

## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

#### 4.1 Hasil Penelitian

##### 4.1.1 Sejarah singkat Kantor Akuntan Publik

Kantor Akuntan Publik (KAP) Drs. Gunawan Sudrajat didirikan pada tahun 1996 yang bertujuan untuk memenuhi kebutuhan berbagai entitas ekonomi akan jasa akuntansi, manajemen dan perpajakan serta jasa lainnya.

Rekan kantor ini dahulu adalah auditor dari salah satu KAP terbesar kelompok "The Big Five" di Indonesia. Karena itu mereka telah mendapatkan pendidikan, pelatihan dan pengalaman yang luas.

Klien KAP Drs, Gunawan Sudrajat saat ini terdiri dari perusahaan-perusahaan di berbagai bidang usaha seperti: perdagangan, pariwisata, industri tekstil, industri garmen, industri keramik, multilevel marketing dan koperasi.

Landasan pelayanan KAP ini dalam setiap penugasan mereka selalu berusaha memenuhi "*clients satisfaction*" karena itu selama proses penugasan berlangsung mereka selalu terbuka untuk membicarakan berbagai aspek bisnis yang ada.

Sejalan dengan pertumbuhan bisnis klien, KAP Drs. Gunawan Sudrajat ini terus meningkatkan profesionalisme pelayanannya agar sesuai dengan perkembangan bisnis yang semakin maju.

Terutama di bidang pelayanan auditing, KAP Drs. Gunawan Sudrajat selalu berpegang teguh pada Standar Auditing dan Standar Akuntansi Keuangan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

##### 4.1.2 Struktur Organisasi dan Uraian Tugas

Struktur organisasi pada setiap perusahaan memegang peranan penting, karena hanya dengan adanya susunan organisasi yang baik maka semua kegiatan dapat berjalan dengan efisien dan efektif sesuai dengan apa yang telah direncanakan. Suatu struktur organisasi yang baik adalah struktur organisasi yang di dalamnya menggambarkan tugas dan

wewenang yang harus dijalankan sesuai dengan posisinya dalam organisasi tersebut. Bagan struktur organisasi KAP Drs. Gunawan Sudrajat dapat dilihat pada lampiran 1.

Berikut ini uraian tugas dan wewenang masing-masing struktur organisasi pada lampiran 1:

#### 1. Rekan

Supervisi pelaksanaan kegiatan audit pada umumnya *me-review* laporan audit yang akan diterbitkan, menjaga kualitas laporan audit yang akan diterbitkan, menyusun dan mengawasi kegiatan staf auditor, mengendalikan dan mengawasi kegiatan keuangan kantor, merancang dan melaksanakan pelatihan atas staf auditor.

#### 2. Rekan Pimpinan

Mengkoordinasi kegiatan kantor secara keseluruhan, memperkenalkan keberadaan kantor kepada dunia usaha pada umumnya, mencari klien baru dan menjaga keberadaan klien yang sudah ada, menandatangani *audit report* yang berada di bawah supervisinya.

#### 3. Staf Audit

##### a) *Manajer*

Memberikan informasi dan saran kepada rekan, rekan pimpinan mengenai kegiatan audit di lapangan.

##### b) *Supervisor*

Mengawasi kegiatan senior auditor dan staf audit di bawahnya.

##### c) *Senior Auditor*

Mengawasi langsung kegiatan *technical assistance* dan bertanggung jawab atas audit di lapangan.

##### d) *Junior Auditor*

Melaksanakan kegiatan audit harian (bertugas di lapangan)

#### 4. Staf Non-Audit

##### a) *Sekretaris*

Bertugas menangani rumah tangga KAP dan Administrasi.

##### b) *Petugas Kebersihan*

Bertanggungjawab terhadap kebersihan di dalam lingkungan KAP.

#### 4.1.3 Jasa-jasa yang diberikan oleh KAP Drs. Gunawan Sudrajat

Adapun aktivitas KAP Drs. Gunawan Sudrajat meliputi pemberian jasa di bidang audit, akuntansi, perpajakan, yang secara rinci disajikan sebagai berikut:

##### 1. Jasa di Bidang Audit

###### a) Audit Umum (*General Audit*)

Jasa ini diberikan untuk menyatakan pendapat apakah laporan keuangan perusahaan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Hasil audit ini dapat digunakan oleh manajemen, kreditur dan investor.

###### b) Audit Khusus (*Spesial Audit*)

Jasa ini diberikan untuk menyatakan kewajaran atau kelayakan akun-akun tertentu dalam laporan keuangan, seperti piutang, persediaan, aktiva tetap atau *re-view* analisis atas pendapatan dan beban. Hasil audit ini dapat digunakan baik oleh pengguna laporan internal maupun eksternal.

###### c) Audit Kepatuhan (*Due Diligence Audit*)

Jasa ini diberikan untuk mengetahui dipatuhi tidaknya suatu transaksi kontraktual tertentu.

###### d) Evaluasi atas Pengendalian Internal (*Evaluation of Internal Control*)

Jasa ini diberikan untuk mengetahui apakah perusahaan telah mempunyai kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk mencegah dan menemukan ada tidaknya salah saji yang signifikan dalam penyajian laporan keuangan.

##### 2. Jasa di Bidang Akuntansi

###### a) Perencanaan Sistem Akuntansi dan Pelaporan ( *Accounting System Design*)

Pemberian jasa ini bertujuan untuk:

- 1) Menyempurnakan dan menyusun sistem akuntansi yang memadai dan efektif.
- 2) Merancang bentuk formulir dan pelaporan yang diperlukan untuk menunjang informasi yang diperlukan manajemen.

- 3) Membantu perusahaan untuk menetapkan dan memonitor sistem akuntansi yang telah dirancang termasuk penyusunan pelaporan serta memperhatikan pengendaliannya.
- b) *Kompilasi dan Review*  
Tujuannya adalah:
  - 1) Membantu menyusun laporan keuangan dari dokumen dasar berdasarkan data historis.
  - 2) *Me-review* laporan keuangan untuk tujuan tertentu.
  - 3) Membantu menyusun laporan keuangan proforma yang akan digunakan untuk tujuan tertentu.

### 3. Jasa di Bidang Perpajakan

Jasa yang dapat diberikan di bidang perpajakan antara lain:

- a) Membantu perusahaan menyediakan data yang diperlukan untuk penyusunan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT)
- b) Mengisi SPT dan memasukkannya ke Kantor Pelayanan Pajak
- c) Perencanaan pajak
- d) Rekonsiliasi Pajak Pertambahan Nilai
- e) Jasa perpajakan lainnya

### 4. Jasa-jasa lainnya

Jasa-jasa lain terdiri dari :

- a) Pengurusan ijin pendirian perusahaan baru atau perubahan status perusahaan yang sudah berdiri baik di bidang Penanaman Modal Asing (PMA) maupun Penanaman Modal Dalam Negeri (PMDN).
- b) Pendidikan dan pelatihan staf dan karyawan (*in house training program*) terutama di bidang akuntansi dan keuangan yang merupakan dasar penyusunan laporan keuangan.

#### **4.1.4 Penggunaan Pengukuran Resiko Pengendalian Dalam Penetapan Lingkup Pengujian Substantif Atas Saldo Persediaan pada KAP Drs. Gunawan Sudrajat**

Pengukuran resiko pengendalian merupakan suatu proses evaluasi efektivitas suatu pengendalian intern entitas dalam mencegah atau mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan. Resiko pengendalian harus ditaksir menurut asersi laporan keuangan. Tujuan dilakukannya pengukuran resiko pengendalian adalah untuk membantu auditor dalam mengevaluasi resiko adanya salah saji material dalam laporan keuangan. Laporan keuangan bukan merupakan tanggung jawab auditor, melainkan tanggung jawab manajemen perusahaan. Sedangkan tanggung jawab auditor terletak pada opini atas wajar atau tidaknya laporan keuangan yang diterbitkan dan apakah laporan keuangan telah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Oleh karena itu, auditor harus benar-benar teliti dalam melaksanakan audit sebelum menerbitkan opini terhadap laporan keuangan.

Pengukuran resiko pengendalian pada KAP Drs. Gunawan Sudrajat dilakukan dengan memperoleh pemahaman tentang struktur pengendalian intern klien. Prosedur ini penting dilakukan agar auditor memiliki pemahaman yang memadai dalam merencanakan audit terutama untuk mengidentifikasi jenis-jenis potensi salah saji material, mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi resiko salah saji yang material serta untuk merancang pengujian substantif. Pemahaman ini mencakup pengetahuan tentang rancangan pengendalian yang relevan dan apakah benar-benar telah ditempatkan dalam operasi, yang berarti bahwa pengendalian tersebut tidak hanya ada dalam teori atau hanya ada di atas kertas saja tetapi benar-benar dilaksanakan oleh klien.

Faktor-faktor lainnya dalam menentukan pemahaman atas pengendalian intern yang diperlukan untuk merencanakan audit menurut KAP Drs. Gunawan Sudrajat adalah dengan mempertimbangkan penilaian atas resiko bawaan, pertimbangan tentang materialitas, dan kompleksitas serta kecanggihan operasi dan sistem yang dimiliki oleh klien. Semakin meningkat resiko bawaan, sebanyak itu pula materialitas

yang menjadi perhatian auditor menjadi kecil, atau semakin kompleks sistem dan operasi entitas semakin penting untuk memiliki pengetahuan tambahan mengenai setiap unsur pengendalian internal agar memperoleh pemahaman yang memadai atas perencanaan audit. Sebagai contoh, ketika mengaudit perusahaan yang berskala besar yang memiliki sistem informasi pelaporan keuangan terkomputerisasi yang kompleks, auditor akan lebih berusaha memahami sistem dan aktivitas pengendalian tersebut. Sedangkan untuk mengaudit perusahaan yang lebih kecil dengan sistem yang sederhana tidak perlu terlalu rumit dalam memahami dan mempertimbangkan komponen pengendalian internalnya dengan syarat memiliki pengendalian pengganti (*compensating control*).

Prosedur yang dilakukan oleh KAP Drs. Gunawan Sudrajat dalam memperoleh pemahaman yang mencukupi tentang pengendalian internal untuk merencanakan audit dapat dilakukan melalui pengalaman masa lalu auditor dengan klien. Sebagai contoh dari audit terdahulu, auditor dapat mengetahui struktur organisasi klien, kelas-kelas utama transaksi, dan aktivitas pengendalian yang digunakan klien untuk mengamankan akses fisik terhadap persediaan. KAP Drs. Gunawan Sudrajat juga menggunakan berbagai prosedur selama audit untuk memperoleh dan memaksimalkan pengetahuan tentang perancangan pengendalian internal dan apakah pengendalian tersebut telah ditempatkan dalam operasi klien. Salah satu prosedur yang dilakukan adalah dengan melakukan penyelidikan terhadap manajemen terkait, bagian pengawasan, dan staf personalia dalam entitas klien. Sebagai contoh, auditor dapat melakukan wawancara dengan meminta informasi mengenai kebijakan dan praktik personel, jenis-jenis dokumen dan catatan akuntansi yang digunakan untuk memproses transaksi penjualan, serta aktivitas pengendalian yang digunakan untuk mengotorisasi penjualan kredit. Prosedur lain yang dilakukan adalah dengan melakukan observasi terhadap kinerja personel pada fungsi tertentu untuk memahami struktur organisasi, langkah-langkah pemrosesan akuntansi, atau pemisahan tugas serta memeriksa dokumentasi yang menggambarkan metode yang digunakan klien dalam pendelegasian

wewenang dan tanggung jawab, langkah-langkah pemrosesan sistem akuntansi, atau penggunaan program komputer dan file data.

Setelah prosedur pemahaman atas struktur pengendalian intern klien dilakukan oleh auditor, maka hasil dari prosedur yang telah dilaksanakan tersebut disajikan dalam bentuk bagan arus (*flow chart*). Untuk memastikan apakah bagan arus benar-benar telah ditempatkan sesuai dengan operasi maka auditor melaksanakan pemeriksaan bukti pendukung (*vouching*) yang bertujuan untuk memperoleh bukti mengenai item yang tercatat dalam catatan akuntansi yang arah pencarian dokumen pendukung tersebut sangat bersifat krusial. Apabila terdapat ketidaksesuaian antara bagan arus yang sudah digambarkan dengan pemeriksaan bukti pendukung, maka bagan arus tersebut harus diperbaharui. Dan bagan arus yang sudah diperbaharui oleh teknik *vouching* kemudian dicek dengan *internal control questioner (ICQ)*.

*Internal control questioner (ICQ)* ini berisi serangkaian pertanyaan tentang komponen pengendalian internal yang menghasilkan jawaban “ya” dan “tidak” yang dapat membantu auditor dalam mengidentifikasi eksistensi serta penggunaan pengendalian tertentu dan dapat menjadi pendekatan yang efisien dan efektif untuk mendokumentasikan pemahaman auditor tentang pengendalian internal. Apabila hasil jawaban dari *internal control questioner* yang diperoleh lebih banyak jawaban “ya” maka auditor dapat menyimpulkan bahwa internal control klien sudah bagus dan apabila jawaban questioner lebih banyak “tidak” maka auditor harus mencari dulu apakah klien memiliki pengendalian pengganti (*compensating control*) atau tidak, dan bagaimana pengaruhnya terhadap penyajian laporan keuangan.

Auditor dapat menaksir resiko pengendalian berada di bawah tingkat maksimum apabila jawaban dari *internal control questioner (ICQ)* lebih banyak jawaban “ya” dengan asumsi bahwa auditor harus melakukan identifikasi pengendalian pada satu atau lebih komponen pengendalian internal yang dapat mempengaruhi asersi laporan keuangan dan auditor harus melakukan evaluasi seberapa efektif pengendalian tersebut dapat mencegah atau mendeteksi salah saji yang material dalam suatu asersi. Untuk mengevaluasi efektifitas pengendalian, auditor melakukan

pengujian pengendalian (*test of control*) terhadap efektifitas perancangan dan operasi. Sedangkan apabila jawaban dari *internal control questioner (ICQ)* banyak jawaban “tidak” maka auditor dapat menaksir resiko pengendalian berada pada tingkat maksimum yang berarti bahwa pengendalian internal klien tidak mampu mencegah atau mendeteksi salah saji yang material dalam asersi laporan keuangan.

Auditor dapat melakukan pengurangan lebih lanjut terhadap tingkat penaksiran resiko pengendalian dengan mengevaluasi apakah ada atau tidaknya pengendalian pengganti (*compensating control*). Apabila ada pengendalian pengganti maka tingkat penaksiran resiko pengendalian dapat dikurangi dan apabila tidak ada maka tingkat penaksiran resiko pengendalian tidak dapat dikurangi. Setelah melakukan pengurangan lebih lanjut tingkat penaksiran resiko pengendalian maka auditor dapat mendokumentasikan tingkat penaksiran resiko pengendalian yang berada pada tingkat maksimum atau di bawah maksimum. Untuk tingkat penaksiran resiko pengendalian yang berada di bawah maksimum auditor mendokumentasikan dasar penarikan kesimpulan mengenai efektifitas perancangan dan operasi pengendalian yang mendukung penetapan tingkat resiko pengendalian. Sedangkan apabila tingkat resiko pengendalian berada pada tingkat maksimum, auditor hanya mendokumentasikan bahwa penetapan tingkat resiko pengendalian berada pada tingkat maksimum. Untuk menetapkan hubungan antara resiko pengendalian dengan resiko deteksi auditor dapat melakukan pengujian pengendalian (*control test*) yang ditujukan untuk mengetahui baik tidaknya suatu pengendalian intern klien. Apabila tingkat resiko pengendalian yang diperhitungkan turun maka tingkat resiko deteksi yang dapat diterima akan naik, dan auditor mungkin mengubah sifat, saat, dan lingkup pengujian substantif yang akan dilaksanakan. Untuk dapat menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian substantif atas saldo persediaan, auditor melakukan beberapa prosedur berikut ini:

1. Auditor harus mengetahui atau menanyakan apakah perusahaan menggunakan *perpetual inventory*.
2. Apakah perusahaan menggunakan *pre-numbered document* untuk setiap transaksi penerimaan dan pengeluaran

3. Apakah ada pemisahan antara orang yang menerima dan mencatat dengan menyimpan barang
4. Apakah ada penghitungan fisik persediaan minimal setahun sekali
5. Apakah dilakukan evaluasi-evaluasi mengenai kondisi barang dan cara penilaiannya
6. Apakah pengaman penyimpanan barang digudang sudah memadai

## **4.2 Pembahasan**

Menurut pendapat penulis, proses pengukuran resiko pengendalian dalam penetapan lingkup pengujian substantif atas saldo persediaan pada KAP Drs. Gunawan Sudrajat, secara keseluruhan telah sesuai dengan teori. Proses pengukuran resiko pengendalian dapat dilakukan dengan memperoleh pemahaman tentang struktur pengendalian intern yang memadai untuk merencanakan audit, menetapkan resiko pengendalian, melakukan pengujian pengendalian, serta menghubungkan resiko audit dengan sifat, saat dan luas lingkup pengujian substantif.

Untuk lebih jelasnya, penulis akan membahas lebih rinci mengenai proses pengukuran resiko pengendalian pada KAP Drs. Gunawan Sudrajat.

### **4.2.1 Kesesuaian Proses Pengukuran Resiko Pengendalian dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)**

Proses pengukuran resiko pengendalian pada KAP Drs. Gunawan Sudrajat meliputi beberapa prosedur berikut ini:

- 1) *Memperoleh Pemahaman Atas Struktur Pengendalian Intern yang memadai untuk merencanakan audit*

Pada prosedur ini KAP memahami komponen pengendalian intern dan komponen yang berkaitan dengan audit atas laporan keuangan serta mengidentifikasi jenis-jenis potensi salah saji material, mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi

resiko salah saji yang material serta untuk merancang pengujian substantif. Pemahaman ini mencakup pengetahuan tentang rancangan pengendalian yang relevan dan apakah benar-benar telah ditempatkan dalam operasi.

2) *Mempertimbangkan penerapan komponen pengendalian intern berdasarkan ukuran dan kompleksitas dari entitas*

Pada prosedur ini penerapan terhadap komponen pengendalian internal akan bervariasi berdasarkan ukuran dan kompleksitas perusahaan.

3) *Melaksanakan prosedur untuk memperoleh pemahaman mengenai desain dan operasi pengendalian intern*

Pada prosedur ini KAP mempertimbangkan pengalaman sebelumnya dengan entitas dan meminta keterangan dari manajemen, supervisor, dan personel staff. Melakukan inspeksi terhadap dokumen dan catatan entitas serta melaksanakan pengamatan atas aktivitas dan operasi entitas.

4) *Mendokumentasikan hasil Pemahaman*

Pada prosedur ini KAP mendokumentasikan hasil pemahaman berdasarkan ukuran dan kompleksitas entitas serta sifat pengendalian intern entitas.

5) *Menaksir resiko pengendalian untuk asersi yang terdapat dalam saldo akun, golongan transaksi, dan komponen pengungkapan dalam laporan keuangan*

Pada prosedur ini auditor menaksir resiko pengendalian berdasarkan asersi yang terdapat dalam saldo akun, golongan transaksi, dan komponen pengungkapan dalam laporan keuangan sehingga bisa diketahui apakah asersi tersebut tergambarkan atau tidak dalam akun-akun laporan keuangan. Asersi tersebut terdiri dari: Keberadaan atau Keterjadian, Kelengkapan, Hak dan Kewajiban, Penilaian atau Alokasi, dan Penyajian dan Pengungkapan