

**BAB 2**  
**SISTEM PENGENDALIAN INTERN**  
**PENGAJIAN DAN PENGUPAHAN**

**2.1.1. Definisi Pengauditan**

Pengauditan didefinisikan sebagai suatu proses sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi secara obyektif untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Haryono, 2001, hal 11).

Salah satu faktor terpenting dalam suatu audit adalah sistem pengendalian intern pada perusahaan klien karena apabila sistem pengendalian intern pada suatu perusahaan klien dirancang dengan baik dan dilaksanakan secara efektif akan mengamankan asset klien dan menghasilkan data yang dapat dipercaya. Begitupula sebaliknya, apabila pengendalian tidak efektif akan memungkinkan terjadinya penyelewengan dan penyalahgunaan kekayaan perusahaan dan mendatangkan informasi yang tidak dapat dipercaya. Auditor harus memahami sistem pengendalian intern kliennya agar dapat merencanakan audit yang efektif dan efisien.

**2.1.2. Pentingnya Sistem Pengendalian Intern**

Standar pekerjaan lapangan kedua dalam standar auditing menyatakan bahwa pemahaman yang memadai atas sistem pengendalian intern harus diperoleh untuk

merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan (Haryono, 2001, hal 249).

Dari pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian intern mempunyai peran penting bagi manajemen, auditor independen (akuntan publik), dan pihak-pihak luar perusahaan.

Sebuah publikasi dari AICPA pada tahun 1947 berjudul *Internal Control*, menyebutkan faktor-faktor pendorong atas semakin luasnya pengakuan tentang pentingnya pengendalian intern adalah sebagai berikut (Haryono, 2001, hal 249):

1. Lingkup dan besarnya perusahaan sudah menjadi sedemikian kompleks dan meluas sehingga manajemen tidak mungkin lagi memimpin perusahaan secara langsung.
2. Pengecekan dan *review* yang melekat pada suatu sistem pengendalian intern yang baik, akan dapat melindungi perusahaan dari kelemahan manusiawi dan mengurangi kemungkinan terjadinya kekeliruan dan ketidakberesan.
3. Ditinjau dari segi auditing, sistem pengendalian intern yang berlaku pada perusahaan klien akan sangat bermanfaat dalam membatasi lingkup audit.

Pengendalian intern juga memiliki keterbatasan, oleh karena itu berikut ini akan dijelaskan keterbatasan bawaan yang melekat dalam setiap pengendalian intern (Mulyadi, 2002, hal 181):

1) Kesalahan dalam pertimbangan

Manajemen dan personel lainnya seringkali salah dalam mempertimbangkan keputusan bisnis yang diambil atau dalam melaksanakan tugas rutin karena tidak memadainya informasi, keterbatasan waktu, atau tekanan lain.

2) Gangguan

Gangguan dalam pengendalian yang telah ditetapkan dapat terjadi karena personel 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 bersama beberapa individu untuk tujuan kejahatan disebut dengan kolusi (*collusion*). Kolusi dapat mengakibatkan bobolnya pengendalian intern yang dibangun untuk melindungi kekayaan entitas dan tidak terungkapnya ketidakberesan atau tidak terdeteksinya kecurangan oleh pengendalian intern yang dirancang.

4) Pengabaian oleh manajemen

Manajemen dapat mengabaikan kebijakan atau prosedur yang telah ditetapkan untuk tujuan yang tidak sah seperti keuntungan pribadi manajer, penyajian kondisi keuangan yang berlebihan, atau kepatuhan semu.

5) Biaya lawan manfaat

Biaya yang diperlukan untuk mengoperasikan pengendalian intern tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian intern tersebut. Karena

pengukuran secara tepat baik biaya maupun manfaat biasanya tidak mungkin dilakukan, manajemen harus memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi biaya dan manfaat suatu pengendalian intern.

### **2.1.3. Tujuan Sistem Pengendalian Intern**

Tujuan sistem pengendalian intern adalah untuk memberikan keyakinan memadai dalam pencapaian tiga tujuan :

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

Adapun tujuan pokok sistem pengendalian intern yang dirancang manajemen antara lain (Mulyadi, 1992, hal 70):

- a. Menjaga kekayaan dan catatan organisasi

Kekayaan fisik suatu perusahaan dapat dicuri, disalahgunakan, atau hancur karena kecelakaan kecuali jika kekayaan tersebut dilindungi dengan pengendalian yang memadai. Begitu juga untuk kekayaan perusahaan yang tidak memiliki wujud fisik, seperti piutang dagang, akan rawan oleh kecurangan jika dokumen penting dan catatan akuntansi tidak dijaga.

- b. Mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi

Manajemen memerlukan informasi keuangan yang teliti dan andal untuk menjalankan kegiatan usahanya. Banyak informasi akuntansi yang digunakan

oleh manajemen untuk dasar pengambilan keputusan penting. Pengendalian intern dirancang untuk memberikan jaminan proses pengolahan data akuntansi akan menghasilkan informasi keuangan yang teliti dan andal. Karena data akuntansi mencerminkan perubahan kekayaan perusahaan, maka ketelitian dan keandalan data akuntansi merefleksikan pertanggungjawaban penggunaan kekayaan perusahaan.

c. Mendorong efisiensi

Pengendalian intern ditujukan untuk mencegah duplikasi usaha yang tidak perlu atau pemborosan dalam segala kegiatan bisnis perusahaan, dan untuk mencegah penggunaan sumber daya perusahaan yang tidak efisien.

d. Mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen

Untuk mencapai tujuan perusahaan, manajemen menetapkan kebijakan dan prosedur. Sistem pengendalian intern ditujukan untuk memberikan jaminan yang memadai agar kebijakan manajemen dipatuhi oleh karyawan perusahaan.

Menurut tujuannya, pengendalian intern dapat dibagi menjadi dua macam antara lain :

1) Pengendalian Akuntansi (*internal accounting control*)

Pengendalian akuntansi merupakan bagian dari sistem pengendalian intern yang meliputi kebijakan dan prosedur untuk menjaga kekayaan dan catatan organisasi dan mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi. Pengendalian akuntansi yang baik akan menjamin keamanan kekayaan para investor dan

kreditur yang ditanamkan dalam perusahaan dan akan menghasilkan laporan keuangan yang andal (Mulyadi, 1992, hal 69).

2) Pengendalian Administratif (*internal administrative control*)

Pengendalian administratif meliputi kebijakan dan prosedur yang terutama untuk mendorong efisiensi dan dipatuhinya kebijakan manajemen (Mulyadi, 1992, hal 69). Pengendalian ini juga meliputi rencana organisasi serta prosedur-prosedur dan catatan-catatan yang berhubungan dengan proses pembuatan keputusan yang mengarah kepada tindakan manajemen untuk menyetujui atau memberi wewenang (Hartadi, 1990, hal 4).

Dalam penelitian ini, sistem pengendalian intern ditekankan pada pengendalian akuntansi. Untuk mencapai tujuan pengendalian akuntansi, suatu sistem harus mempunyai enam prinsip dasar, yaitu (Hartadi, 1990, hal 11) :

(1) Pemisahan Fungsi

Pemisahan fungsi dilakukan untuk mencapai suatu efisiensi pelaksanaan tugas, selain itu dengan adanya pemisahan fungsi akan terdapat suatu *Cross-check* secara otomatis atas suatu pekerjaan atau pelaksanaan suatu transaksi. Pemisahan fungsi juga dimaksudkan untuk menjamin bahwa seseorang tidak melakukan perangkapan tugas yang tidak boleh dirangkap. Tugas-tugas dipandang tidak bisa dirangkap dari sudut pengendalian apabila terdapat kemungkinan seseorang melakukan kekeliruan atau ketidakberesan dan kemudian dalam posisi yang lain mempunyai kemungkinan untuk menyembunyikannya.

**(2) Prosedur pemberian wewenang**

Prosedur ini bertujuan untuk menjamin bahwa transaksi telah diotorisasi oleh orang yang berwenang. Otorisasi yang diberikan bisa berupa otorisasi umum atau otorisasi khusus. Otorisasi umum berhubungan dengan kondisi umum yang menaungi transaksi yang diotorisasi, sedangkan otorisasi khusus berhubungan dengan pemberian transaksi untuk kasus-kasus tertentu.

**(3) Prosedur dokumentasi**

Dokumen merupakan bukti terjadinya transaksi berikut harga, sifat dan syarat-syarat transaksi. Dokumen yang harus ditandatangani dan dicap dapat dijadikan dasar untuk menetapkan pertanggungjawaban atas pelaksanaan dan pencatatan transaksi. Penomoran dengan nomor urut tercetak pada dokumen sangat berguna untuk menjamin bahwa semua transaksi telah dicatat dan tidak ada transaksi yang dicatat lebih dari sekali.

**(4) Prosedur dan catatan akuntansi**

Prinsip ini menekankan pencatatan transaksi dalam bagian akuntansi. Tujuan pengendalian ini adalah supaya catatan-catatan akuntansi dibuat dengan teliti dan data akuntansi dapat dilaporkan kepada pihak pengguna tepat pada waktunya.

**(5) Pengawasan fisik**

Pengawasan fisik berhubungan dengan pembatasan dua jenis akses terhadap aktiva dan catatan-catatan penting, yaitu (Haryono, 2001, hal 269): (a) akses fisik secara langsung, dan (b) akses tidak langsung melalui pembuatan atau pengolahan

dokumen, seperti order penjualan dan voucher pengeluaran yang memberi persetujuan untuk menggunakan atau menjual aktiva.

(6) Pemeriksaan Intern secara bebas

Prinsip ini menyangkut verifikasi atas pekerjaan yang dilakukan sebelumnya oleh orang lain atau bagian lain, atau kebenaran penilaian dari jumlah yang dicatat.

#### **2.1.4. Unsur Sistem Pengendalian Intern**

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 319; paragraph 07, lima unsur pokok yang terkait dalam pengendalian intern sebagai berikut (IAI, 2001, seksi 319.2) :

- a. Lingkungan pengendalian menetapkan corak suatu organisasi, mempengaruhi kesadaran pengendalian orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen sistem pengendalian intern, menyediakan disiplin dan struktur.
- b. Penaksiran resiko adalah identifikasi entitas dan analisis terhadap resiko yang relevan untuk mencapai tujuannya, membentuk suatu dasar untuk menentukan bagaimana resiko harus dikelola.
- c. Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang membantu menjamin bahwa arahan manajemen dilaksanakan.
- d. Informasi dan komunikasi adalah pengidentifikasian, penangkapan, dan pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan waktu yang memungkinkan orang melaksanakan tanggung jawab mereka.



- e. Pemantauan adalah proses yang menentukan kualitas kinerja sistem pengendalian intern sepanjang waktu.

Berikut ini akan dijelaskan secara rinci unsur-unsur tersebut (Mulyadi, 2002, hal 183) :

1. Lingkungan pengendalian (*Control Environment*) menciptakan suasana pengendalian dalam suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran anggota organisasi tentang pengendalian. Lingkungan pengendalian merupakan landasan untuk semua unsur pengendalian intern, yang membentuk disiplin dan struktur. Berbagai faktor yang membentuk lingkungan pengendalian dalam suatu entitas antara lain :
  - a. Nilai integritas dan etika
  - b. Komitmen terhadap kompetensi
  - c. Dewan komisaris dan komite audit
  - d. Filosofi dan gaya operasi manajemen
  - e. Struktur organisasi
  - f. Pembagian wewenang dan pembebanan tanggung jawab
  - g. Kebijakan dan praktik sumber daya manusiaLingkungan pengendalian mencerminkan sikap dan tindakan para pemilik dan manajer entitas mengenai pentingnya pengendalian intern entitas.
2. Penaksiran resiko untuk tujuan pelaporan keuangan adalah identifikasi, analisis dan pengelolaan resiko entitas yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan, sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia, yang

terkandung dalam asersi tertentu dalam laporan keuangan dan desain dan implementasi aktivitas pengendalian yang ditujukan untuk mengurangi resiko tersebut pada tingkat minimum, dengan mempertimbangkan biaya dan manfaat.

3. Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang dibuat oleh manajemen untuk memberikan keyakinan bahwa tindakan yang diperlukan telah dilaksanakan untuk mengurangi resiko dalam pencapaian tujuan entitas. Aktivitas pengendalian yang relevan dengan audit atas laporan keuangan dapat digolongkan ke dalam berbagai kelompok. Adapun cara penggolongannya adalah sebagai berikut:

- a. Pengendalian pengolahan informasi
  - 1). Pengendalian umum
  - 2). Pengendalian Aplikasi
- b. Pemisahan fungsi yang memadai
- c. Pengendalian fisik atas kekayaan dan catatan
- d. *Review* atas kinerja

4. Informasi dan Komunikasi

Komunikasi mencakup penyampaian informasi kepada semua personel yang terlibat dalam pelaporan keuangan tentang bagaimana aktivitas mereka berkaitan dengan pekerjaan orang lain, baik yang berada di dalam maupun di luar organisasi. Komunikasi ini mencakup sistem pelaporan penyimpangan kepada pihak yang lebih tinggi dalam entitas.

5. Pemantauan adalah proses penilaian kualitas kinerja pengendalian intern yang dilaksanakan oleh personel yang melakukan pekerjaan tersebut, baik pada tahap desain maupun pengoperasian pengendalian, pada waktu yang tepat untuk menentukan apakah pengendalian intern beroperasi sebagaimana yang diharapkan dan untuk menentukan apakah pengendalian intern tersebut telah memerlukan perubahan karena terjadinya perubahan keadaan.

#### **2.1.5. Penggolongan Kembali Unsur Sistem Pengendalian Intern**

Unsur-unsur pengendalian intern sebagaimana yang telah diuraikan di atas perlu dikelompokkan kembali untuk memudahkan pemahaman sistematika penyusunan kuesioner pengendalian intern dan program pengujian kepatuhan. Unsur-unsur tersebut digolongkan sesuai dengan unsur pokok pengendalian intern yang pernah dibuat oleh AICPA antara lain:

1. Sistem organisasi yang memisahkan tanggung jawab fungsional secara tegas.
2. Sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang cukup memberikan perlindungan terhadap kekayaan, hutang, pendapatan dan biaya.
3. Praktik yang sehat yang dijalankan di dalam pelaksanaan tugas dan fungsi tiap-tiap bagian organisasi.
4. Karyawan yang mutunya sesuai dengan tanggung jawabnya.

#### **2.1.5.1. Sistem organisasi yang memisahkan tanggung jawab fungsional secara tegas**

Pembagian tanggung jawab fungsional dalam organisasi ini didasarkan pada prinsip-prinsip berikut ini (Mulyadi, 1992, hal 87):

- a. Harus dipisahkan fungsi-fungsi otorisasi transaksi dan penyimpanan dari fungsi akuntansi
- b. Tidak ada satupun transaksi yang dilaksanakan secara lengkap hanya oleh satu fungsi

#### **2.1.5.2. Sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang memberikan perlindungan yang cukup terhadap kekayaan, utang, pendapatan dan biaya.**

Setiap transaksi hanya terjadi atas dasar otorisasi dari manajer yang memiliki wewenang untuk itu, dengan demikian di dalam organisasi harus disusun sistem wewenang untuk dapat menetapkan manajer mana yang bertanggung jawab atas terjadinya setiap transaksi. Setiap transaksi yang terjadi harus dicatat melalui prosedur pencatatan tertentu, sehingga menjamin ketelitian dan keandalan data akuntansi dan laporan keuangan yang dihasilkan (Mulyadi, 1992, hal 88).

#### **2.1.5.3. Praktik yang sehat yang dijalankan di dalam pelaksanaan tugas dan fungsi tiap-tiap bagian organisasi.**

Cara-cara yang umumnya ditempuh oleh perusahaan dalam menciptakan praktek yang sehat antara lain (Mulyadi, 1992, hal 88-89):

- a. Penggunaan formulir bernomor urut tercetak (*prenumbered form*) yang pemakaiannya harus dipertanggungjawabkan oleh yang berwenang.

- b. Pemeriksaan mendadak (*surprised audit*). Pemeriksaan ini akan mendorong karyawan untuk melaksanakan tugasnya sesuai dengan aturan yang ditetapkan.
- c. Setiap transaksi dari awal sampai akhir harus ada campur tangan dari pihak atau unit organisasi yang lain sehingga terjadi *internal check* terhadap pelaksanaan tugas tiap unit organisasi yang terkait.
- d. Perputaran jabatan (*job rotation*). Perputaran jabatan secara rutin akan dapat menjaga independensi pejabat dalam melaksanakan tugasnya, sehingga tidak terjadi persekongkolan diantara mereka.
- e. Keharusan pengambilan cuti bagi karyawan yang berhak. Pengambilan cuti dimaksudkan apabila terjadi kecurangan dalam departemen yang bersangkutan dapat segera diketahui dan diatasi oleh karyawan sementara yang menggantikan jabatan karyawan yang bersangkutan.
- f. Melakukan pengawasan fisik dan mencocokkan dengan catatan akuntansinya.
- g. Membentuk unit organisasi untuk mengecek efektivitas unsur-unsur struktur pengendalian intern yang lain yang sering disebut staff pemeriksa intern. Fungsi ini harus bertanggungjawab langsung kepada manajemen puncak secara independen.
- h. Pengendalian fisik atas kekayaan dan catatan untuk menghindari kemungkinan pencurian, penyalahgunaan dan kerusakan serta melindungi catatan akuntansi dari kemungkinan kerusakan, hilang, atau akses dari pihak yang tidak berwenang.
- i. Kekayaan perusahaan harus diasuransikan dari kerugian yang mungkin terjadi.

#### **2.1.5.4. Karyawan yang mutunya sesuai dengan tanggung jawabnya**

Karyawan yang bermutu merupakan unsur pengendalian intern yang paling penting. Untuk mendapatkan karyawan yang kompeten dan dapat dipercaya dapat dilakukan dengan cara berikut (Mulyadi, 1992, hal 90):

- a. Seleksi calon karyawan berdasarkan persyaratan yang dituntut oleh pekerjaannya.
- b. Pengembangan pendidikan karyawan selama menjadi karyawan perusahaan, sesuai dengan perkembangan tuntutan pekerjaannya.

#### **2.1.6. Pemahaman atas Sistem Pengendalian Intern**

Dalam suatu proses audit, seorang auditor harus terlebih dahulu memperoleh pemahaman atas sistem pengendalian intern perusahaan yang akan diaudit. Hal ini bertujuan untuk :

1. menentukan kemungkinan dapat atau tidaknya pemeriksaan akuntan dilaksanakan
2. menentukan luas pemeriksaan yang akan dilakukan
3. memberikan rekomendasi sistem pengendalian intern kepada manajemen.

Dalam memperoleh pemahaman atas sistem pengendalian intern, akuntan menggunakan tiga macam prosedur pemeriksaan berikut ini (Mulyadi,1992,hal 83):

- 1) Mewawancarai karyawan perusahaan yang berkaitan dengan unsur sistem pengendalian
- 2) Melakukan inspeksi terhadap dokumen dan catatan

### 3) Melakukan pengamatan atas kegiatan perusahaan

Dalam perencanaan audit, pengetahuan tersebut harus digunakan untuk (IAI, hal 319.6):

- a. Mengidentifikasi jenis salah saji potensial
- b. Mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi risiko salah saji material
- c. Merancang pengujian substantive guna memberikan jaminan yang layak untuk mendeteksi salah saji yang berhubungan dengan asersi-aserisi tertentu.

Prosedur yang dilakukan oleh auditor untuk memperoleh pemahaman atas sistem pengendalian intern adalah melalui (IAI, hal 319.12):

- a) Pengalaman sebelumnya dengan entitas
- b) Permintaan keterangan dari manajemen, supervisor, dan personel staf
- c) Inspeksi terhadap dokumen dan catatan
- d) Pengamatan atas aktivitas dan operasi entitas

## 2.2. Sistem Pengendalian Intern Penggajian dan Pengupahan

Sistem penggajian dan pengupahan dalam perusahaan manufaktur melibatkan departemen personalia dan umum, departemen keuangan dan departemen akuntansi. Departemen personalia dan umum bertanggungjawab dalam pengangkatan karyawan, penetapan jabatan, penetapan tarif gaji dan upah, promosi dan penurunan pangkat, mutasi karyawan, penghentian karyawan dan menetapkan tunjangan kesejahteraan karyawan serta melakukan penghitungan gaji dan upah karyawan. Departemen keuangan bertanggungjawab untuk melakukan pembayaran gaji kepada karyawan sesuai dengan jumlah penghitungan yang telah dilakukan oleh departemen personalia

dan umum. Sedangkan Departemen Akuntansi bertanggungjawab melakukan pencatatan atas setiap transaksi yang berkaitan dengan pembayaran gaji dan upah.

Tujuan audit terhadap sistem penggajian dan pengupahan dapat dilihat pada

**Tabel 2.1.** dibawah ini (Mulyadi,2002,hal 287):

Kelompok Asersi	Tujuan Audit terhadap Golongan Transaksi	Tujuan Audit terhadap Saldo Akun
Keberadaan atau keterjadian	Biaya gaji dan upah, biaya pajak atas gaji dan upah karyawan yang tercatat berkaitan dengan kompensasi jasa yang diserahkan oleh karyawan selama periode yang diaudit	Saldo utang gaji dan upah dan utang pajak penghasilan karyawan mencerminkan jumlah yang terutang oleh perusahaan pada tanggal neraca
Kelengkapan	Semua biaya gaji dan upah dan biaya pajak atas gaji dan upah mencakup semua biaya yang terjadi untuk jasa personel selama periode yang diaudit	Saldo utang gaji dan upah dan utang pajak penghasilan karyawan mencakup semua kewajiban kepada personel dan pemerintah pada tanggal neraca
Hak dan Kewajiban		Utang gaji dan upah dan utang pajak penghasilan karyawan merupakan kewajiban perusahaan pada tanggal neraca
Penilaian dan alokasi	Semua transaksi yang berkaitan dengan jasa personel telah dicatat dalam jurnal, diringkas, dan diposting ke dalam akun dengan benar	Biaya gaji dan upah dan biaya pajak penghasilan karyawan telah dihitung dan dicatat dengan benar  Utang gaji dan upah dan utang pajak penghasilan karyawan telah dihitung dan dicatat dengan benar  Distribusi biaya overhead pabrik telah dihitung dan dicatat dengan benar
Penyajian dan pengungkapan	Rincian transaksi yang berkaitan dengan jasa personel mendukung penyajian akun yang berkaitan dalam laporan keuangan, baik klasifikasinya maupun pengungkapannya	Biaya gaji dan upah dan biaya pajak penghasilan karyawan telah diidentifikasi dan diklasifikasi dengan semestinya dalam neraca  Utang gaji dan upah dan utang pajak penghasilan karyawan telah diidentifikasi dan diklasifikasi dengan semestinya dalam neraca.



### 2.2.1. Unit Organisasi yang terkait

Unit organisasi yang terkait dalam sistem penggajian dan pengupahan adalah sebagai berikut (Mulyadi, 1992, hal 333):

Fungsi	Nama Unit Organisasi Pemegang Fungsi
1. Fungsi penerima pegawai	Bagian Kepegawaian
2. Fungsi pencatat waktu	Bagian Pencatat Waktu
3. Fungsi pembuat daftar gaji dan upah	Bagian Gaji dan Upah
4. Fungsi pembuat bukti kas keluar	Bagian Utang
5. Fungsi pembayar gaji dan upah	Bagian Kassa
6. Fungsi akuntansi biaya	Bagian Kartu Persediaan dan Kartu Biaya
7. Fungsi akuntansi keuangan	Bagian Jurnal, Buku Besar, dan Laporan

Fungsi setiap unit organisasi yang terkait dalam sistem penggajian dan pengupahan akan diuraikan dibawah ini:

#### 1. Bagian Kepegawaian

Bagian ini bertugas mencari karyawan baru, menyeleksi calon karyawan, memutuskan penempatan karyawan baru, membuat surat keputusan tarif gaji dan upah karyawan, kenaikan pangkat dan golongan gaji, mutasi karyawan dan pemberhentian karyawan.

#### 2. Bagian Pencatat waktu

Bagian ini memegang fungsi pencatat waktu yang bertanggungjawab menyelenggarakan catatan waktu hadir bagi semua karyawan perusahaan.

### 3. Bagian Gaji dan Upah

Bagian ini bertanggung jawab menghitung penghasilan tiap karyawan selama jangka waktu pembayaran gaji dan upah. Hasil perhitungan dituangkan dalam daftar gaji dan upah untuk kemudian diserahkan kepada fungsi pembuat bukti kas keluar guna pembuatan bukti kas keluar yang dipakai sebagai dasar untuk pembayaran gaji dan upah kepada karyawan.

### 4. Bagian Utang

Bagian ini memegang fungsi pembuat bukti kas keluar yang dalam sistem penggajian dan pengupahan bertanggung jawab membuat perintah pengeluaran kas untuk pembayaran gaji dan upah seperti yang tercantum dalam daftar gaji dan upah. Bagian ini juga membuat bukti kas keluar yang memberi otorisasi kepada fungsi pengeluaran kas untuk membayarkan gaji dan upah kepada karyawan seperti yang tercantum dalam daftar gaji dan upah tersebut.

### 5. Bagian Kassa

Bagian yang memegang fungsi pengeluaran kas ini dalam sistem penggajian dan pengupahan bertanggung jawab mengisi cek guna pembayaran gaji dan upah dan mencairkan cek tersebut ke bank. Kemudian uang tunai hasil pencairan cek tersebut dimasukkan ke dalam amplop gaji dan upah tiap karyawan untuk dibagikan kepada karyawan yang berhak.

#### 6. Bagian Kartu Persediaan dan Kartu Biaya

Bagian ini bertanggung jawab mencatat distribusi biaya ke dalam kartu harga pokok produk dan kartu biaya berdasarkan rekap daftar gaji dan upah dan kartu jam kerja (untuk tenaga kerja langsung pabrik).

#### 7. Bagian Jurnal, Buku Besar, Laporan

Bagian yang memegang fungsi akuntansi keuangan ini, dalam sistem penggajian dan pengupahan berfungsi mencatat gaji dan upah dalam jurnal umum.

### 2.2.2. Dokumen dalam Sistem Penggajian dan Pengupahan

Dokumen sumber dan dokumen pendukung yang digunakan dalam sistem penggajian dan pengupahan dapat dilihat dalam **Tabel 2.2.**

Transaksi	Dokumen Sumber	Dokumen Pendukung
1. Pencatatan biaya gaji dan upah	Bukti kas keluar	Rekap daftar gaji dan upah
2. Pencatatan pembayaran gaji dan upah	Bukti kas keluar	Daftar gaji dan upah

**Tabel 2.2. Dokumen Sumber dan Dokumen Pendukung Sistem Penggajian dan Pengupahan (sumber : Mulyadi, 1992, hal 334)**

Dokumen lengkap yang digunakan dalam sistem penggajian dan pengupahan antara lain (Mulyadi, 1992):

1. Dokumen pendukung perubahan gaji dan upah

Dokumen-dokumen ini umumnya dikeluarkan oleh fungsi kepegawaian berupa surat-surat keputusan yang bersangkutan dengan karyawan, seperti surat keputusan pengangkatan karyawan baru, kenaikan pangkat, perubahan tarif upah, penurunan pangkat, pemberhentian sementara dari pekerjaan, pemindahan dan sebagainya.

2. Kartu jam hadir

Dokumen ini digunakan untuk mencatat jam hadir tiap karyawan perusahaan. Catatan jam hadir karyawan ini dapat berupa daftar hadir biasa, dapat pula berbentuk kartu hadir yang dicap dengan mesin pencatat waktu.

3. Kartu jam kerja

Dokumen ini digunakan untuk mencatat waktu yang dikonsumsi oleh tenaga kerja langsung pabrik guna mengerjakan pekerjaan. Dokumen ini diisi oleh mandor pabrik dan diserahkan ke fungsi pembuat daftar gaji dan upah untuk kemudian dibandingkan dengan kartu jam hadir, sebelum digunakan untuk distribusi upah langsung kepada tiap jenis produk atau pesanan.

4. Daftar gaji dan daftar upah

Dokumen ini berisi jumlah gaji dan upah bruto tiap karyawan, dikurangi potongan-potongan berupa PPh pasal 21, utang karyawan, iuran untuk organisasi karyawan dan potongan lainnya.

#### 5. Rekap daftar gaji dan rekap daftar upah

Dokumen ini merupakan ringkasan gaji dan upah per departemen, yang dibuat berdasarkan daftar gaji dan upah. Dalam perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan, rekap daftar upah dibuat untuk membebaskan upah langsung dalam hubungannya dengan produk kepada pesanan yang bersangkutan. Distribusi biaya tenaga kerja ini dilakukan oleh fungsi akuntansi biaya dengan dasar rekap daftar gaji dan upah.

#### 6. Surat pernyataan gaji dan upah

Dokumen ini dibuat oleh fungsi pembuat daftar gaji dan upah bersamaan dengan pembuatan daftar gaji dan upah atau dalam kegiatan yang terpisah dari pembuatan daftar gaji dan upah. Dokumen ini dibuat sebagai catatan bagi tiap karyawan mengenai rincian gaji dan upah yang diterima tiap karyawan beserta berbagai potongan yang menjadi beban tiap karyawan.

#### 7. Amplop gaji dan upah

Amplop gaji dan upah digunakan untuk meletakkan uang gaji dan upah karyawan yang akan diserahkan kepada tiap-tiap karyawan. Halaman depan amplop gaji dan upah tiap karyawan berisi informasi mengenai nama karyawan, nomor identifikasi karyawan dan jumlah gaji bersih yang diterima karyawan dalam bulan tertentu.

#### 8. Bukti kas keluar

Dokumen ini merupakan perintah pengeluaran kas yang dibuat oleh fungsi pembuat bukti kas keluar kepada fungsi pengeluaran kas, berdasarkan informasi dalam daftar gaji dan upah yang diterima dari fungsi pembuat daftar gaji dan upah

### 2.2.3. Catatan Akuntansi dalam Sistem Penggajian dan Pengupahan

Catatan akuntansi yang digunakan dalam sistem penggajian dan pengupahan antara lain:

1. Jurnal umum

Dalam sistem penggajian dan pengupahan jurnal digunakan untuk mencatat distribusi biaya tenaga kerja ke dalam tiap pesanan dan departemen dalam perusahaan yang memakai jasa tenaga kerja. Dokumen sumber untuk pencatatan ke dalam jurnal ini adalah bukti kas keluar.

2. Kartu harga pokok

Dalam sistem penggajian dan pengupahan, catatan ini merupakan buku pembantu yang digunakan untuk mencatat upah tenaga kerja langsung yang dikeluarkan untuk pesanan tertentu. Dokumen sumber untuk pencatatan ke dalam buku pembantu ini adalah rekap daftar upah.

3. Kartu biaya

Dalam sistem penggajian dan pengupahan, catatan ini merupakan buku pembantu yang digunakan untuk mencatat biaya tenaga kerja (selain biaya tenaga kerja langsung) tiap departemen dalam perusahaan. Sumber informasi untuk pencatatan dalam kartu biaya ini adalah jurnal umum atau rekap daftar gaji dan upah.

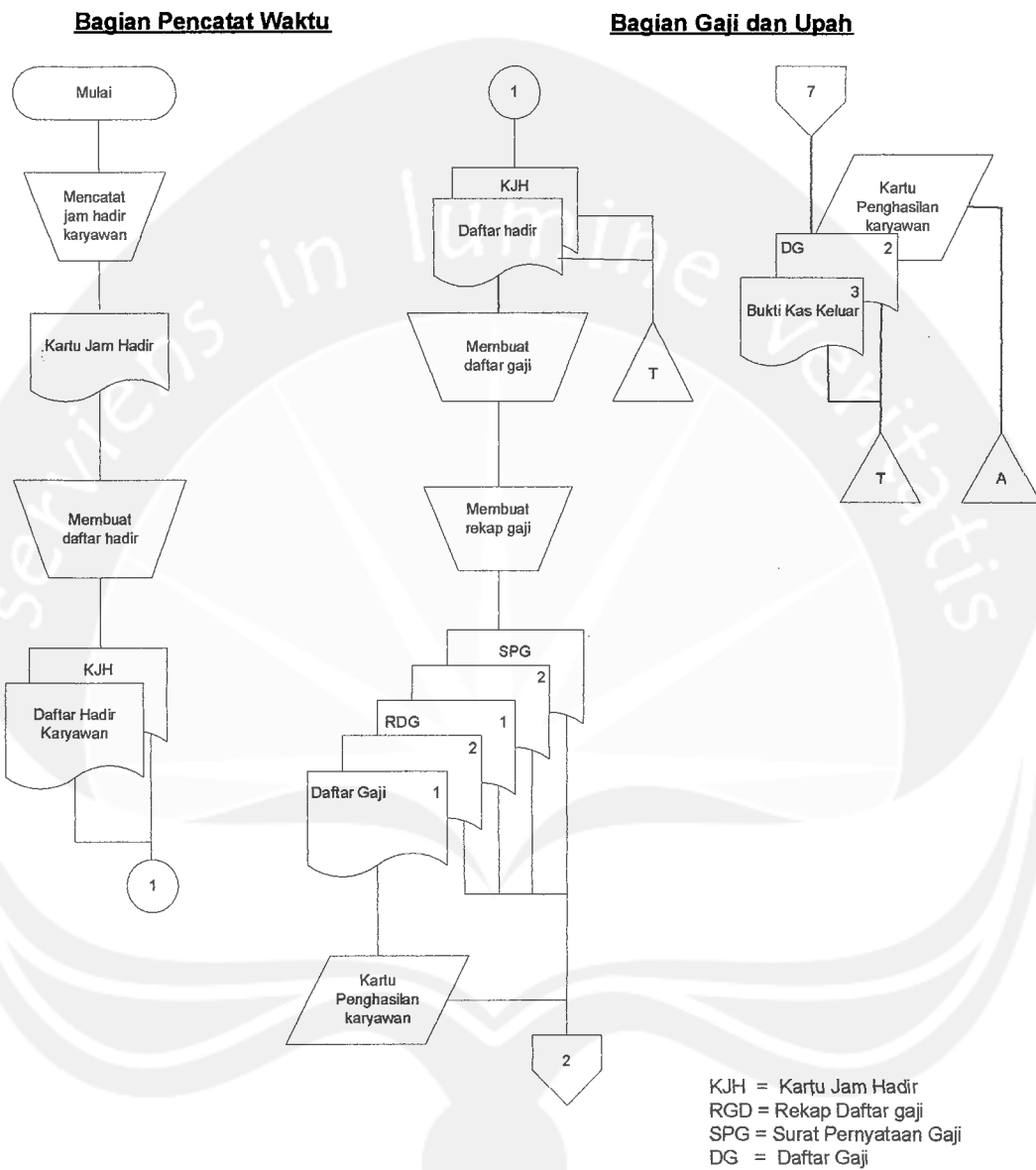
4. Kartu penghasilan karyawan

Catatan ini berisi tentang penghasilan dan berbagai potongan yang diterima oleh tiap karyawan. Informasi dalam kartu ini dipakai sebagai dasar penghitungan PPh

Pasal 21 yang menjadi beban tiap karyawan. Kartu ini juga digunakan sebagai tanda terima gaji dan upah karyawan dengan ditandatanganinya kartu tersebut oleh karyawan yang bersangkutan. Dokumen sumber untuk pencatatan ke dalam kartu penghasilan karyawan adalah daftar gaji dan upah.

#### **2.2.4. Bagan Alir Sistem Penggajian dan Pengupahan**

Bagan alir (*Flowchart*) merupakan suatu model yang menggambarkan sistem tertentu dari suatu perusahaan. Bagan alir sistem penggajian dan pengupahan dapat dilihat pada **Gambar 2.1. dan 2.2.**



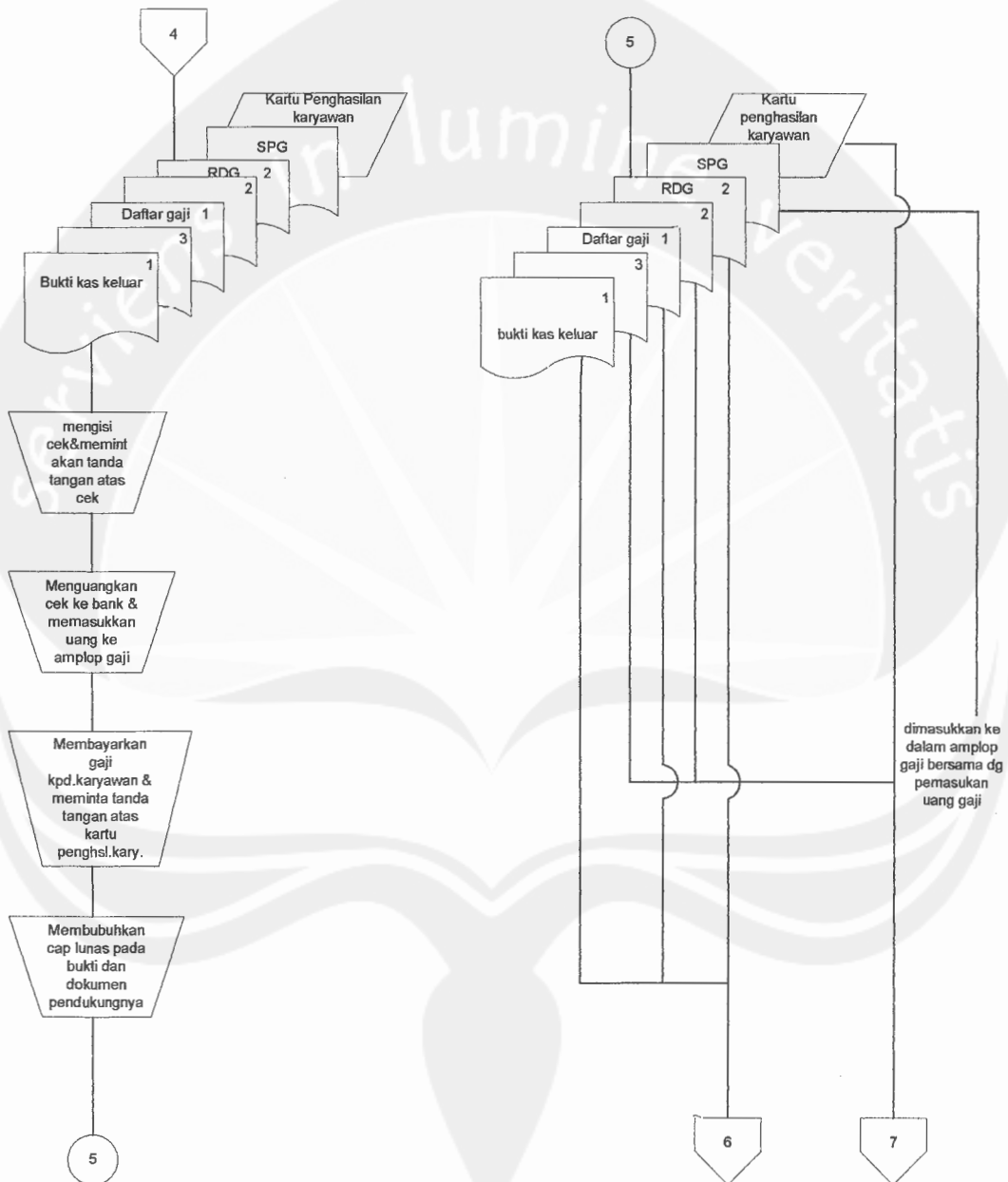
**Gambar 2.1. Sistem Penggajian**

(sumber : Mulyadi, 1992)

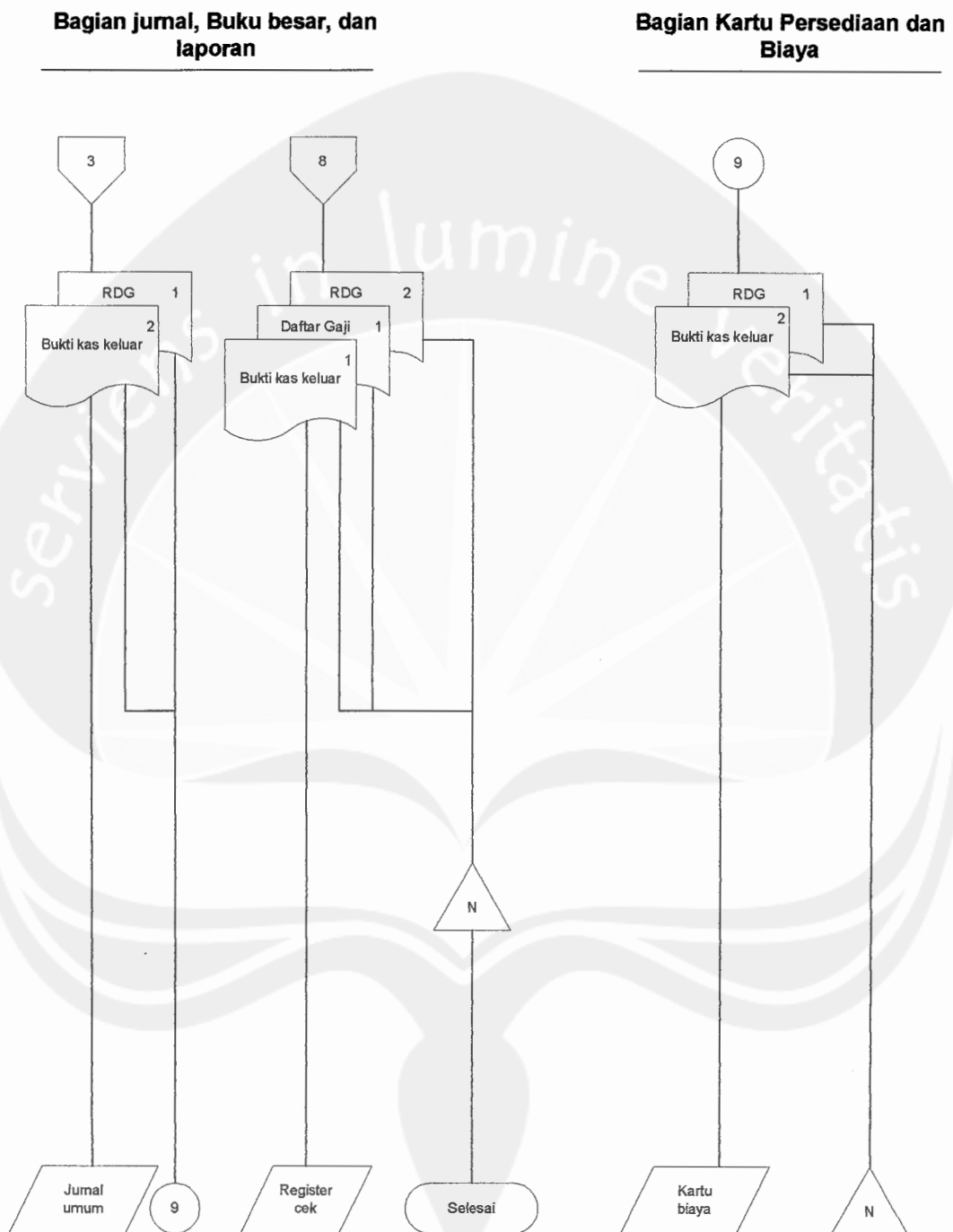




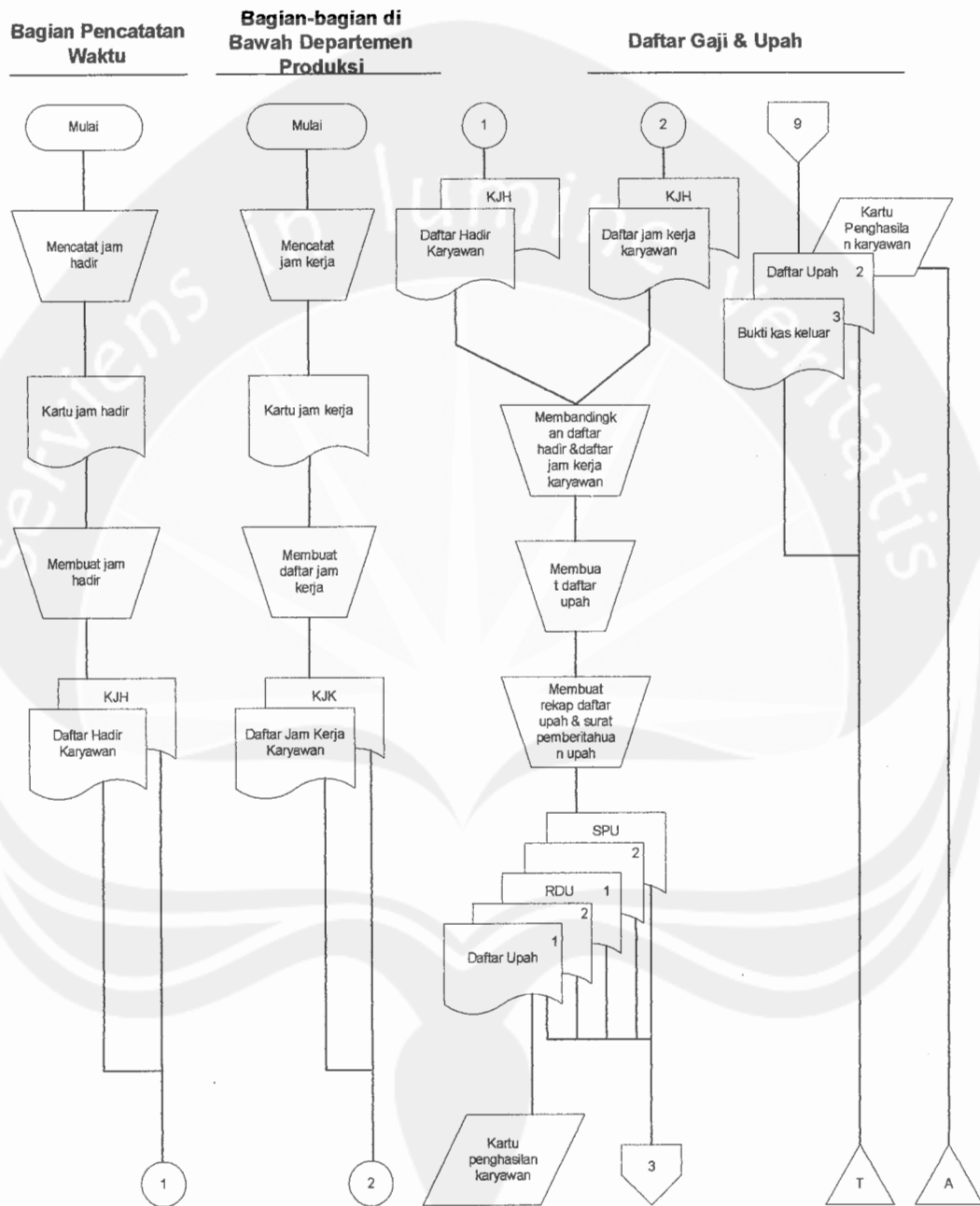
**Bagian Kasa**



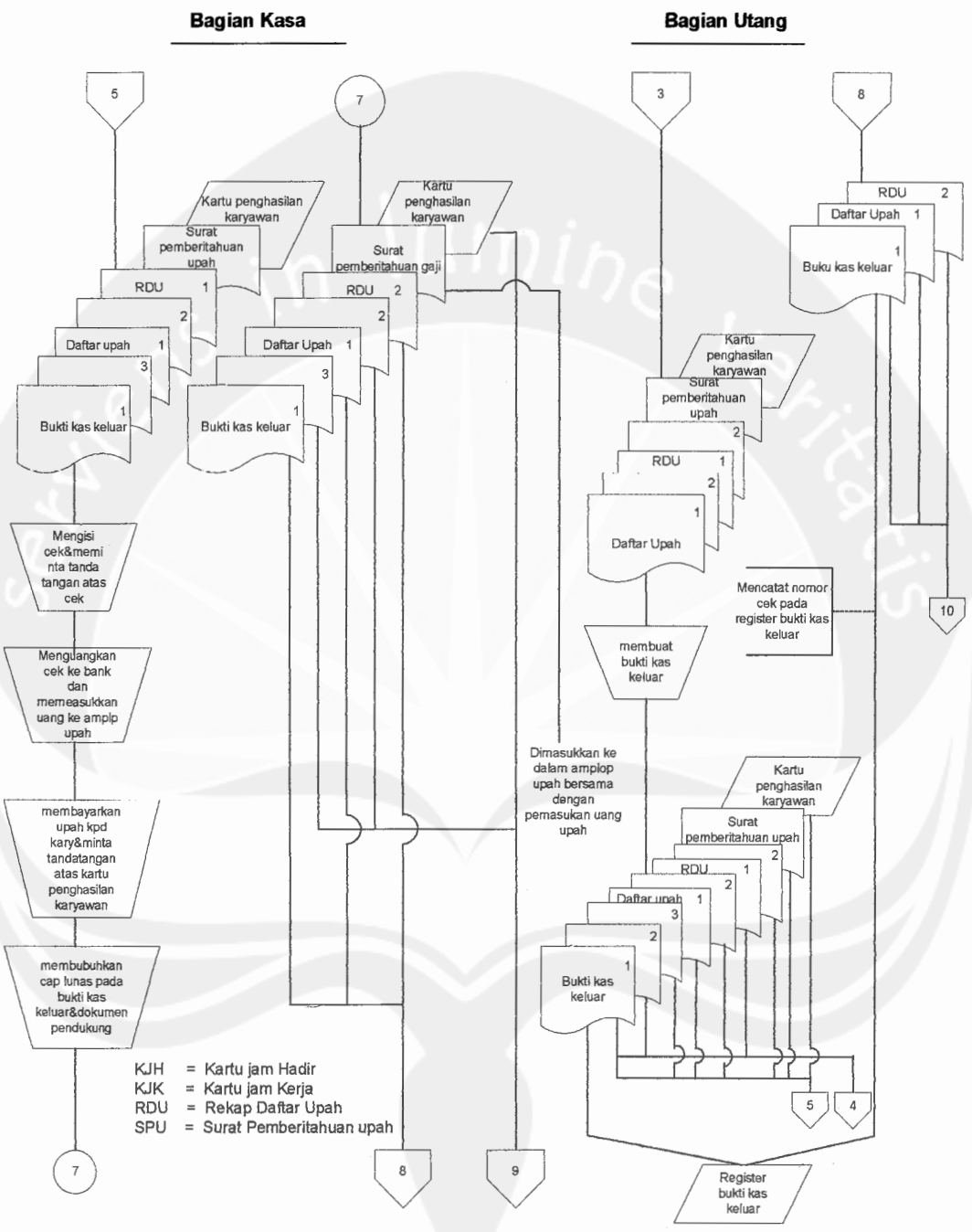
**Gambar 2.1. Sistem Penggajian (Lanjutan)**



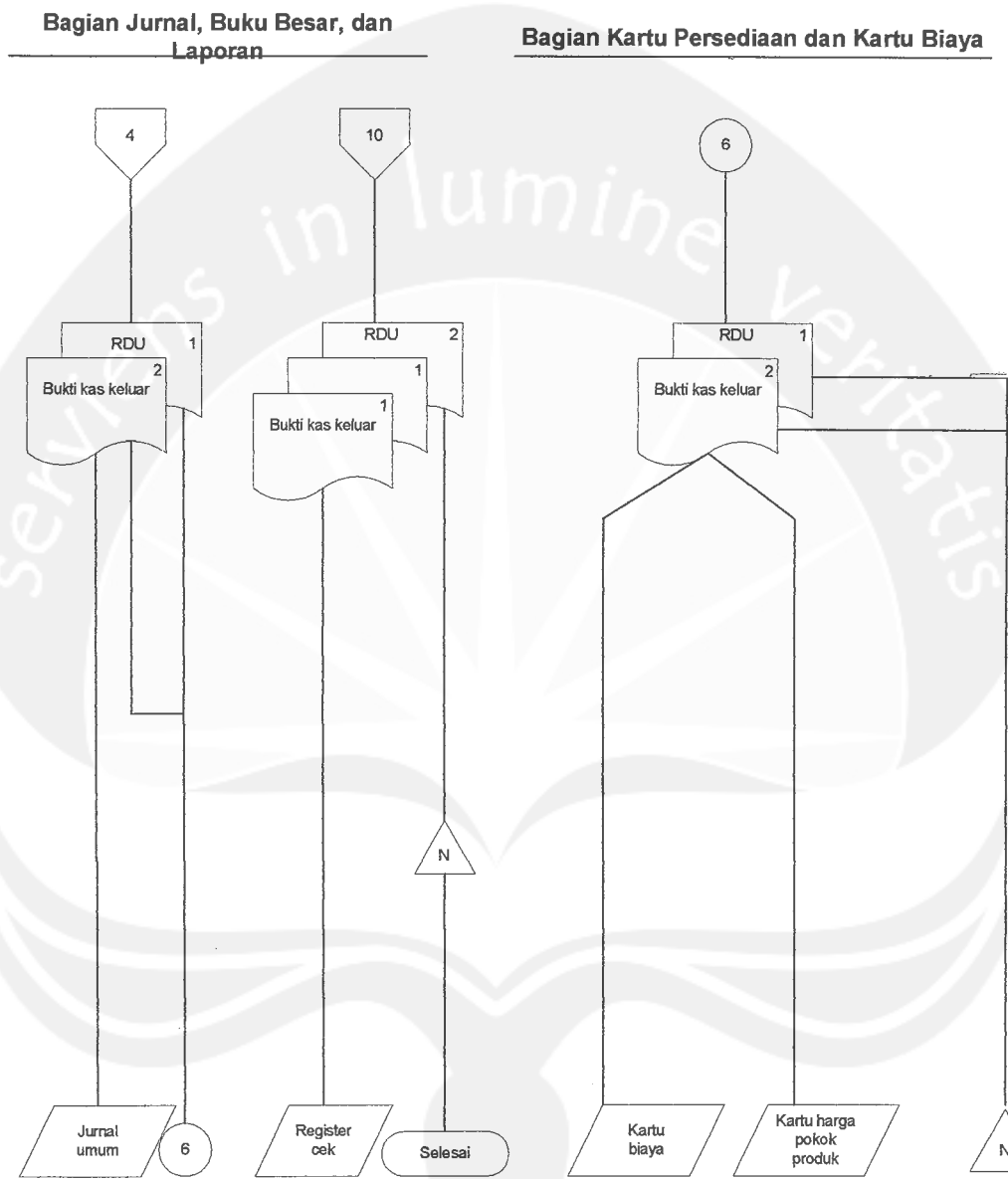
**Gambar 2.1. Sistem Penggajian (Lanjutan)**



**Gambar 2.2. Sistem Pengupahan**  
 (sumber : Mulyadi, 1992, Hal 342)



Gambar 2.2. Sistem Pengupahan (Lanjutan)



**Gambar 2.2. Sistem Pengupahan (Lanjutan)**

### **2.2.5. Unsur Pengendalian Intern dalam Sistem Penggajian dan Pengupahan**

Sistem pengendalian intern penggajian dan pengupahan merupakan salah satu usaha yang dilakukan oleh perusahaan untuk mencegah kemungkinan terjadinya transaksi fiktif seperti pembayaran gaji terhadap karyawan yang sudah pensiun, selain itu, pengendalian juga dilakukan untuk menjaga gaji atau upah yang belum diambil oleh karyawan yang berhak dari pencurian.

Unsur-unsur sistem pengendalian intern penggajian dan pengupahan adalah sebagai berikut:

1. Sistem organisasi yang memisahkan tanggungjawab fungsional secara tegas
  - a. Fungsi pembuatan daftar gaji dan upah harus terpisah dari fungsi pembayaran gaji dan upah.

Fungsi pembuatan daftar gaji dan upah, dalam sistem penggajian dan pengupahan seperti yang tercantum dalam bagan alir pada gambar 2.3. di atas merupakan tugas dari bagian gaji dan upah yang bertugas menghitung jumlah gaji dan upah yang menjadi hak dari karyawan berdasarkan tarif maupun jam kerja dari karyawan tersebut. Sedangkan fungsi pembayaran gaji dan upah dipegang oleh bagian kasa yang bertugas menghitung kembali gaji dan upah yang harus dibayar kepada karyawan dan kemudian melakukan pembayaran kepada karyawan yang berhak. Dengan dipisahkannya kedua fungsi ini, maka hasil penghitungan gaji dan upah yang dilakukan oleh fungsi pembuatan daftar gaji dan upah dicek ketelitian dan keandalannya oleh fungsi pembayaran gaji dan upah, sebelum melakukan pembayarannya.

- b. Fungsi pencatatan waktu hadir harus terpisah dari fungsi operasi.

Waktu hadir merupakan salah satu dasar penghitungan gaji dan upah karyawan, oleh karena itu, untuk menjaga ketelitian dan keandalan data waktu hadir karyawan, pencatatan waktu tidak boleh dilaksanakan oleh fungsi operasi sehingga tidak ada waktu kerja karyawan yang direkayasa.

2. Sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang cukup memberikan perlindungan terhadap kekayaan, hutang, pendapatan dan biaya

- a. Setiap orang yang namanya tercantum dalam daftar gaji dan upah harus memiliki surat keputusan pengangkatan sebagai karyawan perusahaan yang ditandatangani oleh Direktur Utama.

Pembayaran gaji dan upah didasarkan atas dokumen daftar gaji dan upah sehingga harus dilakukan pengawasan terhadap nama-nama karyawan yang dimasukkan ke dalam daftar gaji dan upah. Setiap karyawan harus memiliki surat keputusan pengangkatan sebagai karyawan perusahaan yang sudah ditandatangani oleh pihak yang berwenang untuk menghindari pembayaran gaji kepada karyawan fiktif yang tidak berhak atas gaji dan upah tersebut.

- b. Setiap perubahan gaji dan upah karyawan karena perubahan pangkat, perubahan tarif gaji dan upah, tambahan keluarga harus didasarkan pada Surat Keputusan Direktur Keuangan.

Setiap perubahan gaji dan upah karyawan yang terjadi harus diketahui dan diotorisasi oleh pihak yang berwenang untuk menjamin keandalan atas jumlah gaji yang diterima oleh setiap karyawan.



- c. Setiap potongan atas gaji dan upah karyawan selain dari Pajak Penghasilan karyawan harus didasarkan surat potongan gaji dan upah yang diotorisasi oleh fungsi kepegawaian.

Setiap potongan gaji dan upah seperti halnya perubahan dan tambahan gaji dan upah karyawan juga harus mendapat otoritas dari yang berwenang sehingga tidak semua fungsi yang dapat menentukan potongan gaji dan upah karyawan, hanya fungsi yang ditetapkan yang berhak melakukan pemotongan atas gaji dan upah yang menjadi hak karyawan.

- d. Kartu jam hadir harus diotorisasi oleh fungsi pencatat waktu.

Jam hadir merupakan salah satu dasar penentuan penghasilan karyawan sehingga kartu jam hadir harus diotorisasi oleh fungsi pencatat waktu sehingga sah sebagai dasar penghitungan gaji dan upah serta untuk keperluan lainnya.

- e. Perintah lembur harus diotorisasi oleh kepala departemen karyawan yang bersangkutan.

Karyawan yang lembur harus memiliki perintah lembur yang diotorisasi oleh kepala departemen karyawan sehingga lembur hanya dilakukan apabila pekerjaan tersebut benar-benar tidak dapat diselesaikan pada jam reguler sehingga dapat meminimalkan upah lembur.

- f. Daftar gaji dan upah harus diotorisasi oleh fungsi personalia.

Daftar gaji dan upah yang diotorisasi oleh bagian personalia dapat menunjukkan bahwa (Mulyadi, 1993) : (1) karyawan yang tercantum dalam daftar gaji dan upah adalah karyawan yang diangkat menurut surat keputusan

pejabat yang berwenang, (2) Tarif gaji dan upah yang dipakai sebagai dasar penghitungan gaji dan upah adalah tariff yang berlaku sesuai dengan surat keputusan pejabat yang berwenang, (3) data yang dipakai sebagai dasar penghitungan gaji dan upah karyawan telah diotorisasi oleh yang berwenang, (4) perkalian dan penjumlahan yang tercantum dalam daftar gaji dan upah telah dicek ketelitiannya.

- g. Bukti kas keluar untuk pembayaran gaji dan upah harus diotorisasi oleh fungsi akuntansi.

Dokumen ini harus diotorisasi oleh fungsi akuntansi karena fungsi ini bertugas mengisi bukti kas keluar dan melakukan verifikasi terhadap informasi yang tercantum dalam daftar gaji dan upah.

- h. Perubahan dalam catatan penghasilan karyawan direkonsiliasi dengan daftar gaji dan upah karyawan.

Kartu penghasilan karyawan merupakan dokumen yang berisi tentang informasi penghasilan karyawan selama setahun yang digunakan untuk menentukan pajak penghasilan yang menjadi kewajiban karyawan. Informasi penghasilan ini diperoleh dari daftar gaji dan upah karyawan sehingga dilakukan rekonsiliasi antara data kartu penghasilan karyawan dengan daftar gaji dan upah untuk mengecek ketelitian dan keandalan data yang dibuat.

- i. Tarif upah yang dicantumkan dalam kartu jam kerja diverifikasi ketelitiannya oleh fungsi akuntansi biaya.

Fungsi akuntansi biaya bertanggung jawab atas distribusi upah langsung ke dalam kartu harga pokok produk pesanan yang menggunakan tenaga kerja langsung yang bersangkutan. Distribusi upah langsung tersebut dilakukan berdasarkan data yang dikumpulkan dalam kartu jam kerja. Sebelum upah yang tercantum dalam kartu jam kerja dipakai sebagai dasar pencatatan upah langsung ke dalam kartu harga pokok produk yang bersangkutan, data tarif upah yang dipakai sebagai pengali dalam penghitungan upah harus diverifikasi oleh fungsi akuntansi biaya (Mulyadi,1993).

3. Praktik yang sehat yang dijalankan di dalam pelaksanaan tugas dan fungsi tiap-tiap bagian organisasi

- a. Kartu jam hadir harus dibandingkan dengan kartu jam kerja sebelum kartu yang terakhir ini dipakai sebagai dasar distribusi biaya tenaga kerja langsung.

Pembandingan ini dilakukan untuk mengetahui kebenaran data yang terdapat dalam kartu jam kerja maupun kartu jam hadir sehingga karyawan dapat lebih disiplin dalam bekerja dan tidak ada manipulasi terhadap data tersebut.

- b. Pemasukan kartu jam hadir ke dalam mesin pencatat waktu harus diawasi oleh fungsi pencatat waktu.

Pengawasan ini harus dilakukan untuk mencegah kecurangan yang dilakukan karyawan. Apabila tidak dilakukan pengawasan akan memungkinkan terjadi

pemasukan kartu jam hadir ke dalam mesin pencatat waktu tidak dilakukan oleh karyawan yang bersangkutan.

- c. Pembuatan daftar gaji dan upah harus diverifikasi kebenaran dan ketelitian perhitungannya oleh fungsi akuntansi keuangan sebelum dilakukan pembayaran.

Fungsi akuntansi bertugas untuk mengisi bukti kas keluar berdasarkan daftar gaji dan upah sehingga sebelum melakukan pengisian dan pembayaran, fungsi ini harus mengecek kebenaran dari jumlah yang harus dibayar kepada karyawan sehingga tidak terjadi kesalahan perhitungan yang menyebabkan kelebihan atau kekurangan pembayaran.

- d. Penghitungan Pajak Penghasilan karyawan direkonsiliasi dengan catatan penghasilan karyawan.

Pajak Penghasilan ditentukan berdasarkan tarif atas jumlah yang tercantum dalam kartu penghasilan karyawan yang berisi catatan penghasilan karyawan selama setahun sehingga untuk kebenaran penghitungannya harus direkonsiliasi dengan catatan penghasilan karyawan.

- e. Catatan penghasilan karyawan disimpan oleh fungsi pembuat daftar gaji dan upah.

Catatan penghasilan karyawan harus diotorisasi oleh fungsi keuangan yang kemudian dikembalikan kepada fungsi pembuat daftar gaji dan upah untuk diarsip.

## **2.3. Audit Sampling**

### **2.3.1. Pengertian *Audit Sampling***

SA 350.01 mendefinisikan *audit sampling* sebagai penerapan prosedur audit terhadap unsur-unsur suatu saldo rekening atau kelompok transaksi yang kurang dari seratus persen dengan tujuan untuk menilai beberapa karakteristik saldo rekening atau kelompok transaksi tersebut (Haryono, 2001). Audit sampling digunakan untuk mengatasi keterbatasan biaya dan waktu. Dengan menggunakan pertimbangan profesionalnya, akuntan publik harus menentukan jumlah bukti yang cukup memadai untuk membenarkan pernyataan pendapatnya yang diperoleh dengan batasan waktu dan biaya (IAI, 2001).

Dalam melakukan pengujian terhadap karakteristik sebagian bukti tersebut, auditor dapat menempuh empat cara sebagai berikut:

1. Mengambil sampel 100%

Dalam pemeriksaan ini, auditor memilih anggota sampel berdasarkan unsur penting/kunci. Unsur kunci merupakan sebuah patokan yang dibuat auditor. Apabila bukti yang diperiksa melebihi patokan yang dibuat, maka bukti tersebut dianggap penting untuk diperiksa dan sebaliknya apabila terletak pada patokan atau kurang, auditor tidak dapat mengambil kesimpulan mengenai mutunya.

2. Melaksanakan *judgment sampling*

Dalam *judgment sample*, auditor memilih anggota sampel dan menganalisis hasil pemeriksaan sampel berdasarkan pertimbangannya. Hasil evaluasi yang dilakukan melalui pengambilan sampel terhadap anggota sampel tidak dapat secara

matematis diproyeksikan bagi populasi yang tidak diperiksa karena sampel yang diambil tidak mewakili anggota populasi.

3. Melakukan *representative sampling*

*Representative sample* dilakukan dengan memilih anggota sampel secara acak dari seluruh anggota populasi. Setiap anggota populasi mempunyai kesempatan yang sama untuk dipilih menjadi anggota sampel. Cara ini tidak sama dengan *statistical sample* karena evaluasi hasil pemeriksaan terhadap sample tidak dilakukan secara matematis.

4. Melakukan *statistical sampling*

*Statistical sample* dilakukan dengan memilih anggota sampel secara acak dari seluruh anggota populasi dan menganalisis hasil pemeriksaan terhadap anggota sampel secara matematis. Dengan cara ini, setiap auditor yang menggunakan parameter yang sama akan menghasilkan konklusi yang tidak berbeda secara statistik yang akan menjamin objektivitas hasil evaluasi terhadap objek yang diperiksa.

### 2.3.2. *Statistical Sampling*

Dalam *statistical sampling*, auditor mengeluarkan biaya yang lebih besar dibandingkan dengan *nonstatistical sampling*. *Statistical sampling* mungkin memerlukan biaya yang cukup besar untuk melatih auditor dalam penggunaan statistik dan merancang serta menerapkan rencana sampling. *Nonstatistical sampling* biasanya lebih murah tetapi keuntungan yang diperoleh lebih kecil karena tanpa disadari auditor dapat menggunakan sampel terlalu besar di satu bagian dan terlalu kecil dibagian lain

sehingga kecukupan bukti audit yang diperoleh melalui sampel bisa terlalu banyak atau terlalu sedikit daripada yang sesungguhnya diperlukan untuk memperoleh dasar yang layak untuk menyatakan pendapatnya.

*Statistical sampling* akan bermanfaat bagi auditor dalam: (1) merancang sampel yang efisien, (2) mengukur kecukupan bukti yang diperoleh, (3) menilai hasil sampel. *Statistical sampling* dibagi menjadi dua (Mulyadi, 1994):

1. *Attribute Sampling*, disebut juga *proportional sampling* yang digunakan untuk menguji efektivitas sistem pengawasan intern (dalam pengujian kepatuhan)
2. *Variable Sampling*, digunakan untuk menguji nilai rupiah yang tercantum dalam rekening (dalam pengujian substantif)

*Statistical sampling* membutuhkan dua syarat yaitu (Dan M.Guy,1999):

- 1) Sampel dipilih secara acak
- 2) Hasilnya dievaluasi secara matematis

Langkah-langkah yang harus dilakukan dalam melaksanakan *statistical sampling* adalah sebagai berikut (Boynton et.all, 1989):

- (1) Menentukan tujuan pemeriksaan
- (2) Menentukan unit populasi dan unit sampel
- (3) Menentukan attribute yang akan diuji
- (4) Menentukan besarnya sampel
- (5) Menentukan metode pemilihan sampel
- (6) Melaksanakan rencana sampling
- (7) Evaluasi hasil sampel

### 2.3.3. Attribute Sampling

*Attribute sampling* adalah model pengambilan sampel yang digunakan untuk memperkirakan prosentase tingkat kemunculan terhadap suatu mutu tertentu (*attribute*) dalam suatu populasi (Dan M.Guy, 1999). Di bawah ini akan dijelaskan lebih lanjut hal-hal yang berhubungan dengan *attribute sampling* (Elika, 2005):

1. *Reliability level* (R%)

*Reliability level* merupakan tingkat kepercayaan atau keyakinan akuntan terhadap sistem pengendalian intern perusahaan yang diterapkan akuntan sebelum dilakukan pengujian pengendalian. R% berupa suatu prosentase yang pada umumnya diterapkan sebesar 90%, 95%, atau 97,5%. Semakin tinggi prosentase yang digunakan, semakin tinggi tingkat keyakinan yang diletakkan akuntan atas sistem pengendalian intern perusahaan.

2. *Desired Upper Precision Limit* (DUPL)

DUPL merupakan tingkat kesalahan maksimal yang masih dapat diterima, yang diterapkan oleh akuntan sebelum dilakukan pengujian pengendalian. DUPL yang ditetapkan berupa suatu prosentase yang pada umumnya berkisar 1% sampai dengan 10%. Semakin kecil DUPL yang ditetapkan berarti semakin yakin bahwa dalam pengujian tidak akan ditemukan banyak kesalahan. DUPL digunakan untuk menentukan besarnya sampel minimum yang dapat dicari dengan menggunakan tabel.



### 3. *Achieved Upper Precision Limit (AUPL)*

AUPL merupakan tingkat kesalahan maksimal yang diperoleh akuntan dari perhitungan dalam pengujian pengendalian. AUPL yang diperoleh kemudian dibandingkan dengan DUPL. Apabila AUPL lebih kecil sama dengan DUPL berarti sistem pengendalian intern yang telah diterapkan dalam perusahaan efektif.

Ada tiga model *attribute sampling* antara lain (Mulyadi, 1992):

#### 1) *Fixed-sample-size attribute sampling*

Model pengambilan sampel ini ditujukan untuk memperkirakan persentase terjadinya mutu tertentu dalam suatu populasi. Model ini terutama digunakan jika akuntan melakukan pengujian kepatuhan terhadap suatu unsur pengawasan intern, dan akuntan tersebut memperkirakan akan menjumpai beberapa penyimpangan. Prosedur pengambilan sampel adalah sebagai berikut:

- a. Penentuan *attribute* yang akan diperiksa untuk menguji efektivitas sistem pengendalian intern.
- b. Penentuan populasi yang akan diambil sepenuhnya.
- c. Penentuan besarnya sampel.
- d. Pemilihan anggota sampel dari seluruh anggota populasi.
- e. Pemeriksaan terhadap *attribute* yang menunjukkan efektivitas unsur sistem pengendalian intern.
- f. Evaluasi hasil pemeriksaan terhadap *attribute* anggota sampel.

## 2) *Stop-or-go sampling*

Model pengambilan sampel ini sering juga disebut *decision attribute sampling*.

Model ini dapat mencegah akuntan dari pengambilan sampel yang terlalu banyak, yaitu dengan cara menghentikan pengujian sedini mungkin. Model ini digunakan jika akuntan yakin bahwa kesalahan yang diperkirakan dalam populasi sangat kecil. Prosedur pengambilan sampel yang dilakukan adalah sebagai berikut:

- a. Tentukan *desired upper precision limit* dan tingkat keandalan.
- b. Gunakan Tabel Besarnya Sampel Minimum untuk mengujian pengendalian guna menentukan sampel pertama yang harus diambil.
- c. Buatlah tabel *stop-or-go decision*.
- d. Evaluasi hasil pemeriksaan terhadap sampel.

## 3) *Discovery sampling*

Model pengambilan sampel ini cocok digunakan jika tingkat kesalahan yang diperkirakan dalam populasi sangat rendah (mendekati nol). Dalam model ini akuntan menginginkan kemungkinan tertentu untuk menemukan paling tidak satu kesalahan, jika kenyataannya tingkat kesalahan sesungguhnya lebih besar dari yang diharapkan. *Discovery sampling* ini dipakai oleh akuntan untuk menemukan kecurangan, pelanggaran yang serius dari unsur sistem pengawasan intern, dan ketidakberesan yang lain.

Prosedur pengambilan sampel yang harus dilakukan adalah sebagai berikut:

- a. Tentukan *attribute* yang akan diperiksa
- b. Tentukan populasi dan besar populasi yang akan diambil sampelnya
- c. Tentukan tingkat keandalan
- d. Tentukan *desired upper precision limit*
- e. Tentukan besarnya sampel
- f. Periksa *attribute sampling*
- g. Evaluasi hasil pemeriksaan terhadap karakteristik sampel