



PENGAUDITAN BERBASIS TEKNOLOGI



PENGAUDITAN BERBASIS TEKNOLOGI

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).

PENGAUDITAN BERBASIS SISTEM TEKNOLOGI

**Samsul Rosadi, S.Pd., M.Si
Ahmad Musodik
Wahyu Andika Putra**

PENGAUDITAN BERBASIS SISTEM TEKNOLOGI

Nama Penulis

Desain Cover :

Tim Gerbang Media Aksara

Tata Letak :

Tim Gerbang Media Aksara

Editor :

Tim Gerbang Media Aksara

Ukuran :

viii + 142: 15.5x23 cm

ISBN :

Cetakan Pertama :

November 2022

Hak Cipta 2022, Pada Penulis

Isi diluar tanggung jawab percetakan

Copyright © 2019 by Gerbang Media Aksara

All Right Reserved

Hak cipta dilindungi undang-undang

Dilarang keras menerjemahkan, memfotokopi, atau memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku ini tanpa izin tertulis dari Penerbit.

PENERBIT GERBANG MEDIA AKSARA

(Anggota IKAPI (142/DIY/2021)

Jl. Wonosari Km 07, Banguntapan, Yogyakarta

Telp/Faks: (0274) 4353671/081578513092

Website: www.gerbangmediaaksara.com

Bekerjasama dengan

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam

UIN Raden Mas Said Surakarta

KATA PENGANTAR

Puji Syukur kami panjatkan atas kehadiran Allah Subhanahu wa Ta'ala, Tuhan Yang Maha Esa, karena dengan perkenan-Nya penyusunan buku pengauditan berbasis sistem teknologi dapat diselesaikan dengan baik.

Perubahan teknologi menciptakan banyak perubahan pada sistem perusahaan. Penggunaan sistem berbasis Super Apps dan teknologi blockchain menjadi trend saat ini. Oleh sebab itu ketika auditor menghadapi sistem klien yang canggih, ada permintaan baru akan pengetahuan tentang cara memberikan jaminan pada sistem klien yang kompleks dengan memanfaatkan teknologi dan analitik data yang semakin canggih selama pekerjaan pengujian audit.

Dengan adanya perkembangan sistem pada perusahaan, auditor harus melakukan penyesuaian proses kerja audit, jenis bukti audit, dan sistem klien, mengembangkan infrastruktur TI dalam perusahaan (misalnya, sistem dan metodologi audit). Buku pengauditan berbasis sistem teknologi akan membahas bagaimana proses pengauditan berbasis sistem teknologi pada proses audit dengan menggunakan aplikasi seperti ATLAS , ACL dan Excel.

Buku ini diharapkan menjadi acuan mahasiswa dalam proses pengauditan khususnya pengauditan berbasis sistem teknologi. Penulis menyadari bahwa masih banyak kekurangan dalam penulisan buku ini sehingga memerlukan penyempurnaan di masa datang. Semoga buku ini dapat menambah referensi bagi para mahasiswa pada matakuliah auditing.

Sukoharjo, 24 Oktober 2022
Penyusun,

ttd

DAFTAR ISI

DAFTAR ISI	vi
BAB I PENGANTAR AUDIT.....	1
A. Audit Berbasis Teknologi	1
B. Pengertian Audit dan Macam Audit.....	2
C. Standar Audit	7
D. Fraud	17
BAB II PERIKATAN AUDIT	24
A. Perikatan Audit.....	25
B. Mengevaluasi Integritas Manajemen.....	26
C. Komunikasi dengan Auditor Pendahulu	27
D. Meminta Keterangan kepada Pihak Ketiga	28
E. Melakukan Review terhadap Pengalaman Auditor Di Masa Lalu dalam Berhubungan dengan Klien yang Bersangkutan	30
F. Identifikasi Kondisi Khusus Dan Risiko Luar Biasa	31
G. Mengidentifikasi Pemakai Laporan Audit.....	31
H. Mendapatkan Informasi tentang Stabilitas Keuangan dan Legal Calon Klien Di Masa Depan	32
I. Mengevaluasi Kemungkinan Dapat atau Tidaknya Laporan Keuangan Calon Klien Diaudit....	32
J. Penentuan Kompetensi Auditor Untuk Melaksanakan Audit.....	33
BAB III PERENCANAAN AUDIT	52
A. Perencanaan Audit Awal	55
B. Penentuan Materialitas	56
C. Pengujian Audit	64

D. Kertas Kerja Audit	65
E. Bukti Audit.....	66
F. Sampel Audit	75
BAB IV PENILAIAN RISIKO AUDIT.....	78
A. Pengertian Risiko Audit.....	78
B. Risiko Bawaan.....	82
C. Pengendalian Internal	86
D. Risiko Pengendalian.....	96
E. Respon Risiko.....	99
BAB V SIKLUS AUDIT	101
A. Siklus Kas dan Setara Kas.....	101
B. Siklus Penjualan.....	105
C. Siklus Pembelian	113
D. Siklus Produksi	117
E. Siklus Persediaan.....	129
Daftar Pustaka.....	142



PENGANTAR AUDIT

A. Audit Berbasis Teknologi

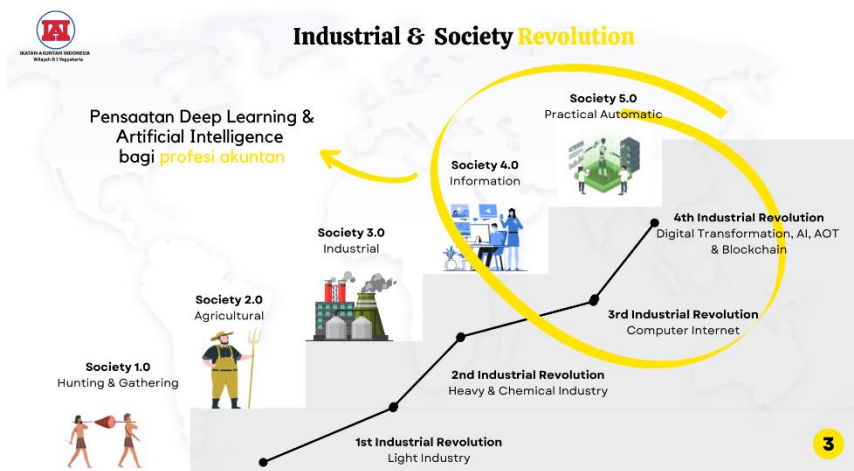
Semua proses dalam bisnis membuat keputusan yang tak terhitung jumlahnya setiap hari. Keputusan untuk membeli atau menjual barang atau jasa, meminjamkan uang, mengadakan perjanjian kerja, atau membeli atau menjual investasi sebagian besar bergantung pada kualitas informasi yang berguna. Dalam beberapa tahun terakhir, sebagai akibat dari daya komputasi yang terus meningkat, lingkungan pengambilan keputusan dengan cepat berubah menjadi lingkungan yang dicirikan oleh ketersediaan sejumlah besar data dan informasi.

Jumlah data yang semakin besar mendorong Revolusi teknologi AI di dunia. Begitupun juga proses Audit tidak terlepas dari dampak revolusi teknologi. Dunia audit akan segera berubah. Dengan tidak hanya otomatisasi, tetapi otomatisasi cerdas, masa depan audit tradisional, sebagian besar manual, sedang dirancang ulang atau otomatisasi audit cerdas, adalah generasi berikutnya dari layanan audit yang merangkum model bisnis audit baru, profesional audit baru, jenis alat dan teknik baru, standar baru, dan cara baru dalam memandang penciptaan pengetahuan.

Sebagai panduan dalam perjalanan ini, tujuan saya adalah untuk pertama-tama memperkenalkan kepada Anda era otomatisasi cerdas. Penting bagi Anda untuk menyadari bahwa otomatisasi cerdas bukan hanya fase atau jalan memutar sementara atau bahkan langkah berikutnya dalam evolusi teknologi digital. Ini adalah eranya sendiri. Bersama-sama kita akan berjalan melalui pintu masuk yang menakjubkan ini yang akan membawa kita ke zaman yang sama sekali baru bagi umat manusia. Era tenaga kerja cerdas bukan manusia. Setelah melewati

titik itu, auditor kemudian akan mengambil beberapa alat perdagangan sehingga auditor dapat mengembangkan perspektif tentang mur dan baut yang dibutuhkan untuk berfungsi di masa revolusioner ini. Mur dan baut ini pada dasarnya toolkit auditor akan membantu auditor melanjutkan ke tingkat otomatisasi audit berikutnya. Toolkit ini bersifat umum, jadi meskipun Anda bukan auditor yang mencoba mempelajari cara mengotomatisasi audit, toolkit ini akan berguna. Dilengkapi dengan toolkit, kita akan memasuki ranah otomatisasi audit total.

Lingkungan audit dengan cepat berubah menjadi lingkungan yang dicirikan oleh ketersediaan sejumlah besar data dan alat analisis mutakhir. Sebagai akibat langsung, para profesional tingkat pemula diminta untuk bergabung dengan kantor akuntan publik telah menyelesaikan kursus yang terkait dengan penggunaan data dan alat analisis.



Dari gambar diatas dapat dilihat bahwa di era revolusi industri 4.0 segala sesuatu sudah dilakukan otomatis.

B. Pengertian Audit dan Macam Audit

Auditing sangat berhubungan dan dibutuhkan laporan keuangan perusahaan yang dalam hal tersebut dapat memberikan

nilai tambah tersendiri. Auditing yang diperankan oleh akuntan sebagai pihak independen dan ahli dalam hal pemeriksaan yang pada akhirnya akan memberikan sebuah *output* berupa analisa hasil dari sebuah perusahaan, perubahan ekuitas, laporan arus kas dan menyimpulkan mengenai kewajaran sebuah laporan posisi keuangan.

Sukrisno (2017) mendefinisikan auditing sebagai bentuk dari atestasi atau sebuah komunikasi dari seseorang yang mempunyai kredibilitas dalam hal tertentu untuk memberikan sebuah kesimpulan dari pernyataan seseorang mengenai tingkat realibilitasnya. Auditor yang merupakan akuntan publik dalam profesinya berhak memberikan sebuah atestasi dari sebuah laporan keuangan entitas mengenai kewajarannya atau dapat memberikan sebuah saran berupa kontrol dalam internal entitas bahkan membuat laporan keuangan prospektif.

Beberapa pengertian auditing yang dikemukakan oleh ahli akuntansi dunia:

Menurut (Randal J.Elder, Mark S. Beasley, Alvin A.Arens, 2017)
"Auditing is accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person."

"Auditing adalah kumpulan dan evaluasi dari sebuah bukti terkait kejadian ekonomi berupa informasi untuk menentukan derajat asersi informasi berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing seharusnya dilakukan oleh seseorang yang berkompeten dan mempunyai sikap independen"

Menurut Hayes (2014, 4)

"Auditing is An audit a systematic process od objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of

correspondence between these assertion and established criteria and communicating the result to interested users.”

“Auditing adalah sebuah proses sistematis yang secara objektif mendapatkan untuk mengevaluasi bukti asersi berkaitan dengan kejadian dari sebuah kegiatan ekonomi untuk memberikan keyakinan adanya keterkaitan antara asersi dengan kriteria yang sebelumnya telah ditetapkan dan memberikan hasil informasinya kepada pihak yang berkepentingan.

Menurut Penulis

“Auditing merupakan sebuah aktivitas pemeriksaan secara kritis dan sistematis terhadap sebuah laporan keuangan yang dilakukan atas dasar independensi dengan didasari sebuah kredibilitas yang memadai dengan tujuan memberikan sebuah kesimpulan pendapat mengenai tingkat kewajaran sebuah laporan keuangan.

Dari pengertian para ahli akuntansi diatas terdapat beberapa unsur yang menjadi hal penting dalam auditing, (Arens & Loebbecke, 1991) menyimpulkan lima unsur yang dianggap penting, yaitu:

a. Sebuah entitas atau satuan usaha

Sebuah proses audit perlu adanya kejelasan mengenai ruang lingkup pertanggungjawaban, kejelasan yang dimaksud adalah sebuah penegasan informasi mengenai suatu entitas dan periode waktu yang akan di audit

b. Informasi yang akurat dan ketetapan kriteria

Pelaksanaan dalam pemeriksaaan sebuah entitas ada beberapa hal yang akuntan perlu tau mengenai sebuah informasi yang seharusnya dapat diverifikasi dan pegangan standar atau kriteria yang digunakan oleh auditor untuk mengevaluasi hasil informasi. Dengan adanya hal tersebut tentu sangat membantu dalam pengauditan sebuah laporan keuangan sehingga

menghasilkan informasi mengenai jumlah waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugasnya, jumlah biaya yang dibutuhkan dalam suatu *project* bahkan menganalisa perhitungan pajak penghasilan dari wajib pajak.

c. Auditor kompeten dan independen

Auditor dituntut untuk memberikan sebuah kesimpulan yang akurat sehingga auditor wajib untuk dapat memahami sebuah kriteria yang digunakan dan mempunyai kompetensi ntuk mengetahui dengan pasti jenis dan jumlah fakta yang dibutuhkan.

d. Mengumpulkan dan evaluasi bukti

Bukti merupakan hal yang penting untuk sebuah proses audit karena hal tersebut merupakan sebuah sumber informasi auditor untuk menentukan fakta dari sebuah informasi yang didapatkan dan di analisa apakah sudah sesuai dengan kriteria yang ditetapkan.

e. Pelaporan

Langkah terakhir dalam proses auditing adalah menyusun laporan audit yang merupakan penyampaian hasil-hasil temuan kepada pemakai laporan.

Jenis Audit

Audit Laporan Keuangan

Seperti yang dinyatakan sebelumnya, tujuan audit atas laporan keuangan adalah untuk memberikan pendapat kepada pengguna laporan keuangan oleh perusahaan audit tentang apakah laporan keuangan saat ini secara wajar sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, yang meningkatkan tingkat kepercayaan yang dimaksudkan. Pengguna dapat menempatkan dalam laporan keuangan sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku biasanya GAAP. Perusahaan publik, atau emiten, diwajibkan oleh pemerintah federal untuk melakukan audit laporan keuangan tahunan. Perusahaan swasta, atau non-penerbit, tidak diwajibkan untuk

melakukan audit laporan keuangan tahunan, tetapi seringkali pengguna lain yang tertarik meminta agar perusahaan swasta memberikan laporan keuangan yang telah diaudit. Contoh yang baik adalah pemberi pinjaman (bank atau lembaga keuangan lainnya) yang meminta laporan keuangan yang telah diaudit ketika mempertimbangkan apakah akan meminjamkan uang kepada perusahaan swasta. Laporan keuangan yang diaudit menambah tingkat kepercayaan yang membantu pemberi pinjaman membuat keputusan pinjaman yang tepat.

Audit laporan keuangan dilakukan untuk meningkatkan keandalan dan kredibilitas informasi yang dimasukkan dalam laporan keuangan. Bukan jaminan bahwa laporan keuangan bebas dari kesalahan atau kecurangan. Keterbatasan audit disebabkan oleh (1) sifat pelaporan keuangan, (2) sifat prosedur audit, dan (3) perlunya audit dilakukan dalam jangka waktu yang wajar dengan biaya yang wajar.

Audit Kepatuhan

Audit kepatuhan melibatkan pengumpulan bukti untuk menentukan apakah orang atau entitas yang ditinjau telah mengikuti aturan, kebijakan, prosedur, undang-undang, dan peraturan yang harus dipatuhi. Salah satu contoh terbaik dari audit kepatuhan adalah audit pajak penghasilan. Internal Revenue Service (IRS) dapat melakukan audit terhadap individu atau perusahaan untuk menentukan apakah undang-undang perpajakan telah diikuti dan jumlah pajak yang dibayarkan dengan benar.

Audit Operasional (Kinerja)

Operasional (kinerja) audit berkaitan dengan ekonomi, efisiensi, dan efektivitas kegiatan organisasi. Ekonomi mengacu pada biaya input, termasuk upah dan bahan. Efisiensi mengacu pada hubungan antara input dan output, atau penggunaan jumlah input minimum untuk mencapai output

tertentu. Akhirnya, efektivitas mengacu pada pencapaian tujuan tertentu atau produksi tingkat output tertentu. Dari perspektif organisasi, penting untuk berkinerja baik di ketiga dimensi dan bukan.

Audit internal

Audit internal dilakukan untuk memberikan jaminan tentang berbagai aspek kegiatan organisasi. Fungsi audit internal biasanya dilakukan oleh karyawan organisasi yang diaudit, tetapi dapat dialihdayakan ke kantor akuntan eksternal. Fungsi audit internal ditentukan oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen dalam organisasi. Sementara fungsi audit internal sangat bervariasi dari satu organisasi ke organisasi lain, mereka sering berkaitan dengan evaluasi dan peningkatan manajemen risiko, prosedur pengendalian internal, dan elemen proses tata kelola. Auditor internal sering melakukan audit operasional, audit kepatuhan, penilaian pengendalian internal, dan tinjauan.

C. Standar Audit

Standar auditing sangat berbeda dengan prosedur audit. Prosedur audit adalah tindakan khusus dan khusus yang dilakukan auditor untuk memperoleh bukti dalam perikatan audit tertentu. Standar audit di sisi lain, adalah panduan kualitas untuk audit yang berlaku untuk semua audit. Misalnya, standar audit menunjukkan bahwa auditor harus menentukan bahwa piutang yang dicatat didasarkan pada penjualan aktual kepada pelanggan. Prosedur audit yang digunakan untuk memenuhi standar tersebut adalah dengan mengkonfirmasi piutang dengan pelanggan perusahaan. Perbedaan inilah yang menyebabkan laporan auditor mengacu pada audit yang dilakukan sesuai dengan standar.

Tahun 1972 Ikatan Akuntan Indonesia berhasil menerbitkan Norma Pemeriksaan Akuntan, yang disahkan di dalam Kongres ke III Ikatan Akuntan Indonesia berupa tanggung jawab seorang

akuntan publik, pengkajian dan penilaian pengendalian internal, bahan penjelasan dan pembuktian informasi, pembahasan mengenai peristiwa selanjutnya, laporan khusus dan berkas pemeriksaan.

Tahun 1992, Ikatan Akuntan Indonesia menerbitkan Norma Pemeriksaan Akuntan, Edisi revisi yang memasukkan suplemen No.1 sampai dengan No.12 dan interpretasi No.1 sampai dengan Nomor.2 dan merubah nama Komite Norma Pemeriksaan Akuntan menjadi Dewan Standar Profesional Akuntan. Kongres ke VII tahun 1994 Ikatan Akuntan Indonesia disahkan Standar Profesional Akuntan Publik dengan isi secara garis besar berikut:

- a. Pembahasan mengenai standar profesional akuntan publik
- b. Beberapa pernyataan standar auditing yang telah diklasifikasikan
- c. Pernyataan standar atestasi yang telah diklasifikasikan
- d. Pernyataan jasa akuntansi dan *review*.

Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001 terdiri dari lima standar, yaitu:

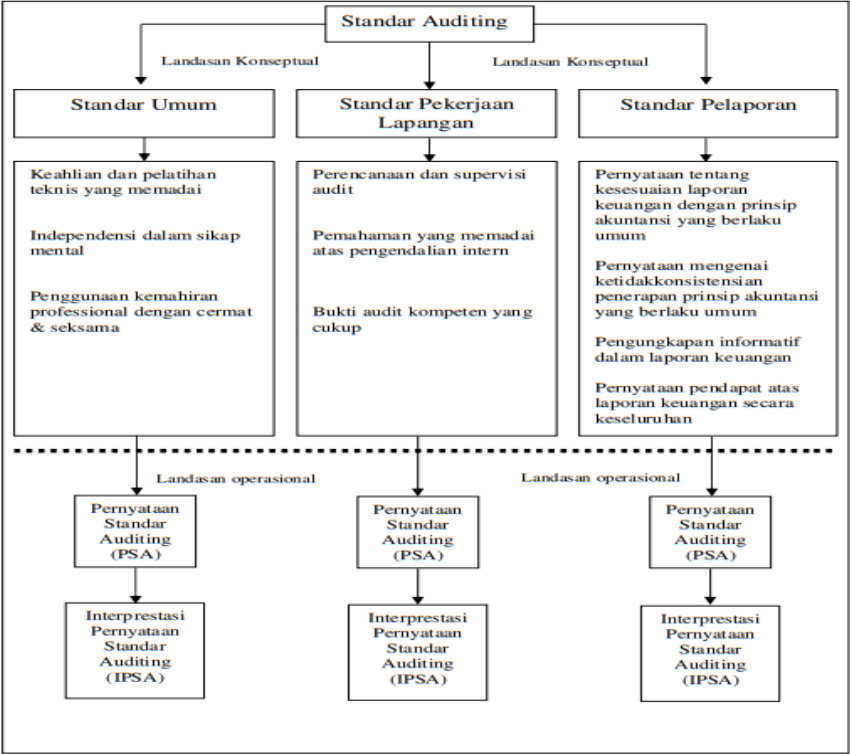
- a. Pernyataan Standar Auditing (PSA) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Auditing (IPSA).
- b. Pernyataan Standar Atestasi (PSAT) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Atestasi (IPSAT).
- c. Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review (PSAR) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review (IPSAR).
- d. Pernyataan Standar Jasa Konsultasi (PSJK) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Jasa Konsultasi (IPSJK).
- e. Pernyataan Standar Pengendalian Mutu (PSPM) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Pengendalian Mutu (IPSM)

PSA merupakan penjabaran lebih lanjut dari masing-masing standar yang tercantum di dalam standar auditing. PSA berisi ketentuan-ketentuan dan pedoman utama yang harus diikuti oleh

Akuntan Publik dalam melaksanakan penugasan audit. Kepatuhan terhadap PSA yang diterbitkan oleh IAPI ini bersifat wajib bagi seluruh anggota IAPI. Termasuk di dalam PSA adalah Interpretasi Pernyataan Standar Auditing (IPSA), yang merupakan interpretasi resmi yang dikeluarkan oleh IAPI terhadap ketentuan-ketentuan yang diterbitkan oleh IAPI dalam PSA.

IPSA memberikan jawaban atas pernyataan atau keraguan dalam penafsiran ketentuan-ketentuan yang dimuat dalam PSA sehingga merupakan perlausan lebih lanjut berbagai ketentuan dalam PSA. Tafsiran resmi ini bersifat mengikat bagi seluruh anggota IAPI, sehingga pelaksanaannya bersifat wajib.

Gambar 1.1 Hierarki Standar Auditing



Sumber: SPAP Per 31 Maret 2011

Sepuluh Standar Audit

Standar umum :

- a. Keahlian dan Pelatihan Teknis yang Memadai.
Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
- b. Sikap Mental dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
- c. Kemahiran Profesional yang Cermat dan Seksama Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Standar pekerjaan lapangan :

- a. Perencanaan dan Supervisi Audit
Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- b. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern.
- c. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- d. Bukti audit yang cukup dan kompeten
Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Standar pelaporan:

- a. Pernyataan apakah laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku secara umum.
Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

- b. Pernyataan mengenai ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

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

- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan
Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.

- d. Pernyataan pendapat Auditor atas laporan keuangan secara keseluruhan

Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

PENJELASAN STANDAR AUDITING

a. Standar Umum

Standar umum merupakan standar audit yang berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya sehingga standar ini memiliki sifat pribadi. Standar ini juga berlaku dalam pelaksanaan pekerjaan lapangan dan pelaporan.

1. Standar umum pertama

"Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor"

Dalam melaksanakan audit sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dari pendidikan formal ditambah dengan pengalaman-pengalaman dalam praktik audit dan menjalani pelatihan teknis yang cukup.

Asisten junior yang baru masuk dalam karir auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi yang memadai dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman. Pelatihan kesadaran untuk secara terus-menerus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bidang bisnis dan profesinya. Mereka harus mampu untuk mempelajari, memahami, dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.

2. Standar umum kedua

“semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”

Standar ini mengharuskan seorang auditor bersikap independen, yang artinya seorang auditor tidak mudah dipengaruhi, karena pekerjaannya untuk kepentingan umum. Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor independen sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik.

Auditor harus secara intelektual jujur. Profesi akuntan publik telah menetapkan dalam Kode Etik Akuntan Indonesia, agar anggota profesi menjaga dirinya dari kehilangan persepsi independensi dari masyarakat. Independensi secara intrinsik merupakan masalah mutu pribadi, bukan merupakan suatu aturan yang dirumuskan untuk dapat diuji secara objektif.

3. Standar umum ketiga

“Auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama”.

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor. Selain itu juga menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaannya tersebut. Seorang auditor harus memiliki “tingkat keterampilan yang umumnya dimiliki” oleh auditor pada umumnya dan harus menggunakan keterampilan tersebut dengan “kecermatan dan keseksamaan yang wajar”. Untuk itu, auditor dituntut untuk memiliki skeptisme profesional dan keyakinan yang memadai dalam mengevaluasi bukti audit.

B. Standar Pekerjaan Lapangan

Standar pekerjaan lapangan menjadi pedoman bagaimana pelaksanaan pemeriksaan akuntan pada saat di lapangan. Standar ini berisi mengenai mulai dari perencanaan dan supervisi audit, pemahaman, pengumpulan bukti-bukti, dan evaluasi dari sebuah pengendalian internal.

1. Standar pekerjaan lapangan pertama

“Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya”.

Penunjukan auditor independen secara baik akan memberikan banyak manfaat bagi auditor maupun klien. Penunjukan secara dini memungkinkan auditor merencanakan pekerjaannya sedemikian rupa sehingga pekerjaan tersebut dapat dilaksanakan dengan cepat dan efisien serta dapat menentukan seberapa jauh pekerjaan tersebut dapat dilaksanakan sebelum tanggal neraca.

2. Standar pekerjaan lapangan kedua

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

Auditor harus memperoleh pemahaman tentang pengendalian internal yang memadai untuk merencanakan audit dengan

melaksanakan prosedur untuk memahami desain pengendalian yang relevan dengan audit atas laporan keuangan, dan apakah pengendalian interen tersebut dioperasikan. Setelah memperoleh pemahaman tersebut, auditor menaksir resiko pengendalian untuk asersi yang terdapat dalam saldo akun, golongan transaksi, dan komponen pengungkapan dalam laporan keuangan.

Auditor dapat mencari pengurangan lebih lanjut resiko pengendalian taksiran untuk asersi tertentu. Auditor menggunakan pengetahuan yang dihasilkan dari pemahaman atas pengendalian interen dan tingkat resiko pengendalian taksiran dalam menentukan sifat, saat dan luas pengujian substantive untuk asersi laporan keuangan.

3. Standar pekerjaan lapangan ketiga

“Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Sebagian besar pekerjaan auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti audit. Bukti audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan auditan. Relevansi, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan bukti lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti.

C. Standar Pelaporan

Standar pelaporan dalam auditing merupakan sebuah standar yang berisi mengenai aturan-aturan auditor dalam membuat pelaporan.

1. Standar pelaporan pertama

"Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia."

Standar pelaporan pertama ini tidak mengharuskan untuk menyatakan tentang fakta (statement of fact), namun standar tersebut mengharuskan auditor untuk menyatakan suatu pendapat mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi tersebut. Prinsip akuntansi berlaku umum atau "generally accepted accounting principles" mencakup konvensi, aturan dan prosedur yang diperlukan untuk membatasi praktik akuntansi yang berlaku umum di wilayah tertentu dan pada waktu tertentu.

2. Standar pelaporan kedua

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

Standar ini juga disebut dengan standar konsistensi. Standar konsistensi menuntut auditor independen untuk memahami hubungan antara konsistensi dengan daya banding laporan keuangan. Kurangnya konsistensi penerapan prinsip akuntansi dapat menyebabkan kurangnya daya banding laporan keuangan.

Standar ini bertujuan untuk memberikan jaminan bahwa jika daya banding laporan keuangan diantara kedua periode dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi, auditor akan mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporannya. Caranya, dengan menambahkan paragraf penjelasan yang disajikan setelah paragraf pendapat.

3. Standar pelaporan ketiga

“Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.”

Penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia mencakup dimuatnya pengungkapan informatif yang memadai atas hal-hal material, diantaranya bentuk, susunan, dan isi laporan keuangan serta catatan atas laporan keuangan. Auditor harus selalu mempertimbangkan apakah masih terdapat hal-hal tertentu yang harus diungkapkan sehubungan dengan keadaan dan fakta yang diketahuinya pada saat audit.

Dalam mempertimbangkan cukup atau tidaknya pengungkapan, auditor menggunakan informasi yang diterima dari kliennya atas dasar kepercayaan bahwa auditor akan merahasiakan informasi tersebut. Tanpa kepercayaan, auditor akan sulit untuk memperoleh informasi yang diperlukan untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangannya.

4. Standar pelaporan keempat

“Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.”

Tujuan standar pelaporan ini adalah untuk mencegah salah tafsir tentang tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh akuntan bila namanya dikaitkan dengan laporan keuangan. Seorang akuntan dikaitkan dengan laporan keuangan jika ia mengizinkan

namanya dalam suatu laporan, dokumen, atau komunikasi tertulis yang berisi laporan tersebut. Bila seorang akuntan menyerahkan kepada kliennya atau pihak lain suatu laporan keuangan yang disusunnya atau dibantu penyusunannya, maka ia juga dianggap berkaitan dengan laporan keuangan tersebut, meskipun ia tak mencantumkan namanya dalam laporan tersebut.

D. Fraud

Definisi fraud menurut Arens et al. (2012:336-337) ialah: “Penipuan didefinisikan sebagai salah saji laporan keuangan yang disengaja.”

Definisi fraud menurut Tuanakotta (2013:28) ialah: “Penipuan ialah setiap tindakan ilegal yang ditandai dengan tipu daya, penyembunyian atau pelanggaran kepercayaan.” Tindakan ini tidak tergantung pada penerapan ancaman kekerasan atau kekuatan fisik. Penipuan yang dilakukan oleh individu, dan organisasi untuk memperoleh uang, kekayaan atau jasa; untuk menghindari pembayaran atau kerugian jasa; atau untuk mengamankan keuntungan bisnis pribadi.”

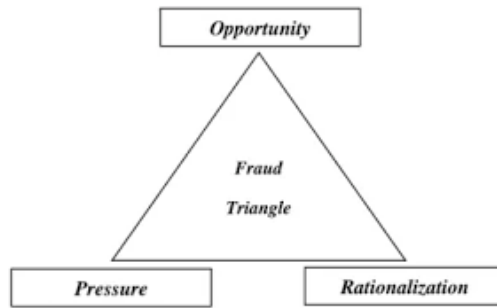
Definisi fraud menurut Johnstone et al. (2014) ialah “Penipuan adalah tindakan disengaja yang melibatkan pelaku penipuan yang menghasilkan bahan salah saji laporan keuangan. Kecurangan (fraud) pada dasarnya tidak begitu saja terjadi dalam suatu perusahaan. Namun fraud dapat terjadi karena berbagai penyebab dan kemungkinan yang dijadikan alasan untuk melakukan tindakan fraud.

1. Fraud Triangle

Konsep segitiga penipuan berawal dari penelitian yang dilakukan oleh Cressey (1953), berpendapat bahwa penipuan dapat dipicu oleh tiga faktor seperti melanggar kepercayaan, yaitu mereka yang menyangkal atau melanggar kepercayaan atau kepercayaan yang dipercayakan kepada mereka. Cressey secara

khusus membahas hal itu menyebabkan pelanggaran kehilangan godaan di tempat kerja. Ketiga faktor tersebut adalah tekanan, peluang, dan rasionalisasi.

Gambar 1.2
Fraud Triangle



Segitiga Fraud (Fraud Triangle) menurut W. Steve Albrecht et.al (2012) terdiri dari tiga kondisi yang umumnya hadir pada saat fraud terjadi:

a) Insentif atau tekanan (pressure)

Tekanan adalah motivasi individu untuk melakukan penipuan atas nama mereka sendiri. Tekanan bagi manajemen dapat mempengaruhi kecurangan dalam laporan keuangan, karena adanya tekanan dari target keuangan. Manajemen dalam hal ini cenderung ditekan untuk memenuhi ekspektasi investor untuk menyajikan laporan keuangan yang baik.

Tekanan terhadap manajemen juga dapat berupa tekanan melalui stabilitas kinerja keuangan perusahaan. Dalam posisi seperti itu, manajemen ingin menyelamatkan perusahaan dengan menyajikan laporan keuangan yang menunjukkan pertumbuhan pesat dan profitabilitas tinggi. (Aulia Haqq & Budiwitjaksono, 2020)

b) Peluang atau kesempatan untuk melakukan fraud (opportunity)

Sebuah kesempatan yang dirasakan untuk melakukan penipuan, menyembunyikan, atau menghindari dihukum adalah

elemen kedua dari Fraud Triangle. Unsur peluang dapat menjadi motivator untuk melakukan kecurangan. Tentu saja tidak menutup kemungkinan bagi seseorang untuk melakukan kecurangan.

Sistem pengawasan yang tidak efektif dapat memicu terjadinya tindakan penipuan terhadap laporan keuangan karena menganggap undang-undang yang ada tidak begitu ketat. Sifat industri juga dapat memberikan manajemen kesempatan untuk melakukan penipuan. Misalnya, manajemen dapat lebih leluasa memanipulasi akun-akun yang penilaiannya menggunakan penilaian atau estimasi subjektif.

- c) Dalih untuk membenarkan tindakan fraud (rationalization)
Tindakan fraud (rationalization) Pelaku penipuan memerlukan rasionalisasi agar tindakan mereka dapat diterima. Adanya rasionalisasi dapat memberikan dorongan untuk melakukan fraud dan menganggap fraud sebagai tindakan yang benar atau rasional.

2. Fraud Pentagon

Crowe, (2011) menyatakan bahwa fraud pentagon merupakan penyempurnaan dari fraud triangle, dimana terdapat unsur keempat dan kelima yaitu kapabilitas dan arogansi. Crowe (2011) menyatakan bahwa ada unsur keempat dan kelima dalam pentagon penipuan karena unsur dalam segitiga penipuan tidak dapat digunakan di semua situasi. Dengan unsur keempat dan kelima yaitu kapabilitas dan arogansi, fraud pentagon dapat digunakan dalam segala situasi untuk mendeteksi fraud dalam laporan keuangan.

Gambar 1.3
Fraud Pentagon



Selain ketiga unsur yang dapat menjadi pendorong terjadinya fraud, ada unsur keempat dan kelima yaitu kemampuan (*capability*) dan arogansi (*arrogance*). Wolfe dan Hermanson (2004) berpendapat bahwa dalam tindakan penipuan bahkan mendorong pintu ada peluang dengan tekanan dan rasionalisasi, tetapi para pemain harus memiliki kemampuan untuk mengenali peluang yang tepat sebagai peluang dan memanfaatkannya seperti orang yang tidak memilikinya sehingga kemampuan menjadi benar, dan kemudian, kemungkinan penipuan dapat terjadi lebih kecil.

Unsur yang kelima adalah arogansi yang hal tersebut juga dianggap sebagai dorongan timbulnya fraud. Sifat arogansi dan ketamakan yang dimiliki manajer akan menimbulkan sikap superior. Mereka merasa bahwa kebijakan dan pengendalian internal perusahaan tidak berlaku bagi manajemen. Mereka merasa bebas dari kebijakan dan pengendalian internal perusahaan sehingga mendorong tindakan fraud

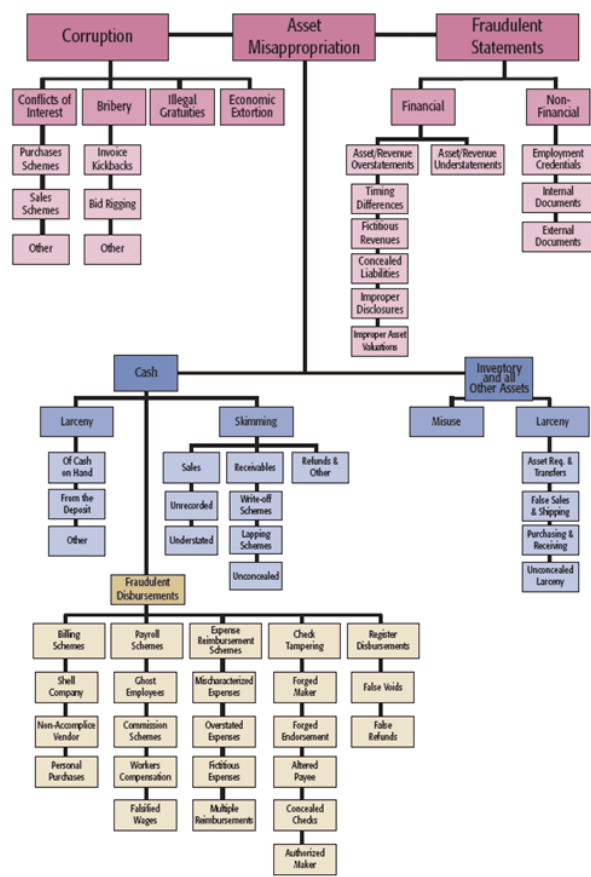
3. Fraud Tree

Fraud tree merupakan gambaran sistematis yang menunjukkan bagian-bagian dari fraud. *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) menggambarkan occupational fraud dalam bentuk fraud tree yang terdiri dari tiga cabang pokok yaitu *Corruption* (Korupsi),

Asset Misappropriation (Penyimpangan atas aset), dan *Fraudulent Statements* (manipulasi laporan).

Gambar 1.4
Fraud Tree

Uniform Occupational Fraud Classification System



Fraud yang ada dalam pelaporan keuangan terjadi dengan menggunakan berbagai cara dan bentuk. Dimana seorang auditor akan terkecoh dalam melakukan pemeriksaan terhadap hal tersebut. Berikut merupakan bentukbentuk fraud menurut para ahli. Menurut Johnstone et al. (2014) bentuk fraud terdiri dari:

a) *Corruption* (Korupsi)

Korupsi (*corruption*), merupakan kejahatan kerah putih yang paling tua. Korupsi meliputi penyuapan, konflik kepentingan, pemberian tanda terimakasih yang tidak sah dan pemerasan secara ekonomi. Korupsi adalah tindakan seorang pejabat atau petugas yang secara tidak sah dan tidak dapat dibenarkan memanfaatkan pekerjaannya atau karakternya untuk mendapatkan keuntungan bagi dirinya sendiri atau untuk orang lain, dengan melanggar kewajiban dan hak orang lain.

Berdasarkan *Associatio Fraud Examiners (ACFE)*, Korupsi terbagi ke dalam pertentangan kepentingan (*conflict of interest*), suap (*bribery*), pemberian ilegal (*illegal gratuity*) dan pemerasan (*economic extortion*). korupsi merupakan 10% dari seluruh kasus kecurangan ditempat kerja. Hampir 90% kerugian akibat korupsi ditimbulkan dari penyuapan. (Wulandari & Marwata, 2020)

b) *Misappropriation of Assets* (Penyalahgunaan Aset)

Penyalahgunaan aset terjadi ketika pelaku mencuri atau menyalahgunakan suatu aset organisasi. Penyelewengan aset adalah skema penipuan yang dominan dilakukan terhadap usaha kecil dan para pelaku biasanya karyawan. Penyalahgunaan aset biasanya terjadi ketika karyawan:

- 1) Mendapatkan akses ke uang tunai dan memanipulasi akun untuk menutupi pencurian kas.
- 2) Memanipulasi pengeluaran kas melalui perusahaan palsu.
- 3) Mencuri persediaan atau aset lain dan memanipulasi catatan keuangan untuk menutupi penipuan.

c) *Fraudulent Financial Reporting* (Penipuan Pelaporan Keuangan)

Manipulasi secara sengaja terhadap laporan hasil keuangan dengan mengutarakan kondisi ekonomi organisasi yang salah pada pelaporan keuangan. Tiga cara umum kondisi penipuan laporan keuangan dapat terjadi antara lain:

- 1) Manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau mendukung dokumen
- 2) Keliru atau kelalaian dari peristiwa, transaksi, atau informasi orang penting lainnya
- 3) Penyalahgunaan disengaja prinsip akuntansi.



PERIKATAN AUDIT

Penerimaan Klien dan Keputusan Kelanjutan

Tahap pertama dari setiap audit adalah penerimaan klien atau keputusan kelanjutan. Sementara keputusan untuk menerima klien baru lebih rinci daripada keputusan untuk melanjutkan dengan klien yang sudah ada, mereka memiliki banyak kesamaan.

Anda mungkin bertanya-tanya mengapa keputusan untuk mengambil klien baru atau melanjutkan dengan klien yang sudah ada adalah masalah besar. Lebih banyak klien berarti lebih banyak pendapatan untuk kantor akuntan, jadi mengapa tidak menerima semua peluang keterlibatan klien? Jawabannya adalah karena dikaitkan dengan “klien yang buruk” dapat merusak reputasi KAP, yang menyebabkan publik kehilangan kepercayaan terhadap perusahaan. Salah satu faktor kunci yang mempengaruhi keputusan penerimaan klien adalah penilaian integritas manajemen klien. Ketika menilai integritas manajemen, auditor akan mempertimbangkan faktor-faktor berikut:

- Reputasi klien, manajemennya, direktur, dan pemangku kepentingan utama.
- Alasan klien untuk beralih perusahaan audit, jika perusahaan tersebut sebelumnya diaudit.
- Sikap manajemen terhadap eksposur risiko.
- Sikap manajemen terhadap penerapan dan pemeliharaan pengendalian internal yang memadai.
- Kesesuaian interpretasi manajemen atas aturan akuntansi.
- Ketersediaan manajemen untuk mengizinkan auditor akses penuh ke personel klien, catatan, dan informasi yang diperlukan untuk membentuk opini mereka.

Tabel faktor penerimaan klien

Faktor Positif yang mempengaruhi Keputusan Penerimaan dan retensi Klien	Faktor-faktor yang mempengaruhi Penerimaan dan retensi Klien	Faktor negatif yang memengaruhi keputusan Penerimaan dan retensi Klien
Manajemen menunjukkan integritas dalam keputusan bisnis dan akuntansi. Manajemen menempatkan premi pada kesetiaan representasional dari informasi akuntansi.	integritas manajemen	Kekhawatiran ada tentang integritas manajemen dalam keputusan bisnis dan akuntansi. Manajemen disibukkan dengan memenuhi nomor akuntansi tertentu.
perusahaan memiliki keahlian untuk melakukan layanan yang diminta oleh klien atau memiliki akses ke spesialis yang dapat memenuhi kebutuhan klien.	Masalah kompetensi	perusahaan tidak memiliki keahlian yang diperlukan untuk menyediakan cakupan penuh layanan yang diminta oleh klien, atau tidak memiliki afiliasi dengan spesialis untuk memenuhi kebutuhan klien.
Tidak ada masalah independensi, atau masalah independensi dapat diselesaikan sebelum penerimaan klien.	Masalah independensi	Masalah independensi dan konflik kepentingan ada yang tidak dapat diselesaikan sebelum penerimaan klien.

A. Perikatan Audit

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

keputusan untuk menerima atau menolak perikatan audit dari calon klien atau untuk melanjutkan atau menghentikan perikatan audit dari klien berulang.

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

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

B. Mengevaluasi Integritas Manajemen

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

Beberapa cara yang dapat ditempuh oleh auditor dalam mengevaluasi integritas manajemen yaitu:

1. Melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu.
SA Seksi 315 Komunikasi antara Auditor Pendahulu dengan Auditor Pengganti memberikan panduan bagi auditor tentang prosedur komunikasi antara auditor pengganti dengan auditor pendahulu.
2. Meminta keterangan kepada pihak ketiga.

3. Melakukan *review* terhadap pengalaman auditor di masa lalu dalam berhubungan dengan klien yang bersangkutan

C. Komunikasi dengan Auditor Pendahulu

SA Seksi 315 *Komunikasi antara Auditor Pendahulu dengan Auditor Pengganti* memberikan panduan bagi auditor tentang prosedur komunikasi antara auditor pengganti dengan auditor pendahulu. Auditor pendahulu adalah auditor yang telah mengundurkan diri atau diberitahu oleh klien bahwa tugasnya telah berakhir dan tidak diperpanjang dengan perikatan baru. Auditor pengganti adalah auditor yang telah menerima suatu perikatan atau auditor yang telah diundang untuk mengajukan *proposal* perikatan audit.

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

1. Meminta keterangan kepada auditor pendahulu mengenai masalah-masalah yang spesifik, antara lain mengenai fakta yang mungkin berpengaruh terhadap integritas manajemen, yang menyangkut ketidaksepakatan dengan manajemen mengenai penerapan prinsip akuntansi, prosedur audit, atau soal-soal signifikan serupa, dan tentang pendapat auditor pendahulu mengenai alasan klien dalam penggantian auditor. Jawaban atas pertanyaan ini akan bermanfaat bagi auditor pengganti dalam mempertimbangkan penerimaan atau penolakan untuk perikatan audit dari calon kliennya.
2. Menjelaskan kepada calon klien tentang perlunya auditor pengganti mengadakan komunikasi dengan auditor pendahulu dan meminta persetujuan dari klien untuk melakukan hal tersebut. Jika calon klien menolak memberikan izin kepada auditor pendahulu untuk memberikan jawaban atau membatasi jawaban yang boleh diberikan, maka auditor pengganti harus menyelidiki alasan-alasan dan mempertimbangkan

pengaruh penolakan penolakan atau pembatasan tersebut dalam memutuskan penerimaan atau penolakan perikatan audit dari calon kliennya.

3. Mempertimbangkan keterbatasan jawaban yang diberikan oleh auditor pendahulu. Auditor pendahulu harus memberikan jawaban dengan segera dan lengkap atas pertanyaan yang masuk akal dari auditor pengganti, atas dasar fakta-fakta yang diketahuinya. Namun, jika auditor pendahulu harus memutuskan untuk tidak memberikan jawaban yang lengkap, karena keadaan yang luar biasa misalnya perkara pengadilan yang menurut auditor pendahulu potensial akan terjadi di masa yang akan datang ia harus menunjukkan bahwa jawabannya adalah terbatas. Apabila auditor pengganti menerima suatu jawaban yang terbatas, maka ia harus mempertimbangkan pengaruhnya dalam memutuskan penerimaan atau penolakan perikatan audit dari calon kliennya.

D. Meminta Keterangan kepada Pihak Ketiga

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

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

Pertanyaan yang timbul adalah sampai seberapa jauh tanggung jawab auditor untuk menemukan kecurangan besar yang didalangi oleh manajemen. Sebelum pertengahan pertama dekade sembilan puluhan, sikap organisasi profesi akuntan publik di U.S.A. (American Institute of Certified Public Accountants atau disingkat AICPA) adalah auditor bertanggung jawab atas kegagalan dalam menemukan kecurangan yang terjadi hanya jika kegagalan tersebut disebabkan oleh tidak dilaksanakannya audit sesuai dengan standar yang ditetapkan AICPA. Dengan kata lain, auditor tidak bertanggung jawab untuk menemukan kecurangan besar dalam audit yang bersifat umum (*general audit*).

Namun apa yang dinyatakan oleh AICPA rupanya tidak diterima dalam masyarakat di U.S.A.. Banyak perkara pengadilan di U.S.A. yang memutuskan auditor bersalah karena gagal dalam menemukan penggelapan dana yang material jumlahnya dalam organisasi klien. Perkembangan dalam tahun-tahun terakhir ini menunjukkan kesadaran berbagai pihak di U.S.A. (pengadilan, pasar modal, dan beberapa kantor akuntan publik besar) tentang perlunya auditor untuk melakukan usaha yang sepantasnya agar dapat menemukan adanya kecurangan yang dilakukan oleh manajemen. Pada awal tahun 1997, AICPA kemudian menerbitkan Statement of Auditing Standard (SAS) Nomor 82 [SA Seksi 316] Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit.

Di Indonesia, peristiwa penuntutan auditor di pengadilan oleh pemakai laporan audit yang merasa dirugikan masih jarang sekali terjadi. Oleh karena itu, masih sulit diketahui bagaimana anggapan masyarakat atas tanggung jawab auditor dalam hal penemuan adanya kecurangan dalam perusahaan yang diaudit. Meskipun demikian, untuk perkembangan profesi akuntan publik di Indonesia, profesi akuntan publik Indonesia telah mengantisipasi perluasan tanggung jawab yang dituntut oleh masyarakat. Pada akhir tahun 1999, Dewan Standar Profesional Akuntan Publik

menerbitkan PSA No. 70 [SA Seksi 316] Pertimbangan atas Kecurangan dalam Audit Laporan Keuangan.

Dengan demikian, tanggung jawab auditor kemudian diubah menurut SA Seksi 110 [PSA No. 02] Tanggung Jawab dan Fungsi Auditor Independen menjadi sebagai berikut: "Auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.

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

Sumber informasi lain yang dapat digunakan untuk menilai integritas manajemen adalah:

1. pergantian manajemen yang diberitakan di surat kabar bisnis
2. dalam hal calon klien yang telah go public, auditor dapat melakukan review terhadap laporan audit tahun sebelumnya yang disimpan di Bapepam, terutama yang berkaitan dengan pergantian auditor.

E. Melakukan Review terhadap Pengalaman Auditor Di Masa Lalu dalam Berhubungan dengan Klien yang Bersangkutan

Dalam hal auditor mempertimbangkan akan melanjutkan atau menghentikan hubungan dengan klien dalam perikatan audit, auditor harus secara seksama mempertimbangkan pengalamannya di masa lalu dalam berhubungan dengan klien dalam perikatan audit. Misalnya, auditor perlu mempertimbangkan adanya kekeliruan atau kecurangan dan pelanggaran hukum yang dilakukan oleh klien yang ditemukan dalam audit atas laporan keuangan tahun yang lalu. Dalam audit tahun yang telah lalu,

auditor mengajukan berbagai pertanyaan kepada manajemen tentang adanya hal-hal bersyarat (*contingencies*), kelengkapan notulen rapat dewan komisaris, kepatuhan klien terhadap peraturan pemerintah. Kebenaran jawaban yang diberikan oleh manajemen dalam audit laporan keuangan tahun yang lalu, harus dipertimbangkan dalam mengevaluasi integritas manajemen.

F. Identifikasi Kondisi Khusus Dan Risiko Luar Biasa

Berbagai faktor yang perlu dipertimbangkan oleh auditor tentang kondisi khusus dan risiko luar biasa yang mungkin berdampak terhadap penerimaan perikatan audit dari calon klien dapat diketahui dengan cara:

1. mengidentifikasi pemakai laporan audit dan
2. mendapatkan informasi tentang stabilitas keuangan dan legal calon klien di masa depan
3. mengevaluasi kemungkinan dapat atau tidaknya laporan keuangan calon klien diaudit.

G. Mengidentifikasi Pemakai Laporan Audit

Bapepam, badan pengatur (*regulatory body*), bank dan lembaga keuangan lain, pemegang saham, dan pasar modal adalah pemakai utama laporan audit. Perusahaan publik yang sebagian kepemilikannya berada di tangan masyarakat melalui mekanisme pasar modal berbeda tuntutan atas jasa audit dibandingkan dengan perusahaan perorangan dan PT tertutup (suatu perseroan terbatas yang sahamnya dimiliki oleh kalangan tertentu). Perusahaan yang berada di bawah pengaturan badan pengatur juga berbeda tuntutan atas jasa audit dibandingkan dengan perusahaan yang bebas. Karena Bapepam dan badan pengatur menetapkan persyaratan pelaporan lebih dibandingkan perusahaan-perusahaan biasa, auditor harus mempertimbangkan tambahan persyaratan pelaporan yang dikenakan terhadap kliennya, karena tambahan persyaratan tersebut akan menuntut

tambahan kompetensi yang harus dimiliki oleh auditor, menambah biaya audit, dan meningkatkan tanggung jawab legal auditor.

H. Mendapatkan Informasi tentang Stabilitas Keuangan dan Legal Calon Klien Di Masa Depan

Di dalam mempertimbangkan penerimaan perikatan audit dari calon klien, auditor perlu mempertimbangkan faktor risiko luar biasa yang kemungkinan ada dalam perusahaan klien. Jika pada saat auditor mempertimbangkan penerimaan perikatan audit, auditor mendapatkan informasi bahwa klien sedang menghadapi tuntutan pengadilan, ada kemungkinan auditor akan terlibat dalam perkara pengadilan yang dihadapi oleh calon kliennya tersebut. Oleh karena itu, auditor dapat mempertimbangkan untuk menolak perikatan audit dari klien yang diperkirakan akan menghadapi tuntutan pengadilan dan auditor diperkirakan akan terlibat secara mendalam dengan perkara tersebut.

Auditor juga dapat mempertimbangkan untuk menolak perikatan audit, jika auditor mendapatkan informasi bahwa calon kliennya menghadapi kesulitan keuangan, seperti kesulitan yang dihadapi oleh calon klien dalam memenuhi kewajiban keuangannya, kebutuhan klien untuk menambah modal. Kesulitan keuangan yang dihadapi oleh calon klien dan dapat mendorong manajemen melakukan salah saji material dalam laporan keuangannya untuk menutupi masalah keuangan tersebut.

I. Mengevaluasi Kemungkinan Dapat atau Tidaknya Laporan Keuangan Calon Klien Diaudit

Kemungkinan laporan keuangan dapat diaudit perlu diselidiki oleh auditor sebelum auditor menerima perikatan audit atas laporan keuangan. Informasi tentang dapat atau tidaknya laporan keuangan calon klien diaudit dapat diketahui dari ketersediaan

catatan akuntansi penting (jurnal, buku besar, buku pembantu), ketersediaan dokumen pendukung transaksi yang dicatat dalam catatan akuntansi, memadainya pengendalian intern yang diterapkan dalam perusahaan calon klien, pembatasan-pembatasan yang akan dikenakan oleh calon klien kepada auditor dalam proses audit yang akan dilaksanakan.

J. Penentuan Kompetensi Auditor Untuk Melaksanakan Audit

Standar umum yang pertama berbunyi sebagai berikut:

"Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor."

Oleh karena itu, sebelum auditor menerima suatu perikatan audit, ia harus mempertimbangkan apakah ia dan anggota tim auditnya memiliki kompetensi memadai untuk menyelesaikan perikatan tersebut, sesuai dengan standar auditing yang ditetapkan oleh IAI. Umumnya pertimbangan tersebut dilakukan dengan mengidentifikasi anggota kunci tim audit dan mempertimbangkan perlunya mencari bantuan dari spesialis dalam pelaksanaan audit.

K. Mengidentifikasi Tim Audit

Tim audit terdiri dari:

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

Mempertimbangkan Kebutuhan Konsultasi dan Penggunaan Spesialis

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

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

Jika menurut pertimbangan auditor, ia akan menjumpai situasi yang memerlukan pengetahuan khusus, ia perlu melakukan konsultasi dengan spesialis. Spesialis adalah orang atau perusahaan yang memiliki keterampilan atau pengetahuan khusus dalam bidang tertentu selain akuntansi dan auditing. Contoh spesialis antara lain adalah: ahli geologi, penasihat hukum, penilai (appraiser), dan aktuaris. Auditor harus mengadakan pemilihan spesialis yang memiliki kompetensi dalam bidangnya, jika mungkin harus pihak yang bebas dari klien. Untuk dapat memilih spesialis, auditor harus memahami lebih dahulu usaha kliennya. Jumlah spesialis serta saat jasa spesialis tersebut diperlukan harus direncanakan dengan baik untuk mendapatkan kepastian mengenai ketersediaan jasa spesialis tersebut pada saat diperlukan.

Auditor dapat menghadapi dua kemungkinan keadaan berikut ini: (a) spesialis ditunjuk oleh klien atau badan berwenang dan auditor menggunakan hasil pekerjaan spesialis tersebut sebagai

salah satu dasar untuk menilai kewajaran asersi yang dicantumkan oleh klien dalam laporan keuangan auditan, (b) spesialis dipilih oleh auditor untuk menilai asersi tertentu yang dinyatakan oleh klien dalam laporan keuangan auditan. Dalam keadaan kedua, auditor harus memperoleh keyakinan mengenai persyaratan profesional dan reputasi spesialis melalui pengajuan pertanyaan atau prosedur lain. Auditor harus mempertimbangkan hal-hal berikut ini:

- 1) Sertifikat profesional, lisensi, atau pengakuan kompetensi dari spesialis dalam bidangnya.
- 2) b. Reputasi dan kedudukan spesialis di mata para rekan sejawat dan pihak lain yang mengenal kemampuan atau kinerjanya.
- 3) Hubungan, jika ada, antara spesialis dengan klien.

Umumnya, auditor harus mengusahakan untuk memperoleh spesialis yang independen dari klien. Pekerjaan spesialis yang tidak berkaitan dengan klien biasanya akan memberikan tingkat keyakinan lebih tinggi bagi auditor mengenai keandalan hasil kerja spesialis, karena objektivitas spesialis menjadi tinggi.

Di antara auditor, klien, dan spesialis harus memiliki kesamaan pengertian mengenai sifat pekerjaan yang harus dilakukan oleh spesialis. Sebaiknya, pengertian tersebut didokumentasikan dan harus meliputi hal-hal berikut:

- a. Tujuan dan lingkup pekerjaan spesialis.
- b. Pernyataan spesialis berkenaan dengan hubungannya, jika ada, dengan klien.
- c. Metode atau asumsi yang digunakan.
- d. Perbandingan antara metode atau asumsi yang harus digunakan sekarang dengan yang digunakan tahun lalu.
- e. Pemahaman spesialis mengenai penggunaan temuan spesialis oleh auditor sebagai pendukung dalam hubungannya dengan penyajian laporan keuangan.

- f. Bentuk dan isi laporan spesialis yang akan memungkinkan auditor melakukan evaluasi.

EVALUASI TERHADAP INDEPENDENSI AUDITOR

Standar umum yang kedua berbunyi sebagai berikut:

"Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor."

Di samping itu, Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik mengatur tentang independensi auditor dan stafnya sebagai berikut:

101 Independensi

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

102 Integritas dan Objektivitas

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

Oleh karena itu, sebelum auditor menerima suatu perikatan audit, ia harus memastikan bahwa setiap profesional yang menjadi anggota tim auditnya tidak terlibat atau memiliki kondisi yang menjadikan independensi tim auditnya diragukan oleh pihak yang mengetahui salah satu dari delapan golongan informasi tersebut di atas.

PENENTUAN KEMAMPUAN AUDITOR DALAM MENGGUNAKAN KEMAHIRAN PROFESIONALNYA DENGAN CERMAT DAN SEKSAMA

Standar umum yang ketiga berbunyi sebagai berikut:

"Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama."

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

Penentuan Waktu Perikatan

Umumnya waktu enam sampai dengan sembilan bulan merupakan jangka waktu yang memadai bagi auditor untuk merencanakan secara seksama pekerjaan audit, sehingga idealnya waktu perikatan audit sudah diterima oleh auditor enam sampai dengan sembilan bulan sebelum tahun buku klien. Perikatan auditor mendekati akhir tahun buku klien dapat menyebabkan auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit penting-seperti observasi terhadap penghitungan fisik sediaan-sehingga kemungkinan auditor tidak dapat memberikan pendapatan wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan auditan akhir

Pertimbangan Jadwal Pekerjaan Lapangan

Biasanya auditor menggolongkan jadwal pelaksanaan pekerjaan lapangan ke dalam dua kelompok berikut ini:

- 1) Pekerjaan interim (interim work) yang merupakan pekerjaan lapangan yang dilaksanakan oleh auditor tiga sampai empat bulan sebelum tanggal neraca.

- 2) Pekerjaan akhir tahun (year-end work) yang merupakan pekerjaan lapangan yang dilaksanakan oleh auditor beberapa minggu sebelum tanggal neraca sampai tiga bulan setelah tanggal neraca.

Pemanfaatan Personel Klien

Pemanfaatan personel klien akan berdampak besar terhadap penentuan jumlah staf dan jadwal audit, serta biaya audit. Pemanfaatan hasil pekerjaan auditor intern akan berdampak terhadap: (1) prosedur untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern, (2) pengujian pengendalian, dan (3) pengujian substantif. Personel klien juga dapat dimanfaatkan untuk berbagai perikatan berikut ini:

- a. Pembuatan daftar saldo akun buku besar (working trial balance).
- b. Rekonsiliasi akun kontrol (controlling account) dalam buku besar dengan akun buku pembantu (subsidiary ledger) yang bersangkutan.
- c. Pembuatan daftar umur piutang.
- d. Pembuatan daftar polis asuransi yang berlaku, piutang wesel, dan penambahan dan pengurangan aktiva tetap dalam tahun yang diaudit.

PEMBUATAN SURAT PERIKATAN AUDIT

Surat perikatan audit dibuat oleh auditor untuk kliennya yang berfungsi untuk mendokumentasikan dan menegaskan penerimaan auditor atas penunjukan oleh klien, tujuan dan lingkup audit, lingkup tanggung jawab yang dipikul oleh auditor bagi kliennya, kesepakatan tentang reproduksi laporan keuangan auditan, serta bentuk laporan yang akan diterbitkan oleh auditor. Baik auditor maupun kliennya berkepentingan terhadap surat perikatan audit, karena dalam surat tersebut berbagai kesepakatan penting tentang perikatan audit didokumentasikan, sehingga dapat

dicegah terjadinya kesalahpahaman yang mungkin timbul antara auditor dengan kliennya.

Isi Pokok Surat Perikatan Audit

Surat perikatan audit umumnya berisi:

1. Tujuan audit atas laporan keuangan.
2. Tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan.
3. Lingkup audit, termasuk penyebutan undang-undang, peraturan, pernyataan dari badan profesional yang harus dianut oleh auditor.
4. Bentuk laporan atau bentuk komunikasi lain yang akan digunakan oleh auditor untuk menyampaikan hasil perikatan.
5. Fakta bahwa audit memiliki keterbatasan bawaan bahwa kekeliruan dan kecurangan material tidak akan terdeteksi.
6. Pengaturan reproduksi laporan keuangan auditan.
7. Kesanggupan auditor untuk menyampaikan informasi tentang kelemahan signifikan dalam pengendalian intern yang ditemukan oleh auditor dalam auditnya.
8. Akses ke berbagai catatan, dokumentasi dan informasi lain yang diharuskan dalam kaitannya dengan audit.
9. Dasar yang digunakan oleh auditor untuk menghitung fee audit dan pengaturan penagihannya.

Di samping itu, auditor dapat pula memasukkan hal berikut ini dalam surat perikatan auditnya:

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

Jika relevan, butir-butir berikut ini dapat pula dimasukkan dalam surat perikatan audit:

- 1) Pengaturan tentang pengikutsertaan auditor lain dan atau tenaga ahli dalam beberapa aspek audit.
- 2) Pengaturan tentang pengikutsertaan auditor intern dan staf klien yang lain.
- 3) Pengaturan, jika ada, yang harus dibuat dengan auditor pendahulu, dalam hal audit tahun pertama. Pembatasan atas kewajiban auditor jika kemungkinan ini ada.
- 4) Suatu pengacuan ke perjanjian lebih lanjut antara auditor dengan kliennya.

Dalam audit yang berlangsung berulang kali, auditor dapat memutuskan untuk tidak mengirimkan surat perikatan audit baru setiap tahun. Namun, faktor-faktor berikut ini dapat menyebabkan auditor untuk memutuskan pengiriman surat perikatan audit baru:

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

A. Penerimaan Klien Baru

Pemahaman mengenai klien baru terbagi menjadi dua, yaitu:

1. Klien tersebut merupakan klien lama yang memperpanjang masa penugasan untuk kantor akuntan publik apabila disepakati antara kedua pihak
2. Klien yang betul-betul baru diperiksa oleh kantor akuntan publik tersebut

A.1 Melanjutkan klien lama

Akuntan dapat melakukan penelaahan kembali berdasarkan pada pengalamannya dalam menilai integritas manajemen. Auditor perlu menyelidiki apakah ada

kekeliruan, ketidakberesan, dan pelanggaran hukum yang ditemukan dalam audit sebelumnya.

Auditor juga dapat mengajukan pertanyaan kepada pihak ketiga untuk menilai integritas manajemen pada saat itu.

Akuntan publik mengevaluasi klien yang sudah ada setiap tahun untuk memutuskan apakah ada alasan untuk tidak melanjutkan audit atau tetap akan menerima penugasan, seperti :

A.1.1 Pertimbangan auditor tidak melanjutkan hubungan atau penugasan untuk klien lama:

1. Kelayakan ruang lingkup audit
2. Jenis pendapat yang diberikan
3. Jumlah honorarium
4. Klien kurang memiliki integritas sehingga tidak layak menjadi kliennya
5. Adanya tuntutan hukum kepada kantor akuntan publik atau pada klien

A.1.2 Mengidentifikasi kondisi khusus

Langkah yang dilakukan untuk mengidentifikasi kondisi khusus dan resiko yang tidak biasa:

1. Mengidentifikasi pemakai laporan keuangan auditan
2. Menentukan prospek stabilitas hukum dan keuangan klien
3. Mengevaluasi auditabilitas satuan usaha

A.1.3 Membangun pemahaman dengan klien

Auditor harus membangun pemahaman dengan klien tentang jasa yang akan dilaksanakan selama penugasan audit. Pemahaman tersebut akan mengurangi resiko terjadinya salah interpretasi kebutuhan pihak lain, baik auditor maupun klien.

Misalnya, pemahaman tersebut akan mengurangi resiko bahwa klien dapat secara tidak semestinya mempercayai auditor untuk melindungi entitas dari resiko bahwa klien dapat secara tidak semestinya mempercayai auditor untuk melindungi entitas dari resiko tertentu atau untuk melaksanakan fungsi tertentu yang merupakan tanggung jawab klien. Pemahaman tersebut harus mencakup :

- Tujuan penugasan
- Tanggung jawab auditor
- Batasan-batasan penugasan

Auditor harus mendokumentasikan pemahaman tersebut dalam kertas kerjanya, lebih baik dalam bentuk komunikasi tertulis dengan klien. Jika auditor yakin bahwa pemahaman dengan klien belum terbentuk, ia harus menolak untuk menerima atau menolak untuk melaksanakan penugasan.

Pemahaman dengan klien tentang audit atas laporan keuangan umumnya mencakup hal-hal berikut:

- a. Tujuan audit adalah untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan
- b. Manajemen bertanggung jawab untuk membangun dan mempertahankan pengendalian intern yang efektif terhadap pelaporan keuangan
- c. Manajemen bertanggung jawab untuk mengidentifikasi dan menjamin bahwa entitas mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku terhadap aktivitasnya.
- d. Manajemen bertanggung jawab untuk membuat semua catatan keuangan dan informasi yang berkaitan tersedia bagi auditor
- e. Pada akhir penugasan, manajemen akan menyediakan suatu surat bagi auditor yang menegaskan

representasi tertentu yang dibuat selama audit berlangsung.

- f. Auditor bertanggung jawab untuk melaksanakan audit berdasarkan standar auditing.
- g. Suatu audit mencakup pemerolehan pemahaman atas pengendalian intern yang cukup untuk merencanakan audit dan untuk menentukan sifat, saat dan luasnya prosedur audit yang harus dilaksanakan.

A.2 Klien Baru

Untuk Klien yang betul-betul baru diperiksa oleh kantor akuntan publik, maka yang harus dilakukan oleh Kantor akuntan publik sebelum menerima klien baru, akan :

- Menyelidiki perusahaan tersebut untuk memutuskan apakah klien itu dapat diterima
- Selama masih mungkin, harus mengevaluasi prospektif klien dalam lingkungan usaha
- Mengevaluasi stabilitas keuangan
- Mengevaluasi hubungan dengan kantor akuntan publik.

Cara yang digunakan auditor untuk mendapatkan informasi klien baru adalah dengan melakukan

- Komunikasi dengan Predecessor Auditor.
- Pengajuan pertanyaan kepada pihak ketiga lainnya (misalnya : pengacara, bankers, Kadin,
- Bapepam, orang lain dalam komunitas bisnis yang memiliki hubungan dengan calon klien)
- Mereview berita-berita yang dapat diperoleh dari majalah, surat kabar, dan media
- Elektronik

A.2.1 Untuk klien yang sebelumnya diaudit oleh kantor akuntan publik lain.

Beberapa penyebab klien berganti kantor akuntan publik antara lain:

1. Perusahaan merger
Dua perusahaan yang akuntan publiknya berbeda melakukan merger berakibat pada kantor akuntan Publik yang akan mengaudit mengambil keputusan akan meneruskan pada salah satu kantor akuntan Publik terdahulu atau bahkan menunjuk kantor akuntan Publik yang sama sekali baru.
2. KAP merger
Adanya merger dari dua kantor akuntan atau lebih dapat berakibat berpindahnya klien yang mereka miliki sebelumnya. Bisa terjadi karena merger kantor akuntan publik tersebut menjadi lebih besar dan klien tidak dapat mengimbangi keinginan kantor akuntan publik yang merger tersebut, maka klien dapat pindah ke kantor akuntan publik lain.
3. Ingin mengurangi audit fee
Klien merasa fee kantor akuntan publik lama terlalu tinggi dan memberatkan keuangan perusahaan
4. Memperluas jasa professional
Klien membutuhkan jasa profesional yang lebih luas dan tidak sekedar audit atas laporan keuangan saja, tetapi jasa profesi lainnya seperti konsultan pajak, dan konsultan manajemen.
5. Konflik/ketidakpuasan dari klien
Berpindahnya klien untuk menunjuk kantor akuntan publik yang baru bisa diakibatkan karena perusahaan tersebut tidak puas terhadap kantor akuntan publik lama. Penyebab ketidakpuasan klien :

- a. Klien mencari kantor akuntan publik yang kredibilitasnya tinggi untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangannya.
- b. Adanya tuntutan dari lembaga yang berwenang misalnya BAPEPAM, Dirjen Pajak, agar laporan keuangannya diaudit oleh kantor akuntan publik yang berlisensi dari lembaga tersebut.

Auditor pengganti diwajibkan untuk berhubungan dengan auditor sebelumnya. Inisiatif untuk mengadakan komunikasi adalah terletak di tangan auditor pengganti. Tujuan auditor pengganti mengadakan komunikasi adalah untuk membantu auditor pengganti dalam :

- 1) Merencanakan perikatan
- 2) Mengevaluasi apakah akan menerima penugasan itu. Dari komunikasi itu mungkin akan diperoleh informasi missalnya klien tidak memiliki integritas atau terjadi perselisihan mengenai prinsip akuntansi, honorarium dan prosedur audit.

Komunikasi antara auditor pengganti dan auditor pendahulu dapat berupa tertulis ataupun lisan. Baik auditor pendahulu maupun auditor pengganti harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh satu sama lain. Kewajiban ini tetap berlaku tanpa memperhatikan apakah auditor pengganti akan menerima perikatan atau tidak.

Bila terdapat lebih dari satu auditor yang mempertimbangkan untuk menerima penugasan, auditor pendahulu harus tidak menanggapi permintaan keterangan sampai auditor pengganti telah dipilih oleh calon klien dan telah menerima perikatan yang memerlukan evaluasi komunikasi dengan auditor pendahulu.

Auditor pendahulu adalah auditor yang:

- Telah melaporkan laporan keuangan auditan terkini atau telah mengadakan perikatan untuk melaksanakan namun belum menyelesaikan audit laporan keuangan
- Telah mengundurkan diri, bertahan untuk menunggu penunjukkan kembali atau telah diberitahu bahwa jabannya telah atau mungkin akan dihentikan

Auditor pengganti adalah auditor yang sedang mempertimbangkan untuk menerima perikatan untuk mengaudit laporan keuangan namun belum melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu dan dengan auditor yang telah menerima perikatan.

Auditor pengganti harus meminta izin dari calon klien untuk meminta keterangan dari auditor pendahulu sebelum menerima penugasan final.

Auditor pendahulu dilarang untuk mengungkapkan informai rahasia yang diperolehnya dalam menjalankan audit, kecuali memperoleh persetujuan khusus dari klien.

Oleh karena itu auditor pengganti harus meminta persetujuan klien agar mengizinkan auditor pendahulu untuk memberikan jawaban penuh atas permintaan keterangan dari auditor pengganti.

Apabila calon klien menolak memberikan izin kepada auditor pendahulu untuk memberika jawaban atau membatasi jawaban, maka auditor pengganri harus menyelidiki alasan-alasan dan mempertimbangkan pengaruh penolakan atau pembatasan tersebut dalam memutuskan penerimaan atau penolakan perikatan dari calon klien.

Hal-hal yang dimintakan keterangan kepada auditor pendahulu:

- a. Informasi yang kemungkinan berkaitan dengan integritas manajemen
- b. Ketidaksepakatan dengan manajemen mengenai penerapan prinsip akuntansi, prosedur audit atau soal-soal signifikan yang serupa.
- c. Komunikasi dengan komite audit atau pihak lain dengan kewenangan dan tanggung jawab setara tentang kecurangan, unsur pelanggaran hukum oleh klien dan masalah-masalah yang berkaitan dengan pengendalian intern
- d. Pemahaman auditor pendahulu tentang alasan penggantian auditor.
- e. Izin dari calon klien untuk melakukan review atas kertas kerja auditor pendahulu.

Review terhadap kertas kerja auditor pendahulu dapat berpengaruh terhadap sifat, saat dan luasnya prosedur auditor pengganti yang berkaitan dengan saldo awal dan konsistensi prinsip akuntansi.

Auditor pengganti harus memperoleh bukti kompeten yang cukup untuk:

- Memberikan basis memadai guna menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang menjadi obyek audit
- Memberikan dasar penilaian konsistensi penerapan prinsip akuntansi
- Menganalisis dampak saldo awal atas laporan keuangan.

Bukti audit yang diperoleh auditor pengganti mencakup:

1. Laporan keuangan auditan yang dilaporkan oleh auditor pendahulu dalam laporannya
2. Hasil permintaan keterangan auditor pendahulu
3. Hasil review yang dilakukan oleh auditor pengganti terhadap kertas kerja auditor pendahulu
4. Prosedur audit. Yang dilaksanakan terhadap transaksi tahun berjalan yang dapat memberikan bukti tentang saldo awal atau konsistensi.

Penemuan salah saji dalam laporan keuangan yang dilaporkan auditor pendahulu

Jika selama audit, auditor pengganti mengetahui informasi yang menyebabkan ia yakin bahwa laporan keuangan yang dilaporkan oleh auditor pendahulu mungkin memerlukan revisi, auditor pengganti harus meminta pada klien untuk menginformasikan situasi ini kepada auditor pendahulu, dan mengatur pertemuan tiga pihak untuk membahas informasi ini dan mencoba menyelesaikan masalah ini.

Jika klien menolak untuk memberitahukan kepada auditor pendahulu atau jika auditor pengganti tidak puas dengan penyelesaian masalah tersebut, auditor pengganti harus mengevaluasi :

- a. Kemungkinan implikasinya ke perikatan yang sedang berjalan
- b. Apakah menarik diri dari perikatan

Di samping itu auditor pengganti dapat melakukan konsultasi dengan penasihat hukumnya dalam menentukan langkah semestinya yang selanjutnya akan dilaksanakan.

B. TUGAS DAN TANGGUNG JAWAB AUDITOR

Tanggung jawab auditor terhadap pelaksanaan pemeriksaan di lakukan sesuai dengan norma profesi dan pelaporkannya temuannya, agar auditor memberikan opini audit yang dapat dipertanggungjawabkan. Laporan auditor adalah tahap akhir dari suatu proses audit. Opini audit pada dasarnya adalah kesimpulan atas pemeriksaan yang dilakukan atas laporan keuangan setelah melakukan prosedur audit yang semestinya. Hasil akhir dari auditan pemberian opini akuntan publik yang dalam penulisan selanjutnya di tulis opini akuntan. Pemberian opini harus di dukung oleh bukti audit kompeten yang cukup. Pemberian opinipun tergantung pada faktor independensi yang objektifitas dan tidak memihak (Jesika; Ramot dan Salmon, 2015).

Menurut SPA 700 tentang perumusan suatu opini dan pelaporan atas laporan keuangan berbunyi: “Tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan suatu opini atas laporan keuangan tersebut berdasarkan auditnya. Auditor melaksanakan auditnya berdasarkan Standar Perikatan Audit. Standar tersebut mengharuskan Auditor mematuhi etika serta merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan tersebut bebas dari kesalahan penyajian material.” Dalam SPAP seksi 300, bahwa tanggung jawab dalam kode etik adalah seperti tanggung jawab terhadap klien, tanggung jawab kepada rekan seprofesi, dan tanggung jawab praktik lain. Oleh karena itu, auditor harus menjaga kerahasiaan klien yang telah diauditnya dan tidak boleh dibicarakan kepada orang lain kecuali diminta oleh pengadilan atau OJK.

Auditor tidak hanya bertanggung jawab menjaga kerahasiaan kliennya. Sehingga dalam memenuhi tanggung jawabnya, auditor harus memperhatikan. Pertama auditor harus bersikap independen dalam menjalankan tugas karena tugas yang dilakukan oleh auditor yaitu tugas yang memegang kepercayaan masyarakat sehingga auditor dituntut untuk melakukan perkerjaannya dengan profesional. oleh karena itu, auditor tidak boleh memihak kepada siapapun dan auditor harus bersikap netral. kedua mempunyai keyakinan yang memadai (reasonable assurance) yaitu auditor bertanggungjawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan entitas terbebas dari salah saji material sehingga menghasilkan laporan auditor yang berisi tentang opini auditor atas laporan keuangan yang berdasarkan pada konsep pemerolehan keyakinan yang memadai. ketiga auditor melakukan pendeteksian error dan fraud yaitu auditor harus menggunakan kemahiran profesional dalam menjalankan tugas dengan cermat dan seksama sehingga memungkinkan

auditor memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji yang material. keempat auditor bertanggung jawab terhadap going concern. oleh karena itu, dalam kelangsungan hidup suatu entitas digunakan sebagai asumsi dalam pelaporan keuangan sepanjang tidak terbukti adanya informasi yang menunjukkan hal yang berlawanan (Suhayati dan Ari, 2015).

Auditor harus mendapatkan bukti audit yang memadai untuk mendukung semua asersi manajemen dalam laporan keuangan, hal ini dilakukan dengan mengakumulasi bukti-bukti untuk mendukung kombinasi yang tepat dari tujuan audit terkait transaksi dan tujuan audit terkait saldo. Untuk melakukan ini, auditor menjalankan sebuah proses audit yang merupakan sebuah metodologi yang sangat jelas untuk pengorganisasian sebuah audit untuk meyakinkan bahwa bukti yang dikumpulkan memadai dan tepat serta semua tujuan audit yang diperlukan telah dinyatakan dengan jelas dan terpenuhi. Jika klien merupakan perusahaan publik, auditor juga harus merencanakan untuk mencapai tujuan yang dikaitkan dengan efektivitas pengendalian internal terhadap pelaporan keuangan.

Dalam memenuhi tanggung jawab, auditor harus melalui beberapa fase sebagai berikut:

(Fase I) Merencanakan dan Merancang Sebuah Pendekatan Audit

Pertimbangan untuk memilih pendekatan untuk mengaudit:

1. Bukti memadai dalam jumlah yang cukup harus dikumpulkan untuk memenuhi tanggung jawab profesional dari auditor
 2. Biaya pengumpulan bahan bukti sebaiknya diminimalisir
- Aspek kunci pendekatan audit :
- a. Mendapatkan pemahaman atas entitas klien dan lingkungannya

- b. Memahami pengendalian internal dan menilai risiko pengendalian => auditor mengidentifikasi pengendalian internal dan mengevaluasi efektivitasnya
- c. Menilai risiko salah saji material dengan memahami industri dan strategi bisnis klien serta efektivitas dalam pengendalian internal

(Fase II) Melaksanakan Pengujian Pengendalian dan Pengujian Substantif Transaksi

Pengujian pengendalian adalah menguji efektivitas pengendalian. Tes substantif transaksi adalah auditor mengevaluasi catatan transaksi klien dengan melakukan verifikasi jumlah nominal transaksi. Demi tercapainya efisiensi seringkali kedua jenis pengujian tersebut dilakukan pada waktu yang sama.

(Fase III) Melakukan Prosedur Analitis dan Pengujian atas Rincian Saldo

Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan keterkaitan untuk menilai apakah saldo akun atau data lain disajikan secara wajar. Menguji rincian saldo merupakan prosedur khusus yang dimaksudkan untuk menguji salah saji nilai nominal saldo akun di laporan keuangan.

(Fase IV) Menyelesaikan Audit dan Menerbitkan Laporan Audit

Setelah auditor menyelesaikan seluruh prosedur untuk masing-masing tujuan audit dan laporan keuangan serta pengungkapan yang terkait, sangat penting untuk menggabungkan informasi yang didapatkan untuk mencapai kesimpulan menyeluruh mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Ketika audit telah diselesaikan, seorang akuntan publik harus menerbitkan laporan audit untuk menyertai laporan keuangan yang diterbitkan oleh klien.



PERENCANAAN AUDIT

Untuk setiap audit ada banyak cara auditor dapat mengumpulkan bukti untuk memenuhi tujuan audit secara keseluruhan, tetapi dua pertimbangan utama mempengaruhi pendekatan yang dipilih auditor sebagai berikut: Bukti audit yang cukup dan berkualitas tinggi harus dikumpulkan untuk memenuhi tanggung jawab profesional auditor, Biaya pengumpulan bukti harus seimbang dengan kualitas bukti.

Perhatian terhadap bukti yang cukup dan pengendalian biaya memerlukan perencanaan perikatan. Rencana tersebut harus menghasilkan pendekatan audit yang efektif dengan biaya yang wajar. Auditor melaksanakan prosedur untuk menilai risiko bahwa salah saji material dalam laporan keuangan mungkin ada. Hal ini memungkinkan auditor untuk memfokuskan upaya mereka pada area yang paling rentan terhadap salah saji material dan menghindari audit yang berlebihan pada area berisiko rendah (yaitu, untuk menghindari ketidakefisienan). Dua prosedur penilaian risiko yang penting untuk merencanakan dan merancang proses audit yang efisien dan efektif diperkenalkan di sini dan dibahas dalam bab-bab berikutnya.

Memahami Entitas dan Lingkungannya

Untuk menilai secara memadai risiko salah saji dalam laporan keuangan dan untuk menginterpretasikan informasi yang diperoleh selama audit, auditor harus memiliki pemahaman menyeluruh tentang bisnis klien dan lingkungan terkait, termasuk pengetahuan tentang insentif, strategi, dan proses manajemen . Auditor harus melakukan prosedur penilaian risiko, termasuk

prosedur analitis , untuk mengembangkan pemahaman tentang model bisnis klien dan membuat perbandingan dengan pesaing. Auditor harus memahami setiap persyaratan akuntansi yang unik dari industri klien. Misalnya, dalam audit perusahaan asuransi jiwa, auditor harus memahami cara menghitung cadangan kerugian.

Memahami Pengendalian Internal

Sebagai bagian dari pemahaman entitas, auditor memperoleh pemahaman tentang sistem pengendalian internal klien—baik pengendalian tingkat entitas (pengendalian tidak langsung) maupun pengendalian tingkat transaksi (pengendalian langsung). Seperti yang telah kita diskusikan sebelumnya dalam bab ini, pengendalian tingkat entitas menangani risiko pervasif. Ini berarti mereka memiliki dampak yang meresap pada tingkat laporan keuangan. Misalnya, jika area akuntansi klien kekurangan staf, ini dapat menyebabkan banyak kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan. Ketika auditor memahami pengendalian tingkat transaksi, mereka menilai risiko pada tingkat asersi dan berfokus pada proses yang memulai, mengesahkan, dan mencatat transaksi dalam siklus tertentu.

Salah satu keputusan penting yang dibuat dalam perencanaan audit adalah menilai materialitas. SA 320 menyatakan bahwa materialitas didasarkan pada kebutuhan informasi keuangan umum para pengguna sebagai suatu kelompok dan merupakan jumlah dimana kesalahan atau kelalaian dapat secara wajar mempengaruhi keputusan ekonomi para pengguna tersebut. Auditor menggunakan materialitas untuk menentukan sifat, saat, dan luas prosedur audit dan untuk mengevaluasi dampak salah saji terhadap laporan keuangan.

Perencanaan audit adalah pengembangan strategi menyeluruh pelaksanaan dan lingkup audit yang diharapkan disusun setelah Engagement Letter (surat perikatan) disetujui klien. Keberhasilan

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

1. Menurut Standar pekerjaan lapangan pertama Profesional Akuntan Publik (SPAP) mensyaratkan adanya perencanaan yang memadai yaitu:
"Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya." (IAI, 2001).
2. Menurut Sukrisno Agoes dalam bukunya "Auditing", menerangkan bahwa:
"Perencanaan dan supervise berlangsung terus menerus selama audit, auditor sebagai penanggung jawab akhir atas audit dapat mendelegasikan sebagian fungsi perencanaan dan supervise auditnya dalam kantor akuntannya (asisten)".
3. Menurut Standar Auditing 316 dalam Standar Profesional Akuntan Publik (Ikatan Akuntan Indonesia, 2001) mensyaratkan agar
"audit dirancang untuk memberikan keyakinan memadai atas pendeteksian salah saji yang material dalam laporan keuangan".
4. Menurut SA Seksi 326 (PSA No. 07), Paragraf Audit No. 20 menyatakan bahwa:
"Auditor pada hakikatnya harus dirumuskan dalam jangka waktu dan biaya yang wajar".

Elemen-elemen Perencanaan Audit

Ruang lingkup dari perencanaan audit bervariasi sesuai dengan besarnya dan kompleksitas permasalahan objek yang diperiksa dan pengetahuan mengenai jenis usaha objek yang diperiksa. Adapun elemen-elemen perencanaan audit menurut Arens (2021:175) adalah :

- a. Perencanaan Awal
- b. Memperoleh latar belakang informasi

- c. Memperoleh informasi tentang kewajiban sah/tentang undang-undang klien
- d. Melaksanakan prosedur menurut penelitian persiapan
- e. Materialitas yang diset dan auditor bisa mengambil risiko dan tidak bisa dipisahkan
- f. Memahami struktur pengawasan intern dan menilai risiko kendali
- g. Mengembangkan program audit dan rencana audit.

A. Perencanaan Audit Awal

Beberapa hal penting yang terdapat dalam perencanaan awal ini adalah mengenai keputusan menerima atau menolak klien baru maupun klien lama, mengidentifikasi alasan klien untuk diaudit, menentukan staf untuk penugasan dan membuat surat perikatan. Perencanaan awal itu terdiri dari hal-hal berikut ini :

1. Menyelidiki klien baru

Menyelidiki klien baru adalah hal yang penting bagi auditor sebelum mereka memutuskan untuk menerima atau menolak klien tersebut. Hal itu dilakukan dengan cara mengevaluasi prospek klien dalam lingkungan usaha, stabilitas keuangan dan hubungan klien dengan kantor akuntan terdahulu. Auditor pengganti diwajibkan untuk berhubungan dengan auditor sebelumnya dan harus mendapatkan izin dari klien sebelum komunikasi dilakukan.

2. Melanjutkan klien lama

Untuk melanjutkan klien lama juga harus di evaluasi untuk memutuskan apakah diterima atau tidak dapat dilanjutkan, penyebab tidak bisa dilanjutkannya pemeriksaan karena perselisihan sebelumnya, jika terjadi tuntutan hukum terhadap Kantor Akuntan Publik oleh klien.

3. Mengidentifikasi alasan klien untuk diaudit

Dua faktor utama yang mempengaruhi bahan bukti audit yang akan dikumpulkan adalah siapa pemakai laporan dan maksud

penggunaan laporan. Auditor mungkin akan mengumpulkan lebih banyak bahan bukti audit jika laporan digunakan secara luas.

4. Menentukan Staf untuk penugasan

Menentukan staf yang pantas untuk penugasan adalah penting untuk memenuhi standar auditing yang telah ditetapkan dan meningkatkan efisiensi audit. Pertimbangan yang mempengaruhi penyusunan staf adalah orang-orang yang disertai tugas harus akrab dengan bidang usaha klien.

5. Membuat surat perikatan

Tujuan dibuatnya surat perikatan adalah untuk mengurangi salah pengertian sehingga harus dibuat secara tertulis. Surat perikatan adalah kesepakatan antara KAP dengan klien, isi dari surat tersebut adalah menyatakan batasan dari penugasan, batas waktu, bantuan akan diberikan atau daftar rincian yang perlu disiapkan untuk auditor, serta honorarium.

B. Penentuan Materialitas

Materialitas merupakan dasar penerapan standar auditing, terutama standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Materialitas adalah besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi, yang dilihat dari keadaan yang melingkupinya, dapat mengakibatkan perubahan atas atau pengaruh terhadap pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut, karena adanya penghilangan atau salah saji itu.

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 resiko audit yang auditor bersedia menanggung nya.

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.

1. Pengertian Materialitas

Materialitas mendasari penerapan standar auditing, terutama yang berkaitan dengan penerapan standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan, serta tercermin dalam laporan auditor bentuk baku. Materialitas dan risiko sangat fundamental bagi perencanaan audit dan perancangan pendekatan audit. Risiko audit dan materialitas, bersama dengan hal-hal lain, perlu dipertimbangkan dalam menentukan sifat, saat, dan lingkup prosedur audit serta dalam mengevaluasi hasil prosedur.

2. Konsep Materialitas

Financial Accounting Standard Board (FASB) mendefinisikan materialitas sebagai :

"Besarnya suatu penghapusan atau salah saji informasi keuangan yang, dengan memperhitungkan situasinya, menyebabkan pertimbangan yang dilakukan oleh orang yang mengandalkan pada informasi tersebut akan berubah atau terpengaruh oleh penghapusan atau salah saji tersebut."

Definisi diatas mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan keadaan-keadaan yang berhubungan dengan satuan usaha (perusahaan klien), dan informasi yang diperlukan oleh mereka yang akan mengandalkan pada laporan keuangan yang telah diaudit. Karena tanggung jawab menentukan apakah laporan keuangan salah saji secara material, auditor harus, berdasarkan temuan salah saji yang material, menyampaikan hal itu kepada klien sehingga bisa dilakukan tindakan koreksi.

Konsep materialitas mengakui bahwa beberapa hal, baik secara individual atau keseluruha, adalah penting bagi kewajaran penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Sedangkan beberapa

hal lainnya adalah tidak penting. Auditor mengikuti lima langkah yang saling terkait erat dalam menerapkan materialitas.

Langkah-Langkah Dalam Menerapkan Materialitas

- Merencanakan luas pengujian

Langkah 1 : Menetapkan pertimbangan pendahuluan tentang materialitas

Langkah 2 : Mengalokasikan pertimbangan pendahuluan tentang materialitas segmen-segmen

- Mengevaluasi hasil-hasil

Langkah 3 : Mengestimasi total salah saji dalam segmen

Langkah 4 : Memperkirakan salah saji gabungan

Langkah 5 : Membandingkan salah saji gabungan dengan pertimbangan pendahuluan atau yang direvisi tentang materialitas

Laporan keuangan mengandung salah saji material apabila laporan keuangan tersebut mengandung salah saji yang dampaknya, secara individual atau keseluruhan, cukup signifikan sehingga dapat mengakibatkan laporan keuangan tidak disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Salah saji dapat terjadi sebagai akibat dari kekeliruan atau kecurangan.

Istilah kekeliruan berarti salah saji atau penghilangan yang tidak disengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan. Kekeliruan mencakup:

- a. Kesalahan dalam pengumpulan atau pengolahan data yang menjadi sumber penyusunan laporan keuangan.
- b. Estimasi akuntansi yang tidak masuk akal yang timbul dari kecerobohan atau salah tafsir fakta.
- c. Kekeliruan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian, atau pengungkapan.

Dalam laporan audit atas laporan keuangan, auditor tidak dapat memberikan jaminan (guarantee) bagi klien atau pemakai laporan keuangan yang lain, bahwa laporan keuangan auditan adalah akurat.

3. Pentingnya Konsep Materialitas Dalam Audit Atas Laporan Keuangan

Dalam audit atas laporan keuangan, auditor tidak dapat memberikan jaminan bagi klien atau pemakai laporan keuangan yang lain, bahwa laporan keuangan auditan adalah akurat karena auditor yang bersangkutan tidak memeriksa setiap transaksi yang terjadi dalam tahun yang diaudit dan tidak dapat menentukan apakah semua transaksi yang terjadi telah dicatat, diringkas, digolongkan, dan dikompilasi secara semestinya ke dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, dalam audit atas laporan keuangan, auditor memberikan keyakinan (assurance) sebagai berikut:

- a) Auditor dapat memberikan keyakinan bahwa jumlah-jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan beserta pengungkapannya telah dicatat, diringkas, digolongkan, dan dikompilasi.
- b) Auditor dapat memberikan keyakinan bahwa ia telah mengumpulkan bukti audit kompeten yang cukup sebagai dasar memadai untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan auditan.
- c) Auditor dapat memberikan keyakinan, dalam bentuk pendapat (atau memberikan informasi, dalam hal terdapat perkecualian), bahwa laporan keuangan sebagai keseluruhan disajikan secara wajar dan tidak terdapat salah saji material karena kekeliruan dan ketidakberesan.

Dengan demikian ada dua konsep yang mendasari keyakinan yang diberikan oleh auditor yaitu: konsep materialitas yang menunjukkan seberapa besar salah sajinya dan konsep risiko audit yang menunjukkan tingkat risiko kegagalan auditor untuk

mengubah pendapatnya atas laporan keuangan yang sebenarnya berisi salah saji material.

4. Menetapkan Pertimbangan Awal Materialitas

SAS 107 (AU 312) mengharuskan auditor memutuskan jumlah salah saji gabungan dalam laporan keuangan, yang akan mereka anggap material pada awal audit ketika sedang mengembangkan strategi audit secara keseluruhan. Keputusan tersebut disebut sebagai pertimbangan pendahuluan tentang materialitas. Karena, meskipun merupakan pendapat professional, hal itu mungkin saja berubah selama penugasan. Pertimbangan ini harus didokumentasikan dalam file audit.

Pertimbangan pendahuluan tentang materialitas adalah jumlah maksimum yang membuat auditor yakin bahwa laporan keuangan akan salah saji tetapi tidak mempengaruhi keputusan para pemakai yang bijaksana. Auditor menetapkan pertimbangan pendahuluan tentang materialitas untuk membantu merencanakan pengumpulan bukti yang tepat. Semakin rendah nilai uang pertimbangan pendahuluan ini, semakin banyak bukti audit yang dibutuhkan. Selama pelaksanaan audit, auditor sering kali mengubah pertimbangan pendahuluan tentang materialitas.

Beberapa faktor akan mempengaruhi pertimbangan pendahuluan auditor tentang materialitas untuk seperangkat laporan keuangan tertentu,

- a) Materialitas adalah konsep yang bersifat relatif ketimbang absolut. Salah saji material bagi suatu perusahaan belum tentu material juga bagi perusahaan lain.
- b) Dasar yang diperlukan untuk mengevaluasi materialitas Karena materialitas bersifat relative, diperlukan dasar untuk menentukan apakah salah saji itu material. Laba bersih sebelum pajak sering kali menjadi dasar utama untuk menentukan berapa jumlah material bagi

perusahaan yang berorientasi laba, karena jumlah ini dianggap sebagai item informasi yang penting bagi para pemakai.

c) Faktor-faktor kualitatif yang juga mempengaruhi materialitas, contoh :

- Jumlah karena ketidakberesan lebih penting daripada kekeliruan yang tidak disengaja karena ketidakberesan mencerminkan kejujuran dan keandalan dari pihak manajemen atau pihak yang terlibat.
- Kekeliruan yang kecil dianggap material jika berhubungan dengan kewajiban kontrak.
- Kekeliruan yang tidak material dapat menjadi material kalau mempengaruhi kecenderungan laba.

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

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

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

- 1) Materialitas pada Tingkat Laporan Keuangan

Auditor menggunakan dua cara dalam menerapkan materialitas. Pertama auditor menggunakan materialitas dalam perencanaan audit, kedua pada saat mengevaluasi bukti-bukti audit dalam pelaksanaan audit. Pada saat merencanakan audit, auditor perlu membuat estimasi materialitas karena terdapat hubungan yang terbalik antara jumlah dalam laporan keuangan yang dipandang material oleh

auditor dengan jumlah pekerjaan audit yang diperlukan untuk menyatakan kewajaran laporan keuangan. Jadi auditor harus mempertimbangkan dengan baik penaksiran materialitas pada tahap perencanaan audit. Jika auditor menentukan jumlah materialitas terlalu rendah, auditor akan mengkonsumsi waktu dan usaha yang sebenarnya tidak diperlukan. Sebaliknya jika auditor menentukan jumlah rupiah materialitas terlalu tinggi auditor akan mengabaikan salah saji yang signifikan sehingga ia memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang sebenarnya berisi salahsaji material.

Laporan mengandung salah saji material jika laporan tersebut berisi kekeliruan atau kecurangan yang dampaknya, secara individual atau secara gabungan. Dalam perencanaan audit, auditor harus menyadari bahwa terdapat lebih dari satu tingkat materialitas yang berkaitan dengan laporan keuangan tersebut. Kenyataannya setiap laporan keuangan dapat memiliki lebih dari satu materialitas.

2) Materialitas pada Tingkat Saldo Akun

Materialitas pada tingkat saldo akun adalah salah saji minimum yang mungkin terdapat dalam saldo akun yang dipandang sebagai salah saji material. Konsep materialitas pada tingkat saldo akun tidak boleh dicampur adukan dengan saldo akun material. Karena saldo akun material adalah besarnya saldo akun yang tercatat, sedangkan konsep materialitas berkaitan dengan jumlah salah saji yang dapat mempengaruhi keputusan pemakai informasi keuangan. Saldo suatu akun yang tercatat umumnya mencerminkan batas atas lebih saji dalam akun tersebut.

Dalam mempertimbangkan materialitas pada tingkat saldo akun, auditor harus mempertimbangkan hubungan antara materialitas tersebut dengan materialitas laporan keuangan. Pertimbangan ini mengarahkan auditor untuk merencanakan audit guna mendeteksi salah saji yang kemungkinan tidak material secara individual namun, jika digabungkan dengan salah saji dalam saldo akun yang lain, dapat material terhadap laporan keuangan secara keseluruhan.

- 3) **Alokasi Materialitas Laporan Keuangan ke Akun**
Bila pertimbangan awal auditor tentang materialitas laporan keuangan di klasifikasikan, penaksiran awal tentang materialitas untuk setiap akun dapat diperoleh dengan mengalokasikan materialitas laporan keuangan ke akun secara individual. Pengalokasian ini dapat dilakukan baik untuk akun neraca maupun akun laba-rugi. Namun, karena hampir semua salah saji laporan laba rugi mempengaruhi neraca dan karena akun neraca lebih sedikit banyak auditor melakukan alokasi atas dasar akun neraca.

Dalam melakukan alokasi, auditor harus mempertimbangkan kemungkinan terjadinya salah saji dalam akun tertentu dengan biaya yang harus dikeluarkan untuk memverifikasi akun tersebut.

5. Alokasi Pertimbangan Pendahuluan Tentang Materialitas Ke Segmen-Segmen

Alokasi pertimbangan pendahuluan tentang materialitas ke segmen-segmen perlu dilakukan karena auditor mengumpulkan bukti per segmen dan bukan untuk laporan keuangan secara keseluruhan. Berguna untuk membantu auditor dalam

memutuskan jumlah bahan bukti yang cukup untuk dikumpulkan dalam segmen tersebut, sehingga akan meminimalisasi biaya audit. Sebagian besar alokasi materialitas pada pos-pos neraca karena neraca memiliki lebih sedikit komponen. Kesulitan materialitas pada akun neraca :

- Anggapan bahwa akun tertentu lebih banyak kekeliruan daripada yang lain.
- Perlunya mempertimbangkan apakah kekeliruan tsb. lebih saji atau kurang saji.
- Biaya audit relatif dari prosedur audit yang mempengaruhi alokasi untuk tiap akun sulit diramalkan.

6. Estimasi Salah Saji Dengan Pertimbangan Awal

Ketika melaksanakan prosedur audit untuk setiap segmen audit, auditor membuat kertas kerja untuk mencatat semua salah saji yang ditemukan. Salah saji yang ditemukan dalam suatu akun dapat dibedakan menjadi 2 jenis:

1. Salah Saji yang Diketahui adalah salah saji dalam akun yang jumlahnya dapat ditentukan oleh auditor.
2. Salah Saji yang Mungkin.

Perhitungan proyeksi langsung estimasi salah saji :

Salah saji bersih dalam sampel/ Total Sampel x Total nilai populasi

C. Pengujian Audit

Pengujian Pengendalian

Auditor hanya diminta untuk melakukan pengujian pengendalian jika pengendalian tersebut sangat otomatis dan tidak ada jejak audit. Dalam kasus lain, jika risiko pengendalian untuk asersi tertentu dinilai pada tingkat sedang atau rendah, rencana audit akan mencakup pengujian pengendalian yang akan menilai desain dan efektivitas pengendalian tersebut. Meskipun untuk tahun pertama audit, seringkali memakan waktu lama untuk mendokumentasikan dan mengevaluasi sistem pengendalian dan

melakukan pengujian pengendalian, di tahun-tahun mendatang auditor sering menemukan bahwa dalam situasi di mana tidak ada perubahan signifikan dalam pengendalian internal. sistem, beberapa kontrol dapat diuji secara bergiliran; oleh karena itu, meningkatkan efisiensi audit. Ukuran sampel untuk pengujian pengendalian seringkali jauh lebih kecil daripada pengujian rincian transaksi.

Prosedur Substantif

Dalam menentukan prosedur substantif apa yang paling responsif terhadap risiko yang dinilai pada tingkat asersi, auditor dapat memutuskan untuk melakukan salah satu dari berikut ini:

- Tes detail saja
- Prosedur analitis substantif saja (kecuali jika terdapat risiko salah saji material yang signifikan)

D. Kertas Kerja Audit

Penyusunan jadwal pendukung yang tepat untuk mendokumentasikan akumulasi bukti audit, hasil yang ditemukan, dan kesimpulan yang dicapai merupakan bagian penting dari audit. Auditor harus mengenali keadaan yang mengharuskan perlunya suatu skedul dan rancangan skedul yang tepat untuk dimasukkan ke dalam arsip. Meskipun desain tergantung pada tujuan yang terlibat, kertas kerja harus memiliki karakteristik tertentu:

- Setiap kertas kerja harus diidentifikasi dengan benar dengan informasi seperti nama klien, periode yang dicakup, deskripsi isi, nama pembuat, tanggal persiapan, dan kode indeks. Dimana perangkat lunak kertas kerja otomatis digunakan, default dapat diatur dalam perangkat lunak, menyederhanakan proses ini.
- Kertas kerja harus diindeks dan dirujuk silang untuk membantu dalam pengorganisasian dan pengarsipan. Salah satu jenis pengindeksan menggunakan karakter alfabet.

Jadwal utama untuk kas akan diindeks sebagai A-1, kertas kerja pendukung individu untuk perincian tentang akun buku besar yang membentuk total kas pada laporan keuangan yang diindeks sebagai A-2 hingga A-4, dan seterusnya, sebagai pekerjaan tambahan kertas diperlukan.

- Kertas kerja yang telah diisi harus dengan jelas menunjukkan pekerjaan audit yang dilakukan. Hal ini dilakukan dengan tiga cara: dengan pernyataan tertulis dalam bentuk memorandum, dengan inisial atau nama di samping prosedur audit dalam program audit, dan dengan notasi langsung pada jadwal kertas kerja. Notasi pada kertas kerja dilakukan dengan menggunakan tanda centang atau simbol yang ditulis berdekatan dengan detail pada badan jadwal. Notasi ini harus dijelaskan dengan jelas di bagian bawah kertas kerja.
- Setiap kertas kerja harus mencakup informasi yang cukup untuk memenuhi tujuan yang dirancang. Jika auditor ingin menyiapkan kertas kerja dengan benar, auditor harus menyadari tujuannya. Misalnya, jika kertas kerja dirancang untuk mencantumkan detail dan menunjukkan verifikasi dukungan akun neraca, seperti asuransi dibayar di muka, detail pada kertas kerja harus disesuaikan dengan akun asuransi buku besar neraca saldo.
- Kesimpulan yang dicapai tentang segmen audit yang sedang dipertimbangkan harus dinyatakan dengan jelas.

E. Bukti Audit

Standar auditing yang berlaku umum (GAAS) mengharuskan auditor untuk memperoleh *bukti audit yang cukup dan tepat* untuk dapat menarik kesimpulan yang masuk akal yang menjadi dasar opini audit. Karena sifat bukti audit dan biaya untuk melakukan audit, kecil kemungkinannya auditor akan sepenuhnya yakin bahwa pendapat itu benar. Namun, auditor harus diyakinkan bahwa pendapatnya benar dengan tingkat keyakinan yang tinggi

(wajar). Dengan menggabungkan semua bukti dari keseluruhan audit, auditor dapat memutuskan kapan dia cukup dibujuk untuk menerbitkan laporan auditor. Faktor penentu **persuasif bukti** adalah kesesuaian (relevansi dan keandalan), kecukupan (bukti yang cukup), dan ketepatan waktu (mencakup periode yang sesuai).

Ketepatan mengacu pada kualitas bukti audit, yaitu sejauh mana bukti tersebut dapat dianggap relevan dan andal dalam menguji asersi atau pengendalian. Jika bukti dianggap sangat tepat, ini sangat membantu dalam meyakinkan auditor bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Perhatikan bahwa kesesuaian bukti hanya berkaitan dengan prosedur audit yang dipilih. Kualitas bukti audit ditentukan oleh relevansi dan keandalannya dalam memberikan dukungan untuk kesimpulan yang menjadi dasar opini auditor.

Relevansi Bukti adalah hubungan logis dengan desain prosedur audit dan asersi yang diuji. Dengan kata lain, apakah bukti yang dikumpulkan benar-benar mendukung pernyataan yang diuji. Misalnya, asumsikan auditor khawatir bahwa klien gagal menagih pelanggan untuk pengiriman (pernyataan kelengkapan). Jika auditor memilih sampel faktur penjualan dan menelusuri masing-masing ke dokumen pengiriman terkait, bukti tersebut *tidak relevan* untuk asersi kelengkapan karena bukti tersebut menguji terjadinya penjualan. Prosedur yang relevan adalah membandingkan sampel dokumen pengiriman dengan faktur penjualan terkait untuk menentukan apakah setiap pengiriman telah ditagih. Prosedur audit kedua relevan karena pengiriman barang merupakan kriteria normal yang digunakan untuk menentukan apakah penjualan telah terjadi dan seharusnya ditagih.

Relevansi bukti audit mengacu pada hubungannya dengan asersi yang diuji. Dengan kata lain, apakah bukti yang dikumpulkan benar-benar mendukung pernyataan yang diuji? Misalnya, jika

auditor menguji kelengkapan saldo utang usaha, mereka mencoba untuk menentukan apakah semua utang usaha telah dicatat dengan benar. Misalkan auditor memeriksa sampel saldo utang usaha dari buku besar dan memverifikasi bahwa itu benar utang klien. Sudahkah auditor mengumpulkan bukti tentang kelengkapan? Tidak, mereka tidak mempunyainya. Mereka telah mengumpulkan bukti untuk mendukung pernyataan keberadaan: bahwa hutang yang telah dicatat benar-benar ada. Untuk mengumpulkan bukti yang relevan untuk asersi kelengkapan, auditor harus menggunakan prosedur yang berbeda. Auditor dapat memeriksa file faktur klien yang belum dibayar dan menentukan apakah hutang telah dibuat dengan benar untuk setiap faktur yang belum dibayar. Prosedur ini akan memberikan bukti yang relevan, atau tepat, untuk mendukung asersi kelengkapan.

Keandalan Bukti *Keandalan* adalah sejauh mana bukti dapat dipercaya atau layak dipercaya. Keandalan dipengaruhi oleh sumber dan sifatnya serta keadaan spesifik yang mendasarinya, seperti pengendalian internal klien. Sementara pengecualian memang ada, secara umum, keandalan bukti audit meningkat ketika diperoleh (1) langsung oleh auditor, (2) dari sumber independen, (3) dari sumber yang memenuhi syarat, seperti firma hukum dan bank, atau (4) dari sumber yang konsisten atau beragam. Dalam hal bukti yang diperoleh dari klien, dianggap lebih andal (5) jika pengendalian internal klien efektif. Bukti audit yang (6) objektif lebih andal daripada bukti audit subjektif.

(1) Bukti yang Diperoleh Secara Langsung oleh Auditor Bukti yang diperoleh secara langsung oleh auditor melalui pengamatan, pelaksanaan kembali, dan inspeksi lebih andal daripada informasi yang diperoleh secara tidak langsung atau dengan inferensi. Sebagai contoh, jika auditor mencatat penambahan terbaru pada properti, pabrik, dan peralatan, mencatat nomor seri, dan menelusuri biaya historis dari faktur asli, bukti akan lebih andal

daripada jika auditor mengandalkan dokumen dan perhitungan yang disediakan oleh pengontrol klien.

(2) Independensi Sumber Bukti yang diperoleh dari sumber di luar entitas lebih andal daripada yang diperoleh dari dalam, dengan asumsi bahwa pihak eksternal berada jauh dari organisasi. Misalnya, bukti eksternal seperti komunikasi dari bank, pengacara, atau pelanggan umumnya dianggap lebih dapat diandalkan daripada jawaban yang diperoleh dengan bertanya kepada klien. Demikian pula, dokumen yang berasal dari luar organisasi klien dianggap lebih andal daripada dokumen yang berasal dari dalam perusahaan dan tidak pernah keluar dari organisasi klien. Contoh bukti eksternal adalah polis asuransi, sedangkan permintaan pembelian adalah bukti internal.

Kualifikasi Sumber Meskipun sumber informasi bersifat independen, bukti tidak akan dapat diandalkan kecuali jika individu yang menyediakannya memenuhi syarat untuk melakukannya. Oleh karena itu, komunikasi dari firma hukum dan konfirmasi bank biasanya lebih dapat diandalkan daripada konfirmasi dari individu yang tidak akrab dengan dunia bisnis. Juga, bukti yang diperoleh secara langsung oleh auditor mungkin tidak dapat diandalkan jika dia tidak memiliki kualifikasi untuk mengevaluasi bukti tersebut. Misalnya, pemeriksaan inventaris berlian oleh auditor yang tidak terlatih untuk membedakan antara berlian dan kaca tidak akan memberikan bukti yang andal tentang keberadaan berlian.

Konsistensi Dari Berbagai Sumber Sehubungan dengan suatu asersi tertentu, auditor dapat menggunakan berbagai sumber bukti. Pertimbangkan, misalnya, penilaian persediaan di Hillsburg Hardware. Auditor dapat menghitung perputaran persediaan, meninjau faktur pembelian baru-baru ini, berbicara dengan personel pengiriman, dan mengamati persediaan fisik di gudang. Jika personel pengiriman menyatakan bahwa tidak ada stok lama,

tetapi auditor mengamati inventaris lama (mungkin kotak produk yang berdebu atau kotor), maka auditor perlu menyelidiki lebih lanjut untuk mengklarifikasi ketidakkonsistenan tersebut. Bukti yang konsisten dengan semua sumber lebih dapat diandalkan daripada bukti yang tidak konsisten.

Efektivitas Kontrol Internal Klien Ketika kontrol internal klien efektif, bukti yang dihasilkan oleh klien lebih dapat diandalkan daripada ketika kontrol lemah. Misalnya, jika pengendalian internal atas penjualan dan penagihan efektif, auditor dapat memperoleh bukti yang lebih akurat dan lengkap dari faktur penjualan dan dokumen pengiriman daripada jika pengendalian tidak memadai. Ketika mempertimbangkan pengendalian internal, auditor juga mempertimbangkan kemungkinan penggantian manajemen dan dampak menyeluruh dari integritas manajemen.

Derajat Objektivitas Bukti objektif lebih dapat diandalkan daripada bukti yang membutuhkan pertimbangan yang cukup untuk menentukan apakah itu benar. Contoh bukti objektif termasuk konfirmasi piutang dan saldo bank, penghitungan fisik surat berharga dan kas, dan penambahan (pijakan) daftar utang usaha untuk menentukan apakah sama dengan saldo dalam buku besar. Contoh bukti subjektif termasuk komunikasi dari pengacara klien mengenai kemungkinan hasil tuntutan hukum yang belum terselesaikan terhadap klien, pengamatan keusangan persediaan selama pemeriksaan fisik, dan pertanyaan dari manajer kredit tentang kolektibilitas piutang tidak lancar. Dalam mengevaluasi keandalan bukti subjektif, kualifikasi orang yang memberikan bukti itu penting.

Kecukupan

Jumlah bukti yang diperoleh menentukan **kecukupannya**. Untuk beberapa tujuan audit, kuantitas diukur terutama oleh ukuran sampel yang dipilih auditor. Untuk prosedur audit tertentu, bukti yang diperoleh dari sampel 100 biasanya akan lebih memadai

daripada sampel 50. Untuk tujuan lain, kecukupan ditentukan terutama oleh jumlah dan kualitas prosedur yang dilakukan untuk memenuhi tujuan audit. Dalam kasus prosedur analitis, kecukupan ditentukan oleh tingkat presisi.

Beberapa faktor menentukan ukuran sampel yang tepat dalam audit. Dua yang paling penting adalah (1) ekspektasi auditor atas kesalahan dan (2) efektivitas pengendalian internal klien. Sebagai ilustrasi, asumsikan bahwa, selama audit Lau Computer Parts Inc., auditor menyimpulkan bahwa ada kemungkinan besar persediaan usang karena sifat industri klien. Auditor akan mengambil sampel lebih banyak item inventaris saat menguji keusangan dalam audit ini daripada dalam audit di mana kemungkinan keusangannya rendah. Demikian pula, jika auditor menyimpulkan bahwa klien memiliki pengendalian internal yang efektif daripada tidak efektif atas pencatatan properti, pabrik, dan peralatan, ukuran sampel yang lebih kecil dalam audit pembelian properti, pabrik, dan peralatan diperlukan. Hal itu karena jika pengendalian internal kuat, auditor dapat menyimpulkan bahwa data yang dihasilkan oleh sistem lebih andal daripada data yang dihasilkan oleh sistem dengan pengendalian internal yang lemah atau tidak efektif (artinya terdapat pengendalian terbatas yang dapat mendeteksi atau mencegah kesalahan).

Selain ukuran sampel, item individual yang diuji juga mempengaruhi kecukupan bukti. Sampel yang mengandung item populasi dengan nilai dolar yang besar, item dengan kemungkinan kesalahan yang tinggi, dan item yang mewakili populasi biasanya dianggap cukup.

Ketepatan waktu

Ketepatan **waktu** bukti audit dapat mengacu pada: (1) saat dikumpulkan atau (2) periode yang dicakup oleh audit. Bukti biasanya lebih persuasif untuk akun neraca jika diperoleh sedekat mungkin dengan tanggal neraca. Misalnya, penghitungan auditor

atas surat berharga pada tanggal neraca akan lebih persuasif daripada penghitungan dua bulan sebelumnya. Itu karena kesalahan mungkin telah terjadi dalam periode dua bulan dan auditor tidak akan menyadarinya. Untuk akun laporan laba rugi, karena saldo akhir mencerminkan transaksi kumulatif untuk tahun tersebut, buktinya lebih persuasif jika ada sampel dari seluruh periode yang diaudit daripada hanya sebagian dari periode tersebut. Misalnya, sampel acak transaksi penjualan sepanjang tahun akan lebih persuasif daripada sampel hanya dari enam bulan pertama.

Efek gabungan

Persuasif bukti dapat dievaluasi hanya setelah memper-
timbangkan kombinasi kecukupan, ketepatan, dan ketepatan waktu dalam konteks risiko salah saji material untuk tujuan audit sebelum memilih tipe atau tipe terbaik. Tujuan auditor adalah untuk memperoleh jumlah yang cukup, tepat waktu, bukti andal yang relevan dengan informasi yang diverifikasi, dan melakukannya dengan biaya yang wajar. Prosedur audit otomatis seringkali memungkinkan pengujian volume tinggi dengan biaya lebih rendah daripada pengujian manual.

Tabel	Hubungan Antara Keputusan Bukti dan Persuasif
Keputusan Bukti Audit	Kualitas Mempengaruhi Persuasif Bukti
Sifat prosedur audit	Kelayakan Relevansi Keandalan • Diperoleh langsung oleh auditor • Independensi sumber • Kualifikasi sumber • Konsistensi bukti

	• Efektivitas pengendalian internal • Objektivitas bukti
Tingkat Pengujian	Kecukupan • Ukuran sampel yang memadai • Pemilihan item populasi yang tepat
Ketepatan waktu	• Ketika prosedur dilakukan • Bagian dari periode yang diaudit

Bukti Audit hanya mencantumkan lima asersi

- Keberadaan atau kejadian
Aset atau kewajiban perusahaan ada pada tanggal tertentu, dan transaksi yang dicatat telah terjadi selama periode tertentu.
- Kelengkapan
Semua transaksi dan akun yang harus disajikan dalam laporan keuangan disertakan.
- Penilaian atau alokasi
Aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan, dan komponen beban telah dimasukkan dalam laporan keuangan pada jumlah yang sesuai.
- Hak dan kewajiban
Perusahaan memegang atau mengendalikan hak atas aset, dan kewajiban adalah kewajiban perusahaan pada tanggal tertentu.
- Penyajian dan pengungkapan
Komponen laporan keuangan diklasifikasikan, dijelaskan, dan diungkapkan dengan benar.

Sifat/Sumber Bukti	Contoh
Sumber independen	Auditor berkomunikasi langsung dengan bank klien mengenai keberadaan saldo rekening kas klien pada akhir tahun. Bank mengkonfirmasi saldo kas langsung dengan auditor. Ini lebih dapat diandalkan daripada hanya mengandalkan catatan internal klien yang terkait dengan saldo akun kasnya.
Kontrol internal yang efektif	Jika auditor menentukan bahwa kontrol atas sistem informasi akuntansi klien efektif, maka informasi yang dihasilkan dari sistem informasi akuntansi klien dianggap lebih andal daripada jika kontrol lemah.
Pengetahuan langsung oleh auditor	Auditor mengunjungi gudang klien untuk mengamati, secara langsung, penghitungan fisik inventaris klien untuk mendukung penegasan keberadaan inventaris. Ini lebih dapat diandalkan daripada auditor yang membaca laporan ringkasan penghitungan fisik atau mewawancarai personel klien tentang penghitungan fisik.
Dokumen original	Auditor meninjau judul asli untuk memverifikasi hak klien atas peralatan. Memeriksa judul asli lebih dapat diandalkan daripada memeriksa salinan karena salinan dapat diubah dan/atau dipalsukan.
Dokumentasi	Auditor membaca risalah rapat dewan direksi. Bukti terdokumentasi ini, baik tertulis maupun elektronik, lebih dapat diandalkan daripada mewawancarai salah satu anggota dewan tentang topik yang dibahas dalam rapat.

F. Sampel Audit

Pengambilan sampel merupakan bagian penting dari respons risiko auditor. Proses pengambilan sampel yang direncanakan, dilaksanakan, dan dilaksanakan dengan baik dapat memastikan bahwa pengujian audit efektif (dirancang secara memadai untuk mendeteksi defisiensi pengendalian atau salah saji dan memberikan bukti yang cukup dan tepat untuk membuat kesimpulan) dan efisien (pengujian tidak memerlukan upaya yang berlebihan jika tidak ada kekurangan. salah saji yang ada).

Setiap kali auditor memilih sampel dari suatu **populasi** (item yang membentuk kelas transaksi atau saldo akun), tujuannya adalah untuk mendapatkan sampel yang representatif. Sampel **representatif** adalah sampel yang ciri-cirinya kurang lebih sama dengan populasi secara keseluruhan. Artinya item yang dijadikan sampel sama dengan item yang tidak dijadikan sampel. Sebagai contoh, mari kita asumsikan bahwa pengendalian internal klien adalah bahwa setiap faktur penjualan didukung oleh dokumen pengiriman, tetapi prosedur tersebut tidak diikuti tepat 3 persen dari waktu. Jika auditor memilih sampel 100 faktur penjualan dan menemukan tiga dokumen pendukung pengiriman hilang, sampel tersebut sangat representatif (dari item dan tingkat kesalahan yang diharapkan). Jika dua atau empat pengecualian tersebut ditemukan dalam sampel, sampel tersebut cukup representatif. Jika tidak ada item yang hilang atau banyak item yang hilang ditemukan, sampelnya tidak representatif.

Dalam praktiknya, auditor tidak pernah tahu apakah sampel itu representatif, bahkan setelah semua pengujian selesai (satunya cara untuk mengetahui apakah sampel itu representatif adalah dengan mengaudit seluruh populasi). Namun, auditor dapat meningkatkan kemungkinan sampel menjadi representatif dengan berhati-hati dalam merancang proses sampel, memilih sampel, dan mengevaluasi hasil sampel. Tujuannya adalah untuk menghindari kesimpulan yang salah karena kesalahan sampling atau kesalahan

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

Risiko pengambilan sampel adalah risiko auditor mencapai kesimpulan yang salah karena sampel tidak mewakili populasi. Risiko pengambilan sampel adalah bagian inheren dari pengambilan sampel yang dihasilkan dari pengujian kurang dari seluruh populasi. Misalnya, asumsikan auditor memutuskan bahwa suatu pengendalian tidak efektif jika terdapat **tingkat pengecualian populasi sebesar 6 persen**. Asumsikan auditor menerima pengendalian sebagai efektif berdasarkan pengujian pengendalian dengan sampel 100 item yang memiliki dua pengecualian. Jika populasi benar-benar memiliki tingkat pengecualian 8 persen, auditor salah menerima populasi karena sampel tidak cukup representatif.

Auditor memiliki dua cara untuk mengendalikan risiko sampling:

1. Sesuaikan ukuran sampel.
2. Gunakan metode yang tepat untuk memilih item sampel dalam populasi.

Meningkatkan ukuran sampel mengurangi risiko pengambilan sampel, dan sebaliknya. Pada satu ekstrem, sampel dari semua item populasi memiliki risiko pengambilan sampel nol (yang, pada kenyataannya, bukan pengambilan sampel). Di sisi lain, sampel satu atau dua item memiliki risiko pengambilan sampel yang sangat tinggi.

Meskipun menggunakan metode pemilihan sampel yang tepat tidak menghilangkan atau bahkan mengurangi risiko pengambilan sampel, hal itu memungkinkan auditor untuk mengukur risiko yang terkait dengan ukuran sampel tertentu jika metode statistik pemilihan sampel digunakan.

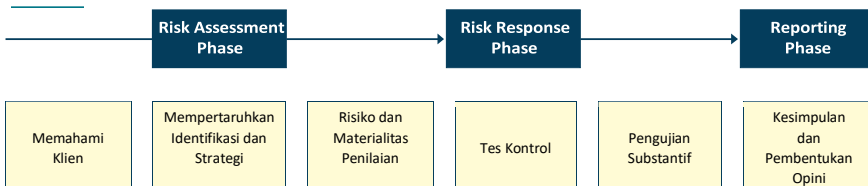
Risiko nonsampling adalah risiko bahwa auditor mencapai kesimpulan yang salah karena alasan apa pun yang tidak terkait dengan risiko pengambilan sampel. Dua penyebab umum risiko

nonsampling adalah (1) kegagalan auditor untuk mengenali atau menginterpretasikan pengecualian dan/atau (2) prosedur audit yang tidak tepat atau tidak efektif.

Seorang auditor mungkin gagal mengenali suatu pengecualian karena kebosanan, kelelahan, atau kurangnya pemahaman tentang apa itu pengecualian. Dalam contoh sebelumnya, asumsikan tiga dokumen pengiriman tidak dilampirkan ke faktur penjualan dalam sampel 100. Jika auditor menyimpulkan bahwa tidak ada pengecualian, itu adalah kesalahan nonsampling. Prosedur audit yang tidak efektif untuk mendeteksi pengecualian yang dimaksud adalah dengan memeriksa sampel dokumen pengiriman dan menentukan apakah masing-masing dilampirkan pada faktur penjualan daripada memeriksa sampel faktur penjualan untuk menentukan apakah dokumen pengiriman dilampirkan. Dalam hal ini, auditor telah melakukan pengujian ke arah yang salah dengan memulai dengan dokumen pengiriman alih-alih faktur penjualan. Pelatihan, instruksi, pengawasan, dan tinjauan yang tepat, dan desain prosedur audit yang cermat yang sesuai dengan asersi yang relevan adalah satu-satunya cara untuk mengendalikan risiko nonsampling.

PENILAIAN RISIKO AUDIT

Dalam proses audit ada 3 fase yang harus dilalui, fase tersebut sudah diurutkan sesuai dengan proses audit. Fase audit dimulai dari fase penilaian risiko, fase respon risiko dan fase pelaporan. Gambar berikut menunjukkan fase audit



1. Fase penilaian risiko melibatkan memperoleh pemahaman tentang klien, mengidentifikasi faktor-faktor yang dapat berdampak pada risiko salah saji material yang terjadi dalam laporan keuangan, melakukan penilaian risiko dan materialitas, dan mengembangkan strategi audit.
2. Fase respons risiko audit melibatkan kinerja pengujian pengendalian yang terperinci dan pengujian terperinci atas transaksi dan saldo akun, yang disebut pengujian substantif.
3. Fase pelaporan melibatkan evaluasi hasil pengujian terperinci berdasarkan pemahaman auditor tentang klien dan pembentukan opini atas penyajian wajar laporan keuangan klien.

A. Pengertian Risiko Audit

Dalam perencanaan audit, auditor harus mempertimbangkan risiko audit. Menurut SA Seksi 312 Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit, risiko audit adalah risiko yang terjadi dalam hal auditor, tanpa disadari, tidak memodifikasi pendapatnya

sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Semakin pasti auditor dalam menyatakan pendapatnya, semakin rendah risiko audit yang auditor bersedia untuk menanggungnya.

Auditor merumuskan suatu pendapat atas laporan keuangan sebagai keseluruhan atas dasar bukti yang diperoleh dari verifikasi asersi yang berkaitan dengan saldo akun secara individual atau golongan transaksi. Tujuannya adalah untuk membatasi risiko audit pada tingkat saldo akun sedemikian rupa sehingga pada akhir proses audit, risiko audit dalam menyatakan pendapat atas laporan keuangan sebagai keseluruhan akan berada pada tingkat yang rendah.

Risiko Audit Pada Tingkat Laporan Keuangan Dan Tingkat Saldo Akun

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

Risiko Audit Keseluruhan (Overall Audit Risk)

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

Risiko Audit Individual

Karena audit mencakup pemeriksaan terhadap akun-akun secara individual, risiko audit keseluruhan harus dialokasikan kepada

akun-akun yang berkaitan. Risiko audit individual perlu ditentukan untuk setiap akun karena akun tertentu seringkali sangat penting karena besar saldonya atau frekuensi transaksi perubahan.

Model Resiko Audit

$$PDR = AAR / (IR \times CR)$$

$$IR \times CR$$

PDR = Risiko penemuan yang direncanakan (Planned Detection Risk)

AAR = Risiko audit yang dapat diterima (Acceptable Audit Risk)

IR = Risiko bawaan (Inherent Risk)

CR = Risiko pengendalian (Control Risk)

- **Risiko penemuan yang direncanakan (Planned Detection Risk)**

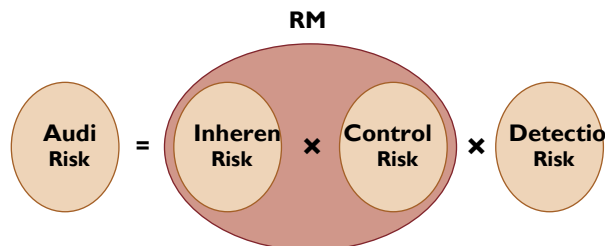
Yaitu bahwa bahan bukti yang dikumpulkan dalam segmen gagal menemukan salah saji yang melewati jumlah yang dapat ditoleransi, kalau salah saji semacam itu timbul.

- **Risiko Bawaan (Inherent Risk)**

Penetapan auditor akan kemungkinan adanya salah saji dalam segmen audit yang melewati batas toleransi, sebelum memperhitungkan faktor efektifitas pengendalian intern.

- **Risiko pengendalian (Control Risk)**

Yaitu ukuran penetapan auditor akan kemungkinan adanya kekeliruan (salah saji) dalam segmen audit yang melewati batas toleransi, yang tak terdeteksi atau tercegah oleh SPI klien.



- **Risiko audit yang dapat diterima (Acceptable Audit Risk)**

Yaitu ukuran ketersediaan auditor untuk menerima bahwa L/K salah saji secara material walaupun audit telah selesai dan pendapat WTP telah diberikan. Bersifat subyektif.

Mengubah risiko audit yang dapat diterima untuk risiko usaha

Faktor-faktor yang mempengaruhi risiko usaha sehingga akan mempengaruhi risiko audit yang dapat diterima :

1. Tingkat ketergantungan pemakai pada L/K
Jika pemakai memiliki ketergantungan yang besar pada L/K, maka risiko audit perlu diperkecil. Faktor yang menunjukkan tingkat ketergantungan :
 - Ukuran perusahaan klien
 - Distribusi kepemilikan
 - Jumlah dan sifat kewajiban perusahaan
2. Kemungkinan akan adanya kesulitan keuangan klien yang timbul setelah laporan audit diterbitkan.
Dalam hal ini, auditor akan diminta untuk mempertahankan kualitas audit yang dilaksanakannya, bahkan kemungkinan akan dituntut di pengadilan. Jika auditor merasa ada kemungkinan kegagalan finansial atau kerugian besar dan peningkatan risiko usaha, sebaiknya auditor menurunkan AAR
3. Evaluasi auditor atas integritas manajemen.
Jika integritas dipertanyakan maka AAR akan rendah. Jika integritas rendah, sering timbul konflik dengan pedagang saham, konsumen, dan aparat negara sehingga akan mempengaruhi anggapan pemakai atas kualitas audit dan dapat menyebabkan tuntutan
Menetapkan risiko audit yang dapat diterima.

- Menyelidiki kondisi klien, menilai faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat ketergantungan pemakai ekstern terhadap laporan, kemungkinan kegagalan keuangan setelah audit selesai, dan integritas manajemen.
- Auditor menetapkan tingkat risiko sementara yang bersifat subyektif bahwa L/K berisi salah saji material setelah audit selesai.
- Kemungkinan memperoleh informasi tambahan mengenai klien dan memodifikasi AAR.

B. Risiko Bawaan

- Model risiko audit mengandung risiko bawaan berarti auditor harus memprediksi dimanakah salah saji yang paling mungkin terjadi dan dimana yang kemungkinannya paling kecil. Informasi ini jumlah bahan bukti yang akan dikumpulkan dan bagaimana auditor mengalokasikannya pada segmen-segmen audit.
- Risiko bawaan dapat relatif rendah pada kasus tertentu dan cukup tinggi pada kasus lain.
- Faktor-faktor yang harus ditelaah dalam menetapkan risiko bawaan :

* Sifat bidang usaha klien	* Hubungan istimewa
* Integritas manajemen	* Transaksi tidak rutin
* Motivasi klien	* Pertimbangan yang diperlukan untuk mencatat
* Hasil audit sebelumnya	* Penugasan pertama atau penugasan ulang
* Saldo akun dan transaksi secara benar	
* Kerentanan terhadap kecurangan	* Unsur-unsur populasi

H. Pertimbangan Materialitas Dan Risiko Lainnya

Risiko Audit Untuk Segmen

- Risiko pengendalian (CR) dan risiko bawaan (IR) diterapkan secara spesifik untuk tiap siklus, akun, dan tujuan audit sehingga cenderung berbeda. Risiko pengendalian berbeda untuk tiap akun tergantung efektifitas pengendaliannya.
- AAR diterapkan auditor untuk keseluruhan audit, konstan untuk tiap siklus dan akun utama.
- CR dan IR bervariasi sehingga risiko penemuan dan bahan bukti audit yang diperlukan juga bervariasi, tergantung situasi secara spesifik.
- Menghubungkan Salah Saji Yang Dapat Ditoleransi dan Risiko Dengan Tujuan Audit yang Berhubungan Dengan Saldo. IR dan CR ditetapkan untuk setiap tujuan audit, tetapi tidak lazim untuk mengalokasikan materialitas pada tujuan audit karena lebih sulit.

Keterbatasan Pengukuran

1. Sulit mengukur komponen-komponen dalam model, sehingga auditor biasanya menggunakan ukuran kasar yang subyektif (rendah, sedang, tinggi).
2. Sulit mengukur jumlah bahan bukti yang diinginkan suatu risiko penemuan yang telah ditetapkan.

PDR dapat diturunkan dengan mengkombinasikan beberapa prosedur audit, dengan jenis bahan bukti yang berbeda untuk tujuan audit yang berbeda.

Tidak ada metode pengukuran yang akurat untuk menentukan pengukuran kuantitatif yang tepat mengenai kombinasi bahan bukti, tetapi secara subyektif untuk mengevaluasi kecukupan bahan bukti untuk memenuhi PDR butuh pertimbangan profesional.

Kertas kerja Perencanaan Bahan Bukti Pengujian Terinci Atas Saldo

- Menghubungkan pertimbangan yang mempengaruhi bahan bukti audit dengan bahan bukti yang tepat untuk dikumpulkan
- Kertas kerja perencanaan bahan bukti menunjukkan bahwa faktor-faktor lain harus dipertimbangkan sebelum membuat keputusan bahan bukti aktiva

Risiko : ukuran ketidakpastian dan materialitas : ukurannya dalam jumlah (magnitude) atau besar (size). Jika diterapkan secara bersama berarti pengukuran tingkat ketidakpastian dari suatu jumlah tertentu.

Mengevaluasi Hasil

Model risiko audit untuk mengevaluasi hasil audit sesuai SAS 47 :

$AcAR = IR \times CR \times AcDR$

$AcAR$ = Risiko audit yang dicapai (Achieved Audit Risk)
Yaitu satu ukuran risiko yang diambil audit bahwa satu akun dalam L/K secara material salah saji setelah auditor mengumpulkan bahan bukti audit.

IR = Risiko bawaan (Inherent Risk)
Yaitu faktor risiko bawaan yang telah direvisi selama audit.

CR = Risiko pengendalian (Control Risk)
Yaitu risiko pengendalian yang telah direvisi.

$AcDR$ = Risiko penemuan yang dicapai (Achieved Detection Risk)
Yaitu satu ukuran dari risiko bahwa bahan bukti audit untuk satu segmen tidak mendeteksi salah saji melebihi jumlah yang dapat ditoleransi, jika salah saji tersebut ada.

Auditor dapat mengurangi penemuan yang dicapai hanya dengan mengumpulkan bahan bukti.

Contoh : Jika risiko audit yang dapat dicapai (AcDR) 4%, berarti ada 4% risiko bahwa saldo akun persediaan mengandung salah saji lebih dari salah saji yang dapat ditoleransi.

Keadaan yang diinginkan jika $AcAR \leq AAR$

Merevisi Risiko dan Bahan Bukti

- Auditor harus berhati-hati dalam memutuskan bahwa berdasarkan bahan bukti yang telah dikumpulkan penetapan CR atau IR semula terlalu kecil atau AAR terlalu besar. Tindakan yang dapat diambil oleh auditor :
 1. Penetapan risiko harus direvisi.
 2. Auditor harus memperhitungkan efek perubahan ini terhadap jumlah bahan bukti yang disyaratkan, tanpa menggunakan model risiko audit.
- I. Hubungan Antara Materialitas, Risiko, Audit, Bukti Audit
Berbagai kemungkinan hubungan antara materialitas, bukti audit, dan risiko audit digambarkan sebagai berikut :
 1. Jika auditor mempertahankan risiko audit konstan dan tingkat materialitas dikurangi, auditor harus menambah jumlah bukti audit yang dikumpulkan.
 2. Jika auditor mempertahankan tingkat materialitas konstan dan mengurangi jumlah bukti audit yang dikumpulkan, risiko audit menjadi meningkat.
 3. Jika auditor menginginkan untuk mengurangi risiko audit, auditor dapat menempuh salah satu dari tiga cara berikut ini :
 - a. Menambah tingkat materialitas, sementara itu mempertahankan jumlah bukti audit yang dikumpulkan.
 - b. Menambah jumlah bukti audit yang dikumpulkan, sementara itu tingkat materialitas tetap dipertahankan.

- c. Menambah sedikit jumlah bukti audit yang dikumpulkan dan tingkat materialitas secara bersama-sama.

C. Pengendalian Internal

Sistem **pengendalian internal** terdiri dari kebijakan dan prosedur yang dirancang dan diterapkan oleh manajemen untuk memitigasi risiko dan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa entitas dapat mencapai tujuan dan sasaran. **Kebijakan** adalah pernyataan tentang apa yang harus, atau tidak, dilakukan dalam entitas untuk mempengaruhi pengendalian. Kebijakan dapat tertulis atau tersirat melalui tindakan dan keputusan.

Prosedur adalah tindakan untuk mengimplementasikan kebijakan. CAS 315 A.4 menyoroti bahwa prosedur dapat diamanatkan, melalui dokumentasi formal, atau dapat dihasilkan dari perilaku yang tidak diamanatkan tetapi agak dikondisikan oleh budaya entitas (budaya "terlalu banyak kepercayaan" yang dijelaskan dalam sketsa pembuka adalah contoh).

Manajemen merancang sistem pengendalian internal untuk mencapai empat tujuan umum berikut:

1. Strategis, sasaran tingkat tinggi yang mendukung misi entitas.
2. Keandalan pelaporan keuangan.
3. Efisiensi dan efektivitas operasi.
4. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan.

Manajemen dan auditor memiliki tanggung jawab yang berbeda untuk pengendalian internal atas pelaporan keuangan. Manajemen, bukan auditor, harus menetapkan dan memelihara pengendalian internal entitas. Juga, dalam kasus perusahaan publik, manajemen diharuskan untuk melaporkan kepada publik tentang efektivitas operasi pengendalian internal atas pelaporan keuangan.

Desain dan implementasi sistem pengendalian yang efektif atas pelaporan keuangan melibatkan pengendalian pada tiga tingkatan:

- Kesatuan
- Teknologi Informasi
- Proses bisnis

Kontrol tingkat entitas adalah kontrol yang memiliki efek pervasif pada pencapaian tujuan organisasi untuk pengendalian internal. Contoh pengendalian tingkat entitas mencakup struktur tata kelola organisasi secara keseluruhan, praktik perekrutannya, dan aktivitas pemantauan rutinnya.

Kontrol umum teknologi informasi adalah kontrol yang berhubungan dengan banyak sistem operasi, aplikasi, dan database yang mendukung operasi sistem informasi, dan membentuk dasar dari lingkungan kontrol teknologi informasi. Contoh kontrol umum teknologi informasi adalah kontrol akses sistem, kontrol manajemen perubahan, dan kontrol cadangan dan pemulihan.

Kontrol proses bisnis adalah kontrol yang tertanam dalam proses bisnis keuangan utama tertentu. Contoh proses keuangan bisnis utama adalah penggajian, pengeluaran operasional, pelaporan keuangan, dan pendapatan. Contoh pengendalian proses bisnis termasuk persetujuan faktur dan review laporan keuangan.

KOMPONEN COSO PENGENDALIAN INTERN

Sebuah sistem pengendalian internal seperti yang didefinisikan oleh CAS 315 mencakup lima komponen yang saling terkait:

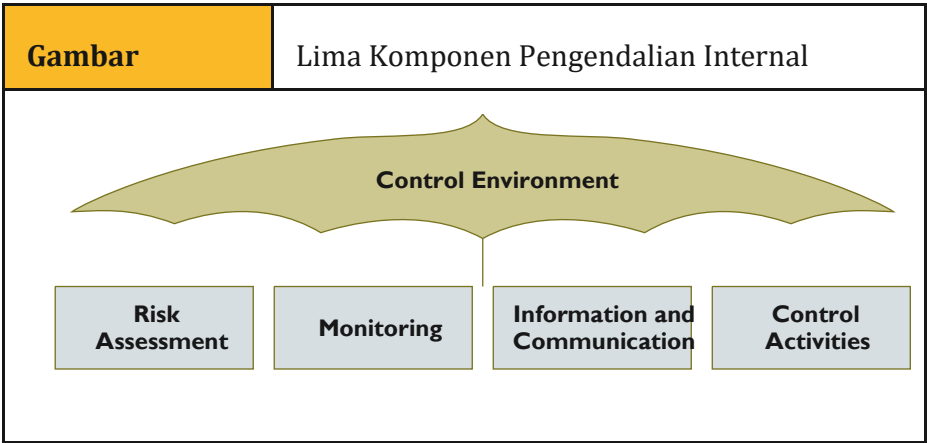
1. Kontrol lingkungan
2. Tugas beresiko
3. Pemantauan
4. Sistem informasi dan komunikasi

5. Aktivitas kontrol

Komponen-komponen ini, berdasarkan *Pengendalian Internal—Kerangka Kerja Terpadu COSO* , dirangkum dalam Gambar 8-2. Kerangka kerja ini berfungsi sebagai panduan yang berguna bagi manajemen dalam merancang sistem pengendaliannya dan bagi auditor dalam mengembangkan pemahaman mereka tentang sistem pengendalian internal entitas dan, pada akhirnya, dalam menilai efektivitas pengendalian dan menentukan risiko pengendalian.

Lingkungan Kontrol

Seperti yang ditunjukkan Lingkungan **pengendalian** adalah dasar dari pengendalian internal yang efektif. Ini membahas fungsi tata kelola dan manajemen, serta sikap, kesadaran, dan tindakan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen mengenai pengendalian internal dan kepentingannya. Kontrol pada tingkat ini umumnya bersifat pervasif. Meskipun mereka tidak akan secara langsung mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji material, mereka memberikan disiplin dan struktur untuk semua yang lain



Komponen	Deskripsi Komponen	Prinsip-prinsip Kontrol yang Efektif
Kontrol lingkungan	Serangkaian standar, proses, dan struktur yang memberikan dasar untuk pengendalian internal di seluruh entitas. Dewan direksi dan manajemen menetapkan nada keseluruhan mengenai pengendalian internal dan kepentingannya. Lingkungan pengendalian memiliki dampak yang meluas pada keseluruhan sistem pengendalian.	1. Menunjukkan komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etika. 2. Dewan direksi menunjukkan independensi dari manajemen dan menjalankan tanggung jawab pengawasan. 3. Manajemen, dengan pengawasan dewan, menetapkan struktur, wewenang, dan tanggung jawab. 4. Organisasi menunjukkan komitmen terhadap kompetensi. 5. Organisasi menetapkan dan menegakkan akuntabilitas.
Pemantauan risiko	Proses identifikasi dan analisis risiko yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku	6. Menentukan tujuan yang relevan dengan kejelasan yang cukup untuk memungkinkan identifikasi risiko 7. Mengidentifikasi dan menilai risiko 8. Mempertimbangkan potensi penipuan dalam menilai risiko 9. Mengidentifikasi dan menilai perubahan signifikan yang dapat berdampak pada pengendalian internal

Komponen	Deskripsi Komponen	Prinsip-prinsip Kontrol yang Efektif
Pemantauan	Aktivitas yang digunakan untuk memastikan apakah lima komponen pengendalian internal ada dan berfungsi.	10. Memilih, mengembangkan, dan melakukan evaluasi berkelanjutan dan terpisah 11. Mengevaluasi dan mengkomunikasikan kekurangan
Informasi dan Komunikasi	Informasi diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawab pengendalian internal. Komunikasi adalah proses berulang yang berkelanjutan untuk menyediakan, berbagi, dan memperoleh informasi yang diperlukan untuk merancang, menerapkan, dan melakukan pengendalian internal dan untuk menilai efektivitasnya.	12. Memperoleh atau menghasilkan informasi yang relevan dan berkualitas 13. Berkomunikasi secara internal 14. Berkomunikasi secara eksternal

Aktivitas Kontrol

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko dalam pencapaian tujuan entitas. Mereka adalah kontrol yang memastikan penerapan kebijakan yang tepat di semua komponen lain dari sistem pengendalian internal entitas, dan mereka termasuk kontrol tidak langsung dan langsung.

Aktivitas pengendalian dapat dilakukan secara manual atau otomatis. Efektivitas **kontrol manual** tergantung pada kompetensi orang yang melakukan kontrol dan kehati-hatian yang mereka lakukan saat melakukannya. Misalnya, ketika personel departemen kredit meninjau laporan pengecualian yang mengidentifikasi penjualan kredit melebihi batas kredit resmi pelanggan, auditor mungkin perlu mengevaluasi kemampuan orang tersebut untuk membuat penilaian dan menguji keakuratan laporan pengecualian. Ketika kontrol dibuat oleh komputer, mereka disebut **kontrol otomatis**. Kontrol ini dilakukan pada data dalam aplikasi TI dan memiliki pemeriksaan tertanam pada validitas data, akurasi, dan kelengkapan pemrosesan. Karena sifat pemrosesan komputer, kontrol otomatis, jika dirancang dengan benar, mengarah pada operasi kontrol yang konsisten.

Karena organisasi mengembangkan aktivitas pengendalian yang secara khusus dirancang untuk mengurangi risiko bagi organisasi tersebut, aktivitas pengendalian akan bervariasi antar organisasi. Namun, organisasi harus memiliki proses yang menetapkan kontrol untuk mengatasi setiap risiko yang terkait dengan asersi laporan keuangan yang relevan. Beberapa poin penting yang perlu dipertimbangkan ketika menentukan apakah semua risiko telah ditangani:

- Apakah semua proses bisnis, teknologi informasi, dan lokasi yang relevan di mana aktivitas pengendalian diperlukan (termasuk penyedia layanan yang dialihdayakan dan mitra bisnis lainnya) dipertimbangkan?
- Apakah aktivitas pengendalian yang terkait dengan integritas informasi yang dikirim dan diterima dari penyedia layanan outsourcing dipertimbangkan?
- Apakah kontrol yang dilakukan oleh penyedia layanan outsourcing memadai?

Identifikasi dan evaluasi auditor atas pengendalian dalam komponen aktivitas pengendalian difokuskan pada pengendalian

pemrosesan untuk proses bisnis tertentu, seperti pemrosesan penjualan atau penerimaan kas yang secara langsung menangani risiko terhadap integritas informasi (yaitu, kelengkapan, akurasi, dan validitas transaksi dan informasi lainnya) (CAS 315.A148). Kegiatan pengendalian harus merupakan kombinasi dari pengendalian preventif dan detektif.

Kontrol preventif dirancang untuk menghentikan kesalahan atau penipuan yang terjadi (misalnya, tinjauan supervisor atas entri jurnal/pesanan pembelian atau kontrol edit input otomatis). **Kontrol detektif** mengidentifikasi kesalahan atau ketidakberesan setelah terjadi sehingga tindakan korektif dapat diambil (misalnya, rekonsiliasi, validasi hasil). Kontrol dapat berupa kontrol input yang memastikan kelengkapan, akurasi, dan validitas data referensi yang digunakan dalam pemrosesan (misalnya, file harga induk), kontrol pemrosesan yang mencegah dan mendeteksi kesalahan saat transaksi sedang diproses, dan kontrol output yang berfokus pada mendeteksi kesalahan setelah pemrosesan (misalnya, rekonsiliasi dan kontrol ulasan). Secara umum, pengendalian preventif dianggap lebih efektif daripada pengendalian detektif.

Proses **bisnis** adalah sekumpulan aktivitas terstruktur yang dirancang untuk menghasilkan output tertentu. Proses bisnis individu, juga disebut *sistem aplikasi*, dapat memiliki berbagai jenis aktivitas kontrol. Contoh proses bisnis atau sistem aplikasi adalah sistem penjualan, yang memproses transaksi penjualan yang diprakarsai oleh media seperti internet, telepon, atau formulir pesanan pembelian yang diterima melalui pos. Sistem penjualan harus memiliki jangkauan dan variasi pengendalian detektif dan pencegahan, termasuk aktivitas pengendalian manual (seperti mengharuskan penjualan besar disetujui oleh manajer penjualan), aktivitas pengendalian berbantuan komputer (seperti meminta tinjauan manajer kredit atas pengecualian kredit). melaporkan sebelum merilis pesanan untuk diproses), atau aktivitas kontrol

yang sepenuhnya otomatis (seperti meminta sistem informasi menghitung pajak penjualan yang harus dibayar atas penjualan).

Aktivitas pengendalian khas dari proses bisnis, seperti yang diilustrasikan pada Gambar 8-4, akan mencakup hal-hal berikut:

1. Otorisasi dan persetujuan yang tepat
2. Dokumen dan catatan yang memadai
3. Kontrol fisik dan logis atas aset dan catatan
4. Pemisahan tugas yang memadai
5. Pemeriksaan independen atas kinerja, data yang direkam, dan hasil aktual

Otorisasi dan Persetujuan yang Benar Otorisasi menegaskan bahwa suatu transaksi adalah sah. Otorisasi mencakup lebih dari sekadar transaksi; itu juga termasuk otorisasi program baru dan perubahan program karena ini mempengaruhi cara transaksi diproses. Otorisasi biasanya merupakan persetujuan oleh tingkat manajemen yang lebih tinggi dengan verifikasi manual atau elektronik bahwa transaksi tersebut valid. Misalnya, penyelia menyetujui laporan pengeluaran setelah meninjau bahwa pengeluaran itu wajar dan sesuai dengan kebijakan. Contoh persetujuan otomatis adalah ketika harga satuan item pada faktur secara otomatis dibandingkan dengan biaya satuan pesanan pembelian untuk memastikannya berada dalam tingkat toleransi yang telah ditentukan sebelumnya. Faktur dalam tingkat toleransi secara otomatis disetujui, sedangkan yang di luar tingkat ditandai untuk penyelidikan tambahan.

Otorisasi dapat bersifat umum atau khusus. Dua contoh yang kami berikan di atas menggambarkan kebijakan **otorisasi umum** yang ditetapkan oleh manajemen yang memungkinkan bawahan atau proses otomatis untuk menyetujui semua transaksi dalam batas yang ditetapkan oleh kebijakan tersebut. Contoh lainnya adalah daftar harga tetap untuk penjualan produk, batas kredit

untuk pelanggan, dan titik pemesanan ulang tetap untuk melakukan akuisisi.

Otorisasi khusus berlaku untuk transaksi individu. Untuk transaksi tertentu, manajemen lebih memilih untuk mengotorisasi setiap transaksi. Contohnya adalah otorisasi dari transaksi penjualan oleh manajer penjualan untuk perusahaan mobil bekas. Karena setiap transaksi bersifat unik, manajer penjualan akan mengotorisasi persyaratan penjualan berdasarkan kasus per kasus

	Perangkat lunak komersial non-kompleks	Perangkat lunak komersial atau aplikasi TI berukuran sedang dan cukup rumit	Aplikasi TI yang besar atau kompleks (misalnya, sistem ERP)
Hal-hal yang terkait dengan tingkat otomatisasi dan penggunaan data			
• Tingkat pemrosesan N/A otomatis		T/A	Proses otomatis yang luas dan seringkali kompleks
• Bagaimana data dimasukkan (yaitu, input manual, pelanggan, atau vendor atau unggah file)		Sejumlah kecil input data atau antarmuka sederhana	Sejumlah besar input data atau antarmuka yang kompleks
• Volume dan kompleksitas Data volume rendah atau data sederhana dalam bentuk digital data yang dapat diverifikasi secara manual; Data tersedia secara lokal		Volume data rendah atau data sederhana	Volume data yang besar atau data yang kompleks; gudang data; penggunaan penyedia layanan TI internal atau eksternal

Hal-hal yang berkaitan dengan aplikasi IT dan infrastruktur IT

• Jenis aplikasi	Dibeli dengan sedikit atau tanpa penyesuaian	Aplikasi ERP lama atau sederhana yang dibeli atau sederhana dengan sedikit atau tanpa penyesuaian	Aplikasi yang dikembangkan khusus atau ERP yang lebih kompleks dengan penyesuaian yang signifikan
• Kompleksitas aplikasi TI dan infrastruktur TI yang mendasarinya	Laptop kecil sederhana atau solusi server berbasis klien	Mainframe yang matang dan stabil, server klien kecil atau sederhana, perangkat lunak sebagai cloud layanan	Mainframe yang kompleks, server klien yang besar atau kompleks, infrastruktur yang menghadap ke web sebagai cloud layanan
• Apakah ada hosting pihak ketiga atau outsourcing IT	Jika penyedia outsourcing, kompeten, matang, terbukti (misalnya, penyedia cloud)	Jika penyedia outsourcing, kompeten, matang, terbukti (misalnya, penyedia cloud)	Penyedia yang kompeten, matang, dan terbukti untuk aplikasi tertentu dan penyedia baru atau pemula untuk yang lain
• Apakah menggunakan teknologi baru	Tidak ada penggunaan teknologi yang muncul	Penggunaan terbatas dari teknologi baru	Penggunaan campuran teknologix yang muncul di seluruh platform

Hal-hal yang berkaitan dengan proses TI

• Personil TI	Beberapa personel dengan pengetahuan TI yang terbatas	Personil terbatas dengan keterampilan TI	Departemen TI yang berdedikasi, personel yang terampil,
---------------	---	--	---

• Kompleksitas keamanan di lingkungan TI termasuk risiko dunia maya	Elemen yang menghadap ke web eksternal	Terutama sederhana, keamanan berbasis peran	Akses dan keamanan yang kompleks
• Kompleksitas perubahan program	Perangkat lunak komersial tanpa kode sumber	Campuran beberapa tanpa kode sumber dan aplikasi dewasa dengan sejumlah kecil atau perubahan sederhana	Perubahan kompleks baru atau besar

D. Risiko Pengendalian

Untuk audit laporan keuangan, auditor perlu memahami pengendalian yang relevan dengan audit untuk mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji material. Menilai risiko pengendalian dan aktivitas terkaitnya sesuai dengan proses audit dengan memperkenalkan komponen pengendalian internal dan bagaimana komponen tersebut menjadi dasar pertimbangan auditor ketika memperoleh pemahaman tentang sistem pengendalian internal. Dalam bab ini, kita membahas alat yang digunakan auditor untuk mendokumentasikan pemahaman mereka tentang bagaimana pengendalian internal dirancang dan prosedur yang mereka lakukan untuk menentukan apakah pengendalian benar-benar diterapkan. Ini akan membantu auditor menilai risiko pengendalian dan akhirnya menentukan risiko salah saji material. Seperti yang digambarkan oleh cerita pembuka tentang GCC, defisiensi kontrol yang signifikan dalam komponen aktivitas kontrol—termasuk kontrol fisik yang buruk, pemisahan tugas yang tidak memadai, dan kurangnya persetujuan dan rekonsiliasi—dapat mengakibatkan salah saji material. Seperti yang akan kita bahas dalam bab ini, tanggung jawab auditor adalah mengidentifikasi defisiensi pengendalian tersebut untuk: (1) membuat penilaian

risiko pengendalian yang tepat dan (2) mengembangkan respons risiko yang sesuai.

Risiko pengendalian memberikan pandangan yang lebih dalam pada logika yang mendasari proses penilaian risiko pengendalian dalam konteks keseluruhan penilaian RMM (ingat risiko bawaan komponen lain dari RMM). Kita akan mulai dengan memahami dan mengevaluasi sistem pengendalian internal

Prosedur Penilaian Risiko

Selain memahami entitas dan lingkungan serta kerangka akuntansi yang berlaku, auditor melakukan prosedur penilaian risiko untuk memperoleh bukti tentang desain dan penerapan pengendalian yang relevan dengan audit. Biasanya pengendalian yang relevan dengan audit berhubungan dengan pelaporan keuangan. Namun, tidak semua pengendalian yang berhubungan dengan pelaporan keuangan relevan dengan audit.

Tujuan bagi auditor adalah untuk (1) memperoleh pemahaman tentang pengendalian internal dan (2) mengevaluasi komponen-komponen sistem pengendalian internal. Prosedur penilaian risiko penarikan kembali terdiri dari jenis prosedur berikut: inspeksi, penyelidikan personel entitas, observasi, dan kinerja ulang. Penting untuk dicatat bahwa penyelidikan saja tidak cukup untuk mengevaluasi pengendalian di setiap komponen sistem pengendalian internal. Jenis prosedur penilaian risiko yang dilakukan auditor dan informasi yang mereka kumpulkan untuk memahami dan mengevaluasi sistem pengendalian dijelaskan di bawah ini.

Memperbarui dan Mengevaluasi Pengalaman Auditor Sebelumnya Dengan Entitas

Kecuali untuk penugasan awal, auditor memulai audit dengan banyak informasi, yang dikembangkan pada tahun-tahun sebelumnya, tentang pengendalian internal klien. Hal ini sangat berguna untuk menentukan apakah pengendalian yang sebelumnya tidak beroperasi secara efektif telah diperbaiki.

Bertanya kepada Personil Klien Auditor harus meminta manajemen, supervisor, dan staf untuk menjelaskan tugas mereka. Pertanyaan yang cermat terhadap personel yang tepat membantu auditor mengevaluasi apakah karyawan memahami tugas mereka dan melakukan apa yang dijelaskan dalam dokumentasi pengendalian entitas.

dokumen dan catatan. Dengan memeriksa dokumen lengkap, catatan, dan file komputer, auditor dapat mengevaluasi apakah informasi yang dijelaskan dalam diagram alur dan narasi telah diterapkan.

Mengamati Aktivitas dan Operasi Entitas Ketika auditor mengamati personel klien yang melakukan aktivitas akuntansi dan pengendalian normal mereka, termasuk persiapan dokumen dan catatan mereka, hal itu akan meningkatkan pemahaman dan pengetahuan mereka bahwa pengendalian telah diterapkan. Ketika klien menggunakan sistem tanpa kertas, ini mungkin memerlukan menjalankan transaksi uji melalui sistem untuk memverifikasi pemahaman, atau bantuan audit komputer spesialis.

Melakukan Penelusuran Sistem Informasi Dalam bentuk yang paling sederhana, penelusuran **melibatkan** mengikuti transaksi dari asalnya melalui sistem informasi entitas, hingga dicatat dalam catatan keuangan dan menggunakan dokumen dan teknologi informasi yang sama dengan yang digunakan personel entitas. Pada setiap tahap aliran transaksi, auditor melakukan penyelidikan, mengamati aktivitas, dan memeriksa dokumen yang telah selesai.

Walk-through adalah jenis kinerja ulang yang dengan mudah menggabungkan pengamatan, inspeksi, dan penyelidikan untuk memastikan bahwa kontrol yang dirancang oleh manajemen telah diterapkan. Namun, walk-through bukanlah bukti yang cukup di mana auditor dapat menyimpulkan bahwa suatu pengendalian bekerja secara efektif (yang dicapai melalui pengujian

pengendalian—yang akan kita bahas nanti dalam bab ini). Selain sebagai cara yang efisien dan efektif untuk menilai desain dan implementasi pengendalian, penelusuran juga memberikan kesempatan untuk mengajukan pertanyaan menyelidik untuk menilai keterampilan dan kompetensi setiap orang dan untuk menentukan apakah dia telah diminta untuk mengesampingkan pengendalian (dan jika demikian, mengapa).

Memahami Pengendalian Umum TI Dalam hal pengendalian umum TI, tergantung pada kompleksitas lingkungan, auditor mewawancarai personel TI dan pengguna utama; memeriksa dokumentasi sistem seperti diagram alur, manual pengguna, permintaan perubahan program, dan hasil pengujian sistem; dan meninjau kuesioner terperinci yang diisi oleh staf TI. Dalam kebanyakan kasus, auditor harus menggunakan beberapa pendekatan ini dalam memahami pengendalian umum dan pengendalian aplikasi karena masing-masing menawarkan informasi yang berbeda. Misalnya, wawancara dengan chief information officer dan analisis sistem memberikan informasi yang berguna tentang pengoperasian seluruh fungsi TI, sejauh mana pengembangan perangkat lunak dan perubahan perangkat keras yang dilakukan pada perangkat lunak aplikasi akuntansi, dan tinjauan umum dari setiap perubahan yang direncanakan. Tinjauan permintaan perubahan program dan hasil pengujian sistem berguna untuk mengidentifikasi perubahan program dalam perangkat lunak aplikasi.

E. Respon Risiko

Kertas Kerja Strategi Audit Keseluruhan, respons risiko terdiri dari respons risiko secara keseluruhan dan respons risiko pada tingkat asersi. Respons risiko keseluruhan dirancang untuk mengatasi risiko salah saji material pada tingkat laporan keuangan secara keseluruhan. Risiko pervasif tersebut dapat mencakup

going concern, kelemahan signifikan dalam lingkungan pengendalian, pengendalian umum yang lemah, atau risiko penipuan yang tinggi. Tanggapan auditor terhadap risiko tersebut tidak fokus pada akun tertentu tetapi lebih fokus pada bagaimana menyesuaikan pelaksanaan audit, seperti penugasan dan pengawasan personel yang tepat, kebutuhan akan skeptisisme profesional, tingkat pembuktian yang diperlukan untuk penjelasan manajemen. /representasi, atau pengembangan prosedur audit untuk mengatasi risiko penipuan (termasuk prosedur yang tidak dapat diprediksi). Auditing memberikan contoh respons risiko keseluruhan auditor untuk sebuah perusahaan dengan risiko pelaporan keuangan yang meluas (manajemen dan kebijakan akuntansi yang agresif).



SIKLUS AUDIT

A. Siklus Kas dan Setara Kas

Kas adalah unsur yang paling penting. Hampir seluruh aktivitas perusahaan tidak dapat dipisahkan oleh kas. Menurut Arens *et al.* (2017: 737) kas adalah satu-satunya akun yang termasuk dalam beberapa siklus. Kas merupakan bagian dari setiap siklus kecuali siklus persediaan dan siklus pergudangan. Audit saldo kas merupakan bidang audit terakhir yang dipelajari karena bukti yang diakumulasikan untuk saldo kas sangat tergantung pada hasil pengujian di dalam siklus lain. Kas sangat penting karena memiliki potensi untuk terjadinya kecurangan dan juga karena terdapat kemungkinan kesalahan.

Kas didefinisikan sebagai alat pembayaran yang siap dan bebas dipergunakan untuk membiayai kegiatan umum perusahaan. Menurut PSAK No. 2 (IAI: 2009) Kas terdiri dari saldo kas (*cash on hand*) dan rekening giro. Setara kas (*cash equivalent*) adalah investasi yang sifatnya sangat likuid, berjangka pendek dan dengan cepat dapat dijadikan sebagai kas dalam jumlah tertentu tanpa menghadapi risiko perubahan nilai yang signifikan.

Contoh dari perkiraan-perkiraan yang biasa digolongkan sebagai kas dan setara kas antara lain:

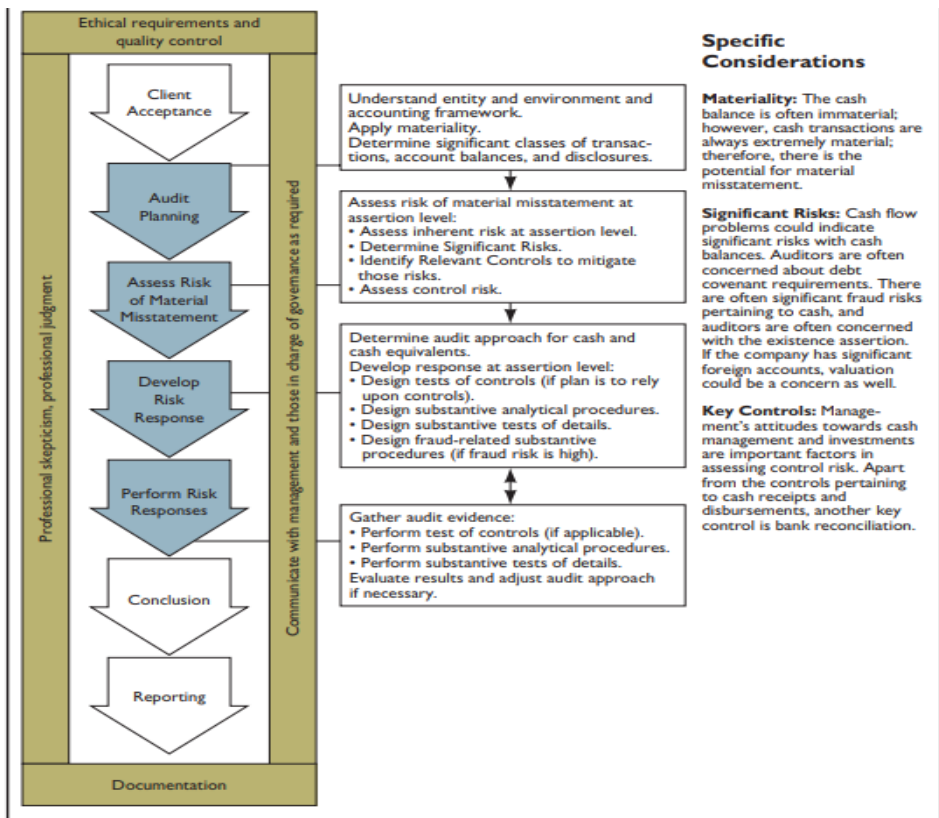
1. kas kecil (*petty cash*) baik dalam rupiah maupun mata uang asing
2. saldo rekening giro di bank untuk kemudian hasil pemeriksaan dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan.
3. bon sementara
4. bon-bon kas kecil yang belum *direimbursed*
5. *check* tunai yang akan didepositkan

1. Tujuan Audit Kas dan Setara Kas

Menurut Arens et al. (2017: 744) tujuan dari audit kas adalah untuk mengetahui :

- Kas di bank sebagaimana dinyatakan pada rekonsiliasi adalah benar dan sama dengan buku besar (detail tie-in)
- Kas di bank sebagaimana dinyatakan pada rekonsiliasi ada (existence)
- Kas yang ada di bank dicatat (completeness)
- Kas di bank sebagaimana dinyatakan pada rekonsiliasi adalah akurat (*accuracy*)
- Penerimaan kas dan transaksi pengeluaran kas dicatat pada periode yang tepat (*cut-off*)

2. Prosedur Audit atas Kas



Menurut Arens *et al.* (2017: 740-742) metodologi untuk mengaudit kas akhir tahun pada dasarnya sama dengan akun neraca lainnya, antara lain:

- a. Mengidentifikasi risiko pada bisnis klien yang memengaruhi kas Risiko pada bisnis klien sering kali timbul dari setara kas dan jenis investasi lainnya. Auditor harus memahami risiko dari kebijakan dan strategi investasi klien, serta kontrol manajemen yang memitigasi risiko-risiko ini.
- b. Menetapkan salah saji yang dapat diterima dan menilai risiko bawaan Karena kas merupakan aset lebih rentan terhadap pencurian daripada aset lain, ada risiko tinggi yang berhubungan erat dengan keberadaan, kelengkapan, dan akurasi. Tujuan-tujuan ini biasanya akan berfokus pada audit saldo kas.

- c. Menilai risiko kontrol (*control risk*)

Pengendalian internal atas saldo kas akhir tahun dalam akun kas umum dapat dibagi menjadi dua kategori:

- 1) Pengendalian atas siklus transaksi yang memengaruhi pencatatan penerimaan dan pengeluaran kas
- 2) Rekonsiliasi bank yang bersifat independen

Jika pengendalian yang memengaruhi transaksi kas terkait transaksi operasional dinilai efektif, maka risiko pengendalian akan berkurang. Seperti halnya pengujian audit untuk rekonsiliasi bank akhir tahun.

- d. Merancang dan melakukan uji pengendalian (*test of control*) dan pengujian substantif atas transaksi (*substantive test of transactions*)

Uji pengendalian merupakan suatu prosedur yang digunakan untuk menguji efektivitas dari pengendalian internal dalam rangka untuk mengurangi penilaian risiko pengendalian (*control risk*). Sedangkan uji substantif merupakan prosedur yang dirancang untuk menguji salah saji moneter (rupiah / dollar) yang secara langsung berpengaruh pada ketetapan saldo laporan

keuangan. Terdapat tiga jenis pengujian substantif , yaitu uji substantif atas transaksi, prosedur analitis dan uji terperinci saldo.

Secara umum, terdapat dua pengendalian atas kas, yaitu penerimaan dan pengeluaran kas. Auditor harus mengikuti beberapa proses berikut dalam melakukan uji pengendalian dan uji substantif atas transaksi untuk penerimaan kas berdasarkan tujuan audit terkait transaksi, yaitu:

- a. Menentukan pengendalian internal utama untuk setiap tujuan audit
- b. Merancang uji pengendalian untuk setiap pengendalian yang digunakan untuk mengurangi risiko pengendalian
- c. Merancang uji substantif atas transaksi untuk menguji salah saji material dari setiap tujuan audit
- e. Merancang dan melakukan prosedur analisis substantif

Auditor biasanya membandingkan saldo akhir pada rekonsiliasi bank, setoran dalam perjalanan (*deposits in transit*), cek yang beredar (*outstanding checks*), dan jenis rekonsiliasi lainnya dengan rekonsiliasiyang dilakukan pada tahun sebelumnya. Prosedur analisis substantif ini dapat digunakan untuk menemukan salah saji pada kas.

- f. Merancang uji terperinci saldo kas (*tests of details of cash balance*)

Terdapat tiga prosedur penting dalam melakukan uji terperinci atas saldo kas khususnya untuk kas di bank, yaitu:

- 1) Permintaan atas konfirmasi bank
- 2) Permintaan atas *cut off bank statement*
- 3) Pengujian rekonsiliasi bank

B. Siklus Penjualan

Siklus penjualan dan penagihan merupakan kategori siklus pendapatan dalam perusahaan dagang. Siklus pendapatan suatu perusahaan terdiri atas kegiatan pertukaran barang dan jasa dengan pelanggan yang berkaitan dengan penerimaan pendapatan dalam bentuk kas.

Pendapatan merupakan tolok ukur volume aktifitas, biasanya memiliki volume transaksi yang tinggi dimana total pendapatan sangat penting bagi laporan keuangan. Sehingga pendapatan sering digunakan dalam menentukan tingkat materialitas atas penugasan keseluruhan. Tuanakotta (2015) juga menyatakan bahwa siklus ini rentan akan terjadinya fraud. Karenanya aspek pengendalian internal memainkan peranan yang sangat penting, sehingga auditor harus memahami fungsi-fungsi bisnis.

Selain memahami fungsi-fungsi dalam siklus (sistem) yang berlaku pada perusahaan, auditor juga perlu mengenali dan mengidentifikasi pengklasifikasian akun berdasarkan jenis-jenis transaksinya. Serta perlu diingat bahwa masing-masing perusahaan memiliki karakteristik yang berbeda dimana perbedaan ini membawa pada konsekuensi fungsi-fungsi serta pengklasifikasian akun yang berbeda pula.

Tujuan Siklus Penjualan dan Penagihan

Tingginya tingkat terjadinya fraud dalam siklus pendapatan, seperti earning manipulation, terutama ketika laporan keuangan digunakan untuk memenuhi syarat kredit (Elder, Beasley, dan Arens, 2012), pengendalian internal merupakan penangkal utama untuk mengatasi fraud. Penting bagi auditor untuk memahami risiko pengendalian (control risk) dalam siklus penjualan dan penagihan piutang (Tuanakotta, 2015)

Tujuan audit dalam siklus ini adalah:

- a. Untuk mengetahui apakah terdapat pengendalian internal yang baik. Jika auditor meyakini bahwa terdapat pengendalian

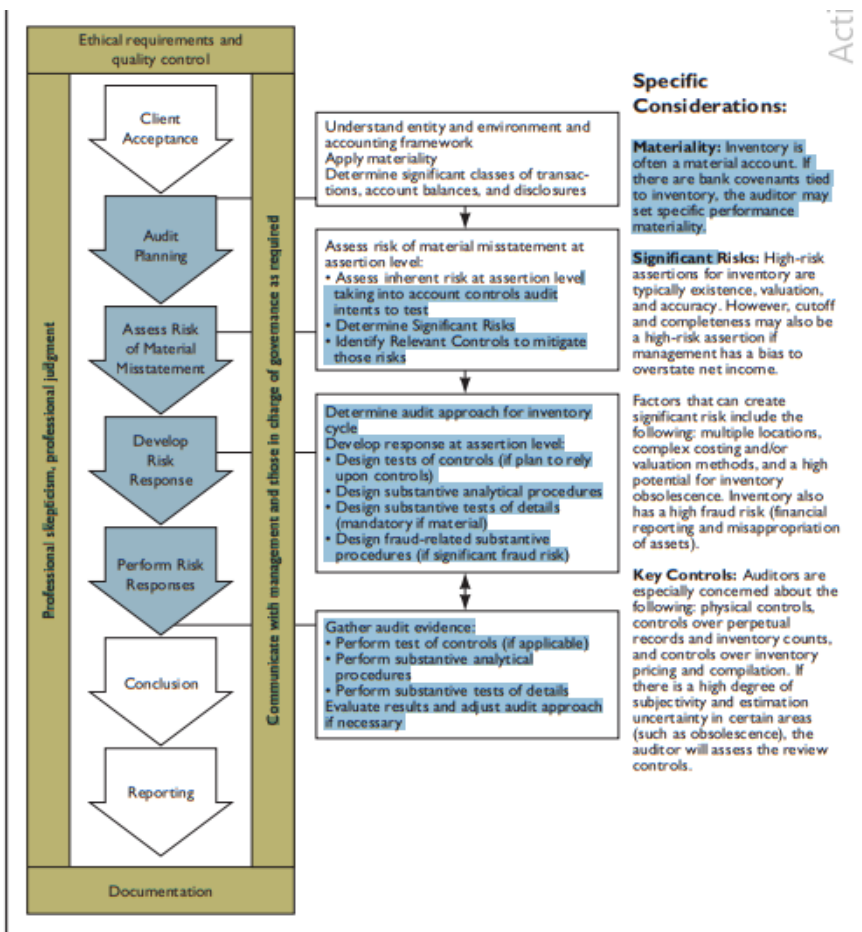
internal yang baik, maka luasnya pemeriksaan dalam pengujian substantif dapat dipersempit.

- b. Untuk memeriksa validitas (keabsahan) dan kebenaran (otentisitas) piutang dan penjualan, piutang dan penerimaan kas.

Validity artinya apakah penjualan, piutang, dan penerimaan kas benar-benar terjadi, serta keberadaan hak dan kewajibannya diakui oleh kedua belah pihak. Otentisitas artinya apakah penjualan, piutang, dan penerimaan kas, didukung oleh dokumendokumen yang otentik, seperti: order penjualan, delivery order yang telah ditandatangani oleh kedua belah pihak, dan atau faktur penjualan.

- c. Untuk memeriksa collectibility (kemungkinan tertagihnya) piutang dan cukup tidaknya allowance for bad debts (penyisihan piutang tak tertagih). Auditor perlu memeriksa cukup tidaknya allowance for bad debts, karena: Jika allowance yang dibuat terlalu besar, maka piutang yang disajikan akan menjadi understated, biaya penyisihan piutang menjadi overstated, sehingga laba rugi menjadi understated, dan begitu juga sebaliknya.
- d. Untuk mengetahui apakah ada kewajiban bersyarat yang timbul dari pendiskontoan wesel tagih. Jika perusahaan mendiskontokan wesel tagih ke bank sebelum tanggal jatuh tempo, maka pada tanggal neraca harus diungkapkan adanya contingent liability. Hal ini untuk menghindari risiko tidak tertagihnya piutang, sehingga perusahaan harus membayar pendiskontoan ini.
- e. Untuk memeriksa apakah penilaian dan pengalokasian, serta penyajian dan pengungkapan total penjualan, laba kotor, dan piutang telah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum.

Prosedur Audit Siklus Penjualan dan Penagihan



Prosedur penilaian risiko merupakan prosedur audit tahap pertama. Prosedur penilaian risiko dalam siklus ini utamanya berguna bagi auditor untuk memahami bagaimana pengendalian internal dan risiko kemungkinan salah saji material (Boynton dan Johnson, 2012 dan Tuanakotta, 2015) Pada akhir audit pertama, akan menemukan terjadinya error dan atau fraud (baik yang masih potensi, indikasi, atau pun telah/sedang terjadi).

Prosedur audit pertama dan prosedur audit tahap selanjutnya dalam tahap audit kedua, dilaksanakan audit pada tingkat asersi.

Temuan-temuan dalam tahap pertama dan kedua akan disimpulkan auditor dan fokus dampaknya terhadap laporan keuangan. Simpulan ini akan menjadi dasar bagi auditor untuk merumuskan opini auditnya.

a. Memahami bisnis (industri) dan bidang usaha klien.

Pengembangan strategi audit adalah berdasarkan pada risiko salah saji material (RSSM). Langkah pertama dalam menentukan RSSM adalah pentingnya memahami industri bisnis dan bidang usaha klien. Pemahaman mengenai hal ini penting, salah satunya adalah untuk melakukan prosedur analitis

1. Memperkirakan total penjualan klien dengan memahami kapasitas, pasar, dan klien.
2. Memperkirakan laba kotor dengan memahami pangsa pasar klien dan keuntungan kompetitif di pasar.
3. Memperkirakan piutang bersih berdasarkan pemahaman atas periode pengumpulan piutang rata-rata pada perusahaan klien maupun pada bidang usaha lain.
4. Mengetahui potensi, indikasi, atau kasus terkait fraud pada jenis industri perdagangan, trend perekonomian, atau teknologi informasi dan pengolahan data.

b. Inherent Risk

Untuk menetapkan risiko bawaan (inherent risk), auditor perlu mempertimbangkan faktor-faktor yang memengaruhi asersi-aseri dalam siklus, termasuk faktor-faktor yang memotivasi manajemen untuk melakukan salah saji.

1. Kecenderungan untuk melaporkan pendapatan lebih tinggi untuk mengejar profitabilitas yang telah direncanakan, misalnya dengan membuat transaksi penjualan fiktif atau melanggar cut off (pisah batas).
2. Kepentingan untuk memenuhi perjanjian kredit, mendorong manajemen untuk melakukan overstated atas kas dan piutang bruto dan atau understated pada cadangan kerugian piutang, sehingga laporan menunjukkan tingkat modal kerja tinggi.

3. Volume transaksi dalam siklus biasanya relatif tinggi, sehingga kemungkinan terjadinya kesalahan juga cukup tinggi (material).
 4. Transaksi penerimaan kas yang menghasilkan aktiva liquid menjadikannya rawan akan penyelewengan.
 5. Transaksi penyesuaian penjualan bisa digunakan untuk menutupi pencurian atau penggelapan penerimaan kas dari debitur, dengan cara menaikkan jumlah potongan, mencatat retur fiktif, atau melakukan write off sebagai piutang tak tertagih.
 6. Pemberlakuan kebijakan akuntansi yang mendua
- c. Risiko Prosedur Analitis
- Langkah yang perlu diambil oleh auditor dalam Mengendalikan risiko prosedur analitis tentang total pendapatan, yaitu: kapasitas klien dalam volume produksi dan pangsa pasar. Selain itu adalah menilai periode pengumpulan piutang rata-rata klien, dan membandingkannya dengan rata-rata pada bidang usaha sejenis. Melalui perbandingan dan pemahaman pada industri dan bidang usaha, auditor akan menilai rasionalitas angka yang tersaji dalam laporan keuangan.
- Prosedur analitis yang perlu dilakukan dalam siklus ini adalah: perputaran piutang, trend perkembangan laba kotor dibandingkan dengan trend dalam industri sejenis, taksiran piutang usaha melalui pengetahuan tentang volume, harga, dan periode pengumpulan piutang masa lalu, perbandingan piutang usaha (realisasi vs anggaran), biaya kerugian piutang dibanding penjualan kredit bersih atau piutang tak tertagih sesungguhnya.
- d. Memahami dan Menilai Risiko Pengendalian Internal
- Proses memahami dan mengevaluasi internal control (IC) 2 atas piutang dan penjualan, piutang dan penerimaan kas adalah ditujukan untuk memberikan simpulan apakah internal control telah berjalan efektif atau tidak. Untuk mempelajari internal control, auditor dapat melakukan tanya jawab dengan

menggunakan ICQ (Internal Control Questionnaires), menggambarinya dalam flow chart, atau juga dengan penjelasan naratif.

e. Determine Extend of Testing Control

Berdasarkan hasil jawaban dari ICQ, flow chart, dan penjelasan naratif, auditor dapat melakukan evaluasi dan penarikan simpulan, apakah internal control (IC) perusahaan baik, sedang, atau lemah. Jika hasil simpulan baik atau sedang, auditor bisa melakukan compliance test untuk membuktikan apakah IC berjalan efektif atau tidak.

Jika IC lemah, auditor tidak perlu melakukan compliance test, tetapi langsung melakukan substantive test yang diperluas. Jika auditor menyimpulkan bahwa IC berjalan efektif, maka luasnya pengujian kewajaran saldo piutang dan penjualan pada periode berjalan bisa dipersempit.

Jika IC dinilai berjalan efektif, maka kemungkinan terjadinya salah saji atas saldo terkait adalah rendah. Dan jika terdapat kesalahan akan bisa segera ditemukan. Bila terjadi persoalan defisiensi dalam pengendalian internalnya, auditor bisa menyiapkan prosedur-prosedur audit plus atau melakukan pengunduran diri.

f. Substantive Test

Dalam melakukan uji substantif, auditor biasanya menggunakan prosedur audit yang sesuai dengan kecukupan pengendalian dan hasil uji pengendalian, yang tentunya harus menjawab tujuan audit atas siklus. Untuk melakukan pengujian substantif, yaitu memeriksa kewajaran saldo piutang dan penjualan, beberapa hal yang perlu dilakukan oleh auditor adalah:

1. Menyiapkan top schedule dan supporting schedule penjualan dan piutang. Auditor dapat meminta rincian-rincian piutang usaha dan piutang lain-lain, PBC (Prepared by client). Ingat, bahwa laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen.

2. Melakukan analisis umur piutang usaha (aging schedule piutang) dan penagihan sesudah tanggal neraca (subsequent collection). Perlu dijelaskan pada klien bahwa subsequent collection haruslah penagihan pada tanggal neraca, yaitu bukan dari penjualan setelah tanggal neraca.
3. Pemeriksaan mathematical accuracy dan check individual balances ke sub ledger lalu totalnya ke general ledger. Auditor harus melakukan cek penjumlahan (footing dan cross footing) dan rincian atas saldo harus dicocokkan dengan sub ledger piutang usaha, lalu total dari masing-masing rincian dicocokkan dengan general ledger.
4. Tes check umur piutang usaha dari beberapa customer ke sub ledger piutang usaha dan sales invoice. Pengecekan umur piutang adalah hal yang penting, untuk melihat besarnya penyisihan piutang tak tertagih. Semakin tua umur piutang, semakin rendah tingkat tertagihnya. Periksalah sub ledger piutang dan faktur penjualan, periksalah tanggal pada sub ledger, apakah umur piutang sesuai dengan jangka waktu antara tanggal faktur dengan tanggal neraca. Selain itu perhatikan term of credit, yang biasanya dalam faktur.
5. Kirimkan konfirmasi piutang usaha.
6. Periksa subsequent collection
7. Periksa apakah ada pendiskontoan wesel tagih
8. Periksa dasar penentuan allowance for bad debts dan kecukupannya, dalam artian tidak terlalu besar atau kecil, jika allowance terlalu besar, maka laba akan menjadi understated dan sebaliknya. Auditor perlu mempelajari dasar penentuan allowance yang digunakan klien.
9. Test sales - cut off, untuk meyakinkan auditor bahwa penjualan sudah dicatat pada periode terjadinya, untuk keperluan proper matching, cost againts revenue, dan tidak ada pergeseran waktu pencatatan. Hal ini juga untuk

menghindari terjadinya window dressing – dengan mengakui penjualan fiktif pada tahun setelah neraca, sehingga laba terlihat lebih tinggi.

10. Memeriksa notulen rapat, surat-surat perjanjian, jawaban konfirmasi bank, dan correspondence file untuk mengetahui apakah ada piutang yang dijamin.
11. Periksa apakah pencatatan piutang sesuai dengan ketentuan standar akuntansi keuangan Indonesia (SAK/ETAP/IFRS).

g. Direction of Test

Direction of test ditujukan untuk melakukan prosedur audit pada tingkat asersi. Apakah auditor memeriksa dari dokumen dasar ke buku harian (tracing) atau sebaliknya dari buku harian ke dokumen dasar (vouching) adalah tergantung pada asersi apa yang akan diuji. Arah pemeriksaan ini berkenaan dengan arah pengujian (direction of test). Tracing dari dokumen pendukung (seperti order sales) ke buku penjualan, yang ingin dipastikan adalah kelengkapan sampai memeriksa asersi completeness.

Setelah asersi ini, selanjutnya tracing ditujukan untuk menguji asersi accuracy. Jika auditor melakukan vouching, yang ingin dibuktikan adalah existence/occurrence saldo penjualan dan arah pengujian ini juga menguji asersi akurasi.

h. Summary Uji Pengendalian dan Substantif atas Transaksi Penjualan dan Penagihan

Tujuan dari uji pengendalian dan substantif adalah memberikan keyakinan akan salah saji Laporan Keuangan terutama pada uji substantif detail of balance. Bagian penting dari kedua jenis pengujian ini adalah pengaruhnya pada saldo-saldo akun seperti receivable, kas, bad debt expense, dan allowance for doubtful account. Konfirmasi eksternal memegang peranan penting yang paling berpengaruh atas uji pengendalian dan substantif pada angka-angka saldo akun dalam siklus ini.

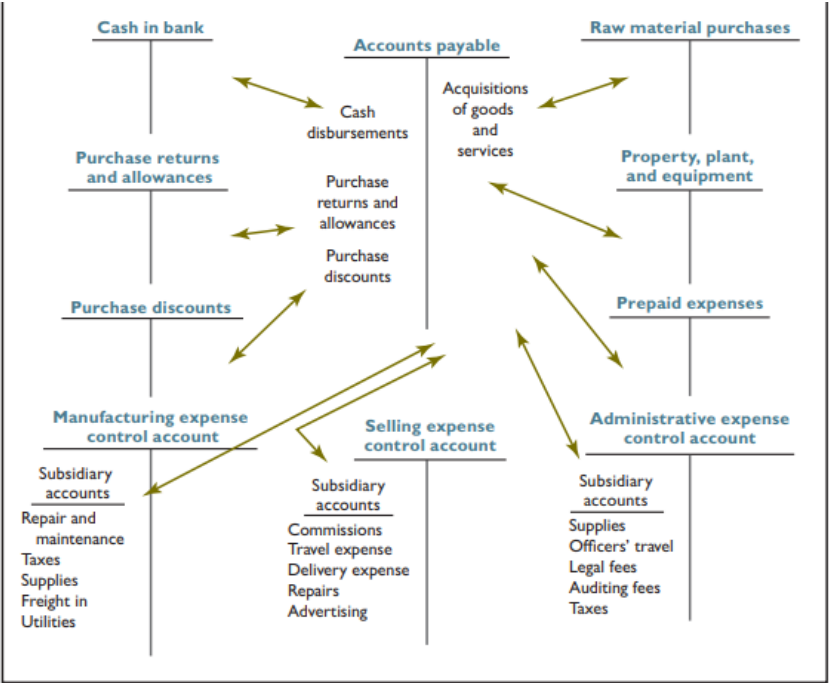
C. Siklus Pembelian

Proses pembelian entitas terdiri dari aktivitas yang terkait dengan perolehan, dan pembayaran, barang dan jasa. Transaksi pembelian inti adalah (1) pembelian barang dan jasa (transaksi pembelian), (2) melakukan pembayaran (transaksi pengeluaran tunai), dan (3) penyesuaian pembelian.

Transaksi Pembelian	Debet	Kredit
Pembelian secara kredit	Persediaan barang dagangan Persediaan Bahan Baku Aset Aset Lainnya Berbagai Biaya	Akun hutang
Pengeluaran tunai (terutama difokuskan pada pembayaran hutang)	Akun hutang	Uang tunai Diskon Pembelian
Transaksi penyesuaian pembelian		
Retur dan potongan pembelian	Akun hutang	Retur dan Potongan Pembelian

Bagi perusahaan yang membeli barang secara kredit, transaksi tersebut harus mencatat pembelian dan hutang dagang pada saat penerimaan barang. Pembelian dan hutang usaha mungkin dikecilkan jika perusahaan menerima barang tetapi kemudian menunggu untuk mencatat transaksi sampai faktur vendor diterima. Jika diskon diambil untuk pembayaran lebih awal, diskon pembelian dicatat saat mencatat pengeluaran kas. Dalam beberapa

kasus, perusahaan akan mengembalikan barang yang cacat atau mengklaim tunjangan untuk barang yang rusak tetapi masih dapat digunakan setelah diterima. Ini termasuk dalam diskusi tentang retur dan potongan pembelian. Pembahasan persediaan, harga pokok penjualan, dan kas ditangguhkan. Siklus penjualan dapat dilihat pada gambar berikut.



Siklus pembelian adalah suatu kegiatan atau transaksi pembelian, baik itu secara tunai maupun kredit dalam suatu organisasi/perusahaan. Tujuan pengauditan atas siklus pembelian dan pembayaran adalah untuk menilai apakah akun-akun yang dipengaruhi oleh pembelian barang dan jasa serta pengeluaran kas untuk pembelian tersebut telah disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi keuangan.

Ada tiga kelompok transaksi yang tercakup dalam siklus ini, yaitu:

1. Pembelian barang dan jasa

2. Pengeluaran kas
3. Retur pembelian dan potongan pembelian

1. Tujuan dan Fungsi Siklus Pembelian

Siklus pembelian dan pembayaran menyangkut pengambilan keputusan dan proses untuk mendapatkan barang dan jasa untuk menyelenggarakan suatu bisnis. Siklus biasanya diawali dengan pembuatan permintaan pembelian oleh pejabat yang memiliki kewenangan untuk mengajukan permintaan pembelian, dan diakhiri dengan pembayaran utang usaha yang timbul dari pembelian tersebut. Fungsi-fungsi bisnis dan dokumen-dokumen serta catatan yang digunakan siklus pembelian dan pembayaran adalah:

a. Pembuatan Orde Pembelian

Permintaan untuk membeli barang dan jasa oleh personil klien merupakan titik awal bagi siklus ini. Formulir yang digunakan dan pemberian persetujuan tergantung pada sifat barang dan jasa serta kebijakan yang diterapkan perusahaan. Dokumen-Dokumen yang lazim digunakan yaitu:

- 1) Permintaan Pembelian Formulir permintaan pembelian digunakan untuk meminta barang dan jasa oleh pejabat perusahaan yang diberi kewenangan untuk mengajukan permintaan pembelian.

2) Orde Pembelian

Orde pembelian adalah dokumen yang digunakan untuk memesan barang dan jasa dari pemasok.

b. Penerimaan Barang dan Jasa

Penerimaan barang dan jasa oleh perusahaan dari pemasok adalah saat yang paling kritis dalam siklus ini, karena saat ini oleh kebanyakan perusahaan dipakai pertama kali untuk mengakui pembelian dan utang yang bersangkutan. Laporan penerimaan adalah dokumen berupa kertas atau elektronik yang dibuat pada saat barang diterima.

2. Prosedur Audit Siklus Pembelian

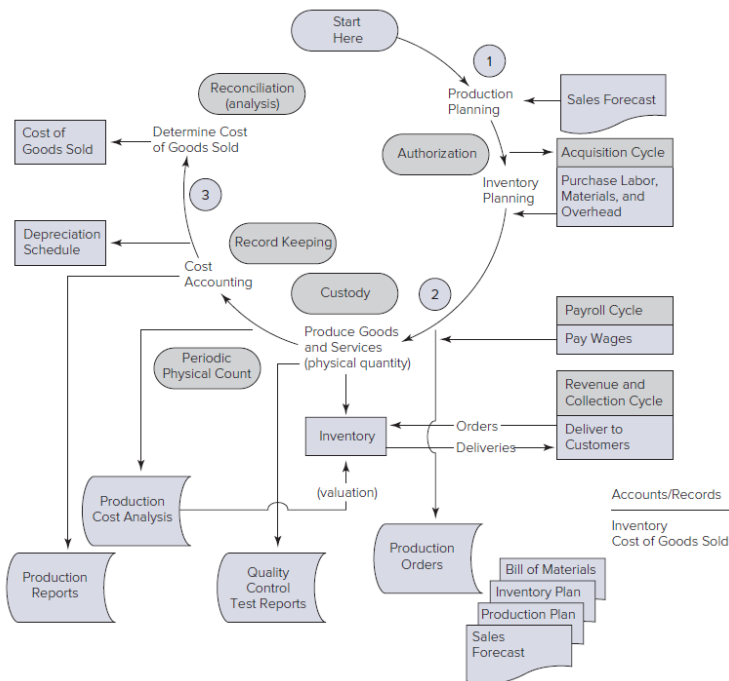
- a. **Pemahaman pengendalian internal**
Untuk memahami pengendalian internal siklus pembelian dan pembayaran, auditor mempelajari bagan alir perusahaan klien, mereview daftar pertanyaan pengendalian internal, serta melaksanakan pengujian mengikuti jejak transaksi pembelian dan pengeluaran kas.
- b. **Menilai Resiko Pengendalian yang Direncanakan**
Selanjutnya pemeriksakan di lakukan atas pengendalian internal kunci untuk setiap fungsi bisnis seperti:
 - 1) **Otorisasi Pembelian**
Memastikan bahwa barang dan jasa yang diperoleh adalah demi memenuhi tujuan perusahaan yang diotorisasi, dan menghindari pembelian yang berlebihan atau tidak diperlukan.
 - 2) **Pemisahan Pemegang Aset Dari Fungsi Lainnya**
Untuk mencegah pencurian dan penyalahgunaan, barang harus dikendalikan secara fisik dari saat penerimaannya hingga penggunaan atau pelepasannya. Personel di departemen harus independen dari bagian gudang dan departemen akuntansi.
 - 3) **Pencatatan Tepat Waktu dan Review Independen Atas Transaksi**
Pembelian harus dicatat tepat waktu tergantung kebijakan perusahaan, bisa pada saat penerimaan barang atau ditangguhkan sampai faktur pemasok diterima. Pencatat pembelian tidak boleh memiliki akses ke kas, sekuritas, dan aktiva lainnya. Dokumen dan catatan yang memadai, prosedur yang tepat untuk menyimpan catatan, dan pengecekan independen atas kinerja juga merupakan pengendalian yang penting.
 - 4) **Otorisasi pembayaran**
Pengendalian terpenting atas pengeluaran kas meliputi:

- (a) Penandatanganan check oleh individu yang diberi otorisasi oleh perusahaan
 - (b) Pemisahan tanggungjawab untuk menandatangani check dan melaksanakan fungsi utang usaha
 - (c) Pemisahan yang cermat atas dokumen pendukung oleh penandatanganan check sebelum suatu check ditandatangani
- c. Merancang pengujian pengendalian dan pengujian substantif golongan transaksi untuk pembelian
- Bukti audit untuk suatu perikatan audit akan bervariasi tergantung pada pengendalian internal serta keadaan lainnya. Efisiensi audit yang signifikan akan tercapai dalam audit apabila pengendalian beroperasi secara efektif

D. Siklus Produksi

Memahami semua tahapan yang terlibat dengan mengubah bahan mentah menjadi barang jadi. Jika proses ini tidak dikendalikan dengan benar, tidak hanya kemungkinan salah saji laporan keuangan, tetapi juga salah urus dapat dengan cepat membuat perusahaan gulung tikar. Siklus produksi menghubungkan siklus akuisisi di mana barang dan jasa ke siklus pendapatan, di mana persediaan dijual. Siklus ini, bersama dengan siklus penggajian, memperhitungkan semua penambahan dan pengurangan item persediaan. Dengan demikian, siklus produksi sebagian besar berkaitan dengan akuntansi untuk persediaan saat bergerak. Melalui tahapan produksi mulai dari bahan mentah hingga barang dalam proses hingga barang jadi dan untuk mengumpulkan biaya akurat dari item persediaan. Prakiraan Penjualan Kegiatan produksi dimulai dengan prakiraan penjualan, proyeksi pemasaran penjualan produk, berdasarkan pada kinerja masa lalu dan inisiatif pemasaran. Berdasarkan prakiraan ini dan

faktor terkait lainnya (misalnya, biaya pengaturan produksi, pemeliharaan peralatan terjadwal, persediaan barang jadi, dan bahan mentah persediaan bahan), perencana produksi dapat menentukan jenis dan jumlah produk yang perlu diproduksi untuk memenuhi permintaan yang diantisipasi dan dapat menjadwalkan produk secara rencana produksi. Perkiraan penjualan adalah salah satu dokumen terpenting dalam organisasi mana pun. Jika itu tidak benar maka melebihi-lebihkan permintaan produk dan menyebabkan masalah. Berikut adalah gambaran siklus prosuksi.



Rencana produksi

Tujuan dari perencanaan produksi adalah untuk menyediakan jadwal untuk manufaktur, yang disebut produksi rencana, sehingga produk berkualitas akan tersedia pada waktu yang tepat dengan biaya terendah. Untuk Misalnya, perencana produksi harus menyeimbangkan biaya pergudangan barang jadi terkait dengan

membuat produksi besar (kuantitas tinggi) berjalan dengan biaya penggantian membuat beberapa produksi yang lebih kecil (kuantitas rendah). Selain itu, perencana produksi harus mengintegrasikan strategi perusahaan seperti rencana jangka panjang dan persediaan just-in-time (JIT) pengelolaan. Pada gambar untuk aktivitas dan akuntansi yang terlibat dalam produksi siklus.

Keluaran fisik dari siklus produksi adalah persediaan (dimulai dengan bahan mentah, dilanjutkan ke barang dalam proses, dan kemudian bergerak ke barang jadi). Tampilan 9.2 menunjukkan hubungan dari persediaan ke siklus pendapatan dan penagihan dalam hal pesanan dan pengiriman. Sebagian besar transaksi dalam siklus produksi adalah alokasi akuntansi biaya, penentuan biaya unit, dan perhitungan biaya standar. Ini adalah transaksi internal yang diproduksi sepenuhnya di dalam sistem akuntansi perusahaan. Siklus produksi mencakup unsur-unsur biaya penyusutan perhitungan, penentuan harga pokok penjualan, dan analisis biaya produksi sebagai contohnya transaksi. Pekerjaan perencana produksi adalah salah satu yang paling penting dalam setiap operasi manufaktur. Itu perencana produksi tidak hanya membuat rencana produksi, tetapi juga harus mengidentifikasi jumlah total bahan baku yang diperlukan untuk produksi berdasarkan produksi rencana dan tagihan bahan (spesifikasi jenis dan jumlah komponen) bahan yang dibutuhkan untuk produksi). Setelah persyaratan bahan baku (dari tagihan bahan) diketahui, perencana menggunakan laporan status persediaan bahan baku untuk menentukan apakah cukup bahan baku yang tersedia untuk menyelesaikan produksi. Jika tidak cukup bahan baku ada, bahan tambahan harus dibeli dan, jika diperlukan, perencana harus mengirim permintaan pembelian ke pembelian (yang memulai siklus pengeluaran. Waktu tunggu pembelian harus diperhitungkan dalam rencana produksi.

Perencana produksi juga harus menyadari kebutuhan tenaga kerja. Jika rencana produksi mengidentifikasi perubahan total

produksi, sumber daya manusia harus menyadari dampaknya terhadap angkatan kerja.

Produksi

Setelah rencana produksi diselesaikan, biasanya dibagikan dengan manajer di departemen penjualan/pemasaran, departemen produksi, dan mungkin sumber daya manusia yang mungkin diminta untuk "menandatangani" sebagai bukti persetujuan mereka atas rencana tersebut. Manajer mungkin meminta penyesuaian jadwal atau mungkin perlu menyesuaikan personel, pemeliharaan jadwal, bahkan lembur, untuk memastikan bahwa produksi beroperasi secara efisien. Seperti yang dapat Anda lihat, kesalahan dalam rencana produksi dapat berarti bahan baku dan personel tidak mencukupi, berlebihan pergudangan barang jadi, kelebihan pasokan bahan baku, personel yang tidak perlu, atau barang jadi yang tidak mencukupi untuk memenuhi permintaan. Semua kondisi ini mewakili nyata, biaya yang substansial bagi entitas.

Risiko Kesalahan pada siklus produksi

Ketika mempertimbangkan apa yang bisa salah (WCGW) dalam siklus produksi, auditor mempertimbangkan enam perhatian utama:

1. Semua barang inventaris sudah termasuk (kelengkapan).
2. Persediaan telah dipertanggungjawabkan dengan benar dan dinilai dengan benar menggunakan metode yang dapat diterima GAAP .
3. Barang-barang yang termasuk dalam persediaan berada dalam persediaan pada tanggal neraca (keberadaan dan memotong).
4. Barang-barang yang termasuk dalam persediaan adalah milik klien (hak).
5. Penyajian dan pengungkapan yang tepat telah disediakan untuk inventaris (presentasi dan pengungkapan).

6. Harga pokok penjualan mencakup semua bahan, tenaga kerja, dan overhead yang berlaku yang dinilai dengan benar (ketepatan).

Pengendalian Internal Siklus Produksi

Untuk menilai risiko pengendalian dengan benar, auditor harus memahami pengendalian internal sistem, menilai desain pengendalian, dan menilai apakah pengendalian beroperasi. Penilaian risiko pengendalian penting karena mengatur sifat, saat, dan luas prosedur substantif yang akan dilakukan dalam audit saldo akun di siklus produksi. Saldo akun ini meliputi:

- Persediaan bahan baku.
- Persediaan barang dalam proses.
- Persediaan barang jadi.
- Harga pokok penjualan.

Sehubungan dengan penilaian persediaan, bab ini membahas fungsi akuntansi biaya dan perannya dalam menentukan penilaian biaya barang jadi yang diproduksi.

Kontrol Tingkat Entitas

Adalah penting bahwa auditor mempertimbangkan pengendalian tingkat entitas dalam semua proses dan prosedur. Dalam siklus produksi, kontrol atas akses ke fasilitas produksi, termasuk: persediaan, sangat penting. Pencegahan pencurian inventaris dan peralatan dimulai dengan fasilitas yang memerlukan pengawalan bagi pengunjung dan memastikan bahwa hanya personel yang berwenang memiliki akses ke inventaris dan area produksi. Selain itu, keamanan yang memadai harus diterapkan ketika fasilitas tidak beroperasi. Akhirnya, laporan produksi harus memadai untuk memastikan bahwa hanya operasi resmi yang dilakukan dan bahwa:

statistik kinerja ditinjau secara tepat waktu dan anomali diselidiki tepat.

Pertimbangan Kontrol

Aktivitas pengendalian untuk pemisahan tanggung jawab yang tepat harus ada dan beroperasi.

Dengan mengacu pada pemisahan yang tepat melibatkan otorisasi (perencanaan produksi, perencanaan persediaan, dan permintaan pembelian) oleh orang-orang yang tidak memiliki hak, pencatatan, akuntansi biaya, atau tugas rekonsiliasi. Hak persediaan (bahan mentah, barang dalam proses, dan barang jadi) berada di tangan orang yang tidak mengizinkan jumlah atau waktu produksi atau pembelian bahan dan tenaga kerja, melakukan pencatatan akuntansi biaya, atau menyiapkan analisis biaya (rekonsiliasi). Orang-orang yang tidak mengizinkan produksi atau memiliki hak asuh atas aset-aset di proses produksi melakukan akuntansi biaya (fungsi pencatatan). Kombinasi dari dua atau lebih tugas otorisasi, penjagaan, dan akuntansi dalam satu orang, satu kantor, atau satu sistem komputerisasi dapat membuka pintu untuk kesalahan dan penipuan.

Selain itu, pengendalian harus menyediakan aktivitas pemeriksaan terperinci, misalnya:

- Pesanan produksi harus berisi daftar bahan dan jumlahnya, dan mereka harus disetujui oleh perencana/penjadwal produksi.
- Bahan tidak boleh dikeluarkan ke rantai produksi tanpa bahan resmi daftar permintaan.
- Permintaan material harus dibandingkan di departemen akuntansi biaya dengan daftar bahan pada pesanan produksi, dan operator produksi dan bahan penjaga toko persediaan harus menandatangani permintaan bahan.
- Semua permintaan material harus dipertanggungjawabkan.
- \Bahan yang diminta digunakan dalam produksi, tidak dapat digunakan (scrap), atau kelebihan bahan dikembalikan ke persediaan bahan baku.
- Dokumentasi untuk bahan yang dikembalikan ke persediaan bahan baku harus menyertai item yang dikembalikan dengan

salinan pergi ke kontrol inventaris untuk digunakan dalam menyesuaikan perpetual persediaan bahan baku.

- Supervisor produksi harus menandatangani (atau meninjau jika waktunya disimpan secara elektronik) tenaga kerja catatan waktu pada pekerjaan, dan departemen akuntansi biaya harus mendamaikan biaya ini jumlah dengan laporan tenaga kerja dari departemen penggajian.
- Supervisor produksi dan penjaga persediaan barang jadi harus meninjau produksi laporan unit jadi dan kemudian meneruskannya ke akuntansi biaya.
- Persediaan harus dihitung secara berkala dengan jumlah yang disepakati untuk persediaan perpetual catatan.
- Identifikasi internal yang penting aktivitas pengendalian yang ada dalam sistem yang dirancang dengan benar untuk mengurangi risiko material salah saji untuk masing-masing pernyataan yang relevan dalam siklus produksi.

Pengujian Pengendalian

Entitas harus memiliki aktivitas pengendalian terinci dan beroperasi untuk mencegah, mendeteksi, dan mengoreksi kesalahan akuntansi. Sementara kegiatan produksi sangat bervariasi dari satu perusahaan ke yang lain, ada beberapa pengendalian khusus yang dapat dievaluasi oleh auditor. Pengamatan terhadap kontrol fisik atas persediaan mungkin menarik, terutama jika bahan baku tau barang jadi memiliki nilai yang signifikan. Selanjutnya, auditor dapat mengamati pergerakan persediaan dari bahan mentah hingga barang jadi, khususnya mencatat bahwa otorisasi yang tepat dan dokumentasi telah diberikan kepada penjaga inventaris. Auditor harus memperoleh bukti pemisahan tugas yang tepat (penyimpanan inventaris, penyimpanan catatan inventaris, otorisasi untuk pergerakan inventaris) di area inventaris melalui pengamatan. Dokumentasi di area akuntansi produksi dan biaya harus diperiksa untuk menentukan bahwa tenaga kerja dan biaya material dicatat dengan

benar dan dialokasikan ke proses produksi yang benar. Seperti menempatkan kontrol dalam perspektif aktivitas produksi dengan contoh pernyataan spesifik. Kemudian mengidentifikasi asersi transaksi dalam contoh spesifik yang terkait dengan produksi.

Auditor dapat melakukan pengujian pengendalian untuk menentukan apakah personel perusahaan secara efektif melakukan aktivitas pengendalian yang dikatakan berada di tempat dan beroperasi dengan benar. Pengujian mencakup pemilihan pengujian pengendalian untuk akumulasi biaya persediaan. Ini adalah tahap persediaan yang ada dalam proses produksi. Setelah selesai, akumulasi biaya menjadi nilai persediaan barang jadi. Prosedur ilustratif menganggap adanya laporan biaya produksi yang diperbarui saat produksi berlangsung. Laporan seperti laporan tenaga kerja yang membebankan biaya tenaga kerja ke pekerjaan, laporan material yang membebankan biaya bahan baku ke pesanan produksi, dan laporan yang menyediakan perhitungan alokasi overhead.

Beberapa atau semua dokumen ini mungkin dalam bentuk catatan komputerisasi. Penting bagi auditor yang melakukan pengujian pengendalian dalam siklus produksi untuk menyadari bahwa sebagian besar dokumentasi perusahaan bersifat internal. Pelaporan entitas sistem menghasilkan laporan produksi, laporan inventaris, distribusi material dan tenaga kerja laporan, dan dokumen lain yang diandalkan oleh auditor. Auditor harus memperhatikan dengan seksama kontrol umum dan aplikasi atas sistem pelaporan produksi untuk memiliki beberapa jaminan bahwa laporan dapat diandalkan untuk pengujian.

Pengujian analitis dan substantif rinci saldo

Aseri dan prosedur substantif utama yang digunakan untuk akun dalam siklus produksi. Dalam siklus ini, persediaan adalah saldo akun utama untuk prosedur substantif. Ketika persediaan signifikan, mewajibkan auditor untuk hadir untuk mengamati jumlah persediaan fisik klien. Setelah persediaan telah dihitung,

klien merangkum hitungan berdasarkan nomor item dan kemudian menerapkan standar biaya untuk menentukan jumlah persediaan yang dimiliki pada tanggal tersebut, yang dibandingkan dengan jumlah dalam buku besar. Langkah ini biasanya disebut sebagai kompilasi dan prosedur penetapan harga yang juga diuji oleh auditor. Perbedaan antara persediaan menghitung dan catatan perpetual disesuaikan dengan menambah atau mengurangi biaya barang yang dijual.

Prosedur analitis

Siklus produksi adalah area yang sangat baik bagi auditor untuk menggunakan prosedur analitis. Perputaran inventaris, penjualan hari dalam inventaris, dan analisis tren sederhana dapat menunjukkan apakah klien dapat menjual inventaris atau apakah inventaris bergerak lambat dan dalam bahaya menjadi usang. Selain itu, peningkatan bahan baku yang tidak terduga persediaan mungkin merupakan bendera merah yang menunjukkan suap dan suap dalam pembelian atau produksi. tingkat memo dapat digunakan untuk menyembunyikan peningkatan pencurian produk jadi di akhir dari proses produksi (sebelum pemindahan ke persediaan barang jadi) kotor

persentase margin apakah klien dapat menentukan harga inventaris untuk mendapatkan keuntungan yang dapat diterima. Selain itu, membandingkan margin kotor tahun berjalan dengan tahun-tahun sebelumnya dapat mengungkap akuntansi persediaan yang curang. Rasio ini harus dipilah menjadi lini produk atau wilayah geografis tertentu untuk membuat lebih bermakna. Hasil dibandingkan dengan jumlah yang dianggakan, hasil tahun-tahun sebelumnya, hasil pesaing, dan rata-rata industri.

Pengujian Substantif

Sebagian besar sistem produksi menghasilkan laporan tepat waktu yang dibutuhkan manajer untuk memantau dan mengendalikan produksi. Auditor dapat menggunakan laporan ini sebagai

bukti pendukung untuk asersi tentang persediaan bahan baku, persediaan barang dalam proses, persediaan barang jadi, dan harga pokok penjualan.

Prakiraan Penjualan

Prakiraan penjualan manajemen memberikan dasar untuk beberapa aspek perencanaan bisnis, terutama tingkat produksi dan persediaan. Prakiraan dapat digunakan untuk mendapatkan pemahaman tentang rencana manajemen untuk tahun yang diaudit, beberapa di antaranya akan memiliki sudah selesai pada saat pekerjaan audit dimulai. Prakiraan membantu auditor memahami sifat dan volume pesanan produksi serta strategi dan alasan manajemen untuk tingkat persediaan. Prakiraan untuk tahun berikutnya dapat digunakan dalam menilai persediaan pada lebih rendah dari biaya (misalnya, mengidentifikasi persediaan yang bergerak lambat dan berpotensi usang).

Perhatian khusus harus diberikan ketika menggunakan ramalan untuk tahun depan dalam menilai persediaan karena perkiraan yang terlalu optimis dapat menyebabkan kegagalan untuk mencatat inventaris, mempercepat penyusutan aset tetap, dan memperhitungkan lebih banyak harga pokok penjualan.

Jika auditor ingin menggunakan ramalan untuk keputusan audit, mereka harus melakukan beberapa pekerjaan untuk memperoleh keyakinan tentang kewajarannya. Misalnya, auditor dapat menanyakan tentang bagaimana ramalan disiapkan, asumsi apa yang dibuat, dan bagaimana klien memastikannya ketepatan. Auditor juga dapat membandingkan perkiraan sebelumnya dengan hasil aktual. Sebagai tambahan, beberapa pekerjaan pada keakuratan mekanis perkiraan harus dilakukan untuk menghindari ketergantungan pada perhitungan yang salah. Pekerjaan ini biasanya terbatas pada tes keseluruhan untuk kewajaran.

Laporan Inventaris

Perusahaan dapat menghasilkan berbagai macam laporan persediaan yang berguna bagi auditor dalam melakukan prosedur analitis. Laporan ini harus menyertakan daftar item dalam inventaris dan biayanya dan harus sesuai dengan akun pengendalian persediaan. Auditor dapat menggunakan daftar ini

- (1) untuk memindai kondisi yang tidak biasa (misalnya, saldo item negatif, kelebihan stok, dan masalah penilaian) dan
- (2) sebagai populasi untuk pemilihan sampel untuk inventaris fisik pengamatan. Pemindaian dan pemilihan sampel dapat dilakukan dengan bantuan komputer teknik audit (CAATs) pada file laporan inventaris terkomputerisasi.

Rencana dan Laporan Produksi

Berdasarkan perkiraan penjualan, manajemen harus mengembangkan rencana untuk jumlah dan waktu penjualan produksi. Rencana produksi memberikan informasi umum kepada auditor, tetapi produksi pesanan dan rencana inventaris yang terkait dengan rencana produksi bahkan lebih penting. Pesanan produksi membawa informasi tentang persyaratan bahan baku, tenaga kerja, dan overhead, termasuk permintaan pembelian dan penggunaan bahan dan tenaga kerja. Dokumen-dokumen ini adalah otorisasi awal untuk pengendalian persediaan dan produksi. Laporan produksi mencatat penyelesaian jumlah produksi. Ketika digabungkan dengan laporan akuntansi biaya terkait, mereka adalah catatan perusahaan tentang biaya produksi.

Pengamatan Persediaan Fisik

Prosedur audit untuk persediaan dan akun biaya penjualan terkait sering kali luas dalam perikatan audit. Ingat, kesalahan material atau penipuan dalam persediaan telah efek pervasif pada laporan keuangan. Meskipun prosedur analitis dapat mengindikasikan salah saji persediaan, peluang terbaik auditor untuk mendeteksi kesalahan persediaan dan penipuan adalah selama pengamatan

persediaan fisik, pengamatan fisik klien penghitungan persediaan yang dilakukan oleh personel perusahaan. Auditor mengamati inventarisasi dan membuat penghitungan tes, tetapi mereka jarang benar-benar menghitung seluruh inventaris.

Tugas pertama auditor adalah meninjau instruksi pengambilan persediaan klien, yang harus mencakup hal-hal berikut:

1. Nama personel klien yang bertanggung jawab untuk penghitungan.
2. Tanggal dan waktu inventarisasi.
3. Nama personil klien yang akan berpartisipasi dalam inventarisasi.
4. Instruksi untuk mencatat deskripsi barang inventaris yang akurat, untuk menghitung dan berhitung ganda, dan untuk mengukur besaran fisis (seperti menghitung dengan ukuran galon, barel, kaki, lusinan).
5. Petunjuk untuk membuat catatan barang usang atau usang.
6. Petunjuk penggunaan tag, kartu berlubang, lembar hitung, komputer, atau lainnya perangkat media dan untuk pengumpulan dan kontrolnya.
7. Rencana untuk menutup operasi pabrik atau untuk mengambil inventaris setelah penutupan toko jam dan rencana untuk memiliki barang di tempat yang tepat (
8. Rencana penghitungan atau pengendalian pergerakan barang di daerah penerimaan dan pengiriman jika operasi tersebut tidak dimatikan selama penghitungan.
9. Instruksi untuk kompilasi komputer dari media hitungan (seperti tag, lembar hitungan) ke dalam daftar inventaris akhir atau ringkasan.
10. Instruksi untuk peninjauan dan persetujuan penghitungan persediaan; personel pengawas notasi keusangan atau hal-hal lain.
11. Petunjuk untuk melakukan perubahan dan koreksi penghitungan persediaan.

E. Siklus Persediaan

Audit Siklus Persediaan Dan Pergudangan

Siklus persediaan dan pergudangan merupakan siklus yang memiliki hubungan erat dengan siklus transaksi lainnya. Bagi perusahaan manufaktur, bahan baku memasuki siklus persediaan dan pergudangan dari siklus akuisisi dan pembayaran, sementara tenaga kerja langsung memasukinya dari siklus penggajian dan personalia. Siklus persediaan dan pergudangan diakhiri dengan penjualan barang dalam siklus penjualan dan penagihan.

Fungsi Bisnis Dalam Siklus Serta Dokumen Dan Catatan Terkait

Dalam mempelajari siklus persediaan dan pergudangan, kita akan menggunakan contoh perusahaan manufaktur, yang persediaannya mungkin meliputi bahan baku, suku cadang dan perlengkapan yang dibeli untuk digunakan dalam produksi, barang dalam proses manufaktur, dan barang jadi yang tersedia untuk dijual. Siklus persediaan dan pergudangan terdiri dari dua sistem terpisah tetapi terkait erat, di mana yang satu melibatkan arus fisik barang dan yang lainnya dengan biaya terkait. Enam fungsi bisnis akan membentuk siklus persediaan dan pergudangan.

1. Memroses Pesanan Pembelian

Permintaan pembelian adalah formulir yang digunakan untuk meminta departemen pembelian untuk memesan persediaan. Permintaan tersebut dapat dilakukan oleh personil ruang penyimpanan bahan baku yang diperlukan, dengan perangkat lunak komputer yang terotomatisasi ketika bahan baku mencapai tingkat yang telah ditentukan terlebih dahulu, dengan pesanan yang dilakukan atas bahan baku yang diminta untuk memenuhi pesanan pelanggan, atau melalui pesanan yang dilakukan atas dasar perhitungan bahan baku secara periodik.

2. Menerima Bahan Baku

Penerimaan bahan baku yang dipesan, melibatkan inspeksi atas bahan yang diterima menyangkut kuantitas dan

kualitasnya. Departemen penerimaan akan membuat laporan penerimaan yang menjadi bagian dari dokumentasi sebelum pembayaran dilakukan. Setelah inspeksi, bahan itu dikirim ke ruang penyimpanan dan salinan dokumen penerimaan, atau pemberitahuan atau notifikasi elektronik mengenai penerimaan barang, biasanya diserahkan ke bagian pembelian, ruang penyimpanan, dan utang usaha. Pengendalian dan akuntabilitas merupakan hal penting untuk semua transfer tersebut.

3. Menyimpan Bahan Baku

Setelah diterima, bahan itu biasanya disimpan di ruang penyimpanan. Ketika departemen lainnya memerlukan bahan untuk produksi, personil ruang penyimpanan menyerahkan permintaan bahan yang telah disetujui secara layak, mengerjakan pesanan, atau dokumen serupa atau pemberitahuan elektronik yang mengindikasikan jenis dan kuantitas bahan yang diperlukan.

4. Memroses Barang

Pemrosesan persediaan sangat bervariasi dari perusahaan ke perusahaan. Perusahaan menentukan item dan kuantitas barang jadi yang akan dibuat berdasarkan pesanan khusus dari pelanggan, peramalan penjualan, tingkat persediaan barang jadi yang telah ditentukan sebelumnya, dan operasi produksi yang ekonomis.

5. Menyimpan Barang Jadi

Ketika barang jadi telah selesai, barang itu ditempatkan di ruang penyimpanan menunggu dikirim. Dalam perusahaan yang memiliki pengendalian internal yang baik, barang jadi disimpan dengan pengendalian fisik yang terpisah, di suatu area dengan akses terbatas. Pengendalian barang sering kali dianggap sebagai bagian dari siklus penjualan dan penagihan.

6. Mengirimkan Barang Jadi

Pengiriman barang jadi harus diotorisasi oleh dokumen pengiriman yang disetujui secara layak. Bagi banyak

perusahaan, terdapat pergerakan barang secara fisik dalam perusahaan ketika mentransfer persediaan dari bahan baku ke barang dalam proses ke barang jadi. Serupa dengan pengiriman barang jadi, transfer persediaan dalam siklus persediaan dan pergudangan harus diotorisasi oleh dokumentasi transfer yang layak untuk memastikan keakuratan transfer biaya antarakun persediaan pada neraca.

7. File Induk Persediaan Perpetual

File Induk Persediaan Perpetual merupakan jenis catatan yang digunakan untuk persediaan. File induk persediaan perpetual umumnya mencantumkan informasi tentang unit persediaan yang diakuisisi, dijual, dan ditangan. Dalam sistem terkomputerisasi yang dirancang dengan baik, file itu juga berisi informasi mengenai biaya per unit. Catatan perpetual yang terpisah biasanya disimpan untuk bahan baku dan barang jadi. Informasi yang dapat diandalkan merupakan informasi yang memenuhi sifat dapat di periksa (verifiability). Netral (neutral), dan menyajikan yang sebenarnya (representationally faithful).

Bagian Audit Persediaan

Tujuan keseluruhan dari audit siklus persediaan dan pergudangan adalah untuk menyediakan kepastian bahwa laporan keuangan memperhitungkan secara wajar bahan baku, barang dalam proses, persediaan barang jadi dan harga pokok penjualan. Audit siklus persediaan dan pergudangan dapat dibagi menjadi lima aktivitas yang berbeda dalam siklus:

1. Mengakuisisi dan mencatat bahan baku, tenaga kerja dan overhead

Bagian audit ini meliputi tiga fungsi pertama dalam gambar 21-2 hal tersebut mencakup pemrosesan pesanan pembelian, penerimaan bahan baku dan penyimpanan bahan baku. Auditor akan memahami pengendalian internal terhadap ketiga fungsi tersebut dan kemudian melaksanakan pengujian

pengendalian serta pengujian substantif atas transaksi baik dalam siklus akuisisi dan pembayaran maupun siklus penggajian dan personalia. Pengujian tersebut harus memenuhi tujuan auditor bahwa pengendalian yang mempengaruhi akuisisi bahan baku dan biaya manufaktur telah beroperasi secara efektif, serta bahwa transaksi akuisisi telah dinyatakan secara benar.

2. Menstransfer secara internal aktiva dan biaya
Transfer internal persediaan meliputi fungsi keempat dan kelima pada gambar... yaitu memproses barang dan menyiapkan barang jadi. Klien memperhitungkan aktivitas tersebut dalam catatan akuntansi biaya, yang independen dengan siklus lainnya dan diuji sebagai bagian dari audit siklus persediaan dan perguadangan.
3. Mengirimkan barang dan mencatat pendapatan serta biaya
Pencatatan pengiriman dan biaya terkait merupakan fungsi terakhir yang diperlihatkan pada gambar... karena fungsi tersbut merupakan bagian dari siklus penjualan dan penagihan, auditor harus memahami dan menguji pengendalian internal terhadap pencatatan pengiriman sebagai bagian dari audit siklus tersebut, termasuk prosedur untuk memverifikasi keakuratan pengkreditan ke persediaan yang dicatat dalam file induk persediaan perpetual.
4. Mengamati persediaan secara fisik
Auditor harus mengamati klien yang melakukan perhitungan fisik persediaan untuk menentukan apakah persediaan yang tercatat benar-benar ada pada tanggal neraca dan dihitung secara benar oleh klien. Pemeriksaan fisik merupakan jenis bukti yang penting yang digunakan untuk memverifikasi keberadaan dan perhitungan persediaan.
5. Menetapkan harga dan mengkompilasi persediaan.
Biaya yang digunakan untuk menilai persediaan harus diuji guna menentukan apakah klien telah mengikuti secara benar metode persediaan yang sesuai baik dengan prisip-prinsip

akuntansi yang diterima umum maupun konsisten dengan tahun sebelumnya. Prosedur audit yang digunakan untuk memverifikasi biaya-biaya tersebut disebut sebagai pengujian harga. Selain itu, auditor juga harus melaksanakan pengujian kompilasi persediaan (inventory compilation tests), yang merupakan pengujian untuk memverifikasi apakah perhitungan fisik telah diikhtisarkan secara benar, kuantitas dan harga persediaan telah dikalikan dengan benar dan persediaan yang dikalikan difooting secara benar pada saldo persediaan buku besar umum yang sama.

Audit Akuntansi Biaya

Pengendalian Akuntansi Biaya (Cost Accounting Records) Adalah pengendalian yang berhubungan dengan pemrosesan yang memengaruhi persediaan fisik dan penelusuran biaya terkait dari saat bahan baku diminta hingga produk selesai dibuat dan ditransfer ke penyimpanan. Jadi pengendalian tersebut dapat dibagi ke dalam dua kategori luas:

1. Pengendalian fisik terhadap bahan baku, barang dalam proses dan persediaan barang jadi.
2. Pengendalian terhadap biaya terkait.

Hampir semua perusahaan memerlukan pengendalian fisik terhadap aktivasnya untuk mencegah kerugian akibat penyalahgunaan dan pencurian. Untuk melindungi aktiva, sebagian besar perusahaan memisahkan secara fisik dan membatasi akses ke area penyimpanan bahan baku, barang dalam proses, serta barang jadi untuk mengendalikan pergerakan persediaan.

Audit Siklus Persediaan Dan Pergudangan

Prosedur analitis meliputi perbandingan jumlah yang dicatat dengan perkiraan yang dikembangkan oleh auditor. Seringkali prosedur analitis mencakup perhitungan rasio oleh auditor untuk dibandingkan dengan rasio tahun lalu dan data lain yang

berhubungan. Pelaksanaan prosedur analitis dapat memberikan indikasi perlunya pengujian yang lebih ekstensif jika hasil perbandingan tersebut menunjukkan banyak keliruan. Dalam pelaksanaan audit, auditor sering melakukan prosedur analitis. Karena prosedur analitis merupakan alat yang menambah keefesienan dan keefektifan pelaksanaan pengujian audit lebih lanjut, sehingga biaya dan waktu dapat diminimalisir. (Islahuzzaman:2007)

Pengujian Akuntansi Biaya

Memahami pengendalian internal dalam sistem akuntansi biaya, menilai risiko pengendalian yang direncanakan, menentukan luas pengujian pengendalian, serta merancang pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi untuk memenuhi tujuan audit yang berkaitan dengan transaksi. Auditor sangat memperhatikan empat aspek akuntansi biaya berikut:

1. Pengendalian fisik terhadap persediaan
2. Dokumen dan catatan untuk mentransfer persediaan
3. File induk persediaan perpetual
4. Catatan biaya per unit

Pengendalian Fisik. Auditor menguji pengendalian fisik terhadap bahan baku, barang dalam proses, dan barang jadi yang umumnya terbatas pada observasi serta pengajuan pertanyaan. Auditor dapat memeriksa area penyimpanan bahan baku untuk menentukan apakah persediaan sudah dilindungi dari pencurian dan penyalahgunaan dengan menggunakan kunci atau ukuran keamanan lainnya, termasuk custodian persediaan.

Dokumen dan Catatan untuk Mentransfer Persediaan. Ketika mengaudit transfer persediaan, pertama auditor harus memahami pengendalian internal klien untuk mencatat transfer sebelum dapat melaksanakan pengujian yang relevan. Setelah memahami pengendalian internal, auditor dapat dengan mudah melaksanakan pengujian pengendalian atau pengujian substantif atas transaksi dengan memeriksa dokumen serta catatan untuk menguji tujuan keterjadian dan keakuratan bagi transfer barang dari ruang

penyimpanan bahan baku ke lini perakitan manufaktur. Auditor juga membandingkan catatan produksi dengan file induk persediaan perpetual untuk memastikan bahwa semua barang yang diproduksi telah dikirim secara fisik ke ruang penyimpanan barang jadi.

File Induk Persediaan Perpetual. Reliabilitas file induk persediaan perpetual mempengaruhi penetapan waktu dan luas pemeriksaan fisik persediaan oleh auditor. Jika file induk persediaan perpetual sudah akurat, auditor dapat menguji persediaan fisik sebelum tanggal neraca. Persediaan fisik interim dapat menghasilkan penghematan biaya yang signifikan baik bagi klien maupun auditor, dan memungkinkan audit diselesaikan lebih awal. Auditor juga dapat mengurangi pengujian atas perhitungan persediaan fisik apabila klien memiliki catatan persediaan perpetual yang dapat diandalkan dan menilai rendah risiko pengendalian yang terkait dengan observasi fisik persediaan. Auditor menguji file induk persediaan perpetual dengan memeriksa dokumentasi yang mendukung penambahan dan pengurangan jumlah persediaan dalam file induk. Auditor menguji catatan perpetual untuk akuisisi bahan baku dalam siklus akuisisi dan pembayaran, sementara pengurangan barang jadi untuk penjualan diuji dalam siklus penjualan dan penagihan.

Catatan Biaya per Unit. Ketika menguji catatan biaya persediaan, pertama auditor harus memahami pengendalian internal dalam sistem akuntansi biaya. Pemahaman ini dapat menghabiskan waktu karena arus biaya diintegrasikan dengan catatan akuntansi dalam tiga siklus lainnya: akuisisi dan pembayaran, penggajian dan personalia, serta penjualan dan penagihan. Setelah auditor memahami pengendalian internal yang mempengaruhi catatan akuntansi biaya, pendekatan untuk melakukan verifikasi internal atas catatan akuntansi biaya, pendekatan untuk melakukan verifikasi internal atas catatan akuntansi biaya. Biasanya auditor menguji catatan akuntansi biaya sebagai bagian dari pengujian akuisisi, penggajian, dan penjualan untuk menghindari menguji

catatan lebih dari satu kali dan untuk meningkatkan efisiensi audit. Ketika menguji transaksi akuisisi, auditor harus menelusuri unit dan biaya per unit bahan baku ke penambahan yang dicatat dalam file induk persediaan perpetual serta total biaya ke catatan akuntansi biaya.

Prosedur Analitis

Beberapa prosedur analitis yang umum dan kemungkinan salah saji yang dapat ditunjukkan ketika terjadi fluktuasi. Selain melaksanakan prosedur analitis yang memeriksa hubungan saldo akun persediaan dengan akun laporan keuangan lainnya, auditor sering kali menggunkan informasi nonkeuangan untuk menilai kekayaan saldo yang berkaitan dengan persediaan.

Observasi Fisik Persediaan

Karena persediaan sangat bervariasi untuk perusahaan yang berbeda, maka memahami industri dan bisnis klien merupakan hal yang lebih penting bagi observasi fisik persediaan maupun penetapan harga dan kompilasi persediaan ketimbang sebagian besar bidang audit lainnya. Pertama auditor melaksanakan kunjungan ke fasilitas persediaan klien, termasuk area penerimaan, penyimpanan, produksi, perencanaan, dan penyimpanan catatan. Setelah menilai risiko bisnis klien, auditor menentukan materialitas kinerja dan menilai risiko inheren untuk persediaan, yang biasanya sangat material bagi perusahaan manufaktur, grosir, dan ritel. Ketika menilai risiko pengendalian, auditor terutama memperhatikan pengendalian internal terhadap catatan perpetual, pengendalian fisik, perhitungan persediaan, serta penetapan harga dan kompilasi persediaan. Sifat dan luas pengendalian tersebut sangat bervariasi dari perusahaan ke perusahaan.

Persyaratan Observasi Persediaan

Standar auditing mengharuskan auditor untuk menerima efektivitas metode perhitungan persediaan klien dan ketergantungan yang dapat mereka tempatkan pada representasi klien mengenai kuantitas serta kondisi fisik persediaan. Untuk memenuhi persyaratan tersebut, auditor harus:

- Hadir pada saat klien menghitung persediaannya untuk menentukan saldo akhir tahun.
- Mengamati prosedur perhitungan klien.
- Mengajukan pertanyaan kepada personil klien mengenai prosedur perhitungannya.
- Melakukan pengujian atas perhitungan fisik independen mereka sendiri.

Titik yang penting dalam standar auditing adalah perbedaan antara siapa yang mengamati perhitungan persediaan fisik dan siapa yang bertanggung jawab melakukan perhitungan. Klien adalah pihak yang bertanggung jawab menetapkan prosedur untuk menghitung persediaan fisik secara akurat dan benar-benar melakukan serta mencatat perhitungan tersebut.

Pengendalian terhadap Perhitungan Fisik

Pengendalian yang memadai terhadap perhitungan fisik persediaan klien meliputi instruksi klien yang benar untuk melakukan perhitungan fisik, supervisi oleh personil perusahaan yang bertanggung jawab, verifikasi internal yang independen atas perhitungan yang dilakukan oleh personel klien lainnya, rekonsiliasi independen antara perhitungan fisik dengan file induk persediaan perpetual, dan pengendalian klien yang memadai terhadap lembar perhitungan atau tag yang digunakan untuk mencatat perhitungan persediaan. Jadi, jika pengendalian atas perhitungan persediaan fisik klien tidak memadai, auditor akan menghabiskan lebih banyak waktu untuk memastikan bahwa perhitungan fisik tersebut sudah akurat.

Keputusan Audit

1. Penetaan Waktu

Auditor memutuskan apakah perhitungan fisik dapat dilakukan sebelum akhir tahun terutama atas dasar keakuratan file induk persediaan perpetual. Jika klien melakukan perhitungan fisik interim, yang hanya akan disetujui auditor apabila pengendalian internalnya efektif, auditor akan mengamati perhitungan persediaan pada saat itu, dan juga menguji transaksi yang dicatat dalam catatan persediaan perpetual dari tangga; perhitungan hingga akhir tahun.

2. Ukuran Sampel

Ukuran sampel pada observasi fisik dapat dipertimbangkan dalam istilah total jam yang dihabiskan dan bukan jumlah item persediaan yang dihitung. Kunci atas jumlah waktu yang diperlukan untuk menguji persediaan adalah kememadai pengendalian internal terhadap perhitungan fisik keakuratan file induk persediaan perpetual, total nilai uang dan jenis persediaan, jumlah lokasi persediaan yang sangat berbeda, sifat dan luas salah saji ditemukan pada tahun sebelumnya, serta risiko inheren lainnya.

3. Pemilihan Item

Ketika mengamati klien yang menghitung persediaan, auditor harus berhati-hati untuk:

- Mengamati perhitungan item-item yang paling signifikan dan sampel representatif dari item persediaan yang umum.
- Menyelidiki item yang mungkin telah using atau rusak.
- Membahas dengan manajemen menyangkut alasan mengeluarkan setiap item yang material.

Audit Siklus Persediaan Dan Pergudangan

Selain audit atas laporan keuangan historis yang disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum, akuntan public biasanya diminta untuk memberikan jasa penugasan audit lainnya,

jasa attestasi, dan penugasan kompilasi, berbagai tingkat keyakinan (level of assurance) dan jenis-jenis laporan lainnya.

Pada intinya, tugas seorang auditor adalah melakukan perbandingan antara kondisi yang sebenarnya dari penyelenggaraan pengolahan data tersebut dengan ketentuan yang menjadi dasarnya, dan kemudian menentukan tingkat kesesuaiannya.

Pengujian Observasi Fisik

Bagian terpenting dari observasi persediaan yaitu menentukan apakah perhitungan fisik itu telah dilakukan sesuai dengan instruksi klien. Untuk melakukan hal ini secara efektif maka auditor harus hadir saat perhitungan fisik dilakukan.

Jika karyawan klien tidak mengikuti instruksi persediaan, maka auditor harus menghubungi penyelia untuk memecahkan masalah atau memodifikasi prosedur observasi fisik. Auditor juga harus memeriksa semua area fisik dimana persediaan itu disimpan untuk memastikan bahwa semua persediaan telah diperhitungkan dan diberi tag dengan tepat. Kotak atau kontainer lainnya yang menyimpan persediaan juga harus dibuka selama menguji perhitungan untuk memastikan bahwa persediaan ada secara fisik. Sebagai bagian dari prosedur analitis yang dilakukannya setelah klien menyelesaikan perhitungan persediaan, auditor bisa membandingkan persediaan dengan nilai dolar yang tinggi dengan perhitungan pada tahun sebelumnya serta file induk persediaan sebagai pengujian kelayakan.

Audit Penetapan Harga Dan Kompilasi

Auditor harus memverifikasi bahwa perhitungan fisik atau kuantitas catatan perpetual sudah diberi harga dan dikompilasi dengan benar. Pengujian harga persediaan mencakup semua pengujian atas harga per unit klien untuk menentukan apakah hal itu sudah benar. Pengujian kompilasi persediaan termasuk menguji ikhtisar perhitungan persediaan klien, menghitung kembali harga

dikalikan dengan kuantitas, menfooting ikhtisar persediaan, dan menelusuri total ke buku besar umum.

Pengendalian Penetapan Harga dan Kompilasi

Catatan biaya standar yang mengindikasikan varians biaya bahan, tenaga kerja, dan overhead, sangat membantu dalam mengevaluasi kelayakan catatan produksi jika manajemen memiliki prosedur untuk mempertahankan standar tersebut tetap mutakhir terhadap perubahan proses produksi dan biaya. Manajemen juga harus memiliki seseorang yang independen dari departemen yang bertanggung jawab menentukan biaya mereview kelayakannya.

Klien memerlukan pengendalian internal atas kompilasi persediaan untuk memastikan bahwa perhitungan fisik telah diikhtisarkan dengan benar, diberi harga pada jumlah yang sama seperti catatan perunit, dikalikan dan ditotalkan dengan benar, serta dicantumkan dalam file induk persediaan perpetual dan akun persediaan di buku besar umum terkait pada jumlah yang tepat.

Prosedur penetapan Harga dan Kompilasi

Auditor dapat menerapkan tujuan dengan menggunakan informasi yang diperoleh dari klien sebagai kerangka referensi, termasuk deskripsi setiap item persediaan, kuantitas, harga perunit, dan nilai total. Kita mengasumsikan bahwa informasi yang direfleksikan dalam listing persediaan perpetual dicatat sesuai urutan deskripsi item persediaan, dengan bahan baku, barang dalam proses, dan barang jadi disajikan secara terpisah. Totalnya harus sama dengan saldo buku besar umum.

Penilaian Persediaan

Saat melakukan pengujian penilaian persediaan, auditor menghadapi tiga permasalahan. Pertama, metode nya harus sesuai dengan standar akuntansi. Kedua, penerapan metodenya harus

konsisten dari tahun ke tahun. Ketiga, biaya persediaan versus nilai pasar harus dipertimbangkan.

Penetapan Harga Persediaan yang Dibeli Jenis persediaan utama yang termasuk dalam kategori ini yaitu bahan baku, suku cadang yang dibeli, dan perlengkapan. Sebagai langkah pertama dalam memverifikasi penilaian persediaan yang dibeli, auditor harus menentukan apakah klien menggunakan metode FIFO, LIFO, rata-rata tertimbang, atau beberapa metode penilaian lainnya. Auditor juga harus menentukan biaya mana yang akan dilibatkan dalam penilaian item persediaan.

Daftar Pustaka

- Alvin A. Arens; Randal J. Elder; Mark S. Beasley (2014). *Auditing And Assurance Services: An Integrated Approach*. 15th Edition.
- Catlin, R., & Watkins, C. (2021). *Agile Auditing: Fundamentals and Applications*. John Wiley & Sons.\
- Hay, D. (2019). *The future of auditing*. Routledge
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2013). *Standar Audit (SA)*. Modifikasi terhadap Opini dalam Laporan Auditor Independen. Jakarta: Institut Akuntan Publik Indonesia
- Louwers, T. J., Sinason, D. H., Strawser, J. R., Thibodeau, J. C., & Blay, A. D. (2018). *Auditing & assurance services*. McGraw-Hill Education.
- Naqvi, A. (2020). *Artificial intelligence for audit, forensic accounting, and valuation: a strategic perspective*. John Wiley & Sons.
- O. Ray Whittington, Kurt Pany (2022) *Principles of Auditing & Other Assurance* . McGraw-Hill Education
- Robert Johnson, Marty M. Weiss, Michael G. Solomon (2022) *Auditing IT infrastructures for compliance*. Jones & Bartlett Learning



PENGAUDITAN BERBASIS TEKNOLOGI