

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Audit

2.1.1 Pengertian Audit

Definisi audit yang dikemukakan oleh **Arens, Elder, dan Beasley (2003:11)** sebagai berikut :

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

Definisi auditing tersebut dalam bahasa Indonesia dapat diartikan Sebagai berikut :

“Auditing adalah suatu akumulasi dan evaluasi bukti-bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan mengenai tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang ditetapkan. Auditing harus dikerjakan oleh seorang yang kompeten dan independen.”

Dari definisi di atas, karakteristik audit dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Suatu proses yang sistematis, terdiri dari serangkaian langkah atau prosedur yang disusun secara terstruktur.
2. Mengumpulkan dan mengevaluasi secara objektif bukti-bukti mengenai informasi kuantitatif dari suatu satuan ekonomi yang diperlukan untuk menilai tingkat kesesuaian antara informasi yang terukur dengan kriteria yang telah ditetapkan
3. Membandingkan informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.
4. Dilakukan oleh seseorang yang memiliki pengetahuan yang memadai untuk dapat mengerti tentang kriteria yang ditetapkan dan kompeten untuk menentukan jenis dan jumlah bukti-bukti yang diperlukan agar dapat menarik kesimpulan dengan tepat, serta seorang auditor juga harus mempunyai sifat mental yang bebas (*independent*).

5. Temuan-temuan yang diperoleh selama audit dikomunikasikan kepada para pemakai atau peran audit untuk menyampaikan tingkat kesesuaian antara apa yang telah di audit dengan kriteria yang telah ditetapkan. Komunikasi ini biasanya berbentuk laporan.

2.1.2 Jenis-jenis Audit

Jenis audit dapat dikelompokkan menjadi tiga, yakni:

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

Jenis audit ini bertujuan untuk menentukan kewajaran laporan keuangan yang dikeluarkan oleh pihak manajemen. Asersi yang digunakan adalah informasi yang terdapat dalam laporan keuangan. Kriteria yang digunakan adalah Prinsip Akuntansi yang berlaku umum. Hasil atau produk dari audit jenis ini adalah opini auditor.

- b. *Operational Audits* (Audit Operasional)

Audit Operasional bertujuan untuk menilai efisiensi, efektivitas, dan ekonomis operasi suatu entitas atau badan usaha. Asersi yang digunakan dalam audit ini adalah data operasi atau kinerja. Sedangkan kriteria yang digunakan bervariasi sesuai dengan kebutuhan, seperti: tujuan atau misi lembaga, standar-standar operasi yang ada, dan anggaran yang telah ditetapkan. Dan produk yang dihasilkan dari audit ini adalah pernyataan mengenai efektivitas, efisiensi serta rekomendasi perbaikan.

- c. *Compliance Audits* (Audit Kepatuhan)

Compliance audit mempunyai tujuan untuk menentukan kepatuhan *auditee* atau pihak yang diaudit terhadap kebijakan-kebijakan, peraturan-peraturan, dan prosedur-prosedur. Asersi yang digunakan adalah data mengenai pelaksanaan kebijakan, peraturan, dan prosedur. Kriterianya adalah kebijakan, peraturan, prosedur yang telah ditetapkan. Jenis audit ini akan menghasilkan pernyataan temuan atau tingkat kepatuhan.

2.1.3 Jenis-jenis Auditor

Jenis-jenis auditor dikelompokkan menjadi empat bagian besar yakni :

1. Auditor Independen (Akuntan Publik)
Merupakan auditor dari Kantor Akuntan Publik dimana bertanggung jawab atas audit bagi perusahaan dengan memberikan jasa profesional dalam bidang audit kepada perusahaan tersebut diantaranya berupa *attestation services, compilation & accounting services, dan management services.*
2. Auditor Pemerintah
Merupakan auditor dari lembaga pemeriksa pemerintah seperti Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dengan aktivitas pekerjaan diantaranya berupa audit keuangan dan audit kinerja terhadap lembaga pemerintahan.
3. Auditor Pajak
Adalah auditor yang bekerja di sektor pajak, sebagai aparat pelaksana di lapangan seperti Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dan Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak (KARIKPA) yang bertugas melakukan audit terhadap para wajib pajak untuk menilai kesesuaian dengan undang-undang pajak
4. Auditor Internal
Merupakan auditor yang bekerja di dalam suatu perusahaan (organisasi) sebagai internal auditor yang bertugas untuk menjalankan pemeriksaan internal dalam penilaian dan evaluasi kegiatan yang dilaksanakan perusahaan/organisasi, pada BUMN internal auditor berada dibawah SPI.

2.2 Profesi Akuntan Publik

Akuntan publik merupakan profesi yang bergerak di bidang audit dengan mengkhususkan bekerja pada Kantor Akuntan Publik dimana bertanggung jawab atas audit bagi perusahaan publik dan perusahaan besar lainnya dengan memberikan jasa profesional dalam bidang audit kepada perusahaan tersebut diantaranya berupa *attestation services, compilation & accounting services, dan management services.*

2.2.1 Sejarah dan Perkembangan Profesi Akuntan Publik

Akuntansi, sebagai disiplin ilmu yang paling utama bagi seorang akuntan publik, baru dikenal di Indonesia pada tahun 1950an dimana sejalan dengan mulai tumbuh dan berkembangnya perusahaan-perusahaan di Indonesia.

Lambat laun akuntansi dan profesi akuntan publik khususnya mulai berkembang bahkan cukup pesat. Permintaan jasa audit meningkat didorong oleh beberapa faktor diantaranya yakni investasi dan perusahaan, perkembangan pasar modal, pertumbuhan ukuran dan kompleksitas bisnis, dan peraturan dan perundang-undangan yang berlaku.

Melihat perkembangan profesi akuntan publik yang cukup pesat tersebut, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai organisasi profesi akuntan menetapkan Prinsip-prinsip Akuntansi Indonesia (PAI) dan Norma Pemeriksaan Akuntan (NPA) pada tahun 1973 yang kemudian disempurnakan dan diganti menjadi Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Standar Profesional Akuntan Publik.

Dalam perkembangan profesi akuntan publik, terdapat beberapa perubahan penting sebagai berikut :

1. Perubahan dalam praktek auditing :
 - a. Perubahan dari verifikasi detail ke basis pengujian (testing/sampling) dalam audit laporan keuangan.
 - b. Menghubungkan pengujian yang harus dilakukan dengan internal control perusahaan.
 - c. Penekanan tidak lagi kepada pendeteksian *fraud*.
2. Perubahan Harapan dan tuntutan kualitas jasa profesional :
 - a. Perubahan dan penyempurnaan standar-standar audit secara terus-menerus.
 - b. Tuntutan *high quality professional services (continuing professional education, peer review)*

- c. Perluasan pengetahuan akuntan publik tidak hanya di bidang akuntansi dan auditing namun juga meliputi *management consulting, financial planning, information technology*.

2.2.2 Jasa yang Diberikan oleh Akuntan Publik

Profesi akuntan publik dalam hal ini Kantor Akuntan Publik (KAP) menyediakan jasa-jasa profesi diantaranya yaitu :

1. Assurance Services

Yaitu jasa profesional independen yang diberikan oleh Kantor Akuntan Publik dengan memberikan keyakinan atau tingkat kepastian yang dicapai berdasarkan bukti yang diperoleh guna meningkatkan kualitas (keandalan dan relevansi) informasi yang digunakan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan.

Ada beberapa aspek pokok dalam *assurance services* diantaranya yaitu :

- a. Konsep independensi
- b. Konsep professional services
- c. Meningkatkan kualitas informasi (*reliability & relevance*)

2. Attestation Services

Jasa yang diberikan Kantor Akuntan Publik ini berkaitan dengan penerbitan laporan atau komunikasi tertulis yang memuat suatu kesimpulan tentang keandalan asersi (pernyataan) tertulis yang menjadi tanggung jawab pihak lain. Atestasi adalah pernyataan pendapat atau pertimbangan orang yang kompeten dan independen tentang apakah asersi suatu pihak sesuai, dalam segala hal yang signifikan, dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Attestation services (jasa atestasi) dapat dikategorikan menjadi :

- a. Audit (Laporan Keuangan Historis)
- b. Examination (Pemeriksaan)
- c. Review
- d. Agreed-Upon Procedures (Prosedur yang Disepakati)

3. Other Services

Jenis-jenis dari *other services* diantaranya yaitu :

- a. *Accounting dan Compilation* (Write-up Work)
- b. *Management Services* (System design, Strategic Planning, HRD)
- c. *Financial Planning* (Restructuring, Taxes)

2.2.3 Standar Profesional Akuntan Publik

Dalam tahun 1972, untuk pertama kalinya Ikatan Akuntan Indonesia berhasil menerbitkan Norma Pemeriksaan Akuntan, yang disahkan dalam Kongres IAI ke III. Norma Pemeriksaan Akuntan tersebut mencakup :

1. Tanggung jawab akuntan publik.
2. Unsur-unsur norma pemeriksaan akuntan yang meliputi :
 - a. Pengkajian dan penilaian sistem pengendalian internal.
 - b. Bahan pembuktian dan penjelasan informatif.
 - c. Pembahasan mengenai peristiwa kemudian.
 - d. Laporan khusus dan berkas pemeriksaan

Dalam Kongres IAI ke IV tanggal 25-26 Oktober 1982, Komisi Norma Pemeriksaan Akuntan mengusulkan agar segera dilakukan penyempurnaan atas buku Norma Pemeriksaan Akuntan yang lama dan melengkapinya dengan serangkaian suplemen yang merupakan penjabaran lebih lanjut dari norma tersebut. Untuk melaksanakan tugas tersebut, telah dibentuk Komite Norma Pemeriksaan Akuntan yang baru untuk periode kepengurusan 1982-1986, yang anggotanya berasal dari unsur-unsur akuntan pendidik, akuntan publik, dan akuntan pemerintah. Komite ini telah menyelesaikan konsep Norma Pemeriksaan Akuntan yang disempurnakan pada tanggal 11 Maret 1984.

Pada tanggal 19 April 1986, Norma Pemeriksaan Akuntan yang telah diteliti dan disempurnakan oleh tim Pengesahan, disahkan oleh Pengurus Pusat IAI sebagai norma pemeriksaan yang berlaku efektif selambat-lambatnya untuk penugasan pemeriksaan atas laporan keuangan yang diterima setelah tanggal 31 Desember 1986.

Dalam tahun 1992, Ikatan Akuntan Indonesia menerbitkan Norma Pemeriksaan Akuntan, edisi revisi yang memasukkan suplemen No.1 sampai dengan No. 12 dan interpretasi No.1 sampai dengan No.2.

Dalam Kongres IAI ke VII tahun 1994, disahkan Standar Profesional Akuntan Publik yang secara garis besar berisi :

1. Uraian mengenai Standar Profesional Akuntan Publik.
2. Berbagai pernyataan standar auditing yang telah diklasifikasikan.
3. Berbagai pernyataan standar atestasi yang telah diklasifikasikan.
4. Pernyataan jasa akuntansi dan review.

Standar audit yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan akuntan Indonesia adalah sebagai berikut :

A. Standar Umum

1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor wajib menggunakan kemahiran profesional dengan seksama.

B. Standar Pekerjaan Lapangan

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

C. Standar Pelaporan

1. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
2. Laporan audit harus menunjukkan keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya 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 suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikulnya.

Standar-standar tersebut diatas dalam banyak hal saling berhubungan dan saling tergantung satu sama lain. Keadaan yang berhubungan erat dengan penentuan dipenuhi atau tidaknya suatu standar, dapat berlaku juga untuk standar yang lain. Materialitas dan resiko audit melandasi penerapan semua standar auditing terutama standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

2.2.4 Kode Etik Akuntan Publik

Aturan etika ini harus diterapkan oleh anggota Ikatan Akuntan Indonesia-Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP) dan staf profesional yang bekerja pada satu Kantor Akuntan Publik. Kode etik profesi ini merupakan prinsip perilaku bagi seorang profesional yang dirancang untuk tujuan praktis maupun idealis guna memelihara reputasi profesi dan mempertahankan kepercayaan publik.

Secara garis besar, Kode Etik IAI tersusun sebagai berikut:

1. Prinsip Etika
 - a. Tanggung jawab profesi
 - b. Kepentingan publik
 - c. Integritas

- d. Objektivitas
 - e. Kompetensi dan kehati-hatian profesional
 - f. Kerahasiaan
 - g. Perilaku profesional
 - h. Standar teknis
2. Aturan Etika
- a. Independensi, integritas, dan objektivitas
 - b. Standar umum prinsip akuntansi
 - c. Tanggung jawab kepada klien
 - d. Tanggung jawab kepada rekan
 - e. Tanggung jawab dan praktek lain
3. Interpretasi Aturan Etika

2.3 Tujuan Audit

Tujuan umum dari suatu audit adalah memberikan pendapat apakah laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak. Hal ini dikemukakan oleh **Arens, Elder, dan Beasley (2003:136)** sebagai berikut :

“The objective of the ordinary audit of financial statement by the independent auditor is the expression of an opinion on the fairness with which they present fairly, in all material respects, financial position, result of operation, and its cash flows in conformity with generally accepted accounting principles”.

Sedangkan menurut **Mulyadi (2002:72)** tujuan umum audit atas laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan, dalam semua hal yang material , sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia. Pengertian material di atas adalah besarnya penghilangan atau salah saji informasi akuntansi yang dalam menyoroiti keadaan sekitar, dapat menyebabkan pertimbangan seseorang yang mengandalkan informasi tersebut berubah atau dipengaruhi oleh penghilangan atau salah saji tersebut.

Dari tujuan dilaksanakannya audit atas laporan keuangan di atas, maka audit atas laporan keuangan yang dilakukan auditor independen adalah untuk

menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh klien.

Untuk memberikan pendapat ini, auditor harus mengurangi resiko hingga tingkat terendah yang bisa diterima bahwa laporan keuangan akan mengandung salah saji yang material. Auditor yang melaksanakan tugas ini berkepentingan dengan apakah data yang mencerminkan aktivitas ekonomi (informasi akuntansi) sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan (Prinsip akuntansi yang berlaku umum).

2.3.1 Proses Audit

Menurut **Guy, Alderman, dan Winters (2002: 179)** dalam proses audit auditor harus terlebih dahulu mengidentifikasi asersi atas setiap komponen material pada setiap asersi. Auditor kemudian menetapkan tujuan audit yang berkaitan dengan asersi tersebut. Setelah tujuan audit ditetapkan, auditor lalu merancang prosedur audit khusus yang menghasilkan bukti-bukti kompeten yang mencukupi agar auditor bisa memberikan pendapat atas laporan keuangan. Prosedur-prosedur ini adalah langkah atau aktivitas yang dirancang untuk mengumpulkan berbagai jenis bukti audit. Setelah auditor melaksanakan prosedur-prosedur ini, dia juga harus mendokumentasikan atau membuat catatan atas pekerjaan yang telah dilakukan dan temuan yang diperoleh.

Proses audit menurut **Arens, Elder dan Beasley (2003: 153)** adalah metodologi penyelenggaraan audit yang jelas untuk membantu auditor dalam mengumpulkan bahan bukti yang kompeten.

Ada 4 (empat) tahap proses audit, yaitu:

1. Merencanakan dan Merancang Pendekatan Audit (Tahap I)

Dalam setiap audit, ada bermacam-macam cara yang dapat ditempuh seorang auditor dalam mengumpulkan bahan bukti untuk mencapai tujuan audit secara keseluruhan. Dua perhitungan yang mempengaruhi pendekatan akan dipilih: *bahan bukti kompeten yang cukup harus dikumpulkan untuk memenuhi tanggung jawab profesional dari auditor dan biaya pengumpulan bahan bukti harus dibuat seminim mungkin.*

Perencanaan dan perancangan pendekatan audit dapat dipisahkan menjadi beberapa bagian, diantaranya:

- a. Mendapatkan pengetahuan atas bidang usaha klien, agar dapat menginterpretasikan dengan benar maksud dari informasi yang diperoleh dalam audit, dibutuhkan pemahaman atas usaha dan industri klien.
- b. Memahami struktur pengendalian intern klien dan menetapkan risiko pengendalian, agar dapat merencanakan pengumpulan bahan bukti yang mencukupi, standar auditing yang berlaku umum mensyaratkan auditor untuk memahami struktur pengendalian intern.

2. Pengujian Pengendalian dan Transaksi (Tahap II)

Jika auditor telah menetapkan tingkat resiko pengendalian yang lebih rendah berdasarkan identifikasi pengendalian, ia kemudian dapat memperkecil luas penilaian sampai suatu titik dimana ketepatan informasi laporan keuangan yang berkaitan langsung dengan pengendalian itu harus diperiksa keabsahannya melalui pengumpulan bahan bukti. Prosedur pengujian ini disebut sebagai pengujian atas pengendalian.

Kebanyakan pengujian atas pengendalian mencakup pemeriksaan dokumen-dokumen yang mendukung transaksi. Pengujian tersebut biasa disebut pengujian atas transaksi.

3. Melaksanakan Prosedur Analitis dan Pengujian Terinci Atas Saldo (Tahap III)

Terdapat 2 (dua) kategori pada prosedur tahap III, yaitu:

- a. Prosedur analitis, digunakan untuk menetapkan kelayakan transaksi dan saldo secara keseluruhan.
- b. Pengujian terinci atas saldo, prosedur khusus untuk menguji kekeliruan moneter dalam saldo-saldo laporan keuangan.

4. Menyelesaikan Audit dan Menerbitkan Laporan Audit (Tahap IV)

Setelah auditor menyelesaikan semua prosedur, adalah perlu untuk menggabungkan seluruh informasi yang didapat untuk memperoleh kesimpulan menyeluruh mengenai kewajaran penyajian keuangan. Ini

merupakan proses yang sangat subyektif dan sangat tergantung pada pertimbangan profesional auditor.

2.4 Bukti Audit

2.4.1 Pengertian Bukti Audit

Tujuan audit laporan keuangan adalah untuk memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan klien. Untuk mendasari pemberian pendapat tersebut, auditor harus memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti yang mendukung laporan keuangan tersebut. Dengan demikian, pekerjaan audit adalah pekerjaan mengumpulkan atau memperoleh dan mengevaluasi bukti. Sebagian besar waktu audit sebenarnya terarah untuk perolehan atau pengumpulan dan pengevaluasian bukti tersebut.

Auditor harus menghimpun hal-hal yang bersifat membuktikan (*evidential matter*) dan tidak sekedar bukti konkrit sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan klien. Bukti audit merupakan suatu konsep yang fundamental di dalam audit, **Arens, elder, dan Beasley (2003: 164)** menyatakan:

“evidence is any information used by the auditor to determinate wheter the information being audited is stated in accordance with the established criteria”.

Pengertian di atas dapat diartikan bahwa bukti adalah informasi-informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang di audit telah dicatat sesuai dengan criteria yang telah di tetapkan.

Pengertian bahan bukti audit menurut **Mulyadi (2002:74)** dapat didefinisikan sebagai berikut :

“Bukti audit adalah segala informasi yang mendukung angka-angka atau informasi lain yang disajikan dalam laporan keuangan, yang dapat digunakan oleh auditor sebagai dasar yang layak untuk menyatakan pendapatnya”.

Bahan bukti audit ini dapat membantu dan memberikan pertimbangan ataupun keputusan. Auditor memerlukan bahan bukti audit agar dapat membuat *rational judge* dari laporan keuangan yang auditor periksa.

2.4.2 Jenis-jenis Bukti Audit

Menurut **Guy, Alderman, dan Winters (2002: 180)** agar suatu bukti berguna bagi auditor, maka bukti tersebut harus memiliki 4 karakteristik: relevan, bebas dari bias, obyektivitas, dan persuasive atau meyakinkan. Enam jenis bukti audit telah tersedia bagi auditor untuk mendukung tujuan audit:

1. Bukti Fisik (*physical evidence*)

Bukti Fisik adalah bukti yang secara actual dapat dilihat oleh auditor. Bukti fisik menggambarkan jenis bukti utama yang digunakan auditor. Bukti fisik merupakan hal yang sangat kompeten dan sering digunakan untuk memverifikasi keberadaan aktiva fisik misalnya: kas, persediaan, dan peralatan. Meskipun bukti fisik umumnya menyediakan bukti yang baik tentang keberadaan aktiva atau aktivitas, namun hal itu hanya memberikan bukti yang terbatas bagi tujuan audit lainnya.

2. Pernyataan oleh Pihak Ketiga (*representations by third parties*)

Pernyataan oleh pihak ketiga adalah bukti yang diperoleh auditor melalui korespondensi langsung dengan individu atau entitas selain klien. Dengan memperoleh pernyataan secara langsung dari pihak ketiga ini, auditor mengumpulkan bukti yang berkaitan dengan pandangan pihak ketiga atas transaksi tersebut. Auditor sering memperoleh pernyataan dari pihak ketiga berikut:

- a. Pelanggan: untuk mengkonfirmasi saldo piutang usaha
- b. Pemasok: untuk mengkonfirmasi saldo hutang usaha
- c. Bank: untuk mengkonfirmasi saldo akun cek, wesel, dan informasi lainnya
- d. Pengacara: untuk mengkonfirmasi kewajiban kontinjensi
- e. Agen persediaan: untuk mengkonfirmasi item-item persediaan yang berdasarkan konsinyasi atau yang ada di gudang publik

3. Bukti Matematis (*mathematical evidence*)

Bukti matematis melibatkan perhitungan ulang atas perhitungan yang dilakukan klien oleh auditor untuk memverifikasi keakuratan matematis catatan klien. Bukti matematis umumnya merupakan bagian yang diperlukan dalam suatu penugasan audit. Meskipun klien mungkin memiliki sistem

akuntansi yang handal dan masing-masing mungkin disajikan dengan benar, namun jika totalnya tidak benar maka laporan keuangan tersebut bisa saja secara material mengandung kesalahan.

4. Dokumentasi (*documentation*)

Dokumentasi adalah pemeriksaan auditor atas dokumen untuk mendukung suatu transaksi akuntansi. Dokumentasi bisa berasal baik dari dokumen internal maupun eksternal.

Dokumen internal adalah yang disiapkan dalam perusahaan. Dokumen tersebut mungkin berasal dari klien yang diserahkan kepada pihak ketiga dan kembali ke klien, atau bisa juga tetap berada di lokasi klien dan tidak pernah dikirimkan ke pihak ketiga. Seringkali, auditor akan menahan dokumen internal yang sudah dikirim ke pihak ketiga sebelum dikembalikan ke klien. Dengan menahan dokumen-dokumen ini, auditor bisa meningkatkan reabilitas bukti yang sudah didapat.

Dokumen eksternal adalah yang disiapkan oleh pihak ketiga tetapi ada dalam berkas di kantor klien. Dokumen eksternal dianggap lebih dapat dipercaya ketimbang dokumen internal karena dokumen ini berasal dari pihak ketiga yang independen dan lebih kecil kemungkinannya untuk mengalami bias.

5. Pernyataan oleh Personel Klien (*representations by client personel*)

Pernyataan oleh personel klien adalah laporan yang merupakan tanggapan atas permintaan auditor. Pernyataan oleh personel klien sering digunakan oleh auditor dalam tahap perencanaan awal audit untuk menghasilkan bukti mengenai kebijakan klien dan informasi yang berkaitan dengan lingkungan umum. Karena klien adalah pihak yang membuat pernyataan ini, maka kegunaannya juga terbatas.

6. Keterkaitan Data (*data interrelationships*)

Keterkaitan data melibatkan pemeriksaan dan perbandingan hubungan di antara data-data yang ada. Data seperti ini, yang bisa bersifat nonkeuangan atau keuangan, bisa diperiksa untuk menentukan kecenderungan hubungan. Bukti mengenai keterkaitan data dapat diperoleh melalui prosedur analitis. SAS No. 56 *Analytical Procedures* (AU 329), menyatakan bahwa prosedur

analitis harus digunakan sepanjang tahap perencanaan dan pada tahap penyelesaian audit.

Dalam Standar Profesi Akuntan Publik IAI (2001: 326) menjelaskan bahwa:

Bukti Audit yang mendukung laporan keuangan terdiri dari data akuntansi dan semua informasi penguat yang tersedia bagi auditor. Jurnal buku besar dan buku pembantu, dan buku pedoman akuntansi serta memorandum dan catatan tidak resmi, seperti daftar lembar kerja (*worksheet*) yang mendukung laporan keuangan. Bukti audit penguat meliputi segala dokumen seperti cek, faktur, surat kontrak, notulen rapat, konfirmasi dan pernyataan tertulis dari pihak yang mengetahui informasi yang diperoleh auditor melalui pengajuan pertanyaan, pengamatan, inspeksi, dan pemeriksaan fisik, serta informasi lain yang dikembangkan oleh atau tersedia bagi auditor yang memungkinkan nya menarik kesimpulan berdasarkan alasan yang kuat.

2.4.3 Pengujian Audit

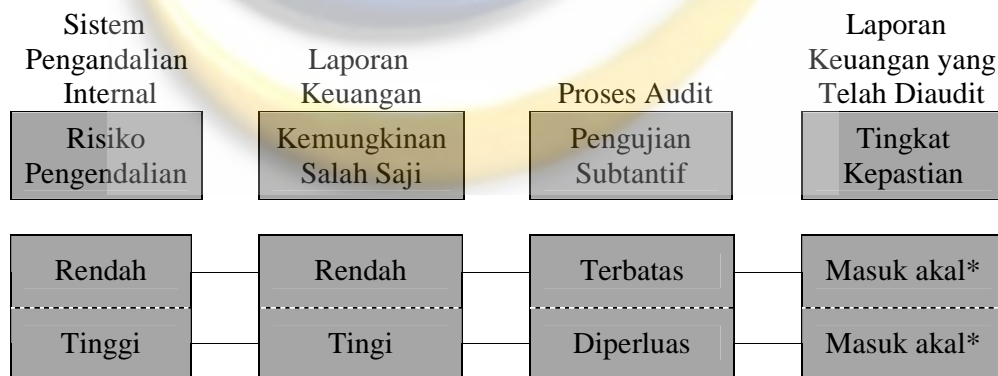
Pengujian audit ialah prosedur audit untuk mendapatkan bukti. Suatu program audit terdiri dari pengujian audit yang dirancang untuk memenuhi salah satu atau kedua tujuan utama berikut:

1. Pengujian pengendalian (*test of control*) menentukan efektifitas perancangan dan operasi pengendalian internal.
2. Pengujian substantif (*substantive test*) menentukan apakah ada salah saji angka yang material atau pengungkapan dalam laporan keuangan.

Mutu dari sistem pengendalian internal klien mempengaruhi mutu laporan keuangan yang disiapkan klien dan karenanya juga mempengaruhi sifat, penetapan waktu, dan luas pengujian substantif yang akan dilakukan auditor. SAS No. 47, Risiko Audit dan materialitas dalam Melaksanakan Audit (AU 312), menyatakan hubungan ini dalam model risiko audit dengan konsep resiko pengendalian. Jika pengendalian internal kuat, maka kecil kemungkinan laporan keuangan akan mengandung salah saji yang meterial ketimbang jika pengendalian internal lemah. Sebagai mana ditunjukkan dalam gambar dibawah ini :

Gambar 2.1

Hubungan Pengendalian Internal dengan Pengujian Substantif Auditor



*Dasar bagi pendapat auditor harus memiliki tingkat keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan tidak mengandung salah saji

Sumber: Guy, Alderman, dan Winters (2002: 186-187)

Jika klien telah menetapkan pengendalian internal yang baik, maka auditor bisa memutuskan untuk membatasi pengujian substantif karena pengendalian

internal klien tampaknya dapat mencegah atau mendeteksi salah saji yang material. Hubungan ini adalah logis dan secara sederhana berarti bahwa jika laporan keuangan kecil kemungkinannya mengandung salah saji yang material, maka auditor hanya perlu melakukan pengujian substantif yang kurang mendalam ketimbang jika laporan keuangan mengandung salah saji yang material.

2.4.4 Sampling Audit

Auditor seringkali menggunakan sampling atau penarikan sampel, yang biasanya dikombinasikan dengan prosedur audit lainnya, untuk memeriksa saldo akun atau kelompok transaksi. Sampling audit (*audit sampling*) merupakan aplikasi dari prosedur audit atas item-item yang jumlahnya kurang dari 100% dari seluruh item yang ada dalam saldo akun atau kelompok transaksi, dengan tujuan mengevaluasi beberapa karakteristik saldo atau kelompok tersebut. Sesuai dengan SAS No. 39, *Sampling Audit* (AU 350), terdapat tiga kondisi yang harus dipenuhi yang telah ditetapkan pada sampling audit:

1. Jumlah populasi yang harus diuji kurang dari 100%
2. Hasil sampel harus diproyeksikan sebagai karakteristik populasi
3. Proyeksi hasil sampel harus dibandingkan dengan saldo akun klien yang ada dan telah ditetapkan untuk menentukan apakah akan menerima atau menolak saldo klien.

Proyeksi hasil sampel harus digunakan untuk mengevaluasi prosedur pengendalian apakah efektif atau tidak efektif

Apabila auditor memberikan pendapatnya atas laporan keuangan klien, maka ia menyatakan suatu kepastian yang layak, dan bukan kepastian yang absolut atas reliabilitas laporan keuangan. Justifikasi untuk kepastian yang layak, tetapi bukan kepastian yang mutlak, didasarkan atas standar ketiga dari pekerjaan lapangan: “Bukti kompeten yang mencukupi harus diperoleh agar dapat memberikan dasar yang layak bagi suatu pendapat”. Jika auditor tidak dapat membenarkan menerima beberapa resiko, maka biaya audit akan menjadi penghalang karena jumlah transaksi yang harus diuji akan lebih besar. Penarikan

sampel atau sampling tidak boleh dilakukan tanpa adanya konsep kepastian yang layak.

2.4.5 Bahan Bukti yang Menyimpulkan

Ada 4 (empat) faktor yang menentukan apakah suatu bahan bukti dapat memberi kesimpulan:

1. Relevansi

Bahan Bukti audit harus berkaitan atau relevan terhadap tujuan pengujian auditor sebelum dikatakan bersifat dapat menyimpulkan. Relevansi dapat dipertimbangkan hanya dalam hubungan dengan tujuan spesifik audit.

2. Kompetensi

Kompetensi mengacu pada derajat dapat dipercayanya suatu bahan bukti audit. Kalau bahan bukti dapat dianggap kompeten akan sangat membantu meyakinkan auditor bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar.

Kompetensi tidak dapat diperbaiki dengan memperbesar sampel atau memilih pos yang lain dari populasi. Kompetensi dapat diperbaiki hanya dengan memilih prosedur yang berisi satu atau lebih dari lima karakteristik bahan bukti yang kompeten ini:

a. Independen penyelia data

Bahan bukti yang diperoleh dari sumber diluar suatu satuan usaha akan lebih handal daripada yang diperoleh dari dalam.

b. Efektifitas struktur pengendalian Intern

Apabila struktur pengendalian intern klien efektif, bahan bukti yang diperoleh darinya akan lebih handal daripada kalau pengendalian internnya rendah.

c. Pengetahuan yang diperoleh sendiri oleh auditor

Bahan bukti yang diperoleh sendiri oleh auditor melalui pemeriksaan fisik, pengamatan, perhitungan, dan inspeksi akan lebih kompeten daripada informasi yang diperoleh tidak langsung.

d. Kualifikasi orang yang menyediakan informasi

Meskipun sumber informasi independent, bahan bukti tidak handal kalau orang yang menyediakan informasi tidak mempunyai kualifikasi untuk melakukan hal tersebut.

e. Tingkat objektivitas

Bahan bukti yang objektif akan lebihandal dari pada bahan bukti yang memerlukan pertimbangan untuk menentukan apakah ia benar.

3. Kecukupan

Jumlah bahan bukti yang diperoleh, menentukan kecukupannya. Jumlah diukur terutama dengan besar sampel yang dipilih auditor.

4. Ketepatan Waktu

Ketepatan waktu dari bahan bukti audit mengacu kepada kapan bahan bukti dikumpulkan atau periode yang dicakup oleh audit.

2.4.6 Kecukupan Bahan Bukti Audit

Standar pekerjaan lapangan ketiga (2001:321.1), menyatakan:

“Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh dari inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan”

Cukup tidaknya bukti audit menurut **Mulyadi (2002: 76)** berkaitan dengan kualitas dan kuantitas bukti yang harus dikumpulkan oleh auditor. Dalam penentuan cukup atau tidaknya bukti audit yang harus dikumpulkan oleh auditor, diperlukan pertimbangan professional auditor sebagai berikut:

1. Materialitas dan Resiko

Terdapat hubungan terbalik antara tingkat materialitas dan kuantitas bukti audit yang diperlukan. Semakin rendah tingkat materialitas, semakin banyak tingkat kuantitas bukti yang diperlukan dan sebaliknya. Rendahnya salah saji yang dapat ditoleransi menurut auditor untuk menghimpun banyak bukti sehingga auditor yakin tidak ada salah saji material yang terjadi.

2. Faktor ekonomi

Pengumpulan bukti audit yang dilakukan oleh auditor dibatasi oleh 2 (dua) factor, yaitu waktu dan biaya. Auditor harus dapat mempertimbangkan factor ekonomi dalam menentukan jumlah dan kompetensi bukti audit yang dikumpulkannya. Jika dengan memeriksa jumlah bukti yang lebih sedikit dapat diperoleh keyakinan yang sama tingginya dengan pemeriksaan terhadap keseluruhan bukti, auditor memilih untuk memeriksa jumlah bukti yang lebih sedikit berdasarkan pertimbangan ekonomi: biaya dan manfaat (*Cost an Benefit*).

3. Ukuran karakteristik populasi.

Auditor tidak mungkin menghimpun dan mengevaluasi seluruh bukti yang ada untuk mendukung pendapatnya, hal tersebut sangat tidak efisien. Pengumpulan bukti audit dan pemeriksaan terhadap bukti audit dilakukan atas dasar sampling. Karakteristik populasi berkaitan dengan homogenitas atau individual yang menjadi anggota populasi. Auditor memerlukan lebih banyak sampel dan informasi yang lebih kuat atau mendukung populasi yang bervariasi anggotanya daripada populasi yang seragam.

Cukup atau tidaknya bukti audit menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2001: 326.6) adalah sebagai berikut:

1. Audit yang dilakukan independent bertujuan untuk memperoleh bukti audit kompeten yang cukup untuk dipakai sebagai dasar yang memadai dan merumuskan pendapatnya. Jenis dan bukti audit yang diperlukan oleh auditor untuk mendukung pendapatnya memerlukan pertimbangan profesional auditor setelah mempelajari dengan teliti keadaan yang dihadapinya. Dalam banyak hal, auditor independent lebih mengandalkan bukti yang bersifat menyimpulkan (*persuasive evidence*) daripada bukti yang meyakinkan (*convincing evidence*).
2. Auditor bekerja dalam batas-batas yang dipertimbangkan ekonomi, agar secara ekonomis bermanfaat, pendapatnya harus dirumuskan dalam jangka waktu yang pantas dan dengan biaya yang masuk akal. Auditor harus memutuskan, sekali lagi dengan penggunaan pertimbangan yang

profesionalnya, apakah bukti dasar yang tersedia baginya dengan batasan waktu dan biaya cukup memadai untuk membenarkan pertanyaan pendapatnya.

3. Sebagai pegangan, harus terdapat hubungan yang rasional antara biaya untuk mendapatkan bukti dengan manfaat informasi yang diperoleh. Masalah kesulitan dan biaya pengujian pos bukan merupakan dasar yang sah untuk menghilangkan pengujian tersebut dalam proses audit.

2.4.7 Kompetensi Bahan Bukti Audit

Kompetensi bukti audit menurut **Boynton, Johnson, dan Kell (2001: 177)** bergantung pada beberapa factor, yaitu:

1. Relevansi (*relevance*)

Faktor relevansi berarti bahwa bukti audit harus berkaitan dengan tujuan audit. Jika tujuan audit adalah untuk menentukan eksistensi persediaan yang dicantumkan oleh klien dalam neraca, auditor harus memperoleh bukti dengan melakukan pengamatan terhadap perhitungan fisik persediaan yang dilaksanakan oleh klien. Namun, bukti audit tersebut tidak akan relevan dengan tujuan audit yang lain, seperti untuk menentukan kepemilikan (asersi hak dan kewajiban) serta asersi penilaian (asersi penilaian dan alokasi) persediaan.

2. Sumber (*source*)

- a. Apabila bukti dapat diperoleh dari pihak independent diluar perusahaan untuk tujuan audit auditor independent, bukti tersebut memberikan jaminan andalan yang lebih daripada bukti yang diperoleh dari dalam perusahaan itu sendiri.
- b. Semakin efektif struktur pengendalian intern, semakin besar jaminan yang diberikan mengenai kendala data akuntansi dan laporan keuangan.
- c. Pengentahuan auditor secara pribadi dan langsung diperoleh melalui inspeksi fisik, pengamatan, perhitungan, dan inspeksi lebih bersifat menyimpulkan dibandingkan dengan yang tidak secara langsung.

3. Ketepatan waktu (*timeliness*)

Ketepatan waktu berkaitan dengan tanggal berlakunya bukti yang diperoleh auditor. Ketepatan waktu pemerolehan bukti audit sangat penting dalam memverifikasi aktiva lancar, utang lancar, saldo akun raba-rugi, dan arus kas yang bersangkutan. Untuk akun-akun yang berkaitan dengan aktiva lancar, utang lancar, saldo akun raba-rugi, dan arus kas yang bersangkutan, auditor harus memperoleh bukti bahwa klien telah melakukan pisah batas semestinya (*proper cutoff*) transaksi kas, penjualan, dan pembelian pada tanggal neraca. Pemerolehan bukti ini akan mudah dilakukan, jika auditor menerapkan prosedur audit pada atau mendekati tanggal neraca. Demikian pula, bukti audit yang diperoleh dari perhitungan fisik terhadap kas dan surat berharga pada tanggal neraca akan memberikan bukti yang lebih baik tentang kuantitas aktiva tersebut yang ada di tangan klien pada tanggal neraca dibandingkan bila bukti tersebut diperoleh auditor pada tanggal lain.

4. Objektivitas (*objectivity*)

Bukti yang bersifat objektif umumnya dianggap lebih andal dibandingkan dengan bukti yang bersifat subjektif. Sebagai contoh, bukti tentang eksistensi aktiva tetap berwujud akan lebih kompeten bila diperoleh melalui inspeksi fisik, karena secara objektif bukti tersebut lebih konklusif. Bukti yang diperoleh dari pihak luar entitas yang di audit dipandang lebih bersifat objektif dibandingkan dengan bukti yang hanya bersumber dari klien. Bukti yang mendukung estimasi manajemen tentang keusangan sediaan dan jaminan purna jual produk merupakan bukti yang subjektif sifatnya. Dalam menghadapi bukti yang bersifat subjektif ini, auditor harus:

- a. Mempertimbangkan kompetensi dan integritas karyawan yang diberi wewenang untuk melakukan estimasi dan
- b. Menilai apakah proses pengambilan keputusan yang semestinya telah diikuti oleh klien dalam mempertimbangkan estimasi tersebut.

2.4.8 Penilaian Bukti Audit

Dalam menilai bukti audit harus mempertimbangkan apakah tujuan audit tertentu telah tercapai. Auditor secara mendalam mencari bukti audit dan tidak memihak (bias) dalam mengevaluasinya. Dalam merancang prosedur audit untuk memperoleh bukti audit kompeten yang cukup, auditor harus memperhatikan kemungkinan laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Dalam merumuskan pendapatnya, auditor harus mempertimbangkan relevansi bukti audit, terlepas apakah bukti tersebut mendukung atau berlawanan dengan asersi dalam laporan keuangan tersebut. Bila auditor masih tetap ragu untuk mempercayai asersi yang material, maka ia harus menanggihkan pemberian pendapatnya sampai ia mendapatkan bukti kompeten yang cukup untuk menghilangkan keraguannya, atau ia harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau menolak memberikan pendapat.

2.5 Pengetahuan Auditor

Dalam mengaudit diharuskan seorang auditor memiliki pengetahuan tentang pengendalian internal. Standar kedua dari pekerjaan lapangan mensyaratkan seorang auditor untuk memiliki pengetahuan yang memadai tentang lima komponen pengendalian internal dalam merencanakan audit. Menurut **Guy, Alderman, dan Winters (2002: 237-239)** ada lima komponen yang harus dipahami dalam pengendalian internal, yaitu:

1. Pengetahuan tentang Lingkungan Pengendalian

Auditor harus memiliki pengetahuan yang memadai tentang lingkungan pengendalian untuk memahami sikap, tingkat kesadaran, dan tindakan manajemen serta dewan direksi yang berkaitan dengan tujuh faktor lingkungan pengendalian. Untuk mengetahui hal-hal tersebut auditor harus mengumpulkan informasi tentang setiap faktor lingkungan pengendalian yang relevan dan kemudian menganalisis informasi tersebut untuk dapat memahami tingkat kesadaran dan perhatian manajemen terhadap faktor-faktor lingkungan pengendalian dan tindakan khusus manajemen yang telah diambil dalam mengatasi permasalahan.

2. Pengetahuan tentang Penilaian Risiko

Auditor harus memiliki pengetahuan yang memadai tentang proses penilaian risiko entitas untuk memahami bagaimana manajemen mempertimbangkan risiko yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan, mengestimasi signifikansinya, menilai tingkat kemungkinan risiko terjadinya, dan menentukan tindakan untuk mengatasinya.

3. Pengetahuan tentang Aktivitas Pengendalian

Aktivitas pengendalian yang harus diketahui auditor untuk merencanakan audit mungkin lebih bervariasi antara klien yang satu dengan lainnya dan membutuhkan lebih banyak pertimbangan. Dalam membahas pemahaman yang diperlukan tentang aktivitas pengendalian, SAS No. 55 (AU 319.22) mengatakan bahwa ketika auditor telah memahami empat komponen lainnya, mereka juga mungkin memperoleh pengetahuan tentang beberapa aktivitas pengendalian. Di lain pihak, auditor, berdasarkan dua alasan berikut harus memberikan lebih banyak perhatian pada aktivitas pengendalian dalam merencanakan audit. Alasan pertama adalah untuk merencanakan pengujian substantif yang efektif sehubungan dengan pernyataan audit tertentu. Alasan kedua adalah untuk menghindari perencanaan audit yang berbiaya tinggi dan tidak masuk akal.

4. Pengetahuan tentang Informasi dan Komunikasi

SAS No. 55 (AU 319.21) mensyaratkan auditor untuk memiliki pengetahuan yang memadai mengenai sistem informasi pelaporan keuangan entitas untuk memahami hal-hal berikut ini:

- a. Kelas-kelas transaksi dalam operasi entitas yang signifikan terhadap laporan keuangan.
- b. Bagaimana transaksi entitas dimulai.
- c. Catatan akuntansi, dokumen pendukung, database dan file komputer, serta perkiraan tertentu pada laporan keuangan yang melibatkan pemrosesan dan pelaporan transaksi entitas.
- d. Pemrosesan akuntansi yang terlibat sejak dari awal transaksi sampai dicantumkan dalam laporan keuangan, termasuk bagaimana komputer digunakan untuk memroses data.

e. Proses pelaporan keuangan yang digunakan untuk membuat laporan keuangan entitas.

5. Pengetahuan tentang Pemantauan

Auditor harus memiliki pengetahuan yang memadai mengenai jenis-jenis aktivitas utama yang digunakan entitas untuk memantau pengendalian internal terhadap laporan keuangan, termasuk bagaimana aktivitas-aktivitas tersebut digunakan untuk memulai tindakan korektif. Aktivitas ini dapat tertanam pada aktivitas manajemen dan pengawasan yang normal, dilakukan oleh auditor internal, atau dilakukan oleh pihak-pihak diluar entitas.

2.6 Pengaruh Pemrosesan Komputer terhadap Audit

Dalam waktu dekat, para auditor dapat mengharapkan sebagian besar transaksi akuntansi akan diproses secara elektronik tanpa memerlukan selembar pun kertas dokumentasi karena penyimpanan data secara elektronik ternyata lebih efisien. Teknologi pokok seperti pertukaran data elektronik atau *Electronic data interchange* (EDI), pemrosesan citra, dan transfer dana elektronik hanya menggunakan sedikit kertas atau bahkan tidak sama sekali. Para auditor akan menghadapi kebutuhan yang semakin meningkat untuk memahami teknologi baru itu dan pengaruhnya terhadap pengendalian internal serta hubungannya dengan pengujian substantif.

Menurut SAS No. 48, Pengaruh pemrosesan Komputer terhadap Audit Laporan Keuangan (*The Effects of Computer Processing on the Audit of Financial Statements*) (AU 311.09):

“Dalam perencanaan audit, auditor harus mempertimbangkan metode yang digunakan entitas untuk memroses informasi akuntansi, karena metode tersebut dapat mempengaruhi perancangan pengendalian internal. Luasnya penggunaan komputer pada aplikasi akuntansi yang signifikan serta kompleksitas pemrosesannya juga akan mempengaruhi sifat, waktu, dan luas prosedur audit.”

Karakteristik sistem informasi pelaporan keuangan yang terkomputerisasi dapat mempengaruhi jenis aktivitas pengendalian yang ditetapkan entitas, tetapi tidak boleh mempengaruhi tujuan aktivitas pengendalian itu sendiri.

2.6.1 Konsep Audit *Electronic Data Processing*

Dalam melaksanakan audit *electronic data procesing* (EDP), harus memiliki perencanaan dalam melaksanakan proses audit, yang semuanya berkaitan dengan verifikasi dan pengesahan yang bertujuan untuk membuktikan kevalidan transaksi-transaksi yang digunakan untuk membuat laporan, penerapan yang benar dari kriteria-kriteria yang sudah diterapkan dalam kegiatan bisnis, serta melakukan pengujian atas segenap temuan dengan menerbitkan laporan yang sesuai dengan jenis dan tujuan auditnya. Dalam hal audit finansial, maka yang diterbitkan adalah pemberian opini, sedangkan pada audit operasional adalah dengan menerbitkan laporan-laporan yang berisi saran-saran perbaikan.

Jenis audit apapun yang akan dilakukan tetap tidak mengubah konsep-konsep tersebut, meski ada perubahan pada objek yang diperiksa. Namun khusus berbasis komputer, hendaknya seorang auditor telah memahami dan memiliki pengetahuan mengenai komputer dan tata cara penggunaan alat bantu tersebut dalam segenap langkah pengolahan datanya.

Sistem informasi yang dihasilkan melalui mekanisme pengolahan data berbantuan komputer memang memiliki resiko dan kesulitan yang lebih tinggi di banding dengan pengolahan data secara manual, pada sistem manual semua pekerjaan dilakukan secara fisik, yang bisa dibuktikan secara fisik atas setiap langkah yang diambilnya, baik berupa bukti-bukti dokumen, lembar kerja, maupun proses kerjanya.

Berbeda dengan audit konvensional, untuk mengaudit sistem informasi berbasis komputer seorang auditor akan dihadapkan pada media penyimpanan data magnetik, dengan pengersipan yang didasarkan atas sistem perangkat lunak tertentu yang tidak sama dengan perangkat lunak lainnya serta langkah-langkah yang seolah bekerja secara otomatis, melalui perintah-perintah yang disebut program komputer.

Pemeriksaan terhadap bukti-bukti transaksi yang tersimpan pada media komputer jelas tidak dapat dilakukan secara fisik dengan membacanya tertentu dan memerintahkan melalui program. Selain itu di dalam program komputer juga tersimpan langkah-langkah proses yang memiliki kemungkinan yang sangat besar

untuk menempatkan intruksi-intruksi tertentu yang tidak mudah dijejaki, untuk melakukannya jelas membutuhkan keahlian dibidang komputer dan pemrograman yang tidak sederhana.

Berdasarkan pengertian audit, maka dalam proses pelaksanaan audit itu sendiri terdapat beberapa konsep pokok, yaitu :

1. Penggunaan langka-langkah yang sistematis
2. Memperoleh bukti-bukti transaksi dan menilainya
3. Menilai kesetiiaannya terhadap aturan yang sudah ditetapkan
4. Membuat laporan hasil pemeriksaan

Khusus terhadap sistem informasi berbantuan komputer dan audit terhadap instalasi komputer itu sendiri harus di tambah dengan langkah-langkah

1. Membuat perencanaan pemeriksaan
2. Mengenali bagaimana sistem komputer bekerja
3. Memeriksa seberapa jauh pengemanan sistem dilakukan
4. Menguji program terhadap ketaatan pada aturan-aturan

Sistematika pelaksanaan audit menjadi lebih rumit dan sulit untuk auditing EDP (*electronic data processing*), mengingat sebagian besar kegiatan pengolahan data berlangsung menggunakan (program) komputer, yang secara fisik tidak dapat dilihat pelaksanaannya. Demikian juga halnya dengan data-data yang tersimpan didalam file-file komputer yang memang memerlukan keahlian dan sarana-sarana tertentu untuk mempercayainya.

Rencana pemeriksaan dalam pelaksanaan audit terkait erat dengan tujuan yang akan dicapai dalam melakukan pemeriksaan tersebut, apakah hanya sekedar *arround the computer* atau *within the computer*. Rencana tersebut meliputi rencana keterlibatan personil sampai kepada penggunaan metode dan tata cara pemeriksaannya.

2.6.2 Lingkungan Audit EDP (*electronic data processing*)

Pemahaman lingkungan komputer mengenai jenis pelaksanaan audit EDP (*electronic data processing*), terdiri dari :

1. *Around The Computer*

Pemeriksaan hanya dilakukan terhadap hal-hal yang berbeda diluar lingkungan komputer, yaitu meliputi segenap bukti-bukti fisik, laporan-laporan yang dihasilkan oleh kegiatan pengolahan data, serta prosedur-prosedur manual yang diselenggarakan dalam kegiatan pengolahan data tersebut, kegiatan pemeriksaan sama sekali tidak menyentuh kepada semua yang berlangsung didalam sistem komputer, seperti program komputer dan file-file penyimpanan datanya. Jika jenis audit *around the computer* yang dipilih, maka tidak ada kewajiban auditor untuk melakukan pemahaman terhadap lingkungan komputer (*computer environment*), dimana pemeriksaan itu akan dilakukan.

2. *Trough The Computer*

3. *Within The Computer*

Pada jenis kedua dan ketiga seorang auditor juga harus melakukan pemeriksaan terhadap prosedur, program dan file-file data komputer, maka sangat penting bagi auditor untuk memahami instalasi komputer yang digunakan oleh perusahaan yang diperiksanya tersebut dalam kegiatan pengolahan datanya. Pemahaman terhadap lingkungan komputer tersebut merupakan suatu keharusan.

Menurut **Guy, Alderman, dan Winters (2002: 285)** aktivitas pengendalian dalam lingkungan komputer dapat diklasifikasikan menjadi dua jenis, yaitu:

1. **Aktivitas Pengendalian Umum**

Aktivitas pengendalian umum berkaitan dengan sebagian besar atau seluruh aspek sistem akuntansi yang terkomputerisasi. Kegiatan ini cenderung memiliki dampak yang mudah menyebar serta meliputi pengendalian atas:

- a. Pengembangan program dan sistem baru, dimaksudkan untuk memastikan bahwa aplikasi baru telah diotorisasi, dirancang, dan diuji dengan benar sebelum digunakan.

- b. Perubahan pada program dan sistem yang telah ada, dimaksudkan untuk memastikan bahwa modifikasi yang diotorisasi atas aplikasi yang ada telah di analisis, dirancang, dan diuji sedemikian rupa, sehingga aplikasi itu dapat berfungsi dengan benar.
- c. Operasi komputer, dimaksudkan untuk memastikan bahwa program aplikasi telah digunakan dengan benar untuk memenuhi kebutuhan entitas dan hanya file data yang benar saja yang digunakan selama pemrosesan.
- d. Akses pada program dan data, pengendalian atas akses ke program data dimaksudkan untuk mencegah atau mendeteksi perubahan program dan file data yang tidak diotorisasi.

2. Aktivitas Pengendalian Aplikasi

Aktivitas pengendalian aplikasi berhubungan dengan penggunaan (aplikasi) komputer untuk melaksanakan tugas akuntansi spesifik. Kegiatan ini dapat dilaksanakan secara manual atau dengan menggunakan perangkat lunak komputer (pengendalian terprogram). Pengendalian aplikasi secara luas dibagi menjadi tiga bidang, yaitu:

- a. Pengendalian masukan (*input control*), dirancang untuk memastikan bahwa data yang diterima untuk diolah merupakan transaksi yang telah diotorisasi dengan benar, akurat, dan lengkap ketika dibaca oleh komputer.
- b. Pengendalian pemrosesan (*Processing controls*), dirancang untuk memastikan reabilitas dan akurasi pemrosesan data.
- c. Pengendalian keluaran (*Output controls*) dirancang untuk memastikan reabilitas keluaran komputer serta untuk menentukan bahwa keluaran hanya dikirimkan kepada personel yang berwenang.

Seperti dalam sistem manual, meskipun auditor mendapatkan pemahaman tentang empat komponen pengendalian internal lainnya, namun tidak dapat dihindari bahwa sebenarnya ia juga sedang mempelajari tentang beberapa kegiatan pengendalian. Dalam sistem terkomputerisasi, pengetahuan ini mungkin termasuk juga pemahaman mengenai beberapa desain pengendalian umum dan beberapa pengendalian aplikasi serta apakah pengendalian ini diterapkan dalam operasi.

Apabila klien hanya menerapkan sedikit aplikasi komputer atau aplikasi yang ada tidak terlampau signifikan, maka auditor dapat memilih menetapkan resiko pengendalian pada tingkat maksimum serta merancang pengujian substantif untuk pelaksanaan ulang pemrosesan akuntansi yang sesuai dengan yang dirancang untuk aplikasi komputer tersebut.

2.7 Faktor-faktor yang Dipertimbangkan Auditor dalam Mengumpulkan Bahan Bukti Audit yang Kompeten

Dalam pembahasan yang telah dikemukakan di atas, penulis dapat menduga bahwa factor-faktor yang dipertimbangkan auditor dalam mengumpulkan bahan bukti audit yang kompeten berhubungan dengan pengendalian internal, prosedur audit, sampel audit, dan waktu pelaksanaan hingga batas waktu (*deadline*) yang memungkinkan terjadi risiko audit yang mengakibatkan auditor salah dalam memberikan pendapat atas sebuah laporan keuangan dan proses audit yang tidak efektif dan efisien yang akan mengakibatkan ketidakpuasan opini publik terhadap praktik profesi seorang akuntan. Oleh karena itu bukti kompeten yang mencukupi harus diperoleh agar dapat memberikan dasar yang layak bagi suatu pendapat.

Tujuan auditor mengumpulkan bahan bukti yang cukup kompeten adalah untuk memberikan dasar yang masuk akal bagi suatu opini atau pendapat berkait dengan laporan keuangan, dengan demikian penulis menyimpulkan ada dua belas faktor yang sangat mempengaruhi dalam pertimbangan auditor dalam mengumpulkan bahan bukti audit yang kompeten, yaitu:

1. Biaya yang dikeluarkan dalam memeriksa dan mengevaluasi bahan bukti audit.
2. Penggunaan prosedur audit sebagai petunjuk dalam pengumpulan bahan bukti audit.
3. Besarnya sampel yang akan diambil dari suatu prosedur audit tertentu.
4. Penentuan pos atau unsur yang akan dipilih sebagai sampel.
5. Waktu atau saat pelaksanaan audit.
6. Independensi penyelia data.

7. Pengendalian internal klien yang efektif.
8. Pengetahuan yang diperoleh sendiri oleh auditor.
9. Kompetensi penyedia data yang diperlukan.
10. Tingkat objektivitas bukti audit dan jumlah yang akan dikumpulkan.
11. Tingkat materialitas yang akan digunakan auditor.
12. *Deadline* atau target waktu yang ditetapkan oleh klien.

