

BAB II

AUDIT STRUKTUR PENGENDALIAN INTERN PADA SISTEM

PENGGAJIAN

2.1. Pengertian Auditing

“Report of the committee on Basic Concepts of the American Accounting Association” (Accounting Review, vol 47) memberikan definisi auditing sebagai (William C. Boynton, Raymond N. Johnson, 2006) :

Suatu proses sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi kegiatan dan peristiwa ekonomi, dengan tujuan menetapkan derajat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Beberapa ciri penting yang ada dalam definisi tersebut dapat diuraikan sebagai berikut :

1. **Suatu proses sistematis** berupa serangkaian langkah atau prosedur yang logis, terstruktur, dan terorganisir. *Auditing Standards Board* (ASB = Dewan Standar Auditing) menerbitkan *Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS = Standar Auditing yang Berlaku Umum) yang digunakan sebagai pedoman profesional berkaitan dengan proses audit.
2. **Memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif** berarti memeriksa dasar asersi serta mengevaluasi hasil pemeriksaan tersebut tanpa memihak dan berprasangka, baik untuk atau terhadap perorangan (atau entitas) yang membuat asersi tersebut.

3. **Asersi tentang kegiatan dan peristiwa ekonomi** merupakan representasi yang dibuat oleh perorangan atau entitas. Asersi ini merupakan subjek pokok auditing. Asersi meliputi informasi yang diperoleh dalam laporan keuangan, laporan operasi intern, dan surat pemberitahuan pajak (SPT).
4. **Derajat kesesuaian** menunjuk pada kedekatan dimana asersi dapat diidentifikasi dan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan. Ekspresi kesesuaian ini dapat berbentuk kuantitas, seperti jumlah kekurangan dana kas kecil, atau dapat juga berbentuk kualitatif, seperti kewajaran laporan keuangan.
5. **Kriteria yang telah ditetapkan** adalah standar-standar yang digunakan sebagai dasar untuk menilai asersi atau pernyataan. Kriteria dapat berupa peraturan-peraturan spesifik yang dibuat oleh badan legislatif, anggaran atau ukuran kinerja lainnya yang ditetapkan oleh manajemen, *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP = prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum) yang ditetapkan oleh *Financial Accounting Standards Board* (FASB = badan standar akuntansi keuangan) serta badan-badan pengatur lainnya.
6. **Penyampaian hasil** diperoleh melalui laporan tertulis yang menunjukkan derajat kesesuaian antara asersi dan kriteria yang telah ditetapkan. Penyampaian hasil ini dapat meningkatkan atau menurunkan derajat kepercayaan pemakai informasi keuangan akan asersi yang dibuat oleh pihak yang diaudit.

7. **Pihak-pihak yang berkepentingan** adalah mereka yang menggunakan temuan-temuan auditor. Dalam lingkungan bisnis, mereka adalah para pemegang saham, manajemen, kreditor, kantor pemerintah, dan masyarakat luas.

2.2. Jenis-Jenis Audit

Ada tiga jenis audit pada umumnya (William C. Boynton, Raymond N. Johnson, 2006) :

1. **Audit Laporan Keuangan**

Audit ini berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang laporan-laporan entitas dengan maksud agar dapat memberikan pendapat apakah laporan-laporan tersebut telah disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, yaitu prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (PABU). Pada kebanyakan negara bagian di A.S. berlaku suatu ketentuan bahwa hanya Kantor Akuntan Publik (KAP) yang dapat melakukan audit eksternal. Auditor eksternal menyiapkan laporan kepada manajemen tentang pengendalian intern perusahaan serta temuan-temuan lainnya.

2. **Audit Kepatuhan**

Audit ini berkaitan dengan kegiatan memeriksa bukti-bukti untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah sesuai dengan persyaratan ketentuan, atau peraturan tertentu. Kriteria yang ditetapkan dalam audit ini dapat berasal dari berbagai sumber. Laporan audit kepatuhan umumnya ditujukan kepada otoritas yang menerbitkan kriteria tersebut dan dapat terdiri dari

ringkasan temuan atau pernyataan keyakinan mengenai derajat kepatuhan dengan kriteria tersebut.

3. Audit Operasional

Audit ini berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti tentang efisiensi dan efektivitas kegiatan operasi entitas dalam hubungannya dengan pencapaian tujuan tertentu. Selain itu laporan audit ini juga memuat rekomendasi untuk peningkatan kinerja.

2.3. Jenis-Jenis Auditor

Para profesional yang ditugaskan untuk melakukan audit atas kegiatan dan peristiwa ekonomi bagi perorangan dan entitas resmi, pada umumnya diklasifikasikan dalam tiga kelompok, yaitu (William C. Boynton, Raymond N. Johnson, 2006) :

1. Auditor Independen

Auditor independen di Amerika Serikat biasanya adalah *Certified Public Accountant* (CPA) yang bertindak sebagai praktisi perorangan ataupun anggota kantor akuntan publik yang memberikan jasa auditing profesional kepada klien. Pada umumnya lisensi diberikan kepada mereka yang telah lulus dalam ujian persamaan CPA serta memiliki pengalaman praktik dalam bidang auditing. Karena kualifikasi yang mereka miliki, auditor independen memiliki kualifikasi untuk melaksanakan setiap jenis audit. Para pengguna mengandalkan jasa auditor independen serta menarik manfaat yang bernilai dengan adanya kenyataan bahwa auditor tidak memihak (*independen*) terhadap klien yang sedang diaudit.

2. Auditor Internal

Auditor internal adalah pegawai dari organisasi yang diaudit. Auditor jenis ini melibatkan diri dalam suatu kegiatan penilaian independen, yang dinamakan audit internal, dalam lingkungan organisasi sebagai suatu bentuk jasa bagi organisasi. Tujuan audit internal adalah untuk membantu manajemen organisasi dalam memberikan pertanggungjawaban yang efektif. Lingkup fungsi audit internal meliputi semua tahap dalam kegiatan organisasi. Para auditor terutama melibatkan diri pada audit kepatuhan dan operasional.

3. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah dipekerjakan oleh berbagai kantor pemerintahan di tingkat federal, negara bagian, dan lokal di A.S. auditor pemerintah bertugas pada lingkup audit yang luas, termasuk melakukan audit laporan keuangan, audit kepatuhan, dan audit operasional.

2.4. Jasa yang dilaksanakan Kantor Akuntan Publik

1. Assurance Services

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) Special Committee on Assurance Services mengembangkan definisi *assurance services* sebagai berikut (William C. Boynton, Raymond N. Johnson, 2006) :

Assurance services adalah jasa profesional independen yang mampu meningkatkan mutu informasi atau konteksnya untuk kepentingan para pengambil keputusan.

Assurance services dapat meningkatkan *mutu informasi atau konteksnya*. *Special Committee on Assurance Services* dari AICPA mengatakan bahwa “mutu” meliputi konsep-konsep kegunaan keputusan. *Assurance services* meningkatkan mutu informasi dengan cara meningkatkan keandalan atau relevansinya. Komite khusus tersebut memberikan definisi keandalan dan relevansi sebagai berikut :

- Keandalan meliputi penyajian yang jujur, netralitas, dan konsistensi antarperiode.
- Relevansi meliputi dapat dipahami, dapat diperbandingkan dengan entitas lain, dapat digunakan, dan kelengkapan.

Beberapa contoh *assurance seervices* adalah jasa penilaian resiko, jasa penilaian kinerja, *assurance* perawatan lansia, jasa akuntansi, jasa kompilasi.

2. Jasa Atestasi

Jasa atestasi merupakan salah satu jasa dimana kantor akuntan publik mengeluarkan komunikasi tertulis yang menyatakan suatu kesimpulan tentang keandalan asersi tertulis yang menjadi tanggungjawab pihak lain. Jasa atestasi dapat dibagi menjadi 4 jenis yaitu :

- Audit

Contoh utama dari jasa audit adalah audit laporan keuangan. Jenis audit ini meliputi upaya memperoleh dan mengevaluasi bukti yang mendasari laporan keuangan historis yang memuat asersi yang dibuat oleh

manajemen entitas. Berdasarkan audit tersebut, CPA memberikan pendapat “positif” tentang apakah laporan tersebut telah menyajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Biasanya kriteria yang digunakan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (PABU).

- **Pemeriksaan**

Istilah pemeriksaan digunakan untuk menguraikan jasa lain yang muncul dalam pernyataan positif suatu pendapat tentang kesesuaian asersi yang dibuat oleh pihak lain dengan kriteria yang telah ditetapkan. Contoh pemeriksaan meliputi pemeriksaan laporan keuangan prospektif (bukan historis), asersi manajemen tentang efektivitas struktur pengendalian intern entitas, dan kepatuhan entitas terhadap perundangan dan peraturan tertentu.

- **Review**

Jasa *review* terutama terdiri dari permintaan dari manajemen entitas serta analisis komparatif atas informasi keuangan. Tujuan *review* adalah untuk memberikan “keyakinan negatif” yang menyatakan bahwa pada *review* “tidak mendapatkan adanya modifikasi material yang harus dibuat dalam laporan keuangan agar sesuai dengan *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*”.

- Prosedur yang disepakati

Untuk jenis jasa ini, kantor CPA dapat menerbitkan suatu “ringkasan temuan”.

3. Jasa-jasa lain

Jenis utama jasa-jasa lain yang diberikan oleh kantor CPA adalah jasa teknologi, konsultasi manajemen, perencanaan keuangan, serta jasa internasional. Ciri umum dari jasa-jas ini adalah bahwa jasa ini tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan temuan, atau bentuk lain dari keyakinan.

2.5. Standar Auditing

Standar audit untuk audit laporan keuangan dibuat oleh *American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)*. Standar auditing yang diakui secara luas dalam kaitan dengan profesi akuntan publik dikenal dengan sebutan *the ten generally accepted auditing standards / GAAS* (sepuluh standar auditing yang berlaku umum). Kesepuluh GAAS ini dikategorikan kedalam tiga kategori yang secara bersama-sama standar-standar tersebut menentukan mutu kinerja serta seluruh tujuan yang harus dicapai dalam audit laporan keuangan.

1. Standar Umum

Berkaitan dengan kualifikasi auditor dan mutu pekerjaan auditor

- Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
- Dalam semua hal yang berkaitan dengan perikatan, auditor harus senantiasa menjaga sikap mental independen.
- Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

2. Standar Pekerjaan Lapangan

Berkaitan dengan pelaksanaan audit di tempat atau berada pada bisnis klien.

- Pekerjaan harus direncanakan dengan matang dan apabila digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh agar dapat merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, observasi, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

3. Standar Pelaporan

- Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- Laporan auditor harus menunjukkan keadaan dimana prinsip akuntansi tidak diterapkan secara konsisten dalam penyusunan laporan keuangan periode

berjalan dibandingkan dengan prinsip akuntansi yang diterapkan pada periode sebelumnya.

- Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
- Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara menyeluruh, atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat yang menyeluruh tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor yang dilaksanakan, dan jika ada, tingkat tanggung jawab yang dipikulnya.

2.6. Tujuan Audit Struktur Pengendalian Intern

Pada SA seksi 110 (PSA No. 01) "Tanggung Jawab dan Fungsi Auditor Independen" menyatakan bahwa :

Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mengharuskan auditor menyatakan apakah, menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan jika ada, menunjukkan adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya. Auditor bertanggung jawab dalam merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan

memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan dan kecurangan.

Manajemen mengadopsi pengendalian intern untuk menyediakan keyakinan yang memadai dalam mencapai tiga kategori tujuan yaitu keandalan informasi keuangan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, dan efektivitas dan efisiensi dari operasi. Keyakinan yang memadai disini berarti bahwa laporan keuangan yang disusun oleh manajemen untuk pihak eksternal telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Karena tidak semua dari tujuan tersebut dan pengendalian yang berhubungan relevan dengan suatu audit laporan keuangan, salah satu dari tugas pertama auditor untuk memenuhi standar pekerjaan lapangan kedua adalah mengidentifikasi tujuan tersebut dan pengendalian yang relevan.

Laporan keuangan terdiri dari asersi manajemen yang eksplisit dan implisit. Menurut *Auditing Standards Board (ASB)* ada lima kategori asersi yang sangat penting bagi auditor karena dapat membantu auditor memahami jenis salah saji potensial yang dapat terjadi dalam laporan keuangan, dan dapat membantu auditor mengembangkan perencanaan audit untuk mengumpulkan bukti yang berkaitan dengan kewajaran penyajian laporan keuangan.

Dalam memperoleh bukti untuk mendukung pendapat atas laporan keuangan, auditor mengembangkan tujuan audit spesifik bagi setiap akun dalam laporan keuangan. Auditor mengidentifikasi tujuan audit spesifik berdasarkan asersi

manajemen dalam laporan keuangan karena setiap tujuan audit memerlukan bukti yang berbeda pula.

Selain itu, standar pekerjaan lapangan yang kedua mengharuskan auditor memperoleh pemahaman yang cukup tentang struktur pengendalian intern klien untuk merencanakan audit. Metodologi auditor dalam memenuhi standar pekerjaan lapangan kedua melibatkan tiga aktivitas utama yaitu :

1. Memperoleh suatu pemahaman yang cukup mengenai komponen-komponen pengendalian intern untuk merencanakan audit.
2. Menilai resiko pengendalian untuk setiap asersi signifikan yang terdapat dalam saldo akun, golongan transaksi, dan pengungkapan komponen-komponen laporan keuangan.
3. Merancang pengujian substantif untuk setiap asersi laporan keuangan

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. Perancangan pengujian substantif meliputi penentuan sifat, saat dan ruang lingkup pengujian untuk memenuhi tingkat resiko deteksi setiap asersi.

Jika auditor menyatakan bahwa stuktur pengendalian intern pada suatu perusahaan efektif maka tingkat resiko yang dapat diterima adalah tinggi sehingga penentuan:

1. Sifat

Auditor dapat menggunakan prosedur audit yang kurang efektif dan biasanya memerlukan biaya yang lebih rendah. Auditor dapat menggunakan jenis pengujian substantif berikut ini : prosedur analitis, pengujian rincian transaksi, pengujian rincian atas saldo, dan pengujian estimasi-estimasi akuntansi.

2. Saat

Auditor dapat melaksanakan pengujian substantif beberapa bulan sebelum akhir tahun yang diaudit atau sebelum tanggal neraca atau pada periode interm.

3. Ruang Lingkup

Pada tingkat rasio deteksi yang tinggi maka auditor menggunakan lebih sedikit jumlah bukti yang diperlukan.

2.7. Tujuan Pengendalian Intern Sistem Penggajian

Tujuan Pengendalian Intern yang dilaksanakan adalah untuk menjamin bahwa (Joseph W. Wilkinson, Michael J. Cerullo, 1997) :

1. Semua jasa yang dikerjakan oleh karyawan termasuk jam kerja dengan tugas khusus, dicatat secara akurat dan dalam waktu yang tepat.
2. Semua karyawan dibayar sesuai dengan tarif upah atau kebijakan-kebijakan yang telah ditentukan.
3. Semua cek pembayaran dihitung secara akurat.

4. Semua biaya untuk karyawan didistribusikan pada akun secara tepat dengan kebijakan akuntansi yang ditetapkan dengan jelas.

2.8. Pengertian Pengendalian Intern

Pengertian pengendalian intern dalam pernyataan *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* adalah sebagai berikut (William C. Boynton, Raymond N. Johnson, 2006), yaitu :

Pengendalian intern adalah suatu proses yang dilaksanakan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya dalam suatu entitas, yang dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkenaan dengan pencapaian tujuan dalam kategori berikut :

- *keandalan pelaporan keuangan*
- *kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku*
- *efektifitas dan efisiensi operasi*

Ada lima komponen pengendalian intern (*components of internal control*) yang saling berhubungan yaitu :

1. Lingkungan pengendalian (*control environment*) menetapkan suasana organisasi yang mempengaruhi kesadaran akan pengendalian dari orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan fondasi dari semua komponen pengendalian intern lainnya, yang menyediakan disiplin dan struktur.
2. Penilaian resiko (*risk assessment*) merupakan pengidentifikasian dan analisis entitas mengenai resiko yang relevan terhadap pencapaiann tujuan entitas, yang membentuk suatu dasar mengenai bagaimana resiko harus dikelola.
3. Aktivitas Pengendalian (*control activities*) merupakan kebijakan dan prosedur yang membantu meyakinkan bahwa perintah manajemen telah dilaksanakan.

4. Informasi dan komunikasi (*information and communication*) merupakan pengidentifikasian, penangkapan, dan pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan kerangka waktu yang membuat orang mampu melaksanakan tanggungjawabnya.
5. Pemantauan (*monitoring*) merupakan suatu proses yang menilai kualitas kinerja pengendalian intern pada suatu waktu.

Konsep-konsep dasar yang terkandung dalam definisi dari struktur pengendalian intern diatas adalah sebagai berikut :

1. Pengendalian intern merupakan suatu proses.

Pengendalian intern merupakan suatu proses untuk mencapai tujuan tertentu, bukan tujuan itu sendiri. Pengendalian intern itu sendiri bukan merupakan tujuan.

2. Pengendalian intern dijalankan oleh orang.

Pengendalian intern bukan hanya terdiri dari pedoman kebijakan dan formulir, namun dijalankan oleh orang dari setiap jenjang dalam suatu organisasi, yang mencakup dewan komisaris, manajemen, dan personel lain.

3. Pengendalian intern dapat diharapkan mampu memberikan keyakinan memadai, bukan keyakinan mutlak, bagi manajemen dari dewan komisaris entitas. Keterbatasan yang melekat dalam semua sistem pengendalian intern dan pertimbangan manfaat dan pengorbanan dalam pencapaian tujuan pengendalian menyebabkan pengendalian intern tidak dapat memberikan keyakinan mutlak.

4. Pengendalian intern ditujukan untuk mencapai tujuan yang saling berkaitan :
pelaporan keuangan, kepatuhan, dan operasi.

2.9. Tujuan Struktur Pengendalian Intern

Struktur pengendalian intern yang efektif dirancang dengan tujuan pokok sebagai berikut (Halim, 1995) :

1. Menjaga kekayaan dan catatan organisasi

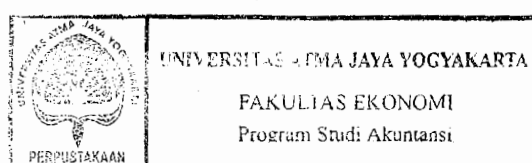
Tanpa adanya pengendalian yang memadai, kekayaan fisik suatu perusahaan dapat disalahgunakan. Begitu juga dengan kekayaan perusahaan yang tidak memiliki wujud fisik akan rawan oleh kecurangan jika dokumen penting dan catatan akuntansi tidak dijaga.

2. Mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi

Informasi keuangan yang teliti dan handal memegang peranan penting dalam kelangsungan usaha. Pihak manajemen memerlukan informasi akuntansi sebagai dasar pengambilan keputusan yang penting. Sistem pengendalian intern dirancang untuk memberikan jaminan proses pengolahan data akuntansi akan menghasilkan informasi keuangan yang teliti dan handal. Ketelitian dan keandalan data akuntansi mampu merefleksikan pertanggungjawaban penggunaan kekayaan

3. Mendorong efisiensi

Sistem pengendalian intern ditujukan untuk mencegah pemborosan dalam segala kegiatan bisnis perusahaan dan untuk mencegah penggunaan sumber daya yang tidak efisien.



4. Mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen

Sistem pengendalian intern ditujukan untuk memberikan jaminan yang memadai agar kebijakan manajemen dipatuhi oleh karyawan perusahaan.

Struktur pengendalian intern suatu organisasi terdiri dari kebijakan dan prosedur yang diciptakan untuk memberikan jaminan yang memadai agar tujuan organisasi dapat dicapai. Dalam definisi ini terdapat tiga kata penting : kebijakan, prosedur, dan tujuan organisasi. Kebijakan adalah pedoman yang dibuat manajemen untuk mencapai tujuan organisasi. Prosedur adalah langkah-langkah tertentu yang harus diamati dalam pelaksanaan suatu kebijakan. Sedangkan tujuan adalah akhir suatu kegiatan, hasil yang dicapai.

Tujuan dari pengendalian intern akan terlaksana dengan baik bila pengendalian intern dijalankan dengan baik pula sesuai dengan prosedur yang ada. Selain itu, dari definisi diatas dapat kita ketahui bahwa tujuan yang ingin dicapai dari pengendalian intern ini adalah keandalan informasi keuangan dimana pengendalian intern ditujukan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

2.10. Asersi-Asersi Manajemen dalam Laporan Keuangan

Asersi-asersi manajemen dalam laporan keuangan ada lima, yaitu : (Dan L Guy, C. Wayne Alderman, Alan J. Winters, 2003) :

1. Eksistensi atau Keterjadian

Asersi eksistensi atau keterjadian merupakan pernyataan manajemen bahwa aktiva dan kewajiban yang dicatat dalam laporan keuangan secara actual pada tanggal neraca dan transaksi yang dicatat dalam laporan keuangan yang terjadi selama periode laporan keuangan.

2. Kelengkapan

Asersi kelengkapan berarti semua transaksi dan akun yang seharusnya tercatat dalam laporan keuangan telah dicatat.

3. Hak dan Kewajiban

Asersi tentang hak dan kewajiban berhubungan dengan apakah aktiva dicatat secara actual merupakan hak klien dan apakah kewajiban yang dicatat secara actual merupakan hutang perusahaan.

4. Penilaian dan Alokasi

Asersi mengenai penilaian dan alokasi apakah aktiva, kewajiban, pendapatan dan beban yang tercatat dalam laporan keuangan pada jumlah yang tepat.

5. Penyajian dan Pengungkapan

Asersi mengenai penyajian dan pengungkapan merupakan pernyataan manajemen bahwa komponen-komponen laporan keuangan telah diklasifikasikan, diuraikan dan diungkapkan secara tepat sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

2.11. Unsur-unsur Pengendalian Intern

Struktur pengendalian intern harus mempunyai unsur-unsur tertentu untuk mencapai tujuan tersebut. Unsur-unsur struktur pengendalian intern meliputi : (Dan M. Guy, C. Wayne Alderman, Alan J. Winters, 2003)

1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian menentukan kualitas entitas dengan mempengaruhi kesadaran akan pengendalian dari orang-orang disekitarnya. Lingkungan pengendalian merupakan landasan untuk semua unsur pengendalian intern yang membentuk disiplin dan struktur. Lingkungan pengendalian mencerminkan sikap dan tindakan para pemilik dan manajer entitas mengenai pentingnya pengendalian intern entitas. Lingkungan pengendalian dalam sebuah perusahaan terdiri dari berbagai faktor, antara lain :

- Integritas dan nilai-nilai etika
- Komitmen terhadap kompetensi
- Dewan komisaris dan komite audit
- Falsafah manajemen dan gaya operasi
- Struktur organisasi
- Penetapan kewenangan dan tanggung jawab
- Kebijakan dan praktik sumber daya manusia

2. Penilaian Resiko

Penilaian resiko untuk tujuan pelaporan keuangan adalah identifikasi, analisis dan manajemen resiko entitas yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan yang disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Penaksiran resiko manajemen untuk tujuan pelaporan keuangan adalah penaksiran resiko yang terkandung dalam asersi tertentu dalam laporan keuangan dan desain serta implementasi aktivitas pengendalian yang ditujukan untuk mengurangi resiko tersebut pada tingkat minimum, dengan mempertimbangkan biaya dan manfaat.

3. Informasi dan Komunikasi

Komponen ini terdiri dari sistem informasi yang digunakan untuk menghasilkan informasi keuangan dan bagaimana mengkomunikasikan informasi tersebut. Sistem informasi pelaporan keuangan yang mencakup sistem akuntansi terdiri dari metode dan catatan yang ditetapkan untuk mengidentifikasi, mencatat, dan melaporkan transaksi entitas (kejadian dan kondisi) serta untuk mempertahankan akuntabilitas atas aktiva dan kewajiban yang berkaitan.

Sistem informasi pelaporan keuangan yang efektif berupaya untuk menetapkan metode serta catatan yang akan mencapai tujuan-tujuan berikut :

- Mengidentifikasi dan mencatat semua transaksi yang sah (keberadaan dan keterjadian, kelengkapan).

- Menggambarkan transaksi secara rinci atas dasar ketepatan waktu untuk memenuhi klasifikasi transaksi yang tepat pada pelaporan keuangan (penyajian dan pengungkapan).
- Mengukur nilai transaksi dengan metode yang memungkinkan pencatatan nilai moneter pada laporan keuangan (penilaian dan alokasi).
- Menentukan periode dimana transaksi terjadi untuk memungkinkan pencatatan transaksi dalam periode akuntansi yang tepat (keberadaan dan keterjadian, kelengkapan).
- Menyajikan transaksi dan pengungkapan yang berkaitan secara tepat dalam laporan keuangan (hak dan kewajiban, penyajian dan pengungkapan).

Komunikasi melibatkan penyediaan informasi yang dihasilkan oleh sistem informasi pelaporan keuangan kepada pihak-pihak terkait dari suatu entitas secara tepat waktu. Komunikasi juga mencakup tujuan yang lebih luas dalam hal memberikan pemahaman yang jelas tentang peranan individu dan tanggung jawab yang berkaitan dengan pengendalian internal atas pelaporan keuangan. Komunikasi mencakup perluasan personel tentang bagaimana aktivitas mereka dalam sistem informasi pelaporan keuangan berhubungan dengan pekerjaan lainnya, dan arti pengecualian pelaporan pada tingkat yang lebih tinggi dalam entitas.

4. Aktivitas Pengendalian

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang dikembangkan oleh manajemen untuk mengantisipasi resiko yang dapat menghalangi entitas mencapai tujuannya. Kebijakan dan prosedur ini memberikan keyakinan bahwa tindakan yang diperlukan telah dilaksanakan untuk mengurangi resiko dalam pencapaian tujuan entitas. Aktivitas pengendalian memiliki berbagai tujuan dan diterapkan pada berbagai jenjang organisasi dan fungsi.

Aktivitas pengendalian yang relevan pada suatu audit laporan keuangan bisa dikelompokkan dengan berbagai cara, yaitu : (Mulyadi dan Puradiredja,1998)

a. Pengendalian dan Pengolahan Informasi

- Pengendalian Umum
- Pengendalian Aplikasi
 - Prosedur otorisasi yang memadai
 - Perancangan dan penggunaan dokumen dan catatan yang memadai
 - Pengecekan secara independen

b. Pemisahan Tugas

Pemisahan tugas dimaksudkan untuk menjamin bahwa seseorang tidak melakukan perangkatan 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 ia mempunyai kemungkinan untuk menyembunyikannya.

c. Pengawasan Fisik

Pengawasan fisik berhubungan dengan pembatasan dua jenis akses terhadap aktiva dan catatan-catatan penting, yaitu :

- Akses fisik secara langsung
- Akses tidak langsung melalui pembuatan atau pengolahan dokumen

d. *Review* Kinerja

Meliputi *review* oleh manajemen dan analisis atas :

- Laporan rincian saldo-saldo rekening
- Hasil sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran (atau data periode lalu)

5. Pemonitoran atau Pemantauan

Pemantauan adalah proses penilaian kualitas kinerja pengendalian internal dari waktu ke waktu. Pemantauan dilaksanakan oleh personel yang semestinya 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.

2.12. Pentingnya Struktur Pengendalian Intern

Manajemen memiliki tanggung jawab untuk merencanakan, menetapkan serta mengawasi pelaksanaan struktur pengendalian intern dengan baik. Auditor berkepentingan terhadap struktur pengendalian intern untuk mengadakan pengujian serta memberikan pendapat mengenai struktur pengendalian intern. Michael J. Cerullo, 1989 berpendapat bahwa pengendalian intern yang cukup harus diimplementasikan dan dipelihara dengan alasan antara lain :

1. Untuk mencegah suatu kejadian jangan sampai terjadi, misalnya pengendalian diperlukan untuk mencegah kesalahan, kelupaan, kecurangan, *inversion of privacy, key punch, an input errors* dan kesalahan proses.
2. Untuk mendeteksi sesuatu sesudah hal itu terjadi, misalnya ukuran pengendalian dan keamanan diperlukan untuk mendeteksi kebakaran, kesalahan, pecahnya mesin atau kegagalan fungsi tertentu.
3. Untuk melakukan tindakan koreksi yang cocok segera sesudah sesuatu terjadi, misalnya suatu organisasi harus membuat *back up, recovery plans and contingency plans* untuk memperkecil konsekuensi kekacauan dan untuk mengejar kembali kapasitas kegiatan yang penuh.
4. Untuk memperkecil kerugian *financial* dari kehilangan komputer atau kerusakan fisik kekayaan.
5. Untuk memperkecil terhentinya kegiatan karena sistem yang kacau, keusangan atau bencana.

6. Untuk mengurangi tuntutan sah yang potensial karena perkara hukum akibat penanganan rekening, data atau laporan keuangan yang tidak tepat.
7. Untuk memenuhi persyaratan dari *foreign corrupt practices act of 1977*.
8. Untuk memenuhi rekomendasi yang dibuat tahun 1987 oleh *national commission on fraudellent financial reporting*.

Struktur pengendalian intern sangat khas untuk setiap pelaksanaan karena struktur tersebut dikembangkan oleh individu yang berbeda-beda, baik dalam hal tingkat kecakapannya, juga terhadap manajemen yang berbeda serta ukuran perusahaan yang juga berbeda. Jadi dalam melaksanakan penilaian terhadap struktur pengendalian intern tidak dapat diadakan standarisasi, tetapi harus mengikuti stuktur yang digunakan oleh perusahaan tertentu. Auditor mempelajari dan memahami pengendalian intern untuk tujuan :

1. Menentukan apakah pemeriksaan mungkin dilaksanakan
2. Menentukan luasnya audit yang akan dilaksanakan
3. Memberikan rekomendasi perbaikan struktur pengendalian intern kepada manajemen

Penekanan diberikan pada dua hal yang menjadi dasar untuk menilai struktur pengendalian intern :

1. Mempelajari dan menilai struktur pengendalian intern perusahaan

Auditor harus melakukan studi dengan cara mengumpulkan bukti-bukti mengenai gambaran stuktur pengendalian intern yang berlaku dalam perusahaan dan cara kerjanya. Yang dimaksud dengan penilaian terhadap pengendalian intern

adalah penilai secara kritis kelemahan dan kebaikan stuktur pengendalian intern yang digunakan perusahaan. Hasil penilaian ini menentukan prosedur audit yang akan dilaksanakan.

2. Menguji pengendalian intern yang berlaku didalam perusahaan

Tidak cukup bagi auditor melakukan studi terhadap stuktur pengendalian intern dengan mempelajari stuktur organisasi, pedoman prosedur, kebijakan dan wawancara dengan manajemen, cara-cara tersebut hanya salah satu bagian dalam mempelajari stuktur pengendalian intern yang benar-benar berlaku. Untuk memperoleh informasi yang mendalam, auditor harus melakukan pengujian apakah stuktur yang ada benar-benar berlaku. Pengujian ini disebut dengan istilah pengujian kepatuhan. Dalam pengujian tingkat kepatuhan klien terhadap pengendalian intern pembelian, auditor dapat menempuh prosedur audit berikut :

- a. Mengambil sampel slip gaji karyawan, daftar gaji karyawan, kartu absensi karyawan, dan memeriksa kelengkapan dokumen pendukungnya serta otorisasi pihak yang berwenang.
- b. Melaksanakan pengujian bertujuan ganda (*dual propose test*) yang merupakan kombinasi antara pengujian yang tujuannya untuk menilai efektivitas pengendalian intern (pengujian pengendalian) dan pengujian yang tujuannya menilai kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan (pengujian substantif).

Dalam memperoleh pemahaman atas struktur pengendalian intern, auditor menggunakan tiga macam prosedur audit berikut ini : (Mulyadi dan Paradiredja, 1998)

- a. Mewawancarai karyawan perusahaan yang berkaitan dengan unsur struktur pengendalian intern.
- b. Melakukan inspeksi terhadap dokumen dan catatan.
- c. Melakukan pengamatan atas kegiatan perusahaan.

Untuk melaksanakan prosedur audit tersebut, informasi yang perlu dikumpulkan adalah :

1. Rancangan berbagai kebijakan dan prosedur dalam tiap-tiap unsur struktur pengendalian intern.
2. Memeriksa apakah kebijakan dan prosedur tersebut benar-benar telah dilaksanakan.

Pemahaman yang telah diperoleh auditor atas struktur pengendalian intern harus didokumentasikan. Ada beberapa cara yang biasa digunakan oleh auditor untuk mendokumentasikan informasi mengenai stuktur pengendalian intern yang berlaku dalam perusahaan (William C. Boynton, Raymond N. Johnson, 2006) :

1. Kuesioner

Kuesioner terdiri dari serangkaian pertanyaan mengenai pengendalian intern yang perlu dipertimbangkan auditor untuk mencegah salah saji yang material dalam laporan keuangan. Pertanyaan biasanya dibuat dalam bentuk jawaban “ya” atau “

tidak” dan “tidak dapat diterapkan”. Dengan jawaban “ya” mengindikasikan suatu kondisi yang menguntungkan.

2. Bagan arus (*flowchart*)

Bagan arus adalah suatu diagram skematik dengan menggunakan simbol-simbol terstandarisasi, garis arus yang saling berhubungan, dan keterangan yang menggambarkan langkah-langkah yang terlibat dalam memproses informasi melalui sistem akuntansi. Bagan arus yang baik paling tidak harus menunjukkan :

- Alur transaksi dari mulainya transaksi hingga pengikhtisaran dalam buku besar umum (yang mendukung laporan keuangan)
- Fungsi-fungsi penting yang dimasukkan dalam bagan arus
- Pendokumentasian jejak audit
- Laporan penting yang diproduksi oleh sistem akuntansi
- Program dan arsip komputer dimana informasi disimpan

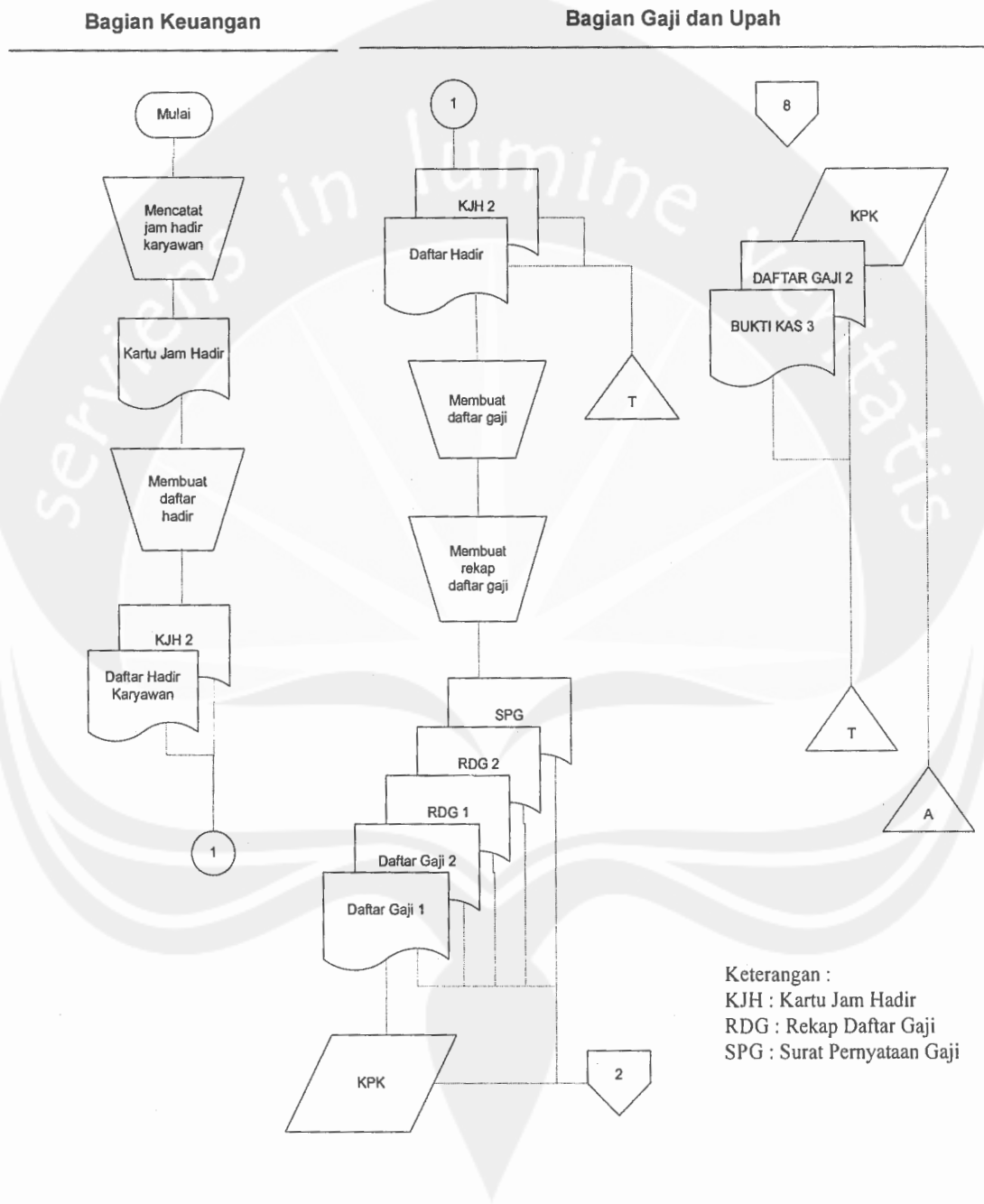
3. Memorandum naratif

Memorandum naratif terdiri dari komentar-komentar tertulis berkenaan dengan pertimbangan auditor atas pengendalian intern.

Dari ketiga cara yang telah dikemukakan diatas, penggunaan kombinasi antara kuesioner dan flowchart dalam memahami struktur pengendalian intern dianggap yang terbaik dari kemungkinan yang ada.

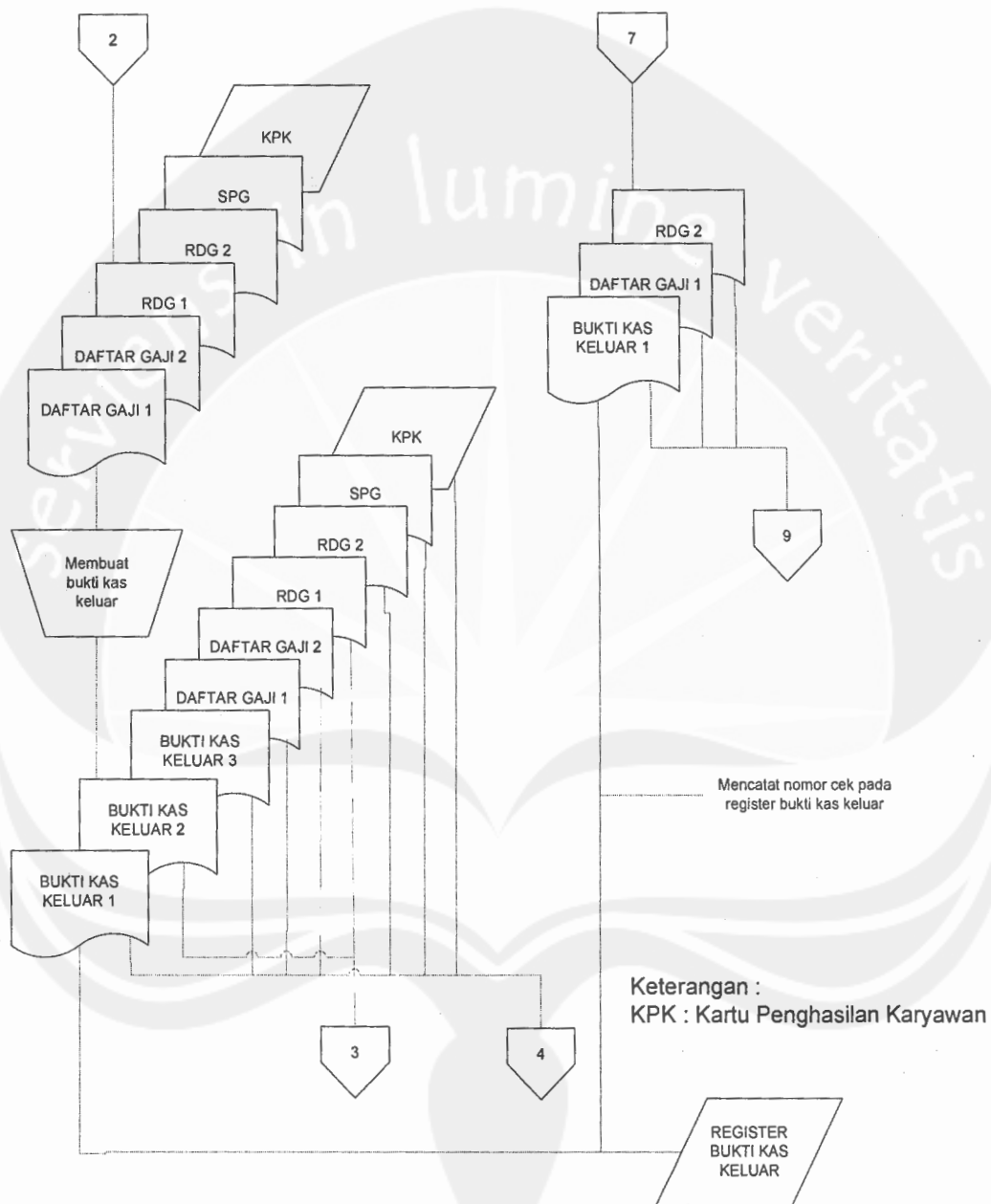
2.13. Flowchart Sistem Penggajian

Menurut Mulyadi (2002) Flowchart dari Sistem Penggajian adalah :



Gambar 2.1. Flowchart Sistem Penggajian

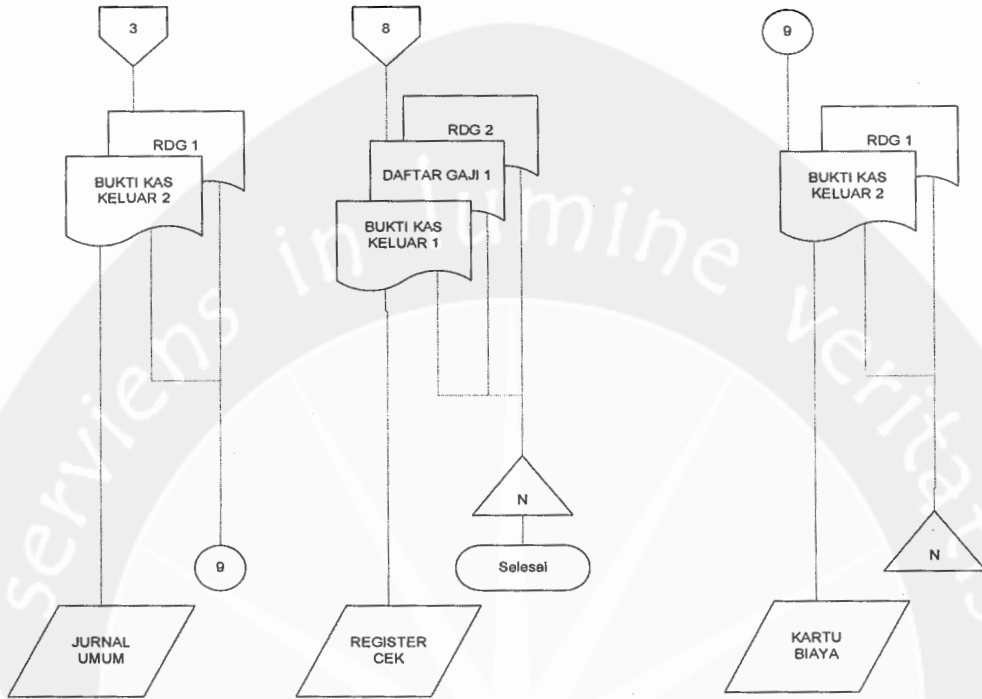
Bagian Utang



Gambar 2.2. Flowchart Sistem Penggajian (lanjutan)

Bagian Jurnal, Buku Besar, dan Laporan

Bagian Kartu Persediaan dan Biaya



Gambar 2.4. Flowchart Sistem Penggajian (lanjutan)

2.14. Keterbatasan Struktur Pengendalian Intern

Struktur pengendalian intern setiap perusahaan memiliki keterbatasan bawaan. Oleh karena itu, sebaik apapun struktur pengendalian intern dirancang dan dioperasikan, hanya dapat menyediakan keyakinan yang memadai bukan mutlak berkenaan dengan pencapaian tujuan pengendalian suatu perusahaan. Keterbatasan bawaan yang melekat dalam setiap struktur pengendalian intern adalah : (Jusup, 2001)

1. Kesalahan dalam pertimbangan

Seringkali manajemen dan personel lain dapat melakukan pertimbangan yang kurang matang dalam pengambilan keputusan bisnis atau dalam melaksanakan tugas rutin karena informasi yang tidak mencukupi, keterbatasan waktu, atau prosedur lainnya.

2. Kemacetan

Kemacetan pada pengendalian yang telah berjalan dapat terjadi karena petugas salah memahami intruksi atau membuat kekeliruan akibat kecerobohan, kebingungan, atau kelelahan. Perubahan sementara atau permanen dalam personel atau dalam sistem atau prosedur juga dapat berkontribusi pada terjadinya kemacetan.

3. Kolusi

Kolusi atau persekongkolan adalah individu yang bertindak bersama, seperti karyawan yang melaksanakan suatu pengendalian penting bertindak bersama

dengan karyawan lain, konsumen atau pemasok, dapat melakukan sekaligus menutupi kecurangan sehingga tidak akan terdeteksi oleh pengendalian intern.

4. Pelanggaran Manajemen

Manajemen dapat mengesampingkan kebijakan atau prosedur tertulis untuk tujuan tidak sah seperti keuntungan pribadi atau presentasi mengenai kondisi keuangan suatu entitas yang dinaikkan atau status ketaatan.

5. Biaya dan Manfaat

Biaya struktur pengendalian intern suatu entitas seharusnya tidak melebihi manfaat yang diharapkan untuk diperoleh. Karena pengukuran yang tepat baik dari biaya dan manfaat biasanya tidak memungkinkan, manajemen harus membuat baik estimasi kuantitatif maupun kualitatif dalam mengevaluasi hubungan antara biaya dan manfaat.

2.15. Efektif

Struktur pengendalian intern dalam suatu perusahaan untuk atribut setiap sampel dikatakan sudah efektif jika $AUPL = DUPL$, dimana tingkat kesalahan disini adalah 0 atau dapat juga dikatakan efektif jika $AUPL < DUPL$.

2.16. Pengertian Gaji

1. Menurut Mulyadi, *Auditing*, edisi 6, buku 2, Penerbit Salemba Empat, 2002, hal 285.

Gaji umumnya merupakan pembayaran atas penyerahan jasa yang dilakukan karyawan yang mempunyai jenjang jabatan manajer dan dibayarkan secara tetap per bulan.

2. Menurut Arens and Loebbecke, diterjemahkan oleh Amir Abadi Jusuf, *Auditing Pendekatan Terpadu*, buku 2, Penerbit Salemba Empat, 1999, hal 532.

Gaji adalah pembayaran kepada pegawai atas jasa yang diberikan kepada pemerintah dan lembaga lainnya atas pajak penghasilan dan kenikmatan pegawai yang terhutang.

3. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, 2002, hal 327.

Gaji diartikan sebagai balas jasa yang diterima pekerja dalam bentuk uang berdasarkan waktu tertentu.

2.17. Dokumen dan Catatan yang umum dalam Sistem Penggajian

Dokumen dan catatan berikut ini penting dalam melaksanakan serta mencatat transaksi penggajian : (William C. Boynton, Raymond N. Johnson, 2006)

- **Otorisasi personalia.** Memo yang dikeluarkan oleh departemen personalia yang menunjukkan pengangkatan seorang karyawan dan setiap perubahan selanjutnya atas status karyawan itu untuk tujuan penggajian.
- **Kartu absen (*clock card*).** Formulir yang digunakan oleh setiap karyawan untuk mencatat jumlah jam kerja yang dilakukan setiap harinya selama satu periode pembayaran. Kartu ini digunakan dengan jam waktu (*time clock*) yang mencatat waktu pada kartu tersebut. Formulir ini dan formulir berikutnya dapat digantikan

dalam sistem yang modern dengan tanda pengenal karyawan yang dimasukkan ke dalam suatu terminal yang menghasilkan catatan elektronik mengenai waktu tersebut.

- **Tiket Waktu (*time ticket*).** Formulir yang digunakan untuk mencatat waktu kerja seorang karyawan atas pekerjaan tertentu. Lama waktu kerja ini dicetak oleh mesin.
- **Register bank untuk penggajian imprest.** Rekening yang menampung setoran sebesar total gaji yang dilakukan selama setiap periode pembayaran, dan dari rekening ini ditarik cek untuk membayar gaji para karyawan.
- **Slip gaji.** Slip ini juga disertai dengan sebuah memo yang dapat dilepas yang menunjukkan penghasilan kotor serta potongan gaji..
- **File personalia karyawan.** File yang memuat data mengenai ikatan kerja setiap karyawan dan memuat semua otorisasi personalia yang dikeluarkan untuk karyawan tersebut, evaluasi kerja, serta tindakan disipliner, jika ada.
- **File induk data personalia.** File komputer yang berisi data terrkini mengenai karyawan yang diperlukan untuk menghitung gaji seperti klasifikasi pekerjaan dan potongan.
- **File induk penghasilan karyawan.** File komputer yang berisi penghasilan kotor, potongan gaji serta pembayaran bersih setiap karyawan selama tahun berjalan hingga tanggal pada hari itu menurut periode pembayaran.

2.18. Fungsi-fungsi dan pengendalian yang terkait dalam Sistem Penggajian

Pemrosesan transaksi penggajian melibatkan fungsi-fungsi penggajian berikut ini

: (William C. Boynton, Raymond N. Johnson, 2006)

- Memulai transaksi penggajian yang mencakup :
 - Mengangkat karyawan
 - Mengotorisasi perubahan gaji
- Penerimaan jasa, mencakup :
 - Menyiapkan data kehadiran dan pencatatan waktu
- Pencatatan dan pembayaran transaksi penggajian, mencakup :
 - Menyiapkan daftar dan mencatat gaji
 - Membayar gaji
 - Menyerahkan SPT pajak gaji

2. 19. Salah Saji Potensial yang mungkin terjadi pada Sistem Penggajian

Salah saji potensial yang mungkin terjadi pada sistem penggajian (Walter G.

Kell & William Boynton, 1995) :

1. Pembuatan Daftar Gaji

- Karyawan fiktif dimasukkan dalam daftar gaji.
- Rating karyawan yang tidak memiliki surat pengesahan (pengangkatan karyawan) meningkat.

2. Pembuatan Bukti Kas Keluar

- Karyawan dibayar untuk jam dimana dia tidak bekerja.
- Karyawan tidak dibayar untuk jam dimana dia tidak bekerja.

3. Pencatatan Biaya Gaji

- Biaya gaji dicatat ke dalam akun yang salah.

4. Pembayaran Gaji

- Cek gaji didistribusikan atau diberikan kepada penerima yang tidak memiliki surat pengesahan (surat pengangkatan karyawan).
- Gaji dicatat untuk jasa yang tidak diterima, yang menyebabkan pelaporan catatan salah atau dengan jumlah yang salah.

2.20. Sistem Pengendalian Intern pada Sistem Penggajian

Aktivitas pengendalian yang dapat mencegah dan mendeteksi salah saji pada sistem penggajian mencakup : (Mulyadi, 2002, hal 296)

1. Fungsi pencatatan waktu hadir harus terpisah dari fungsi operasi.
2. Otorisasi dari manajer yang berwenang untuk :
 - a. Setiap orang yang namanya tercantum dalam daftar gaji.
 - b. Setiap perubahan gaji karyawan karena perubahan pangkat, perubahan tarif gaji, tambahan keluarga.
 - c. Setiap potongan gaji karyawan selain pajak penghasilan karyawan.
 - d. Kartu jam hadir.

- e. Perintah lembur.
 - f. Daftar gaji.
 - g. Bukti kas keluar untuk pembayaran gaji.
 - h. Bukti memorial pembebanan biaya tenaga kerja.
3. Penggunaan formulir bernomor urut tercetak dan penggunaannya dipertanggungjawabkan.
 4. Pengecekan independen atas :
 - a. Tarif upah yang dicantumkan dalam kartu jam kerja.
 - b. Kartu jam hadir.
 - c. Pemasukan kartu jam hadir ke dalam mesin pencatat waktu.
 - d. Pembuatan daftar gaji.
 - e. Pembayaran gaji.
 5. Rekonsiliasi :
 - a. Perubahan dalam kartu penghasilan karyawan dengan daftar gaji karyawan.
 - b. Perhitungan pajak penghasilan karyawan dengan kartu penghasilan karyawan.
 6. Penggunaan kartu penghasilan karyawan sebagai tanda penerimaan gaji oleh karyawan.
 7. Penggunaan panduan akun dan pelaporan biaya tenaga kerja pada waktu yang tepat.

2.21. Program Audit untuk Sistem Penggajian

Langkah-langkah yang dilakukan untuk pengujian pengendalian terhadap sistem penggajian :

1. Melakukan pengamatan terhadap pemisahan fungsi pembuatan daftar gaji dari fungsi pembayaran gaji dan fungsi pencatatan waktu hadir dari fungsi operasi
2. Melakukan pengamatan terhadap pembayaran gaji untuk mendapatkan bukti bahwa gaji dan diterima oleh karyawan yang berhak dan tidak diterima oleh karyawan fiktif.
3. Melakukan pengamatan terhadap pencatatan waktu hadir dan jam kerja karyawan untuk membuktikan ketelitian dan keandalan data jam hadir oleh fungsi pencatat waktu dan jam kerja karyawan yang dicatat oleh fungsi produksi.
4. Mengambil sampel daftar gaji sebanyak 60 sampel untuk memeriksa tentang pengangkatan karyawan, kenaikan/penurunan gaji, kenaikan/penurunan jabatan, ketelitian perhitungan gaji, otorisasi pejabat berwenang dan kesesuaian jumlah yang tercantum pada catatan akuntansi perusahaan dan kartu penghasilan karyawan.
5. Mengambil sampel kartu jam hadir dan kartu jam kerja karyawan sebanyak 60 sampel untuk memeriksa kesesuaian jam hadir dan jam kerja serta otorisasi yang dibutuhkan.
6. Memeriksa bukti penggunaan formulir yang bernomor urut tercetak dan pertanggungjawaban pemakaian formulir tersebut.

7. Mengambil sampel bukti kas keluar yang disetujui untuk pembayaran gaji dan melakukan pengusutan ke dokumen pendukung dan catatan akuntansi yang bersangkutan untuk membuktikan adanya otorisasi pada pembuatan daftar gaji.
8. Memeriksa adanya pengecekan independen terhadap *posting* ke buku pembantu dan jurnal untuk menguji keandalan prosedur pencatatan gaji.

2.22. Pengujian Pengendalian

Didalam melakukan pengujian pengendalian terhadap empat cara yang harus dilakukan untuk melakukan suatu pengujian yaitu : pengambilan sampel 100 %, melaksanakan *judgement sampling*, melakukan *representative sampling*, atau *statistical sampling*. Di dalam melakukan penelitian ini penulis menggunakan *stop-or-go-sampling* yaitu salah satu atribut yang ada di dalam *statistical sampling*.

Statistical sampling models dapat dibagi menjadi dua yaitu : *Attribute sampling* dan *variabel sampling*, *attribute sampling* digunakan untuk menguji efektifitas struktur pengendalian intern, sedangkan *variabel sampling* digunakan untuk menguji nilai rupiah yang tercantum dalam rekening.

Di dalam *attribute sampling models* terdapat tiga model yaitu antara lain :

1. *Fixed-sampel-size attribute sampling*

Pengambilan sampel dengan model ini ditujukan untuk memperkirakan presentase terjadinya mutu tertentu dalam suatu populasi. Model ini terutama digunakan jika auditor melakukan pengujian pengendalian terhadap suatu unsur

pengawasan intern, dan auditor tersebut memperkirakan akan menjumpai beberapa penyimpangan.

2. *Stop-or-go-sampling*

Model pengambilan sampel ini dapat mencegah auditor dari pengambilan sampel yang terlalu banyak, yaitu dengan cara menghentikan sedini mungkin. Model ini digunakan jika peneliti yakin bahwa kesalahan yang diperkirakan dalam populasi sangat sedikit.

3. *Discovery sampling*

Model pengambilan sampel ini cocok digunakan jika tingkat kesalahan yang diperkirakan dalam populasi sangat rendah atau mendekati nol. *Discovery sampling* dipakai oleh peneliti untuk menemukan kecurangan, pelanggaran yang serius dari struktur pengendalian intern, dan ketidakberesan lainnya.

Stop-Or-Go-Sampling Attribute

Di dalam melakukan penelitian ini penulis menggunakan pengujian pengendalian *stop-or-go-sampling attribute*, oleh karena itu maka penulis akan menjelaskan secara lebih lanjut tentang pengujian pengendalian dengan menggunakan metode *stop-or-go sampling attribute*. Di dalam pengujian pengendalian atribut ini peneliti tidak membutuhkan sampel dalam jumlah yang terlalu banyak, seperti *fixed-sampel-size attribute*.

Di dalam *stop-or-go-sampling* ini, jika auditor tidak menemukan adanya penyimpangan atau menemukan jumlah penyimpangan tertentu yang telah ditetapkan,

ia dapat menghentikan pengambilan sampelnya. Prosedur yang harus ditempuh di dalam melakukan pengujian dengan atribut ini adalah dengan cara sebagai berikut :

1. Menemukan *desired upper precision limit* dan tingkat keandalan. Pada tahap ini auditor menentukan tingkat keandalan yang akan dipilih dan tingkat kesalahan maksimum.
2. Gunakan tabel besarnya sampel minimum untuk pengujian pengendalian guna menentukan sampel pertama yang harus diambil.

Setelah melakukan tahap yang pertama maka selanjutnya adalah menentukan besarnya sampel minimum yang harus diambil oleh peneliti dengan bantuan tabel besarnya sampel minimum untuk menguji pengendalian. Jika struktur pengendalian intern perusahaan yang diaudit baik, maka auditor disarankan untuk tidak menggunakan tingkat keandalan kurang dari 95% dan *desired upper precision limit* lebih dari 5%. Dengan demikian pada umumnya dalam pengujian pengendalian, peneliti tidak pernah memilih besarnya sampel kurang dari 60.

3. Buatlah tabel *stop-or-go decision*.

Langkah selanjutnya yaitu adalah membuat tabel *stop-or-go decision* atau tabel keputusan *stop-or-go*. Dalam membuat tabel ini, peneliti akan mengambil sampel sampai 4 kali. Berikut ini adalah cara-cara untuk melakukan penyusunan tabel *stop-or-go decision* :

Langkah 1

Pada langkah pertama ini peneliti menemukan besarnya sampel minimum dengan menggunakan tabel, jika DUPL = AUPL maka penelitian akan dihentikan karena pada tingkat kesalahan yang sama dengan 0 AUPL dihitung dengan cara sebagai berikut :

$$\text{AUPL} = \frac{\text{Confidence level factor at desired reability for accurence observed}}{\text{Sample size}}$$

Jika kesalahan yang kita jumpai didalam pemeriksaan terhadap 60 anggota sampel tersebut adalah 1, maka auditor diharuskan untuk mengambil sampel tambahan, sampel tambahan ini dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut :

$$\text{AUPL} = \frac{\text{Confidence level factor at desired reability for accurence observed}}{\text{Desired Upper Precision Limit (DUPL)}}$$

Langkah 3

Jika pada langkah ke 2 menemukan kesalahan, maka akan diambil sampel kumulatif menjadi sebanyak 126. jika dari 126 anggota sampel tersebut terdapat 2 kesalahan maka dapat diambil kesimpulan bahwa struktur pengendalian intern

pada perusahaan sudah efektif, tetapi jika ditemukan kesalahan sebesar 3 atau lebih maka dilakukan langkah ke 4.

Langkah 4

Langkah ke 4 ini diambil beberapa sampel tambahan sehingga jumlah sampel menjadi 156. Jika pada sampel tambahan ini ditemukan paling banyak 3 kesalahan, maka dapat diambil kesimpulan bahwa struktur pengendalian baik, tetapi jika terdapat 4 kesalahan atau lebih maka peneliti dianjurkan menggunakan fixed-sample-size attribute sampling untuk dipakai sebagai alternatif.