

SA Seksi 326**BUKTI AUDIT****Sumber:** PSA No. 07**PENDAHULUAN****01** Standar pekerjaan lapangan ketiga berbunyi:

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

02 Sebagian besar pekerjaan auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti audit.¹ 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 auditan. Relevansi, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan bukti audit lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti.

¹ Lihat SA Seksi 319 [PSA No. 69] *Pertimbangan atas Pengendalian Intern dalam Audit Laporan Keuangan* paragraf 64 s.d. 78 untuk memperoleh panduan lebih lanjut tentang bukti audit.

SIFAT ASERSI

03 Asersi (*assertion*)² adalah pernyataan manajemen yang terkandung di dalam komponen laporan keuangan. Pernyataan tersebut dapat bersifat implisit atau eksplisit serta dapat diklasifikasikan berdasarkan penggolongan besar sebagai berikut ini:

- a. Keberadaan atau keterjadian (*existence or occurrence*).
- b. Kelengkapan (*completeness*).
- c. Hak dan kewajiban (*right and obligation*).
- d. Penilaian (*valuation*) atau alokasi.
- f. Penyajian dan pengungkapan (*presentation and disclosure*)

² Asersi (*assertion*) adalah suatu deklarasi, atau suatu rangkaian deklarasi secara keseluruhan, oleh pihak yang bertanggung jawab atas deklarasi tersebut. Jadi, asersi adalah pernyataan yang dibuat oleh satu pihak yang secara implisit dimaksudkan untuk digunakan oleh pihak lain (pihak ketiga). Untuk laporan keuangan historis, asersi merupakan pernyataan dalam laporan keuangan oleh manajemen sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

04 Asersi tentang keberadaan atau keterjadian berhubungan dengan apakah aktiva atau utang entitas ada pada tanggal tertentu dan apakah transaksi yang dicatat telah terjadi selama periode tertentu. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa sediaan produk jadi yang tercantum dalam neraca adalah tersedia untuk dijual. Begitu pula, manajemen membuat asersi bahwa penjualan dalam laporan laba-rugi menunjukkan pertukaran barang atau jasa dengan kas atau aktiva bentuk lain (misalnya piutang) dengan pelanggan.

05 Asersi tentang kelengkapan berhubungan dengan apakah semua transaksi dan akun yang seharusnya disajikan dalam laporan keuangan telah dicantumkan di dalamnya. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa seluruh pembelian barang dan jasa dicatat dan dicantumkan dalam laporan keuangan. Demikian pula, manajemen membuat asersi bahwa utang usaha di neraca telah mencakup semua kewajiban entitas.

06 Asersi tentang hak dan kewajiban berhubungan dengan apakah aktiva merupakan hak entitas dan utang merupakan kewajiban perusahaan pada tanggal tertentu. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa jumlah sewa guna usaha (*lease*) yang dikapitalisasi di neraca mencerminkan nilai pemerolehan hak entitas atas kekayaan yang disewaguna-usahakan (*leased*) dan utang sewa guna usaha yang bersangkutan mencerminkan suatu kewajiban entitas.

07 Asersi tentang penilaian atau alokasi berhubungan dengan apakah komponen-komponen aktiva, kewajiban, pendapatan dan biaya sudah dicantumkan dalam laporan keuangan pada jumlah yang semestinya. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa aktiva tetap dicatat berdasarkan harga pemerolehannya dan pemerolehan semacam itu secara sistematis dialokasikan ke dalam periode-periode akuntansi yang semestinya. Demikian pula, manajemen membuat asersi bahwa piutang usaha yang tercantum di neraca dinyatakan berdasarkan nilai bersih yang dapat direalisasikan.

08 Asersi tentang penyajian dan pengungkapan berhubungan dengan apakah komponen-komponen tertentu laporan keuangan diklasifikasikan, dijelaskan, dan diungkapkan semestinya. Misalnya, manajemen membuat asersi bahwa kewajiban-kewajiban yang diklasifikasikan sebagai utang jangka panjang di neraca tidak akan jatuh tempo dalam waktu satu tahun. Demikian pula, manajemen membuat asersi bahwa jumlah yang disajikan sebagai pos luar biasa dalam laporan laba rugi diklasifikasikan dan diungkapkan semestinya.

PENGGUNAAN ASERSI DALAM MERUMUSKAN TUJUAN AUDIT DAN DALAM MERANCANG PENGUJIAN SUBSTANTIF

09 Di dalam memperoleh bukti audit yang mendukung asersi dalam laporan keuangan, auditor independen merumuskan tujuan audit spesifik ditinjau dari sudut asersi tersebut. Dalam merumuskan tujuan audit, auditor independen hendaknya mempertimbangkan kondisi khusus entitas, termasuk sifat aktivitas ekonomi dan praktik akuntansi yang khas dalam industrinya. Misalnya, salah satu tujuan audit yang berhubungan dengan asersi tentang kelengkapan saldo sediaan yang dapat dirumuskan oleh auditor bahwa kuantitas sediaan mencakup seluruh produk jadi, bahan baku, dan bahan pembantu yang ada di tangan klien.

10 Auditor independen tidak perlu secara satu per satu menghubungkan tujuan audit dengan prosedur audit. Beberapa prosedur audit dapat dikaitkan dengan lebih dari satu tujuan audit. Di lain pihak, kombinasi berbagai prosedur audit dibutuhkan untuk mencapai satu tujuan audit. Lampiran A paragraf 25 berisi gambaran tujuan audit untuk sediaan perusahaan manufaktur untuk setiap golongan asersi yang tercantum dalam paragraf 03 serta contoh pengujian substantif untuk mencapai tujuan audit tersebut.

11 Dalam memilih pengujian substantif tertentu untuk mencapai tujuan audit yang telah ditetapkan, auditor independen mempertimbangkan, antara lain, risiko salah saji material dalam laporan keuangan, termasuk tingkat risiko pengendalian taksiran, serta efisiensi dan efektivitas pengujian yang diharapkan dari pengujian tersebut. Pertimbangan auditor independen meliputi sifat dan materialitas unsur-unsur yang diuji, jenis dan kompetensi bukti audit yang tersedia, dan sifat tujuan audit yang hendak dicapai. Sebagai contoh, dalam asersi tentang keberadaan atau keterjadian, auditor memilih unsur yang ada dalam jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan dan mencari bukti audit yang relevan. Di lain pihak, dalam merancang prosedur audit untuk mencapai suatu tujuan yang berhubungan dengan asersi tentang kelengkapan, auditor memilih bukti audit yang menunjukkan bahwa suatu unsur harus dimasukkan dalam jumlah yang relevan dalam laporan keuangan dan menyelidiki apakah unsur tersebut telah dimasukkan secara lengkap.

12 Tujuan audit spesifik yang dirumuskan oleh auditor tidak mengalami perubahan apakah diterapkan dalam pengolahan data dengan *manual* maupun dengan komputer. Namun, metode penerapan prosedur audit untuk mengumpulkan bukti dapat dipengaruhi oleh metode pengolahan data yang digunakan oleh klien. Auditor dapat menggunakan prosedur audit *manual*, teknik audit berbantuan komputer (*computer-assisted audit techniques*), atau kombinasi kedua metode tersebut untuk memperoleh bukti audit kompeten yang cukup. Oleh karena pertumbuhan penggunaan komputer dan teknologi informasi yang lain, banyak perusahaan mengolah informasi signifikan secara

elektronik. Oleh karena itu, adalah sulit atau tidak mungkin bagi auditor memperoleh data tertentu dengan cara inspeksi, permintaan keterangan, atau konfirmasi tanpa bantuan teknologi informasi.

13 Sifat, ketepatan waktu, dan luasnya prosedur audit yang digunakan dalam suatu perikatan berhubungan dengan pertimbangan profesional yang diterapkan oleh auditor berdasarkan kondisi yang spesifik. Namun, prosedur yang digunakan harus memadai untuk mencapai tujuan tertentu auditor dan mengurangi risiko deteksi ke tingkat yang dapat diterima oleh auditor. Bukti audit yang diperoleh harus cukup bagi auditor untuk merumuskan kesimpulan tentang validitas asersi individual yang terkandung dalam komponen laporan keuangan. Bukti audit yang disediakan melalui kombinasi penaksiran risiko bawaan dan risiko pengendalian oleh auditor dan pengujian substantif dapat memberikan dasar memadai untuk menyatakan pendapatnya.

14 Dalam entitas yang di dalamnya informasi signifikan ditransmisikan, diolah, dan dipelihara, atau diakses secara elektronik, auditor dapat menentukan bahwa tidak praktis atau mungkin untuk mengurangi risiko deteksi ke tingkat yang dapat diterima dengan cara melaksanakan hanya pengujian substantif untuk satu atau lebih asersi laporan keuangan. Sebagai contoh, potensi untuk memicu atau mengubah informasi secara tidak semestinya terjadi dan tidak terdeteksi mungkin lebih besar jika informasi dihasilkan, diselenggarakan, atau diakses hanya dalam bentuk elektronik. Dalam keadaan ini, auditor harus melaksanakan pengujian pengendalian untuk mengumpulkan bukti untuk menaksir risiko pengendalian,³ atau mempertimbangkan dampaknya ke laporannya (lihat paragraf 25 Seksi ini).

³ SA Seksi 319 [PSA No, 69] , paragraf 81 menyatakan bahwa biasanya tingkat risiko pengendalian taksiran tidak cukup rendah untuk menghilangkan kebutuhan untuk melaksanakan pengujian substantif untuk saldo akun dan golongan transaksi yang signifikan dan, sebagai akibatnya, auditor harus melaksanakan pengujian substantif untuk saldo dan golongan tersebut tanpa mempertimbangkan tingkat risiko pengendalian taksiran.

SIFAT BUKTI AUDIT

15 Bukti audit yang mendukung laporan keuangan terdiri dari data akuntansi dan semua informasi penguat yang tersedia bagi auditor.

16 Jurnal, buku besar dan buku pembantu, dan buku pedoman akuntansi yang berkaitan, serta catatan seperti lembaran kerja (*work sheet*) dan *spread sheet* 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, tanpa cukup perhatian atas kewajaran dan kecermatan data akuntansi yang melandasinya, pendapat auditor atas laporan keuangan tidak akan terjamin.

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

18 Dalam entitas tertentu, beberapa data akuntansi dan bukti penguat tersedia dalam bentuk elektronik. Dokumen sumber seperti order pembelian, surat muat, faktor, dan cek digantikan dengan pesan elektronik. Sebagai contoh, entitas dapat menggunakan Electronic Data Interchange (EDI) atau sistem pengolahan citra (*image processing systems*) Dalam EDI, entitas dan pelanggannya atau pemasok menggunakan hubungan komunikasi untuk melakukan transaksi bisnis secara elektronik. Transaksi pembelian, pengiriman, penagihan, penerimaan kas, dan pengeluaran kas seringkali dilaksanakan seluruhnya dengan pertukaran pesan elektronik di antara pihak-pihak yang terkait. Dalam sistem pengolahan citra, dokumen di-*scan* dan diubah menjadi citra elektronik untuk memfasilitasi penyimpanan dan pengacuan, dan dokumen sumber dapat tidak disimpan setelah diubah ke dalam citra tersebut. Bukti audit tertentu dapat ada pada titik waktu tertentu. Namun, bukti tersebut mungkin tidak dapat diambil setelah periode waktu tertentu jika *file* diubah dan jika *backup file* tidak ada. Oleh karena itu, auditor harus mempertimbangkan waktu yang pada

saat itu informasi ada atau tersedia dalam menentukan sifat, saat, dan luasnya pengujian substantif, dan jika berlaku, pengujian pengendalian yang akan dilaksanakan.

19 Auditor menguji data akuntansi yang mendasari laporan dengan keuangan dengan (a) menganalisa dan me-review, (b) menelusuri kembali langkah-langkah prosedur yang diikuti dalam proses akuntansi dan dalam proses pembuatan alokasi yang bersangkutan, (c) penghitungan kembali dan (d) rekonsiliasi tipe-tipe dan aplikasi yang berkaitan dengan informasi yang sama. Melalui pelaksanaan prosedur seperti itu, auditor dapat menentukan bahwa catatan akuntansi konsisten secara intern. Konsistensi intern semacam itu biasanya memberikan bukti tentang kewajaran penyajian laporan keuangan.

20 Data yang berkaitan dengan akuntansi dan bukti penguat yang mendukung pembukuan ke dalam akun dan asersi dalam laporan keuangan biasanya tersedia dari file entitas dan dapat diakses oleh auditor untuk pemeriksaan pada titik atau periode waktu tertentu. Baik di dalam entitas maupun di luarnya terdapat orang yang berpengetahuan yang dapat dihubungi oleh auditor untuk dimintai keterangan. Aktiva yang memiliki keberadaan fisik tersedia bagi auditor untuk diinspeksi. Aktivitas personel entitas dapat diamati. Berdasarkan pengamatan terhadap aktivitas tersebut atau kondisi atau situasi lain, auditor dapat mencapai kesimpulan tentang validitas berbagai asersi dalam laporan keuangan.

KOMPETENSI BUKTI AUDIT

21 Untuk dapat dikatakan kompeten, bukti audit, terlepas bentuknya, harus sah dan relevan. Keabsahan sangat tergantung atas keadaan yang berkaitan dengan pemerolehan bukti tersebut. Dengan demikian penarikan kesimpulan secara umum mengenai dapat diandalkannya berbagai macam bukti audit, tergantung pada pengecualian penting yang ada. Namun, jika pengecualian yang penting dapat diketahui, anggapan berikut ini mengenai keabsahan bukti audit dalam audit, meskipun satu sama lain tidak bersifat saling meniadakan, dapat bermanfaat:

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

KECUKUPAN BUKTI AUDIT

22 Audit yang dilakukan auditor independen bertujuan untuk memperoleh bukti audit kompeten yang cukup untuk dipakai sebagai dasar memadai dalam merumuskan pendapatnya. Jumlah dan jenis bukti audit yang dibutuhkan oleh auditor untuk mendukung pendapatnya memerlukan pertimbangan profesional auditor setelah mempelajari dengan teliti keadaan yang dihadapinya. Dalam banyak hal, auditor independen lebih mengandalkan bukti yang bersifat mengarahkan (*persuasive evidence*) daripada bukti yang bersifat meyakinkan (*convincing evidence*). Baik asersi secara individual dalam laporan keuangan maupun gambaran umum bahwa laporan keuangan secara keseluruhan menyajikan posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas perusahaan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia adalah sedemikian sifatnya, sehingga seorang auditor yang sangat berpengalaman pun jarang dengan mudah diyakinkan, dalam hubungannya dengan semua aspek laporan keuangan yang diauditnya.

23 Auditor bekerja dalam batas-batas pertimbangan ekonomi; agar secara ekonomis bermanfaat, pendapatnya harus dirumuskan dalam jangka waktu yang pantas dan dengan biaya yang masuk akal. Auditor harus memutuskan, sekali lagi dengan menggunakan pertimbangan profesionalnya, apakah bukti audit yang tersedia baginya dengan batasan waktu dan biaya, cukup memadai untuk membenarkan pernyataan pendapatnya.

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

PENILAIAN BUKTI AUDIT

25 Dalam menilai bukti audit, auditor harus mempertimbangkan apakah tujuan audit tertentu telah tercapai. Auditor harus secara mendalam mencari bukti audit dan tidak memihak (*bias*) dalam mengevaluasinya. Dalam merancang prosedur audit untuk memperoleh bukti kompeten yang cukup, auditor harus memperhatikan kemungkinan laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.⁴ Dalam merumuskan pendapatnya, auditor harus mempertimbangkan relevansi bukti audit, terlepas apakah bukti audit tersebut mendukung atau berlawanan dengan asersi dalam laporan keuangan. Bila auditor masih tetap ragu-ragu untuk mempercayai suatu asersi yang material, maka ia harus menanggihkan pemberian pendapatnya sampai ia mendapatkan bukti kompeten yang cukup untuk menghilangkan keraguannya, atau ia harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau menolak memberikan pendapat.⁵

⁴ Istilah basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia didefinisikan dalam SA Seksi 623 [PSA No. 41] *Laporan Khusus*, paragraf 04.

⁵ Lihat SA Seksi 508 [PSA No. 29] *Laporan atas Laporan Keuangan Audit*, paragraf 20 s.d. 34 dan 61 s.d. 63 untuk memperoleh panduan lebih lanjut tentang pernyataan pendapat wajar dengan pengecualian atau pernyataan tidak memberikan pendapat.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF

26 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

27 Asersi Laporan Keuangan, Contoh Tujuan Audit, dan Contoh Pengujian Substantif

Contoh untuk Sediaan dalam Perusahaan Manufaktur

Lampiran ini menggambarkan penggunaan asersi dalam pembuatan tujuan audit dan dalam pendesainan pengujian substantif. Contoh berikut ini tidak dimaksudkan untuk menggambarkan seluruh pengujian lengkap atau tidak diharapkan akan berlaku untuk semua audit.

| Tujuan Audit | Contoh Pengujian Substantif |
|---|---|
| | Keberadaan atau Keterjadian |
| Sediaan yang dicantumkan dalam neraca secara fisik ada | <ul style="list-style-type: none"> * Mengamati penghitungan fisik sediaan. * Mendapatkan konfirmasi atas sediaan yang ditempatkan di lokasi luar perusahaan. * Menguji transaksi sediaan di antara tanggal awal penghitungan fisik sediaan dengan tanggal neraca. |
| Sediaan merupakan unsur yang disimpan untuk dijual atau digunakan dalam kegiatan normal bisnis. | <ul style="list-style-type: none"> * <i>Me-review</i> kartu sediaan, catatan produksi, catatan pembelian sebagai petunjuk kegiatan yang bersangkutan dengan sediaan. * Membandingkan sediaan dengan katalog penjualan sekarang dengan laporan penjualan dan laporan pengiriman barang. * Menggunakan jasa spesialis untuk menguatkan sifat produk yang khusus. |

Kelengkapan

Sediaan meliputi semua produk, bahan, *supplies* yang ada di lokasi perusahaan.

Kuantitas sediaan meliputi semua produk, bahan, *supplies* yang masih ada dalam perjalanan maupun yang disimpan di lokasi luar perusahaan.

Daftar hasil penghitungan fisik sediaan dikompilasi dengan teliti dan totalnya telah dimasukkan ke dalam akun sediaan.

- * Mengamati penghitungan fisik sediaan.
- * Membandingkan hubungan antara saldo akun sediaan dengan kegiatan pembelian, produksi, dan penjualan sekarang.
- * Menguji prosedur pisah batas pengiriman dan penerimaan.
- * Mendapatkan konfirmasi atas sediaan yang ditempatkan di lokasi luar perusahaan.
- * Membandingkan hubungan antara saldo akun sediaan dengan kegiatan pembelian, produksi, dan penjualan sekarang.
- * Menguji prosedur pisah batas pengiriman dan penerimaan.
- * Menelusuri hitung uji yang dicatat dalam kartu penghitungan fisik sediaan ke dalam daftar hasil penghitungan fisik sediaan.
- * Meminta pertanggungjawaban semua kartu penghitungan fisik (*inventory tags*) dan daftar hasil penghitungan fisik (*count sheet/inventory summary sheet*) yang digunakan untuk mencatat hasil penghitungan fisik sediaan.
- * Merekonsiliasi hasil penghitungan fisik dengan kartu sediaan dan saldo akun sediaan dalam buku besar serta menyelidiki fluktuasi yang signifikan.

Hak dan Kewajiban

Entitas memiliki hak milik secara hukum atau hak milik serupa terhadap sediaan

Sediaan tidak mencakup unsur yang telah ditagihkan kepada pelanggan atau dimiliki oleh pihak lain

- * Mengamati penghitungan fisik sediaan.
- * Mendapatkan konfirmasi atas sediaan yang ditempatkan di lokasi di luar perusahaan.
- * Memeriksa faktur dari pemasok yang telah dibayar, perjanjian konsinyasi, dan kontrak.
- * Memeriksa faktur dari pemasok yang telah dibayar, perjanjian konsinyasi, dan kontrak.
- * Menguji prosedur pisah batas pengiriman dan penerimaan.

Penilaian atau Alokasi

Sediaan dinyatakan secara semestinya pada harga pokoknya (*at cost*), kecuali jika harga pasarnya lebih rendah.

- * Memeriksa faktur dari pemasok.
- * *Me-review* tarif upah karyawan langsung.
- * Memeriksa analisis selisih harga pembelian dan selisih biaya produksi.