

COMPLIANCE



**Luluk Musfiroh**

# AUDITING I

*Berbasis ISA*

PRINSIP DASAR PEMERIKSAAN  
LAPORAN KEUANGAN



## LEMBAR PENGESAHAN

Diktat Auditing I Berbasis ISA : Prinsip Dasar Pemeriksaan Laporan Keuangan ini disusun oleh:

Nama : Luluk Musfiroh, M. Ak.

NIP : 198804122019032007

Dan digunakan untuk kalangan sendiri sebagai bahan ajar pada:

Mata Kuliah : Pengauditan I

Semester : Genap

Tahun Akademik : 2020/2021

Prodi : Akuntansi Syariah

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis Islam

Institute : IAIN Jember

Disahkan pada Tanggal : 23 Agustus 2021

Mengesahkan:

Wakil Dekan I FEBI



Dr. Abdul Rahim, S.Ag., M.E.I

NIP. 197308301999031002

## KATA PENGANTAR

Alhamdulillah puji syukur dipanjatkan ke hadirat Allah SWT yang telah memberikan kemudahan dalam penyusunan diktat Auditing I Berbasis ISA : Prinsip Dasar Pemeriksaan Laporan Keuangan sebagai pegangan bagi mahasiswa.

Diktat Auditing I Berbasis ISA : Prinsip Dasar Pemeriksaan Laporan Keuangan ini disusun berdasarkan silabus mata kuliah Pengauditan I. Diktat ini disesuaikan dengan teori audit dan memperhatikan aspek dari praktik riil yang dilakukan auditor dalam memeriksa laporan keuangan, menggunakan standar-standar pengauditan terbaru yang sesuai dengan standar yang ada di Indonesia dan juga global. Diktat disajikan dengan bahasa yang sederhana, sehingga cocok sebagai pegangan awal mahasiswa yang ingin berkarir menjadi auditor.

Penyusun menyadari bahwa dalam penyajian diktat ini terdapat kekurangan, saran dan kritik sangat kami harapkan demi kesempurnaan diktat ini. Penyusun mohon maaf seandainya terdapat kesalahan dalam pengutipan atau pengambilan dari bahan aslinya dalam penyusunan dan penyajian diktat ini.

Harapan yang paling besar penyusun semoga diktat ini nantinya dapat mendukung kelancaran perkuliahan di Bidang Auditing dan dapat bermanfaat bagi mahasiswa yang sedang belajar tentang auditing.

IAIN JEMBER

Penulis

## DAFTAR ISI

<b>HALAMAN SAMBUTAN</b> .....	<b>i</b>
<b>HALAMAN PENGESAHAN</b> .....	<b>ii</b>
<b>KATA PENGANTAR</b> .....	<b>iii</b>
<b>DAFTAR ISI</b> .....	<b>iv</b>
<b>BAB I KONSEP DASAR AUDITING</b> .....	<b>1</b>
A. Pendahuluan.....	2
B. Definisi Auditing.....	3
C. Tujuan Audit .....	4
D. Kebutuhan Akan Pengauditan .....	5
E. Jenis-jenis Audit .....	10
F. Jenis-jenis Auditor .....	12
G. Perbedaan Auditing dan Akuntansi.....	19
<b>BAB II KANTOR AKUNTAN PUBLIK (KAP) DAN STANDAR PROFESIONAL AKUNTAN PUBLIK (SPAP)</b> .....	<b>24</b>
A. Pendahuluan.....	25
B. Kantor Akuntan Publik (KAP).....	25
C. Peran Akuntan Publik (AP) dan Jasa yang Diberikan Akuntan Publik	28
D. Standar Pengauditan.....	32
E. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang Lama.....	33
F. SPAP Berbasis Standar IFAC .....	35
G. Tahapan Audit dan Standar Audit.....	40
<b>BAB III KODE ETIK PROFESI AKUNTAN PUBLIK</b> .....	<b>44</b>
A. Pendahuluan.....	45
B. Kode Etik Akuntan Publik.....	46
C. Prinsip Dasar Etika.....	49
D. Kerangka Konseptual.....	51

<b>BAB IV LAPORAN HASIL AUDIT .....</b>	<b>59</b>
A. Pendahuluan.....	60
B. Unsur-Unsur Laporan Audit .....	60
C. Bentuk Laporan Audit .....	64
D. Konsekuensi Ketidakmampuan untuk Memperoleh Bukti Audit .....	68
E. Bentuk dan Isi Laporan ketika Opiniya dimodifikasi.....	69
F. Paragraf Opini & Tanggung Jawab Auditor (Opini yang Dimodifikasi) .....	69
G. Penekanan Terhadap Paragraf Permasalahan .....	71
H. Situasi yang Menghasilkan Opini Selain Opini yang tidak Dimodifikasi .....	72
<b>BAB V BUKTI AUDIT .....</b>	<b>77</b>
A. Pendahuluan.....	78
B. Definisi Bukti Audit .....	78
C. Ketepatan dan Kecukupan Bukti Audit.....	79
D. Prosedur Audit untuk Memperoleh Bukti Audit.....	84
E. Memilih Item untuk Memperoleh Bukti Audit .....	89
<b>BAB VI PENGENDALIAN INTERNAL.....</b>	<b>97</b>
A. Pendahuluan.....	98
B. Tujuan Pengendalian Internal .....	99
C. Komponen Pengendalian Internal .....	100
<b>BAB VII ASERSI DALAM LAPORAN KEUANGAN.....</b>	<b>111</b>
A. Pendahuluan.....	112
B. Definisi Asersi Manajemen .....	112
C. Asersi Dalam Audit .....	114
D. Kegunaan Asersi bagi Auditor.....	116
<b>BAB VIII Materialitas dan Risiko Audit .....</b>	<b>120</b>
A. Pendahuluan.....	121
B. Pengertian Materialitas .....	121
C. Materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan .....	125
D. Hubungan Antara Materialitas dengan Bukti Audit .....	128

E. Materialitas dan Risiko Audit .....	128
F. Prosedur Penilaian Risiko .....	131
G. Komponen Risiko Audit.....	132
H. Risiko Audit pada Tingkat Laporan Keuangan dan Tingkat Saldo akun .....	135
I. Hubungan antara Materialitas, Risiko Audit, dan Bukti Audit .....	135
<b>BAB IX KERTAS KERJA AUDIT .....</b>	<b>140</b>
A. Pendahuluan.....	141
B. Definisi Kertas Kerja.....	141
C. Tujuan Kertas Kerja .....	142
D. <i>Current File</i> dan <i>Permanent File</i> .....	144
E. Kriteria Untuk Pembuatan Kertas Kerja Pemeriksaan yang Baik.....	145
F. Pemilikan dan Penyimpanan Kertas Kerja Pemeriksaan .....	147
G. Susunan Kertas Kerja.....	147

IAIN JEMBER

# BAB I

## *Konsep Dasar Pengauditan*

### **TUJUAN PEMBELAJARAN:**

*Setelah mempelajari modul ini  
Mahasiswa diharapkan:*

- \* Mampu menguraikan definisi auditing
- \* Mampu memahami tujuan pengauditan
- \* Mampu membedakan tiga jenis utama audit
- \* Mampu mengidentifikasi jenis-jenis utama auditor
- \* Mampu membedakan auditing dan akuntansi



## A. Pendahuluan

Audit adalah jasa akuntan publik yang dikenal sebagai jasa asuransi (*assurance*). Jasa audit independen hanya boleh diberikan oleh akuntan publik melalui Kantor Akuntan Publik (KAP). Auditing merupakan pemeriksaan secara sistematis yang dilakukan oleh pihak independen dalam hal ini adalah Akuntan Publik untuk menilai kewajaran laporan keuangan entitas dibandingkan dengan kriteria yang ditentukan yang outputnya berupa opini/simpulan.

Pihak-pihak yang terlibat dalam audit yaitu auditor sebagai pihak pertama yang melakukan audit, *auditee* atau entitas yang diaudit sebagai pihak kedua meliputi manajemen dan karyawan dan pihak ketiga adalah entitas yang berkepentingan terhadap hasil audit (*stakeholder*) seperti pemegang saham atau pemerintah. Pihak manajemen memiliki tujuan yang berbeda dengan pihak *stakeholder* seperti pemegang saham. Pihak manajemen lebih menyukai gaji atau bonus yang tinggi, sedangkan pemegang saham menginginkan dividen yang tinggi sebagai imbalan atas kontribusi kepada perusahaan. Laporan keuangan merupakan bentuk tanggung jawab dari manajemen yang bisa saja mengandung informasi yang bias akibat perbedaan kepentingan. Sehingga diperlukan pihak yang independen (auditor) untuk dapat menilai tingkat kewajaran atas laporan keuangan yang disajikan pihak manajemen.

Akuntan Publik merupakan satu-satunya profesi yang diberikan hak eksekutif oleh Pemerintah berdasarkan Undang-Undang No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik dimana hanya Akuntan Publik yang dapat menilai atau mengaudit laporan keuangan suatu entitas. Akuntan Publik memperoleh amanah publik atau masyarakat untuk memberikan perlindungan publik dalam bentuk opininya terkait laporan keuangan suatu entitas. Keberadaan Akuntan Publik akan semakin meningkat seiring dengan perkembangan dunia usaha.



## B. Definisi Auditing

Audit secara umum merupakan proses sistematis yang secara objektif bertujuan untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti terkait asersi-asersi mengenai kebijakan dan peristiwa ekonomi untuk memastikan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, dan mengomunikasikan hasilnya bagi pihak-pihak yang berkepentingan.<sup>1</sup>

Audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dan kriteria yang ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.<sup>2</sup>

Auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.<sup>3</sup>

Audit adalah proses sistematis mengenai mendapatkan dan mengevaluasi secara objektif bukti yang berkaitan dengan penilaian mengenai berbagai kegiatan dan peristiwa ekonomi untuk memastikan tingkat kesesuaian antara penilaian-penilaian tersebut dan membentuk kriteria serta menyampaikan hasilnya ke para pengguna yang berkepentingan.<sup>4</sup>

Bukti (*evidence*) adalah setiap informasi yang digunakan auditor untuk menentukan apakah informasi yang diaudit dinyatakan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Bukti memiliki banyak bentuk yang berbeda, termasuk:<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker, “*Prinsip-prinsip Pengauditan: International Standards on Auditing*”, Edisi 3, Terjemahan Sopana dkk, (Jakarta: Salemba Empat, 2017), hal 10.

<sup>2</sup> Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, “*Auditing & Jasa Assurance: Pendekatan Terintegrasi*”. Edisi 15 jilid 1. Terjemahan Herman Wibowo dan Tim Perti, (Jakarta: Erlangga, 2015) hal 2.

<sup>3</sup> Sukrisno Agoes, “*Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*”, Jilid 1, Buku 1, Edisi 5, ( Jakarta: Salemba empat, 2012) hal 4.

<sup>4</sup> Hall dan Singleton, “*Audit Teknologi Informasi dan Assurance*”, Buku Satu, Edisi Kedua, (Jakarta: Salemba Empat, 2007), hal 3.

<sup>5</sup> Arens, Op.Cit., hal 3.

1. Data elektronik dan data lain tentang transaksi
2. Komunikasi tertulis dengan pihak luar
3. Observasi oleh auditor
4. Kesaksian lisan pihak yang diaudit (klien)

### C. Tujuan Audit

Tujuan suatu audit adalah untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan yang dituju. Hal ini dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Dalam hal kebanyakan kerangka bertujuan umum, opini tersebut adalah tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka. Suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan standar audit dan ketentuan etika yang relevan memungkinkan auditor untuk merumuskan opini.<sup>6</sup>

Tujuan keseluruhan auditor atas audit laporan keuangan adalah:<sup>7</sup>

1. Memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, dan oleh karena itu memungkinkan auditor untuk menyatakan suatu opini tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.
2. Melaporkan atas laporan keuangan dan mengkomunikasikannya sebagaimana ditentukan oleh Standar Audit (SA) berdasarkan temuan auditor.

---

<sup>6</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “Standar Profesional Akuntan Publik: SA 200”, (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021) hal 3.

<sup>7</sup> Ibid., hal 11.

#### D. Kebutuhan Akan Pengauditan

Revolusi industri dimulai di Britania Raya sekitar tahun 1780. Revolusi ini menyebabkan munculnya perusahaan-perusahaan industri berskala besar dengan stuktur birokrasi yang kompleks. Pengembangan atau ekspansi usaha akan menyebabkan perusahaan harus mencari dana dari pihak eksternal.<sup>8</sup> Bertambahnya dana eksternal, maka semakin besar peluang informasi yang disajikan tidak andal. Beberapa alasannya adalah: jauhnya informasi, keberpihakan (bias) dan motif si penyedia, data semakin banyak serta adanya transaksi pertukaran yang kompleks. Cara paling umum digunakan mengurangi risiko informasi adalah audit independen.<sup>9</sup>

Beberapa teori mengenai permintaan audit antara lain:<sup>10</sup>

##### 1. *Policeman theory*

*Policeman theory* menyatakan bahwa pekerjaan auditor adalah untuk fokus pada akurasi aritmatika serta pada pencegahan dan pendeteksian kecurangan. Teori ini auditor diibaratkan seorang polisi yang menemukan kecurangan. Sampai tahun 1940-an pekerjaan auditor fokus pada akurasi aritmatika dan pada pencegahan dan pendeteksian kecurangan. Namun dari tahun 1940 sampai pergantian abad berikutnya terjadi perubahan makna pengauditan menjadi alat verifikasi kebenaran dan kewajaran laporan keuangan.

##### 2. *Lending credibility theory*

*Lending credibility theory* menjelaskan bahwa laporan keuangan teraudit yang digunakan oleh manajemen untuk meningkatkan keyakinan para pemangku kepentingan atas pengelolaan manajemen.

Jika para pemangku kepentingan (*stakeholders*) seperti pemegang saham, pemerintah atau kreditur harus membuat penilaian berdasarkan informasi yang mereka terima, mereka harus memiliki kepercayaan bahwa hal ini merupakan representasi wajar dari nilai ekonomi dan

---

<sup>8</sup> Hayes, Op. Cit., hal 48.

<sup>9</sup> Arens, Op.Cit., hal 5.

<sup>10</sup> Hayes, Op. Cit., hal 48-49.

kinerja organisasi. Dalam hal ini audit mengurangi asimetri informasi (*information asymetry*).

3. *Theory of inspired confidence*

*Theory of inspired confidence* dikembangkan pada akhir tahun 1920-an oleh profesor Belanda, Theodore Limperg. Teori ini menjelaskan bahwa permintaan untuk jasa audit adalah konsekuensi langsung dari partisipasi para pemangku kepentingan luar (pihak ketiga) dalam perusahaan. Para pemangku kepentingan ini menuntut pertanggungjawaban dari manajemen, sebagai imbalan atas kontribusi mereka kepada perusahaan. Oleh karena informasi yang diberikan manajemen memiliki kemungkinan bias sebagai akibat dari perbedaan yang mungkin ada antara kepentingan manajemen dan para pemangku kepentingan luar, maka audit atas informasi ini diperlukan. Teori Limberg ini ditujukan tidak hanya untuk permintaan audit, namun juga sisi penawaran. Dari sisi penawaran Limperg mengadopsi pendekatan normatif. Auditor harus bertindak sedemikian rupa, sehingga ia tidak mengecewakan ekspektasi pihak luar yang rasional, sementara di sisi lain auditor tidak boleh memunculkan ekspektasi yang lebih besar dalam laporannya dari pada hasil pemeriksaannya.

4. Teori keagenan (*agency theory*)

Teori keagenan dipandang sebagai hasil dari lebih atau kurang kontrak-kontrak formal, yang mana beberapa kelompok membuat semacam kontribusi kepada perusahaan berdasarkan tingkat harga tertentu. Auditor ternama ditunjuk tidak hanya untuk kepentingan pihak ketiga, tetapi juga untuk kepentingan pihak manajemen. Selain sisi permintaan, teori keagenan juga digunakan untuk sisi penawaran. Kontribusi audit bagi pihak ketiga pada dasarnya ditentukan oleh probabilitas bahwa auditor akan mendeteksi kesalahan dalam laporan keuangan (atau penyimpangan lainnya, seperti kecurangan atau tindakan ilegal) dan kesedian auditor untuk melaporkan kesalahan-kesalahan meskipun bertentangan dengan keinginan auditee.

Di Indonesia banyak sekali peraturan perundang-undangan yang mewajibkan suatu entitas/badan untuk diaudit diantaranya:

1. Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas

Audit dalam UU Perseoran Terbatas terdapat pada 66 dan pasal 68. Pasal 66 ayat (4) berbunyi: Neraca dan laporan laba rugi dari tahun buku yang bersangkutan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a bagi Perseroan yang wajib diaudit, harus disampaikan kepada Menteri sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pasal 68 berbunyi: Direksi wajib menyerahkan laporan keuangan Perseroan kepada akuntan publik untuk diaudit apabila:

- a. kegiatan usaha Perseroan adalah menghimpun dan/atau mengelola dana masyarakat;
- b. Perseroan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat;
- c. Perseroan merupakan Perseroan Terbuka;
- d. Perseroan merupakan persero;
- e. Perseroan mempunyai aset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah); atau
- f. diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

2. Undang-Undang No. 17 Tahun 2012 Tentang Perkoperasian

Audit dalam UU Perkoperasian terdapat pada:

- a. Pasal 40 (1) yaitu Laporan keuangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 37 ayat (1) huruf c harus diaudit oleh Akuntan Publik apabila: diminta oleh Menteri; atau Rapat Anggota menghendakinya.
- b. Pasal 52 yang berbunyi: Dalam melaksanakan tugas pengawasan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 50 ayat (1) huruf c, Pengawas dapat meminta bantuan kepada Akuntan Publik untuk melakukan jasa audit terhadap Koperasi.
- c. Pasal 119 (3) Dana pembangunan dewan Koperasi Indonesia harus diaudit oleh akuntan publik.

3. Undang-Undang No. 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal

Pada UU ini terdapat pada pasal 64 (1) yaitu: Profesi Penunjang Pasar Modal terdiri dari:

- a. Akuntan
- b. Konsultan Hukum
- c. Penilai
- d. Notaris
- e. Profesi lain yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.

4. Undang-Undang No. 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara Audit (Pemeriksaan) dalam UU No. 19 Tahun 2003 Tentang BUMN terdapat pada Pasal 71 (1) Pemeriksaan laporan keuangan perusahaan dilakukan oleh auditor eksternal yang ditetapkan oleh RUPS untuk Persero dan oleh Menteri untuk Perum.

5. Peraturan Menteri Perdagangan No. 25 Tahun 2020 tentang Laporan Keuangan Tahunan Perusahaan

- a. Pasal 1 (3) berbunyi: “Laporan Keuangan Tahunan Perusahaan yang selanjutnya disingkat LKTP adalah laporan keuangan perusahaan yang telah diaudit oleh Akuntan Publik atau lembaga tinggi negara sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan.”
- b. Pasal 3 berbunyi: “Kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) berlaku bagi perusahaan yang berbentuk Perseroan Terbatas yang telah memenuhi salah satu kriteria:
  - 1) Merupakan Perseroan Terbuka;
  - 2) Bidang usaha yang berkaitan dengan pengerahan dana masyarakat;
  - 3) Mengeluarkan surat pengakuan utang;
  - 4) Memiliki jumlah aktiva atau kekayaan paling sedikit Rp25.000.000.000,00 (dua puluh lima miliar rupiah); atau
  - 5) Merupakan debitur yang laporan keuangan tahunannya diwajibkan oleh bank untuk diaudit.

c. Pasal 5 yaitu LKTP yang disampaikan oleh Perusahaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 harus: a. telah diaudit oleh Akuntan Publik.

6. Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (POJK) No. 13/POJK.03/2017 tentang Penggunaan Jasa Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik Dalam Kegiatan Jasa Keuangan dan peraturan lain yang terkait.

Audit dalam POJK No. 13/POJK.03/2017 terdapat pada Pasal 2 (1) yaitu: Pihak yang Melaksanakan Kegiatan Jasa Keuangan wajib menggunakan AP dan KAP yang:

- a. Terdaftar pada Otoritas Jasa Keuangan; dan
- b. Memiliki kompetensi sesuai dengan kompleksitas usaha Pihak yang Melaksanakan Kegiatan Jasa

7. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 21 Tahun 2008 Tentang Perbankan Syariah

Audit dalam UU Perbankan Syariah terdapat pada pasal 35 (3) yaitu Neraca dan perhitungan laba rugi tahunan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) wajib terlebih dahulu diaudit oleh kantor akuntan publik.

8. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2011 Tentang Pengelolaan zakat

Audit pada UU ini terdapat pada Pasal 18 (2) yaitu izin sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya diberikan apabila memenuhi persyaratan paling sedikit:

- a. Terdaftar sebagai organisasi kemasyarakatan Islam yang mengelola bidang pendidikan, dakwah, dan sosial;
- b. berbentuk lembaga berbadan hukum;
- c. mendapat rekomendasi dari BAZNAS;
- d. memiliki pengawas syariat;
- e. memiliki kemampuan teknis, administratif, dan keuangan untuk melaksanakan kegiatannya;
- f. bersifat nirlaba;

- g. memiliki program untuk mendayagunakan zakat bagi kesejahteraan umat; dan
- h. bersedia diaudit syariat dan keuangan secara berkala

#### E. Jenis-jenis Audit

Jenis audit pada umumnya dibagi menjadi tiga yaitu audit laporan keuangan, audit operasional, audit ketaataan. Berikut adalah penjelasan dari masing-masing dari ketiga jenis audit tersebut:

##### 1. Audit Laporan Keuangan

Audit laporan keuangan adalah memeriksa laporan keuangan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut memberikan gambaran yang benar dan wajar atau menyajikan laporan keuangan secara wajar sesuai kriteria-kriteria tertentu, seperti Standar Pelaporan Keuangan Internasional (*International Financial Reporting Standards-IFRS*), Prinsip-prinsip Akuntansi yang Berterima Umum (*Generally Accepted Accounting Principles-GAAP*).<sup>11</sup>

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu.<sup>12</sup>

Audit keuangan adalah atestasi (pembuktian) independen yang dilakukan oleh seorang ahli auditor yang menyatakan pendapatnya atas penyajian laporan keuangan.<sup>13</sup>

##### 2. Audit Operasional/Audit Kinerja

Audit operasional adalah mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi.<sup>14</sup> Audit operasional menurut Hayes dkk. (2017:14) adalah kajian mengenai unit tertentu dalam sebuah organisasi dengan tujuan untuk mengukur kinerjanya. Audit operasional mereviu seluruh atau sebagian dari

---

<sup>11</sup> Hayes, Op. Cit., hal 14.

<sup>12</sup> Arens, Op.Cit., hal 18.

<sup>13</sup> Hall dan Singleton, Op.Cit., hal 6.

<sup>14</sup> Arens, Op.Cit., hal 17.



prosedur operasi organisasi untuk mengevaluasi efektivitas dan efisiensi operasi.

Audit kinerja merupakan pemeriksaan yang sistematis terhadap kinerja dari sumber daya yang dimiliki perusahaan apakah sudah berjalan secara efektif dan efisien guna meningkatkan nilai perusahaan. Contoh audit kinerja antara lain audit terhadap proses penggajian pegawai, audit terhadap kinerja staf dan manajemen.

3. Audit ketaatan/kepatuhan

Audit kepatuhan adalah reviu prosedur organisasi untuk menentukan apakah organisasi mengikuti prosedur, regulasi atau aturan tertentu yang ditetapkan oleh beberapa otoritas yang lebih tinggi.<sup>15</sup> Sedangkan audit ketaatan (*compliance audit*) dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.<sup>16</sup>

Audit kepatuhan merupakan pemeriksaan atas kepatuhan suatu entitas dalam melaksanakan kegiatan atau aktivitas terhadap kebijakan, standar operasional perusahaan, kebijakan dan peraturan perundang-undangan (misalnya perpajakan).

Audit Kepatuhan banyak dilakukan oleh auditor pemerintah, Namun tidak menutup juga dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP). Contoh audit kepatuhan yaitu pemeriksaan atas pengembalian pajak (restitu) atau kepatuhan perpajakan, audit kepatuhan penyaluran kredit. Contoh lain dilingkungan Perguruan Tinggi Negeri seperti kepatuhan Perguruan Tinggi dalam mengelola pendapatan, belanja pegawai, pengelolaan dana penelitian, pengadaan atau pengolaan Barang Milik Negara, pelaksanaan Pembangunan Gedung Baru, kepatuhan fakultas dan Prodi (audit mutu internal) dan sebagainya.

---

<sup>15</sup> Hayes, Loc. Cit.

<sup>16</sup> Arens, Op.Cit., hal 13.

## F. Jenis-jenis Auditor

Tipe dasar auditor ada dua yaitu auditor internal dan auditor eksternal.<sup>17</sup> Auditor pemerintah mengambil peran dari kedua fungsi tersebut yaitu auditor internal pemerintah misalnya Satuan Pengawasan Internal (SPI) dan auditor eksternal pemerintah misalnya BPK. Namun, penulis membedakan Jenis-jenis Auditor menjadi tiga yaitu auditor internal, auditor eksternal dan auditor pemerintah. Berikut masing-masing penjelasan dari ketiga jenis auditor tersebut:

### 1. Auditor Eksternal/Auditor Independen

Auditor eksternal adalah auditor independen dan disertifikasi sebagai akuntan publik bersertifikat.<sup>18</sup> KAP mencermintakan fakta bahwa auditor yang menyatakan pendapat audit atas laporan keuangan harus memiliki lisensi sebagai akuntan publik. KAP sering kali disebut auditor eksternal.<sup>19</sup>

Auditor eksternal biasanya disebut juga dengan auditor independen karena statusnya bukan karyawan dari perusahaan yang diaudit (auditee). Auditor ini bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP). Auditor eksternal melakukan audit laporan keuangan, audit kepatuhan, audit operasional, audit forensik dan sebagainya. Auditor eksternal dalam menjalankan tugasnya harus mematuhi Kode Etik Profesi Akuntan Publik (Kode Etik), Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), dan peraturan perundang-undangan.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) merupakan Asosiasi Profesi Akuntan Publik Indonesia yang bertujuan untuk mewujudkan Akuntan Publik yang berintegritas, berkualitas dan berkompetensi berstandar internasional, mendorong pertumbuhan dan independensi profesi yang sehat dan kondusif bagi profesi Akuntan Publik, menjaga martabat profesi Akuntan Publik dan kepercayaan publik, melindungi

---

<sup>17</sup> Hayes, Op. Cit., hal 15.

<sup>18</sup> Hall dan Singleton, Op.Cit., hal 5.

<sup>19</sup> Arens, Op.Cit., hal 15.

kepentingan publik dan Akuntan Publik, serta mendorong terwujudnya *good governance* di Indonesia.<sup>20</sup>

## 2. Auditor Internal

Audit internal menurut lembaga auditor internal (*institute of internal auditors-IIA*) merupakan sebagai fungsi penilaian independen yang dibentuk dalam perusahaan untuk mempelajari dan mengevaluasi berbagai aktivitasnya sebagai layanan bagi perusahaan.<sup>21</sup>

Audit internal adalah audit yang bekerja pada perusahaan yang diaudit yang biasanya bertugas melakukan audit operasional perusahaan dan memberikan rekomendasi perbaikan secara *continue* atas kinerja atau sistem perusahaan. Selain itu auditor internal merupakan jembatan antara perusahaan dengan auditor eksternal.

## 3. Auditor pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah.<sup>22</sup> Auditor pemerintah di Indonesia dibedakan menjadi auditor eksternal dan audit internal.

### a. Auditor Eksternal pemerintah (Badan Pemeriksa Keuangan RI)

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara.<sup>23</sup>

BPK merupakan lembaga negara di luar eksekutif (Presiden) yang kedudukannya sejajar dengan Presiden, DPR dan MA. Fungsi BPK adalah memberikan pendapat terhadap kelayakan suatu

<sup>20</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), "Info Keanggotaan", (<https://iapi.or.id/iapi/detail/267>), diakses 18 Juli 2021, 2021).

<sup>21</sup> Hall dan Singleton, Op.Cit., hal 3.

<sup>22</sup> Hery, "Auditing: Dasar-Dasar Pemeriksaan Akuntansi", (Jakarta: PT Grasindo: 2019), hal 2.

<sup>23</sup> UU No. 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

pertanggungjawaban pemerintah.<sup>24</sup> Lingkup pemeriksaan yang dilakukan BPK antara lain: pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Hasil pemeriksaan atas penge dilaporkan kepada DPR, DPD, dan DPRD sebagai alat kontrol atas pelaksanaan keuangan negara.<sup>25</sup>

b. Audit Internal Pemerintah

Internal auditor berfungsi sebagai “menilai kualitas” (*quality assurance*) yang membantu pemerintahan dalam penyelenggaraan manajemen pemerintahan untuk menjamin tercapainya efisiensi dan efektivitas serta memenuhi syarat kehematan.<sup>26</sup>

Auditor internal pemerintah terdiri dari BPKP, KPK, Inspektorat, Irjen.

1) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)

BPKP adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden. BPKP mempunyai tugas menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pengawasan keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional.<sup>27</sup>

Dalam melaksanakan tugasnya, BPKP menyelenggarakan fungsi:<sup>28</sup>

- a) Perumusan kebijakan nasional pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional meliputi kegiatan yang bersifat lintas sektoral, kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku

<sup>24</sup> Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). “Memahami Makna Auditor Eksternal dan Internal”. (<http://www.bpkp.go.id/berita/read/106/8520/>, diakses 18 Juli 2021, 2021).

<sup>25</sup> UU No. 15 Tahun 2006, Loc. Cit

<sup>26</sup> Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Loc Cit.

<sup>27</sup> Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 192 Tahun 2014 *Tentang Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan*

<sup>28</sup> Ibid.

Bendahara Umum Negara, dan kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden.

- b) Pelaksanaan audit, revidi, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya terhadap perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban akuntabilitas penerimaan negara/daerah dan akuntabilitas pengeluaran keuangan negara/daerah serta pembangunan nasional dan/atau kegiatan lain yang seluruh atau sebagian keuangannya dibiayai oleh anggaran negara/daerah dan/atau subsidi termasuk badan usaha dan badan lainnya yang didalamnya terdapat kepentingan keuangan atau kepentingan lain dari Pemerintah Pusat dan/atau Pemerintah Daerah serta akuntabilitas pembiayaan keuangan negara/ daerah.
- c) Pengawasan intern terhadap perencanaan dan pelaksanaan pemanfaatan aset negara/daerah.
- d) Pemberian konsultasi terkait dengan manajemen risiko, pengendalian intern, dan tata kelola terhadap instansi/badan usaha/badan lainnya dan program/kebijakan pemerintah yang strategis.
- e) Pengawasan terhadap perencanaan dan pelaksanaan program dan/atau kegiatan yang dapat menghambat kelancaran pembangunan, audit atas penyesuaian harga, audit klaim, audit investigatif terhadap kasus-kasus penyimpangan yang berindikasi merugikan keuangan negara/daerah, audit penghitungan kerugian keuangan negara/daerah, pemberian keterangan ahli, dan upaya pencegahan korupsi.
- f) Pengoordinasian dan sinergi penyelenggaraan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan

negara/daerah dan pembangunan nasional bersama-sama dengan aparat pengawasan intern pemerintah lainnya.

- g) Pelaksanaan reviu atas laporan keuangan dan laporan kinerja pemerintah pusat.
- h) Pelaksanaan sosialisasi, pembimbingan, dan konsultasi penyelenggaraan sistem pengendalian intern kepada instansi pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan badan-badan yang di dalamnya terdapat kepentingan keuangan atau kepentingan lain dari Pemerintah Pusat dan/atau Pemerintah Daerah.
- i) Pelaksanaan kegiatan pengawasan berdasarkan penugasan Pemerintah sesuai peraturan perundang-undangan.
- j) Pembinaan kapabilitas pengawasan intern pemerintah dan sertifikasi jabatan fungsional auditor.
- k) Pelaksanaan pendidikan, pelatihan, penelitian, dan pengembangan di bidang pengawasan dan sistem pengendalian intern pemerintah.
- l) Pembangunan dan pengembangan, serta pengolahan data dan informasi hasil pengawasan atas penyelenggaraan akuntabilitas keuangan negara Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah.
- m) Pelaksanaan pengawasan intern terhadap pelaksanaan tugas dan fungsi di BPKP.
- n) Pembinaan dan pelayanan administrasi umum di bidang perencanaan umum, ketatausahaan, organisasi dan tatalaksana, kepegawaian, keuangan, kearsipan, hukum, kehumasan, persandian, perlengkapan dan rumah tangga.

2) Komisi Pemberantas Korupsi (KPK)

KPK merupakan lembaga negara dalam rumpun kekuasaan eksekutif untuk melaksanakan pencegahan dan pemberantasan Tindak Pidana Korupsi bersifat independen

dan bebas dari pengaruh kekuasaan manapun.<sup>29</sup> KPK berperan sebagai *trigger mechanism*, yang berarti mendorong atau sebagai stimulus agar upaya pemberantasan korupsi oleh lembaga-lembaga yang telah ada sebelumnya menjadi lebih efektif dan efisien.<sup>30</sup>

3) Inspektorat Jenderal (Itjen)

Inspektorat Jenderal adalah unsur pengawas pada Kementerian yang mempunyai tugas menyelenggarakan pengawasan internal di lingkungan Kementerian. Inspektorat Jenderal berada di bawah dan bertanggung jawab kepada Menteri.<sup>31</sup>

Inspektorat Jenderal merupakan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP). Pengawasan internal pemerintah pada Kementerian Agama merupakan fungsi manajemen dalam mewujudkan pemerintahan yang baik dan bersih. APIP ini diharapkan menjadi agen perubahan yang dapat memberikan nilai tambah dalam meningkatkan kinerja, mencegah korupsi, dan meningkatkan pelayanan Kementerian Agama.

Fungsi Inspektorat Jenderal antara lain:<sup>32</sup>

- a) Penyusunan kebijakan teknis pengawasan internal;
- b) Pelaksanaan pengawasan internal terhadap kinerja dan keuangan melalui audit, revidu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya;
- c) Pelaksanaan pengawasan untuk tujuan tertentu atas penugasan Menteri;

<sup>29</sup> Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2019 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 Tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

<sup>30</sup> Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), "Sekilas KPK". (<https://www.kpk.go.id/id/tentang-kpk/sekilas-komisi-pemberantasan-korupsi>, diakses 18 Juli 2021, 2020)

<sup>31</sup> Wikipedia. "Inspektorat Jenderal". ([https://id.wikipedia.org/wiki/Inspektorat\\_Jenderal#:~:text=Inspektorat%20Jenderal%20\(disingkat%20Itjen\)%20adalah,dan%20bertanggung%20jawab%20kepada%20Menteri](https://id.wikipedia.org/wiki/Inspektorat_Jenderal#:~:text=Inspektorat%20Jenderal%20(disingkat%20Itjen)%20adalah,dan%20bertanggung%20jawab%20kepada%20Menteri), diakses 18 Juli 2021, 2021).

<sup>32</sup> Ibid.

- d) Penyusunan laporan hasil pengawasan;
  - e) Pelaksanaan administrasi Inspektorat Jenderal.
- 4) Satuan Pengawasan Internal (SPI)

Pengawasan Internal dilingkungan Perguruan Tinggi Keagamaan Negeri adalah seluruh proses kegiatan pemeriksaan internal, revidu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata kelola perguruan tinggi keagamaan negeri yang baik.<sup>33</sup>

Satuan Pengawasan Internal (SPI) dilingkungan Perguruan Tinggi Keagamaan Negeri adalah unsur pengawas yang menjalankan fungsi pengawasan non akademik untuk dan atas nama perguruan tinggi keagamaan negeri. Peran SPI ini untuk mewujudkan tata kelola perguruan tinggi keagamaan negeri yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel.<sup>34</sup>

Satuan Pengawasan Intern pada BUMN dibentuk untuk membantu direktur utama dalam melaksanakan pemeriksaan intern keuangan dan pemeriksaan operasional BUMN serta menilai pengendalian, pengelolaan dan pelaksanaannya pada BUMN yang bersangkutan serta memberikan saran-saran perbaikannya dan bertanggungjawab kepada direktur utama.<sup>35</sup>

Fungsi Satuan Pengawasan Intern berdasarkan Peraturan Menteri Negara BUMN No. Per-01/Mbu/2011 Tentang

---

<sup>33</sup> Peraturan Menteri Agama Republik Indonesia nomor 25 tahun 2017 *Tentang satuan pengawasan internal pada perguruan tinggi keagamaan negeri*

<sup>34</sup> Ibid.

<sup>35</sup> Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2003 *Tentang Badan Usaha Milik Negara*



Penerapan Tata Kelola Perusahaan Yang Baik (*Good Corporate Governance*) Pada Badan Usaha Milik Negara<sup>36</sup>:

- a) Evaluasi atas efektifitas pelaksanaan pengendalian intern, manajemen risiko, dan proses tata kelola perusahaan, sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan kebijakan perusahaan;
- b) Pemeriksaan dan penilaian atas efisiensi dan efektifitas di bidang keuangan, operasional, sumber daya manusia, teknologi informasi, dan kegiatan lainnya;

#### **G. Perbedaan Auditing dan Akuntansi**

Akuntansi adalah pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtisaran peristiwa-peristiwa ekonomi dengan cara yang logis yang bertujuan menyediakan informasi keuangan untuk mengambil keputusan. Akuntan merupakan penyusun/penyedia informasi keuangan (laporan keuangan). Akuntan harus memiliki pemahaman atas prinsip-prinsip dan aturan dalam menyajikan informasi keuangan dan akuntan harus mengembangkan suatu sistem bahwa peristiwa-peristiwa ekonomi telah dicatat secara tepat waktu dan dengan biaya yang wajar. Sedangkan auditor berfokus dalam menentukan apakah informasi yang dicatat mencerminkan dengan tepat peristiwa-peristiwa ekonomi yang terjadi selama periode akuntansi. Auditor juga harus memiliki keahlian dalam mengumpulkan dan interpretasi bukti audit.<sup>37</sup>

Auditing memiliki sifat analitis, karena akuntan publik memulai pemeriksaannya dari angka-angka dalam laporan keuangan, lalu dicocokkan dengan neraca saldo (*trial balance*), buku besar (*general ledger*), buku harian (*special journals*), bukti-bukti pembukuan (*documents*) dan sub buku besar (*sub ledger*).

<sup>36</sup> Peraturan Menteri Negara BUMN No. Per-01/Mbu/2011 *Tentang Penerapan Tata Kelola Perusahaan Yang Baik (Good Corporate Governance) Pada Badan Usaha Milik Negara*

<sup>37</sup> Arens, Op.Cit., hal 4.

Akuntansi memiliki sifat konstruktif, karena disusun mulai dari bukti-bukti pembukuan, buku harian, buku besar dan sub buku besar, neraca saldo sampai laporan keuangan.

Akuntansi dilakukan oleh pegawai perusahaan dengan pedoman SAK IFRS, SAK entitas Privat, ETAP atau IFRS sedangkan auditing dilakukan oleh akuntan publik yang berpedoman pada SPAP, Kode Etik Profesi Akuntan Publik dan Standar Pengendalian Mutu.

Akuntansi dalam pengerjaannya mempunyai sifat konstruktif karena disusun mulai dari bukti-bukti pembukuan, buku harian, buku besar dan sub buku besar, neraca saldo sampai pada laporan keuangan. Auditing mempunyai sifat analitis, karena akuntan public memulai pemeriksaannya dari angka-angka dalam laporan keuangan lalu dicocokkan dengan neraca saldo (trial balance), buku besar (General Ledger), buku harian dan buku khusus sampai pada bukti-bukti transaksi.

Dari pemahaman diatas dapat kita simpulkan bahwa perbedaan audit dan akuntansi adalah akuntansi merupakan serangkaian proses dalam menyediakan informasi akuntansi yang digunakan untuk pengambilan keputusan dengan memperhatikan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Sedangkan auditing merupakan proses evaluasi apakah informasi yang dilaporkan sesuai semestinya dengan memperhatikan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

IAIN JEMBER

**Latihan..!!!!!!**

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan Anda mengerjakan latihan berikut ini:

1. Jelaskan manfaat audit dalam perusahaan?
2. Jelaskan macam-macam audit!
3. Jelaskan macam-macam auditor!
4. Apa yang dimaksud jasa asuransi dan non asuransi? Sertakan contohnya!
5. Jelaskan perbedaan auditing dengan akuntansi!



**IAIN JEMBER**

### Ringkasan

Akuntansi adalah pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtisaran peristiwa-peristiwa ekonomi dengan cara yang logis yang bertujuan menyediakan informasi keuangan untuk mengambil keputusan. Akuntansi memiliki sifat konstruktif, karena disusun mulai dari bukti-bukti pembukuan, buku harian, buku besar dan sub buku besar, neraca saldo sampai laporan keuangan. Sedangkan audit merupakan pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dan kriteria yang ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen. Auditing memiliki sifat analitis, karena akuntan publik memulai pemeriksaannya dari angka-angka dalam laporan keuangan, lalu dicocokkan dengan neraca saldo (*trial balance*), buku besar (*general ledger*), buku harian (*special journals*), bukti-bukti pembukuan (*documents*) dan sub buku besar (*sub ledger*).

Tujuan dilakukan audit yaitu untuk meningkatkan keyakinan pengguna laporan keuangan karena adanya risiko informasi. Jenis-jenis utama audit adalah audit laporan keuangan, audit operasional dan audit kepatuhan. Sedangkan jenis-jenis utama auditor adalah auditor independen, auditor internal dan auditor pemerintah. Jasa yang diberikan Akuntan Publik antara lain: jasa asurans dan jasa non asurans.

IAIN JEMBER

## Referensi

- Agoes, Sukrisno. (2012). *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*. Jilid 1, Buku 1, Edisi 5, Jakarta: Salemba empat.
- Arens, Alvin A., Elder R., dan Beasley M. (2015). *Auditing & Jasa Assurance (Pendekatan Terintegrasi)*. Edisi 15 jilid 1. Terjemahan Herman Wibowo dan Tim Perti. Jakarta: Erlangga.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). (9 Januari 2004) Memahami Makna Auditor Eksternal dan Internal. Diakses 18 Juli 2021 dari <http://www.bpkp.go.id/berita/read/106/8520/>.
- Hall dan Singleton. (2007). *Audit Teknologi Informasi dan Assurance*, Buku Satu, Edisi Kedua, Jakarta, Salemba Empat.
- Hayes, Rick., Wallage P., dan Gortemaker H. (2017). *Prinsip-prinsip Pengauditan (International Standards on Auditing)*. Edisi 3. Terjemahan Sopana dkk. Jakarta: Salemba Empat.
- Hery. (2019). *Auditing Dasar-dasar Pemeriksaan Akuntansi*. Jakarta : PT Grasindo.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI).(2012). *Info Keanggotaan*. Diakses 18 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/267>
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 200*. Diakses 18 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.
- Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). (24 maret 2020). *Sekilas KPK*. Dibuat tahun 2020. diakses 18 Juli 2021 dari <https://www.kpk.go.id/id/tentang-kpk/sekilas-komisi-pemberantasan-korupsi>
- Peraturan Menteri Agama Republik Indonesia nomor 25 tahun 2017 Tentang satuan pengawasan internal pada perguruan tinggi keagamaan negeri
- Peraturan Menteri Negara BUMN No. Per-01/Mbu/2011 Tentang Penerapan Tata Kelola Perusahaan Yang Baik (Good Corporate Governance) Pada Badan Usaha Milik Negara
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 192 Tahun 2014 Tentang Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan
- Undang-Undang No. 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2003 Tentang Badan Usaha Milik Negara

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2019 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 Tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

Wikipedia. (2021). *Inspektorat Jenderal*. Diakses 18 Juli 2021 dari [https://id.wikipedia.org/wiki/Inspektorat\\_Jenderal#:~:text=Inspektorat%20Jenderal%20\(disingkat%20Itjen\)%20adalah,dan%20bertanggung%20jawab%20kepada%20Menteri.](https://id.wikipedia.org/wiki/Inspektorat_Jenderal#:~:text=Inspektorat%20Jenderal%20(disingkat%20Itjen)%20adalah,dan%20bertanggung%20jawab%20kepada%20Menteri.)



IAIN JEMBER

# BAB II

## ***Kantor Akuntan Publik (KAP) & Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)***

### **TUJUAN PEMBELAJARAN:**

*Setelah mempelajari modul ini*

*Mahasiswa diharapkan:*

- \* Mampu mengetahui Kantor Akuntan Publik (KAP) dan struktur organisasinya
- \* Mampu menjelaskan peran dan jasa Akuntan Publik (AP)
- \* Mampu membedakan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang lama dengan SPAP berbasis IFAC
- \* Mampu mengetahui penggunaan standar dalam tahapan audit



## A. Pendahuluan

Profesi Akuntan Publik memiliki peran yang cukup besar dalam menciptakan perekonomian yang sehat dan transparan. Akuntan Publik memberikan jasa asurans terkait kualitas dan kredibilitas laporan keuangan. Tanggung jawab Akuntan Publik memberikan opini atas laporan keuangan, sedangkan penyajian laporan keuangan merupakan tanggung jawab dari manajemen. Untuk melindungi kedua belah pihak maka diperlukan undang-undang yang mengatur mengenai akuntan publik.

Standar Profesional Akuntan Publik merupakan acuan yang ditetapkan menjadi ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh Akuntan Publik (AP) dalam pemberian jasanya.<sup>38</sup> Jasa asurans yang diberikan Akuntan Publik meliputi jasa audit atas informasi keuangan historis; jasa reвью atas informasi keuangan historis; dan jasa asurans lainnya. Selain jasa asurans akuntan publik juga dapat memberikan jasa lainnya (*non asurans*) yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen seperti jasa audit kinerja, jasa internal audit, jasa perpajakan, jasa kompilasi laporan keuangan dan sebagainya.

## B. Kantor Akuntan Publik (KAP)

Pada umumnya KAP diklasifikasikan menjadi dua yaitu kantor-kantor akuntan publik *Big Four* dan kantor-kantor akuntan publik selain *Big Four*.<sup>39</sup> *Big Four* merupakan empat kantor akuntan publik (KAP) terbesar di dunia yang dapat memengaruhi pengauditan internasional karena aktivitas operasi hariannya dibanyak negara dan keanggotaannya di sebagian besar organisasi profesi akuntansi di dunia dengan pendapatan sebesar miliaran dolar. *Big Four* ini terdiri dari: Deloitte Touche Tohmatsu, PwC (Price waterhouse Coopers), Ernst & Young (EY) dan KPMG. Keempat ini memiliki cabang diseluruh Amerika Serikat dan seluruh dunia.<sup>40</sup>

<sup>38</sup> Undang-undang No. 5 Tahun 2011 *tentang akuntan publik*

<sup>39</sup> Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker, "*Prinsip-prinsip Pengauditan:International Standards on Auditing*", Edisi 3, Terjemahan Sopana dkk, (Jakarta: Salemba Empat, 2017), hal 55.

<sup>40</sup> Ibid, hal 28.



KAP selain *Big Four* bukan suatu yang homogen, dari KAP lokal berskala kecil dengan sedikit tenaga profesional, KAP *second tier* yang memiliki jaringan internasional, ada juga KAP skalal menengah secara nasional atau regional dengan beberapa cabang. KAP *second tier* pada tahun 2011 di Amerika Serikat seperti Grant Thornton; BDO Seidman; McGladrey & Pullen; Moss Adams; dan Myer, Hoffman & McCann.<sup>41</sup>

Hierarki organisasi yang umum dalam KAP Internasional terdiri dari:<sup>42</sup>

1. Akuntan Staf (Asisten Junior Kemudian menjadi Asisten Senior) yaitu posisi pertama saat seseorang memasuki profesi akuntan publik yang seringkali melakukan tugas-tugas audit yang bersifat rutin dan lebih rinci.
2. Akuntan Senior (Supervisor) atau auditor senior, yaitu seseorang yang bertanggung jawab atas pekerjaan lapangan audit dan umumnya memiliki pengalaman selama dua tahun atau lebih di bidang pengauditan publik. Peran utama yaitu merencanakan audit dan terutama bertanggung jawab untuk melakukan penugasan audit di lokasi klien bisnis. Perencanaan dan supervisi atas audit yang lebih kompleks mungkin melibatkan rekan atau direktur dalam perencanaan, dan menyertakan manajer dalam menyupervisi penugasan tersebut.
3. Manajer, yaitu seseorang yang menyupervisi audit-audit yang dilakukan oleh auditor senior. Manajer membantu auditor senior merencanakan program auditnya, mereviu kertas-kertas kerja secara periodik, dan memberikan arahan/pedoman lainnya. Manajer bertanggung jawab untuk menentukan prosedur audit yang diterapkan untuk audit-audit tertentu dan untuk mempertahankan keseragaman standar pekerjaan lapangan. Manajer umumnya memiliki pengalaman setidaknya selama lima tahun, pengetahuan yang lebih luas, paham perpajakan, standar akuntansi, dan regulasi pemerintah.
4. Rekan/Direktur, yaitu pemilik kantor akuntan publik yang sebelumnya di negara-negara dulu dikenal sebagai direktur. Rekan banyak terlibat

---

<sup>41</sup> Ibid, hal 56.

<sup>42</sup> Ibid, hal 29.

dalam perencanaan audit, evaluasi hasil-hasil, dan penentuan opini audit. Tingkat keterlibatan rekan beragam tergantung kompleksitas perusahaan. Rekan akan mendelegasikan sebanyak mungkin pekerjaannya kepada manajer dan akuntan senior yang berpengalaman. Tugas lain dari rekan adalah menjaga hubungan dengan klien, menyelesaikan perbedaan pendapat yang mungkin muncul dan menghadiri rapat pemegang saham perusahaan klien untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan terkait laporan keuangan atau laporan auditor. Rekan juga dapat merekrut anggota-anggota staf yang baru, mereviu kertas-kertas kerja audit, menyupervisi staf dan menandatangani laporan audit, tergantung pada kompleksitas penugasan.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) atau *Indonesian Institute of Certified Public Accountants* (IICPA) adalah Asosiasi Profesi Akuntan Publik (APAP) yang ada di Indonesia. IAPI merupakan *associate member of International Federation of Accountants* (IFAC) dan *Asean Federation of Accountants* (AFA).<sup>43</sup> IAPI berfungsi untuk.<sup>44</sup>

1. Menetapkan SPAP dan Kode Etik Akuntan Publik
2. Ujian profesi akuntan publik CPA of Indonesia
3. Pendidikan profesional berkelanjutan
4. Review mutu Akuntan Publik

Tujuan IAPI adalah mewujudkan Akuntan Publik yang berintegritas, berkualitas, berkompetensi dan berstandar internasional, mendorong pertumbuhan dan independensi profesi Akuntan Publik, mewujudkan lingkungan internal dan eksternal profesi yang sehat dan kondusif bagi profesi Akuntan Publik, menjaga martabat profesi Akuntan Publik dan kepercayaan publik, melindungi kepentingan publik dan Akuntan Publik, serta mendorong terwujudnya *good governance* di Indonesia.<sup>45</sup>

<sup>43</sup> Tarkosunaryo, *SPAP Berbasis ISA dan Status Penerapannya di Indonesia*. (dipresentasikan dalam Webinar, Jakarta, 20 Oktober 2020).

<sup>44</sup> Peraturan menteri Keuangan republik indonesia nomor 154/pmk. 01/2017 tentang *Pembinaan dan pengawasan akuntan publik*

<sup>45</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), "*Visi dan Misi*", (<https://iapi.or.id/Iapi/about/visimisi>), diakses 20 Juli 2021, 2021).

Akuntan Publik dalam memberikan jasanya wajib melalui Kantor Akuntan Publik. Kantor Akuntan Publik di Indonesia per 1 Maret 2021 sebanyak 480, sedangkan Kantor cabang KAP sebanyak 168.<sup>46</sup>

### C. Peran Akuntan Publik (AP) dan Jasa Yang diberikan Akuntan Publik

Akuntan Publik sebagai profesi tepercaya (*trusted professional*) sehingga memerlukan prinsip-prinsip etika dasar akuntansi profesional untuk memastikan praktik bisnis yang bertanggung jawab dan membangun kepercayaan yang lebih besar dalam organisasi. Akuntan Publik adalah profesi yang komplit, selain memiliki hak istimewa yaitu dapat memberikan jasa asurans, seorang Akuntan Publik juga dapat memberikan banyak jasa non asurans. Dengan begitu Akuntan Publik dapat bersaing di masa depan dan berdampingan dengan kemajuan masa depan.<sup>47</sup>

Peran Akuntan Publik antara lain:<sup>48</sup>

1. Menciptakan lapangan kerja
2. Membantu peningkatan tax rasio
3. Katalis perekonomian melalui peningkatan kualitas informasi keuangan
4. Peningkatan kredibilitas dan akuntabilitas negara di mata internasional

Akuntan Publik merupakan salah satu garda terdepan dalam meningkatkan kualitas dan kredibilitas informasi keuangan suatu entitas. Akuntan publik dipercaya masyarakat untuk menilai kewajaran dari informasi keuangan. Jasa Akuntan semakin meningkat seiring dengan perkembangan dunia usaha. Jasa yang diberikan Akuntan Publik antara lain:

1. Jasa Asurans

Jasa asurans adalah sebuah jasa independen yang disediakan oleh para profesional dengan memberikan jaminan kualitas informasi bagi para pengambil keputusan. Jasa ini membantu meningkatkan keandalan

<sup>46</sup> Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK), “Daftar Cabang Kantor Akuntan Publik Aktif”, (<https://pppk.kemenkeu.go.id/in/post/daftar-cabang-kantor-akuntan-publik-aktif> diakses 20 Juli 2021, 2021)

<sup>47</sup> Tarkosunaryo, Loc.Cit.

<sup>48</sup> Ibid.

(reabilitas) dan relevansi informasi sebagai dasar dalam pengambilan keputusan.<sup>49</sup> Sedangkan menurut Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 jasa asurans adalah jasa Akuntan Publik yang bertujuan untuk memberikan keyakinan bagi pengguna atas hasil evaluasi atau pengukuran informasi keuangan dan non keuangan berdasarkan suatu kriteria.<sup>50</sup>

Output dari jasa asurans ini berupa opini atau simpulan mengenai kondisi keuangan maupun non keuangan entitas yang dibandingkan dengan kriteria yang ditentukan. Jasa asurans terdiri dari:<sup>51</sup>

a. Jasa audit atas informasi keuangan historis

Jasa audit atas informasi keuangan historis merupakan perikatan asurans yang diterapkan atas informasi keuangan historis (laporan keuangan, bagian dari laporan keuangan atau lampiran dari laporan keuangan) yang bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai atas kewajaran penyajian informasi keuangan historis tersebut dan kesimpulannya dinyatakan dalam bentuk pernyataan yang positif.

Jasa audit diatur / berpedoman pada Standar Audit 200 – Standar Audit 810.

b. Jasa reviu atas informasi keuangan historis

Jasa reviu atas informasi keuangan historis merupakan perikatan asurans yang diterapkan atas informasi keuangan historis yang bertujuan untuk memberikan keyakinan terbatas atas kewajaran penyajian informasi keuangan historis tersebut dan kesimpulannya dinyatakan dalam bentuk pernyataan negatif. Jasa reviu ini diatur / berpedoman pada Standar Perikatan Reviu (SPR) 2400 & SPR 2410.

<sup>49</sup> Hery, “*Auditing: Dasar-Dasar Pemeriksaan Akuntansi*”, (Jakarta: PT Grasindo: 2019), hal 6.

<sup>50</sup> UU No 5 Tahun 2011, Loc.Cit., *penjelasan pasal 3 ayat 1*

<sup>51</sup> Ibid.

c. Jasa asuran lainnya.

Jasa asuran lainnya merupakan perikatan asurans selain jasa audit dan reviu atas informasi keuangan historis. Contoh evaluasi terhadap kepatuhan terhadap peraturan, evaluasi atas efektivitas pengendalian internal, pemeriksaan atas informasi keuangan prospektif, dan penerbitan comfort letter untuk penawaran umum, jasa investigasi.

Jasa ini diatur/ berpedoman pada Standar Perikatan Asurans (SPA) 3000 – SPA 3420.

2. Jasa non asurans

Jasa lainnya yaitu jasa yang didalamnya tidak menyatakan suatu pendapat, jasa ini berhubungan dengan jasa akuntansi, keuangan, dan manajemen antara lain:

a. *Agreed Upon Procedures*

Jasa *Agreed Upon Procedures* adalah suatu prosedur yang bertujuan agar praktisi melaksanakan prosedur yang bersifat audit yang telah disepakati oleh praktisi dan entitas serta pihak ketiga yang tepat, dan agar praktisi melaporkan temuan faktanya. Standar yang digunakan adalah Standar Jasa Terkait (SJT) 4400. Contoh: Jasa prosedur yang disepakati atas informasi keuangan misalnya evaluasi validitas utang usaha, evaluasi validitas piutang usaha.

b. Jasa kompilasi

Jasa kompilasi adalah suatu perikatan praktisi yang menerapkan keahlian akuntansi dan pelaporan keuangan untuk membantu manajemen dalam penyusunan dan penyajian informasi keuangan suatu entitas sesuai kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, dan melaporkan sesuai ketentuan. Perikatan kompilasi dapat diadaptasi untuk informasi non keuangan. Standar yang digunakan yaitu Standar jasa terkait SJT 4410. Contoh jasa kompilasi antara lain:

- 1) Pembukuan dan akuntansi
  - 2) Kompilasi laporan keuangan (untuk manajemen, laporan periodik, merger, akuisisi)
  - 3) Penilaian/valuasi bisnis
  - 4) Perpajakan
  - 5) Jasa keuangan
  - 6) Administrasi
  - 7) Sistem informas
- c. Jasa terkait lainnya antara lain:
- 1) Konsultasi manajemen
  - 2) Rekrutmen
  - 3) Penunjang litigasi

Undang-undang menetapkan ketentuan yang membatasi pemberian jasa audit, sebagai berikut: “Pemberian jasa audit oleh Akuntan Publik dan/atau KAP atas informasi keuangan historis suatu klien untuk tahun buku yang berurut-turut dapat dibatasi dalam jangka waktu tertentu.” Dalam undang-undang juga menjelaskan: “ Dalam peraturan pemerintah diatur antara lain mengenai jumlah tahun buku yang dapat diaudit oleh Akuntan Publik dan/atau KAP secara berurut-urut, jenis industri, perusahaan publik atau privat, dan sanksi administratif untuk menjaga independensi Akuntan Publik dan/atau KAP.<sup>52</sup>

Pembatasan pemberian jasa audit tersebut diatas dikenal sebagai kewajiban.<sup>53</sup>

1. Rotasi rekan audit (*audit partner's rotation*) yang membatasi AP
2. Rotasi KAP (*audit firm's rotation*) yang membatasi KAP

April 2015 Pemerintah mengeluarkan PP No. 20 Tahun 2015 yang mewajibkan rotasi rekan audit saja. Rotasi rekan audit merupakan jawaban Sarbanes Oxley Act 2002 terhadap skandal-skandal accounting dan gagal audit (*audit failures*) *the big five* yang masif dipenghujung abad ke-20. *The Big Five*

<sup>52</sup> Theodorus M. TuanaKotta, “*Audit Kontemporer*”, (Jakarta: Salemba Empat, 2016), hal 11.

<sup>53</sup> Ibid.

adalah jaringan KAP global yang secara kolektif menduduki peringkat pertama dunia, yang terdiri dari Arthur Andersen, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG dan PricewaterhouseCoopers. Tanpa kecuali, *The Big Five* menghadapi masalah dengan klien audit mereka, yang juga besar dalam ukuran global. Bedanya dari *The Big Five*, hanya Arthur Andersen yang tersingkir dalam seleksi alam ini, sehingga menjadi the *Big Four*.

#### D. Standar Pengauditan

IFAC adalah organisasi global untuk profesi akuntan dengan anggota di 130 negara dan yurisdiksi, dengan 175 organisasi anggota dan mewakili hampir 3 juta akuntan profesional.<sup>54</sup> *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) adalah dewan standar independen yang didukung oleh (*International Federation of Accountants* – IFAC. Tujuan IAASB adalah untuk meningkatkan keseragaman praktik pengauditan dan layanan terkait di seluruh dunia dengan menerbitkan pernyataan-pernyataan atas berbagai fungsi audit dan atestasi.<sup>55</sup>

IAASB menerbitkan beberapa standar untuk diterapkan pada pengauditan internasional diantara sebagai berikut:<sup>56</sup>

1. Standar Pengauditan Internasional (*International Standards on Auditing-ISA*) sebagai standar yang diterapkan oleh auditor dalam melaporkan informasi keuangan historis.
2. Standar Penugasan Asurans International (*International Standards on Assurance Engagements-ISA*) sebagai standar pengendalian kualitas yang diterapkan oleh para praktisi dalam penugasan asurans terkait informasi selain informasi keuangan historis.
3. Standar Pengendalian Kualitas International (*International Standards on Quality Control –ISQC*) sebagai standar yang diterapkan untuk seluruh jasa yang menggunakan standar dari IAASB.

<sup>54</sup> Wikipedia. "Inspektorat Jenderal". ([https://en.wikipedia.org/wiki/International\\_Federation\\_of\\_Accountants](https://en.wikipedia.org/wiki/International_Federation_of_Accountants), diakses 20 Juli 2021, 2021).

<sup>55</sup> Hayes, Op. Cit., hal 6

<sup>56</sup> Ibid, hal 7

4. Standar International tentang Layanan terkait (*International Standards Related Services – ISRS*) sebagai standar yang diterapkan atas layanan – layanan terakit, jika layanan tersebut dianggap sesuai.
5. Standar Penugasan Reviu International (*International Standards on Review Engagements – ISRE*) sebagai standar yang diterapkan untuk penugasan reviu atas informasi keuangan historis.

SPAP merupakan standar akuntan publik dalam memberikan jasa profesinya yang disusun dan ditetapkan oleh Dewan SPAP dengan mengadopsi *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* yang diterbitkan oleh *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) – International Federation of Accountants (IFAC)*. SPAP versi lengkap dapat diakses melalui situ IAPI yaitu <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.

#### **E. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang Lama**

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) sudah mengalami perubahan beberapa kali, namun sebelum adanya transformasi berbasis ISA terdapat pedoman umum Akuntan Publik dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan yang dikenal dengan *Generally Accepted Auditing Standard – GAAS* dan dikembangkan oleh AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*). Dalam struktur SPAP lama dikenal dengan perikatan atestasi dan perikatan non atestasi sedangkan untuk yang berbasis ISA kita mengenal perikatan asurans dan perikatan non asurans. Berikut dapat kita lihat struktur SPAP lama:<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup>Tarkosunaryo, Loc.Cit.





3. Standar Pelaporan

- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan standar akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan standar akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
- d. Laporan auditor harus memuat 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 tanggung jawab tersebut dipikul oleh auditor.

**F. SPAP Berbasis Standar IFAC**

SPAP merupakan acuan yang ditetapkan menjadi ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh Akuntan Publik. Perubahan SPAP di Indonesia dilakukan sejak 2013 yang mengadopsi Standar Pengauditan Internasional (*International Standards on Auditing – ISA*). ISA ini merupakan standar yang dapat digunakan oleh seluruh dunia sebagai bentuk harmonisasi dalam standar pengauditan. Berikut stuktur terbaru dari SPAP berbasis Standar IFAC:

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) mengeluarkan kerangka untuk perikatan audit atau reviu atas laporan keuangan yang efektif 1 Januari 2013 (untuk emiten) atau 1 Januari 2014 (untuk entitas selain emiten). Struktur SPAP yang baru yang menjadi pondasi dasar adalah Kode Etik yang harus dipatuhi oleh seluruh standar profesi yang ada seperti Akuntan Publik, Kantor

Jasa Akuntan, Akuntan sektor publik dan Akuntan berpraktik. Setelah Kode Etik adalah Standar Pengendalian Mutu (SPM1), hal ini yang sifatnya lebih operasional. SPM ini merupakan landasan bagi ukuran pelaksanaan dari pekerjaan dan mengatur dua area yaitu standar pengendalian mutu dari sisi perikatan dan juga mengatur institusi (KAP). Selanjutnya ada kerangka perikatan asurans dan perikatan non asurans yang sebelumnya dikenal dengan perikatan atestasi dan non atestasi yang saat ini penggunaan kata atestasi sudah tidak digunakan lagi. Berikut struktur SPAP berbasis standar IFAC:

### Struktur SPAP Berbasis Standar IFAC



# IAIN JEMBER

Berikut daftar standar audit (SA) 200 - 800: <sup>58</sup>

- SA 200 : Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit
- SA 210 : Persetujuan atas Ketentuan Perikatan Audit
- SA 220 : Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan

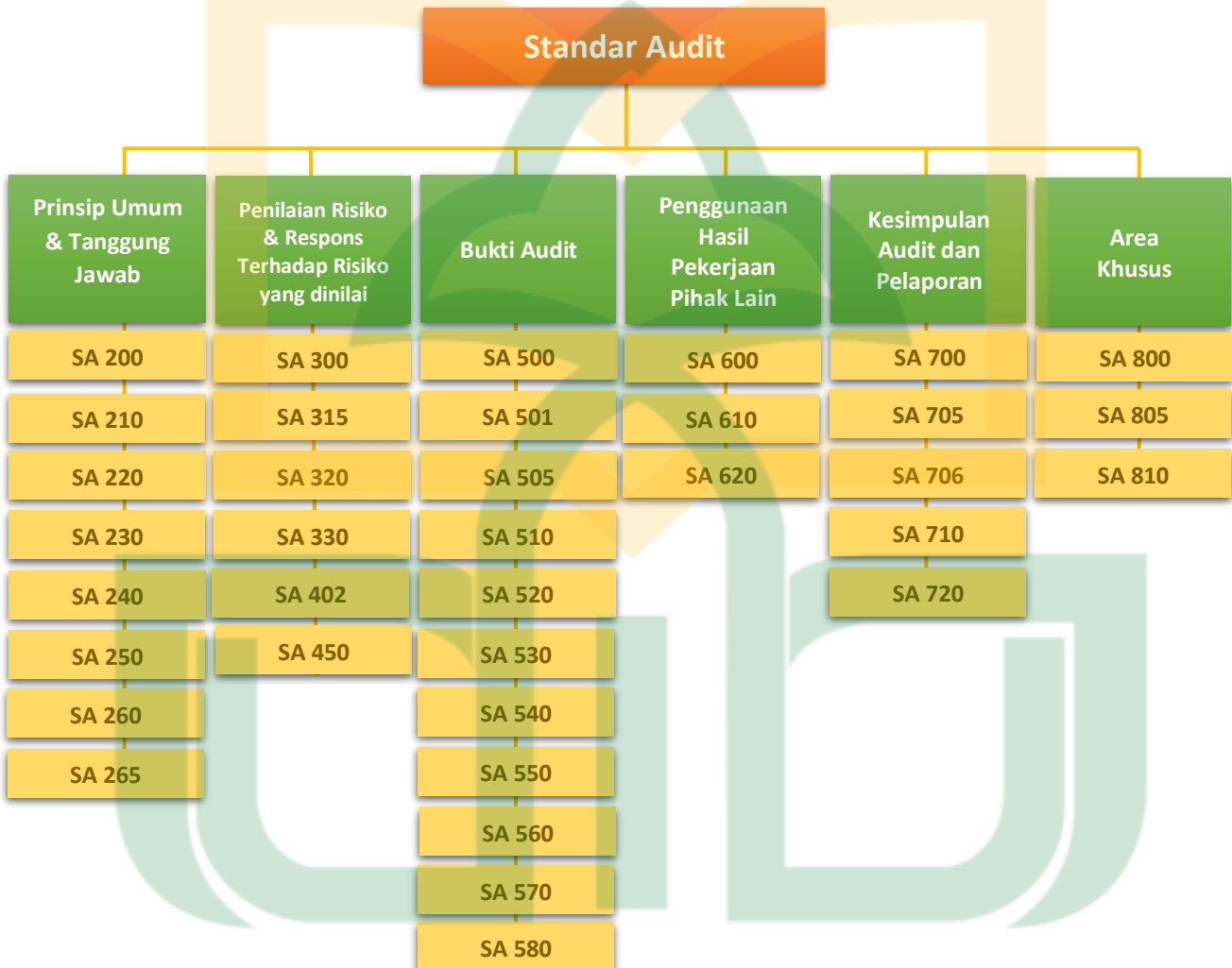
<sup>58</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “Standar Profesional Akuntan Publik”, (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021).

- SA 230 : Dokumentasi Audit
- SA 240 : Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan
- SA 250 : Pertimbangan atas Peraturan Perundang-Undangan dalam Audit atas Laporan Keuangan
- SA 260 : Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola
- SA 265 : Pengomunikasian Defisiensi dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola dan Manajemen
- SA 300 : Perencanaan Suatu Audit atas Laporan Keuangan
- SA 315 : Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material Melalui Pemahaman atas Entitas dan Lingkungannya
- SA 320 : Materialitas dalam Tahap Perencanaan dan Pelaksanaan Audit
- SA 330 : Respons Auditor terhadap Risiko yang Telah Dinilai
- SA 402 : Pertimbangan Audit Terkait dengan Entitas yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa
- SA 450 : Pengevaluasian atas Kesalahan Penyajian yang Diidentifikasi Selama Audit
- SA 500 : Bukti Audit
- SA 501 : Bukti Audit - Pertimbangan Spesifik atas Unsur Pilihan
- SA 505 : Konfirmasi Eksternal
- SA 510 : Perikatan Audit Tahun Pertama-Saldo Awal
- SA 520 : Prosedur Analitis
- SA 530 : Sampling Audit
- SA 540 : Audit Atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar, dan Pengungkapan yang Bersangkutan
- SA 550 : Pihak Berelasi
- SA 560 : Peristiwa Kemudian
- SA 570 : Kelangsungan Usaha

- SA 580 : Representasi Tertulis
- SA 600 : Pertimbangan Khusus Audit Atas Laporan Keuangan Grup  
(Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen)
- SA 610 : Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal
- SA 620 : Penggunaan Pekerjaan Pakar Auditor
- SA 700 : Perumusan Suatu Opini dan Pelaporan atas Laporan Keuangan
- SA 705 : Modifikasi terhadap Opini dalam Laporan Auditor Independen
- SA 706 : Paragraf Penekanan Suatu Hal dan Paragraf Hal Lain dalam  
Laporan Auditor Independen
- SA 710 : Informasi Komparatif Angka Koresponding dan Laporan  
Keuangan Komparatif
- SA 720 : Tanggung Jawab Auditor atas Informasi Lain dalam Dokumen  
yang Berisi Laporan Keuangan Auditan
- SA 800 : Pertimbangan Khusus Audit atas Laporan Keuangan yang  
Disusun Sesuai dengan Kerangka Bertujuan Khusus
- SA 805 : Pertimbangan Khusus Audit atas Laporan Keuangan Tunggal  
dan Suatu Unsur, Akun, atau Pos Tertentu dalam Laporan  
Keuangan
- SA 810 : Perikatan untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan

IAIN JEMBER

Untuk lebih jelas kita dapat melihat kelompok standar audit lebih rinci dapat dilihat pada gambar berikut ini:



IAIN JEMBER

### G. Tahapan Audit dan Standar Audit

Terdapat empat tahapan proses audit yaitu penerimaan perikatan (*engagement*) atau penerimaan klien, perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan. Hubungan antara tahapan audit dengan standar audit dapat dilihat pada gambar berikut:



Dalam tahapan audit yang pertama yaitu penerimaan klien, KAP melakukan audit baik untuk klien yang sudah ada sebelumnya atau untuk klien baru. Untuk klien yang baru KAP masih belum memiliki informasi yang banyak sehingga diperlukan investigasi terhadap latar belakang bisnis, laporan keuangan dan industri klien. Proses penerimaan klien secara detail dapat dilihat pada SA 210 mengenai persetujuan atas ketentuan perikatan audit. Tahap selanjutnya yaitu tahap perencanaan. Tahapan ini meliputi perencanaan suatu audit atas laporan keuangan yang terdapat pada SA 300, identifikasi risiko dan penilaian risiko (SA 315), penyusunan strategi audit sebagai respon atas risiko (SA 330) dan penentuan materialitas perencanaan (320). Tahap ketiga yaitu tahap pelaksanaan yang terdiri dari pengujian dan pengumpulan bukti audit. Tahap terakhir yaitu pelaporan. Pelaporan ini mengenai evaluasi kecukupan bukti dan kesalahan dan formulasi opini. Penjelasan lebih lanjut mengenai tahapan audit dapat dilihat pada bab selanjutnya.

**Latihan !!!**

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan Anda mengerjakan latihan berikut ini !

1. Sebutkan empat kantor akuntan publik internasional “*big four*” dan jelaskan sejarah masing-masing KAP tersebut secara singkat!
2. Akuntan Publik sebagai profesi terpercaya (*trusted professional*), jelaskan maksud dari kalimat tersebut!
3. Sebutkan jenis-jenis jasa yang diberikan oleh Akuntan Publik (AP)!

Sebutkan empat tahapan proses audit dan jelaskan masing-masing dengan singkat!



IAIN JEMBER



### Ringkasan

Pada umumnya KAP diklasifikasikan menjadi dua yaitu kantor-kantor akuntan publik *Big Four* dan kantor-kantor akuntan publik selain *Big Four*. *Big Four* merupakan empat kantor akuntan publik (KAP) terbesar di dunia yang terdiri dari: Deloitte Touche Tohmatsu, PwC (PricewaterhouseCoopers), Ernst & Young (EY) dan KPMG. Hierarki organisasi yang umum dalam KAP Internasional terdiri dari: akuntan staf (Asisten Junior Kemudian menjadi Asisten Senior, akuntan senior (supervisor) atau auditor senior, manajer, dan rekan/direktur. Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) atau *Indonesian Institute of Certified Public Accountants* (IICPA) adalah Asosiasi Profesi Akuntan Publik (APAP) yang ada di Indonesia.

Jasa yang diberikan Akuntan Publik antara lain jasa asurans dan jasa non asurans. Jasa asurans terdiri dari jasa audit atas informasi keuangan historis, jasa rewiu atas informasi keuangan historis dan jasa asurans lainnya seperti evaluasi atas efektivitas pengendalian internal, pemeriksaan atas informasi keuangan prospektif, jasa investigasi dan lain-lain. Sedangkan jasa non asurans terdiri dari jasa *Agreed Upon Procedures*, jasa kompilasi dan jasa terkait lainnya seperti jasa konsultasi manajemen, rekrutmen dan sebagainya.

SPAP merupakan acuan yang ditetapkan menjadi ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh Akuntan Publik. Perubahan SPAP di Indonesia dilakukan sejak 2013 yang mengadopsi Standar Pengauditan Internasional (*International Standards on Auditing – ISA*). ISA ini merupakan standar yang dapat digunakan oleh seluruh dunia sebagai bentuk harmonisasi dalam standar pengauditan.

## Referensi

- Hayes, Rick., Wallage P., dan Gortemaker H. (2017). *Prinsip-prinsip Pengauditan (International Standards on Auditing)*. Edisi 3. Terjemahan Sopana dkk. Jakarta: Salemba Empat.
- Hery. (2019). *Auditing Dasar-dasar Pemeriksaan Akuntansi*. Jakarta : PT Grasindo.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik*. Diakses 18 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI).(2021). *Visi dan Misi*. Diakses 20 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/about/visimisi>.
- Peraturan menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 154/pmk. 01/2017 tentang Pembinaan dan pengawasan akuntan publik.
- Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK),(2021). *Daftar Cabang Kantor Akuntan Publik Aktif*, diakses 20 Juli 2021 dari <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/post/daftar-cabang-kantor-akuntan-publik-aktif>.
- Tarkosunaryo, *SPAP Berbasis ISA dan Status Penerapannya di Indonesia*. (20 Oktober 2020), Jakarta: Webinar).
- Tuanakotta, Theodorus M. (2016). *Audit Kontemporer*. Jakarta: Salemba Empat.
- Undang-undang No. 5 Tahun 2011 tentang akuntan publik.
- Wikipedia. (2021). *Inspektorat Jenderal*. Diakses 20 Juli 2021 dari [https://en.wikipedia.org/wiki/International\\_Federation\\_of\\_Accountants](https://en.wikipedia.org/wiki/International_Federation_of_Accountants).

# BAB III

## *Kode Etik Profesi Akuntan Publik*

### **TUJUAN PEMBELAJARAN:**

*Setelah mempelajari modul ini*

*Mahasiswa diharapkan:*

- \* Mampu memahami definisi Etika Akuntan Publik
- \* Mampu menjelaskan prinsip-prinsip dasar Etika Akuntan Publik
- \* Mampu mengidentifikasi jenis-jenis ancaman Etika Profesi Akuntan Publik
- \* Mampu mengevaluasi jenis-jenis ancaman Etika Profesi Akuntan Publik
- \* Mampu menjelaskan cara mengatasi berbagai jenis ancaman Etika Profesi Akuntan Publik



## A. Pendahuluan

Akuntan merupakan sebuah profesi, dimana pekerjaan ini menuntut pengetahuan yang tinggi, khusus dan latihan. Ciri-ciri atau sifat yang selalu melekat pada profesi antara lain: yang pertama adalah memiliki pengetahuan khusus yang dapat diperoleh dari pendidikan, pelatihan, pelatihan dan pengalaman-pengalaman sebelumnya. Selanjutnya profesi ini memiliki kaidah dan standar moral yang sangat tinggi atau memiliki kode etik profesi. Profesi ini juga memiliki tanggung jawab publik atau mengutamakan kepentingan publik dan untuk menjalankan profesi harus memiliki izin khusus. Yang terakhir wajib menjadi anggota dari asosiasi.

Profesi akuntan sama halnya dengan profesi dokter, bidan, advokat dimana profesi ini menuntut pengetahuan dan keterampilan yang dapat dibuktikan dengan sertifikasi profesi misalnya CPA, CA, CPMA, memiliki kode etik profesi yaitu Kode Etik Akuntan Indonesia/ Kode Etik Akuntan Publik. Dalam menjalankan profesinya misalnya Akuntan Publik harus memperoleh izin dari Kementerian Keuangan dan Akuntan juga wajib bergabung dengan asosiasi profesinya.

Profesi Akuntan Publik sangat penting sebagai pihak eksternal yang melaksanakan fungsi asurans atas laporan keuangan. Proses asurans dilakukan melalui jasa audit atas laporan yang berkualitas akan memberikan nilai tambah bagi laporan keuangan terutama untuk meningkatkan kepercayaan publik (*public trust*), transparansi, dan kualitas informasi atas laporan keuangan. Dengan demikian diperlukanlah kode etik untuk mengatur etika dari masing-masing anggota asosiasi yang nantinya dapat mencegah perilaku-perilaku yang menyimpang yang dapat mencoreng nama baik dari asosiasinya.

## B. Kode Etik Profesi Akuntan Publik

Etika (*ethics*) dapat didefinisikan sebagai seperangkat prinsip moral atau nilai-nilai.<sup>59</sup> Etika merupakan disiplin ilmu mengenai nilai-nilai yang terkait dengan perilaku individu, berhubungan dengan kebenaran dan kesalahan atas tindakan-tindakan tertentu, serta kebaikan dan keburukan dari beberapa motif yang berujung pada tindakan-tindakan tersebut.<sup>60</sup>

Terdapat empat alasan mengapa mempelajari etika sangat penting: (1) etika memandu manusia dalam memilih berbagai keputusan yang dihadapi dalam kehidupan, (2) etika merupakan pola perilaku yang didasarkan pada kesepakatan nilai-nilai sehingga kehidupan yang harmonis dapat tercapai, (3) dinamika dalam kehidupan manusia menyebabkan perubahan nilai-nilai moral sehingga perlu dilakukan analisa dan ditinjau ulang (4) etika mendorong tumbuhnya naluri moralitas dan mengilhami manusia untuk sama-sama mencari, menemukan dan menerapkan nilai-nilai hidup yang hakiki.<sup>61</sup>

Undang-undang banyak yang telah mengadopsi nilai-nilai etika. Namun tidak semua dapat diadopsi menjadi undang-undang seperti loyalitas, integritas sehingga diperlukan suatu kode etik untuk mengatur anggota asosiasinya seperti kode etik akuntan publik (KEPAP) atau Kode Etik Akuntan Indonesia yang dibuat secara bersama-sama antara IAI, IAPI dan IAMI sebagai landasan bagi Akuntan dalam menjalankan kegiatan profesional.

Prinsip-prinsip etika yang dikembangkan oleh Josephson Institute of Ethics yang merupakan sebuah organisasi nirlaba bagi pengembangan kualitas etika masyarakat:<sup>62</sup>

1. Dapat dipercaya (*trustworthiness*)

Prinsip dapat dipercaya ini mencakup kejujuran, integritas, reliabilitas, dan loyalitas. Kejujuran menuntut itikad baik untuk

---

<sup>59</sup> Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, "Auditing & Jasa Assurance: Pendekatan Terintegrasi". Edisi 15 jilid 1. Terjemahan Herman Wibowo dan Tim Perti, (Jakarta: Erlangga, 2015) hal 90.

<sup>60</sup> Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker, "Prinsip-prinsip Pengauditan: International Standards on Auditing", Edisi 3, Terjemahan Sopana dkk, (Jakarta: Salemba Empat, 2017) hal 82.

<sup>61</sup> Yanuar Amin, *Etika Profesi dan Hukum Kesehatan*, (Jakarta: Kementerian Kesehatan Republik Indonesia: 2017), hal 7.

<sup>62</sup> Arens, Op.Cit., hal 91.

mengemukakan kebenaran. Integritas berarti bahwa seseorang bertindak bahwa seseorang bertindak dengan kesadaran yang tinggi, dalam situasi apapun. Reliabilitas berarti melakukan semua usaha yang masuk akal untuk memenuhi komitmennya. Loyalitas adalah tanggung jawab untuk mengutamakan dan melindungi berbagai kepentingan masyarakat dan organisasi tertentu.

2. Penghargaan (*respect*)

Penghargaan ini mencakup gagasan seperti kepantasan (*civility*), kesopansantunan (*courtesy*), kehormatan, toleransi dan penerimaan. Seseorang yang terhormat akan memperlakukan pihak lainnya dengan penuh pertimbangan dan menerima perbedaan serta keyakinan pribadi tanpa berprasangka buruk.

3. Pertanggungjawaban (*responsibility*)

Pertanggungjawaban ini pertanggung jawaban atas tindakan seseorang serta dapat menahan diri. Pertanggungjawaban juga berarti sebaik mungkin dan memberi teladan dengan contoh, mencakup juga ketekunan serta upaya untuk terus melakukan perbaikan.

4. Kelayakan (*fairness*) dan keadilan

Kelayakan dan keadilan mencakup isu-isu tentang kesamaan penilaian, sikap tidak memihak, proporsionalitas, keterbukaan, dan keseksamaan. Perlakuan yang layak berarti bahwa situasi yang serupa akan ditangani dengan cara yang konsisten.

5. Perhatian (*caring*)

Berarti sungguh-sungguh memperhatikan kesejahteraan pihak lain dan mencakup tindakan yang memperhatikan kepentingan sesama serta memperhatikan perbuatan baik.

6. Kewarganegaraan (*citizenship*)

Kewarganegaraan disini adalah kepatuhan terhadap undang-undang serta melaksanakan kewajibannya sebagai warga negara agar proses dalam masyarakat berjalan dengan baik, antara lain pemungutan

suara, bertindak sebagai juri pengadilan di AS, dan melindungi sumber daya alam yang ada.

Etika sebagai salah satu unsur utama dari profesi sebagai landasan bagi Akuntan dalam menjalankan kegiatan profesional. Istilah profesional berarti tanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab secara individu dan ketentuan dalam peraturan dan hukum dalam masyarakat. Seorang akuntan publik, sebagai seorang profesional, harus menyadari adanya tanggung jawab pada publik, klien dan pada sesama rekan praktisi, termasuk perilaku yang terhormat, bahkan jika hal tersebut berarti harus melakukan pengorbanan atas kepentingan pribadi.<sup>63</sup> Kode etik ini merupakan alat untuk memenuhi tanggung jawabnya dalam melindungi kepentingan publik. IAPI sebagai asosiasi akuntan publik menyusun kode etik; melakukan sosialisasi dan edukasi; serta melakukan pengawasan terhadap akuntan publik. Langkah ini dilakukan sebagai upaya untuk menjaga kepercayaan publik (*public trust*).

Kode etik profesi Akuntan Publik versi 2008 di terbitkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik (DSPAP) IAPI yang mengadopsi dari IAASB-IFAC. Perubahan selanjutnya versi 2019 yang diterbitkan oleh Komite Etika Profesi (KEP) IAPI yang mengadopsi dari *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants* edisi 2016. Agar terciptanya sinergi antar organisasi profesi akuntan dan harmonisasi ketentuan etika bagi seluruh akuntan di Indonesia, Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dan Institut Akuntan Manajemen Indonesia (IAMI) dan didukung oleh Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK) Kementerian Keuangan berkolaborasi dalam menyusun ketentuan etika bagi seluruh akuntan di Indonesia. Sehingga perubahan terakhir KEPAP versi tahun 2020 yang merupakan adopsi penuh dari *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants* edisi 2018 yang ditetapkan oleh *International Ethics Standards Boards for Accountants* (IESBA) dari *International Federation of Accountants* (IFAC).

---

<sup>63</sup> Arens, Op.Cit., 68.

Pemutakhiran ini diharapkan dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat kepada Akuntan serta meningkatkan kontribusi Akuntan bagi kepentingan masyarakat dan negara serta penggerak pertumbuhan perekonomian di Indonesia.

Kode Etik Akuntan Indonesia merupakan penyebutan kode etik untuk asosiasi IAI, sedangkan Kode Etik Profesi Akuntan Publik (KEPAP) untuk penyebutan Kode Etik IAPI sesuai Undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Kode Etik Profesi Akuntan Publik (KEPAP) dapat diakses melalui website IAPI dengan alamat link berikut <https://iapi.or.id/iapi/detail/237>.

### C. Prinsip Dasar Etika

Anggota yang mengidentifikasi terjadinya pelanggaran terhadap ketentuan lain dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik harus mengevaluasi signifikansi pelanggaran dan dampaknya terhadap kemampuan Anggota untuk mematuhi prinsip dasar etika. Anggota juga harus dengan segera mengambil tindakan yang diperlukan untuk mengatasi konsekuensi dari pelanggaran secara memadai dan menentukan apakah akan melaporkan pelanggaran tersebut kepada pihak yang relevan.

Lima prinsip dasar etika akuntan publik antara lain:<sup>64</sup>

#### 1. Integritas

Anggota harus mematuhi prinsip integritas, yang menyaratkan Anggota untuk bersikap lugas dan jujur dalam semua hubungan profesional dan bisnis. Seorang akuntan harus berterus terang dan menyatakan yang sebenarnya.

#### 2. Objektivitas

Anggota harus mematuhi prinsip objektivitas, yang mensyaratkan Anggota untuk tidak mengompromikan pertimbangan profesional atau bisnis karena adanya bias, benturan kepentingan, atau pengaruh yang

<sup>64</sup> Intitut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “Kode etik akuntan publik 2020”, (Jakarta: IAPI, 2020), hal 3 -11.



tidak semestinya dari pihak lain. Anggota tidak boleh melakukan aktivitas profesional jika suatu keadaan atau hubungan terlalu mempengaruhi pertimbangan profesionalnya atas aktivitas tersebut.

3. Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional

Anggota harus patuh terhadap prinsip kompetensi dan kehati-hatian profesional yang mensyaratkan Anggota untuk:

- a. Mencapai dan mempertahankan pengetahuan dan keahlian profesional pada level yang disyaratkan untuk memastikan bahwa klien atau organisasi tempatnya bekerja memperoleh jasa profesional yang kompeten, berdasarkan standar profesional dan standar teknis terkini serta ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku; dan
- b. Bertindak sungguh-sungguh dan sesuai dengan standar profesional dan standar teknis yang berlaku.

Menjaga kompetensi profesional mensyaratkan suatu kesadaran yang berkelanjutan dan pemahaman atas perkembangan teknis, profesional dan bisnis yang relevan. Kesungguhan mencakup tanggungjawab untuk bertindak sesuai dengan persyaratan penugasan, secara hati-hati, cermat, dan tepat waktu.

4. Kerahasiaan

Anggota harus mematuhi prinsip kerahasiaan, yang mensyaratkan Anggota untuk menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan bisnis. Anggota harus:

- a. Mewaspadaai terhadap kemungkinan pengungkapan yang tidak disengaja termasuk dalam lingkungan sosial dan khususnya rekan bisnis atau anggota keluarga
- b. Menjaga kerahasiaan informasi didalam Kantor atau organisasi tempatnya bekerja
- c. Menjaga kerahasiaan informasi yang diungkapkap oleh calon klien atau organisasi tempatnya bekerja

- d. Tidak menggunakan informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis untuk keuntungan pribadi atau pihak ketiga
- e. Tidak menggunakan/ mengungkapkan informasi rahasia apapun, baik yang diperoleh atau diterima sebagai hasil dari hubungan profesional atau bisnis

5. Perilaku Profesional

Anggota harus mematuhi prinsip perilaku profesional, yang mensyaratkan Anggota untuk mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku dan menghindari perilaku apapun yang diketahui atau seharusnya diketahui yang dapat mendiskreditkan profesi. Anggota tidak boleh terlibat dalam bisnis, pekerjaan, atau aktivitas apapun yang diketahui merusak atau mungkin merusak integritas, objektivitas, atau reputasi baik dari profesi, dan hasilnya tidak sesuai dengan prinsip dasar etika.

Ketika Akuntan Publik menghadapi situasi dimana mematuhi salah satu prinsip dasar etika, akan bertentangan dengan mematuhi salah atau lebih prinsip dasar etika lainnya, maka diharapkan untuk berkonsultasi dengan asosiasi profesi, regulator, penasihat hukum, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola atau pihak lain dalam kantor atau organisasi tempatnya bekerja.

#### **D. Kerangka Konseptual**

Kerangka konseptual diharapkan mampu mendorong akuntan profesional dalam mengidentifikasi, mengevaluasi dan mengatasi ancaman-ancaman terhadap kepatuhan atas prinsip-prinsip dasar etika.

1. Mengidentifikasi ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika  
Akuntan harus mengidentifikasi ancaman terhadap prinsip dasar etika. Ancaman dapat timbul karena berbagai fakta dan keadaan. Sifat dan penugasan kerja yang berbeda akan memunculkan jenis ancaman

yang berbeda pula. Ancaman kepatuhan terhadap prinsip dasar etika dikelompokkan dalam satu atau beberapa kategori.<sup>65</sup>

a. Kepentingan pribadi (*self-interest*)

Ancaman kepentingan pribadi (*self interest threat*) terjadi ketika auditor diuntungkan dari kepentingan keuangan dalam atau konflik kepentingan pribadi lainnya dengan klien asuransi. Contoh ancaman kepentingan pribadi antara lain:

- 1) Anggota tim penugasan asuransi yang memiliki kepentingan keuangan secara langsung pada klien asuransi.
- 2) KAP yang memiliki ketergantungan yang tidak semestinya pada total imbalan jasa yang diperoleh dari klien.
- 3) Anggota tim audit yang ikut serta dalam negosiasi pekerjaan dengan klien audit.

b. Reviu pribadi (*self-review*)

Ancaman reviu pribadi terjadi ketika (1) hasil-hasil dari penugasan sebelumnya perlu dievaluasi kembali agar mencapai kesimpulan-kesimpulan yang sesuai dengan penugasan asuransi yang dilakukan saat ini, atau (2) ketika anggota tim penugasan asuransi yang sebelumnya merupakan karyawan dari klien (terutama direktur atau pejabat lain) dalam posisi untuk menggunakan pengaruh penting atas tugas pokok dari penugasan asuransi. Contoh dari ancaman ini seperti Anggota penugasan asuransi yang pernah atau baru-baru ini pernah menjadi direktur atau pejabat lainnya dari klien.

c. Advokasi (*advocacy*)

Ancaman advokasi terjadi ketika anggota dari tim penugasan asuransi mempromosikan atau terlihat mempromosikan posisi atau opini dari klien asuransi, yang mana auditor menomorduakan penilaiannya dari pada penilaian klien. Misalnya menjual,

---

<sup>65</sup> Hayes, Op. Cit., hal 89.

menjamin atau dalam bentuk lain mempromosikan sejumlah sekuritas keuangan atau saham milik klien asurans.

d. Kedekatan (*familiarity*)

Ancaman ini terjadi ketika auditor menjadi begitu bersimpati terhadap kepentingan klien karena auditor tersebut memiliki hubungan dekat dengan klien asurans, baik direktur, pejabat lainnya, atau karyawannya. Misalnya anggota dari tim penugasan yang memiliki anggota keluarga dekat yang merupakan karyawan dari klien asurans dan berada dalam posisi yang dapat memberikan pengaruh penting atas pokok tugas dari penugasan asurans.

e. Intimidasi (*intimidation*)

Ancama intimidasi terjadi ketika anggota tim penugasan asurans mungkin dihalangi dari bertindak secara objektif dan menerapkan kewaspadaan profesional atas ancaman-ancaman, baik ancaman nyata maupun ancaman yang dirasakan, dari direktur, pejabat lain, maupun karyawan dari klien asurans. Ancaman ini seperti KAP mendapatkan ancaman berupa pemutusan hubungan kerja atas penugasan yang diberikan klien.

2. Mengevaluasi ancaman yang teridentifikasi

Akuntan harus mengevaluasi ketika akuntan ditemukannya adanya ancaman kepatuhan, apakah ancaman tersebut berada pada level yang dapat diterima. Level yang dapat diterima adalah level ketika pihak ketiga yang rasional dan memiliki informasi yang memadai menyimpulkan bahwa Akuntan mematuhi prinsip dasar etika.

Akuntan mempertimbangkan faktor kualitatif dan kuantitatif yang relevan dalam mengevaluasi ancaman dan dampak gabungan dari beberapa ancaman jika dapat diterapkan. Contoh kondisi, kebijakan dan prosedur yang relevan dalam mengevaluasi level ancaman antara lain:

- a. Persyaratan tata kelola korporat
- b. Persyaratan pendidikan, pelatihan dan pengalaman bagi profesi

- c. Sistem pengaduan yang efektif yang memungkinkan akuntan dan masyarakat umum untuk memberi perhatian pada perilaku tidak etis.
- d. Suatu pernyataan kewajiban secara eksplisit untuk melaporkan pelanggaran atas persyaratan etika.
- e. Prosedur pemantauan dan pendisiplinan oleh asosiasi profesi atau regulator.

Jika akuntan menyadari adanya informasi baru atau perubahan atas fakta dan keadaan yang mungkin menyebabkan ancaman telah hilang atau turun sampai pada level yang dapat diterima, akuntan harus mengevaluasi ulang dan selanjutnya mengatasi ancaman tersebut.

Akuntan harus tetap waspada selama aktivitas profesional akan membantu akuntan dalam menentukan informasi baru telah muncul atau mengubah fakta yang berdampak pada level ancaman, atau memengaruhi kesimpulan akuntan mengenai apakah pengamanan yang diterapkan berlanjut secara tepat untuk mengatasi ancaman yang teridentifikasi. Jika informasi baru mengidentifikasi adanya ancaman baru, maka akuntan disyaratkan untuk mengevaluasi dan mengatasi ancaman tersebut secara tepat.

3. Mengatasi ancaman dengan menghilangkan atau menurunkannya sampai pada level yang dapat diterima.

Jika Akuntan menentukan bahwa ancaman yang teridentifikasi atas kepatuhan terhadap prinsip dasar etika berada pada level yang tidak dapat diterima, maka Akuntan harus mengatasi ancaman tersebut dengan menghilangkannya atau menurunkannya sampai pada level yang dapat diterima. Akuntan harus menghilangkannya atau menurunkannya sampai pada level yang dapat diterima. Akuntan harus melakukannya dengan:

- a. Menghilangkan keadaan, termasuk kepentingan atau hubungan yang memunculkan ancaman
- b. Menerapkan pengamanan, jika tersedia dan dapat diterapkan, untuk menurunkan ancaman sampai pada level yang dapat diterima

c. Menolak atau mengakhiri aktivitas profesional tertentu.

Tindakan untuk menghilangkan ancaman bergantung pada fakta dan keadaan, suatu ancaman dapat diatasi dengan menghilangkan keadaan yang memunculkan ancaman. Namun, terdapat beberapa situasi ketika ancaman hanya dapat diatasi dengan menolak atau mengakhiri aktivitas profesional tertentu.

Ketika menerapkan kerangka kerja konseptual, Akuntan wajib untuk:

1. Menerapkan pertimbangan profesional.
2. Tetap waspada terhadap informasi baru dan perubahan atas fakta dan keadaan.
3. Menggunakan pengujian pihak ketiga yang rasional dan memiliki informasi yang memadai.



IAIN JEMBER

**Latihan..!!!!!!**

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan Anda mengerjakan latihan berikut ini:

1. Apa yang dimaksud dengan etika? Apakah prinsip-prinsip etika menyertakan sejumlah karakteristik yang digunakan masyarakat sebagai bentuk perilaku moral yang baik?
2. Apakah tujuan disusun Kode Etik Akuntan Publik/Kode Etik Akuntan Indonesia?
3. Sebutkan dan jelaskan lima prinsip dasar Etika yang berlaku bagi seluruh Akuntan
4. Sebutkan dan jelaskan kategori dari ancaman-ancaman kepatuhan terhadap KEPAP?
5. Mengapa terdapat kebutuhan untuk sebuah panduan etika bagi para akuntan profesional? Jelaskan!, Bagaimana seharusnya cara kode etik bagi para akuntan dapat berbeda dengan kelompok pekerjaan lainnya, seperti dokter atau pengacara?

IAIN JEMBER

### Ringkasan

Kode etik Akuntan Publik merupakan alat untuk memenuhi tanggung jawab dalam upaya menjaga kepercayaan publik (*public trust*). Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dan Institut Akuntan Manajemen Indonesia (IAMI) dan didukung oleh Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK) Kementerian Keuangan berkolaborasi dalam menyusun ketentuan etika bagi seluruh akuntan di Indonesia dimana perubahan terakhir KEPAP versi tahun 2020 yang merupakan adopsi penuh dari *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants* edisi 2018 yang ditetapkan oleh *International Ethics Standards Boards for Accountants* (IESBA) dari *International Federation of Accountants* (IFAC).

Kode Etik Akuntan Indonesia merupakan penyebutan kode etik untuk asosiasi IAI, sedangkan Kode Etik Profesi Akuntan Publik (KEPAP) untuk penyebutan Kode Etik IAPI sesuai Undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Terdapat lima prinsip dasar etika akuntan publik antara lain: integritas, objektivitas, kompetensi dan kehati-hatian profesional, kerahasiaan, perilaku profesional. Kerangka konseptual diharapkan mampu mendorong akuntan profesional dalam mengidentifikasi, mengevaluasi dan mengatasi ancaman-ancaman terhadap kepatuhan atas prinsip-prinsip dasar etika.

IAIN JEMBER



### Referensi

- Amin, Yanuar. (2017). *Etika Profesi dan Hukum Kesehatan*. Jakarta: Kementerian Kesehatan Republik Indonesia.
- Arens, Alvin A., Elder R., dan Beasley M. (2015). *Auditing & Jasa Assurance (Pendekatan Terintegrasi)*. Edisi 15 jilid 1. Terjemahan Herman Wibowo dan Tim Perti. Jakarta: Erlangga.
- Hayes, Rick., Wallage P., dan Gortemaker H. (2017). *Prinsip-prinsip Pengauditan (International Standards on Auditing)*. Edisi 3. Terjemahan Sopana dkk. Jakarta: Salemba Empat.
- Intitut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2020). *Kode etik akuntan publik 2020*. Jakarta: IAPI.



IAIN JEMBER

# BAB IV

## Laporan Hasil Audit

### TUJUAN PEMBELAJARAN:

*Setelah mempelajari modul ini  
Mahasiswa diharapkan:*

- \* Mampu mengetahui perbedaan tanggung jawab manajemen dan auditor
- \* Mampu mengetahui elemen-elemen dasar dari laporan auditor
- \* Mampu membedakan tipe-tipe dari laporan hasil audit
- \* Mampu menjelaskan situasi-situasi yang dapat menyebabkan auditor memodifikasi laporan auditnya



## A. Pendahuluan

Laporan audit merupakan hasil akhir dari proses audit. Laporan audit merupakan media yang dibuat oleh auditor independen dalam mengkomunikasikan hasil dari proses audit dalam bentuk opini audit yang ditujukan kepada pihak yang berkepentingan atas laporan audit. Pihak yang berkepentingan ini terdiri dari pemegang saham, kreditor, dan investor potensial, OJK, pemerintah dan pihak-pihak lainnya yang memiliki kepentingan terhadap hasil audit. Laporan audit menyatakan pendapat auditor mengenai kelayakan laporan keuangan perusahaan dibandingkan dengan prinsip-prinsip akuntan yang berlaku secara umum.

Laporan audit disajikan secara singkat atau kurang dari 300 kata. Dalam merumuskan laporan auditor, auditor berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yaitu Standar Audit (SA) 700, SA 705, SA 706, SA 710, SA 720, SA 800, SA 805, dan SA 810. Laporan audit ini diharapkan dapat memberikan asurans atas laporan keuangan yang diterbitkan oleh manajemen.

## B. Unsur-Unsur Laporan Audit

Unsur-unsur laporan audit antara lain:<sup>66</sup>

### 1. Judul

Laporan auditor harus memiliki judul yang mengindikasikan secara jelas bahwa laporan tersebut adalah laporan auditor independen, sebagai contohnya: “Laporan Auditor Independen”.

### 2. Pihak yang dituju (penerima)

Laporan auditor pada umumnya ditujukan kepada pemegang saham atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dari entitas.

### 3. Paragraf pembuka atau paragraf pendahuluan

Paragraf pendahuluan dalam laporan auditor harus:

- a. Mengidentifikasi entitas yang laporan keuangannya diaudit.

---

<sup>66</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “Standar Profesional Akuntan Publik: SA 700”, (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021).

- b. Menyatakan bahwa laporan keuangan telah diaudit.
  - c. Mengidentifikasi judul setiap laporan yang menjadi bagian dari laporan keuangan.
  - d. Merujuk pada ikhtisar kebijakan akuntansi signifikan dan informasi penjelasan lainnya.
  - e. Menyebutkan tanggal atau periode yang dicakup oleh setiap laporan yang menjadi bagian dari laporan keuangan.
4. Tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan

Bagian dari laporan auditor ini menjelaskan tanggung jawab pihak-pihak dalam organisasi yang bertanggung jawab atas penyusunan laporan keuangan. Laporan auditor tidak perlu merujuk secara khusus pada “manajemen,” tetapi harus menggunakan istilah yang tepat dalam konteks kerangka hukum dalam yurisdiksi tertentu. Dalam beberapa yurisdiksi, pengacuan yang tepat dapat menggunakan “pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.”

Laporan auditor harus mencakup suatu bagian dengan judul “Tanggung Jawab Manajemen atas Laporan Keuangan.” Laporan auditor harus menjelaskan tanggung jawab manajemen atas penyusunan laporan keuangan. Deskripsi tersebut harus mencakup suatu penjelasan bahwa manajemen bertanggung jawab untuk menyusun laporan keuangan sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, dan atas pengendalian internal yang dipandang perlu oleh manajemen untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan yang bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan.

5. Tanggung jawab auditor

Laporan auditor harus mencakup bagian judul yaitu “Tanggung Jawab Auditor.” Laporan auditor harus menyatakan bahwa tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit. Laporan auditor harus menyatakan bahwa audit dilaksanakan berdasarkan Standar Audit yang ditetapkan oleh

Institut Akuntan Publik Indonesia (“IAPI”). Laporan auditor juga harus menjelaskan bahwa standar tersebut mengharuskan auditor untuk mematuhi ketentuan etika dan bahwa auditor merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari kesalahan penyajian material.

Laporan auditor harus menggambarkan suatu audit dengan menyatakan bahwa:

- a. Suatu audit melibatkan pelaksanaan prosedur untuk memperoleh bukti audit atas angka-angka dan pengungkapan dalam laporan keuangan.
- b. Prosedur yang dipilih bergantung pada pertimbangan auditor, termasuk penilaian atas risiko kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan dengan mempertimbangkan pengendalian internal yang relevan .
- c. Suatu audit juga mencakup pengevaluasian atas ketepatan kebijakan akuntansi yang digunakan dan kewajaran estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen, serta penyajian laporan keuangan secara keseluruhan.

Laporan auditor harus menyatakan bahwa auditor meyakini bahwa bukti audit yang telah diperoleh oleh auditor sudah cukup dan tepat untuk menyediakan suatu basis bagi opini auditor.

6. Paragraf opini

Laporan auditor harus mencakup suatu bagian dengan judul “Opini”.

Ketika menyatakan suatu opini tanpa modifikasian (wajar tanpa pengecualian) atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan suatu kerangka penyajian wajar, laporan auditor harus menggunakan frasa di bawah ini: “Laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, ..... sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.”

Ketika menyatakan suatu opini tanpa modifikasian atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan suatu kerangka kepatuhan, opini auditor harus menyatakan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.

Jika rujukan pada kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dalam opini auditor bukan pada Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia atau Standar Akuntansi Pemerintahan, maka opini auditor harus mengidentifikasi yurisdiksi asal kerangka tersebut.

7. Laporan sesuai ketentuan hukum dan perundang-undangan lainnya

Jika auditor menyatakan tanggung jawab pelaporan lainnya dalam laporan auditor atas laporan keuangan selain berdasarkan SA, maka tanggung jawab pelaporan lain tersebut harus dinyatakan dalam suatu bagian terpisah dalam laporan auditor yang diberi judul “Pelaporan Lain atas Ketentuan Hukum dan Regulasi,” atau judul lain yang dianggap tepat menurut isi bagian ini.

8. Tanda tangan auditor dan tanggal laporan

Laporan auditor harus diberi tanggal tidak lebih awal daripada tanggal ketika auditor telah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini auditor atas laporan keuangan (termasuk, bila relevan, atas informasi tambahan sebagaimana diuraikan dalam paragraf, termasuk bukti bahwa:

- a. Seluruh laporan yang membentuk laporan keuangan, termasuk catatan atas laporan keuangan terkait, telah disusun.
- b. Pihak-pihak dengan wewenang yang diakui telah menyatakan bahwa mereka telah mengambil tanggung jawab atas laporan keuangan tersebut.

9. Alamat Auditor

Laporan auditor harus menyebutkan lokasi dalam yurisdiksi tempat auditor berpraktik.

### C. Bentuk Laporan Audit

Tipe laporan auditor antara lain:<sup>67</sup>

#### 1. Standar Laporan auditor dengan opini tidak dimodifikasi

Laporan auditor dengan opini yang tidak (wajar tanpa pengecualian) merupakan tipe laporan audit yang paling umum. Laporan ini harus dinyatakan ketika auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan yang disajikan berdasarkan kerangka pelaporan keuangan yang diidentifikasi dalam seluruh hal yang bersifat material. Laporan ini juga menunjukkan bahwa setiap perubahan dalam prinsip-prinsip akuntansi atau dalam metode penerapannya, beserta pengaruhnya telah ditentukan dengan tepat dan diungkapkan di dalam laporan keuangan.

Bentuk laporan auditor ini biasanya hanya terdiri dari tiga paragraf (pendahuluan, ruang lingkup dan opini), tetapi saat ini laporan tersebut dapat terdiri atas beberapa paragraph sepanjang elemen-elemen dasar dapat dicakup didalamnya (pendahuluan, tanggung jawab manajemen, tanggung jawab auditor (termasuk ruang lingkup audit) dan opini auditor). Laporan ini juga dapat mencakup paragraf setelah paragraf opini yang disebut sebagai penekanan terhadap paragraf permasalahan” (perhatikan ISA 706). Paragraf terakhir dalam standar laporan yang tidak dimodifikasi menyatakan bahwa kesimpulan auditor didasarkan pada hasil-hasil pemeriksaan audit.<sup>68</sup>

Dalam upaya membentuk opini tersebut, auditor harus menyimpulkan terkait apakah auditor telah memperoleh asurans yang memadai mengenai apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji material, baik karena kecurangan maupun kesalahan. Auditor harus mengevaluasi:

<sup>67</sup> Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker, *“Prinsip-prinsip Pengauditan: International Standards on Auditing”*, Edisi 3, Terjemahan Sopana dkk, (Jakarta: Salemba Empat, 2017), hal 508.

<sup>68</sup> Ibid, hal 506

- a. Apakah laporan keuangan mengungkapkan secara memadai terkait kebijakan-kebijakan akuntansi penting yang dipilih dan apakah kebijakan-kebijakan tersebut konsisten dan tepat digunakan.
- b. Kewajaran estimasi akuntansi yang dibuat manajemen.
- c. Apakah informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tersebut relevan, reliabel, dapat dibandingkan dan dapat dipahami.
- d. Apakah pengungkapan memungkinkan pengguna yang dimaksud dapat memahami pengaruh dari sejumlah transaksi dan peristiwa yang bersifat material terkait informasi yang dinyatakan di dalam laporan keuangan.
- e. Apakah terminology yang digunakan di dalam laporan keuangan, termasuk judul dari setiap laporan keuangan sudah tepat.

Auditor harus memodifikasi opini dalam laporan auditor (dengan menyatakan opini tidak wajar, opini wajar dengan pengecualian, atau opini menolak memberikan opini) ketika auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan tidak bebas dari salah saji material, atau auditor tidak mampu memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji material berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh.

IAIN JEMBER



Contoh Laporan Auditor tanpa modifikasi

<b>KANTOR AKUNTAN PUBLIK ADI FIRMANSYAH DAN REKAN REGISTERED PUBLIC ACCOUNTANT</b>	
Izin No. KEP.-742/KM17/2000	
<u>LAPORAN NO. 11/OP/AF/XII/18</u>	
<b>Kepada Yth:</b>	
<b>Dewan Direksi dan Pemegang Saham PT. ABC Surabaya</b>	
<b><u>LAPORAN AUDITOR INDEPENDEN</u></b>	
<p>Kami telah mengaudit laporan keuangan PT ABC terlampir, yang terdiri dari laporan posisi keuangan tanggal 31 Desember 2014, serta laporan laba-rugi komprehensif, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, dan suatu ikhtisar kebijakan akuntansi signifikan dan informasi penjelasan lainnya.</p>	
<p><b>Tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan</b> Manajemen bertanggung jawab atas penyusunan dan penyajian wajar laporan keuangan tersebut sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia, dan atas pengendalian internal yang dianggap perlu oleh manajemen untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan yang bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan.</p>	
<p><b>Tanggung jawab auditor</b> Tanggung jawab kami adalah untuk menyatakan suatu opini atas laporan keuangan tersebut berdasarkan audit kami. Kami melaksanakan audit kami berdasarkan Standar Audit yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia. Standar tersebut mengharuskan kami untuk mematuhi ketentuan etika serta merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan tersebut bebas dari kesalahan penyajian material.</p>	
<p>Suatu audit melibatkan pelaksanaan prosedur untuk memperoleh bukti audit tentang angka-angka dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Prosedur yang dipilih bergantung pada pertimbangan auditor, termasuk penilaian atas risiko kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Dalam melakukan penilaian risiko tersebut, auditor mempertimbangkan pengendalian internal yang relevan dengan penyusunan dan penyajian wajar laporan keuangan entitas untuk merancang prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisinya, tetapi bukan untuk tujuan menyatakan opini atas keefektifitasan pengendalian internal entitas. Suatu audit juga mencakup pengevaluasian atas ketepatan kebijakan akuntansi yang digunakan dan kewajaran estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen, serta pengevaluasian atas penyajian laporan keuangan secara keseluruhan.</p>	
<p>Kami yakin bahwa bukti audit yang telah kami peroleh adalah cukup dan tepat untuk menyediakan suatu basis bagi opini audit kami.</p>	
<p><b>Opini</b> Menurut opini kami, laporan keuangan terlampir menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan PT ABC tanggal 31 Desember 2014, serta kinerja keuangan dan arus kasnya untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.</p>	
<p>KAP Adi dan Rekan</p>	
<p>Adi Firmansyah Izin No. AP. 1212 Sidoarjo, 30 Maret 2015</p>	
<p>Graha Anggrek Mas Regency B2/21, Kecamatan Buduran Sidoarjo</p>	

2. Laporan auditor yang memuat opini yang dimodifikasi

Audit akan menyatakan opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*) ketika:

- a. Telah memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai, sehingga auditor dapat menyimpulkan bahwa salah saji bersifat material, baik untuk masing-masing salah saji maupun salah saji secara keseluruhan, tetapi tidak pervasif terhadap laporan keuangan.
- b. Auditor tidak mampu memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai sebagai dasar bagi opininya, tetapi auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan pengaruh salah saji yang tidak dapat dideteksi dalam laporan keuangan jika ada, dapat bersifat material tetapi tidak pervasif.

Konsep utamanya adalah mempertimbangkan materialitas dan penyebarannya. Informasi dikatakan material jika pengabaian/salah saji informasi dapat memengaruhi keputusan-keputusan ekonomi yang diambil pengguna berdasarkan laporan keuangan.

Pervasif (*pervasive*) adalah istilah yang digunakan untuk menjelaskan pengaruh salah saji laporan keuangan karena ketidakmampuan memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai.

3. Laporan auditor yang memuat opini tidak wajar (*adverse opinion*)

Auditor menyatakan opini tidak wajar ketika auditor yang telah memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai dapat menyimpulkan bahwa salah saji bersifat material dan pervasif terhadap laporan keuangan, baik untuk masing-masing salah saji maupun salah saji secara keseluruhan.

Laporan opini tidak wajar kemungkinan memiliki pengaruh yang sangat negatif terhadap para pembaca dan laporan keuangannya terkait. Laporan ini diterbitkan setelah seluruh upaya untuk meyakinkan klien agar menyesuaikan laporan keuangannya telah gagal. Pilihan lain auditor adalah mengundurkan diri dari penugasan.

4. Laporan auditor yang memuat opini menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*)

Auditor akan menolak memberikan opini ketika auditor tidak memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai yang menjadi dasar bagi opininya, sementara auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan pengaruh dari salah saji yang tidak dapat dideteksi terhadap laporan keuangan tersebut dapat bersifat material dan pervasif.

#### **D. Konsekuensi ketidakmampuan untuk memperoleh bukti audit**

Ketika manajemen memberikan batasan ruang lingkup audit, maka auditor akan mempertimbangkan laporan auditor adalah opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*) atau menolak untuk memberikan opini. Auditor harus meminta manajemen untuk menghapus batasan-batasan tersebut, ketika manajemen menolak auditor harus mengkomunikasikan ke pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan menentukan apakah mungkin untuk melakukan prosedur-prosedur alternatif agar memperoleh kecukupan bukti.

Apabila auditor tidak dapat memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai, maka auditor harus menentukan adanya kemungkinan pengaruh dari salah saji yang tidak dapat dideteksi atas laporan keuangannya. Apabila pengaruhnya bersifat material tetapi tidak pervasif, maka auditor harus menyatakan opini wajar dengan pengecualian. Apabila auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan pengaruh dari salah saji yang tidak dapat dideteksi atas laporan keuangan dapat bersifat material dan pervasif, maka auditor mengundurkan diri dari proses audit. apabila mengundurkan diri dari proses audit sebelum mengeluarkan laporan audit tidak dapat dilakukan atau tidak memungkinkan, maka auditor harus menolak memberikan opini atas laporan keuangan.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> Ibid, 513

**E. Bentuk dan Isi Laporan ketika Opininya di Modifikasi**

Ketika auditor memodifikasi opininya atas laporan keuangan, maka auditor akan menyertakan sebuah paragraf penjelasan yang ditempatkan segera sebelum paragraf opini yang berjudul: “Dasar bagi Opini Wajar dengan Pengecualian,” “Dasar bagi Opini Tidak Wajar,” atau “Dasar bagi Opini Menolak Memberikan Opini” yang sesuai. Auditor menyertakan deskripsi dan kuantifikasi dari pengaruh keuangan atas salah saji di dalam paragraf Dasar bagi Modifikasi. Jika dinilai tidak praktis untuk mengukur pengaruh keuangan yang dimaksud, maka auditor harus menyatakannya di dalam paragraf Dasar bagi modifikasi. Jika modifikasi berasal dari ketidakmampuan untuk memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai, maka auditor harus mencantumkan sejumlah alasan terkait ketidakmampuannya ini di dalam paragraf Dasar bagi modifikasi.<sup>70</sup>

**F. Paragraf Opini & Tanggung Jawab Auditor (Opini yang Dimodifikasi)**

1. Opini Wajar dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Ketika auditor memberikan Opini Wajar dengan Pengecualian maka paragraf opini menyatakan bahwa *kecuali untuk* pengaruh dari permasalahan yang dijelaskan di dalam paragraf Dasar bagi Opini Wajar dengan Pengecualian di laporan auditor, laporan keuangan disajikan secara wajar dalam seluruh hal yang bersifat material berdasarkan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku ketika pelaporan sesuai dengan kerangka kepatuhan. Ketika modifikasi berasal dari ketidakmampuannya untuk memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai, maka auditor harus menggunakan frasa “kecuali untuk kemungkinan pengaruh dari permasalahan (sejumlah permasalahan)...” yang terkait dengan opini yang dimodifikasi.

---

<sup>70</sup> Ibid, 515

Tanggung jawab auditor bahwa auditor yakin kalau bukti audit yang telah diperolehnya cukup dan tepat untuk memberikan dasar bagi opini audit yang dimodifikasi.

2. Opini Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Auditor akan menyatakan di dalam paragraf opini di laporan auditor bahwa karena signifikansi permasalahan (sejumlah permasalahan) yang dijelaskan di paragraf Dasar bagi Opini Tidak Wajar mengenai laporan keuangan yang tidak disajikan secara wajar (atau tidak memberikan gambaran yang benar dan wajar) berdasarkan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku ketika pelaporan sesuai dengan kerangka penyajian wajar atau berdasarkan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku ketika pelaporan sesuai dengan kerangka kepatuhan.

Tanggung jawab auditor bahwa auditor yakin kalau bukti audit yang telah diperolehnya cukup dan tepat untuk memberikan dasar bagi opini audit yang dimodifikasi.

3. Opini Menolak Memberikan Opini (*Disclaimer of Opinion*)

Pernyataan auditor di dalam paragraf opini bahwa karena signifikansi permasalahan (sejumlah permasalahan) yang dijelaskan di paragraf Dasar bagi Opini Menolak Memberikan Opini, auditor tidak dapat memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai untuk memberikan dasar bagi opini auditnya, dan karenanya tidak menyatakan opini atas laporan keuangan.

Tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan opini atas laporan keuangan berdasarkan audit yang dilakukan sesuai dengan ISA. Namun karena permasalahan yang dijelaskan di dalam paragraf Dasar bagi Opini Menolak Memberikan Opini, maka kami tidak dapat memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai untuk memberikan dasar bagi opini audit.

### G. Penekanan Terhadap Paragraf Permasalahan

Penekanan terhadap paragraf permasalahan (*emphasis of matter paragraph*) adalah paragraf yang disertakan di dalam laporan auditor yang merujuk pada permasalahan yang disajikan atau diungkapkan secara tepat di dalam laporan keuangan, yang mana hal ini cukup penting karena merupakan dasar bagi pemahaman pengguna atas laporan keuangan sesuai penilaian auditor.

Paragraf permasalahan lainnya (*other matter paragraph*) adalah paragraf yang disertakan di dalam laporan auditor yang merujuk pada permasalahan selain permasalahan yang disajikan atau diungkapkan secara tepat di dalam laporan keuangan yang relevan bagi pemahaman pengguna atas audit, tanggung jawab auditor, atau laporan auditor sesuai penilaian auditor.

Auditor menulis paragraf penekanan terhadap permasalahan ketika:

1. Terhadap ketidakpastian (*uncertainty*) penting yang dapat memengaruhi laporan keuangan, yang mana penyelesaiannya tergantung peristiwa-peristiwa yang terjadi di masa depan. Contoh keberadaan transaksi-transaksi dari pihak yang berafiliasi, permasalahan akuntansi yang dinilai penting yang terjadi setelah tanggal laporan posisi keuangan, permasalahan yang memengaruhi perbandingan laporan keuangan dengan laporan keuangan tahun sebelumnya. Berikut ilustrasi dari paragraf penekanan terhadap permasalahan atas ketidakpastian penting dalam laporan auditor:

Kami memberikan perhatian terhadap catatan X pada laporan keuangan yang menjelaskan ketidakpastian yang berkaitan dengan hasil gugatan hukum yang diajukan terhadap perusahaan oleh Perusahaan XYZ terkait permasalahan ini, opini kami adalah tidak wajar.

2. Menyoroti permasalahan yang bersifat material mengenai permasalahan keberlanjutan usaha.
3. Terdapat sejumlah permasalahan lainnya.

## H. Situasi yang Menghasilkan Opini Selain Opini yang Tidak Dimodifikasi

Dua situasi yang mengharuskan laporan auditor memuat opini selain dari opini yang tidak dimodifikasi yaitu:<sup>71</sup>

1. Keterbatasan dalam ruang lingkup  
Keterbatasan ini karena ketidakmampuan memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai (hal ini bisa terjadi karena dibatasi oleh manajemen) sehingga dapat menghasilkan opini yang dimodifikasi atau opini menolak memberikan opini.
2. Pertimbangan auditor terkait pengaruh atau kemungkinan pengaruh yang sifatnya pervasif dari berbagai hal yang dicantumkan di dalam laporan keuangan.

Para auditor diwajibkan untuk mengkomunikasikan temuan-temuan auditnya kepada manajemen dan dewan direksi perusahaan. Auditor harus mengkomunikasikan sejumlah permasalahan audit terkait kepentingan tata kelola yang muncul dari audit atas laporan keuangan dengan pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola perusahaan. Pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola perusahaan biasanya adalah dewan direksi atau dewan pengawas atau komite audit.

Auditor di banyak negara biasanya menyiapkan laporan bentuk panjang bagi dewan direksi entitas, selain laporan bentuk pendek yang di publikasikan ke publik yang didiskusikan di bab ini. Topik yang dicakup di dalam laporan dapat beragam karena tidak ada standar yang mengatur hal tersebut, tetapi tipe laporan bentuk panjang akan mencakup:

1. Gambaran dari penugasan audit.
2. Analisis laporan keuangan.
3. Diskusi mengenai manajemen risiko dan pengendalian internal.
4. Berbagai topik pilihan sesuai dengan situasi yang ada.
5. Independensi auditor dan pengendalian kualitas.
6. *Fee*.

---

<sup>71</sup> IAPI, Loc. Cit.

Surat manajemen mengidentifikasi sejumlah permasalahan yang tidak perlu diungkapkan di dalam laporan keuangan tahunan, tetapi merepresentasikan perhatian yang diberikan dan sejumlah saran yang dicatat auditor selama audit. surat manajemen merupakan surat auditor yang ditujukan bagi klien. Surat manajemen memuat kesimpulan yang dinyatakan akuntan publik terkait sejumlah prosedur dan kebijakan akuntansi perusahaan, pengendalian internal, dan kebijakan operasional. Evaluasi yang telah dilakukan dengan sistem yang ada saat ini, menunjukkan sejumlah permasalahan. Beberapa rekomendasi untuk perbaikan juga disebutkan. Termasuk juga pembahasan dari setiap permasalahan yang mungkin memerlukan tindakan perbaikan dengan segera.



IAIN JEMBER



**Latihan!!!**

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan Anda mengerjakan latihan berikut ini !

1. Sebutkan dan jelaskan elemen-elemen laporan audit?
2. Sebutkan dan jelaskan tipe-tipe laporan audit?
3. Kapan auditor menyatakan opini wajar tanpa pengecualian?
4. Kapan auditor menyatakan “opini wajar dengan pengecualian”? Diskusikan apa yang dimaksud dengan material dan perfasif?
5. Apa tujuan dari surat manajemen?



IAIN JEMBER

### Ringkasan

Unsur-unsur laporan audit terdiri dari judul, pihak yang dituju (penerima), paragraf pembuka atau paragraf pendahuluan, tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan, tanggung jawab auditor, paragraf opini, laporan sesuai ketentuan hukum dan perundang-undangan lainnya, tanda tangan auditor dan tanggal laporan dan alamat auditor. Tipe laporan auditor antara lain: standar laporan auditor dengan opini tidak dimodifikasi, laporan auditor yang memuat opini yang dimodifikasi, laporan auditor yang memuat opini tidak wajar (*adverse opinion*) dan laporan auditor yang memuat opini menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*).

Surat manajemen mengidentifikasi sejumlah permasalahan yang tidak perlu diungkapkan di dalam laporan keuangan tahunan, tetapi merepresentasikan perhatian yang diberikan dan sejumlah saran yang dicatat auditor selama audit. surat manajemen merupakan surat auditor yang ditujukan bagi klien. Surat manajemen memuat kesimpulan yang dinyatakan akuntan publik terkait sejumlah prosedur dan kebijakan akuntansi perusahaan, pengendalian internal, dan kebijakan operasional. Evaluasi yang telah dilakukan dengan sistem yang ada saat ini, menunjukkan sejumlah permasalahan. Beberapa rekomendasi untuk perbaikan juga disebutkan. Termasuk juga pembahasan dari setiap permasalahan yang mungkin memerlukan tindakan perbaikan dengan segera.

IAIN JEMBER

**Referensi**

Hayes, Rick., Wallage P., dan Gortemaker H. (2017). *Prinsip-prinsip Pengauditan (International Standards on Auditing)*. Edisi 3. Terjemahan Sopana dkk. Jakarta: Salemba Empat.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 700*. Diakses 18 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/iapi/detail/362>.



# BAB V

## Bukti Audit

### TUJUAN PEMBELAJARAN:

*Setelah mempelajari modul ini  
Mahasiswa diharapkan:*

- \* Mampu memahami mengenai bukti audit
- \* Mampu membedakan bukti audit dengan bukti yang digunakan oleh profesi lain
- \* Mampu memahami tujuan teknik pengumpulan bukti audit yang terdiri dari keterangan, observasi, inspeksi, pelaksanaan ulang, perhitungan ulang, konformasi dan prosedur analitis
- \* Mampu menjelaskan proses konfirmasi
- \* Mampu memahami mengenai sampling audit



## A. Pendahuluan

Pengauditan merupakan proses yang sistematis dalam memperoleh bukti audit mengenai asersi tentang kejadian dan peristiwa ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi dengan kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikannya kepada pihak-pihak berkepentingan.<sup>72</sup>

Auditor harus merancang dan melaksanakan prosedur audit sedemikian rupa untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat sebagai dasar untuk membuat laporan audit. Auditor wajib memiliki pengetahuan dan keterampilan untuk dapat menentukan jenis dan bukti audit yang cukup dan tepat melalui proses penentuan prosedur audit, ukuran sampel yang digunakan, metode dalam memilih sampel dan penetapan waktu proses audit.

Bukti audit dapat diperoleh melalui prosedur kepatuhan dan prosedur substantif. Prosedur kepatuhan ini adalah pengujian yang dirancang untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa pengendalian internal dimana audit telah dilakukan dan telah berjalan. Sedangkan prosedur substantif dirancang untuk memperoleh bukti tentang kelengkapan, keakuratan dan validitas data yang dihasilkan oleh sistem akuntansi. Bukti audit ini sangat penting karena bukti audit ini merupakan bagian dari kertas kerja yang mendukung proses audit dan pemberian opini oleh auditor atas laporan keuangan.

## B. Definisi Bukti Audit

Bukti (*evidence*) adalah segala hal yang dapat membuat seseorang meyakini bahwa fakta, proposisi atau asersi tersebut benar atau salah. Bukti audit (*audit evidence*) adalah seluruh informasi yang digunakan oleh auditor dalam mengambil sejumlah kesimpulan sebagai dasar bagi opini audit. Bukti audit berbeda dengan bukti hukum yang diperlukan oleh akuntansi forensik. Dalam gugatan perdata, bukti harus cukup kuat agar seseorang cenderung meyakini pada salah satu sisi atau sisi lainnya. Dalam kasus pidana, bukti harus

---

<sup>72</sup> Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker, “*Prinsip-prinsip Pengauditan: International Standards on Auditing*”, Edisi 3, Terjemahan Sopana dkk, (Jakarta: Salemba Empat, 2017), hal 10.

membuktikan adanya kejahatan tanpa adanya keraguan yang beralasan (*reasonable doubt*). Bukti audit hanya memberikan asurans yang memadai (*reasonable assurance*).<sup>73</sup>

Standar audit yang menjelaskan mengenai bukti audit dapat kita lihat pada standar audit (SA) 500. Selanjutnya standar audit lainnya yang juga membahas mengenai bukti audit yaitu SA 315 (aspek-aspek spesifik audit), SA 570 (bukti audit yang harus diperoleh untuk hal-hal tertentu, SA 520 (prosedur spesifik untuk memperoleh bukti audit), SA 200 dan SA 330 (penilaian apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh).

Bukti audit adalah informasi yang digunakan auditor dalam menarik kesimpulan sebagai basis opini auditor. Bukti audit mencakup baik informasi yang terkandung dalam catatan akuntansi yang mendasari laporan keuangan maupun informasi lainnya.<sup>74</sup>

Catatan-catatan akuntansi terdiri dari catatan entri awal dan catatan pendukungnya.<sup>75</sup>

1. Catatan entri awal termasuk *point of sales transactions*, *Electronic Data Interchange* (EDI), *Electronic Fund Transfer* (EFT), kontrak, faktur, catatan pengiriman, order pembelian, order penjualan, buku besar dan buku pembantu, ayat jurnal, dan sejumlah penyesuaian lainnya yang terkait dengan laporan keuangan.
2. Catatan pendukung catatan seperti file komputer, basis data, lembaran kerja (*worksheet*) dan spreadsheet yang mendukung alokasi biaya, perhitungan, rekonsiliasi, dan pengungkapan.

### C. Ketepatan dan Kecukupan Bukti Audit

Keputusan penting yang dihadapi auditor adalah menentukan jenis dan jumlah bukti audit yang tepat, hal ini diperlukan untuk memastikan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar.

---

<sup>73</sup> Hayes, Loc. Cit.

<sup>74</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), "*Standar Profesional Akuntan Publik: SA 500-Bukti Audit*", (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021), hal 4.

<sup>75</sup> Hayes, Loc. Cit.

Bukti audit memiliki sifat kumulatif dan terutama diperoleh dari prosedur audit yang dilaksanakan selama proses audit. Namun bukti audit juga boleh mencakup informasi yang diperoleh melalui sumber lain, seperti dari audit periode lalu (dengan syarat auditor telah menentukan apakah telah terjadi perubahan sejak periode audit lalu yang mungkin relevan terhadap periode audit kini) atau prosedur pengendalian mutu KAP untuk penerimaan dan keberlanjutan klien. Disamping sumber lain yang berasal dari dalam maupun luar entitas, catatan akuntansi entitas merupakan suatu sumber bukti audit penting.

Informasi yang digunakan sebagai bukti bisa dibuat oleh karyawan atau kemungkinan juga disiapkan oleh pakar manajemen. Bukti audit mengandung baik informasi yang mendukung dan menguatkan asersi manajemen maupun informasi yang bertentangan dengan asersi tersebut. Selain itu, dalam beberapa kasus, ketiadaan informasi (sebagai contoh, penolakan manajemen untuk menyediakan representasi yang diperlukan) juga dapat digunakan oleh auditor, dan oleh karena itu, juga merupakan bukti audit.

Auditor wajib merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Ketepatan bukti audit (*appropriateness of audit evidence*) adalah ukuran tentang kualitas bukti audit. Bukti audit dianggap kualitas jika bukti tersebut relevan dan andal dalam mendukung kesimpulan yang dijadikan basis opini auditor. Kecukupan bukti (*sufficiency of audit evidence*) adalah ukuran kuantitas dari bukti audit. Kuantitas bukti audit yang diperlukan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko kesalahan penyajian material dan juga kualitas bukti tersebut.<sup>76</sup>

Kecukupan dan ketepatan bukti audit saling berkaitan satu dengan lainnya. Kecukupan bukti dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko kesalahan penyajian material (semakin tinggi risiko, semakin banyak bukti audit yang dibutuhkan) dan kualitas bukti audit (semakin baik kualitas bukti

---

<sup>76</sup> IAPI, Loc. Cit..

audit, semakin sedikit bukti yang dibutuhkan). Namun, pemerolehan bukti audit yang semakin banyak tidak dapat mengompensasi buruknya kualitas bukti audit tersebut.

Ketika bukti audit disusun menggunakan pekerjaan pakar manajemen, auditor sejauh diperlukan harus mempertimbangkan signifikansi pekerjaan pakar tersebut untuk tujuan auditor.<sup>77</sup>

1. Mengevaluasi kompetensi, kapabilitas, dan objektivitas pakar tersebut.

Kompetensi berhubungan dengan sifat dan tingkat keahlian pakar manajemen tersebut. Kapabilitas berhubungan dengan kecakapan pakar manajemen untuk melaksanakan pekerjaan dalam berbagai kondisi. Faktor yang mempengaruhi kapabilitas antara lain: lokasi geografis dan ketersediaan waktu serta sumber daya. Objektivitas berhubungan dengan dampak yang terjadi karena adanya keperpihakan, benturan kepentingan, atau pengaruh orang lain yang mungkin memengaruhi pertimbangan bisnis atau profesional pakar tersebut. Kompetensi, kapabilitas, dan objektivitas pakar yang dipekerjakan oleh manajemen, dan berbagai bentuk pengendalian entitas atas pekerjaan pakar, merupakan faktor penting yang memengaruhi keandalan informasi apapun yang dihasilkan oleh pakar tersebut.

Informasi tentang kompetensi, kapabilitas, dan objektivitas pakar yang dipekerjakan oleh manajemen dapat diperoleh dari sumber yang beragam, seperti:

- a. Pengalaman pribadi tentang pekerjaan terdahulu pakar tersebut
- b. Pembahasan dengan pakar tersebut
- c. Pembahasan dengan pihak lain yang telah terbiasa dengan pekerjaan pakar tersebut
- d. Pengetahuan tentang kualifikasi pakar tersebut, keanggotaan dalam organisasi profesional atau asosiasi industri, izin praktik atau bentuk pengakuan lain dari pihak eksternal.

---

<sup>77</sup> Ibid.



- e. Makalah atau buku yang ditulis oleh pakar tersebut dan telah dipublikasikan
- f. Seorang pakar auditor, jika ada, yang membantu auditor dalam memperoleh bukti audit yang cukup dan memadai sehubungan dengan informasi yang dihasilkan oleh pakar manajemen.

2. Memperoleh pemahaman atas pekerjaan pakar manajemen

Suatu pemahaman atas pekerjaan pakar yang dipekerjakan oleh manajemen mencakup pemahaman tentang bidang keahlian yang relevan yang dikuasai oleh pakar tersebut. Pemahaman tentang bidang keahlian yang relevan dapat diperoleh bersamaan dengan penentuan apakah auditor memiliki keahlian untuk mengevaluasi pekerjaan pakar manajemen tersebut, atau apakah auditor memerlukan pakar auditor untuk tujuan pengevaluasian tersebut.

Beberapa aspek tentang bidang keahlian pakar manajemen yang relevan dengan kepentingan auditor untuk memperoleh pemahaman mencakup:

- a. Apakah bidang keahlian yang dikuasai pakar tersebut memiliki bidang spesialisasi yang relevan dengan audit.
- b. Apakah ada standar professional atau standar lainnya atau ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi pakar tersebut.
- c. Asumsi dan metode yang digunakan oleh pakar manajemen, dan apakah asumsi dan metode tersebut berlaku umum dalam bidang keahlian yang bersangkutan dan cocok untuk tujuan pelaporan keuangan.
- d. Sifat data internal dan eksternal atau informasi yang digunakan oleh pakar manajemen.

Dalam kasus pakar manajemen yang diikat kontrak dengan entitas, biasanya akan terdapat suatu surat perikatan atau bentuk persetujuan tertulis lainnya antara entitas dan pakar tersebut. Pengevaluasian perjanjian tersebut pada waktu pemerolehan

pemahaman tentang pekerjaan pakar manajemen dapat membantu auditor menentukan kesesuaian hal-hal berikut untuk tujuan audit:

- 1) Sifat, ruang lingkup, dan tujuan pekerjaan pakar tersebut
- 2) Peran dan tanggung jawab manajemen dan pakar tersebut
- 3) Sifat, saat dan luas komunikasi antara manajemen dan pakar tersebut, termasuk bentuk laporan yang diberikan oleh pakar.

Dalam kasus pakar manajemen merupakan karyawan entitas, kecil kemungkinan terdapat perjanjian tertulis. Permintaan keterangan kepada pakar tersebut dan anggota manajemen lainnya mungkin merupakan cara yang paling tepat bagi auditor untuk memperoleh pemahaman yang diperlukan.

3. Mengevaluasi kesesuaian pekerjaan pakar tersebut sebagai bukti audit untuk asersi yang relevan.

Pertimbangan pada saat mengevaluasi kesesuaian pekerjaan pakar manajemen sebagai bukti audit untuk asersi yang relevan mencakup:

- a. Relevansi dan kewajaran temuan atau kesimpulan pakar tersebut, konsistensinya dengan bukti yang lain, dan apakah temuan dan kesimpulan tersebut telah tercermin secara tepat dalam laporan keuangan.
- b. Jika pekerjaan pakar tersebut melibatkan penggunaan asumsi dan metode signifikan, relevansi dan kewajaran asumsi dan metode tersebut.
- c. Jika pekerjaan pakar tersebut secara signifikan melibatkan sumber data tertentu, relevansi, kelengkapan dan akurasi sumber data tersebut.

#### D. Prosedur Audit untuk Memperoleh Bukti Audit

Prosedur audit adalah rincian instruksi yang menjelaskan bukti audit yang harus diperoleh selama audit berlangsung. Bukti audit dapat diperoleh dengan melaksanakan:<sup>78</sup>

1. Prosedur-prosedur penilaian risiko (*risk assessment procedures*)
2. Prosedur-prosedur audit selanjutnya (*further audit procedures*), yang terdiri dari:
  - a. Uji pengendalian (*test of control*), jika diwajibkan oleh SA atau ketika auditor memilih untuk melaksanakannya.
  - b. Prosedur-prosedur substantif (*substantive procedures*), termasuk uji rincian atau *test of details* dan prosedur-prosedur analitis substantif.

Uji pengendalian biasanya dilakukan dengan prosedur kepatuhan (*compliance test*) adalah pengujian yang dirancang untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa pengendalian internal dimana audit telah dilakukan dan telah berjalan. Hal ini untuk meyakinkan auditor secara wajar sehubungan dengan asersi eksistensi, efektivitas, dan kontinuitas. Prosedur substantif (*substantive test*) dirancang untuk memperoleh bukti tentang kelengkapan, keakuratan dan validitas data yang dihasilkan oleh sistem akuntansi. Hal ini untuk meyakinkan auditor secara wajar sehubungan dengan asersi eksistensi, hak dan kewajiban, keterjadian, kelengkapan, penilaian, pengukuran, penyajian dan pengungkapan.

Prosedur-prosedur audit berikut dapat digunakan sebagai prosedur-prosedur penilaian risiko, uji pengendalian atau prosedur-prosedur substantif, tergantung konteks di mana prosedur itu diterapkan auditor.

1. Inspeksi (Aset berwujud, catatan atau dokumen)

Inspeksi adalah pemeriksaan auditor atas sejumlah dokumen dan catatan klien untuk memperkuat informasi yang ada atau yang seharusnya disertakan dalam laporan keuangan.<sup>79</sup>

<sup>78</sup> IAPI, Loc. Cit.

<sup>79</sup> Hayes, Loc. Cit.

Inspeksi mencakup pemeriksaan atas catatan atau dokumen, baik internal maupun eksternal, dalam bentuk kertas, elektronik atau media lain, atau pemeriksaan fisik atas suatu aset. Inspeksi atas catatan dan dokumen memberikan bukti audit yang beragam tingkat keandalan, bergantung pada sifat dan sumbernya, serta dalam kasus catatan dan dokumen internal, efektivitas pengendalian atas penyusunan atau dokumen tersebut. Contoh inspeksi atas catatan bukti otorisasi.<sup>80</sup>

Contoh pengumpulan bukti dengan inspeksi adalah reviu yang dilakukan auditor atas order penjualan, faktur penjualan, dokumen pengiriman, laporan bank, dokumen pengembalian dari pelanggan, surat keluhan pelanggan dll.

Beberapa dokumen menunjukkan bukti keberadaan aset secara langsung, sebagai contoh dokumen berupa instrumen keuangan seperti saham atau obligasi. Namun, inspeksi atas dokumen semacam ini mungkin tidak dapat memberikan bukti audit tentang kepemilikan atau nilai. Selain itu, inspeksi terhadap suatu kontrak yang dilaksanakan dapat memberikan bukti audit yang relevan tentang penerapan kebijakan akuntansi entitas seperti pengakuan pendapatan. Inspeksi atas aset berwujud dapat memberikan bukti audit yang andal dalam hubungannya dengan keberadaannya, namun tidak dapat digunakan untuk membuktikan asersi hak dan kewajiban suatu entitas, atau penilaian dapat dilakukan bersamaan dengan observasi terhadap perhitungan persediaan.

Vouching adalah proses audit yang mana auditor memilih komponen-komponen sampel dari akun dan kembali melalui sistem akuntansi untuk menemukan dokumentasi sumber yang mendukung komponen-komponen yang dipilih tersebut (misalnya faktur penjualan). Penelusuran atau tracing adalah prosedur audit yang mana auditor memilih komponen-komponen sampel dari dokumen sumber yang menjadi dasar dan memprosesnya melalui sistem akuntansi untuk

---

<sup>80</sup> IAPI, Loc. Cit.

menemukan pencatatan akhir dari transaksi (misalnya dalam buku besar).<sup>81</sup>

2. Observasi atau pengamatan

Observasi terdiri dari melihat langsung suatu proses atau prosedur yang dilakukan oleh orang lain, sebagai contoh observasi oleh auditor atas perhitungan persediaan yang dilakukan oleh personel entitas, atau melihat langsung pelaksanaan aktivitas pengendalian. Observasi memberikan bukti audit tentang pelaksanaan suatu proses atau prosedur namun hanya terbatas pada titik waktu tertentu pada saat observasi dilaksanakan, dan fakta bahwa adanya observasi atas aktivitas tersebut dapat memengaruhi bagaimana proses atau prosedur tersebut dilaksanakan.<sup>82</sup>

3. Konfirmasi eksternal

Konfirmasi eksternal merupakan bukti audit yang diperoleh sebagai suatu respons tertulis langsung kepada auditor dari pihak ketiga (pihak yang dikonfirmasi), baik dalam bentuk kertas, atau secara elektronik atau media lainnya.<sup>83</sup>

Tipe konfirmasi ada dua yaitu:<sup>84</sup>

- a. Konfirmasi positif merupakan suatu permintaan konfirmasi kepada pihak ketiga untuk merespons secara langsung kepada auditor yang menunjukkan apakah pihak yang dikonfirmasi tersebut setuju atau tidak setuju dengan informasi yang terdapat dalam permintaan konfirmasi, atau menyediakan informasi yang diminta.
- b. Permintaan konfirmasi negative merupakan suatu permintaan konfirmasi kepada pihak ketiga untuk merespons secara langsung kepada auditor hanya jika pihak yang dikonfirmasi tidak setuju dengan informasi yang terdapat dalam permintaan konfirmasi.

---

<sup>81</sup> Hayes, Loc. Cit.

<sup>82</sup> IAPI, Loc. Cit.

<sup>83</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “Standar Profesional Akuntan Publik: SA 505-konfirmasi Eksternal”, (<https://iapi.or.id/iapi/detail/362>, diakses 20 Juli 2021, 2021)

<sup>84</sup> Ibid.

Prosedur konfirmasi eksternal seringkali relevan untuk mencapai asersi yang berhubungan dengan saldo akun tertentu dan unsur-unsurnya. Namun konfirmasi eksternal tidak perlu dibatasi untuk saldo akun saja. Sebagai contoh auditor dapat meminta konfirmasi tentang syarat-syarat perjanjian atau transaksi yang dimiliki oleh suatu entitas dengan pihak ketiga, permintaan konfirmasi dapat dirancang untuk meminta keterangan apakah telah terjadi modifikasi atas perjanjian, dan hal-hal penting yang berhubungan dengan perubahan tersebut. Prosedur konfirmasi eksternal juga dapat dilakukan untuk mendapatkan bukti audit tentang tidak adanya beberapa kondisi, misalnya ketiadaan “perjanjian tambahan (*side agreement*)” yang mungkin memengaruhi pengakuan pendapatan.

Ketika auditor memutuskan menggunakan konfirmasi eksternal, maka auditor harus tetap menjaga pengendalian atas permintaan konfirmasi misalnya:

- a. Menentukan informasi yang dikonfirmasi atau yang diminta
- b. Memilih pihak yang tepat untuk dikonfirmasi
- c. Mendesain permintaan konfirmasi (bisa konfirmasi positif atau konfirmasi negatif), menentukan apakah permintaan dialamatkan dengan tepat dan berisi informasi jawaban untuk dikirimkan secara langsung kepada auditor
- d. Mengirimkan permintaan, termasuk permintaan tindak lanjut jika berlaku, kepada pihak yang dikonfirmasi.

Jika manajemen menolak untuk mengizinkan auditor mengirimkan permintaan konfirmasi, maka auditor harus melakukan hal berikut:

- a. Meminta keterangan tentang alasan manajemen untuk menolak, dan mencari bukti audit tentang validitas dan memadainya alasan tersebut
- b. Mengevaluasi implikasi penolakan manajemen atas penilaian auditor terhadap risiko kesalahan penyajian material yang relevan,

termasuk risiko kecurangan, dan sifat, saat dan luas prosedur audit lain lanjutan

- c. Melakukan prosedur audit alternatif yang didesain untuk memperoleh bukti audit yang relevan dan andal.

Jika auditor menyimpulkan bahwa penolakan manajemen untuk mengizinkan auditor mengirim permintaan konfirmasi adalah tidak masuk akal, atau auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang relevan dan andal dari prosedur audit alternatif, auditor harus mengomunikasikan hal tersebut dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola berdasarkan SA 260. Auditor harus juga mempertimbangkan implikasi terhadap audit dan opini auditor berdasarkan SA 705.

Keunggulan metode ini adalah bukti sangat persuasif. Namun biaya yang diperlukan mahal dan memakan waktu, dan kesulitan untuk meminta pihak-pihak yang terkait memberikan informasi yang diinginkan.

4. Perhitungan kembali (*recalculation*)

Perhitungan ulang terdiri dari pengecekan akurasi perhitungan matematis dalam dokumen atau catatan. Perhitungan ulang dapat dilakukan secara manual atau secara elektornik.

5. Pelaksanakan kembali (*reperformance*)

Pelaksanaan kembali adalah pelaksanaan prosedur atau pengendalian secara independen oleh auditor yang semula merupakan bagian pengendalian intern entitas. Pelaksanaan kembali dapat dilakukan dengan manual atau penggunaan elektornik, misalnya pelaksanaan ulang terkait penentuan umur piutang usaha.

6. Prosedur analitis

Prosedur analitis terdiri dari pengevaluasian atas informasi keuangan yang dilakukan dengan menelaah hubungan yang dapat diterima antara data keuangan dengan data non keuangan. Prosedur analitis juga meliputi investigasi atas fluktuasi yang telah diidentifikasi,

hubungan yang tidak konsisten antara satu informasi dengan informasi lainnya, atau data keuangan yang menyimpang secara signifikan dari jumlah yang telah diprediksi sebelumnya.

7. Bertanya atau permintaan keterangan

Permintaan keterangan terdiri dari pencarian informasi atas orang yang memiliki pengetahuan, baik keuangan maupun non keuangan, di dalam atau diluar entitas. Permintaan keterangan digunakan secara luas sepanjang audit sebagai tambahan untuk prosedur audit lainnya. Permintaan keterangan dapat berupa permintaan keterangan resmi secara tertulis maupun permintaan keterangan secara lisan. Pengevaluasian respons atas permintaan keterangan ini merupakan bagian terpadu proses permintaan keterangan.

Respon atas permintaan keterangan dapat memberikan informasi yang sebelumnya tidak dimiliki oleh auditor atau menguatkan bukti audit. Di sisi lain, respon dapat memberikan informasi yang secara signifikan berbeda dari informasi yang telah diperoleh auditor, misalnya informasi yang berkaitan dengan kemungkinan manajemen mengabaikan pengendalian. Dalam beberapa kasus, respons atas permintaan keterangan merupakan suatu basis bagi auditor untuk memodifikasi atau melaksanakan prosedur audit tambahan.

**E. Memilih Item untuk Memperoleh Bukti Audit**

Cara-cara yang tersedia bagi auditor untuk memilih unsur untuk pengujian adalah:

1. Memilih semua unsur (pemeriksaan 100%)

Auditor dapat memutuskan bahwa memeriksa seluruh populasi unsur yang membentuk suatu golongan transaksi atau saldo akun (atau suatu strata dalam populasi tersebut) merupakan metode yang paling cocok. Pemeriksaan 100% biasanya tidak digunakan dalam pengujian pengendalian, namun umumnya digunakan untuk pengujian rinci. Pengujian 100% tepat digunakan jika, sebagai contoh:



- a. Populasi terdiri dari sejumlah kecil unsur yang masing-masing memiliki nilai besar
- b. Terdapat suatu risiko signifikan dan cara lain tidak dapat memberikan bukti audit yang cukup dan layak
- c. Sifat pengulangan suatu perhitungan atau proses lain yang dilakukan secara otomatis oleh suatu sistem informasi membuat pemeriksaan 100% menjadi efektif dari segi biaya.

Pemeriksaan secara keseluruhan jarang digunakan auditor dalam pemeriksaan. Hal ini dikarenakan auditor akan memerlukan waktu yang lama dan biaya juga akan relatif mahal.

2. Memilih unsur spesifik (tertentu)

Auditor dapat memutuskan untuk memilih unsur spesifik dalam suatu populasi. Faktor yang mungkin relevan dalam pengambilan keputusan ini mencakup pemahaman auditor atas entitas, risiko yang telah ditentukan atas kesalahan penyajian material, dan karakteristik populasi yang diuji. Pemilihan berdasarkan pertimbangan atas unsur spesifik ini tetap memiliki risiko *nonsampling*. Unsur spesifik pilihan dapat meliputi:

- a. Unsur kunci bernilai tinggi. Auditor dapat memutuskan untuk memilih unsur spesifik dalam populasi karena unsur tersebut memiliki nilai tinggi, atau karena unsur-unsur tersebut memperlihatkan beberapa karakteristik lain, misalnya mencurigakan, tidak biasa, rawan risiko tertentu atau memiliki jejak rekam kesalahan.
- b. Semua unsur yang memiliki nilai diatas jumlah tertentu. Auditor dapat memutuskan untuk memeriksa unsur-unsur yang memiliki nilai tercatat melebihi suatu nilai tertentu sehingga dapat digunakan untuk memverifikasi proporsi total jumlah suatu golongan transaksi atau saldo akun.

- c. Unsur-unsur untuk memperoleh informasi. Auditor dapat memeriksa unsur-unsur untuk memperoleh informasi tentang hal-hal seperti entitas atau sifat transaksi.

Walaupun pemeriksaan secara selektif atas unsur spesifik suatu golongan transaksi atau saldo akun seringkali suatu cara efisien dalam memperoleh bukti audit, hal ini bukan merupakan sampling audit. Hasil prosedur audit yang diterapkan untuk unsur-unsur yang telah dipilih melalui cara ini tidak dapat diproyeksikan untuk keseluruhan populasi, oleh karena itu pemeriksaan secara selektif unsur-unsur spesifik tidak memberikan bukti audit atas sisa populasi yang tidak diperiksa.

### 3. Sampling audit

Istilah tes atau uji/menguji sama artinya dengan *sampling*, di mana beberapa item (misalnya beberapa piutang dagang, beberapa persediaan barang, beberapa invoice dan seterusnya) dipilih (atau sampel) untuk diperiksa.

Tujuan penggunaan sampling audit oleh auditor adalah untuk memberikan basis yang memadai bagi auditor untuk menarik kesimpulan mengenai populasi yang menjadi sumber pemilihan sampel.<sup>85</sup>

Sampling audit adalah penggunaan sejumlah prosedur audit untuk komponen-komponen yang kurang dari 100 persen dalam populasi terkait relevansi audit, sehingga seluruh unit sampling memiliki peluang untuk dipilih dalam upaya memberikan landasan yang memadai bagi auditor untuk mengambil sejumlah kesimpulan mengenai seluruh populasi.<sup>86</sup>

Pemerolehan bukti audit dari sumber yang berbeda atau dengan sifat yang berbeda dapat mengindikasikan ketidakandalan suatu unsur bukti audit, misalnya ketika bukti audit diperoleh dari inkonsisten dengan bukti yang diperoleh dari sumber lain. Kasus ini dapat terjadi, sebagai

<sup>85</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “*Standar Profesional Akuntan Publik: SA 530 - Sampling Audit*”, (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 20 Juli 2021, 2021).

<sup>86</sup> Hayes, Loc. Cit.

contoh, ketika terdapat inkonsisten dari respons atas permintaan keterangan dari manajemen, auditor internal, dan pihak lainnya atau ketika respons atas permintaan keterangan yang bertanggung jawab atas tata kelola inkonsisten dengan respons dari manajemen.

Metode-metode utama dalam pemilihan sampel sebagai berikut:

- a. Pemilihan acak (diterapkan melalui pencipta angka acak atau random number generators, sebagai contoh tabel angka acak atau random number tables).
- b. Pemilihan sistematis, yang didalamnya jumlah unit sampling dalam populasi dibagi dengan ukuran sampel untuk memperoleh suatu interval sampling, sebagai contoh 50, dan setelah menetapkan suatu titik awal dalam 50 unit sampling yang pertama, maka setelah itu setiap sampling unit yang ke 50 akan dipilih. Meskipun titik awal dapat ditentukan secara sembarang, pemilihan sampel akan lebih acak jika diambil dengan menggunakan pencipta angka acak dengan komputer atau tabel acak. Ketika menggunakan pemilihan sistematis, auditor perlu menentukan bahwa unit sampling dalam populasi tidak tersusun sedemikian rupa sehingga interval sampling sesuai dengan suatu pola tertentu dalam populasi.
- c. Sampling unit moneter adalah suatu jenis pemilihan nilai tertimbang yang didalamnya ukuran sampel, pemilihan, dan mengevaluasi hasilnya dalam menarik kesimpulan jumlah moneter.
- d. Pemilihan sembarang, yang didalamnya auditor melakukan pemilihan sampel tanpa melalui teknik yang terstruktur. Meskipun tidak menggunakan suatu teknik yang terstruktur, auditor wajib menghindari keberpihakan yang disengaja atau yang dapat diprediksi (sebagai contoh, menghindari kesulitan dalam menemukan unsur, atau selalu memilih atau menghindari entri di awal atau di akhir halaman) dan dengan demikian memastikan bahwa semua unsur yang terdapat dalam populasi memiliki peluang

yang sama untuk dipilih. Pemilihan sembarang tidak tepat ketika menggunakan sampling statistik.

- e. Pemilihan secara blok melibatkan pemilihan suatu blok yang tersusun atas unsur-unsur yang letaknya berdekatan dalam populasi. Pemilihan secara blok biasanya tidak dapat digunakan dalam sampling audit karena sebagian besar populasi tersusun sedemikian rupa sehingga unsur-unsur dalam sebuah urutan dapat diharapkan memilih karakteristik yang sama di antara mereka, tetapi berbeda dari unsur-unsur lain dalam populasi. Walaupun dalam beberapa kondisi mungkin merupakan prosedur audit yang tepat untuk memeriksa suatu blok unsur, teknik pemilihan sampel semacam ini akan sangat jarang digunakan jika auditor bermaksud untuk menarik kesimpulan yang valid tentang keseluruhan populasi berdasarkan sampel tersebut.

**Latihan..!!!!!!**

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan Anda mengerjakan latihan berikut ini:

1. Apa perbedaan bukti audit dengan bukti hukum?
2. Jelaskan transaksi dan catatan-catatan pendukung yang dapat dipertimbangkan sebagai catatan akuntansi!
3. Sebutkan sejumlah prosedur alternatif yang dapat dilakukan auditor saat auditor tidak dapat ikut serta dalam perhitungan fisik persediaan!

Jelaskan perbedaan antara konfirmasi positif dengan konfirmasi negatif! Apa yang dimaksud dengan sampling audit?



IAIN JEMBER

### Ringkasan

Bukti audit (*audit evidence*) adalah seluruh informasi yang digunakan oleh auditor dalam mengambil sejumlah kesimpulan sebagai dasar bagi opini audit. Standar audit yang menjelaskan mengenai bukti audit dapat kita lihat pada standar audit (SA) 500. Standar audit lainnya yang juga membahas mengenai bukti audit yaitu SA 315 (aspek-aspek spesifik audit), SA 570 (bukti audit yang harus diperoleh untuk hal-hal tertentu), SA 520 (prosedur spesifik untuk memperoleh bukti audit), SA 200 dan SA 330 (penilaian apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh).

Auditor wajib merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Bukti audit dapat diperoleh melalui prosedur penilaian risiko dan prosedur audit selanjutnya yang terdiri dari uji pengendalian dan uji substantif. Berikut prosedur-prosedur penilaian risiko, uji pengendalian atau prosedur-prosedur substantif yang dapat dilakukan oleh auditor: inspeksi (aset berwujud, catatan atau dokumen), Observasi atau pengamatan, konfirmasi eksternal, perhitungan kembali (*recalculation*), melaksanakan kembali (*reperformance*), prosedur analitis, dan bertanya atau permintaan keterangan. Cara-cara yang tersedia bagi auditor untuk memilih unsur untuk pengujian adalah: memilih semua unsur (pemeriksaan 100%), memilih unsur spesifik (tertentu) dan sampling audit.

IAIN JEMBER

**Referensi**

Hayes, Rick., Wallage P., dan Gortemaker H. (2017). *Prinsip-prinsip Pengauditan (International Standards on Auditing)*. Edisi 3. Terjemahan Sopana dkk. Jakarta: Salemba Empat.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 500 - Bukti Audit*. Diakses 20 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 505 – Konfirmasi Eksternal*. Diakses 20 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.



IAIN JEMBER

# BAB VI

## *Pengendalian Internal*

### **TUJUAN PEMBELAJARAN:**

*Setelah mempelajari modul ini  
Mahasiswa diharapkan:*

- \* Mampu memahami memahami definisi pengendalian internal
- \* Mampu mengetahui fungsi pengendalian internal bagi auditor
- \* Mampu membedakan komponen-komponen pengendalian internal
- \* Mampu menjelaskan elemen-elemen dari lingkungan pengendalian
- \* Mampu menilai kondisi pengendalian internal perusahaan





## **A. Pendahuluan**

Pada umumnya perusahaan didirikan untuk memperoleh keuntungan laba. Dalam mencapai tujuan tersebut, perusahaan harus mengelola sumber daya secara efektif dan efisien. Pada perusahaan yang relatif kecil proses pengendalian dapat dilakukan secara langsung dari pemilik perusahaan. Sedangkan untuk perusahaan yang besar, tidak memungkinkan pemilik melakukan pengawasan atau pengendalian secara langsung. Sehingga diperlukan suatu sistem pengendalian internal perusahaan.

Sistem pengendalian internal diperlukan untuk memberikan keyakinan memadai mengenai pencapaian tujuan perusahaan dalam bentuk perlindungan aset perusahaan (baik dari segi pemanfaatan atau penyalahgunaan), kepastian pengelolaan dilakukan secara efektif dan efisien, keandalan dari laporan keuangan, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pengendalian internal yang baik diperoleh dari suatu struktur dan sistem yang terkoordinasi, yang berguna bagi perusahaan untuk menyusun laporan keuangan yang lebih teliti, mencegah terjadinya kecurangan-kecurangan, serta juga mengamankan kekayaan perusahaan. Contoh aktivitas pengendalian internal yang sering kita ketahui adalah aturan cuti atau rotasi jabatan. Misalnya Agustin adalah kasir perusahaan Zentur yang sedang hamil 9 bulan sehingga mengharuskan dia untuk mengambil cuti. Cuti disini dapat juga dikatakan sebagai pengendalian karena secara otomatis tugas dari Agustin diserahkan dengan karyawan lain yaitu kepada Mita. Sebelum cuti, Agustin melakukan serah terima pekerjaan kepada Mita yang selanjutnya Mita akan melakukan pemeriksaan ulang atas pekerjaan Agustin sebelumnya. Sama halnya dengan rotasi karyawan yang digunakan untuk mencegah terjadinya kecurangan karena karyawan yang menangani tugas kerja dengan waktu yang sangat lama dikhawatirkan akan lebih mudah memahami sistem dan kelemahan dari jobdesknya sehingga akan rentan terjadinya kecurangan.

## B. Tujuan Pengendalian Internal (*Intenal Control*)

Pengendalian internal adalah proses yang dirancang, diimplementasikan, dan dipelihara oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, manajemen, dan personel lain untuk menyediakan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan suatu entitas yang berkaitan dengan keandalan pelaporan keuangan, efisiensi dan efektivitas operasi, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Istilah “pengendalian” mengacu pada setiap aspek dari satu atau lebih komponen pengendalian internal.<sup>87</sup>

Pengendalian internal menurut *Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO)* adalah proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya dari entitas, yang dirancang untuk memberikan asurans yang memadai (*reasonable asurans*) terkait pencapaian tujuan-tujuan dalam beberapa kategori berikut: efektivitas dan efisiensi dari aktivitas operasi, reabilitas dari pelaporan keuangan, kepatuhan terhadap undang-undang dan regulasi yang berlaku, dan mengamankan aset-aset terhadap pengakuan, penggunaan, atau penghentian pengakuan yang tidak diotorisasi.<sup>88</sup>

Dari definisi yang dipaparkan oleh COSO ataupun SA kita dapat mengetahui tujuan dari pengendalian internal itu sendiri. Pengendalian internal dirancang, diimplementasikan dan senantiasa dipelihara sebagai bentuk respon terhadap risiko bisnis maupun risiko kecurangan yang mengancam tujuan entitas yang berkaitan dengan:

1. Keandalan pelaporan keuangan entitas
2. Efektivitas dan efisiensi operasi entitas
3. Kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Tanggung jawab atas pengendalian internal berbeda antara manajemen dan auditor. Manajemen bertanggung jawab untuk merancang dan menerapkan

<sup>87</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “*Standar Profesional Akuntan Publik: SA 315*”, (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021).

<sup>88</sup> Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker, “*Prinsip-prinsip Pengauditan: International Standards on Auditing*”, Edisi 3, Terjemahan Sopana dkk, (Jakarta: Salemba Empat, 2017), hal 260.

sistem pengendalian internal, serta melaporkan secara transparan perihal efektivitas pelaksanaan pengendalian tersebut. Sedangkan tanggung jawab auditor adalah memahami dan melakukan pengujian pengendalian internal atas pelaporan keuangan dan melaporkan mengenai penilaian manajemen atas pengendalian internal dan keefektifan pengendalian tersebut.<sup>89</sup>

### C. Komponen pengendalian internal

Pengendalian internal terdiri dari lima komponen yang saling berkaitan, yaitu:<sup>90</sup>

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

Lingkungan pengendalian mencakup fungsi tata kelola dan manajemen, serta sikap, kesadaran, dan tindakan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen dengan memperhatikan pengendalian internal entitas dan pentingnya hal tersebut dalam entitas. Lingkungan pengendalian memiliki pengaruh yang meluas pada bagaimana aktivitas-aktivitas bisnis disusun, bagaimana tujuan-tujuan ditetapkan, dan bagaimana risiko-risiko dinilai. Lingkungan pengendalian dipengaruhi oleh histori dan kultur entitas. Entitas dengan pengendalian yang efektif akan memosisikan “tekanan dari atasan” yang positif dan menetapkan sejumlah kebijakan dan praktik sumber daya manusia.

Seluruh komponen pengendalian internal seharusnya dinilai untuk risiko, mulai dari lingkungan pengendalian sampai pemantauan. Beberapa kondisi yang memerlukan pertimbangan khusus antara lain: perubahan lingkungan, cepatnya pertumbuhan, teknologi baru, lini produk dan aktivitas baru, restrukturisasi perusahaan serta aktivitas operasi asing.

---

<sup>89</sup> Hery, “*Auditing: Dasar-Dasar Pemeriksaan Akuntansi*”, (Jakarta: PT Grasindo: 2019) hal 132

<sup>90</sup> IAPI, Loc.Cit.

Auditor wajib memahami lingkungan pengendalian, sehingga auditor wajib mengevaluasi apakah:<sup>91</sup>

- a. Manajemen yang diawasi TCWG, menciptakan dan mempertahankan budaya jujur dan perilaku etis
- b. Komponen-komponen lingkungan pengendalian secara kolektif memberikan landasan yang kuat bagi komponen pengendalian internal lainnya, dan apakah komponen pengendalian internal lainnya tidak diperlemah oleh kekurangan/defisiensi dalam lingkungan pengendalian.

Lingkungan pengendalian merupakan dasar bagi pengendalian internal yang efektif. Ia memberikan disiplin dan struktur bagi entitas. Ia menjadi kompas bagi entitas, membuat karyawan sadar akan pengendalian dalam organisasi itu. Lingkungan pengendalian berurusan dengan fungsi pengelolaan dan pengawasan di tingkat tertinggi di entitas itu. Ia juga mengatur sikap, perilaku, kesadaran berpengendalian, serta tindakan manajemen dan TCWG mengenai pengendalian internal entitas itu.<sup>92</sup>

Elemen-elemen lingkungan pengendalian antara lain:

- a. Komunikasi dan penegakan integritas dan nilai-nilai etika
- b. Komitmen untuk berkompetensi
- c. Partisipasi dari pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola
- d. Filosofi dan gaya operasi manajemen
- e. Struktur organisasi
- f. Pemberian otoritas dan tanggung jawab
- g. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia

Elemen pengendalian ini bersifat pervasif, menyebar dan berkenaan dengan entitas secara menyeluruh. Pengendalian yang kuat dapat mengatasi kelemahan komponen lain. Namun, kelemahan dalam

<sup>91</sup> Theodorus M. TuanaKotta, "Audit Kontemporer", (Jakarta: Salemba Empat, 2016), hal 96.

<sup>92</sup> Ibid, hal 96

lingkungan pengendalian dapat melemahkan atau meniadakan rancangan yang baik dalam komponen pengendalian lainnya. Contoh jika budaya jujur dan perilaku tidak etis ada dalam entitas itu, auditor harus sungguh-sungguh mempertimbangkan apakah prosedur auditnya masih dapat mendeteksi salah saji yang material, ataukah harus mundur dari penugasan/perikatan.

## 2. Proses Penilaian Risiko

Dalam hal penilaian risiko auditor harus memperoleh suatu pemahaman tentang apakah entitas memiliki suatu proses untuk: <sup>93</sup>

- a. Mengidentifikasi risiko bisnis yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan
- b. Mengestimasi signifikansi risiko;
- c. Menentukan kemungkinan terjadinya risiko tersebut;
- d. Memutuskan tentang tindakan untuk menangani risiko tersebut.

Jika entitas telah menetapkan proses tersebut di atas (disebut selanjutnya sebagai “proses penilaian risiko entitas”), auditor harus memperoleh pemahaman tentang proses tersebut dan hasilnya. Jika auditor mengidentifikasi risiko kesalahan penyajian material yang gagal diidentifikasi oleh manajemen, maka auditor harus mengevaluasi apakah terdapat suatu jenis risiko yang diharapkan oleh auditor akan teridentifikasi oleh proses penilaian risiko entitas tersebut. Jika terdapat risiko semacam itu, maka auditor harus memperoleh pemahaman tentang mengapa proses tersebut gagal mengidentifikasinya, dan mengevaluasi apakah proses tersebut sudah tepat atau menentukan apakah terdapat suatu defisiensi signifikan dalam pengendalian internal yang berkaitan dengan proses penilaian risiko entitas. <sup>94</sup>

Jika entitas belum menetapkan proses tersebut di atas atau memiliki suatu proses khusus (*ad hoc*), maka auditor harus mendiskusikan dengan manajemen tentang apakah risiko bisnis yang relevan dengan tujuan

---

<sup>93</sup> IAPI, Loc.Cit.

<sup>94</sup> Ibid.

pelaporan keuangan telah diidentifikasi dan bagaimana risiko tersebut ditangani. Auditor harus mengevaluasi apakah ketiadaan proses penilaian risiko yang didokumentasi sudah tepat sesuai dengan kondisinya, atau menentukan apakah ketiadaan tersebut merupakan suatu defisiensi signifikan dalam pengendalian internal.<sup>95</sup>

Penilaian risiko dapat dilihat dari dua sisi yaitu manajemen dan auditor. Manajemen menilai risiko dari sudut pandang ancaman terhadap pencapaian tujuan entitas, diantaranya ialah menghasilkan laporan keuangan yang bebas dari salah saji material. Untuk itulah manajemen wajib merancang, mengimplementasikan dan memelihara pengendalian internal. Sebaliknya penilaian risiko auditor merupakan bagian dari proses audit. Auditor menilai risiko untuk menentukan bukti-bukti yang diperlukan dalam audit. Dua pendekatan penilaian risiko tersebut berkaitan dimana ketika manajemen menilai dan merespon risiko-risiko yang ada efektif, auditor biasanya akan perlu mengumpulkan lebih sedikit bukti audit dibandingkan saat manajemen gagal untuk menilai dan merespons risiko-risiko tersebut.

Proses penilaian risiko pada umumnya berurusan dengan hal-hal berikut.<sup>96</sup>

- a. Perubahan dalam lingkungan operasi entitas
- b. Pejabat atau karyawan senior yang baru bergabung dengan entitas
- c. Sistem (sistem informasi) yang baru atau yang mengalami perubahan besar-besaran
- d. Pertumbuhan yang cepat
- e. Teknologi yang baru
- f. Model bisnis, produk atau kegiatan baru
- g. Restrukturisasi korporasi (termasuk akuisisi dan investasi)
- h. Perluasan diluar negeri
- i. Terbitnya pernyataan akuntansi yang baru

---

<sup>95</sup> Ibid.

<sup>96</sup> TuanaKotta, Op.Cit., hal 102

### 3. Sistem informasi dan komunikasi

Auditor harus memperoleh pemahaman tentang sistem informasi, termasuk proses bisnis yang terkait, yang relevan dengan pelaporan keuangan, termasuk hal-hal sebagai berikut:<sup>97</sup>

- a. Golongan transaksi dalam operasi entitas yang signifikan terhadap laporan keuangan;
- b. Prosedur, baik dalam teknologi informasi maupun sistem manual, yang olehnya transaksi dimulai, dicatat, diproses, dan dikoreksi sebagaimana mestinya, ditransfer ke buku besar, dan dilaporkan dalam laporan keuangan;
- c. Catatan akuntansi, informasi pendukung, dan akun spesifik dalam laporan keuangan yang digunakan untuk memulai, mencatat, memproses, dan melaporkan transaksi; hal ini mencakup koreksi terhadap informasi yang salah dan bagaimana informasi tersebut ditransfer ke buku besar. Catatan tersebut dapat dalam bentuk manual atau elektronik;
- d. Bagaimana sistem informasi menangkap peristiwa dan kondisi (selain transaksi) yang signifikan terhadap laporan keuangan;
- e. Proses pelaporan keuangan yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan entitas, termasuk estimasi akuntansi dan pengungkapan yang signifikan; dan
- f. Pengendalian di sekitar entri jurnal, termasuk entri jurnal nonstandar yang digunakan untuk mencatat transaksi yang tidak berulang atau tidak biasa, atau penyesuaian.

Auditor harus memperoleh suatu pemahaman tentang bagaimana entitas mengomunikasikan peran dan tanggung jawab pelaporan keuangan serta hal-hal signifikan yang berkaitan dengan pelaporan keuangan, termasuk: <sup>98</sup>

---

<sup>97</sup> IAPI, Loc.Cit.

<sup>98</sup> TuanaKotta,Op.Cit., hal 103

- a. Komunikasi antara manajemen dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola; dan
  - b. Komunikasi eksternal, seperti dengan otoritas pengatur
- Manajemen dan TCWG memerlukan informasi yang andal untuk:
- a. Mengelola entitas, seperti perencanaan, penganggaran, pemantauan kinerja, pengalokasian sumber daya, penetapan harga, dan pembuatan laporan keuangan
  - b. Mencapai tujuan entitas
  - c. Mengidentifikasi, menilai, dan menanggapi faktor risiko

Sistem informasi meliputi meliputi infrastruktur, perangkat lunak, manusia, prosedur dan data. Banyak sistem informasi menggunakan *information teknologi*. Sistem informasi mengidentifikasi, merekam dan menyebarkan informasi untuk mendukung tercapainya tujuan pelaporan keuangan dan tujuan pengendalian internal. Suatu sistem informasi yang relevan untuk tujuan pelaporan keuangan meliputi proses bisnis (penjualan, pembelian dan lain-lain) dan sistem akuntansi (software akuntansi, kebijakan, prosedur pelaporan dan pengungkapan). Komunikasi adalah unsur kunci dari suksesnya sistem informasi. Cara berkomunikasi bisa informal (lisan) atau formal (kebijakan/buku pedoman). Komunikasi internal seperti manajemen puncak dengan karyawan. Komunikasi eksternal dilakukan kepada pihak ketiga yang relevan seperti stakeholders, lembaga keuangan, regulator dsb.<sup>99</sup>

#### 4. Aktivitas Pengendalian

Auditor harus memperoleh suatu pemahaman tentang aktivitas pengendalian yang relevan dengan audit, yaitu aktivitas pengendalian yang dipandang perlu oleh auditor untuk dipahami agar dapat menilai risiko kesalahan penyajian material pada tingkat asersi dan merancang prosedur audit lebih lanjut yang responsif terhadap risiko yang dinilai.

---

<sup>99</sup> Ibid, hal 103



Suatu audit tidak membutuhkan suatu pemahaman tentang seluruh aktivitas pengendalian yang terkait dengan setiap golongan transaksi signifikan, saldo akun, dan pengungkapan dalam laporan keuangan atau tentang setiap asersi yang relevan dengannya. Dalam memahami aktivitas pengendalian entitas, auditor harus memperoleh suatu pemahaman tentang bagaimana entitas telah merespons terhadap risiko yang timbul dari teknologi informasi.<sup>100</sup>

Prosedur-prosedur pengendalian atau aktivitas pengendalian adalah sejumlah kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan arahan manajemen yang dilakukan. Contohnya misalnya pembelian diatas Rp. 5.000.000 dilakukan jika ada otorisasi dari manajer. Kegiatan pengendalian ini digunakan untuk menanggulangi risiko yang bisa terjadi dalam kegiatan sehari-hari seperti pengolahan transaksi (penjualan, pembelian dll).

Prosedur pengendalian membantu memastikan tindakan yang perlu diambil untuk mengatasi risiko-risiko terhadap upaya pencapaian tujuan-tujuan entitas untuk aktivitas operasi, pelaporan keuangan, maupun kepatuhan. Umumnya prosedur-prosedur pengendalian terdiri atas lima kategori yang utama, yaitu otorisasi, reviu kinerja, pemrosesan informasi, pengendalian fisik dan pemisahan tugas.

## 5. Pemantaun terhadap Pengendalian

Auditor harus memperoleh suatu pemahaman tentang aktivitas utama yang digunakan oleh entitas untuk memantau pengendalian internal atas pelaporan keuangan, termasuk yang berkaitan dengan aktivitas pengendalian yang relevan dengan audit, dan bagaimana entitas melaksanakan tindakan perbaikan terhadap defisiensi dalam pengendaliannya.<sup>101</sup>

---

<sup>100</sup> IAPI, Loc.Cit.

<sup>101</sup> Ibid, alinea 22

Jika entitas memiliki fungsi audit internal, maka auditor harus memperoleh suatu pemahaman tentang hal-hal di bawah ini untuk menentukan apakah fungsi tersebut kemungkinan relevan dengan audit:<sup>102</sup>

- a. Sifat tanggung jawab fungsi audit internal dan bagaimana fungsi tersebut cocok dengan struktur organisasi entitas
- b. Aktivitas yang dilakukan atau yang akan dilakukan oleh fungsi audit internal

Auditor harus memperoleh suatu pemahaman tentang sumber informasi yang digunakan dalam aktivitas pemantauan entitas, dan dasar bagi manajemen untuk mempertimbangkan apakah informasi tersebut cukup dapat diandalkan untuk tujuan tersebut.<sup>103</sup>

Sistem pengendalian internal perlu dipantau. Pemantauan digunakan untuk menilai apakah pengendalian sudah efektif atau belum, jika belum efektif maka perlu adanya perbaikan. Pemantauan memberikan *feedback* kepada manajemen mengenai apakah sistem pengendalian internal yang dirancang untuk mengatasi risiko:<sup>104</sup>

- a. Efektif dalam mencapai tujuan pengendalian yang ditetapkan
- b. Dilaksanakan dan dipahami dengan baik oleh karyawan
- c. Digunakan dan ditaati setiap hari
- d. Dimodifikasi atau disempurnakan sesuai dengan perubahan kondisi

---

<sup>102</sup> Ibid, alinea 23

<sup>103</sup> Ibid, alinea 24

<sup>104</sup> TuanaKotta, Loc.Cit., hal 109.

**Latihan..!!!!!!**

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan Anda mengerjakan latihan berikut ini:

1. Apa yang dimaksud dengan pengendalian internal perusahaan?
2. Mengapa auditor perlu memahami pengendalian internal atas perusahaan klien?
3. Apa tujuan manajemen untuk menyediakan pengendalian internal perusahaan?
4. Jelaskan komponen-komponen pengendalian internal perusahaan?
5. Prosedur apa saja yang digunakan auditor untuk memahami pengendalian internal perusahaan?



**IAIN JEMBER**

### Ringkasan

Pengendalian internal adalah proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personil lainnya dari entitas, yang dirancang untuk memberikan asurans yang memadai terkait pencapaian tujuan-tujuan dalam beberapa kategori berikut: efektivitas dan efisiensi dari aktivitas operasi, reabilitas dari pelaporan keuangan, kepatuhan terhadap undang-undang dan regulasi yang berlaku, dan mengamankan aset-aset terhadap pengakuan, penggunaan, atau penghentian pengakuan yang tidak diotorisasi.

Manajemen bertanggung jawab untuk merancang dan menerapkan sistem pengendalian internal, serta melaporkan secara transparan perihal efektivitas pelaksanaan pengendalian tersebut. Sedangkan auditor bertanggung jawab untuk memahami dan melakukan pengujian pengendalian internal atas pelaporan keuangan dan melaporkan mengenai penilaian manajemen atas pengendalian internal dan keefektifan pengendalian tersebut.

Pengendalian internal terdiri dari lima komponen yang saling berkaitan, yaitu: Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*), Proses Penilaian Risiko, Sistem informasi dan komunikasi, Aktivitas Pengendalian, dan Pemantauan terhadap Pengendalian.

IAIN JEMBER

**Referensi**

Hayes, Rick., Wallage P., dan Gortemaker H. (2017). *Prinsip-prinsip Pengauditan (International Standards on Auditing)*. Edisi 3. Terjemahan Sopana dkk. Jakarta: Salemba Empat.

Hery. (2019). *Auditing Dasar-dasar Pemeriksaan Akuntansi*. Jakarta : PT Grasindo.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 315c*. Diakses 20 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.

Tuanakotta, Theodorus M. (2016). *Audit Kontemporer*. Jakarta: Salemba Empat.



IAIN JEMBER

# BAB VII

## *Arsi dalam Laporan Keuangan*

### **TUJUAN PEMBELAJARAN:**

*Setelah mempelajari modul ini  
Mahasiswa diharapkan:*

- \* Mampu menjelaskan definisi dari arsi manajemen
- \* Mampu membedakan tiga jenis arsi manajemen
- \* Mampu mengetahui kegunaan arsi bagi auditor



## A. Pendahuluan

Tanggung jawab manajemen adalah menyajikan laporan keuangan secara wajar sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku secara umum. Laporan keuangan disajikan berdasarkan catatan atau bukti audit seperti invoice, notulen rapat, faktur pajak, surat jalan dan sebagainya. Dalam menyajikan laporan keuangan manajemen baik secara eksplisit maupun implisit membuat sejumlah asersi yang berkaitan dengan pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan atas berbagai elemen dari laporan keuangan. Asersi manajemen ini berkaitan langsung dengan standar akuntansi karena merupakan bagian dari kriteria yang digunakan manajemen untuk mencatat dan mengungkapkan informasi dalam laporan keuangan.

Asersi manajemen ini merupakan representasi manajemen baik secara eksplisit maupun implisit tentang transaksi, saldo akun, serta penyajian dan pengungkapan yang berkaitan dengan pelaporan keuangan. Representasi oleh manajemen kepada auditor dikenal dengan laporan keuangan secara keseluruhan yang disajikan manajemen secara wajar sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

## B. Definisi Asersi Manajemen

Asersi manajemen (*management assertions*) adalah representasi pernyataan yang tersirat atau diekspresikan oleh manajemen tentang kelas transaksi dan akun serta pengungkapan yang terkait dalam laporan keuangan. Dalam kebanyakan kasus, asersi manajemen bersifat tersirat.<sup>105</sup> Sedangkan Asersi (*assertions*) menurut Tuanakotta adalah pernyataan yang diberikan manajemen, secara eksplisit maupun implisit, yang tertanam di dalam atau merupakan bagian dari (*embodied in*) laporan keuangan.<sup>106</sup>

Acuan dalam asersi manajemen yaitu SA 315. Asersi dalam SA 315 adalah Representasi oleh manajemen, secara eksplisit atau dengan cara lain,

<sup>105</sup> Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, "Auditing & Jasa Assurance: Pendekatan Terintegrasi". Edisi 15 jilid 1. Terjemahan Herman Wibowo dan Tim Perti, (Jakarta: Erlangga, 2015), hal 182.

<sup>106</sup> Theodorus M. TuanaKotta, "Audit Kontemporer", (Jakarta: Salemba Empat, 2016), hal 234.

yang terkandung dalam laporan keuangan, yang dipakai oleh auditor untuk mempertimbangkan berbagai jenis kesalahan penyajian potensial yang mungkin terjadi.<sup>107</sup>

Asersi yang digunakan oleh auditor dalam mempertimbangkan jenis-jenis kesalahan potensial yang berbeda yang dapat digolongkan ke dalam tiga kategori dan dapat berbentuk sebagai berikut:<sup>108</sup>

1. Asersi mengenai jenis transaksi dan peristiwa untuk periode yang diaudit

a. Keterjadian (*occurrence*)

Transaksi dan peristiwa yang telah terbukukan telah terjadi dan berkaitan dengan entitas.

b. Kelengkapan (*completeness*)

Seluruh transaksi dan peristiwa yang seharusnya terbukukan telah dicatat.

c. Keakurasian (*accuracy*)

Jumlah-jumlah dan data lainnya yang berkaitan dengan transaksi dan peristiwa yang telah dibukukan telah dicatat dengan tepat.

d. Pisah batas (*cut off*)

Transaksi dan peristiwa telah dibukukan dalam periode akuntansi yang tepat.

e. Klasifikasi (*classification*)

Transaksi dan peristiwa telah dibukukan dalam akun yang tepat.

2. Asersi untuk saldo akun

a. Eksistensi (*existence*): aset, liabilitas, dan ekuitas ada.

b. Hak dan kewajiban (*rights and obligations*): entitas memiliki atau mengendalikan hak atas aset dan memiliki kewajiban atas liabilitas.

<sup>107</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), "Standar Profesional Akuntan Publik: SA 315", (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021), hal 1.

<sup>108</sup> Ibid, hal 49.



- c. Kelengkapan (*completeness*): seluruh aset, liabilitas, dan ekuitas yang seharusnya terbukukan telah dicatat.
  - d. Penilaian dan pengalokasian (*valuation and allocation*): aset, liabilitas, dan ekuitas tercantum dalam laporan keuangan pada jumlah yang tepat dan penyesuaian penilaian atau pengalokasian yang terjadi dibukukan dengan tepat.
3. Asersi untuk penyajian dan pengungkapan
- a. Keterjadian serta hak dan kewajiban (*occurrence and rights and obligations*): peristiwa, transaksi, dan hal-hal lainnya yang diungkapkan, telah terjadi dan berkaitan dengan entitas.
  - b. Kelengkapan (*completeness*): seluruh pengungkapan yang seharusnya tercantum dalam laporan keuangan telah disajikan.
  - c. Klasifikasi dan keterpahaman (*classification and understandability*): informasi keuangan disajikan dan dijelaskan secara tepat, serta pengungkapan disajikan dengan jelas.
  - d. Keakurasian dan penilaian (*accuracy and valuation*): informasi keuangan dan informasi lainnya diungkapkan secara wajar dan pada jumlah yang tepat.

### C. Asersi dalam Audit

Auditor harus mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material pada:<sup>109</sup>

#### 1. Tingkat laporan keuangan

Risiko kesalahan penyajian material pada tingkat laporan keuangan merujuk pada risiko yang berhubungan secara pervasif (tersebar luas) dan berdampak pada banyak asersi. Risiko tersebut tidak perlu berupa risiko yang dapat diidentifikasi dengan asersi spesifik pada tingkat golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan. Melainkan risiko tersebut mewakili kondisi yang dapat meningkatkan risiko kesalahan penyajian material pada tingkat asersi. Misalnya pengabaian pengendalian internal oleh manajemen. Risiko pada tingkat laporan

---

<sup>109</sup> Ibid.

keuangan mungkin secara khusus relevan bagi pertimbangan auditor atas risiko kesalahan penyajian karena kecurangan.

2. Tingkat asersi untuk golongan transaksi, saldo akun dan pengungkapan.

Risiko kesalahan penyajian material pada tingkat asersi untuk golongan transaksi, saldo akun dan pengungkapan perlu dipertimbangkan karena pertimbangan tersebut secara langsung membantu dalam menentukan sifat, saat dan luas prosedur audit lebih lanjut pada tingkat asersi yang diperlukan untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Dalam mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material pada tingkat asersi, auditor dapat menyimpulkan bahwa risiko yang teridentifikasi berkaitan secara lebih pervasif dengan laporan keuangan secara keseluruhan dan secara potensial memengaruhi banyak asersi.

Dalam menyatakan bahwa laporan keuangan telah disusun sesuai kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, manajemen secara implisit atau eksplisit membuat asersi tentang pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan berbagai unsur laporan keuangan dan pengungkapan yang terkait.

Ketika membuat aserti tentang laporan keuangan entitas sektor publik, selain asersi-asersi yang dirujuk pada jenis diatas, manajemen sering dapat membuat asersi bahwa transaksi dan peristiwa telah dilaksanakan dan terjadi sesuai dengan peraturan perundang-undangan atau otoritas lainnya.

#### D. Kegunaan Asersi Bagi Auditor

Auditor menggunakan asersi:<sup>110</sup>

1. Menentukan jenis risiko salah saji yang bisa terjadi, dengan melaksanakan prosedur penilai risiko (*risk assessment procedures*).
2. Menilai seberapa besar kemungkinan terjadinya risiko salah saji yang material. Risiko salah saji yang material merupakan kombinasi dari risiko bawaan (*inherent risk*) dan risiko pengendalian (*control risk*).
3. Merancang prosedur audit selanjutnya (*further audit procedures*) sebagai jawaban atau tanggapan terhadap risiko yang dinilai (*responsive to the assessed risk*). Contohnya misalnya jika risiko piutang dinyatakan lebih besar dari sesungguhnya (*overstated*) tinggi, maka prosedur audit harus dirancang untuk menjawab asersi tersebut (dalam hal ini *existence assertion*). Jika asersi mengenai penjualan yang berkenaan dengan *completeness* yang berisiko tinggi, auditor harus merancang uji pengendalian yang menyoroti *completeness assertion* ini.

IAIN JEMBER

---

<sup>110</sup> Tuanakotta, OP.Cit., hal 155.

**Latihan !!!**

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan Anda mengerjakan latihan berikut ini !

1. Apa yang dimaksud dengan asersi manajemen?
2. Sebutkan dan jelaskan tiga kategori umum dari asersi manajemen?

Sebutkan kegunaan asersi manajemen bagi auditor?



### Ringkasan

Asersi manajemen (*management assertions*) adalah representasi pernyataan yang tersirat atau diekspresikan oleh manajemen tentang kelas transaksi dan akun serta pengungkapan yang terkait dalam laporan keuangan. Acuan dalam asersi manajemen yaitu SA 315. Asersi yang digunakan oleh auditor dalam mempertimbangkan jenis-jenis kesalahan potensial yang berbeda yang dapat digolongkan ke dalam tiga kategori dan dapat berbentuk sebagai berikut: Asersi mengenai jenis transaksi dan peristiwa untuk periode yang diaudit, asersi untuk saldo akun dan asersi untuk penyajian dan pengungkapan. Auditor harus mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material pada tingkat laporan keuangan dan pada tingkat asersi untuk golongan transaksi, saldo akun dan pengungkapan. Auditor menggunakan asersi untuk menentukan jenis risiko salah saji yang bisa terjadi, menilai seberapa besar kemungkinan terjadinya risiko salah saji yang material dan merancang prosedur audit selanjutnya (*further audit procedures*) sebagai jawaban atau tanggapan terhadap risiko yang dinilai (*responsive to the assessed risk*).

IAIN JEMBER

**Referensi**

Arens, Alvin A., Elder R., dan Beasley M. (2015). *Auditing & Jasa Assurance (Pendekatan Terintegrasi)*. Edisi 15 jilid 1. Terjemahan Herman Wibowo dan Tim Perti. Jakarta: Erlangga.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 315*. Diakses 18 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.

Tuanakotta, Theodorus M. (2016). *Audit Kontemporer*. Jakarta: Salemba Empat.



IAIN JEMBER

# BAB VIII

## *Materialitas dan Risiko Audit*

### **TUJUAN PEMBELAJARAN:**

*Setelah mempelajari modul ini  
Mahasiswa diharapkan:*

- \* Mampu menerapkan konsep materialitas pada audit
- \* Mampu mendefinisikan risiko dalam audit
- \* Mampu menjelaskan model risiko audit
- \* Mampu menjelaskan hubungan antara materialitas dengan risiko audit



### A. Pendahuluan

Tujuan audit atas laporan keuangan yaitu memberikan keyakinan yang memadai atas laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun disebabkan oleh kesalahan. Materialitas ini sangat penting untuk mengukur suatu salah saji (*misstatements*) dalam laporan keuangan dan digunakan untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk mengurangi risiko audit ke tingkat rendah.

Suatu perencanaan audit harus mencakup penentuan risiko audit agar auditor dapat menentukan banyaknya bukti yang harus dikumpulkan dan mengurangi risiko kerugian praktik profesional akibat tuntutan pengadilan, publikasi negatif dan lain sebagainya. Besar kecilnya risiko audit tergantung pada banyaknya bukti yang diperoleh. Semakin sedikit bukti audit yang diperoleh maka semakin besar risiko audit, sebaliknya semakin banyak bukti audit yang diperoleh maka semakin kecil risiko audit.

### B. Pengertian Materialitas

Materialitas adalah besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, mungkin dapat mengubah atau mempengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut.<sup>111</sup>

Materialitas adalah besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi, yang dilihat dari keadaan yang melingkupinya, dapat mengakibatkan perubahan atau pengaruh terhadap pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut, karena adanya penghilangan atau salah saji.<sup>112</sup>

*Financial Accounting Standard Board* (FASB) mendefinisikan materialitas sebagai: “Besarnya suatu penghapusan atau salah saji informasi

---

<sup>111</sup> Eli Suhayati, “*Auditing: Teori dan Praktik Dasar Pemeriksaan Akuntan Publik*”. (Bandung: Rekayasa Sains, 2021), hal 132.

<sup>112</sup> Muhammad Noval, “*Dasar-Dasar Pemeriksaan Akuntansi (Pengantar Auditing)*”, (Serang Baru: Laksita Indonesia, 2019), hal 43.



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.”<sup>113</sup>

Dari definisi materialitas di atas mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan:<sup>114</sup>

1. Keadaan yang berkaitan dengan entitas dan
2. Kebutuhan informasi pihak yang akan meletakkan kepercayaan atas laporan keuangan auditing.

Sebagai contoh, suatu jumlah yang material dalam laporan keuangan entitas tertentu mungkin tidak material dalam laporan keuangan entitas lain yang memiliki ukuran dan sifat yang berbeda. Begitu juga, kemungkinan terjadi perubahan materialitas dalam laporan keuangan dalam entitas tertentu dari periode akuntansi yang satu ke periode akuntansi yang lain. Oleh karena itu, auditor dapat menyimpulkan bahwa tingkat materialitas akun modal kerja harus lebih rendah bagi perusahaan yang memiliki current ratio 4 : 1. Dalam mempertimbangkan kebutuhan informasi pemakai informasi keuangan, semestinya harus dianggap, sebagai contoh, bahwa pemakai informasi keuangan adalah para investor yang perlu mendapatkan informasi memadai sebagai dasar untuk pengambilan keputusan mereka.

Secara umum konsep materialitas menjelaskan bahwa:<sup>115</sup>

1. Kesalahan penyajian (termasuk penghilangan informasi) dianggap material apabila dampak dari kesalahan tersebut (baik secara individu ataupun keseluruhan) diperkirakan dapat mempengaruhi keputusan ekonomi para pengguna laporan keuangan
2. Pertimbangan tentang materialitas dibuat dengan memperhitungkan berbagai kondisi yang melingkupinya dan dipengaruhi oleh ukuran atau sifat kesalahan penyajian

---

<sup>113</sup> Ibid.

<sup>114</sup> Ibid, hal 43-44.

<sup>115</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “Standar Profesional Akuntan Publik: SA 320”, (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021)

3. Pertimbangan tentang hal-hal yang material bagi pengguna laporan keuangan didasarkan pada kebutuhan umum pengguna laporan keuangan. Kemungkinan dampak kesalahan penyajian terhadap pengguna laporan keuangan individual tertentu yang kebutuhannya beragam tidaklah dipertimbangkan.

Penentuan materialitas oleh auditor membutuhkan pertimbangan profesional, dan dipengaruhi oleh persepsi auditor tentang kebutuhan informasi keuangan oleh para pengguna laporan keuangan. Dalam konteks ini, adalah masuk akal bagi auditor untuk mengasumsikan bahwa pengguna laporan keuangan:

1. Memiliki suatu pengetahuan memadai tentang aktivitas bisnis dan ekonomi serta akuntansi dan kemauan untuk mempelajari informasi yang ada dalam laporan keuangan dengan cermat
2. Memahami bahwa laporan keuangan disusun, disajikan dan diaudit berdasarkan tingkat materialitas tertentu
3. Mengakui adanya ketidakpastian bawaan dalam pengukuran suatu jumlah yang ditentukan berdasarkan penggunaan estimasi, pertimbangan dan pertimbangan atas peristiwa masa depan
4. Membuat keputusan ekonomi yang masuk akal berdasarkan informasi dalam laporan keuangan.

Konsep materialitas diterapkan oleh auditor pada tahap perencanaan dan pelaksanaan audit, serta pada saat mengevaluasi dampak kesalahan penyajian yang teridentifikasi dalam audit dan kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi, jika ada, terhadap laporan keuangan dan pada saat merumuskan opini dalam laporan auditor. Dalam perencanaan audit, auditor membuat pertimbangan-pertimbangan tentang ukuran kesalahan penyajian yang dipandang material. Pertimbangan-pertimbangan tersebut menyediakan suatu basis untuk:

1. Menentukan sifat, saat dan luas prosedur penilaian risiko;
2. Mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material; dan
3. Menentukan sifat, saat dan luas prosedur audit lanjutan.

4. Materialitas yang ditetapkan pada tahap perencanaan audit tidak semena-mena menentukan bahwa kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi, secara individual atau gabungan di bawah materialitas tersebut, akan selalu dievaluasi tidak material. Kondisi-kondisi yang berkaitan dengan beberapa kesalahan penyajian dapat menyebabkan auditor menilai kesalahan penyajian tersebut sebagai kesalahan penyajian material walaupun kesalahan penyajian tersebut berada di bawah tingkat materialitas.

Walaupun tidak praktis untuk merancang prosedur audit untuk mendeteksi kesalahan penyajian material yang hanya berdasarkan sifatnya, auditor tidak boleh hanya mempertimbangkan ukuran, tetapi juga sifat kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi, dan keadaan-keadaan tertentu yang menyebabkan terjadinya kesalahan penyajian tersebut, pada saat mengevaluasi dampak kesalahan penyajian tersebut terhadap laporan keuangan.<sup>116</sup>

Materialitas pelaksanaan (*performance materiality*) adalah suatu jumlah yang ditetapkan oleh auditor, pada tingkat yang lebih rendah daripada materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan, untuk mengurangi ke tingkat rendah yang semestinya kemungkinan kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi dan yang tidak terdeteksi yang secara agregat melebihi materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan. Jika berlaku, materialitas pelaksanaan dapat ditetapkan oleh auditor pada jumlah yang lebih rendah daripada materialitas golongan transaksi, saldo akun atau pengungkapan tertentu.<sup>117</sup>

---

<sup>116</sup> IAPI, Loc.Cit.

<sup>117</sup> IAPI, Loc.Cit.

**C. Materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan**

Adapun langkah – langkah dalam menerapkan materialitas yaitu:<sup>118</sup>

1. Merencanakan luas pengujian
  - a. Menetapkan materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan
  - b. Menentukan materialitas pelaksanaan
2. Mengevaluasi hasil-hasil
  - a. Mengestimasi kesalahan penyajian dalam segmen atau akun
  - b. Memperkirakan keseluruhan salah saji
  - c. Membandingkan keseluruhan salah saji dengan pertimbangan awal materialitas

Dalam standar audit disebutkan bahwa pada saat menetapkan strategi audit secara keseluruhan, auditor harus menentukan materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan. Hal ini dinamakan sebagai pertimbangan awal materialitas. Dinamakan demikian karena meskipun materialitas ditetapkan secara proposional, namun besarnya materialitas bisa berubah ketika pengauditan masih berlangsung.

Kebijakan atau pertimbangan awal materialitas harus didokumentasikan dalam file audit. Pertimbangan awal materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan merupakan jumlah maksimum yang masih tidak akan mempengaruhi pengambilan keputusan pengguna laporan keuangan, namun di atas jumlah tersebut diyakini oleh auditor akan membuat laporan keuangan mengandung salah saji.

Auditor menetapkan pertimbangan awal materialitas untuk membantu dalam merencanakan pengumpulan bukti yang tepat. Semakin kecil nilai rupiah dalam pertimbangan awal materialitas maka akan semakin banyak jumlah bukti audit yang diperlukan. Banyaknya jumlah bukti audit yang diperlukan ini tentu saja akan membuat honor jasa audit menjadi bertambah besar.

---

<sup>118</sup> Noval, Op.Cit., hal 45-46

Terkait dengan tingkat materialitas, pada dasarnya tidak ada jawaban yang pasti mengenai berapa besarnya jumlah salah saji akan berpengaruh terhadap pengambilan keputusan pengguna laporan keuangan. Pengalaman auditor akan sangat berpengaruh terhadap penentuan jumlah yang dipandang material sesuai dengan keadaan yang dihadapi.

Selama audit berlangsung, auditor sering mengubah kebijakan atau pertimbangan awal materialitas. Hal ini dinamakan sebagai kebijakan revisi materialitas. Standar audit menyatakan bahwa auditor perlu melakukan revisi atas kebijakan awal materialitas, yaitu pada saat auditor menyadari adanya informasi baru yang diperoleh selama proses audi berlangsung yang mungkin saja menyebabkan auditor harus menentukan kembali jumlah materialitas yang berbeda dari jumlah materialitas yang pertama kali ditetapkan.

Jenis – jenis salah saji tertentu seringkali lebih berpengaruh terhadap pengguna laporan keuangan dari pada jenis salah saji lainnya, meskipun jumlah rupiahnya sama atau bahkan lebih kecil. Berikut adalah jenis-jenis salah saji yang dimaksud:<sup>119</sup>

1. Salah saji yang menyangkut kecurangan (*fraud*) dipandang lebih serius daripada kekeliruan yang tidak disengaja meskipun jumlah rupiahnya sama atau bahkan lebih kecil. Hal ini dikarenakan bahwa kecurangan mencerminkan ketidakjujuran dan ketidakhandalan manajemen serta oknum yang terlibat.

Sebagai contoh, salah saji yang disengaja atas nilai persediaan dipandang lebih serius daripada kekeliruan yang tidak disengaja dalam mencatat persediaan, meskipun jumlah rupiahnya atau bahkan lebih kecil.

2. Salah saji yang jumlah rupiahnya kecil bisa material apabila terkait dengan kewajiban kontraktual.

---

<sup>119</sup> Hery, “Auditing: Dasar-Dasar Pemeriksaan Akuntansi”, (Jakarta: PT Grasindo: 2019), hal 159

Sebagai contohnya, (dalam sebuah kontrak utang), salah saji nilai aset lancar atau kewajiban lancar akan menjadi material (meskipun jumlah rupiah salah sajinya kecil) apabila salah saji tersebut ternyata menimbulkan pelanggaran terhadap ketentuan jumlah minimum modal kerja bersih (net working capital) yang disyaratkan. Pelanggaran oleh debitor (pihak yang berhutang) terhadap pemenuhan ketentuan jumlah minimum modal kerja bersih sebagaimana yang telah ditetapkan oleh kreditor (pihak bank) dapat berakibat pada pembatalan kontrak utang atau bertambahnya kewajiban atas beban bunga pinjaman.

3. Salah saji yang tampaknya tidak material dapat menjadi material apabila salah saji tersebut mempengaruhi tren laba.

Sebagai contoh, salah saji yang menyebabkan laba turun sebesar 1% akan dipandang material apabila tren laba selama 5 tahun sebelumnya ternyata menunjukkan peningkatan sebesar 3% per tahun. Demikian pula. Salah saji yang sebenarnya rugi, namun dilaporkan sehingga menjadi laba juga dapat dipandang sebagai salah saji yang material karena mempengaruhi keputusan para pengguna laporan keuangan.

Penentuan materialitas membutuhkan pertimbangan profesional. Sebagai langkah awal dalam menentukan materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan, persentase tertentu seringkali diterapkan pada suatu tolak ukur yang telah ditetapkan. Berikut adalah faktor-faktor yang dapat mempengaruhi proses identifikasi suatu tolak ukur yang tepat:<sup>120</sup>

1. Unsur-unsur laporan keuangan, seperti aset, liabilitas, ekuitas, pendapatan dan beban.
2. Unsur-unsur yang menjadi perhatian khusus para pengguna laporan keuangan, seperti laba, pendapatan dan aset bersih
3. Posisi entitas dalam siklus hidupnya, industri, serta lingkungan ekonomi dimana entitas tersebut beroperasi

---

<sup>120</sup> Ibid, Hal 160

4. Struktur kepemilikan dan pendanaan entitas. Pada entitas yang sumber pendanaannya lebih banyak berasal dari utang, bukan ekuitas, maka tolak ukur akan lebih ditekankan pada aset dan klaim atas aset tersebut (liabilitas) daripada pendapatan entitas
5. Fluktuasi relatif tolak ukur tersebut

**D. Hubungan Antara Materialitas dengan Bukti Audit**

Materialitas merupakan satu di antara berbagai faktor yang mempengaruhi pertimbangan auditor tentang kecukupan bukti audit. Dalam membuat generalisasi hubungan antara materialisasi dengan bukti audit, perbedaan istilah materialitas dan saldo akun material harus tetap diperhatikan. Semakin rendah tingkat materialitas, semakin besar jumlah bukti untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa saldo sediaan yang tercatat tidak disajikan salah lebih dari Rp200.000. Semakin besar atau semakin signifikan suatu saldo akun, semakin banyak jumlah bukti yang diperlukan. Sebagai contoh, lebih banyak bukti diperlukan untuk sediaan yang berjumlah 30% dari total aktiva dibandingkan bila sediaan hanya berjumlah 10% dari total aktiva

**E. Materialitas dan Risiko Audit**

Dalam melakukan suatu audit atas laporan keuangan, tujuan auditor adalah untuk mendapatkan perikatan yang memberikan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan atau kesalahan, oleh karena itu memungkinkan auditor untuk menyatakan pendapat apakah laporan keuangan, dalam semua hal yang material, telah disusun sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku; dan untuk melaporkan laporan keuangan tersebut serta mengomunikasikan temuan-temuan auditor sebagaimana disyaratkan oleh SA. Auditor memperoleh perikatan yang memberikan keyakinan memadai dengan memperoleh bukti audit yang cukup

dan tepat untuk mengurangi risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima.<sup>121</sup>

Risiko audit adalah risiko bahwa auditor menyatakan opini yang tidak tepat ketika terdapat kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan. Risiko audit merupakan fungsi gabungan risiko kesalahan penyajian material dan risiko deteksi. Materialitas dan risiko audit perlu dipertimbangkan sepanjang pelaksanaan audit, khususnya pada saat:<sup>122</sup>

1. Mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material
2. Menentukan sifat, saat, dan luas prosedur audit selanjutnya
3. Mengevaluasi dampak kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi, jika ada, terhadap laporan keuangan dan dalam merumuskan opini dalam laporan auditor.

Risiko audit (*audit risk*) adalah probabilitas bahwa auditor akan memberikan pendapat yang wajar (bersih) atas laporan keuangan yang, pada kenyataannya, salah saji material.<sup>123</sup> Risiko audit adalah risiko memberikan opini audit yang tidak tepat (*expressing an inappropriate audit opinion*) atas laporan keuangan yang disalah sajikan secara material. Tujuan audit ialah menekan risiko audit ini ke tingkat rendah yang dapat diterima auditor (*to reduce this audit risk to an acceptably low level*).<sup>124</sup>

Risiko audit adalah risiko bahwa auditor menyatakan suatu opini audit yang tidak tepat ketika laporan keuangan mengandung kesalahan penyajian material.<sup>125</sup> Risiko audit adalah ukuran reliabilitas dari informasi yang digunakan oleh sistem akuntansi. Semakin tinggi risiko audit, maka semakin banyak bukti audit yang harus dikumpulkan agar auditor dapat memperoleh

---

<sup>121</sup> IAPI, Loc.Cit.

<sup>122</sup> Ibid.

<sup>123</sup> Hall dan Singleton, “*Audit Teknologi Informasi dan Assurance*”, Buku Satu, Edisi Kedua, (Jakarta: Salemba Empat, 2007), hal 12.

<sup>124</sup> Theodorus M. TuanaKotta, “*Audit Kontemporer*”, (Jakarta: Salemba Empat, 2016), hal 89).

<sup>125</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “*Standar Profesional Akuntan Publik: SA 200*”, (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021) hal 13.



asurans yang memadai sebagai dasar untuk menyatakan opininya atas laporan keuangan.<sup>126</sup>

Model risiko audit membantu auditor dalam menentukan jenis dan jumlah bukti yang harus dikumpulkan pada setiap siklus. Model risiko audit apabila dinyatakan secara matematis sebagai berikut:<sup>127</sup>

$$AR = IR * CR * DR$$

Atau

$$DR = AR / (IR * CR)$$

Keterangan:

AR = Audit Risk (risiko audit)

IR = Inherent Risk (risiko bawaan)

CR = Control Risk (risiko pengendalian)

DR = Detection Risk (risiko deteksi)

Ketika risiko bawaan dan risiko pengendalian cukup tinggi, kebutuhan-kebutuhan risiko deteksi dapat diterima cukup rendah untuk mengurangi risiko audit pada tingkat rendah yang dapat diterima. Misalnya sistem pengendalian internal efektif dalam mencegah atau mendeteksi kesalahan maka auditor dapat melakukan pengujian substantif yang sedikit efektif (risiko tinggi). Alternatif lainnya jika saldo akun lebih rentan terhadap kemungkinan salah saji (risiko bawaannya tinggi), maka auditor harus menerapkan prosedur-prosedur pengujian substantif yang lebih efektif (risiko deteksinya rendah).

<sup>126</sup> Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker, "Prinsip-prinsip Pengauditan: International Standards on Auditing", Edisi 3, Terjemahan Sopana dkk, (Jakarta: Salemba Empat, 2017), hal 216.

<sup>127</sup> Hery, Op.Cit., hal 173

## F. Prosedur Penilaian Risiko

Prosedur penilaian risiko adalah prosedur audit yang dilaksanakan untuk memperoleh suatu pemahaman tentang entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal entitas, untuk mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material, apakah karena kecurangan atau kesalahan, pada tingkat laporan keuangan dan asersi.<sup>128</sup>

Auditor wajib melakukan prosedur penilaian risiko untuk mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji yang material pada tingkat laporan keuangan dan pada tingkat asersi. Prosedur penilaian risiko tidak menyediakan bukti audit yang cukup dan tepat sebagai dasar opini audit. Sehingga prosedur penilaian risiko harus mencakup:<sup>129</sup>

1. Permintaan keterangan dari manajemen, dan personel lain dalam entitas.

Pertanyaan yang wajib diajukan auditor terhadap manajemen antara lain:<sup>130</sup>

- a. Penilaian manajemen tentang risiko bahwa kemungkinan terjadi kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan yang diakibatkan oleh kecurangan, termasuk sifat, luas, dan frekuensi dari penilaian risiko tersebut. Sifat, luas dan frekuensi penilaian manajemen adalah relevan bagi pemahaman auditor terhadap lingkungan pengendalian entitas. Sebagai contoh, dalam kondisi tertentu, fakta bahwa manajemen belum melakukan penilaian risiko kecurangan, dapat menunjukkan bahwa manajemen menganggap pengendalian intern tidak penting.
- b. Proses yang dilakukan oleh manajemen untuk mengidentifikasi dan merespons risiko kecurangan dalam entitas, termasuk setiap risiko spesifik atas kecurangan yang telah diidentifikasi oleh

---

<sup>128</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “Standar Profesional Akuntan Publik: SA 315”, (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021) hal 4.

<sup>129</sup> Ibid., hal 6.

<sup>130</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “Standar Profesional Akuntan Publik: SA 240”, (<https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021), hal 17

manajemen atau yang telah menjadi perhatiannya, atau golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan yang untuknya mungkin terjadi risiko kecurangan.

- c. Komunikasi manajemen, jika ada, kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang proses untuk mengidentifikasi dan merespons risiko kecurangan dalam entitas.
- d. Komunikasi manajemen, jika ada, kepada karyawan tentang pandangan manajemen terhadap praktik bisnis dan perilaku etika.

2. Prosedur analitis.

Prosedur analitis dilakukan untuk mengidentifikasi aspek-aspek dalam entitas yang tidak disadari oleh auditor dan dapat membantu dalam menilai risiko kesalahan penyajian material agar menyediakan suatu basis data untuk perencanaan dan pengimplementasian respons terhadap risiko yang dinilai. Prosedur mencakup informasi keuangan maupun informasi non keuangan. Contohnya hubungan antara penjualan dengan luas tempat penjualan atau dengan kuantitas barang yang dijual.

3. Observasi dan inspeksi

Observasi dan inspeksi dapat mendukung permintaan keterangan dari manajemen dan pihak lain, serta dapat juga menyediakan informasi tentang entitas dan lingkungannya. Contoh: operasi entitas, dokumen/catatan, laporan manajemen, fasilitas, gedung, pergerakan persediaan dsb.

## G. Komponen Risiko Audit

Komponen risiko audit antara lain:

1. *Inherent Risk* (Risiko Bawaan)

Risiko bawaan adalah kerentanan suatu asersi (mengenai jenis transaksi, saldo akun, atau pengungkapan) terhadap salah saji yang

mungkin material, sendiri atau tergabung, tanpa memperhitungkan pengendalian terkait.<sup>131</sup>

Risiko bawaan mengukur penilaian auditor atas kemungkinan terdapatnya salah saji material (baik kecurangan maupun kesalahan) dalam sebuah bagian pengauditan sebelum mempertimbangkan efektivitas pengendalian internal klien.<sup>132</sup> Risiko bawaan (*inherent risk*) merupakan kemungkinan suatu asersi mengandung salah saji material dengan tidak memperhitungkan sistem pengendalian perusahaan. Risiko ini bisa terjadi karena pengendalian internal perusahaan ataupun industri dari klien. Risiko terhadap pengendalian internal misalnya persediaan kain pada furniture industry (contoh terdapat keusangan persediaan kain pada yang tinggi karena sudah tidak sesuai dengan mode). Selanjutnya risiko bawaan industri klien dapat kita misalnya perusahaan memiliki piutang (risiko piutang tak tertagih bisa saja terjadi karena klien bangkrut).

## 2. *Control Risk* (Risiko Pengendalian)

Auditor wajib memperoleh pemahaman mengenai pengendalian intern yang relevan dengan audit. Meskipun sebagian besar pengendalian yang relevan dengan audit kemungkinan berhubungan dengan pelaporan keuangan, namun tidak semua pengendalian yang berhubungan dengan pelaporan keuangan relevan dengan audit. Ini merupakan hal yang berkaitan dengan pertimbangan profesional auditor apakah suatu pengendalian, secara individual atau bersama-sama dengan yang lain, merupakan hal yang relevan dengan audit.<sup>133</sup>

Risiko pengendalian mengukur penilaian auditor mengenai apakah salah saji melebihi jumlah yang dapat diterima di suatu bagian

---

<sup>131</sup> Tuanakotta, Op.Cit., hal 90)

<sup>132</sup> Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, "Auditing & Jasa Assurance: Pendekatan Terintegrasi". Edisi 15 jilid 1. Terjemahan Herman Wibowo dan Tim Perti, (Jakarta: Erlangga,2015), hal 272).

<sup>133</sup> IAPI SA 315, Op Cit., hal 12

pengauditan akan dapat dicegah atau dideteksi dengan tepat waktu oleh pengendalian internal klien.<sup>134</sup>

Risiko pengendalian adalah risiko bahwa suatu salah saji bisa terjadi dalam suatu asersi (mengenai jenis transaksi, saldo akun, atau pengungkapan) dan bisa material, sendiri atau tergabung dengan salah saji lainnya, tidak terdeteksi dan terkoreksi pada waktunya oleh pengendalian entitas.<sup>135</sup> Risiko pengendalian adalah kemungkinan bahwa struktur pengendalian salah karena tidak adanya atau tidak memadainya pengendalian untuk mencegah atau mendeteksi kesalahan dalam berbagai akun.<sup>136</sup> Risiko pengendalian (*control risk*) merupakan kemungkinan suatu asersi terdapat salah saji material, namun tidak dapat dicegah atau terdeteksi secara cepat oleh sistem pengendalian perusahaan. Contoh transaksi penjualan sepatu 1.000 pcs dengan harga 5.000/pcs maka diperoleh total sebesar 5.000.000. Namun jumlahnya total ternyata 500.000. seharusnya sistem akuntansi dapat mendeteksi kesalahan, namun transaksi tersebut lolos karena pengendalian kurang maksimal.<sup>3</sup>

### 3. *Detection Risk* (Risiko Deteksi)

Risiko deteksi adalah risiko yang bersedia diambil para auditor atas berbagai kesalahan yang tidak terdeteksi atau dicegah oleh struktur pengendalian yang juga tidak terdeteksi.<sup>137</sup>

Risiko deteksi adalah risiko bahwa prosedur yang dilaksanakan auditor untuk menekan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima, tidak akan mendeteksi salah saji yang bisa material, secara individu atau tergabung dengan salah saji lainnya.<sup>138</sup>

---

<sup>134</sup> Arens Loc. Cit., hal 272).

<sup>135</sup> Tuanakotta, Op.Cit ., hal 90.

<sup>136</sup> Hall dan Singleton, Op.Cit ., 13.

<sup>137</sup> Ibid, hal 14.

<sup>138</sup> Tuanakotta, Op.Cit ., 91

Risiko deteksi yang direncanakan merupakan risiko dimana bukti audit untuk suatu bagian tidak mampu mendeteksi salah saji yang melebihi salah saji yang dapat diterima.

#### **H. Risiko Audit pada Tingkat Laporan Keuangan dan Tingkat Saldo akun**

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

##### **1. Risiko Audit Keseluruhan**

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.

##### **2. 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.

#### **I. Hubungan antara Materialitas, Risiko Audit, dan Bukti Audit**

Berbagai kemungkinan hubungan antara materialitas, bukti audit, dan risiko audit digambarkan sebagai berikut:<sup>139</sup>

---

<sup>139</sup> Noval, Op.Cit., hal 60

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,
3. Risiko audit menjadi meningkat, jika auditor menginginkan untuk mengurangi risiko audit.



IAIN JEMBER

**Latihan!!!**

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan Anda mengerjakan latihan berikut ini !

1. Jelaskan konsep materialitas dalam audit!
2. Sebutkan dan jelaskan langkah-langkah dalam menerapkan materialitas!
3. Jelaskan pengertian resiko Audit!
4. Jelaskan prosedur penilaian resiko!
5. Sebutkan dan jelaskan komponen resiko audit!
6. Jelaskan hubungan antara materialitas dengan risiko audit!



**IAIN JEMBER**



### **Ringkasan**

Secara umum konsep materialitas menjelaskan kesalahan penyajian dianggap material apabila dampak dari kesalahan dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna laporan keuangan. Pertimbangan tentang materialitas memperhitungkan berbagai kondisi yang melingkupinya dan dipengaruhi oleh ukuran atau sifat kesalahan penyajian. Pertimbangan tentang hal-hal yang material bagi pengguna laporan keuangan didasarkan pada kebutuhan umum pengguna laporan keuangan.

Auditor wajib melakukan prosedur penilaian risiko untuk mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji yang material pada tingkat laporan keuangan dan pada tingkat asersi. Prosedur penilaian risiko tidak menyediakan bukti audit yang cukup dan tepat sebagai dasar opini audit. Sehingga prosedur penilaian risiko harus mencakup: permintaan keterangan dari manajemen, prosedur analitis, observasi dan inspeksi.

IAIN JEMBER

## Referensi

- Arens, Alvin A., Elder R., dan Beasley M. (2015). *Auditing & Jasa Assurance (Pendekatan Terintegrasi)*. Edisi 15 jilid 1. Terjemahan Herman Wibowo dan Tim Perti. Jakarta: Erlangga
- Hall dan Singleton. (2007). *Audit Teknologi Informasi dan Assurance*, Buku Satu, Edisi Kedua, Jakarta, Salemba Empat.
- Hayes, Rick., Wallage P., dan Gortemaker H. (2017). *Prinsip-prinsip Pengauditan (International Standards on Auditing)*. Edisi 3. Terjemahan Sopana dkk. Jakarta: Salemba Empat.
- Hery. (2019). *Auditing Dasar-dasar Pemeriksaan Akuntansi*. Jakarta : PT Grasindo.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 200*. Diakses 18 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 240*. Diakses 18 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 320*. Diakses 18 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 315*. Diakses 18 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.
- Noval, Muhammad. (2019). *Dasar-Dasar Pemeriksaan Akuntansi (Pengantar Auditing)*. Serang Baru: Laksita Indonesia.
- Suhayati, Ely. (2021). *Auditing: Teori dan Praktik Dasar Pemeriksaan Akuntan Publik*. Bandung: Rekayasa Sains.
- Tuanakotta, Theodorus M. (2016). *Audit Kontemporer*. Jakarta: Salemba Empat.

# BAB IX

## Kertas Kerja

### TUJUAN PEMBELAJARAN:

*Setelah mempelajari modul ini  
Mahasiswa diharapkan:*

- \* Mampu mengidentifikasi jenis bukti yang digunakan dalam audit
- \* Mampu membedakan antara berkas tahun berjalan, berkas permanen dan berkas surat –menyurat
- \* Mampu mengetahui bagaimana cara membuat kertas kerja yang baik
- \* Mampu mengetahui kepemilikan dan penyimpanan kertas kerja
- \* Mampu menyiapkan kertas kerja audit secara terorganisir



### A. Pendahuluan

Dokumentasi audit dikenal dengan Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP). Standar Audit yang terkait dengan dokumentasi adalah SA 230. Dokumentasi audit digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan terkait pencapaian seluruh tujuan yang dimiliki auditor dan bukti bahwa audit telah direncanakan dan dilakukan berdasarkan SA, ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku. Selain itu dokumentasi audit dapat membantu tim penugasan dari merencanakan, pelaksanaan, supervisi dan tanggung jawaban masing-masing tim penugasan.

Dokumentasi audit ini merupakan catatan utama dalam pengambilan keputusan bagi auditor . selain itu dokumentasi audit ini digunakan sebagai revidi mutu mengenai kepatuhan auditor dalam pelaksanaan audit terhadap standar audit, ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku dan dokumentasi audit ini wajib dikerjakan tepat waktu.

### B. Definisi Kertas Kerja (*Working Paper*)

Dokumentasi audit atau dikenal dengan kertas kerja pemeriksaan adalah dokumentasi atas prosedur audit yang telah dilakukan, bukti audit yang relevan yang diperoleh, dan kesimpulan yang ditarik oleh auditor. Folder audit adalah satu atau lebih folder atau media penyimpanan lain, dalam bentuk fisik atau elektronik, yang berisi dokumentasi audit untuk suatu perikatan tertentu.<sup>140</sup>

Kertas kerja adalah catatan-catatan yang diselenggarakan auditor mengenai prosedur audit yang diterapkan, pengujian-pengujian yang dilaksanakan, informasi yang diperoleh dan kesimpulan-kesimpulan yang dibuat sehubungan dengan auditnya.<sup>141</sup> Kertas kerja pemeriksaan adalah

---

<sup>140</sup> Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), “Standar Profesional Akuntan Publik: SA 230”, (<https://iapi.or.id/iapi/detail/362>, diakses 18 Juli 2021, 2021).

<sup>141</sup> Eli Suhayati, “Auditing: Teori dan Praktik Dasar Pemeriksaan Akuntan Publik”. (Bandung: Rekayasa Sains, 2021), hal 251.

semua berkas-berkas yang dikumpulkan oleh auditor dalam menjalankan pemeriksaan yang berasal dari:<sup>142</sup>

1. Pihak klien

Berkas yang berasal dari klien misalnya: neraca saldo (*trial balance*), rekonsiliasi bank (*bank reconciliation*), analisis umur piutang (*account receivable aging schedule*), rincian persediaan (*final inventory list*), rincian liabilitas, rincian beban umum dan administrasi, rincian beban penjualan, surat pernyataan langganan.

2. Analisis yang dibuat oleh auditor

Analisis yang dibuat auditor misalnya: berita acara kas opname (*Cash Count Sheet*); pemahaman dan evaluasi *internal control*, termasuk *Internal Control Questionnaires*; analisis penarikan aset tetap; analisis mengenai cukup tidaknya *allowance for bad debts*; *working balance sheet* (WBS); *working profit and loss* (WPL); *Top schedule*; *Supporting schedule*; konsep laporan audit (*audit report*); *management letter*.

3. Pihak ketiga

Berkas yang diperoleh dari pihak ketiga misalnya berupa konfirmasi piutang, liabilitas dan bank. Selain itu penasihat hukum perusahaan.

### C. Tujuan Kertas Kerja

Tujuan auditor adalah untuk menyusun dokumentasi audit atau kertas kerja pemeriksaan yaitu memberikan catatan yang cukup dan tepat sebagai basis untuk laporan auditor; dan sebagai bukti bahwa audit telah direncanakan dan dilaksanakan sesuai dengan SA dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.<sup>143</sup>

<sup>142</sup> Sukrisno Agoes, "Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik", Jilid 1, Buku 1, Edisi 5, (Jakarta: Salemba empat, 2012), hal. 190.

<sup>143</sup> IAPI, Loc, Cit.

Tujuan kertas kerja pemeriksaan:<sup>144</sup>

1. Mendukung opini auditor mengenai kewajaran laporan keuangan. Opini yang diberikan harus sesuai dengan kesimpulan pemeriksaan yang dicantumkan dalam kertas kerja perusahaan.
2. Sebagai bukti bahwa auditor telah melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan SPAP.
3. Sebagai referensi dalam hal ada pertanyaan dari pihak pajak, bank dan klien.
4. Sebagai salah satu dasar penilaian asisten (seluruh tim audit) sehingga dapat dibuat evaluasi mengenai kemampuan asisten sampai dengan *partner*, sesudah selesai suatu penugasan.
5. Sebagai pegangan audit tahun berikutnya. Kertas kerja dapat dimanfaatkan antara lain: untuk mengecek saldo awal, dipelajari oleh staf audit yang baru ditugaskan untuk memeriksa klien tersebut; untuk mengetahui masalah-masalah yang terjadi di tahun lalu dan berguna untuk penyusunan *audit plan* tahun berikutnya.

Auditor harus menyusun dokumentasi audit yang memadai sehingga memungkinkan seorang auditor berpengalaman, yang tidak memiliki keterkaitan sebelumnya dengan audit tersebut, memahami:

1. Sifat, saat, dan luas prosedur audit yang telah dilaksanakan dan kepatuhan terhadap SA serta peraturan perundang-undangan yang berlaku
2. Hasil prosedur audit yang dilaksanakan, dan bukti audit yang diperoleh

---

<sup>144</sup> Sukrisno agoes, Op. Cit., hal 191.

3. Hal-hal signifikan yang timbul selama proses audit, kesimpulan-kesimpulan yang ditarik, dan pertimbangan profesional signifikan yang dibuat untuk mencapai kesimpulan-kesimpulan tersebut.

Dalam mendokumentasikan sifat, saat, dan luas prosedur audit yang dilaksanakan, auditor harus mencantumkan:

1. Karakteristik yang diidentifikasi tentang unsur spesifik atau hal-hal tertentu yang telah diuji
2. Siapa yang melaksanakan pekerjaan audit tersebut dan tanggal pekerjaan tersebut diselesaikan
3. Siapa yang menelaah pekerjaan audit tersebut serta tanggal dan luas penelaahan yang dilakukan

Auditor harus mendokumentasikan pembahasan atas hal-hal signifikan dengan manajemen, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, dan pihak lain, termasuk sifat hal-hal signifikan tersebut, serta kapan dan dengan siapa pembahasan tersebut dilakukan. Jika auditor menemukan informasi yang tidak mendukung kesimpulan akhir tentang hal-hal signifikan, auditor harus mendokumentasikan pendekatan yang digunakan untuk mengatasi ketidakkonsistensian tersebut.

Penyiapan dokumentasi audit yang memadai secara tepat waktu membantu untuk meningkatkan kualitas audit dan memfasilitasi proses penelaahan dan pengevaluasian secara efektif bukti audit yang diperoleh dan kesimpulan yang ditarik sebelum laporan auditor difinalisasi. Dokumentasi yang disiapkan setelah pekerjaan audit selesai dilakukan cenderung kurang akurat daripada dokumentasi yang disiapkan ketika pekerjaan audit dilakukan.<sup>145</sup>

---

<sup>145</sup> IAPI, Loc, Cit.

#### D. *Current File dan Permanent File*

Kertas kerja pemeriksaan biasanya dikelompokkan dalam:<sup>146</sup>

1. Berkas tahun berjalan (*current file*)

Berkas tahun berjalan (*current file*) digunakan untuk tahun berjalan, misalnya neraca saldo, berita acara kas opname, rekonsiliasi bank, rincian piutang, rincian persediaan, rincian liabilitas dan lain-lain.

2. Berkas permanen (*permanent file*)

Berkas permanen digunakan untuk beberapa tahun, misalnya akta pendirian, buku pedoman akuntansi, kontrak-kontrak dan notulen rapat.

3. Berkas surat menyurat (*correspondence file*)

Berisi korespondensi dengan klien, berupa surat-menyurat, faksimile, *e-mail*, dan lain-lain.

#### E. **Kriteria Untuk Pembuatan Kertas Kerja Pemeriksaan yang Baik**

Faktor-faktor yang harus diperhatikan auditor dalam membuat kertas kerja antara lain:<sup>147</sup>

1. Lengkap, artinya berisi semua informasi yang pokok (komposisi data penting) dan tidak memerlukan tambahan penjelasan secara lisan (mampu berbicara sendiri)

2. Teliti artinya tidak kesalahan tulis dan hitung

3. Ringkas artinya pembatasan informasi pokok sesuai tujuan audit dan tidak menyajikan rincian yang tidak perlu

4. Jelas artinya penggunaan istilah tidak mengandung arti ganda dan penyajian informasi secara sistematis

5. Rapi artinya susunan/keteraturan penyusunan kertas kerja yang baik

Agar kertas kerja pemeriksaan mempunyai manfaat yang optimal, harus dipenuhi kriteria berikut ini:<sup>148</sup>

<sup>146</sup> Sukrisno agoes, Op. Cit., hal 192.

<sup>147</sup> Eli, Op.Cit., hal 254.

<sup>148</sup> Sukrisno agoes, Op. Cit., hal 192-193.



1. Kertas kerja pemeriksaan harus mempunyai tujuan. Misalnya *cash count sheet* dapat ditrasir dengan angka pada laporan posisi keuangan (neraca).
2. Harus dicegah menulis kembali kertas kerja pemeriksaan sebab banyak kerugiannya antara lain: membuang waktu, dapat salah menyalin.
3. Dalam kertas kerja pemeriksaan harus dijelaskan prosedur audit apa yang dilakukan dengan menggunakan *audit tick mark*, misalnya:
  - a. Periksa *aging schedule*
  - b. Cek penjumlahan dengan cara *footing* dan *cross footing*Penggunaan *tick mark* antara lain:  
 $\wedge$  = *footing / cross footing*  
C.B = *confirmed balance* (bila cocok)  
R.D = *reporting difference*
4. Kertas kerja pemeriksaan harus diindex/ *cross index*.
  - a. *Alphabetis* = A - Z
  - b. *Numerical* = I – II dan seterusnya
  - c. Gabungan = A<sub>1</sub>, A<sub>2</sub>, dan seterusnya
5. Kertas kerja harus diparaf oleh orang yang membuat dan *mereview working papers* sehingga dapat diketahui siapa yang bertanggung jawab.
6. Setiap pertanyaan yang timbul pada *review notes* harus terjawab, tidak boleh ada “*open question*” (pertanyaan yang belum dijawab).
7. Pada kertas kerja pemeriksaan harus dicantumkan:
  - a. Sifat dari perkiraan yang diperiksa
  - b. Prosedur pemeriksaan yang dilakukan
  - c. Kesimpulan mengenai kewajaran perkiraan yang diperiksa
8. Hal-hal tambahan
  - a. Kertas kerja pemeriksaan harus rapih dan bersih
  - b. Kertas kerja pemeriksaan harus mudah dibaca (jelas)
  - c. Bahasa yang digunakan (Indonesia atau Inggris) harus baik
  - d. Jangan memfotokopi data dari klien tanpa diberi suatu penjelasan.

9. Di bagian muka file kertas kerja pemeriksaan harus dimasukkan Daftar Isi dan *Index* kertas kerja pemeriksaan dan contoh paraf seluruh tim pemeriksa yang terlibat dalam penugasan audit tersebut.

#### **F. Pemilikan dan Penyimpanan Kertas Kerja Pemeriksaan**

1. Kertas kerja pemeriksaan adalah milik akuntan publik. Hak auditor sebagai pemilik kertas kerja pemeriksaan terikat pada batasan-batasan moral yang dibuat untuk mencegah kebocoran-kebocoran yang tidak semestinya mengenai kerahasiaan (*confidentiality*) data klien.
2. Walaupun sebagian kertas kerja akuntan publik dapat digunakan sebagai sumber referensi bagi kliennya, namun kertas kerja pemeriksaan tersebut tidak dapat dianggap sebagai bagian atau pengganti dari catatan akuntansi klien tersebut.
3. Bila ada pihak lain yang ingin meminjam atau mereview kertas kerja pemeriksaan, baru bisa diberikan atas persetujuan tertulis dari klien yang bersangkutan, sebaliknya hanya bagian yang diperlukan saja yang dipinjamkan atau diperlihatkan.
4. Akuntan publik harus mengambil langkah-langkah yang tepat untuk keamanan kertas kerja pemeriksaannya dan menyimpan kertas kerja tersebut sesuai dengan peraturan pemerintah yang berlaku (minimal lima tahun).

#### **G. Susunan Kertas Kerja**

Kertas kerja dimulai dengan informasi umum, seperti data perusahaan dalam berkas permanen, dan berakhir dengan laporan keuangan dan laoran audit. Susunan kertas kerja audit terdiri dari:<sup>149</sup>

1. Draft laporan pemeriksaan (*audit report*)
2. Laporan Keuangan Auditan (*Audited financial statements*)
3. Ringkasan informasi bagi penelaah (*reviewer*)

---

<sup>149</sup> Eli, Op.Cit., hal 259

Informasi umum seperti notulen rapat, catatan hasil pembicaraan dengan klien, kontrak-kontrak jangka pendek.

4. Program Audit

Program audit adalah daftar prosedur audit. Program audit berfungsi sebagai suatu alat yang bermanfaat untuk menetapkan jadwal pelaksanaan dan pengawasan pekerjaan audit.

5. Laporan keuangan atau lembar kerja yang dibuat klien.

6. Ringkasan jurnal penyesuaian (*journal adjustment*)

Ketika proses audit berlangsung, seringkali auditor menemukan kesalahan dalam laporan keuangan maupun dalam catatan akuntansi. Sehingga diperlukan jurnal *journal adjustment* atau jurnal reklasifikasi.

7. *Working trial balance*

*Working trial balance* yaitu suatu daftar yang berisi saldo-saldo akun buku besar pada akhir tahun sebelumnya. Yaitu suatu daftar yang berisi saldo-saldo akun buku besar pada akhir tahun sebelumnya.

8. Skedul utama (*top schedule*)

*Top schedule* merupakan rincian akun-akun neraca atau rugi laba. Skedul utama digunakan untuk menghubungkan akun buku besar yang sejenis, yang akan disajikan dalam laporan keuangan dalam satu pos.

9. Skedul pendukung (*Supporting schedule*)

Skedul pendukung memuat bukti-bukti yang mendukung items dalam skedul utama yang terdiri dari analisis, rekonsiliasi, pengujian kelayakan, iktisar prosedur, pemeriksaan dokumen pendukung, informasional dan dokumentasi dari pihak luar. *Supporting schedule* singkatnya merupakan rincian dari pada *top schedule*.

**Latihan!!!**

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan Anda mengerjakan latihan berikut ini !

1. Apa kegunaan dari kertas kerja pemeriksaan?
2. Jelaskan perbedaan antara *current file* dengan *permanent file*?
3. Faktor apa saja yang harus diperhatikan auditor dalam membuat kertas kerja?
4. Sebutkan kriteria-kriteria dalam menyusun kertas kerja pemeriksaan agar optimal?
5. SPM 1 menuntut KAP untuk menetapkan suatu kebijakan dan prosedur yang mengatur masa penyimpanan dokumen perikatan. Berapa lama batas waktu penyimpanan?



IAIN JEMBER

### Ringkasan

Dokumentasi atau kertas kerja adalah catatan-catatan yang diselenggarakan auditor mengenai prosedur audit yang diterapkan, pengujian-pengujian yang dilaksanakan, informasi yang diperoleh dan kesimpulan-kesimpulan yang dibuat sehubungan dengan auditnya. Kertas kerja pemeriksaan berasal dari pihak klien, analisis yang dibuat oleh auditor dan pihak ketiga. Tujuan kertas kerja pemeriksaan antara lain mendukung opini auditor mengenai kewajaran laporan keuangan, sebagai bukti bahwa auditor telah melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan SPAP, sebagai referensi dalam hal ada pertanyaan dari pihak pajak, bank dan klien, sebagai salah satu dasar penilaian asisten (seluruh tim audit) sehingga dapat dibuat evaluasi mengenai kemampuan asisten sampai dengan *partner*, sesudah selesai suatu penugasan dan sebagai pegangan audit tahun berikutnya. Kertas kerja pemeriksaan biasanya dikelompokkan menjadi berkas tahun berjalan (*current file*), berkas permanen (*permanent file*) dan berkas surat menyurat (*correspondence file*). Kertas kerja dimulai dengan informasi umum, seperti data perusahaan dalam berkas permanen, dan berakhir dengan laporan keuangan dan laporan audit.

IAIN JEMBER

### Referensi

Agoes, Sukrisno. (2012). *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*. Jilid 1, Buku 1, Edisi 5. Jakarta: Salemba empat.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik: SA 230*. Diakses 18 Juli 2021 dari <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362>.

Suhayati, Ely. (2021). *Auditing: Teori dan Praktik Dasar Pemeriksaan Akuntan Publik*. Bandung: Rekayasa Sains.



IAIN JEMBER