



FOKUS

**JURNAL AKUNTANSI DAN MANAJEMEN
FAKULTAS EKONOMI**

ISSN: 1411-1594

VOLUME 3 NO. 2, November 2001



**UPT PERPUSTAKAAN
UNIVERSITAS
WIDYATAMA**

**Aspek Sikap Dan Kecerdasan Emosional
Dalam Penganggaran Partisipatif Dan
Penciptaan Kesenjangan Anggaran
Islahuzzaman, S.E., M.Si.**

**Bukti-Bukti Dalam Audit
Atas Laporan Keuangan
Supriyanto Ilyas, S.E., M.Si.**

**Hak Rahasia Dagang Menurut UU. No. 30 Tahun 2000
Sebagai Jaminan Perlindungan Hukum Bagi Pengusaha
Nina Nurani, S.H., M.Si.**



**Pelaksanaan Prinsip Keterbukaan Yang Dilakukan Oleh Emiten
Dalam Pasar Modal Di Indonesia
Stevanus Andree Cipto Setiawan, S.H., M.M.**

**Pasar Modal Sebagai Bagian Usaha Pemulihan
Perekonomian Indonesia
Tanti Irawati M., S.E.**

UNIVERSITAS WIDYATAMA

BUKTI-BUKTI DALAM AUDIT ATAS LAPORAN KEUANGAN

Supriyanto Ilyas, S.E., M.Si.

PENDAHULUAN

Kegiatan inti auditing adalah pengumpulan dan evaluasi atas bukti-bukti. Dengan demikian, pekerjaan seorang auditor adalah mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti. Hal tersebut akan menyita paling banyak waktu selama periode audit.

Bukti audit merupakan informasi yang dapat digunakan untuk menentukan apakah *quantifiable information* telah sesuai dengan *Established Criteria*. Di dalam proses audit atas laporan keuangan. Bukti-bukti audit merupakan berbagai informasi yang dikumpulkan dan dievaluasi oleh auditor untuk dijadikan dasar dalam memberikan pendapat apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan.

Auditor harus mampu mengumpulkan berbagai hal yang bersifat pembuktian (*evidential matter*). Hal-hal yang bersifat pembuktian (*evidential matter*) tidak hanya sekedar mengumpulkan bukti-bukti (*evident*) saja. Selain pengumpulan bukti, auditor harus mampu mengevaluasi dan menelaah bukti-bukti sehingga auditor dapat memperoleh pertimbangan yang tepat untuk memberikan pendapatnya.

Dalam audit atas laporan keuangan, bukti-bukti yang paling banyak dikumpulkan adalah berbagai informasi yang berasal dari data-data akuntansi. Walaupun data akuntansi menyediakan bukti pemeriksaan yang cukup dalam menentukan dan memberikan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit, namun auditor masih mengumpulkan bukti-bukti lain yang memperkuat bukti-bukti yang dikumpulkan dari catatan-catatan akuntansi.

Pengumpulan bukti-bukti audit atas laporan keuangan secara garis besar diatur dalam standar pekerjaan lapangan point ke tiga.

Standar tersebut menyatakan bahwa bukti-bukti yang cukup dan kompeten

diperoleh melalui inspeksi, observasi, tanya jawab dan konfirmasi sebagai dasar pertanyaan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Dari standar tersebut dapat diketahui tiga kata penting yaitu bukti, kecukupan bukti dan kompetensi bukti. Hakikat bukti sudah dijelaskan pada alinea sebelumnya. Kecukupan bukti berkaitan dengan kuantitas atau banyaknya bukti yang harus dikumpulkan auditor. Kecukupan bukti ditentukan berdasarkan pertimbangan professional seorang auditor. Kompetensi bukti berkaitan dengan kualitas bukti yang bersangkutan. Bukti yang kompeten adalah bukti yang dapat diandalkan atau dapat dipercaya sehingga mampu dijadikan dasar pernyataan pendapat.

TIPE-TIPE BUKTI

Jumlah bukti yang harus dikumpulkan oleh auditor begitu banyak. Seperti telah disinggung pada bagian dimuka, bukti-bukti pokok adalah yang berkaitan dengan informasi akuntansi yang diperoleh dari catatan-catatan akuntansi dan bukti-bukti pendukung (penguat) yang diperoleh dari berbagai informasi selain informasi akuntansi.

Untuk mempermudah pembahasan, bukti-bukti audit dikelompokkan dalam beberapa tipe. Para penulis membuat pengelompokan bukti secara tidak sama. Arens (1994) mengelompokkan bukti audit menjadi tujuh tipe yaitu :

1. Pengamatan fisik (*physical examination*),
2. Konfirmasi (*confirmation*)
3. Dokumentasi (*Documentation*)
4. Observasi (*observation*)
5. Wawancara dengan klien (*Inquiries of the client*)
6. Reperformance
7. Prosedur analitis (*analytical procedures*)

PENGAMATAN FISIK (PHYSICAL EXAMINATION)

Pengamatan fisik merupakan tipe bukti yang diperoleh melalui inspeksi atau penghitungan fisik atas aktiva berwujud (*tangible asset*) oleh auditor. Tipe bukti ini biasanya berkaitan dengan persediaan barang dan uang kas. Namun demikian, tipe bukti ini dapat pula berkaitan dengan surat-surat berharga (*securities*), wesel tagih (*notes receivable*) dan aktiva tetap.

KONFIRMASI (CONFIRMATION)

Konfirmasi merupakan tipe bukti yang diperoleh melalui permintaan penegasan dari pihak yang independen. Konfirmasi diperlukan apabila auditor mengaudit pos-pos laporan keuangan yang menyangkut pihak ketiga (pihak luar) sehingga pihak ketiga yang independen mempunyai catatan atau mengetahui mengenai pos laporan keuangan yang diaudit.

Sebagai salah satu tipe bukti, konfirmasi sangat diperhatikan oleh auditor karena berasal dari pihak yang independen. Namun demikian, konfirmasi tidak selalu diupayakan dalam setiap situasi karena memperoleh tipe bukti ini relatif mahal. Auditor lebih menyukai jawaban konfirmasi tertulis dari pada jawaban lisan karena jawaban tertulis lebih dapat dipercaya.

Konfirmasi ada tiga tipe yaitu: konfirmasi positif, konfirmasi positif dengan memasukkan informasi yang diinformasikan dalam surat konfirmasi, dan konfirmasi negatif. Konfirmasi positif merupakan konfirmasi yang menghendaki jawaban dari penerima surat konfirmasi dalam berbagai situasi. Konfirmasi negatif merupakan konfirmasi yang hanya meminta jawaban dari penerima surat konfirmasi hanya apabila informasi yang dikonfirmasi salah menurut pihak penerima konfirmasi. Tipe konfirmasi positif yang paling dapat dipercaya tetapi tingkat kemungkinan dijawabnya relatif kecil karena memerlukan usaha yang relatif yang lebih banyak dari penerima konfirmasi.

Tipe konfirmasi yang kedua kurang dapat dipercaya dibandingkan dengan yang pertama karena kemungkinan penerima konfirmasi hanya sekedar menjawab setuju dan menandatangani tanpa melakukan pengujian terlebih dahulu.

Pada tipe konfirmasi negatif, informasi yang dikonfirmasi dianggap benar apabila penerima surat konfirmasi tidak menjawab. Konfirmasi tipe ini lebih tidak dapat diandalkan karena tidak dijawabnya konfirmasi belum tentu disebabkan informasi yang dikonfirmasi benar, tetapi mungkin disebabkan penerima konfirmasi lalai atau enggan menjawabnya.

Konfirmasi paling lazim dilakukan terhadap saldo piutang. Auditor ditekankan perlu melakukan konfirmasi piutang karena pada umumnya saldo piutang biasanya merupakan salah satu pos yang signifikan dalam laporan keuangan dan konfirmasi merupakan bukti yang sangat dapat diandalkan dalam audit atas piutang. Walaupun konfirmasi paling lazim dilakukan dalam mengaudit piutang, namun, konfirmasi sering juga dilakukan dalam audit atas pos-pos selain piutang. Lampiran 1 menunjukkan berbagai informasi yang sering dikonfirmasi serta sumber konfirmasinya.

DOKUMENTASI (DOCUMENTATION)

Dokumentasi merupakan tipe bukti yang diperoleh melalui evaluasi terhadap dokumen-dokumen dan catatan-catatan akuntansi klien. Tipe bukti ini merupakan bukti yang paling banyak dan paling dominan. Istilah lain dari tipe bukti ini adalah vouching.

Pembuktian melalui dokumentasi merupakan pembuktian yang paling banyak mengkonsumsi waktu auditor pembuktian melalui tipe ini dilakukan di berbagai segmen audit. Pembuktian melalui tipe ini begitu dominan sehingga sering kali terkesan bahwa audit atas laporan keuangan terbatas pada pemeriksaan catatan-catatan dan dokumen-dokumen saja.

Dalam kasus tertentu terdapat kemiripan antara dokumentasi dengan inspeksi fisik apabila asset yang diinspeksi adalah berbentuk dokumen seperti surat-surat berharga, cek, atau giro, wesel tagih

dan sebagainya. Inspeksi terhadap dokumen-dokumen termasuk dalam kategori inspeksi fisik apabila dokumen-dokumen yang diinspeksi mengandung nilai uang yang melekat dalam dokumen tersebut.

Sebagai contoh, seorang auditor yang melakukan inspeksi terhadap cek-cek yang masih berlaku termasuk dalam kategori inspeksi fisik karena pada cek tersebut melekat suatu nilai sebesar yang tertera didalamnya. Apabila seorang auditor melakukan inspeksi terhadap cek-cek yang sudah dibatalkan, kegiatan tersebut termasuk dalam kategori dokumentasi karena cek yang sudah dibatalkan tidak lagi mengandung nilai karena tidak berlaku lagi.

OBSERVASI (OBSERVATION)

Observasi merupakan pengamatan terhadap kegiatan-kegiatan perusahaan dengan mempergunakan panca indera. Dengan demikian tipe bukti yang termasuk dalam kategori observasi adalah bukti yang diperoleh melalui pengamatan kegiatan dengan cara tersebut. Dalam melakukan observasi, auditor menggunakan penglihatan, pendengaran, penciuman, rabaan atau bahkan lidahnya.

Auditor dalam melakukan observasi pada umumnya melihat kegiatan yang diobservasi, sering kali auditor menggunakan penciumannya untuk menilai aroma yang dihasilkan bila yang diobservasi adalah kegiatan memproduksi suatu produk yang beraroma khas. Dalam mengobservasi hasil kegiatan suatu proses produksi kadangkala auditor menggunakan rabaan tangan atau kadang mencicipi hasil produksi bila yang diproduksi adalah produk makanan.

Bukti yang diperoleh melalui observasi diperlukan sebagai bukti penguat bukti-bukti yang lain. Melalui observasi, auditor dapat mengetahui berbagai kegiatan yang berkaitan dengan laporan keuangan yang diauditnya.

Melalui observasi pula, seorang auditor dapat mengetahui bidang usaha perusahaan yang diaudit, fasilitas-fasilitas produksi seperti penilaian terhadap kecanggihan mesin-mesin produksi,

pelaksanaan kegiatan pegawai akuntansi dan sebagainya. Bukti yang diperoleh melalui observasi masih perlu didukung dengan bukti yang lain sehingga tipe ini tidak pernah dipergunakan sendirian. Namun demikian, observasi sangat berguna dalam berbagai bagian dalam proses audit.

WAWANCARA DENGAN KLIEN (INQUIRIES OF THE CLIENT)

Wawancara dengan klien (*Inquiries of the client*) merupakan bukti yang diperoleh melalui perolehan informasi dari personil di lingkungan perusahaan yang diaudit (klien) baik secara lisan maupun tertulis yang merupakan jawaban pertanyaan yang diajukan oleh auditor karena hasil wawancara dengan klien dapat dijadikan titik tolak dalam mengumpulkan bukti-bukti pendukung lainnya.

Auditor harus menyadari kelemahan mendasar tipe bukti ini adalah tidak dapat langsung dipergunakan sebagai bahan pengambilan kesimpulan karena berasal dari orang-orang yang tidak independen sehingga terdapat kecenderungan informasi yang diperoleh bias terhadap kepentingan klien. Oleh karena itu, auditor memerlukan informasi-informasi lain untuk menguatkan informasi yang diperoleh dari wawancara tersebut. Sebagai contoh, auditor ingin mengetahui kewajaran pencatatan persediaan. Mula-mula, auditor dapat menanyakan kepada klien mengenai metode penilaian persediaan beserta teknik pencatatannya. Selanjutnya, untuk meyakinkan hasil wawancara dengan kliennya, auditor dapat melakukan inspeksi terhadap dokumen-dokumen dan catatan untuk mengetahui apakah metode penilaian memang sesuai dengan yang dikatakan dan telah diterapkan sebagaimana mestinya.

REPERFORMANCE

Reperformance merupakan tipe bukti yang diperoleh melalui pengecekan kembali terhadap perhitungan-perhitungan serta transfer pencatatan yang dilakukan oleh klien terhadap suatu sampel informasi

yang disajikan selama periode yang diaudit. Penghitungan kembali dilakukan untuk meyakinkan ketelitian mekanisme penghitungan yang meliputi pengecekan kembali terhadap ketelitian perkalian, pembagian, penjumlahan dan pengurangan yang terkandung dalam suatu informasi.

Contoh reperformance adalah pengujian terhadap ketelitian penghitungan yang terkandung dalam faktur penjualan, faktur pembelian, jurnal-jurnal, dan sebagainya. Contoh lain adalah pengecekan terhadap ketelitian penghitungan penyusutan, alokasi biaya dan sebagainya. Termasuk dalam reperformance adalah pengecekan melalui penelusuran untuk meyakinkan bahwa jumlah yang dicatat dalam lebih dari satu tempat telah dicatat dalam jumlah yang sama. Sebagai contoh pengujian untuk meyakinkan apakah jumlah yang dicatat dalam jurnal pembelian telah dicatat dalam jumlah yang sama dalam account yang bersangkutan serta dalam subsidiary ledgernya.

PROSEDUR ANALITIS (ANALYTICAL PROCEDURES)

Prosedur analitis (*analytical procedure*) merupakan tipe bukti yang diperoleh melalui analisis perbandingan dan hubungan berbagai informasi untuk menilai kewajaran penyajian suatu saldo perkiraan (*accounts*). Contoh prosedur analitis adalah pembuktian yang dilakukan melalui perbandingan jumlah penjualan selama periode yang diaudit (periode berjalan) dengan periode sebelumnya, perbandingan laba kotor periode berjalan dengan periode sebelumnya dan sebagainya.

Untuk pos-pos yang tidak material, hanya melalui prosedur analitis, auditor dapat meyakini kewajaran suatu pos laporan keuangan. Dalam situasi yang lain, berdasarkan prosedur analitis, auditor dapat mengurangi jumlah tipe bukti yang lain atau sebaliknya.

Prosedur analitis sangat penting dilakukan karena relatif mudah dan murah, tapi sangat membantu auditor dalam mengevaluasi suatu saldo pos laporan keuangan. Oleh karena itu, prosedur analitis

dilakukan pada setiap fase audit baik fase perencanaan, fase pelaksanaan maupun fase penyelesaian.

KEPUTUSAN-KEPUTUSAN PEMBUKTIAN

Bukti-bukti yang dikumpulkan auditor harus dapat mendukung pendapat auditor mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan yang diaudit. Agar dapat mendukung pendapatnya, auditor harus mampu mengumpulkan bukti-bukti yang meyakinkan. Tingkat kemampuan bukti audit untuk meyakinkan audit (*persuasiveness of evidence*) ditentukan oleh kualitas yaitu relevansi dan kompetensi bukti, kecukupan atau kuantitas bukti serta ketepatan waktu perolehan bukti.

Agar dapat terkumpul bukti-bukti yang dapat meyakinkan, Auditor harus mampu mengambil keputusan dalam pengumpulan bukti (*audit evidence decisions*) dengan setepat mungkin. Kesalahan dalam pengambilan keputusan dalam pengumpulan bukti akan mengakibatkan diperolehnya bukti-bukti yang tidak bermanfaat bagi auditor dalam tugasnya. Arens menyebutkan empat keputusan pembuktian dalam audit yang meliputi:

1. keputusan mengenai prosedur audit yang dipilih (*audit procedure*),
2. luasnya sampel (*sample size*),
3. sampel yang dipilih (*sample to select*), dan
4. waktu pelaksanaan prosedur (*timing*). Keempat keputusan tersebut akan dibahas pada bagian ini.

KEPUTUSAN PROSEDUR AUDIT YANG DIPILIH (AUDIT PROCEDURES)

Bukti-bukti yang diperlukan harus diupayakan oleh auditor agar dapat diperolehnya. Auditor harus menentukan langkah-langkah atau tindakan-tindakan yang harus dilakukan dalam rangka pengumpulan bukti-bukti tertentu. Penentuan langkah-langkah tersebut dirumuskan dalam penetapan prosedur audit yaitu suatu instruksi yang rinci dalam rangka pengumpulan suatu tipe bukti audit yang dilaksanakan selama jangka waktu audit.

Contoh prosedur audit adalah mengumpulkan bukti-bukti melalui penghitungan fisik atas persediaan, menelaah pengeluaran kas, pelaksanaan konfirmasi terhadap piutang, dan sebagainya.

Perumusan prosedur audit sangat berguna baik dalam penyusunan program audit sebagai pedoman pelaksanaan audit yang dilakukan oleh anggota tim maupun sebagai pengawasan apakah tim pelaksana audit telah bekerja sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan. Oleh karena itu, prosedur audit dirumuskan dalam bentuk kalimat perintah (instruksi) yang sejelas-jelasnya. Beberapa contoh prosedur audit yang berkaitan dengan transaksi penjualan dan piutang adalah:

1. Peroleh faktor-faktor penjualan dan yakinkan apakah telah didukung oleh dokumen pengiriman dan pesanan penjualan yang sah.
2. Peroleh jurnal penjualan dan cocokkan dengan faktur penjualannya.
3. Lakukan konfirmasi atas piutang.
4. Dan sebagainya.

KEPUTUSAN MENGENAI LUASNYA SAMPEL (SAMPLE SIZE)

Audit atas laporan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan yang layak mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan. Dengan demikian, auditor tidak mengupayakan keyakinan yang mutlak mengenai kebenaran penyajian laporan keuangan yang diaudit.

Dalam hal auditor menginginkan keyakinan penuh atas kebenaran penyajian laporan keuangan, auditor harus mengaudit secara penuh dalam arti auditor harus mengevaluasi seluruh bukti yang ada. Dalam hal seperti ini, audit yang dilaksanakan tidak ekonomis lagi dalam arti biaya yang dikeluarkan tidak sebanding lagi dengan hasil yang dicapai.

Berdasarkan kenyataan tersebut, auditor melaksanakan audit secara sampling yaitu mengevaluasi sebagian bukti-bukti untuk mengambil kesimpulan secara menyeluruh. Sebagai contoh, auditor dapat memutuskan untuk mengevaluasi 300 dari

6.000 transaksi pembelian yang sedang diperiksa. Berdasarkan hasil evaluasi tersebut auditor mengambil kesimpulan secara keseluruhan atas transaksi pembelian yang diaudit.

Keputusan mengenai luasnya sampel harus dilakukan untuk setiap prosedur audit. Ukuran (luas) sampel pada umumnya berbeda antara audit yang satu dengan yang lain.

KEPUTUSAN SAMPEL YANG DIPILIH (SAMPLE TO SELECT)

Setelah ukuran (luas) sample diputuskan, keputusan berikutnya adalah mengenai sampel yang dipilih. Dalam contoh di atas, auditor dapat memutuskan sampel yang dengan alternatif:

1. Menetapkan jangka waktu tertentu dan lakukan evaluasi terhadap 300 transaksi yang pertama,
2. Pilih 300 transaksi pembelian yang jumlahnya terbesar,
3. Pilih transaksi yang dievaluasi secara random (acak),
4. Pilih transaksi yang menurut taksiran auditor mengandung kesalahan.

Selain memilih salah satu metode di atas, auditor dapat memilih cara penetapan dengan cara mengkombinasikan metode-metode tersebut.

KEPUTUSAN WAKTU PELAKSANAAN PROSEDUR AUDIT (TIMING)

Keputusan terakhir adalah penetapan waktu pelaksanaan prosedur audit. Biasanya audit atas laporan keuangan dilakukan terhadap periode akuntansi satu tahun dan proses auditing baru akan selesai beberapa waktu setelah akhir periode. Auditor harus dapat mengatur waktu pelaksanaan prosedur audit sebaik-baiknya selama periode audit agar proses audit dapat selesai pada waktunya.

DAFTAR PUSTAKA

Abdul Halim, *AUDITING 1 (Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan)*

1995, Edisi Pertama, Unit Penerbit dan Percetakan AMP YKPN, Yogyakarta.

Arens, Alivin A., James K. Loebbecke, *AUDITING An Intergrated Approach*, 1994, Sixth Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey.

Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Profesional Akuntan Publik*, 1994, Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN, Yogyakarta.

Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Akuntansi Keuangan*, 1994, Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN, Yogyakarta.

Kell, Walter G., William C. Boyton, and Richard E. Ziegler, *Modern Auditing*, 1989, Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc, Singapore.

Supriyanto Ilyas,S.E., M.Si. adalah dosen tetap Fakultas Ekonomi Universitas Widyatama mengajar mata kuliah Akuntansi Keuangan

Mulyadi, *Pemeriksaan Akuntan*, 1992, Edisi Ketiga, Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN, Yogyakarta.

-----, *Perkembangan Standar Auditing di Indonesia*, disajikan dalam Program Pendidikan Profesi Lanjutan , dalam rangka Ulang Tahun ke 36 IAI, Bandung, 20 Desember 1993.

Rudi Koesnadi, *Tanggungjawab Profesi Akuntan Terhadap Pengguna Jasa (Tinjauan Etika Profesi)*, disajikan dalam Seminar Nasional: Peranan Akuntansi dan Tanggung Jawab Hukum Profesi Akuntan Dalam Era Pembangunan Jangka Panjang Tahap II, Semarang

Wise , T.A., *The Auditor Have Arrived* , dalam *Perspective in Auditing*, editor: D.R. Carmichael and John J. Willingham, 1986, Fourth edition. McGraw-Hill Book Co, Singapore.



UNIVERSITAS WIDYATAMA

