

## Pokok Bahasan 13 – Auditing 2

### Penyelesaian Audit – Akumulasi bukti akhir dan *Management Letter*

Elly Suryani, SE.,MSi.,Ak.,CA.,CPA

#### PENDAHULUAN

---

Deskripsi Singkat	:	Pada pokok bahasan ini akan dijelaskan bagaimana Penyelesaian Audit - Akumulasi bukti akhir dan <i>Management Letter</i> yang harus dilakukan pada perusahaan yang akan diaudit. Prosedur apa yang harus dilakukan dan dokumen apa saja yang harus diperiksa untuk menyelesaikan audit dan mencapai tujuan audit.
Tujuan Instruksional Umum	:	Setelah mengikuti kuliah ini diharapkan mahasiswa mampu: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Menjelaskan mengenai akumulasi bukti akhir dan mengevaluasi akhir</li> <li>2. Menjelaskan mengenai bagaimana berkomunikasi dengan komite audit dan manajemen serta menyiapkan management letter</li> <li>3. Menjelaskan mengenai penemuan fakta-fakta lebih lanjut</li> </ol>
Relevansi	:	Mata kuliah ini sebagai pembuka pengetahuan tentang keprofesian audit, penerapan proses audit dalam transaksi dan dokumentasi oleh auditor di KAP, materi Auditing II ini merupakan suatu acuan dari materi Auditing I dan mata kuliah Akuntansi Keuangan.

### Pertemuan 13

#### Penyelesaian Audit – Akumulasi bukti akhir dan *Management Letter*

##### A. Akumulasi Bukti Akhir

Terdiri dari beberapa tahap yaitu :

1. Melakukan Prosedur Analitis Akhir

- Kecukupan bukti yang dikumpulkan atas saldo akun yang tidak lazim atau tidak diharapkan atau hubungan yang teridentifikasi selama perencanaan atau selama pelaksanaan audit.
- Saldo akun yang tidak lazim atau tidak diharapkan atau hubungan yang tidak teridentifikasi sebelumnya.

## 2. Mengevaluasi Asumsi Kelangsungan Usaha (SA 570)

Auditor membuat penilaian pada awalnya sebagai bagian dari perencanaan, tetapi bisa saja mengubah hasil penilaian bila ada informasi baru. Misalnya, penilaian awal atas kelangsungan usaha akan direvisi bila ada temuan auditor selama masa audit bahwa perusahaan tidak dapat membayar utang, kehilangan konsumen utama, atau memutuskan untuk menjual aset penting untuk membayar utang. Auditor menggunakan prosedur analitis, mendiskusikan dengan manajemen mengenai kemungkinan adanya kesulitan keuangan, dan mengumpulkan informasi mengenai bisnis klien selama masa audit agar dapat memberikan penilaian terhadap kemungkinan kesulitan keuangan pada tahun depan.

## 3. Memperoleh Surat Representasi Manajemen

Tiga tujuan surat representasi klien tersebut adalah :

- Menekankan kepada manajemen bahwa mereka bertanggung jawab atas penilaian laporan keuangan. Manajemen mudah melupakan tanggung jawab mereka atas penyajian laporan keuangan yang wajar, terutama untuk perusahaan kecil yang personalnya kurang memahami akuntansi.
- Mengingatkan manajemen atas potensi salah saji atau hal yang tidak dimasukkan dalam laporan keuangan. Misalnya, jika surat representasi memasukkan referensi aset yang dijamin atau kewajiban kontinjensi, maka manajemen yang jujur akan diingatkan atas kesalahan tak disengaja terhadap pengungkapan laporan keuangan secara memadai, yang akan membantu memenuhi kelengkapan tujuan penyajian dan pengungkapan. Untuk memenuhi tujuan ini, surat representasi harus memuat perincian secara memadai untuk mengingatkan manajemen.
- Mendokumentasikan jawaban dari manajemen atas tanya jawab mengenai berbagai aspek dalam audit. Dokumen ini dibuat tertulis dan memuat perihal ketidaksetujuan atau tuntutan hukum antara auditor dengan klien. Oleh karena hal ini lebih formal dibandingkan dengan komunikasi langsung, maka surat representasi juga membantu mengurangi kesalahpahaman antara manajemen dan auditor.

Standar menyebutkan empat kategori penting yang perlu dimasukkan. Keempat kategori tersebut beserta contohnya, adalah sebagai berikut :

a. Laporan keuangan

Pernyataan manajemen berisi pertanggungjawaban atas penyajian laporan keuangan yang wajar.

Keyakinan manajemen bahwa laporan keuangan disajikan dengan wajar dan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

b. Kelengkapan informasi

Ketersediaan seluruh pencatatan akuntansi dan data terkait. Kelengkapan dan ketersediaan seluruh notulensi pertemuan pemegang saham, direktur, dan dewan direksi.

c. Pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan

- Keyakinan manajemen bahwa dampak dari salah saji laporan keuangan yang tidak dikoreksi adalah tidak material bagi laporan keuangan keseluruhan.
- Informasi mengenai kecurangan meliputi (a) manajemen, (b) karyawan yang berperan penting dalam pengendalian internal, atau (c) lain-lain dimana kecurangan dapat berdampak material dalam laporan keuangan.
- Informasi mengenai transaksi pihak terkait dan jumlah piutang dan terutang dari dan kepada pihak terkait. Klaim yang belum diajukan atau penilaian dari pengacara klien memiliki asersi penting dan harus diungkapkan sesuai PSAK No.57, Estimasi Utang, Kewajiban Kontinjensi, dan Aset Bersyarat.

d. Kejadian setelah tanggal neraca

- Kebangkrutan konsumen utama dengan piutang dagang berjumlah besar pada tanggal neraca.
- Penggabungan usaha atau akuisisi setelah tanggal neraca.

Surat representasi klien adalah pernyataan tertulis dari sumber yang tidak independen, karena itu tidak dapat dianggap sebagai bukti yang bisa diandalkan. Meskipun demikian, surat tersebut merupakan dokumen dimana manajemen ditanyai dengan pertanyaan tertentu untuk memastikan bahwa manajemen memahami tanggung jawabnya dan untuk melindungi auditor jika manajemen akan menuntut auditor.

#### 4. Mempertimbangkan Informasi yang Menyertai Laporan Keuangan Dasar

Auditor harus jelas memisahkan audit dan tanggung jawab pelaporan atas laporan keuangan utama dan untuk informasi tambahan. Biasanya, auditor tidak melakukan audit

terperinci yang memadai untuk menyesuaikan opini atas informasi tambahan, tetapi dalam kondisi tertentu auditor dapat saja mengandalkan bahwa informasi tersebut disajikan dengan wajar. Standar pelaporan profesi mensyaratkan auditor untuk membuat pernyataan yang jelas mengenai tingkat tanggung jawab yang diambil atas informasi tambahan ini. Dua jenis opini yang diperbolehkan : opini positif yang mengindikasikan tingkat kepastian tinggi atau tidak memberikan pendapat yang mengindikasikan tidak ada kepastian.

Klien kadang-kadang memasukkan informasi tambahan di luar laporan keuangan dasar yang dibuat untuk manajemen atau pengguna laporan dari luar. Standar juga merujuk pada informasi tambahan tersebut sebagai informasi yang menyertai laporan keuangan dasar dalam dokumen yang diserahkan oleh auditor.

Saat auditor menerbitkan opini atas informasi tambahan yang menyertai laporan keuangan, materialitasnya sama dengan yang digunakan dalam membuat opini terhadap laporan keuangan dasar. Akibatnya, prosedur tambahan yang diperlukan tidak seluas saat auditor menerbitkan opini atas informasi yang diambilnya sendiri, seperti atas laporan akun atau bagian tertentu. Auditor memberikan tambahan kata-kata pada laporan standar auditor saat menyatakan opini untuk tambahan informasi, seperti contoh berikut :

Audit kami dilakukan dengan membentuk opini atas laporan keuangan dasar secara keseluruhan. Informasi yang menyertai pada halaman x sampai y disajikan sebagai analisis tambahan dan bukan bagian penting dalam laporan keuangan dasar. Informasi ini ditujukan untuk memenuhi prosedur audit yang diterapkan pada audit laporan keuangan dasar dan, dalam opini kami, disajikan dengan wajar dalam segala hal yang sifatnya material sehubungan dengan laporan keuangan dasar secara keseluruhan.

#### 5. Membaca Informasi Lain Dalam laporan Tahunan

SA 550, SPAP mensyaratkan auditor untuk membaca informasi lain yang dimasukkan dalam laporan tahunan mengenai laporan keuangan. Misalnya, asumsikan bahwa surat direktur dalam laporan tahunan menyebutkan kenaikan laba per lembar saham dari Rp.2.600 menjadi Rp.2.930. auditor diminta untuk membandingkan informasi tersebut dengan laporan keuangan atas kesesuaiannya.

SA 550 hanya menyebutkan informasi yang bukan bagian dari laporan keuangan, tetapi dipublikasikan bersama dengan laporan ini. Misalnya, surat direktur dan penjelasan atas aktivitas perusahaan yang dimasukkan dalam laporan tahunan untuk hampir seluruh perusahaan publik. Auditor biasanya hanya menghabiskan waktu beberapa menit untuk memastikan bahwa informasi non-laporan keuangan konsisten dengan laporannya. Jika

auditor menyimpulkan bahwa ada ketidakkonsistenan yang material, maka ia harus meminta klien untuk mengubah informasi tersebut. Jika klien menolak, dan hal ini tidak biasa, maka auditor akan memasukkan paragraf penjelasan dalam laporan audit atau mengundurkan diri.

## **B. Evaluasi Hasil**

Setelah melaksanakan seluruh prosedur audit dalam setiap area audit, termasuk telaah untuk kontinjensi dan kejadian setelah tanggal neraca serta akumulasi bukti akhir, auditor harus mengintegrasikan hasil tersebut kedalam satu kesimpulan keseluruhan mengenai laporan keuangan. Pada akhirnya, auditor harus memutuskan apakah bukti audit sudah memadai dan tepat untuk diakumulasikan untuk menjamin kesimpulan bahwa laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum, dan diaplikasikan secara konsisten dengan tahun sebelumnya.

Evaluasi akhir atas kecukupan bahan bukti adalah berupa penelaahan oleh auditor atas seluruh audit untuk menentukan apakah seluruh aspek penting telah cukup diuji setelah mempertimbangkan situasi penugasan. Langkah utama dalam proses ini adalah penelaahan program audit untuk meyakinkan bahwa seluruh bagian telah secara akurat diselesaikan dan didokumentasikan dan bahwa seluruh tujuan audit dipenuhi.

### ➤ Bukti yang tepat dan memadai

Untuk membuat evaluasi akhir apakah bukti sudah diakumulasikan dengan tepat dan memadai, auditor menelaah dokumentasi atas audit keseluruhan untuk menentukan apakah seluruh hal material dari transaksi, akun dan pengungkapan sudah diuji secara memadai, dengan mempertimbangkan seluruh kondisi audit. Bagian penting dalam telaah adalah memastikan bahwa seluruh bagian dari program audit dilengkapi dengan akurat dan didokumentasikan dan seluruh tujuan audit terpenuhi.

Untuk membantu dalam memutuskan apakah audit sudah memadai, auditor sering menggunakan daftar pembanding (checklist) penyelesaian audit, sebagai pengingat bila ada yang terlewatkan. Jika auditor memutuskan bahwa bukti yang memadai tidak terpenuhi dalam rangka memutuskan apakah laporan keuangan disajikan secara wajar, maka mereka memiliki dua pilihan: (1) mengakumulasikan bukti tambahan atau (2) menerbitkan opini dengan pengecualian atau tidak memberikan opini.

### ➤ Bukti pendukung opini auditor

Bagian penting dari evaluasi apakah laporan keuangan disajikan secara wajar adalah mengikhtisarkan salah saji yang ditemukan dalam audit. Manakala auditor menemukan salah

saji yang material, neraca saldo harus disesuaikan untuk mengoreksi laporan keuangan. Jika auditor percaya bahwa terdapat kecukupan bahan bukti tetapi tidak menjamin kesimpulan mengenai penyajian laporan keuangan yang wajar, auditor sekali lagi mempunyai dua pilihan: laporan harus direvisi hingga auditor puas atau memberikan pendapat wajar tanpa syarat atau menolak untuk memberikan pendapat harus diterbitkan. Perhatikan bahwa pilihan disini berbeda dengan yang dibahas dalam kasus ketidakcukupan bahan bukti yang diperoleh.

➤ Pengungkapan laporan keuangan

Sebelum menyelesaikan audit, auditor harus membuat evaluasi akhir apakah pengungkapan laporan keuangan sudah memenuhi seluruh tujuan penyajian dan pengungkapan.

Sebagai bagian dari telaah akhir dalam pengungkapan laporan keuangan, banyak KAP mensyaratkan adanya penyelesaian daftar pembanding laporan keuangan untuk setiap audit. Kuesioner ini didesain untuk mengingatkan auditor tentang masalah yang biasanya muncul dalam laporan keuangan dan memfasilitasi telaah akhir untuk keseluruhan audit oleh seorang rekanan independen.

➤ Telaah dokumentasi audit

Ada tiga alasan mengapa staf audit yang berpengalaman harus menelaah dokumentasi audit pada saat penyelesaian audit:

- Untuk mengevaluasi kinerja karyawan yang belum berpengalaman.

Bagian yang perlu dipertimbangkan dari kebanyakan audit dilaksanakan oleh staf audit dengan pengalaman kurang dari empat atau lima tahun.

- Memastikan bahwa proses audit memenuhi standar kinerja

Dalam setiap organisasi kualitas kinerja individu sangat bervariasi, tetapi penelaahan yang seksama oleh staf tingkat atas dalam perusahaan membantu mempertahankan kualitas audit yang seragam.

- Menghilangkan kerancuan yang sering muncul dalam penilaian auditor

Auditor dapat berusaha agar senantiasa objektif dalam seluruh audit, tetapi mudah untuk kehilangan perspektif yang memadai dalam audit yang panjang jika terdapat masalah kompleks yang ingin dipecahkan.

➤ Telaah independen

Pada saat penyelesaian audit yang lebih besar, biasanya terdapat telaah untuk laporan keuangan dan keseluruhan berkas audit oleh penelaah independen yang tidak terlibat dalam audit, tetapi merupakan staf kantor akuntan yang juga melakukan audit. Telaah independen

disyaratkan oleh Pasar Modal termasuk telaah atas informasi keuangan interim dan audit pengendalian internal.

➤ Ringkasan evaluasi bukti

Auditor mengevaluasi kecukupan dan kelayakan bukti pada saat mengevaluasi risiko audit, berdasarkan akun dan siklus, dan kemudian membuat evaluasi yang sama untuk laporan keuangan keseluruhan. Auditor juga mengevaluasi bukti pendukung atas opini audit dengan mengestimasi salah saji dalam setiap akun dan kemudian untuk laporan keuangan keseluruhan. Evaluasi risiko audit dan estimasi salah saji dibuat pada waktu bersamaan dan berdasarkan evaluasi tersebut, laporan audit diterbitkan untuk laporan keuangan.

### **C. Penerbitan Laporan Audit**

Auditor harus menunggu untuk menentukan laporan audit untuk di audit hingga seluruh bukti diakumulasi dan dievaluasi. Hal tersebut dilakukan karena laporan audit merupakan satu-satunya yang dilihat oleh sebagian besar pengguna dari keseluruhan proses audit dan konsekuensi dari penerbitan laporan audit yang tidak benar sangat besar.

Sebagian besar auditor dalam mengaudit menerbitkan laporan standar tanpa pengecualian dengan kata-kata baku. KAP biasanya memiliki bentuk baku laporan audit dan hanya di ganti nama klien, judul laporan keuangan, dan tanggalnya. Apabila KAP memutuskan bahwa laporan standar tanpa pengecualian tidak memadai, maka pembahasan lebih lanjut dilakukan antara rekanan dalam KAP dan juga klien. KAP memiliki manual laporan audit komprehensif yang membantu mereka dalam memilih kata-kata yang tepat dalam laporan jika diperlukan oleh auditor.

#### **1. Berkomunikasi dengan Komite Audit dan Manajemen**

➤ Pembahasan Tentang Kecurangan dan Tindakan Ilegal

Standar Audit mensyaratkan auditor untuk menyampaikan seluruh kecurangan dan tindakan ilegal kepada komite audit dan kelompok lain yang sejenis, meskipun tidak material. Tujuannya adalah untuk membantu komite audit dalam melakukan tugas pengawasan atas laporan keuangan.

➤ Pembahasan Tentang Kurangnya Pengendalian Internal

Auditor harus menyampaikan perihal kurangnya pengendalian internal dan kelemahan material dalam desain atas pengoperasian pengendalian internal secara tertulis kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Untuk perusahaan yang lebih besar, hal tersebut

disampaikan kepada komite audit dan dalam perusahaan yang lebih kecil, dapat dilakukan kepada pemilik perusahaan atau manajemen senior.

➤ Pembahasan Hal Lainnya Kepada Komite Audit

Standar Audit mensyaratkan auditor untuk menyampaikan informasi tambahan yang diperoleh selama audit kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, biasanya adalah komite audit. Tujuan dari penyampaian ini adalah agar komite audit dan pihak lain yang bertanggung jawab atas tata kelola mengetahui tentang informasi penting dan relevan mengenai proses laporan keuangan dan memberikan kesempatan kepada komite audit untuk membahas hal-hal penting dengan auditor.

➤ Surat Manajemen (*Management Letter*)

Surat manajemen ditujukan untuk menginformasikan kepada klien mengenai rekomendasi KAP guna meningkatkan bisnis klien. Rekomendasi biasanya berfokus pada efisiensi pengoperasian perusahaan. Kombinasi antara pengalaman auditor dalam berbagai area bisnis dan melalui pemahaman yang diperoleh dalam melakukan audit membuat auditor dapat memberikan pengarahan kepada manajemen.

Surat manajemen berbeda dengan surat yang melaporkan kurangnya pengendalian internal. Surat manajemen diperlukan karena adanya kekurangan signifikan atau kelemahan penting atas pengendalian internal dan harus mengikuti format yang diberikan dan dikirimkan sesuai dengan persyaratan standar audit. Surat manajemen merupakan suatu opsi dan ditujukan untuk membantu klien dalam mengoperasikan bisnisnya lebih efektif.

## **2. Penemuan Fakta Setelah Tanggal Neraca**

Audit dikatakan selesai ketika auditor menerbitkan laporan audit dan menyelesaikannya seluruh pembahasan dengan manajemen dan komite audit. Terkadang auditor menemukan bahwa setelah audit laporan keuangan diterbitkan terjadi salah saji material dalam laporan keuangan. Pada saat terdapat penemuan fakta setelah penerbitan laporan audit terjadi, auditor berkewajiban untuk memastikan bahwa pengguna laporan keuangan mendapatkan informasi atas salah saji tersebut. Jika auditor mengetahui salah saji sebelum pelaporan audit diterbitkan, maka auditor akan memaksa manajemen untuk melakukan koreksi salah saji atau menerbitkan laporan audit yang berbeda.

Jika auditor menemukan bahwa terdapat kekeliruan dalam laporan keuangan setelah diterbitkan, maka tindakan yang paling tepat adalah meminta klien untuk menerbitkan revisi laporan keuangan yang memasukkan penjelasan atas alasannya. Jika periode setelah tanggal

neraca atas laporan keuangan sudah selesai sebelum revisi diterbitkan, maka diperbolehkan mengungkapkan salah saji tersebut dalam laporan periode setelah tanggal neraca. Jika hal tersebut penting, maka klien harus melaporkan kepada OJK dan regulator lainnya atas salah saji laporan keuangan tersebut.

Jika klien menolak mengungkapkan salah saji ke dalam laporan, maka auditor harus menginformasikan kepada dewan direksi dan harus mengingatkan kepada regulator agar membatasi klien karena laporan keuangan tidak lagi disajikan wajar dan jika memungkinkan, menyampaikan kepada semua pihak pengguna laporan keuangan. Jika saham perusahaan dijual kepada publik, maka auditor dapat meminta OJK dan pihak pasar modal untuk mengingatkan para pemegang saham mengenai hal tersebut.

Tanggung jawab auditor atas telaah kejadian setelah tanggal neraca berakhir pada tanggal penyelesaian pekerjaan lapangan. Auditor tidak bertanggung jawab untuk mencari fakta-fakta, tetapi jika mereka menemukan bahwa laporan keuangan tidak dinyatakan dengan wajar, maka mereka harus melakukan tindakan koreksi.

#### **Sumber :**

- Arens Alvin.,Randal J. Elder, Mark S. Beasley.,2014. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. 15<sup>th</sup>. Edition. Pearson Education, Inc.,Upper Saddle River, New Jersey, Prentice Hall.
- Tuanakotta M, Theodorus, 2015. Audit Kontemporer, Salemba Empat.
- Tuanakotta M, Theodorus, 2013. Audit Berbasis ISA, Salemba Empat
- IAPI, 2017. Standar Profesional Akuntan Publik
- IAI, 2017. Standar Akuntansi Keuangan