

SAMPLING AUDIT

Sumber: PSA No. 26

PENDAHULUAN

01 Sampling audit adalah penerapan prosedur audit terhadap kurang dari seratus persen unsur dalam suatu saldo akun atau kelompok transaksi dengan tujuan untuk menilai beberapa karakteristik saldo akun atau kelompok transaksi tersebut.¹ Seksi ini memberikan panduan dalam perencanaan, pelaksanaan, dan penilaian sampel audit.

02 Auditor seringkali mengetahui dimana saldo-saldo akun dan transaksi yang mungkin sekali mengandung salah saji.² Auditor mempertimbangkan pengetahuan ini dalam perencanaan prosedur auditnya, termasuk sampling audit. Auditor biasanya tidak memiliki pengetahuan khusus tentang saldo-saldo akun atau transaksi lainnya yang, menurut pertimbangannya, perlu diuji untuk memenuhi tujuan auditnya. Dalam hal terakhir ini, sampling audit sangat berguna.

03 Ada dua pendekatan umum dalam sampling audit: nonstatistik dan statistik. Kedua pendekatan tersebut mengharuskan auditor menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam perencanaan, pelaksanaan, dan penilaian sampel, serta dalam menghubungkan bukti audit yang dihasilkan dari sampel dengan bukti audit lain dalam penarikan kesimpulan atas saldo akun atau kelompok transaksi yang berkaitan. Panduan dalam Seksi ini berlaku baik untuk sampling audit secara statistik maupun nonstatistik.

¹ Ada alasan lain bagi auditor untuk memeriksa kurang dari 100% unsur yang membentuk saldo akun atau kelompok transaksi. Sebagai contoh, auditor mungkin hanya memeriksa beberapa transaksi dari suatu saldo akun atau kelompok untuk (a) memperoleh pemahaman atas sifat operasi entitas atau (b) memperjelas pemahaman atas pengendalian intern entitas. Jika alasannya seperti itu panduan dalam Seksi ini tidak berlaku.

² Untuk keperluan pembahasan dalam Seksi ini, penggunaan istilah salah-saji (*misstatement*) dapat meliputi kekeliruan dan kecurangan dalam desain penerapan sampling. Kekeliruan didefinisikan dalam SA Seksi 312 [PSA No. 25] *Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit*, paragraf 06. Kecurangan didefinisikan dalam SA Seksi 316 [PSA No. 70] *Pertimbangan Atas Kecurangan Dalam Audit Laporan Keuangan*, paragraf 05 s.d. 09.

04 Standar pekerjaan lapangan ketiga menyatakan, “*Bukti audit kometen yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporn keuangan yang diaudit.*” Kedua pendekatan sampling audit di atas, jika diterapkan dengan semestinya, dapat menghasilkan bukti audit yang cukup.

05 Cukup atau tidaknya bukti audit berkaitan dengan, antara lain,, desain dan ukuran sampel audit. Ukuran sampel yang diperlukan untuk menghasilkan bukti audit yang cukup tergantung pada tujuan dan egisiensi sampel. Untuk tujuan tertentu, efisiensi sampel berhubungan dengan desainnya; suatu sampel akan lebih efisien daripada yang lain jika sampel tersebut dapat mencapai tujuan yang sama dengan ukuran sampel yang lebih kecil. Secara umum, desain yang hati-hati akan menghasilkan sampel yang lebih efisien.

06 Penilaian kometensi bukti audit semata-mata merupakan pertimbangan audit dan bukan ditentukan oleh desain dan penilaian atas sampel audit. Dalam pengertian khusus, penilaian sampel hanya berhubungan dengan kemungkinan bahwa keberadaan salah saji monoter atau penyimpangan dari pengendalian yang ditetapkan adalah dimasukkan dalam sampel secara proporsional, bukan pada perlakuan auditor atas hal-hal tersebut. Sehingga pemilihan metode sampling nonstatistik atau statistik tidak secara langsung mempengaruhi keputusan auditor atas prosedur audit yang akan diterapkan, kompetensi bukti audit yang diperoleh yang berkaitan dengan unsur individual dalam sampel, atau tindakan yang mungkin akan dilakukan sehubungan dengan sifat dan penyebab salah saji tertentu.

KETIDAKPASTIAN DAN SAMPLING AUDIT

07 Beberapa tingkat ketidakpastian secara implisit termasuk dalam konsep “*sebagai dasar memadai untuk suatu pendapat*” yang diacu dalam standar pekerjaan lapangan ketiga. Dasar untuk menerima beberapa ketidakpastian timbul dari hubungan antara faktor-faktor seperti biaya dan waktu yang diperlukan untuk memeriksa semua data dan konsekuensi negatif dari kemungkinan keputusan yang salah yang didasarkan atas kesimpulan yang dihasilkan dari audit terhadap data sampel saja. Jika faktor-faktor ini tidak memungkinkan penerimaan ketidakpastian, maka alternatifnya hanyalah memeriksa semua data. Karena hal ini jarang terjadi, maka konsep dasar sampling menjadi lazim dalam praktik audit.

08 Ketidakpastian yang melekat dalam penerapan prosedur-prosedur audit disebut risiko audit. Risiko audit terdiri dari (a) risiko (meliputi risiko bawaan dan risiko pengendalian) bahwa saldo atau kelompok dan asersi yang berkaitan, mengandung salah saji yang mungkin material bagi laporan keuangan, jika dikombinasikan dengan salah saji yang mungkin material bagi laporan keuangan, jika dikombinasikan dengan salah saji pada saldo-saldo atau kelompok yang lain, dan (b) risiko (risiko deteksi) bahwa auditor tidak menemukan salah saji tersebut. Risiko terjadinya peristiwa-peristiwa negatif ini (*adverse events*) secara bersamaan dapat dipandang sebagai suatu fungsi masing-masing risiko. Dengan menggunakan pertimbangan profesional, auditor menilai berbagai faktor untuk menentukan risiko bawaan dan risiko pengendalian (penentuan

risiko pengendalian pada tingkat yang lebih rendah daripada tingkat maksimum akan menuntut pelaksanaan pengujian atas pengendalian), dan melakukan pengujian substantif (prosedur analitik dan pengujian atas rincian saldo-saldo akun atau kelompok transaksi) untuk membatasi risiko deteksi.

09 Risiko audit meliputi ketidakpastian yang disebabkan oleh sampling dan ketidakpastian yang disebabkan oleh faktor-faktor selain sampling. Aspek-aspek risiko audit adalah risiko sampling dan risiko *nonsampling*.

10 Risiko sampling timbul dari kemungkinan bahwa, jika suatu pengujian pengendalian atau pengujian substantif terbatas pada sampel, kesimpulan auditor mungkin menjadi lain dari kesimpulan yang akan dicapainya jika cara pengujian yang sama diterapkan terhadap semua unsur saldo akun atau kelompok transaksi. Dengan pengertian, suatu sampel tertentu mungkin mengandung salah saji moneter atau penyimpangan dari pengendalian yang telah ditetapkan, yang secara proporsional lebih besar atau kurang daripada yang sesungguhnya terkandung dalam saldo akun atau kelompok transaksi secara keseluruhan. Untuk suatu desain sampel tertentu, risiko sampling akan bervariasi secara berlawanan dengan ukuran sampelnya: semakin kecil ukuran sampel, semakin tinggi risikonya.

11 Risiko *nonsampling* meliputi semua aspek risiko audit yang tidak berkaitan dengan sampling. Seorang auditor mungkin menerapkan prosedur audit terhadap semua transaksi atau saldo dan tetap gagal mendeteksi salah saji yang material. Risiko *nonsampling* meliputi kemungkinan pemilihan prosedur audit yang tidak semestinya untuk mencapai tujuan audit tertentu. Sebagai contoh, pengiriman surat konfirmasi atas piutang yang tercatat tidak dapat diandalkan untuk menemukan piutang yang tidak tercatat. Risiko *nonsampling* juga muncul karena auditor mungkin gagal mengenali salah saji yang ada pada dokumen yang diperiksanya, hal yang akan membuat prosedur audit menjadi tidak efektif walaupun ia telah memeriksa semua data. Risiko *nonsampling* dapat dikurangi sampai pada tingkat yang dapat diabaikan melalui cara-cara seperti perencanaan dan supervisi memadai (lihat SA Seksi 311 [PSA No. 05] *Perencanaan dan Supervisi* dan penyelenggaraan praktik audit yang baik oleh kantor akuntan publik (lihat SA seksi 161 [PSA No. 01] *Hubungan Standar Auditing dengan Standar Pengendalian Mutu*).

Risiko Sampling

12 Auditor harus menerapkan pertimbangan profesional dalam menentukan risiko sampling. Dalam menyelenggarakan pengujian substantif atas rincian, auditor memperhatikan dua aspek dari risiko sampling:

Risiko keliru menerima (*risk of incorrect acceptance*), yaitu risiko mengambil kesimpulan, berdasarkan hasil sampel, bahwa saldo akun tidak berisi salah saji secara material, padahal kenyataannya saldo akun telah salah saji secara material.

Risiko keliru menolak (*risk of incorrect rejection*), yaitu risiko mengambil kesimpulan, berdasarkan hasil sampel, bahwa saldo akun berisi salah saji secara material, padahal kenyataannya saldo akun tidak berisi salah saji secara material.

Auditor juga memperhatikan dua aspek risiko sampling dalam menyelenggarakan pengujian pengendalian jika ia menggunakan sampling:

- Risiko penentuan tingkat risiko pengendalian yang terlalu rendah (*risk of assessing control risk too low*), yaitu risiko menentukan tingkat risiko pengendalian,

berdasarkan hasil sampel, terlalu rendah dibandingkan dengan efektivitas operasi pengendalian yang sesungguhnya.

- Risiko penentuan tingkat risiko pengendalian yang terlalu tinggi (*risk of assessing control risk to high*), yaitu risiko menentukan tingkat risiko pengendalian, berdasarkan hasil sampel, yang terlalu tinggi dibandingkan dengan efektivitas operasi pengendalian yang sesungguhnya.

13 Risiko keliru menolak dan risiko penentuan tingkat risiko pengendalian yang terlalu tinggi, berkaitan dengan efisiensi audit. Sebagai contoh, jika penilaian auditor atas sampel audit menuntunnya pada kesimpulan awal yang keliru bahwa suatu saldo telah salah saji secara material, padahal kenyataannya tidak demikian, penerapan prosedur tambahan dan pertimbangan atas bukti-bukti audit yang lain biasanya akan menurun auditor ke kesimpulan yang benar. Sama halnya, jika penilaian auditor atas sampel menuntunnya pada penentuan tingkat risiko pengendalian yang terlalu tinggi, maka biasanya auditor akan memperluas lingkup pengujian substantif untuk mengkompensasi anggapannya atas ketidakefektifan pengendalian. Walaupun audit dilaksanakan kurang efisien dalam kondisi tersebut, namun tetap efektif.

14 Risiko keliru menerima dan risiko penentuan tingkat risiko pengendalian yang terlalu rendah, berkaitan dengan efektivitas audit dalam pendeteksian terhadap ada atau tidaknya salah saji yang material. Risiko-risiko ini akan dibahas pada paragraf-paragraf selanjutnya.

SAMPLING DALAM PENGUJIAN SUBSTANTIF RINCI

Perencanaan Sampel

15 Perencanaan meliputi pengembangan strategi untuk melaksanakan audit atas laporan keuangan. Untuk panduan umum perencanaan, lihat SA Seksi 311 [PSA No.03] *Perencanaan dan Supervisi*.

16 Dalam perencanaan sampel untuk pengujian substantif rinci, auditor harus mempertimbangkan:

- Hubungan antara sampel dan tujuan audit yang relevan. Lihat SA Seksi 326 [PSA No. 07] *Bukti Audit*
- Pertimbangan pendahuluan atas tingkat materialitas.
- Tingkat risiko keliru menerima yang dapat diterima (*allowable risk of incorrect acceptance*).
- Karakteristik populasi, yaitu unsur yang membentuk saldo akun atau kelompok transaksi yang menjadi perhatian.

17 Dalam perencanaan sampel tertentu, auditor wajib mempertimbangkan tujuan audit tertentu yang harus dicapai dan wajib menentukan apakah prosedur atau kombinasi prosedur audit yang akan diterapkan akan mencapai tujuan tersebut. Auditor wajib menentukan apakah populasi yang menjadi asal suatu sampel adalah memadai untuk suatu tujuan audit. Sebagai contoh, auditor tidak akan dapat mendeteksi penyajian akun yang terlalu rendah karena adanya unsur yang dihilangkan, dengan melakukan sampling atas catatan. Rencana sampling semestinya untuk pendeteksian penyajian yang terlalu rendah tersebut melibatkan pemilihan sumber data yang

mengikutsertakan unsur yang dihilangkan. Sebagai gambaran, pengeluaran kas kemudian mungkin diambil sampelnya untuk menguji apakah utang dagang telah disajikan terlalu rendah karena tidak dicatatnya transaksi pembelian. Atau dokumen pengiriman mungkin diambil sampelnya untuk mendeteksi penyajian penjualan yang terlalu rendah karena pengiriman yang telah dilakukan belum dicatat sebagai penjualan.

18 Penilaian dalam satuan moneter atas hasil sampel untuk pengujian substantif rincian akan memberikan manfaat secara langsung bagi auditor, karena penilaian seperti itu dapat dihubungkan dengan pertimbangan auditor atas jumlah salah saji moneter yang mungkin material. Dalam perencanaan sampel untuk pengujian substantif rinci, auditor wajib mempertimbangkan berapa besar salah saji moneter yang dapat terkandung dalam saldo akun atau kelompok transaksi yang bersangkutan tanpa mengakibatkan laporan keuangan menjadi salah saji secara material. Salah saji moneter maksimum pada saldo atau kelompok ini disebut salahsaji yang dapat diterima (*tolerable misstatement*) pada sampel. Salah saji yang dapat diterima adalah suatu konsep perencanaan dan berkaitan dengan pertimbangan pendahuluan auditor atas tingkat materialitas, yang ditentukan sedemikian rupa sehingga salah saji yang dapat diterima, dikombinasikan untuk seluruh rencana audit, tidaklah melampaui estimasi tingkat materialitas tersebut.

19 Standar pekerjaan lapangan kedua menyatakan, "*pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.*" Setelah menentukan dan mempertimbangkan tingkat risiko bawaan dan risiko pengendalian, auditor melaksanakan pengujian substantif untuk membatasi risiko deteksi pada tingkat yang dapat diterima. Pada saat tingkat risiko bawaan, risiko pengendalian, dan risiko deteksi yang telah ditentukan untuk prosedur audit lain yang diarahkan ke tujuan audit yang sama menurun, risiko keliru menerima yang dapat diterima oleh auditor untuk pengujian substantif rinci meningkat, sehingga, ukuran sampel yang diperlukan untuk pengujian substantif atas rincian tersebut semakin kecil. Sebagai contoh, jika risiko bawaan dan risiko pengendalian ditentukan pada tingkat maksimum, dan tidak ada pengujian substantif lain yang diarahkan ke tujuan audit yang sama, auditor harus menerima risiko keliru menerima dengan tingkat yang rendah untuk pengujian substantif rinci.³ Dalam hal ini, auditor memilih ukuran sampel yang lebih besar untuk pengujian atas rincian daripada jika ia menerima risiko keliru menerima dengan tingkat yang lebih tinggi.

20 Lampiran seksi ini menguraikan bagaimana auditor dapat menghubungkan risiko keliru menerima untuk pengujian substantif atas rincian dengan penentuan risiko bawaan, risiko pengendalian, dan risiko bahwa prosedur analitik dan pengujian substantif lain yang relevan akan gagal mendeteksi salah saji material.

21 Sebagaimana dibahas dalam SA Seksi 326 [PSA No. 07] *Bukti Audit*, cukup atau tidaknya pengujian atas rincian saldo akun atau kelompok transaksi tertentu, berkaitan dengan penting atau tidaknya unsur yang diuji dan kemungkinan salah saji yang material. Dalam perencanaan sampel untuk pengujian substantif atas rincian, auditor menggunakan pertimbangannya untuk menentukan unsur, jika ada, yang harus diuji tersendiri, dan unsur yang harus disampling. Auditor wajib memeriksa unsur yang menuntut pertimbangannya, tidak sesuai untuk penerapan risiko sampling. Sebagai contoh, hal tersebut meliputi unsur yang potensi salah sajinya secara individual dapat sama atau melebihi salah saji yang dapat diterima. Semua unsur yang telah diputuskan oleh auditor untuk diperiksa 100% bukan merupakan bagian dari populasi yang

disampling. Unsur lain yang, menurut pertimbangan auditor, perlu diuji untuk memenuhi tujuan audit namun tidak perlu diperiksa 100% harus disampling.

22 Auditor mungkin dapat mengurangi ukuran sampel yang disyaratkan dengan memisahkan unsur yang disampling ke dalam kelompok-kelompok yang relatif homogen berdasarkan atas beberapa karakteristik yang berkaitan dengan tujuan audit tertentu. Sebagai contoh, dasar-dasar umum untuk pengelompokan tersebut adalah nilai buku atau catatan unsur, sifat pengendalian yang terkait dengan permrosesan unsur, dan pertimbangan ditentukan dari masing-masing kelompok.

23 Untuk menentukan jumlah unsur yang harus dipilih dalam satu sampel pada pengujian substantif tertentu, auditor wajib mempertimbangkan salah saji yang dapat diterima, risiko keliru menerima yang dapat diterima, dan karakteristik populasi. Auditor menggunakan pertimbangan profesionalnya untuk menghubungkan faktor-faktor ini dalam penentuan ukuran sampel memadai. Lampiran seksi ini menguraikan dampak faktor-faktor ini yang mungkin timbul dalam ukuran sampel.

³ Beberapa auditor lebih suka menentukan tingkat risiko dalam bentuk kuantitatif. Sebagai contoh, pada situasi sebagaimana dijelaskan di atas, auditor dapat memandang dalam bentuk 5% risiko keliru menerima untuk pengujian substantif atas rincian. Tingkat risiko yang digunakan dalam penerapan sampling di bidang-bidang lain tidaklah berarti relevan dalam penentuan tingkat risiko yang wajar dalam penerapan di bidang auditing karena audit meliputi banyak pengujian yang saling berkaitan dan banyak sumber bukti.

Pemilihan Sampel

24 Unsur sampel harus dipilih sedemikian rupa sehingga sampelnya dapat diharapkan mewakili populasi. Oleh sebab itu, semua unsur dalam populasi harus memiliki kesempatan yang sama untuk dipilih. Sebagai contoh, pemilihan secara acak atas unsur merupakan suatu cara memperoleh sampel yang mewakili. ⁴

Kinerja dan Penilaian

25 Prosedur audit memadai untuk suatu tujuan audit tertentu harus diterapkan terhadap setiap unsur sampel. Dalam beberapa situasi, auditor mungkin tidak dapat menerapkan prosedur audit yang direncanakan terhadap unsur sampel yang terpilih karena, misalnya, dokumentasi pendukungnya hilang. Perlakuan auditor terhadap unsur yang tidak diperiksa ini akan tergantung pada dampak unsur tersebut terhadap penilaian hasil sampel. Jika penilaian auditor terhadap hasil sampel tidak berubah dengan dipertimbangkannya unsur yang tidak diperiksa sebagai salah saji, maka tidak perlu dilakukan pemeriksaan terhadap unsur tersebut. Namun, jika setelah mempertimbangkan unsur yang tidak diperiksa ternyata auditor berkesimpulan bahwa saldo atau kelompok transaksi berisi salah saji yang material, ia wajib mempertimbangkan prosedur alternatif yang dapat memberikan bukti yang cukup untuk mengambil kesimpulan. Auditor berkewajiban pula untuk mempertimbangkan apakah alasan-alasan yang mendasari tentang tidak dapat diperiksanya unsur tersebut memiliki implikasi terhadap penentuan tingkat risiko pengendalian yang telah direncanakan, atau seberapa jauh ia dapat menaruh kepercayaan kepada representasi klien.

26 Auditor wajib memproyeksikan salah saji hasil sampel terhadap unsur dalam populasi yang menjadi asal sampel yang dipilih. ^{5,6} Ada beberapa cara yang dapat diterima untuk memproyeksikan salah saji dari suatu sampel. Sebagai contoh, auditor

mungkin telah memilih sebuah sampel dari setiap unsur yang kedua puluh (50 unsur) dari suatu populasi yang terdiri dari 1000 unsur. Jika auditor menemukan lebih saji (*overstatement*) sebesar Rp 600.000 dalam sampel tersebut, maka auditor dapat memproyeksikan lebih saji sebesar Rp 12.000.000 dengan membagi jumlah lebih saji dalam sampel tersebut dengan pecahan antara total sampel dengan total populasi. Auditor harus menambahkan proyeksi tersebut ke salah saji yang ditemukan dalam unsur yang diperiksa 100%. Total salah saji proyeksi tersebut harus dibandingkan dengan salah saji saldo akun atau kelompok transaksi yang dapat diterima, dan pertimbangan

⁴ Pemilihan secara acak meliputi, misalnya, sampling acak (*random sampling*), *stratified random sampling*, sampling dengan probabilitas yang proporsional dengan ukuran, dan sampling sistematis (sebagai contoh, setiap unsur keseratus) dengan satu atau lebih pemilihan awal secara acak (*random start*).

⁵ Jika auditor telah memisahkan unsur yang disampling kedalam kelompok-kelompok yang relatif homogen (lihat paragraf 22), dia kemudian memproyeksikan secara terpisah salah saji dari masing-masing kelompok dan kemudian menjumlahkannya.

⁶ Lihat SA Seksi 316 [PSA No.70] *pertimbangan Atas Kecurangan Dalam Audit Laporan Keuangan*, paragraf 34, untuk pembahasan lebih lanjut mengenai pertimbangan auditor atas perbedaan antara catatan akuntansi dan fakta dan kondisi yang mendasarinya. Seksi ini memberikan panduan khusus tentang pertimbangan auditor atas penyesuaian audit yang merupakan atau mungkin meruakan suatu kecurangan.

Memadai harus dilakukan terhadap risiko sampling. Jika total salah saji proyeksi lebih kecil dari pada salah saji yang dapat diterima untuk saldo akun atau kelompok transaksi, auditor harus mempertimbangkan pula risiko bahwa hasil semacam ini mungkin masih diperoleh, walaupun salah saji moneter yang sesungguhnya dalam populasi melebihi salah saji yang dapat diterima. Sebagai contoh, jika salah saji yang dapat diterima dalam saldo akun sebesar Rp 100.000.000 adalah sebesar Rp 5.000.000 dan total salah saji proyeksi yang didasarkan atas sampel memadai (lihat paragraf 23) adalah sebesar Rp 1.000.000, auditor mungkin cukup yakin bahwa risiko sampling untuk salah saji moneter yang sesungguhnya dalam populasi melebihi salah saji yang dapat diterima adalah rendah. Sebaliknya, jika total salah saji proyeksi mendekati salah saji yang dapat diterima, auditor dapat menyimpulkan adanya risiko yang sangat tinggi bahwa salah saji moneter yang sesungguhnya dalam populasi melebihi salah saji yang dapat diterima. Auditor menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam membuat penilaian tersebut.

27 Sebagai tambahan terhadap penilaian tersebut atas frekuensi dan jumlah moneter suatu saji, auditor harus mempertimbangkan aspek kualitatif suatu salah saji. Hal ini meliputi (a) sifat dan penyebab salah saji, seperti apakah salah saji disebabkan oleh perbedaan secara prinsip atau perbedaan dalam penerapan, apakah disebabkan oleh kekeliruan atau ketidakberesan, dan apakah disebabkan oleh tidak dipahaminya instruksi atau kecerobohan, dan (b) kemungkinan hubungan antara salah saji dengan tahapan audit yang lain. Penemuan adanya ketidakberesan biasanya memerlukan pertimbangan yang lebih luas atas kemungkinan implikasinya daripada penemuan adanya kekeliruan.

28 Jika hasil sampel menunjukkan bahwa asumsi perencanaan auditor tidak benar, maka ia harus mengambil tindakan yang dipandang perlu. Sebagai contoh, jika salah saji moneter ditemukan dalam pengujian substantif atas rincian jumlah atau frekuensi, yang lebih besar dari tingkat risiko bawaan dan risiko pengendalian yang telah ditentukan, maka auditor harus mengubah tingkat risiko yang ditentukan sebelumnya. Auditor harus juga mempertimbangkan apakah ia akan memodifikasi pengujian audit yang lain yang telah dirancang atas dasar tingkat risiko bawaan dan risiko pengendalian

sebelumnya. Sebagai contoh, sejumlah besar salah saji ditemukan dalam konfirmasi piutang mungkin merupakan indikasi perlu dipertimbangkannya kembali tingkat risiko pengendalian yang telah ditentukan dikaitkan dengan asersi yang berdampak terhadap desain pengujian substantif atas penjualan atau penerimaan kas.

29 Auditor harus mengaitkan penilaian atas sampel dengan bukti audit lain yang relevan dalam penarikan kesimpulan atas saldo-saldo akun atau kelompok transaksi yang berkaitan.

30 Hasil proyeksi salah saji untuk penerapan sampling audit dan penerapan *nonsampling* harus dipertimbangkan secara total, bersama-sama dengan bukti audit lain yang relevan, dalam rangka penilaian auditor terhadap apakah laporan keuangan secara keseluruhan telah salah saji secara material.

SAMPLING DALAM PENGUJIAN PENGENDALIAN

Perencanaan Sampel

31 Dalam perencanaan sampel audit tertentu untuk pengujian pengendalian, auditor harus mempertimbangkan:

- a. Hubungan antara sampel dengan tujuan pengujian pengendalian.
- b. Tingkat penyimpangan maksimum dari pengendalian yang ditetapkan yang akan mendukung tingkat risiko pengendalian yang direncanakan.
- c. Tingkat risiko yang dapat diterima auditor atas penentuan risiko pengendalian yang terlalu rendah.
- d. Karakteristik populasi, yaitu, unsur yang membentuk saldo akun atau kelompok transaksi yang menjadi fokus perhatian.

32 Terhadap berbagai pengujian pengendalian, sampling tidak dapat diterapkan. Prosedur yang dilaksanakan untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern memadai untuk merencanakan audit tidak dapat dilaksanakan dengan menggunakan sampling.⁷ Sampling biasanya tidak dapat diterapkan dalam pengujian pengendalian yang sangat tergantung atas pemisahan tugas memadai atau yang sebaliknya tidak akan memberikan bukti dokumenter atas kinerja. Di samping itu, sampling mungkin tidak dapat diterapkan dalam pengujian atas pengendalian tertentu yang dokumentasikan. Sampling tidak dapat diterapkan untuk pengujian yang ditujukan untuk memperoleh bukti tentang desain atau operasi suatu lingkungan pengendalian atau sistem akuntansi. Sebagai contoh, sampling tidak dapat diterapkan dalam prosedur permintaan keterangan atau observasi mengenai penjelasan atas penyimpangan dari anggaran, jika auditor tidak ingin mengestimasi tingkat penyimpangan dari pengendalian yang telah ditetapkan.

33 Dalam mendesain sampel untuk pengujian pengendalian, auditor biasanya harus merencanakan untuk menilai efektivitas operasi dalam hubungannya dengan penyimpangan dari pengendalian intern yang telah ditetapkan, baik dalam bentuk tingkat penyimpangan maupun jumlah monoeter transaksi yang terkait.⁸ Dalam hal ini, pengendalian tertentu adalah pengendalian yang belum dimasukkan dalam desain pengendalian intern yang akan berpengaruh sebaliknya terhadap rencana tingkat risiko pengendalian yang ditetapkan oleh auditor. Tingkat risiko pengendalian secara keseluruhan yang ditetapkan oleh auditor untuk asersi tertentu melibatkan kombinasi

antara pertimbangan atas pengendalian yang telah ditetapkan, penyimpangan dari prosedur atau kebijakan yang telah ditetapkan, dan tingkat keyakinan yang diberikan oleh sampel dan pengujian pengendalian yang lain.

⁷ Auditor sering merencanakan untuk melakukan pengujian pengendalian bersama-sama dengan upaya memperoleh pemahaman atas pengendalian intern (lihat SA Seksi 319 [PSA No. 69] *Pertimbangan atas pengendalian Intern dalam Audit Laporan Keuangan*, paragraf 41) untuk tujuan penaksiran tingkat penyimpangan dari pengendalian yang telah digariskan, baik tingkat penyimpangannya maupun jumlah moneter penyimpangan pada transaksi yang berkaitan. Sampling, sebagaimana didefinisikan dalam pernyataan ini, berlaku dalam pengujian pengendalian ini.

⁸ Untuk penyederhanaan, selanjutnya istilah tersebut hanya disebut sebagai tingkat penyimpangan.

34 Auditor harus menentukan tingkat penyimpangan maksimum dari pengendalian yang telah ditetapkan, yaitu, ia akan bersedia menerima tanpa mengubah rencana tingkat risiko pengendalian yang telah ditetapkan. Inilah yang disebut tingkat penyimpangan yang dapat diterima. Dalam penentuan tingkat penyimpangan yang dapat diterima, auditor harus mempertimbangkan (a) tingkat risiko pengendalian yang direncanakan, dan (b) tingkat keyakinan yang diinginkan oleh bukti audit dalam sampel. Sebagai contoh, jika auditor merencanakan untuk menentukan tingkat risiko pada tingkat yang rendah, dan ia menginginkan tingkat keyakinan yang tinggi dari bukti audit yang tersedia dari sampel untuk pengujian pengendalian (yaitu, tidak melakukan pengujian pengendalian yang lain atas asersi), ia mungkin menentukan bahwa tingkat penyimpangan yang dapat diterima sebesar 5% atau lebih kecil makin baik. Jika auditor merencanakan tingkat risiko pengendalian yang lebih tinggi, atau ia menginginkan tingkat keyakinan dari pengujian pengendalian yang lain bersama-sama dengan yang disediakan oleh sampel (seperti misalnya permintaan keterangan atas cukup atau tidaknya personalia entitas atau pengamatan atas penerapan prosedur atau kebijakan), auditor mungkin memutuskan bahwa tingkat penyimpangan yang dapat diterima sebesar 10% atau lebih adalah cukup memadai.

35 Dalam penentuan tingkat penyimpangan yang dapat diterima, auditor harus mempertimbangkan bahwa, sementara penyimpangan dari pengendalian tertentu meningkatkan risiko salah saji material dalam catatan akuntansi, penyimpangan tersebut tidak perlu menghasilkan suatu salah saji. Sebagai contoh, suatu pengeluaran yang tercatat, yang telah diotorisasi dan dicatat secara semestinya. Penyimpangan hanya akan menyebabkan salah saji dalam catatan akuntansi jika penyimpangan dan salah saji tersebut terjadi dalam transaksi yang sama. Penyimpangan dari prosedur pengendalian tertentu pada tingkat tertentu biasanya diharapkan akan menghasilkan salah saji pada tingkat yang lebih rendah.

36 Dalam beberapa situasi, risiko salah saji material atas suatu asersi mungkin berkaitan dengan kombinasi pengendalian. Jika kombinasi antara dua atau lebih pengendalian diperlukan untuk mempengaruhi risiko salah saji material, maka pengendalian intern tersebut harus dipandang sebagai satu prosedur, dan penyimpangan dari kombinasi prosedur atau kebijakan harus dinilai dengan dasar tersebut.

37 Sampel yang diambil untuk pengujian terhadap efektivitas pelaksanaan pengendalian ditujukan untuk memberikan dasar bagi auditor dalam menyimpulkan apakah prosedur atau kebijakan pengendalian telah diterapkan sebagaimana yang telah ditetapkan. Jika tingkat keyakinan tinggi diharapkan dari bukti audit yang dihasilkan dari sampel, auditor harus menerima tingkat risiko sampling yang rendah (yaitu, risiko pengendalian ditentukan terlalu rendah).⁹

⁹ Auditor yang lebih menyukai tingkat risiko dalam bentuk kuantitatif mungkin akan mempertimbangkan, misalnya, 5% sampai 10% risiko dalam penentuan risiko pengendalian terlalu rendah (*risk of assessing control risk too low*).

38 Untuk menentukan jumlah unsur yang akan dipilih sebagai sampel dalam pengujian pengendalian, auditor harus mempertimbangkan tingkat penyimpangan yang dapat diterima dari pengendalian yang diuji, kemungkinan tingkat penyimpangan, dan risiko yang dapat diterima dalam penentuan tingkat risiko pengendalian yang terlalu rendah. Auditor menerapkan pertimbangan profesionalnya untuk menghubungkan berbagai faktor tersebut dalam menentukan ukuran sampel memadai.

Pemilihan Sampel

39 Unsur sampel harus dipilih sedemikian rupa sehingga sampel yang terpilih diharapkan dapat mewakili populasi. Oleh karena itu, semua unsur dalam populasi harus memiliki kesempatan yang sama untuk dipilih. Pemilihan secara acak merupakan salah satu cara pemilihan sampel tersebut. Ada tiga metode pemilihan sampel yang umum digunakan: (1) pemilihan acak (*random selection*), yaitu setiap unsur dalam populasi atau dalam setiap strata memiliki kesempatan yang sama untuk dipilih, (2) pemilihan sistematis (*systematic selection*), yaitu pemilihan unsur dengan menggunakan interval konstan di antara yang dipilih, yang interval permulaannya dimulai secara acak, (3) pemilihan sebarang (*haphazard selection*), yang merupakan alternatif pemilihan acak, dengan syarat auditor mencoba mengambil sampel yang mewakili dari keseluruhan populasi tanpa maksud untuk memasukkan atau tidak memasukkan unit tertentu ke dalam sampel yang dipilih. Idealnya, auditor harus menggunakan metode pemilihan yang memiliki kemampuan untuk memilih unsur dari seluruh periode yang diaudit. SA Seksi 319 [PSA No. 23] *Pertimbangan Pengendalian Intern dalam Audit Laporan Keuangan* paragraf 73 memberikan panduan yang dapat diterapkan dalam penggunaan sampling oleh auditor selama periode interim dan periode sisanya.

Kinerja dan Penilaian

40 Prosedur audit memadai untuk mencapai tujuan pengujian pengendalian harus dilaksanakan terhadap setiap unsur sampel. Jika auditor tidak dapat menerapkan prosedur audit yang direncanakan atau prosedur alternatif memadai terhadap unsur sampel yang terpilih, ia harus mempertimbangkan penyebab keterbatasan tersebut, dan ia biasanya harus mempertimbangkan unsur yang terpilih tersebut sebagai penyimpangan dari prosedur atau kebijakan yang telah ditetapkan untuk tujuan penilaian sampel.

41 Tingkat penyimpangan dalam sampel merupakan estimasi terbaik auditor terhadap tingkat penyimpangan dalam populasi yang menjadi asal sampel. Jika estimasi tingkat penyimpangan lebih kecil dari tingkat penyimpangan yang dapat diterima untuk populasi, auditor harus mempertimbangkan risiko bahwa hasil semacam itu mungkin akan diperoleh walaupun tingkat penyimpangan yang sesungguhnya dalam populasi melebihi tingkat penyimpangan populasi yang dapat diterima. Sebagai contoh, jika tingkat penyimpangan populasi yang dapat diterima sebesar 5%, dan auditor tidak menemukan penyimpangan dalam sampel sebanyak 60% unsur, auditor dapat menyimpulkan bahwa terdapat suatu risiko sampling rendah yang dapat diterima bahwa tingkat penyimpangan sesungguhnya dalam populasi melampaui tingkat 5% yang dapat diterima. Sebaliknya, jika dalam sampel tersebut terdapat satu atau lebih

penyimpangan, auditor dapat menyimpulkan bahwa terdapat risiko sampling tinggi yang tidak dapat diterima bahwa tingkat penyimpangan dalam populasi melampaui tingkat 5% yang dapat diterima. Auditor menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam melakukan evaluasi tersebut.

42 Di samping itu, dalam penilaian terhadap frekuensi penyimpangan dalam prosedur tertentu, pertimbangan juga dilakukan terhadap aspek kualitatif suatu penyimpangan. Hal ini meliputi (a) sifat dan penyebab penyimpangan, seperti misalnya, apakah penyimpangan tersebut merupakan kekeliruan atau ketidakberesan, atau disebabkan oleh tidak dipahaminya instruksi atau kecerobohan, dan (b) kemungkinan hubungan antara penyimpangan dengan fase-fase lain dalam audit. Penemuan adanya suatu ketidakberesan biasanya memerlukan pertimbangan yang lebih luas atas kemungkinan implikasinya daripada penemuan adanya suatu kekeliruan.

43 Jika auditor menyimpulkan bahwa hasil sampel tidak mendukung tingkat risiko pengendalian yang direncanakan atas suatu asersi, maka ia harus menilai kembali sifat, waktu, dan lingkup prosedur substantif berdasarkan atas pertimbangan yang telah direvisi atas tingkat risiko pengendalian yang ditetapkan untuk asersi laporan keuangan yang relevan.

SAMPEL DENGAN TUJUAN GANDA

44 Dalam beberapa situasi, auditor dapat mendesain sampel yang akan digunakan untuk memenuhi dua tujuan: menentukan risiko pengendalian dan menguji kebenaran jumlah moneter transaksi yang dicatat. Pada umumnya, auditor yang merencanakan untuk menggunakan sampel dengan tujuan ganda telah membuat estimasi pendahuluan bahwa terdapat tingkat risiko yang rendah bahwa penyimpangan dari pengendalian yang ditetapkan dalam populasi, akan melebihi tingkat penyimpangan yang dapat diterima. Sebagai contoh, auditor yang mendesain pengujian terhadap prosedur pengendalian atas pencatatan dalam register bukti kas keluar (*voucher register*) dapat merencanakan pengujian substantif yang berkaitan pada tingkat risiko yang memperkirakan tingkat risiko pengendalian yang ditentukan di bawah maksimum. Ukuran sampel yang dirancang untuk tujuan ganda harus merupakan yang terbesar di antara ukuran-ukuran sampel yang dirancang untuk masing-masing tujuan secara terpisah. Dalam menilai pengujian tersebut, penyimpangan dari prosedur dan salah saji moneter harus dinilai secara terpisah dengan menggunakan tingkat risiko yang sesuai untuk masing-masing tujuan pengujian.

PEMILIHAN PENDEKATAN SAMPLING

45 Sebagaimana telah dijelaskan dalam paragraf 04, baik pendekatan nonstatistik maupun statistik dalam metode sampling audit, jika diterapkan secara semestinya, dapat menghasilkan bukti audit yang cukup.

46 Sampling statistik membantu auditor dalam (a) mendesain sampel yang efisien, (b) mengukur cukup atau tidaknya bukti audit yang diperoleh, dan (c) menilai hasil sampel. Dengan menggunakan teori statistika, auditor dapat mengkuantifikasi risiko sampling untuk membantu dirinya dalam membatasi risiko tersebut pada tingkat yang menurut pertimbangannya dapat diterima. Namun, sampling statistik menimbulkan tambahan biaya dalam pelatihan auditor, pendesainan masing-masing sampel untuk

memenuhi persyaratan statistik, dan pemilihan unsur yang akan diperiksa. Karena, baik sampling nonstatistik maupun statistik dapat memberikan bukti audit yang mencukupi, maka auditor dapat memilih satu diantara dua metode sampling tersebut, setelah mempertimbangkan biaya dan efektivitas secara relatif dalam situasi tertentu.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF

47 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

48 Pengaitan Risiko Keliru Menerima untuk Pengujian Substantif Rinci dengan Sumber Keyakinan Audit yang Lain.

01 Risiko audit, dalam hubungannya dengan saldo akun atau kelompok transaksi tertentu, adalah risiko adanya salah saji moneter yang lebih besar daripada salah saji yang dapat diterima, yang mempengaruhi suatu asersi dalam saldo akun atau kelompok transaksi, yang tidak dapat dideteksi oleh auditor. Auditor menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menentukan tingkat risiko yang dapat diterima untuk pemeriksaan tertentu setelah ia mempertimbangkan faktor-faktor seperti risiko salah saji material dalam laporan keuangan, biaya untuk menurunkan risiko, dan dampak adanya salah saji potensial dalam penggunaan dan pemahaman atas laporan keuangan.

02 Auditor mengestimasi risiko bawaan dan risiko pengendalian, dan merencanakan dan menyelenggarakan pengujian substantif (prosedur analitik dan pengujian substantif atas rincian) dalam berbagai kombinasi untuk menurunkan tingkat risiko audit pada tingkat memadai atau wajar. Namun, tersirat dalam standar pekerjaan lapangan bahwa biasanya estimasi tingkat risiko pengendalian tidak dapat cukup rendah untuk menghilangkan perlunya melakukan pengujian substantif untuk membatasi risiko deteksi untuk semua asersi yang relevan dengan saldo akun atau kelompok transaksi.

03 Cukup atau tidaknya ukuran sampel audit, baik sampel nonstatistik maupun statistik, dipengaruhi oleh beberapa faktor. Tabel 1 menjelaskan bagaimana beberapa faktor dapat mempengaruhi ukuran sampel untuk pengujian substantif atas rincian. Faktor a, b, dan c dalam Tabel 1 harus dipertimbangkan bersama-sama (lihat paragraf 08). Sebagai contoh, tingkat risiko bawaan yang tinggi, ketidakefektifan pengendalian, dan tidak adanya pengujian substantif lain yang berhubungan dengan tujuan audit yang sama menurut ukuran sampel yang lebih besar untuk pengujian substantif atas rincian yang berkaitan dibandingkan dengan jika ada sumber-sumber lain yang dapat memberikan dasar untuk menaksir risiko bawaan dan risiko pengendalian berada di bawah maksimum, atau jika terdapat pengujian substantif yang lain yang berhubungan dengan tujuan audit yang sama yang ingin dicapai. Kemungkinan yang lain, tingkat risiko bawaan yang rendah, pengendalian yang efektif, atau prosedur analitik dan pengujian substantif yang efektif mungkin akan menuntun auditor untuk menyimpulkan bahwa jumlah sampel, jika ada, yang diperlukan untuk pengujian tambahan atas rincian dapat kecil.

04 Model berikut ini menggambarkan hubungan secara umum antara risiko yang berkaitan dengan estimasi auditor atas risiko bawaan dan risiko pengendalian, dengan efektivitas prosedur analitik (termasuk pengujian substantif lain yang relevan) dan pengujian substantif atas rincian. Model tersebut tidak dimaksudkan untuk menjadi formula matematis yang meliputi semua faktor yang mungkin berpengaruh terhadap penentuan unsur risiko secara individual; namun, beberapa auditor memandang bahwa model tersebut berguna dalam merencanakan tingkat risiko memadai untuk prosedur audit guna mencapai tingkat risiko audit yang diinginkan oleh auditor.

$$RA = RB \times RP \times PA \times TD$$

Auditor mungkin menggunakan model ini untuk memperoleh pemahaman atas tingkat risiko memadai atas risiko keliru menerima untuk pengujian substantif atas rincian sebagai berikut:

$$TD = \frac{RA}{(RB \times RP \times PA)}$$

- RA = Risiko audit yang dapat diterima bahwa salah saji moneter sama dengan salah saji yang dapat diterima mungkin tetap tidak terdeteksi dari saldo akun atau kelompok transaksi dan asersi yang berkaitan setelah auditor melengkapi semua prosedur audit yang dipandang perlu.¹⁰ Auditor menggunakan pertimbangan profesional untuk menentukan tingkat risiko audit yang dapat diterima setelah mempertimbangkan faktor-faktor seperti yang telah dibahas dalam paragraf 01 Lampiran Pernyataan ini.
- RB = Risiko bawaan adalah kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material, dengan asumsi bahwa tidak terdapat pengendalian yang terkait.
- RP = Risiko pengendalian adalah risiko bahwa suatu salah saji material yang dapat terjadi dalam suatu asersi tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian intern entitas. Auditor dapat menentukan risiko pengendalian pada tingkat yang maksimum, atau di bawah tingkat maksimum berdasarkan atas cukup atau tidaknya bukti audit yang diperoleh untuk mendukung efektivitas. Kuantifikasi model ini berkaitan dengan penilaian auditor atas keseluruhan efektivitas pengendalian yang akan mencegah atau mendeteksi salah saji material sama dengan salah saji yang dapat diterima pada saldo akun atau kelompok transaksi yang berkaitan. Sebagai contoh, jika auditor yakin bahwa pengendalian yang relevan akan mencegah atau mendeteksi salah saji sama dengan separuh dari salah saji yang dapat diterima, maka ia akan menentukan risiko ini pada 50%. (Risiko pengendalian tidak sama dengan risiko yang timbul dari penetapan risiko pengendalian yang terlalu rendah).
- PA = Penentuan auditor atas risiko bahwa prosedur analitik dan pengujian substantif relevan yang lain akan gagal mendeteksi salah saji yang dapat terjadi pada suatu asersi sama dengan salah saji yang dapat diterima, dengan catatan bahwa salah saji tersebut terjadi dan tidak terdeteksi oleh pengendalian intern.
- PR = Tingkat risiko keliru menolak yang dapat diterima untuk pengujian substantif atas rincian, dengan catatan bahwa salah saji tersebut sama dengan salah saji yang dapat diterima yang terjadi dalam suatu asersi dan tidak terdeteksi oleh pengendalian intern atau prosedur analitik dan pengujian substantif lain yang relevan.

¹⁰ Untuk pembahasan dalam lampiran ini, aspek risiko *non-sampling* diasumsikan dapat diabaikan, didasarkan pada tingkat pengendalian kualitas yang berlaku. Lihat SA Seksi 313 [PSA No. 05] *Pengujian Substantif Sebelum Tanggal Neraca* paragraf 19 - 28.

05 Perencanaan auditor atas sampel statistik dapat menggunakan hubungan dalam paragraf 4 dalam Lampiran Seksi ini untuk membantu dalam perencanaan tingkat risiko yang dapat diterima atas penerimaan keliru dalam pengujian substantif tertentu atas rincian. Untuk melakukan hal ini, auditor menentukan tingkat risiko audit yang dapat diterima (RA), dan mengkuantifikasi secara substantif pertimbangannya atas risiko-risiko RB, RP dan PA. Sebagian risiko tersebut secara implisit termasuk dalam penilaian bukti audit dan pengambilan

kesimpulan. Auditor yang menggunakan hubungan (formula) tersebut lebih menyukai untuk menilai risiko pertimbangan tersebut secara eksplisit.

06 Hubungan antarrisiko independen tersebut dijelaskan dalam Tabel 2. Dalam Tabel 2 diasumsikan, untuk memberikan gambaran, bahwa auditor telah memilih atau menentukan tingkat risiko audit sebesar 5% untuk asersi yang risiko bawaannya telah ditentukan pada tingkat maksimum. Tabel 2 menggabungkan asumsi bahwa tidak terdapat pengendalian intern yang dapat diharapkan akan efektif sama sekali dalam pendeteksian keseluruhan salah saji sama dengan salah saji yang dapat diterima yang mungkin terjadi. Table tersebut juga menjelaskan kenyataan bahwa tingkat risiko untuk pengujian substantif atas asersi tertentu bukanlah keputusan yang terpisah. Akan tetapi hal itu lebih merupakan konsekuensi langsung dari penentuan auditor atas tingkat risiko bawaan dan tingkat risiko pengendalian, dan pertimbangan atas efektivitas prosedur analitik dan pengujian substantif relevan yang lain, serta hal ini tidak dapat digunakan di luar konteks ini.

TABEL 1

**FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI UKURAN SAMPEL
UNTUK PENGUJIAN SUBSTATIF ATAS RINCIAN DALAM
PERNCANAAN SAMPEL**

Faktor	Kondisi yang mengarah		Faktor yang Berkaitan untuk Perencanaan Sampel Substantif
	Ukuran Sampel yang Lebih Kecil	Ukuran Sampel yang Lebih Besar	
a. Penentuan risiko bawaan	Tingkat risiko bawaan rendah	Tingkat risiko bawaan tinggi	Risiko penerimaan keliru yang dapat diterima.
b. Penentuan risiko pengendalian.	Tingkat risiko pengendalian rendah.	Tingkat risiko pengendalian tinggi.	Risiko penerimaan keliru yang dapat diterima.
c. Penentuan risiko untuk pengujian substantif lain terhadap asersi yang sama (termasuk prosedur analitik dan pengujian substantif yang relevan).	Risiko rendah yang bersangkutan dengan pengujian substantif yang relevan.	Risiko tinggi yang bersangkutan dengan pengujian substantif yang relevan.	Risiko penerimaan keliru yang dapat diterima.
d. Ukuran salah saji yang dapat diterima untuk akun tertentu.	Ukuran yang lebih besar unuk salah saji yang dapat diterima.	Ukuran yang lebih kecil untuk salah saji yang dapat diterima.	Salah saji yang dapat diterima
e. Ukuran dan frekuensi salah saji yang diharapkan	Ukuran salah saji yang lebih kecil atau frekuensi rendah	Ukuran salah saji yang lebih besar atau frekuensi tinggi	Penentuan karakteristik populasi
f. Jumlah unsur dalam populasi	Hampir tidak memiliki pengaruh terhadap ukuran sampel, kecuali jika populasi sangat kecil.		

TABEL 2

TINGKAT RISIKO YANG DAPAT DITERIMA ATAS PENERIMAAN KELIRU (TD) UNTUK BERBAGAI PENENTUAN TINGKAT RISIKO PENGDALIAN (RP) DAN PA; DAN UNTUK RISIKO AUDIT (RA) = 0,05 DAN RISIKO BAWAAN (RB) = 1,0

Penentuan risiko pengendalian oleh auditor secara subyektif	Penentuan risiko oleh auditor secara subyektif bahwa prosedur analitis dan pengujian substantif yang relevan mungkin gagal untuk mendeteksi salah saji gabungan sama dengan salah saji yang dapat diterima			
RP	PA			
	10%	30%	50%	100%
	TD			
10%	*	*	*	50%
30%	*	55%	33%	16%
50%	*	33%	20%	10%
100%	50%	16%	10%	5%

- * Tingkat RA yang dapat diterima sebesar 5% melebihi hasil perkalian antara RB, RP, dan PA, dan mengakibatkan rencana pengujian substantif tidak diperlukan.

Catatan: Angka-angka TD pada tabel dihitung dari model, yaitu $TD = AR / (RB \times RP \times PA)$. Sebagai contoh, untuk $RB = 1,0$; $RP = 0,50$; dan $PA = 0,30$, maka $TD = 0,50 / (1,0 \times 0,50 \times 0,30)$ atau sama dengan 0,33 (33%).