

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Sistem Pengendalian Internal

2.1.1 Pengertian Sistem Pengendalian Internal

Menurut Al Haryono Jusup (2014: 356), sistem pengendalian internal terdiri dari kebijakan dan prosedur yang dirancang manajemen dengan keyakinan memadai agar entitas mencapai tujuan dan sasaran. Kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur ini sering disebut pengendalian dan secara kolektif membentuk pengendalian internal entitas.

Mulyadi (2001: 163), mendefinisikan sistem pengendalian internal meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen. Tujuan pengendalian internal secara garis besarnya menurut Tuanakotta (2014: 127) dapat dibagi menjadi empat kelompok, sebagai berikut:

1. Strategi, sasaran-sasaran utama (*high-level goals*) yang mendukung misi entitas.
2. Pelaporan Keuangan (pengendalian internal atas pelaporan keuangan).
3. Operasi (pengendalian operasional atau *operational controls*).
4. Kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan-ketentuan perundang-undangan.

Dari pemahaman pengertian pengendalian internal diatas dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal merupakan proses, kebijakan, dan prosedur yang dirancang oleh manajemen untuk memastikan pelaporan keuangan yang andal dan pembuatan laporan keuangan sesuai dengan kerangka akuntansi yang berlaku.

2.1.2 Sifat Karakteristik Umum Pengendalian Internal

Menurut Al Haryono Jusuf (2014: 356), pada umumnya manajemen memiliki tiga tujuan umum dalam merancang suatu sistem pengendalian internal yang efektif, yakni:

1. Keandalan pelaporan keuangan entitas.

Manajemen memiliki tanggungjawab hukum dan profesional untuk memastikan bahwa informasi telah disajikan secara wajar sesuai dengan persyaratan pelaporan yang ditetapkan oleh IAI dan IFRS. Tujuan pengendalian internal yang efektif atas pelaporan keuangan adalah untuk memenuhi tanggung jawab pelaporan keuangan.

2. Efektivitas dan efisiensi operasi entitas.

Tujuan utama pengendalian ini adalah untuk memberi informasi keuangan dan non-keuangan yang akurat tentang operasi entitas untuk pengambilan keputusan.

3. Kesesuaian dengan undang-undang dan peraturan-peraturan.

Entitas-entitas publik, non-publik, dan organisasi nirlaba berkewajiban untuk menaati banyak undang-undang dan peraturan-peraturan. Sebagaimana diantaranya hanya menyangkut akuntansi secara tak langsung, namun ada juga yang berkaitan dengan akuntansi, seperti misalnya undang-undang perpajakan.

2.1.3 Unsur-unsur Pengendalian Internal

Menurut Mulyadi (2016:129) unsur pokok pengendalian internal adalah:

- a. Struktur organisasi merupakan rerangkai (*framework*) pembagian tanggung jawab fungsional kepada unit-unit organisasi yang dibentuk untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan pokok perusahaan, pembagian tanggung jawab fungsional dalam organisasi ini didasarkan pada prinsip-prinsip berikut:
 - Harus dipisahkan fungsi-fungsi operasi dan penyimpanan dari fungsi akuntansi.
 - Suatu fungsi tidak boleh diberi tanggung jawab penuh untuk melaksanakan semua tahap suatu transaksi.
- b. Sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang memberikan perlindungan yang cukup terhadap asset, utang, pendapatan dan beban. Setiap transaksi dalam organisasi hanya terjadi atas dasar otorisasi dari manajer/ pejabat yang memiliki wewenang untuk menyetujui terjadinya transaksi tersebut. Oleh karena itu, dalam organisasi harus dibuat

sistem yang mengatur wewenang untuk otorisasi atas terlaksanakannya setiap transaksi.

c. Praktik yang sehat dalam melaksanakan setiap tugas dan fungsi unit organisasi. Pembagian tanggung jawab fungsional dan sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang telah ditetapkan tidak akan terlaksana dengan baik jika tidak diciptakan cara-cara untuk menjamin praktik yang sehat dalam pelaksanaannya. Adapun cara-cara yang umumnya ditempuh oleh perusahaan dalam menciptakan praktik yang sehat adalah:

- 1) Penggunaan formulir bernomor urut tercetak yang pemakaiannya harus dipertanggung jawabkan oleh pihak yang berwenang.
- 2) Pemeriksaan mendadak (*surprised audit*). Pemeriksaan mendadak dilaksanakan tanpa adanya pemberitahuan terlebih dahulu kepada pihak yang akan diperiksa dengan jadwal yang tidak teratur/ bisa dilakukan kapan saja.
- 3) Setiap transaksi tidak boleh dilaksanakan dari awal sampai akhir oleh satu orang atau unit organisasi, tanpa ada campur tangan dari orang atau unit organisasi lain.
- 4) Perputaran jabatan (*job rotation*) yang diadakan secara rutin dapat menjaga independensi manajer/ pejabat dalam melaksanakan tugasnya, sehingga persengkongkolan diantara mereka dapat dihindari.

- 5) Keharusan pengambilan cuti bagi karyawan yang berhak. Selama cuti, karyawan yang bersangkutan digantikan sementara oleh pejabat/ manajer yang lain, sehingga seandainya terjadi kecurangan dalam departemen yang bersangkutan, diharapkan dapat diungkapkan oleh pejabat yang menggantikan untuk sementara waktu tersebut
 - 6) Secara periodik diadakan percocokan fisik asset dengan catatannya.
 - 7) Pembentukan unit organisasi yang bertugas untuk mengecek efektivitas unsur-unsur sistem pengendalian internal lainnya.
- d. Karyawan yang mutunya sesuai dengan tanggung jawabnya. Diantaranya unsur sistem pengendalian internal, unsur mutu karyawan merupakan unsur sistem pengendalian internal yang paling penting. Jika perusahaan memiliki karyawan yang kompeten dan jujur, unsur pengendalian yang lain dapat dikurangi sampai batas minimum dan perusahaan tetap mampu menghasilkan pertanggung jawaban keuangan yang dapat diandalkan. Untuk mendapatkan karyawan yang kompeten dan dapat dipercaya, maka perusahaan dapat melakukan hal-hal berikut:
- 1) Seleksi calon karyawan berdasarkan persyaratan yang dituntut oleh pekerjaanya.

- 2) Pengembangan pendidikan karyawan selama menjadi karyawan perusahaan sesuai dengan tuntutan perkembangan pekerjaannya.

2.1.4 Prinsip-prinsip Pengendalian Internal

Berdasarkan COSO *Framework* tahun 2013 terdapat 17 prinsip Pengendalian yang merepresentasikan konsep-konsep pada setiap komponen pengendalian internal. Berikut adalah prinsip-prinsip pengendalian tersebut:

1. Lingkungan pengendalian

- a. Organisasi menunjukkan komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etika.
- b. Dewan komisaris (atau dewan pengawas) menunjukkan independensi dari manajemen dan melaksanakan pengawasan atas pengembangan dan pelaksanaan pengendalian internal.
- c. Di bawah pengawasan dewan komisaris (atau dewan pengawas), manajemen menetapkan struktur organisasi, garis pelaporan, serta wewenang dan tanggung jawab yang tepat sesuai dengan tujuan yang ditetapkan.
- d. Organisasi menunjukkan komitmen dalam merekrut, mengembangkan, dan mempertahankan individu-individu yang kompeten sesuai dengan tujuan yang diterapkan.

- e. Organisasi memberikan dukungan bagi individu-individu yang bertanggung jawab atas pelaksanaan pengendalian internal sesuai dengan tujuan yang ditetapkan.

2. Penilaian risiko

- a. Organisasi menetapkan tujuan-tujuan yang jelas agar identifikasi dan penilaian risiko terkait tujuan-tujuan itu bisa dilakukan.
- b. Organisasi melakukan identifikasi risiko atas pencapaian tujuan entitas secara menyeluruh dan melaksanakan analisis risiko sebagai landasan untuk menetapkan manajemen risiko.
- c. Organisasi mempertimbangkan potensi kecurangan (fraud) dalam melakukan penilaian risiko atas pencapaian tujuan.
- d. Organisasi melakukan identifikasi dan penilaian atas perubahan-perubahan yang mungkin berdampak signifikan terhadap sistem pengendalian internal.

3. Aktivitas pengendalian

- a. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas-aktivitas pengendalian yang akan memberikan kontribusi dalam meminimalkan risiko atas pencapaian tujuan hingga mencapai tingkat risiko yang bisa diterima.
- b. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas-aktivitas pengendalian umum atas teknologi pendukung pencapaian tujuan.

- c. Organisasi memberlakukan aktivitas-aktivitas pengendalian melalui kebijakan yang menetapkan apa yang diharapkan dan melalui prosedur yang menjabarkan kebijakan menjadi tindakan.

4. Informasi dan komunikasi

- a. Organisasi memperoleh atau menghasilkan dan menggunakan informasi yang relevan dan berkualitas untuk mendukung komponen-komponen pengendalian internal lain berfungsi sebagaimana mestinya.
- b. Organisasi melakukan komunikasi informasi secara internal, termasuk tujuan dan tanggung jawab pengendalian internal, yang diperlukan untuk mendukung pengendalian internal berfungsi sebagaimana mestinya.
- c. Organisasi menjalin komunikasi dengan pihak-pihak eksternal terkait hal-hal yang mempengaruhi berfungsinya komponen-komponen pengendalian internal lainnya.

5. Pengawasan

- a. Organisasi memilih, mengembangkan, dan melaksanakan evaluasi, baik yang dilakukan secara terus-menerus (berkelanjutan) maupun yang dilakukan secara terpisah untuk memastikan apakah komponen-komponen pengendalian internal ada dan berfungsi.
- b. Organisasi mengevaluasi dan mengkomunikasikan kelemahan-kelemahan pengendalian internal secara tepat waktu kepada pihak-pihak yang bertanggung jawab untuk mengambil tindakan korektif, termasuk manajemen

- c. puncak dan dewan komisaris (atau dewan pengawas serupa), sebagaimana mestinya.

2.1.5 Komponen- komponen Pengendalian Internal

Berdasarkan COSO Framework 2013, pengendalian internal terdiri dari komponen, yaitu:

1) Lingkungan pengendalian

Berdasarkan ISA 315 yang dikutip oleh Tuanakota (2014), auditor wajib memahami lingkungan pengendalian. Hal ini digunakan oleh auditor untuk:

- a. Mengevaluasi manajemen dengan pengawasan TCWG, menciptakan dan mempertahankan budaya jujur dan perilaku etis.
- b. Mengevaluasi kekuatan dalam unsur-unsur lingkungan pengendalian secara kolektif agar memberikan landasan yang kuat untuk komponen pengendalian internal lainnya, dan apakah komponen pengendalian internal lainnya, dan apakah komponen pengendalian internal lainnya tidak diperlemah oleh kekurangan dalam lingkungan pengendalian.

Lingkungan pengendalian merupakan dasar bagi pengendalian internal yang efektif. Hal tersebut memberikan disiplin dan struktur bagi entitas. Hal tersebut menjadi petunjuk arah bagi entitas, membuat karyawan sadar akan pengendalian dalam organisasi. (Tuanakotta 2013). Lingkungan pengendalian berkaitan dengan fungsi pengelolaan dan pengawasan di tingkat tertinggi dalam

suatu entitas. Lingkungan pengendalian juga mengatur sikap, perilaku, kesadaran dalam melakukan pengendalian serta tindakan manajemen dan TCGW mengenai pengendalian internal entitas.

Lingkungan pengendalian terdiri dari (Hayes, 270: 2017):

a. Struktur Organisasi

Struktur organisasi entitas memberikan kerangka kerja dalam aktivitas bisnis yang direncanakan, dilakukan, dikendalikan dan dipantau (Hayes, 275: 2017). Struktur organisasi perusahaan menggambarkan pembagian otorisasi dan tanggung jawab dalam perusahaan.

b. Integritas dan nilai-nilai etika

Penting bagi manajemen untuk menciptakan budaya organisasi yang menekankan pada integritas dan nilai-nilai etika. Perilaku etis dan tidak etis ini akan menciptakan suasana yang dapat mempengaruhi validitas proses pelaporan keuangan.

c. Komitmen terhadap kompetensi

Lingkungan pengendalian perusahaan akan menjadi lebih efektif jika kualitas dan kompetensi yang dinilai secara terbuka menjadi salah satu kultur perusahaan. Kompetensi adalah pengetahuan dan keterampilan dalam menyelesaikan pekerjaan.

d. Pemberian otorisasi dan tanggung jawab

Tanggung jawab dan pendelegasian otoritas harus diberikan secara jelas. Bagaimana tanggung jawab didistribusikan biasanya dijabarkan dalam panduan kebijakan perusahaan.

e. Kebijakan dan praktik untuk mengelola SDM

Elemen paling penting dalam lingkungan pengendalian adalah personel/karyawan. Hal ini membuat sejumlah kebijakan dan praktik sumber daya manusia merupakan hal yang penting. Karyawan yang kompeten dan dapat dipercaya, kelemahan dalam pengendalian lainnya dapat diimbangi dan laporan keuangan yang reliable dapat dihasilkan.

f. Filosofi dan gaya operasi manajemen

Karakteristik seperti pendekatan manajemen dalam pengambilan keputusan dan pengelolaan risiko bisnis, sikap dan tindakan terhadap pelaporan keuangan, sikap terhadap pemrosesan informasi, serta fungsi akuntansi dan personel/karyawan.

g. Partisipasi dari pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola

Ciri-cirinya mencakup independensi dari manajemen, pengalaman, tingkat keterlibatan dan ketatnya pengawasan atas aktivitas entitas, serta ketepatan tindakan mereka termasuk banyaknya pertanyaan-pertanyaan sulit yang dicoba ditangani dan diselesaikan oleh manajemen dan interaksi mereka dengan auditor internal atau eksternal.

2) Penilaian risiko

Penilaian risiko bertujuan mengidentifikasi dan menilai salah saji yang material, karena kecurangan atau kesalahan, pada tingkat laporan keuangan dan asersi, melalui pemahaman terhadap entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal entitas, yang memberikan dasar untuk merancang dan memimplementasikan tanggapan terhadap risiko salah saji material yang dinalai. (Tuanakotta, 2013: 89)

Jika proses penilaian risiko pada entitas berjalan dengan baik, maka akan dapat mendukung upaya yang dilakukan oleh auditor untuk menilai seberapa besar risiko salah saji material dalam laporan keuangan yang diauditnya. Proses penilaian risiko pada entitas umumnya berkaitan dengan beberapa hal berikut (Tuanakotta, 2013):

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

3) Sistem Informasi (*Information system*)

Suatu sistem informasi terdiri dari infrastruktur (komponen fisik dan perangkat keras), perangkat lunak, manusia, prosedur dan data. Sistem informasi mengidentifikasi, merekan, dan menyebarkan informasi untuk mendukung tercapainya tujuan pelaporan keuangan dan tujuan pengendalian internal.

Menurut Tuanakotta (2014), Informasi yang andal berguna bagi manajemen dan TCWG untuk:

- a. Mengelola entitas, seperti perencanaan (*planning*), penganggaran (*budgeting*), pemantauan kinerja (*monitoring performance*), penetapan harga (*pricing*) dan pembuatan laporan keuangan.
- b. Mencapai tujuan entitas
- c. Mengidentifikasi, menilai dan menanggapi faktor risiko.

Komunikasi adalah unsur kunci dalam suksesnya system informasi. Komunikasi yang efektif secara internal (antara manajemen dan karyawan) membantu karyawan memahami tujuan pengendalian internal, proses bisnis dan peran serta tanggung jawab masing-masing pegawai. Selain itu, komunikasi membantu karyawan dalam memahami hubungan antara kegiatan karyawan dengan kegiatan orang lain dan cara-cara melaporkan penyimpangan kepada atasan yang tepat dalam entitas.

4) Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*)

Aktivitas pengendalian (*Control Activities*) merupakan kebijakan dan prosedur yang memastikan bahwa petunjuk dan arahan manajemen (*management directives*) dilaksanakan. (Tuanakotta, 2013: 127). Kegiatan pengendalian dirancang sebagai penanggulangan terhadap risiko yang bisa terjadi dalam kegiatan sehari-hari seperti transaksi pembelian, penjualan, pembayaran dll dan pengamanan aset. Komponen dalam aktivitas pengendalian adalah sebagai berikut (Hayes, 2017: 271):

- Pemisahan tugas yang memadai
Adanya pemisahan fungsi antara akuntansi dengan fungsi yang lain.
- Otorisasi yang tepat atas sejumlah transaksi dan aktivitas.
Otorisasi adalah pemberian wewenang dari manajer kepada bawahannya untuk melakukan aktivitas atau untuk mengambil keputusan tertentu. Otorisasi ini diwujudkan dalam bentuk tanda tangan atau paraf dalam dokumen terkait.
- Sejumlah dokumen dan catatan yang memadai.
Desain dokumen yang baik adalah dokumen yang sederhana sehingga meminimalkan kemungkinan kesalahan mengisi. Dokumen perlu nomor urut tercetak sebagai wujud pertanggung jawaban pengguna dokumen.
- Pengendalian fisik atas sejumlah asset dan catatan
Prosedur-prosedur untuk memastikan keamanan asset-aset dan catatan secara fisik.

- Pengecekan independen atas kinerja

Pemeriksaan independen atas kinerja oleh pihak ketiga yang tidak terlibat secara langsung dalam aktivitas dalam entitas.

5) Pemantauan (*Monitoring*)

Pemantauan (*Monitoring*) menilai keefektifan kinerja pengendalian internal dengan berjalannya waktu. Tujuannya adalah untuk memastikan bahwa pengendalian berjalan sebagaimana harusnya dan jika tidak, maka tindakan perbaikan diambil.

Pemantauan akan memberikan umpan balik kepada manajemen mengenai apakah sistem pengendalian internal yang dirancang telah:

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

Pemantauan berkala (*periodic monitoring*) berupa evaluasi terpisah dari kegiatan yang sedang berjalan. Pemantauan berkala atas proses yang kritical dapat dilakukan oleh pegawai yang mempunyai pengetahuan dan keahlian memadai atau dengan menggunakan jasa ahli dari luar entitas yang bersangkutan. Kegiatan pemantuan juga dapat dilakukan oleh manajemen meliputi penggunaan informasi dari pihak eksternal yang mengindikasikan masalah atau yang menyoroiti area yang memerlukan penyempurnaan.

2.1.6 Memahami Pengendalian Internal

Menurut ISA 315 alinea 12 (Tuanakotta, 2014, auditor wajib memperoleh pemahaman tentang pengendalian internal yang relevan dengan audit. Meskipun kebanyakan pengendalian pada umumnya berkaitan dengan pelaporan keuangan, namun tidak semua pengendalian yang berkaitan dengan pelaporan keuangan, namun tidak semua pengendalian yang berkaitan dengan pelaporan keuangan adalah relevan dengan audit.

Pada ISA 315 alinea 18 yang dikutip oleh Tuanakotta (2014), auditor wajib memperoleh pemahaman mengenai sistem informasi (termasuk proses bisnis terkait yang relevan bagi pelaporan keuangan adalah sebagai berikut:

1. Jenis transaksi dalam operasi entitas yang penting dalam laporan keuangan.
2. Prosedur, dalam sistem IT maupun non IT yang digunakan untuk mengolah transaksi sejak penyiapan, pencatatan, pengolahan, pembetulan, pemindahan ke buku besar dan pelaporannya dalam laporan keuangan.
3. Catatan akuntansi, yang mendukung informasi dana tertentu dalam laporan keuangan yang digunakan untuk menyiapkan, mencatat, mengolah dan melaporkan transaksi termasuk pembetulan yang salah dan bagaimana informasi dipindahkan ke buku besar.
4. Bagaimana sistem informasi merekam peristiwa dan keadaan (diluar transaksi) yang penting dalam laporan keuangan.

5. Proses pelaporan keuangan yang digunakan untuk menghasilkan laporan keuangan entitas, termasuk estimasi akuntansi dan pengungkapan yang penting.
6. Pengendalian atas *journal entries*, termasuk *non standard journal entries* yang digunakan untuk mencatat transaksi yang tidak berulang, transaksi luar biasa, atau penyesuaian dan koreksi.

2.1.7 Mengevaluasi Pengendalian Internal

Auditor wajib mengevaluasi rancangan dan implementasi pengendalian untuk memutuskan akan melaksanakan atau tidak melaksanakan uji pengendalian untuk mengumpulkan bukti. Evaluasi ini merupakan suatu proses yang terdiri dari empat langkah yaitu (Tuanakotta, 2015 360-375):

1. Langkah 1 – Risiko apa yang harus dimitigasi?

Identifikasi risiko bawaan mengenai salah saji material (yang terdiri atas risiko bisnis dan risiko kecurangan), dan apakah risiko ini bersifat pervasif yang mempengaruhi semua asersi atau merupakan risiko spesifik yang mempengaruhi area laporan keuangan dan asersi tertentu.

2. Langkah 2 – Apakah pengendalian yang dirancang manajemen, memitigasi risiko itu?

Identifikasi proses bisnis apa saja yang sudah ada.

- Wawancarai personalia entitas untuk mengidentifikasi pengendalian apa yang memitigasi risiko yang diidentifikasi dalam langkah 1.

- Review hasilnya, apakah benar pengendalian itu memang memitigasi risikonya.
 - Komunikasikan setiap kelemahan signifikan yang diidentifikasi dalam pengendalian intern entitas kepada manajemen dan TCWG (*Those Charged with Governance*)
3. Langkah 3 – apakah pengendalian yang memitigasi risiko itu, berfungsi? Amati atau inspeksi operasi pengendalian internal yang relevan untuk memastikan bahwa pengendalian intern tersebut sudah diimplementasikan. Perhatikan, prosedur bertanya (*inquiry*) saja tidak cukup. Auditor harus memastikan apakah pengendalian internal yang relevan memang diimplementasikan.
4. Langkah 4 – apakah operasi pengendalian yang relevan, sudah didokumentasikan? Langkah ini dapat terdiri dari penjelasan naratif sederhana (dibuat oleh manajemen atau auditor) mengenai proses-proses utama, yang menggambarkan operasi pengendalian intern yang relevan.

2.1.8 Uji Pengendalian Internal (*Test of Control*)

Uji pengendalian dirancang untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat mengenai berfungsinya pengendalian. Pengendalian dapat mencegah terjadinya salah saji, mendeteksi dan mengoreksi jika salah saji sudah terjadi. Pengendalian yang dipilih untuk diuji adalah pengendalian yang bersangkutan akan dapat memberikan bukti audit berkenaan dengan asersi yang bersangkutan. Uji pengendalian dirancang untuk memperoleh bukti mengenai:

1. Bagaimana prosedur pengendalian diterapkan sepanjang audit atau selama jangka waktu pengamatan yang relevan. Jika pengendalian yang sangat berbeda yang digunakan dari waktu ke waktu, maka setiap pengendalian harus dinilai secara terpisah.
2. Konsistensi penerapan pengendalian tersebut.
3. Oleh siapa, dengan cara apa pengendalian diterapkan.

Menurut Tuanakotta (2014), Uji pengendalian terdiri atas jenis prosedur sebagai berikut:

1. Bertanya pada pegawai yang tepat,
2. Inspeksi atas dokumen yang relevan,
3. Pengamatan atas operasi entitas,
4. Pengulangan (*re-performance*) aplikasi pengendalian.

Menilai pengendalian internal merupakan suatu proses mengevaluasi efektivitas pengendalian intern suatu entitas dalam mencegah atau mendeteksi salah saji yang material dalam laporan keuangan. Dalam membuat penilaian risiko pengendalian untuk suatu asersi, adalah sangat penting bagi auditor untuk:

1. Mempertimbangkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur *memperoleh satu pemahaman* mengenai apakah pengendalian yang berhubungan dengan asersi telah *dirancang dan diterapkan dalam operasi* manajemen entitas.
2. Mengidentifikasi *salah saji potensial* yang dapat muncul dalam asersi entitas.

3. Mengidentifikasi *pengendalian-pengendalian yang diperlukan* yang mungkin akan mencegah atau mendeteksi dan memperbaiki salah saji.
4. Melaksanakan pengujian pengendalian terhadap *pengendalian-pengendalian yang diperlukan* untuk menentukan *efektivitas rancangan dan pengoperasian dari pengendalian-pengendalian tersebut*.
5. Mengevaluasi bukti dan *membuat penilaian*.

2.2. Uji Kepatuhan pada Pengendalian Internal

Menurut Mulyadi (2002), dalam auditnya auditor tidak mengumpulkan semua bukti untuk merumuskan pendapatnya melainkan melakukan pengujian (*test*) terhadap karakteristik sebagian bukti untuk membuat kesimpulan mengenai karakteristik seluruh bukti. Dalam melakukan pengujian terhadap karakteristik sebagian bukti tersebut, auditor dapat menempuh empat cara yaitu mengambil sampel 100%, melakukan *judgement sampling*, melakukan *representative sampling*, atau melakukan *statistical sampling*.

2.2.1 Statistical Sample

Statistical sample dibagi menjadi dua: *attribute sampling* dan *variable sampling*. Attribute sampling digunakan terutama untuk menguji efektivitas pengendalian internal (dalam pengujian pengendalian), sedangkan variable

sampling digunakan terutama untuk menguji nilai rupiah yang tercantum dalam rekening (dalam pengujian *substantive*).

Audit sampling yang digunakan pada pengujian kepatuhan dapat berupa pemeriksaan, penyusutan dokumen, dan konfirmasi. Audit sampling dapat memberikan bukti yang cukup apabila sampel yang diambil cukup mewakili untuk menjamin keabsahan dan kesimpulan yang dapat dipercaya mengenai seluruh populasi pemeriksaan transaksi atau saldo akuntansi yang diperiksa.

2.2.2. Model Attribute Sampling

Menurut Mulyadi (2002), ada tiga model attribute sampling, yaitu:

1) Fixed-sample-size attribute sampling

Pengendalian sampel dengan model ini ditujukan untuk memperkirakan presentase terjadinya mutu tertentu dalam suatu populasi. Model ini biasanya digunakan jika auditor melakukan pengujian pengendalian terhadap suatu unsur pengendalian internal dan auditor tersebut memperkirakan akan menjumpai beberapa penyimpangan.

2) Stop-or-go sampling

Model pengambilan sampel ini sering juga disebut dengan *decision attribute sampling*. Model ini dapat mencegah auditor dari pengambilan sampel yang terlalu banyak, yaitu dengan cara menghentikan pengujian sedini mungkin.

Model ini digunakan jika auditor yakin bahwa kesalahan yang diperkirakan dalam populasi sangat kecil.

3) *Discovery sampling*

Model ini tepat digunakan jika tingkat kesalahan yang diperkirakan dalam populasi sangat rendah (mendekati nol). Model ini dipakai oleh auditor untuk menemukan kecurangan, pelanggaran yang serius dari unsur pengendalian intern, dan ketidakberesan yang lain.

2.2.3. *Stop-or-Go sampling*

Prosedur dalam menggunakan model *stop-or-go* adalah sebagai berikut:

1. Menentukan attribute yang akan diuji

Attribute adalah karakteristik yang bersifat kualitatif suatu unsur yang membedakan unsur tersebut dengan unsur yang lain. Dalam hubungannya dengan pengujian pengendalian, *attribute* adalah penyimpangan dari ada atau tidaknya unsur dalam suatu pengendalian intern yang seharusnya ada.

2. Menentukan populasi sampling

3. Menentukan *Desired Upper Precision Limit* (DUPL) dan tingkat keandalan (*confidence level*)

4. Menggunakan tabel besarnya sampel minimum untuk pengujian pengendalian guna menentukan sampel pertama yang harus diambil.

Tabel 2.1.
Tabel Besarnya Sampel Minimum

Acceptable Upper Precision Limit	Sample Size Based on Confidence Levels		
	90%	95%	97,50%
10%	24	30	37
9	27	34	42
8	30	38	47
7	35	43	53
6	40	50	62
5	48	60	74
4	60	75	93
3	80	100	124
2	120	150	185
1	240	300	370

Sumber: Mulyadi (2001)

5. Melaksanakan pengujian sampling dan menetapkan efektivitas pengendalian intern berdasarkan tabel *stop-or-go* decision AUPL=DUPL (Achieved Upper Precision Limit = Desired Upper Precision Limit). Pada tingkat kesalahan sama dengan 0, AUPL dihitung dengan rumus:

$$AUPL = \frac{\text{confidence factor at desired reliability for occurrence observed}}{\text{sample size}}$$

Jika $AUPL > DUPL$, maka penulis mengambil sampel tambahan untuk pengujian tahap kedua dengan rumus:

$$\text{Sample Size} = \frac{\text{confidence factor at desired reliability for occurrence observed}}{DUPL}$$

Demikian seterusnya hingga ditemukan $AUPL = DUPL$. Jika telah dilakukan tahapan pengambilan sampel sebanyak 4 langkah dan AUPL belum sama dengan DUPL, maka dapat disimpulkan bahwa pengendalian intern yang diperiksa tidak efektif.

Tabel 2.2
Stop or go decision

Langkah ke-	Besarnya Sample Kumulatif yang Digunakan	Berhenti Jika Kesalahan Kumulatif yang Terjadi sama Dengan	Lanjutan ke Langkah Berikutnya Jika Kesalahan yang terjadi sama dengan	Lanjut ke Langkah 5 Jika Kesalahan Paling Tidak Sebesar
1	60	0	1	4
2	96	1	2	4
3	126	2	3	4
4	156	3	4	4

6. Mengevaluasi hasil pemeriksaan terhadap sampel. Pada tahap ini, akan ditentukan apakah Achieved Upper Precision Limit (AUPL) yang didapat sama dengan DUPL yang telah ditetapkan.

2.3 Sistem Akuntansi Pembelian

2.3.1 Definisi Sistem Pembelian

Menurut Mulyadi (2001) pengertian sistem pembelian adalah prosedur kegiatan yang digunakan dalam perusahaan untuk pengadaan barang yang diperlukan oleh perusahaan. Sistem akuntansi pembelian digunakan dalam perusahaan untuk pengadaan barang yang diperlukan oleh perusahaan.

2.3.2 Fungsi yang Terkait Siklus Pembelian

Berikut merupakan fungsi-fungsi yang terkait dengan sistem pembelian (Mulyadi, 2008):

a. Fungsi gudang

Fungsi gudang bertanggung jawab untuk mengajukan permintaan pembelian sesuai dengan posisi persediaan yang ada digudang dan untuk menyimpan barang yang telah diterima oleh fungsi penerimaan.

b. Fungsi pembelian

Fungsi pembelian bertanggung jawab untuk memperoleh informasi mengenai harga barang, menentukan pemasok yang dipilih dalam pengadaan barang dan mengeluarkan order pembelian barang.

c. Fungsi penerimaan

Dalam sistem akuntansi pembelian, fungsi ini bertanggung jawab untuk melakukan pemeriksaan terhadap jenis, mutu, dan kuantitas barang yang diterima dari pemasok guna menentukan dapat atau tidaknya barang tersebut diterima oleh perusahaan.

d. Fungsi akuntansi

Fungsi akuntansi yang terkait dalam transaksi pembelian adalah fungsi pencatatan utang yang bertanggung jawab untuk mencatat transaksi pembelian ke dalam register bukti kas keluar dan untuk menyelenggarakan arsip dokumen sumber yang berfungsi sebagai catatan tang serta fungsi

pencatat persediaan yang bertanggung jawab untuk mencatat harga pokok persediaan barang yang dibeli ke dalam kartu persediaan.

2.3.3 Dokumen yang Digunakan

Menurut Mulyadi (2008), Dokumen yang digunakan dalam sistem akuntansi pembelian adalah:

1. Surat Permintaan Pembelian

Dokumen ini merupakan formulir yang diisi oleh fungsi gudang atau fungsi pemakai barang yang meminta kepada fungsi pembelian untuk melakukan pembelian barang dengan jenis, jumlah, dan mutu seperti yang ada dalam surat permintaan tersebut.

2. Surat permintaan Penawaran Harga

Dokumen ini digunakan untuk meminta penawaran harga bagi barang yang pengadaannya tidak bersifat berulang kali terjadi (tidak *repetitif*), yang menyangkut jumlah rupiah pembelian yang besar.

3. Surat Order Pembelian

Dokumen ini digunakan untuk memesan barang kepada pemasok yang telah dipilih. Dokumen ini terdiri dari berbagai tembusan dengan fungsi sebagai berikut:

1) Surat Order Pembelian

Dokumen ini merupakan lembar pertama surat order pembelian yang dikirimkan kepada pemasok sebagai order resmi yang dikeluarkan oleh perusahaan.

2) Tembusan Pengakuan oleh Pemasok

Tembusan surat order pembelian ini dikirimkan kepada pemasok, dimintakan tanda tangan dari pemasok tersebut dan dikirim kembali ke perusahaan sebagai bukti telah diterima dan disetujuinya order pembelian, serta kesanggupan pemasok memenuhi janji pengiriman barang seperti dalam dokumen tersebut.

3) Tembusan bagi Unit Peminta Barang

Tembusan ini dikirimkan kepada fungsi yang meminta pembelian bahwa barang yang dimintanya telah dipesan.

4) Arsip Tanggal Penerimaan

Tembusan surat order pembelian ini disimpan oleh fungsi pembelian menurut tanggal penerimaan barang yang diharapkan sebagai dasar untuk mengadakan tindakan penyelidikan jika barang tidak datang pada waktu yang telah ditetapkan.

5) Arsip Pemasok

Tembusan surat order pembelian ini disimpan oleh fungsi pembelian menurut nama pemasok, sebagai dasar untuk mencari informasi mengenai pemasok.

6) Tembusan Fungsi Penerimaan

Tembusan surat order pembelian ini dikirim ke fungsi penerimaan sebagai otorisasi untuk menerima barang yang berdasarkan jenis, spesifikasi mutu, kualitas, dan pemasoknya seperti yang tercantum dalam dokumen tersebut.

7) Tembusan Fungsi Akuntansi

Tembusan surat order pembelian ini dikirim ke fungsi akuntansi sebagai salah satu dasar untuk mencatat kewajiban yang timbul dari transaksi pembelian.

4. Laporan Penerimaan Barang

Dokumen ini dibuat oleh fungsi penerimaan untuk menunjukkan bahwa barang yang diterima dari pemasok telah memenuhi jenis, spesifikasi, mutu, dan kuantitas seperti yang tercantum dalam surat order pembelian.

5. Bukti Kas Keluar

Dokumen ini dibuat oleh fungsi akuntansi untuk dasar pencatatan transaksi pembelian. Dokumen ini juga berfungsi sebagai perintah pengeluaran kas untuk pembayaran utang kepada pemasok dan yang sekaligus berfungsi sebagai surat pemberitahuan kepada kreditur mengenai pembayaran (*remittance advice*).

2.3.4 Catatan Akuntansi yang Digunakan

Menurut Mulyadi (2008) Catatan akuntansi yang digunakan untuk mencatat transaksi pembelian yaitu:

1. Register Bukti Kas Keluar

Jika dalam pencatatan utang perusahaan menggunakan *voucher payable procedure*, jurnal yang digunakan untuk mencatat transaksi pembelian adalah register kas keluar.

2. Jurnal Pembelian

Jika dalam pencatatan utang perusahaan menggunakan *account payable procedure*, jurnal yang digunakan untuk mencatat transaksi pembelian adalah jurnal pembelian.

3. Kartu Utang

Jika dalam pencatatan utang perusahaan menggunakan *account payable procedure*, buku pembantu yang digunakan untuk mencatat utang kepada pemasok adalah kartu utang. Jika dalam pencatatan utang perusahaan menggunakan *voucher payable procedure*, yang berfungsi sebagai catatan utang adalah arsip bukti kas keluar yang belum dibayar.

4. Kartu Persediaan

Dalam sistem akuntansi pembelian kartu persediaan ini digunakan untuk mencatat harga pokok persediaan yang dibeli.

2.3.5 Jaringan Prosedur yang Membentuk Sistem Akuntansi Pembelian

Jaringan prosedur yang membentuk sistem akuntansi pembelian menurut Mulyadi (2008) yaitu:

1. Prosedur Permintaan Pembelian

Dalam prosedur ini, fungsi gudang mengajukan permintaan pembelian dalam formulir surat permintaan pembelian kepada fungsi pembelian

2. Prosedur Permintaan Penawaran Harga dan Pemilihan Pemasok

Dalam prosedur ini, fungsi pembelian mengirimkan surat permintaan penawaran harga kepada para pemasok untuk memperoleh informasi mengenai harga barang dan berbagai syarat pembelian yang lain, untuk memungkinkan pemilihan pemasok yang akan ditunjuk sebagai pemasok barang yang diperlukan oleh perusahaan.

3. Prosedur Order Pembelian

Dalam prosedur ini fungsi pembelian mengirim surat order pembelian kepada pemasok yang dipilih dan memberitahukan kepada unit-unit organisasi lain dalam perusahaan mengenai order pembelian yang sudah dikeluarkan oleh perusahaan.

4. Prosedur Penerimaan Barang

Dalam prosedur ini fungsi penerimaan melakukan pemeriksaan mengenai jenis, kuantitas, dan mutu barang yang diterima dari pemasok, dan kemudian membuat laporan penerimaan barang untuk menyatakan penerimaan barang dari pemasok tersebut.

5. Prosedur Pencatatan Utang

Dalam prosedur ini fungsi akuntansi memeriksa dokumen-dokumen yang berhubungan dengan pembelian (surat order pembelian, laporan penerimaan barang, dan faktur dari pemasok) dan menyelenggarakan pencatatan utang atau mengarsipkan dokumen sumber sebagai catatan utang.

6. Prosedur Distribusi Pembelian

Prosedur ini meliputi distribusi rekening yang didebit dari transaksi pembelian untuk kepentingan pembuatan laporan manajemen.

7. Prosedur Permintaan Cek

Dalam prosedur ini fungsi yang memerlukan pengeluaran kas mengajukan permintaan pengeluaran kas dengan mengisi permintaan cek. Dokumen ini dimintakan otorisasi dari kepala fungsi yang bersangkutan dan dikirimkan ke fungsi akuntansi (Bagian Utang) sebagai dasar fungsi yang terakhir ini dalam pembuatan bukti kas keluar.

8. Prosedur Pembuatan Bukti Kas Keluar

Berdasarkan dokumen pendukung yang dikumpulkan melalui sistem pembelian atau berdasarkan permintaan cek yang diterima oleh fungsi bagian akuntansi (Bagian Utang), dalam prosedur pembuatan bukti kas keluar, bagian utang membuat bukti kas keluar. Bukti kas keluar ini berfungsi sebagai perintah kepada fungsi kas untuk mengisi cek sebesar jumlah rupiah yang tercantum pada dokumen tersebut dan mengirimkan cek tersebut kepada kreditur yang namanya ditulis dalam dokumen tersebut.

9. Prosedur pembayaran Kas

Dalam prosedur ini, fungsi kas mengisi cek, meminta tanda tangan atas cek kepada pejabat yang berwenang, dan mengirimkan cek tersebut kepada kreditur yang namanya tercantum pada bukti kas keluar.

10. Prosedur Pencatatan Pengeluaran Kas

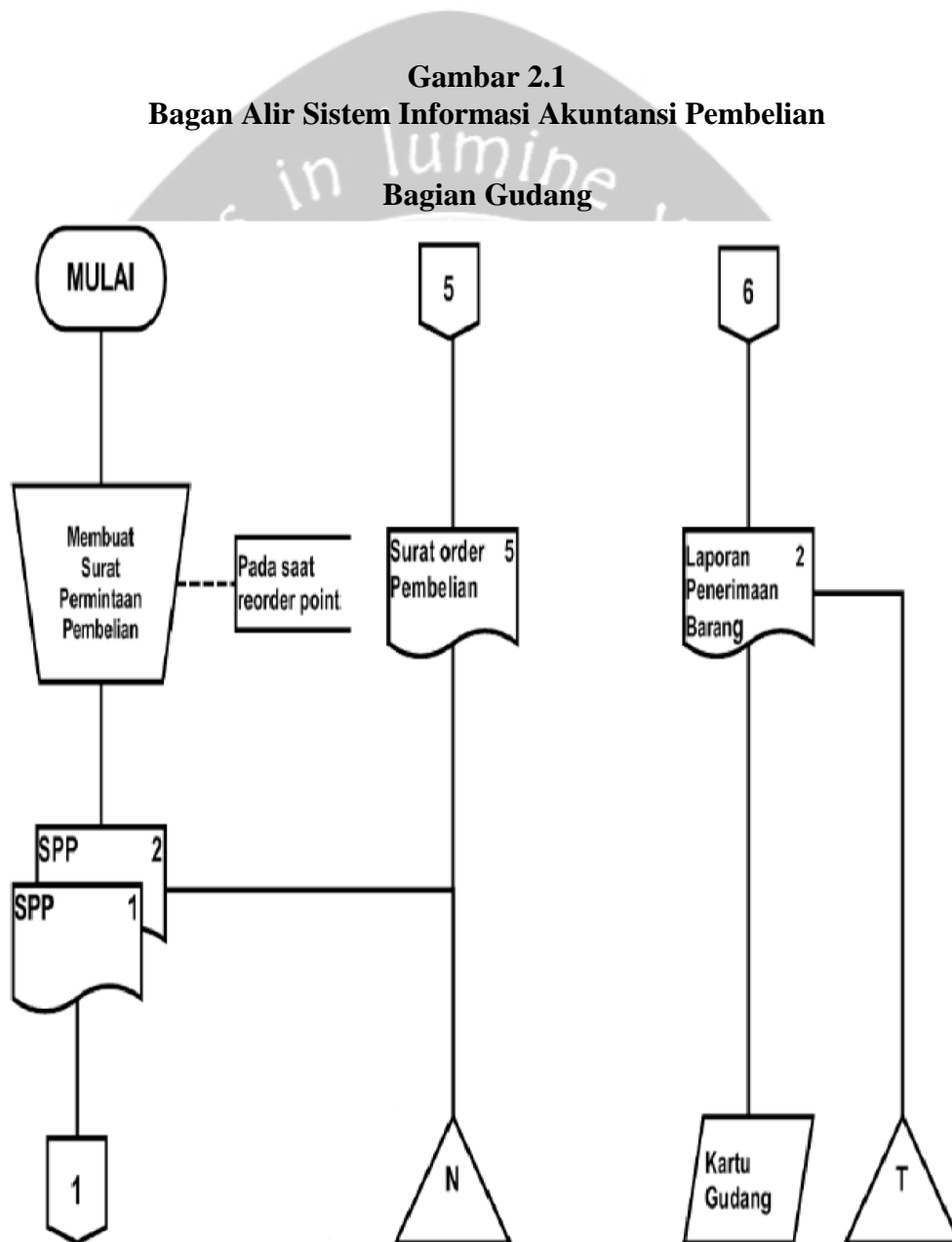
Dalam prosedur ini, fungsi akuntansi mencatat pengeluaran kas di dalam jurnal pengeluaran kas atau register cek. Dalam *onetime voucher system* dengan *cash basis* disamping fungsi akuntansi mencatat pengeluaran kas di dalam jurnal pengeluaran kas, pendebitan yang timbul dari transaksi pengeluaran dicatat dalam buku pembantu.

2.3.6 Bagan Alir Dokumen (*Document Flowchart*) Sistem Akuntansi Pembelian

Menurut Mulyadi (2016), perancangan organisasi harus didasarkan pada unsur pokok sistem pengendalian internal sebagai berikut:

1. Dalam organisasi harus dipisahkan tiga fungsi pokok berikut ini: fungsi operasi, fungsi penyimpanan dan fungsi akuntansi
2. Tidak ada satu pun transaksi yang dilaksanakan dari awal sampai akhir hanya oleh satu orang atau satu fungsi saja. Hal ini dimaksudkan agar selalu terjadi pengecekan intern (*internal check*) dalam pelaksanaan suatu transaksi, sehingga aset perusahaan terjamin keamanannya dan data akuntansi terjamin ketelitian dan keandalannya.

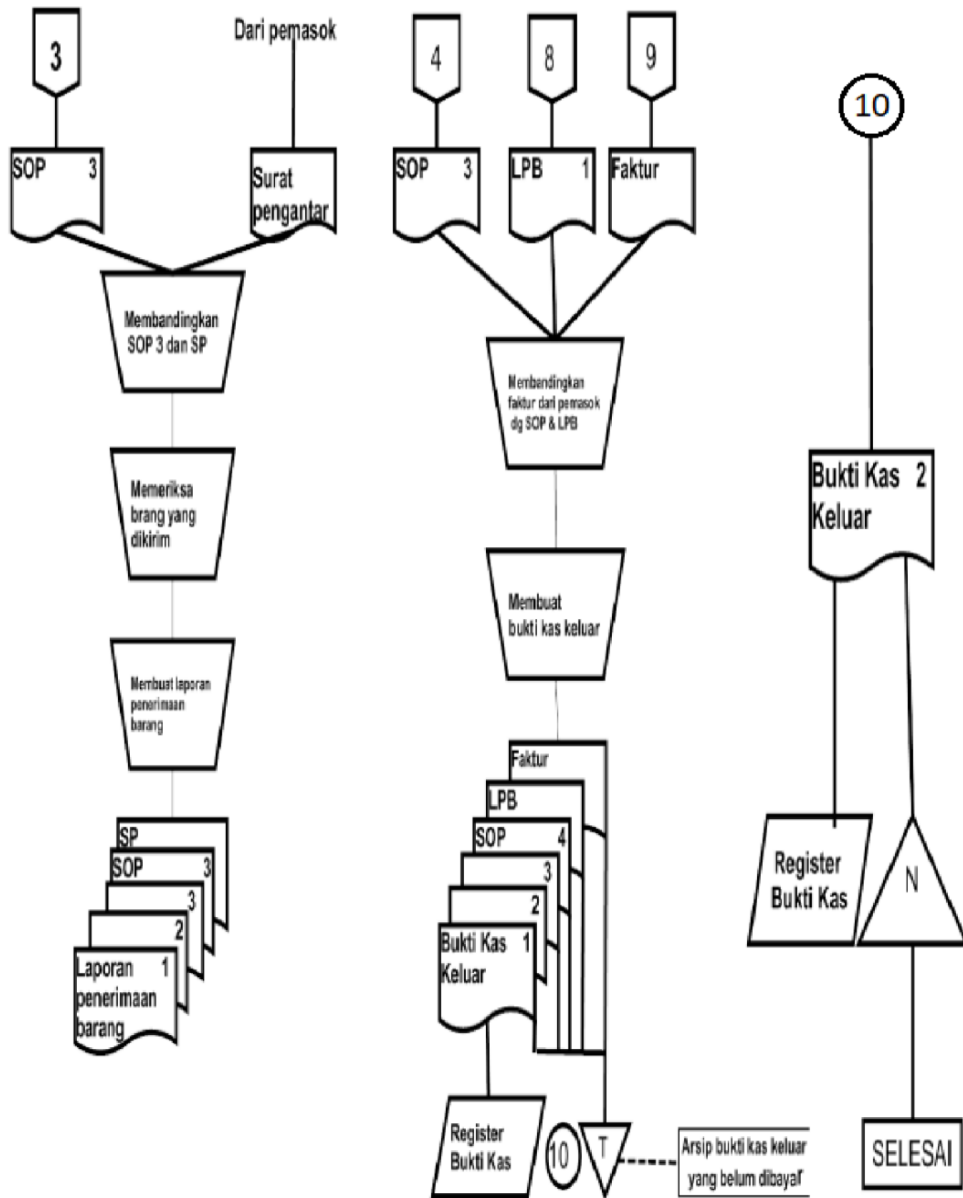
Menurut Mulyadi (2016), berdasarkan unsur-unsur sistem pengendalian internal diatas maka dapat dirancang sistem akuntansi pembelian yang bagan alir dokumennya sebagai berikut:



Sumber : Mulyadi (2016)

Bagian Penerimaan

Bagian Utang Bagian Kartu Persediaan



Sumber: Mulyadi (2016)

2.3.7 Salah saji potensial

Fungsi	Salah Saji yang Potensial	Pengendalian Komputer (Pengendalian Manual Dicitak Miring)	Tujuan Audit Saldo Akun				
			EO	C	R	V	P
			1				



<p>Pengajuan Pembelian</p>	<p>Kurangnya pengendalian yang potensial atas pembelian dan kewajiban yang belum dicatat.</p> <p>Pembelian mungkin dilakukan untuk tujuan yang tidak diotorisasi.</p> <p>Pembelian mungkin dilakukan untuk tujuan atau dalam kuantitas yang tidak diotorisasi.</p>	<p>Komputer menghasilkan pengendalian bernomor urut atas permintaan dan pesanan pembelian serta mengecek nomor urutnya.</p> <p>Komputer memverifikasi kode otorisasi karyawan untuk memasukkan permintaan pembelian atau pesanan pembelian.</p> <p>Komputer melakukan pengujian yang terbatas atas permintaan dan pesanan pembelian. Persetujuan yang diperlukan berkaitan dengan</p>	<p>P</p> <p>P</p>				
----------------------------	--	---	-------------------	--	--	--	--

		<p>pengujian yang terbatas itu.</p> <p>Komputer membandingkan nama pemasok pada pesanan pembelian dengan file induk pemasok.</p> <p>Pegawai dapat menciptakan nama pemasok fiktif dan menagih jasa yang tidak diterima.</p>	P			
Penerimaan Barang dan Jasa	<p>Barang mungkin telah diterima tetapi belum dicatat.</p> <p>Bagian penerimaan dapat menerima barang yang tidak pernah dipesan atau diotorisasi.</p>	<p>Komputer mengecek barang yang dipesan dan belum diterima dalam periode waktu yang layak.</p> <p>Komputer mengecek keabsahan pesanan pembelian dalam pesanan untuk pengajuan laporan penerimaan.</p>	P	D		
Pencatatan	Barang dan jasa mungkin	Komputer mengecek		D		

Kewajiban							
-----------	--	--	--	--	--	--	--



	<p>telah diterima tetapi kewajiban yang tepat belum dicatat.</p>	<p>barang-barang yang telah diterima tetapi belum dicatat sebagai kewajiban dalam periode waktu yang tepat. Dalam kasus jasa, komputer mengecek jasa yang dipesan tetapi belum dicatat sebagai kewajiban dalam periode waktu yang sesuai.</p> <p>Komputer mengecek total <i>batch</i> dan total <i>run-to-run</i> untuk memastikan bahwa semua transaksi telah diproses.</p>					
	<p>Barang atau jasa mungkin telah diterima tetapi kewajiban yang tepat belum dicapai.</p> <p>Kewajiban mungkin telat dicatat untuk barang dan jasa yang belum</p>	<p>Komputer mencocokkan informasi dalam <i>voucher</i> tentang nama pemasok, jenis barang, kuantitas barang, dan jumlah dollar terhadap pesanan</p>	D	D	D	D	
			D		D	D	

	<p>diterima atau mungkin telah dicatat dengan jumlah yang tidak benar.</p> <p>Faktur pemasok yang sama dibayar dua kali.</p> <p>Pembelian mungkin dicatat dalam</p>	<p>pembelian yang telah diotorisasi serta laporan penerimaan. Komputer mereview bagian-bagian dari faktur pemasok sebelum mencatat nomor faktur pemasok.</p> <p><i>Pengendalian manual mensyaratkan bahwa informasi pendukung dibatalkan dan voucher tidak dapat diterbitkan tanpa dokumen pendukung asli.</i></p> <p>Komputer membandingkan periode akuntansi dimana <i>voucher</i> dicatat dengan periode akuntansi penerimaan barang.</p> <p>Komputer mengecek keakuratan matematis pada <i>voucher</i> dan dokumen</p>	<p>P</p> <p>P</p>				
--	---	--	-------------------	--	--	--	--

	<p>periode akuntansi yang salah.</p> <p>Kesalahan matematis mungkin dilakukan ketika memproses <i>voucher</i>.</p> <p>Pembelian mungkin dilakukan atau diikhtisarkan secara tidak benar.</p> <p>Pembelian mungkin dibukukan dengan akun yang salah.</p>	<p>pendukung.</p> <p>Komputer membandingkan jumlah akun buku pembantu dengan akun pengendali buku besar.</p> <p>Komputer membandingkan distribusi akun dalam <i>voucher</i> dengan distribusi akun pada permintaan pembelian dan pesanan pembelian.</p> <p>Pengendalian Manajemen</p> <p><i>Manajemen pada tingkat yang sesuai akan mereview semua pembelian yang dibebankan ke pusat pertanggungjawabannya atas dasar tepat waktu, mereview pemasok, jumlah, dana kun yang dibebankan.</i></p>	D	D			D
							D

	Pembelian mungkin dicatat untuk barang dan jasa yang tidak diterima, dibukukan ke akun yang salah, atau dengan jumlah yang salah.		D			D	D	D
--	---	--	---	--	--	---	---	---

Sumber : Boynton (2003)

2.4. Klasifikasi Asersi

ISA 315 alinea A 111 menjelaskan kelompok asersi dapat digunakan auditor untuk mempertimbangkan berbagai salah saji dalam laporan keuangan. Kelompok asersi untuk jenis-jenis transaksi (*classes of transactions*) dan

peristiwa (*events*) untuk periode yang diaudit dijelaskan sebagai berikut:
(Tuanakotta, 2014):

1. Asersi tentang jenis transaksi untuk periode yang diaudit:
 - a. *Occurrence*: transaksi dan peristiwa yang telah dicatat, memang terjadi dan merupakan transaksi dan peristiwa dari entitas yang bersangkutan.
 - b. *Completeness*: seluruh transaksi dan peristiwa yang seharusnya dicatat telah dicatat
 - c. *Accuracy* : angka-angka, jumlah-jumlah dan data lainnya yang berkaitan dengan transaksi dan peristiwa yang telah dicatat dengan akurat.
 - d. *Cut-off* : transaksi dan peristiwa telah dicatat dalam periode akuntansi yang tepat.
 - e. *Classification*: transaksi dan peristiwa telah dicatat dalam akun yang tepat.
2. Asersi tentang saldo akun pada akhir periode yang diaudit:
 - a. *Existence*: asset, liabilitas dan ekuitas ada
 - b. *Right and obligations*: entitas memiliki atau menguasai asset dan memiliki kewajiban atas liabilitas
 - c. *Completeness* : seluruh asset, liabilitas dan ekuitas yang seharusnya dicatat telah dicatat.

d. *Valuation and allocation*: asset, liabilitas dan ekuitas tercantum dalam laporan keuangan pada jumlah yang tepat dan penyesuaian penilaian atau pengalokasi yang terjadi telah dicatat dengan benar.

3. Asersi tentang penyajian dan pengungkapan dalam laporan keuangan.

a. *Occurrence, right and obligations*: peristiwa, transaksi dan hal-hal lainnya yang diungkapkan, telah terjadi dan berkaitan dengan entitas.

b. *Completeness*: seluruh pengungkapan yang seharusnya tercantum dalam laporan keuangan telah disajikan dalam laporan keuangan.

c. *Classification and understandability*: informasi keuangan disajikan dan dijelaskan secara tepat, serta pengungkapan disajikan dengan jelas.

d. *Accuracy and valuation*: informasi keuangan dan informasi lainnya diungkapkan secara wajar dan dalam jumlah yang tepat.