

BAB 2

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pengauditan

2.1.1 Pengertian Audit

Menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2012:24):

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person.”

Menurut Witthington, Ray dan Panny (2012:4):

“In a financial statement audit, the auditor undertakes to gather evidence and provide a high level of assurance that the financial statements follow generally accepted accounting principles, or some other appropriate basic accounting. An audit involves searching and verifying the accounting records and examining other evidence supporting the financial statements. By gathering information about the company and its environment, including internal control; inspection documents; observing assets; making inquiries within and outside the company; and performing other auditing procedures, the auditor will gather the evidence necessary to issue an audit report. That audit report states that is the auditor’s opinion that the financial statement follows generally accepted accounting principles.”

Menurut Sukrisno Agoes (2012:4), auditing adalah:

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk

dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Dari pengertian-pengertian audit yang diungkapkan tersebut, terdapat beberapa hal penting yang dapat disimpulkan:

- a. Mengumpulkan dan mengevaluasi bukti. Bukti yang didapatkan selama proses audit akan menjadi informasi yang digunakan auditor dalam pendapat terhadap kewajaran suatu laporan keuangan.
- b. *Follow generally accepted accounting principle, or some other appropriate basic accounting.* Audit dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan yang disusun oleh klien telah sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum atau standar akuntansi yang telah ditentukan.
- c. Pemeriksaan yang kritis dan sistematis. Agar pemeriksaan dapat dilakukan secara kritis, maka pemeriksaan tersebut harus dilakukan oleh orang-orang yang kompeten dalam bidang auditing. Pemeriksaan secara sistematis dilakukan dengan membuat suatu *audit plan*, sebelum memulai audit.
- d. Pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang independen. Akuntan publik dipercaya sebagai pihak yang independen dalam melaksanakan proses audit. Akuntan publik tidak boleh mempunyai kepentingan tertentu di dalam perusahaan yang diaudit, misalnya sebagai pemegang saham atau memiliki hubungan istimewa dalam perusahaan tersebut.

- e. Menyatakan pendapat mengenai kewajaran suatu laporan keuangan. Pada akhir proses audit akan diterbitkan *audit report* yang menyatakan kesesuaian laporan keuangan tersebut terhadap prinsip akuntansi berterima umum.

2.1.2 Standar Audit

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), Standar pengauditan yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2011: 150.1-150.2):

“Standar auditing merupakan panduan audit atas laporan keuangan historis. Standar auditing terdiri dari 10 standar dan dirinci dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi (PSA). PSA berisi ketentuan-ketentuan dan panduan utama yang harus diikuti oleh akuntan publik dalam melaksanakan perikatan audit”.

Semua standar tersebut saling berkaitan erat satu sama lainnya, terbagi dalam tiga bagian:

a. Standar Umum

1. Audit harus dilaksanakan oleh satu orang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelaksanaan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan independen dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.

3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

b. Standar Pekerjaan Lapangan

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang dilakukan.
3. Bukti audit yang kompeten harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

c. Standar Pelaporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum.
2. Laporan audit harus menunjukan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan standar akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterapkan dalam periode sebelumnya.
3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.

4. Laporan audit harus memuat pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasan harus dinyatakan. Dalam semua hal yang namanya auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab auditor yang dipikul oleh auditor.

2.1.3. Jenis Audit

Boynton dan Johnson (2006;8) mengemukakan bahwa, *“Three types of audits normally demonstrate the key characteristics include in the definition of auditing: financial statement audit, compliance audit, and operational audit”*.

Berikut ini adalah jenis audit menurut Mulyadi (2002:28):

a. Audit atas Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Audit atas laporan keuangan bertujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan secara keseluruhan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, karena hasil audit dari suatu laporan keuangan adalah bahwa laporan tersebut akan digunakan oleh kelompok-kelompok yang berbeda-beda dan untuk kepentingan yang berbeda pula. Prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia terdapat dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). Dalam laporan magang ini akan membahas

lebih jauh mengenai audit atas laporan keuangan, terutama pada akun penjualan.

b. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

Audit ketaatan bertujuan mempertimbangkan apakah klien telah mengikuti prosedur atau aturan tertentu yang telah ditetapkan pihak yang memiliki otoritas lebih tinggi. Hasil audit ketaatan biasanya tidak dilaporkan kepada pihak luar, tetapi kepada pihak tertentu dalam organisasi.

c. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional merupakan pemeriksaan terhadap kegiatan operasi perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang dibuat oleh manajemen. Audit ini dilakukan untuk memastikan bahwa kegiatan operasional perusahaan telah dijalankan sebagaimana mestinya, serta untuk menilai efisiensi dan efektifitasnya. Dalam audit operasional, tidak hanya terbatas pada masalah akuntansi tetapi juga meliputi evaluasi terhadap struktur organisasi, pemanfaatan sumber daya, metode produksi, pemasaran dan bidang-bidang lainnya yang sesuai dengan keahlian auditor. Evaluasi yang dilakukan dalam audit operasional lebih mengarah kepada subyektifitas. Auditor cenderung memberikan saran perbaikan dibandingkan melaporkan hasil kerja yang sekarang. Audit operasional lebih merupakan konsultasi manajemen daripada audit.

2.1.4 Risiko Audit

IAI dalam SA seksi 312 (PSA No.25) menyatakan bahwa:

“Adanya risiko audit diakui dengan pernyataan dalam penjelasan tentang tanggung jawab dan fungsi auditor independen yang berbunyi sebagai berikut: “Karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan, auditor dapat memperoleh keyakinan memadai, bukan mutlak, bahwa salah saji material terdeteksi”.

Menurut Messier, Glover, dan Prawitt (2006:88), “ Risiko audit adalah risiko yang timbul karena auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material”.

a. Risiko Bawaan

Risiko bawaan adalah kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material, dengan asumsi bahwa tidak terdapat pengendalian yang terkait. Risiko salah saji demikian adalah lebih besar pada saldo akun atau golongan transaksi tertentu dibandingkan dengan yang lain. Sebagai contoh, perhitungan yang rumit lebih mungkin disajikan salah jika dibandingkan dengan perhitungan yang sederhana. Uang tunai lebih mudah dicuri daripada sediaan batu bara. Akun yang terdiri dari jumlah yang berasal dari estimasi akuntansi cenderung mengandung risiko lebih besar dibandingkan dengan akun yang sifatnya relatif rutin dan berisi data berupa fakta. Faktor ekstern juga mempengaruhi risiko bawaan. Sebagai contoh, perkembangan teknologi mungkin menyebabkan

produk tertentu menjadi usang, sehingga mengakibatkan sediaan cenderung dilaporkan lebih besar.

b. Risiko Pengendalian

Risiko pengendalian adalah risiko bahwa suatu salah saji material yang dapat terjadi dalam suatu asersi tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian intern entitas. Risiko ini merupakan fungsi efektivitas desain dan operasi pengendalian intern untuk mencapai tujuan entitas yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan entitas. Beberapa risiko pengendalian akan selalu ada karena keterbatasan bawaan dalam setiap pengendalian intern.

c. Risiko Deteksi

Risiko deteksi adalah risiko bahwa auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi. Risiko deteksi merupakan fungsi efektivitas prosedur audit dan penerapannya oleh auditor. Risiko ini timbul sebagian karena ketidakpastian yang ada pada waktu auditor tidak memeriksa 100% saldo akun atau golongan transaksi, dan sebagian lagi karena ketidakpastian lain yang ada, walaupun saldo akun atau golongan transaksi tersebut diperiksa 100%. Ketidakpastian lain semacam itu timbul karena auditor mungkin memilih suatu prosedur audit yang tidak sesuai, menerapkan secara keliru prosedur yang semestinya, atau menafsirkan secara keliru hasil audit. Ketidakpastian lain ini dapat dikurangi sampai pada tingkat yang dapat diabaikan melalui

perencanaan dan supervisi memadai dan pelaksanaan praktik audit yang sesuai dengan standar pengendalian mutu.

Risiko bawaan dan risiko pengendalian berbeda dengan risiko deteksi. Kedua risiko yang disebut terdahulu ada, terlepas dari dilakukan atau tidaknya audit atas laporan keuangan, sedangkan risiko deteksi berhubungan dengan prosedur audit dan dapat diubah oleh keputusan auditor itu sendiri. Risiko deteksi mempunyai hubungan yang terbalik dengan risiko bawaan dan risiko pengendalian. Semakin kecil risiko bawaan dan risiko pengendalian yang diyakini oleh auditor, semakin besar risiko deteksi yang dapat diterima. Sebaliknya, semakin besar adanya risiko bawaan dan risiko pengendalian yang diyakini auditor, semakin kecil tingkat risiko deteksi yang dapat diterima. Komponen risiko audit ini dapat ditentukan secara kuantitatif, seperti dalam bentuk persentase atau secara nonkuantitatif yang berkisar, misalnya, dari minimum sampai dengan maksimum.

2.2 Asersi Manajemen dan Tujuan Audit

2.2.1 Asersi Manajemen

Menurut Amir Abadi Jusuf (2001:126), “Asersi manajemen adalah pernyataan yang tersirat atau dinyatakan dengan jelas oleh manajemen mengenai jenis transaksi dan akun terkait dalam laporan keuangan.

Asersi manajemen dapat diklasifikasikan berdasarkan penggolongan besar berikut ini:

a. Asersi keberadaan atau keterjadian (*existence or occurrence*)

Asersi tentang keberadaan atau keterjadian berhubungan dengan aktiva atau hutang tercatat pada tanggal tertentu dan apakah transaksi yang dicatat telah terjadi selama periode tertentu.

b. Asersi kelengkapan (*completeness*)

Asersi tentang kelengkapan berhubungan dengan apakah semua transaksi dan akun yang seharusnya telah disajikan dalam laporan keuangan.

c. Asersi hak dan kewajiban (*right and obligation*)

Asersi tentang hak dan kewajiban berhubungan dengan apakah aktiva merupakan hak perusahaan dan hutang merupakan kewajiban perusahaan pada tanggal tertentu.

d. Asersi penilaian atau alokasi (*valuation or allocation*)

Asersi tentang penilaian atau alokasi berhubungan dengan apakah komponen-komponen aktiva, kewajiban, pendapatan dan biaya sudah dicantumkan dalam laporan keuangan pada jumlah yang semestinya.

e. Asersi penyajian dan pengungkapan (*presentation and disclosure*)

Asersi tentang penyajian dan pengungkapan berhubungan dengan apakah komponen-komponen tertentu dalam laporan keuangan telah diklasifikasikan, dijelaskan, dan diungkapkan dengan semestinya.

2.2.2. Tujuan Umum Audit

Tujuan umum audit atas laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat apakah laporan keuangan klien telah disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Kewajaran laporan keuangan tersebut sangat ditentukan integritas berbagai asersi manajemen yang terkandung dalam laporan keuangan, maka terdapat hubungan yang erat antara asersi manajemen dengan tujuan audit.

2.3 Bukti Audit

IAI dalam Standar Pekerjaan lapangan yang ketiga (2011:326.1) menyatakan, “Bukti audit yang kompeten harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan”.

Bukti audit yang kompeten harus sah dan relevan. Keabsahan bukti audit sangat bergantung pada cara memperoleh bukti tersebut. Bukti yang diperoleh dari pihak eksternal perusahaan dinilai lebih kuat, dalam arti dapat diandalkan dan dipercaya

keabsahannya daripada bukti yang diperoleh dari pihak internal perusahaan. Semakin efektif pengendalian intern, semakin andal data-data yang dapat digunakan sebagai bukti audit. Sebagian besar pekerjaan auditor selama proses audit adalah untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bukti audit.

Menurut Arens, Beasley dan Elder (2012:199), terdapat delapan tipe bukti audit:

a. *Physical Examination*

Physical examination adalah pemeriksaan atau perhitungan yang dilakukan auditor terhadap aset tetap. Tipe bukti ini seringkali dikaitkan dengan persediaan dan kas, tetapi juga bisa diterapkan untuk surat berharga, obligasi, dan aset tetap berwujud. Terdapat perbedaan antara pemeriksaan fisik terhadap aset, seperti nilai pasar surat berharga dan kas, dengan pemeriksaan terhadap dokumen, pembatalan cek dan dokumen penjualan. Jika objek yang diperiksa tidak memiliki nilai yang pasti, bukti disebut sebagai dokumentasi. Secara langsung pemeriksaan fisik berarti membuktikan bahwa aset benar-benar ada dan aset tersebut telah dicatat.

b. *Confirmation*

Confirmation merupakan penerimaan tanggapan langsung dari pihak ketiga untuk membuktikan keakuratan informasi yang diminta oleh auditor. Tanggapan tersebut dapat berupa *e-mail* atau dalam bentuk surat. Permintaan konfirmasi tersebut dibuat untuk klien dan klien meminta pihak ketiga untuk membalas secara

langsung kepada auditor. Untuk menjaga keandalan bukti, konfirmasi harus dikontrol mulai dari persiapan sampai dengan konfirmasi tersebut kembali. Jika pihak klien yang mengontrol dari persiapan, pengiriman, atau penerimaan konfirmasi, maka auditor tidak memiliki kontrol yang baik dan telah mengurangi keandalan bukti tersebut. Auditor juga harus mengetahui identitas orang yang memberikan konfirmasi, khususnya konfirmasi melalui fax atau *e-mail*.

c. *Documentation*

Documentation adalah pemeriksaan yang dilakukan terhadap dokumen dan catatan klien untuk memperkuat informasi yang telah didapatkan, termasuk pemeriksaan laporan keuangan. Dokumen yang diperiksa oleh auditor berisi catatan yang digunakan oleh klien untuk menyampaikan informasi mengenai kegiatan bisnisnya, mungkin dalam bentuk kertas, elektronik, atau bentuk lainnya. Masing-masing transaksi yang dilakukan biasanya didukung oleh lebih dari satu dokumen, maka bukti ini dapat ditemukan dengan lebih mudah. Auditor menggunakan dokumentasi untuk mencari dokumen pendukung dalam transaksi atau jumlahnya, proses ini disebut sebagai *vouching*. *Vouching* dilakukan dengan membuktikan bahwa transaksi yang telah dijurnal didukung oleh *invoice* dan catatan penerimaan yang memadai.

d. *Analytical Procedures*

Analytical Procedures menggunakan perbandingan besarnya kenaikan atau penurunan yang terjadi pada saldo sebuah akun

dibandingkan dengan saldo tahun sebelumnya. Auditor melakukan *analytical procedures* untuk lebih mengetahui mengenai bisnis klien dan memperkirakan risiko yang akan timbul. Prosedur lain dilakukan dengan membandingkan rasio keuangan klien terhadap rasio industri atau pesaingnya untuk mengetahui kinerja dari manajemen perusahaan. Hal-hal yang dilakukan dalam *analytical procedures* meliputi:

1. Pemahaman terhadap jenis usaha klien.
2. Memperkirakan kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya.
3. Menunjukkan kemungkinan adanya salah saji dalam laporan keuangan.
4. Dengan melakukan *analytical procedures* akan mengurangi pemeriksaan yang lainnya.

e. *Inquires of the Client*

Inquires of the Client adalah meminta keterangan secara langsung kepada klien, baik secara tertulis atau melalui wawancara. Bukti yang didapatkan melalui permintaan keterangan tidak sepenuhnya benar karena tidak berasal dari sumber yang independen dan mungkin dibiaskan oleh klien.

f. *Recalculation*

Recalculation merupakan pemeriksaan ulang terhadap perhitungan yang dilakukan oleh klien. Perhitungan ulang tersebut meliputi test terhadap keakuratan perhitungan matematika yang dilakukan klien dan perhitungan yang terdapat pada penjualan dan

persediaan, penambahan jurnal dan catatan pelengkap, pemeriksaan beban penyusutan dan beban dibayar di muka.

g. *Reperformance*

Reperformance merupakan tes yang dilakukan auditor terhadap prosedur akuntansi klien dan pengendalian yang sebenarnya menjadi bagian dalam sistem pengendalian internal. *Reperformane* meliputi pemeriksaan ulang terhadap perhitungan computer dan pengecekan ulang terhadap prosedur lainnya. Auditor dapat membandingkan harga yang ada pada *invoice* dengan daftar harga yang telah disetujui atau memeriksa kembali skedul umur piutang.

h. *Observation*

Observation dilakukan melalui pemeriksaan secara langsung terhadap aktivitas bisnis klien. Dengan melakukan observasi auditor dapat secara langsung mengetahui bagaimana proses bisnis tersebut berjalan. Auditor dapat melihat secara langsung pelaksanaan fungsi-fungsi yang ada pada perusahaan dan apakah pelaksanaan tanggung jawab telah dilakukan dengan sebagaimana mestinya. Observasi merupakan tipe bukti yang kurang efektif karena risiko adanya perubahan sikap karyawan ketika dilakukan pemeriksaan secara langsung.

Dari semua bukti yang tersebut di atas, *physical examination* dan *confirmation* merupakan tipe bukti yang paling kompeten. Pemeriksaan fisik dilakukan secara langsung oleh auditor, sehingga dapat diketahui kebenaran pencatatan yang dilakukan oleh klien.

Konfirmasi menjadi bukti yang kuat karena tipe bukti audit ini didapatkan dari pihak ketiga dan secara langsung disampaikan kembali kepada auditor.

2.4. Audit atas Transaksi Penjualan

2.4.1. Memahami Pengendalian Internal Penjualan

Untuk memahami pengendalian internal, auditor perlu memahami *flowchart* penjualan klien, meminta keterangan dengan menggunakan kuesioner pengendalian internal, dan menyusun *walkthrough* penjualan.

2.4.2. Merencanakan Kontrol Terhadap Risiko

Auditor menggunakan informasi yang tersedia untuk mendapatkan pemahaman terhadap pengendalian internal untuk memeperkirakan risiko pengendalian. Terdapat empat langkah penting untuk memperkirakan risiko pengendalian tersebut:

a. Auditor membutuhkan sebuah kerangka untuk menilai pengendalian risiko. Kerangka ini tersaji dalam enam transaksi yang berkaitan dengan tujuan audit. Keenam tujuan audit ini sama untuk setiap transaksi penjualan.

1. Catatan dalam penjualan dikirim kepada pelanggan yang sesungguhnya (keberadaan).
2. Mencatat setiap transaksi penjualan yang terjadi(kelengkapan)
3. Mencatat penjualan sesuai dengan jumlah yang dikirim dan benar-benar dimasukan kedalam tagihan dan dicatat (akurasi)
4. Transaksi penjualan telah dimasukan kedalam piutang dagang

5. Transaksi penjualan diklasifikasikan dengan benar
 6. Penjualan dicatat pada tanggal yang tepat.
- b. Auditor harus mengidentifikasi kunci dari pengendalian internal dan kelemahan pada transaksi penjualan.
 - c. Setelah mengidentifikasi pengendalian dan kelemahannya, auditor menghubungkan keduanya dengan sasaran audit.
 - d. Auditor menilai pengendalian terhadap masing-masing sasaran audit dengan mengevaluasi pengendalian dan kelemahannya. Langkah ini sangat kritis karena berpengaruh terhadap keputusan auditor mengenai tes kontrol dan tes substantif. Pemahaman terhadap aktivitas pengendalian ini penting untuk mengetahui kunci dari pengendalian dan kelemahannya. Berikut ini adalah kunci dari aktivitas pengendalian transaksi penjualan:
 - a. Kemampuan membagi tugas. Kemampuan membagi tugas yang tepat membantu mencegah berbagai macam kesalahan baik yang tidak disengaja maupun yang disengaja. Untuk mencegah kecurangan, manajemen harus memisahkan antara orang yang mempunyai akses terhadap kas dengan orang yang mencatat transaksi penjualan.
 - b. Otorisasi yang tepat. Auditor harus memperhatikan otorisasi dari tiga poin berikut:
 1. Pemberian kredit harus diotorisasi dengan tepat sebelum penjualan dilakukan.
 2. Pengiriman barang dilakukan setelah ada otorisasi yang tepat.

3. Harga, termasuk di dalamnya biaya pengiriman dan diskon harus diotorisasi.

Dua pengendalian awal dilakukan untuk mencegah terjadinya kehilangan aset karena pengiriman kepada pelanggan fiktif atau yang tidak mau membayar. Otorisasi harga untuk memastikan bahwa tagihan atas penjualan telah sesuai dengan kebijakan dari perusahaan. Berikut ini juga terdapat beberapa tipe pengendalian yang biasa diterapkan oleh perusahaan:

- a. Kelengkapan catatan dan dokumen. Setiap perusahaan memiliki sistem yang unik untuk melakukan pemrosesan dan pencatatan transaksi, auditor mungkin akan mengalami kesulitan untuk mengevaluasi apakah prosedur didesain untuk pengendalian yang maksimum. Namun kelengkapan prosedur pencatatan yang memadai harus ada sebelum transaksi yang berkaitan dengan sasaran audit diketahui.
- b. Dokumen bernomorurut. Nomorurut ini bertujuan untuk mencegah kesalahan dalam penagihan atau pencatatan penjualan dan pembuatan salinan dokumen mempermudah dalam proses penagihan.
- c. Laporan bulanan. Mengirimkan laporan bulanan merupakan pengendalian yang berguna mendapatkan respon dari pelanggan apakah saldo telah sesuai dengan buku besar perusahaan. Kontrol ini harus dilakukan oleh orang yang tidak bertanggung jawab atas kas atau pencatatan penjualan atau piutang untuk menghindari kesalahan dalam pengiriman laporan.

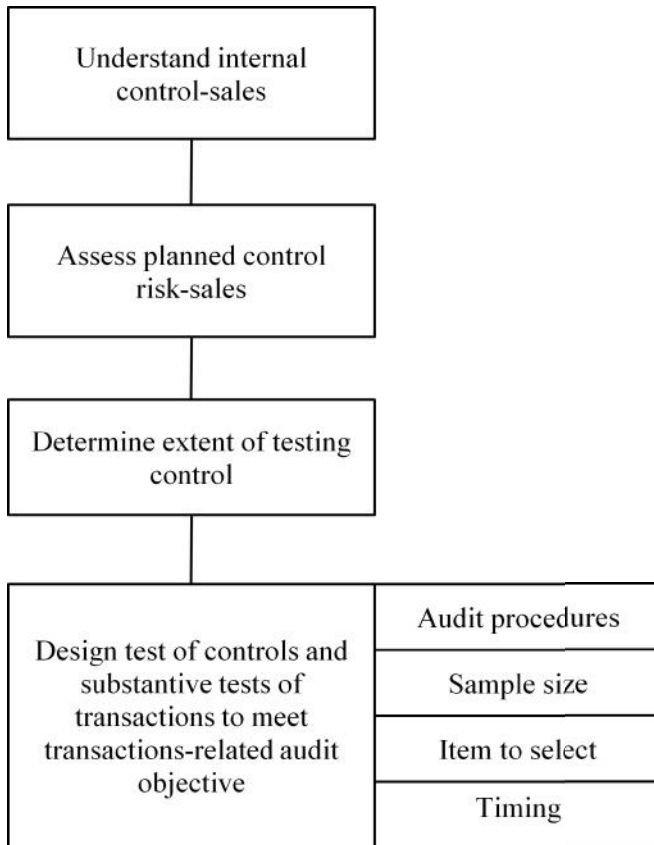
d. Prosedur verifikasi internal. Penggunaan komputer atau orang untuk memeriksa pemrosesan dan pencatatan transaksi penjualan sebaiknya dilakukan untuk setiap enam transaksi yang berkaitan dengan sasaran audit.

2.4.3. Menentukan Keefektifan Tes Pengendalian

Setelah auditor mengidentifikasi pengendalian kunci dan kelemahannya, auditor menilai pengeendalian risiko tersebut menggunakan enam sasaran audit yang tersebut di atas. Untuk audit yang berhubungan dengan perusahaan publik, auditor harus menyajikan lebih luas mengenai pengendalian kunci dan mengevaluasi dampak dari kelemahan dalam *audit report* mengenai pengendalian internal. Pengujian yang lebih luas terhadap pengendalian pada perusahaan non-publik bergantung pada seberapa efektif pengendalian tersebut dan seberapa besar tingkat kepercayaan kepada auditor bahwa mereka dapat diandalkan untuk mengurangi risiko. Penilaian pengendalian risiko yang rendah akan meningkatkan tes pengendalian untuk mendukung hal tersebut.

2.4.4. *Tests of controls* pada Transaksi Penjualan

Untuk masing-masing kunci pengendalian, harus ada satu atau lebih tes pengendalian untuk memastikan keefektifannya. Pada kebanyakan audit, relatif mudah untuk menentukan jenis tes pengendalian dari sifat pengendalian tersebut. Untuk menyajikan bukti secara bersama baik keterjadian atau kelengkapan dari tujuan



Gambar 2.1

Methodology for designing tests of controls and substantive tests transactions for sales

Sumber: Arens et al. (2012:468)

audit, auditor dapat memeriksa urutan dari *sales invoice* yang transaksinya dipilih dari jurnal penjualan dan memeriksa nomor yang sama serta memastikan apakah nomor yang hilang masih dalam batas yang normal. Auditor dapat memeriksa apakah kredit telah

diotorisasi dengan tepat melalui komputer dengan memasukan transaksi yang telah melebihi batas kredit pelanggan. Jika pengendalian bekerja dengan efektif, pengajuan pesanan penjualan tersebut seharusnya ditolak. Transaksi penjualan dapat juga diperiksa dengan memasukan nomor pelanggan yang tidak terdaftar, seharusnya juga ditolak oleh sistem. Pengendalian kunci ini akan mengurangi kemungkinan penjualan dilakukan kepada pelanggan yang fiktif.

2.4.5. *Substantive Tests* pada Transaksi Penjualan

Untuk menentukan *substantive tests* pada transaksi penjualan, auditor secara umum menggunakan beberapa prosedur audit tanpa memperhatikan keadaan sedangkan yang lain bergantung pada kecukupan dari pengendalian dan hasil dari tes pengendalian. Prosedur audit yang digunakan dipengaruhi oleh pengendalian internal dan tes pengendalian untuk masing-masing sasaran audit. Untuk menentukan prosedur yang tepat pada *substantive tests* transaksi penjualan relatif sulit karena mereka sangat bervariasi bergantung pada keadaan. Beberapa prosedur audit dapat terdiri lebih dari satu sasaran audit.

a. Pencatatan pengiriman penjualan dilakukan pada pelanggan yang nyata.

Untuk sasaran audit ini, auditor perlu memperhatikan kemungkinan terjadinya tiga tipe kesalahan berikut:

1. Penjualan dimasukan ke dalam jurnal tetapi tidak dilakukan pengiriman
2. Penjualan dicatat lebih dari satu kali.
3. Pengiriman dilakukan kepada pelanggan fiktif dan dimasukan sebagai penjualan.

Tabel 2.1

*Audit Program for Tests of Controls and Substantive Tests of
Transaction for Sales*

General

1. Review jurnal and master file for unusual transactions and amounts.
2. Use audit software to foot and cross-foot the sales and cash receipt journals and trace the totals to the general ledger.
3. Observed whether the accountants reconciles the bank account.
4. Observed whether cash is prelisted and the existence of any unrecorded cash.
5. Observed whether restrictive endorsements is used on cash receipts.
6. Observed whether monthly statement are sent.

7. Observed whether accountant compares master file total with general ledger account.
8. Examine file of batch totals for initials of data control clerk.
9. Examine the approved price list in the inventory master file for accuracy and proper authorization.

Shipment of Goods

10. Accounts for a sequence of shipping documents.
11. Trace selected shipping documents to the sales journal to be sure that each one has been included.

Billing of Customers and Recording the Sales in the Records

12. Account for a sequence of sales invoices in the sales journal.
13. Trace selected sales invoices numbers from the sales journal to
 - a. Accounts receivable master file and test for amount, date, and invoice number.
 - b. Duplicate sales invoice and check for the total amount recorded in the journal, date, customer name and account classification. Check the pricing, extensions, and footings. Examine underlying documents for indication of internal verification.
 - c. Bill of lading and test for customer name, product description, quantity, and date.
 - d. Duplicate sales order and test for customer name, product description, quantity, date, and indication of internal verification.

- e. Customer order and test for customer name, product description, quantity, date, and credit approval.
14. Trace recorded sales from the sales journal to the file of supporting documents, which includes a duplicate sales invoices, bill of lading, sales order, and customer order.

Dua tipe kesalahan pertama dapat terjadi secara sengaja maupun tidak disengaja, namun yang ketiga merupakan sebuah kesengajaan. Konsekuensi dari tiga kesalahan diatas adalah signifikan karena mengarah pada penyajian aset dan pendapatan secara berlebihan. Kesalahan yang tidak disengaja lebih mudah ditemukan daripada kesalahan yang disengaja. Kesalahan yang tidak disengaja biasanya akan berdampak pada penyajian yang berlebihan pada piutang, yang dapat diketahui oleh klien dengan mengirimkan laporan bulanan kepada klien. Penyajian secara berlebihan ini akan dapat dengan mudah diketahui pada akhir tahun oleh auditor melalui prosedur konfirmasi.

- b. Pencatatan dilakukan pada transaksi penjualan yang terjadi.

Pada sebagian besar audit, tes substantif tes substantif tidak dilakukan pada transaksi untuk sasaran kelengkapan. Hal ini karena penyajian yang berlebihan pada aset dan pendapatan lebih diperhatikan daripada penyajian yang terlalu kecil. Penyajian yang berlebihan menunjukkan risiko audit yang lebih besar. Jika

pengendalian dianggap tidak cukup, dimana klien tidak dapat menelusuri mulai dari dokumen pengiriman sampai jurnal penjualan maka dibutuhkan tes substantif. Auditor dapat menelusuri dokumen penjualan yang dipilih dari data yang tersedia pada bagian pengiriman kemudian menghubungkannya dengan salinan faktur penjualan dan jurnal penjualan untuk melakukan tes terhadap pengiriman yang tidak ditagih.

Tes substantif mungkin perlu dilakukan untuk mengetahui penjualan yang disajikan secara berlebihan. Hal ini bergantung pada keyakinan auditor terhadap besarnya tingkat salah saji yang mungkin dapat terjadi. Banyak auditor yang melakukan tes substantif transaksi untuk tujuan keberadaan jika mereka percaya adanya kelemahan pada pengawasan transaksi penjualan.

c. Penjualan dicatat dengan akurat.

Pencatatan transaksi penjualan yang akurat meliputi:

1. Pengiriman dilakukan sesuai dengan jumlah pesanan
2. Jumlah tagihan sesuai dengan jumlah barang yang dikirim
3. Pencatatan dilakukan dengan jumlah tagihan yang tepat dalam pembukuan

Tes substantif yang dilakukan oleh auditor pada setiap audit untuk memastikan bahwa masing-masing dari ketiga aspek tersebut telah dilakukan dengan benar. Hal ini dilakukan dengan menghitung ulang informasi data yang didapat dari catatan akuntansi dan membandingkannya dengan dokumen lain. Auditor biasanya membandingkan harga pada salinan faktur penjualan dengan daftar

harga yang telah disetujui. Perbandingan pada tes pengendalian dan tes substantif untuk tujuan akurasi adalah contoh yang baik untuk menghemat waktu audit ketika terdapat pengendalian internal yang efektif. Ukuran sample dari tes substantif dapat dikurangi dan dapat menghemat biaya jika ada pengendalian internal yang efektif.

Jika faktur penjualan secara otomatis dihitung dan dijurnal oleh program komputer, auditor mungkin dapat mengurangi tes substantif transaksi untuk tujuan audit keakuratan. Auditor harus memastikan bahwa komputer telah diprogram dengan akurat dan daftar harga telah diotorisasi dengan benar. Dalam hal ini auditor harusnya lebih memusatkan perhatian pada pengawasan sistem komputer dan memastikan bahwa tidak ada perubahan program komputer sejak dilakukan tes terakhir oleh auditor.

d. Transaksi penjualan dimasukkan ke dalam file induk dan direkap dengan benar.

Penyajian secara lengkap semua transaksi penjualan dalam file induk piutang sangatlah penting karena kesesuaian pencatatan ini berpengaruh pada kemampuan klien dalam menagih piutang yang masih beredar. Demikian juga, jurnal penjualan harus dijumlahkan dengan benar dan dimasukkan ke dalam buku besar jika menginginkan laporan keuangan yang tepat. Pada sebagian besar audit, auditor menyajikan tes akurasi seperti penjumlahan ke bawah, menelusuri jumlah total ke buku besar dan berkas induk apakah terjadi kesalahan atau kecurangan dalam proses transaksi penjualan.

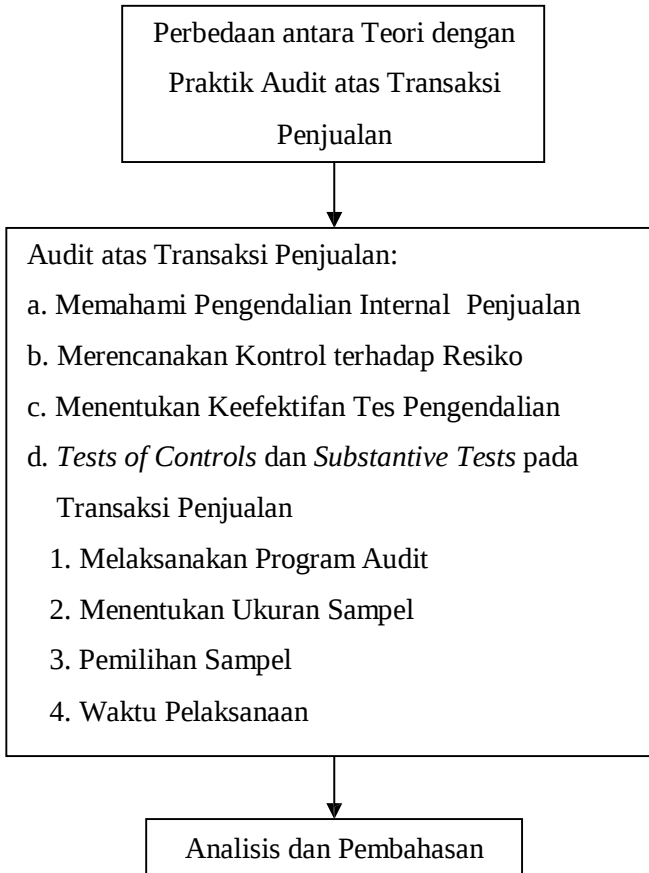
e. Pencatatan penjualan telah sesuai dengan klasifikasinya

Meskipun masalah dalam penjualan lebih sedikit dibandingkan dengan beberapa transaksi lainnya, namun auditor harus tetap memperhatikan apakah transaksi tersebut telah benar-benar dimasukan ke dalam buku besar. Ketika terjadi penjualan tunai dan kredit, perusahaan seharusnya tidak memasukan piutang ke dalam penjualan tunai atau penjualan kredit ke dalam penerimaan kas. Penting juga untuk tidak mengklasifikasikan penjualan aset operasional, seperti bangunan sebagai penjualan. Jika terjadi penjualan yang demikian, perusahaan harus menggunakan lebih dari satu klasifikasi penjualan. Pada umumnya tes penjualan untuk kesesuaian klasifikasi merupakan bagian dari akurasi. Auditor menguji dokumen pendukung untuk menentukan klasifikasi yang tepat atas transaksi penjualan yang terjadi, kemudian membandingkannya dengan jumlah sebenarnya yang dicatat.

f. Penjualan dicatat pada tanggal yang tepat.

Penjualan harus ditagih dan dicatat secepatnya setelah dilakukan pengiriman untuk mencegah kelalaian yang tidak disengaja atas catatan tersebut dan memastikan bahwa penjualan dicatat pada waktu yang tepat. Pencatatan transaksi yang tepat waktu juga dapat mengurangi terjadinya kesalahan. Ketika auditor melakukan prosedur tes substantif untuk memeriksa akurasi biasanya mereka membandingkan tanggal dari dokumen pengiriman dengan tanggal pada salinan faktur penjualan.

2.5 Kerangka Pikir



Gambar 2.2
Kerangka Pikir