

## SA Seksi 319

# PERTIMBANGAN ATAS PENGENDALIAN INTERN DALAM AUDIT LAPORAN KEUANGAN

**Sumber:** PSA No. 69

### PENDAHULUAN

01 Seksi ini memberikan panduan tentang pertimbangan auditor atas pengendalian intern klien dalam audit terhadap laporan keuangan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Seksi ini mendefinisikan pengendalian intern,<sup>1</sup> menggambarkan tujuan dan komponen pengendalian intern, dan menjelaskan bagaimana auditor harus mempertimbangkan pengendalian intern dalam perencanaan dan pelaksanaan suatu audit. Seksi ini khususnya memberikan panduan tentang pengimplementasian standar pekerjaan lapangan yang kedua: "Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan."

02 Dalam semua audit, auditor harus memperoleh pemahaman tentang pengendalian intern yang memadai untuk merencanakan audit dengan melaksanakan prosedur untuk memahami desain pengendalian yang relevan dengan audit atas laporan keuangan, dan apakah pengendalian intern tersebut dioperasikan.

03 Setelah memperoleh pemahaman tersebut, auditor menaksir risiko pengendalian untuk asersi yang terdapat dalam saldo akun, golongan transaksi, dan komponen pengungkapan dalam laporan keuangan. Auditor dapat menaksir risiko pengendalian pada tingkat maksimum (probabilitas tertinggi bahwa salah saji material dapat terjadi dalam suatu asersi tidak akan dicegah atau dideteksi pada saatnya oleh pengendalian intern entitas) karena auditor yakin bahwa pengendalian tidak mungkin berkenaan dengan suatu asersi, tidak mungkin efektif, atau karena evaluasi terhadap efektivitasnya tidak akan efisien. Sebagai alternatifnya, auditor dapat memperoleh bukti audit tentang efektivitas baik desain maupun operasi suatu pengendalian yang mendukung risiko pengendalian taksiran rendah. Bukti audit semacam itu dapat diperoleh dari pengujian pengendalian yang direncanakan atau dilaksanakan bersamaan dengan pemerolehan atau dari prosedur yang dilaksanakan untuk memperoleh pemahaman yang tidak secara khusus direncanakan sebagai pengujian pengendalian.

---

<sup>1</sup> Pengendalian intern dapat juga disebut sebagai struktur pengendalian intern.

04 Setelah memperoleh pemahaman dan menaksir risiko pengendalian, auditor dapat mencari pengurangan lebih lanjut tingkat risiko pengendalian taksiran untuk asersi tertentu. Dalam hal seperti ini, auditor mempertimbangkan apakah bukti audit yang cukup untuk mendukung pengurangan lebih lanjut mungkin tersedia dan apakah pelaksanaan pengujian pengendalian tambahan untuk memperoleh bukti audit tersebut akan efisien.

05 Auditor menggunakan pengetahuan yang dihasilkan dari pemahaman atas pengendalian intern dan tingkat risiko pengendalian taksiran dalam menentukan sifat, saat, dan luas pengujian substantif untuk asersi laporan keuangan.

## DEFINISI PENGENDALIAN INTERN

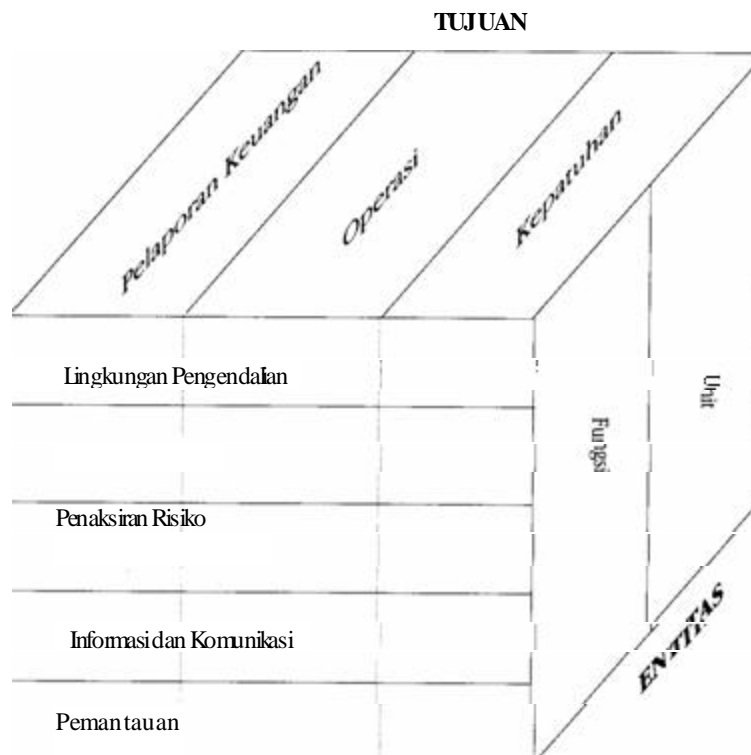
06 Pengendalian intern adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris manajemen, dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini: (a) keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

07 Pengendalian terdiri dari lima komponen yang saling terkait berikut ini:

- a. *Lingkungan pengendalian* menetapkan corak suatu organisasi, mempengaruhi kesadaran pengendalian orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian intern, menyediakan disiplin dan struktur.
- b. *Penaksiran risiko* adalah identifikasi entitas dan analisis terhadap risiko yang relevan untuk mencapai tujuannya, membentuk suatu dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola.
- c. *Aktivitas pengendalian* adalah kebijakan dan prosedur yang membantu menjamin bahwa arahan manajemen dilaksanakan
- d. *Informasi dan komunikasi* adalah pengidentifikasian, penangkapan, dan pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan waktu yang memungkinkan orang melaksanakan tanggung jawab mereka.
- e. *Pemantauan* adalah proses yang menentukan kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu.

## HUBUNGAN ANTARA TUJUAN DAN KOMPONEN

08 Terdapat hubungan langsung antara tujuan, yaitu apa yang ingin dicapai oleh entitas, dan komponen, yang menunjukkan apa yang diperlukan untuk mencapai tujuan tersebut. Di samping itu, pengendalian intern adalah relevan untuk keseluruhan entitas, atau unit operasinya, atau fungsi bisnis. Hubungan tersebut dilukiskan dalam gambar



09 Meskipun pengendalian intern suatu entitas mengarah ke setiap golongan tujuan sebagaimana disebutkan dalam paragraf 6, tidak semua tujuan tersebut dan pengendalian yang bersangkutan relevan dengan audit atas laporan keuangan. Begitu juga, meskipun pengendalian intern adalah relevan dengan keseluruhan entitas atau unit operasinya atau fungsi bisnis, pemahaman terhadap pengendalian intern yang relevan untuk setiap unit operasi dan fungsinya mungkin tidak diperlukan.

#### TUJUAN PELAPORAN KEUANGAN

10 Umumnya, pengendalian yang relevan dengan suatu audit adalah berkaitan dengan tujuan entitas dalam membuat laporan keuangan bagi pihak luar yang disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Istilah basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia didefinisikan dalam SA Seksi 623 [PSA 41] *Laporan Khusus* paragraf 4. Untuk selanjutnya jika berlaku, pengacuan ke prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dalam Seksi ini mencakup basis akuntansi komprehensif lain.

## TUJUAN OPERASI DAN KEPATUHAN

11 Pengendalian yang berkaitan dengan tujuan operasi dan kepatuhan<sup>3</sup> mungkin relevan dengan suatu audit jika kedua tujuan tersebut berkaitan dengan data yang dievaluasi dan digunakan auditor dalam prosedur audit. Sebagai contoh, pengendalian yang berkaitan dengan data nonkeuangan yang digunakan oleh auditor dalam prosedur analitik, seperti statistik, atau yang berkaitan dengan pendeteksian ketidakpatuhan dengan hukum dan peraturan yang kemungkinan mempunyai dampak material terhadap laporan keuangan., seperti pengendalian atas kepatuhan terhadap undang-undang dan peraturan perpajakan yang digunakan untuk menentukan utang pajak penghasilan, mungkin relevan dengan audit.

12 Suatu entitas umumnya mempunyai pengendalian yang berkaitan dengan tujuan yang tidak relevan dengan suatu audit dan oleh karena itu tidak perlu dipertimbangkan. Sebagai contoh, pengendalian yang berkaitan dengan kepatuhan terhadap peraturan kesehatan dan keselamatan atau yang berkaitan dengan efektivitas dan efisiensi proses pengambilan keputusan manajemen tertentu (seperti penentuan harga yang semestinya dibebankan untuk produk atau apakah perusahaan melakukan pengeluaran untuk riser dan pengembalian tertentu atau aktivitas advertensi), meskipun penting bagi entitas, biasanya tidak berkaitan dengan audit atas laporan keuangan.

## PENJAGAAN AKTIVA

13 Pengendalian terhadap penjagaan aktiva dari pemerolehan, penggunaan, atau penjualan/penghentian pemakaian yang tidak diotorisasi mungkin mencakup pengendalian yang berkaitan dengan tujuan pelaporan keuangan dan operasi. Hubungan ini digambarkan ada halaman berikut.

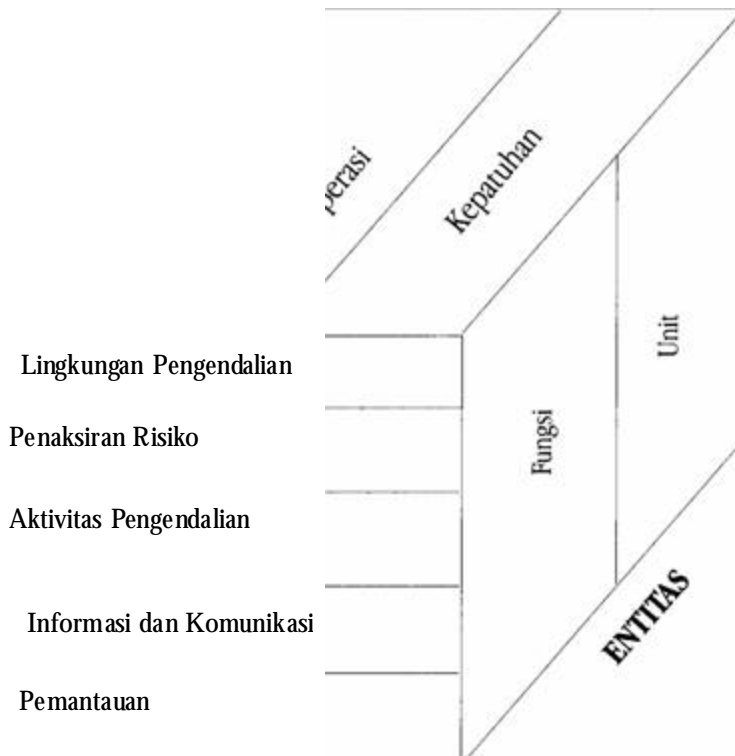
Dalam memperoleh pemahaman setiap komponen pengendalian intern untuk merencanakan auditnya, pertimbangan auditor terhadap pengendalian penjagaan umumnya terbatas pada yang relevan dengan keandalan pelaporan keuangan. Sebagai contoh, penggunaan *lockbox system* untuk mengumpulkan kas dari piutang atau penggunaan *password* membatasi akses ke *data files* piutang mungkin relevan dengan audit laporan keuangan. Sebaliknya, pengendalian yang mencegah akses terhadap penggunaan bahan dalam produksi umumnya tidak relevan dengan audit laporan keuangan.

## PENERAPAN KOMPONEN TERHADAP AUDIT LAPORAN KEUANGAN

14 Pembagian pengendalian intern menjadi lima komponen menyediakan kerangka yang bermanfaat bagi auditor untuk mempertimbangkan dampak pengendalian intern entitas terhadap audit. Namun hal ini tidak perlu mencerminkan bagaimana suatu entitas

<sup>3</sup>Auditor mungkin perlu mempertimbangkan pengendalian yang relevan dengan kepatuhan waktu melaksanakan suatu audit berdasarkan SA Seksi 801 [PSA No. 62] *Pertimbangan Audit Kepatuhan Audit terhadap Entitas Pemerintahan dan Penerima Bantuan Keuangan Pemerintah*.

## PENJAGAAN AKTIVA



mempertimbangkan dan mengimplementasikan pengendalian intern. Begitu juga, pertimbangan utama auditor adalah apakah pengendalian khusus berdampak asersi laporan keuangan, bukan pada penggolongannya ke dalam komponen tertentu.

15 Lima komponen pengendalian intern tersebut berlaku dalam audit setiap entitas. Komponen tersebut harus dipertimbangkan dalam hubungannya dengan:

- Ukuran entitas.
- Karakteristik kepemilikan dan organisasi entitas.
- Sifat bisnis entitas.
- Keberagaman dan kompleksitas operasi entitas.
- Metode yang digunakan oleh entitas untuk mengirimkan, mengolah, memelihara, dan mengakses informasi.
- Penerapan persyaratan hukum dan peraturan.

## **KETERBATASAN PENGENDALIAN INTERN ENTITAS**

16 Terlepas dari bagaimana bagus desain dan operasinya, pengendalian intern hanya dapat memberikan keyakinan memadai bagi manajemen dan dewan komisaris berkaitan dengan pencapaian tujuan pengendalian intern entitas. Kemungkinan pencapaian tersebut dipengaruhi oleh keterbatasan bawaan yang melekat dalam pengendalian intern. Hal ini mencakup kenyataan bahwa pertimbangan manusia dalam pengambilan keputusan dapat salah dan bahwa pengendalian intern dapat rusak karena kegagalan yang bersifat manusiawi tersebut, seperti kekeliruan atau kesalahan yang sifatnya sederhana. Di samping itu pengendalian dapat tidak efektif karena adanya kolusi di antara dua orang atau lebih atau manajemen mengesampingkan pengendalian intern.

17 Faktor lain yang membatasi pengendalian intern adalah biaya pengendalian intern entitas tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian tersebut. Meskipun hubungan manfaat-biaya merupakan kriteria utama yang harus dipertimbangkan dalam pendesainan pengendalian intern, pengukuran tepat biaya dan manfaat umumnya tidak mungkin dilakukan. Oleh karena itu, manajemen melakukan estimasi kualitatif dan kuantitatif serta pertimbangan dalam menilai hubungan biaya-manfaat tersebut.

18 Adat-istiadat, kultur, dan *corporate governance system* dapat mencegah terjadinya ketidakberesan yang dilakukan oleh manajemen, namun tidak merupakan pencegahan yang bersifat mutlak. Lingkungan pengendalian yang efektif juga dapat mengurangi kemungkinan terjadinya ketidakberesan semacam itu. Sebagai contoh, dewan komisaris, komite audit, dan fungsi audit intern yang efektif dapat menghalangi perbuatan yang tidak semestinya oleh manajemen. Sebagai alternatif, lingkungan pengendalian dapat mengurangi efektivitas komponen yang lain. Sebagai contoh, jika adanya insentif manajemen menciptakan lingkungan yang dapat menghasilkan salah saji material dalam laporan keuangan, efektivitas aktivitas pengendalian dapat dikurangi. Efektivitas pengendalian intern entitas dapat juga dipengaruhi secara negatif oleh faktor-faktor seperti perubahan dalam kepemilikan dan pengendalian perubahan manajemen atau personel lain, atau pengembangan pasar atau industri entitas.

## **PERTIMBANGAN PENGENDALIAN INTERN DALAM PERENCANAAN AUDIT**

19 Dalam semua audit, auditor harus memperoleh pemahaman masing-masing dari lima komponen pengendalian intern yang cukup untuk merencanakan audit dengan melaksanakan prosedur untuk memahami desain pengendalian yang relevan dengan suatu audit laporan keuangan, dan apakah pengendalian tersebut dioperasikan. Dalam perencanaan audit, pengetahuan tersebut harus digunakan untuk:

- a. Mengidentifikasi tipe salah saji potensial.
- b. Mempertimbangkan faktor-faktor yang berdampak terhadap risiko salah saji material

20 Sifat, saat, dan luasnya prosedur yang dipilih auditor untuk memperoleh pemahaman akan bervariasi dengan ukuran dan kompleksitas entitas, pengalaman sebelumnya dengan entitas, sifat pengendalian khusus yang terkait, dan sifat dokumentasi pengendalian khusus yang diselenggarakan oleh entitas. Sebagai contoh, pemahaman tentang penaksiran risiko yang diperlukan untuk merencanakan suatu audit untuk entitas yang beroperasi dalam lingkungan yang relatif stabil dapat bersifat terbatas. Pemahaman tentang pemantauan yang dibutuhkan dalam perencanaan suatu audit untuk entitas yang kecil dan tidak kompleks dapat juga bersifat terbatas.

21 Apakah suatu pengendalian telah dioperasikan adalah berbeda dari efektivitas operasinya. Dalam memperoleh pengetahuan tentang apakah pengendalian telah dioperasikan, auditor menentukan bahwa entitas telah menggunakannya. Di lain pihak, efektivitas operasi, berkaitan dengan bagaimana pengendalian tersebut diterapkan, konsistensi penerapannya, dan oleh siapa pengendalian tersebut diterapkan. Sebagai contoh, sistem pelaporan anggaran dapat memberikan laporan memadai, namun laporan tersebut tidak dianalisis dan ditindaklanjuti. Seksi ini tidak menuntut audit untuk memperoleh pengetahuan tentang efektivitas operasi sebagai bagian dari pemahaman atas pengendalian intern.

22 Pemahaman auditor tentang pengendalian intern kadang-kadang menimbulkan keraguan tentang dapat atau tidaknya laporan keuangan entitas diaudit. Integritas manajemen entitas mungkin sangat rendah sehingga menyebabkan auditor berkesimpulan bahwa risiko salah representasi manajemen dalam laporan keuangan sedemikian rupa sehingga suatu audit tidak dapat dilaksanakan. Sifat dan luasnya catatan entitas dapat mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa tidak mungkin bukti audit kompeten yang cukup akan tersedia untuk mendukung pendapat atas laporan keuangan.

#### PEMAHAMAN TERHADAP PENGENDALIAN INTERN

23 Dalam mempertimbangkan pemahaman atas pengendalian intern yang diperlukan untuk merencanakan audit, auditor mempertimbangkan pengetahuan yang diperoleh dari sumber lain tentang tipe salah saji yang dapat terjadi, risiko bahwa salah saji tersebut dapat terjadi, dan faktor yang mempengaruhi desain pengujian substantif. Sumber lain pengetahuan seperti itu mencakup audit sebelumnya dan pemahaman tentang industri yang menjadi tempat beroperasinya entitas. Auditor juga mempertimbangkan taksirannya tentang risiko bawaan, pertimbangan tentang materialitas, dan kompleksitas dan kecanggihan operasi dan sistem entitas, termasuk apakah metode pengendalian pengolahan informasi didasarkan pada prosedur manual yang terlepas dari komputer atau sangat tergantung pada pengendalian berbasis komputer. Semakin kompleks dan canggih operasi dan sistem entitas, mungkin perlu mencurahkan perhatian ke komponen pengendalian intern untuk memperoleh pemahaman terhadap komponen tersebut yang diperlukan untuk mendesain pengujian substantif yang efektif.

24 Paragraf 25 s.d. 40 memberikan uraian secara umum lima komponen pengendalian intern dan pemahaman auditor terhadap komponen yang berkaitan dengan audit atas laporan keuangan. Pembahasan secara lebih rinci komponen-komponen tersebut disajikan dalam Lampiran A (paragraf 84).

## **LINGKUNGAN PENGENDALIAN**

25 Lingkungan pengendalian menetapkan corak suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran pengendalian orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian intern yang lain, menyediakan disiplin dan struktur. Lingkungan pengendalian mencakup berikut ini:

- a. Integritas dan nilai etika.
- b. Komitmen terhadap kompetensi.
- c. Partisipasi dewan komisaris atau komite audit.
- d. Filosofi dan gaya operasi manajemen.
- e. Struktur organisasi.
- f. Pemberian wewenang dan tanggung jawab.
- g. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia.

26 Auditor harus memperoleh pengetahuan memadai tentang lingkungan pengendalian untuk memahami sikap, kesadaran, dan tindakan manajemen dan dewan komisaris terhadap lingkungan pengendalian intern, dengan mempertimbangkan baik substansi pengendalian maupun dampaknya secara kolektif. Auditor harus memusatkan pada substansi pengendalian daripada bentuk luarnya, karena pengendalian mungkin dibangun namun tidak dilaksanakan. Sebagai contoh, manajemen dapat membangun aturan perilaku formal namun bertindak yang melanggar apa yang telah ditetapkan dalam aturan tersebut.

27 Pada waktu memperoleh pemahaman tentang lingkungan pengendalian, auditor mempertimbangkan dampak kolektif kekuatan dan kelemahan dalam berbagai faktor lingkungan pengendalian terhadap lingkungan pengendalian. Kekuatan dan kelemahan manajemen dapat berdampak pervasif terhadap pengendalian intern. Sebagai contoh pengendalian oleh manajer pemilik dapat mengurangi tidak adanya pemisahan tugas dalam suatu bisnis kecil atau dewan komisaris yang aktif dan independen dapat mempengaruhi filosofi dan gaya operasi manajemen senior dalam entitas yang lebih besar. Namun, kebijakan dan praktik sumber daya manusia yang diarahkan ke penerimaan personel akuntansi dan keuangan yang kompeten, mungkin tidak mengurangi kecenderungan kuat manajemen puncak untuk menyajikan laba dalam jumlah yang lebih tinggi.

## **PENAKSIRAN RISIKO**

28 Penaksiran risiko entitas untuk tujuan pelaporan keuangan merupakan identifikasi analisis, dan manajemen terhadap risiko yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan.



yang wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Sebagai contoh, penaksiran risiko dapat ditujukan ke bagaimana entitas mempertimbangkan kemungkinan transaksi tidak dicatat atau mengidentifikasi dan menganalisis estimasi yang dicatat dalam laporan keuangan. Risiko yang relevan dengan pelaporan keuangan yang andal juga berkaitan dengan peristiwa dan transaksi khusus.

29 Risiko yang relevan dengan pelaporan keuangan mencakup peristiwa dan keadaan intern maupun ekstern yang dapat terjadi dan secara negatif mempengaruhi kemampuan entitas untuk mencatat, mengolah, meringkas dan melaporkan data keuangan konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan.<sup>4</sup> Risiko dapat timbul atau berubah karena keadaan berikut ini:

- a. Perubahan dalam lingkungan operasi.
- b. Personel baru.
- c. Sistem informasi yang baru atau yang diperbaiki.
- d. Teknologi baru.
- e. Lini produk, produk, atau aktivitas baru.
- f. Restrukturisasi korporasi.
- g. Operasi luar negeri.
- h. Standar akuntansi baru.

30 Auditor harus memperoleh pengetahuan memadai tentang proses penaksiran risiko entitas untuk memahami bagaimana manajemen mempertimbangkan risiko yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan dan memutuskan tentang tindakan yang ditujukan ke risiko tersebut. Pengetahuan ini mungkin mencakup pemahaman tentang bagaimana manajemen mengidentifikasi risiko, melakukan estimasi signifikannya risiko, menaksir kemungkinan terjadinya, dan menghubungkannya dengan pelaporan keuangan.

31 Penaksiran risiko entitas berbeda dari pertimbangan auditor tentang risiko audit dalam audit atas laporan keuangan. Tujuan penaksiran risiko entitas adalah untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan mengelola risiko yang berdampak terhadap tujuan entitas. Dalam audit atas laporan keuangan, auditor melakukan penaksiran atas risiko bawaan dan risiko pengendalian untuk mengevaluasi kemungkinan bahwa salah saji material dapat terjadi dalam laporan keuangan.

#### AKTIVITAS PENGENDALIAN

32 Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa arahan manajemen dilaksanakan. Aktivitas tersebut membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan untuk menanggulangi risiko dalam pencapaian tujuan entitas.

---

<sup>4</sup> A sersi ini dibahas dalam SA Seksi 326 [PSA *No. 07*] *Bukti Audit*.

Aktivitas pengendalian mempunyai berbagai tujuan dan diterapkan di berbagai tingkat organisasi dan fungsi. Umumnya aktivitas pengendalian yang mungkin relevan dengan audit dapat digolongkan sebagai kebijakan dan prosedur yang berkaitan dengan berikut ini:

- a. *Review* terhadap kinerja
- b. Pengolahan informasi
- c. Pengendalian fisik
- d. Pemisahan tugas

33 Auditor harus memperoleh suatu pemahaman atas aktivitas pengendalian yang relevan untuk merencanakan audit. Pada waktu auditor memperoleh pemahaman tentang komponen lain, ia juga mungkin memperoleh pemahaman atas aktivitas pengendalian. Sebagai contoh, dalam memperoleh pemahaman tentang dokumen, catatan, dan tahap pengolahan dalam sistem pelaporan keuangan yang berkaitan dengan kas, auditor mungkin menjadi sadar apakah rekening bank telah direkonsiliasi. Auditor harus mempertimbangkan pengetahuan tentang ada atau tidak adanya aktivitas pengendalian yang diperoleh dari pemahaman terhadap komponen lain dalam menentukan apakah diperlukan perhatian tambahan untuk memperoleh pemahaman atas aktivitas pengendalian dalam perencanaan audit. Biasanya, perencanaan audit tidak mensyaratkan pemahaman atas aktivitas pengendalian yang berkaitan dengan setiap saldo akun, golongan transaksi, dan komponen pengungkapan dalam laporan keuangan atau setiap asersi yang relevan dengan saldo akun, transaksi, dan pengungkapan tersebut.

## **INFORMASI DAN KOMUNIKASI**

34 Sistem informasi yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan, yang meliputi sistem akuntansi, terdiri dari metode dan catatan yang dibangun untuk mencatat, mengolah meringkas, dan melaporkan transaksi entitas (baik peristiwa maupun kondisi) dan untuk memelihara akuntabilitas bagi aktiva, utang, dan ekuitas yang bersangkutan. Kualitas informasi yang dihasilkan dari sistem tersebut berdampak terhadap kemampuan manajemen untuk membuat keputusan semestinya dalam mengendalikan aktivitas entitas dan menyiapkan laporan keuangan yang andal.

35 Komunikasi mencakup penyediaan suatu pemahaman tentang peran dan tanggung jawab individual berkaitan dengan pengendalian intern terhadap pelaporan keuangan.

36 Auditor harus memperoleh pengetahuan memadai tentang sistem informasi yang relevan dengan pelaporan keuangan untuk memahami:

- a. Golongan transaksi dalam operasi entitas yang signifikan bagi laporan keuangan.
- b. Bagaimana transaksi tersebut dimulai.
- c. Catatan akuntansi, informasi pendukung, dan akun tertentu dalam laporan keuangan yang tercakup dalam pengolahan dan pelaporan transaksi.
- d. Pengolahan akuntansi yang dicakup sejak saat transaksi dimulai sampai dengan dimasukkan

ke dalam laporan keuangan, termasuk alat elektronik (seperti komputer dan *electronic data interchange*) yang digunakan untuk mengirim, memproses, memelihara, dan mengakses informasi.

Di samping itu, auditor harus memperoleh pengetahuan memadai cara yang digunakan oleh entitas untuk mengkomunikasikan peran dan tanggung jawab pelaporan keuangan dan masalah-masalah signifikan yang berkaitan dengan pelaporan keuangan.

## PEMANTAUAN

37 Suatu tanggung jawab manajemen yang penting adalah membangun dan memelihara pengendalian intern. Manajemen memantau pengendalian untuk mempertimbangkan apakah pengendalian tersebut beroperasi sebagaimana yang diharapkan dan bahwa pengendalian tersebut dimodifikasi sebagaimana mestinya jika perubahan kondisi menghendakinya.

38 Pemantauan adalah proses penentuan kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu. Pemantauan ini mencakup penentuan desain dan operasi pengendalian tepat waktu dan pengambilan tindakan koreksi. Proses ini dilaksanakan melalui kegiatan yang berlangsung secara terus menerus, evaluasi secara terpisah, atau dengan berbagai kombinasi dari keduanya. Di berbagai entitas, auditor intern atau personel yang melakukan pekerjaan serupa memberikan kontribusi dalam memantau aktivitas entitas. Aktivitas pemantauan dapat mencakup penggunaan informasi dari komunikasi dengan pihak luar seperti keluhan *customers* dan komentar dari badan pengatur yang dapat memberikan petunjuk tentang masalah atau bidang yang memerlukan perbaikan.

39 Auditor harus memperoleh pengetahuan memadai tentang tipe utama aktivitas entitas yang digunakan untuk memantau pengendalian intern terhadap pelaporan keuangan, termasuk bagaimana aktivitas tersebut digunakan untuk melaksanakan tindakan koreksi. Pada waktu memperoleh pemahaman atas fungsi audit intern, auditor harus mengikuti panduan dalam paragraf 4 s.d. 8 SA Seksi 322 [PSA No. 33] *Pertimbangan Auditor atas Fungsi Audit Intern dalam Audit atas Laporan Keuangan*.

## PENERAPAN TERHADAP ENTITAS KECIL DAN MENENGAH

40 Sebagaimana yang ditunjukkan dalam paragraf 5, cara penerapan komponen pengendalian intern akan bervariasi di antaranya dengan ukuran dan kompleksitas entitas. Khususnya, entitas kecil dan menengah mungkin menggunakan cara yang kurang formal untuk memastikan bahwa tujuan pengendalian intern tercapai. Sebagai contoh, entitas yang lebih kecil dengan keterlibatan manajemen yang aktif dalam proses pelaporan keuangan mungkin tidak memiliki gambaran tentang prosedur akuntansi yang luas, sistem informasi yang canggih, atau kebijakan tertulis. Entitas yang lebih kecil mungkin tidak memiliki aturan perilaku yang tertulis, namun mengembangkan budaya yang menekankan pentingnya integritas

dan perilaku etis melalui komunikasi lisan dan dengan contoh dari manajemen. Begitu juga, entitas yang lebih kecil mungkin tidak memiliki anggota dari pihak luar dalam dewan komisarisnya. Namun, kondisi ini tidak berdampak terhadap penaksiran auditor tentang risiko audit. Bila entitas kecil atau menengah terlibat dalam transaksi yang kompleks atau harus memenuhi persyaratan hukum dan peraturan sebagaimana yang dijumpai dalam entitas yang lebih besar, cara formal untuk memastikan bahwa tujuan pengendalian intern tercapai mungkin terdapat di dalamnya.

## **PROSEDUR UNTUK MEMPEROLEH PEMAHAMAN**

41 Dalam memperoleh pemahaman atas pengendalian yang relevan dengan perencanaan audit, auditor harus melaksanakan prosedur untuk memberikan pengetahuan memadai tentang desain pengendalian yang relevan dengan masing-masing dari lima komponen dan apakah pengendalian tersebut dioperasikan. Pengetahuan ini biasanya diperoleh melalui pengalaman sebelumnya dengan entitas dan prosedur seperti permintaan keterangan dari manajemen, *supervisor*, dan personel staf, inspeksi terhadap dokumen dan catatan entitas dan pengamatan atas aktivitas dan operasi entitas. Sifat dan luasnya prosedur yang dilaksanakan umumnya bervariasi dari satu entitas ke entitas lain serta dipengaruhi oleh ukuran dan kompleksitas entitas tersebut, pengalaman auditor dengan entitas tersebut, sifat pengendalian khusus, dan sifat dokumentasi entitas terhadap pengendalian khusus yang semestinya.

42 Sebagai contoh, pengalaman sebelumnya yang dimiliki auditor dengan entitas dapat memberikan pemahaman atas golongan transaksi. Permintaan keterangan kepada personel entitas yang semestinya dan inspeksi atas dokumen dan catatan, seperti dokumen sumber, jurnal, dan buku besar dan buku pembantu dapat memberikan pemahaman tentang catatan akuntansi yang didesain untuk memproses transaksi dan apakah pengendalian tersebut dioperasikan. Begitu juga, dalam memperoleh pemahaman atas desain aktivitas pengendalian yang diprogram dengan komputer dan apakah pengendalian tersebut telah dioperasikan, auditor dapat meminta keterangan kepada personel entitas yang semestinya dan melakukan inspeksi atas dokumentasi yang relevan untuk memahami desain aktivitas pengendalian dan dapat melakukan inspeksi laporan penyimpangan yang dihasilkan dari aktivitas pengendalian tersebut untuk menentukan bahwa pengendalian tersebut telah dioperasikan.

43 Penaksiran auditor atas risiko bawaan dan pertimbangan tentang materialitas berbagai saldo akun dan golongan transaksi juga berdampak terhadap sifat dan luasnya prosedur yang dilaksanakan untuk memperoleh pemahaman. Sebagai contoh, auditor mungkin berkesimpulan bahwa perencanaan audit atas akun asuransi yang dibayar dimuka tidak memerlukan prosedur khusus untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern.

## **DOKUMENTASI PEMAHAMAN**

44 Auditor harus mendokumentasikan pemahamannya tentang komponen pengendalian intern entitas yang diperoleh untuk merencanakan audit. Bentuk dan isi

dokumentasi dipengaruhi oleh ukuran dan kompleksitas entitas, serta sifat pengendalian in-tern entitas. Sebagai contoh, dokumentasi pemahaman tentang pengendalian intern entitas yang besar dan kompleks dapat mencakup bagan alir (*flowchart*), kuesioner, atau tabel keputusan. Namun, untuk entitas yang kecil, dokumentasi dalam bentuk memorandum sudah memadai. Umumnya, semakin kompleks pengendalian intern dan semakin leas prosedur yang dilaksanakan, seharusnya semakin luas dokumentasi yang dilakukan oleh auditor.

## **PERTIMBANGAN ATAS PENGENDALIAN INTERN DALAM PENAKSIRAN RISIKO PENGENDALIAN**

45 SA Seksi 326 [PSA No. 07] *Bukti Audit* menyatakan bahwa hampir semua pekerjaan auditor independen dalam membentuk pendapatnya atas laporan keuangan terdiri dari pemerolehan dan evaluasi bukti audit tentang asersi dalam laporan keuangan. Asersi ini terkandung dalam saldo akun, golongan transaksi, dan komponen pengungkapan dalam laporan keuangan dan digolongkan ke dalam lima golongan utama berikut ini:

- a. Keberadaan atau keterjadian
- b. Kelengkapan
- c. Hak dan kewajiban
- d. Penilaian atau alokasi
- e. Penyajian dan pengungkapan

Dalam perencanaan dan pelaksanaan audit, auditor mempertimbangkan asersi tersebut dalam hubungannya dengan saldo akun atau golongan transaksi tertentu.

46 Risiko salah saji material<sup>5</sup> dalam asersi laporan keuangan terdiri dari risiko bawaan, risiko pengendalian, dan risiko deteksi. Risiko bawaan adalah kerentanan suatu asersi terhadap salah saji material dengan anggapan tidak terdapat pengendalian yang berkaitan. Risiko pengendalian adalah risiko bahwa salah saji material yang dapat terjadi dalam suatu asersi tidak akan dapat dicegah atau dideteksi pada saat yang tepat oleh pengendalian intern entitas. Risiko deteksi adalah risiko bahwa auditor tidak akan mendeteksi salah saji material yang ada dalam suatu asersi.

47 Penaksiran risiko pengendalian adalah proses evaluasi efektivitas suatu pengendalian intern entitas dalam mencegah atau mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan. Risiko pengendalian hares ditaksir menurut asersi laporan keuangan. Setelah memperoleh pemahaman atas pengendalian intern, auditor dapat melakukan penaksiran risiko pengendalian pada tingkat maksimum untuk beberapa atau semua

---

<sup>5</sup> Untuk kepentingan Seksi ini, salah saji material dalam asersi laporan keuangan adalah salah saji, apakah disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan sebagaimana dibahas dalam SA Seksi 312 [PSA No. 251 *Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit*, yang secara individual atau dalam penjumlahan dengan salah saji lain dalam asersi lain akan material bagi laporan keuangan secara keseluruhan.

tidak berkaitan dengan suatu asersi, kemungkinan tidak efektif, atau karena evaluasi terhadap efektivitasnya akan tidak efisien.<sup>6</sup>

48 Penaksiran pengendalian intern di bawah tingkat maksimum mencakup:

- a. Pengidentifikasi pengendalian khusus yang relevan dengan asersi khusus yang kemungkinan mencegah atau mendeteksi salah saji material dalam asersi tersebut.
- b. Pelaksanaan pengujian pengendalian untuk mengevaluasi efektivitas pengendalian tersebut.

49 Dalam mengidentifikasi pengendalian yang relevan dengan asersi laporan keuangan tertentu, auditor harus mempertimbangkan bahwa pengendalian dapat mempunyai dampak pervasif ke banyak asersi atau berdampak khusus ke asersi secara individual, tergantung dari sifat komponen pengendalian intern tertentu yang terkait. Sebagai contoh, kesimpulan bahwa lingkungan pengendalian sangat efektif kemungkinan mempengaruhi keputusan auditor tentang jumlah lokasi entitas yang akan diterapkan prosedur audit atau apakah akan diterapkan prosedur audit tertentu atas beberapa saldo akun atau kelompok transaksi pada tanggal interim. Keputusan mana pun yang diambil akan mempengaruhi cara penerapan prosedur audit terhadap asersi tertentu, walaupun auditor mungkin tidak memperhitungkan secara tersendiri masing-masing asersi yang dipengaruhi oleh keputusan tersebut.

50 Sebaliknya, prosedur pengendalian tertentu sering mempunyai pengaruh terhadap suatu asersi *yang* terkandung dalam saldo akun atau kelompok transaksi tertentu. Misalnya prosedur pengendalian yang diciptakan entitas untuk memastikan bahwa personelya menghitung dan mencatat penghitungan fisik sediaan tahunan dengan semestinya, secara langsung berhubungan dengan asersi tentang eksistensi sediaan untuk saldo akun sediaan

51 Pengendalian dapat bersifat langsung atau tidak langsung berkaitan dengan asersi. Semakin tidak langsung hubungan tersebut, semakin kurang efektif pengendalian tersebut dalam mengurangi risiko pengendalian untuk asersi tersebut. Sebagai contoh, *review* ikhtisar kegiatan penjualan toko tertentu menurut daerah pemasaran oleh manajer penjualan, biasanya tidak berhubungan langsung dengan asersi mengenai kelengkapan pendapatan penjualan. Oleh karena itu, cara tersebut mungkin kurang efektif untuk mengurangi risiko pengendalian atas asersi tersebut, dibandingkan dengan pengendalian yang lebih langsung berkaitan dengan asersi tersebut, misalnya membandingkan dokumen pengiriman dengan dokumen penagihan.

52 Prosedur yang diarahkan terhadap baik efektivitas desain maupun operasi pengendalian disebut dengan pengujian pengendalian (*test of control*). Pengujian pengendalian yang diarahkan terhadap efektivitas desain pengendalian berkaitan dengan apakah pengendalian

<sup>6</sup> Risiko pengendalian dapat ditaksir dalam bentuk kuantitatif, seperti persentase, atau dalam nonkuantitatif yang berkisar antara maksimum dan minimum. Istilah tingkat maksimum digunakan ini dengan makna probabilitas terbesar bahwa salah saji material yang dapat terjadi dalam asersi laporan tidak akan dicegah atau dideteksi pada waktu yang tepat oleh pengendalian intern entitas.

tersebut didesain sesuai untuk mencegah atau mendeteksi salah saji material dalam asersi laporan keuangan tertentu. Pengujian untuk mendapatkan bukti audit seperti itu biasanya meliputi prosedur permintaan keterangan dari pegawai entitas yang semestinya, inspeksi dokumen dan laporan, serta pengamatan terhadap penerapan pengendalian tertentu. Untuk entitas yang pengendalian internnya kompleks, auditor harus mempertimbangkan penggunaan bagan alir (*flowchart*), kuesioner, atau tabel keputusan yang memudahkan penerapan pengujian atas desain.

53 Pengujian pengendalian yang diarahkan terhadap efektivitas operasi pengendalian bersangkutan dengan bagaimana penerapan pengendalian, konsistensi penerapannya selama periode audit dan siapa yang menerapkannya. Pengujian ini biasanya mencakup prosedur permintaan keterangan dari pegawai yang semestinya; inspeksi atas dokumen, laporan, atau *electronic files* yang menggambarkan kinerja pengendalian; pengamatan terhadap penerapan pengendalian, dan pengulangan penerapan pengendalian oleh auditor. Dalam beberapa hal, prosedur tertentu mungkin dapat sekaligus menentukan efektivitas desain dan operasi. Namun, mungkin diperlukan gabungan prosedur untuk mengevaluasi efektivitas desain atau operasi suatu pengendalian.

54 Kesimpulan yang dicapai dari hasil penaksiran risiko pengendalian disebut dengan tingkat risiko pengendalian taksiran. Untuk menetapkan bukti audit yang diperlukan untuk mendukung tingkat risiko pengendalian taksiran di bawah tingkat maksimum, auditor harus mempertimbangkan karakteristik bukti audit tentang risiko pengendalian yang dibahas pada butir 64 s.d. 78. Namun, pada umumnya, semakin rendah tingkat risiko pengendalian taksiran, semakin tinggi keyakinan yang harus diberikan oleh bukti audit bahwa pengendalian yang relevan dengan sesuatu asersi telah didesain dan dioperasikan secara efektif.

55 Auditor menggunakan tingkat risiko pengendalian taksiran (bersama dengan tingkat risiko bawaan taksiran) untuk menetapkan tingkat risiko deteksi yang dapat diterima untuk asersi yang tercantum dalam laporan keuangan. Auditor menggunakan tingkat risiko deteksi yang dapat diterima untuk menetapkan sifat, saat, dan lingkup prosedur audit yang digunakan untuk menemukan salah saji material dalam asersi laporan keuangan. Prosedur audit yang didesain untuk menemukan salah saji seperti itu dalam Seksi ini disebut dengan pengujian substantif.

56 Menurunnya tingkat risiko deteksi yang dapat diterima menyebabkan meningkatnya keyakinan yang diperoleh dari pengujian substantif. Oleh sebab itu, auditor dapat melaksanakan satu atau lebih hal berikut:

- a. Mengubah sifat pengujian substantif dari prosedur yang kurang efektif menjadi efektif, seperti melakukan pengujian yang diarahkan kepada pihak yang independen di luar

- b. Mengubah saat pengujian substantif, seperti melakukan pengujian pada akhir tahun; bukan pada tanggal interim.
- c. Mengubah lingkup pengujian substantif, dengan menggunakan ukuran sampel yang lebih besar

## **PENDOKUMENTASIAN TINGKAT RISIKO PENGENDALIAN TAKSIRAN**

57 Sebagai tambahan atas pendokumentasian pemahaman pengendalian intern seperti yang dibahas pada paragraf 44, auditor harus mendokumentasikan dasar kesimpulannya tentang tingkat risiko pengendalian taksiran. Kesimpulan mengenai tingkat risiko pengendalian taksiran mungkin berbeda apabila dihubungkan dengan berbagai saldo akun atau golongan transaksi. Namun, untuk asersi laporan keuangan yang risiko pengendaliannya ditaksir pada tingkat maksimum, auditor harus mendokumentasikan kesimpulannya bahwa risiko pengendalian adalah pada tingkat maksimum, tetapi tidak perlu mendokumentasikan dasar kesimpulannya. Untuk asersi lainnya, yang tingkat risiko pengendalian taksirannya berada di bawah tingkat maksimum, auditor harus mendokumentasikan dasar kesimpulannya, bahwa efektivitas desain dan operasi pengendalian intern mendukung tingkat risiko taksiran. Sifat dan luasnya dokumentasi auditor dipengaruhi oleh tingkat risiko pengendalian taksiran yang dipakai, sifat pengendalian intern entitas, dan sifat dokumentasi entitas mengenai pengendalian internnya.

## **HUBUNGAN PEMAHAMAN DENGAN PENAKSIRAN RISIKO PENGENDALIAN**

58 Walaupun pemahaman struktur pengendalian intern dan penaksiran risiko pengendalian dibahas secara terpisah dalam Seksi ini, dalam melakukan audit, keduanya dapat dilakukan pada waktu yang bersamaan. Tujuan pelaksanaan prosedur untuk mendapatkan pemahaman mengenai pengendalian intern (dibahas dalam paragraf 41 s.d. 43) adalah agar auditor memiliki pengetahuan yang diperlukan untuk perencanaan audit. Tujuan pengujian pengendalian (dibahas dalam paragraf 52 dan 53) adalah agar auditor memperoleh bukti audit yang dipakai dalam menaksir risiko pengendalian. Namun, prosedur yang dilaksanakan untuk mencapai satu tujuan, dapat juga menyangkut tujuan yang lain.

59 Berdasarkan tingkat risiko pengendalian taksiran, yang diharapkan oleh auditor untuk mendukung pertimbangan efisiensi audit, auditor sering merencanakan pelaksanaan beberapa pengujian pengendalian bersama dengan pemerolehan pemahaman atas pengendalian intern. Di samping itu, walaupun beberapa prosedur yang dilaksanakan untuk memperoleh pemahaman mungkin tidak secara khusus direncanakan sebagai pengujian pengendalian prosedur tersebut dapat memberikan bukti tentang efektivitas, baik mengenai desain maupun



operasi pengendalian yang relevan dengan asersi tertentu, dan oleh karenanya dapat digunakan sebagai pengujian pengendalian. Sebagai contoh, untuk memperoleh pemahaman tentang lingkungan pengendalian, auditor mungkin telah meminta keterangan tentang pemakaian anggaran oleh manajemen, mengamati perbandingan anggaran bulanan dengan biaya yang sesungguhnya terjadi, serta melakukan inspeksi terhadap laporan tentang penyelidikan perbedaan anggaran dengan realisasinya. Walaupun prosedur ini memberikan pengetahuan tentang desain kebijakan anggaran entitas dan apakah desain tersebut telah dioperasikan, prosedur tersebut dapat juga memberikan bukti audit tentang efektivitas desain dan operasi kebijakan anggaran dalam mencegah atau mendeteksi salah saji material dalam pengelompokan biaya. Dalam hal tertentu, bukti tersebut mungkin sudah cukup untuk mendukung suatu tingkat risiko pengendalian taksiran yang berada di bawah tingkat maksimum, untuk suatu asersi penyajian dan pengungkapan asersi yang berkaitan dengan biaya dalam laporan laba-rugi.

**60** Apabila auditor berkesimpulan bahwa prosedur yang dilaksanakan untuk mendapatkan pemahaman pengendalian intern juga memberikan bukti audit untuk menaksir risiko pengendalian, maka ia harus mempertimbangkan paragraf 64 s.d. 78 dalam menilai tingkat keyakinan yang diberikan oleh bukti audit tersebut. Walaupun bukti audit demikian mungkin tidak dapat memberikan keyakinan memadai untuk mendukung tingkat risiko pengendalian taksiran di bawah tingkat maksimum, namun untuk asersi lainnya mungkin sudah cukup, sehingga dapat menjadi dasar bagi auditor untuk mengubah sifat, saat, dan lingkup pengujian substantif yang telah direncanakan untuk asersi tersebut. Namun, prosedur seperti itu tidak cukup untuk mendukung suatu tingkat risiko pengendalian taksiran di bawah tingkat maksimum, apabila prosedur tersebut tidak dapat memberikan bukti audit memadai untuk mengevaluasi efektivitas, baik mengenai desain maupun operasi pengendalian yang relevan dengan sesuatu asersi.

### **PENGURANGAN LEBIH LANJUTTINGKAT RISIKO PENGENDALIAN TAKSIRAN**

**61** Setelah memperoleh pemahaman tentang pengendalian intern dan menaksir risiko pengendalian, auditor mungkin ingin memperoleh pengurangan lebih lanjut tingkat risiko pengendalian taksiran untuk asersi tertentu. Dalam hal ini, auditor mempertimbangkan apakah tambahan bukti audit telah cukup tersedia untuk mendukung pengurangan lebih lanjut dan apakah akan efisien untuk melaksanakan pengujian pengendalian untuk mendapatkan bukti audit tersebut. Hasil prosedur yang dilaksanakan untuk mendapatkan pemahaman pengendalian intern serta informasi yang berkaitan dari sumber lain, membantu auditor dalam mengevaluasi kedua faktor tersebut.

**62** Dalam mempertimbangkan efisiensi, auditor menyadari bahwa bukti tambahan untuk mendukung pengurangan tingkat risiko pengendalian taksiran untuk suatu asersi, akan mengakibatkan berkurangnya usaha audit untuk pengujian substantif atas asersi tersebut.

Auditor mempertimbangkan bertambahnya usaha audit dalam hubungannya dengan tambahan pengujian pengendalian yang diperlukan untuk mendapatkan bukti audit tersebut dengan berkurangnya usaha audit yang berhubungan dengan pengurangan pengujian substantif. Apabila auditor berkesimpulan bahwa tidak efisien untuk mendapatkan bukti audit tambahan untuk asersi tertentu, maka ia menggunakan tingkat risiko pengendalian taksiran berdasarkan pemahaman atas pengendalian intern dalam merancang pengujian substantif untuk asersi tersebut.

63 Untuk asersi yang auditor melakukan tambahan pengujian pengendalian, ia menentukan tingkat risiko pengendalian taksiran, yang didukung oleh hasil pengujian tersebut. Tingkat risiko pengendalian taksiran digunakan dalam menentukan risiko deteksi yang tepat untuk menerima asersi tersebut, dan oleh karenanya dipakai pula untuk menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian substantif bagi asersi tersebut.

## **BUKTI YANG MENDUKUNG TINGKAT RISIKO PENGENDALIAN TAKSIRAN**

64 Apabila auditor menaksir risiko pengendalian di bawah tingkatan maksimum, ia harus memperoleh bukti audit yang cukup untuk mendukung tingkat risiko pengendalian taksiran tersebut. Bukti audit yang cukup untuk mendukung tingkat risiko pengendalian taksiran merupakan masalah pertimbangan auditor. Bukti audit sangat bervariasi dalam memberikan keyakinan kepada auditor pada waktu ia mengembangkan tingkat risiko pengendalian taksiran. Tipe bukti, sumber, ketepatan waktu, dan keberadaan bukti lain yang berhubungan dengan kesimpulan yang dituju, semuanya mempengaruhi tingkat keyakinan yang dapat diberikan oleh bukti audit.

65 Karakteristik tersebut mempengaruhi sifat, saat, dan luasnya pengujian atas pengendalian yang diterapkan oleh auditor untuk mendapatkan bukti audit mengenai risiko pengendalian. Auditor memilih cara pengujian dari berbagai teknik yang ada, seperti permintaan keterangan, pengamatan, inspeksi, dan pelaksanaan ulang pengendalian yang berkaitan dengan suatu asersi. Tidak ada satupun pengujian pengendalian tertentu yang selalu diperlukan, dapat diterapkan, atau selalu efektif untuk setiap keadaan.

## **TIPE BUKTI AUDIT**

66 Sifat pengendalian tertentu yang berkaitan dengan suatu asersi mempengaruhi tipe bukti audit yang tersedia untuk mengevaluasi efektivitas desain atau operasi pengendalian tersebut. Untuk beberapa pengendalian, dokumentasi desain atau operasinya mungkin ada. Dalam hal tersebut, auditor dapat memutuskan untuk melakukan inspeksi terhadap

67 Namun, untuk pengendalian lain, dokumentasi demikian mungkin tidak tersedia atau tidak relevan. Misalnya, dokumentasi mengenai desain atau operasi mungkin tidak ada untuk beberapa faktor lingkungan pengendalian, seperti penetapan wewenang dan tanggung jawab, atau untuk beberapa tipe aktivitas pengendalian, seperti mengenai pemisahan tugas atau beberapa aktivitas pengendalian yang dilakukan dengan komputer. Dalam keadaan ini, bukti audit mengenai efektivitas desain atau operasi dapat diperoleh dengan melakukan pengamatan atau dengan menggunakan teknik audit berbantuan komputer untuk melaksanakan ulang pengendalian yang relevan.

### **SUMBER BUKTI AUDIT**

68 Pada umumnya, bukti audit mengenai efektivitas desain dan operasi pengendalian yang diperoleh langsung oleh auditor, misalnya dengan jalan pengamatan, memberikan keyakinan yang lebih besar daripada bukti audit yang diperoleh secara tidak langsung atau dengan mengambil kesimpulan, misalnya dari permintaan keterangan. Sebagai contoh, bukti audit mengenai pemisahan fungsi yang semestinya, yang diperoleh auditor dengan pengamatan langsung secara pribadi atas orang yang menerapkan prosedur pengendalian, biasanya memberikan keyakinan lebih besar daripada yang diperoleh melalui permintaan keterangan tentang orang tersebut. Namun, auditor harus mempertimbangkan, bahwa penerapan pengendalian yang diamati, mungkin tidak dilaksanakan dengan cara yang sama, jika auditor tidak hadir.

69 Dengan jalan meminta keterangan saja, pada umumnya tidak memberikan bukti audit yang cukup untuk mendukung kesimpulan tentang efektivitas desain dan operasi pengendalian tertentu. Apabila auditor menentukan bahwa prosedur pengendalian atas asersi tertentu dapat berpengaruh signifikan dalam mengurangi risiko pengendalian pada tingkat yang lebih rendah, biasanya ia perlu melakukan pengujian tambahan untuk mendapatkan bukti audit yang cukup dalam mendukung kesimpulan mengenai efektivitas desain dan operasi pengendalian tersebut.

### **KETEPATAN WAKTU BUM AUDIT**

70 Ketepatan waktu bukti audit berkaitan dengan kapan bukti itu diperoleh dan hubungannya dengan bagian dari masa audit yang bersangkutan. Dalam mengevaluasi tingkat keyakinan yang diberikan oleh suatu bukti, auditor harus memperhatikan bahwa bukti audit yang diperoleh dengan beberapa pengujian atas pengendalian, misalnya dengan pengamatan, hanya tepat untuk waktu tertentu, pada saat prosedur tersebut diterapkan oleh auditor. Sebagai akibatnya, bukti audit tersebut mungkin tidak cukup untuk mengevaluasi efektivitas desain dan operasi pengendalian untuk masa yang tidak termasuk dalam pengujian tersebut. Dalam hal demikian, auditor mungkin memutuskan untuk menambah pengujian dengan pengujian

atas pengendalian lainnya, untuk dapat memberikan bukti audit untuk seluruh masa yang diaudit. Sebagai contoh, untuk aktivitas pengendalian yang dilakukan dengan program komputer, auditor mungkin menguji pelaksanaan pengendalian pada satu waktu tertentu untuk mendapatkan bukti apakah program tersebut melakukan pengendalian secara efektif. Kemudian auditor dapat melakukan pengujian atas pengendalian yang diarahkan terhadap desain dan operasi aktivitas pengendalian lainnya, yang berhubungan dengan modifikasi dan penggunaan program komputer tersebut selama masa yang diaudit, untuk mendapatkan bukti apakah aktivitas pengendalian yang sudah diprogramkan bekerja secara konsisten selama masa yang diaudit.

71 Bukti audit tentang efektivitas desain dan operasi pengendalian yang diperoleh pada audit sebelumnya, dapat dipertimbangkan oleh auditor dalam menaksir risiko pengendalian untuk tahun sekarang. Dalam mengevaluasi penggunaan bukti audit seperti itu untuk masa sekarang, auditor harus mempertimbangkan pentingnya asersi yang bersangkutan, pengendalian tertentu yang dievaluasi dalam masa audit sebelumnya, tingkat efektivitas desain dan operasi pengendalian tersebut yang dievaluasi, hasil pengujian atas pengendalian yang digunakan dalam melakukan evaluasi, dan bukti audit mengenai desain dan operasi yang mungkin diperoleh dari pengujian substantif yang dilakukan dalam audit sekarang. Auditor juga harus memperhatikan bahwa semakin lama waktu berlalu sejak pelaksanaan pengujian pengendalian untuk mendapatkan bukti audit mengenai risiko pengendalian, semakin kurang keyakinan yang dapat diberikannya.

72 Pada waktu mempertimbangkan bukti audit yang diperoleh dari audit sebelumnya auditor harus mendapatkan bukti audit dari audit sekarang mengenai apakah telah terjadi perubahan dalam pengendalian intern, termasuk perubahan kebijakan, prosedur dan personel setelah audit yang lalu. Pertimbangan bukti audit mengenai perubahan tersebut, bersama-sama dengan pertimbangan mengenai hal yang diuraikan dalam paragraf terdahulu mendukung penambahan atau pengurangan bukti audit tambahan yang harus dikumpulkan dalam audit sekarang mengenai efektivitas desain dan operasi yang harus diperoleh dalam periode sekarang.

73 Pada waktu auditor memperoleh bukti audit mengenai desain dan operasi pengendalian selama masa interim, ia harus menentukan bukti audit tambahan apa yang harus diperoleh untuk masa yang tersisa. Dalam membuat keputusan tersebut, auditor harus mempertimbangkan pentingnya asersi yang bersangkutan, pengendalian khusus yang dievaluasi selama masa interim, tingkat efektivitas desain dan operasi pengendalian yang dievaluasi tersebut, hasil pengujian pengendalian yang digunakan dalam membuat evaluasi terhadap lamanya waktu yang masih tersisa dan bukti audit mengenai desain dan operasi yang mungkin diperoleh dari pengujian substantif yang dilakukan dalam masa yang tersisa. Auditor harus mendapatkan bukti audit tentang sifat dan lingkup perubahan signifikan dalam pengendalian intern, termasuk perubahan kebijakan, prosedur dan personel, yang terjadi setelah masa interim.

## **KETERKAITAN BUKTI AUDIT**

74 Auditor harus mempertimbangkan pengaruh gabungan dari berbagai tipe bukti audit yang ada kaitannya dengan suatu asersi dalam mengevaluasi tingkat keyakinan yang diberikan oleh bukti audit. Dalam beberapa hal, satu tipe bukti audit saja mungkin tidak cukup untuk mengevaluasi efektivitas desain dan operasi pengendalian. Untuk mendapatkan bukti audit memadai, auditor dapat melakukan pengujian pengendalian yang berkaitan dengan pengendalian tersebut. Misalnya; auditor mungkin mengamati bahwa pemrogram tidak diberi wewenang mengoperasikan komputer. Karena pengamatan hanya berkaitan dengan waktu kegiatan tersebut dilakukan, auditor harus melengkapi pengamatannya dengan permintaan keterangan mengenai seringnya atau dalam hal apa pemrogram dapat melakukan akses ke komputer, dan mungkin memeriksa dokumentasi yang lalu, yang pemrogram mencoba mengoperasikan komputer, untuk menentukan bagaimana usaha tersebut dicegah atau dideteksi.

75 Di samping itu, dalam mengevaluasi tingkat keyakinan yang diberikan oleh bukti audit, auditor harus mempertimbangkan keterkaitan lingkungan pengendalian perusahaan, penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan. Walaupun salah satu komponen pengendalian intern mungkin mempengaruhi sifat, saat, dan lingkup pengujian substantif untuk asersi laporan keuangan tertentu, auditor harus mempertimbangkan bukti audit untuk masing-masing komponen dalam hubungannya dengan bukti audit mengenai komponen lainnya dalam mempertimbangkan risiko pengendalian untuk asersi tertentu.

76 Pada umumnya, apabila berbagai tipe bukti audit mendukung kesimpulan yang sama mengenai desain dan operasi pengendalian, tingkat keyakinan yang diberikan oleh bukti audit tersebut akan meningkat. Sebaliknya, apabila berbagai tipe bukti audit mengakibatkan kesimpulan yang berbeda mengenai desain dan operasi pengendalian, keyakinan yang diberikan oleh bukti audit tersebut akan berkurang. Misalnya, berdasarkan bukti audit bahwa lingkungan pengendalian adalah efektif, auditor mungkin mengurangi jumlah lokasi penerapan prosedur audit. Namun, apabila dalam mengevaluasi prosedur pengendalian tertentu, auditor mendapatkan bukti audit bahwa prosedur pengendalian tersebut tidak efektif, ia mungkin mengevaluasi ulang kesimpulan mengenai lingkungan pengendalian antara lain dengan menerapkan prosedur audit pada lokasi tambahan.

77 Demikian pula, bukti audit yang menunjukkan bahwa lingkungan pengendalian tidak efektif dapat berdampak negatif terhadap komponen yang tadinya efektif untuk asersi tertentu. Misalnya, lingkungan pengendalian yang tampaknya memungkinkan perubahan yang tidak diotorisasi dalam program komputer dapat mengurangi keyakinan yang diberikan oleh bukti audit yang diperoleh dari evaluasi atas efektivitas program pada suatu waktu tertentu. Dalam hal ini, auditor dapat memutuskan untuk mendapatkan bukti audit tambahan mengenai desain dan operasi program tersebut selama masa yang diaudit. Misalnya, auditor mungkin

meminta dan mengawasi satu *copy* program dan mempergunakan teknik audit berbantuan komputer untuk membandingkan *copy* tersebut dengan program yang dipakai perusahaan untuk memproses data.

78 Audit atas laporan keuangan adalah suatu proses kumulatif; ketika auditor menaksir risiko pengendalian, informasi yang diperoleh mungkin menyebabkan is mengubah sifat saat, dan lingkup pengujian pengendalian lain yang sudah direncanakan untuk menaksir risiko pengendalian. Di samping itu, mungkin ada informasi yang masuk ke dalam perhatian auditor sebagai hasil pelaksanaan pengujian substantif atau dari sumber lain selama melakukan audit, yang sangat berbeda dengan informasi yang dijadikan dasar untuk perencanaan pengujian pengendalian dalam menaksir risiko pengendalian. Sebagai contoh, luasnya salah saji yang ditemukan auditor ketika melakukan pengujian substantif, mungkin mengubah pertimbangannya mengenai tingkat risiko pengendalian taksiran. Dalam hal ini, auditor mungkin perlu mengevaluasi ulang prosedur substantif yang direncanakan, yang berdasarkan atas pertimbangan baru mengenai tingkat risiko pengendalian taksiran untuk seluruh atau sebagian asersi laporan keuangan.

## **HUBUNGAN ANTARA RISIKO PENGENDALIAN DENGAN RISIKO DETEKSI**

79 Tujuan akhir penaksiran risiko pengendalian adalah membantu auditor dalam mengevaluasi risiko adanya salah saji material dalam laporan keuangan. Proses penaksiran risiko pengendalian (bersama-sama dengan penaksiran risiko bawaan memberikan bukti audit mengenai risiko salah saji yang mungkin ada dalam laporan keuangan. Auditor menggunakan bukti ini sebagai bagian dari dasar memadai untuk memberikan suatu pendapat, yang berpedoman atas standar pekerjaan lapangan yang ke tiga, yang berbunyi:

*"Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit. "*

**80** Setelah mempertimbangkan tingkat yang ditaksir sebagai batas risiko salah saji material dalam laporan keuangan dan tingkat risiko bawaan dan risiko pengendalian taksiran auditor melakukan pengujian substantif untuk membatasi risiko deteksi sampai pada tingkat yang dapat diterima. Apabila tingkat risiko pengendalian yang diperhitungkan turun, tingkat risiko deteksi yang dapat diterima naik. Oleh karena itu, auditor mungkin mengubah sifat, saat, dan lingkup pengujian substantif yang dilaksanakan.

81 Walaupun hubungan terbalik antara risiko pengendalian dan risiko deteksi memungkinkan auditor mengubah sifat atau saat pengujian substantif atau

rendah, sampai menghilangkan perlunya auditor melakukan pengujian substantif untuk membatasi risiko deteksi atas semua asersi yang relevan dengan saldo akun atau golongan transaksi yang signifikan. Oleh karena itu, terlepas dari besarnya tingkat risiko pengendalian taksiran, auditor harus melakukan pengujian atas saldo akun atau golongan transaksi yang signifikan.

82 Pengujian substantif yang dilakukan oleh auditor terdiri dari pengujian rinci atas transaksi dan saldonya, serta prosedur analitik. Dalam menaksir risiko pengendalian, auditor juga dapat menggunakan pengujian rinci atas transaksi seperti pengujian pengendalian. Tujuan pengujian rinci atas transaksi yang dilakukan sebagai pengujian substantif adalah untuk mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan. Tujuan pengujian rinci atas transaksi yang dilakukan sebagai pengujian pengendalian adalah untuk mengevaluasi apakah pengendalian beroperasi secara efektif. Walaupun tujuan ini berbeda, keduanya dapat dicapai secara bersama dengan melakukan pengujian rinci atas transaksi yang sama. Namun, auditor harus menyadari bahwa pertimbangan yang seksama harus ditujukan terhadap desain dan evaluasi atas pengujian yang dilakukan, untuk memastikan bahwa kedua tujuan tersebut akan tercapai.

### **TANGGAL BERLAKU EFEKTIF**

83 Seksi ini berlaku efektif tanggal 1 Agustus 2001. Penerapan lebih awal dari tanggal efektif berlakunya aturan dalam Seksi ini diizinkan. Masa transisi ditetapkan mulai dari 1 Agustus 2001 sampai dengan 31 Desember 2001. Dalam masa transisi tersebut berlaku standar yang terdapat dalam Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Agustus 1994 dan Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001. Setelah tanggal 31 Desember 2001, hanya ketentuan dalam Seksi ini yang berlaku.

## LAMPIRAN A

### 84 KOMPONEN PENGENDALIAN INTERN

1. Lampiran ini menjelaskan lima komponen pengendalian intern yang dikemukakan dalam paragraf dan dijelaskan secara ringkas di paragraf 25 s.d. 40 sebagaimana kaitannya dengan audit atas laporan keuangan.

### LINGKUNGAN PENGENDALIAN

2. Lingkungan pengendalian menetapkan corak suatu organisasi, mempengaruhi kesadaran pengendalian orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian intern yang lain, menyediakan disiplin dan struktur.
3. Lingkungan pengendalian mencakup faktor-faktor berikut ini:
  - a. *Integritas dan nilai etika*. Efektivitas pengendalian tidak dapat meningkat melampaui integritas dan nilai etika orang yang menciptakan, mengurus, dan memantaunya. Integritas dan nilai etika merupakan unsur pokok lingkungan pengendalian, yang mempengaruhi pendesainan pengurusan, dan pemantauan komponen yang lain. Integritas dan perilaku etika merupakan produk dari standar etika dan perilaku entitas bagaimana hal itu dikomunikasikan, dan ditegakkan dalam praktik. Standar tersebut mencakup tindakan manajemen untuk menghilangkan atau mengurangi dorongan dan godaan yang mungkin menyebabkan personel melakukan tindakan tidak jujur melanggar hukum, atau melanggar etika. Standar tersebut juga mencakup komunikasi nilai-nilai dan standar perilaku entitas kepada personel melalui pernyataan kebijakan dan kode etik serta dengan contoh nyata.
  - b. *Komitmen terhadap kompetensi*. Kompetensi adalah pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas yang dibebankan kepada individu. Komitmen terhadap kompetensi mencakup pertimbangan manajemen atas tingkat kompetensi untuk pekerjaan tertentu dan bagaimana tingkat tersebut diterjemahkan ke dalam persyaratan keterampilan dan pengetahuan.
  - c. *Partisipasi dewan komisaris atau komite audit*. Kesadaran pengendalian entitas sangat dipengaruhi oleh dewan komisaris dan komite audit. Atribut yang berkaitan dengan dewan komisaris atau komite audit ini mencakup independensi dewan komisaris atau komite audit dari manajemen, pengawman dan tingginya pengetahuan anggotanya luasnya keterlibatan dan kegiatan pengawasan, memadainya tindakan, tingkat sulitnya pertanyaan-pertanyaan yang diajukan oleh dewan atau komite tersebut kepada manajemen, dan interaksi dewan atau komite tersebut dengan auditor intern dan ekstern.
  - d. *Filosofi dan gaya operasi manajemen*. Falsafah dan gaya operasi manajemen



manajemen dalam mengambil dan memantau risiko usaha; sikap dan tindakan manajemen terhadap pelaporan keuangan dan upaya manajemen untuk mencapai anggaran, laba serta tujuan bidang keuangan dan sasaran operasi lainnya. Karakteristik ini berpengaruh sangat besar terhadap lingkungan pengendalian terutama bila manajemen didominasi oleh satu atau beberapa orang individu, tanpa mempertimbangkan faktor-faktor lingkungan pengendalian lainnya.

- e. *Struktur organisasi.* Struktur organisasi suatu entitas memberikan rerangka kerja menyeluruh bagi perencanaan, pengarahannya, dan pengendalian operasi. Suatu struktur organisasi meliputi pertimbangan bentuk dan sifat unit-unit organisasi entitas, termasuk organisasi pengolahan data serta hubungan fungsi manajemen yang berkaitan dengan pelaporan. Selain itu, struktur organisasi harus menetapkan wewenang dan tanggung jawab dalam entitas dengan cara yang semestinya.
- f. *Pemberian wewenang dan tanggung jawab.* Metode ini mempengaruhi pemahaman terhadap hubungan pelaporan dan tanggung jawab yang ditetapkan dalam entitas. Metode penetapan wewenang dan tanggung jawab meliputi pertimbangan atas:
- (1) Kebijakan entitas mengenai masalah seperti praktik usaha yang dapat diterima, konflik kepentingan dan aturan perilaku.
  - (2) Penetapan tanggung jawab dan delegasi wewenang untuk menangani masalah seperti maksud dan tujuan organisasi, fungsi operasi dan persyaratan instansi yang berwenang.
  - (3) Uraian tugas pegawai yang menegaskan tugas-tugas spesifik, hubungan pelaporan dan kendala.
  - (4) Dokumentasi sistem komputer yang menunjukkan prosedur untuk persetujuan transaksi dan pengesahan perubahan sistem.
- g. *Kebijakan dan praktik sumber daya manusia.* Praktik dan kebijakan karyawan berkaitan dengan pemeceraan, orientasi, pelatihan, evaluasi, bimbingan, promosi, dan pemberian kompensasi, dan tindakan perbaikan. Sebagai contoh, standar pemeceraan individu yang paling memenuhi syarat- dengan tekanan pada latar belakang pendidikan, pengalaman bekerja sebelumnya, prestasi sebelumnya, bukti tentang integritas dan perilaku etis-menunjukkan komitmen entitas terhadap orang yang kompeten dan dapat dipercaya. Kebijakan pelatihan yang mengkomunikasikan peran dan tanggung jawab masa depan serta mencakup praktik-praktik seperti sekolah latihan dan seminar menunjukkan tingkat kinerja dan perilaku yang diharapkan. Promosi yang dipacu oleh penilaian kinerja berkala menunjukkan komitmen entitas terhadap kenaikan personel yang cakap ke tingkat tanggung jawab yang lebih tinggi.

#### **Penerapan dalam Entitas Kecil dan Menengah**

4. Entitas kecil dan menengah dapat mengimplementasikan faktor lingkungan pengendalian secara berbeda dari entitas yang lebih besar. Sebagai contoh, entitas yang lebih kecil mungkin tidak memiliki etika perilaku yang tertulis, namun mereka

contoh oleh manajemen. Begitu pula, entitas yang lebih kecil mungkin tidak memiliki anggota independen atau dari luar dalam dewan komisarisnya. Namun, kondisi ini mungkin tidak berdampak terhadap penaksiran risiko pengendalian yang dibuat oleh auditor.

## **PENAKSIRAN RISIKO**

5. Penaksiran risiko entitas untuk tujuan pelaporan keuangan merupakan pengidentifikasian analisis, dan pengelolaan risiko yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan yang disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Sebagai contoh, penaksiran risiko dapat ditunjukkan ke bagaimana entitas mempertimbangkan kemungkinan transaksi yang tidak dicatat atau mengidentifikasi dan menganalisis estimasi signifikan yang dicatat dalam laporan keuangan. Risiko yang relevan dengan pelaporan keuangan yang andal juga berkaitan dengan peristiwa atau transaksi khusus.
6. Risiko yang relevan dengan pelaporan keuangan mencakup peristiwa dan keadaan intern dan ekstern yang mungkin terjadi dan secara negatif berdampak terhadap kemampuan entitas untuk mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan data keuangan konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan. Sekali risiko diidentifikasi, manajemen mempertimbangkan signifikan atau tidaknya, kemungkinan terjadinya, dan bagaimana hal itu dikelola. Manajemen dapat membuat rencana, program, atau tindakan yang ditujukan ke risiko tertentu atau dapat memutuskan untuk menerima suatu risiko karena pertimbangan biaya atau yang lain. Risiko dapat timbul atau berubah karena keadaan seperti berikut ini:
  - a. Perubahan dalam lingkungan operasi. Perubahan dalam lingkungan peraturan dan operasi dapat mengakibatkan perubahan dalam tekanan persaingan dan risiko yang berbeda secara signifikan.
  - b. Personel baru. Personel baru mungkin memiliki fokus yang berbeda atas atau pemahaman terhadap pengendalian intern.
  - c. Sistem informasi baru atau yang diperbaiki. Perubahan signifikan dan cepat dalam sistem informasi dapat mengubah risiko berkaitan dengan pengendalian intern.
  - d. Pertumbuhan yang pesat. Perluasan operasi yang signifikan dan cepat dapat memberikan tekanan terhadap pengendalian dan meningkatkan risiko kegagalan dalam pengendalian.
  - e. Teknologi baru. Pemasangan teknologi baru ke dalam operasi atau sistem informasi dapat mengubah risiko yang berhubungan dengan pengendalian intern.
  - f. Lini produk, produk, atau aktivitas baru. Dengan masuk ke bidang bisnis atau transaksi yang di dalamnya entitas belum memiliki pengalaman dapat mendatangkan risikobaruyang berkaitan dengan pengendalian intern.
  - g. Restrukturisasi korporat. Restrukturisasi dapat disertai dengan pengurangan staf dan perubahan dalam supervisi dan pemisahan tugas yang dapat mengubah risiko yang berkaitan dengan pengendalian intern.

- h. Operasi luar negeri. Perluasan atau pemerolehan operasi luar negeri membawa risiko baru atau seringkali risiko yang unik yang dapat berdampak terhadap pengendalian intern, seperti, risiko tambahan atau risiko yang berubah dari transaksi mata uang asing.
- i. Penerbitan standar akuntansi baru. Pemakaian prinsip akuntansi baru, atau perubahan prinsip akuntansi dapat berdampak terhadap risiko dalam penyusunan laporan keuangan.

#### **Penerapan dalam Entitas Kecil dan Menengah**

7. Konsep dasar proses penaksiran risiko harus ada dalam setiap entitas, terlepas dari ukurannya, namun proses penaksiran risiko kemungkinannya kurang begitu formal dan kurang terstruktur dalam entitas kecil dan menengah dibandingkan dengan entitas yang lebih besar. Semua entitas harus memiliki tujuan pelaporan keuangan yang telah ditetapkan, namun, hal itu kemungkinan diakui secara tersirat, bukan tersurat di dalam entitas kecil. Manajemen mungkin dapat mengetahui tentang risiko yang berkaitan dengan tujuan ini melalui keikutsertaan pribadi secara langsung dengan karyawan dan pihak luar.

#### **AKTIVITAS PENGENDALIAN**

8. Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang membantu meyakinkan bahwa tindakan yang diperlukan telah dilaksanakan untuk menghadapi risiko dalam pencapaian tujuan entitas. Aktivitas pengendalian memiliki berbagai tujuan dan diterapkan di berbagai tingkat organisasi dan fungsi.

#### **Penerapan dalam Entitas Kecil dan Menengah**

9. Umumnya, aktivitas pengendalian yang mungkin relevan dengan audit dapat digolongkan sebagai kebijakan dan prosedur yang berkaitan dengan berikut ini:
  - a. *Review kinerja*. Aktivitas pengendalian ini mencakup review atas kinerja sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran, prakiraan, atau kinerja periode sebelumnya; menghubungkan satu rangkaian data yang berbeda-operasi atau keuangan- satu sama lain, bersama dengan analisis atas hubungan dan tindakan penyelidikan dan perbaikan; dan *review* atas kinerja fungsional atau aktivitas, seperti *review* oleh manajer kredit konsumen sebuah bank atas laporan cabang, wilayah, tipe pinjaman, tentang persetujuan dan pengumpulan pinjaman.
  - b. *Pengolahan informasi*. Berbagai pengendalian dilaksanakan untuk mengecek ketepatan, kelengkapan, dan otorisasi transaksi. Dua pengelompokan luas aktivitas pengendalian sistem informasi adalah pengendalian umum (*general control*) dan pengendalian aplikasi (*application control*). Pengendalian umum biasanya mencakup pengendalian atas operasi pusat data, pemerolehan dan pemeliharaan perangkat lunak sistem, keamanan akses, pengembangan dan pemeliharaan sistem aplikasi. Pengendalian ini berlaku untuk main-

frame, minicomputer, dan lingkungan pemakai akhir (*end-user*). Pengendalian aplikasi berlaku untuk pengolahan aplikasi secara individual. Pengendalian ini memban menetapkan bahwa transaksi, adalah sah, diotorisasi semestinya, dan diolah se lengkap dan akurat.

- c. *Pengendalian fisik*. Aktivitas ini mencakup keamanan fisik aktiva, termasuk penjagaan memadai seperti fasilitas yang terlindungi, dari akses terhadap aktiva dan catatan otorisasi untuk akses ke program komputer dan *data files*; dan perhitungan secara periodik dan perbandingan dengan jumlah yang tercantum pada catatan pengendalian. Luasnya pengendalian fisik yang ditujukan untuk mencegah pencurian terhadap aktiva adalah relevan dengan keandalan penyusunan laporan keuangan, dan oleh karena itu relevan dengan audit, adalah tergantung dari keadaan seperti jika aktiva rentan terhadap perlakuan tidak semestinya. Sebagai contoh, pengendalian ini biasanya tidak relevan bila kerugian sediaan akan dideteksi berdasarkan inspeksi fisik secara periodik dan dicatat dalam laporan keuangan. Namun, jika untuk tujuan pelaporan keuangan manajemen hanya semata-mata mempercayai *perpetual inventory records*, pengendalian keamanan fisik akan relevan dengan audit.
- d. *Pemisahan tugas*. Pembebanan tanggung jawab ke orang yang berbeda untuk memberikan otorisasi transaksi, pencatatan transaksi, menyelenggarakan penyimpangan aktiva ditujukan untuk mengurangi kesempatan bagi seseorang dalam posisi baik berbuat kecurangan dan sekaligus menyembunyikan kekeliruan dan ketidakberesan dalam menjalankan tugasnya dalam keadaan normal.

#### **Penerapan dalam Entitas Kecil dan Menengah**

10. Konsep yang melandasi pengendalian aktivitas dalam organisasi kecil atau menengah kemungkinan sama dengan yang terdapat dalam organisasi yang lebih besar, namun formalitas operasinya bervariasi. Di samping itu, dalam entitas yang lebih kecil tipe aktivitas pengendalian tertentu tidak relevan karena pengendalian yang diterapkan oleh manajemen. Sebagai contoh, wewenang yang tetap dipegang oleh manajemen untuk memberikan persetujuan kredit, pembelian signifikan, dan penarikan kredit dapat memberikan pengendalian kuat terhadap aktivitas, mengurangi atau menghilangkan kebutuhan untuk aktivitas pengendalian yang lebih rinci. Pemisahan tugas yang semestinya seringkali tampak sulit dilaksanakan dalam organisasi yang lebih kecil. Namun, meskipun perusahaan hanya memiliki sedikit karyawan, mungkin dapat membebaskan tanggung jawab untuk mewujudkan pemisahan tugas yang semestinya atau, jika hal ini tidak mungkin, dapat menggunakan pengawasan manajemen terhadap aktivitas yang bertentangan untuk mewujudkan tujuan pengendalian.

#### **INFORMASI DAN KOMUNIKASI**

11. Sistem informasi yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan, yang mencakup sistem akuntansi, terdiri dari metode dan catatan yang dibangun untuk mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan transaksi entitas (termasuk peristiwa dan keadaan) dan untuk

- menyelenggarakan akuntabilitas terhadap aktiva, utang, ekuitas yang bersangkutan. Kualitas informasi yang dihasilkan oleh sistem berdampak kemampuan manajemen untuk mengambil keputusan semestinya dalam mengelola dan mengendalikan aktivitas entitas dan untuk menyusun laporan keuangan yang andal.
12. Sistem informasi mencakup metode dan catatan yang digunakan untuk:
    - a. Mengidentifikasi dan mencatat semua transaksi yang sah.
    - b. Menjelaskan pada saat yang tepat transaksi secara cukup rinci untuk memungkinkan penggolongan semestinya transaksi untuk pelaporan keuangan.
    - c. Mengukur nilai transaksi dengan cara sedemikian rupa sehingga memungkinkan pencatatan nilai moneter semestinya dalam laporan keuangan.
    - d. Menentukan periode waktu terjadinya transaksi untuk memungkinkan pencatatan transaksi dalam periode akuntansi semestinya.
    - e. Menyajikan transaksi semestinya dan pengungkapan yang berkaitan dalam laporan keuangan.
  13. Komunikasi mencakup pemberian pemahaman atas peran dan tanggung jawab individual berkenaan dengan pengendalian intern atas pelaporan keuangan. Komunikasi meliputi luasnya pemahaman personel tentang bagaimana aktivitas mereka dalam sistem informasi pelaporan keuangan berkaitan dengan pekerjaan orang lain dan cara pelaporan penyimpangan kepada tingkat yang semestinya dalam entitas. Pembukaan saluran komunikasi membantu memastikan bahwa penyimpangan dilaporkan dan ditindaklanjuti.
  14. Komunikasi dapat mengambil berbagai bentuk seperti panduan kebijakan, akuntansi, dan panduan pelaporan keuangan, serta memorandum. Komunikasi juga dapat dilakukan secara lisan dan melalui tindakan manajemen.

#### **Penerapan dalam Entitas Kecil dan Menengah**

15. Sistem informasi dalam organisasi kecil dan menengah kemungkinan kurang formal dibandingkan dengan sistem informasi dalam organisasi yang lebih besar, namun perannya adalah signifikan. Entitas yang lebih kecil dengan keikutsertaan aktif manajemen kemungkinan tidak memerlukan penjelasan secara luas prosedur akuntansi, catatan akuntansi yang cangguh, atau kebijakan tertulis. Komunikasi dapat kurang formal dan lebih mudah untuk dicapai dalam perusahaan kecil dan menengah dibandingkan dengan yang terdapat dalam perusahaan yang lebih besar karena ukuran organisasi kecilnya dan sedikitnya jenjang organisasi dan kemudahan manajemen untuk mengawasi secara langsung dan keberadaan manajemen hampir setiap saat.

## **PEMANTAUAN**

16. Pemantauan adalah proses penetapan kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu. Pemantauan mencakup penentuan desain dan operasi pengendalian tepat waktu dan tindakan perbaikan yang dilakukan. Proses ini dilaksanakan melalui aktivitas pemantauan secara terus menerus, evaluasi secara terpisah, atau suatu kombinasi di antara keduanya.
17. Pemantauan secara terus menerus terhadap aktivitas dibangun ke dalam aktivitas normal entitas yang terjadi secara berulang dan meliputi aktivitas pengelolaan dan supervisi yang reguler. Manajer penjualan, pembelian, dan produksi pada tingkat divisi dan korporat berhubungan dengan operasi dan dapat mengajukan pertanyaan atas laporan yang menyimpang secara signifikan dari pengetahuan mereka tentang operasi.
18. Dalam banyak entitas, auditor intern atau personel yang melaksanakan fungsi semacam itu, membantu untuk melakukan pemantauan atas aktivitas entitas melalui evaluasi secara terpisah. Mereka secara teratur memberikan informasi tentang berfungsinya pengendalian intern, memfokuskan sebagian besar perhatian mereka pada evaluasi terhadap desain dan operasi pengendalian intern. Mereka mengkomunikasikan informasi tentang kekuatan dan kelemahan dan rekomendasi untuk memperbaiki pengendalian intern.
19. Aktivitas pemantauan dapat mencakup penggunaan informasi dari komunikasi dari pihak luar. *Customers* secara tersirat menguatkan data penagihan dengan pembayaran faktur mereka atau pengajuan keluhan tentang pembebanan yang diterimanya. Di samping itu badan pengatur kemungkinan berkomunikasi dengan entitas berkaitan dengan masalah-masalah yang berdampak terhadap berfungsinya pengendalian intern, seperti, komunikasi tentang pemeriksaan oleh badan pengatur perbankan. Demikian pula, manajemen dapat mempertimbangkan komunikasi yang berkaitan dengan pengendalian intern dari auditor ekstem dalam pelaksanaan aktivitas pemantauan.

### **Penerapan dalam Entitas Kecil dan Menengah**

20. Aktivitas pemantauan secara terus menerus dalam entitas kecil dan menengah kemungkinan lebih bersifat tidak formal dan biasanya dilaksanakan sebagai bagian dari pengelolaan menyeluruh terhadap operasi entitas. Keikutsertaan manajemen secara dekat dalam operasi seringkali akan mengidentifikasi penyimpangan signifikan dari harapan dan ketidakak data keuangan.