

Prosedur Audit terhadap Risiko Tertaksir: Pengujian Pengendalian

Dr. Drs. Sumiyana, M.Sc.,C.A.
Hariman Bone, S.E.,M.Sc.,Ak.
Angelia Pribadi, S.E.,M.Sc.,Ak.,C.A.
Irsyad Alim Khaidir, S.Ak.,M.Acc.
Abdul Aziiz Muhsyi, S.E.,M.Acc.
Lena Nurjanah, S.E.,M.Acc.



PENDAHULUAN

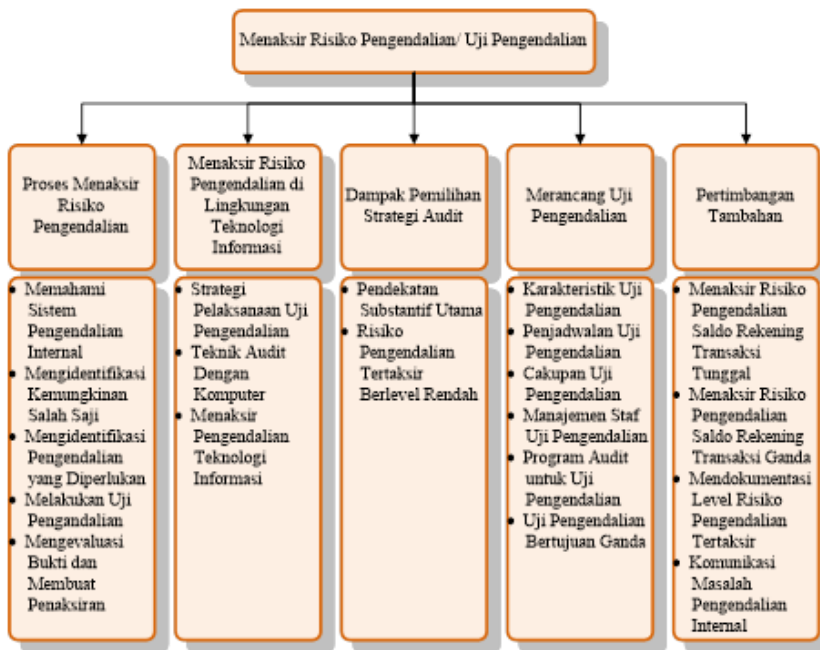
Secara umum setelah mempelajari modul ini, mahasiswa diharapkan mampu memahami dan menjelaskan aspek-aspek pengetahuan dasar auditor dan faktor-faktor yang memengaruhi keputusan audit dalam pengujian pengendalian.

Secara khusus, setelah mempelajari modul ini, mahasiswa diharapkan mampu memahami dan menjelaskan:

1. langkah-langkah dalam menaksir risiko pengendalian.
2. perbedaan penaksiran risiko audit dengan menggunakan dua strategi audit utama.
3. tiga strategi audit dasar untuk uji pengendalian di lingkungan teknologi informasi.
4. tipe-tipe teknik audit berbantuan komputer untuk melakukan uji pengendalian.
5. faktor-faktor yang mendasari derajat kepastian sebagai hasil uji pengendalian.
6. proses penaksiran risiko pengendalian saldo rekening yang dipengaruhi transaksi tunggal dan multipel.
7. persyaratan dokumentasi penaksiran risiko pengendalian.
8. persyaratan auditor dalam mengomunikasikan permasalahan pengendalian internal kepada dewan audit.

Modul ini membahas audit fase II dan III, yaitu menaksir risiko salah saji yang material dan merespons risiko tertaksir tersebut. Auditor melakukan uji pengendalian untuk menentukan apakah pengendalian internal yang efektif telah

diberlakukan untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji laporan keuangan. Auditor eksternal melakukan uji pengendalian atas seluruh asersi dalam laporan keuangan yang material untuk memberikan opini atas pengendalian internal. Auditor internal melakukan uji pengendalian untuk menindaklanjuti pendekatan risiko tertaksir berlevel rendah. Garis besar modul disajikan dalam gambar berikut.



Gambar 1.1

Garis Besar Modul 1 Prosedur Audit terhadap Risiko Tertaksir = Penyajian Pengendalian

KEGIATAN BELAJAR 1**Proses untuk Menaksir Risiko**

Langkah-langkah penaksiran risiko pengendalian secara berurutan, pertama adalah mempertimbangkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur untuk apakah pengendalian terkait dengan asersi telah dirancang dan diimplementasikan oleh manajemen. Selanjutnya, diikuti langkah kedua, yakni mengidentifikasi kemungkinan salah saji yang terjadi pada asersi. Ketiga adalah mengidentifikasi pengendalian yang diperlukan untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji tersebut. Keempat adalah melakukan uji pengendalian terhadap pengendalian yang diperlukan untuk menentukan efektivitas rancangan dan implementasinya. Selanjutnya, terakhir adalah mengevaluasi bukti dan menaksir risiko.

A. INTERNAL PENGENDALIAN DI PERUSAHAAN ENRON

Pada 23 Februari 2001, Arthur Andersen LLP menyatakan opini audit bahwa atas asersi manajemen sistem pengendalian internal di Enron Corp dan anak perusahaannya, per 31 Desember 2000, 1999, dan 1998 dapat diberikan kepastian yang wajar atas keandalan laporan keuangan dan perlindungan aset dari akuisisi, penggunaan, atau disposisi yang tidak sah disajikan dengan wajar di seluruh segi yang material sesuai dengan standar pengendalian yang berlaku. Laporan ini sesuai dengan standar atestasi American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tentang pelaporan pengendalian internal dan sudah menggunakan komponen pengendalian internal Committee of Sponsoring Organization of the Treadway (COSO) sebagai kriteria pelaporan pengendalian internal.

Arthur Andersen LLP melakukan uji pengendalian untuk mendukung opini tersebut. Dengan menggunakan tinjauan ke belakang, apa yang dapat kita pelajari tentang pengendalian internal di Enron dan efektivitas uji pengendaliannya?

1. Direksi Enron, dengan mengabaikan konflik kepentingan mereka, mengizinkan Andrew Fastow, CFO, untuk bernegosiasi atas nama Enron dengan perusahaan-perusahaan yang CFO tersebut memiliki kepentingan kepemilikan. Pada akhirnya, Fastow mendapatkan sekitar \$31 juta dolar

untuk dirinya sendiri dari kesepakatan tersebut. Namun demikian, menurut Andersen, direksi menyetujui transaksi tersebut.

2. Enron memiliki sebuah kode etik perusahaan. Hal ini sudah benar. Akan tetapi, apakah kode etik tersebut dipatuhi? Agar pengendalian internal bisa efektif, kode etik harus didesain dengan baik, didudukkan pada tempatnya di operasi, dan dilaksanakan secara efektif. Pada kasus ini, kode etik dirancang dengan baik, tetapi sebagian besar diabaikan. Manajemen senior mengalami kegagalan untuk memberikan penekanan atas pentingnya masalah etika.
3. Pengendalian internal dimulai puncak organisasi. Selain masalah etika, manajemen senior sangat menekankan pencapaian target *earnings* kepada manajer yang lain. Para pejabat Enron menerima bonus berdasarkan pencapaian target mereka. Pada akhir tahun 1999, para eksekutif Enron mengatur transaksi dengan Merrill Lynch dan membayar *fee* \$17 juta di akhir kuartal keempat yang memungkinkan Enron untuk mengakui \$50 juta sebagai *earnings* dan mencapai target *earnings* mereka (kasus SEC Littigation No. 18515). Kasus tersebut oleh SAS 99 disebut sebagai insentif untuk melakukan kecurangan laporan keuangan.
4. Enron mendirikan departemen manajemen risiko dan pengendalian untuk mengevaluasi transaksi dan kesepakatan yang material dengan para rekanan. Namun demikian, para rekanan Enron diberi hak untuk memberi masukan tentang promosi dan bonus kepada para pejabat di departemen tersebut. Departemen manajemen risiko dan pengendalian menjadi tidak independen sehingga sering memberikan kesimpulan yang tidak konsisten. Misalnya, manajemen senior tetap melakukan kesepakatan dengan rekanan untuk mencatat *earnings* meskipun menghadapi risiko yang tinggi. Kasus ini merupakan contoh pengendalian operasi yang tidak efektif.
5. Pertahanan utama perusahaan adalah para pekerjanya. Meskipun demikian, keprihatinan Sharon Watkins, Margaret Ceconi, dan pekerja Enron lainnya diabaikan dan tidak ditangani secara serius (Boynton & Johnson, 2001).

B. PROSES PENAKSIRAN RISIKO PENGENDALIAN

Penaksiran risiko pengendalian adalah proses evaluasi atas efektivitas pengendalian internal sebuah entitas dalam prevensi atau deteksi salah saji dalam laporan keuangan yang material.
PSA No. 69 Paragraf 47 (AU 319.47)

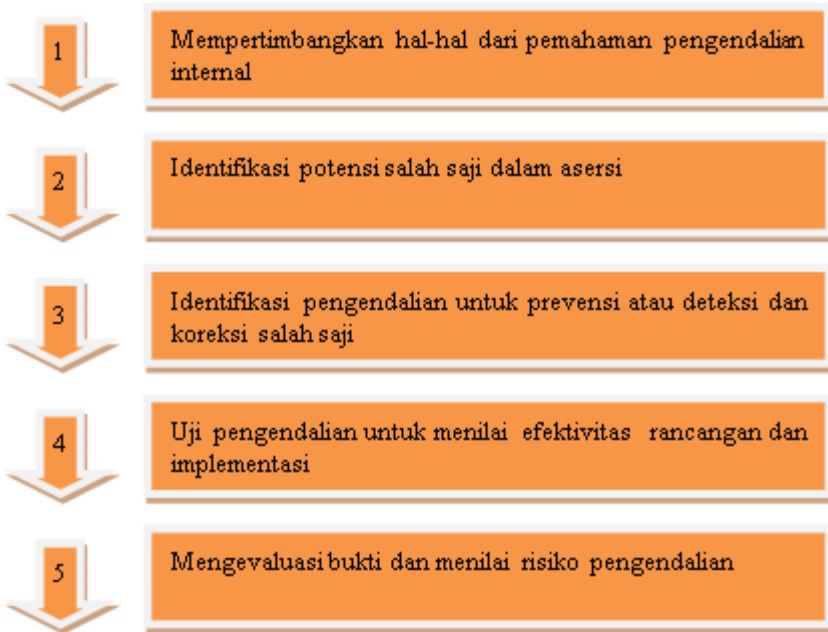
Tujuan penaksiran risiko pengendalian adalah membantu auditor dalam membuat sebuah penilaian tentang risiko salah saji laporan keuangan yang material. Penaksiran risiko pengendalian meliputi evaluasi tentang efektivitas dari hal berikut:

1. rancangan pengendalian internal, dan
2. implementasi pengendalian internal.

Penaksiran pengendalian risiko membantu auditor membuat penilaian tentang karakteristik, pemilihan, dan luasan prosedur audit. Pada akhirnya, uji pengendalian memberikan bukti sebagai dasar opini auditor.

Risiko pengendalian, seperti halnya model audit risiko atas komponen-komponen yang lain, ditaksir pada setiap asersi laporan keuangan. Banyak pengendalian mencegah salah saji dengan asersi pencatatan transaksi. Penaksiran risiko pengendalian dibuat atas masing-masing asersi, bukan atas pengendalian internal secara keseluruhan, setiap komponen pengendalian internal, atau setiap prosedur atau kebijakan.

Dalam melakukan penaksiran risiko pengendalian untuk sebuah asersi, auditor mengikuti langkah-langkah yang digambarkan di gambar berikut. Langkah keempat, yaitu melakukan uji pengendalian, tidak diharuskan untuk auditor internal karena risiko pengendalian ditaksir pada level tinggi. Tiap langkah-langkah tersebut didiskusikan sebagai berikut.



Gambar 1.2
Langkah-langkah Penaksiran Risiko Pengendalian

1. Mempertimbangkan Hal yang Diperoleh dari Prosedur untuk Mendapatkan Pemahaman

Auditor melakukan prosedur untuk mendapatkan pemahaman pengendalian internal atas asersi laporan keuangan yang material. Auditor mendokumentasi pemahaman tersebut dalam bentuk kuesioner, bagan alir, atau memoranda naratif tentang pengendalian internal. Analisis terhadap dokumen ini adalah titik awal penaksiran risiko pengendalian. Standar Audit AU 319.25 (PSA No. 69 paragraf 19) menyatakan bahwa pemahaman yang digunakan oleh auditor adalah (1) mengidentifikasi jenis potensi salah saji, (2) mempertimbangkan faktor yang memengaruhi risiko salah saji yang material, dan (3) merancang uji pengendalian. Jadi, untuk kebijakan dan prosedur yang relevan dengan asersi tertentu, auditor menggunakan tipe jawaban ya/tidak/tidak menjawab dan komentar tertulis dalam kuesioner serta kelebihan dan kekurangan dicatat dalam bagan alir dan memoranda naratif.

Setelah mendapatkan pemahaman pengendalian internal, auditor melakukan penyelidikan, mengamati kinerja tugas dan pengendalian, dan menginspeksi dokumen-dokumen. Dalam proses ini, auditor mungkin mendapatkan bukti tentang bagaimana pengendalian dalam implementasi aktual sehingga memungkinkan auditor untuk menaksir risiko pengendalian di bawah level tinggi. Umumnya, bukti yang diperoleh tidak cukup luas untuk memungkinkan penaksiran risiko pengendalian pada level rendah, tetapi mungkin cukup untuk mendukung penaksiran risiko pengendalian pada level tinggi. Auditor mungkin mendasarkan penaksiran risiko pengendalian pada bukti-bukti yang didapatkan ketika memahami pengendalian internal.

2. Identifikasi Potensi Salah Saji

Identifikasi potensi salah saji adalah proses yang digunakan auditor untuk mempertimbangkan titik-titik terjadinya kesalahan atau kecurangan pada asersi yang terkait dengan kelas transaksi utama, saldo rekening, dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Beberapa kantor audit menggunakan perangkat lunak komputer untuk menampilkan kuesioner sekaligus mengolah jawaban responden pada asersi tertentu. Oleh karena itu, semua auditor sangat perlu memahami logika komputer yang digunakan untuk mengevaluasi setiap asersi. Misalnya, potensi salah saji dalam asersi pengeluaran kas dan dua saldo rekening utama yang dipengaruhi oleh pengeluaran kas, yaitu kas dan utang dagang. Contoh potensi salah saji untuk beberapa asersi terkait dengan transaksi pengeluaran kas diperlihatkan pada kolom pertama tabel berikut, yaitu pemahaman asersi yang menuntun auditor memahami potensi salah saji.

Tabel 1.1
Potensi Salah Saji, Pengendalian yang Diperlukan, dan Uji
Pengendalian - Transaksi Pengeluaran Kas

Potensi Salah Saji (Asersi)	Pengendalian yang Diperlukan	Uji Pengendalian
Pengeluaran kas dilakukan untuk tujuan yang tidak sah (keberadaan dan keterjadian)	<p>Komputer mencocokkan informasi dalam cek dengan informasi pendukung dalam <i>voucher</i> dan utang dagang untuk setiap transaksi pengeluaran.</p> <p>Hanya petugas berwenang yang diperbolehkan untuk</p>	<p>Menggunakan teknik audit berbantuan komputer, misalnya data <i>dummy</i> untuk menguji pengendalian aplikasi di komputer.</p> <p>Mengamati petugas yang menangani pengeluaran kas</p>

Potensi Salah Saji (Asersi)	Pengendalian yang Diperlukan	Uji Pengendalian
<p>Sebuah <i>voucher</i> dibayar dua kali (keberadaan dan keterjadian)</p> <p>Cek dapat diterbitkan dengan jumlah yang salah atau dicatat dengan jumlah yang salah (penilaian)</p>	<p>menjalankan perangkat lunak dan menangani cek yang dicetak dan ditandai oleh komputer.</p> <p>Terdapat pemisahan tugas untuk persetujuan pembayaran <i>voucher</i> dan menandatangani cek. Komputer secara otomatis membatalkan <i>voucher</i> dan informasi pendukungnya ketika cek diterbitkan.</p> <p><i>Voucher</i> pembayaran dan dokumen pendukung dicap "Lunas" ketika cek diterbitkan. Komputer mencocokkan informasi dalam cek dengan informasi pendukung di dalam <i>voucher</i> dan utang dagang untuk setiap transaksi pengeluaran. Komputer membandingkan jumlah cek yang diterbitkan dengan jurnal pengeluaran kas.</p> <p>Dibuat rekonsiliasi bank secara periodik.</p>	<p>dan membandingkannya dengan daftar petugas yang berwenang.</p> <p>Mengamati pemisahan tugas.</p> <p>Menggunakan teknik audit berbantuan komputer, misalnya data <i>dummy</i> untuk menguji pengendalian aplikasi di komputer.</p> <p>Mengamati dokumen dan/atau sampel dokumen untuk menemukan cap "Lunas".</p> <p>Menggunakan teknik audit berbantuan komputer, misalnya data <i>dummy</i> untuk menguji pengendalian aplikasi di komputer.</p> <p>Menggunakan teknik audit berbantuan komputer, misalnya data <i>dummy</i> untuk menguji pengendalian aplikasi di komputer.</p> <p>Mengamati dan/atau mencocokkan rekonsiliasi bank.</p>

3. Identifikasi Pengendalian yang Diperlukan

Auditor mengidentifikasi pengendalian yang diperlukan untuk mencegah atau mendeteksi serta mengoreksi potensi salah saji untuk asersi. Identifikasi dilakukan dengan perangkat lunak yang memproses respons kuesioner atau secara manual dengan *checklist*. Pada saat identifikasi, auditor harus memastikan hal berikut.

- a. Karakteristik pengendalian untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji.

- b. Karakteristik pengendalian yang telah diimplementasikan oleh manajemen.
- c. Efektivitas tiap pengendalian. Jika ditemukan beberapa pengendalian untuk sebuah asersi, auditor memilih pengendalian kunci, yaitu pengendalian yang diyakini paling efektif.
- d. Risiko jika pengendalian tidak efektif.

Kolom kedua Tabel 1.1 mengilustrasikan kemungkinan pengendalian untuk asersi laporan keuangan tertentu. Terdapat beberapa pengendalian yang dapat didesain untuk sebuah potensi salah saji. Sebaliknya, sebuah pengendalian dapat digunakan untuk mendeteksi lebih dari satu jenis potensi salah saji. Sebagai contoh, rekonsiliasi bank dapat digunakan untuk mendeteksi pencatatan cek pada jurnal pengeluaran kas dalam jumlah yang tidak semestinya (asersi penilaian dan alokasi) dan juga dapat mendeteksi cek yang belum di jurnal (asersi kelengkapan).

Banyak pengendalian internal memiliki sebuah desain umum. Tiap transaksi memiliki empat fungsi dasar berikut:

- a. memulai,
- b. pengiriman atau penerimaan barang dan jasa,
- c. pencatatan transaksi, serta
- d. pertimbangan, seperti digambarkan dalam gambar berikut..



Gambar 1.3
Fungsi Transaksi dan Desain Pengendalian Internal

Diskusi selanjutnya membicarakan bagaimana perusahaan mendesain pengendalian internal untuk mengendalikan asersi kelengkapan, keberadaan dan keterjadian, penilaian dan alokasi (keakuratan), serta penyajian dan pengungkapan (klasifikasi), tanpa memandang siklus transaksi.

Pengendalian internal atas asersi kelengkapan secara umum dimulai dengan mendapatkan informasi tentang transaksi ketika dimulai dan ikuti transaksinya melalui setiap fungsi. Biasanya, digunakan dokumen yang sudah dinomori catatan penomoran dokumen. Kemudian, dikembangkan pelaporan dengan membandingkan setiap transaksi yang dimulai dengan pengiriman atau penerimaan barang atau jasa dan setiap transaksi yang dimulai dengan pencatatan transaksi tersebut. Misalnya, suatu sistem dapat menghasilkan laporan dari order penjualan yang belum dikirimkan dan laporan pengiriman yang belum dibuatkan dalam faktur penjualan. Perusahaan merekonsiliasi laporan penjualan dengan penerimaan kas atau membuat laporan jatuh tempo piutang untuk menentukan kas yang belum diterima.

Pengendalian internal atas asersi keberadaan dan keterjadian secara umum bekerja secara berkebalikan dengan asersi kelengkapan. Pengendalian atas keterjadian penjualan membandingkan informasi pencatatan transaksi dengan informasi tentang aliran barang atau jasa yang biasanya didapatkan pada saat pengiriman atau penerimaan barang atau jasa. Misalnya, membandingkan informasi dalam faktur penjualan dengan informasi tentang pengiriman dari barang atau penyelesaian jasa sebelumnya (informasi tentang kuantitas yang dicatat vs kuantitas yang dikirimkan dan informasi tentang periode akuntansi ketika transaksi dicatat vs periode akuntansi ketika barang dikirimkan). Pengendalian atas keterjadian penerimaan atau pengeluaran kas dibandingkan dengan informasi tentang keberadaan piutang dan utang.

Pengendalian internal atas asersi penilaian dan alokasi menyerupai asersi keberadaan dan keterjadian. Pengendalian atas penilaian (keakuratan) membandingkan informasi tentang pencatatan transaksi dengan informasi tentang pengiriman atau penerimaan barang atau jasa dan informasi tentang memulai transaksi. Sebagai contoh, membandingkan informasi tentang faktur penjualan dengan informasi tentang pengiriman barang atau pengantaran jasa sebelumnya dan juga dengan informasi tentang memulai transaksi. Pengendalian atas penilaian penerimaan atau pengeluaran kas dibandingkan dengan informasi piutang atau utang.

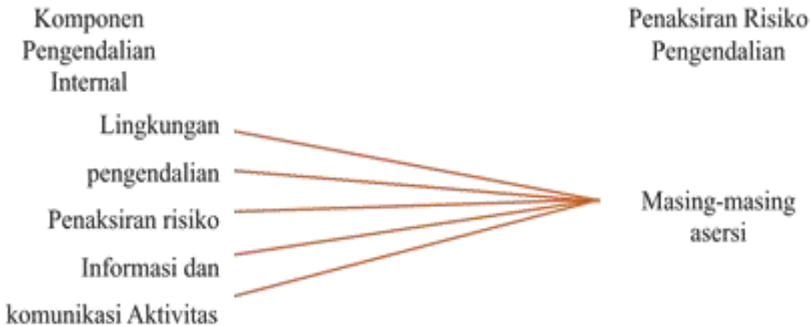
Pengendalian internal atas asersi penyajian dan pengungkapan (klasifikasi) membandingkan informasi tentang pencatatan transaksi dengan

informasi ketika transaksi dimulai. Pengendalian tersebut membandingkan jumlah rekening buku besar yang berhubungan dengan pencatatan transaksi dengan jumlah akun yang ditetapkan saat transaksi dimulai. Misalnya, membandingkan masukan (*input*) informasi faktur penjualan dengan kode-kode akun dalam order penjualan.

Pemahaman pengendalian yang diperlukan juga membutuhkan pertimbangan kondisi dan penilaian. Misalnya, pada kasus transaksi dengan pengeluaran kas yang besar, diperlukan daftar cek terpisah yang sesuai dengan daftar ringkasan penerbitan cek dengan *input* jurnal pengeluaran kas untuk mendeteksi salah saji dengan cepat. Jika pengeluaran kas berjumlah sedikit dan waktu deteksi salah saji tidak esensial, rekonsiliasi bank periodik cukup memadai untuk mengompensasi kurangnya daftar cek harian. Dalam situasi tersebut, rekonsiliasi bank disebut pengendalian kompensasi.

Pengendalian yang diperlukan ditunjukkan pada Tabel 1.1, baik pengendalian aplikasi dalam perangkat lunak maupun pengendalian manual dapat diklasifikasikan sebagai komponen pengendalian aktivitas dalam pengendalian internal. Auditor harus sadar bahwa beberapa komponen pengendalian internal secara simultan dapat memengaruhi risiko potensi salah saji dalam asersi terkait dengan beberapa kelas transaksi atau saldo rekening. Sebagai contoh, lingkungan pengendalian seperti kompetensi dan kepercayaan manajer dan pekerja yang terlibat dalam transaksi pengeluaran kas dapat memengaruhi banyak asersi untuk kelas transaksi tersebut. Pada kenyataannya, kurangnya kompetensi dan kepercayaan manajer atau pekerja kunci dapat mengurangi efektivitas aktivitas pengendalian. Jadi, auditor harus mengasimilasikan informasi tentang tiap elemen sistem pengendalian internal ketika mempertimbangkan risiko potensi salah saji pada asersi tertentu. Konsep ini dapat digambarkan pada gambar di bawah ini.

Auditor dapat membuat penaksiran pendahuluan atas risiko pengendalian berdasarkan pemahaman menyeluruh tentang desain pengendalian dan bagaimana desain itu diimplementasikan. Dengan demikian, pengetahuan tersebut hanya memungkinkan auditor untuk menaksir risiko pengendalian pada level maksimal. Untuk menaksir risiko pengendalian di bawah level tinggi, harus diperoleh bukti efektivitas pengendalian yang diperlukan tersebut setelah diimplementasikan.



Gambar 1.4
Komponen Pengendalian Internal dan Penaksiran Risiko Pengendalian

4. Melakukan Uji Pengendalian

Kolom ketiga Tabel 1.1 menampilkan uji pengendalian yang mungkin untuk tiap pengendalian yang ditampilkan pada kolom kedua. Uji pengendalian disajikan meliputi teknik audit berbantuan komputer, memeriksa dokumen, memeriksa personel, dan mengamati personel yang melakukan pengendalian. Uji pengendalian harus menghasilkan bukti efektivitas desain dan implementasi pengendalian yang dibutuhkan. Misalnya, menggunakan teknik audit berbantuan komputer untuk menguji bahwa komputer membandingkan jumlah cek yang diterbitkan dengan jurnal pengeluaran kas, diperoleh bukti efektivitas implementasi pengendalian atas pencatatan transaksi pengeluaran kas.

Dalam memilih pengujian yang harus dikerjakan, auditor mempertimbangkan jenis bukti yang diperlukan dan biaya pengujian. Setelah pengujian dipilih, auditor menyiapkan program pengauditan tertulis dan resmi untuk uji pengendalian yang direncanakan. Tambahan informasi tentang perencanaan dan pelaksanaan uji pengendalian disediakan pada penjelasan lebih lanjut pada modul ini.

5. Evaluasi Bukti dan Membuat Penaksiran

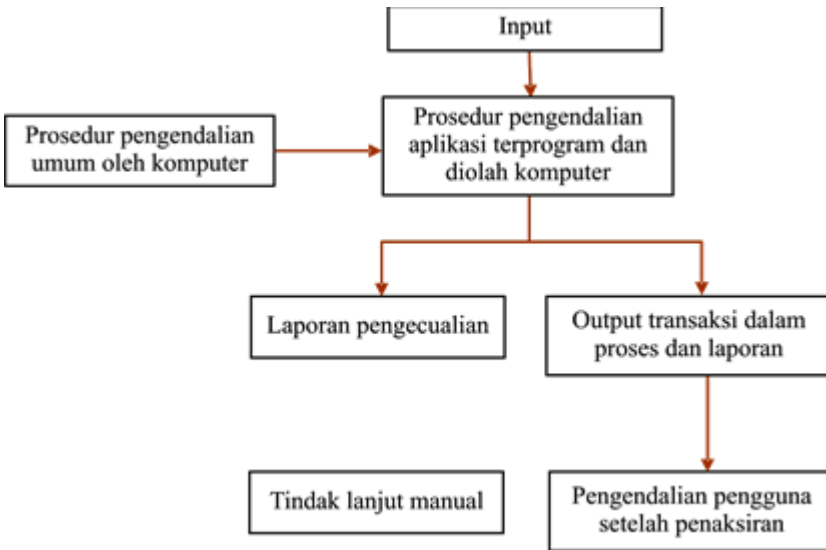
Penaksiran akhir risiko pengendalian untuk asersi laporan keuangan didasarkan pada evaluasi bukti yang diperoleh dari (1) prosedur untuk memahami pengendalian internal dan (2) uji pengendalian terkait. Penentuan level risiko pengendalian tertaksir merupakan masalah penilaian profesional. Auditor harus mempertimbangkan karakteristik, pemilihan waktu, dan luasan uji pengendalian ketika membuat penilaian tersebut.

Jika mengidentifikasi kekuatan pengendalian internal, auditor harus menentukan apakah efektif dari segi kos jika menguji efektivitas implementasi pengendalian internal dan memodifikasi karakteristik, pemilihan waktu, atau luasan pengujian substantif. Jika menemukan kelemahan dalam pengendalian internal, auditor harus mempertimbangkan kemungkinan (frekuensi penyimpangan) dan besarnya potensi salah saji ketika menentukan apakah kelemahan pengendalian internal tersebut signifikan atau material.

Akhirnya, penaksiran risiko pengendalian dapat disajikan secara kuantitatif (misalnya terdapat 5% risiko bahwa pengendalian terkait tidak akan mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji tertentu) atau secara kualitatif (misalnya terdapat risiko rendah bahwa pengendalian terkait tidak akan mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji tertentu). Penaksiran risiko pengendalian untuk sebuah asersi adalah faktor kritis dalam penentuan level deteksi risiko yang dapat diterima untuk asersi tersebut. Jika risiko pengendalian ditaksir terlalu rendah, deteksi risiko mungkin diatur terlalu tinggi dan auditor tidak dapat melakukan tes substantif yang memadai. Akibatnya, audit menjadi tidak efektif. Sebaliknya, jika risiko pengendalian diatur terlalu tinggi, tes substantif dilakukan secara berlebihan sehingga audit menjadi tidak efisien.

C. PENAKSIRAN RISIKO PENGENDALIAN DALAM LINGKUNGAN TEKNOLOGI INFORMASI

Pengendalian pemrosesan informasi meliputi prosedur pengendalian umum dan prosedur pengendalian aplikasi. Selain itu, auditor harus memahami prosedur tindak lanjut manual untuk transaksi yang diidentifikasi oleh pengendalian aplikasi dan kemungkinan pengendalian pengguna langsung yang terkait dengan asersi. Prosedur tersebut diringkas pada gambar berikut. Gambar berikut sangat membantu pemahaman tiga strategi audit penting untuk melakukan uji pengendalian jika sistem akuntansi dan pengendalian memanfaatkan teknologi informasi (TI) secara ekstensif.



Gambar 1.5
Overview dari Komputer Pengendalian

1. Strategi Pelaksanaan Uji Pengendalian

Ketika menaksir risiko pengendalian, auditor harus memilih di antara ketiga strategi di bawah ini.

- a. Penaksiran pengendalian risiko berdasarkan pengendalian pengguna.
- b. Perencanaan penaksiran risiko pengendalian level rendah berdasarkan pengendalian aplikasi.
- c. Perencanaan penaksiran risiko pengendalian level tinggi berdasarkan pengendalian umum dan tindak lanjut manual.

a. *Pengendalian pengguna*

Pada banyak kasus, klien dapat mendesain prosedur manual untuk menguji kelengkapan dan akurasi proses transaksi dengan komputer. Misalnya, manajer yang biasa mengotorisasi transaksi dapat memeriksa daftar pembelian yang dibebankan padanya atau seorang pengguna dalam sebuah departemen dapat membandingkan *output* yang dihasilkan komputer dengan dokumen sumber. Meskipun kedua pengendalian tersebut mendeteksi dan mengoreksi salah saji, perbandingan *output* dari komputer dengan dokumen sumber dilaksanakan

dengan lebih detail sehingga dapat memberikan kepastian yang lebih tinggi bahwa salah saji dapat dideteksi dan dikoreksi.

Jika terdapat pengendalian pengguna, auditor dapat menguji pengendalian secara langsung, seperti menguji pengendalian manusia yang lain. Pengujian ini disebut sebagai **pengauditan di sekitar komputer**. Keuntungan dari strategi uji pengendalian ini adalah tidak membutuhkan pengujian program komputer yang rumit.

b. Pengendalian aplikasi

Banyak auditor mengambil keuntungan dari pengendalian otomatis dan merencanakan strategi penaksiran risiko pengendalian berlevel rendah berdasarkan pengendalian aplikasi komputer. Untuk mengeksekusi strategi ini, auditor harus:

- 1) menguji pengendalian aplikasi komputer;
- 2) menguji pengendalian umum komputer;
- 3) menguji tindak lanjut manual untuk pengecualian yang ditemukan oleh pengendalian aplikasi.

Efektivitas ketiga level pengendalian tersebut penting untuk penaksiran risiko pengendalian berlevel rendah. *Pertama*, auditor menguji pengendalian aplikasi komputer dengan menggunakan beberapa teknik audit berbantuan komputer. Tujuannya adalah menentukan apakah pengendalian aplikasi dengan tepat mengidentifikasi pengecualian.

Kedua, pengendalian umum komputer juga harus diuji. Pengendalian umum memberikan kepastian bahwa pengendalian aplikasi didesain dan diuji dengan benar dan setiap perubahan mendapatkan pengesahan. Pada hakikatnya, pengendalian umum memberikan peningkatan kepastian bahwa pengendalian aplikasi berfungsi secara konsisten dari waktu ke waktu. Bukti adanya pengendalian umum yang kuat memungkinkan auditor untuk menguji aplikasi pada suatu titik pada suatu waktu dan meyakini bahwa pengendalian aplikasi berfungsi dengan cara yang sama pada waktu-waktu lain selama periode pengauditan. AU319.96 (PSA No. 69 paragraf 84 seksi 9b) menyatakan bahwa auditor dapat menguji program komputer pada bagian tertentu pada suatu waktu untuk mendapatkan bukti bahwa program mengeksekusi pengendalian secara efektif. Untuk memperbaiki ketepatan waktu perolehan bukti, auditor selanjutnya melakukan uji pengendalian yang terkait dengan modifikasi dan

penggunaannya sehingga program pengendali proses tersebut beroperasi secara konsisten (disebut pengujian pengendalian umum).

Akhirnya, auditor juga harus menguji efektivitas prosedur tindak lanjut manual. Sebagai contoh, anggaplah pengendalian aplikasi komputer dengan benar mengidentifikasi transaksi yang dicatat dengan jumlah yang salah dan melaporkan transaksi tersebut melalui laporan pengecualian untuk tindak lanjut dan koreksi. Jika tindak lanjut manual tidak efektif dalam mengoreksi *item-item* pada laporan pengecualian, pengendalian aplikasi tidak efektif dalam mendeteksi dan mengoreksi kesalahan.

c. *Pengendalian umum dan prosedur tindak lanjut manual*

Untuk beberapa asersi, auditor merencanakan strategi audit yang menekankan pengujian detail dan menggunakan rencana penaksiran risiko pengendalian berlevel tinggi. AICPA Internal Pengendalian Audit *Guide* menyajikan strategi audit yang memungkinkan auditor untuk menyelesaikan tugas tersebut berdasarkan pada bukti efektivitas pengendalian umum dan prosedur tindak lanjut manual. Ketika menguji pengendalian umum, auditor mempelajari efektivitas desain dan pengujian pengendalian aplikasi. Selain itu, auditor dapat menyimpulkan efektivitas pengendalian aplikasi setelah meneliti tingkat pengetahuan personel yang mengerjakan prosedur tindak lanjut manual. Sebagai contoh, personel yang menindaklanjuti pengecualian memahami aliran transaksi dengan detail yang memadai sehingga dapat mengantisipasi transaksi yang muncul pada laporan pengecualian. Jika transaksi muncul di laporan pengecualian, auditor dapat mengambil kesimpulan tentang program pengendali proses. Bukti tersebut sudah memadai untuk menaksir risiko pengendalian pada level tinggi, tetapi pada level moderat atau rendah auditor harus menguji program secara langsung dengan teknik audit berbantuan komputer.

2. Teknik Audit Berbantuan Komputer

Teknik audit berbantuan komputer meliputi penggunaan komputer secara langsung untuk menguji pengendalian aplikasi yang disebut **audit menggunakan komputer**. Pengujian tersebut digunakan secara ekstensif pada pengujian rutin (rutin berisi bahasa program, secara teknis pemrograman disebut *listing*), validasi *input*, dan program pengendali proses. Penggunaan komputer dalam uji pengendalian bermanfaat jika

- a. program komputer menjalankan peran pengendalian internal yang signifikan;

- b. terdapat kesenjangan jejak audit yang signifikan;
- c. terdapat volume pencatatan yang besar untuk diuji.

Menggunakan teknik audit berbantuan komputer membutuhkan tim audit yang memiliki keahlian dan pengetahuan komputer serta mungkin juga menimbulkan gangguan operasi teknologi informasi (TI) klien ketika auditor menggunakan peralatan, program, dan *file-file* TI-nya. Akhirnya, teknik audit berbantuan komputer merupakan cara yang efektif dalam uji pengendalian aplikasi komputer. Auditor juga harus menguji efektivitas implementatif dari prosedur tindak lanjut manual serta menyimpulkan efektivitas aktivitas pengendalian secara keseluruhan.

Teknik audit berbantuan komputer yang tersedia untuk menguji implementasi pengendalian aplikasi terprogram tertentu meliputi hal berikut:

- a. simulasi paralel,
- b. pengujian data,
- c. fasilitas pengujian yang terintegrasi, dan
- d. pengawasan berkelanjutan sistem *online real-time*.

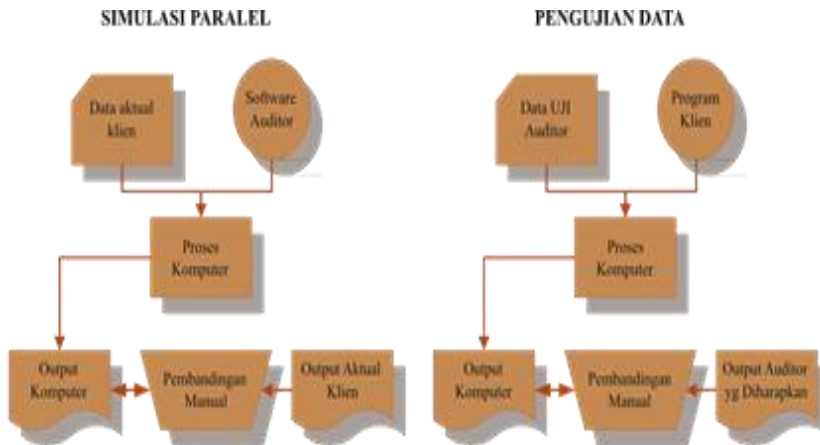
a. *Simulasi paralel*

Dalam simulasi paralel, data perusahaan aktual diproses ulang menggunakan program perangkat lunak milik auditor. Metode ini disebut demikian karena perangkat lunak didesain untuk mereproduksi atau meniru pemrosesan data klien yang aktual. Pendekatan ini diperlihatkan secara grafis pada bagian kiri Gambar 1.6.

Simulasi paralel dapat dikerjakan pada waktu yang berbeda sepanjang tahun dalam periode audit dan dapat juga diterapkan pada proses ulang data historis. Pendekatan ini tidak mengontaminasi *file* klien dan dapat dilakukan pada komputer yang terpisah.

Pendekatan ini memiliki keuntungan sebagai berikut.

- 1) Karena menggunakan data riil, auditor dapat memverifikasi transaksi dengan menelusuri transaksi tersebut ke dokumen sumber dan persetujuan.
- 2) Ukuran sampel dapat diperluas secara ekstensif dengan tambahan biaya yang relatif rendah.
- 3) Auditor dapat melakukan pengujian secara terpisah.



Gambar 1.6
Pendekatan Simulasi Paralel versus Pengujian Data

Jika auditor memutuskan menggunakan simulasi paralel, data yang dipilih untuk simulasi haruslah representatif. Dimungkinkan juga sistem dari klien dapat melakukan operasi melebihi kapasitas perangkat lunak auditor.

b. Pengujian data

Dengan pendekatan pengujian data, transaksi buatan (*dummy*) disiapkan oleh auditor dan diproses oleh program komputer klien dengan pengendalian oleh auditor. Pengujian data terdiri atas satu transaksi pada kondisi valid dan tidak valid. Pengujian data untuk penggajian termasuk juga kondisi pembayaran lembur yang valid dan tidak valid. *Output* proses pengujian data kemudian dibandingkan dengan *output* auditor yang diharapkan untuk menentukan pengendalian bekerja secara efektif. Pendekatan pengujian ini relatif sederhana, cepat, dan murah. Tabel keputusan yang digunakan untuk mendokumentasi pengendalian terprogram sangat bermanfaat dalam identifikasi kondisi yang diuji. Meskipun demikian, metode ini memiliki kekurangan sebagai berikut.

- 1) Program klien diuji hanya pada satu titik waktu tertentu, bukannya selama periode audit.
- 2) Metode ini hanya menguji keberadaan dan fungsi pengendalian pada program yang diuji.
- 3) Tidak ada dokumentasi pengujian yang diproses oleh sistem.

- 4) Operator komputer mengetahui adanya pengujian data sehingga dapat menurunkan validitas *output*.
- 5) Luasan pengujian terbatas pada imajinasi auditor dan pengetahuan tentang pengendalian dalam aplikasi.

Pendekatan pengujian data disajikan secara grafis pada sisi kanan dari Gambar 1.6.

c. *Fasilitas pengujian terintegrasi*

Pendekatan **fasilitas pengujian terintegrasi** membutuhkan subsistem kecil (miniatur perusahaan) dalam sistem TI reguler. Hal ini dapat dilakukan dengan membuat *file-file* master *dummy* atau menambahkan master pencatatan *dummy* pada *file-file* klien. Data uji, khususnya yang dikode sesuai dengan *file-file* master *dummy*, dimasukkan dalam sistem bersama dengan transaksi aktual. Data uji harus meliputi semua jenis *error*/kesalahan dan pengecualian transaksi yang mungkin ditemukan. Dengan cara ini, data uji diperlakukan dengan pengendalian terprogram yang sama layaknya data aktual. Untuk subsistem atau *file-file dummy*, dihasilkan sejumlah *output* terpisah yang kemudian dibandingkan dengan *output* auditor yang diharapkan.

Metode fasilitas pengujian yang terintegrasi memiliki kerugian karena risiko *error* pada data klien. Di samping itu, kemungkinan dibutuhkan modifikasi agar program klien dapat mengakomodasi data *dummy*. Proses pembalikan juga diperlukan untuk setiap transaksi uji yang dimasukkan dalam pencatatan akuntansi klien.

d. *Pengawasan berkelanjutan pada sistem online real-time (OLRT)*

Pengujian data dapat digunakan untuk uji pengendalian dalam sistem entri *online*/proses *online* yang disebut sistem *online real time* (OLRT). Pendekatan ini tidak banyak digunakan oleh auditor karena masalah kontaminasi *file* data dan kesulitan pembalikan data hipotetis. Simulasi paralel dapat digunakan, tetapi ketersediaan perangkat lunak auditor yang dapat digunakan untuk meniru proses OLRT sangat terbatas.

Sebagai pengganti pengujian tradisional, auditor menyusun **pengawasan berkelanjutan pada sistem**. Dengan teknik ini, rutin (rutin berisi kode bahasa program, secara teknis *programming* disebut *listing*) audit ditambahkan pada program pemrosesan klien. Transaksi yang masuk dalam sistem dengan

sampling secara interval acak serta *output* dari rutin tersebut digunakan untuk uji pengendalian.

Untuk memungkinkan integrasi perangkat lunak audit ke dalam sistem proses OLRT, kemampuan **pengait audit** harus dibangun dalam program komputer *client*—baik sistem operasi maupun program aplikasi—pada saat sistem OLRT dibuat. Pengait audit merupakan titik pada program yang memungkinkan modul atau program audit untuk diintegrasikan ke dalam sistem operasi normal. Modul audit tersebut memberikan alat bagi auditor untuk memilih transaksi dengan karakteristik yang diinginkan, misalnya jenis transaksi tertentu atau sejumlah transaksi dengan nilai yang lebih besar atau lebih kecil dari nilai tertentu. Setelah transaksi tertentu diidentifikasi, data transaksi tersebut ditandai dengan beberapa metode. Dua dari metode tersebut adalah penandaan transaksi dan catatan audit.

1) Penandaan transaksi

Metode penandaan transaksi meliputi penempatan indikator atau tanda pada transaksi tertentu. Penandaan transaksi tersebut memungkinkan penelusuran transaksi melalui sistem yang memrosesnya. Sistem harus diprogram untuk menyediakan cetakan *hardcopy* seluruh jalur yang diikuti transaksi. Pada jalur tertentu, dapat diperoleh juga data yang berinteraksi dengan transaksi yang telah ditandai.

2) Catatan audit

Catatan audit yang kadang disebut sistem pengendalian audit *review files* (SCARF—*file* catatan audit pengendalian sistem) adalah catatan aktivitas pemrosesan tertentu. Catatan tersebut digunakan untuk mencatat semua keterjadian yang memenuhi kriteria yang dibuat oleh auditor yang terjadi pada titik tertentu dalam sistem. Transaksi atau keterjadian yang teridentifikasi ditulis dalam *file* yang hanya bisa diakses oleh auditor. Auditor kemudian dapat mencetak atau menggunakan teknik lain untuk menganalisis *file* tersebut dan melakukan pengujian lebih lanjut jika diperlukan.

3. Penaksiran Pengendalian Teknologi Informasi

Proses penaksiran risiko pengendalian adalah sama, baik klien menggunakan pengendalian manual maupun pengendalian yang memanfaatkan teknologi informasi atau keduanya. Jadi, proses penaksiran risiko pengendalian meliputi hal berikut:

- a. mempertimbangkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur untuk mendapatkan pemahaman,
- b. mengidentifikasi potensi salah saji yang mungkin terjadi pada asersi,
- c. mengidentifikasi pengendalian yang dibutuhkan untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji,
- d. melakukan uji pengendalian, dan
- e. mengevaluasi bukti dan menaksir risiko pengendalian.

Tabel 1.2 dan 1.3 berturut-turut memperlihatkan daftar potensi salah saji dan pengendalian yang diperlukan untuk pengendalian umum dan pengendalian aplikasi. Tabel 1.3 menyajikan cara berpikir yang lazim tentang pengendalian *input*, pemrosesan, dan *output* yang dapat membantu pemikiran tentang pengujian pengendalian aplikasi. Namun demikian, auditor harus mengidentifikasi potensi salah saji yang relevan terhadap asersi tertentu, kemudian mengidentifikasi kemungkinan pengendalian (termasuk pengendalian aplikasi) yang ada, dan akhirnya merancang uji pengendalian yang tepat.

Uji pengendalian dilakukan untuk mendapatkan bukti efektivitas dari desain atau implementasi pengendalian. Auditor melakukan pengujian demikian jika terdapat alasan bahwa bukti tersebut memungkinkan penurunan level risiko pengendalian tertaksir. Kolom ketiga pada Tabel 1.2 dan 1.3 memperlihatkan tes pengendalian yang mungkin. Pengujian pengendalian umum komputer meliputi pengamatan pemisahan tugas dan inspeksi dokumen yang menunjukkan bahwa pengendalian umum komputer telah diimplementasikan. Pengujian pengendalian aplikasi komputer meliputi beberapa teknik audit berbantuan komputer dan pengujian prosedur tindak lanjut manual.

Tabel 1.2
Pertimbangan Penaksiran Risiko Pengendalian
untuk Pengendalian Umum Komputer

Potensi Salah Saji	Pengendalian yang Diperlukan	Uji Pengendalian
Pengendalian Organisasional dan Operasional		
Operator komputer dapat mengubah program sehingga meloncati pengendalian terprogram.	Pemisahan tugas dalam TI atas pemrograman dan operasi komputer	Pengamatan pemisahan tugas dalam TI

Potensi Salah Saji	Pengendalian yang Diperlukan	Uji Pengendalian
Personel TI dapat memulai dan memproses transaksi yang tidak sah	Pemisahan tugas antara departemen pengguna dan TI untuk memulai dan memproses transaksi	Pengamatan pemisahan tugas antara departemen pengguna dan pengolahan data elektronik
Pengendalian Pengembangan Sistem dan Dokumentasi		
Rancangan sistem tidak memenuhi kebutuhan departemen pengguna atau auditor	Partisipasi personel dari departemen pengguna dan auditor internal dalam <i>design</i> dan persetujuan sistem baru	Pemeriksaan pihak-pihak yang berpartisipasi dalam <i>design</i> sistem baru; pemeriksaan bukti persetujuan sistem baru
Perubahan sistem yang tidak terotorisasi mengakibatkan <i>error</i> program yang tidak terantisipasi	Verifikasi internal atas proses otorisasi, pengujian, dan dokumentasi perubahan sistem sebelum implementasi	Pemeriksaan bukti verifikasi internal; penelusuran perubahan program tertentu dengan dokumentasi pendukung
Pengendalian Perangkat Keras dan Sistem		
Malafungsi perlengkapan yang mengakibatkan <i>error</i> pemrosesan	Pengendalian perangkat keras dan perangkat lunak dalam sistem untuk mendeteksi malafungsi	Pemeriksaan spesifikasi perangkat keras dan sistem perangkat lunak
Perubahan sistem perangkat lunak yang tidak terotorisasi mengakibatkan <i>error</i> pemrosesan	Persetujuan dan dokumentasi semua perubahan sistem perangkat lunak	Pemeriksaan bukti persetujuan dan dokumentasi perubahan
Pengendalian Akses		
Pengguna yang tidak terotorisasi dapat mengakses perlengkapan TI	Pembangunan fasilitas fisik pengamanan TI; laporan manajerial tentang pemakaian perlengkapan	Pemeriksaan pengaturan keamanan dan laporan pemakaian perlengkapan
<i>File</i> data dan program dapat diproses atau diubah oleh pengguna yang tidak terotorisasi	Penggunaan <i>library</i> , <i>librarian</i> , dan catatan untuk membatasi akses dan memonitor pemakaian	Pemeriksaan fasilitas dan catatan
Pengendalian Data dan Prosedural		
<i>Error</i> terjadi pada saat <i>input</i> atau pemrosesan data atau pendistribusian <i>output</i>	Penggunaan kelompok pengendali data yang bertanggung jawab atas penjagaan pengendalian <i>input</i> , pemrosesan, dan <i>output</i> data	Pengamatan terhadap kelompok pengendali data
Keberlanjutan operasi terganggu karena bencana alam, misalnya	Perencanaan kontingensi meliputi pembangunan fasilitas cadangan yang	Pemeriksaan perencanaan kontingensi

Potensi Salah Saji	Pengendalian yang Diperlukan	Uji Pengendalian
kebakaran atau banjir	terpisah	
<i>File</i> data atau program rusak atau hilang	Penyimpanan <i>file</i> dan program cadangan yang terpisah; pembuatan rekonstruksi <i>file</i> data	Pemeriksaan fasilitas penyimpanan; pemeriksaan kemampuan rekonstruksi <i>file</i>

Dalam sistem terkomputerisasi, pengendalian dapat atau tidak dapat menghasilkan bukti yang nyata. Jika komputer menghasilkan bukti nyata untuk memverifikasi bahwa prosedur diimplementasikan dan untuk mengevaluasi kepatutan kinerja, uji pengendalian TI dapat meliputi inspeksi dokumen. Namun demikian, jika bukti tersebut tidak dihasilkan oleh komputer, uji pengendalian harus meliputi teknik audit berbantuan komputer sebagaimana telah dibahas sebelumnya.

Tabel 1.3
Pertimbangan Penaksiran Risiko Pengendalian
untuk Pengendalian Aplikasi Komputer

Potensi Salah Saji	Pengendalian yang Diperlukan	Uji Pengendalian
Pengendalian Input		
Data dari transaksi yang tidak terotorisasi dapat disubmisi untuk pemrosesan	Otorisasi dan persetujuan data di departemen pengguna; pengendalian aplikasi untuk membandingkan data dengan otorisasi	Pemeriksaan dokumen sumber dan <i>batch</i> transmisi untuk bukti persetujuan; uji pengendalian aplikasi dengan teknik audit berbantuan komputer dan uji tindak lanjut manual
Data valid tidak terkonversi menjadi bentuk yang dapat diakomodasi oleh mesin dengan benar	Verifikasi (pengetikan ulang); penyuntingan rutin (kode bahasa program), kontrol total	Pengamatan prosedur verifikasi data; penggunaan teknik audit berbantuan komputer untuk menguji rutin dan uji tindak lanjut manual; pemeriksaan rekonsiliasi kontrol total
<i>Error</i> pada dokumen sumber tidak terkoreksi dan disubmisi kembali	Pembuatan catatan <i>error</i> ; dikembalikan ke departemen pengguna untuk koreksi, tindak lanjut manual	Pemeriksaan catatan <i>error</i> dan bukti tindak lanjut

Potensi Salah Saji	Pengendalian yang Diperlukan	Uji Pengendalian
Pengendalian Pemrosesan		
<i>File-file</i> yang diproses dan di- <i>update</i> salah	Penggunaan label <i>file</i> eksternal dan internal	Pengamatan penggunaan label <i>file</i> ; pemeriksaan dokumentasi label <i>file</i> internal
Data hilang, ditambahi, terduplikasi, atau berubah selama pemrosesan	Penggunaan kontrol total, pemeriksaan pembatasan dan kewajaran, serta uji urutan	Pemeriksaan bukti rekonsiliasi kontrol total, penggunaan teknik audit berbantuan komputer untuk pemeriksaan komputer, dan uji tindak lanjut manual
Pengendalian Output		
<i>Output</i> tidak benar	Rekonsiliasi total dengan kontrol data atau departemen pengguna	Pemeriksaan bukti rekonsiliasi
<i>Output</i> terdistribusi kepada personel yang tidak terotorisasi	Penggunaan lembaran kontrol distribusi laporan; monitor kelompok data kontrol	Pemeriksaan lembaran kontrol distribusi laporan, pengamatan kelompok data kontrol



LATIHAN

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, kerjakanlah latihan berikut!

- 1) a. Apa yang dimaksud dengan penaksiran risiko pengendalian?
b. Dalam rangka apa risiko pengendalian ditaksir?
- 2) Sebutkan lima langkah yang termasuk dalam proses penaksiran risiko pengendalian!
- 3) a. Bagaimana potensi salah saji dan pengendalian yang dibutuhkan diidentifikasi dalam audit? Jelaskan empat langkah yang termasuk dalam identifikasi pengendalian yang diperlukan!
b. Jelaskan bagaimana asersi kelengkapan biasanya dikendalikan!
c. Jelaskan bagaimana tujuan keterjadian, akurasi, alokasi, dan klasifikasi biasanya dikendalikan!
- 4) a. Jelaskan peran bukti yang diperoleh dari prosedur untuk memperoleh pemahaman dalam penaksiran risiko pengendalian!
b. Jelaskan peran bukti yang diperoleh dari uji pengendalian dalam penaksiran risiko pengendalian!

- 5) Jika klien memiliki kelemahan dalam pengendalian internal berkaitan dengan pengakuan pendapatan, bagaimana auditor mengevaluasi materialitas dari kelemahan tersebut?
- 6)
 - a. Deskripsikan secara ringkas tiga strategi untuk uji pengendalian internal jika teknologi informasi digunakan secara material dalam proses akuntansi!
 - b. Identifikasi dua strategi yang dapat digunakan untuk mendukung penaksiran risiko pengendalian berlevel rendah. Diskusikan perbedaan di antara kedua strategi tersebut!
 - c. Diskusikan strategi audit ketiga yang dapat digunakan untuk menaksir risiko pengendalian berlevel tinggi. Jelaskan mengapa strategi tersebut tidak mendukung penaksiran risiko pengendalian berlevel rendah!
- 7)
 - a. Pada kondisi bagaimana uji pengendalian dengan komputer bersifat menguntungkan?
 - b. Apa kerugian audit menggunakan komputer?
- 8) Apa saja kelebihan dan kerugian teknik audit berbantuan komputer yang disebut simulasi paralel?
- 9)
 - a. Apa perbedaan antara pendekatan pengujian data konvensional dan pendekatan fasilitas pengujian terintegrasi?
 - b. Sebagai pengganti pengujian tradisional, pendekatan apa yang dapat digunakan pada sistem entri *online*/pemrosesan *online*?

Petunjuk Jawaban Latihan

- 1)
 - a. Penaksiran risiko pengendalian adalah proses mengevaluasi efektivitas pengendalian internal entitas dalam mencegah atau mendeteksi salah saji yang material dalam laporan keuangan.
 - b. Risiko pengendalian ditaksir dalam rangka setiap asersi laporan keuangan.
- 2)
 - a. Mempertimbangkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur untuk memahami pengendalian internal.
 - b. Identifikasi salah saji potensial yang dapat terjadi dalam asersi.
 - c. Identifikasi diperlukan kontrol dapat mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji.
 - d. Melakukan uji pengendalian untuk menentukan efektivitas rancangan dan implementasi.
 - e. Mengevaluasi bukti dan menaksir risiko pengendalian.

- 3) a. Potensi salah saji dan pengendalian yang dibutuhkan diidentifikasi dengan menggunakan perangkat lunak komputer yang memproses jawaban kuesioner pengendalian internal atau secara manual dengan menggunakan *checklist*. Langkah mengidentifikasi pengendalian yang diperlukan meliputi penilaian tentang (1) karakteristik pengendalian yang diperlukan untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji, (2) karakteristik pengendalian yang telah diimplementasikan oleh manajemen, (3) materialitas setiap pengendalian, serta (4) risiko kemungkinan kegagalan pengendalian yang dirancang.
 - b. Asersi kelengkapan dikendalikan dengan membandingkan data yang memulai transaksi dengan data yang diperoleh pada setiap fungsi transaksi.
 - c. Keterjadian dikendalikan dengan membandingkan pengiriman atau penerimaan barang atau jasa dengan informasi yang diperoleh sebelumnya, misalnya faktur penjualan dengan pengiriman barang atau jasa, akurasi, dan alokasi dikendalikan dengan membandingkan informasi pada saat pengiriman atau penerimaan barang atau jasa dengan informasi pada saat memulai transaksi, klasifikasi dikendalikan dengan membandingkan pencatatan transaksi memulai informasi pada saat memulai transaksi.
- 4) a. Bukti yang diperoleh dari prosedur untuk memperoleh pemahaman harus digunakan untuk (1) mengidentifikasi salah saji potensial, (2) mempertimbangkan faktor-faktor yang memengaruhi risiko salah saji, dan (3) merancang uji pengendalian.
 - b. Bukti yang diperoleh dari uji pengendalian untuk menilai efektivitas rancangan dan implementasi pengendalian yang diperlukan.
- 5) Jika menemukan kelemahan dalam pengendalian internal, materialitas dipertimbangkan dari kemungkinan (frekuensi penyimpangan) dan besarnya potensi salah saji.
- 6) a. Strategi uji pengendalian di lingkungan teknologi informasi meliputi (1) penaksiran risiko pengendalian berdasarkan pengendalian pengguna, (2) perencanaan penaksiran risiko pengendalian berlevel rendah dengan pengendalian aplikasi, dan (3) perencanaan risiko pengendalian berlevel tinggi dengan pengendalian umum dan tindak lanjut manual.
 - b. Penaksiran risiko pengendalian berlevel rendah dapat dilakukan dengan strategi (1) penaksiran risiko pengendalian berdasarkan

- pengendalian pengguna, (2) perencanaan penaksiran risiko pengendalian berlevel rendah dengan pengendalian aplikasi.
- c. Auditor mengambil kesimpulan tentang program pengendali proses dengan memeriksa transaksi yang muncul di laporan pengecualian. Bukti tersebut sudah memadai untuk menaksir risiko pengendalian pada level tinggi, tetapi pada level moderat atau rendah auditor harus menguji program secara langsung dengan teknik audit berbantuan komputer.
- 7) a. Uji pengendalian dengan komputer menguntungkan jika (1) bagian pengendalian internal dimasukkan dalam program komputer berjumlah yang material, (2) terdapat kesenjangan yang material dalam jejak audit, dan (3) menguji catatan bervolume besar.
b. Kerugian audit menggunakan komputer adalah (1) tim audit harus mempunyai keahlian dan pengetahuan komputer, (2) kemungkinan timbulnya gangguan operasi TI klien ketika auditor menggunakan perlengkapan, program, dan *file* TI, serta (3) prosedur tindak lanjut manual tetap harus diuji.
 - 8) Kelebihan simulasi paralel adalah (1) karena menggunakan data riil, auditor dapat memverifikasi transaksi dengan menelusuri transaksi tersebut ke dokumen sumber dan persetujuan, (2) ukuran sampel dapat diperluas secara ekstensif dengan tambahan biaya yang relatif rendah, serta (3) auditor dapat melakukan pengujian secara terpisah. Kekurangan simulasi paralel adalah (a) data yang dipilih untuk simulasi haruslah representatif serta (b) kemungkinan sistem klien dapat melakukan operasi melebihi kapasitas perangkat lunak auditor.
 - 9) a. Dengan pendekatan pengujian data, transaksi buatan (*dummy*) disiapkan oleh auditor dan diproses oleh program komputer klien dengan pengendalian oleh auditor. Pendekatan fasilitas pengujian terintegrasi membutuhkan subsistem kecil (miniatur perusahaan) dalam sistem TI reguler, kemudian membuat *file-file* master *dummy* atau menambahkan master pencatatan *dummy* pada *file-file* klien. Data uji, khususnya yang dikode sesuai dengan *file-file* master *dummy*, dimasukkan dalam sistem bersama dengan transaksi aktual.
b. Sebagai pengganti pengujian tradisional, auditor menyusun pengawasan berkelanjutan pada sistem *online real-time*. Dengan teknik ini, rutin audit ditambahkan pada program pemrosesan klien. Transaksi

yang masuk dalam sistem dengan sampling melalui interval acak dan *output* dari rutin tersebut digunakan untuk uji pengendalian.



RANGKUMAN

Langkah-langkah penaksiran risiko pengendalian meliputi (1) mempertimbangkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur untuk apakah pengendalian terkait dengan asersi telah dirancang dan diimplementasikan oleh manajemen, (2) mengidentifikasi kemungkinan salah saji yang mungkin terjadi pada asersi, (3) mengidentifikasi pengendalian yang diperlukan untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji tersebut, (4) melakukan uji pengendalian terhadap pengendalian yang diperlukan untuk menentukan efektivitas rancangan dan implementasinya, serta (5) mengevaluasi bukti dan menaksir risiko.

Materi sebelumnya menggambarkan perbedaan antara dua strategi audit utama. Jika auditor merencanakan pendekatan substantif utama pada asersi, pengetahuan tentang efektivitas pengendalian internal harus diperoleh bersamaan dengan pemahaman pengendalian internal, dan melanjutkan dengan uji substantif tepat yang mengurangi risiko deteksi pada level rendah. Jika auditor mengikuti pendekatan risiko pengendalian tertaksir berlevel rendah, harus digunakan uji pengendalian yang lebih ekstensif yang memungkinkan modifikasi karakteristik, pemilihan waktu, atau luasan rencana uji substantif.



TES FORMATIF 1

Pilihlah satu jawaban yang paling tepat!

- 1) Di antara langkah-langkah berikut yang termasuk dalam penaksiran risiko pengendalian adalah
 - A. mengevaluasi bukti dan menaksir risiko pengendalian
 - B. mengidentifikasi potensi salah saji dalam asersi
 - C. mengidentifikasi pengendalian yang diperlukan untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji
 - D. semua jawaban benar

- 2) Berikut ini yang merupakan pengendalian yang diperlukan untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji pada asersi pengeluaran kas yang dilakukan untuk tujuan yang tidak terotorisasi adalah
 - A. pembuatan rekonsiliasi bank secara periodik

- B. pengesahan *voucher* pembayaran dan penanda tangan cek diserahkan kepada salah satu departemen
 - C. komputer melakukan pembatalan cek secara otomatis ketika cek dikeluarkan
 - D. pemisahan tugas pengesahan *voucher* pembayaran dari penanda tangan cek
- 3) Pernyataan berikut yang benar mengenai hasil akhir penaksiran risiko pengendalian adalah
- A. hasil akhir penaksiran risiko tergantung pada standar audit
 - B. hasil akhir penaksiran risiko berbentuk koreksi salah saji
 - C. hasil akhir penaksiran risiko pengendalian digunakan untuk *design* pengendalian internal
 - D. hasil akhir penaksiran risiko pengendalian disajikan secara kuantitatif
- 4) Pengendalian pemrosesan informasi meliputi
- A. pengendalian umum dan pengendalian aplikasi
 - B. pengendalian aplikasi
 - C. pengendalian umum
 - D. tidak ada jawaban yang benar
- 5) Pengendalian aplikasi dilakukan dengan cara
- A. pemisahan tugas departemen teknologi informasi antara *programming* dan operasi komputer
 - B. penggunaan catatan *error*
 - C. pembangunan fasilitas pengamanan fisik untuk perlengkapan teknologi informasi
 - D. penyusunan rencana kontingensi
- 6) Di antara langkah-langkah berikut yang termasuk pengendalian umum adalah
- A. penyuntingan rutin (kode bahasa program)
 - B. pemakaian label *file* eksternal dan internal
 - C. persetujuan dan dokumentasi perubahan sistem perangkat lunak
 - D. penggunaan laporan distribusi *output*
- 7) Teknik audit berbantuan komputer amat bermanfaat jika
- A. bagian besar pengendalian internal berupa program komputer
 - B. terdapat kesenjangan audit *trail* yang signifikan
 - C. catatan yang diuji berjumlah besar
 - D. semua jawaban benar

Cocokkanlah jawaban Anda dengan Kunci Jawaban Tes Formatif 1 yang terdapat di bagian akhir modul ini. Hitunglah jawaban yang benar. Kemudian, gunakan rumus berikut untuk mengetahui tingkat penguasaan Anda terhadap materi Kegiatan Belajar 1.

$$\text{Tingkat penguasaan} = \frac{\text{Jumlah Jawaban yang Benar}}{\text{Jumlah Soal}} \times 100\%$$

Arti tingkat penguasaan: 90 - 100% = baik sekali
 80 - 89% = baik
 70 - 79% = cukup
 < 70% = kurang

Apabila mencapai tingkat penguasaan 80% atau lebih, Anda dapat meneruskan dengan Kegiatan Belajar 2. **Bagus!** Jika masih di bawah 80%, Anda harus mengulangi materi Kegiatan Belajar 1, terutama bagian yang belum dikuasai.



PERTANYAAN

Jawablah dengan tepat dan benar!

- 1) Apakah definisi dari penaksiran risiko pengendalian menurut PSA No. 69?
- 2) Apakah tujuan dari penaksiran risiko pengendalian?
- 3) Sebutkan bunyi dari standar audit AU 319.25 (PSA No. 69 Paragraf 19)?
Jelaskan maksudnya!
- 4) Jelaskan prosedur-prosedur yang dilakukan oleh auditor untuk mendapatkan pemahaman pengendalian internal!
- 5) Apakah yang dimaksud dengan identifikasi potensi salah saji?
- 6) Apa sajakah yang harus dipastikan oleh auditor pada saat mengidentifikasi pengendalian?
- 7) Sebutkan dan jelaskan fungsi transaksi dan desain pengendalian internal!
- 8) Sebutkan dan jelaskan desain pengendalian internal atas asersi-asersi manajemen!
- 9) Sebutkan prosedur-prosedur yang dapat ditempuh dalam pengendalian pemrosesan informasi!

- 10) Apakah yang dimaksud dengan teknik audit berbantuan komputer?
- 11) Apakah manfaat-manfaat penggunaan komputer dalam uji pengendalian?
- 12) Jelaskan teknik-teknik audit berbantuan komputer yang tersedia untuk menguji implementasi pengendalian aplikasi!
- 13) Sebutkan kerugian jika menggunakan teknik audit berbantuan komputer dengan pendekatan pengujian data!
- 14) Apakah perbedaan pendekatan simulasi paralel dan pendekatan pengujian data?
- 15) Setelah transaksi diidentifikasi akan ditandai dengan menggunakan beberapa metode, sebutkan dan jelaskan metode tersebut!
- 16) Jelaskan proses penaksiran risiko pengendalian yang dilakukan oleh auditor!
- 17) Bagaimanakah auditor melakukan uji pengendalian?
- 18) Jelaskan pengujian-pengujian yang dapat dilakukan oleh auditor dalam pendekatan pengendalian aplikasi!
- 19) Apakah kekurangan-kekurangan pendekatan pengujian fasilitas terintegrasi?
- 20) Bagaimanakah potensi salah saji dan pengendalian yang diperlukan diidentifikasi dalam penaksiran risiko pengendalian untuk pengendalian umum komputer?



KASUS PENDEK _____

Diskusikan dengan cermat dan seksama!

Kasus

Penyelidikan dan pengamatan yang berhubungan dengan pemahaman pengendalian internal mengungkapkan hal-hal berikut. Hendryan dan anaknya Althaf selalu mengutamakan nilai-nilai integritas dan etika. Selama bertahun-tahun, bisnis dilakukan dengan cara bernegosiasi dan komitmen yang dibuat perusahaan selalu dihormati. Integritas dan etika juga dinilai pada karyawan dan kualitas ini telah dibuktikan pada setiap karyawan yang telah bekerja di perusahaan selama lebih dari satu tahun. Dalam tahun ini, sebagai perusahaan yang sumber dayanya telah diarahkan ke produk baru, pendapatan perusahaan telah meningkat. Perusahaan telah mencari karyawan yang kompeten untuk mengisi kekosongan tim manajemen dengan membawa *chief operating officer* dan *chief financial officer* (CFO) yang baru.

Isu-isu akuntansi dan sistem informasi telah didelegasikan ke CFO yang bertanggung jawab atas kebutuhan keuangan, akuntansi, dan sistem informasi perusahaan. Hariman Bone langsung berinisiasi pada sebuah proyek untuk meng-*upgrade* sistem akuntansi komputerisasi di perusahaan. Seorang direktur IT yang baru, Irsyad Chaidir, melaporkan secara langsung kepada Hariman Bone serta mengawasi pengendalian data dan keamanan sistem. Posisi penting dalam IT termasuk seorang direktur operasi komputer dan seorang direktur *programming*. Hariman Bone dipekerjakan karena telah terbiasa berurusan dengan manfaat dan risiko dari *enterprise resource planning systems* dan ia *me-review* progres pada instalasi sistem yang baru dengan manajer IT setiap bulannya. Manajer IT merupakan orang yang bertanggung jawab dalam mengelola sistem sekarang hingga sistem baru yang telah diuji dan siap untuk digunakan. Selain itu, Hariman Bone sekarang mengangkat Fauzan Misra sebagai auditor internalnya. Fauzan Misra melaporkan secara langsung ke CFO. Sekarang ini, tugas auditor internal ialah merekonsiliasikan semua akun bank yang dimiliki perusahaan. Dewan komisaris menyetujui adanya auditor internal di perusahaan. Oleh karena belum adanya badan komite audit, Hariman Bone berencana untuk mendiskusikan temuan audit internal dengan dewan komisaris setiap tahunnya.

Hariman Bone sedang dalam tekanan untuk menghasilkan laporan keuangan dalam sepuluh hari sampai akhir bulan ini. Hendryan dan Althaf percaya bahwa hal ini penting untuk manajemen bisnis yang baik. Setelah laporan keuangannya telah selesai, mereka akan langsung *me-review* dengan para manajer operasi setiap hari untuk memastikan bahwa mereka dapat mempertanggungjawabkan sumber daya yang tidak dapat dipercaya atau tidak jelas informasinya.

Prosedur-prosedur lainnya dilakukan untuk mendapatkan pemahaman dari pengendalian internal yang diungkapkan seperti informasi berikut ini.

- 1) Nona Meila telah mengidentifikasi kelompok kecil di *dealer* perusahaan furnitur yang operasinya telah memburuk hingga pada posisi kemampuan perusahaan tersebut untuk membayar utang diragukan. Perusahaan akhirnya memutuskan membuat pengiriman tambahan ke *dealer* tersebut dengan basis *cash on delivery* (COD). Hal ini untuk mengantisipasi adanya penyisihan piutang ragu-ragu yang kemungkinan diperlukan untuk mengurangi akun tersebut untuk mengestimasi *realizable value*.
- 2) Alat persediaan terdiri atas barang-barang yang beraneka ragam yang sebagian besar berjumlah kecil dengan harga satuan yang sangat kecil.

Total persediaan ini ialah Rp42.395,89. Hal ini memiliki porsi yang tidak signifikan dengan total persediaan.

- 3) Barang-barang yang sudah dibeli dalam gudang dipisahkan dari area produksi dengan pagar kawat. Pada saat mengunjungi pabrik, Anda akan melihat bahwa gerbang pagar selalu terbuka setiap hari dan semua karyawan dapat masuk ke gudang melalui pintu tersebut. Pencatatan persediaan dengan metode perpetual pada gudang secara formal telah dicek oleh seorang karyawan yang membuat perhitungan persediaan dengan metode periodik. Karyawan ini telah pensiun dan berada di tempat yang tidak seharusnya dan hasil perhitungannya telah dihentikan. Anda memperluas pengujianmu mengingat situasi ini dan merasa puas bahwa catatan perpetual cukup mencerminkan kuantitas yang ada.
- 4) *Board of director* hanya mengadopsi kebijakan yang mengizinkan perusahaan untuk menginvestasikan kelebihan dana dalam sekuritas jangka pendek. CFO memiliki hak tunggal untuk pembelian dan penjualan dari investasi. Sekuritas yang dibeli akan dikreditkan ke dalam akun perusahaan di *local brokerage house*. Sekuritas itu disimpan atas nama perusahaan. Semua koresponden yang berhubungan dengan investasi akan dikirim secara langsung ke CFO. Pada gilirannya, CFO akan meneruskan saran dari *brokerage* ke asistennya untuk mencatatnya ke dalam akun.
- 5) Fisik persediaan yang lengkap untuk perabot kantor perusahaan telah diambil alih.

Permintaan

- 1) Identifikasi faktor-faktor pengendalian lingkungan yang berdampak pada pengendalian internal perusahaan.
- 2) Sebutkan apa saja *strengths* dan *weakness* dalam pengendalian internal Mt.Hood!
- 3) Apa saran dan rekomendasi untuk memperbaiki kelemahan yang telah diidentifikasi?
- 4) Untuk akun piutang usaha dan persediaan, identifikasilah satu pernyataan yang akan dinilai pada *control risk* secara maksimal atau sedikit di bawah maksimal. Jelaskan logikanya!

KEGIATAN BELAJAR 2**Pengaruh Strategi Audit Awal**

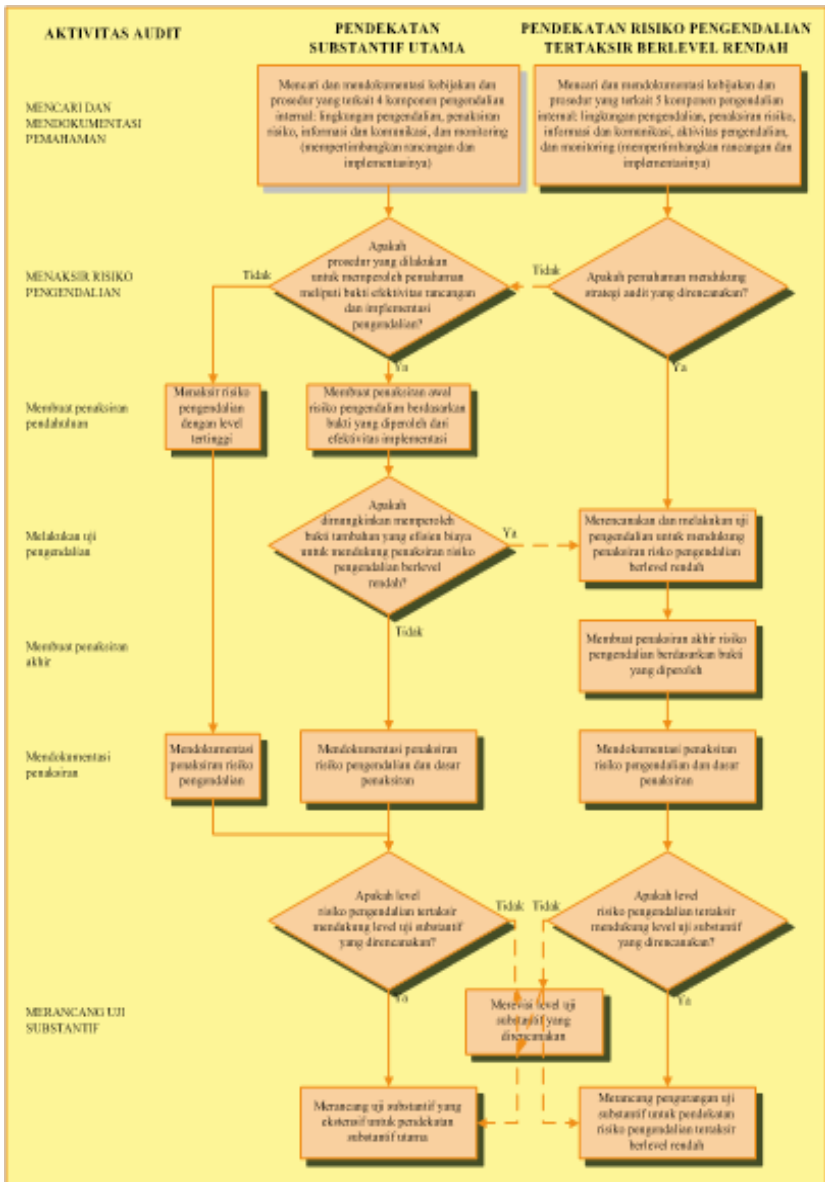
Tanpa memandang strategi audit pendahuluan yang dipilih untuk bagian audit tertentu, auditor harus mengidentifikasi jenis potensi salah saji pada asersi. Namun demikian, cara bagaimana auditor mempertimbangkan faktor yang memengaruhi risiko salah saji dan menaksir risiko dapat bervariasi sesuai dengan strategi audit yang dipilih. Gambar 1.7 menyoroti perbedaan dua pendekatan untuk memenuhi standar pekerjaan lapangan kedua.

A. PENDEKATAN SUBSTANTIF UTAMA

Pemilihan pendekatan substantif utama memerlukan pengetahuan yang cukup tentang sistem pengendalian internal untuk memahami potensi penyebab salah saji dan bagaimana salah saji tersebut dapat dikontrol atau tidak. Selain itu, pada lingkungan TI yang intensif, auditor tidak perlu mengikuti pendekatan substantif utama karena uji substantif tidak mengurangi risiko audit ke level rendah.

Sejumlah perbedaan tercatat pada Gambar 1.7 yang berlabel penaksiran risiko pengendalian. Pertama, salah satu komponen pendekatan substantif utama adalah level risiko pengendalian tertaksir pada level tinggi. Pernyataan ini didasarkan pada asumsi berikut:

1. tidak ada pengendalian internal yang signifikan terkait dengan asersi,
2. pengendalian internal yang relevan kemungkinan tidak efektif, atau
3. perolehan bukti efektivitas pengendalian internal yang relevan tidak efisien.



Gambar 1.7 Metode Pemenuhan Standar Kerja Lapangan Kedua

Jalur keputusan pada kolom pendekatan substantif utama Gambar 1.7 memungkinkan meneruskan atau mengubah menjadi asumsi tersebut. Pada simbol keputusan pertama, tertulis pertanyaan apakah bukti efektivitas desain dan implementasi pengendalian internal didapatkan ketika pemahaman pengendalian internal. Contoh uji pengendalian bersamaan adalah tinjauan ulang menyeluruh transaksi yang auditor menelusuri transaksi yang representatif dari kelas transaksi melalui seluruh langkah untuk mengonfirmasi pemahaman yang didapatkan dari kuesioner atau bagan alir.

Jika bukti efektivitas desain dan implementasi pengendalian internal untuk asersi tidak diperoleh ketika pemahaman, auditor harus menaksir risiko pengendalian pada level maksimal dan mendokumentasikan kesimpulan tersebut pada kertas kerja. Jika didapatkan sedikit bukti, auditor dapat membuat penaksiran awal risiko pengendalian sedikit di bawah level maksimal atau tinggi. Pada kasus tersebut, auditor dianjurkan untuk mengubah strategi audit menjadi pendekatan risiko pengendalian tertaksir berlevel rendah.

Keputusan perubahan strategi audit harus mempertimbangkan kemungkinan mendapatkan bukti yang efisien secara kos untuk mendukung penaksiran risiko pengendalian dengan level yang lebih rendah. Agar kos efisien, kos gabungan untuk melakukan (1) uji pengendalian tambahan dan (2) penurunan uji substantif dengan asumsi penaksiran risiko pengendalian berlevel lebih rendah terdukung harus lebih rendah ketimbang kos untuk mengerjakan level uji substantif yang lebih tinggi sesuai dengan pendekatan substantif utama. Hal ini digambarkan pada simbol keputusan kedua pada kolom pendekatan substantif utama yang cabang “ya” (garis putus-putus ke kanan dari simbol tersebut) mewakili perubahan strategi ke pendekatan risiko pengendalian tertaksir berlevel rendah. Jika diputuskan tidak mengubah strategi, penaksiran risiko pengendalian sedikit di bawah level maksimal atau tinggi dan dasar penaksiran tersebut harus didokumentasi.

Simbol keputusan terakhir pada kolom pendekatan substantif utama mensyaratkan auditor untuk mempertimbangkan apakah level risiko pengendalian tertaksir aktual mendukung level uji substantif yang direncanakan. Misalnya, auditor semula merencanakan risiko pengendalian pada level maksimal sehingga direncanakan uji substantif pada level tertinggi. Jika didapatkan bukti ketika melakukan pemahaman yang mendukung penaksiran risiko pengendalian pada level tinggi, revisi perencanaan level uji substantif menjadi level yang lebih rendah sudah tepat. Auditor kemudian meneruskannya dengan level uji substantif yang tepat.

B. RISIKO PENGENDALIAN TERTAKSIR BERLEVEL RENDAH

Pada beberapa kasus, digunakan pendekatan risiko pengendalian tertaksir berlevel rendah karena klien memiliki pengendalian internal yang efektif dan auditor merencanakan untuk menguji pengendalian tersebut, mengurangi risiko pengendalian, serta mengubah karakteristik, pemilihan waktu, atau luasan uji substantif. Kasus tersebut sering terjadi pada perusahaan publik. Pendekatan risiko pengendalian tertaksir berlevel rendah dipilih karena uji substantif sendiri tidak cukup untuk mengurangi risiko audit ke level rendah.

Pemahaman dan dokumentasi pengendalian internal yang lebih luas, khususnya komponen aktivitas pengendalian, biasanya cukup untuk mendukung pendekatan risiko pengendalian tertaksir berlevel rendah. Jika menggunakan sistem tinjau ulang menyeluruh ditemukan bukti pengendalian yang tidak efektif, perlu dilakukan perubahan strategi menjadi pendekatan substantif utama. Pada Gambar 1.7, perubahan strategi tersebut ditunjukkan pada cabang; tidak dari bagian kiri simbol keputusan pertama pada kolom pendekatan risiko pengendalian terakhir berlevel rendah.

Jika pengalihan menjadi risiko pengendalian tertaksir berlevel rendah diteruskan, auditor merencanakan dan melakukan uji pengendalian tambahan. Bukti yang didapatkan dari uji tersebut dievaluasi untuk membuat **penaksiran risiko pengendalian akhir atau aktual**. Penaksiran akhir tersebut dan dasar penaksirannya didokumentasikan di kertas kerja.

Simbol keputusan terakhir pada kolom pendekatan risiko pengendalian terakhir berlevel rendah di Gambar 1.7 mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan apakah penaksiran risiko pengendalian aktual mendukung rencana level uji substantif. Jika tidak, rencana uji substantif harus direvisi. Misalnya, auditor semula merencanakan risiko pengendalian tertaksir berlevel rendah sehingga menggunakan level uji substantif yang paling rendah. Akan tetapi, jika uji pengendalian membuktikan pengendalian yang tidak efektif (risiko pengendalian ditaksir pada level tinggi atau maksimum), auditor harus merevisi level uji substantif yang direncanakan sesuai dengan perubahan menjadi pendekatan substantif utama. Keterjadian ini disajikan dengan garis putus-putus yang melengkung ke arah bawah menuju bagian kiri kotak revisi level uji substantif di bagian dasar Gambar 1.7. Pada kedua kasus, Gambar 1.7 menggambarkan proses audit yang berkarakteristik berulang dan langkah terakhirnya adalah mendesain uji substantif yang tepat untuk setiap situasi.

C. MENDESAIN UJI PENGENDALIAN

Tujuan penaksiran risiko pengendalian adalah membantu auditor membuat keputusan tentang risiko salah saji yang material dalam asersi laporan keuangan. Untuk menyelesaikan tugas tersebut auditor harus mengevaluasi efektivitas desain dan implementasi pengendalian yang relevan.

Uji pengendalian yang didesain untuk mengevaluasi efektivitas implementasi pengendalian memperhatikan hal berikut:

1. bagaimana pengendalian diaplikasikan,
2. konsistensi aplikasi sepanjang periode, dan
3. diaplikasikan oleh siapa.

Kepastian yang didapat dari uji pengendalian dipengaruhi oleh karakteristik, pemilihan waktu, dan luasan uji pengendalian.

1. Karakteristik Uji Pengendalian

Karakteristik uji pengendalian berkaitan dengan jenis bukti yang didapatkan. Uji pengendalian biasanya meliputi hal berikut:

- a. penyelidikan personel yang berwenang;
- b. inspeksi dokumen, laporan, atau *file* elektronik yang menunjukkan kinerja pengendalian;
- c. pengamatan aplikasi pengendalian;
- d. pengulangan aplikasi pengendalian oleh auditor, termasuk penggunaan teknik audit berbantuan komputer.

Semakin besar kepastian yang diinginkan dari uji pengendalian, semakin tinggi reliabilitas bukti yang dibutuhkan. Auditor sering menggabungkan jenis uji pengendalian tersebut untuk mendapatkan bukti tentang desain dan implementasi pengendalian yang efektif.

Penyelidikan didesain untuk menilai hal berikut:

- a. pemahaman pekerja tentang pengendalian komputer,
- b. pemahaman pekerja tentang tugasnya,
- c. kinerja setiap individu terhadap tugas tersebut, dan
- d. frekuensi, penyebab, dan disposisi penyimpangan.

Contohnya, pekerja-pekerja yang sering bekerja dengan transaksi dapat mengetahui transaksi yang seharusnya muncul di laporan pengecualian.

Penyelidikan pekerja dapat membantu auditor memahami keahlian dan kemampuan pekerja dalam melaksanakan pengendalian, demikian juga dengan pengetahuan pekerja tentang pengendalian komputer dan tujuan tindak lanjut (*follow-up*) manual. Penyelidikan dapat juga mengungkap informasi tentang transaksi yang harus tampil di laporan pengecualian, misalnya laporan barang yang telah dipesan, tetapi belum dikirimkan dan transaksi yang seharusnya muncul di laporan, tetapi tidak muncul. Auditor juga harus mempertimbangkan bahwa jawaban seorang pekerja yang tidak memuaskan mengindikasikan aplikasi pengendalian yang tidak tepat. Namun demikian, penyelidikan sendiri tidak menyediakan bukti yang memadai dan kuat untuk memungkinkan perkiraan risiko pengendalian di bawah maksimal. Penyelidikan harus dilengkapi dengan pengamatan, pemeriksaan dokumen, atau pengulangan pengendalian. Idealnya, pengamatan harus dikerjakan tanpa sepengetahuan pekerja atau secara mendadak. Penyelidikan dan pengamatan sangat berguna untuk mendapatkan bukti tentang ketepatan pemisahan tugas. Kendala observasi terletak pada masalah waktu.

Pemeriksaan dokumen dan catatan dapat diterapkan jika terdapat jejak kinerja transaksi dalam bentuk catatan laporan pengecualian, tanda tangan, atau cap validasi yang mengindikasikan bahwa pengendalian telah dilakukan dan pelakunya teridentifikasi. Misalnya, auditor dapat menginspeksi catatan pada laporan pengecualian atau catatan manajemen yang meninjau transaksi bisnis. Inspeksi catatan dapat memberikan bukti yang andal tentang tindakan pekerja atau manajemen. Namun demikian, tanda tangan pada dokumen yang menunjukkan persetujuan penanda tangan tidak selalu berarti bahwa penanda tangan telah memeriksa dokumen tersebut dengan saksama sebelum membubuhkan tanda tangan. Oleh karena itu, auditor biasanya meniru langkah pengendalian yang telah diimplementasikan untuk melakukan evaluasi secara saksama.

Dalam menirukan langkah pengendalian, auditor melakukan prosedur yang sama seperti yang telah diimplementasikan. Misalnya, jika manajer me-*review* transaksi penjualan mingguan untuk memastikan bahwa transaksi tersebut dibuat setelah analisis risiko kredit yang tepat, auditor harus me-*review* daftar yang ditandatangani oleh manajer dan mengevaluasi apakah tiap pelanggan memenuhi kriteria kredit perusahaan. Jika seorang pekerja melakukan prosedur tindak lanjut pada cek yang melebihi batas mesin penanda cek, auditor perlu me-*review* daftar pengecualian dan memastikan disposisi selanjutnya atas *item-item* pada laporan pengecualian tersebut. Jika tindak lanjut manual tidak konsisten

dengan kebijakan perusahaan, auditor harus menyimpulkan bahwa telah didapatkan bukti ketidakefektifan pengendalian. Auditor selanjutnya perlu mempertimbangkan kemungkinan salah saji yang material dalam insersi disebabkan kelemahan tersebut.

Karakteristik pengendalian memengaruhi jenis prosedur audit yang dilakukan. Contohnya, ketika menguji prosedur tindak lanjut manual, auditor perlu mengevaluasi akurasi laporan (sering diuji baik dengan pengendalian umum komputer maupun pengendalian terprogram terhadap akurasi laporan) dan efektivitas prosedur tindak lanjut. Pengujian pengendalian atas sebuah estimasi akuntansi meliputi pengujian akurasi data yang digunakan untuk estimasi tersebut serta pengendalian manual atas reliabilitas dan konsistensi proses estimasi.

Akhirnya, tidak ditemukannya bukti salah saji membuktikan pengendalian yang efektif. Namun demikian, jika ditemukan salah saji selama audit, auditor harus mempertimbangkan salah saji tersebut ketika mengevaluasi efektivitas pengendalian internal.

2. Pemilihan Waktu Uji Pengendalian

Pemilihan waktu uji pengendalian menentukan periode yang tepat untuk uji pengendalian. Jika auditor menguji pengendalian hanya pada titik waktu tertentu, auditor hanya mendapatkan bukti pengendalian berlangsung efektif pada titik waktu tersebut. Jika auditor menguji pengendalian sepanjang periode, auditor mendapatkan bukti efektivitas selama periode tersebut.

Sebagai contoh, observasi hanya memungkinkan pada titik waktu tertentu. Oleh karena itu, hal tersebut tidak cukup untuk mengevaluasi efektivitas untuk periode yang tidak diuji. Penggunaan teknik audit berbantuan komputer, seperti pengujian data, menyediakan kesimpulan tentang program komputer hanya pada satu titik waktu. Untuk meningkatkan ketepatan waktu perolehan bukti, auditor menggunakan pengujian pengendalian umum komputer melalui modifikasi dan penggunaan program komputer tersebut selama periode audit untuk mendapatkan bukti apakah pengendalian terprogram beroperasi secara konsisten selama periode audit. Kombinasi bukti tentang pengendalian umum komputer yang efektif memungkinkan auditor memperluas kesimpulan tentang pengendalian aplikasi, bukan saja ketika aplikasi komputer diuji secara langsung.

Ketika mendapatkan bukti tentang rancangan atau implementasi pengendalian selama sebuah periode interim, auditor harus menentukan apakah

bukti tambahan harus didapatkan selama periode yang tersisa. Auditor harus mempertimbangkan faktor-faktor berikut ketika mempertimbangkan bukti yang perlu didapat selama periode yang tersisa:

- a. signifikansi asersi yang diuji;
- b. pengendalian spesifik yang dievaluasi selama periode interim;
- c. derajat efektivitas desain dan implementasi pengendalian yang dievaluasi;
- d. hasil uji pengendalian yang digunakan untuk membuat evaluasi;
- e. panjang periode yang tersisa;
- f. bukti tentang desain dan implementasi dari pengujian pengendalian *monitoring* pihak klien dan uji substantif pada periode yang tersisa.

Selain itu, auditor harus mendapatkan bukti tentang karakteristik dan luas perubahan yang material dalam pengendalian internal, termasuk kebijakan, prosedur, dan personel yang terjadi setelah periode interim.

Sebagai contoh, anggaplah auditor melakukan uji pengendalian tentang keberadaan, keterjadian, serta penilaian pencatatan penjualan (dan piutang); menaksir risiko pengendalian yang rendah; dan merencanakan mengerjakan uji substantif dengan mengirim konfirmasi beberapa bulan sebelum akhir tahun. Sebelum mengirim konfirmasi, juga pada akhir tahun, auditor harus meng-*update* kesimpulan taksiran risiko pengendalian yang rendah. Jika prosedur pengendalian yang relevan adalah prosedur pengendalian terprogram, auditor menyelidiki perubahan program dan perubahan dalam prosedur tindak lanjut manual. Jika terdapat perubahan personel TI yang signifikan, auditor perlu melakukan pengujian tambahan atas pengendalian umum komputer dan mempertimbangkan perlunya pengujian tambahan pada aplikasi komputer. Jika terdapat perubahan pada personel yang melakukan prosedur tindak lanjut manual, auditor perlu melakukan pengujian tambahan atas aktivitas tindak lanjut manual pada *item-item* yang muncul pada laporan pengecualian. Tujuannya adalah menentukan apakah kesimpulan tentang uji pengendalian masih valid sebelum melakukan uji substantif.

PEMILIHAN WAKTU UJI PENGENDALIAN KETIKA MELAPORKAN
EFEKTIVITAS PENGENDALIAN INTERNAL

Periode waktu yang auditor melakukan uji pengendalian bervariasi sesuai dengan karakteristik pengendalian yang diuji dan frekuensi langkah pengendalian spesifik. Beberapa pengendalian berlangsung secara terus-menerus (contohnya pengendalian penjualan). Pengendalian yang lain dilakukan hanya pada waktu tertentu (misalnya pengendalian penghitungan fisik sediaan atau pengendalian pembuatan laporan keuangan).

Ketika melaporkan efektivitas pengendalian “per” tanggal tertentu dan mendapatkan bukti efektivitas pengendalian yang berlaku pada tanggal interim, auditor harus menentukan apakah bukti tambahan harus didapatkan pada sisa periode. Untuk memutuskan hal tersebut, auditor harus mengevaluasi hal berikut:

- uji pengendalian spesifik sebelum tanggal “per” dan hasilnya;
- derajat bukti efektivitas pengendalian yang didapatkan;
- panjang sisa periode;
- kemungkinan perubahan yang signifikan pada pengendalian internal atas pelaporan keuangan setelah tanggal interim.

Terhadap pengendalian atas transaksi nonrutin yang material, pengendalian atas rekening atau proses dengan subjektivitas, penilaian pengukuran yang tinggi, atau pengendalian atas pencatatan penyesuaian akhir periode; auditor harus melakukan uji pengendalian pada saat yang lebih dekat dengan tanggal “per” atau melakukan uji pengendalian pada tanggal “per”.

Perlunya auditor mempertimbangkan bukti selama periode audit sebelumnya dalam menaksir risiko pengendalian pada periode audit yang berjalan masih menjadi kontroversi. Jumlah aplikasi komputer bisa sangat besar sehingga auditor dapat merotasi uji pengendalian aplikasi tertentu. Standar audit memperbolehkan auditor merotasi uji pengendalian untuk perusahaan privat yang pengendaliannya diuji sedikitnya setiap tiga tahun. Namun demikian, pengendalian terhadap risiko inheren yang material harus diuji selama periode

audit berjalan. Selanjutnya, rotasi uji pengendalian dari tahun ke tahun menjadi tidak tepat jika auditor menerbitkan opini atas pengendalian internal.

Penggunaan bukti yang diperoleh dari periode audit sebelumnya mengharuskan auditor mendapatkan bukti perubahan yang telah dilakukan sejak uji pengendalian terakhir. Auditor menggunakan kombinasi penyelidikan, observasi, dan inspeksi untuk memastikan pemahaman efektivitas desain pengendalian serta untuk memverifikasi bahwa pengendalian tersebut masih diimplementasikan. Misalnya, pada pengendalian otomatis, auditor perlu menyelidiki dan menginspeksi catatan perubahan pengendalian terprogram. Jika pengendalian telah berubah setelah diuji pada periode sebelumnya, bukti yang dikumpulkan sesudahnya menjadi tidak relevan lagi.

3. Luasan Uji Pengendalian

Secara umum, semakin rendah level taksiran risiko pengendalian, semakin luas luasan uji pengendalian. Pada kasus audit pengendalian internal atas pelaporan keuangan, auditor harus mendapatkan bukti efektivitas pengendalian atas asersi seluruh rekening dan pengungkapan dalam laporan keuangan yang material dan relevan.

Dalam penaksiran luasan uji pengendalian, auditor harus mempertimbangkan faktor-faktor berikut.

a. Karakteristik pengendalian

Pengendalian manual memerlukan pengujian yang lebih ekstensif daripada pengendalian otomatis. Satu uji untuk setiap kondisi pengendalian terprogram sudah cukup untuk mendapatkan kepastian berlevel tinggi jika pengendalian umum berjalan efektif. Secara umum, semakin tinggi derajat kompleksitas dan level penilaian pada pengendalian aplikasi, diperlukan pengujian yang semakin luas. Semakin rendah level kompetensi pelaku pengendalian, semakin luas pengujian yang diperlukan.

b. Frekuensi langkah pengendalian

Secara umum, semakin sering langkah pengendalian manual, semakin banyak langkah pengendalian yang harus diuji. Semakin jarang langkah pengendalian, misalnya rekening rekonsiliasi bulanan, semakin sedikit pengujian yang diperlukan daripada langkah pengendalian yang terjadi setiap hari atau setiap transaksi.

c. Pentingnya pengendalian

Pengendalian yang lebih penting harus diuji lebih ekstensif. Beberapa pengendalian, seperti lingkungan pengendalian atau pengendalian umum

komputer, memiliki imbas yang menyeluruh pada pengendalian lainnya. Semakin rendah level taksiran risiko pengendalian pada pengendalian tersebut, semakin ekstensif pengujian yang dibutuhkan.

Faktor-faktor yang memengaruhi ukuran sampel uji pengendalian didiskusikan secara lebih mendalam di bab berikutnya.

4. Pemilihan Staf Uji Pengendalian

Keputusan final audit memengaruhi pemilihan staf uji pengendalian atau siapa yang harus mengerjakan uji pengendalian. Contohnya, tim audit biasanya memasukkan ahli audit komputer untuk mengevaluasi prosedur pengendalian umum komputer dan untuk mengerjakan teknik audit berbantuan komputer. Jika klien mendesain pengendalian untuk mengendalikan risiko bisnis tertentu, seperti risiko salah penagihan, auditor memerlukan staf yang memahami regulasi pemerintah untuk melakukan uji pengendalian tersebut. Pada banyak kasus, staf akuntan bagian jurnal dapat ditugaskan untuk mengerjakan uji pengendalian atas transaksi rutin, seperti penjualan, pengeluaran, dan penggajian.

5. Program Audit untuk Tes Pengendalian

Keputusan auditor tentang karakteristik, luasan, dan pemilihan waktu uji pengendalian terus hingga manajemen staf harus didokumentasi dalam program audit dan kertas kerja terkait. Sebuah contoh program audit untuk uji pengendalian transaksi pengeluaran kas disajikan pada Tabel 1.4. Perhatikan bahwa program tersebut mencantumkan daftar prosedur yang digunakan untuk pengujian yang terkait dengan asersi tersebut dan mempunyai kolom yang mengindikasikan hal berikut:

- a. referensi silang untuk kertas kerja yang mendokumentasikan hasil pengujian,
- b. pelaku pengujian, dan
- c. tanggal penyelesaian pengujian.

Perincian luasan dan pemilihan waktu pengujian dapat ditunjukkan dalam program audit tersebut atau pada referensi silang kertas kerja seperti yang diasumsikan pada contoh tersebut. Pembuatan kertas kerja yang menunjukkan sampel dan hasil pengujian dijelaskan pada bab selanjutnya, termasuk karakteristik penyampelan untuk uji pengendalian. Perlu dicatat bahwa daftar

pengujian pada program audit formal pada Tabel 1.4 diambil dari contoh uji pengendalian yang terdaftar pada kolom ketiga Tabel 1.1. Beberapa pengujian telah disusun ulang dan dikombinasikan untuk kepentingan efisiensi.

Tabel 1.4
Contoh Sebagian Program Audit untuk Uji Pengendalian

Dibuat Oleh: _____ Tanggal: _____ Diperiksa Oleh: _____ Tanggal: _____			
PT XXX Rencana Uji Pengendalian-Transaksi Pengeluaran Kas untuk Periode yang Berakhir 31 Desember 20XX			
Kertas Kerja Referensi	Asersi/Uji Pengendalian	Audit	Tanggal
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mengatur penggunaan fasilitas komputer klien untuk menguji pengendalian aplikasi terprogram menggunakan pengujian data. Keterangan <ol style="list-style-type: none"> 2. Meng-<i>input</i>-kan pengujian data untuk memastikan bahwa program secara tepat mengidentifikasi pengecualian untuk hal berikut: <ol style="list-style-type: none"> a. transaksi yang informasi <i>voucher</i> tidak sama dengan informasi pendukung yang (catatan: juga menguji pengendalian penilaian); b. transaksi yang di-<i>input</i>-kan dua kali. 3. Menginspeksi laporan pengecualian yang dihasilkan komputer dalam siklus bisnis normal dan mengevaluasi efektivitas prosedur tindak lanjut manual. 4. Mengobservasi bahwa hanya personel yang berwenang yang menangani cek setelah komputer menandatangani cek. 5. Mengobservasi pemisahan tugas persetujuan <i>voucher</i> pembayaran dan penanganan cek yang sudah ditandatangani. 6. Menginspeksi dokumen untuk memastikan bahwa <i>voucher</i> pembayaran dan dokumen pendukung dicap "lunas" ketika cek diterbitkan. 		

	<p>Kelengkapan</p> <ol style="list-style-type: none"> 7. Meng-<i>input</i>-kan pengujian data untuk memastikan bahwa program secara tepat mengidentifikasi pengecualian untuk hal berikut: <ol style="list-style-type: none"> a. menghentikan penomoran cek, b. ketidakcocokan antara jumlah cek yang diterbitkan dengan total <i>posting</i> untuk pengeluaran kas (catatan: juga menguji pengendalian penilaian). 8. Mengobservasi penanganan dan penyimpanan cek yang tidak digunakan. 9. Menyelidiki setiap pengeluaran kas yang dibuat dengan metode selain cek. 10. Menginspeksi rekonsiliasi bank independen dan mengevaluasi efektivitas pengendaliannya (catatan: juga menguji pengendalian keberadaan, keterjadian, dan penilaian). 		
--	--	--	--

6. Pengujian Dua Tujuan (*Dual-Purpose Test*)

Pada kebanyakan audit, uji pengendalian dikerjakan, terutama selama pekerjaan interim, sedangkan uji substantif terhadap saldo dikerjakan terutama pada akhir tahun. Namun demikian, standar audit memperbolehkan uji substantif atas detail transaksi untuk mendeteksi kesalahan moneter di rekening selama pekerjaan interim. Pada kasus tersebut, auditor dapat melakukan uji pengendalian secara simultan pada transaksi yang sama. Misalnya, auditor memeriksa laporan pengecualian tentang pencatatan pengeluaran sekaligus menabulasi kesalahan moneter pada voucher pembayaran.

Pengujian yang secara simultan melakukan uji pengendalian internal sekaligus menyediakan bukti substantif disebut pengujian dua tujuan. Selama melakukan pengujian ini, auditor harus berhati-hati agar, baik bukti efektivitas pengendalian maupun kesalahan moneter dalam transaksi, dapat diperoleh. Beberapa kantor audit menggunakan pengujian dua tujuan karena lebih efisien kos daripada pengujian terpisah.

D. PERTIMBANGAN TAMBAHAN

1. Penaksiran Risiko Pengendalian untuk Asersi Saldo Rekening yang Dipengaruhi Transaksi Tunggal

Proses penaksiran risiko pengendalian untuk asersi saldo rekening yang dipengaruhi transaksi tunggal bersifat langsung. Kasus ini banyak terjadi pada rekening laporan laba rugi. Contohnya, penjualan bertambah karena kredit transaksi penjualan dalam siklus pendapatan dan banyak rekening biaya bertambah karena debit transaksi pembelian dalam siklus pengeluaran. Pada kasus tersebut, penaksiran risiko pengendalian untuk tiap asersi saldo rekening adalah sama pada asersi kelas transaksi yang sama. Misalnya, penaksiran risiko pengendalian untuk asersi keberadaan dan keterjadian pada saldo rekening penjualan harus sama seperti asersi keberadaan dan keterjadian pada transaksi penjualan. Secara ekuivalen, penaksiran risiko pengendalian untuk asersi penilaian dan alokasi pada banyak biaya harus sama dengan asersi penilaian dan alokasi pada transaksi pembelian.

2. Penaksiran Risiko Pengendalian untuk Asersi Saldo Rekening yang Dipengaruhi Transaksi Multipel

Banyak rekening neraca secara signifikan dipengaruhi lebih dari satu kelas transaksi. Misalnya, rekening piutang usaha bertambah karena transaksi penjualan pada siklus pendapatan dan berkurang karena penerimaan kas atau retur penjualan dan cadangan kerugian piutang. Dalam kasus tersebut, penaksiran risiko pengendalian untuk asersi saldo rekening harus mempertimbangkan penaksiran risiko pengendalian yang relevan untuk tiap kelas transaksi.

Keberadaan dan keterjadian piutang usaha (yang mengakibatkan lebih saji piutang usaha) dipengaruhi oleh tiga transaksi berikut:

- a. keberadaan dan keterjadian penjualan,
- b. kelengkapan penerimaan kas, dan
- c. kelengkapan retur penjualan dan cadangan kerugian piutang.

Oleh karena itu, jika sebuah penjualan diakui, padahal seharusnya tidak, hal tersebut mengakibatkan masalah keberadaan piutang usaha. Demikian juga, masalah kelengkapan penerimaan kas atau retur penjualan juga mengakibatkan lebih saji piutang usaha (masalah keberadaan). Kegagalan pencatatan

penerimaan kas dari pelanggan (masalah kelengkapan) mengakibatkan salah saji piutang usaha.

Kelengkapan piutang usaha (yang mengakibatkan kurang saji piutang usaha) juga dipengaruhi tiga transaksi

- a. kelengkapan penjualan,
- b. keberadaan dan keterjadian penerimaan kas, dan
- c. keberadaan dan keterjadian retur penjualan cadangan kerugian piutang.

Oleh karena itu, penjualan yang tidak tercatat mengakibatkan masalah kelengkapan rekening piutang usaha. Demikian juga, masalah keterjadian penerimaan kas atau retur penjualan akan mengakibatkan kurang saji rekening piutang usaha (masalah kelengkapan). Tabel berikut menyajikan beberapa contoh dari jenis transaksi yang menambah atau mengurangi saldo rekening.

Tabel 1.5
Ringkasan Hubungan Antara Pernyataan Saldo Akun dan Pernyataan Kelas Transaksi

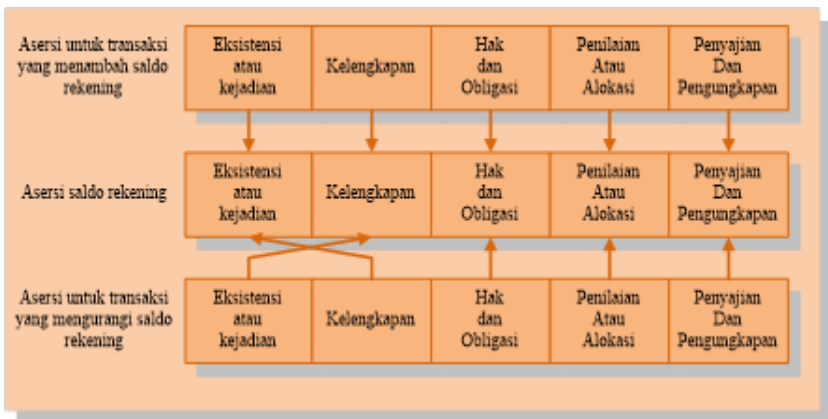
Asersi Saldo Rekening		Asersi Kelas Transaksi yang Menambah Saldo Rekening	Asersi Kelas Transaksi yang Mengurangi Saldo Rekening
Contoh 1	Keberadaan piutang usaha	Keberadaan dan keterjadian penjualan	Kelengkapan penerimaan Kelengkapan retur penjualan dan cadangan kerugian piutang
Contoh 2	Kelengkapan utang usaha	Kelengkapan pembelian	Keberadaan dan keterjadian pengeluaran kas Keberadaan dan keterjadian retur pembelian

Aturan umum berikut menjelaskan hubungan antara asersi kelas transaksi dan asersi saldo rekening.

- a. Penaksiran risiko pengendalian untuk asersi keberadaan dan keterjadian saldo rekening terkait dengan asersi keberadaan dan keterjadian untuk transaksi yang menambah saldo rekening dan juga asersi kelengkapan untuk transaksi yang mengurangi saldo akun.
- b. Penaksiran risiko pengendalian untuk asersi kelengkapan saldo rekening terkait dengan asersi kelengkapan transaksi yang menambah saldo rekening

- dan juga asersi keberadaan dan keterjadian untuk transaksi yang mengurangi saldo rekening.
- c. Asersi hak dan obligasi saldo rekening terkait dengan asersi hak dan obligasi untuk transaksi, baik yang mengurangi maupun yang menambah saldo rekening.
 - d. Asersi penilaian dan alokasi saldo rekening terkait dengan asersi penilaian dan alokasi untuk transaksi, baik yang menambah maupun yang mengurangi saldo rekening.
 - e. Asersi penyajian dan pengungkapan saldo rekening terkait dengan asersi penyajian dan pengungkapan transaksi, baik yang menambah dan mengurangi saldo rekening.

Hubungan ini diilustrasikan pada gambar berikut.



Gambar 1.8

Ringkasan Hubungan antara Asersi Saldo Rekening dan Asersi Kelas Transaksi

Menggabungkan penaksiran risiko pengendalian yang berbeda

Merujuk Contoh 1 pada Tabel 1.5, anggaplah auditor mendapatkan penaksiran risiko pengendalian sebagai berikut dari kertas kerja yang didasarkan pada pemahaman tentang bagian pengendalian internal yang relevan berdasarkan uji pengendalian.

Tabel 1.6
Penaksiran Risiko Pengendalian atas Asersi Kelas Transaksi

ASERSI	TAKSIRAN RISIKO PENGENDALIAN
Keberadaan dan keterjadian penjualan	Rendah
Kelengkapan penerimaan kas	Rendah
Kelengkapan retur penjualan dan cadangan kerugian piutang	Moderat

Ketika penaksiran risiko pengendalian untuk asersi kelas transaksi yang relevan berbeda, auditor menilai materialitas tiap penaksiran ketika menggabungkan penaksiran. Alternatif lain, beberapa kantor audit memilih menggunakan penaksiran yang paling konservatif (paling tinggi). Oleh karena itu, penaksiran risiko pengendalian untuk keberadaan piutang usaha haruslah moderat jika retur penjualan dan cadangan kerugian piutang tidak material.

Setelah risiko pengendalian untuk asersi saldo rekening telah ditentukan, taksiran ini harus dibandingkan dengan rencana level penaksiran risiko pengendalian. Jika level yang direncanakan terdukung, auditor dapat melanjutkan mendesain uji substantif berdasarkan strategi audit pendahuluan. Sebaliknya, jika rencana level penaksiran risiko pengendalian tidak terdukung, rencana level uji substantif dan uji audit terkait harus direvisi untuk mendapatkan level risiko audit yang dikehendaki.

3. Dokumentasi Level Penaksiran Risiko Pengendalian

Kertas kerja auditor harus meliputi dokumentasi penaksiran risiko pengendalian. Hal-hal yang diharuskan sebagai berikut.

- a. Risiko pengendalian ditaksir pada level maksimal: hanya kesimpulan tersebut yang perlu didokumentasikan.
- b. Risiko pengendalian ditaksir pada level di bawah maksimal. Dasar penaksiran harus didokumentasikan.

AU 319 tidak mengilustrasikan atau menyediakan petunjuk bentuk dokumentasi. Pada praktiknya, sebuah pendekatan yang umum digunakan adalah memoranda naratif yang disusun pada asersi laporan keuangan. Pendekatan ini diilustrasikan pada penjelasan berikut yang mendokumentasikan penaksiran risiko pengendalian untuk asersi transaksi penjualan yang tertentu. Perhatikan bahwa dasar penaksiran level di bawah maksimal untuk asersi

kelengkapan sudah ditetapkan, sedangkan hanya kesimpulan dinyatakan karena penaksiran pada level maksimal, seperti diindikasikan untuk asersi ketepatan.

Klien : Young Fashion Inc.	Tanggal Neraca: 9/30/X5
Dikerjakan oleh CRS Tanggal 5/19/X5	Diperiksa oleh EMT Tanggal:5/28/X5
Penaksiran Pengendalian Risiko untuk Transaksi Penjualan	

KELENGKAPAN

Pengendalian internal klien yang relevan dengan kelengkapan terutama berkaitan dengan pembuatan daftar bagian (*item*) yang tidak lengkap oleh komputer tentang order penjualan, perintah pengiriman (*bill of lading*), dokumen pengemasan (*packing slip*), dan faktur penjualan. Berdasarkan diskusi dengan personel piutang usaha pada 5/11/X5 dan personel pengiriman barang terpilih, yaitu di Texas dan California masing-masing pada 4/18/X5 dan 5/8/X5, biasanya diperlukan waktu hingga dua minggu antara order penjualan dan pengiriman. Jarang terjadi *bill of lading* atau *packing slip* yang tidak sama dari *lading* atau pengepakan slip untuk tetap berada di laporan dokumen yang tidak lengkap selama lebih dari dua hari. Hal ini dibenarkan oleh pemeriksaan laporan dokumen yang tidak lengkap untuk hari-hari terpilih (lihat W/P XX-4-2 [tidak ditampilkan di sini]) ketika periode terpanjang *bill of lading* atau *packing slip* beredar adalah dua hari. Transaksi terpilih pada laporan ini ditelusuri dari dokumen pendukung tanpa pengecualian.

Berdasarkan pemeriksaan masalah pembuktian tersebut, digabungkan dengan hasil diskusi, personel piutang usaha dan pengiriman, serta hasil observasi yang mendukung risiko pengendalian ditaksir pada level moderat.

PENILAIAN DAN ALOKASI

Risiko kontrol ditaksir pada level maksimal.

Sumber: diadaptasi dari AICPA Audit Guide: Consideration of Internal Control in the Financial Statement Audit (1990: 145).

4. Pengomunikasian Masalah Pengendalian Internal

Auditor diharuskan mengidentifikasi dan melapor kepada komite audit atau personel lain dengan kewenangan dan tanggung jawab yang setara tentang kondisi yang terkait dengan pengendalian internal sebagai sebuah entitas yang diamati selama audit laporan keuangan. Standar audit dan Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) mendefinisikan kekurangan yang signifikan sebagai berikut.

Kekurangan yang signifikan adalah kekurangan pengendalian atau kombinasi kekurangan pengendalian yang secara mengganggu kemampuan perusahaan untuk memulai, mengesahkan, mencatat, memproses, atau melaporkan data keuangan eksternal secara andal sesuai dengan standar akuntansi sehingga terdapatnya kemungkinan yang lebih besar dari sangat kecil akan salah saji dalam laporan keuangan tahunan atau interim perusahaan yang lebih dari minor tidak akan tercegah atau terdeteksi.

Istilah kemungkinan “sangat kecil” digunakan pada konteks sebagaimana digunakan dalam *Financial Accounting Standard Boards* (FASB) nomor 5 yang menempatkan istilah seperti kemungkinan besar, kemungkinan yang masuk akal, dan kemungkinan sangat kecil. Oleh karena itu, kemungkinan “sangat kecil” berarti bahwa kesempatan peristiwa mendatang atau peristiwa sekarang terjadi adalah sangat langka. Salah saji disebut “minor” jika setelah mempertimbangkan kemungkinan salah saji lebih lanjut tidak terdeteksi, salah saji tersebut secara individual atau digabungkan dengan salah saji lainnya jelas-jelas tidak material terhadap laporan keuangan. Jika kesimpulan salah saji minor tersebut tidak tercapai, salah saji dianggap lebih dari minor.

Kelemahan material didefinisikan sebagai berikut.

Kelemahan material adalah kekurangan signifikan atau kombinasi kekurangan signifikan yang dengan kemungkinan yang lebih besar dari sangat kecil mengakibatkan salah saji yang material dari laporan keuangan tahunan atau interim akan tercegah atau terdeteksi.

Oleh karena itu, auditor harus membuat penilaian yang profesional tentang kekurangan pengendalian internal dan apakah kekurangan tersebut meningkat menjadi level

- a. kekurangan signifikan atau
- b. kelemahan material.

Penilaian tersebut dibuat berdasarkan gabungan kemungkinan salah saji dan potensi besarnya salah saji yang mungkin terjadi karena kekurangan dalam pengendalian internal. Salah satu aspek kerangka kerja kuantitatif dalam pembuatan evaluasi ini disajikan pada tabel berikut.

Tabel 1.7
Contoh Kriteria untuk Mengevaluasi Kekurangan Pengendalian Internal

Jenis Kekurangan	Kemungkinan Salah Saji	Besarnya Salah Saji
Kekurangan pengendalian internal	Sangat kecil (lebih kecil dari kesempatan 5% sampai 10%)	Minor (kurang dari 0.5% sampai 1% dari laba sebelum pajak)
Kekurangan signifikan	Lebih dari sangat kecil (lebih besar dari kesempatan 5% sampai 10%)	Lebih dari minor (lebih besar dari 0.5% sampai 1% dari laba sebelum pajak)
Kelemahan material	Lebih dari sangat kecil (lebih besar dari kesempatan 5% sampai 10%)	Material (lebih besar dari 4% sampai 5% dari laba sebelum pajak)

Catatan: kriteria yang digunakan dapat berbeda dari contoh di atas.

Jika kelemahan material dalam pengendalian internal atas pelaporan keuangan terjadi pada perusahaan publik, auditor mengomunikasikan hal tersebut, baik kepada manajemen maupun komite audit, dan mengeluarkan laporan yang buruk tentang efektivitas pengendalian internal. Selain itu, auditor diharuskan untuk mengomunikasikan seluruh kekurangan pengendalian internal yang signifikan kepada manajemen dan komite audit. Batas nilai yang dianggap minor dalam pelaporan yang harus dilaporkan kepada komite audit relatif lebih rendah ketimbang kepada direksi.

Komunikasi masalah pengendalian internal merupakan hasil penting dari audit laporan keuangan. Pengetahuan tersebut sangat penting untuk komite audit karena pengendalian internal yang baik sangat penting untuk mengurangi kemungkinan kecurangan. Auditor biasanya mengevaluasi apakah klien memiliki pengendalian yang memadai atas masalah-masalah yang berhubungan dengan risiko bisnis, risiko inheren, dan risiko kecurangan. Sebagai contoh, dalam kerangka sistem sediaan yang tepat waktu, klien mendesain sistem yang menggunakan pertukaran data elektronik untuk mengomunikasikan jumlah sediaan kepada pemasok dan memesan barang ketika sediaan berada di bawah level tertentu. Pengendalian internal klien harus memberikan kepastian yang masuk akal bahwa pemesanan tersebut diotorisasi dan dipergunakan dengan benar.



LATIHAN

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, kerjakanlah latihan berikut!

- 1) Jelaskan perbedaan metodologi untuk memenuhi standar kerja lapangan kedua dengan pendekatan substantif utama versus pendekatan risiko pengendalian tertaksir berlevel rendah.
- 2) Identifikasikanlah tiga hal yang harus dievaluasi auditor ketika membuat keputusan tentang efektivitas pengendalian internal.
- 3) Identifikasikanlah empat prosedur audit yang dapat digunakan auditor ketika melakukan uji pengendalian. Terangkan reliabilitas tiap prosedur audit tersebut!
- 4)
 - a) Apakah yang dimaksud dengan pemilihan waktu uji pengendalian?
 - b) Jika auditor melakukan uji pengendalian pada periode interim, faktor-faktor apa sajakah yang harus dipertimbangkan dalam menentukan apakah bukti tambahan selama periode audit tersisa harus didapatkan?
 - c) Bolehkah auditor menggunakan bukti efektivitas pengendalian internal yang didapat dari periode sebelumnya untuk mendukung kesimpulan efektivitas pengendalian internal pada periode audit berjalan? Jika ya, apa langkah yang harus dilakukan auditor untuk mengevaluasi reliabilitas bukti dari periode audit sebelumnya dalam konteks periode audit berjalan?
- 5)
 - a) Secara umum, bagaimana luasan uji pengendalian berkaitan dengan rencana penaksiran level risiko pengendalian?
 - b) Identifikasikanlah faktor-faktor yang memengaruhi keputusan auditor tentang luasan uji pengendalian. Berikan sebuah contoh bagaimana tiap faktor memengaruhi luasan uji pengendalian.
- 6) Berikan dua contoh keadaan yang memerlukan staf audit dengan kualifikasi khusus dalam melakukan tes pengendalian. Kapan waktu yang tepat menggunakan staf level jurnal untuk melakukan uji pengendalian?
- 7) Apakah yang dimaksud pengujian dua tujuan?
- 8) Jelaskan proses penaksiran risiko pengendalian untuk hal berikut:
 - a) asersi saldo rekening yang dipengaruhi oleh transaksi tunggal,
 - b) asersi saldo rekening yang dipengaruhi oleh transaksi multipel.

- 9) Bagaimana auditor menaksir level risiko pengendalian untuk asersi saldo rekening jika level taksiran risiko pengendalian untuk asersi transaksi multipel tidak sama?
- 10) a.) Apa keharusan dokumentasi penaksiran level risiko pengendalian untuk sebuah asersi?
b) Bagaimana bentuk dokumentasi yang biasanya dipakai dalam praktik?
- 11) a) Apa tanggung jawab auditor dalam mengomunikasikan masalah pengendalian internal?
b) Jelaskan perbedaan istilah kekurangan signifikan dari kelemahan material!

Petunjuk Jawaban Latihan

- 1) Jika auditor merencanakan pendekatan substantif utama pada asersi, pengetahuan tentang efektivitas pengendalian internal harus diperoleh bersamaan dengan pemahaman pengendalian internal dan melanjutkan dengan uji substantif yang tepat serta yang mengurangi risiko deteksi pada level rendah. Jika auditor mengikuti pendekatan risiko pengendalian tertaksir berlevel rendah, harus digunakan uji pengendalian yang lebih ekstensif yang memungkinkan modifikasi karakteristik, pemilihan waktu, atau luasan rencana uji substantif.
- 2) Ketika mengevaluasi efektivitas pengendalian, auditor harus menilai
 - a) bagaimana pengendalian diterapkan,
 - b) konsistensi selama periode, dan
 - c) oleh siapa pengendalian diterapkan.
- 3) Empat prosedur audit yang dapat digunakan auditor ketika melakukan uji pengendalian meliputi hal berikut:
 - a) penyelidikan personel,
 - b) inspeksi dokumen, laporan, atau *file* elektronik yang menunjukkan kinerja pengendalian,
 - c) pengamatan penerapan pengendalian, dan
 - d) pengulangan pengendalian, termasuk penggunaan teknik audit berbantuan komputer.

Penyelidikan personel tidak dapat memberikan bukti yang memadai dan kuat yang memungkinkan penaksiran level risiko pengendalian di bawah level maksimal. Dokumen tidak seluruhnya mengindikasikan kinerja pengendalian karena bergantung pada kinerja personel pelaku

pengendalian. Pengamatan harus dilakukan pada waktu penerapan pengendalian. Pengulangan pengendalian memungkinkan evaluasi pengendalian dan tindak lanjut manual sehingga dapat memberikan bukti efektivitas pengendalian internal.

- 4) a) Pemilihan waktu uji pengendalian menentukan periode uji pengendalian untuk memperoleh reliabilitas yang terbaik.
 - b) Faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam menentukan apakah bukti tambahan selama periode audit tersisa harus didapatkan meliputi hal berikut:
 - (1) signifikansi asersi,
 - (2) pengendalian spesifik yang diuji,
 - (3) derajat efektivitas desain dan implementasi pengendalian,
 - (4) hasil uji pengendalian,
 - (5) panjang periode tersisa, serta
 - (6) kekuatan bukti yang dapat diperoleh dari uji pengendalian selama periode tersisa.
 - c) Perlunya auditor mempertimbangkan bukti selama periode audit sebelumnya dalam menaksir risiko pengendalian pada periode audit yang berjalan masih menjadi kontroversi. Penggunaan bukti yang diperoleh dari periode audit sebelumnya mengharuskan auditor mendapatkan bukti perubahan yang telah dilakukan sejak uji pengendalian terakhir. Auditor menggunakan kombinasi penyelidikan, observasi, dan inspeksi untuk memastikan pemahaman efektivitas desain pengendalian dan untuk memverifikasi bahwa pengendalian tersebut masih diimplementasikan.
- 5) a) Secara umum, semakin rendah level taksiran risiko pengendalian, semakin besar luasan uji pengendalian.
 - b) Faktor-faktor yang memengaruhi keputusan auditor tentang luasan uji pengendalian meliputi hal berikut:
 - (1) karakteristik pengendalian, contoh pengendalian manual memerlukan uji yang lebih ekstensif,
 - (2) frekuensi langkah pengendalian, contoh semakin sering langkah pengendalian semakin ekstensif pengujian yang diperlukan, serta
 - (3) pentingnya pengendalian, contoh makin penting pengendalian, makin ekstensif pengujian yang diperlukan.

- 6) Uji pengendalian umum komputer dan teknik audit memerlukan staf dengan keahlian komputer. Uji pengendalian transaksi rutin dapat ditugaskan kepada staf akuntan level jurnal.
- 7) Pengujian dua tujuan adalah pengujian yang secara simultan melakukan uji pengendalian internal sekaligus menyediakan bukti substantif.
- 8) a) Penaksiran risiko pengendalian untuk tiap asersi saldo rekening adalah sama pada asersi kelas transaksi yang sama. Misalnya, keterjadian penjualan berkaitan langsung dengan asersi keterjadian.
b) Keterjadian dan keberadaan rekening neraca berkaitan dengan asersi keberadaan dan keterjadian pada transaksi yang menambah saldo rekening serta berkaitan dengan asersi kelengkapan pada transaksi yang mengurangi saldo rekening tersebut. Demikian juga, kelengkapan saldo neraca berkaitan dengan asersi kelengkapan pada transaksi yang menambah saldo rekening serta berkaitan dengan asersi keberadaan dan keterjadian pada transaksi yang mengurangi saldo.
- 9) Ketika penaksiran risiko pengendalian untuk asersi kelas transaksi yang relevan berbeda, auditor menilai materialitas tiap penaksiran ketika menggabungkan penaksiran. Alternatif lain, beberapa kantor audit memilih menggunakan penaksiran yang paling konservatif (paling tinggi). Oleh karena itu, penaksiran risiko pengendalian untuk keberadaan piutang usaha haruslah “moderat” jika retur penjualan dan cadangan kerugian piutang tidak material.
- 10) a) Jika risiko pengendalian ditaksir pada level maksimum, auditor hanya perlu mendokumentasikan kesimpulan. Jika risiko pengendalian ditaksir di bawah level maksimum, auditor harus mendokumentasikan dasar penaksiran.
b) Pada praktiknya, sebuah pendekatan yang umum digunakan adalah memoranda naratif yang disusun pada asersi laporan keuangan.
- 11) a) Auditor harus mengomunikasikan semua kekurangan pengendalian internal yang signifikan kepada manajemen dan direksi. Di samping itu, auditor harus mengidentifikasi dan melaporkan setiap kekurangan pengendalian internal yang signifikan sehingga dianggap sebagai kelemahan yang material.
b) Kekurangan yang signifikan adalah kekurangan pengendalian atau kombinasi kekurangan pengendalian yang secara mengganggu kemampuan perusahaan untuk memulai, mengesahkan, mencatat, memproses, atau melaporkan data keuangan eksternal secara reliabel

sesuai standar akuntansi sehingga terdapatnya kemungkinan yang lebih besar dari sangat kecil akan salah saji dalam laporan keuangan tahunan atau interim perusahaan yang lebih dari minor tidak akan tercegah atau terdeteksi. Kelemahan material adalah kekurangan signifikan atau kombinasi kekurangan signifikan yang dengan kemungkinan yang lebih besar dari sangat kecil mengakibatkan salah saji yang material dari laporan keuangan tahunan atau interim akan tercegah atau terdeteksi.



RANGKUMAN

Tiga strategi audit dasar yang dapat digunakan untuk menguji pengendalian di lingkungan TI adalah (1) menguji pengendalian pemakai, (2) menguji pengendalian aplikasi komputer, pengendalian umum komputer, dan prosedur tindak lanjut manual, serta (3) hanya menguji pengendalian umum komputer dan prosedur tindak lanjut manual. (Strategi terakhir ini tidak memberikan bukti yang memadai dan kuat untuk penaksiran risiko pengendalian pada level moderat atau rendah).

Teknik audit berbantuan komputer yang dapat digunakan untuk menguji pengendalian umum komputer meliputi (1) simulasi paralel, (2) data uji, (3) fasilitas pengujian terintegrasi, serta (4) monitoring berkelanjutan pada sistem *online real time* yang meliputi penandaan transaksi atau pemakaian file tinjauan audit sistem pengendalian.

Semakin besar derajat kepastian yang diinginkan dari uji pengendalian, semakin besar kebutuhan akan bukti yang memadai dan kuat yang diperoleh dari uji pengendalian.

Penentuan risiko pengendalian untuk laporan laba rugi tidak rumit. Misalnya, keterjadian penjualan berkaitan langsung dengan asersi keterjadian. Meskipun demikian, rekening neraca lebih rumit karena rekening tersebut dipengaruhi oleh transaksi multipel. Jadi, keterjadian dan keberadaan rekening neraca berkaitan dengan asersi keberadaan dan keterjadian pada transaksi yang menambah saldo rekening serta berkaitan dengan asersi kelengkapan pada transaksi yang mengurangi saldo rekening tersebut. Demikian juga, kelengkapan saldo neraca berkaitan dengan asersi kelengkapan pada transaksi yang menambah saldo rekening serta berkaitan dengan asersi keberadaan dan keterjadian pada transaksi yang mengurangi saldo.

Jika risiko pengendalian ditaksir pada level maksimum, auditor hanya perlu mendokumentasikan kesimpulan. Jika risiko pengendalian ditaksir di

bawah level maksimum, auditor harus mendokumentasikan dasar penaksiran.

Auditor harus mengomunikasikan semua kekurangan pengendalian internal yang signifikan kepada manajemen dan direksi. Di samping itu, auditor harus mengidentifikasi dan melaporkan setiap kekurangan pengendalian internal yang signifikan sehingga dianggap sebagai kelemahan yang material. Pada perusahaan publik, adanya kelemahan material dalam pengendalian internal laporan keuangan akan mengakibatkan laporan buruk kepada publik tentang efektivitas pengendalian internal atas pelaporan keuangan.



TES FORMATIF 2

Pilihlah satu jawaban yang paling tepat!

- 1) Tujuan utama menilai risiko pengendalian adalah berkontribusi ke evaluasi auditor terhadap risiko yang
 - A. pengendalian terspesifikasi yang membutuhkan pemisahan tugas dapat dihindari dengan kolusi
 - B. kebijakan entitas dapat dikesampingkan oleh manajemen senior
 - C. uji pengendalian dapat gagal mengidentifikasi prosedur-prosedur yang relevan terhadap asersi
 - D. salah saji material dapat terjadi pada asersi-asersi laporan keuangan

- 2) Prosedur yang akan mungkin digunakan oleh auditor dalam melaksanakan uji prosedur pengendalian yang melibatkan pemisahan fungsi-fungsi dan tidak meninggalkan jejak transaksi
 - A. inspeksi
 - B. observasi
 - C. melaksanakan/melakukan kembali (*reperformance*)
 - D. rekonsiliasi

- 3) Apabila seorang auditor memutuskan menilai risiko pengendalian pada level rendah berdasarkan prosedur pengendalian aplikasi komputer, pernyataan berikut yang mungkin akan tidak menjadi strategi auditor untuk menguji pengendalian adalah
 - A. menguji keefektifan prosedur pengendalian umum komputer
 - B. menguji keefektifan pengendalian manajemen terhadap keluaran (*output*) komputer

- C. menguji keefektifan prosedur manual lanjutan
 - D. menguji keefektifan prosedur pengendalian aplikasi komputer
- 4) Saat risiko pengendalian dinilai pada level maksimum untuk semua asersi laporan keuangan, seorang auditor seharusnya mendokumentasi
- A. kesimpulan auditor bahwa risiko pengendalian berada pada level maksimum – tidak; dasar untuk menyimpulkan bahwa risiko pengendalian berada pada level maksimum – tidak
 - B. kesimpulan auditor bahwa risiko pengendalian berada pada level maksimum – tidak; dasar untuk menyimpulkan bahwa risiko pengendalian berada pada level maksimum – ya
 - C. kesimpulan auditor bahwa risiko pengendalian berada pada level maksimum – ya; dasar untuk menyimpulkan bahwa risiko pengendalian berada pada level maksimum – tidak
 - D. kesimpulan auditor bahwa risiko pengendalian berada pada level maksimum – ya; dasar untuk menyimpulkan bahwa risiko pengendalian berada pada level maksimum – ya
- 5) Apabila seorang auditor mengumpulkan data tes secara *online*, basis *real time* untuk menguji pengendalian aplikasi komputer, hal ini cenderung dilakukan sebagai bagian dari pendekatan untuk menguji pengendalian
- A. simulasi paralel
 - B. tes data
 - C. fasilitas pengujian terintegrasi
 - D. *file* sistem pengendalian audit tinjauan
- 6) Apabila auditor menilai risiko pengendalian pada level rendah untuk sebuah asersi berdasarkan pada uji-uji yang dilakukan selama 10 bulan pertama dari satu tahun, pernyataan berikut yang akan dilakukan paling akhir untuk memperbarui kesimpulan auditor tentang risiko pengendalian adalah
- A. auditor akan mempertimbangkan signifikansi asersi yang terlibat
 - B. auditor akan mempertimbangkan hasil dari uji pengendalian yang digunakan untuk membuat evaluasi tersebut
 - C. auditor akan mempertimbangkan hal-hal yang dapat membuktikan desain atau operasi yang dapat dihasilkan dari uji substantif yang dilakukan dalam periode sisanya
 - D. auditor akan mempertimbangkan perubahan pada industri dan lingkungan operasi entitas

- 7) Faktor-faktor berikut yang akan secara umum tidak memengaruhi keputusan auditor tentang ukuran sampel saat membuat keputusan tentang perluasan uji pengendalian adalah
- sifat dasar pengendalian
 - efektivitas operasi dari lingkungan pengendalian
 - frekuensi pengendalian operasi
 - pentingnya pengendalian
- 8) Uji tujuan berganda (*dual purpose*) normalnya melibatkan
- pelaksanaan prosedur analitis dan uji pengendalian secara simultan
 - penggunaan bukti yang sama untuk menggambarkan kesimpulan uji pengendalian dan uji substantif
 - penggunaan bukti yang sama untuk menggambarkan kesimpulan tentang uji pengendalian dan untuk mengembangkan strategi audit pendahuluan
 - pelaksanaan uji detail transaksi dan prosedur analitis secara simultan
- 9) Seorang auditor membuat penilaian-penilaian berikut terhadap pengendalian internal untuk kelompok transaksi material, yaitu:
- asersi kelengkapan yang berhubungan dengan penjualan kredit pada level tinggi;
 - asersi keberadaan dan keterjadian yang berhubungan dengan penjualan kredit pada level rendah;
 - asersi kelengkapan yang berhubungan dengan fungsi penerimaan kas pada level rendah;
 - asersi keberadaan dan keterjadian yang berhubungan dengan fungsi penerimaan kas pada level tinggi;
 - asersi kelengkapan yang berhubungan dengan fungsi retur penjualan pada level rendah;
 - asersi keberadaan dan keterjadian yang berhubungan dengan fungsi retur penjualan pada level tinggi.

Berdasarkan penilaian-penilaian di atas, auditor akan cenderung konservatif menentukan risiko pengendalian untuk keberadaan piutang usaha pada level

- rendah
- moderat
- tinggi
- maksimum

- 10) Kelemahan material pada pengendalian internal, yaitu
- ada kurang dari kesempatan kecil bahwa salah saji yang lebih parah akan terjadi
 - ada lebih dari kesempatan kecil bahwa salah saji yang lebih parah akan terjadi
 - ada kurang dari kesempatan kecil bahwa sebuah salah saji akan terjadi
 - ada lebih dari kesempatan kecil bahwa salah saji material akan terjadi
- 11) Untuk perusahaan privat, pernyataan berikut yang benar tentang pelaporan kekurangan pada pengendalian internal adalah
- melaporkan pada laporan auditor – tidak ada; melaporkan ke komite audit – hanya kelemahan material
 - melaporkan pada laporan auditor – tidak ada; melaporkan ke komite audit – baik pada kekurangan yang signifikan maupun hanya kelemahan
 - melaporkan pada laporan auditor – hanya kelemahan material; melaporkan ke komite audit – baik pada kekurangan yang signifikan maupun hanya kelemahan
 - melaporkan pada laporan auditor – hanya kelemahan material; melaporkan ke komite audit – hanya kelemahan material

Cocokkanlah jawaban Anda dengan Kunci Jawaban Tes Formatif 2 yang terdapat di bagian akhir modul ini. Hitunglah jawaban yang benar. Kemudian, gunakan rumus berikut untuk mengetahui tingkat penguasaan Anda terhadap materi Kegiatan Belajar 2.

$$\text{Tingkat penguasaan} = \frac{\text{Jumlah Jawaban yang Benar}}{\text{Jumlah Soal}} \times 100\%$$

Arti tingkat penguasaan: 90 - 100% = baik sekali

80 - 89% = baik

70 - 79% = cukup

< 70% = kurang

Apabila mencapai tingkat penguasaan 80% atau lebih, Anda dapat meneruskan dengan modul selanjutnya. **Bagus!** Jika masih di bawah 80%, Anda harus mengulangi materi Kegiatan Belajar 2, terutama bagian yang belum dikuasai.

**PERTANYAAN**

Jawablah dengan tepat dan benar!

- 1) Sebutkanlah dan jelaskanlah pendekatan-pendekatan dalam pemenuhan standar pekerjaan lapangan kedua!
- 2) Apa sajakah aktivitas-aktivitas audit dalam metode pemenuhan standar kerja lapangan kedua?
- 3) Kapanakah pendekatan pengendalian tertaksir yang berlevel rendah dapat digunakan oleh auditor?
- 4) Apa sajakah karakteristik-karakteristik uji pengendalian?
- 5) Apakah faktor-faktor yang dapat memengaruhi kepastian dari uji pengendalian?
- 6) Sebutkan contoh pengendalian yang berlangsung secara terus-menerus dan yang dilakukan hanya pada waktu tertentu!
- 7) Berikan contoh proses penaksiran risiko pengendalian untuk asersi saldo rekening yang dipengaruhi oleh transaksi tunggal dan transaksi *multiple*!
- 8) Apa sajakah yang menyebabkan *overstate* (lebih saji) dan *understate* (kurang saji) dari sebuah akun piutang usaha?
- 9) Jelaskan dengan tepat hubungan antara asersi kelas transaksi dan asersi saldo rekening!
- 10) Apakah yang dimaksud dengan kekurangan yang signifikan?
- 11) Apakah yang dimaksud dengan kelemahan material?
- 12) Berikan contoh kriteria untuk mengevaluasi kekurangan pengendalian internal (termasuk kemungkinan salah saji dan besarnya salah saji)!
- 13) Jika kelemahan material dalam pengendalian internal atas pelaporan keuangan terjadi, apakah yang harus dilakukan oleh seorang auditor?
- 14) Kapanakah salah saji dapat dianggap atau dapat disebut sebagai minor?
- 15) Berikan contoh karakteristik pengendalian yang dapat memengaruhi jenis prosedur audit!
- 16) Deskripsikanlah secara ringkas pemilihan staf untuk sebuah uji pengendalian dan program audit untuk tes pengendalian!
- 17) Setelah risiko pengendalian untuk asersi saldo akun ditentukan, sebutkan dan jelaskan langkah-langkah yang harus dilakukan oleh auditor!
- 18) Buatlah contoh program audit untuk uji pengendalian transaksi pengeluaran kas!

- 19) Bagaimanakah luasan uji pengendalian yang berkaitan dengan rencana penaksiran level risiko pengendalian!



KASUS PENDEK _____

Diskusikan dengan cermat dan seksama!

Kasus

KAP Zaing and Rekan telah terikat pada audit laporan keuangan dari perusahaan Mardania Inc. Untuk mendapatkan pemahaman tentang pengendalian internal yang berkaitan dengan transaksi *cash disbursement*, berikut ini kuesioner yang digunakan.

- 1) Apakah ada pemeriksaan secara periodik untuk rekonsiliasi rekening bank?
- 2) Apakah ada pemeriksaan untuk ringkasan harian dari cek yang dikeluarkan?
- 3) Apakah ada dokumen pendukung yang telah dicap “dibayarkan” atau “dibatalkan” setelah pembayaran dilakukan?
- 4) Apakah cek yang tidak terpakai disimpan di tempat yang aman dan tidak semua orang dapat mengakses tempat tersebut?
- 5) Apakah cek diberikan nomor-nomor dan dihitung secara keseluruhan?
- 6) Apakah ada persetujuan supervisor untuk klasifikasi akun ketika memasukkan data transaksi?
- 7) Apakah ada alat perlindungan cek yang digunakan untuk jumlah cek tercetak?
- 8) Apakah ada pemisahan tugas antara yang menjurnal dan mem-*posting* akun?
- 9) Apakah ada pemeriksaan independen terhadap jumlah ringkasan cek harian dengan daftar register cek?

Permintaan

- 1) Identifikasi *potential misstatement* yang dapat terjadi jika semua jawaban kuisisioner tersebut adalah “tidak ada”.
- 2) Untuk setiap pertanyaan kuisisioner di atas, pengendalian prosedur seperti apa yang akan lakukan? Apakah *computer control* atau *manual control*?
- 3) Identifikasi kemungkinan *test of control* untuk pengendalian prosedur jika semua jawaban kuisisioner tersebut adalah “ya” atau “ada”.

Kunci Jawaban Tes Formatif

Tes Formatif 1

- 1) D
- 2) D
- 3) D
- 4) A
- 5) B
- 6) C
- 7) D

Tes Formatif 2

- 1) D
- 2) B
- 3) B
- 4) C
- 5) C
- 6) D
- 7) B
- 8) B
- 9) A
- 10) D
- 11) B

Glosarium

- Audit di sekeliling komputer : pengukuran yang dilakukan auditor secara langsung terhadap pengendalian pengguna.
- Audit menggunakan komputer : teknik audit yang melibatkan komputer untuk menguji secara langsung pengendalian aplikasi.
- Catatan audit : terkadang disebut sistem pengendalian audit *review files* (SCARF—*file* catatan audit pengendalian sistem), yaitu catatan aktivitas pemrosesan tertentu.
- Dokumentasi penaksiran risiko pengendalian : dokumentasi yang dilakukan auditor untuk penaksiran risiko pengendalian.
- Kelemahan material : kekurangan signifikan atau kombinasi kekurangan signifikan yang dengan kemungkinan yang lebih besar dari sangat kecil mengakibatkan salah saji yang material dari laporan keuangan tahunan atau interim akan tercegah atau terdeteksi.
- Kekurangan signifikan : kekurangan pengendalian atau kombinasi kekurangan pengendalian yang secara mengganggu kemampuan perusahaan untuk memulai, mengesahkan, mencatat, memproses, atau melaporkan data keuangan eksternal secara reliabel sesuai standar akuntansi sehingga terdapatnya kemungkinan yang lebih besar dari sangat kecil akan salah saji dalam laporan keuangan tahunan atau interim perusahaan yang lebih dari minor tidak akan tercegah atau terdeteksi.
- Karakteristik pengendalian : karakteristik dari suatu sistem pengendalian yang dibuat klien untuk mendeteksi dan mencegah terjadinya salah saji material.
- Luasan uji pengendalian : luasan area yang ditetapkan auditor untuk melaksanakan uji pengendalian.

Mengidentifikasi potensi salah saji	:	salah satu langkah yang dilakukan auditor untuk menaksir risiko pengendalian.
Pemilihan staf uji pengendalian	:	keputusan tim audit dalam hal siapa yang harus mengerjakan uji pengendalian.
Pemilihan waktu uji pengendalian	:	pemilihan periode yang tepat untuk melakukan uji pengendalian.
Penaksiran risiko pengendalian	:	evaluasi atas efektivitas pengendalian internal sebuah entitas dalam prevensi atau deteksi salah saji dalam laporan keuangan yang material.
Penandaan transaksi	:	penempatan indikator atau tanda pada transaksi tertentu untuk memungkinkan penelusuran transaksi melalui sistem yang memrosesnya.
Pendekatan data uji	:	transaksi buatan (<i>dummy</i>) disiapkan oleh auditor dan diproses oleh program komputer klien dengan pengendalian oleh auditor.
Pengait audit	:	titik pada program yang memungkinkan modul atau program audit untuk diintegrasikan ke dalam sistem operasi normal.
Pengawasan berkelanjutan	:	pengawasan yang dilakukan secara rutin dan berkelanjutan terhadap suatu sistem.
Pengendalian kompensasi	:	substitusi pengendalian yang dilakukan terhadap suatu asersi karena pertimbangan satu dan lain hal.
Pengendalian kunci	:	pengendalian yang diyakini paling efektif.
Pengendalian yang dibutuhkan	:	pengendalian yang minimum yang diperlukan untuk mencegah atau mendeteksi dan mengoreksi salah saji.
Pengujian dua tujuan	:	pengujian yang secara simultan melakukan uji pengendalian internal sekaligus menyediakan bukti substantif.
Prosedur untuk mendapatkan pemahaman	:	prosedur-prosedur yang dilakukan auditor untuk mendapatkan pemahaman tentang pengendalian internal suatu entitas.
Simulasi paralel	:	pemrosesan ulang data klien menggunakan program perangkat lunak milik auditor untuk

- mereproduksi atau meniru pemrosesan data klien yang aktual.
- Taksiran risiko pengendalian akhir atau aktual : perkiraan risiko pengendalian yang ditetapkan oleh auditor.
- Teknik audit berbantuan komputer : penggunaan komputer secara langsung untuk menguji pengendalian aplikasi.
- Uji pengendalian : pengujian yang dilakukan terhadap pengendalian internal suatu entitas untuk menguji efektivitas dan efisiensi operasi entitas tersebut.
- Voucher* : formulir internal yang mengindikasikan pemasok, nilai jatuh tempo, dan tanggal pembayaran untuk pembelian yang sudah diterima. Dokumen ini digunakan untuk otorisasi pencatatan dan pembayaran utang. Paket *voucher* biasanya meliputi salinan permintaan pembelian, order pembelian, laporan penerimaan, faktur pemasok, dan *voucher*—semua dokumentasi yang mendukung transaksi pembelian.

Daftar Pustaka

Arens, A. Alvin, J. Randal Elder, dan S. Mark Beasley. 2006. *Auditing and Assurance Service*. Edisi ke-12. New Jersey: Prentice Hall, Pearson Education.

_____. 2006. *Modern Auditing: Assurance Service and The Integrity of Financial Reporting*. Edisi kedelapan. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

_____. 2003. *Codification of Statements on Auditing Standard*. New York: AICPA.

Boynton, C. William., N. Raymond Johnson, dan G. Walter Kell. 2001. *Modern Auditing*. Edisi ketujuh. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

FASB. 1989. *Codification of Statements on Auditing Standard*. New York: AICPA.

Mulyadi. 2002. *Auditing*. Edisi keenam. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.