

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Bukti Audit Secara Umum

2.1.1 Definisi Bukti Audit

Bukti audit merupakan suatu informasi yang dikumpulkan oleh auditor dalam rangka sebagai bahan pertimbangan untuk menentukan suatu opini atas laporan keuangan yang sedang diaudit. Bukti audit mengandung informasi terkait dengan catatan akuntansi yang digunakan sebagai dasar pembentukan laporan keuangan dan informasi lainnya. (SA 500 para. 5c)

Menurut Arens et al. (2017), bukti audit adalah setiap informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi tersebut yang sedang diaudit dinyatakan sesuai dengan kriteria yang ditetapkan.

Dari beberapa pengertian tersebut, penulis dapat simpulkan bahwa bukti audit adalah informasi pokok yang akan digunakan sebagai basis opini oleh auditor melalui perbandingan dengan kriteria yang berlaku dalam hal apakah sudah sesuai atau tidak. Informasi pokok tersebut mencerminkan setiap informasi yang terdapat di dalam laporan keuangan yang disusun oleh manajemen. Dengan demikian, bukti audit dapat dikatakan sebagai informasi kunci bagi auditor untuk melihat laporan keuangan secara keseluruhan meskipun tidak terlibat dalam penyusunannya.

2.1.2 Jenis Bukti Audit

Bukti audit sebagai informasi tentu akan memiliki bentuk yang beragam sesuai dengan sumber dan cara perolehannya. Bentuk bukti audit dapat berupa tulisan, seperti dokumen elektronik dalam format data digital ataupun dokumen fisik kertas. Selain itu, bukti audit juga bisa dalam bentuk tidak tertulis, seperti pengakuan atas hal tertentu atau konfirmasi seseorang atas suatu hal.

Berdasarkan cara perolehannya, Arens et al. (2017) menjelaskan bahwa setiap prosedur audit yang dilaksanakan, auditor akan memperoleh satu atau lebih jenis bukti audit. Prosedur audit yang dimaksud adalah sebagai berikut.

1) *Physical examination* (pemeriksaan fisik)

Pemeriksaan fisik biasanya dilakukan untuk melihat eksistensi dari suatu aset, seperti kas, aset tetap, dan persediaan. Atas prosedur ini, bukti audit yang diperoleh adalah berupa hasil perhitungan fisik yang dituangkan dalam berita acara pemeriksaan.

2) *Confirmation* (konfirmasi)

Konfirmasi dilakukan untuk memastikan kebenaran informasi atas suatu hal dari pihak ketiga. Biasanya hal ini terkait dengan kepastian jumlah saldo dalam piutang maupun utang. Bukti audit yang diperoleh atas prosedur ini, yaitu surat konfirmasi dari pihak ketiga atau eksternal.

3) *Inspection* (inspeksi)

Inspeksi biasanya hanya dilakukan untuk dokumen dengan cara memeriksa, membaca, dan membandingkannya. Bukti audit yang dapat diperoleh adalah informasi-informasi penting yang tercantum dalam setiap dokumen yang diperiksa.

4) *Analytical procedures* (prosedur analitis)

Prosedur analitis dilaksanakan dengan melihat tren dan rasio yang terdapat di dalam laporan keuangan untuk menemukan hal yang tidak lazim. Bukti audit dari prosedur analitis adalah berupa hasil analisis auditor yang melakukannya.

5) *Inquiries of the client* (permintaan keterangan klien)

Permintaan keterangan dari klien dapat berupa tulisan melalui kuesioner dan lisan dengan cara wawancara terhadap klien. Bukti audit yang akan didapatkan, yaitu hasil wawancara (transkrip) dan hasil pengisian kuesioner.

6) *Recalculation* (rekalkulasi/penghitungan ulang)

Rekalkulasi merupakan proses penghitungan ulang oleh auditor atas perhitungan suatu saldo yang telah dibuat oleh klien dengan mengikuti metode akuntansi yang berlaku secara umum dan yang diterapkan oleh klien, kemudian membandingkannya. Bukti audit yang bisa diperoleh adalah hasil dan cara perhitungan yang telah dilakukan, baik perhitungan manual maupun dengan bantuan komputer.

7) *Reperformance* (pelaksanaan ulang)

Pelaksanaan ulang dapat dilakukan dengan cara melaksanakan prosedur menurut standar operasional perusahaan (SOP) atas suatu proses bisnis klien, misalnya siklus penjualan, yang diikuti dan diperhatikan langsung oleh auditor. Bukti audit yang akan diperoleh dapat berupa dokumentasi saat pelaksanaan ulang tersebut. Selain itu, auditor juga mendapat bukti kualitatif berupa pengalaman langsung terkait dengan proses bisnis klien.

8) *Observation* (observasi/pengamatan)

Observasi merupakan proses pemerolehan informasi dengan cara mengamati objek. Meskipun memiliki kesamaan dengan *reperformance* dalam hal “pengamatan”, terdapat perbedaan yang mendasari keduanya. Aktivitas proses bisnis yang dilakukan dengan *reperformance* tentu akan didampingi dan diperhatikan secara langsung oleh auditor. Di sisi lain, auditor melalui prosedur observasi hanya mengamati aktivitas proses bisnis dari kejauhan atau bahkan secara diam-diam untuk mengetahui fakta apa adanya di lapangan. Bukti audit yang didapatkan juga tidak berbeda dengan *reperformance*, yaitu hasil dokumentasi saat mengamati proses bisnis klien.

Bukti audit juga memiliki pengaruh dan keterkaitan antar suatu aktivitas yang satu dengan aktivitas lainnya. Bukti audit tidak hanya memberikan informasi atas satu aktivitas spesifik, tetapi juga memberikan informasi lain yang terhubung secara implisit dengan aktivitas lainnya. Dengan kata lain, bukti audit tidak hanya dapat memberikan informasi langsung terhadap suatu asersi, tetapi juga bisa memberikan informasi tidak langsung terkait dengan asersi lainnya.

Johnstone et al. (2019) membagi bukti audit menjadi dua sifat sebagai berikut.

1) Bukti langsung (*direct evidence*)

Bukti langsung dapat diartikan bahwa bukti audit dapat secara langsung relevan dengan suatu asersi yang ingin diuji. Sebagai contoh, auditor melakukan pemeriksaan fisik atas aset tetap klien. Bukti audit berupa berita acara pemeriksaan fisik akan memberikan bukti langsung tentang eksistensi dari saldo aset tetap klien.

2) Bukti tidak langsung (*indirect evidence*)

Bukti tidak langsung bisa dikatakan sebagai bukti yang bisa relevan dengan suatu asersi, tetapi secara tidak langsung. Melanjutkan contoh sebelumnya, jika auditor melakukan pengujian pengendalian atas operasional aset tetap klien dan menentukan bahwa semuanya berjalan secara efektif, bukti audit dari pengujian pengendalian akan menjadi bukti langsung terkait dengan efektivitas pengendalian tersebut. Di samping itu, bukti tersebut juga akan menjadi bukti tidak langsung yang menunjukkan bahwa kemungkinan besar tidak akan ada salah saji material atas saldo aset tetap.

2.1.3 Karakteristik Bukti Audit yang Baik

Dalam proses pemerolehan bukti audit, auditor harus memperhatikan sifat dan karakteristik bukti audit yang akan dikumpulkan. Hal tersebut dikarenakan bukti audit akan menjadi bahan pertimbangan auditor dalam merumuskan opini. Semakin baik bukti audit yang diperoleh, semakin baik juga kualitas opini sebagai hasil perumusan auditor.

Karakteristik bukti audit secara umum dapat dibagi menjadi dua, yaitu secara kualitatif dan kuantitatif. Karakteristik kualitatif menggambarkan tentang kualitas suatu bukti audit, sedangkan karakteristik kuantitatif membahas terkait dengan jumlah bukti audit.

SA 500 juga mengatur bahwa auditor harus merancang dan melaksanakan prosedur audit guna memperoleh bukti yang cukup dan tepat. Cukup tersebut berkaitan dengan kuantitas yang bertujuan agar jumlah bukti audit yang diperoleh tidak kekurangan ataupun kelebihan. Di sisi lain, kata “tepat” di kalimat sebelumnya bisa mencerminkan kualitas suatu bukti audit.

2.1.3.1 Karakteristik Bukti Audit yang Baik Secara Kualitatif

Karena unsur ketepatan sangat diperlukan untuk bukti audit yang berkualitas, auditor perlu mempertimbangkan hal-hal yang dapat membuat suatu bukti audit dikatakan menjadi “tepat”. Louwers et al. (2018) menjelaskan bahwa bukti audit harus dapat dipercaya/diandalkan (*reliable*) dan harus bisa memberikan informasi yang berkaitan erat dengan penugasan tim audit (*relevant*) agar bisa dipertimbangkan sebagai bukti audit yang tepat. Dari penjelasan tersebut, suatu bukti audit dapat dikatakan baik secara kualitatif jika informasi yang terkandung di dalamnya dapat diandalkan dan masih relevan.

Selain itu, kedua karakteristik tersebut harus terpenuhi. Jika salah satunya tidak tercermin dalam suatu bukti audit, kualitas bukti audit yang diperoleh belum sepenuhnya dapat dikatakan tepat menurut standar audit yang telah ditetapkan sebelumnya. Dengan kata lain, semakin baik dan tercerminnya sifat keandalan dan relevansi dari suatu bukti audit, kualitas informasi yang diperoleh dari bukti audit tersebut juga akan semakin baik.

Kriteria bukti audit agar dapat diandalkan dan relevan juga menjadi perhatian auditor dalam proses perolehannya. Adapun SA 500 para. A31 memberikan pedoman tentang keandalan suatu bukti audit sebagai berikut.

- 1) Bukti audit akan lebih andal jika bukti audit diperoleh dari sumber independen di luar entitas yang sedang diaudit.
- 2) Keandalan bukti audit yang diperoleh dari sumber internal akan semakin meningkat seiring dengan semakin efektifnya pengendalian internal terkait.

- 3) Bukti audit yang diperoleh langsung oleh auditor lebih dapat diandalkan dibandingkan dengan bukti audit yang diperoleh secara tidak langsung atau hanya melalui pengambilan kesimpulan atas beberapa informasi.
- 4) Bukti audit dalam bentuk dokumen, misalnya kertas, data elektronik, dan sebagainya, lebih dapat diandalkan dibandingkan bukti audit yang diperoleh secara lisan (dalam bentuk tidak tertulis).
- 5) Bukti audit yang diperoleh langsung dari dokumen asli atau sumber utama lebih dapat diandalkan dibandingkan bukti audit yang didapat melalui fotokopi atau dokumen yang telah diubah bentuknya (misal dari dokumen fisik diubah ke dalam bentuk digital/elektronik), yang keandalannya dipengaruhi oleh efektivitas pengendalian ketika proses penyusunan dan pemeliharannya.

Dari pedoman tersebut, penulis melihat bahwa sumber perolehan dapat menentukan tingkat keandalan suatu bukti audit. Sumber perolehan yang lebih independen atau pun sumber yang lebih utama (tangan pertama) akan memiliki tingkat keandalan bukti audit yang lebih tinggi.

Di sisi lain, relevansi bukti audit dinyatakan oleh Louwers et al (2018) sebagai berikut.

Relevance refers to the nature of information provided by the audit evidence; for example, when auditors confirm accounts receivable with customers, this audit procedure provides evidence that the account is legitimate (i.e., the sale actually took place) but does not provide evidence that the account will ultimately be collectible. The nature of information provided by evidence is operationalized through the management assertions. (p. 53)

Pernyataan tersebut secara singkat dapat mengatakan bahwa relevansi bukti audit tergantung pada apakah informasi yang ada di dalam suatu bukti audit akan berkaitan dengan asersi manajemen yang hendak dinilai oleh auditor.

2.1.3.2 Karakteristik Bukti Audit yang Baik secara Kuantitatif

Pada bagian awal subbab ini telah disebutkan tentang keharusan auditor untuk menyusun prosedur audit dalam rangka memperoleh bukti audit menurut SA 500. Dari hal tersebut, selain dari segi isi yang berkualitas, bukti audit juga harus memenuhi ketentuan dalam segi kuantitas, yaitu bukti audit yang cukup. Karena pemenuhan standar merupakan hal yang harus dilakukan, bukti audit dapat dikatakan baik secara kuantitas apabila diperoleh dengan jumlah yang cukup.

Syarat kecukupan sebagai syarat kuantitas pada umumnya memiliki tolak ukur dan batasan minimum maupun maksimum untuk suatu jumlah objek. Namun, sejauh ini standar profesional audit belum mengatur tentang berapa jumlah spesifik bukti audit yang perlu dikumpulkan agar dapat dikatakan cukup. Standar profesional hanya memberikan pedoman berupa konsep-konsep yang perlu dipertimbangkan. Salah satu di antaranya adalah kuantitas bukti audit masih ditentukan dan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko kesalahan penyajian material dan kualitas bukti audit. (SA 500 para. A4)

Mengenai kecukupan bukti audit, Arens et al. (2017) berpendapat bahwa kecukupan bukti audit diukur berdasarkan pemilihan ukuran sampel oleh auditor atau jumlah dan kualitas dari prosedur audit yang dilaksanakan untuk memenuhi suatu tujuan audit. Dengan kata lain, bukti audit yang dikumpulkan dapat dikatakan cukup apabila jumlahnya telah sesuai dengan sampel yang dipilih atau sudah melaksanakan semua prosedur audit yang telah disusun sebelumnya.

2.2 Konsep-Konsep Penting Bagi Auditor

2.2.1 Keyakinan yang Memadai (*Reasonable Assurance*)

Konsep keyakinan yang memadai dapat diartikan bahwa seseorang memiliki keyakinan yang tinggi terhadap suatu hal, tetapi tidak absolut, sehingga auditor bukanlah seorang penjamin atas kewajaran laporan keuangan suatu entitas (Louwers et al., 2018, p. 49). Dari pengertian tersebut, laporan keuangan yang telah diaudit tidak dapat dikatakan dengan pasti bebas dari salah saji material sehingga setiap opini yang telah dirumuskan oleh auditor hanya berdasarkan keyakinan yang tinggi yang tidak sepenuhnya mutlak.

Keyakinan yang memadai juga harus diperoleh oleh auditor. Alasan yang mendasari hal ini, antara lain sebagai berikut.

- 1) SA 200 para. 11 menyatakan bahwa salah satu tujuan keseluruhan auditor adalah memperoleh keyakinan yang memadai tentang laporan keuangan yang bebas dari salah saji material.
- 2) Perolehan Keyakinan yang memadai menjadi keharusan bagi auditor dalam rangka merumuskan suatu opini atas laporan keuangan yang disimpulkan dengan mempertimbangkan bukti audit yang diperoleh dan risiko salah saji material (SA 700 para. 11).

Berdasarkan pernyataan SA 700 para. 11 tersebut, salah satu cara untuk memperoleh keyakinan yang memadai adalah dengan mengumpulkan bukti audit. Apabila auditor belum memperoleh keyakinan yang memadai, auditor perlu menambah bukti audit sampai bisa menyimpulkan bahwa ia telah memperolehnya.

Bukti audit yang dikumpulkan juga harus memiliki karakteristik yang telah disebutkan pada subbab sebelumnya.

2.2.2 Skeptisisme Profesional (*Professional Skepticism*)

Konsep skeptisisme profesional merupakan sebuah sikap seseorang dalam memandang atau menilai suatu hal. Konsep ini erat kaitannya dengan pola pikir seseorang. Johnstone et al. (2019) juga menjelaskan bahwa skeptisisme profesional terdiri atas dua sikap, yaitu *questioning mind* (sikap pikiran untuk selalu bertanya-tanya) dan *critical assessment* (penilaian kritis).

Sikap *questioning mind* akan membuat seseorang selalu ingin tahu. Semakin banyak seseorang ingin mengetahui suatu hal, semakin banyak juga informasi yang akan diperoleh. Artinya, informasi akan memiliki tingkat keluasan yang baik.

Di sisi lain, *critical assessment* akan menjadikan seseorang tidak ingin menerima suatu informasi begitu saja. Dia akan terus mencari kejelasan dan kebenaran dari suatu informasi sampai dia merasa bahwa informasi tersebut bisa dikatakan logis. Artinya, informasi akan memiliki tingkat kedalaman yang baik.

Konsep skeptisisme profesional harus dimiliki oleh auditor dalam mengevaluasi bukti audit yang telah dikumpulkan. Karena bukti audit berisi beragam informasi, baik yang benar maupun salah, informasi yang terkandung pada suatu bukti audit perlu disaring. Dengan adanya sikap ini, opini audit yang dirumuskan bisa menjadi lebih akurat dengan bukti audit yang lebih valid.

2.2.3 Pertimbangan Profesional (*Professional Judgements*)

Dalam setiap proses audit, terutama perumusan opini audit, akan ada momen bagi auditor untuk membuat suatu keputusan. Konsep berikutnya yang berperan

penting saat hal tersebut terjadi adalah pertimbangan profesional (*professional judgements*). Johnstone et al. (2019) berpendapat bahwa pertimbangan profesional merupakan suatu penerapan pengetahuan dan pengalaman profesional yang relevan dalam membuat suatu keputusan atas ketidakpastian dan keunikan fakta maupun kondisi yang sedang dihadapi. Dengan adanya pertimbangan profesional, hasil keputusan yang telah dibuat oleh auditor diharapkan akan lebih sesuai dan dapat diterima secara wajar oleh banyak pihak.

Dalam beberapa kondisi auditor juga akan menemukan beberapa informasi yang bertentangan, tidak lengkap, dan belum tentu benar/valid ketika mengumpulkan bukti audit. Karena keterbatasan waktu pelaksanaan audit, auditor tetap harus membuat keputusan tentang opini apa yang akan diberikan meskipun terdapat kondisi informasi tersebut pada bukti audit yang telah dikumpulkan. Pada waktu inilah pertimbangan profesional dari auditor sangat menentukan kualitas keputusannya karena penilaian informasi menurut pengetahuan dan pengalaman langsung auditor.

Selain itu, berdasarkan pendapat Louwer et al. sebelumnya, setiap auditor akan memiliki pertimbangan profesional yang berbeda. Semakin baik pemahaman dan pengalaman seorang auditor, semakin baik juga tingkat kebijaksanaan auditor dalam memutuskan. Hal ini juga didukung juga oleh sikap skeptisisme profesional ketika proses pemikirannya sehingga hasil keputusan akan semakin sesuai melalui kombinasi kedua konsep ini.

2.3 Penentuan Bukti Audit

Ketika auditor akan mengumpulkan bukti audit, auditor harus mempertimbangkan bukti audit seperti apa yang perlu dikumpulkan agar bukti tersebut bisa dikategorikan sebagai bukti audit yang cukup dan tepat. Dengan kata lain, auditor perlu memikirkan tentang bukti audit yang dibutuhkan untuk memperoleh keyakinan yang memadai. Arens et al. (2017) memberikan penjelasan terkait dengan 4 keputusan tentang bukti audit apa yang dikumpulkan dan berapa jumlah yang perlu dicukupi sebagai berikut.

1) Prosedur audit mana yang digunakan

Prosedur audit digunakan oleh auditor untuk memperoleh suatu bukti audit. Setiap prosedur audit biasanya berisi rincian petunjuk tentang bukti yang ingin diperoleh. Sebagai contoh, ketika ingin mendapatkan bukti eksistensi aset tetap, auditor dapat melaksanakan prosedur audit berupa pemeriksaan fisik sebagaimana yang telah disebutkan pada bagian subbab terkait dengan jenis bukti audit. Pada tahap ini, Auditor akan memutuskan prosedur audit yang dilaksanakan untuk memperoleh bukti audit yang dibutuhkan.

2) Ukuran sampel apa yang dipilih untuk suatu prosedur audit yang telah ditentukan

Setelah menentukan prosedur audit yang akan dilaksanakan, auditor bisa menentukan variasi ukuran sampel sesuai kebutuhan. Melanjutkan contoh yang sudah ada, jika diasumsikan terdapat 100 aset tetap yang dimiliki oleh klien, auditor mungkin dapat menentukan sampel sebanyak 25 aset tetap. Jumlah ini tergantung pertimbangan profesional auditor dalam memilih sampel atau menggunakan bantuan teknologi komputer dalam menghitung sampel yang diperlukan.

3) Objek (sampel) mana yang dipilih dari suatu populasi

Ketika tahap pemilihan sampel, auditor perlu memilih objek yang akan menjadi sampel untuk diuji dari populasi yang ada. Dengan menggunakan contoh sebelumnya, 25 aset tetap yang akan dijadikan sampel oleh auditor mungkin bisa dipilih dengan cara acak (*random*), disortir dari nilai yang terbesar, atau metode lainnya menurut preferensi auditor.

4) Kapan harus melaksanakan prosedur

Mengingat penugasan audit memiliki keterbatasan waktu, prosedur audit yang dilaksanakan mungkin bervariasi dalam hal waktu. Keputusan tentang pelaksanaan prosedur audit setidaknya dipengaruhi oleh tenggat waktu audit harus selesai yang diminta oleh klien. Untuk itu, auditor akan membuat keputusan terkait dengan perhitungan waktu pelaksanaan agar tidak melewati batas waktu yang telah ditentukan.

2.4 Faktor yang Memengaruhi Penentuan Kecukupan Bukti Audit

Bukti audit yang telah dikumpulkan oleh auditor perlu dievaluasi apakah sudah memenuhi kriteria bukti audit yang cukup dan tepat. Untuk melakukan hal ini, auditor perlu memperhitungkan hal apa saja yang menjadi kriteria maupun faktor yang memengaruhinya agar bukti audit tersebut dapat dikatakan demikian. Namun, seperti yang telah disebutkan pada subbab karakteristik bukti audit yang baik, belum ada pengaturan khusus di dalam standar profesional tentang berapa jumlah spesifik bukti audit agar dapat dikatakan cukup sehingga hal ini kembali kepada keputusan masing-masing auditor.

Meskipun demikian, setidaknya akan ada faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan oleh auditor dalam menentukan kecukupan jumlah bukti audit. Standar Audit 330 para. A62 memberikan pedoman tentang faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan dalam menentukan kecukupan dan kelayakan bukti audit sebagai berikut.

- a) Signifikansi potensi kesalahan penyajian dalam asersi dan kemungkinan kesalahan penyajian tersebut berdampak material, baik individu maupun gabungan dengan beberapa kesalahan penyajian lainnya.
- b) Efektivitas respons dan pengendalian manajemen untuk menangani risiko tersebut.
- c) Pengalaman yang diperoleh selama audit sebelumnya yang berkaitan dengan kesalahan penyajian potensial yang sama.
- d) Hasil prosedur audit yang dilaksanakan, termasuk apakah prosedur audit tersebut mengidentifikasi contoh spesifik tentang kecurangan atau kekeliruan.
- e) Sumber dan keandalan informasi yang tersedia.
- f) Keapersuasifan bukti audit.
- g) Pemahaman atas entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal entitas.

Karena faktor-faktor tersebut bersifat kualitatif dan keputusan penentuannya bersifat subjektif, ada kemungkinan faktor-faktor lain belum disebutkan. Hal ini sesuai dengan fokus pembahasan karya tulis ini untuk menganalisis lebih lanjut tentang faktor-faktor penentuan tersebut, terutama dalam hal penentuan kecukupan jumlah bukti audit.