) Dasar penentuan imbalan jasa profesional ada tidaknya penelaahan hasil dari suatu transaksi oleh pihak ketiga yang independen
 - 4) Dampak dari suatu kejadian atau transaksi terhadap perikatan *assurance*.

Signifikan setiap ancaman yang terjadi harus dievaluasi dan jika ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan. Pencegahan tersebut mencakup antara lain:

- 1) Mengungkapkan besaran dan sifat imbalan jasa profesional kepada pihak klien *assurance* yang bertanggungjawab atas tata kelola perusahaan.
- 2) Melibatkan pihak ketiga yang independen untuk menelaah atau menentukan besaran imbalan jasa profesional.
- 3) Menetapkan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu.

Latihan Soal

1. Sebutkan dua bagian dalam Kode Etik Profesional IAPI?
2. Apakah arti penting Prinsip Dasar Etika dalam Kode Etik Profesional IAPI?
3. Sebutkan lima jenis ancaman terhadap prinsip dasar?

PENGAUDITAN

4. Sebutkan sepuluh seksi dalam Bagian B Kode Etik?
5. Jelaskan apa yang dilakukan Praktisi apabila setelah mendalami kemungkinan yang relevan, masalah etika profesi tetap tidak dapat diselesaikan?

BAB 4

TUJUAN PENGAUDITAN DAN TANGGUNG JAWAB AUDITOR

1. Mampu memahami tujuan pengauditan yang dilakukan di perusahaan.
2. Mampu memahami tanggung jawab auditor.
3. Mampu memahami tanggung jawab manajemen dalam pelaksanaan audit.

4.1. Tujuan Pengauditan Atas Laporan Keuangan

Standar Audit200 (Paragraf 3) Berbunyi sebagai berikut:

Tujuan suatu audit adalah untuk meningkatkan keyakinan pengguna laporan keuangan yang dituju. Hal itu dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disusun dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

Tahapan yang ditempuh auditor dalam mengembangkan tujuan audit adalah sebagai berikut:

1. Memahami tujuan dan tanggungjawab suatu audit.
2. Membagi laporan menjadi siklus-siklus.
3. Memahami asensi-asensi manajemen tentang laporan keuangan.
4. Memahami tujuan umum audit untuk golongan-golongan transaksi, akun-akun, dan pengungkapannya.
5. Memahami tujuan khusus (spesifik) audit untuk kelompok-golongan transaksi, akun-akun, dan pengungkapannya.

4.2. Tanggung Jawab Manajemen

SA 200 (Para A2) menyatakan bahwa suatu audit berdasarkan SA dilaksanakan dengan premis bahwa manajemen dan jika relevan pihak

PENGAUDITAN

yang bertanggung jawab atas tata kelola, mengakui dan memahami bahwa mereka memiliki tanggung jawab:

1. Menyusun laporan keuangan, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, termasuk, jika relevan, penyajian wajar laporan keuangan.
2. Menetapkan dan menjalankan pengendalian internal yang dipandang perlu oleh manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan yang bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan.
3. Menyediakan hal-hal di bawah ini bagi auditor:
 - a. Akses ke seluruh informasi yang disadari oleh manajemen dan jika relevan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, relevan dengan penyusunan laporan keuangan, seperti catatan akuntansi, dan hal-hal lain.
 - b. Informasi tambahan yang mungkin diminta oleh auditor dari manajemen dan jika relevan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, untuk tujuan audit.
 - c. Akses tidak terbatas ke orang-orang dalam entitas yang dipandang perlu oleh auditor untuk memperoleh bukti audit.

4.1. TANGGUNG JAWAB AUDITOR

Menurut PSA 1 (SA 110) revisi, menyatakan bahwa:

“Auditor memiliki tanggung jawab untuk merencanakan dan menjalankan audit untuk memperoleh keyakinan yang memadai apakah laporan keuangan telah bebas dari salah saji material, yang disebabkan oleh kesalahan ataupun kecurangan.

Dalam melaksanakan suatu audit atas laporan keuangan, tujuan keseluruhan auditor adalah:

1. Memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kealahan penyajian material, baik yang disebabkan kecurangan maupun kesalahan.

PENGAUDITAN

2. Melaporkan atas laporan keuangan dan mengkomunikasikannya sebagaimana ditentukan oleh SA berdasarkan temuan audit.

Adapun penjelasan terkait dengan tujuan auditor melaksanakan audit, adalah sebagai berikut:

Kesalahan Penyajian Material

Konsep materialitas diterapkan oleh auditor dalam perencanaan dan pelaksanaan audit, serta dalam pengevaluasian dampak kesalahan penyajian dalam audit dan kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi (jika ada), yang teridentifikasi terhadap laporan keuangan. Pada umumnya, kesalahan penyajian, termasuk penghilangan penyajian dipandang material jika baik secara individual maupun kolektif, kesalahan penyajian tersebut diperkirakan secara wajar akan dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna yang dituju yang diambil berdasarkan laporan keuangan.

Keyakinan Memadai

Keyakinan memadai diperoleh auditor ketika telah mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat untuk menurunkan risiko audit ke suatu tingkat rendah yang bisa diterima. Keyakinan ini menunjukkan bahwa auditor bukanlah penjamin atau pemberi garansi tentang kebenaran laporan keuangan.

Auditor bertanggung jawab untuk mendapatkan tingkat keyakinan yang memadai, namun bukan absolut, untuk beberapa alasan berikut:

1. Sebagian besar bahan bukti audit berasal dari pengujian sampel populasi, misalnya untuk akun piutang dagang atau persediaan.
2. Penyajian akuntansi berisi estimasi yang kompleks, di mana melibatkan ketidakpastian dan dapat dipengaruhi oleh kejadian di masa mendatang. Akibatnya, auditor harus mengandalkan bukti yang meyakinkan, namun tidak menjamin.
3. Sering kali sangat sulit, atau bahkan tidak mungkin bagi auditor untuk mendeteksi kesalahan saji dalam laporan keuangan, khususnya ketika terjadi kolusi di antara manajemen

PENGAUDITAN

Dalam pengauditan, semua aspek harus dirancang dan dilaksanakan dengan sikap **Skeptisisme Profesional**. Sikap skeptisisme profesional adalah suatu sikap yang mencakup suatu pikiran yang selalu mempertanyakan, waspada terhadap kondisi yang dapat mengindikasikan kemungkinan kesalahan penyajian, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, dan penilaian penting atas suatu bukti audit.

Skeptisisme profesional dalam *auditing* adalah penting karena: (1) skeptisisme profesional merupakan syarat yang harus dimiliki auditor yang tercantum di dalam standar audit (SPAP), (2) perusahaan-perusahaan audit internasional menyaratkan penerapan skeptisisme profesional dalam metodologi audit mereka, (3) skeptisisme profesional merupakan bagian dari pendidikan dan pelatihan auditor, dan (4) literatur akademik dan profesional di bidang *auditing* menekankan pentingnya skeptisisme profesional (Quadackers, 2009).

PENDEKATAN SIKLUS DALAM PENGAUDITAN

Tujuan audit atas laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat apakah laporan keuangan secara keseluruhan telah disajikan secara wajar, sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum. Laporan keuangan merupakan kumpulan rekening-rekening tertentu yang disajikan dengan cara tertentu pula. Untuk memberikan pendapat tentang laporan keuangan secara keseluruhan, auditor harus memeriksa seluruh rekening yang membentuk laporan keuangan yang bersangkutan.

Auditor bisa mengatur urutan pengauditan rekening yang dipandang paling efisien dan efektif dalam rangka memberi pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan. Sehingga, auditor bisa membagi atau memecah laporan keuangan dalam segmen-segmen atau komponen-komponen yang lebih kecil. Pembagian atau pemecahan tersebut dimaksudkan agar audit lebih mudah dilaksanakan dan pembagian tugas pada setiap staf audit menjadi lebih mudah dilakukan. Setiap segmen diaudit secara terpisah, walaupun tidak sepenuhnya independen karena audit atas suatu segmen seringkali berkaitan dengan segmen lain. Setelah audit atas suatu segmen selesai dikerjakan, hasilnya digabung menjadi

PENGAUDITAN

satu, dan selanjutnya ditarik kesimpulan tentang laporan keuangan secara keseluruhan disebut pendekatan siklus. Misalnya transaksi penjualan, retur penjualan, penerimaan kas, dan penghapusan piutang merupakan empat kelompok transaksi yang menyebabkan bertambahnya piutang usaha, sehingga keempat kelompok transaksi tersebut ditempatkan dalam satu siklus yang disebut siklus pendapatan.

Pendekatan siklus-siklus transaksi bisa dilakukan oleh auditor sesuai dengan perusahaan-perusahaan yang diaudit dan pertimbangan auditor sendiri. Ada empat macam siklus, antara lain:

1. Siklus pendapatan
2. Siklus pengeluaran
3. Siklus produksi dan personalia
4. Siklus investasi dan pembelanjaan

Ada perbedaan antara tujuan audit umum yang berkaitan dengan transaksi dan tujuan audit khusus yang berkaitan dengan transaksi bagi setiap jenis transaksi. Keenam tujuan audit umum yang berkaitan dengan transaksi bagi setiap jenis transaksi. Keenam tujuan audit umum yang berkaitan dengan transaksi, yang akan dibahas berikut ini, dapat diterapkan pada setiap jenis transaksi. Tujuan audit khusus yang diterapkan pada setiap jenis transaksi juga diterapkan pada setiap jenis transaksi, tetapi dinyatakan dalam istilah yang disesuaikan (berbeda) untuk masing-masing jenis transaksi. Setelah auditor menetapkan tujuan umum yang berkaitan dengan transaksi, tujuan audit khusus lalu dapat dikembangkan. Berikut adalah keenam tujuan audit umum yang berkaitan dengan transaksi:

Keterjadian

Tujuan ini berkaitan dengan apakah seluruh transaksi yang telah dicatat memang benar-benar terjadi. Tujuan ini merupakan padanan atas asersi manajemen tentang keterjadian transaksi.

Kelengkapan

Tujuan ini berkaitan dengan apakah seluruh transaksi yang harus dimasukkan dalam jurnal benar-benar telah dicatat. Tujuan ini merupakan padanan atas asersi manajemen tentang kelengkapan transaksi.

PENGAUDITAN

Keakuratan

Tujuan ini berkaitan dengan apakah seluruh transaksi telah dicatat pada jumlah yang benar. Tujuan ini merupakan padanan atas asersi manajemen tentang keakuratan transaksi.

Pemindah-bukuan dan pengikhtisaran

Tujuan ini berkaitan dengan keakuratan pemindahan informasi dari jurnal ke buku besar dan neraca saldo, serta keakuratan pengikhtisaran transaksi dalam laporan keuangan. Tujuan ini merupakan padanan atas asersi manajemen tentang keakuratan transaksi.

Klasifikasi

Tujuan ini berkaitan dengan apakah seluruh transaksi telah dicatat pada akun yang tepat. Tujuan ini merupakan padanan atas asersi manajemen tentang klasifikasi transaksi.

Penetapan waktu

Tujuan ini berkaitan dengan apakah seluruh transaksi telah dicatat dalam periode akuntansi yang tepat. Tujuan ini merupakan padanan atas asersi manajemen tentang pisah batas transaksi.

Latihan Soal

1. Sebutkan tujuan pengauditan atas laporan keuangan?
2. Bedakan tanggung jawab manajemen dan tanggung jawab auditor atas laporan keuangan yang diaudit?
3. Bedakan tujuan umum audit dengan asersi manajemen?
4. Jelaskan apa yang dimaksud dengan pendekatan siklus dalam pengauditan?

BAB 5

BUKTI AUDIT DAN KERTAS KERJA

1. Mampu menjelaskan bukti-bukti audit.
2. Mampu mengidentifikasi delapan jenis bukti yang digunakan dalam pengauditan.
3. Memahami kertas kerja dan isi dari kertas kerja.

5.1. Definisi Bukti Audit

Definisi bukti audit adalah merupakan segala informasi yang mendukung angka-angka atau informasi lain yang disajikan dalam laporan keuangan, yang dapat digunakan oleh auditor sebagai dasar yang layak untuk menyatakan pendapat.

Bukti audit juga diartikan sebagai semua informasi yang digunakan oleh auditor dalam pembuatan opini yang diberikan. Bukti audit termasuk di dalamnya adalah:

1. Catatan akuntansi yang menghasilkan laporan keuangan. Sebagai contoh antara lain cek dan catatan transfer dana elektronik, faktur, kontrak/perjanjian dan buku besar perusahaan.
2. Informasi lainnya yang berhubungan/terkait dengan catatan akuntansi dan pendukung alasan logis dari auditor tentang laporan keuangan yang layak.

Bukti audit yang di gunakan oleh auditor dipengaruhi oleh beberapa hal, antara lain:

1. Pemahaman auditor atas bisnis dan industri klien.
2. Perbandingan antara harapan auditor atas laporan keuangan dengan buku dan catatan klien.
3. Keputusan tentang asersi yang material bagi laporan keuangan.
4. Keputusan tentang risiko bawaan dan risiko pengendalian.

PENGAUDITAN

Standar audit (SA 500, Para 6) berbunyi sebagai berikut:

“Auditor harus merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat”

Auditor diwajibkan untuk mengumpulkan bukti yang cukup dan tepat sebagai dasar untuk mendukung opini yang diberikan.

1. Ketepatan Bukti

Ketepatan bukti adalah ukuran kualitas bukti, yakni relevansi dan reliabilitasnya dalam memenuhi tujuan audit atas golongan transaksi saldo-saldo akun dan pengungkapan yang bersangkutan. Apabila bukti dipandang sangat tepat, maka akan sangat membantu auditor dalam mendapatkan keyakinan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar.

2. Relevansi Bukti

Bukti harus relevan dengan tujuan audit yang harus diuji terlebih dahulu oleh auditor sebelum dapat dikatakan sebagai bukti yang tepat. Relevansi menjadi masalah dalam kaitannya dengan tujuan audit. Karena terkadang ada bukti yang relevan dengan suatu tujuan audit dan ada juga yang tidak relevan dengan tujuan lainnya.

3. Reliabilitas Bukti

Reliabilitas berkaitan dengan seberapa jauh bukti ini dapat dipercaya. Sama seperti relevansi, apabila tingkat reliabilitasnya tinggi, maka bukti ini akan sangat membantu auditor dalam meyakini bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Reliabilitas tergantung pada apakah bukti telah memenuhi karakteristik-karakteristik berikut:

- a. Independensi pembuatan bukti
- b. Efektivitas pengendalian internal klien
- c. Pengetahuan langsung auditor
- d. Kualifikasi individu pemberi informasi
- e. Tingkat objektivitas
- f. Ketepatan waktu

PENGAUDITAN

4. Kecukupan Bukti

Kecukupan ini berkaitan dengan kuantitas atau seberapa banyak bukti audit yang harus diperoleh. Kuantitas bukti audit ini dipengaruhi oleh penilaian auditor tentang risiko kesalahan penyajian material dan juga oleh kualitas bukti audit itu sendiri. Ada dua faktor yang menentukan ketepatan ukuran sampel dalam audit yaitu ekspektasi auditor tentang kesalahan penyajian dan efektivitas pengendalian internal dalam organisasi klien.

5.2. Tipe Bukti Audit

Tipe bukti audit dapat dikelompokkan menjadi 2 golongan, antara lain:

1. Tipe data akuntansi, antara lain:

- a. Catatan akuntansi.
- b. Pengendalian intern.

2. Informasi Penguat, antara lain:

a. Bukti fisik

Yaitu bukti yang diperoleh dengan cara inspeksi atau perhitungan aktiva berwujud. Tipe bukti ini pada umumnya dikumpulkan oleh auditor dalam pemeriksaan terhadap kas.

b. Bukti dokumenter

Yaitu tipe bukti audit yang dibuat dari kertas bertuliskan huruf atau angka atau simbol yang lain.

c. Perhitungan

Yaitu perhitungan yang dilakukan sendiri oleh auditor untuk membuktikan ketelitian perhitungan yang terdapat dalam catatan klien dan bersifat kuantitatif.

d. Bukti lisan

Dalam melaksanakan audit, auditor tidak hanya berhubungan dengan angka di kertas, melainkan juga berhubungan dengan orang yang ada di dalam perusahaan terutama manajer.

e. Perbandingan

Untuk menentukan akun atau transaksi yang akan dipisahkan guna penyelidikan yang lebih intensif, auditor melakukan analisis

PENGAUDITAN

terhadap perbandingan setiap akun” yang akan di audit dengan yang sebelumnya.

f. Bukti dari spesialis

Spesialis adalah seorang atau perusahaan yang memiliki keahlian atau pengetahuan khusus dalam bidang selain akuntansi dan *auditing*.

5.3. Keputusan yang Harus Diambil oleh Auditor Berkaitan dengan Bukti Audit

Dalam proses pengumpulan bukti audit, auditor melakukan empat pengambilan keputusan yang saling berkaitan, yaitu:

1. Penentuan prosedur audit yang akan digunakan

Prosedur audit yang biasa dilakukan oleh auditor meliputi:

a. Inspeksi

Merupakan pemeriksaan secara rinci terhadap dokumen atau kondisi fisik sesuatu. Sebagai contoh, inspeksi yang digunakan sebagai pengujian pengendalian adalah inspeksi atas catatan bukti otorisasi.

b. Observasi

Observasi terdiri dari melihat langsung suatu proses atau prosedur yang dilakukan oleh orang lain. Sebagai contoh, observasi oleh auditor atas perhitungan persediaan yang dilakukan oleh personil entitas.

c. Konfirmasi Eksternal

Konfirmasi eksternal merupakan bukti audit yang diperoleh auditor sebagai respons langsung tertulis dari pihak ketiga (pihak yang mengonfirmasi) dalam bentuk kertas atau secara elektronik atau media lain.

d. Penghitungan Ulang

Penghitungan ulang meliputi pengecekan ulang atas suatu hasil perhitungan yang dilakukan oleh klien.

PENGAUDITAN

e. Pelaksanaan Kembali

Pelaksanaan kembali adalah pengujian auditor secara independen atas prosedur atau pengendalian akuntansi klien yang sebelumnya telah dilakukan sebagai bagian dari akuntansi klien dan sistem pengendalian internal. Sebagai contoh, auditor membandingkan harga yang tercantum dalam faktur dengan daftar harga yang telah ditetapkan perusahaan.

f. Prosedur analitis

Prosedur analitis terdiri dari pengevaluasian atas informasi keuangan yang dilakukan dengan menelaah hubungan yang dapat diterima antara data keuangan dengan data non keuangan.

g. Permintaan keterangan

Permintaan keterangan terdiri dari pencarian informasi atas orang yang memiliki pengetahuan, baik keuangan maupun non keuangan di dalam atau di luar entitas.

h. Penelusuran (*tracing*)

Dalam pelaksanaan prosedur audit ini, auditor melakukan penelusuran informasi sejak mula-mula data tersebut direkam pertama kali dalam dokumen, dilanjutkan dengan pelacakan pengolahan data dalam proses akuntansi.

2. Penentuan besarnya sampel

Jika prosedur telah ditetapkan, auditor dapat menentukan besarnya sampel yang berbeda dari unsur yang satu dengan unsur yang lain dalam populasi yang diperiksa.

3. Penentuan unsur tertentu yang dipilih sebagai sampel

Setelah besarnya sampel ditentukan untuk prosedur audit tertentu, auditor harus memutuskan unsur mana yang akan dipilih sebagai sampel untuk diperiksa.

PENGAUDITAN

4. Penentuan waktu yang cocok untuk melaksanakan prosedur audit

Karena audit terhadap laporan keuangan meliputi suatu jangka waktu tertentu, maka auditor dapat melakukan pengumpulan bukti audit awal setelah awal tahun. Pertimbangan auditor tentang kelayakan bukti audit dipengaruhi oleh beberapa faktor, sebagai berikut:

- a. Pertimbangan profesional,
Yaitu merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi keseragaman penerapan mutu dan jumlah bukti yang diperlukan dalam audit.
- b. Integritas manajemen,
Manajemen juga bertanggung jawab atas asersi yang tercantum dalam laporan keuangan. Manajemen juga berada dalam posisi untuk mengendalikan sebagian besar bukti dan data akuntansi yang mendukung laporan keuangan.
- c. Kepemilikan publik versus terbatas,
Umumnya auditor memerlukan tingkat keyakinan yang lebih tinggi dalam audit atas laporan keuangan perusahaan publik (misalnya PT yang *go public*) dibandingkan dengan audit atas laporan keuangan perusahaan yang dimiliki oleh kalangan terbatas (misalnya PT tertutup).
- d. Kondisi keuangan,
Umumnya jika suatu perusahaan mengalami kesulitan keuangan dan proses kebangkrutan, pihak-pihak yang berkepentingan seperti kreditor, akan meletakkan kesalahan di pundak auditor, karena kegagalan auditor untuk memberikan peringatan sebelumnya mengenai memburuknya kondisi keuangan perusahaan. Dalam keadaan ini, auditor harus mempertahankan pendapatnya atas laporan keuangan auditan dan mutu pekerjaan audit yang telah dilaksanakan.

PENGAUDITAN

5.4. Definisi Kertas Kerja

SA Seksi 339 Kertas kerja paragraf 03 mendefinisikan kertas kerja sebagai berikut:

Kertas kerja adalah catatan-catatan yang diselenggarakan oleh auditor mengenai prosedur audit yang ditempuhnya, pengujian yang dilakukannya, informasi yang diperolehnya, dan simpulan yang dibuatnya sehubungan dengan auditnya.

Kertas kerja audit (KKA) merupakan catatan-catatan yang dibuat dan data-data yang dikumpulkan auditor secara sistematis pada saat melaksanakan tugas audit, KKA harus mencerminkan langkah-langkah kerja audit yang ditempuh, pengujian-pengujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh, dan kesimpulan hasil audit.

Isi Kertas Kerja

Menurut SA Seksi 339 kertas kerja paragraf 05, kertas kerja harus cukup memperlihatkan bahwa catatan akuntansi cocok dengan laporan keuangan atau informasi lain yang dilaporkan serta standar *auditing* yang dapat diterapkan telah dilaksanakan oleh auditor. Kertas kerja biasanya harus berisi dokumentasi yang memperlihatkan:

1. Telah dilaksanakannya standar pekerjaan lapangan pertama yaitu pemeriksaan telah direncanakan dan disupervisi dengan baik.
2. Telah dilaksanakannya standar pekerjaan lapangan kedua yaitu pemahaman memadai atas pengendalian intern telah diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang telah dilakukan.
3. Telah dilaksanakannya standar pekerjaan lapangan ketiga yaitu bukti audit telah diperoleh, prosedur audit telah diterapkan, dan pengujian telah dilaksanakan, yang memberikan bukti kompeten yang cukup sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.

Kertas kerja berisi dokumentasi atas langkah-langkah berikut ini dalam proses audit:

PENGAUDITAN

1. Rencana audit, termasuk program audit.
2. Pemeriksaan dan evaluasi kecukupan dan efektivitas sistem kontrol internal.
3. Prosedur-prosedur audit yang dilakukan, informasi yang diperoleh, dan kesimpulan yang dicapai.
4. Penelaahan kertas kerja oleh penyedia.
5. Laporan audit.
6. Tindak lanjut dari tindakan perbaikan.

Syarat-syarat kertas kerja audit, antara lain:

1. Lengkap.
2. Bebas dari kesalahan.
3. Didasarkan atas fakta dan argumentasi yang rasional.
4. Sistematis, bersih, mudah dipahami, dan diatur dengan rapi.
5. Memuat hal-hal penting yang relevan dengan audit.
6. Mempunyai tujuan yang jelas.
7. Sedapat mungkin hindari pekerjaan menyalin ulang.
8. Dalam setiap kertas kerja harus mencantumkan kesimpulan, hasil audit dan komentar atau catatan *reviewer*

Jangka Waktu Pengarsipan

KAP diwajibkan untuk menetapkan suatu kebijakan dan prosedur yang mengatur masa penyimpanan dokumen audit (SA 230, para A.23). Biasanya, batas waktu penyimpanan tidak boleh kurang dari lima tahun sejak tanggal yang lebih dari:

1. Laporan auditor atas laporan keuangan entitas.
2. Laporan auditor atas laporan keuangan konsolidasian dan anak perusahaan.

Di Amerika Serikat, sejak berlakunya Sarbanes-Oxley Act, auditor pada perusahaan publik diwajibkan untuk membuat dan menyimpan *file* audit dan informasi lainnya yang berkaitan dengan laporan audit dengan

PENGAUDITAN

cukup detail untuk mendukung pendapat auditor, selama jangka waktu tidak kurang dari tujuh tahun.

Kerahasiaan *file* audit

Selama proses audit berlangsung, dokumen audit yang dibuat oleh auditor (termasuk daftar-daftar yang dibuat klien untuk auditor) merupakan milik auditor. Untuk itu, hanya auditor dan timnya dapat melihat isi dokumen tersebut, kecuali bila auditor diajukan ke pengadilan berkaitan dengan audit yang dilaksanakan. Setelah audit selesai, *file* audit tersebut disimpan auditor guna kepentingan pertanggungjawaban di masa depan dan untuk mempersiapkan audit tahun berikutnya.

Latihan Soal

1. Sebutkan delapan tipe audit dan berikan lah contoh nya?
2. Apakah karakteristik dari konfirmasi?
3. Siapakah pemilik kertas kerja? Dalam situasi bagaimana kertas kerja dapat digunakan oleh orang lain?
4. Berapa lama jangka waktu pengarsipan kertas kerja?
5. Apa isi dari kertas kerja?

BAB 6

STRATEGI AUDIT AWAL

Capaian Pembelajaran:

Mahasiswa dapat membedakan 2 (dua) alternatif strategi audit awal yang biasa digunakan dalam perencanaan 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 menanggungnya.

Tujuan akhir auditor dalam perencanaan dan pelaksanaan proses audit adalah mengurangi risiko audit ke tingkat yang cukup rendah untuk mendukung pendapatnya. Tujuan ini dicapai dengan mengumpulkan bukti audit tentang asersi yang terdapat dalam laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen.

6.1. Pengertian Strategi Audit Awal

Tujuan akhir auditor dalam perencanaan dan pelaksanaan proses audit adalah mengurangi risiko audit ke tingkat yang cukup rendah untuk mendukung pendapatnya, apakah dalam semua hal yang material, laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Tujuan ini dicapai dengan mengumpulkan bukti audit rentang asersi yang terdapat dalam laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. 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: pendekatan terutama substantif (*primarily substantive approach*), dan pendekatan tingkat risiko pengendalian taksiran rendah (*lower assessed level of control risk approach*).

PENGAUDITAN



Gambar 6.1 Hubungan di antara Materialitas, Bukti Audit, dan risiko Audit.

6.2. 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.

Dalam menentukan strategi audit awal, auditor pada dasarnya menentukan titik berat pengujian yang akan dilaksanakan oleh auditor: terutama pada pengujian substantif atau terutama pada pengujian pengendalian.

6.3. Pendekatan 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. Pendekatan ini biasanya mengakibatkan penaksiran risiko pengendalian pada tingkat atau mendekati maksimum.

Pada dasarnya ada tiga alasan mengapa auditor menggunakan pendekatan ini:

PENGAUDITAN

1. Hanya terdapat sedikit (jika ada) kebijakan dan prosedur pengendalian intern yang relevan dengan perikatan audit atas laporan keuangan. Sebagai contoh, auditor akan menjumpai sedikit kebijakan dan prosedur pengendalian intern dalam audit atas laporan keuangan yang dihasilkan oleh perusahaan kecil yang dioperasikan sendiri oleh pemiliknya. Dalam situasi audit ini, auditor akan mencurahkan usaha sedikit terhadap pengendalian, dan akan menitikberatkan pengumpulan bukti auditnya terutama dari pengujian substantif.
2. Kebijakan dan prosedur pengendalian intern yang berkaitan dengan asersi untuk akun dan golongan transaksi signifikan tidak efektif. Sebagai contoh, pengendalian atas transaksi pembelian dan pengeluaran kas yang lemah, sehingga auditor merencanakan jauh sebelumnya untuk melakukan pengujian substantif secara luas terhadap asersi kelengkapan utang usaha.
3. Peletakan kepercayaan besar terhadap pengujian substantif lebih efisien untuk asersi tertentu. Misalnya dalam audit atas aktiva tetap, auditor menggunakan pengujian substantif terhadap penambahan, penghentian pemakaian, penjagaan fisik aktiva tetap untuk membuktikan asersi keberadaan aktiva tetap tersebut. Auditor tidak melakukan pengujian pengendalian atas transaksi penambahan, penghentian pemakaian, penjagaan fisik aktiva tetap, jika hanya terdapat sedikit transaksi yang berkaitan dengan aktiva tetap. Pengumpulan bukti audit melalui pengujian substantif lebih efisien dibandingkan dengan pengujian pengendalian.

6.4. 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.

PENGAUDITAN

6.5. Perbandingan Dua Strategi

Perbandingan dua strategi tersebut: pendekatan terutama pengujian substantif dan pendekatan risiko pengendalian rendah disajikan pada Tabel 6.1. di bawah ini:

Tabel 6.1. Perbandingan Pendekatan dalam Strategi Audit Awal

<i>Pendekatan Terutama Substantif</i>	<i>Pendekatan risiko Pengendalian Rendah</i>
1. Auditor merencanakan taksiran risiko pengendalian pada tingkat maksimum atau mendekati maksimum.	1. Auditor merencanakan taksiran risiko pengendalian pada tingkat moderat atau tingkat rendah.
2. Auditor merencanakan prosedur yang kurang ekstensif untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern.	2. Auditor merencanakan prosedur yang lebih ekstensif untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern.
3. Auditor merencanakan sedikit, jika ada, pengujian pengendalian.	3. Auditor merencanakan pengujian pengendalian secara luas.
4. Auditor merencanakan atau melakukan pengujian substantif secara luas.	4. Auditor merencanakan akan membatasi penggunaan pengujian substantif.

Sumber: Mulyadi, 2000.

SOAL:

1. Bagaimana merancang pengujian substantif?
2. Sebutkan perbedaan dari pendekatan strategi audit awal yang ada!
3. Bagaimana cara auditor menilai risiko bawaan pada tingkat di bawah maksimum?
4. Mengapa uji pengendalian penting pada strategi audit awal?
5. Dalam mengembangkan strategi audit awal ada empat komponen di dalam tingkat risiko pengendalian, apa saja yang menjadi pertimbangan?

BAB 7

STRUKTUR PENGENDALIAN INTERNAL

Capaian Pembelajaran:

1. Mahasiswa mampu menguraikan arti pentingnya pengendalian intern bagi perusahaan, auditor ekstern, dan pihak lainnya.
2. Mahasiswa dapat menyebutkan definisi Pengendalian Intern (PI) dan menjelaskan 4 konsep dasarnya.
3. Mahasiswa dapat menunjukkan kelemahan melekat pada suatu sistem (PI).
4. Mahasiswa dapat menjelaskan peran & tanggung jawab berbagai pihak atas PI entitas.
5. Mahasiswa mampu menjelaskan 5 komponen dari suatu struktur PI
6. Mahasiswa mampu menjelaskan pemahaman atas komponen struktur PI yang diperlukan untuk merencanakan suatu audit & bagaimana pemahaman tersebut digunakan
7. Mahasiswa dapat menyebutkan prosedur audit yang digunakan untuk mendapatkan pemahaman.
8. Mahasiswa dapat menyebutkan persyaratan dan metode yang tersedia untuk pendokumentasian pemahaman.

Dunia usaha di Indonesia saat ini sudah maju, hal ini bisa dilihat dari semakin banyaknya berdiri usaha-usaha baru yang didirikan oleh masyarakat. Salah satu aspek penting pada suatu perusahaan adalah Sistem Pengendalian Internal. Karena suatu perusahaan tidak dapat berjalan dengan baik tanpa adanya Sistem Pengendalian Internal yang baik.

Sistem Pengendalian Internal merupakan kebijakan dan prosedur yang melindungi aktiva dari penyalahgunaan. Sistem Pengendalian Internal dapat digunakan lebih efektif untuk mencegah penggelapan atau penyimpangan. Pada suatu perusahaan, pengendalian internal sangat

PENGAUDITAN

dibutuhkan mengingat faktor-faktor yang meliputi luas dan entitas perusahaan yang sangat kompleks. Hal ini mengakibatkan manajemen harus percaya pada laporan-laporan serta analisis untuk operasi pengendalian Internal yang efektif.

7.1. Pentingnya Pengendalian Internal

Suatu terbitan tahun 1947 oleh AICPA yang berjudul *Internal Control* menyebutkan faktor-faktor yang berkontribusi atas meluasnya pengakuan atas pentingnya pengendalian intern, antara lain:

1. Lingkup dan ukuran bisnis entitas telah menjadi sangat kompleks dan tersebar luas sehingga manajemen harus bergantung pada sejumlah laporan dan analisis untuk mengendalikan operasi secara efektif.
2. Pengujian dan penelaahan yang melekat dalam sistem pengendalian intern yang baik menyediakan perlindungan terhadap kelemahan manusia dan mengurangi kemungkinan terjadinya kekeliruan dan ketidakberesan.
3. Tidak praktis bagi auditor untuk melakukan audit atas kebanyakan perusahaan dengan pembatasan biaya ekonomi tanpa menggantungkan pada sistem pengendalian intern.

7.2. Definisi Pengendalian Internal

Pengendalian Intern adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personal lain yang di desain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini:

1. Keandalan pelaporan keuangan
2. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku
3. Efektivitas dan efisiensi operasi.

Dari definisi pengendalian tersebut terdapat beberapa konsep dasar berikut ini:

PENGAUDITAN

1. Pengendalian intern merupakan suatu proses. Pengendalian intern merupakan suatu proses untuk mencapai tujuan tertentu. Pengendalian intern itu sendiri bukan merupakan suatu tujuan. Pengendalian intern merupakan suatu rangkaian Tindakan yang bersifat *pervasive* dan menjadi bagian tidak terpisahkan, bukan hanya sebagai tambahan, dari infrastruktur entitas.
2. Pengendalian intern dijalankan oleh orang. Pengendalian intern bukan hanya terdiri dari pedoman kebijakan dan formulir, namun dijalankan oleh orang dari setiap jenjang organisasi, yang mencakup dewan komisaris, manajemen, dan personal lain.
3. Pengendalian intern dapat diharapkan mampu memberikan keyakinan memadai, bukan keyakinan mutlak, bagi manajemen dan dewan komisaris entitas. Keterbatasan yang melekat dalam semua sistem pengendalian intern dan pertimbangan manfaat dan pengorbanan dalam pencapaian tujuan pengendalian menyebabkan pengendalian intern tidak dapat memberikan keyakinan mutlak.
4. Pengendalian intern ditujukan untuk mencapai tujuan yang saling berkaitan: pelaporan keuangan, kepatuhan dan operasi.

7.3. Kelemahan atau Keterbatasan yang Melekat pada Suatu Sistem (PI)

Berikut ini adalah keterbatasan bawaan yang melekat dalam setiap pengendalian intern:

1. Kesalahan dalam pertimbangan. Seringkali, manajemen dan personal lain dapat salah dalam mempertimbangkan keputusan bisnis yang diambil atau dalam melaksanakan tugas rutin karena tidak memadainya informasi, keterbatasan waktu, atau tekanan lain.
2. Gangguan. Gangguan dalam pengendalian yang telah ditetapkan dapat terjadi karena personal secara keliru memahami perintah untuk membuat kesalahan karena kelainan, tidak adanya perhatian, atau kelelahan. Perubahan yang bersifat sementara atau permanen

PENGAUDITAN

dalam personal atau dalam sistem dan prosedur dapat pula mengakibatkan gangguan.

3. Kolusi. Tindakan bersama beberapa individu untuk tujuan kejahatan disebut dengan kolusi (*collusion*). Kolusi dapat mengakibatkan bobolnya pengendalian intern yang dibangun untuk melindungi kekayaan entitas dan tidak terungkapnya ketidakberesan atau tidak terdeteksinya kecurangan oleh pengendalian intern yang dirancang.
4. Pengabaian oleh manajemen. Manajemen dapat mengabaikan kebijakan atau prosedur yang telah ditetapkan untuk tujuan yang tidak sah seperti keuntungan pribadi manajer, penyajian kondisi keuangan yang berlebihan, atau kepatuhan semu. Contohnya adalah manajemen melaporkan laba yang lebih tinggi dari jumlah sebenarnya untuk mendapatkan bonus lebih tinggi bagi dirinya atau untuk menutupi ketidakpatuhannya terhadap peraturan perundang yang berlaku.
5. Biaya lawan manfaat. Biaya yang diperlukan untuk mengoperasikan pengendalian intern tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian intern tersebut. Karena pengukuran secara tepat baik biaya maupun manfaat biasanya tidak mungkin dilakukan, manajemen harus memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi biaya dan manfaat suatu pengendalian intern.

7.4. Pihak yang Bertanggung Jawab Atas Pengendalian Intern Suatu Entitas

Pihak-pihak yang bertanggung jawab terhadap pengendalian intern beserta perannya sebagai berikut:

1. Manajemen
Bertanggung jawab untuk mengembangkan dan menyelenggarakan secara efektif pengendalian intern organisasinya.

PENGAUDITAN

2. Direktur utama perusahaan
Bertanggung jawab untuk menciptakan atmosfer pengendalian di tingkat puncak, agar kesadaran terhadap pentingnya pengendalian menjadi tumbuh di seluruh organisasi.
3. Dewan komisaris dan komite audit
Bertanggung jawab untuk menentukan apakah manajemen memenuhi tanggung jawab mereka dalam mengembangkan dan menyelenggarakan pengendalian intern.
4. Auditor intern
Bertanggung jawab untuk memeriksa dan mengevaluasi memadai atau tidaknya pengendalian intern entitas dan membuat rekomendasi peningkatannya.
5. Personal lain entitas
Peran dan tanggung jawab semua personal lain yang menyediakan informasi atau menggunakan informasi yang dihasilkan oleh pengendalian intern harus ditetapkan dan dikomunikasikan dengan baik.
6. Auditor independen
Sebagai bagian dari prosedur auditnya terhadap laporan keuangan, auditor dapat menemukan kelemahan pengendalian intern.

7.5. Komponen Struktur SPI

Laporan COSO, mengidentifikasi lima komponen pengendalian intern yang saling berhubungan, yaitu:

1. Lingkungan pengendalian, menetapkan suasana suatu organisasi, yang mempengaruhi kesadaran akan pengendalian dari orang-orangnya.
2. Penafsiran risiko, merupakan pengidentifikasian dan analisis entitas mengenai risiko yang relevan.
3. Informasi dan komunikasi merupakan pengidentifikasian, penangkapan, pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan kerangka waktu yang membuat orang mampu melaksanakan tanggung jawabnya.

PENGAUDITAN

4. Aktivitas pengendalian, merupakan kebijakan dan prosedur yang membantu meyakinkan bahwa perintah manajemen telah dilaksanakan.
5. Pemantauan, merupakan suatu proses yang menilai kualitas kinerja pengendalian intern pada suatu waktu.

Ad. 1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

Lingkungan pengendalian menciptakan suasana pengendalian dalam suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran personal organisasi tentang pengendalian. Berbagai faktor yang membentuk Lingkungan pengendalian dalam suatu entitas antara lain:

- a. Nilai integritas dan etika
- b. Komitmen terhadap kompetensi
- c. Dewan komisaris dan komite audit
- d. Filosofi dan gaya operasi manajemen
- e. Struktur organisasi
- f. Pembagian wewenang dan pembebanan tanggung jawab
- g. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia.

Ad. 2. Penafsiran Risiko

Penaksiran risiko manajemen harus mencakup pertimbangan khusus terhadap risiko yang dapat timbul dari perubahan keadaan, seperti:

- a. Bidang baru bisnis atau transaksi yang memerlukan prosedur akuntansi yang belum pernah dikenal.
- b. Perubahan standar akuntansi.
- c. Hukum dan peraturan baru.
- d. Perubahan yang berkaitan dengan revisi sistem dan teknologi baru yang digunakan untuk pengolahan informasi.
- e. Pertumbuhan pesat entitas yang menuntut perubahan fungsi pengelolaan dan pelaporan informasi dan personal yang terlibat di dalam fungsi tersebut.

PENGAUDITAN

Ad. 3. Informasi dan Komunikasi

Sistem Akuntansi diciptakan untuk mengidentifikasi, merakit, menggolongkan, menganalisis, mencatat, dan melaporkan transaksi suatu entitas, serta menyelenggarakan pertanggungjawaban kekayaan dan utang entitas tersebut.

Ad. 4. Aktivitas Pengendalian

Adalah kebijakan dan prosedur yang dibuat memberikan keyakinan bahwa petunjuk yang dibuat oleh manajemen dilaksanakan. Kebijakan dan prosedur ini memberikan keyakinan bahwa tindakan yang diperlukan telah dilaksanakan untuk mengurangi risiko dalam pencapaian tujuan entitas. Aktivitas pengendalian memiliki berbagai macam tujuan dan diterapkan dalam berbagai tingkat fungsi organisasi.

Ad. 5 Pemantauan

Adalah proses penilaian kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu. Pemantauan dilaksanakan oleh personal yang semestinya melakukan pekerjaan tersebut, baik pada tahap desain maupun pengoperasian pengendalian.

7.6. Mendapatkan Pemahaman Tentang Komponen Struktur Pengendalian Internal

7.6.1. Mengapa Auditor Perlu Memperoleh Pemahaman tentang Pengendalian Intern Kliennya?

Secara umum, auditor perlu memperoleh pemahaman tentang pengendalian intern kliennya untuk perencanaan auditnya. Secara khusus, pemahaman auditor tentang pengendalian intern yang berkaitan dengan suatu asersi adalah untuk digunakan dalam kegiatan berikut ini:

1. Kemungkinan dapat atau tidaknya audit dilaksanakan.
2. Salah saji material yang potensial dapat terjadi.
3. risiko deteksi.
4. Perancangan pengujian substantif.

PENGAUDITAN

7.6.2. Pemahaman atas Pengendalian Intern

Dalam memperoleh pemahaman atas pengendalian intern, auditor menggunakan tiga macam prosedur audit berikut:

1. Mewawancarai karyawan perusahaan yang berkaitan dengan unsur pengendalian.
2. Melakukan inspeksi terhadap dokumen dan catatan.
3. Melakukan pengamatan atas kegiatan perusahaan.

7.6.3. Pemahaman atas Lingkungan Pengendalian

Informasi tentang lingkungan pengendalian umumnya dikumpulkan oleh auditor dengan cara: permintaan keterangan dari manajer yang bertanggung jawab atas unsur pengendalian intern, inspeksi dokumen dan catatan, dan pengamatan atas kegiatan perusahaan.

7.6.4. Pemahaman atas penaksiran risiko

Auditor harus mengumpulkan informasi tentang bagaimana manajemen mengidentifikasi risiko yang berkaitan dengan penyajian laporan keuangan secara wajar dan kepedulian manajemen terhadap risiko tersebut, serta bagaimana manajemen merancang aktivitas pengendalian untuk mengatasi risiko tersebut.

1. Pemahaman atas Informasi dan Komunikasi

Sistem informasi entitas sangat menentukan risiko salah saji dalam laporan keuangan. Sistem akuntansi yang didesain dengan baik dan diimplementasikan dengan baik akan menghasilkan informasi yang andal.

2. Pemahaman atas Aktivitas Pengendalian

Informasi tentang aktivitas pengendalian umumnya diperoleh auditor bersamaan dengan pengumpulan informasi mengenai lingkungan pengendalian dan aktivitas pengendalian.

3. Pemahaman atas Pemantauan

Auditor harus memahami jenis aktivitas yang digunakan oleh klien untuk memantau efektivitas pengendalian intern untuk menghasilkan laporan keuangan yang andal.

PENGAUDITAN

4. Pengujian pengendalian

Pengujian adanya kepatuhan untuk menentukan apakah informasi mengenai pengendalian yang dikumpulkan oleh auditor benar-benar ada, auditor melakukan dua macam pengujian:

- a. Pengujian transaksi dengan cara mengikuti pelaksanaan transaksi tertentu
- b. Pengujian transaksi tertentu yang telah terjadi dan yang telah dicatat.

7.7. Pengujian Tingkat Kepatuhan

Dalam pengujian pengendalian terhadap pengendalian intern, auditor tidak hanya berkepentingan terhadap eksistensi unsur-unsur pengendalian intern, namun auditor juga berkepentingan terhadap tingkat kepatuhan klien terhadap pengendalian intern.

7.8. Dokumentasi Informasi Tentang Pengendalian Intern yang Berlaku

Ada tiga cara yang biasanya digunakan oleh auditor untuk mendokumentasikan informasi mengenai pengendalian intern yang berlaku dalam perusahaan:

1. Kuesioner pengendalian intern baku kuesioner merupakan cara yang banyak dipakai oleh auditor dalam mendokumentasikan informasi pengendalian intern kliennya
2. Uraian tertulis ini biasanya berisi identitas karyawan yang melaksanakan suatu fungsi dan uraian terinci cara pelaksanaan fungsinya. Penggunaan uraian tertulis hanya praktis diterapkan pada audit atas laporan keuangan perusahaan yang kecil saja.
3. Bagan alir sistem cara ini suatu sistem yang digambarkan dengan menggunakan simbol-simbol tertentu. Simbol-simbol yang dapat digunakan oleh auditor untuk membuat deskripsi pengendalian intern kliennya.

PENGAUDITAN

SOAL:

1. Cara mana yang sering dilakukan auditor untuk mendokumentasikan informasi?
2. Dari penggunaan kuesioner untuk pemahaman SPI, apakah ada kelebihan dan kekurangannya?
3. Aspek apakah yang harus dinilai auditor ketika melakukan pemahaman pengendalian internal?
4. Bagaimana cara implementasi pengendalian internal untuk suatu organisasi?
5. Apa maksudnya kesalahan dalam pertimbangan dalam SPI dan sebutkan contohnya?

BAB 8

RISIKO PENGENDALIAN DAN PENGUJIAN PENGENDALIAN

Capaian Pembelajaran:

1. Mahasiswa dapat menyebutkan langkah-langkah dalam penetapan risiko pengendalian untuk asersi-asersi kelompok transaksi.
2. Mahasiswa dapat menjelaskan perbedaan risiko pengendalian yang digunakan pada dua strategi audit awal.
3. Mahasiswa dapat menyebutkan tujuan pengujian pengendalian dan membedakan antara pengujian pengendalian dan membedakan antara pengujian pengendalian tambahan atau direncanakan.
4. Mahasiswa dapat menyebutkan berbagai pertimbangan yang mempengaruhi sifat, saat dan luasnya pengujian pengendalian yang direncanakan.
5. Mahasiswa dapat menjelaskan bagaimana auditor intern dapat digunakan dalam pengujian pengendalian direncanakan.
6. Mahasiswa dapat menjelaskan proses penentuan risiko pengendalian untuk asersi-asersi saldo rekening yang dipengaruhi oleh satu dan beberapa kelompok transaksi.
7. Mahasiswa dapat menyebutkan persyaratan untuk mendokumentasikan penetapan risiko pengendalian.
8. Mahasiswa dapat menyebutkan persyaratan bagi auditor untuk mengkomunikasikan hal-hal yang berkaitan dengan struktur PI.

Dalam mengaudit sebuah perusahaan tentunya seorang auditor memiliki langkah-langkah yang harus dilakukan sesuai dengan prosedur audit yang benar. Untuk langkah awal yang dilakukan auditor adalah harus menetapkan risiko pengendalian dan pengujian pengendalian agar untuk merencanakan langkah-langkah audit yang akan dilakukan seorang auditor

PENGAUDITAN

dapat melakukannya dengan tepat dan benar, yaitu menetapkan pengendalian untuk setiap asersi penting yang terdapat pada saldo rekening, kelompok transaksi, dan komponen pengungkapan dalam laporan keuangan dan merancang pengujian substantif untuk setiap asersi laporan keuangan yang signifikan.

8.1. Penilaian Risiko Pengendalian

Auditor mendapatkan pemahaman tentang rancangan dan penerapan pengendalian internal agar dapat melakukan penilaian awal risiko pengendalian sebagai bagian dari penilaian menyeluruh risiko kesalahan penyajian material. Sebagaimana dijelaskan pada bab sebelumnya, auditor menggunakan penilaian awal risiko pengendalian untuk merencanakan audit untuk setiap golongan transaksi yang material. Namun demikian, dalam hal tertentu auditor menjumpai bahwa defisiensi pengendalian sangat signifikan sehingga laporan keuangan klien tidak dapat diaudit. Oleh karena itu, sebelum melakukan penilaian awal risiko pengendalian untuk setiap golongan transaksi yang material, auditor pertama-tama harus memutuskan apakah entitas bisa diaudit atau tidak.

8.2. Menetapkan Apakah Laporan Keuangan Bisa Diaudit atau Tidak

Ada dua faktor yang mempengaruhi apakah laporan keuangan bisa diaudit atau tidak yaitu: integritas manajemen dan kecukupan catatan akuntansi. Apabila integritas manajemen diragukan, kebanyakan auditor akan menolak untuk melakukan audit pada entitas dengan manajemen seperti itu. Catatan akuntansi adalah sumber utama bukti audit untuk sebagian Besar tujuan audit. Ada dasar Apabila catatan akuntansi tidak memadai, bukti audit yang diperlukan biasanya tidak akan tersedia. Sebagai contoh, apabila klien tidak menyimpan duplikat faktur penjualan dan faktur dari pemasok (faktur pembelian), maka audit biasanya tidak dapat dilakukan.

Apabila klien menerapkan teknologi informasi yang kompleks, banyak informasi transaksi hanya tersedia dalam bentuk elektronik tanpa menghasilkan jejak audit (*audit trail*) dokumen dan catatan yang terlihat

PENGAUDITAN

kasat mata. Dalam situasi demikian, entitas masih dapat diaudit, asalkan auditor memiliki pengetahuan yang diperlukan untuk mengumpulkan bukti yang berbentuk elektronik dan menugasi staf dengan keterampilan dan pengalaman TI yang memadai.

8.3. Menetapkan Risiko Pengendalian dengan Didukung oleh Pemahaman yang Diperoleh

Setelah mendapat pemahaman tentang pengendalian internal, auditor melakukan penilaian awal risiko pengendalian sebagai bagian dari penilaian menyeluruh risiko kesalahan penyajian material. Penilaian ini merupakan ukuran tentang ekspektasi auditor bahwa pengendalian internal akan dapat mencegah terjadinya kesalahan penyajian material atau mendeteksi dan membetulkannya jika hal itu terjadi.

Kebanyakan auditor mengawasi kegiatan ini dengan menetapkan pengendalian level-entitas. Pada hakikatnya pengendalian level-entitas, seperti kebanyakan elemen dalam lingkungan pengendalian, penilaian risiko, dan komponen pemantauan, melirik dampak yang luas pada kebanyakan transaksi utama pada setiap siklus transaksi. Sebagai contoh, dewan komisaris yang tidak efektif dan kegagalan manajemen dalam menciptakan proses untuk mengidentifikasi, menilai, atau mengelola risiko-risiko kunci, berpotensi untuk memperlemah pengendalian atas kebanyakan tujuan audit transaksi. Oleh karena itu auditor biasanya lebih dahulu menilai pengendalian level entitas sebelum menilai pengendalian atas transaksi tertentu.

Setelah auditor menentukan bahwa pengendalian level entitas telah dirancang dan dijalankan, selanjutnya auditor membuat penilaian awal untuk setiap tujuan audit transaksi bagi setiap transaksi utama dalam setiap siklus transaksi. Sebagai contoh, dalam siklus penjualan dan pengumpulan piutang, jenis-jenis transaksi biasanya meliputi penjualan, retur penjualan, penerimaan kas, dan penilaian cadangan kerugian piutang serta penghapusan piutang tak tertagih. Auditor juga membuat penilaian awal untuk pengendalian-pengendalian yang mempengaruhi tujuan audit untuk akun-akun neraca dan penyajian serta pengungkapan pada setiap siklus.

PENGAUDITAN

8.4. Menggunakan Matrix Risiko Pengendalian untuk Menetapkan Risiko Pengendalian

Banyak auditor menggunakan matriks risiko pengendalian untuk membantu dalam proses penilaian risiko pengendalian pada level transaksi. Hal ini dimaksudkan untuk memudahkan pengorganisasian penilaian risiko pengendalian untuk setiap tujuan audit. Gambar 8-4 melukiskan penggunaan matriks risiko pengendalian untuk tujuan audit transaksi penjualan pada sebuah entitas. Gambar tersebut hanya melukiskan matriks risiko pengendalian untuk tujuan audit transaksi, namun dalam praktik auditor menggunakan format matriks risiko pengendalian yang sama untuk menetapkan risiko pengendalian bagi tujuan audit saldo dan penyajian serta pengungkapan. Di bawah ini akan diuraikan pembuatan matriks tersebut.

8.5. Mengidentifikasi Tujuan Audit

Langkah pertama dalam penilaian risiko pengendalian adalah mengidentifikasi tujuan audit untuk setiap golongan transaksi, saldo akun, dan penyajian serta pengungkapan yang akan ditetapkan risiko pengendaliannya. Hal ini dilakukan untuk golongan transaksi dengan menerapkan tujuan audit untuk transaksi tertentu seperti telah diterangkan di atas dalam bentuk yang umum, untuk jenis-jenis transaksi utama dalam entitas yang bersangkutan. Sebagai contoh, auditor menetapkan tujuan keberadaan untuk penjualan, dan juga membuat penilaian terpisah untuk tujuan kelengkapan. Tujuan audit transaksi untuk transaksi penjualan dicantumkan pada bagian atas Gambar 8-4.

8.6. Mengidentifikasi Pengendalian yang Ada

Langkah berikutnya, auditor menggunakan informasi yang telah dibahas pada bagian awal bab ini yaitu pada tahap mendapatkan dan mendokumentasikan pengendalian internal untuk mengidentifikasi pengendalian-pengendalian yang mempunyai kontribusi untuk mencapai tujuan audit transaksi. Salah satu cara yang dilakukan auditor untuk melakukan hal ini adakah mengidentifikasi pengendalian yang memenuhi

PENGAUDITAN

tujuan audit. Sebagai contoh, auditor bisa menggunakan pengetahuannya tentang sistem klien untuk mengidentifikasi pengendalian yang mungkin bisa mencegah kekeliruan atau kecurangan dalam tujuan audit keberadaan transaksi. Hal yang sama dapat dilakukan untuk semua tujuan audit lainnya. Hal yang juga bermanfaat bagi auditor acala menggunakan kelima aktivitas pengendalian (pengotorisasian yang tepat, penelaahan kinerja, pengolahan informasi, pengendalian fisik, dan pemisahan tugas) sebagai pengingat-ingat. Sebagai contoh, apakah terdapat pemisahan tugas yang memadai dan bagaimana hal tersebut dicapai? Apakah transaksi harus diotorisasi secara memadai? Apakah dokumen bernomor urut tercetak harus dipertanggungjawabkan penggunaannya? Apakah master *file* penting telah diamankan dari akses yang tidak berwenang?

Auditor harus mengidentifikasi dan hanya memasukkan pengendalian-pengendalian yang diperkirakan memiliki pengaruh paling besar dalam memenuhi tujuan audit transaksi. Hal ini sering disebut sebagai pengendalian kunci. Alasan mengapa hanya memasukkan pengendalian kunci adalah karena pengendalian-pengendalian tersebut telah memadai untuk mencapai tujuan audit transaksi dan demi efisiensi audit. Sebagaimana disebutkan dalam SA 315. 20:

".....Suatu audit tidak membutuhkan suatu pemahaman tentang seluruh aktivitas pengendalian yang terkait dengan setiap golongan transaksi signifikan, saldo akun, dan pengungkapan dalam laporan keuangan, atau setiap asersi yang relevan dengannya".

8.7. Mengaitkan Pengendalian dengan Tujuan Audit yang Bersangkutan

Setiap pengendalian memenuhi satu atau beberapa tujuan audit tertentu. Hal ini dapat dilihat pada Gambar 8-4 untuk tujuan audit transaksi. Matriks digunakan untuk menunjukkan bagaimana pengendalian berkontribusi untuk mencapai satu atau lebih tujuan audit transaksi.

Dalam contoh ini, huruf C dicantumkan pada setiap sel yang pengendaliannya sebagian atau seluruhnya memenuhi suatu tujuan. Matriks risiko pengendalian serupa bisa dibuat untuk tujuan audit saldo dan tujuan

PENGAUDITAN

audit penyajian dan pengungkapan, Sebagai contoh, pengiriman laporan piutang kepada setiap pelanggan memenuhi tiga tujuan dalam entitas ini yang ditunjukkan dengan mencantumkan huruf P pada baris yang melukiskan pengendalian yang bersangkutan pada gambar 8.1 di bawah ini:

PENGENDALIAN INTERNAL		TUJUAN AUDIT TRANSAKSI – PENJUALAN					
		01	02	03	04	05	06
PENGENDALIAN	Perbedaan penjualan kredit secara otomatis dengan komputer dengan menggunakan pada basis kredit yang disebut pemrosesan (P1)	P					
	Penjualan kredit dengan dilindungi oleh basis pengendalian yang telah disediakan perusahaan dan oleh dari pembeli yang telah dibayar (P2)	P		P			
	Terdapat persediaan rekening arsip lengkap berdasarkan daftar, penulisan komputer, dan pergerakan pemrosesan kas (P3)	P	P		P		
	Dokumen pengiriman barang setiap hari diserahkan ke bagian penjualan faktur dan faktur dibuat pada hari berikutnya (P4)	P					P
	Susunan pengiriman barang berdasarkan waktu terkecil dan diantungi dengan surat pemrosesan surat pengiriman (P5)		P				P
	Total pengiriman barang dan kredit dibebankan dengan kas yang dibayar (P6)	P	P	P			
	Margin (set per unit) digunakan dari setiap file harga yang telah dibuat (P7)			P			
	Transaksi penjualan kredit (kredit) dibuat secara otomatis (P8)						P
PENGENDALIAN	Lebaran piutang diberikan ke para pembeli secara otomatis (P9)	P		P	P		
	Konfirmasi secara otomatis memverifikasi pembelian barang dan kredit yang telah dibuat dan dibuat piutang pada setiap akhir bulan (P10)				P		
	Masa berlakunya secara otomatis dengan piutang adalah secara otomatis (P11)					P	
DEFISIENSI	Tidak terdapat prosedur internal untuk memverifikasi harga pengiriman barang penjualan kredit (ke-101) (D1)	D					
	Tidak terdapat prosedur internal untuk memverifikasi waktu pengiriman (P12)					D	
Keterangan: 01-06 Pengendalian; 07-11 Defisiensi		Kredit	Piutang	Barang	Hutang	Pendapatan	Uang
*Terdapat perbedaan pengendalian yang tidak terdapat dalam pengendalian internal perusahaan.							
Keterangan: 01-06 Pengendalian; 07-11 Defisiensi							
Catatan: 1. Perbaikan yang dilakukan adalah sebagai berikut:							
a) Perbaikan yang dilakukan adalah dengan menggunakan sistem komputerisasi untuk melakukan transaksi penjualan kredit.							
b) Perbaikan yang dilakukan adalah dengan melakukan verifikasi harga pengiriman barang dan kredit yang telah dibuat dan dibuat piutang pada setiap akhir bulan.							
c) Perbaikan yang dilakukan adalah dengan melakukan verifikasi waktu pengiriman barang dan kredit yang telah dibuat dan dibuat piutang pada setiap akhir bulan.							
d) Perbaikan yang dilakukan adalah dengan melakukan verifikasi waktu pengiriman barang dan kredit yang telah dibuat dan dibuat piutang pada setiap akhir bulan.							
e) Perbaikan yang dilakukan adalah dengan melakukan verifikasi waktu pengiriman barang dan kredit yang telah dibuat dan dibuat piutang pada setiap akhir bulan.							
f) Perbaikan yang dilakukan adalah dengan melakukan verifikasi waktu pengiriman barang dan kredit yang telah dibuat dan dibuat piutang pada setiap akhir bulan.							

Gambar 8.1. Tabel Pengendalian Internal

PENGAUDITAN

8.8. Mengidentifikasi dan Mengevaluasi Defisiensi Pengendalian, Defisiensi Signifikan, dan Defisiensi Material

Sebagaimana telah disebutkan di atas, auditor harus mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material pada (a) Tingkat laporan keuangan, dan (b) Tingkat asersi untuk golongan transaksi, saldo akun, dan pengungkapan, untuk menyediakan suatu basis bagi perancangan dan pelaksanaan prosedur audit lanjutan (SA 315. 25). Untuk tujuan ini SA315.26 mengharuskan auditor untuk:

1. Mengidentifikasi risiko sepanjang proses pemerolehan pemahaman tentang entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian relevan yang berkaitan dengan risiko, dan dengan mempertimbangkan golongan transaksi, saldo akun, dan pengungkapan dalam laporan keuangan;
2. Menilai dan mengidentifikasi risiko, serta mengevaluasi apakah risiko tersebut berkaitan secara lebih pervasif terhadap laporan keuangan secara keseluruhan dan secara potensial mempengaruhi banyak asersi;
3. Menghubungkan risiko yang diidentifikasi dengan apa yang bisa menjadi salah (*what can go wrong*) pada tingkat asersi, dengan memperhitungkan pengendalian relevan yang hendak diuji oleh auditor;
4. Mempertimbangkan kemungkinan kesalahan penyajian, termasuk kemungkinan kesalahan penyajian berganda, dan apakah potensi kesalahan yang besar tersebut dapat mengakibatkan suatu kesalahan penyajian material.

Dengan perkataan lain, auditor harus mengevaluasi apakah pengendalian kunci tidak terdapat dalam rancangan pengendalian **animal** untuk pelaporan keuangan sebagai bagian dari penilaian risiko pengendalian dan kemungkinan terjadinya kesalahan penyajian dalam laporan keuangan.

PENGAUDITAN

1. Defisiensi pengendalian.

Defisiensi pengendalian terjadi apabila rancangan atau pengoperasian pengendalian tidak memungkinkan personel entitas untuk mencegah atau mendeteksi kesalahan penyajian secara tepat waktu dalam kondisi normal pelaksanaan fungsi-fungsi. Defisiensi rancangan terjadi apabila suatu pengendalian yang diperlukan tidak ada atau tidak dirancang dengan tepat. Defisiensi pengoperasian terjadi apabila suatu pengendalian yang telah dirancang dengan baik tidak dioperasikan sebagaimana dirancang atau apabila orang yang melaksanakan pengendalian tidak cukup *qualified*.

2. Defisiensi signifikan,

Suatu defisiensi signifikan terjadi apabila terdapat defisiensi pada satu atau lebih pengendalian yang kelemahannya tidak begitu besar bila dibandingkan dengan kelemahan material (yang akan dijelaskan di bawah), namun cukup penting untuk diperhatikan oleh mereka yang bertanggung jawab untuk mengawasi pelaporan keuangan entitas.

3. Kelemahan Material.

Suatu kelemahan material terjadi apabila terdapat suatu defisiensi signifikan atau sejumlah defisiensi signifikan, yang mengakibatkan terbukanya kemungkinan bahwa pengendalian internal tidak akan dapat mencegah atau mendeteksi kesalahan penyajian material dalam pelaporan keuangan secara tepat waktu. Untuk menentukan apakah suatu defisiensi signifikan atau sejumlah defisiensi signifikan pengendalian internal merupakan kelemahan material, harus dilakukan evaluasi tentang dua hal, yakni: kemungkinan terjadi dan signifikansinya. Gambar 8-5 di bawah ini melukiskan kemungkinan suatu kesalahan penyajian yang diakibatkan oleh defisiensi signifikan, sedangkan garis vertikal menggambarkan signifikansinya. Apabila suatu kesalahan penyajian material (signifikan) yang diakibatkan oleh satu atau beberapa defisiensi signifikan lebih dari mungkin bisa terjadi, maka hal itu merupakan kelemahan material.

PENGAUDITAN



Gambar 8.2. Evaluasi dan Defisiensi Signifikan Pengendalian

8.9. Mengidentifikasi Defisiensi, Defisiensi Signifikan, dan Kelemahan Material

Untuk mengidentifikasi defisiensi, defisiensi signifikan, dan kelemahan material, bisa dilakukan dengan pendekatan lima tahap berikut:

1. Mengidentifikasi pengendalian yang ada. Karena defisiensi dan kelemahan material adalah ketiadaan pengendalian yang memadai, auditor pertama-tama harus mengetahui pengendalian yang ada. Metode untuk mengidentifikasi pengendalian telah dijelaskan di atas.
2. Mengidentifikasi pengendalian kunci yang tidak ada. Daftar pertanyaan pengendalian internal, bagan alir, dan naratif berguna untuk mengidentifikasi pengendalian mana yang tidak ada dan oleh karenanya kemungkinan kesalahan penyajian menjadi meningkat. Selain itu juga berguna untuk memeriksa matriks pengendalian, seperti terlihat pada Gambar 8-4, guna melihat pengendalian yang tidak ada atau hanya sedikit untuk mencegah atau mendeteksi kesalahan penyajian.
3. Mempertimbangkan kemungkinan adanya pengendalian pengganti. Suatu pengendalian pengganti adalah sesuatu yang terdapat dalam sistem yang dapat menggantikan ketiadaan suatu pengendalian kunci. Suatu contoh yang lazim dijumpai

PENGAUDITAN

4. Pada entitas kecil adalah keterlibatan yang aktif dari pemilik entitas. Apabila terdapat pengendalian pengganti, maka defisiensi signifikan atau kelemahan material menjadi hilang.
5. Menentukan apakah terdapat defisiensi signifikan atau kelemahan material. Kemungkinan terjadinya kesalahan penyajian dan tingkat materialitasnya digunakan untuk mengevaluasi apakah terdapat defisiensi signifikan atau kelemahan material.
6. Menentukan kesalahan penyajian potensial yang bisa terjadi. Tahap ini dimaksudkan untuk mengidentifikasi kesalahan penyajian spesifik sebagai akibat defisiensi signifikan atau kelemahan material. Pentingnya defisiensi signifikan atau kelemahan material berhubungan langsung dengan besarnya kemungkinan terjadi dan materialitas kesalahan penyajian potensial.

8.10. Mengaitkan Defisiensi Signifikan dan Kelemahan Material dengan Tujuan Audit yang Bersangkutan.

Seperti halnya untuk pengendalian, setiap defisiensi signifikan atau kelemahan material dapat diterapkan pada satu atau lebih tujuan audit. Pada Gambar 8-4 di atas dimisalkan terdapat dua defisiensi signifikan, dan masing-masing hanya dapat diterapkan pada satu tujuan audit transaksi. Defisiensi signifikan diberi tanda dengan huruf D pada kolom tujuan yang sesuai.

8.11. Menetapkan Risiko Pengendalian untuk Setiap Tujuan Audit yang Bersangkutan

Setelah defisiensi pengendalian, defisiensi signifikan, dan kelemahan material diidentifikasi dan dikaitkan dengan tujuan audit transaksi, auditor dapat menetapkan risiko pengendalian untuk tujuan audit transaksi. Hal ini merupakan keputusan yang kritis dalam proses penilaian pengendalian internal. Auditor menggunakan semua informasi yang telah kita bahas di atas untuk membuat keputusan tentang risiko pengendalian secara subjektif untuk setiap tujuan. Ada berbagai cara untuk

PENGAUDITAN

menyatakan penilaian ini. Sebagian auditor menggunakan pernyataan subjektif seperti tinggi, moderat, atau rendah, dan sebagian lainnya menggunakan probabilitas dalam angka, seperti 1,0; 0,6; atau 0,2.

Dalam hal ini, sekali lagi matriks risiko pengendalian merupakan alat yang berguna untuk membuat penilaian. Dalam Gambar 8-4, auditor menetapkan risiko pengendalian untuk setiap tujuan untuk penjualan dengan *me-review* setiap kolom untuk pengendalian terkait dan defisiensi signifikan dan menanyakan "Seperti apa kemungkinan bahwa suatu kesalahan penyajian material tidak akan dapat dicegah atau dideteksi, atau dikoreksi bila terjadi oleh pengendalian ini, dan apakah pengaruh dari kelemahan tersebut'. Apabila kemungkinannya kecil, maka risiko pengendalian dinilai rendah, dan seterusnya.

Keputusan ini bukanlah keputusan final. Sebelum membuat penilaian akhir pada akhir audit, auditor akan melakukan pengujian pengendalian dan melakukan pengujian substantif. Prosedur-prosedur ini bisa mendukung penilaian awal atau bisa juga menyebabkan auditor harus melakukan perubahan. Dalam hal-hal tertentu, manajemen dapat memperbaiki kelemahan dan kelemahan material, sebelum auditor melakukan pengujian signifikan, yang bisa menyebabkan pengurangan dalam risiko pengendalian.

Setelah penilaian awal risiko pengendalian ditetapkan untuk penjualan dan penerimaan kas, auditor dapat menyelesaikan ketiga baris risiko pengendalian pada kertas kerja perencanaan bukti seperti telah dijelaskan pada Bab 7. Seandainya hasil pengujian pengendalian tidak mendukung penilaian awal risiko pengendalian, auditor harus memodifikasi kertas kerjanya. Kemungkinan lain, auditor dapat menunggu sampai pengujian pengendalian dilakukan untuk menyelesaikan ketiga baris risiko pengendalian dalam kertas kerja tersebut.

8.12. Pengomunikasian kepada Pihak yang Bersangkutan dengan Tata Kelola dan kepada Manajemen

Auditor harus menentukan apakah, berdasarkan pekerjaan audit yang telah dilakukan, auditor telah mengidentifikasi satu atau lebih

PENGAUDITAN

defisiensi dalam pengendalian internal. Jika auditor telah mengidentifikasi satu atau lebih defisiensi dalam pengendalian internal, auditor harus menentukan, berdasarkan pekerjaan audit yang telah dilakukan, apakah defisiensi tersebut, secara individual atau gabungan merupakan defisiensi signifikan.

8.13. Komunikasi Kepada Pihak yang Bersangkutan dengan Tata Kelola

SA 265.9 menetapkan sebagai berikut:

"Auditor harus mengkomunikasikan secara tertulis tentang defisiensi signifikan dalam pengendalian internal yang diidentifikasi selama audit kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola secara tepat waktu".

Pengomunikasian secara tertulis atas defisiensi signifikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mencerminkan pentingnya hal ini, dan membantu pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam memenuhi tanggung jawab pengawasan mereka. SA 260 menetapkan pertimbangan-pertimbangan yang relevan terkait dengan komunikasi kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola apabila mereka semua terlibat dalam pengelolaan entitas tersebut.

Auditor dalam mengkomunikasikan defisiensi signifikan dalam pengendalian internal secara tertulis harus menyertakan tentang (SA 265.11):

1. Deskripsi serta penjelasan dampak potensial atas defisiensi tersebut; dan
2. Informasi yang cukup untuk memungkinkan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen dalam memahami konteks komunikasi tersebut. Auditor terutama harus menjelaskan bahwa:
 - a. Tujuan audit adalah untuk auditor dapat menyatakan opini atas laporan keuangan;

PENGAUDITAN

- b. Audit mencakup pertimbangan atas pengendalian internal yang relevan terhadap penyusunan laporan keuangan dan merancang prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi, namun tidak bertujuan untuk menyatakan opini atas efektivitas pengendalian internal; dan
- c. Hal-hal yang dilaporkan terbatas pada defisiensi yang diidentifikasi oleh auditor selama audit dan auditor telah menyimpulkan bahwa hal-hal tersebut cukup penting untuk dilaporkan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

Dalam menentukan saat untuk menyerahkan komunikasi tertulis, auditor dapat mempertimbangkan apakah komunikasi tersebut di atas merupakan faktor yang penting bagi pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk memenuhi tanggung jawab pengawasan mereka. Selain itu, untuk emiten dalam yurisdiksi tertentu, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dimungkinkan untuk menerima komunikasi tertulis dari auditor sebelum tanggal persetujuan laporan keuangan, dalam rangka untuk memenuhi tanggung jawab spesifik mereka yang berhubungan dengan pengendalian internal sesuai dengan peraturan atau untuk tujuan lain.

8.14. Komunikasi kepada Manajemen

Auditor juga harus mengkomunikasikan kepada manajemen pada tingkat tanggung jawab yang tepat secara tepat waktu (SA 265. 10):

- 1. Secara tertulis, defisiensi signifikan dalam pengendalian internal yang oleh auditor telah dikomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, kecuali jika hal itu tidak tepat untuk dikomunikasikan secara langsung kepada manajemen dalam kondisi tersebut; dan
- 2. Defisiensi lain dalam pengendalian internal yang diidentifikasi selama audit yang belum dikomunikasikan oleh pihak lain kepada manajemen dan yang, menurut pertimbangan profesional auditor, adalah cukup penting untuk mendapatkan perhatian manajemen.

PENGAUDITAN

Tanpa memperhatikan waktu komunikasi tertulis atas defisiensi signifikan, auditor dapat mengkomunikasikan hal tersebut secara lisan terlebih dahulu kepada manajemen dan, jika relevan, kepada pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola dalam rangka membantu mereka mengambil tindakan perbaikan secara tepat waktu untuk meminimalisasi risiko kesalahan penyajian material. Namun, hal ini tidak membebaskan auditor dari tanggung jawab untuk mengkomunikasikan defisiensi signifikan secara tertulis, sesuai dengan yang disyaratkan dalam standar audit.

Tingkat kerincian dalam mengomunikasikan defisiensi signifikan merupakan pertimbangan profesional auditor terhadap kondisi. Faktor-faktor yang dapat dipertimbangkan oleh auditor dalam menentukan tingkat kerincian komunikasi mencakup:

1. Sifat entitas. Sebagai contoh, komunikasi yang disyaratkan untuk entitas yang memiliki kepentingan publik dapat berbeda dengan komunikasi yang disyaratkan untuk entitas yang di dalamnya tidak memiliki kepentingan publik.
2. Ukuran dan kompleksitas entitas. Sebagai contoh, komunikasi yang disyaratkan untuk entitas yang kompleks dapat berbeda dengan yang beroperasi dalam bisnis sederhana.
3. Sifat defisiensi signifikan yang diidentifikasi oleh auditor.
4. Komposisi tata kelola entitas. Sebagai contoh, komunikasi yang lebih detail mungkin diperlukan jika pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola terdiri dari anggota yang tidak memiliki pengalaman signifikan dalam industri entitas tersebut atau pada bidang yang terkait dengannya.
5. Ketentuan peraturan perundang-undangan tentang komunikasi atas tipe spesifik dalam defisiensi pengendalian internal.

8.15. Pengujian Pengendalian

Di atas telah diterangkan bagaimana auditor mengaitkan antara pengendalian, defisiensi signifikan, dan kelemahan material dengan tujuan audit untuk menetapkan risiko pengendalian bagi setiap tujuan. Dengan

PENGAUDITAN

telah diperolehnya pemahaman tentang pengendalian internal entitas sebagai bagian dari proses penilaian risiko, auditor telah dapat membuat penilaian awal risiko pengendalian, Hasil penilaian risiko harus direspons oleh auditor baik pada tingkat laporan keuangan maupun pada tingkat asersi. Sehubungan dengan hal ini standar audit (SA 330.6) menetapkan sebagai berikut:

Auditor harus merancang dan mengimplementasikan prosedur audit lebih lanjut yang sifat, saat, dan luasnya didasarkan pada dan merupakan respons terhadap kesalahan penyajian material yang telah dinilai pada tingkat asersi". Salah satu prosedur dalam prosedur audit lebih lanjut adalah jika perlu) melakukan pengujian pengendalian (Lihat SA 330.8), Hal ini akan dibahas pada Bab 10, namun sebagaimana telah dikemukakan pada awal bab ini, pengujian pengendalian akan dibahas juga pada bab ini, agar diperoleh gambaran menyeluruh tentang peran pengendalian internal dalam proses audit. Sekarang marilah kita bahas bagaimana auditor menguji pengendalian tersebut yang akar digunakan untuk mendukung suatu penilaian risiko pengendalian. Sebagai contoh, setiap pengendalian kunci pada Gambar 8-4 yang diharapkan auditor akan dapat diandalkan untuk mendukung risiko pengendalian medium atau rendah harus didukung oleh pengujian pengendalian yang memadai.

8.16. Perancangan dan Pelaksanaan Pengujian Pengendalian

Penilaian risiko pengendalian harus dilakukan auditor dengan mempertimbangkan baik rancangan maupun pelaksanaan (pengoperasian) pengendalian untuk menilai apakah pengendalian tersebut bisa efektif di dalam memenuhi tujuan audit tertentu. Selama dalam tahap pemahaman, auditor telan mengumpulkan bukti untuk mendukung baik rancangan maupun penerapannya dengan menggunakan prosedur-prosedur untuk mendapatkan pemahaman (lihat kembali halaman 378-383). Dalam banyak hal auditor **tidak** akan mendapatkan bukti yang cukup untuk menurunkan penilaian risiko pengendalian ke tingkat yang cukup rendah. Oleh karena itu auditor harus mencari bukti tambahan mengenai efektifitas

PENGAUDITAN

pengendalian sepanjang periode yang diaudit melalui **pengujian pengendalian** yaitu:

"Suatu prosedur audit yang dirancang untuk mengevaluasi efektivitas operasi pengendalian dalam mencegah, atau mendeteksi dan mengoreksi, kesalahan penyajian material pada tingkat asersi" (SA 330.4(b)).

Auditor harus merancang dan melaksanakan pengujian pengendalian untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat terhadap efektivitas operasi pengendalian yang relevan jika:

1. Penilaian auditor terhadap risiko kesalahan penyajian material pada tingkat asersi mencakup suatu harapan bahwa pengendalian beroperasi secara efektif (contoh, auditor bermaksud untuk mengandalkan efektivitas operasi pengendalian dalam penentuan sifat, saat, dan luas prosedur substantif); atau
2. Prosedur substantif tidak dapat memberikan bukti audit yang cukup dan tepat pada tingkat asersi. Pengujian atas pengendalian dilaksanakan hanya untuk pengendalian yang auditor yakini tepat dirancang untuk mencegah, atau mendeteksi, dan mengoreksi kesalahan penyajian material alas suatu asersi. Jika terdapat pengendalian yang sangat berbeda yang digunakan pada waktu yang berbeda selama periode audit, maka setiap pengendalian tersebut dianggap sebagai hal yang terpisah. Pengujian atas efektivitas operasi pengendalian berbeda dengan pemerolehan pemahaman tentang dan pengevaluasian terhadap rancangan dan implementasi pengendalian. Namun, jenis prosedur audit yang sama dapat digunakan. Oleh karena itu, auditor dapat memutuskan apakah efisien untuk menguji efektivitas operasi pengendalian pada waktu yang sama dengan pengevaluasian terhadap rancangan pengendalian tersebut dan penentuan bahwa rancangan tersebut telah diimplementasikan.

Walaupun beberapa prosedur penilaian risiko mungkin tidak dirancang secara spesifik sebagai pengujian pengendalian, namun hal

PENGAUDITAN

tersebut dapat memberikan bukti audit tentang efektivitas operasi pengendalian tersebut, dan sebagai akibatnya, berfungsi sebagai pengujian pengendalian, Sebagai contoh, prosedur penilaian risiko oleh auditor mencakup:

1. Permintaan keterangan tentang penggunaan anggaran oleh manajemen.
2. Mengamati perbandingan anggaran beban bulanan dengan realisasinya yang dilakukan manajemen.
3. Memeriksa laporan yang berkaitan dengan investigasi atas jumlah penyimpangan antara anggaran dengan realisasinya.

Prosedur audit ini memberikan pengetahuan tentang rancangan kebijakan anggaran entitas dan apakah kebijakan tersebut telah diimplementasikan, tetapi dapat juga memberikan bukti audit tentang efektivitas pengoperasian kebijakan anggaran dalam mencegah atau mendeteksi kesalahan penyajian material atas klasifikasi dalam penggolongan beban.

Auditor dapat merancang pengujian pengendalian untuk dilaksanakan secara bersamaan dengan pengujian rinci atas transaksi yang sama. Walaupun tujuan pengujian pengendalian berbeda dengan tujuan pengujian nnc, tujuan keduanya dapat dicapai secara bersamaan dengan melakukan pengujian pengendalian dan pengujian rinci untuk transaksi yang sama, yang dikenal sebagai pengujian bertujuan ganda. Misalnya, auditor dapat merancang dan mengevaluasi hasil dari suatu pengujian untuk memeriksa suatu faktur untuk menentukan apakah faktur tersebut telah disetujui dan untuk memberikan bukti audit substantif suatu transaksi. Pengujian bertujuan ganda dirancang dan dievaluasi dengan mempertimbangkan setiap pengujian secara terpisah.

8.17. Prosedur-Prosedur Pengujian Pengendalian

Pengevaluasian atas rancangan suatu pengendalian melibatkan pertimbangan atas apakah pengendalian tersebut, baik secara individu maupun bersama dengan pengendalian lain, dapat secara efektif mencegah,

PENGAUDITAN

atau mendeteksi dan mengoreksi, kesalahan penyajian material, Implementasi suatu pengendalian berarti bahwa pengendalian tersebut ada dan digunakan oleh entitas. Penilaian terhadap pengimplementasian suatu pengendalian yang tidak efektif kurang bermakna, dan oleh karena itu, pertimbangan atas rancangan suatu pengendalian harus dilakukan terlebih dahulu. Suatu pengendalian yang dirancang secara tidak tepat dapat mengakibatkan suatu defisiensi signifikan dalam pengendalian internal. Prosedur penilaian risiko untuk memperoleh bukti audit tentang rancangan dan implementasi pengendalian yang relevan dapat mencakup:

1. Meminta keterangan dari personel entitas yang sesuai. Meskipun pengajuan pertanyaan bukanlah sumber bukti yang memiliki tingkat kepercayaan yang tinggi tentang efektivitas pengendalian internal, namun prosedur ini masih bisa digunakan. Sebagai contoh, untuk memastikan bahwa personel yang tidak berwenang bisa melakukan akses ke *file* komputer, auditor bisa mengajukan pertanyaan kepada petugas yang berkewajiban mengawasi *computer library* dan kepada petugas yang berkewajiban menjaga keamanan akses ke komputer melalui penggunaan *password*.
2. Menginspeksi dokumen, dan laporan. Banyak pengendalian meninggalkan jejak bukti dokumen yang jelas yang dapat digunakan untuk menguji pengendalian. Sebagai contoh, apabila pesanan dari pembeli telah diterima, dokumen pesanan tersebut digunakan sebagai dasar untuk membuat perintah penjualan apabila telah mendapat persetujuan kredit. (Lihat kembali pengendalian kunci pertama dan kedua dalam Gambar 9.1). Selanjutnya pesanan dari pembeli akan dilampirkan pada perintah penjualan untuk diproses lebih lanjut. Auditor akan dapat menguji pengendalian dengan memeriksa dokumen-dokumen untuk mendapatkan keyakinan bahwa dokumen-dokumen tersebut lengkap dan cocok satu sama lain (*match*), dan tanda tangan atau paraf yang diperlukan sudah tercantum.
3. Mengamati penerapan pengendalian tertentu. Sejumlah pengendalian tertentu tidak meninggalkan jejak bukti, yang berarti

PENGAUDITAN

tidak mungkin dilakukan pemeriksaan bukti bahwa pengendalian telah dilaksanakan. Sebagai contoh, pemisahan tugas yang harus terwujud dengan adanya orang tertentu yang melaksanakan tugas tertentu, biasanya tidak disertai dokumen yang terpisah. (Lihat pengendalian kunci ketiga dalam Gambar 9.1). Untuk pengendalian yang tidak meninggalkan bukti dokumen, auditor biasanya melakukan pengamatan langsung (observasi) penerapan pengendalian pada berbagai titik selama periode audit.

4. Melakukan pelaksanaan ulang prosedur klien. Ada pula aktivitas pengendalian yang disertai dengan dokumen dan catatan, tetapi isinya tidak memadai untuk tujuan auditor dalam menetapkan apakah pengendalian telah berjalan secara efektif. Sebagai contoh, misalkan bahwa harga dalam faktur penjualan diperoleh dari daftar harga yang telah ditetapkan entitas, tetapi tidak ada indikasi bahwa pengendalian didokumentasikan dalam faktur penjualan (lihat pengendalian kunci ketujuh dalam Gambar 9.1.). Dalam situasi demikian, biasanya auditor melakukan prosedur pelaksanaan ulang aktivitas pengendalian untuk menilai apakah telah dicapai hasil yang sesuai. Sebagai contoh, auditor bisa melakukan-ulang prosedur dengan menelusur harga jual ke daftar harga resmi yang ditetapkan entitas yang berlaku pada saat transaksi terjadi. Apabila tidak dijumpai kesalahan, auditor bisa menyimpulkan bahwa prosedur telah berjalan sebagaimana dikehendaki.

Permintaan keterangan saja tidak cukup untuk menguji efektivitas operasi pengendalian. Oleh karena itu prosedur audit lain dilakukan dengan mengombinasikan dengan permintaan keterangan. Oleh karena itu, permintaan keterangan yang dikombinasikan dengan inspeksi, atau prosedur pelaksanaan ulang (*reperformance*) mungkin dapat menghasilkan tingkat keyakinan yang lebih tinggi dibandingkan dengan permintaan keterangan dan observasi, karena observasi hanya relevan pada waktu tertentu pada saat observasi tersebut dilakukan.

PENGAUDITAN

Sifat pengendalian tertentu berdampak pada jenis prosedur yang diperlukan untuk memperoleh bukti audit apakah pengendalian tersebut sudah beroperasi secara efektif. Misalnya, apabila efektivitas operasi dibuktikan dengan adanya dokumentasi, auditor mungkin dapat memutuskan untuk melakukan inspeksi untuk memperoleh bukti tentang efektivitas operasi tersebut. Namun, untuk pengendalian lainnya, kemungkinan dokumentasi tidak tersedia atau tidak relevan. Misalnya, dokumentasi atas operasi mungkin tidak ada untuk beberapa faktor dalam lingkungan pengendalian seperti penetapan wewenang dan tanggungjawab, atau untuk beberapa jenis aktivitas pengendalian, seperti aktivitas pengendalian yang dilakukan dengan komputer.

Pada situasi tersebut, bukti audit yang menyatakan efektivitas operasi dapat diperoleh melalui permintaan keterangan yang dikombinasikan dengan prosedur audit lainnya seperti observasi atau penggunaan Teknik Audit Berbantuan Komputer.

8.18. Luas Pengujian Pengendalian

Luas pengujian pengendalian yang diterapkan tergantung pada penilaian awal risiko pengendalian. Apabila auditor menghendaki penilaian risiko pengendalian yang lebih rendah, diperlukan pengujian pengendalian yang lebih luas, baik dalam hal jumlah pengendalian yang diuji maupun luas pengujian untuk Setiap pengendalian, Ketika dibutuhkan bukti audit yang lebih meyakinkan berkaitan dengan efektivitas pengendalian, adalah semestinya dilakukan dengan menambah pengujian atas pengendalian. Untuk meningkatkan keyakinan terhadap pengendalian, nal-hal yang juga dapat dipertimbangkan oleh auditor dalam menentukan pengujian pengendalian mencakup berikut ini (SA 330. A28):

1. Frekuensi dilakukannya pengendalian oleh entitas selama periode tersebut.
2. Lamanya waktu selama periode audit yang di dalamnya auditor dapat mengandalkan efektivitas pengendalian operasi.
3. Tingkat penyimpangan yang diharapkan dari suatu pengendalian.

PENGAUDITAN

4. Relevansi dan keandalan bukti audit yang diperoleh yang berkaitan dengan efektivitas operasi pengendalian tersebut pada tingkat asersi.
5. Luasnya bukti audit yang diperoleh dan pengujian atas pengendalian lainnya terhadap asersi.

8.19. Saat Pengujian Pengendalian

Ketika auditor bermaksud untuk mengandalkan pada pengendalian, auditor harus menguji pengendalian tersebut untuk waktu tertentu, atau sepanjang periode yang diaudit, tergantung pada situasi yang dihadapi seperti diuraikan di bawah ini. Penggunaan Bukti Audit yang Diperoleh Selama Periode Interim SA 330.12 menetapkan sebagai berikut:

"Jika auditor memperoleh bukti audit tentang efektivitas operasi pengendalian selama periode interim, auditor harus:

1. Memperoleh bukti audit tentang perubahan signifikan atas pengendalian tersebut setelah tanggal periode interim tersebut; dan
2. Menentukan bukti audit tambahan yang harus diperoleh setelah periode interim sampai dengan tanggal laporan posisi keuangan.

Faktor relevan dalam menentukan bukti audit tambahan apa yang diperoleh tentang pengendalian yang dioperasikan selama periode sisa setelah suatu periode interim mencakup:

1. Signifikansi risiko yang ditentukan alas kesalahan penyajian material pada tingkat asersi.
2. Pengendalian khusus yang telah diuji selama periode interim, dan perubahan penting atas pengendalian tersebut sejak pengendalian tersebut diuji, termasuk perubahan dalam sistem informasi, proses, dan karyawan.
3. Tingkat bukti audit atas efektivitas operasi pengendalian tersebut diperoleh.
4. Lamanya sisa periode.
5. Luas prosedur substantif lebih lanjut yang auditor ingin kurangi berdasarkan keyakinan auditor atas pengendalian.

PENGAUDITAN

6. Lingkungan pengendalian.

Bukti audit tambahan dapat diperoleh, misalnya dengan menambah pengujian pengendalian atas sisa periode atau menguji pemantauan oleh entitas terhadap pengendalian.

8.20. Penggunaan Bukti Audit yang Diperoleh dalam Audit Sebelumnya

Dalam kondisi tertentu, bukti audit yang diperoleh dari audit periode lalu dapat memberikan bukti audit ketika auditor melakukan prosedur audit untuk membuat pengacuan untuk audit periode kini. Misalnya dalam audit periode lalu, auditor mungkin telah menentukan bahwa pengendalian otomatis berfungsi sesuai dengan tujuannya. Auditor dapat memperoleh bukti audit untuk menentukan apakah perubahan yang telah terjadi pada pengendalian otomatis di periode kini mempengaruhi fungsi efektivitas pengendalian tersebut sampai audit periode kini melalui, misalnya, permintaan keterangan dari manajemen dan melakukan inspeksi atas catatan perubahan untuk mengindikasikan pengendalian apa yang telah berubah. Pertimbangan terhadap bukti audit tentang perubahan ini dapat mendukung peningkatan atau pengurangan bukti audit yang harus diperoleh pada periode kini berkaitan dengan efektivitas operasi pengendalian.

Dalam menentukan tepat atau tidaknya untuk menggunakan bukti audit tentang efektivitas operasi pengendalian yang diperoleh dalam audit sebelumnya, dan, jika demikian, lamanya periode waktu yang mungkin telah berlalu sebelum pengujian ulang suatu pengendalian, auditor harus mempertimbangkan hal-hal berikut:

1. Efektivitas unsur lain pengendalian internal, termasuk lingkungan pengendalian, pengawasan pengendalian oleh entitas, dan proses penilaian risiko oleh entitas;
2. risiko yang timbul dari karakteristik pengendalian, termasuk apakah pengendalian tersebut secara manual atau otomatis;
3. Efektivitas pengendalian umum atas teknologi informasi;

PENGAUDITAN

4. Efektivitas pengendalian dan penerapannya oleh entitas; termasuk sifat dan Luas penyimpangan dalam pengendalian yang ditemukan dalam audit sebelumnya, dan apakah ada perubahan karyawan yang secara signifikan berdampak terhadap pengendalian;
5. Dalam hal terdapat perubahan kondisi, apakah tidak adanya perubahan dalam suatu pengendalian tertentu menimbulkan suatu risiko; dan risiko kesalahan penyajian material dan tingkat kepercayaan terhadap pengendalian.

Jika auditor merencanakan untuk menggunakan bukti audit dari audit sebelumnya yang berkaitan dengan efektivitas operasi pengendalian spesifik, auditor harus membuat hubungan yang berkelanjutan atas bukti tersebut dengan memperoleh bukti audit tentang apakah terdapat perubahan signifikan dalam pengendalian tersebut setelah audit periode lalu. Auditor harus memperoleh bukti dengan meminta keterangan yang dikombinasikan dengan pengamatan atau inspeksi, untuk menegaskan pemahaman atas pengendalian spesifik tersebut; dan

1. Jika terdapat perubahan yang berdampak pada hubungan yang berkelanjutan atas bukti audit dari audit periode lalu, auditor harus menguji pengendalian tersebut dalam periode audit kini. Perubahan dapat mempengaruhi bukti audit yang diperoleh dalam audit sebelumnya seperti kemungkinan tidak lagi sebagai dasar untuk diandalkan secara berkelanjutan.
2. Jika tidak terjadi perubahan seperti tersebut di atas, auditor harus menguji pengendalian tersebut paling tidak sekali setiap tiga kali audit, dan harus menguji beberapa pengendalian setiap kali audit untuk menghindari kemungkinan pengujian atas semua pengendalian yang auditor ingin andalkan dalam suatu periode audit tertentu tanpa menguji pengendalian tersebut di dua periode audit kemudian. Keputusan auditor mengenai apakah akan mengandalkan pada bukti audit yang diperoleh dari audit periode lalu untuk:
 - a. pengendalian yang belum berubah sejak terakhir kali diuji; dan

PENGAUDITAN

- b. pengendalian yang bukan merupakan pengendalian yang menurunkan suatu risiko signifikan;

Merupakan suatu pertimbangan profesional. Di samping itu jeda waktu untuk pengujian kembali pengendalian tersebut disyaratkan oleh standar audit untuk dilakukan sekurang-kurangnya sekali setiap kali audit seperti telah disebutkan di atas.

Secara umum, semakin tinggi risiko kesalahan penyajian material, atau makin besar kepercayaan yang diandalkan pada pengendalian, maka makin pendek jeda waktu untuk pengujian kembali. Faktor yang dapat mengurangi periode pengujian kembali pengendalian, atau mengakibatkan tidak diandalkannya bukti audit yang diperoleh dalam *audit period*? lalu, mencakup hal-hal berikut ini:

1. Suatu defisiensi dalam lingkungan pengendalian.
2. Defisiensi dalam pemantauan pengendalian.
3. Adanya unsur proses manual yang signifikan dalam pengendalian relevan tersebut.
4. Pergantian karyawan yang berdampak signifikan terhadap aplikasi pengendalian.
5. Perubahan kondisi yang menunjukkan perlunya perubahan dalam pengendalian
6. Defisiensi dalam pengendalian umum teknologi informasi.

Pengendalian atas risiko Signifikan Jika auditor merencanakan untuk mengandalkan pengendalian terhadap suatu risiko yang auditor telah ditentukan sebagai risiko signifikan, auditor harus menguji pengendalian tersebut dalam periode sekarang.

8.21. Penilaian Terhadap Efektivitas Operasi Pengendalian

Kesalahan penyajian material yang diidentifikasi oleh prosedur audit merupakan indikator yang kuat akan adanya defisiensi signifikan dalam pengendalian internal. Jika telah terdeteksi penyimpangan atas pengendalian yang auditor ingin andalkan, auditor harus meminta

PENGAUDITAN

keterangan secara khusus untuk memahami hal tersebut dan dampak potensialnya, serta harus menentukan apakah:

1. Pengujian pengendalian yang telah dilakukan memberikan suatu dasar yang tepat bagi auditor untuk mengandalkan pada pengendalian tersebut;
2. Tambahan pengujian pengendalian diperlukan; atau
3. Risiko potensial kesalahan penyajian perlu direspons dengan menggunakan prosedur substantif.

Apabila hasil pengujian pengendalian mendukung rancangan dan pelaksanaan pengendalian sebagaimana diharapkan, maka auditor akan menggunakan penetapan risiko pengendalian yang sama sebagaimana ditetapkan di awal. Namun apabila pengujian pengendalian menunjukkan bahwa pengendalian tidak berjalan dengan efektif, maka risiko pengendalian yang telah ditetapkan harus dipertimbangkan kembali. Sebagai contoh, misalkan pengujian menunjukkan bahwa penerapan suatu pengendalian tidak berjalan sepenuhnya sepanjang tahun yang diaudit atau orang yang menerapkannya sering melakukan kesalahan penyajian. Dalam situasi demikian, auditor akan menggunakan penilaian risiko pengendalian yang lebih tinggi, kecuali bila terdapat pengendalian pengganti yang berjalan efektif.

8.22. Memutuskan Rencana Risiko Deteksi dan Merancang Pengujian Substantif

Dalam uraian di atas kita memusatkan perhatian pada bagaimana auditor menetapkan risiko pengendalian untuk setiap tujuan audit dan mendukung penilaian risiko pengendalian dengan pengujian pengendalian. Auditor menggunakan penilaian risiko pengendalian dan hasil pengujian pengendalian untuk menetapkan rencana risiko deteksi dan pengujian substantif yang bersangkutan untuk audit laporan keuangan. Auditor melakukan hal ini dengan mengaitkan penilaian risiko pengendalian dengan tujuan audit saldo untuk akun-akun yang dipengaruhi oleh jenis-jenis transaksi utama dan dengan keempat tujuan penyajian dan

PENGAUDITAN

pengungkapan. Tingkat risiko deteksi yang tepat untuk setiap tujuan audit saldo, selanjutnya ditentukan dengan menggunakan model risiko audit. Hubungan antara tujuan audit transaksi dengan tujuan audit saldo dan pemilihan serta rancangan prosedur audit untuk pengujian.

SOAL:

1. Informasi apa saja yang dikumpulkan untuk menyimpulkan risiko pengendalian dan pengujiannya?
2. Apa saja macam-macam pengujian pengendalian yang ada?
3. Apakah pelaksanaan pengujian pengendalian dapat dilakukan secara terpisah dengan pengujian lainnya? Jelaskan!
4. Hal-hal apa saja yang harus auditor pertimbangkan saat pengujian pengendalian dari bukti audit yang diperoleh sebelumnya?
5. Apa tujuan dari risiko pengendalian?

BAB 9

PENENTUAN RISIKO DETEKSI

Capaian Pembelajaran:

1. Mahasiswa dapat menentukan tingkat risiko deteksi dapat diterima setelah di revisi, apabila diperlukan.
2. Mahasiswa dapat menunjukkan bagaimana sifat, saat dan luas pengujian substantif dapat berbeda-beda untuk mencapai suatu tingkat risiko deteksi yang dapat diterima.

Masalah-masalah dalam laporan keuangan merupakan hasil dari kelemahan pengendalian internal yang sangat serius. Maka dari itu di dalam sebuah perusahaan harus ada yang namanya pengendalian internal. Pengendalian internal dapat mengurangi bukti audit yang direncanakan dalam audit atas laporan keuangan. Untuk melakukan penilaian atas komponen risiko pengendalian dalam model risiko audit, auditor harus mendapatkan pemahaman atas pengendalian internal dan mendapatkan bukti-bukti yang mendukung penilaian tersebut.

Pengendalian internal ini dilakukan agar komponen risiko dapat diketahui dan dapat dinilai. Penilaian risiko-risiko harus dinilai, karena penilaian risiko merupakan langkah awal auditor menyusun laporan keuangan. Memberikan tinjauan mengenai proses pemahaman pengendalian internal dan penilaian risiko pengendalian internal untuk suatu audit terintegrasi atas laporan keuangan dan efektifitas pengendalian internal terhadap laporan keuangan. Sehingga, para auditor dapat paham atas pengendalian internal dan melakukan pengujian yang diperlukan untuk mengaudit pengendalian internal dan melakukan pengujian untuk pengauditan atas laporan keuangan. Risiko pengendalian ada beberapa macam, salah satunya yaitu risiko deteksi. Di mana risiko deteksi mengharuskan auditor tidak salah saji dalam mengaudit laporan keuangan. Dan risiko deteksi harus direncanakan serta diuji dengan menggunakan pengujian substantif.

PENGAUDITAN

9.1. Pengertian Risiko Deteksi

Setiap kegiatan mengandung risiko. Menurut teori keuangan semakin besar risiko semakin besar hasilnya. Risiko ini timbul apabila kenyataan yang ada tidak sama dengan rencana yang dibuat. Dalam audit perusahaan risiko yang dihadapi yaitu risiko audit. Di mana risiko audit yaitu “kemungkinan Akuntan mengeluarkan pendapat wajar atas laporan keuangan yang mengandung kesalahan yang material yang seharusnya diberikan pendapat selain pendapat wajar” (Harahap, 1992). Risiko audit dibagi dalam beberapa jenis. Dan risiko deteksi salah satu yang termasuk kedalam risiko audit.

Risiko deteksi adalah risiko bahwa auditor tidak akan menemukan salah satu material yang ada dalam sebuah asersi. Risiko ini berasal dari adanya kemungkinan akuntan tidak menemukan kesalahan atau penyelewengan yang sifatnya material sewaktu melaksanakan audit. Risiko deteksi ini seperti risiko yang dihadapi dalam *sampling risk* dan *non-sampling risk*. Dalam *sampling risk* auditor berisiko memilih sampel yang tidak mewakili seluruh populasi. Meskipun sampel telah diperiksa dengan cermat dan temuan atas sampel didokumentasikan dengan baik, kesimpulan mengenai seluruh populasi keliru. Dalam *non-sampling risk* auditor, meskipun sampelnya sudah benar, yaitu mewakili seluruh populasi, namun masih ada risiko bahwa sampel itu tidak diperiksa dengan cermat.

Risiko sampel merupakan risiko di mana seorang auditor mencapai sebuah kesimpulan yang tidak benar karena sampelnya tidak representatif terhadap populasi. Risiko sampel merupakan bagian melekat pada pemilihan sampel dari pengujian yang kurang terhadap keseluruhan populasi. Sedangkan risiko non-sampel adalah risiko di mana pengujian audit tidak mampu mengungkap pengecualian-pengecualian yang ada dalam sampel tersebut. Dua penyebab risiko non-sampel ini adalah kegagalan auditor dalam mengenali pengecualian dan prosedur audit yang tidak tepat atau tidak memadai.

Sedangkan Rencana risiko deteksi adalah dasar untuk menetapkan rencana tingkat pengujian substantif yang ditentukan oleh auditor sebagai

PENGAUDITAN

komponen keempat atau terakhir dalam penetapan strategi audit awal untuk suatu pernyataan/asersi. Merancang pengujian substantif meliputi: Sifat, Waktu, Luas Pengujian, Penentuan staf audit. Rencana risiko deteksi ditentukan berdasarkan hubungan yang dinyatakan dengan model sebagai berikut:

$$RD = RA/RB \times RP$$

Keterangan:

RA = Risiko Audit

RB = Risiko Bawaan

RP = Risiko Pengendalian

RD = Risiko Deteksi

Model di atas menunjukkan bahwa pada suatu tingkat risiko audit tertentu yang ditetapkan auditor, risiko deteksi adalah berhubungan terbalik dengan tingkat risiko bawaan dan risiko pengendalian yang ditentukan. Apabila digunakan dalam tahap perencanaan untuk menetapkan rencana risiko deteksi, maka mencerminkan rencana tingkat risiko pengendalian yang ditetapkan sebagai komponen pertama dari strategi audit awal. Dan di bawah ini merupakan hubungan antara strategi, risiko deteksi yang direncanakan, audit pendahuluan, dan tingkat pengujian substantif.

Tabel 9.1. Hubungan antara Strategi, Risiko Deteksi yang Direncanakan, Audit Pendahuluan, dan Tingkat Pengujian Substantif

Strategi Audit Pendahuluan	Risiko Deteksi yang Direncanakan	Memperoleh Keyakinan yang Direncanakan dari:	Tingkat Pengujian Substantif yang Direncanakan
Pendekatan pengujian substantif utama yang menekankan pengujian rincian	Rendah atau sangat rendah	Pengujian rincian atas transaksi dan saldo	Tingkat yang lebih tinggi
Tingkat risiko pengendalian yang	Sedang atau tinggi	Pengujian pengendalian	Tingkat yang lebih rendah

PENGAUDITAN

Strategi Audit Pendahuluan	Risiko Deteksi yang Direncanakan	Memperoleh Keyakinan yang Direncanakan dari:	Tingkat Pengujian Substantif yang Direncanakan
dinilai lebih rendah			
Pendekatan pengujian substantif utama yang menekankan prosedur analitis	Rendah atau sangat rendah	Prosedur analitis	Tingkat yang lebih tinggi
Penekanan pada risiko bawaan dan prosedur analitis	Sedang atau tinggi	Bukti mengenai risiko bawaan dan prosedur analitis	Tingkat sedang atau lebih rendah

Risiko deteksi terencana merupakan ukuran risiko bahwa bukti audit atas segmen tertentu akan gagal mendeteksi keberadaan salah saji yang melebihi suatu nilai salah saji yang masih dapat ditoleransi. Jika nilai risiko deteksi terencana berkurang, maka auditor harus mengumpulkan lebih banyak bukti audit untuk mencapai nilai risiko deteksi yang berkurang, risiko ini menentukan nilai bukti substantif yang direncanakan oleh auditor untuk dikumpulkan.

9.2. Penentuan Risiko Deteksi

9.2.1. Evaluasi atas Rencana Tingkat Pengujian Substantif

Apabila tingkat risiko pengendalian akhir sama dengan tingkat risiko pengendalian awal, auditor bisa melangkah ke tahap perancangan pengujian substantif spesifik berdasarkan rencana tingkat pengujian substantif yang telah ditetapkan sebagai komponen ke empat dari strategi audit awal. Namun apabila tidak, tingkat pengujian substantif harus direvisi sebelum merancang pengujian substantif spesifik untuk mengakomodasi tingkat risiko deteksi yang bisa diterima setelah direvisi.

9.2.2. Merevisi Rencana Risiko Deteksi

Apabila memungkinkan, tingkat risiko deteksi yang dapat diterima akhir (setelah direvisi) ditetapkan untuk setiap asersi dengan cara yang

PENGAUDITAN

sama seperti rencana risiko deteksi, kecuali bahwa penetapannya didasarkan pada risiko pengendalian sesungguhnya atau akhir bukan pada rencana tingkat risiko pengendalian untuk asersi yang bersangkutan. Apabila auditor memutuskan untuk menguantifikasi penetapan risiko, maka tingkat risiko deteksi setelah direvisi dapat ditentukan dengan menyelesaikan persamaan dalam model risiko audit untuk risiko deteksi. Jika risiko tidak dikuantifikasi, risiko deteksi setelah direvisi ditentukan berdasarkan pertimbangan (*judgement*).

9.3. Penetapan Risiko Deteksi Untuk Pengujian Substantif yang Berbeda atas Asersi yang Sama

Risiko deteksi menyangkut risiko bahwa semua pengujian substantif yang digunakan untuk mendapatkan bukti tentang suatu asersi, secara kolektif akan gagal dalam mendeteksi salah saji material. Dalam merancang pengujian substantif, auditor kadang-kadang menginginkan untuk menetapkan tingkat risiko deteksi berbeda yang akan digunakan dalam pengujian substantif yang berbeda pula mengenai asersi yang sama. Sebagai contoh, berdasarkan asumsi bahwa bukti yang diperoleh dari suatu pengujian atau sejumlah pengujian akan mengurangi risiko salah saji material tetap tak terdeteksi setelah pengujian dilakukan, maka akan lebih tepat untuk menggunakan tingkat risiko deteksi lebih tinggi untuk pengujian selebihnya.

9.4. Perancangan Pengujian Substantif

Untuk mendapatkan dasar yang masuk akal dalam memberi pendapat atas laporan keuangan kliennya, auditor harus memperoleh bukti kompeten yang cukup seperti disyaratkan oleh standar pekerjaan lapangan ketiga dalam standar *auditing*. Pengujian substantif di satu sisi bisa menghasilkan bukti tentang kewajaran setiap asersi laporan keuangan yang signifikan, dan di sisi lain pengujian substantif juga bisa menghasilkan bukti yang menunjukkan adanya kekeliruan jumlah rupiah atau salah saji dalam pencatatan atau pelaporan transaksi dan saldo- saldo. Perancangan pengujian substantif meliputi penentuan sifat, saat, dan luas pengujian

PENGAUDITAN

yang diperlukan untuk memenuhi tingkat risiko deteksi yang dapat diterima untuk setiap asersi.

9.5. Sifat Pengujian Substantif

Sifat pengujian substantif berhubungan dengan jenis dan keefektifan prosedur pengauditan yang akan dilakukan. Bila tingkat risiko deteksi yang diterima rendah maka auditor harus menggunakan prosedur yang lebih efektif dan biasanya lebih mahal. Dan bila risiko deteksi yang diterima tinggi auditor menggunakan prosedur yang kurang efektif yang biasanya lebih murah. Pengujian substantif terdiri dari tiga jenis yaitu:

9.5.1. Prosedur Analitis

Prosedur analitis seringkali dipandang kurang efektif bila dibandingkan dengan pengujian detail. Namun demikian, dalam keadaan tertentu prosedur ini justru dipandang lebih efektif. Sebagai contoh, perbandingan antara jumlah seluruh pembayaran kepada seorang pemasok dengan barang yang sesungguhnya diterima, bisa memberi petunjuk tentang adanya kelebihan pembayaran. Hal ini mungkin tidak terdeteksi pada waktu dilakukan pengujian atas masing-masing transaksi pembayaran kepada pemasok.

Dalam hal tertentu jika prosedur analitis dipandang efektif, pelaksanaan prosedur ini juga bisa menghemat biaya audit. Hal seperti itu biasanya nampak pada audit atas perusahaan-perusahaan tertentu seperti perusahaan listrik, gas, dan telepon. PSA No.22, Prosedur Analitis (SA 329.11), menyatakan bahwa efektivitas dan efisiensi prosedur analitis tergantung pada:

1. Sifat asersi
2. Kelayakan dan kemampuan untuk memprediksi suatu hubungan
3. Tersedianya dan keandalan data yang digunakan untuk membuat taksiran
4. Ketepatan taksiran

PENGAUDITAN

Apabila hasil prosedur analitis sesuai dengan taksiran, dan tingkat risiko deteksi yang bisa diterima untuk asersi tinggi, maka auditor tidak perlu melakukan pengujian detail. Prosedur analitis biasanya, tidak begitu mahal biaya pelaksanaannya. Oleh karena itu, auditor perlu mempertimbangkan seberapa jauh prosedur ini dapat digunakan untuk mencapai tingkat risiko deteksi yang dapat diterima sebelum auditor memutuskan untuk melakukan pengujian detail.

9.5.2. Pengujian Detail Transaksi

Pengujian detail transaksi terutama berupa penelusuran (*tracing*) dan pencocokan ke dokumen pendukung (*vouching*). Sebagai contoh, detail transaksi bisa ditelusur dari dokumen pendukung. Misalnya faktur penjualan dan voucer ke dalam catatan akuntansi seperti jurnal penjualan dan register voucer. Dalam pengujian ini auditor memeriksa sebagian (dengan sampel) atau seluruh pendebitan dan pengkreditan atas suatu rekening. Hasil pengujian tersebut digunakan untuk menarik kesimpulan tentang saldo rekening yang bersangkutan. Pengujian ini biasanya dilakukan dengan menggunakan dokumen-dokumen yang terdapat dalam arsip klien. Efektivitas pengujian tergantung pada prosedur dan dokumen yang digunakan.

Pengujian detail transaksi biasanya lebih banyak menyita waktu dan biayanya juga lebih mahal. Efisiensi biaya akan tercapai bila auditor melaksanakan pengujian berbarengan dengan pengujian pengendalian yang disebut pengujian bertujuan ganda.

9.5.3. Pengujian Detail Saldo-Saldo

Pengujian detail atas saldo-saldo dilakukan untuk mendapatkan bukti secara langsung tentang sebuah saldo rekening, dan bukan pada masing-masing pendebitan atau pengkreditan yang telah menghasilkan saldo tersebut. Efektifitas pengujian ini juga tergantung pada prosedur yang digunakan dan tipe bukti yang diperoleh. Berikut adalah contoh bagaimana efektifitas pengujian atas saldo-saldo dapat direncanakan untuk memenuhi berbagai tingkat risiko deteksi untuk asersi penilaian atau

PENGAUDITAN

pengalokasian rekening kas di bank. Dapat dilihat pada Tabel 9.1. di bawah ini:

Tabel 9.1. Pengujian Detail Risiko Deteksi

Risiko Deteksi	Pengujian Detail atas Saldo-Saldo
Tinggi	Periksa sekilas (<i>scan</i>) rekonsiliasi bank yang dibuat klien dan verifikasi ketelitian perhitungan dalam rekonsiliasi
Moderat	<i>Review</i> rekonsiliasi bank yang dibuat klien dan verifikasi bagian-bagian penting rekonsiliasi serta ketelitian perhitungan dalam rekonsiliasi
Rendah	Buatlah rekonsiliasi bank dengan menggunakan laporan bank yang diperoleh dari klien dan periksa bagian-bagian penting rekonsiliasi serta ketelitian perhitungan
Sangat Rendah	Dapatkan laporan bank langsung dari bank, buatlah rekonsiliasi bank, dan verifikasi semua hal yang direkonsiliasi serta ketelitian perhitungan

Dari ilustrasi di atas dapat disimpulkan bahwa apabila risiko deteksi tinggi, maka auditor cukup menggunakan dokumen intern dan melakukan hanya sedikit prosedur audit. Apabila risiko deteksi sangat rendah, auditor akan menggunakan dokumen yang diperoleh langsung dari bank dan melaksanakan prosedur audit yang ekstensif.

Pengujian detail atas saldo-saldo sering melibatkan dokumen-dokumen ekstern dan pengetahuan langsung dari auditor. Oleh karena itu, penggunaan prosedur tersebut akan sangat efektif, namun di sisi lain akan memakan waktu dan biaya yang relatif mahal.

9.6. Saat Pengujian Substantif

Tingkat risiko deteksi yang dapat diterima bisa berpengaruh pula pada saat pengujian substantif. Bila risiko deteksi tinggi pengujian bisa dilakukan beberapa bulan sebelum akhir tahun, apabila risiko deteksi rendah pengujian substantif akan dilakukan pada tanggal akhir tahun atau mendekati akhir tahun.

PENGAUDITAN

9.6.1. Pengujian Substantif Sebelum Tanggal Neraca

Auditor bisa melakukan pengujian substantif atas detail suatu rekening pada tanggal interim. Keputusan untuk melakukan pengujian sebelum tanggal neraca harus didasarkan pada pertimbangan apakah auditor dapat (a) Mengendalikan tambahan risiko, (b) Mengurangi biaya untuk melaksanakan pengujian substantif pada akhir tahun. Kondisi-kondisi yang bisa berpengaruh pada pengendalian risiko:

1. Struktur pengendalian intern selama periode tersisa cukup efektif
2. Tidak terdapat keadaan atau kondisi yang mempengaruhi manajemen untuk membuat salah saji dalam laporan keuangan selama periode tersisa.
3. Saldo rekening akhir tahun yang diperiksa pada tanggal interim bias diprediksi secara masuk akal, baik mengenai jumlah, hubungan signifikan, maupun komposisinya.
4. Sistem akuntansi klien akan memberi informasi mengenai transaksi tak biasa yang signifikan yang mungkin terjadi pada periode tersisa.

Pengujian substantif sebelum tanggal neraca tidak meninggalkan kebutuhan akan pengujian substantif pada tanggal neraca. Pengujian untuk periode tersisa harus mencakup:

1. Perbandingan saldo rekening-rekening pada dua tanggal untuk mengidentifikasi jumlah-jumlah yang nampak tidak biasa dan menyelidiki atas jumlah-jumlah tersebut.
2. Prosedur analisis lain atau pengujian substantif detail lainnya untuk mendapatkan dasar yang layak untuk memperluas kesimpulan audit interim ke tanggal neraca.

9.7. Luas Pengujian Substantif

Auditor bisa menentukan jumlah bukti yang harus diperoleh dengan mengubah luas pengujian substantif yang dilakukan. "Luas" dalam praktik mengandung arti banyaknya item ada besarnya sampel yang dilakukan pengujian atau diterapkan prosedur tertentu. Penentuan sampel

PENGAUDITAN

secara statistik dalam pengujian substantif dapat dilakukan untuk membantu auditor dalam menentukan ukuran sampel yang diperlukan untuk mencapai suatu tingkat risiko deteksi.

9.7.1. Pengembangan Program Audit untuk Pengujian Substantif

Perancangan pengujian substantif meliputi penentuan sifat, saat, dan luasnya pengujian substantif untuk setiap asersi laporan keuangan yang signifikan. Auditor menghubungkan asersi-asersi, tujuan, khusus audit, dan pengujian substantif dalam mengembangkan program audit tertulis untuk pengujian substantif.

Tujuan suatu audit laporan keuangan secara keseluruhan adalah untuk menyatakan pendapat apakah laporan keuangan klien telah disajikan secara wajar, dalam segala hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Dalam merancang pengujian substantif, auditor harus menentukan bahwa pengujian yang tepat telah diidentifikasi untuk mencapai tujuan audit spesifik yang berkaitan dengan setiap asersi.

9.8. Program Audit Untuk Pengujian Substantif

Program audit adalah daftar prosedur-prosedur audit yang harus dilakukan. Sebagai tambahan daftar prosedur audit, setiap program audit harus memiliki kolom-kolom untuk:

1. Suatu referensi silang ke kertas kerja lain yang berisi bukti yang diperoleh dari setiap prosedur (bila memungkinkan).
2. Paraf auditor yang melaksanakan masing-masing prosedur.
3. Tanggal pelaksanaan prosedur diselesaikan.

Dampak praktik, auditor kadang-kadang membuat rincian yang berbeda untuk hal-hal tertentu dalam program auditnya. Dalam keadaan bagaimanapun program audit hendaknya cukup detail agar dapat memberikan:

1. Garis-garis besar pekerjaan yang akan dilakukan.
2. Dasar untuk koordinasi, supervisi, dan pengawasan audit.
3. Catatan mengenai pekerjaan yang dilakukan.

PENGAUDITAN

9.8.1. Rerangka Umum Pengembangan Program Audit untuk Pengujian Substantif

Apabila program audit dibuat untuk piutang dagang dan investasi jangka pendek, maka langkah audit yang perlu dilakukan:

1. Verifikasi kebenaran penjumlahan dan tentukan kecocokan antara rekening kontrol piutang dagang.
2. Verifikasi kebenaran penjumlahan dan tentukan kecocokan rekening investasi di buku besar dengan daftar detail investasi.

9.8.2. Rerangka Umum untuk Pengembangan Program Audit untuk Pengujian Substantif

Perencanaan Awal:

1. Identifikasi asersi-aspersi laporan keuangan yang harus dicakup oleh program audit.
2. Kembangkan tujuan-tujuan audit spesifik untuk setiap kategori asersi.
3. Tentukan risiko bawaan dan risiko pengendalian, dan tentukan pula tingkat risiko deteksi akhir untuk setiap asersi, sejalan dengan tingkat risiko audit keseluruhan dan tingkat materialitas yang dapat diterima.

Berdasarkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur-prosedur untuk mendapatkan pemahaman mengenai kebijakan dan prosedur pengendalian intern yang relevan, bayangkan catatan akuntansi, dokumen pendukung, dan proses akuntansi, dan proses pelaporan keuangan yang berhubungan dengan asersi-aspersi.

PENGAUDITAN

9.9. Pertimbangkan Pilihan-Pilihan yang Berhubungan dengan Perancangan Pengujian Substantif:

Alternatif untuk mengakomodasi berbagai tingkat risiko deteksi yang dapat diterima:

Sifat:

Prosedur analitis

Pengujian detail transaksi

Pengujian detail saldo-saldo

Saat:

Interim atau akhir tahun

Luas:

Besarnya sampel

Berbagai tipe bukti pendukung yang mungkin tersedia:

1. *Analisis dokumen*
2. *perhitungan fisik*
3. *Konfirmasi elektronik*
4. *pernyataan tertulis lisan*

Berbagai tipe prosedur audit yang tersedia.

1. *Prosedur analitis*
2. *Konfirmasi*
3. *observasi*
4. *Teknik audit*
5. *Perhitungan*
6. *Inspeksi*
7. *Pengajuan*
8. *pertanyaan*
9. *Penelusuran*
10. *Pencocokan ke dokumen*
11. *Pengerjaan ulang*
12. *Berbantuan komputer*

Pengujian substantif untuk dimasukkan ke dalam program audit

PENGAUDITAN

1. Tentukan prosedur awal untuk:
 - a. Menelusur saldo awal ke kertas kerja tahun lalu (jika mungkin dilakukan).
 - b. *Me-review* aktivitas dalam rekening buku besar dan menyelidiki hal-hal yang tidak biasa.
 - c. Memeriksa kebenaran penjumlahan pada catatan pendukung atau daftar untuk digunakan pada pengujian berikutnya, dan memeriksa kecocokannya dengan saldo di buku besar, untuk meyakinkan adanya kecocokan di antara keduanya.
2. Tentukan prosedur analitis yang akan digunakan.
3. Tentukan pengujian detail transaksi yang akan dilakukan.
4. Tentukan pengujian detail saldo-saldo yang akan dilakukan (sebagai tambahan atas a 1, 2, 3 di atas).
5. Pertimbangkan apakah ada ketentuan atau prosedur khusus yang bisa diterapkan pada asersi yang sedang diuji, seperti prosedur-prosedur yang ditetapkan PSA (sebagai contoh, keharusan untuk melakukan observasi perhitungan fisik persediaan), atau yang ditetapkan oleh instansi lain yang berwenang yang belum termasuk pada (c) dan (d) di atas.

9.10. Pertimbangan-Pertimbangan Khusus dalam Perancangan Pengujian Substantif

Berikut adalah pertimbangan-pertimbangan khusus dalam perancangan pengujian substantif, yaitu:

1. Rekening-Rekening Laba-Rugi

Secara tradisional pengujian detail saldo rekening lebih difokuskan pada rekening-rekening laporan keuangan yang disajikan dalam neraca (rekening riil) dibandingkan dengan rekening-rekening laba rugi (rekening nominal). Pendekatan ini efisien dan logis karena setiap rekening laba rugi pasti akan terkait dengan satu atau lebih rekening neraca.

a. Prosedur analisis untuk rekening-rekening laba-rugi

Prosedur analisis bisa menjadi alat auditor dalam mendapatkan bukti tentang saldo-saldo rekening laba-rugi. Jenis pengujian

PENGAUDITAN

substantif bias digunakan secara langsung atau tidak langsung. Pengujian langsung terjadi bila sebuah rekening pendapatan atau rekening biaya dibandingkan dengan data yang relevan untuk menentukan kewajaran saldonya.

b. Pengujian detail untuk rekening-rekening laba-rugi

Apabila bukti yang diperoleh dari prosedur analisis dan dari pengujian detail atas rekening neraca yang berkaitan tidak mengurangi risiko deteksi pada tingkat rendah yang dapat diterima, maka diperlukan pengujian detail langsung atas asersi-asersi yang berhubungan dengan rekening-rekening laba-rugi. Hal ini terjadi apabila:

- 1) Risiko bawaan tinggi.
- 2) Risiko pengendalian tinggi.
- 3) Prosedur analisis menunjukkan adanya hubungan tidak biasa dan fluktuasi tak diharapkan.
- 4) Rekening memerlukan analisis.

Rekening-rekening yang biasanya membutuhkan analisis terdiri dari:

- 1) Biaya hukum dan honorarium konsultan
- 2) Biaya reparasi dan pemeliharaan
- 3) Biaya perjalanan dan representasi
- 4) Gaji dan biaya direksi
- 5) Pajak dan lisensi
- 6) Biaya sewa dan loyalitas
- 7) Biaya sumbangan
- 8) Biaya advertensi

2. Rekening-Rekening yang Berkaitan dengan Estimasi Akuntansi

Estimasi akuntansi adalah perkiraan mengenai suatu elemen laporan keuangan, pos, atau rekening yang terjadi bila tidak bisa diukur

PENGAUDITAN

secara pasti. Estimasi akuntansi mempunyai pengaruh signifikan terhadap laporan keuangan perusahaan. PSA No. 37, *Audit atas Estimasi Akuntansi* (SA 342.07) menyatakan bahwa tujuan auditor dalam mengevaluasi estimasi akuntansi adalah untuk memperoleh bukti audit kompeten yang cukup untuk memberikan keyakinan memadai bahwa:

- a. Semua estimasi akuntansi yang material bagi laporan keuangan telah ditetapkan.
- b. Estimasi akuntansi tersebut masuk akal dalam kondisi yang bersangkutan.
- c. Estimasi akuntansi disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku dan diungkap secara memadai.

Untuk mengevaluasi kepatutan suatu taksiran akuntansi, SA 342.09 menjelaskan bahwa auditor biasanya memusatkan terhadap faktor-faktor asumsi kunci yang:

- a. Signifikan terhadap estimasi akuntansi
- b. Peka terhadap perubahan
- c. Penyimpangan dari pola historis
- d. Subjektif dan rawan terhadap salah saji serta bias

Bukti tentang kepatutan suatu estimasi bisa diperoleh auditor melalui satu atau kombinasi dari pendekatan-pendekatan berikut:

- a. *Me-review* dan uji proses yang digunakan oleh manajemen dalam menyusun estimasi.
- b. Membuat ekspektasi terpisah tentang estimasi.
- c. *Me-review* peristiwa atau transaksi kemudian yang terjadi sebelum selesainya pekerjaan lapangan.

Prosedur-prosedur yang dilakukan meliputi:

- a. Pertimbangan relevansi, keandalan, dan kecukupan data dan faktor lain yang digunakan manajemen.
- b. Mengevaluasi kepatutan dan konsistensi asumsi-asumsi.
- c. Mengerjakan ulang perhitungan yang telah dilakukan manajemen.

PENGAUDITAN

3. Rekening-Rekening Berkaitan dengan Transaksi dengan Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa

Tujuan auditor dalam pengauditan atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa adalah untuk mendapatkan bukti mengenai tujuan, sifat, dan luasnya transaksi ini serta dampaknya terhadap laporan keuangan. PSA No. 34, *Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa* (SA 334.09) menyatakan bahwa pengujian substantif harus meliputi hal-hal berikut:

- a. Memahami tujuan transaksi dari usaha.
- b. Memeriksa faktur dan me-review surat perjanjian, kontrak, dan dokumen relevan lainnya.
- c. Menentukan apakah transaksi telah disetujui oleh dewan komisaris, atau direksi atau pejabat yang berwenang.
- d. Melakukan pengujian kewajaran terhadap jumlah yang diungkapkan, atau yang dipertimbangkan untuk diungkapkan dalam laporan keuangan.
- e. Mengatur audit atas rekening koran antar perusahaan yang dilaksanakan pada tanggal yang bersamaan.
- f. Menginspeksi atau mengkonfirmasi dan memperoleh keyakinan atas nilai, dan mudah atau tidaknya jaminan dialihkan.

SOAL:

1. Apa saja tujuan pengujian substantif dari hutang usaha?
2. Sebutkan prosedur untuk pengujian substantif?
3. Berikan contoh program audit untuk pengujian substantif!
4. Bagaimana sifat, saat dan luas pengujian substantif dapat berbeda-beda untuk mencapai suatu tingkat risiko deteksi yang dapat diterima?
5. Bagaimana menentukan tingkat risiko deteksi dapat diterima setelah revisi apabila diperlukan?

BAB 10

PENGUJIAN SUBSTANTIF

Capaian Pembelajaran:

1. Mahasiswa dapat menerangkan proses penilaian tingkat pengujian substantif direncanakan sebagaimana ditetapkan dalam strategi audit awal.
2. Mahasiswa dapat menjelaskan hubungan antar asersi, menetapkan tujuan audit, dan pengujian substantif.
3. Mahasiswa dapat menetapkan sifat dan penggunaan program audit untuk pengujian substantif
4. Mahasiswa dapat menjelaskan & menerapkan suatu kerangka umum pengembangan program audit untuk pengujian substantif.
5. Mahasiswa dapat menyebutkan berbagai pertimbangan khusus dalam merancang pengujian substantif untuk rekening-rekening tertentu.
6. Mahasiswa dapat membedakan antara pengujian pengendalian dengan pengujian substantif.

Pengujian substantif menurut Arens dkk. (2011a:472), merupakan prosedur yang sudah dirancang sedemikian rupa untuk menguji apakah terjadi salah saji pada laporan keuangan. Dalam pengujian substantif terdapat 3 jenis pengujian, yaitu pengujian substantif transaksi, prosedur analitis, dan pengujian terperinci saldo. Auditor menggunakan pengujian substantif ini untuk mendeteksi salah saji rupiah yang secara langsung berpengaruh pada ketepatan laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan. Selain itu tujuan dari auditor melakukan pengujian substantif dan pengujian terperinci saldo untuk mendapatkan bukti yang kompeten. Keputusan bukti audit untuk pengujian substantif transaksi dan pengujian terperinci saldo adalah prosedur audit yang dilakukan, jumlah sampel yang

PENGAUDITAN

akan diambil, item sampel yang akan diambil, serta waktu pelaksanaan pengujian tersebut. Hasil dari pengujian substantif tersebut akan dievaluasi untuk mengetahui apakah terdapat bukti-bukti audit yang terdapat salah saji yang material. Bukti yang ditemukan oleh auditor harus memiliki keandalan. Menurut Arens dkk. (2011:153), ada 2 penentu keandalan bukti audit, yaitu ketepatan dan kecukupan.

Menurut SA 500(2013), ketepatan bukti merupakan pengukuran terhadap kualitas bahan bukti, yang berarti bukti tersebut relevan dalam memenuhi tujuan audit untuk saldo akun terkait, sedangkan kecukupan memiliki arti bahwa bukti pada umumnya dianggap cukup berdasarkan ukuran sampel yang dipilih oleh auditor. Pada saat bukti dianggap telah memiliki keandalan, auditor dapat menggunakan bukti tersebut sebagai acuan dalam pembuatan opini pada laporan audit. Dengan adanya bukti yang andal dan kompeten, dapat mengurangi risiko auditor dalam memberikan opini.

10.1. Pengujian Substantif

Pengujian substantif adalah prosedur-prosedur audit yang didesain untuk menguji kesalahan dalam nilai rupiah yang mempengaruhi langsung kebenaran dari saldo-saldo dalam laporan keuangan. Salah saji (*monetary misstatement*) seperti itu adalah indikasi yang jelas dari salah saji dari akun-akun. Terdapat 3 (tiga) macam pengujian substantif yaitu:

1. Pengujian substantif atas transaksi,
2. Prosedur analitis,
3. Pengujian terinci atas saldo.
4. Pengujian substantif atas transaksi

10.2. Tujuan Pengujian Substantif

Tujuan dari pengujian substantif atas transaksi adalah untuk menentukan apakah semua tujuan audit berkaitan dengan transaksi (*transaction-related audit objectives*) telah terpenuhi untuk setiap kelas transaksi. Sebagai contoh auditor melakukan pengujian substantif atas transaksi untuk menguji apakah transaksi yang dicatat benar-benar ada dan

PENGAUDITAN

transaksi yang ada semua telah dicatat. Auditor juga melakukan pengujian ini untuk menentukan apakah transaksi belanja telah dicatat dengan benar, transaksi belanja telah dicatat pada periode laporan yang tepat, belanja telah diklasifikasikan dengan benar dalam neraca, dan apakah belanja telah diikhtisarkan dan di-*posting* dengan benar ke buku besar. Jika auditor merasa yakin bahwa transaksi-transaksi telah dicatat dan di-*posting* dengan benar, auditor dapat meyakini bahwa jumlah dalam buku besar juga benar.

10.3. Prosedur Analitis

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 mengindikasikan kemungkinan terjadinya salah saji dalam laporan keuangan dan 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. Sedangkan jika auditor mengembangkan ekspektasi dengan menggunakan prosedur analitis dan menyimpulkan bahwa saldo akhir akun tertentu auditan layak, maka pengujian rincian saldo tertentu mungkin diabaikan atau mengurangi ukuran sampel yang dibutuhkan.

PENGAUDITAN

10.4. Pengujian Terinci Atas Saldo

Pengujian terinci atas saldo memusatkan perhatian atas saldo-saldo akhir buku besar untuk laporan realisasi pendapatan dan belanja serta neraca. Contoh dari pengujian terinci atas saldo termasuk konfirmasi untuk saldo piutang, pemeriksaan fisik persediaan, dan pemeriksaan kontrak utang dengan pihak lain. Pengujian terinci atas saldo ini adalah penting karena bukti biasanya diperoleh dari sumber yang independen sehingga dapat diandalkan.

Hampir sama halnya dengan pengujian atas transaksi, pengujian rincian saldo harus dilakukan dengan memenuhi semua tujuan audit yang berkaitan dengan saldo bagi masing-masing akun yang signifikan. Pengujian atas saldo akun juga sangat penting karena bukti-bukti biasanya diperoleh dari sumber independen dengan tingkat keyakinan yang lebih tinggi.

Luas dari pengujian terinci atas saldo bergantung dari hasil pengujian pengendalian intern, pengujian substantif atas transaksi, dan prosedur analitis untuk akun tersebut. Pengujian terinci atas saldo memiliki tujuan untuk menetapkan kebenaran jumlah uang (*monetary correctness*) dari akun-akun yang berhubungan sehingga dapat dikatakan sebagai pengujian substantif.

Pengujian rincian saldo juga dapat membantu dalam menetapkan kebenaran moneter akun-akun yang berhubungan sehingga dianggap sebagai pengujian substantif. Sebagai contoh, konfirmasi untuk pengujian atas salah saji adalah pengujian substantif dan penghitungan Kas juga adalah pengujian substantif.

10.5. Asersi

Asersi (*assertion*) adalah pernyataan manajemen yang terkandung di dalam komponen laporan keuangan. Asersi (*assertion*) adalah suatu deklarasi, atau suatu rangkaian deklarasi secara keseluruhan, oleh pihak yang bertanggung jawab atas deklarasi tersebut. Jadi, asersi adalah pernyataan yang dibuat oleh satu pihak yang secara implisit dimaksudkan untuk digunakan oleh pihak lain (pihak ketiga). Untuk laporan keuangan

PENGAUDITAN

historis, asersi merupakan pernyataan dalam laporan keuangan oleh manajemen sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pernyataan tersebut dapat bersifat implisit atau eksplisit serta dapat diklasifikasikan berdasarkan penggolongan besar sebagai berikut ini:

10.5.1. Aseri tentang Keberadaan atau Keterjadian (*Existence or Occurance*)

Berhubungan dengan apakah aktiva atau uang entitas ada pada tanggal tertentu dan apakah transaksi yang dicatat telah terjadi selama periode tertentu. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa sediaan produk jadi yang tercantum dalam neraca adalah tersedia untuk dijual. Begitu pula, manajemen membuat asersi bahwa penjualan dalam laporan laba-rugi menunjukkan pertukaran barang atau jasa dengan kas atau aktiva bentuk lain (misalnya piutang) dengan pelanggan.

10.5.2. Aseri tentang Kelengkapan (*Completeness*)

Berhubungan dengan apakah semua transaksi dan akun yang seharusnya disajikan dalam laporan keuangan telah dicantumkan di dalamnya. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa seluruh pembelian barang dan jasa dicatat dan dicantumkan dalam laporan keuangan. Demikian pula, manajemen membuat asersi bahwa utang usaha di neraca telah mencakup semua kewajiban entitas.

10.5.3. Aseri tentang Hak dan Kewajiban (*Rights and Obligations*)

Berhubungan dengan apakah aktiva merupakan hak entitas dan utang merupakan kewajiban perusahaan pada tanggal tertentu. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa jumlah sewa guna usaha (*lease*) yang dikapitalisasi di neraca mencerminkan nilai perolehan hak entitas atas kekayaan yang disewa-guna-usahakan (*leased*) dan utang sewa usaha yang bersangkutan mencerminkan suatu kewajiban entitas.

PENGAUDITAN

10.5.4. Asersi tentang Penilaian atau Alokasi (*Valuation and Allocation*)

Berhubungan dengan apakah komponen-komponen aktiva, kewajiban, pendapatan dan biaya sudah dicantumkan dalam laporan keuangan pada jumlah yang semestinya. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa aktiva tetap dicatat berdasarkan harga pemerolehannya dan pemerolehan semacam itu secara sistematis dialokasikan ke dalam periode-periode akuntansi yang semestinya. Demikian pula, manajemen membuat asersi bahwa piutang usaha yang tercantum di neraca dinyatakan berdasarkan nilai bersih yang dapat direalisasikan.

10.5.5. Asersi tentang Penyajian dan Pengungkapan (*Presentation and Disclosure*)

Berhubungan dengan apakah komponen-komponen tertentu laporan keuangan diklasifikasikan, dijelaskan, dan diungkapkan semestinya. Misalnya, manajemen membuat asersi bahwa kewajiban-kewajiban yang diklasifikasikan sebagai utang jangka panjang di neraca tidak akan jatuh tempo dalam waktu satu tahun. Demikian pula, manajemen membuat asersi bahwa jumlah yang disajikan sebagai pos luar biasa dalam laporan laba-rugi diklasifikasikan dan diungkapkan semestinya.

10.6. Pengembangan Program Audit untuk Pengujian Substantif.

Laporan keuangan berisi lima golongan asersi:

- 1. Keberadaan atau keterjadian (*existence or occurrence*).** Asersi keberadaan atau keterjadian berkaitan dengan apakah aktiva atau utang satuan usaha pada saat tanggal tertentu dan apakah transaksi yang dicatat telah terjadi selama periode tertentu.
- 2. Kelengkapan (*completeness*).** Asersi kelengkapan berhubungan dengan apakah semua transaksi atau semua rekening yang seharusnya disajikan dalam LK telah dicantumkan di dalamnya.

PENGAUDITAN

3. **Hak (*right*) & kewajiban (*obligation*).** Asersi hak & kewajiban berhubungan dengan apakah aktiva merupakan hak perusahaan atau utang merupakan kewajiban perusahaan pada tanggal tertentu
4. **Penilaian (*valuation*) atau pengalokasian (*allocation*).** Asersi penilaian atau pengalokasian berhubungan dengan apakah komponen-komponen aktiva, kewajiban, pendapatan, dan biaya sudah dicantumkan dalam LK pada jumlah yang semestinya.
5. **Penyajian (*presentation*) & pengungkapan (*disclosure*).** Asersi tentang penyajian dan pengungkapan berhubungan dengan apakah komponen-komponen tertentu LK diklasifikasikan, dijelaskan, dan diungkapkan semestinya.

Sifat prosedur audit, mengacu kepada tujuan dilakukannya prosedur tersebut (sebagai contoh, pengujian pengendalian atau prosedur substantif) dan tipe prosedur audit tersebut (sebagai contoh, inspeksi, observasi, inkuiri, konfirmasi, perhitungan ulang, pelaksanaan kembali atau prosedur analitis). Sifat prosedur audit tersebut merupakan hal yang paling penting dalam merespons risiko yang telah dinilai.

10.7. Kerangka Umum Pengembangan Program Audit untuk Pengujian Substantif

10.7.1. Perencanaan Awal

1. Identifikasi asersi-aseri laporan keuangan yang harus dicakup oleh program audit misalkan asersi-aseri keberadaan atau keterjadian, kelengkapan hak dan kewajiban, penilaian atas pengalokasian, dan penyajian atau pengungkapan yang berkaitan dengan saldo akhir persediaan.
2. Kembangkan tujuan-tujuan audit spesifik untuk setiap kategori asersi
3. Tentukan risiko bawaan dan risiko pengendalian dan tentukan pula tingkat risiko deteksi akhir untuk setiap asersi, sejalan dengan tingkat risiko audit keseluruhan dan tingkat materialitas yang dapat diterima.

PENGAUDITAN

4. Berdasarkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur-prosedur untuk mendapatkan pemahaman mengenai kebijakan dan prosedur pengendalian intern yang relevan, catatan akuntansi, dokumen pendukung dan proses akuntansi (termasuk alur audit) dan proses pelaporan keuangan yang berhubungan dengan asersi-aseri.
5. Pertimbangkan pilihan-pilihan yang berhubungan dengan perancangan pengujian substantif.

10.7.2. Program Audit dalam Penugasan Pertama

Dalam suatu penugasan pertama, spesifikasi pengujian substantif yang detail dalam program audit biasanya belum akan disusun secara lengkap hingga selesainya kegiatan mempelajari dan menilai struktur pengendalian intern dan ditentukannya tingkat risiko deteksi yang dapat diterima untuk setiap asersi signifikan. Dua hal yang memerlukan pertimbangan khusus dalam merancang program audit untuk audit sebagai penugasan pertama adalah penentuan ketepatan saldo-saldo awal rekening pada periode yang diaudit; dan penentuan prinsip-prinsip akuntansi yang digunakan pada periode yang lalu sebagai dasar untuk menentukan konsistensi penerapan prinsip tersebut pada periode berjalan.

10.8. Pertimbangan-Pertimbangan Khusus dalam Perancangan Pengujian Substantif

Berikut adalah pertimbangan-pertimbangan khusus dalam perancangan pengujian substantif, yaitu:

1. Rekening-Rekening Laba-Rugi

Secara tradisional pengujian detail saldo rekening lebih difokuskan pada rekening-rekening laporan keuangan yang disajikan dalam neraca (rekening riil) dibandingkan dengan rekening-rekening laba rugi (rekening nominal). Pendekatan ini efisien dan logis karena setiap rekening laba rugi pasti akan terkait dengan satu atau lebih rekening neraca.

a. Prosedur analisis untuk rekening-rekening laba-rugi

Prosedur analisis bisa menjadi alat auditor dalam mendapatkan bukti tentang saldo-saldo rekening laba-rugi. Jenis pengujian

PENGAUDITAN

substantif bias digunakan secara langsung atau tidak langsung. Pengujian langsung terjadi bila sebuah rekening pendapatan atau rekening biaya dibandingkan dengan data yang relevan untuk menentukan kewajaran saldonya.

b. Pengujian detail untuk rekening-rekening laba-rugi

Apabila bukti yang diperoleh dari prosedur analisis dan dari pengujian detail atas rekening neraca yang berkaitan tidak mengurangi risiko deteksi pada tingkat rendah yang dapat diterima, maka diperlukan pengujian detail langsung atas asersi-asersi yang berhubungan dengan rekening-rekening laba-rugi. Hal ini terjadi apabila:

- 1) Risiko bawaan tinggi.
- 2) Risiko pengendalian tinggi.
- 3) Prosedur analisis menunjukkan adanya hubungan tidak biasa dan fluktuasi tak diharapkan.
- 4) Rekening memerlukan analisis.

Rekening-rekening yang biasanya membutuhkan analisis terdiri dari:

- 1) Biaya hukum dan honorarium konsultan
- 2) Biaya reparasi dan pemeliharaan
- 3) Biaya perjalanan dan representasi
- 4) Gaji dan biaya direksi
- 5) Pajak dan lisensi
- 6) Biaya sewa dan loyalitas
- 7) Biaya sumbangan
- 8) Biaya advertensi.

2. Rekening-Rekening yang Berkaitan dengan Estimasi Akuntansi

Estimasi akuntansi adalah perkiraan mengenai suatu elemen laporan keuangan, pos, atau rekening yang terjadi bila tidak bisa diukur secara pasti estimasi akuntansi mempunyai pengaruh signifikan terhadap

PENGAUDITAN

laporan keuangan perusahaan. PSA No. 37, *Audit atas Estimasi Akuntansi* (SA 342.07) menyatakan bahwa tujuan auditor dalam mengevaluasi estimasi akuntansi adalah untuk memperoleh bukti audit kompeten yang cukup untuk memberikan keyakinan memadai bahwa:

- a. Semua estimasi akuntansi yang material bagi laporan keuangan telah ditetapkan.
- b. Estimasi akuntansi tersebut masuk akal dalam kondisi yang bersangkutan.
- c. Estimasi akuntansi disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku dan diungkap secara memadai.

Untuk mengevaluasi kepantasan suatu taksiran akuntansi, SA 342.09 menjelaskan bahwa auditor biasanya memusatkan terhadap faktor-faktor asumsi kunci yang:

- a. Signifikan terhadap estimasi akuntansi
- b. Peka terhadap perubahan
- c. Penyimpangan dari pola historis
- d. Subjektif dan rawan terhadap salah saji serta bias

Bukti tentang kepantasan suatu estimasi bisa diperoleh auditor melalui satu atau kombinasi dari pendekatan-pendekatan berikut:

- a. *Me-review* dan uji proses yang digunakan oleh manajemen dalam menyusun estimasi.
- b. Membuat ekspektasi terpisah tentang estimasi.
- c. *Me-review* peristiwa atau transaksi kemudian yang terjadi sebelum selesainya pekerjaan lapangan.

Prosedur-prosedur yang dilakukan meliputi:

- a. Pertimbangan relevansi, keandalan, dan kecukupan data dan faktor-faktor lain yang digunakan manajemen.
- b. Mengevaluasi kepantasan dan konsistensi asumsi-asumsi.
- c. Mengerjakan ulang perhitungan yang telah dilakukan manajemen.

PENGAUDITAN

3. Rekening-Rekening Berkaitan dengan Transaksi dengan Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa

Tujuan auditor dalam pengauditan atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa adalah untuk mendapatkan bukti mengenai tujuan, sifat, dan luasnya transaksi ini serta dampaknya terhadap laporan keuangan. PSA No. 34, *Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa* (SA 334.09) menyatakan bahwa pengujian substantif harus meliputi hal-hal berikut:

- a. Memahami tujuan transaksi dari usaha.
- b. Memeriksa faktur dan *me-review* surat perjanjian, kontrak, dan dokumen relevan lainnya.
- c. Menentukan apakah transaksi telah disetujui oleh dewan komisaris, atau direksi atau pejabat yang berwenang.
- d. Melakukan pengujian kewajaran terhadap jumlah yang diungkapkan, atau yang dipertimbangkan untuk diungkapkan dalam laporan keuangan.
- e. Mengatur audit atas rekening koran antarperusahaan yang dilaksanakan pada tanggal yang bersamaan.
- f. Menginspeksi atau mengkonfirmasi dan memperoleh keyakinan atas nilai, dan mudah atau tidaknya jaminan dialihkan.

10.9. Pengujian Pengendalian dan Pengujian Substantif

10.9.1. Pengujian Pengendalian

Pengujian pengendalian merupakan pengujian yang dilakukan terhadap perencanaan kebijakan atau prosedur pengendalian internal. Pengujian pengawasan ini, dilaksanakan auditor untuk menilai efektivitas kebijakan atau prosedur pengawasan untuk perlindungan dan pemberian salah saji material dalam suatu laporan keuangan.

Mempertahankan fokus pada tiga hal yaitu:

1. Bagaimana penerapan diterapkan?
2. Sudah diterapkan sepanjang tahun?
3. Siapa yang menerapkan pengujian pengendalian?

PENGAUDITAN

10.9.2. Tipe Pengujian Pengendalian

Ada dua tipe pengujian yaitu:

1. Uji serentak kontrol yaitu pengujian yang dilakukan auditor sesuai dengan prosedur untuk memperoleh pemahaman tentang SPI klien.
2. Pengujian pengawasan tambahan atau yang disetujui adalah pengujian yang dilakukan auditor selama pekerjaan lapangan.

10.9.3. Prosedur untuk Melaksanakan Pengujian Pengendalian

Ada empat prosedur untuk implementasi pengujian yaitu:

1. Pertanyaan kepada para klien-klien
2. Pengamatan terhadap karyawan klien dalam melaksanakan tugasnya.
3. Melakukan pemeriksaan dokumen, catatan, dan laporan.
4. Mengulang kembali pelaksanaan pengawasan oleh auditor.

10.9.4. Lingkup Pengujian Pengendalian

Luas pemeriksaan pergantian yang ditetapkan oleh auditor telah ditentukan. Semakin rendah tingkat risiko pengaturan yang ditentukan, semakin banyak bukti yang diperlukan yang harus dihimpun. Untuk klien lama, luas atau khusus untuk verifikasi, disetujui oleh audit untuk tahun lalu. Sebelum menggunakan bukti yang diperoleh pada pelaksanaan audit tahun sebelumnya, auditor harus memastikan bahwa tidak ada perubahan yang signifikan atas rancangan dan operasi berbagai kebijakan dan prosedur pengendalian sejak pelaksanaan audit pada tahun sebelumnya.

10.9.1. Penentuan Saat Pelaksanaan Pengujian Pengendalian

Pengujian dapat dilakukan pada dua saat, yaitu:

1. Selama pekerjaan sementara
2. Pada saat melewati akhir tahun

Auditor semestinya lebih mengutamakan pengujian penyelesaian yang dilakukan akhir tahun. Idealnya, evaluasi dilaksanakan pada periode tahun pembukuan yang diaudit.

PENGAUDITAN

10.9.5. Penentuan Risiko Pengendalian

Dalam menentukan risiko pengendalian, auditor perlu:

1. Mengidentifikasi salah saji potensi yang dapat terjadi untuk asersi tersebut.
2. Menentukan perlindungan yang dapat mencegah atau mengaktifkan salah saji.
3. Menghimpun bukti dari pengujian pengaturan dan operasi pengendalian yang relevan adalah efektif.
4. Mengevaluasi bukti yang diperoleh.
5. Menentukan risiko pengendalian.

10.9.6. Pengujian Substantif

Auditor harus menghimpun bukti yang memadai untuk memperoleh dasar yang memadai untuk meminta pendapat atas laporan keuangan. Pengujian substansi memberikan laporan tentang:

1. kewajiban setiap laporan keuangan yang signifikan.
2. Perancangan pengujian
3. Sifat pengujian
4. Waktu pengujian
5. Luas pengujian substantif.

10.9.7. Prosedur untuk Melaksanakan Pengujian Substantif

Ada prosedur untuk melanjutkan pengujian substantif yaitu:

1. Pengajuan pertanyaan kepada para karyawan.
2. Pengamatan atau pengamatan terhadap pelaksanaan tugas mereka.
3. Menginspeksi dokumen dan catatan.
4. Melakukan penghitungan kembali
5. Konfirmasi
6. Analisis
7. *Tracing* atau pengusutan
8. *Vouching* atau penelusuran

PENGAUDITAN

10.9.8. Sifat atau Jenis Pengujian Substantif

Jika tingkat risiko deteksi lebih tinggi maka auditor harus menggunakan prosedur yang lebih efektif yang biasanya juga lebih mahal. Ada tiga jenis pengujian yang dapat digunakan yaitu:

1. Menguji keseimbangan atau detail saldo
2. Pengujian rinci atau detail transaksi
3. Prosedur analitis.

10.9.9. Pengujian Detail Saldo

1. Evaluasi perancangan
2. Akun material
3. Menentukan risiko pengendalian
4. Merancang pemeriksaan transaksi dan prosedur analitis
5. Periksa detail saldo untuk memenuhi setiap tujuan khusus audit memuaskan.

SOAL:

1. Mengapa dalam pengauditan terjadi salah saji?
2. Bagaimana proses penilaian tingkat pengujian substantif direncanakan sebagaimana ditetapkan dalam strategi audit awal?
3. Sebutkan dan jelaskan hubungan antar asersi, menetapkan tujuan audit dan pengujian substantif!
4. Jelaskan dan terapkan kerangka umum pengembangan program audit untuk pengujian substantif!
5. Sebutkan perbedaan antara pengujian pengendalian dengan pengujian substantif!

BAB 11

SAMPLING AUDIT DALAM PENGUJIAN PENGENDALIAN

Capaian Pembelajaran:

1. Mahasiswa dapat menyebutkan definisi sampling audit dan menerangkan bagaimana penerapannya.
2. Mahasiswa dapat menjelaskan hubungan antara standar *auditing* dengan sampling audit.
3. Mahasiswa dapat membedakan risiko sampling dengan risiko non sampling dan menjelaskan 4 jenis risiko sampling.
4. Mahasiswa dapat menjelaskan langkah-langkah dalam merancang sampling atribut statistik untuk pengujian pengendalian.
5. Mahasiswa dapat menunjukkan faktor-faktor yang mempengaruhi ukuran sampel & bagaimana pengaruhnya.
6. Mahasiswa mampu menjelaskan langkah-langkah dalam melaksanakan sampel atribut statistik & menilai hasilnya.
7. Mahasiswa mampu membuat kertas kerja untuk rencana sampling atribut statistik.
8. Mahasiswa mampu menyebutkan keadaan-keadaan yang cocok untuk menerapkan sampling temuan (*discovery sampling*)
9. Mahasiswa mampu menjelaskan perbedaan antara sampling nonstatistik dengan sampling statistik dalam pengujian pengendalian.

Ketika memilih sampel dari populasi auditor berusaha memperoleh sampel yang representatif, yaitu sampel yang karakteristiknya hampir sama dengan yang dimiliki oleh populasi. Ini berarti item-item yang dipilih yang dijadikan sampel populasi serupa dengan item-item yang dijadikan sampel. Ketika memilih sampel dari populasi, auditor berusaha untuk

PENGAUDITAN

memperoleh sampel yang representatif. Sampel representatif (*representative sample*) adalah sampel yang karakteristiknya hampir sama dengan yang dimiliki oleh populasi. Ini berarti item-item yang dijadikan sampel populasi serupa dengan item-item yang tidak dijadikan sampel.

Sedangkan dalam praktik, auditor tidak pernah mengetahui apakah suatu sampel bersifat representatif atau tidak. Salah satu cara adalah dengan melakukan audit lebih lanjut atas populasi secara keseluruhan. Akan tetapi auditor dapat meningkatkan sampel dianggap representatif dengan menggunakan secara cermat ketika merancang proses sampling, pemilihan sampel dan evaluasi sampel. Hasil sampel dapat nonrepresentatif akibat kesalahan nonsampling atau kesalahan sampling. Risiko dari kedua jenis kesalahan yang terjadi tersebut disebut sebagai risiko nonsampling dan risiko sampling. Keduanya dapat dikendalikan.

Auditor yang akan melakukan pengujian harus menentukan ukuran sampel dan item sampel yang akan dipilih dari populasi untuk setiap sampel prosedur audit. Banyaknya persentase dari jumlah populasi yang akan dipilih auditor bagi pengujian untuk membuat kesimpulan mengenai populasi tersebut disebut sebagai sampling audit.

11.1. Sampel Representatif dan Sampel Nonrepresentatif

Sampel representatif (*representatif sample*) adalah sampel yang karakteristiknya hampir sama dengan yang dimiliki oleh populasi. Ini berarti item-item yang dijadikan sampel populasi serupa dengan item yang tidak dijadikan sampel. Cara untuk mengetahui apakah sampel representatif adalah dengan melakukan audit lebih lanjut atas populasi secara keseluruhan. Sedangkan sampel nonrepresentatif adalah sampel yang memiliki kesalahan nonsampling atau kesalahan sampling. Kedua kesalahan tersebut dapat mengakibatkan sampel menjadi tidak representatif.

Risiko dari kedua jenis kesalahan yang terjadi disebut dengan risiko nonsampling dan risiko sampling.

1. Risiko nonsampling (*nonsampling risk*): adalah risiko bahwa pengujian audit tidak menemukan pengecualian yang ada dalam

PENGAUDITAN

sampel. Penyebab risiko nonsampling adalah kegagalan auditor untuk mengenali pengecualian dan prosedur audit yang tidak sesuai atau tidak efektif.

2. Risiko sampling (*sampling risk*): adalah risiko bahwa auditor mencapai kesimpulan yang salah karena sampel populasi tidak representatif. Risiko sampling adalah bagian yang melekat akibat menguji lebih sedikit dari populasi secara keseluruhan. Jika populasi sebenarnya memiliki tingkat pengecualian, auditor menerima populasi yang salah karena sampel tidak cukup mewakili populasi.

Auditor memiliki 2 cara untuk mengendalikan risiko sampling:

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

11.2. Sampling Statistik vs Sampling Nonstatistik dan Pemilihan Sampel Probabilistik vs Nonprobabilistik

Tujuan dari perencanaan sampel adalah memastikan bahwa pengujian audit dilakukan dengan cara yang memberikan risiko sampling yang diinginkan dan meminimalkan kemungkinan kesalahan nonsampling. Pemilihan sampel melibatkan keputusan bagaimana sampel dipilih dari populasi. Sampling statistik (*statistical sampling*) menerapkan aturan matematika, auditor dapat menguantifikasi (mengukur) risiko sampling dalam merencanakan sampel dan dalam mengevaluasi hasil.

Dalam sampling nonstatistik (*nonstatistical sampling*) auditor memilih item sampel yang diyakini akan memberikan informasi yang paling bermanfaat, dalam situasi tertentu, dan mencapai kesimpulan mengenai populasi atas dasar pertimbangan. Karena alasan tersebut penggunaan sampling nonstatistik sering kali disebut dengan sampling pertimbangan (*judgemental sampling*).

Dalam pemilihan sampel probabilistik (*probabiistic sampel selection*) auditor memilih secara acak item-item sehingga setiap item

PENGAUDITAN

populasi memiliki item probabilitas yang sama untuk dimasukkan dalam sampel. Proses ini memerlukan ketelitian yang sangat tinggi dan menggunakan salah satu dari beberapa metode yang telah dibahas secara singkat. Sedangkan dalam pemilihan sampel nonprobabilistik (*nonprobabilistik sample selection*), auditor memilih item sampel dengan menggunakan pertimbangan yang profesional dan bukan metode probabilistik. Auditor dapat menggunakan salah satu dari beberapa metode pemilihan sampel nonprobabilistik.

11.3. Metode Pemilihan Sampel Nonprobabilistik dan Probabilistik

Metode pemilihan sampel non probabilistik (pertimbangan) antara lain:

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 umum digunakan termasuk:

- a. Pos yang paling mungkin mengandung salah saji. Auditor sering kali mampu mengidentifikasi pos populasi mana yang mungkin mengandung salah saji.
- 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.
- c. Cakupan nilai uang yang besar. Auditor kadang-kadang dapat memilih sampel yang meliputi bagian total nilai uang bagian populasi yang besar sehingga mengurangi risiko penarikan kesimpulan yang tidak tepat dengan tidak memeriksa pos-pos yang kecil.

2. Pemilihan sampel blok.

Dalam **pemilihan sampel blok** (*block sample selection*), auditor memilih pos pertama dalam satu blok, dan sisanya dipilih secara berurutan. Biasanya penggunaan sampel blok hanya dapat diterima jika jumlah blok

PENGAUDITAN

yang digunakan masuk akal. Jika hanya segelintir blok yang digunakan probabilitas memperoleh sampel nonpresentatif sangatlah besar, dengan menggunakan kemungkinan perputaran karyawan, perubahan sistem akuntansi dan sifat musiman dari sejumlah jenis.

3. Pemilihan Sampel Sembarangan.

Pemilihan **sampel sembarangan** (*haphazard sample selection*) adalah pemilihan sampel item atau pos tanpa bias yang disengaja oleh auditor. Kekurangan pemilihan sampel sembarangan yang paling serius adalah sulitnya menjaga agar tetap tidak bias dalam melakukan pemilihan. Karena pelatihan auditor dan bias yang tidak disengaja, item populasi tertentu akan lebih besar kemungkinannya untuk dimasukkan dalam sampel ketimbang yang lainnya.

Metode Pemilihan Sampel Probabilistik

Metode pemilihan sampel probabilistik termasuk berikut ini:

1. Pemilihan sampel acak sederhana

Dalam **sampel acak** (*random sample*) **seederhana**, setiap kombinasi dari item populasi yang mungkin memiliki kesempatan untuk dimasukkan dalam sampel auditor menggunakan sampling random atau acak sederhana untuk populasi sampel apabila tidak ada kebutuhan untuk menekankan satu atau lebih item populasi.

2. Pemilihan sampel sistematis

Pemilihan sampel sistematis (*systematic sample selection*) auditor menghitung suatu interval dan kemudian memilih item-item yang akan dijadikan sampel berdasarkan ukuran interval 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 lain dalam urutan, yang membuatnya lebih mudah dalam mengembangkan dokumentasi yang sesuai.

PENGAUDITAN

3. Pemilihan sampel probabilitas yang proporsional dengan ukuran dan bertahap

Ada 2 cara untuk memperoleh sampel yang menekankan item-item populasi dengan jumlah yang tercatat yang lebih besar:

1. Mengambil sampel di mana probabilitas pemilihan setiap item populasi individual bersifat proporsional dengan jumlah tercatatnya.
2. Membagi populasi ke dalam subpopulasi.

11.3.1. Sampel untuk Tingkat Pengecualian

Auditor menggunakan sampling pada pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi untuk mengestimasi persentase item-item populasi yang memiliki karakteristik atau atribut kepentingan. Jenis pengecualian dalam populasi data akuntansi yang harus diperhatikan:

1. Penyimpangan atau deviasi dari pengendalian yang ditetapkan klien.
2. Salah saji moneter dalam populasi data transaksi.
3. Salah saji moneter dalam populasi rincian saldo akun.

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 mengacu pada deviasi 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 (deviation)* terutama mengacu pada penyimpangan dari pengendalian yang telah digariskan.

Karena tingkat pengecualian didasarkan pada sampel, kemungkinan besar tingkat pengecualian akan berbeda dari tingkat pengecualian populasi aktual. Perbedaan ini disebut sebagai kesalahan sampling (*sampling error*).

Dalam menggunakan sampling audit untuk menentukan tingkat pengecualian, auditor ingin mengetahui seberapa besar tingkat

PENGAUDITAN

pengecualian itu, dan bukan lebar interval keyakinannya. Karena itu auditor berfokus pada batas estimasi interval, yang disebut tingkat pengecualian atas yang dihitung (*computed upper exception rate* = CUER) atau yang diestimasi dalam melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi.

11.4. Aplikasi Sampling Audit Nonstatistik

Auditor menggunakan 14 langkah yang dirancang dengan baik untuk menerapkan sampling audit pada pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi. Auditor harus mengikuti langkah langkah tersebut dengan cermat untuk memastikan diterapkannya persyaratan audit maupun sampling dengan benar.

11.4.1. 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 penentuan risiko penilaian yang terlalu rendah.
8. Mengestimasi tingkat pengecualian populasi.
9. Menentukan ukuran sampel awal.

11.4.2. Memilih Sampel dan Melaksanakan Prosedur Audit

1. Memilih sampel.
2. Melaksanakan prosedur audit.
3. Mengevaluasi hasil
4. Menggeneralisasi dari sampel ke populasi.
5. Menganalisis pengecualian.
6. Memutuskan akseptabilitas populasi.

PENGAUDITAN

11.5. 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. Sampling atribut merupakan metode sampling statistik yang paling sering digunakan untuk menguji pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi, dalam pengujian dan pengendalian hampir sama dengan sampling nonstatistik, hanya saja perhitungan ukuran sampel awal menggunakan tabel dikembangkan dari distribusi probabilitas statistik.

11.6. Distribusi Sampling

Distribusi sampling merupakan distribusi frekuensi dari semua sampel berukuran khusus yang diperoleh dari beberapa populasi yang memiliki karakteristik tertentu. Di mana sampling distribusi didasarkan pada distribusi binomial yang mana setiap sampel dalam populasi memiliki satu dari dua nilai mungkin, seperti ya/tidak.

SOAL:

1. Keuntungan apa yang didapat auditor bila menggunakan metode sampling audit?
2. Bagaimana penggunaan sampling statistik dapat membantu mengevaluasi hasil sampel?
3. Jelaskan dua cara mengendalikan risiko sampling beserta contohnya!
4. Sebutkan langkah-langkah dalam penetapan risiko pengendalian untuk asersi-aseri kelompok transaksi!
5. Sebutkan syarat untuk mendokumentasikan penetapan risiko pengendalian!

BAB 12

SAMPLING AUDIT DALAM PENGUJIAN SUBSTANTIF

Capaian Pembelajaran:

1. Mahasiswa dapat menjelaskan penerapan sampling audit dalam pengujian substantif.
2. Mahasiswa dapat mengenali dan merumuskan komponen-komponen risiko audit yang berkaitan dengan sampling audit pada pengujian substantif.
3. Mahasiswa dapat menentukan pendekatan sampling mana yang paling tepat untuk berbagai keadaan.
4. Mahasiswa mampu menjelaskan dan menerapkan langkah-langkah penting dalam perancangan, penerapan, dan penilaian rencana sampling PPU.
5. Mahasiswa dapat menyebutkan dan menerapkan langkah-langkah penting untuk ketiga teknik dalam rencana sampling variabel klasik.
6. Mahasiswa dapat menjelaskan perbedaan antara rencana sampling nonstatistik dan sampling statistik untuk pengujian substantif.

Auditor melakukan pemilihan sampel dengan maksud untuk memperoleh sampel yang representatif. Sampel yang representatif adalah sampel yang mempunyai karakteristik populasi. Sebagai contoh auditor menemukan 2% kesalahan atas faktur penjualan, seandainya ia melakukan inspeksi atas seluruh faktur penjualan. Misalkan, auditor ada 100 buah jumlah faktur penjualan sebagai sampel dari suatu populasi. Sampel tersebut dapat dikatakan sebagai sampel yang representatif apabila auditor menemukan dua buah faktur yang mengandung kesalahan. Pada kenyataannya, auditor tidak dapat mengetahui apakah sampel yang diambil

PENGAUDITAN

merupakan sampel yang representatif, meskipun ia telah selesai melaksanakan seluruh pengujian. Auditor maksimal hanya dapat meningkatkan kualitas pengambilan sampel menjadi mendekati kualitas sampel yang representatif. Hal tersebut dapat dilaksanakan auditor dengan cara merancang dan melakukan seleksi sampel, dan mengevaluasi hasil sampel secara cermat dan teliti.

Ikatan Akuntansi Indonesia melalui Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 350 mendefinisikan sampling audit sebagai:

“Penerapan prosedur audit terhadap unsur-unsur suatu saldo akun atau kelompok transaksi yang kurang dari seratus persen dengan tujuan untuk menilai beberapa karakteristik saldo akun atau kelompok transaksi tersebut.”

Sampling audit dapat diterapkan baik untuk melakukan pengujian pengendalian maupun pengujian substantif. Meskipun demikian, auditor biasanya tidak menerapkan sampling audit dalam prosedur pengujian yang berupa pengajuan pertanyaan atau tanya jawab, observasi, dan prosedur analitis. Sampling audit banyak diterapkan auditor dalam prosedur pengujian yang berupa jaminan, catatan, dan konfirmasi. Sampling audit, jika diterapkan dengan semestinya akan dapat menghasilkan bukti audit yang cukup, sesuai dengan yang diinginkan standar pekerjaan lapangan yang ketiga.

Auditor dimungkinkan untuk menerima sejumlah ketidakpastian dalam pengujian substantif, apabila waktu dan biaya untuk memeriksa unsur-unsur dalam populasi menurut pertimbangannya akan lebih besar daripada akibat kemungkinan menyatakan pendapat yang keliru dari hasil pemeriksaan hanya pada data sampel.

Sampling audit dalam pengujian substantif dipengaruhi baik oleh risiko sampling maupun risiko non-sampling. Risiko non-sampling yang berkaitan dengan pengujian substantif adalah:

1. Risiko keliru menerima: risiko mengambil kesimpulan, berdasarkan hasil sampel, bahwa saldo rekening tidak berisi salah

PENGAUDITAN

saji material, padahal kenyataannya saldo rekening telah salah saji secara material.

2. Risiko keliru menolak (risiko *alpha*): risiko mengambil kesimpulan, berdasarkan hasil sampel, bahwa saldo rekening berisi salah saji secara material, padahal kenyataannya saldo rekening tidak berisi salah saji secara material.

12.1. Pendekatan Sampling Statistik

Terdapat dua pendekatan sampling statistik yang bisa digunakan oleh auditor dalam pengujian substantif:

1. Sampling probabilitas-proporsional-dengan-ukuran (PPU)
2. Sampling variabel klasik

Perbedaan pokok antara kedua pendekatan di atas adalah bahwa sampling PPU didasarkan pada teori sampling atribut, sedangkan sampling variabel klasik didasarkan pada teori distribusi normal.

12.2. Sampling Probabilitas Proporsional dengan Ukuran

Sampling PPU adalah suatu pendekatan yang menggunakan teori sampling atribut untuk menyatakan kesimpulan dalam jumlah rupiah, bukan sebagai tingkat deviasi. Jenis sampling ini bisa digunakan dalam pengujian substantif terhadap transaksi dan saldo-saldo. Model ini terutama diterapkan dalam pengujian transaksi dan saldo yang salah saji terlalu tinggi dan terutama akan berguna dalam pengujian:

1. Piutang apabila pengkreditan yang tidak dikerjakan terhadap rekening debitor tidak signifikan.
2. Investasi dalam surat berharga.
3. Pengujian harga persediaan apabila diperkirakan hanya terdapat sedikit selisih.
4. Tambahan pada aktiva tetap.

Tahapan-tahapan dalam suatu rencana sampling PPU serupa tapi tidak persis sama dengan tahapan yang digunakan dalam sampling atribut. Tahapan tersebut adalah:

PENGAUDITAN

1. Menetapkan tujuan rencana
2. Merumuskan populasi dan unit sampling
3. Menentukan ukuran sampel
4. Menentukan metode pemilihan sampel
5. Melaksanakan rencana sampling
6. Mengevaluasi hasil sampel

Menetapkan Tujuan Rencana Sampling adalah untuk mendapatkan bukti bahwa saldo rekening menurut catatan tidak salah saji secara material. Asersi-asersi laporan keuangan yang dibuktikan sampel bergantung kepada prosedur yang diterapkan untuk unsur sampel yang bersangkutan. Populasi terdiri dari kelompok transaksi atau saldo rekening yang akan diuji. Unit sampling dalam sampling PPU adalah rupiah individual, dan populasi adalah suatu angka rupiah yang sama dengan total jumlah rupiah dari populasi.

Rumus untuk menentukan ukuran sampel dalam sampling PPU adalah:

$$n = \text{NB} \times \text{FK} / \text{SD} - (\text{AS} \times \text{FE})$$

Keterangan:

NB = nilai buku populasi yang diuji

FK = faktor keandalan (*reality factor*) untuk risiko keliru menerima yang ditetapkan

SD = salah saji ditoleransi

AS = antisipasi salah saji

FE = faktor ekspansi untuk antisipasi salah saji

Besarnya jumlah nilai buku mempunyai pengaruh langsung terhadap ukuran sampel, yakni semakin besar nilai buku yang akan diuji, semakin besar pula ukuran sampelnya. Dalam menetapkan tingkat risiko salah menerima yang dapat diterima, auditor harus mempertimbangkan; (1) tingkat risiko audit yang ditetapkan auditor bahwa suatu salah saji material tidak akan terdeteksi, (2) tingkat risiko pengendalian yang ditetapkan, dan (3) hasil pengujian detail dan prosedur analitis.

PENGAUDITAN

Salah saji bisa ditoleransi adalah maksimum salah saji yang diterima untuk berada dalam suatu rekening sebelum hal itu dipandang sebagai salah saji secara material. Dalam sampling PPU, auditor tidak menguantitatif risiko keliru menolak. Namun demikian, hal tersebut dikendalikan secara tidak langsung dengan menetapkan antisipasi salah saji (AS) yang berhubungan terbalik dengan risiko keliru menolak dan berhubungan langsung dengan ukuran sampel. Faktor ekspansi (fe) diperlukan hanya apabila salah saji diantisipasi.

Menentukan metode sampel paling banyak dalam sampling PPU adalah pemilihan sistematis:

$$IS = NB/n$$

12.3. Sampling Variabel Klasik

Dalam melaksanakan pengujian substantif, auditor bisa menggunakan pendekatan sampling variabel klasik. Dalam sampling variabel klasik adalah:

1. MPU
2. Selisih
3. Rasio

Keuntungan dan kerugian pemakaian sampling variabel:

1. Jika diperlukan, sampel mudah diperluas, bila dibandingkan dengan sampling PPU
2. Saldo nol dan saldo biasa tidak memerlukan rancangan khusus
3. Apabila terdapat perbedaan besar antara nilai audit dengan nilai buku, tujuan auditor akan dapat terpenuhi dengan ukuran sampel yang kecil dibandingkan dengan sampling PPU

Kerugian yang utama adalah:

1. Sampling variabel klasik lebih kompleks daripada sampling PPU. Umumnya auditor membutuhkan bantuan komputer untuk merancang sampel yang efisien dan mengevaluasi hasil sampel.
2. Untuk menentukan ukuran sampel, auditor harus memiliki estimasi atas standar deviasi dari berbagai karakteristik dalam populasi.

PENGAUDITAN

12.4. Sampling Nonstatistik dalam Pengujian Substantif

Menentukan Ukuran Sampel: Pertimbangan yang cermat sangat diperlukan dalam perancangan sampel agar dicapai sampel yang efisien dan efektif.

Ada dua metode yang lazim digunakan untuk memproyeksi salah saji dalam sampling non statistik:

1. Membagi jumlah total rupiah salah saji dalam sampel dengan bagian dari total rupiah dalam populasi yang termasuk dalam sampel.
2. Mengalikan rata-rata selisih antara nilai audit dengan nilai buku dari unsur-unsur sampel dengan jumlah unit dalam populasi.

SOAL:

1. Sebutkan manfaat dari sampling *probability* profesional dengan ukuran dari PPU!
2. Jelaskan penerapan sampling audit dalam pengujian substantif!
3. Rumuskan komponen-komponen risiko audit yang berkaitan dengan sampling audit pada pengujian substantif!
4. Sebutkan dan jelaskan pendekatan sampling mana yang tepat untuk berbagai keadaan!
5. Sebutkan langkah-langkah penting untuk ketiga teknik dalam rencana sampling variabel klasik!

BAB 13

PENGAUDITAN SISTEM PENGOLAHAN DATA ELEKTRONIK

Capaian Pembelajaran:

1. Menjelaskan komponen-komponen dasar perangkat keras dan lunak dalam sistem PD.
2. Membedakan pengorganisasian data pokok dan metode pengolahan data yang digunakan dalam suatu sistem PDE.
3. Memahami sebagian dari perbedaan pokok antara pengolahan dengan komputer dan pengolahan secara manual yang mempengaruhi pengendalian internal.
4. Menjelaskan jenis-jenis pengendalian umum dan pengendalian aplikasi yang digunakan dalam sistem PDE.
5. Menunjukkan tingkat pemahaman struktur pengendalian internal yang diperlukan dalam suatu sistem PDE.
6. Menyebutkan jenis-jenis Teknik Audit Berbantuan Komputer yang digunakan dalam melaksanakan pengujian pengendalian.
7. Menjelaskan sifat dan penggunaan perangkat lunak audit digeneralisasi.
8. Menerangkan penerapan perangkat lunak audit berbasis komputer-mikro, *expert systems*, sistem komputer kecil, dan organisasi pemberi jasa komputer.

Perkembangan penggunaan komputer dalam bisnis akan mempengaruhi metode pelaksanaan audit, demikian pula dengan ilmu pengetahuan lainnya. Satuan usaha (organisasi/perusahaan) disebut menggunakan sistem komputer (PDE) apabila dalam memproses data penyusunan laporan keuangan menggunakan komputer dan tipe dan jenis tertentu, baik dioperasikan oleh perusahaan sendiri atau pihak lain.

PENGAUDITAN

Kebutuhan terhadap *auditing* di sistem komputer (*EDP Auditing*) semakin perlu untuk dipenuhi agar tujuan *auditing* tetap dapat dicapai secara efektif dan efisien. Meskipun tujuan dasar *auditing* tetap tidak berubah, tetapi proses audit mengalami perubahan yang signifikan baik dalam pengumpulan dan evaluasi bukti maupun pengendaliannya. Hal ini disebabkan karena adanya perubahan dalam pemrosesan data akuntansi.

Demikian juga halnya pengendalian, tujuan pengendalian pengolahan data yang akurat dalam suatu lingkungan manual maupun lingkungan yang terkomputerisasi adalah sama. Dalam suatu lingkungan yang berkomputerisasi harus diterapkan pengendalian untuk mengurangi risiko pengulangan kesalahan dan untuk memastikan bahwa data yang dihasilkan benar-benar akurat. Perubahan dalam metode pengendalian dan pengolahan ini menimbulkan metode baru dalam *Auditing*. Auditor harus mempelajari keahlian-keahlian baru untuk bekerja secara efektif dalam suatu lingkungan bisnis yang berkomputerisasi untuk *me-review* teknologi komputer.

13.1. Pengertian Pengauditan PDE

Auditing adalah pengumpulan dan penilaian bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan mengenai tingkatan kesesuaian antara informasi tersebut dengan ketentuan yang ditetapkan serta dilakukan oleh orang yang berkompeten dan independen (Arens dan Loebbecke).

Auditing adalah proses yang sistematis mengenai perolehan dan penilaian bukti secara objektif yang berkenaan dengan pernyataan mengenai tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi dengan tujuan untuk menentukan tingkat kesesuaian antara pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta untuk mengkomunikasikan hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (American Accounting Association).

Namun demikian Weber memberikan definisi tersendiri mengenai audit PDE. Weber menyebutkan *Auditing* PDE adalah suatu proses pengumpulan dan penilaian bukti untuk menentukan apakah suatu sistem

PENGAUDITAN

komputer melindungi aktiva, mempertahankan integritas data, mencapai tujuan organisasi secara efektif, dan menggunakan sumber daya secara efisien. Definisi tersebut lebih menekankan pada audit operasional yang berkaitan dengan aktivitas komputer.

Jadi, Audit Manual dan Audit PDE adalah suatu proses penilaian dan atestasi yang sistematis oleh orang-orang yang memiliki keahlian dan independen terhadap informasi mengenai aktivitas ekonomi suatu badan usaha, dengan tujuan untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi tersebut dengan ketentuan yang telah ditetapkan.

13.2. Komponen-Komponen Sistem PDE

1. Hardware

Di dalam prosesnya EDP menggunakan *hardware* dalam menjalankan pekerjaan, perangkat *hardware* itu seperti:

- a. CPU
- b. Peralatan input data (*keyboard, mouse, joystick* dll.)
- c. Peralatan *output* data (*printer, monitor, proyektor* dll.)

2. Software

Selain menggunakan *hardware* EDP juga menggunakan *software* tertentu untuk pengoprasian komputer, jenis-jenis *software* yang digunakan di dalam EDP adalah sistem program dan program aplikasi.

13.3. Sistem Program

Program yang menjalankan fungsi umum yang dibutuhkan dalam pengoprasian komputer, sistem program ini meliputi:

1. OS (*Operating System*) program dasar yang digunakan untuk pengoprasian komputer.
2. *Utility System* digunakan untuk melaksanakan tugas-tugas umum, *Copy, Paste*.
3. *Compilers* dan *Assembler* digunakan untuk mengubah bahasa program kedalam bahasa yang dimengerti oleh komputer.

PENGAUDITAN

4. *Database Management System* digunakan dalam pengendalian *file* dan *record*.

13.4. Program Aplikasi

Dalam pemakaiannya digunakan untuk menjalankan proses tugas-tugas tertentu misalkan: Program Akuntansi dalam sebuah perusahaan, audit, perbankan, dll.

Berikut beberapa *software* yang dapat dijadikan alat bantu dalam pelaksanaan audit teknologi informasi.

1. ACL

ACL (*Audit Command Language*) merupakan sebuah *software* CAAT (*Computer Assisted Audit Techniques*) yang sudah sangat populer untuk melakukan analisa terhadap data dari berbagai macam sumber. ACL for Windows (sering disebut ACL) adalah sebuah *software* TABK (TEKNIK AUDIT BERBASIS KOMPUTER) untuk membantu auditor dalam melakukan pemeriksaan di lingkungan sistem informasi berbasis komputer atau Pemrosesan Data Elektronik.

2. Picalo

Picalo merupakan sebuah *software* CAAT (*Computer Assisted Audit Techniques*) seperti halnya ACL yang dapat dipergunakan untuk menganalisa data dari berbagai macam sumber. Picalo bekerja dengan menggunakan GUI *Front end*, dan memiliki banyak fitur untuk ETL sebagai proses utama dalam mengekstrak dan membuka data, kelebihan utamanya adalah fleksibilitas dan *front end* yang baik hingga Librari Python numerik. Berikut ini beberapa kegunaannya: Menganalisis data keuangan, data karyawan, mengimpor *file* Excel, CSV dan TSV ke dalam *database*, analisa *event* jaringan yang interaktif, log server situs, dan *record* sistem *login*, mengimpor email kedalam relasional dan berbasis teks *database*, menanamkan kontrol dan tes rutin penipuan ke dalam sistem produksi.

PENGAUDITAN

3. Powertech Compliance Assessment

Powertech Compliance Assessment merupakan *automated audit tool* yang dapat dipergunakan untuk mengaudit dan mem-*benchmark user access to data, public authority to libraries, user security, system security, system auditing* dan *administrator rights (special authority)* sebuah server AS/400.

4. Nipper

Nipper merupakan audit *automation software* yang dapat dipergunakan untuk mengaudit dan mem-*benchmark* konfigurasi sebuah *router*. Nipper (Jaringan Infrastruktur Parser) adalah alat berbasis *open source* untuk membantu profesional TI dalam mengaudit, konfigurasi dan mengelola jaringan komputer dan perangkat jaringan infrastruktur.

5. Nessus

Nessus merupakan sebuah *vulnerability assessment software*, yaitu sebuah *software* yang digunakan untuk mengecek tingkat vulnerabilitas suatu sistem dalam ruang lingkup keamanan yang digunakan dalam sebuah perusahaan.

6. Metasploit

Metasploit Framework merupakan sebuah *penetration testing tool*, yaitu sebuah *software* yang digunakan untuk mencari celah keamanan.

7. NMAP

NMAP merupakan *open source utility* untuk melakukan *security auditing*. NMAP atau Network Mapper, adalah *software* untuk mengeksplorasi jaringan, banyak administrator sistem dan jaringan yang menggunakan aplikasi ini menemukan banyak fungsi dalam inventori jaringan, mengatur jadwal peningkatan *service*, dan memonitor *host* atau waktu pelayanan. Secara klasik Nmap klasik menggunakan tampilan *command-line*, dan NMAP *suite* sudah termasuk tampilan GUI yang terbaik dan tampilan hasil (Zenmap), fleksibel data transfer, pengarahan ulang dan *tools* untuk *debugging* (NCAT), sebuah peralatan untuk membandingkan hasil

PENGAUDITAN

scan (NDIFF) dan sebuah paket peralatan analisis untuk menggenerasikan dan merespons (NPING).

8. Wireshark

Wireshark merupakan aplikasi analisa *netwrok* protokol paling digunakan di dunia, Wireshark bisa meng-*capture* data dan secara interaktif menelusuri lalu lintas yang berjalan pada jaringan komputer, berstandarkan de facto dibanyak industri dan lembaga pendidikan.

13.5. Pengoperasian dan Metode Pengolahan Data

Metode Pengorganisasian Data menyangkut cara bagaimana data diorganisasikan dalam *file* komputer. Ada dua metode pengorganisasian data:

1. Metode *file* tradisional.
 - a. Master *file*.
 - b. *File* transaksi.
2. Metode *database*

Metode pengolahan data berhubungan dengan cara data dimasukkan ke dalam dan diproses oleh komputer.

13.6. Pengaruh PDE terhadap SPI

Sistem pengolahan data manual dan PDE memiliki beda yang sangat besar sehingga dibutuhkan keahlian tertentu untuk dapat menggunakannya. Penerapan PDE pada perusahaan akan dapat membantu perolehan evaluasi bukti sehingga efektivitas dan efisiensi dapat tercapai. Semakin pentingnya PDE saat ini menuntut perusahaan untuk memiliki Struktur Pengendalian Intern (selanjutnya akan disebut SPI) yang baik pula. PDE memiliki hubungan dengan SPI perusahaan di mana terdapat pemisahan fungsi yang jelas dalam pelaksanaan operasional.

Tujuan penerapan SPI dalam perusahaan adalah untuk menghindari adanya penyimpangan dari prosedur. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan terutama manajemen berusaha untuk menghindari risiko dari adanya penerapan suatu sistem. Banyak dan detailnya prosedur yang

PENGAUDITAN

dibuat tidak menutup kemungkinan akan timbulnya risiko penyimpangan. PDE merupakan salah satu metode yang digunakan sebagai alat pengolahan data dalam perusahaan.

SPI memiliki tiga elemen penting yang mendukung (IAI; 2002; 23) yaitu lingkungan pengendalian, sistem akuntansi, dan prosedur pengendalian. Lingkungan pengendalian dalam perusahaan meliputi semua unsur yang mendorong terciptanya efektivitas kebijakan perusahaan yang titik beratnya pada Sumber daya manusia di dalam perusahaan.

Manajemen perusahaan membuat suatu prosedur yang digunakan sebagai acuan operasional perusahaan yang mencakup cara dokumentasi atau pencatatan atas semua transaksi yang telah terjadi. Kondisi semacam ini disebut dengan sistem akuntansi. Selain itu, untuk memperoleh suatu keyakinan memadai akan tercapainya tujuan perusahaan maka diperlukan suatu prosedur pengendalian yang menjelaskan otorisasi transaksi dan aktivitas, pemisahan tugas hingga adanya verifikasi atas dokumen.

Hal yang sama juga harus dilaksanakan atas PDE. SPI atas PDE sangat penting karena data yang dimiliki berjumlah besar yang pasti akan menimbulkan dampak yang lebih besar. Selain itu, pengawasan akan kelayakan data harus dilakukan sehingga penyelewengan terhadap kecanggihan PDE tidak akan terjadi.

13.7. Mendapatkan Pemahaman SPI pada Sistem PDE

Apabila PDE digunakan dalam aplikasi akuntansi secara signifikan, auditor harus mendapatkan pemahaman tentang struktur pengendalian PDE yang memadai untuk merencanakan audit. Sifat dan luas prosedur yang harus dilakukan untuk mendapatkan pemahaman pengendalian PDE bervariasi sesuai dengan besar dan kompleksitas sistem PDE, dan sesuai pula dengan strategi audit awal yang digunakan untuk asersi-aseri spesifik yang dipengaruhi oleh aplikasi PDE. Dalam aplikasi-aplikasi yang menggunakan komputer mikro, auditor bisa memperoleh pemahaman dengan cara mengajukan pertanyaan kepada personil-personil klien, observasi atas pengoperasian komputer, dan inspeksi atas *output* yang dihasilkan komputer. Dalam aplikasi untuk *mainframe*, auditor

PENGAUDITAN

biasanya perlu juga melakukan *review* atas dokumentasi, termasuk bagan alir dan manual. Dalam sistem PDE yang lebih maju, auditor mungkin memerlukan bantuan dari ahli PDE. Inspeksi atas laporan penyimpangan (*exception reports*) bisa membantu auditor dalam menentukan apakah pengendalian telah berjalan sebagaimana mestinya. Auditor harus mendapatkan pengetahuan yang memadai mengenai sistem PDE untuk memahami: Kelompok-kelompok transaksi dalam operasi perusahaan klien yang diproses dengan sistem PDE yang signifikan pada laporan keuangan. Catatan-catatan akuntansi, dokumen-dokumen pendukung, informasi yang bisa dibaca oleh mesin, dan rekening-rekening tertentu dalam laporan keuangan yang terlibat dalam proses PDE, serta pelaporan kelompok-kelompok transaksi yang signifikan tersebut.

Bagaimana komputer digunakan untuk mengolah data, mulai dari terjadinya transaksi sampai akhirnya masuk ke dalam laporan keuangan. Jenis-jenis salah saji potensial yang dapat terjadi. Pemahaman auditor tentang struktur pengendalian PDE harus di dokumentasikan dalam kertas kerja. Luasnya pendokumentasian tergantung pada besar serta kompleksitas struktur pengendalian. Dokumentasi dapat dibuat dalam bentuk daftar pertanyaan.

13.8. Menetapkan Risiko Pengendalian

Penetapan risiko pengendalian adalah proses penilaian tentang efektivitas rancangan dan pengoperasian kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern suatu perusahaan dalam mencegah dan mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan.

Risiko pengendalian ditetapkan untuk masing-masing asersi laporan keuangan, tetapi auditor biasanya memulai dengan menetapkan risiko untuk asersi-asersi kelompok transaksi. Hasil penetapan risiko tersebut kemudian digabungkan sedemikian rupa sehingga dapat ditetapkan risiko pengendalian untuk asersi-asersi saldo rekening yang bersangkutan. Dalam menetapkan risiko pengendalian untuk suatu asersi, auditor perlu melakukan hal-hal sebagai berikut:

PENGAUDITAN

1. Mempertimbangkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur-prosedur untuk mendapatkan pemahaman tentang apakah pengendalian yang berhubungan dengan asersi telah dirancang dan dioperasikan oleh manajemen perusahaan.
2. Mengidentifikasi salah saji potensial yang dapat terjadi dalam asersi perusahaan. Salah saji bisa diidentifikasi untuk asersi-asersi yang berkaitan dengan masing-masing kelompok transaksi dan untuk asersi-asersi pada setiap saldo rekening yang bersangkutan. Contoh salah saji potensial bisa diidentifikasi untuk asersi-asersi pengeluaran kas dan untuk dua rekening utama yang terpengaruh oleh pengeluaran kas yaitu kas dan utang dagang.
3. Mengidentifikasi pengendalian yang diperlukan yang diperkirakan akan mampu untuk mencegah dan mendeteksi salah saji. Auditor mengidentifikasi pengendalian yang diperlukan baik dengan menggunakan perangkat lunak komputer maupun secara manual, yaitu dengan menggunakan daftar pengecekan. Penetapan pengendalian yang diperlukan harus dilakukan dengan memperhatikan keadaan dan pertimbangan-pertimbangan lain. Contoh apabila volume transaksi pengeluaran kas tinggi, maka pengecekan independen menjadi cukup penting. Sebaliknya apabila volume pengeluaran kas begitu banyak maka rekonsiliasi bank independen dipandang cukup.
4. Melakukan pengujian pengendalian terhadap pengendalian-pengendalian yang diperlukan pengendalian harus memberi bukti tentang efektivitas rancangan dan/atau pengoperasian pengendalian yang diperlukan.
5. Mengevaluasi bukti dan menetapkan risiko. Penetapan akhir risiko pengendalian untuk asersi-asersi laporan keuangan didasarkan pada evaluasi atas bukti yang diperoleh dari prosedur-prosedur untuk mendapatkan pemahaman tentang kebijakan dan prosedur SPI, dan pengujian pengendalian yang bersangkutan. Informasi bisa diperoleh dalam berbagai bentuk, seperti: dokumen, bukti elektronik, perhitungan, bukti lisan, atau bukti fisik. Apabila tipe

PENGAUDITAN

bukti di atas mendukung kesimpulan yang sama tentang efektivitas suatu pengendalian, maka tingkat keyakinannya akan semakin besar. Sebaliknya apabila bukti-bukti tersebut memberikan kesimpulan yang berbeda, maka keyakinannya berkurang.

13.8.1. Pengujian Pengendalian Pada Sistem PDE

Mengidentifikasi salah saji potensial yang mungkin terjadi untuk setiap asersi. Mengidentifikasi prosedur pengendalian yang perlu untuk mencegah dan mendeteksi salah saji tersebut. Melaksanakan pengujian pengendalian. Ada tiga cara pengujian pengendalian dalam sistem PDE, yaitu:

1. *Auditing Arround The Computer*
2. *Auditing Through The Computer*
3. *Auditing With Computer*

1. *Auditing Arround The Computer*

Dalam pendekatan audit di sekitar komputer, auditor dapat melangkah kepada perumusan pendapat dengan hanya menelaah struktur pengendalian dan melaksanakan pengujian transaksi dan prosedur verifikasi saldo perkiraan dengan cara sama seperti pada sistem manual (bukan sistem informasi berbasis komputer).

Auditor tidak perlu menguji pengendalian sistem informasi berbasis komputer klien (yaitu terhadap *file* program/data di komputer), melainkan cukup terhadap input serta *output* sistem aplikasi saja. Dari penilaian terhadap kualitas dan kesesuaian antara input dengan *output* sistem aplikasi ini, auditor dapat mengambil kesimpulan tentang kualitas pemrosesan data yang dilakukan klien (meskipun proses/program komputernya tidak diperiksa). Oleh karena itu, auditor harus dapat mengakses ke dokumen sumber yang cukup dan daftar laporan/keluaran (*output*) yang terinci dalam bentuk yang dapat dibaca. Kuncinya adalah pada penelusuran transaksi terpilih mulai dari dokumen sumber sampai ke bagian perkiraan (akun) dan laporan keuangan.

PENGAUDITAN

Untuk menerapkan metode ini, pertama auditor meninjau dan menguji pengendalian masukan (*input controls*), kemudian menghitung hasil yang diperkirakan (*expected*) dari proses transaksi yang terpilih, lalu auditor membandingkan hasil sesungguhnya seperti yang tampak dalam laporan yang dihasilkan dengan hasil yang dihitung secara manual (untuk mendapat keyakinan bahwa proses atau program komputer yang digunakan telah benar). Di samping mungkin masalah pengetahuan auditor mengenai aspek teknis komputer atau keterbatasan lain, metode audit di sekitar komputer tersebut cocok untuk dilaksanakan pada situasi sebagai berikut: Dokumen sumber tersedia dalam bentuk kertas (bahasa non-mesin), artinya masih kasat mata dan dilihat secara visual.

Dokumen-dokumen disimpan dalam *file* dengan cara yang mudah ditemukan. Keluaran dapat diperoleh dari daftar yang terinci dan auditor dengan mudah menelusuri setiap transaksi dari dokumen sumber kepada keluaran dan sebaliknya. Sistem komputer yang diterapkan masih sederhana. Sistem komputer yang diterapkan masih menggunakan *software* yang umum digunakan dan telah diakui serta digunakan secara massal. Keluaran terdaftar secara detail yang memungkinkan auditor melacak transaksi individual dari dokumen sumber ke keluaran dan sebaliknya. *Audit around computer* juga memiliki kelebihan dan kekurangan.

2. Auditing Through The Computer

Dalam pendekatan audit ke sistem komputer (*audit through the computer*) auditor melakukan pemeriksaan langsung terhadap program-program dan *file-file* komputer pada audit sistem informasi berbasis komputer. Auditor menggunakan komputer (*software* bantu) atau dengan cek logika atau *listing* program (*desk test on logic or program source code*) untuk menguji logika program dalam rangka pengujian pengendalian yang ada dalam komputer. Selain itu auditor juga dapat meminta penjelasan dari para teknisi komputer mengenai spesifikasi sistem dan/atau program yang diperiksanya. Dalam pengujian substantif, para auditor memeriksa *file/data* komputer. Apabila auditor menggunakan alat bantu

PENGAUDITAN

program audit, besar kecilnya penggunaan (peranan) komputer dalam audit tergantung pada kompleksitas dari sistem komputer perusahaan yang diaudit. Penggunaannya dapat sederhana atau lebih rumit.

Dalam pendekatan ini fokus perhatian auditor langsung pada operasi pemrosesan di dalam sistem komputer. Pendekatan audit langsung ke sistem komputerisasi cocok dalam kondisi: Sistem aplikasi komputer memproses input yang cukup besar dan menghasilkan *output* yang cukup besar pula, sehingga memperluas audit untuk meneliti keabsahannya. Bagian penting dari struktur pengendalian intern perusahaan terdapat di dalam komputerisasi yang digunakan. Sistem logika komputer sangat kompleks dan memiliki banyak fasilitas pendukung. Adanya jurang yang besar dalam melaksanakan audit secara visual, sehingga memerlukan pertimbangan antara biaya dan manfaatnya. Keunggulan pendekatan audit melalui komputer adalah: auditor memperoleh kemampuan yang besar dan efektif dalam melakukan pengujian terhadap sistem komputer. auditor akan merasa lebih yakin terhadap kebenaran hasil kerjanya. auditor dapat menilai kemampuan sistem komputer tersebut untuk menghadapi perubahan lingkungan. Karena pendekatan ini demikian kompleksnya, maka kelemahan pendekatan ini yaitu memerlukan biaya yang besar dan tenaga ahli yang terampil.

Ada tiga pendekatan yang dapat dilakukan auditor untuk melaksanakan prosedur audit dengan komputer. Ketiga pendekatan tersebut meliputi:

- a. *Test data approach*
- b. *Integrated test facility approach*
- c. *Parallel simulation approach*

3. *Auditing With Computer*

Merupakan perkembangan terakhir dalam sistem PDE. Pada tahap ini auditor sudah menggunakan komputer dalam berbagai aspek pekerjaan audit, misalnya untuk meneliti mengkaji data, mengakses *file*, memanggil *records*, mengekstraksi sampel statistik dan melakukan pengujian penghitungan. Dalam audit dengan komputer (*audit with the computer*)

PENGAUDITAN

atau audit berbantuan komputer (*computer assisted audit*) terdapat beberapa cara yang dapat digunakan oleh auditor dalam melaksanakan prosedur audit: Memproses/melakukan pengujian dengan sistem komputer klien itu sendiri sebagai bagian dari pengujian pengendalian/substantif. Menggunakan komputer untuk melaksanakan tugas audit yang terpisah dari catatan klien, yaitu mengambil *copy data/file* dan/atau program milik klien untuk dites dengan komputer lain (di kantor auditor).

Menggunakan komputer sebagai alat bantu dalam audit, menyangkut: Dalam pengujian program dan/atau *file/data* yang dipergunakan dan dimiliki oleh perusahaan (sebagai *software* bantu audit). Menggunakan komputer untuk dukungan kegiatan audit, misalnya untuk administrasi dan surat-menyurat, pembuatan tabel/jadwal, untuk sampling, dan berbagai kegiatan *office automation* lainnya. Pada pendekatan ini audit dilakukan dengan menggunakan komputer dan *software* untuk mengotomatisasi prosedur pelaksanaan audit. Pendekatan ini dapat menggunakan beberapa *computer assisted audit techniques*, misalnya *Systems control audit reviw file* (SCARF), *snapshot* (pemotretan cepat), dan sebagainya. Pendekatan audit dengan bantuan komputer merupakan cara audit yang sangat bermanfaat, khususnya dalam pengujian substantif atas *file* dan *record* perusahaan.

Software audit yang digunakan merupakan program komputer yang digunakan oleh auditor untuk membantu pengujian dan evaluasi keandalan *record/data/file* perusahaan. *Software* audit yang digunakan dapat digolongkan menjadi dalam: (1) perangkat lunak audit khusus (SAS, *specialized audit software*), dan (2) perangkat lunak audit yang berlaku umum (GAS, *generalized audit software*) Perangkat lunak terspesialisasi (*specilized audit software*) merupakan satu atau lebih program khusus yang dirancang oleh auditor agar sesuai dengan situasi audit tertentu. *Software* audit ini jarang digunakan karena penyiapannya memerlukan waktu, mahal, dan memerlukan keahlian auditor di bidang komputer. Cara penanggulangannya dapat dengan menggunakan program yang relevan dengan tujuan audit yang saat itu digunakan oleh perusahaan. Sedangkan perangkat lunak audit yang digeneralisasi terdiri dari seperangkat program

PENGAUDITAN

komputer yang secara bersama melaksanakan bermacam fungsi pemrosesan data atau manipulasi data sebagai alat bantu audit. GAS lazimnya dibuat *software house* sebagai suatu *package software* yang dijual dan dapat digunakan oleh berbagai kantor akuntan untuk melaksanakan tugas audit dan dapat digunakan pada berbagai perusahaan.

13.8.2. Metodologi untuk Memenuhi Standar Pekerjaan Lapangan Kedua

Standar pekerjaan lapangan kedua mengharuskan auditor untuk menghimpun pemahaman struktur pengendalian intern klien. Metodologi yang digunakan dalam sistem PDE secara konseptual sama dengan sistem manual.

Perencanaan Audit

Standar pekerjaan lapangan yang pertama dari SPAK menyatakan bahwa pekerjaan audit harus direncanakan dengan sebaik-baiknya. Perencanaan memungkinkan auditor dapat melaksanakan audit secara efisien dengan biaya yang memadai, serta memungkinkan bagi auditor untuk menghindari kesalahpahaman yang mungkin timbul dengan pihak-pihak yang diaudit.

AICPA memasukan perencanaan ini dalam tahap penelaahan pendahuluan. Penelaahan ini bertujuan untuk memperoleh pemahaman mengenai sistem akuntansi baik berbasis elektronik maupun non elektronik melalui unsur-unsur tsb:

1. Arus transaksi dan keluaran yang signifikan. Tujuannya adalah auditor dapat merancang dan menerapkan prosedur-prosedur yang sesuai untuk menelaah dan menilai pengendalian akuntansi.
2. Sejauh mana penggunaan komputer dalam aplikasi akuntansi, agar dapat memahami sejauh mana PDE digunakan dalam aplikasi akuntansi, maka auditor harus mempertimbangkan:
 - a. Jumlah dan jenis transaksi yang diproses.
 - b. Nilai total rupiah setiap jenis transaksi.

PENGAUDITAN

- c. Sifat dan sampai sejauh mana pengolahan menggunakan PDE, termasuk yang dilaksanakan oleh program komputer.
- d. Pembagian arus transaksi antara aktivitas PDE dengan non PDE.
3. Struktur dasar dari Pengendalian Akuntansi, baik pengendalian bagian PDE maupun pengendalian bagian pengguna. Auditor harus memperhatikan hal-hal berikut ini:
 - a. Pengendalian yang ada.
 - b. Pembagian tanggungjawab terhadap pengendalian di dalam sistem antara bagian PDE dan non PDE.
 - c. Hubungan antara pengendalian berdasarkan PDE maupun non PDE.
 - d. Sifat, sejauh mana dan tersedianya informasi yang memberikan jejak audit.

Metode yang digunakan untuk memperoleh pemahaman mengenai sistem akuntansi adalah dengan kuesioner dan wawancara, observasi, penelaahan terhadap dokumentasi; mentrasir transaksi-transaksi, kuesioner pengendalian serta daftar pengujian. Secara umum penelaahan pendahuluan terdiri menjadi tiga tahapan, yaitu pengumpulan data umum, identifikasi terhadap aplikasi keuangan, dan penyiapan rencana pemeriksaan.

Pada tahapan pengumpulan data umum auditor bermaksud mengumpulkan informasi yang bersifat umum seperti struktur organisasi satuan usaha, bagan perkiraan yang ada, *hardware* dan *software* yang digunakan, termasuk bagan alir (*flowchart*), prosedur-prosedur yang ada serta pengamanan fisik yang dilakukan. Berdasarkan informasi umum tersebut, seharusnya auditor dapat menentukan masalah-masalah penting yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan audit, seperti banyak waktu yang diperlukan, para personel dan kecakapan yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan audit, serta kapan suatu pekerjaan audit harus dilaksanakan (penjadwalan).

Pada tahapan identifikasi terhadap aplikasi keuangan yang dapat ditentukan dengan mempertimbangkan banyak hal seperti:

PENGAUDITAN

1. Keinginan dari pimpinan objek pemeriksaan, yang ditentukan dalam surat penugasan
2. Kemungkinan terjadinya *potential error*
3. Histori keuangan di masa lalu.

Setelah tahapan di atas dilaksanakan, maka auditor dapat menyusun rencana audit antara lain meliputi lingkup audit, uraian mengenai prosedur dan pengendalian PDE yang ada, pengaruh kekuatan dan kelemahan pengendalian aplikasi yang ada, pengujian ketaatan yang mungkin dilakukan. Dalam perencanaan ini auditor dapat menggunakan komputer untuk melakukan:

1. Perancangan audit program
2. Pengembangan kuesioner pengendalian internal
3. Pelaksanaan analisis terhadap risiko satuan usaha yang tengah diaudit
4. Pelaksanaan analisis atas data keuangan
5. Penjadwalan pekerjaan yang akan dilakukan dan biaya-biayanya.

13.9. Penghimpunan Pemahaman Struktur Pengendalian Intern

Pemahaman struktur pengendalian intern tersebut harus mencakup tiap elemen yaitu: struktur pengendalian intern, pengendalian umum, dan pengendalian aplikasi. Auditor harus menilai rancangan pengendalian PDE dan menguji apakah sudah dijalankan dalam operasi. Prosedur untuk menghimpun pemahaman semakin ekstensif bila auditor menggunakan strategi audit dengan pendekatan *lower assessed level of control risk*. Auditor harus menghimpun pemahaman yang cukup untuk memahami:

1. Kelompok transaksi operasi entitas yang diproses dengan sistem PDE dan yang signifikan untuk laporan keuangan.
2. Catatan akuntansi, dokumen pendukung, mesin *readable information* dan akun khusus dalam laporan keuangan yang mencakup pemrosesan dan laporan sistem PDE.
3. Bagaimana komputer digunakan dalam memproses data.
4. Jenis salah saji potensial yang dapat terjadi

PENGAUDITAN

Pemahaman yang dihimpun tersebut harus di dokumentasikan dalam kertas kerja.

13.10. Pengumpulan dan Pengevaluasian Bukti

Penggunaan komputer oleh auditor dalam proses bisnisnya bagi auditor menimbulkan pengaruh pada bagaimana bukti harus dikumpulkan dan dievaluasi.

1. Mengumpulkan bukti mengenai keandalan sistem PDE adalah lebih kompleks, sehingga auditor harus memahami pengendalian internal dilingkungan PDE.
2. Perkembangan teknologi pengendalian berubah dengan cepat, sehingga auditor harus menyesuaikan terhadap perkembangan tersebut dalam mengumpulkan bukti mengenai keandalan pengendalian.

Dalam evaluasi bukti Weber menyebutkan:

1. Meningkatnya kerumitan sistem PDE dan teknologi pengendalian internal maka auditor juga akan menjadi lebih sulit
2. untuk menilai keandalan sistem berdasarkan kekuatan dan kelemahan pengendalian sistem yang bersangkutan.
3. Kesalahan PDE yang berulang-ulang menambah beban bagi auditor untuk memastikan bahwa pengendalian dalam satuan usaha sudah memadai untuk mengamankan aktiva, integritas data, efektivitas dan efisiensi sistem serta memastikan pengendalian yang ada benar-benar ada dan berfungsi.

Untuk memperoleh informasi yang dapat digunakan oleh auditor dalam mengevaluasi pengendalian internal, yaitu:

1. Penelaahan dokumentasi
2. *Interview* dengan personel PDE dan departemen pengguna
3. Melakukan pengamatan terhadap praktik-praktik yang dilakukan di dalam satuan usaha yang akan di audit.

PENGAUDITAN

SOAL:

1. Aplikasi audit yang mana paling sering digunakan oleh perusahaan?
2. Apakah kelebihan dan kekurangan dari aplikasi-aplikasi audit yang ada?
3. Sebutkan komponen-komponen dasar perangkat keras dan lunak dalam sistem PD.
4. Jelaskan jenis-jenis pengendalian umum dan pengendalian aplikasi yang digunakan dalam sistem PDE!
5. Sebutkan jenis-jenis Teknik Audit Berbantuan Komputer yang digunakan dalam melaksanakan pengujian pengendalian!

BAB 14

TEKNIK AUDIT BERBANTUAN KOMPUTER

Capaian Pembelajaran:

1. Menjelaskan audit dan Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK).
2. Menjelaskan prosedur Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK).
3. Menjelaskan pertimbangan menggunakan Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK).
4. Menyebutkan tahapan-tahapan dalam Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK).
5. Menjelaskan manfaat Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK).
6. Membedakan audit manual dan audit berbantuan komputer.

14.1. Pengantar

Perkembangan ilmu dan teknologi mengharuskan ilmu terus berkembang, baik itu dalam hal kehidupan sehari-hari maupun dalam dunia kerja. Hal ini ditandai dengan munculnya aplikasi-aplikasi yang dapat kita *download* di internet, yang bisa digunakan secara *offline* maupun *online*, yang diperuntukkan untuk hampir semua bidang. Aplikasi-aplikasi tersebut dapat digunakan secara sederhana sampai dengan perlu keahlian khusus untuk menggunakan perangkat tersebut. Perkembangan ilmu dan teknologi juga masuk dalam bidang keuangan, salah satunya adalah audit, berkembangnya teknologi informasi yang mempengaruhi setiap tahapan proses audit. Hal ini tentu saja merupakan keuntungan bagi auditor terutama dalam efisiensi dan efektivitas audit apabila menggunakan teknologi informasi dalam pekerjaannya.

PENGAUDITAN

14.2. Audit Dan TABK

Audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan terkait dengan tingkat kesesuaian suatu informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan. (Arens *et al.*, 2014), pekerjaan audit harus dilakukan oleh seseorang yang mempunyai keahlian profesional dalam audit. Kegiatan audit meliputi pemeriksaan suatu kondisi yang tidak sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan sehingga dapat mengungkap apa akibat yang terjadi. Audit dapat mengungkapkan apa yang menjadi sebab ketidaksesuaian antara kondisi dan kriteria tersebut.

Perkembangan teknologi informasi yang telah mempengaruhi lingkungan kerja suatu organisasi mengharuskan auditor untuk dapat terus *update* ilmu dan informasi terkait dengan proses audit, hal ini terjadi karena peralihan sistem administrasi secara manual menjadi elektronik sehingga secara tidak langsung menuntut para auditor untuk menggunakan teknik audit yang sesuai, sehingga organisasi audit internal sangat perlu untuk mempertimbangkan inovasi dalam audit disebabkan adanya peralihan sumber data *auditee* dari fisik menjadi digital dan semakin banyaknya aplikasi teknologi informasi yang terlibat dalam proses bisnis organisasi.

Perkembangan sistem teknologi informasi telah melahirkan suatu teknik bantu audit yang nantinya sangat diharapkan dapat memudahkan pekerjaan auditor yaitu Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK) atau *Computer Assisted Audit Techniques* (CATTs). Bahkan apabila dioptimalkan dapat mendukung pelaksanaan tugas Auditor dalam mendeteksi *fraud*. TABK adalah penggunaan komputer dalam kegiatan pemeriksaan. TABK merupakan alat yang membantu Auditor dalam mencapai tujuan pemeriksaan yang mengacu pada prosedur pemeriksaan (audit) yang mengkhususkan dalam pengujian Data dan Perangkat Lunak.

TABK secara sederhana adalah penggunaan komputer dalam kegiatan audit yang berguna untuk mengumpulkan dan mengevaluasi data berbentuk elektronik untuk menjadi bukti audit. Untuk dapat memperoleh dan mengevaluasi data dalam bentuk elektronik, seorang auditor harus

PENGAUDITAN

mengetahui teknik-teknik untuk mengakses dan menganalisa data elektronik yang disebut dengan Teknik Audit Berbantuan Komputer.

Penggunaan Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK) dalam audit juga telah diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (IAPI, 2011), PSA No. 59 (SA Seksi 327) tentang Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK). Standar ini menjelaskan mengenai tipe dan manfaat TABK, pertimbangan dalam menggunakan TABK, langkah-langkah dalam menggunakan TABK, dokumentasi hasil pemeriksaan dengan TABK, dan penggunaan TABK dalam lingkungan komputer bisnis kecil.

14.3. Prosedur Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK)

Ada beberapa prosedur dari TABK yang dapat di rangkum dalam paragraf berikut ini, menurut IAPI (2011) adalah sebagai berikut:

1. Pengujian rincian transaksi dan saldo-seperti, penggunaan perangkat lunak audit untuk menguji semua (suatu sampel) transaksi dalam *file* komputer;
2. Prosedur *review* analitik-seperti, penggunaan perangkat lunak audit untuk mengidentifikasi unsur atau fluktuasi yang tidak biasa;
3. Pengujian pengendalian (*test of control*) atas pengendalian umum sistem informasi komputer-seperti, penggunaan data uji untuk menguji prosedur akses ke perpustakaan program (*program libraries*);
4. Pengujian pengendalian atas pengendalian aplikasi sistem informasi komputer -seperti, penggunaan data uji untuk menguji berfungsinya prosedur yang telah diprogram;
5. Mengakses *file*, yaitu kemampuan untuk membaca *file* yang berbeda *record*-nya dan berbeda formatnya;
6. Mengelompokkan data berdasarkan kriteria tertentu;
7. Mengorganisasi *file*, seperti menyortasi dan menggabungkan;
8. Membuat laporan, mengedit dan memformat keluaran;
9. Membuat persamaan dengan operasi rasional logika (contoh: AND; OR; =; <>; <; >; IF).

PENGAUDITAN

TABK berpengaruh terhadap kualitas audit dan membantu auditor dalam melaksanakan pemeriksaan menjadi lebih mudah dan cepat untuk dikerjakan (Muhayoca dan Ariani, 2017). Keberadaan teknologi informasi merupakan hal yang mendasar bagi akuntan untuk dapat memahami proses bisnis klien dan menghadapi lingkungan audit yang tanpa kertas (*paperless audit*).

14.4. Pertimbangan Dalam Menggunakan TABK

Menurut Natalia Tangke (2004) berdasarkan penelitian yang dilakukannya pada BPK RI, ditemukan antara lain: Persepsi Pengguna terhadap Kegunaan TABK (*Perceived Usefulness*), Sikap Pengguna terhadap Penggunaan TABK (*Attitude Toward Using*), dan; Penerimaan Pengguna terhadap TABK (*Acceptance of TABK*). Ada berbagai Persepsi Pengguna terhadap Kemudahan Dalam Menggunakan TABK (*Perceived Ease of Use*) di antaranya:

Pertama, Pada waktu merencanakan audit, auditor harus mempertimbangkan suatu kombinasi antara teknik Audit secara manual dan TABK. Dalam menentukan apakah Audit perlu menggunakan TABK, dengan mempertimbangkan beberapa faktor:

1. Pengetahuan, keahlian, dan pengalaman komputer yang dimiliki oleh Auditor (SDM);
2. Tersedianya proses bisnis entitas auditi berbasis elektronik;
3. Ketidakpraktisan apabila dilakukan pengujian manual;
4. Efektivitas anggaran dan efisiensi waktu;
5. Kendala pelaksanaan.

Kendala dalam pelaksanaan TABK yang perlu menjadi perhatian pengguna (auditor) sehingga tidak berjalan optimal pada saat pelaksanaan Audit di lokasi, antara lain:

1. Keterbatasan informasi yang didapat dari *auditee* atas proses bisnis secara elektronik yang dimiliki entitas;
2. Keterbatasan waktu audit;

PENGAUDITAN

3. Tidak dilakukan *review* teknis berjenjang atas pelaksanaan TABK dikarenakan keterbatasan waktu dan auditor yang kompeten.

Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (IAPI, 2011) pada PSA No. 57 (SA Seksi 335) tentang *Auditing* dalam Lingkungan Sistem Informasi Komputer, pada paragraf 04 sampai dengan paragraf 06 dijelaskan bahwa tingkat keterampilan dan kompetensi auditor yang harus dimiliki dalam melaksanakan suatu audit dalam lingkungan sistem informasi komputer adalah memiliki pengetahuan memadai untuk merencanakan, melaksanakan, dan menggunakan hasil penggunaan TABK. Tingkat pengetahuan yang harus dimiliki oleh auditor tergantung atas kompleksitas dan sifat TABK dan sistem akuntansi entitas. karena itu, Auditor harus menyadari bahwa penggunaan TABK dalam keadaan tertentu dapat mengharuskan dimilikinya jauh lebih banyak pengetahuan komputer dibandingkan dengan yang dimilikinya dalam keadaan lain.

Auditor juga harus mempertimbangkan kesesuaian fasilitas komputer dan sistem proses bisnis berbasis komputer yang diperlukan, untuk dijadikan pertimbangan Auditor merencanakan penggunaan TABK atas entitas *auditee*, sehingga Auditor memiliki harapan yang masuk akal agar TABK dapat digunakan saat pelaksanaan Audit. Banyak sistem terkomputerisasi dalam melaksanakan tugas tertentu tidak menghasilkan bukti yang dapat dilihat. Sehingga dalam keadaan ini, tidaklah praktis bagi Auditor untuk melakukan pengujian secara manual.

14.5. Tahapan-Tahapan dalam Teknik Audit Berbantuan Komputer

Dalam proses Teknik Audit Berbantuan Komputer ada beberapa tahapan yang dilakukan, antara lain:

1. Audit sampling, komputer berperan dalam menghitung parameter sampel, memilih sampel dan menilai hasil sampel.
2. Simulasi, komputer digunakan dalam menilai *software* yang dimiliki oleh klien.
3. Pengumpulan data yang akan diuji.

PENGAUDITAN

4. Penelaahan analisis.
5. Penyusunan kertas kerja pemeriksaan.
6. Kalkulasi, perbandingan, dan manipulasi data.
7. Kalkulasi telaah analisis.
8. Informasi proyek seperti anggaran dan pemantauan waktu.
9. Korespondensi audit standar.
10. Pemeriksaan kelengkapan data, konsistensi, alokasi dan ketepatan.
11. Pemeriksaan rumus proses bisnis.
12. Membandingkan integritas data.
13. Ikhtisar, *sort*, *merge*, *split*, *ratio* untuk analisis data.
14. Membandingkan data antar berbagai prosedur audit yang dilakukan.

14.6. Manfaat Teknik Audit Berbasis Komputer

Manfaat TABK dalam memperoleh dan mengevaluasi bukti audit, antara lain:

1. Beberapa transaksi dapat diuji lebih efektif untuk tingkat biaya yang sama dengan menggunakan komputer untuk memeriksa semua atau lebih banyak transaksi dibandingkan dengan jika dilaksanakan secara manual;
2. Dalam penerapan prosedur analitik, transaksi atau saldo akun dapat di-*review* dan dicetak laporannya untuk pos-pos yang tidak biasa dengan cara yang lebih efisien dengan menggunakan komputer bila dibandingkan dengan cara manual;
3. Penggunaan TABK dapat membuat prosedur pengujian substantif tambahan lebih efisien daripada jika auditor meletakkan kepercayaan atas pengendalian dan pengujian pengendalian yang bersangkutan.

14.7. Perbandingan Audit Manual dan Audit Komputer

Ada beberapa perbedaan dari audit manual dan komputer yang dapat dilihat pada Tabel 14.1. di bawah ini:

PENGAUDITAN

Tabel 14.1 Perbandingan Audit Manual dan Audit Komputer

TEGI	AUDIT KOMPUTER (AUDIT PDE)	AUDIT MANUAL (KONVENSIONAL)
Audit Nature	a. Dokumen tidak dapat dilihat. b. Proses langsung masuk komputer dan terjadi secara otomatis. c. Secara serentak memenuhi beberapa tujuan.	a. Dapat dilihat. b. Dilakukan secara manual dan tidak otomatis mempengaruhi laporan. c. Tidak secara serentak.
Waktu yang dibutuhkan	Lebih cepat.	Lebih lama.
Sifat Kesalahan	Bersifat bencong karena proses pengolah transaksi dilakukan dengan bantuan komputer.	Kesalahan tidak terjadi berulang.
Audit Trail	Penggunaan komputer akan mengurangi bahkan menghilangkan audit trail.	Audit trail nya terlihat secara fisik bahkan kadang diarsipkan.
Proses audit	Tidak serentak.	Sekuenial.
Pembagian tugas	Sering tidak ada pembagian tugas.	Ada pembagian tugas.
Reliergantung pada hardware dan software	Tergantung.	Tidak tergantung.
Risiko audit	Lebih tinggi.	Lebih rendah.
Regraudition intern	Selalu general control, audit EOP juga menekankan kepada application control.	Lebih menekankan kepada general control.
Kemampuan auditor	Diperlukan keahlian di bidang komputer (PDE).	Tidak diperlukan keahlian di bidang komputer (PDE).
Audit Evidence	Lebih sulit dan rumit.	Lebih mudah.
Cara Audit	Cara dalam mengaudit: - Audit around the computer - Audit through the computer - Audit with the computer	Melakukan pemeriksaan berdasarkan bukti fisik. Idokumen/ bukti yang dimiliki perusahaan dengan melakukan beberapa teknik seperti konfirmasi, wawancara, prosedur analitis, dll.

Sumber: Habiburrochman, (2019)

Soal:

1. Jelaskan audit dan Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK)!
2. Jelaskan prosedur Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK)!
3. Jelaskan pertimbangan menggunakan Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK)!
4. Sebutkan tahapan-tahapan dalam Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK)!
5. Jelaskan manfaat Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK)!
6. Sebutkan perbedaan audit manual dan audit berbantuan komputer!

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A., Randal J. Elder dan Mark S. Beasley. 2014. *Auditing dan Jasa Assurance* (Terjemahan). Edisi Kelima Belas. Jakarta: Erlangga.
- Habiburrochman, 2019. *Modul EDP Audit/TABK (Teknik Audit Berbantuan Komputer)*. FEB Universitas Airlangga, Surabaya.
- Muhayoca, Risky dan Nita Erika Ariani. 2017. Pengaruh Teknik Audit Berbantuan Komputer, Kompetensi Auditor, Independensi, Dan Pengalaman Kerja terhadap Kualitas Audit (Studi Pada Auditor BPK RI Perwakilan Provinsi Aceh). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi (JIMEKA)* Vol.2, No.4, Halaman 31-40.
- Mulyadi. 2000. *Auditing*. Edisi 6, Jakarta: Salemba Empat.
- Standar Profesional Akuntan Publik (IAPI, 2011), PSA No. 57 (SA Seksi 335).
- Standar Profesional Akuntan Publik (IAPI, 2011), PSA No. 59 (SA Seksi 327).
- Tangke, Natalia. 2004. Analisa Penerimaan Penerapan Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK) dengan menggunakan Technology Acceptance Model (TAM) pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI. *E-Journal Accounting Pusat Penelitian Universitas Kristen Petra*.
- <http://kikususiyanti.blogspot.com/2014/11/audit-pengolahan-data-elektronik.html>
- https://www.academia.edu/11314371/Pengauditan_sistem_EDP

PENGAUDITAN

https://www.academia.edu/35349963/AUDIT_SISTEM_PENGOLAHAN_DATA_ELEKTRONIS

PENGAUDITAN

GLOSARIUM

- Auditor** : Seseorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi.
- Auditee* : Organisasi (lembaga) yang sedang diaudit atau yang meminta untuk diaudit (disebut juga audit *client*).

Pengantar Teknik Audit Berbantuan Komputer

MONIKA HANDAYANI

EMY IRYANIE

Pengauditan adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan atau kejadian-kejadian ekonomi secara objektif untuk menentukan tingkat kepatuhan antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Untuk memperkuat pemahaman mengenai Pengauditan dan Profesi Akuntan Publik, Audit Laporan Keuangan dan Tanggung Jawab Auditor, Etika Profesional Akuntan Publik, Tujuan, Bukti, dan Kertas Kerja Audit, Penugasan dan Perencanaan Audit, Materialitas dan Risiko Audit, Strategi Audit Awal, Struktur Pengendalian Internal, Resiko, Pengauditan Sistem Pengolahan Data Elektronik, dan lain-lain.

Buku ajar ini disusun berdasarkan teori dan praktik yang didapat oleh penulis, baik dari bangku kuliah maupun praktik di dunia kerja, beberapa kasus diambil dari hasil penelitian yang dilakukan dalam bidang Pengauditan. Buku ajar ini juga dilengkapi dengan beberapa contoh soal dan video Power Point yang dapat dipelajari di channel Youtube.



Pusat Riset dan Pengembangan
PENS

Politeknik Elektronika Negeri Semarang, Jl. Halikun H. Ganesa Ronggo,
Kampus, Semarang 50132, Jawa Tengah 50132
Telp : 021-82910000
Email : pens@pens.ac.id

9 788237 694380



9 788237 694380