

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Auditing

2.1.1 Definisi Pengauditan

Menurut Jusup, (2014: 10), pengauditan adalah:

“Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi secara obyektif untuk menentukan tingkat kepatuhan antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

2.1.2 Jenis-Jenis Audit

Menurut Jusup (2014: 14-16), audit pada umumnya dikelompokkan menjadi tiga golongan, yaitu:

1. **Audit Laporan Keuangan.** Audit ini dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan sebagai keseluruhan – yaitu informasi kuantitatif yang akan diperiksa - dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu yang telah ditetapkan. Pada umumnya kriteria yang digunakan adalah kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, meskipun lazim juga melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan dasar tunai (*cash basis*) atau dasar akuntansi lain yang cocok untuk organisasi yang diaudit.

2. Audit Kepatuhan. Tujuan audit ini untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur atau aturan tertentu yang ditetapkan oleh pihak berwenang. Audit kepatuhan untuk suatu perusahaan dapat berupa penentuan apakah karyawan-karyawan dibidang akuntansi telah mengikuti prosedur yang telah ditetapkan oleh kontroler perusahaan, mengkaji ulang tarif upah untuk disesuaikan dengan tarif upah minimum yang ditetapkan Pemerintah (UMR), atau memeriksa perjanjian yang dibuat dengan banker atau pemberi pinjaman lainnya untuk memastikan bahwa perusahaan telah mematuhi semua persyaratan yang ditetapkan dalam perjanjian.
3. Audit Operasional. Audit ini adalah pengkajian atas setiap bagian dari prosedur dan metode yang diterapkan suatu entitas dengan tujuan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas. Hasil akhir dari suatu audit operasional biasanya berupa rekomendasi kepada manajemen untuk perbaikan operasi.

2.1.3 Risiko Audit

Laporan audit standar menjelaskan bahwa audit dirancang untuk memperoleh keyakinan – bukan absolut – bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material. Karena audit tidak menjamin bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material, maka terdapat beberapa derajat risiko bahwa laporan keuangan mengandung salah saji yang tidak terdeteksi oleh auditor. *Audit Risk and Materiality in Conducting the Audit* (Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit), mendefinisikan risiko audit sebagai berikut : risiko audit adalah

risiko auditor tanpa sadar tidak melakukan modifikasi pendapat sebagaimana mestinya atas laporan keuangan yang mengandung salah saji material.

Beberapa komponen risiko audit :

1. Risiko Bawaan : adalah kerentanan suatu asersi terhadap kemungkinan salah saji yang material, dengan asumsi tidak terdapat pengendalian internal yang terkait.
2. Risiko Pengendalian : adalah risiko terjadinya salah saji yang material dalam suatu asersi yang tidak akan dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh struktur pengendalian intern entitas.
3. Risiko Deteksi : adalah risiko yang timbul karena auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi.

2.1.4 Klasifikasi Asersi

ISA 315 alinea A111 dalam Tuanakotta (2015) menjelaskan kelompok asersi yang dapat digunakan auditor untuk mempertimbangkan berbagai salah saji dalam laporan keuangan.

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 yang dicatat dalam akun yang benar.
2. Asersi tentang saldo akun pada akhir periode yang diaudit
- a. *Existence* : Aset, liabilitas, dan ekuitas benar ada,
 - b. *Rights and Obligations* : entitas memiliki dan menguasai aset, dan utang merupakan kewajiban entitas.
 - c. *Completeness* : semua aset, liabilitas, dan ekuitas yang seharusnya dicatat, sudah dicatat.
 - d. *Valuation and Allocation* : Aset, liabilitas, dan ekuitas dicantumkan pada laporan keuangan dalam jumlah yang benar (*appropriate amounts*), dan semua penyesuaian atau *adjustments* untuk penilaian (*valuation*) dan alokasi (*allocation*) telah dicatat dengan benar.
3. Asersi tentang penyajian dan pengungkapan dalam laporan keuangan
- a. *Occurrence, Rights, and Obligations* : transaksi, peristiwa, dan hal-hal lain yang sudah diungkapkan dalam laporan keuangan, memang terjadi dan berkaitan dengan entitas yang bersangkutan.
 - b. *Completeness* : semua pengungkapan yang seharusnya dicantumkan, memang sudah dicantumkan dalam laporan keuangan.
 - c. *Classification and Understandability* : informasi keuangan disajikan dan dijelaskan dengan tepat, dan pengungkapan dinyatakan dengan jelas.

- d. *Accuracy and Valuation* : informasi keuangan dan informasi lainnya diungkapkan dengan wajar (*fairy disclosed*) dan dalam jumlah yang benar (*appropriate amounts*).

2.2 Pengendalian Internal

2.2.1 Definisi Pengendalian Internal

ISA 315 alinea 4c dalam Tuanakotta (2014: 126) pengendalian internal adalah proses yang dirancang, di implementasi dan dipelihara oleh TCWG (*Those Charge with Governace*), manajemen dan karyawan lain untuk memberikan asurans yang memadai tentang tercapainya tujuan entitas mengenai keandalan pelaporan keuangan, efektif dan efiesiennya operasi, dan kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan perundang-undangan. Istilah pengendalian bermakna satu atau beberapa unsur pengendalian internal.

2.2.2 Tujuan Pengendalian Internal

Menurut Tuanakotta (2014: 127) pengendalian internal merupakan jawaban manajemen untuk menangkal risiko yang diketahui, atau dengan perkataan lain, untuk mencapai suatu tujuan pengendalian (*control objective*). Ada hubungan langsung antara tujuan entitas dan pengendalian internal yang diimplementasikan untuk mencapai tujuan entitas. Sekali tujuan entitas ditetapkan, manajemen dapat menentukan potensi risiko yang dapat menghambat tujuan tadi. Dengan informasi ini manajemen dapat menyusun jawaban yang tepat, termasuk merancang pengendalian internal.

Tujuan pengendalian internal secara garis besarnya dapat dibagi dalam empat kelompok, sebagai berikut:

1. Strategis, 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 perundang-undangan.

2.2.3 Komponen Pengendalian Internal

Menurut ISA 315 Pengendalian Internal terdiri dari lima komponen (Tuanakotta, 2014: 129-145), yaitu:

1. *Control Environment* (Lingkungan Pengendalian).

Lingkungan pengendalian merupakan dasar bagi pengendalian internal yang efektif. Hal tersebut memberikan disiplin dan struktur bagi entitas. Hal tersebut menjadi arah (*its sets the tone*) bagi entitas, membuat karyawan sadar akan pengendalian (*control consciousness*) dalam organisasi itu.

Lingkungan pengendalian berurusan dengan fungsi pengelolaan (*management*) dan pengawasan (*governance*) di tingkat tertinggi dalam entitas itu. Ia juga mengatur sikap, perilaku, kesadaran berpengendalian, serta tindakan manajemen dan TCWG mengenai pengendalian internal entitas itu.

Pengendalian dalam lingkungan pengendalian bersifat pervasif. Pengendalian ini tidak secara langsung mencegah, mendeteksi, dan

mengoreksi salah saji yang material dalam laporan keuangan. Pengendalian ini menjadi dasar bagi seluruh komponen pengendalian internal lainnya.

Unsur-unsur utama dalam lingkungan pengendalian:

1) Komunikasi dan pelaksanaan nilai integritas dan nilai lainnya

Nilai-nilai ini sangat penting dan merupakan komponen dasar yang mempengaruhi efektivitas rancangan, pelaksanaan, dan pemantauan pengendalian lainnya.

2) Komitmen terhadap kompetensi

Hal ini berkenaan dengan pandangan dan pertimbangan manajemen mengenai tingkat kompetensi dari setiap tugas, dan persyaratan pengetahuan, ketrampilan dan pengalaman untuk tugas yang bersangkutan.

3) Keikutsertaan TCWG

Ciri-ciri TCWG antara lain:

- a. Independen dari manajemen.
- b. Pengalaman dan reputasi mereka.
- c. Seberapa luas mereka ikut terlibat dalam pengawasan dan informasi yang diterimanya, dan penelitian yang mendalam atas kegiatan yang penting.
- d. Tetapnya sikap dan tindakan mereka ketika berurusan dengan manajemen, auditor internal dan ekstern, terutama jika menghadapi masalah berat.

4) Gaya kepemimpinan pada umumnya

Pendekatan manajemen dalam mengambil dan mengelola risiko bisnis, sikap dan tindakan dalam pelaporan keuangan, dan proses informasi dan akuntansi pada umumnya, dan sikapnya di dalam masalah sumber daya manusia.

5) Struktur organisasi

Merupakan kerangka dimana tujuan entitas direncanakan, dilaksanakan, dikendalikan, dan direviu.

6) Pembagian tugas dan tanggung jawab

Menunjukkan bagaimana tugas dan tanggung jawab ditetapkan, hubungan antar pegawai dan atasan, dan hierarki wewenang dalam entitas itu.

7) Kebijakan dan prosedur sumber daya manusia

Berkenaan dengan fungsi SDM, yakni *recruitment, orientation, training, evaluating, counselling, promoting, compensating, dan remedial actions*.

Pengendalian dalam komponen lingkungan pengendalian yang kuat dapat mengatasi kelemahan dalam komponen lain. Namun kelemahan dalam lingkungan pengendalian dapat melemahkan atau bahkan meniadakan rancangan yang baik dalam komponen pengendalian lainnya.

2. *Risk Assessment* (Penilaian Risiko)

Istilah *risk assessment* atau penilaian risiko dapat dilihat dari sisi entitas dan auditor. Entitas menilai risiko dari sudut pandang ancaman terhadap pencapaian tujuan entitas; di antaranya, ialah menghasilkan laporan keuangan yang bebas dari salah saji yang material. Untuk itulah entitas wajib

merancang, mengimplementasikan, dan memelihara pengendalian internal. Dipihak lain auditor menilai risiko sebagai bagian dari proses auditnya.

Jika proses penilaian risiko pada entitas yang bersangkutan (disingkat PPRE) tepat atau sesuai dengan situasi yang dihadapi entitas itu, maka PPRE ini mendukung upaya auditor untuk menilai seberapa besarnya risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan yang diauditnya. PPRE pada umumnya berurusan dengan:

- 1) Perubahan dalam lingkungan operasi entitas
- 2) Pejabat atau karyawan senior yang baru bergabung dengan entitas
- 3) Sistem (misalnya sistem informasi) yang baru atau yang mengalami perubahan secara besar-besaran
- 4) Pertumbuhan yang cepat
- 5) Teknologi baru
- 6) Model bisnis, produk, atau kegiatan baru
- 7) Restrukturisasi korporasi (termasuk akuisisi dan divestasi)
- 8) Perluasan kegiatan diluar negeri
- 9) Terbitnya pernyataan akuntansi (*accounting pronouncements*)

3. *Information System* (Sistem Informasi)

Manajemen dan TCWG memerlukan informasi yang andal untuk:

- 1) Mengelola entitas, seperti perencanaan (*planning*), penganggaran (*budgeting*), pemantauan kinerja (*monitoring performance*), pengalokasian sumber daya (*allocating resources*), penetapan harga (*pricing*), dan pembuatan laporan keuangan;

- 2) Mencapai tujuan entitas; dan
- 3) Mengidentifikasi, menilai, dan menanggapi faktor risiko.

Ini semua memerlukan informasi yang tepat. Informasi seperti itu harus diidentifikasi, direkam, dan dikomunikasikan atau disebarkan secara tepat waktu kepada karyawan di segala tingkat, yang memerlukannya untuk membuat keputusan. Suatu sistem informasi meliputi infrastruktur (komponen fisik dan perangkat keras), perangkat lunak, manusia, prosedur, dan data. Banyak sistem informasi memanfaatkan IT (*information technology*). Sistem informasi mengidentifikasi, merekam, dan menyebarkan informasi untuk mendukung tercapainya tujuan pelaporan keuangan dan tujuan pengendalian internal.

Komunikasi adalah unsur kunci dalam suksesnya sistem informasi. Komunikasi yang efektif secara internal, membantu karyawan memahami tujuan pengendalian internal, proses bisnis, dan peran serta tanggung jawab masing-masing pegawai. Ia juga membantu mereka memahami hubungan antara kegiatan mereka dengan kegiatan orang lain, dan cara-cara melaporkan penyimpangan kepada atasan yang tepat dalam entitas.

4. *Control Activities* (Aktivitas Pengendalian)

Aktivitas pengendalian merupakan kebijakan dan prosedur yang memastikan bahwa arahan manajemen dilaksanakan. Aktivitas pengendalian yang relevan dengan audit dapat dikategorikan sebagai kebijakan dan

prosedur yang berkaitan dengan hal-hal sebagai berikut (SA 315 par. 20 A88, 2013):

a. Otorisasi. Pengendalian yang menegaskan siapa yang berwenang menyetujui suatu transaksi atau peristiwa (Tuanakotta, 2015).

b. Penelaah kinerja. Aktivitas pengendalian ini mencakup:

- 1) Penelaahan dan analisis kinerja aktual dibandingkan dengan anggaran, perkiraan, dan kinerja periode lalu.
- 2) Keterkaitan serangkaian data yang berbeda satu sama lainnya, bersama dengan analisis hubungan dan tindakan investigatif dan korektif.
- 3) Perbandingan data internal dengan sumber informasi eksternal.
- 4) Penelaahan kinerja fungsional atau kinerja aktivitas.

c. Pengolahan informasi

- 1) Pengendalian aplikasi, yaitu pengendalian yang diterapkan atau pengolahan aplikasi individu.
- 2) Pengendalian teknologi informasi umum, yaitu pengendalian berupa kebijakan dan prosedur yang berhubungan dengan banyak aplikasi yang mendukung berfungsinya pengendalian aplikasi secara efektif dengan membantu untuk menjamin beroperasinya sistem informasi secara tepat dan berkelanjutan.

d. Pengendalian fisik. Pengendalian fisik terdiri atas:

- 1) Pengamanan yang memadai atas fisik aset.
- 2) Otorisasi atas akses terhadap program komputer dan fail data.

3) Penghitungan dan perbandingan dengan jumlah yang tercantum dalam catatan pengendali secara periodik.

e. Pemisahan tugas. Penugasan tanggung jawab kepada individu yang berbeda dalam pengotorisasian dan pencatatan transaksi, serta penyimpanan aset.

5. Pemantauan (*Monitoring*)

Komponen pemantauan, menilai efektifnya kinerja pengendalian internal dengan berjalannya waktu. Tujuannya ialah untuk memastikan bahwa pengendalian berjalan sebagaimana harusnya, dan jika tidak, maka tindakan perbaikan (*corrective actions*) diambil.

Pemantauan memberikan umpan balik kepada manajemen mengenai apakah sistem pengendalian internal yang dirancang untuk mengatasi (*mitigate*) risiko:

- 1) Efektif dalam mencapai tujuan pengendalian yang ditetapkan
- 2) Dilaksanakan dan dipahami dengan baik oleh karyawan
- 3) Digunakan dan ditaati setiap hari
- 4) Dimodifikasi atau disempurnakan sesuai dengan perubahan kondisi

Pemantauan berkala (*periodic monitoring*) berupa evaluasi terpisah dari kegiatan yang sedang berjalan, misalnya yang dijalankan oleh audit internal dalam entitas besar, tidak lazim dilakukan oleh entitas. Pemantauan berkala atas proses yang kritis dapat dilakukan oleh pegawai yang mempunyai pengetahuan dan keahlian memadai, asalkan ia tidak terlibat

dalam proses itu, atau dengan menggunakan jasa ahli dari luar entitas yang bersangkutan.

2.2.4 Keterbatasan Pengendalian Internal

Pengendalian intern setiap entitas memiliki keterbatasan bawaan. *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit* dalam Boynton *et al* (2002:375-376) mengidentifikasi keterbatasan bawaan yang melekat dalam setiap pengendalian intern :

1. *Kesalahan dalam pertimbangan.* Seringkali manajemen dan personel lain, dapat melakukan kesalahan dalam melakukan pertimbangan keputusan bisnis yang diambil atau dalam melaksanakan tugas rutin, karena tidak memadainya informasi, keterbatasan waktu, atau tekanan lain.
2. *Gangguan.* Gangguan lain dalam pengendalian yang telah ditetapkan dapat terjadi karena personel secara keliru memahami perintah atau membuat kesalahan karena kelalaian, tidak adanya perhatian, atau kelelahan. Perubahan yang bersifat sementara atau permanen dalam personel atau dalam sistem dan prosedur dapat pula mengakibatkan gangguan.
3. *Kolusi.* Tindakan yang dilakukan bersama-sama oleh beberapa individu untuk tujuan kejahatan disebut dengan kolusi. Kolusi dapat mengakibatkan bobolnya pengendalian intern yang dibangun untuk melindungi kekayaan entitas dan tidak terungkapnya ketidakberesan

atau tidak terdeteksinya kecurangan oleh pengendalian intern yang dirancang.

4. *Pengabaian oleh manajemen.* Manajemen dapat mengabaikan kebijakan yang telah ditetapkan untuk tujuan yang tidak sah seperti keuntungan pribadi manajer, penyajian kondisi keuangan yang berlebihan, atau kepatuhan semu. Contohnya adalah ketika manajemen melaporkan laba yang lebih tinggi dari jumlah yang sebenarnya untuk mendapatkan bonus yang lebih tinggi bagi dirinya, atau untuk menutupi ketidakpatuhannya terhadap peraturan yang berlaku.
5. *Biaya lawan manfaat.* Biaya diperlukan untuk mengoperasikan pengendalian intern yang tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian intern tersebut. Karena pengukuran secara tepat baik biaya maupun manfaat biasanya tidak mungkin dilakukan, manajemen harus memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi biaya dan manfaat pengendalian intern. Oleh karena itu, walaupun pengendalian untuk suatu hal diperlukan namun, kadang-kadang tidak diterapkan oleh perusahaan karena biaya penyelenggaraan atau pengorbanan tidak sepadan dengan manfaat yang diperoleh.

2.2.5 Memahami Pengendalian Internal

Menurut Tuanakotta (2014: 352) pengendalian internal adalah proses, kebijakan, dan prosedur yang dirancang oleh manajemen untuk memastikan pelaporan keuangan yang andal dan pembuatan laporan keuangan sesuai dengan

kerangka akuntansi yang berlaku. Pengendalian internal membahas hal-hal seperti sikap manajemen terhadap pengendalian, kompetensi pegawai inti/kunci, penilaian risiko, akuntansi, dan sistem informasi keuangan lainnya yang digunakan, serta kegiatan pengendalian yang tradisional.

Auditor harus memperoleh pemahaman mengenai pengendalian internal dalam semua penugasan audit. Ini berlaku untuk semua ukuran entitas, sekalipun auditor sudah memutuskan untuk menggunakan sepenuhnya pendekatan substantive dalam menanggapi risiko salah saji yang material.

Kewajiban auditor dalam memahami Pengendalian Internal pada ISA 315 alinea 18, 19, 20, 21, 22 dan 24 (Tuanakotta, 2014: 350-351):

1. ISA 315 Alinea 18, auditor wajib memperoleh pemahaman mengenai sistem informasi (termasuk proses bisnis terkait) yang relevan bagi pelaporan keuangan, termasuk area berikut :
 - Jenis transaksi dalam operasi entitas yang penting dalam laporan keuangan
 - Prosedur, dalam sistem IT (*information technology*) maupun non-IT (*manual system*), yang digunakan untuk mengolah transaksi sejak penyiapan, pencatatan, pengolahan, pembetulan, pemindahan ke buu besar dan pelaporannya dalam laporan keuangan.
 - Catatan akuntansi, yang mendukung informasi dan akun tertentu dalam laporan keuangan yang digunakan untuk menyiapkan, mencatat, mengolah, dan melaporkan transaksi, termasuk pembetulan informasi

yang salah, dan bagaimana informasi dipindahkan ke buku besar. Catatan ini dapat berbentuk catatan elektronik dan non-elektronik (manual).

- Bagaimana sistem informasi merekam peristiwa dan keadaan (di luar transaksi) yang penting dalam laporan keuangan
 - Proses pelaporan keuangan yang digunakan untuk menghasilkan laporan keuangan entitas, termasuk estimasi akuntansi dan pengungkapan yang penting.
 - Pengendalian atas *journal entries*, termasuk *non-standard journal entries* yang digunakan untuk mencatat transaksi yang tidak berulang (*non-recurring transactions*), transaksi luar biasa (*unusual transactions*) atau penyesuaian dan koreksi (*adjustments*)
2. Alinea 19, auditor wajib memperoleh pemahaman mengenai bagaimana entitas mengomunikasikan peran dan tanggung jawab pelaporan keuangan dan hal-hal penting lainnya berkenaan dengan pelaporan keuangan, termasuk :
- Komunikasi antaran manajemen dan TCWG; dan
 - Komunikasi eksternal, misalnya dengan regulator.
3. Alinea 20, auditor wajib memperoleh pemahaman mengenai kegiatan pengendalian yang relevan untuk auditnya, yakni pengendalian yang dipandang auditor adalah penting untuk menilai risiko salah saji yang material ditingkat asersi, dan merancang prosedur audit lanjutan untuk menanggapi risiko tersebut. Suatu audit tidak mewajibkan pemahaman

semua kegiatan pengendalian yang berkenaan dengan jenis transaksi, saldo akun, dan *disclosure* yang penting dalam laporan keuangan atau mengenai setiap asersi.

4. Alinea 21, auditor wajib memperoleh pemahaman mengenai bagaimana entitas tersebut menanggapi risiko yang timbul dari teknologi informasi.
5. Alinea 22, auditor wajib memperoleh pemahaman mengenai kegiatan utama yang digunakan entitas untuk memantau pengendalian internal atas pelaporan keuangan, termasuk kegiatan pengendalian yang relevan dengan audit, dan bagaimana entitas mengambil tindakan perbaikan terhadap kekurangan atau kelemahan pengendalian.
6. Alinea 24, auditor wajib memperoleh pemahaman mengenai sumber informasi yang digunakan entitas untuk memantau kegiatan, dan dasar yang digunakan manajemen untuk menyimpulkan bahwa informasi itu cukup andal untuk tujuan pemantauan.

Pemahaman yang cukup mengenai pengendalian internal adalah pemahaman mengenai hal-hal yang relevan untuk melaksanakan audit. Ini meliputi pelaksanaan prosedur penilaian risiko untuk mengidentifikasi pengendalian yang secara langsung atau tidak langsung menanggulangi (*mitigate*) salah saji yang material.

Informasi yang diperoleh, akan membantu auditor dalam:

1. Menilai risiko residual (*residual risk*); risiko residual adalah risiko bawaan (*inherent risk*) dan risiko pengendalian (*control risk*)

2. Merancang prosedur audit selanjutnya, untuk menanggapi risiko yang dinilai.

2.2.6 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.
- Reviu 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 atau penjelasan naratif sederhana (dibuat oleh manajemen atau auditor) mengenai proses-proses utama, yang menggambarkan operasi pengendalian intern yang relevan.

2.3 Menilai Risiko Pengendalian atau Pengujian Pengendalian

2.3.1 Menilai Risiko Pengendalian

Menilai risiko pengendalian 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 penting bagi auditor untuk :

1. Mempertimbangkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur *memperoleh suatu pemahaman* mengenai apakah pengendalian yang berhubungan dengan asersi telah *dirancang dan diterapkan dalam operasi* oleh 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*.

2.3.2 Merancang Pengujian Pengendalian

Tujuan menilai risiko pengendalian adalah membantu auditor dalam membuat pertimbangan mengenai risiko salah saji material dalam asersi laporan keuangan. Untuk mencapai hal tersebut, auditor harus mengevaluasi baik efektivitas dari rancangan maupun efektivitas dari pengoperasian pengujian pengendalian.

Pengujian pengendalian yang dirancang untuk mengevaluasi efektivitas operasi dari suatu pengendalian berkaitan dengan (1) bagaimana pengendalian diterapkan, (2) konsistensi ketika pengendalian diterapkan selama periode, (3) oleh siapa pengendalian diterapkan.

Jika auditor menilai risiko pengendalian pada tingkat di bawah maksimum, maka dia perlu melaksanakan pengujian pengendalian untuk memperoleh bukti yang cukup untuk mendukung penilaian tersebut. Faktor-faktor berikut mempengaruhi tingkat keyakinan yang diperoleh dari pengujian pengendalian.

1. Jenis Bukti

Jenis bukti untuk pengujian pengendalian meliputi pertanyaan, pemeriksaan dokumen atau laporan, pengamatan, pelaksanaan ulang dari

pengendalian, atau teknik audit berbantuan komputer. Dalam melaksanakan pengujian, auditor memilih prosedur yang akan menyediakan bukti yang paling dapat diandalkan mengenai efektivitas pengendalian.

2. Sumber Bukti

Sumber bukti untuk pengujian pengendalian berhubungan dengan bagaimana auditor memperoleh bukti. AU 319.68-.69 menyatakan bahwa secara umum bukti yang diperoleh secara langsung melalui pengamatan, memberikan keyakinan yang lebih besar dari pada bukti yang diperoleh secara tidak langsung atau melalui penarikan kesimpulan. Auditor juga mungkin memperoleh bukti secara langsung dengan mengedalikan komputer klien dan menggunakan suatu pendekatan data pengujian untuk menguji pengendalian aplikasi.

3. Ketepatan Waktu Bukti

Ketepatan waktu bukti untuk pengujian pengendalian berhubungan dengan kapan bukti diperoleh dan bagian dari periode audit di mana bukti diterapkan. Ketika auditor memperoleh bukti mengenai rancangan atau pengoperasian pengendalian selama suatu periode internim, auditor dapat menentukan apakah bukti tambahan seharusnya diperoleh untuk periode yang tersisa. AU 319.73 menyarankan agar auditor mempertimbangkan faktor-faktor berikut dalam mempertimbangkan bukti yang perlu diperoleh selama sisa periode:

- Signifikansi dari asersi yang terlibat.

- Pengendalian tertentu yang dievaluasi selama periode internim
- Tingkat evaluasi rancangan dan pengoperasian pengendalian yang efektif
- Hasil pengujian pengendalian yang digunakan untuk melakukan evaluasi tersebut
- Lama periode yang tersisa
- Bukti mengenai rancangan atau pengoperasian yang dapat dihasilkan dari pengujian substantif yang dilaksanakan pada periode yang tersisa

Selain itu auditor juga harus memperoleh bukti mengenai sifat dan cakupan dari setiap perubahan signifikan dalam pengendalian intern, termasuk kebijakan, prosedur, dan personel yang muncul setelah periode internim.

4. Keberadaan Bukti Lain

Auditor seharusnya mempertimbangkan keberadaan bukti lain dari pengujian pengendalian dan dampak kombinasi dari berbagai bukti yang berhubungan dengan asersi yang sama, dalam mengevaluasi tingkat keyakinan yang disediakan oleh pengujian pengendalian. Dalam beberapa situasi, suatu jenis bukti tunggal mungkin tidak cukup untuk mengevaluasi rancangan atau pengoperasian yang efektif dari pengendalian. Secara umum, apabila berbagai jenis bukti mendukung kesimpulan yang sama mengenai rancangan atau pengoperasian pengendalian, tingkat keyakinan yang disediakan meningkat. Sebaliknya, jika berbagai jenis bukti mengarahkan pada kesimpulan yang berbeda

mengenai rancangan atau pengoperasian dari suatu pengendalian, keyakinan yang disediakan menurun.

5. Keputusan Pemilihan Staf

Suatu keputusan akhir audit melibatkan pemilihan staf untuk pengujian pengendalian, atau siapa yang seharusnya melaksanakan pengujian pengendalian.

2.4 Risiko Deteksi dan Perancangan Pengujian Substantif

2.4.1 Menentukan Risiko Deteksi

Risiko deteksi adalah risiko bahwa auditor tidak akan menemukan salah saji material yang ada dalam sebuah asersi. Tingkat risiko deteksi yang direncanakan dapat diterima ditentukan untuk setiap asersi laporan keuangan yang signifikan. Selanjutnya, tanpa memperhatikan apakah auditor memilih untuk menggunakan tingkat risiko kuantitatif atau nonkuantitatif, risiko deteksi yang direncanakan ditentukan berdasarkan hubungan yang diekspresikan dalam model berikut :

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

Model tersebut menunjukkan bahwa untuk tingkat risiko audit tertentu (audit risk / AR) yang ditentukan oleh auditor, risiko deteksi (detection risk / DR) berbanding terbalik dengan tingkat risiko bawaan (inherent risk / IR) yang diperhitungkan dan risiko pengendalian (control risk / CR).

Risiko deteksi yang direncanakan merupakan dasar tingkat pengujian substantif yang direncanakan.

2.4.2 Merancang Pengujian Substantif

Agar mempunyai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat tentang laporan keuangan klien, auditor harus memperoleh bukti kompeten yang cukup sebagaimana dipersyaratkan oleh standar pekerjaan lapangan yang ketiga. Pengujian substantif memberikan bukti tentang kewajaran setiap asersi laporan keuangan yang signifikan. Selain itu, pengujian substantif juga dapat menemukan kesalahan moneter atau salah saji dalam pencatatan atau pelaporan transaksi dan saldo. Perancangan pengujian substantif meliputi penentuan sifat, waktu, luas pengujian, dan penentuan staff audit yang diperlukan guna memenuhi tingkat risiko deteksi yang dapat diterima untuk setiap asersi.

1. Sifat

Sifat pengujian substantif mengarah pada jenis dan efektivitas prosedur pemeriksaan yang dilakukan. Jika tingkat risiko deteksi yang dapat diterima rendah, auditor harus menggunakan prosedur yang lebih efektif, dan biasanya lebih mahal. Jika tingkat risiko deteksi yang dapat diterima tinggi, prosedur yang kurang efektif dan murah dapat digunakan. Program audit meliputi empat jenis pengujian substantif yaitu : prosedur analitis, pengujian rincian transaksi, pengujian rician atas saldo, dan pengujian estimasi-estimasi akuntansi. Jenis pengujian dan efektivitas relatifnya serta biayanya akan dibahas dalam bagian berikut.

- **Prosedur Analitis**

Penggunaan prosedur analitis dalam perencanaan audit untuk mendukung strategi audit *top-down* dan untuk mengidentifikasi bidang risiko yang lebih besar atas salah saji. Prosedur analitis juga dapat digunakan dalam fase pengujian audit seperti pengujian substantif untuk memperoleh bukti tentang asersi tertentu. Untuk beberapa asersi, prosedur analitis dianggap kurang efektif dibanding pengujian rincian. Namun demikian, dalam beberapa kasus berlaku sebaliknya.

AU 329.11, Analytical Procedures (SAS 56), menunjukkan bahwa efektivitas dan efisiensi yang diharapkan dari prosedur analitis bergantung pada :

- Sifat asersi
- Kelayakan dan kemampuan memprediksi suatu hubungan
- Ketersediaan dan keandalan data yang digunakan untuk mengembangkan harapan.
- Ketepatan harapan

Prosedur analitis pada umumnya merupakan pengujian yang paling murah. Dengan demikian, perhatian harus diberikan pada bagaimana prosedur analitis dapat membantu mencapai tingkat risiko deteksi yang dapat diterima sebelum memilih pengujian rincian.

- Pengujian Rincian atas Transaksi

Pengujian rincian atas transaksi terutama melibatkan penelusuran (*tracing*) dan pemeriksaan (*vouching*). Fokus auditor dalam melakukan pengujian ini adalah penemuan kesalahan moneter, bukan penyimpangan dari pengendalian. Pengujian rincian atas transaksi biasanya banyak memakan waktu sehingga lebih mahal daripada prosedur analitis, walaupun masih lebih murah dibanding pengujian rincian atas saldo. Pengujian rincian atas transaksi dapat efektif dalam hal tertentu jika ditargetkan pada kesalahan potensial.

- Pengujian Rincian atas saldo

Pengujian rincian atas saldo berfokus pada perolehan bukti secara langsung tentang saldo akun, bukan debit dan kredit secara individual yang ada dalam neraca. Sebagai contoh, auditor meminta kepada bank untuk mengkonfirmasi saldo piutang usaha. Auditor juga dapat menginspeksi aktiva pabrik, mengobservasi persediaan klien dan melakukan pengujian penentuan harga persediaan akhir. Keefektifan pengujian ini juga bergantung pada prosedur tertentu yang dilakukan dan jenis bukti yang diperoleh.

Pada saat risiko deteksi tinggi, auditor menggunakan dokumen-dokumen yang disiapkan secara intern dan melakukan prosedur audit secara terbatas. Sebaliknya, pada saat risiko deteksi sangat rendah, auditor menggunakan dokumen yang diperoleh secara langsung dari bank dan melakukan prosedur audit yang diperluas.

Pengujian rincian atas saldo sering menggunakan dokumen eksternal dan / atau pengetahuan personal auditor secara langsung . dengan demikian, pengujian ini sangat efektif. Namun demikian, pengujian ini juga cenderung sangat memakan waktu dan mahal untuk dilakukan.

- **Pengujian Rincian atas Estimasi Akuntansi**

Estimasi akuntansi merupakan perkiraan elemen laporan keuangan, item, atau akun atas tidak adanya pengukuran yang tepat. Contoh estimasi akuntansi adalah penyusutan periodik, penyisihan piutang tak tertagih, dan beban jaminan. Pengujian estimasi akuntansi biasanya meliputi pengujian atas saldo, tetapi selalu memerlukan bukti yang unik. Sebagai contoh, konfirmasi piutang usaha dapat memberikan bukti bahwa pelanggan mempunyai hutang dalam jumlah tertentu kepada perusahaan. Akan tetapi, hal ini tidak memberikan bukti bahwa piutang dapat ditagih.

AU 342.07, Auditing Accounting Estimates (SAS 57), menyebutkan bahwa tujuan auditor dalam mengevaluasi estimasi akuntansi adalah untuk memperoleh bukti kompeten yang cukup untuk memberikan kepastian yang layak bahwa

- Seluruh estimasi akuntansi yang penting dalam laporan keuangan telah dikembangkan.
- Estimasi akuntansi telah sesuai dengan lingkungan atau situasi yang ada.

- Estimasi akuntansi telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku dan diungkapkan secara memadai.

2. Penentuan Waktu

Tingkat risiko deteksi yang dapat diterima mungkin mempengaruhi penentuan waktu pengujian substantif. Jika risiko deteksi tinggi, pengujian dapat dilakukan beberapa bulan sebelum akhir tahun. Sebaliknya, pada saat risiko deteksi untuk suatu asersi rendah, pengujian substantif dilakukan pada atau mendekati tanggal neraca.

- **Pengujian Substantif Sebelum Tanggal Neraca**

Seorang auditor dapat melakukan pengujian substantif atas rincian akun pada tanggal interim. Keputusan untuk melakukan pengujian sebelum tanggal neraca harus berdasarkan apakah auditor dapat

- Mengendalikan bertambahnya risiko audit bahwa salah saji material akan ada dalam akun tersebut pada tanggal neraca namun tidak dapat dideteksi oleh auditor. Risiko tersebut semakin besar jika periode waktu yang tersisa antara tanggal pengujian interim dan tanggal neraca diperpanjang.
- Mengurangi biaya pengujian substantif yang diperlukan pada tanggal neraca untuk memenuhi tujuan audit yang direncanakan, sehingga pengujian sebelum tanggal neraca menjadi efektif dalam segi biaya.

Potensi bertambahnya risiko audit dapat dikendalikan jika pengujian substantif untuk periode yang tersisa dapat memberikan

dasar yang layak untuk memperluas kesimpulan audit dari pengujian yang dilakukan pada tanggal interim hingga tanggal neraca. AU 313 *Substantive Tests Prior to Balance Sheet Date*. (SAS No. 45) menyebutkan bahwa kondisi yang memberikan kontribusi pengendalian risiko tersebut (1) pengendalian intern yang efektif selama periode yang tersisa, (2) tidak ada kondisi atau lingkungan yang dapat mendorong manajemen untuk membuat salah saji dalam laporan keuangan selama periode yang tersisa tersebut, (3) saldo akhir tahun dari yang tepat, dapat diprediksi dalam hal jumlah, signifikansi relatif, dan komposisi, serta (4) sistem akuntansi klien dapat memberikan informasi mengenai transaksi tidak biasa yang signifikan dan fluktuasi signifikan yang dapat terjadi dalam periode yang tersisa tersebut. Jika kondisi itu tidak ada, akun tersebut harus diuji pada tanggal neraca.

Dalam praktik, pengujian substantif lebih awal atas saldo akun tidak bisa dilakukan, kecuali pengujian pengendalian telah memberikan bukti bahwa pengendalian intern beroperasi secara efektif. Selain itu, auditor tidak akan melakukan pengujian substantif sebelum tanggal neraca terhadap seluruh asersi dalam suatu akun.

Pengujian substantif sebelum tanggal neraca tidak membatasi kebutuhan pengujian substantif pada tanggal neraca. Beberapa pengujian untuk periode sisa biasanya meliputi

- Perbandingan saldo akun pada dua tanggal untuk mengidentifikasi jumlah yang kelihatannya tidak biasa dan menyelidiki jumlah tersebut.
- Prosedur analitis lainnya atau pengujian substantif rincian lainnya untuk memberikan dasar yang layak bagi perluasan kesimpulan audit interim sampai tanggal neraca.

Jika perencanaan dan pelaksanaan telah dilakukan dengan baik, kombinasi pengujian substantif sebelum tanggal neraca dan pengujian substantif untuk periode yang tersisa dapat memberikan auditor bahan bukti kompeten yang cukup untuk menjadi dasar yang memadai dalam menyatakan pendapat tentang laporan keuangan klien.

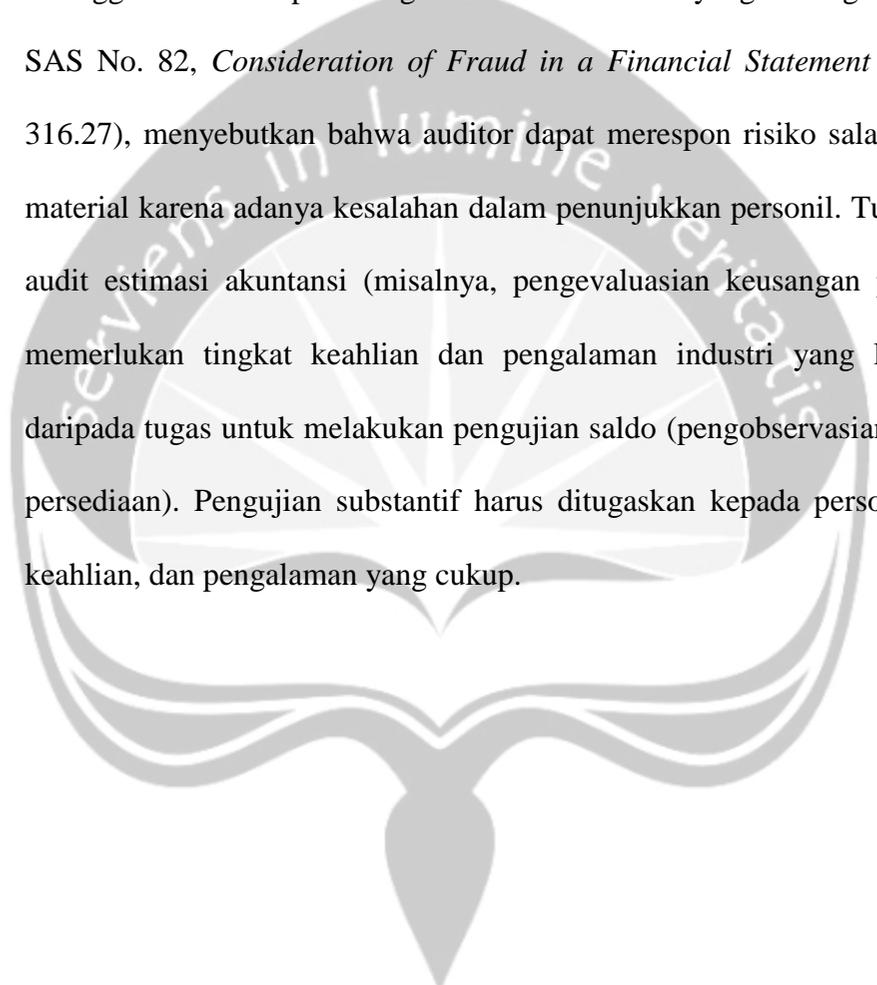
3. Luas Pengujian Substantif

Semakin banyak bukti yang diperlukan untuk mencapai tingkat risiko deteksi yang rendah yang dapat diterima daripada risiko deteksi yang tinggi. Auditor dapat mengubah jumlah bukti yang diperoleh dengan mengubah luas pengujian substantif yang dilakukan. Dalam praktik, perluasan digunakan untuk merata-ratakan jumlah item atau ukuran sampel di mana pengujian atau prosedur tertentu diterapkan. Ukuran sampel di mana pengujian tertentu diterapkan merupakan bahan pertimbangan profesional. Sampling statistik untuk pengujian substantif dapat digunakan dalam membantu auditor menentukan ukuran sampel yang diperlukan untuk mencapai tingkat risiko deteksi spesifik.

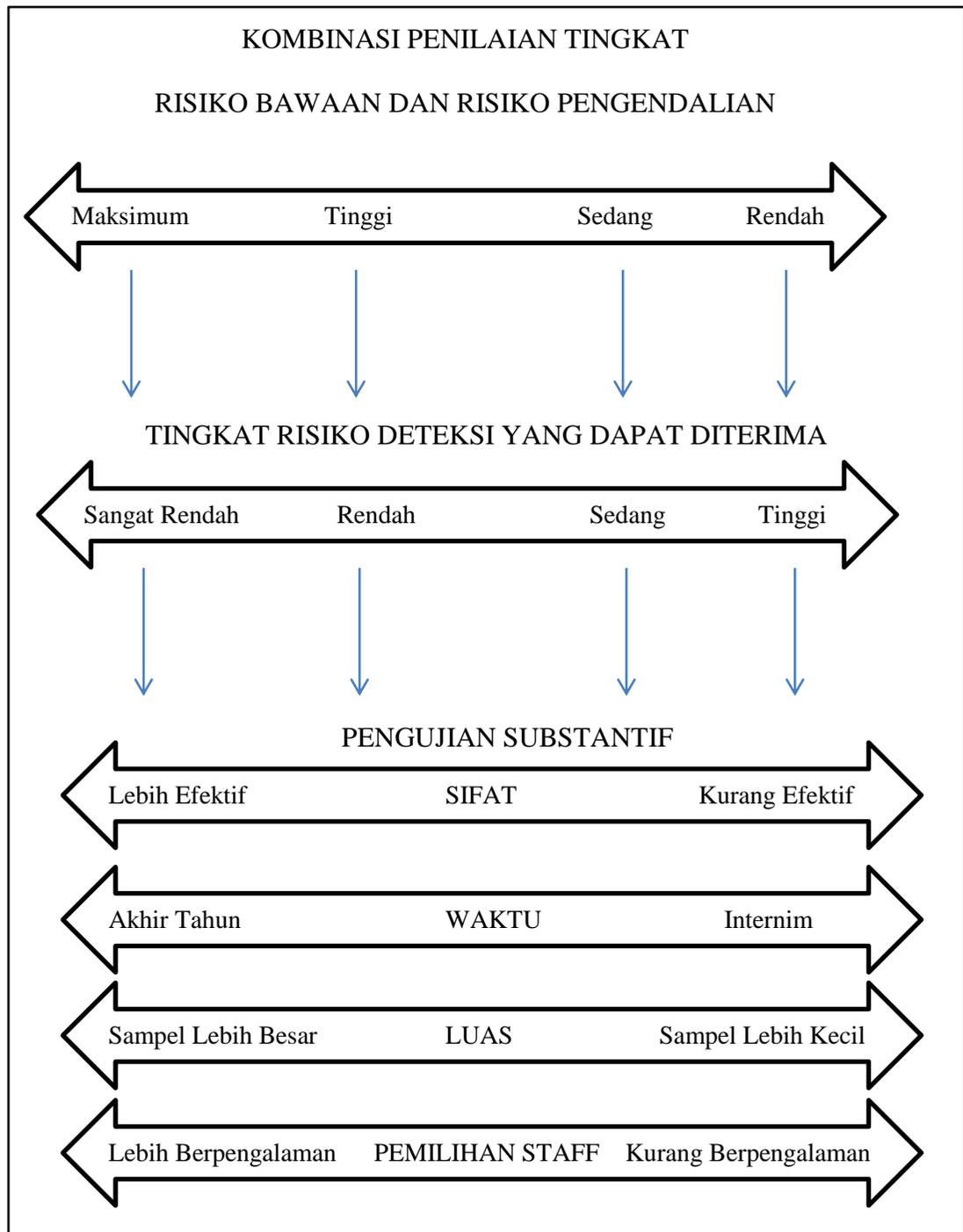
4. Pemilihan Staff

AU 230, *Due Profesional Care in the Performance of Work*, (SAS No. 1), menyebutkan bahwa auditor harus menetapkan tugas dan supervisi yang sepadan dengan tingkat pengetahuan, keahlian, dan kemampuan mereka, sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang sedang mereka uji.

SAS No. 82, *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit* (AU 316.27), menyebutkan bahwa auditor dapat merespon risiko salah saji yang material karena adanya kesalahan dalam penunjukkan personil. Tugas seperti audit estimasi akuntansi (misalnya, pengevaluasian keusangan persediaan) memerlukan tingkat keahlian dan pengalaman industri yang lebih besar daripada tugas untuk melakukan pengujian saldo (pengobservasian eksistensi persediaan). Pengujian substantif harus ditugaskan kepada personil dengan keahlian, dan pengalaman yang cukup.

A large, faint watermark logo of Universitas Islam Sumatera Utara is centered on the page. It features a stylized open book at the base, with a circular emblem above it containing a sunburst or star-like pattern. The text 'Universitas Islam Sumatera Utara' is written in a circular path around the emblem.

Gambar 2.1 Hubungan antara Komponen Risiko Audit dan Sifat, Waktu, dan Luas Pengujian Substantif.



2.5 Pembelian Barang Dagang

2.5.1 Sistem dan Fungsi yang Terkait Siklus Pembelian Barang Dagang

Berikut merupakan fungsi-fungsi yang terkait dengan sistem pembelian barang dagang (Mulyadi, 2016):

a. Fungsi gudang

Fungsi gudang bertanggung jawab untuk mengajukan permintaan pembelian sesuai dengan posisi persediaan yang ada di gudang, menyimpan barang yang telah diterima oleh fungsi penerimaan, dan menyiapkan barang yang dipesan oleh *customer*, kemudian menyerahkan barang ke fungsi pengiriman.

b. Fungsi pembelian

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

c. Fungsi penerimaan barang

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 pencatat utang

Fungsi ini bertanggung jawab untuk mencatat transaksi pembelian ke dalam register bukti kas keluar dan untuk menyelenggarakan arsip dokumen sumber (bukti kas keluar) yang berfungsi sebagai catatan utang atau menyelenggarakan buku pembantu utang.

e. Fungsi akuntansi biaya

Dalam transaksi pembelian, fungsi akuntansi biaya bertanggung jawab untuk mencatat kos persediaan barang yang dibeli ke dalam buku pembantu persediaan.

f. Fungsi pengiriman barang

Fungsi ini bertanggung jawab untuk menyerahkan barang atas dasar surat order pengiriman yang diterimanya dari fungsi penjualan. Fungsi ini bertanggung jawab untuk menjamin bahwa tidak ada barang yang keluar tanpa ada otorisasi dari yang berwenang.

2.5.2 Dokumen Terkait Siklus Pengadaan Barang

Dokumen yang digunakan dalam siklus pengadaan barang dagang dibagi menjadi dua golongan (Mulyadi, 2016):

1. Dokumen sumber (*source documents*), yaitu dokumen yang dipakai sebagai dasar pencatatan ke dalam catatan akuntansi. Bukti kas keluar dalam transaksi pembelian persediaan merupakan dokumen sumber dalam siklus pengadaan barang.
2. Dokumen pendukung (*corroborating documents* atau dokumen penguat), yaitu dokumen yang membuktikan validitas terjadinya transaksi. Surat permintaan pembelian, surat permintaan penawaran harga, surat order pembelian, laporan penerimaan barang, dan faktur dari pemasok merupakan dokumen pendukung dalam transaksi pembelian.

2.6 Attribute Sampling

Menurut Mulyadi (2013) Ada tiga model *attribute sampling*, yaitu: (1) *Fixed-sample-size sampling*, (2) *Stop-or-go sampling*, dan (3) *Discovery sampling*. Di dalam penelitian ini, penulis menggunakan *fixed-sample-size sampling*.

2.6.1 Fixed-Sample-Size Sampling

Pengambilan sampel dengan model ini ditujukan untuk memperkirakan presentase terjadinya mutu tertentu dalam suatu populasi. Model ini digunakan jika auditor melakukan pengujian pengendalian terhadap suatu unsur pengendalian intern, dan auditor tersebut memperkirakan akan menjumpai beberapa penyimpangan (kesalahan).

Prosedur yang harus ditempuh oleh auditor dalam menggunakan *fixed sample-size sampling* adalah sebagai berikut (Mulyadi, 2013):

1. Penentuan *attribute* yang akan diperiksa

Pada tahap ini, auditor harus secara seksama menentukan *attribute* yang akan diperiksa. *Attribute* dalam pengujian pengendalian adalah penyimpangan dari atau tidak adanya unsur tertentu dalam suatu pengendalian intern yang seharusnya ada. Dalam pengujian pengendalian terhadap persediaan, salah satu *attribute* yang diperiksa oleh auditor adalah tanda tangan persetujuan bagian penerimaan barang yang tertera dalam tembusan faktur dari pemasok.

2. Penentuan populasi yang akan diambil sampelnya

Setelah *attribute* yang akan diuji ditentukan, langkah selanjutnya adalah menentukan populasi yang akan diambil sampelnya. Dalam pengujian pengendalian terhadap persediaan, salah satu populasi yang akan diambil sampelnya adalah arsip laporan penerimaan barang yang dilampiri tembusan faktur dari pemasok.

3. Penentuan besarnya sampel

Sampel adalah sebagian dari populasi yang akan benar-benar diteliti. Untuk menentukan besarnya sampel yang akan diambil dari populasi tersebut secara statistik, maka harus mempertimbangkan faktor-faktor berikut ini:

- a. Penentuan tingkat keandalan (*reliability level* atau *confidence level* atau disingkat R%). Tingkat keandalan adalah probabilitas benar dalam mempercayai efektivitas struktur pengendalian intern. Sebagai contoh, jika dipilih tingkat R%=95% berarti bahwa ia mempunyai risiko 5% untuk mempercayai suatu struktur pengendalian intern yang sebenarnya tidak efektif. Dalam pengujian pengendalian, umumnya digunakan R% sebesar 90%, 95%, dan 99%.
- b. Penaksiran persentase terjadinya *attribute* dalam populasi. Jika auditor tidak mempunyai pengalaman mengenai besarnya tingkat kesalahan dalam populasi, ia dapat mengambil 50 lembar laporan penerimaan barang untuk menaksir tingkat kesalahan dalam populasi. Misalnya dari pemeriksaan 50 lembar laporan penerimaan barang terdapat 1 lembar yang tidak dilampiri dengan faktur pemasok yang ditandatangani oleh

kepala bagian gudang, maka taksiran tingkat kesalahan dalam populasi adalah sebesar 2% ($1 \div 50$).

c. Penentuan batas ketepatan atas yang diinginkan (*Desired Upper Precision Limit*).

d. Penggunaan tabel penentuan besarnya sampel untuk menentukan besarnya sampel. Tabel penentuan besarnya sampel yang tersedia disusun menurut R%.

4. Pemilihan anggota sampel dari seluruh anggota populasi

Setelah sampel ditentukan maka selanjutnya dilakukan pemilihan terhadap populasi untuk menentukan sampel yang akan diuji. Cara menyeleksi populasi tersebut agar setiap anggota populasi memiliki kesempatan yang sama untuk dipilih menjadi anggota sampel dapat menggunakan tabel angka acak atau menggunakan fungsi RANDBETWEEN pada program Microsoft Excel

5. Pemeriksaan terhadap *attribute* yang menunjukkan efektivitas unsur pengendalian intern

Setelah ditentukan sampel-sampel yang harus diuji, maka langkah selanjutnya adalah memeriksa *attribute* tersebut yaitu penyimpangan dari unsur struktur pengendalian intern yang seharusnya ada.

6. Evaluasi hasil pemeriksaan terhadap *attribute* anggota sampel

Langkah ini dilakukan dengan cara:

- a. Menentukan batas kesalahan atas yang dicapai (*Achieved Upper Precision Limit* atau AUPL).
- b. AUPL dibandingkan dengan DUPL untuk menilai apakah unsur struktur pengendalian intern tersebut efektif. Jika AUPL lebih rendah dari DUPL maka unsur struktur pengendalian intern yang diperiksa merupakan unsur sistem yang efektif sedangkan jika AUPL lebih tinggi dari DUPL maka unsur struktur pengendalian intern yang diperiksa merupakan unsur sistem yang tidak efektif.

