

Modul Pemeriksaan Akuntansi 1

(Materi dan Contoh Kasus)



Nama Dosen : Endah Prawesti Ningrum,SE.,M.Ak

NIDN : 0301068101

PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS BHAYANGKARA JAKARTA RAYA
2021

DAFTAR ISI

DAFTAR ISI.....	ii
BAB 1 PENGENALAN AUDITING, JASA AUDIT DAN ASSURANCE	1
A. Pengertian Audit.....	1
B. Perbedaan Auditing dan Akuntansi	1
C. Jenis-Jenis Audit.....	1
D. Standar-Standar Profesi Akuntan Publik.....	2
E. Hakekat Auditing.....	2
F. Jasa Auditing dan Assurance	2
BAB 2 KODE ETIK PROFESI AKUNTAN PUBLIK.....	3
A. Pengertian Tentang Kode Etik Akuntan Indonesia	3
B. Tujuan Profesi Akuntansi	3
C. Prinsip Dasar Etika untuk Akuntan	3
D. Kode Etik Akuntan Indonesia	4
E. Kepatuhan Terhadap Kode Etik	5
F. Pelanggaran Terhadap Kode Etik.....	5
BAB 3 PELAPORAN AUDIT	6
A. Pengertian Laporan Audit.....	6
B. Isi Laporan Audit Baku	6
C. Tipe Pendapat Auditor.....	10
D. Pengaruh Materialitas Terhadap Pendapat Auditor.....	14
E. Pembatasan Terhadap Lingkup Audit	15
F. Penerapan Prinsip Akuntansi Berterima Umum yang Tidak Konsisten dengan Tahun Sebelumnya.....	16
G. Laporan Keuangan Klien Tahun Sebelumnya Diaudit oleh Auditor Independen Lain.....	17

	H. Laporan Audit Sebagian Didasarkan Atas Audit yang Dilakukan oleh Auditor Independen Lain.....	18
	I. Laporan Audit Bentuk Panjang (<i>Long-Form Audit Report</i>).....	19
BAB 4	PEMAHAMAN DAN PERTIMBANGAN AUDITOR ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL (SPI)	20
	A. Pengertian Pengendalian Internal	20
	B. Tujuan Pengendalian Internal.....	23
	C. Faktor Pengendalian Internal.....	24
BAB 5	BUKTI AUDIT	25
	A. Pengertian Bukti Audit	25
	B. Sifat Bukti Audit (<i>Audit Evidence</i>).....	26
	C. <i>Compliance Test</i> dan <i>Substantive Test</i>	29
	D. Cara Pemilihan Sampel	29
BAB 6	KERTAS KERJA PEMERIKSAAN.....	31
	A. Pengertian kertas kerja pemeriksaan	31
	B. Tujuan Kertas Kerja Pemeriksaan	32
	C. <i>Current File</i> dan <i>Partnert File</i>	33
	D. Kriteria untuk Pemeriksaan Kertas Kerja Pemeriksaan yang Baik.....	34
	E. Pemilikan dan Penyimpanan Kertas Kerja Pemeriksaan.....	35
	F. Working Balance Sheet dan Working Profit and Loss.....	36
	G. <i>Top Schedule</i> dan <i>Supporting Schedule</i>	37
	DAFTAR PUSTAKA	39

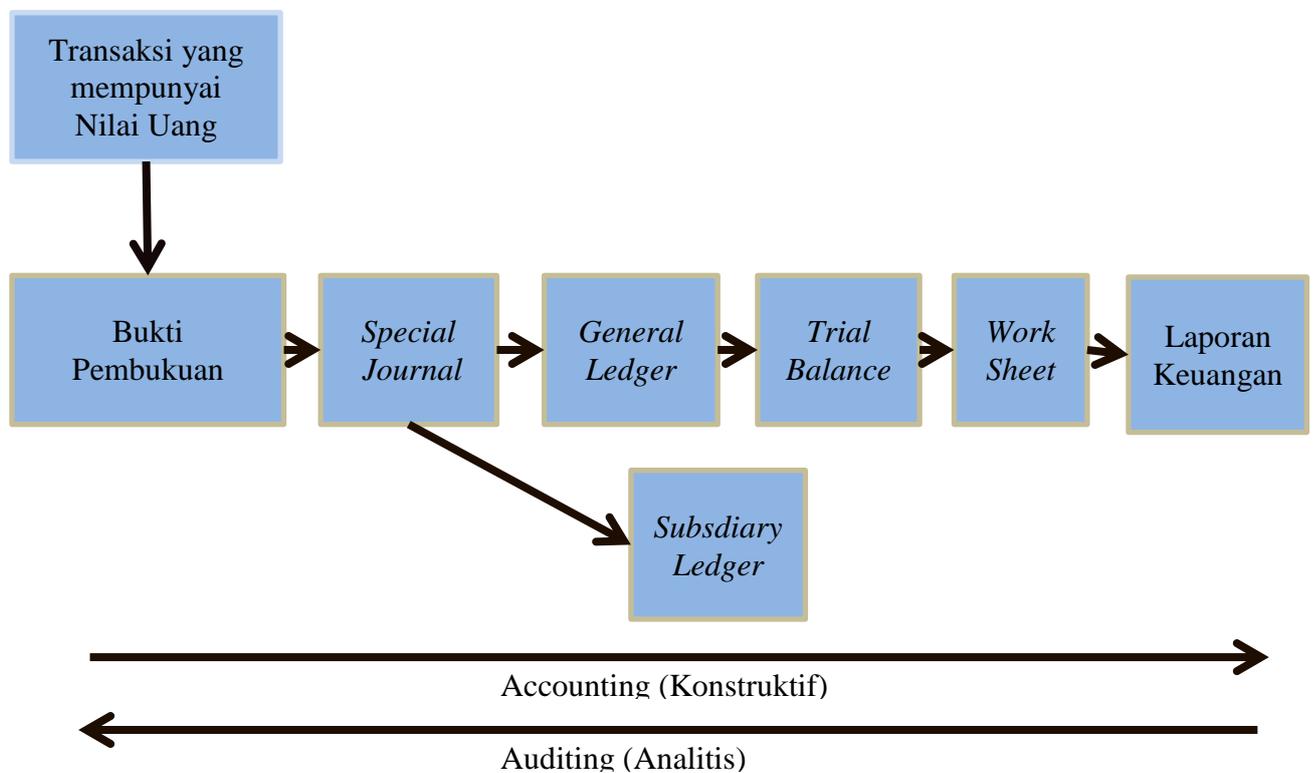
BAB 1

PENGENALAN AUDITING, JASA AUDIT DAN ASSURANCE

A. Pengertian Audit

Audit adalah proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi yang dimaksud dengan kriteria yang telah ditetapkan.

B. Perbedaan Auditing dan Akuntansi



C. Jenis-Jenis Audit

- a. Ditinjau dari luasnya pemeriksaan
 - Pemeriksaan Umum (*General Audit*)
 - Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*)
- b. Ditinjau dari jenis pemeriksaan
 - Management Audit (*Operational Audit*)

- Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)
- *Computer Audit*
- Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)

D. Standar-Standar Profesi Akuntan Publik

- a. Perikatan Atestasi
 - Standar Auditing
 - Standar Atestasi
- b. Perikatan Non Atestasi
 - Standar Jasa Akuntansi & *Riview*
 - Standar Jasa Konsultasi
 - Standar Pengendalian Mutu

E. Hakekat Auditing

- a. Pengumpulan dan Evaluasi Bukti
- b. Informasi dan Kriteria yang telah ditetapkan
- c. Auditor harus independen dan kompeten
- d. Pelaporan

F. Jasa Auditing dan Assurance

1. Jasa akuntansi dan jasa kompilasi
2. Jasa atestasi
3. Jas lainnya

BAB 2

KODE ETIK PROFESI AKUNTAN PUBLIK

A. Pengertian Tentang Kode Etik Akuntan Indonesia

Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia dimaksudkan sebagai panduan dan aturan bagi seluruh anggota, baik yang berpraktik sebagai akuntan publik, bekerja di lingkungan dunia usaha, pada instansi pemerintah, maupun di lingkungan dunia pendidikan dalam pemenuhan tanggung-jawab profesionalnya.

B. Tujuan Profesi Akuntansi

Tujuan profesi akuntansi adalah memenuhi tanggung-jawabnya dengan standar profesionalisme tertinggi, mencapai tingkat kinerja tertinggi, dengan orientasi kepada kepentingan publik. Untuk mencapai tujuan tersebut terdapat empat kebutuhan dasar yang harus dipenuhi:

- Kredibilitas → Masyarakat membutuhkan kredibilitas informasi dan sistem informasi.
- Profesionalisme → Diperlukan individu yang dengan jelas dapat diidentifikasi oleh pemakai jasa akuntan sebagai profesional di bidang akuntansi.
- Kualitas Jasa → Terdapatnya keyakinan bahwa semua jasa yang diperoleh dari akuntan diberikan dengan standar kinerja tertinggi.
- Kepercayaan → Pemakai jasa akuntan harus dapat merasa yakin bahwa terdapat kerangka etika profesional yang melandasi pemberian jasa oleh akuntan

C. Prinsip Dasar Etika untuk Akuntan

Ada Lima prinsip dasar etika untuk Akuntan adalah:

- (a) Integritas - bersikap lugas dan jujur dalam semua hubungan profesional dan bisnis.

- (b) Objektivitas - tidak mengompromikan pertimbangan profesional atau bisnis karena adanya bias, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak semestinya dari pihak lain.
- (c) Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional - untuk:
 - Mencapai dan mempertahankan pengetahuan dan keahlian profesional pada level yang disyaratkan untuk memastikan bahwa klien atau organisasi tempatnya bekerja memperoleh jasa profesional yang kompeten, berdasarkan standar profesional dan standar teknis terkini serta ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku
 - Bertindak sungguh-sungguh dan sesuai dengan standar profesional dan standar teknis yang berlaku.
- (d) Kerahasiaan - menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh dari hasil hubungan profesional dan bisnis.
- (e) Perilaku Profesional - mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku dan menghindari perilaku apa pun yang diketahui oleh Akuntan mungkin akan mendiskreditkan profesi Akuntan.

D. Kode Etik Akuntan Indonesia

Kode Etik Profesi Akuntan Publik 2020 mengadopsi *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants including International Independence Standards 2018 Edition yang diterbitkan oleh International Ethics Standards Board for Accountants.*

Perubahan sistematika penyajian, Kode Etik efektif per 1 Juli 2020 menyajikan pengaturan yang terbagi dalam 5 (lima) bagian, yaitu:

- Bagian 1 : Kepatuhan Terhadap Kode Etik, Prinsip Dasar Etika dan Kerangka Kerja Konseptual
- Bagian 2 : Anggota yang Bekerja di Bisnis
- Bagian 3 : Anggota yang Berpraktik Melayani Publik
- Bagian 4A : Independensi dalam Perikatan Audit dan Perikatan Reviu
- Bagian 4B : Independensi dalam Perikatan Asurans Selain Perikatan Audit dan Perikatan Reviu

E. Kepatuhan Terhadap Kode Etik

Kepatuhan terhadap Kode Etik, seperti juga dengan semua standar dalam masyarakat terbuka, tergantung terutama sekali pada pemahaman dan tindakan sukarela anggota. Di samping itu, kepatuhan anggota juga ditentukan oleh adanya pemaksaan oleh sesama anggota dan oleh opini publik, dan pada akhirnya oleh adanya mekanisme pemrosesan pelanggaran Kode Etik oleh organisasi, apabila diperlukan, terhadap anggota yang tidak menaatinya.

Jika perlu, anggota juga harus memperhatikan standar etik yang ditetapkan oleh badan pemerintahan yang mengatur bisnis klien atau menggunakan laporannya untuk mengevaluasi kepatuhan klien terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

F. Pelanggaran Terhadap Kode Etik

Menjelaskan pelanggaran terhadap Standar Independensi. Akuntan yang mengidentifikasi terjadinya pelanggaran terhadap ketentuan lain dalam Kode Etik harus mengevaluasi signifikansi pelanggaran dan dampaknya terhadap kemampuan Akuntan untuk mematuhi prinsip dasar etika.

Akuntan juga harus:

- (a) Sesegera mungkin mengambil tindakan yang diperlukan untuk mengatasi konsekuensi dari pelanggaran secara memadai.
- (b) Menentukan apakah akan melaporkan pelanggaran tersebut kepada pihak yang relevan.

BAB 3

PELAPORAN AUDIT

A. Pengertian Laporan Audit

Laporan audit adalah laporan yang berisi opini audit yang dikeluarkan oleh auditor independensi setelah melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan entitas dan laporan terkait. Itu termasuk laporan keuangan, akun manajemen, laporan manajemen. atau laporan lain seperti laporan yang sesuai.

Laporan audit independen adalah opini resmi sebagai hasil akhir atas proses pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor. Dengan kata lain, laporan audit independen adalah opini resmi yang dikeluarkan oleh auditor eksternal atau internal tentang kualitas dan akurasi laporan keuangan yang disusun oleh suatu perusahaan. Ada dua bentuk utama laporan audit:

1. Laporan audit bentuk pendek

Dalam penyajiannya, laporan audit bentuk pendek dilampiri dengan laporan keuangan auditan dan catatan atas laporan keuangan auditan tersebut. Laporan audit bentuk pendek baku terdiri dari tiga paragraf:

- a. Paragraf pengantar.
- b. Paragraf lingkup.
- c. Paragraf pendapat.

Dalam penyajiannya, laporan audit bentuk pendek ini dilampiri dengan laporan keuangan auditan dan catatan atas laporan keuangan auditan tersebut.

2. Laporan audit bentuk panjang

Ditinjau dari isinya, laporan audit bentuk panjang merupakan perluasan isi laporan audit bentuk pendek.

B. Isi Laporan Audit Baku

Laporan audit baku adalah laporan audit yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian. Unsur penting laporan audit baku adalah:

1. **Judul laporan**

Laporan audit harus diberi judul dan judul tersebut harus mencantumkan kata independen. Sebagai contoh, judul sebuah laporan audit berbunyi: “Laporan Auditor Independen”.

2. Pihak yang dituju

Dalam perikatan umum, biasanya pembuat perikatan dengan auditor adalah direksi perusahaan atau dewan komisaris.

3. Paragraf pengantar

Paragraf ini berisi pernyataan auditor tentang:

- a. Laporan keuangan yang menjadi objek audit.
- b. Pernyataan bahwa tanggung jawab tentang laporan keuangan berada di tangan manajemen.
- c. Pernyataan bahwa tanggung jawab tentang pernyataan pendapat atas laporan keuangan berada di tangan auditor.

4. Paragraf lingkup

Dengan menyebutkan dalam paragraf lingkup auditnya, bahwa auditor telah melaksanakan auditnya sesuai dengan standar auditing, maka secara implisit auditor menyatakan bahwa:

- a. Auditor adalah terlatih dan ahli dalam auditing.
- b. Auditor adalah independen dalam hubungannya dengan klien.
- c. Auditor telah menjalankan kemahiran profesionalnya dengan seksama.
- d. Pekerjaan audit telah direncanakan dan di supervisi pelaksanaannya.
- e. Pengendalian intern klien telah dipahami dan dinilai.
- f. Telah diperoleh bukti komponen dalam jumlah cukup

5. Paragraf pendapat

Dalam merumuskan paragraf pendapat ini, auditor berpedoman pada empat standar pelaporan yang terdapat dalam standar auditing berikut ini:

- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan

laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan.

Jika nama auditor dihubungkan dengan laporan keuangan, maka auditor tersebut harus:

- Menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan sebagai suatu keseluruhan.
- Menegaskan bahwa ia tidak memberikan pendapat.

Dua alternatif tersebut pada dasarnya merupakan batas amapi seberapa jauh auditor memikul tanggung jawab.

6. Tanda tangan

Tanda tangan yang dicantumkan dalam laporan audit menunjukkan pengesahan oleh auditor atas laporan audit yang bersangkutan.

7. Tanggal laporan

Jika pengungkapan peristiwa dilakukan dalam catatan atas laporan keuangan atau laporan audit, auditor dapat memilih dua metode berikut ini:

a) Menggunakan Tanggal Ganda (*Dual Dating*)

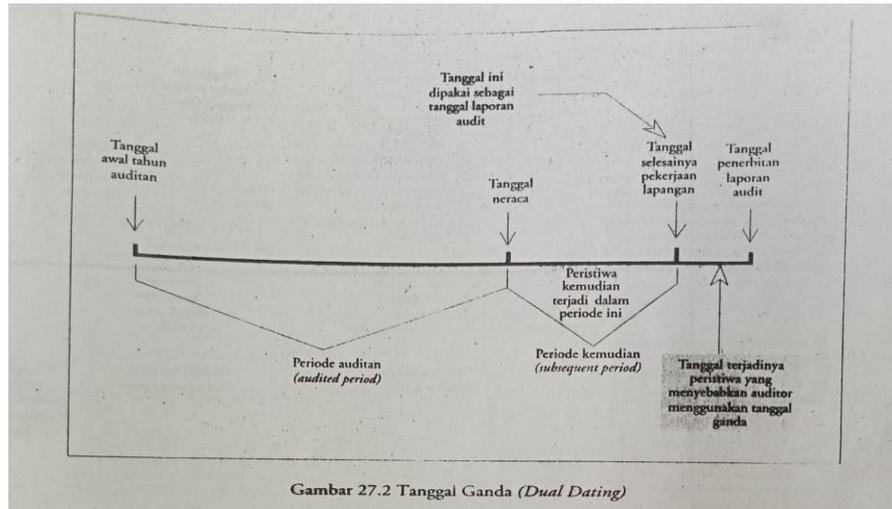
Auditor dapat memilih satu dari dua metode berikut ini untuk memberikan tanggal laporan auditnya, jika peristiwa kemudian yang diungkapkan dalam laporan keuangan terjadi setelah tanggal selesainya pekerjaan lapangan namun sebelum penerbitan laporan auditor:

- Auditor dapat menggunakan “tanggal ganda” (*dual dating*).
- Auditor dapat memberikan tanggal kemudian terhadap laporan auditnya.

Tujuan auditor menggunakan tanggal ganda dalam laporan audit adalah:

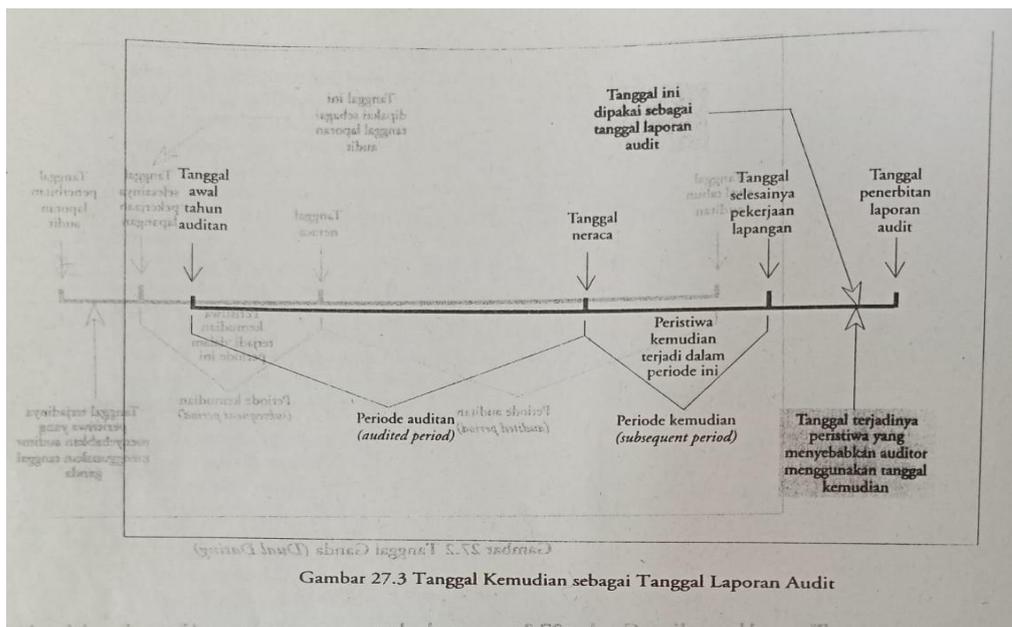
- Memungkinkan auditor menyisipkan informasi penting dalam laporan keuangan klien yang diketahui oleh auditor setelah pekerjaan lapangan.

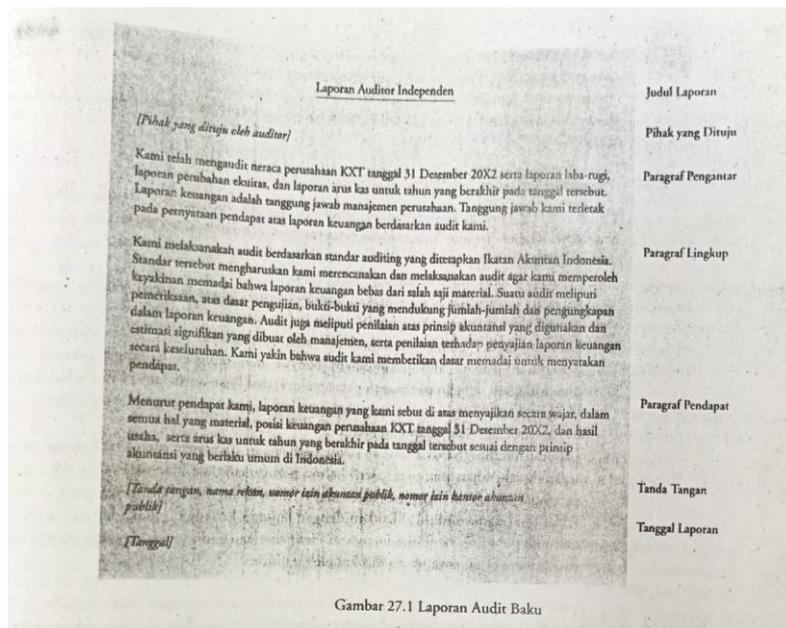
- Untuk memberitahu pemakai laporan audit bahwa auditor hanya bertanggungjawab atas peristiwa kemudian yang terjadi setelah tanggal neraca sampai dengan tanggal selesainya pekerjaan lapangan dan peristiwa yang secara spesifik (misalnya pembagian dividen saham pada tanggal 7 Maret 20X2 tersebut diatas) disebutkan dalam laporan audit.



b) Menggunakan Tanggal Kemudian

Dengan penggunaan tanggal kemudian ini, auditor menggunakan tanggal tunggal (bukan ganda) dengan mengundur tanggal laporan audit, dari tanggal selesainya pekerjaan lapangan ke tanggal terjadinya peristiwa yang menyebabkan auditor menggunakan tanggal kemudian.





C. Tipe Pendapat Auditor

Auditor dapat memilih tipe pendapat yang akan dinyatakan atas laporan keuangan auditan:

1. Pendapat Wajar tanpa Pengecualian

Laporan audit dengan pendapat wajar tanpa pengecualian diterbitkan oleh auditor jika kondisi berikut ini terpenuhi:

- a. Semua laporan – neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas – terdapat dalam laporan keuangan.
- b. Dalam pelaksanaan perikatan, seluruh standar umum dapat dipenuhi oleh auditor.
- c. Bukti cukup dapat dikumpulkan oleh auditor, dan auditor telah melaksanakan perikatan sedemikian rupa sehingga memungkinkannya untuk melaksanakan tiga standar pekerjaan lapangan.
- d. Laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia.
- e. Tidak ada keadaan yang mengharuskan auditor untuk menambahkan paragraf penjelasan atau modifikasi kata-kata dalam laporan audit.

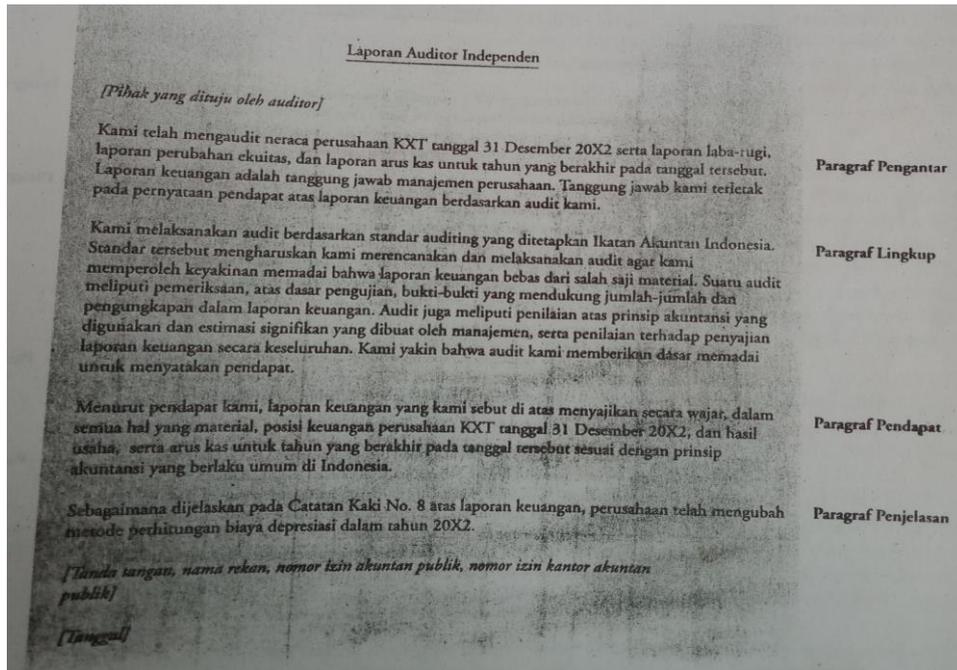
2. Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan audit baku

Keadaan yang menjadi penyebab utama ditambahkannya uatu paragraf penjelasan atau modifikasi kata-kata dalam laporan audit baku adalah:

- a. Ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi berterima umum
Standar pelaporan kedua berbunyi sebagai berikut: ***“Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.”***
- b. Keraguan besar tentang kelangsungan hidup entitas
Meskipun tujuan suatu audit bukan untuk menilai kesehatan keuangan suatu entitas, auditor bertanggungjawab untuk menilai apakah entitas yang diaudit memiliki kemampuan unruk mempertahankan kelangsungan hidupnya.
- c. Auditor setuju dengan suatu penyimpangan dari prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan.
- d. Penekanan atas suatu hal.
- e. Laporan audit yang melibatkan auditor lain.

Adanya satu atau lebih peristiwa atau keadaan berikut ini dapat menyebabkan keraguan besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.

1. Kerugian signifikan yang terjadi terus menerus dari usaha entitas atau kekurangan modal kerja.
2. Ketidakmampuan perusahaan dalam membayar kewajibannya pada saat jatuh tempo.
3. Kehilangan customer utama, terjadinya bencana yang tidak dicakup dalam asuransi, atau kesulitan besar dalam hubungan dengan buruh.
4. Tuntutan pengadilan, pemberlakuan aturan perundangan, atau hal-hal semacam yang kemungkinan membayangkan kelangsungan hidup entitas.



Tiga kondisi berikut ini masyarakat auditor untuk memberikan laporan audit dengan pendapat wajar tanpa pengecualian dengan Bahasa penjelasan.

- a. Auditor setuju dengan suatu penyimpangan dari prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan.
- b. Penekanan atas suatu hal.
- c. Laporan audit yang melibatkan auditor lain.

Berikut ini contoh informasi penjelasan yang kemungkinan dinyatakan oleh auditor dalam laporan auditnya sebagai penekanan suatu hal:

- 1) Adanya transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa.
- 2) Peristiwa penting yang terjadi setelah tanggal neraca.
- 3) Deskripsi masalah-masalah akuntansi yang berdampak terhadap daya banding laporan keuangan dengan laporan keuangan tahun yang lalu.
- 4) Ketidakpastian material yang diungkapkan dalam catatan kaki.

Auditor dapat memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian dengan modifikasi kata-kata.

- 1) Laporan auditor utama tidak mengacu ke laporan auditor lain.
- 2) Laporan auditor lama mengacu ke laporan auditor lain.
- 3) Laporan auditor lama berisi pengacuan .

3. Pendapat Wajar dengan Pengecualian

Melalui pendapat wajar dengan pengecualian, auditor menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang dikecualikan. Pendapat wajar dengan pengecualian dinyatakan dalam keadaan:

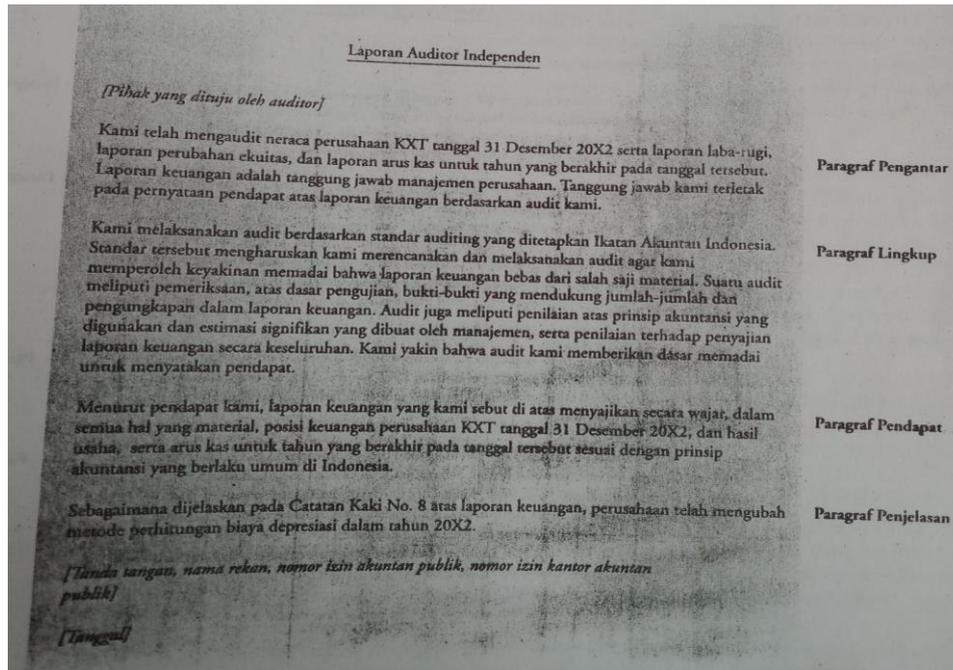
- a. Tidak adanya bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan terhadap lingkup audit yang mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa ia tidak dapat menyatakan tidak memberikan pendapat.
- b. Auditor yakin, atas dasar auditnya, bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia, yang berdampak material, dan ia berkesimpulan untuk tidak menyatakan pendapat tidak wajar. Bila auditor menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian, ia harus menjelaskan semua alasan yang menyebabkan ia berkesimpulan bahwa terdapat penyimpangan dari prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia dalam paragraf (atau beberapa paragraf) tambahan yang terpisah, sebelum paragraf pendapat dalam laporan audit.

4. Pendapat tidak Wajar

Dengan pendapat tidak wajar, auditor menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tentu sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

5. Pernyataan tidak Memberikan Pendapat

Dengan pernyataan tidak memberikan pendapat, auditor menyatakan bahwa ia tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan klien. Pernyataan tidak diberikan pendapat diberikan oleh auditor jika auditor tidak melaksanakan audit yang berlingkup memadai untuk memungkinkan auditor memberikan pendapat atas laporan keuangan. Pernyataan tidak memberikan pendapat juga dapat diberikan oleh auditor jika ia dalam kondisi tidak independen dalam hubungannya dengan klien.



D. Pengaruh Materialitas Terhadap Pendapat Auditor

Pada saat auditor mempertimbangkan keputusan mengenai pendapat yang akan dinyatakan dalam laporan audit, material atau tidaknya informasi mempengaruhi jenis pendapat yang akan diberikan oleh auditor. Informasi yang tidak material atau tidak penting biasanya diabaikan oleh auditor dan dianggap tidak pernah ada. Namun jika informasi tersebut melampaui batas materialitas, pendapat auditor akan terpengaruh. Tingkat materialitas dibagi menjadi 3, yaitu:

1. **Jumlah tidak material**, jika dalam suatu laporan keuangan yang diaudit di temukan adanya kesalahan, namun tidak mempengaruhi keputusan pemakai laporan. Kesalahan tersebut dianggap tidak material sehingga bisa diberikan Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian.
2. **Jumlah material**, jika terjadi kesalahan dalam laporan keuangan dapat mempengaruhi keputusan yang dibuat oleh mereka yang berkepentingan, namun keseluruhan laporan keuangan tetap tersaji dengan wajar sehingga laporan keuangan tetap berguna.
3. **Jumlah sangat material**, pengaruhnya sangat meluas sehingga kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan diragukan.

Kondisi yang Menyyaratkan Laporan Audit dengan Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Modifikasi Kata-kata atau Tambahan Paragraf Penjelasan	Tingkat Materialitas	
	Tidak Material	Material
Prinsip akuntansi tidak diterapkan secara konsisten	Pendapat wajar tanpa pengecualian	Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan paragraf penjelasan
Keraguan besar tentang kelangsungan hidup entitas	Pendapat wajar tanpa pengecualian	Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan paragraf penjelasan
Penyimpangan dari prinsip akuntansi berterima umum atau prinsip akuntansi lain yang dapat dibenarkan	Pendapat wajar tanpa pengecualian	Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan paragraf penjelasan
Penekanan atas suatu hal (<i>emphasis of a matter</i>)	Pendapat wajar tanpa pengecualian	Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan paragraf penjelasan
Penggunaan hasil audit auditor lain	Pendapat wajar tanpa pengecualian	Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan modifikasi kata-kata

Gambar 27.11 Laporan Audit untuk Setiap Kondisi yang Menyyaratkan Penyimpangan dari Laporan Audit Baku dengan Menambahkan Bahasa Penjelasan atau Modifikasi Kata-kata pada Tingkat Materialitas yang Berbeda

Kondisi yang Menyyaratkan Penyimpangan dari Laporan Audit dengan Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian	Tingkat Materialitas		
	Tidak Material	Material, Namun Tidak Mempengaruhi Kewajaran Laporan Keuangan Secara Keseluruhan	Sangat Material sehingga Mempengaruhi Kewajaran Laporan Keuangan Secara Keseluruhan
Lingkup audit dibatasi oleh klien atau keadaan	Pendapat wajar tanpa pengecualian	Pengecualian dalam paragraf lingkup, paragraf tambahan dan pendapat wajar dengan pengecualian	Pernyataan tidak memberikan pendapat
Laporan keuangan tidak disusun sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum*	Pendapat wajar tanpa pengecualian	Paragraf tambahan dan pendapat wajar dengan pengecualian	Pendapat tidak wajar
Auditor tidak independen	Pernyataan tidak memberikan pendapat, tanpa mempertimbangkan tingkat materialitas		

*Jika auditor dapat menunjukkan bahwa prinsip akuntansi berterima umum akan menyesatkan, auditor lebih tepat jika mengeluarkan laporan audit dengan modifikasi kata-kata.

Gambar 27.12 Laporan Audit untuk Setiap Kondisi yang Menyyaratkan Penyimpangan dari Laporan Audit Baku pada Tingkat Materialitas yang Berbeda

E. Pembatasan Terhadap Lingkup Audit

Pembatasan terhadap lingkup audit mempunyai akibat terhadap jumlah dan kompetensi bukti yang dapat dikumpulkan oleh auditor. Jika pembatasan tersebut dapat diatasi oleh auditor dengan menempuh prosedur audit alternatif, auditor tidak perlu mencantumkan pengecualian.

Jika auditor tidak dapat menempuh prosedur audit alternatif, sehingga auditor tidak dapat memperoleh bukti dalam jumlah cukup dan kompeten, maka biasanya auditor menambahkan kata-kata dalam paragraf lingkup audit untuk menarik perhatian terhadap adanya pengecualian tersebut. Auditor dapat menentukan bahwa ia dapat menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian

hanya jika audit telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia.

F. Penerapan Prinsip Akuntansi Berterima Umum yang Tidak Konsisten dengan Tahun Sebelumnya

Standar pelaporan yang kedua berbunyi sebagai berikut : *Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan pada periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.*

Oleh karena itu, jika klien menerapkan prinsip akuntansi berterima umum secara konsisten, laporan audit tidak menyebutkan mengenai konsistensi penerapan prinsip akuntansi tersebut. Namun, jika klien tidak menerapkan secara konsisten prinsip akuntansi berterima umum, ada 2 kemungkinan yang dilakukan oleh auditor :

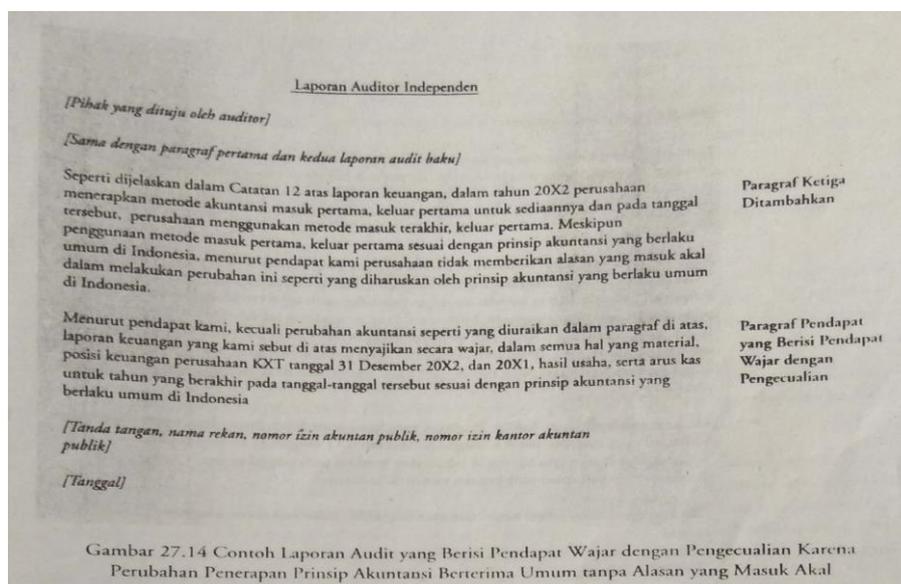
1. Jika (a) prinsip akuntansi yang baru diterapkan bukan prinsip akuntansi berterima umum, (b) metode akuntansi untuk memperlakukan dampak perubahan tersebut tidak sesuai dengan prinsip akuntansi bertemu umum, atau (c) manajemen tidak memberikan alasan yang masuk akal, auditor harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau jika dampak perubahan cukup material auditor harus menyatakan pendapat tidak wajar atas laporan keuangan.
2. Jika manajemen tidak memberikan alasan yang masuk akal tentang perubahan prinsip akuntansi yang diterapkan, auditor harus menyatakan pengecualian mengenai perubahan akuntansi yang telah dilakukan oleh perusahaan tanpa alasan yang masuk akal tersebut.

Tujuan penerapan prinsip konsistensi, adalah :

1. Untuk memberikan jaminan bahwa perbandingan laporan keuangan antar periode tidak dipengaruhi dalam jumlah yang material oleh perubahan dalam prinsip akuntansi, yang tidak hanya meliputi prinsip dan praktik akuntansi tetapi juga dalam metode penerapan.

2. Jika perbandingan laporan keuangan antar periode tersebut dipengaruhi dalam jumlah material oleh perubahan tersebut, auditor berkewajiban untuk melaporkan akibat perubahan tersebut terhadap laporan keuangan yang diauditnya.

Dalam audit pertama kali terhadap perubahan yang laporan keuangannya belum pernah diaudit oleh auditor independen, auditor harus melakukan prosedur audit terhadap laporan keuangan tahun sebelumnya untuk memperoleh keyakinan mengenai konsistensi penerapan prinsip akuntansi dalam tahun yang diaudit dengan tahun sebelumnya.



G. Laporan Keuangan Klien Tahun Sebelumnya Diaudit oleh Auditor Independen Lain

Jika laporan keuangan klien tahun sebelumnya diaudit oleh auditor independen lain, dan laporan keuangan tersebut tidak dicantumkan dalam laporan audit tahun ini, maka informasi mengenai hal ini harus dijelaskan dalam laporan audit sekarang. Kalimat berikut ini harus ditambahkan dalam paragraf pengantar laporan audit tahun ini : ***Laporan keuangan perusahaan KXT tahun buku 20X1 telah diaudit oleh auditor independen lain, yang laporannya bertanggal 1 Maret 20X2 berisi pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan tersebut.***

Jika laporan auditor pendahulu bukan merupakan laporan audit baku, auditor pengganti harus menjelaskan sifat dan alasan yang terdapat dalam paragraf penjelasan yang ditambahkan dalam laporan auditor pendahulu atau pengecualian pendapatnya. Berikut ini contoh kata-kata yang dapat dimasukkan dalam laporan auditor pengganti : *...diaudit oleh auditor independen lain yang laporannya bertanggal 31 Maret 20X2, atas laporan keuangan tersebut dicantumkan paragraf penjelasan yang mengungkapkan perkara pengadilan yang dijelaskan dalam Catatan No. 10 atas laporan keuangan.*

Jika laporan keuangan tersebut disajikan kembali, paragraf pengantar harus menunjukkan bahwa auditor pendahulu membuat laporan audit atas laporan keuangan periode yang lalu sebelum disajikan kembali. Sebagai tambahan, jika auditor pengganti melakukan perikatan untuk mengaudit dan telah menerapkan prosedur yang cukup untuk memperoleh keyakinan mengenai kewajaran laporan keuangan yang disajikan kembali tersebut, ia dapat memasukkan paragraf berikut ini dalam laporannya : *Kami juga mengaudit penyesuaian yang dijelaskan dalam Catatan No.10 yang digunakan untuk menyajikan kembali laporan keuangan tahun 20X1. Menurut pendapat kami, penyesuaian tersebut wajar dan telah diterapkan dengan semestinya.*

H. Laporan Audit Sebagian Didasarkan Atas Audit yang Dilakukan oleh Auditor Independen Lain

Dalam kondisi ini, auditor serangkali harus menyatakan pendapat atas laporan keuangan perusahaan secara keseluruhan, yang sebagian dari laporan keuangan tersebut diaudit oleh auditor independen lain. Disini harus dibedakan antara kantor akuntan utama dan kantor akuntan yang lain. Kantor akuntan utama adalah kantor akuntan yang mengaudit induk perusahaan dan paling tidak mengaudit 50% pendapatan dan total aktiva perusahaan secara keseluruhan. Kantor utama harus memutuskan apakah ia akan memikul atau tidak tanggungjawab pekerjaan kantor akuntan publik lain. Jikan kantor akuntan utama akan memikul tanggungjawab pekerjaan kantor akuntan lain, maka ia harus menyelidiki reputasi dan independensi auditor lain. Kantor akuntan utama dapat menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian terhadap laporan keuangan

perusahaan secara keseluruhan, tanpa menyebut bahwa sebagian laporan keuangan klien diaudit oleh kantor akuntan lain.

I. Laporan Audit Bentuk Panjang (*Long-Form Audit Report*)

Laporan audit bentuk panjang merupakan perluasan laporan audit bentuk pendek. Keputusan auditor harus menerbitkan laporan audit bentuk pendek atau panjang tergantung pada kebutuhan klien. Kebutuhan klien ini ditentukan oleh kebutuhan penerima laporan audi.

Isi laporan audit bentuk panjang adalah sebagai berikut :

1. Laporan audit.
2. Daftar rincian unsur-unsur tertentu yang dicantumkan dalam laporan keuangan (seperti daftar umur piutang).
3. Data statistik (misalnya distribusi penjualan kepada pelanggan besar dan pelanggan kecil kepada pemerintah dan swasta).
4. Komentar yang bersifat penjelasan (misalnya penjelasan mengenai metode akuntansi, penjelasan mengenai kebijakan pemberian kredit, penjelasan mengenai transaksi antarpihak intern perusahaan).
5. Penjelasan mengenai lingkup audit (misalnya mengenai jumlah surat konfirmasi piutang yang dikirimkan, diterima jawabannya, dan jumlah yang berisi kesalahan dan yang tidak).

Laporan audit bentuk panjang tidak hanya meliputi laporan keuangan pokok, tetapi juga berisi berbagai daftar, komentar dan penjelasan. Timbul pertanyaan sampai seberapa jauh pendapat auditor tersebut mencakup informasi yang disajikan dalam laporan audit tersebut. Pendapat auditor hanya terbatas pada kewajaran informasi yang dicantumkan dalam laporan keuangan pokok (neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas dan laporan arus kas).

BAB 4

PEMAHAMAN DAN PERTIMBANGAN AUDITOR ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL (SPI)

A. Pengertian Pengendalian Internal

(Agoes, 2015) Pengendalian internal menurut SA 315 (IAP, 315:2) adalah proses yang dirancang, diimplementasikan, dan dipelihara oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, manajemen, dan personel lain untuk menyediakan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan suatu entitas yang berkaitan dengan keandalan laporan keuangan, efisiensi, dan efektivitas operasi, dan kepatuhan terhadap perundang-undangan.

Pengendalian internal terdiri atas 5 komponen yang saling terkait berikut ini :

1. Lingkungan Pengendalian
Menetapkan corak suatu organisasi, mempengaruhi kesadaran pengendalian orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian internal, menyediakan disiplin dan struktur.
2. Penaksiran Resiko
Identifikasi entitas dan analisa terhadap resiko yang relevan untuk mencapai tujuannya, membentuk suatu dasar untuk menerapkan bagaimana resiko harus dikelola.
3. Aktivitas Pengendalian
Kebijakan dan prosedur yang membantu menjamin bahwa arahan manajemen dilaksanakan.
4. Informasi dan Komunikasi
Pengidentifikasian, penangkapan, dan pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan waktu yang memungkinkan orang melaksanakan tanggung jawab mereka.
5. Pemantauan
Proses yang menentukan kualitas kinerja pengendalian internal sepanjang waktu.

- Lingkungan Pengendalian

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

- 1) Integritas dan nilai etika
- 2) Komitmen terhadap kompetensi
- 3) Partisipasi dewan komisaris atau komite audit
- 4) Struktur organisasi
- 5) Pemberian wewenang dan tanggung jawab
- 6) Kebijakan dan praktik sumber daya manusia

- Penaksiran Resiko

Resiko yang relevan dengan pelaporan keuangan mencakup peristiwa dan keadaan internal maupun eksternal yang dapat terjadi dan secara negatif mempengaruhi kemampuan entitas untuk mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan data keuangan konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan. Resiko dapat timbul akibat keadaan berikut ini:

- 1) Perubahan dalam lingkungan operasi
- 2) Personel baru
- 3) Sistem informasi yang baru atau diperbaiki
- 4) Teknologi baru
- 5) Lini produk, produk, atau aktivitas baru
- 6) Restrukturisasi koorporasi
- 7) Operasi luar negeri
- 8) Standar akuntansi baru

- Aktivitas Pengendalian

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

Umumnya aktivitas pengendalian yang mungkin relevan dengan audit dapat digolongkan dengan hal berikut:

- 1) *Review* terhadap kinerja
- 2) Pengolahan informasi
- 3) Pengendalian fisik
- 4) Pemisahan tugas

- Informasi dan Komunikasi

Sistem informasi yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan, yang meliputi sistem akuntansi, terdiri atas metode dan catatan yang dibangun untuk mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan transaksi entitas (baik peristiwa maupun kondisi) untuk memelihara akuntabilitas bagi aset, 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. Komunikasi mencakup penyediaan suatu pemahaman tentang peran dan tanggung jawab individual berkaitan dengan pengendalian internal terhadap pelaporan keuangan.

- Pemantauan

Pemantauan adalah proses penentuan kualitas kinerja pengendalian internal 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 dan evaluasi secara terpisah. Aktivitas pemantauan dapat mencakup penggunaan informasi dari komunikasi dengan pihak luar seperti keluhan *Customers* dan komentar dari pengatur yang dapat memberikan petunjuk tentang masalah atau bidang yang memerlukan perbaikan.

(Arens et al., 2015) *Internal control Integrated Framework* yang dikeluarkan COSO, yaitu kerangka kerja pengendalian internal yang paling luas diterima di Amerika Serikat, menguraikan lima komponen pengendalian internal yang dirancang dan diimplementasikan oleh manajemen untuk memberikan kepastian yang layak bahwa tujuan pengendaliannya akan tercapai. Setiap komponen mengandung banyak pengendalian, tetapi auditor hanya akan

berfokus pada pengendalian yang dirancang untuk mencegah atau mendeteksi salah saji yang material dalam laporan keuangan. Pengendalian Internal COSO—Kerangka Kerja Terintegrasi pertama kali dikembangkan pada tahun 1912 dan telah menjadi kerangka kerja pengendalian internal yang paling luas diterima di Amerika Serikat dan dunia. Sejak Kerangka Kerja ini dikembangkan pertama kali, bisnis dan lingkungan operasi telah menjadi lebih bersifat global, kompleks, dan didorong teknologi. Para pemangku kepentingan telah menjadi terlibat, dalam mencari transparansi dan akuntabilitas yang lebih besar demi tercipta integritas sistem pengendalian internal.

B. Tujuan Pengendalian Internal

Menurut (Arens et al., 2015) biasanya manajemen memiliki tiga tujuan umum dalam merancang sistem pengendalian internal yang efektif :

a. Reliabilitas pelaporan keuangan

Manajemen bertanggung jawab untuk menyiapkan laporan bagi para investor, kreditor, dan pemakai lainnya. Manajemen memikul baik tanggung jawab hukum maupun profesional untuk memastikan bahwa informasi telah disajikan secara wajar sesuai dengan persyaratan pelaporan kerangka kerja akuntansi seperti prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP) dan IFRS. Tujuan pengendalian internal yang efektif atas laporan keuangan adalah memenuhi tanggung jawab pelaporan keuangan tersebut.

b. Efisiensi dan efektivitas operasi

Pengendalian dalam perusahaan akan mendorong pemakaian sumber daya secara efisien dan efektif untuk mengoptimalkan sasaran-sasaran perusahaan. tujuan penting dari pengendalian ini adalah memperoleh informasi keuangan dan non keuangan yang akurat tentang operasi perusahaan untuk keperluan pengambilan keputusan.

c. Ketaatan pada hukum dan peraturan

Section 404 mengharuskan semua perusahaan publik mengeluarkan laporan tentang keefektifan pelaksanaan pengendalian internal atas pelaporan keuangan. Selain mematuhi ketentuan hukum dalam *Section 404*, organisasi-

organisasi publik, nonpublik, dan nirlaba diwajibkan menaati berbagai hukum dan peraturan. Beberapa hanya berhubungan secara tidak langsung dengan akuntansi, seperti UU perlindungan lingkungan dan hak sipil, sementara yang lainnya berkaitan erat dengan akuntansi, seperti peraturan pajak penghasilan dan provinsi legal anti kecurangan

C. Faktor Pengendalian Internal

(Agoes, 2015) Terlepas dari bagaimana bagusnya desain dan operasinya, pengendalian internal hanya dapat memberikan keyakinan memadai bagi manajemen dan dewan komisaris berkaitan dengan pencapaian tujuan pengendalian internal entitas. Kemungkinan pencapaian tersebut dipengaruhi oleh keterbatasan bawaan yang melekat dalam pengendalian internal. Hal ini mencangkup kenyataan bahwa pertimbangan manusia dalam pengambilan keputusan dapat salah dan bahwa pengambilan keputusan dapat rusak karena kegagalan yang bersifat manusiawi tersebut, seperti kekeliruan atau kesalahan yang sifatnya sederhana. Disamping itu, pengendalian dapat tidak efektif karena adanya kolusi di antara dua orang atau lebih atau manajemen mengesampingkan pengendalian internal.

Faktor lain yang membatasi pengendalian internal adalah biaya pengendalian internal entitas tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian tersebut. Meskipun hubungan manfaat biaya merupakan kriteria utama yang harus dipertimbangkan dalam pendesainan pengendalian internal, pengukuran secara 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.

BAB 5

BUKTI AUDIT

A. Pengertian Bukti Audit

Menurut SA 500 (IAPI, 500.2, 545. 4, 500.5, 500.6) Auditor harus merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Bukti audit diperlukan untuk mendukung opini dari laporan auditor. Bukti audit ini memiliki sifat kumulatif dan terutama diperoleh dari prosedur audit yang dilaksanakan selama proses audit bukti audit mengandung baik informasi yang mendukung dan menguatkan manajemen maupun informasi yang bertentangan dengan asersi tersebut (Agoes, 2017).

Prosedur audit untuk memperoleh bukti audit dapat mencakup inspeksi, observasi, konfirmasi, perhitungan kembali, pelaksanaan ulang (*reperformance*) dan prosedur analitis, dan sering kali memadukan beberapa prosedur permintaan keterangan dari manajemen.

Kecukupan dan ketepatan bukti audit saling berkaitan satu dengan yang lainnya. Kecukupan adalah ukuran kuantitas bukti audit. Kuantitas bukti audit yang dibutuhkan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas resiko kesalahan penyajian material (makin tinggi risiko, makin banyak bukti audit yang dibutuhkan), namun pemerolehan bukti audit yang makin banyak tidak dapat konvensasi buruknya kualitas bukti audit. Ketepatan merupakan ukuran kualitas bukti audit yang mencakup, relevansi dan keandalan bukti audit yang mendukung auditor untuk merumuskan opininya. Keandalan bukti audit dipengaruhi oleh sumber dan sifatnya, serta bergantung pada masing-masing kondisi bukti audit yang diperoleh (Agoes, 2017).

SA-330 mewajibkan auditor untuk menyimpulkan apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh. Kecukupan dan ketepatan bukti audit yang telah diperoleh untuk menurunkan risiko audit sampai pada tingkat yang dapat diterima, dan dengan demikian memungkinkan auditor untuk mengambil kesimpulan yang memadai sebagai basis bagi opini auditor, merupakan suatu pertimbangan profesional. SA 200 berisi pembahasan tentang hal tersebut, seperti sifat Prosedur

audit, ketepatan waktu pelaporan keuangan, dan pertimbangan antara manfaat dan biaya yang merupakan faktor relevan bagi auditor untuk menggunakan pertimbangan profesionalnya berkaitan dengan kecukupan dan ketepatan bukti audit yang telah diperoleh.

Sebagian besar pekerjaan auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri atas usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti audit. Ukuran keabsahan (*validity*) bukti tersebut untuk tujuan audit tergantung pada pertimbangan auditor independen. Dalam hal ini, bukti audit (*audit evidence*) berbeda dengan bukti hukum (*legal evidence*) yang diatur secara tegas oleh peraturan yang ketat. Bukti audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan yang diauditnya. Relevansi, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan bukti audit lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti.

Untuk membuktikan efektif tidaknya pengendalian intern di suatu perusahaan, akuntan publik harus melakukan *compliance test* atau *test of recorded transaction*. Untuk membuktikan kewajaran saldo-saldo perkiraan laporan posisi keuangan (neraca) dan laba rugi, akuntan publik harus melakukan *substantive test* dan *analytical review* (Agoes, 2017).

B. Sifat Bukti Audit (*Audit Evidence*)

Bukti audit yang mengandung laporan keuangan terdiri atas data akuntansi dan semua informasi penguat yang tersedia bagi auditor. Jurnal, buku besar dan buku pembantu, dan buku pedoman akuntansi yang berkaitan, serta catatan seperti lembaran kerja (*worksheet*) dan *spreadsheet* yang mendukung alokasi biaya, perhitungan, dan Rekonsiliasi keseluruhannya merupakan bukti yang mendukung laporan keuangan. Data akuntansi ini seringkali dalam bentuk elektronik. Data akuntansi saja tidak dapat dianggap sebagai pendukung yang cukup bagi suatu laporan keuangan di pihak lain, tambah cukup perhatian atas kewajaran dan kecermatan data akuntansi yang melandasinya, pendapat auditor atas laporan keuangan tidak akan terjamin (Agoes, 2017).

Bukti audit penguat meliputi baik informasi tertulis maupun elektronik, seperti cek, catatan *electronic fund System*, faktur, surat kontrak, notulen rapat, konfirmasi dan representasi tertulis dari pihak yang mengetahui informasi yang diperoleh auditor melalui permintaan keterangan, pengamatan, infeksi dan pemeriksaan fisik, serta informasi lain yang dikembangkan oleh atau tersedia bagi auditor yang memungkinkannya menarik kesimpulan berdasarkan alasan yang kuat (Agoes, 2017).

Untuk dapat dikatakan kompeten, bukti audit harus sah dan relevan. Keabsahan sangat tergantung atas keadaan yang berkaitan dengan pemerolehan bukti tersebut. Bukti ekstern yang diperoleh dari pihak independen di luar perusahaan dianggap lebih kuat, dalam arti dapat lebih diandalkan/ dipercaya keabsahannya daripada bukti yang diperoleh dari dalam perusahaan itu sendiri (bukti intern). Semakin efektif pengendalian intern, semakin besar jaminan yang diberikan mengenai keandalan data akuntansi dan laporan keuangan. Pengetahuan auditor secara pribadi dan langsung yang diperoleh melalui infeksi fisik, pengamatan, perhitungan, dan inspeksi, lebih bersifat menyimpulkan (*persuasive evidence*) daripada bukti yang bersifat meyakinkan (*convincing evidence*) (Agoes, 2017).

Menurut Konrath (2002:114 & 115) di dalam buku (Agoes, 2017) ada 6 tipe bukti audit, yaitu:

1. *Physical evidence.*
2. *Evidence obtain through confirmation.*
3. *Documentary evidence.*
4. *Mathematical evidence.*
5. *Analytical evidence.*
6. *Hearsay evidence.*

Physical evidence terdiri atas segala sesuatu yang bisa dihitung, dipelihara, di observasi atau di infeksi, dan terutama berguna untuk mendukung tujuan eksistensi atau keberadaan. Contohnya adalah bukti-bukti fisik yang diperoleh dari kas opname, observasi dari perhitungan fisik persediaan, pemeriksaan fisik surat berharga dan inventaris aset tetap.

Confirmation evidence, adalah bukti yang diperoleh mengenai eksistensi, kepemilikan atau penilaian, langsung dari pihak ketiga di luar klien. Contohnya adalah jawaban konfirmasi piutang, utang barang konsinyasi, surat berharga yang disimpan biro administrasi efek dan konfirmasi dari penasehat hukum klien.

Documentary Evidence, terdiri atas catatan-catatan akuntansi dan seluruh dokumen pendukung transaksi. Contohnya adalah faktur pembelian, *copy* faktur penjualan, *journal voucher*, *general ledger*, dan *sub ledger*. Bukti ini berkaitan dengan asersi manajemen mengenai *completeness* dan eksistensi dan berkaitan dengan asersi manajemen mengenai *completeness* dan eksistensi dan berkaitan dengan audit trail yang memungkinkan auditor untuk menarasir dan melakukan *vouching* atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian dari dokumen ke buku besar dan sebaliknya.

Mathematical evidence, merupakan perhitungan, perhitungan kembali dan Rekonsiliasi yang dilakukan auditor. Misalnya *footing*, *cross footing* dan *extension* dari rincian persediaan, perhitungan dan alokasi beban penyusutan, perhitungan beban bunga, laba/rugi penarikan aset tetap, PPh dan *accruals*. Untuk rekonsiliasi misalnya pemeriksaan rekonsiliasi bank, rekonsiliasi saldo piutang usaha dan utang menurut buku besar dan sub buku besar, rekonsiliasi *intercompany accounts* dan lain-lain.

Analitical evidence, bukti yang diperoleh melalui penelaahan Analisis terhadap informasi keuangan klien. Penelaahan analitis ini harus dilakukan pada waktu membuat perencanaan audit, sebelum melakukan *substantive test* dan pada akhir pekerjaan lapangan (*audit field work*). Menurut (Agoes, 2017) Prosedur analitis bisa dilakukan dalam bentuk:

1. *Trend (Horizontal) Analysis*, yaitu membandingkan angka-angka laporan keuangan tahun berjalan dengan tahun-tahun sebelumnya dan menyelidiki kenaikan/penurunan yang signifikan baik dalam jumlah rupiah maupun presentase.
2. *Common size (vertical) analisis*.
3. Rasio analisis misalnya menghitung rasio likuiditas, rasio profitabilitas, rasio *leverage* dan rasio manajemen aset.

Hearsay (oral) evidence, merupakan bukti dalam bentuk jawaban lisan dari ke layar atas pertanyaan-pertanyaan yang diajukan auditor. Misalnya pertanyaan-pertanyaan auditor mengenai pengendalian Intern, ada tidaknya *contingent liabilities*, persediaan yang bergerak lambat atau rusak, kejadian penting sesudah tanggal laporan posisi keuangan (neraca) dan lain-lain.

C. Compliance Test dan Substantive Test

Tes ketaatan atau *compliance test* adalah tes terhadap bukti-bukti pembukuan yang mendukung transaksi yang dicatat perusahaan untuk mengetahui apakah setiap transaksi yang terjadi sudah diproses dan dicatat sesuai dengan sistem dan prosedur yang sudah ditetapkan manajemen (Agoes, 2017). .

Dalam melaksanakan *compliance test*, auditor harus memperhatikan hal-hal berikut:

- a. Kelengkapan bukti pendukung
- b. Kebenaran perhitungan matematis
- c. Otorisasi dari pejabat perusahaan yang berwenang
- d. Kebenaran nomor perkiraan yang didebit/dikredit
- e. Kebenaran *posting* ke buku besar dan sub buku besar

Substantive test adalah tes terhadap kewajaran saldo-saldo perkiraan laporan keuangan (neraca dan laporan L/R). Prosedur pemeriksaan yang dilakukan dalam *substantive test* antara lain:

- a. Inventarisasi aset tetap
- b. Observasi atas *stock opname*
- c. Konfirmasi piutang, utang, dan bank
- d. *Subsequent collection* dan *subsequent payment*
- e. Kas *opname*
- f. Pemeriksaan rekonsiliasi bank

D. Cara Pemilihan Sampel

Beberapa cara pemilihan sampling yang sering digunakan adalah:

- a. *Random/Judgement Sampling*

Pemilihan sampel dilakukan secara random dengan menggunakan *judgement* si akuntan publik. Salah satu cara, misalnya: dalam melakukan tes transaksi atas pengeluaran kas auditor menentukan bahwa semua pengeluaran kas yang lebih besar atau sama dengan Rp5.000.000 harus di-*vouching*, ditambah dua setiap bulan yang berjumlah di bawah Rp5.000.000. (Sukrisno Agoes, 2017)

b. Block Sampling

Dalam hal ini auditor memilih transaksi di bulan-bulan tertentu sebagai sampel, misalnya bulan Januari, Juni, dan Desember. Keberhasilan kedua cara di atas walaupun paling mudah, tetapi sangat tergantung pada *judgement* si auditor, semakin banyak pengalaman auditor, semakin baik hasilnya, dalam arti sampel yang dipilih betul-betul *representative*. Tetapi jika auditor kurang pengalaman, sampel yang dipilih akan kurang *representative*. (Sukrisno Agoes, 2017)

c. Statistical Sampling

Pemilihan sampel dilakukan secara ilmiah, sehingga walaupun lebih sulit namun sampel yang terpilih betul-betul *representative*. Karena memakan waktu yang lebih banyak, *statistical sampling* lebih banyak digunakan dalam audit di perusahaan yang sangat besar dan mempunyai *internal control* yang cukup baik. (Sukrisno Agoes, 2017)

BAB 6

KERTAS KERJA PEMERIKSAAN

A. Pengertian kertas kerja pemeriksaan

Dalam menjalankan pemeriksaan (*general audit*) KAP harus berpedoman kepada SPAP. Khusus standar Auditing, standar pengendalian mutu, kode etik ikatan akuntansi Indonesia dan Aturan etika IAI kantor akuntan publik (sekarang kode etik profesi akuntan public) semua Prosedur audit yang dilakukan dan temuan-temuan pemeriksaan harus didokumentasikan dalam kertas kerja pemeriksaan.

Definisi kertas kerja menurut **SA seksi 339 paragraf 03** adalah “catatan-catatan yang diselenggarakan oleh auditor mengenai prosedur audit yang ditempuh, pengujian yang dilakukannya, informasi yang diperolehnya, dan kesimpulan yang dibuatnya sehubungan dengan auditnya”.

Kertas kerja pemeriksaan adalah semua berkas-berkas yang dikumpulkan oleh auditor dalam menjalankan pemeriksaan yang berasal;

- a. dari pihak klien,
- b. dari analisis yang dibuat oleh auditor,
- c. dari pihak ketiga.

- **Berkas yang berasal dari klien:**

- a. Neraca saldo (*trial balance*)
- b. rekonsiliasi bank (*bank reconciliation*)
- c. analisis umur piutang (*account receivable aging schedule*)
- d. rincian persediaan (*final inventory list*)
- e. rincian liabilitas
- f. rincian beban umum dan administrasi
- g. rincian beban penjualan
- h. surat pernyataan langganan

- **Analisis yang dibuat auditor:**

- a. Berita arus kas opname (*cash count sheet*)

- b. Pemahaman dan evaluasi *internal control coma* termasuk *internal control questionnaires*
- c. Analisis penarikan aset tetap
- d. Analisis mengenai cukup tidaknya *allowence for bad debt*
- e. *Working balance sheet* (wbs)
- f. *Working profit and loss top* (wlp)
- g. *Supporting schedule*
- h. Konsep laporan audit (konsep audit report)
- i. *Manajement latter*
- **Berkas yang diperoleh dari pihak ketiga, misalnya:**
 - a. Piutang
 - b. liabilitas
 - c. dari bank
 - d. dari penasehat hukum perusahaan

kepemilikan Kertas kerja menurut **SA seksi 339 paragraf 06** “ kertas kerja adalah milik auditor. Namun hak dan kepemilikan atas kertas kerja masih tunduk pada batasan yang diatur dalam aturan etika kompartemen akuntansi publik yang berkaitan dengan hubungan yang bersifat rahasia dengan klien”.

B. Tujuan Kertas Kerja Pemeriksaan

Kertas kerja pemeriksaan yang merupakan dokumentasi auditor atas prosedur-prosedur audit yang dilakukan, test-test yang diadakan, informasi-informasi yang didapat dan kesimpulan yang dibuat atas pemeriksaan, analisis, memoradum, surat-surat konfirmasi dan representation, ikhtisar dokumen-dokumen perusahaan,rincian-rincian pos neraca dan laba rugi, serta komntar-komentar yang dibuat atau yang diperoleh si auditor, mempunyai beberapa tujuan. Tujuan tersebut antara lain:

- a. Pendukung opini auditor mengenai kewajaran laporan keuangan opini yang diberikan harus sesuai dengan kesimpulan pemeriksaan yang dicantumkan dalam kertas kerja perusahaan
- b. Sebagai bukti bahwa kita telah melaksanakan pemeriksaan Sesuai dengan standar profesional akuntansi publik. Dalam kertas kerja pemeriksaan harus

terlihat bahwa apa yang diatur dalam SPAP sudah diikuti dengan baik oleh auditor. seperti melakukan penilaian terhadap pengendalian intern dengan menggunakan *internal control questionnaires* mengirimkan konfirmasi piutang, surat pernyataan langganan dan lain-lain

- c. Sebagai referensi yang dapat dimaksud dalam hal ini ada pertanyaan dari pihak bank, pihak pajak dan pihak klien. Jika kertas kerja pemeriksaan lengkap pernyataan apapun yang diajukan oleh pihak-pihak tersebut yang berkaitan dengan laporan audit bisa dijawab dengan mudah oleh auditor dengan menggunakan kertas kerja pemeriksaan sesuai referensi
- d. Sebagai salah satu dasar penilaian asisten yaitu asisten (seluruh tim audit) jadi dapat dibuat evaluasi mengenai kemampuan asisten sampai dengan partner, sesudah selesai suatu penegasan. Evaluasi tersebut biasa digunakan sebagai salah satu dasar pertimbangan untuk kenaikan jenjang jabatan dan kenaikan gaji
- e. Sebagai pegangan untuk audit tahun berikutnya untuk persiapan audit tahun berikutnya kertas kerja tersebut dimanfaatkan antara lain:
 1. untuk pengecekan saldo awal
 2. untuk dapat dipelajari oleh audit staff yang baru, yang ditugaskan untuk menerima klien tersebut
 3. untuk mengetahui masalah-masalah yang terjadi di tahun lalu dan berguna untuk penyusunan *audit plan* tahun berikutnya

C. *Current File dan Partnert File*

Kertas kerja pemeriksaan biasanya dikelompokkan dalam;

a. Berkas tahun berjalan (*current file*)

Berisi kertas kerja yang mempunyai kegunaan untuk tahun berjalan seperti:

1. Neraca saldo
2. Berita acara kas opname
3. Rekonsiliasi bank
4. Rincian piutang
5. Rincian persediaan
6. Rincian liabilitas

7. Rincian biaya dan lain-lain

b. Berkas permanen (*permanent file*)

Berisi kertas kerja yang mempunyai kegunaan untuk beberapa tahun seperti

1. Akta pendirian buku pedoman akuntansi
2. Kontrak-kontrak
3. Notulen rapat

c. berkas surat menyurat (*correspondence file*)

Berisi korespondensi dengan klien berupa surat-menyurat, facsimile, email dan lain-lain.

D. Kriteria untuk Pemeriksaan Kertas Kerja Pemeriksaan yang Baik

Agar kertas kerja pemeriksaan mempunyai manfaat Yang optimal, harus dipenuhi kriteria berikut ini:

- 1) Kertas kerja pemeriksaan harus mempunyai tujuan.
Misalnya: *cash count sheet* dapat ditaksir dengan angka pada neraca.
- 2) Harus dicegah menulis kembali kertas kerja pemeriksaan sebab banyak kerugiannya, antara lain:
 - Membuang waktu
 - Dapat salah menyalin
- 3) Dalam kertas kerja pemeriksaan harus diielaskan prosedur audit apa Yang dilakukan dengan menggunakan audit *tick mark*. Misalnya:
 - Periksa *schedule*
 - Cek penjumlahan dengan cara *footing* dan *cross footing*.Penggunaan *tick mark* antara lain:
 - ^ = Footing/cross footing
 - C.B = Confirmed Balance (bila cocok)
 - R.D = Reporting Difference
- 4) Kertas kerja pemeriksaan harus di index/cross index.
 - a. Alfabeta : A – Z
 - b. Numerical : I - II dan seterusnya
 - c. Gabungan : A1, A2 dan seterusnya.

- 5) Kertas kerja harus diparaf oleh orang yang membuat dan mereview working papers sehingga dapat diketahui siapa yang bertanggungjawab.
- 6) Setiap pertanyaan yang timbul pada review notes harus terjawab, tidak boleh ada "*open question*" (pertanyaan yang belum terjawab).
- 7) Pada kertas kerja pemeriksaan harus dicantumkan:
 - a. Sifat dari perkiraan yang diperiksa.
 - b. Prosedur pemeriksaan yang dilakukan.
 - c. Kesimpulan mengenai kewajaran Yang diperiksa.
- 8) Hal-hal tambahan
 - a. Kertas kerja pemeriksaan harus rapih dan bersih
 - b. Kertas kerja pemeriksaan harus mudah dibaca (jelas)
 - c. Bahasa yang digunakan (Indonesia atau Inggris) harus baik,
 - d. Jangan hanya mem*photoCopy* data dari klien tanpa diberi suatu penjelasan.
- 9) Dibagian muka file kertas kerja pemeriksaan harus dimasukkan Daftar Isi dan Index kertas kerja pemeriksaan dan contoh paraf seluruh tim pemeriksa Yang terlibat dalam penugasan audit tersebut.

E. Pemilikan dan Penyimpanan Kertas Kerja Pemeriksaan

1. Kertas kerja pemeriksaan adalah milik akuntan publik. Hak auditor sebagai pemilik kertas kerja pemeriksaan terikat pada batasan-batasan moral yang dibuat untuk mencegah kebocoran-kebocoran yang tidak semestinya mengenai kerahasiaan (*confediantiality*) data klien.
2. Walaupun sebagian kertas kerja akuntan publik dapat digunakan sebagai sumber referensi bagi kliennya, namun kertas kerja pemeriksaan tersebut tidak dapat dianggap sebagai bagian atau pengganti dari catatan akuntansi klien tersebut.
3. Bila ada pihak lain yang ingin meminjam atau me-review kertas kerja pemeriksaan, baru bisa diberikan atas persetujuan tertulis dari klien yang bersangkutan, sebaiknya hanya bagian yang diperlukan saja yang dipinjamkan atau diperlihatkan.

4. Akuntan publik harus mengambil langkah-langkah yang tepat untuk keamanan kertas kerja pemeriksaannya dan menyimpan kertas kerja tersebut sesuai dengan peraturan pemerintah yang berlaku (minimal lima tahun).

F. Working Balance Sheet dan Working Profit and Loss

Working Balance Sheet (WBS) dan *Working Profit And Loss* (WPL) berisi angka-angka per-book (bersumber dari Trial Balance Klien), Audit Adjustment, Saldo Per Audit, yang nantinya akan merupakan angka-angka di Laporan Posisi Keuangan (Neraca) dan Laba Rugi yang sudah diaudit, serta saldo tahun lalu (bersumber dari audit report atau kertas kerja pemeriksaan tahun lalu).

Setiap angka yang tercantum di WBS dan WPL akan didukung oleh angka-angka dalam *Top Schedule*, untuk itu antara WBS, WPL dengan *Top Schedule* harus dilakukan *cross index*. WBS biasanya terbagi atas WBS (untuk pos-pos aktiva) dan WBS (untuk pos-pos pasiva), sedangkan WPL berisi pos-pos Laba Rugi. Contoh perhitungan WBS berikut ini:

Descriptions	Reff	Per Books 2012	Amount Journal Entries	As Adjusted 2012	Prior Year 2011
ASET:					
Aset Lancar =					
Kas		36.937	-	36.937	34.807
Pendapatan Bunga yang akan diterima	3	0	146.983	146.983	86.121
Penempatan pada bank lain bersih	4	1.283.156	-	1.283.156	1.171.462
Penyisihan penghapusan penempatan bank lain		-6.418	-	-6.418	-5.860
Jumlah Penempatan pada bank lain bersih		1.276.738	-	1.276.738	1.165.602
Kredit yang diberikan	5	15.039.985	-	15.039.985	13.706.634
Penyisihan penghapusan kredit		-149.281	-	-149.281	-120.840
Provisi yang belum diamortisasi		0	-247.073	-247	-211.110
Jumlah Kredit yang diberikan bersih		14.890.704	-247.073	14.643.631	13.374.684
Jumlah Aset Lancar		16.204.379	-100.090	16.104.289	14.661.214
Aset Tidak Lancar =					
Bangunan yang diambil alih	6	20.000	-20.000	0	20.000
Aset tetap setelah dikurangi ak. Penyusutan	7	405.777	-	405.777	492.386
Aset lain-lain	8	678.624	-358.130	320.494	337.798
Jumlah Aset Tidak Lancar		1.104.401	-378.130	726.271	850.184
Jumlah Aset		17.308.780	-478.220	16.830.560	15.511.398
Kewajiban & Ekuitas :					
Kewajiban jangka pendek =					
Kewajiban yang segera dibayar	9	42.042	-	42.042	35.533
Utang Bunga	10	50.040	-	50.040	38.424
Utang Pajak Penghasilan	11	0	21.667	21.667	-
Simpanan	12	13.368.905	-	13.368.905	11.613.039
Kewajiban lain-lain	13	505.396	-478.455	26.941	459.855
Jumlah Kewajiban Jangka Pendek		13.966.383	-456.788	13.509.595	12.146.851
Ekuitas =					
Modal Saham - Modal dasar 5.000 saham dengan nilai nominal Rp 1.000 per-saham, modal ditempatkan dan disetor penuh 1,500 lembar saham	14	1.500.000	-	1.500.000	1.000.000
Cadangan umum		300.000	-	300.000	200.000
Saldo laba yang belum ditentukan tujuannya		1.542.397	-21.432	1.520.965	2.375.657
Jumlah Ekuitas		3.342.397	-21.432	3.320.965	3.575.657
Jumlah Kewajiban & Ekuitas		17.308.780	-478.220	16.830.560	15.722.508

Contoh perhitungan WPL berikut ini :

Descriptions	Reff	Per Books 2012	Amount Journal Entries	As Adjusted 2012	Prior Year 2011
Pendapatan dan Beban Operasional					
Pendapatan Bunga :					
Bunga Konstruktual	15	4.745.448	0	4.745.448	4.215.387
Provisi dan komisi Kredit		516.260	0	516.260	537.124
Jumlah Pendapatan Bunga		5.261.708	0	5.261.708	4.752.511
Beban Bunga :					
Bunga	16	1.398.536	0	1.398.536	1.268.494
Jumlah Beban Bunga		1.398.536	0	1.398.536	1.268.494
Pendapatan/(Beban) Bunga bersih		3.863.172	0	3.863.172	3.484.017
Pendapatan dan Bunga Operasional Lainnya					
Pendapatan Operasional Lainnya :					
Pendapatan Administrasi		372.736	-	372.736	8.625
Pendapatan Denda	J2	11.852	-	11.852	293.679
Lainnya		35.083	11.454	46.537	30.412
Jumlah Pendapatan Operasional		419.671	11.454	431.125	332.716
Beban Operasional Lainnya :					
Penyisihan Penghapusan Aset Produktif	17	170.184	11.454	181.638	126.440
Administrasi dan umum	18	680.319	0	680.319	705.990
Pemasaran	19	45.950	0	45.950	0
Tenaga Kerja	20	1.595.311	0	1.595.311	1.264.076
Jumlah Beban Operasional Lainnya		2.491.764	11.454	2.503.218	2.096.506
Pendapatan/(Beban) Operasional bersih		-2.072.093	0	-2.072.093	-1.763.790
Jumlah Pendapatan Operasional Bersih		1.791.079	0	1.791.079	1.720.227
Pendapatan dan Beban Non Operasional					
Pendapatan Non Operasional :					
Pendapatan Lainnya		1.724	0	1.724	41
Jumlah Pendapatan Non Operasional		1.724	0	1.724	41
Beban Non Operasional :					
Kerugian karena pembebanan AVDA		0	20.000	20.000	0
Beban Lainnya		19.024	0	19.024	21.708
Jumlah Beban Non Operasional		19.024	20.000	39.024	21.708
Pendapatan/(Beban) Non Operasional		-17.300	-20.000	-37.300	-21.667
Laba Sebelum Pajak Penghasilan		1.773.779	-20.000	1.753.779	1.698.560
Pajak Penghasilan	26	231.382	1.432	232.814	211.940
Laba Tahun Berjalan		1.542.397	-21.432	1.520.965	1.486.620

G. Top Schedule dan Supporting Schedule

Angka-angka dalam top schedule akan didukung oleh angka-angka dalam supporting schedule, untuk itu antara *Top Schedule* dan *Supporting Schedule* harus dilakukan *Cross index*. *Top Schedule* akan memperlihatkan saldo Per Book (bersumber dari *Trial Balance Klier audit adjustment*, saldo per audit, serta saldo tahun lalu (bersumber dari kertas kerja pemeriksaan tahun lalu).

Dalam *Top Schedule* biasanya dicantumkan kesimpulan atas pos yang bersangkutan, Sifat perkiraan, prosedur audit yang dilakukan beserta *tick mark*, *audit adjustment* yang diusulkan auditor dan diterima klien, harus tercantum di

Supporting Schedule. Disemua *Top Schedule* dan *Supporting Schedule* harus dicantumkan *index working paper*.

Contoh *Top Schedule* pendapatan bunga yang akan diterima :

Descriptions	Reff	Per Book 2011	Amount Journal Entriest	As Adjusted 2012	Prior Year 2011
Deposito		0	-	0	
Kredit yang Diberikan	B.1	0	146.983	86.121	
Jumlah		0	146.983	86.121	
			TO WBS		

Contoh *Top Schedule* Pendapatan Bunga:

Descriptions	Reff	Per Book 2012	Amount Journal Entriest	As Adjusted 2012	Prior Year 2011
Giro pada bank lain	AA1	-	0	-	24
Tabungan pada bank lain	AA2	22.229	0	22.229	24.748
Deposito berjangka pada bank lain	AA3	14.682	0	14.682	1.645
Kredit yang diberikan dari pihak ketiga bukan bank	AA4	4.708.537	0	4.708.537	4.188.970
Dari pihak ketiga bukan bank		-	0	-	-
Lainnya		-	0	-	-
Jumlah		4.745.448	0	4.745.448	4.215.387
			TO WPL		

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, S. (2015). *Auditing : Pemeriksaan Akuntan oleh Kantor Akuntan Publik (Edisi ke 5, Jilid 1)* (5th ed.). LPT Fak. Ekonomi – UI.
- Agoes, S. (2017). *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Kantor Akuntan Publik (Buku 1 Edisi 5)* (5th ed.). Salemba Empat.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2015). *Auditing & Jasa Assurance. In 1* (15th ed.). Erlangga.
- Halim, Abdul. (2015) *Auditing Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan, Edisi Kelima, Jilid ke 1*. UPP STIM YKPN
- Mulyadi. (2014). *Audit 1*, Edisi 6, Penerbit salemba Empat, Jakarta