

BAB II

Sistem Pengendalian Internal dan

Pajak Bumi dan Bangunan

2.1. Pajak Bumi dan Bangunan

2.1.1 Sifat Pajak Bumi dan Bangunan

PBB adalah pajak yang dikenakan atas harta tak bergerak, maka oleh sebab itu yang dipentingkan adalah obyeknya dan oleh karena itu keadaan atau status orang atau badan yang dijadikan subyek tidak penting dan tidak mempengaruhi besarnya pajak. Maka oleh sebab itu pajak ini disebut pajak obyektif. (Soemitro, 2001)

Setiap tahun wajib pajak diwajibkan memasukkan surat pemberitahuan, yang untuk PBB disebut Surat Pemberitahuan Obyek Pajak (SPOP), dan berdasarkan data yang diberikan wajib pajak dalam SPOP oleh Kantor Inspeksi Pajak dikeluarkan Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang (SPPT).

2.1.2. Obyek dan Subyek Pajak Bumi dan Bangunan

Sebagaimana tercantum dalam UU PBB, yang menjadi obyek PBB adalah bumi dan/atau bangunan (Pasal 2). Pengertian bumi adalah permukaan bumi dan tubuh bumi yang ada dibawahnya. Permukaan bumi meliputi tanah dan perairan (termasuk rawa-rawa tambak perairan) serta laut wilayah Republik Indonesia. Sedangkan yang dimaksud bangunan adalah konstruksi teknik yang ditanam atau

diletakkan secara tetap pada tanah dan atau perairan untuk tempat tinggal, tempat usaha dan tempat yang diusahakan. (Mardiasmo,2000).

Sedangkan obyek pajak yang tidak dikenakan pajak bumi dan bangunan adalah obyek pajak yang:

- a. Digunakan semata-mata untuk kepentingan umum dan tidak untuk mencari keuntungan, antara lain:
- b. Digunakan untuk kuburan, peninggalan purbakala, atau yang sejenis dengan itu.
- c. Merupakan hutan lindung, hutan suaka cagar alam, hutan wisata milik negara, taman nasional tanah penggembalaan yang dikuasai oleh desa dan tanah negara yang belum dibebani suatu hak.
- d. Digunakan oleh perwakilan diplomatic atau konsulat dengan syarat negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik.
- e. Digunakan oleh badan atau organisasi internasional yang ditentukan oleh Menteri Keuangan.

Yang menjadi subyek pajak bumi dan bangunan adalah orang atau badan yang secara nyata mempunyai suatu hak atas bumi dan atau memperoleh manfaat atas bangunan. Dengan demikian tanda pembayaran atau pelunasan pajak bukan merupakan bukti pemilikan hak.

2.1.3. Penghitungan Pajak Bumi dan Bangunan

Besarnya PBB dihitung dengan rumus (Soemitro, 2001):

$PBB = \text{Tarif pajak} \times \text{NJKP (Nilai Jual Kena Pajak)}$

$= \text{Tarif pajak (\%NJKP} \times (\text{NJOP} - \text{NJOPTKP}))$

A. Tarif pajak

Tarif pajak yang dikenakan atas obyek pajak adalah sebesar 0,5%. Ini adalah “flat rate”, tarif proporsional yang persentasenya tetap, tidak berubah-ubah. Tapi walaupun persentasenya tetap, namun besarnya pajak akan berbeda, bergantung pada besar kecilnya nilai jual kena pajak (NJKP).

B. Nilai jual Kena Pajak (NJKP)

Dasar penghitungan PBB adalah Nilai Jual Kena Pajak (NJKP). Yang dimaksud NJKP adalah nilai jual yang dipergunakan sebagai dasar penghitungan pajak, yaitu suatu persentase tertentu dari nilai jual sebenarnya. NJKP dihitung dari Nilai Jual Obyek Pajak (NJOP) dikalikan dengan suatu persentase yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah serendah-rendahnya 20% dan setinggi-tingginya 100% dari NJOP. Besarnya persentase NJKP ditetapkan dengan peraturan pemerintah dengan memperhatikan kondisi ekonomi nasional.

C. Nilai Jual Obyek Pajak Tidak Kena Pajak (NJOPTKP)

Nilai Jual Obyek Pajak Tidak kena Pajak (NJOPTKP) adalah batasan nilai jual obyek pajak yang tidak dikenakan pajak. Kepada setiap wajib pajak diberikan NJOPTKP. NJOPTKP ditetapkan setinggi-tingginya Rp.

12.000.000,- untuk setiap wajib pajak. Besarnya NJOPTKP untuk setiap daerah Kabupaten/Kota, ditetapkan oleh Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jendral Pajak atas nama Menteri Keuangan dengan mempertimbangkan pendapat Pemerintah Daerah setempat. .

2.1.4. Pembagian Hasil Penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan

Hasil penerimaan PBB adalah dimaksudkan untuk kepentingan masyarakat daerah yang berkepentingan, maka oleh sebab itu sebagian besar hasil PBB diserahkan kepada Pemerintah daerah.

Pasal 18 Ayat 1 menentukan bahwa hasil penerimaan PBB merupakan penerimaan negara yang dibagi antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah dengan perimbangan sekurang-kurangnya 90% untuk Pemerintah Daerah Tingkat II dan Pemerintah Daerah Tingkat I dan 10% selebihnya untuk Pemerintah Pusat.

Peraturan Pemerintah Nomor 47 tahun 1985 tentang Pembagian Hasil Penerimaan PBB Antara Perintah Pusat Dengan Pemerintah Daerah , menetapkan hasil sebagai berikut:

- a. 10% dari hasil penerimaan merupakan bagian penerimaan untuk Pemerintah Pusat dan oleh karena itu harus sepenuhnya disetorkan ke Kas Negara.
- b. 90% yang merupakan bagian daerah dirinci sebagai berikut:
 1. 16,2 % untuk daerah propinsi yang bersangkutan.
 2. 64,8% untuk daerah Kabupaten/Kota yang bersangkutan.
 3. 9% untuk biaya pemungutan.

Mengenai biaya pemungutan sebesar 9% yang disebutkan diatas, selanjutnya dibagikan kepada Direktorat Jendral Pajak dan Daerah. Biaya pemungutan yang diterima Dirjen Pajak akan digunakan untuk mendukung operasional pemungutan PBB, peningkatan kualitas SDM, komputerisasi dan insentif atas prestasi kerja pegawai. Besarnya imbalan pembagian biaya pemungutan antara Dirjen Pajak dengan daerah didasarkan pada besar kecilnya peranan masing-masing dalam melakukan kegiatan operasional pemungutan PBB. Oleh karena itu besarnya presentase pembagian biaya pemungutan antara Dirjen Pajak dengan Daerah pada sektor pedesaan, perkotaan, perkebunan, perhutanan dan pertambangan berbeda-beda. Hal ini diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan RI No. 83/KMK.04/2000 tanggal 21 Maret 2000 yang sekaligus mencabut Keputusan Menteri Keuangan No. 490/KMK.04/1995 tentang Pembagian Biaya Pemungutan PBB.

Bagian 10% Pemerintah Pusat selanjutnya dibagikan kembali kepada seluruh Daerah Kabupaten/K dengan alokasi sebagai berikut:

1. 65% dibagikan secara merata kepada seluruh daerah Kabupaten/Kota.
2. 35% dibagikan sebagai insentif kepada Kabupaten/Kota yang realisasi penerimaan PBB sektor pedesaan dan perkotaan pada tahun anggaran sebelumnya mencapai/melampaui rencana penerimaan yang ditetapkan.

2.1.5. Pendaftaran, Surat pemberitahuan Obyek Pajak (SPOP), Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang (SPPT), Surat Ketetapan Pajak (SKP)

A. Pendaftaran

Dalam rangka pelaksanaan UU Pokok Agraria (UU No.5 Tahun 1960) setiap harta tidak bergerak, baik berupa tanah maupun berupa bangunan, harus mempunyai sertifikat yang menerangkan siapa yang mempunyai hak, hak apa yang dimiliki, letak tanah/ bangunan, luasnya, nomor hak, surat ukur dan sebagainya. Dalam rangka pendataan obyek pajak, maka subyek yang memiliki, atau mempunyai hak atas obyek, menguasai atau memperoleh manfaat dari obyek PBB, wajib mendaftarkan obyek pajaknya dengan mengisi Surat Pemberitahuan Obyek Pajak (SPOP) dan mengirimkan ke Kantor Inspeksi tempat letak obyek kena pajak (Pasal 9 Ayat 1 UU PBB). Data yang harus didaftarkan dapat dilihat pada SPOP.

B. Surat Pemberitahuan Obyek Pajak (SPOP)

SPOP merupakan bentuk kerjasama dari subyek pajak dengan administrasi pajak. SPOP harus diisi dengan jelas, benar dan lengkap, ditandatangani oleh wajib pajak dan disampaikan kepada Direktorat Jendral Pajak yang wilayah kerjanya meliputi letak obyek pajak, selambat-lambatnya 30 hari setelah tanggal diterimanya SPOP (Pasal 9 Ayat 2 UU PBB). Berdasarkan SPOP Direktorat Jendral Pajak akan menerbitkan SPPT (Pasal 10 Ayat 1).

Wajib pajak yang tidak mengembalikan SPOP yang dikirimkan kepadanya, yang menimbulkan kerugian pada negara, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun atau dipidana denda paling tinggi 5 (lima) kali pajak yang terhutang (Pasal 25 Ayat 1). Kalau wajib pajak menyampaikan SPOP terlambat atau tidak pada waktunya atau setelah ditegur tidak menyampaikan SPOP dalam jangka waktu yang ditentukan dalam surat teguran maka Direktorat Jendral Pajak dapat menerbitkan SKP secara jabatan, disertai sanksi administrasi sebesar 25% dari pokok pajak (Pasal 10 Ayat 2 dan 3).

C. Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang (SPPT)

SPPT merupakan surat ketetapan yang konstitutif, yang menimbulkan hak dan kewajiban, yang ditetapkan oleh Direktorat Jendral Pajak, berdasar data yang didapat dalam SPOP yang dimasukkan oleh wajib pajak (Pasal 10 Ayat 1 UU PBB).

Jika data yang terdapat dalam SPOP tidak benar, hal ini masih dapat dibetulkan oleh wajib pajak, sebelum SPPT dikeluarkan dan sebelum hal ini diketahui oleh Direktorat Jendral Pajak.

D. Surat Ketetapan Pajak (SKP)

Disamping SPOP, ada SKP. SKP ini dapat dikeluarkan oleh Direktorat Jendral Pajak dalam hal-hal sebagai berikut:

- Apabila SPOP tidak dimasukkan atau setelah ditegur secara tertulis SPOP tidak dimasukkan dalam jangka waktu yang ditentukan dalam surat teguran.

- Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain yang diperoleh Direktorat Jendral Pajak, ternyata bahwa jumlah pajak yang terhutang lebih besar dari pada jumlah pajak yang ditetapkan dalam SPPT, berdasar data yang diperoleh dari SPOP (Pasal 10 Ayat 2 UU PBB).

Jumlah pajak yang terhutang dalam SKP ditambah denda administratif sebesar 25% dari jumlah pajak yang terhutang, sebagai sanksi bahwa wajib pajak tidak memenuhi ketentuan UU PBB (Pasal 10 Ayat 2 dan 3). Tapi kalau pajak yang terhutang menurut SKP lebih besar dari jumlah pajak yang tercantum atas dasar SPOP yang disampaikan oleh wajib pajak, maka tambahan 25 % itu dihitung dari selisih antara kedua jumlah tersebut (ayat 4). Ayat 4 ini mengatur sanksi administrasi yang dikenakan kepada wajib pajak, karena memasukkan data dalam SPOP yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya yang kemudian diketahui berdasarkan penelitian maupun keterangan lain yang diperoleh.

2.1.6. Tata Cara Pembayaran dan Penagihan Pajak Bumi dan Bangunan

A. Jangka waktu pembayaran

PBB baru harus dibayar setelah ada SPPT atau SKP. Pajak yang terhutang berdasar SPPT harus dilunasi selambat-lambatnya 6 (enam) bulan sejak tanggal diterima SPPT (Pasal 11 ayat 1 UU PBB). Pajak yang

terhutang berdasarkan SKP harus dilunasi selambat-lambatnya 1 (satu) bulan sejak tanggal diterima SKP.

B. Terlambat membayar

Pajak harus sudah lunas pada saat hutang jatuh temponya, pembayaran dapat diatur sendiri oleh wajib pajak, asal tidak melampaui batas waktu. Jika pada saat hutang pajak jatuh tempo, dan ternyata pajak belum dibayar atau belum dibayar semua, maka akan dikenakan denda administrasi sebesar 2% sebulan, untuk jumlah yang sudah jatuh temponya tapi belum dibayar, yang dihitung dari saat jatuh tempo sampai dengan hari pembayaran. Untuk jangka waktu paling lama 24 (dua puluh empat) bulan (Pasal 11 Ayat 3).

C. Tempat dan cara pembayaran pajak

Pajak Bumi dan bangunan yang terhutang dapat dibayar di Bank, Kantor Pos dan Giro dan tempat-tempat lain yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan. Karena hasil penerimaan PBB sebagian besar akan diserahkan kepada Pemerintah Daerah, maka dirasa perlu untuk menetapkan tempat pembayaran yang memudahkan wajib pajak dan agar Pemerintah Daerah dapat segera memanfaatkan hasil penerimaan pajak untuk membiayai pembangunan di masing-masing wilayahnya. Kantor Pos dan Giro tersebar di mana-mana sampai ke kota-kota kecil, yang akan sangat memudahkan para wajib pajak yang tempat tinggalnya jauh dari kota-kota besar. Juga Bank juga terdapat dimana-mana yang dapat dimanfaatkan untuk menerima pembayaran PBB. Di samping itu Menteri Keuangan masih

dapat menunjuk tempat-tempat lain yang diberi tugas untuk menerima pembayaran PBB (Pasal 11 Ayat 5 UU PBB).

Dalam hal PBB dibayar melalui Petugas Pemungut yang ditunjuk untuk itu, maka setiap hari Petugas pemungut wajib menyetorkan hasil pungutan PBB ke Kantor Pos dan Giro setempat atau ke Bank tempat pembayaran setempat.

D. Penagihan

Lazimnya jika wajib pajak melakukan kewajiban membayar pajak pada waktunya, maka tidak akan dilakukan penagihan oleh kantor pajak yang bersangkutan. Penagihan baru akan dilakukan oleh kantor inspeksi pajak apabila wajib pajak tidak membayar hutang pajak yang sudah jatuh temponya atau terlambat membayar pajak, sehingga dikenakan sanksi administrasi. Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang (SPPT), Surat Ketetapan Pajak (SKP), dan Surat Tagihan Pajak (STP) merupakan dasar untuk penagihan pajak.

Andaikata wajib pajak mempunyai hutang pajak berdasarkan SPPT sejumlah Rp. 100.000,- yang jatuh temponya pada tanggal 31 Agustus 2006, tapi ternyata pada tanggal 2 November 2006 belum juga ada pembayaran, maka akan diberi teguran dan baru kemudian dikeluarkan Surat Tagihan Pajak (STP) oleh kantor Inspeksi Pajak ditambah denda sebesar 2% untuk tiap bulan terlambat pembayaran (=3 bulan). STP ini harus dibayar dalam waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterimanya STP tersebut.

Jika dalam waktu 1 (satu) bulan STP tidak juga dibayar maka pajak beserta denda dapat ditagihkan dengan surat paksa (Pasal 13 UU PBB). Untuk penagihan pajak-pajak negara dengan surat paksa, berlaku UU No.19 tahun 1959 (tentang penagihan pajak-pajak negara dengan surat paksa) sebagaimana telah diubah atau diganti dengan UU No.9 tahun 1997, Jo. UU No.19 tahun 2000.

2.1.7. Keberatan dan Pengurangan Pajak Bumi dan Bangunan

A. Keberatan

Keberatan yang dimaksud adalah wajib pajak mengajukan keberatan apabila data areal atau luas bumi atau bangunan tidak sesuai antara SPPT yang diterima dengan lapangan. Pengajuan keberatan ini harus mengisi surat keberatan dengan jelas yang menyebutkan jenis pajak, tahun pajak, jumlah pajak yang ditentang dengan mengemukakan alasan-alasannya. Surat keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan terhitung sejak tanggal diterimanya SPPT atau SKP.

Apabila Dirjen Pajak menganggap bahwa surat keberatan yang diajukan itu beralasan, maka ia akan menerima surat keberatan itu. Ini berarti hutang pajak akan dikurangi sesuai dengan permohonan wajib pajak. Akan tetapi kalau alasan-alasan yang dikemukakan oleh wajib pajak seluruhnya tidak dapat diterima, maka surat keberatan akan ditolak. Ini berarti bahwa hutang pajak dipertahankan dan tidak dikurangi. Bila keputusan itu mengandung penolakan, maka surat keputusan

penolakan itu harus disertai alasannya. Hal ini sangat diperlukan wajib pajak jika ia akan naik banding.

Keberatan dan Banding berdasarkan UU PBB Pasal 15, 16 dan 17 adalah sebagai berikut:

- Keberatan dapat diajukan jika menurut wajib pajak penetapan PBB oleh KPPBB tidak benar, misalnya luas tanah tidak sesuai, NJOP terlalu tinggi/tidak sesuai dengan harga pasar dan sebagainya.
- Keberatan tersebut harus diajukan selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan sejak SPPT diterima, diajukan secara tertulis, dalam Bahasa Indonesia dan menyebutkan alasan keberatannya disertai bukti dan data yang mendukung.
- KPPBB akan menerbitkan Surat Keputusan atas keberatan tersebut selama-lamanya 12 (dua belas) bulan sejak pengajuan keberatan diterima.
- Keputusan keberatan dapat berupa menolak, menerima sebagian, menerima seluruhnya atau menambah besarnya pajak yang terhutang.
- Atas keputusan keberatan, jika wajib pajak tidak puas maka dapat mengajukan Banding ke Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPS), selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan sejak keputusan keberatan diterima.
- Pengajuan keberatan dan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak.

B. Pengurangan

Pengurangan PBB diajukan apabila wajib pajak merasa tidak mampu atau kurang mampu untuk melunasi atau membayar PBB dengan diberi waktu 3 (tiga)

bulan setelah SPPT diterima. Jika lewat 3 (tiga) bulan, wajib pajak dianggap mampu membayar. Pengurangan dapat diberikan sampai dengan 75% dari SPPT atau SKP kepada wajib pajak perorangan atau badan karena kondisi tentang obyek pajak yang ada hubungannya dengan subyek pajak dan atau sebab-sebab lainnya seperti:

1. Obyek pajak atau lahan pertanian atau perkebunan atau perikanan atau peternakan yang hasilnya sangat terbatas yang dimiliki, dikuasai, atau dimanfaatkan oleh wajib pajak orang pribadi.
2. Obyek pajak yang dimiliki, dikuasai, atau dimanfaatkan wajib pajak orang pribadi yang berpenghasilan rendah yang nilai jualnya meningkat.
3. Obyek pajak yang dimiliki, dikuasai atau dimanfaatkan oleh wajib pajak pribadi yang berpenghasilan rendah dan semata-mata berasal dari pensiun.

Disamping hal diatas, pengurangan dapat pula diberikan sampai 100% atau dengan kata lain dibebaskan, kepada wajib pajak orang pribadi atau badan dalam hal obyek pajak terkena bencana alam seperti gempa bumi, banjir, tanah longsor, gunung meletus dan sebab lainnya.

Permohonan pengurangan ini harus dilampiri surat keterangan dari pemerintah daerah setempat atau instansi yang terkait. Persyaratan lainnya antara lain harus diajukan secara tertulis dalam bahasa indonesia, diajukan kepada KPPBB yang menerbitkan SPPT atau SKP, diajukan selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan sejak diterimanya SPPT atau SKP atau sejak terjadinya bencana alam atau sebab-sebab lain yang luar biasa dan telah melunasi PBB tahun pajak sebelumnya.

2.1.8. Sistem Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan

Sistem pemungutan PBB dapat dilakukan melalui berbagai cara yaitu melalui petugas pemungut, melalui bank tempat pembayaran dan melalui kantor pos dan giro. Sistem pemungutan PBB dilaksanakan dengan prosedur dan ketentuan berikut:

1. Setelah WP mengembalikan Surat Pemberitahuan Obyek Pajak (SPOP) maka akan diterbitkan Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang (SPPT) kepada WP.
2. Pajak yang terutang harus dibayar sekaligus selambat-lambatnya 6 (enam) bulan sejak diterimanya SPPT.
3. Pajak terutang hanya dapat dibayar pada tempat pembayaran yang sudah ditentukan dalam SPPT.
4. Pembayaran yang dilaksanakan melalui petugas pungut baru dianggap sah apabila WP telah menerima Surat Tanda Terima Setoran (STTS).
5. Pembayaran yang dilaksanakan dengan transfer/pemindahbukuan/ pengiriman uang melalui Bank/kantor pos, wajib pajak (WP) wajib mencantumkan nama dan nomor SPPT.
6. Pajak terutang yang tidak dibayar pada tanggal jatuh tempo akan dikenakan sanksi.
7. Bila dalam SPPT ada hal-hal yang meragukan (coretan dan lainnya) dapat menghubungi KPPBB setempat.
8. Keberatan atas jumlah pajak yang terutang pada SPPT dapat diajukan ke KPPBB dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak diterimanya SPPT ini.

9. Permohonan pengurangan pajak yang disebabkan karena kondisi tertentu obyek pajak yang ada hubungannya dengan obyek pajak dan atau karena sebab tertentu lain-lainya harus diajukan selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan sejak diterimanya SPPT.
10. Pengajuan keberatan, banding dan pengurangan tidak menunda pembayaran pajak.

2.2. Sistem Pengendalian Internal

2.2.1. Pengertian Sistem Pengendalian Internal

Dalam suatu perusahaan atau organisasi yang terdiri dari seorang pemimpin dan dua orang pembantu, segala kegiatan yang dilakukan oleh para pembantu masih dapat secara langsung diikuti dan diawasi pemimpin. Apabila perusahaan berkembang dalam kegiatan dan jumlah pembantu, maka semakin kecil kemampuan pemimpin itu untuk mengendalikan segala sesuatu yang terjadi dalam perusahaan atau organisasi.

Keadaan ini memaksa seorang pemimpin melimpahkan sebagian wewenangnya. Meskipun wewenang dapat dilimpahkan kepada bawahannya, tetapi tanggung jawab tetap ada di tangan pemimpin itu sendiri. Oleh karena itu ia memberikan suatu sistem pengendalian yang dapat mengamankan aktiva perusahaan (yang tidak lagi berada langsung di bawah kendalinya), yang memberikan keyakinan padanya bahwa apa yang dilaporkan bawahannya itu benar dan dapat dipercaya, yang dapat mendorong adanya efisiensi dan yang terus menerus memonitor bahwa kebijaksanaan yang telah ditetapkan memang

dijalankan. Secara singkat dapat dikatakan bahwa sistem pengendalian internal diperlukan untuk kepentingan pihak pimpinan. Oleh karena itu menjadi tanggung jawab pimpinan untuk mengadakan sistem pengendalian internal yang baik. (Tuanamota , 1982)

Sistem pengendalian internal meliputi rencana organisasi dan semua metode serta kebijaksanaan yang terkoordinasi dalam suatu perusahaan untuk mengamankan harta kekayaannya, menguji ketepatan dan sampai seberapa jauh data akuntansi dapat dipercaya, menggalakkan efisiensi usaha dan mendorong ditaatinya kebijaksanaan pimpinan yang telah digariskan. (Mulyadi, 2001)

Faktor-faktor dibawah ini merupakan alasan mengapa sistem pengendalian internal diperlukan yaitu:

1. Luas dan ukuran kesatuan usaha yang menjadi begitu kompleks dan meluas sehingga manajemen harus mempercayai berbagai macam laporan-laporan dan analisa-analisa untuk mengendalikan operasi secara efektif.
2. Pengawasan dan penelaahan yang melihat pada sistem pengendalian internal yang baik mampu melindungi kelemahan manusia dan mengurangi kemungkinan kesalahan atau ketidakberesan yang akan terjadi.
3. Tidak praktis apabila akuntan memeriksa secara keseluruhan dengan keterbatasan uang jasa (fee) tanpa mempercayai sistem pengendalian internal.

Sistem pengendalian internal mempunyai beberapa pengertian yaitu sistem pengendalian internal dalam arti sempit dan sistem pengendalian internal dalam arti luas. Dalam arti sempit, sistem pengendalian internal sama dengan pengertian internal check yang merupakan prosedur-prosedur mekanis untuk memeriksa ketelitian data-data administrasi seperti mencocokkan penjumlahan mendatar (horizontal) dengan penjumlahan melurus (vertikal). Dalam arti luas pengendalian internal dapat dipandang sebagai sistem sosial (social system) yang mempunyai wawasan antara makna khusus yang berada dalam organisasi perusahaan (Hartadi, 1992). Sistem tersebut terdiri dari kebijakan, teknik, prosedur, alat-alat fisik, dokumentasi organisasi orang-orang yang saling berinteraksi satu sama lain yang diarahkan untuk:

1. Melindungi harta
2. Menjamin terhadap terjadinya hutang yang tidak layak.
3. Menjamin ketelitian dan dapat dipercayainya data akuntansi.
4. Dapat diperolehnya operasi secara efisien.
5. Menjamin ditaatinya kebijakan perusahaan.

2.2.2. Tujuan Sistem Pengendalian Internal

Tujuan Pokok Sistem Pengendalian Internal adalah (Mulyadi,2001):

1. Menjaga kekayaan Organisasi.
2. Mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi.
3. Mendorong Efisiensi.
4. Mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.

Menurut tujuannya, sistem pengendalian internal dapat dibagi menjadi dua yaitu (Mulyadi,1993):

1. Pengendalian internal akuntansi (Internal accounting Control)

Meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan terutama untuk menjaga kekayaan organisasi dan mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi. Pengendalian internal akuntansi yang baik akan menjamin keamanan kekayaan para investor dan kreditur yang ditanamkan dalam perusahaan dan akan menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya.

2. Pengendalian internal administratif (Internal Administrative Control)

Meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan terutama untuk mendorong efisiensi dan dipatuhinya kebijakan manajemen.

2.2.3. Karakteristik Sistem Pengendalian Internal

Suatu sistem yang baik untuk suatu perusahaan belum tentu baik untuk perusahaan lain, meskipun kedua perusahaan tersebut termasuk perusahaan yang sejenis usahanya. Supaya sistem ini dapat berjalan ia harus mempunyai prosedur-prosedur yang dapat menemukan atau memberi isyarat tentang terjadinya kegajilan-keganjilan dalam sistem pertanggungjawaban. Prosedur-prosedur ini harus dijalankan oleh orang-orang yang bebas dari pertanggungjawaban atas transaksi-transaksi atau kekayaan perusahaan yang dikuasakan kepadanya.

Sistem pengendalian internal yang baik mempunyai tiga syarat, yaitu:
(Tuanakotta, 1982)

1. Prosedur

Pertama-tama harus ada prosedur tertentu dan harus dijalankan. Prosedur yang telah ditentukan tapi tidak dijalankan sebenarnya tidak mempunyai arti apa-apa dari segi pengendalian. Perhatian bukan saja harus diberikan kepada apa yang telah direncanakan, tetapi juga pelaksanaan rencana-rencana.

2. Pelaksanaan

Syarat kedua adalah bahwa prosedur yang telah ditetapkan itu dilaksanakan oleh orang-orang yang cakap (Competent). Kecakapan meliputi kombinasi dari keahlian, pengetahuan, ketelitian, dan adanya wewenang yang cukup.

3. Pemisahan Tugas

Pelaksanaan prosedur sistem pengendalian internal ditetapkan oleh orang yang cakap saja tidaklah cukup. Jika seseorang menjalankan beberapa prosedur yang satu sama lain bertentangan, sistem pengendalian internal tidak berfungsi sebagaimana seharusnya.

Sistem pengendalian internal dimaksudkan bukan untuk menghilangkan semua terjadinya kesalahan dan penyelewengan. Tapi dengan adanya sistem pengendalian internal yang baik hal ini dapat diketahui dan diatasi lebih cepat, sehingga dapat mencegah terjadinya kesalahan dan penyelewengan.

2.2.4. Unsur-unsur Sistem Pengendalian Internal

Untuk mencapai tujuan tersebut, perlu adanya unsur-unsur yang memadai agar orang-orang yang ada dalam perusahaan tidak dapat melakukan kesalahan secara bebas, baik secara sistem, kesalahan akuntansi atau penggelapan dan meneruskan tindakan tersebut tanpa diketahui dalam waktu yang cukup lama, sehingga sistem pengendalian internal yang baik dapat terlaksana. Unsur-unsur tersebut adalah sebagai berikut (Mulyadi, 1993)

1. Struktur Organisasi yang memisahkan tanggung jawab fungsional secara tepat

Struktur organisasi merupakan rerangka (framework) pembagian tanggung jawab fungsional kepada unit-unit organisasi yang dibentuk untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan pokok perusahaan. Di Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan (KPPBB) misalnya, kegiatan pokoknya adalah memungut pajak. Untuk melaksanakan kegiatannya tersebut dibentuk bagian-bagian yang terdiri dari bagian pengolahan data dan informasi, bagian pendataan dan penilaian, bagian penetapan, bagian penerimaan, bagian penagihan serta bagian pengajuan dan keberatan dimana setiap bagian ini mempunyai tugas dan wewenang sendiri-sendiri yang dilaksanakan oleh bagian-bagian tersebut dan setiap fungsi ini harus dipisahkan tanggung jawabnya. Misalnya bagian pendataan harus dipisahkan dengan bagian penagihan dan penerimaan. Suatu fungsi sebaiknya tidak diberi tanggung jawab penuh untuk melaksanakan semua tahap suatu transaksi.

Ada empat hal yang harus diperhatikan dalam pemisahan tanggung jawab, yaitu: (Hartadi, 1992)

1. Bagian penyimpanan harus dipisahkan dari bagian akuntansi

Kedua fungsi harus dipisahkan dengan tujuan untuk menghindari adanya kecurangan atau penyalahgunaan aktiva-aktiva yang mudah digelapkan berhubungan dengan penerimaan uang dari hasil penyitaan dan pembayaran. Apabila tidak ada pemisahan kedua bagian tersebut maka penyalahgunaan atau penyelewengan akan mudah terjadi dan catatan yang diselenggarakan akan disesuaikan dengan adanya penyalahgunaan atau penyelewengan tersebut.

2. Bagian yang melakukan otorisasi harus dipisahkan dari bagian yang menyimpan

Pemisahan ini berfungsi untuk menghindari penyalahgunaan otorisasi. Bagian yang menyimpan uang harus dipisah dengan bagian otorisasi pengeluaran uang. Bagian yang menyimpan uang jangan merangkap tugas dengan bagian otorisasi pengeluaran uang.

3. Adanya pemisahan fungsi operasi dan fungsi pencatatan

Pemisahan fungsi ini bertujuan agar bagian operasi dapat melakukan tugas dan tanggung jawab secara benar, karena dengan adanya pemisahan dengan fungsi pencatatan, maka semua kegiatan akan dilaporkan secara objektif dan benar.

4. Pemisahan fungsi dalam bagian pencatatan akuntansi

Suatu siklus transaksi akan menghasilkan berbagai macam catatan.

Apabila dari siklus permulaan, pelaksanaan dan hasilnya hanya ada satu orang atau bagian yang mencatat maka akan muncul berbagai tindakan atau akibat seperti kekeliruan pencatatan dan lainnya.

Maka dari itu, perusahaan harus mempunyai struktur organisasi yang memberi kerangka keseluruhan guna perencanaan, pengkoordinasian dan pengendalian. Struktur organisasi tersebut mencakup:

1. Adanya suatu fungsi, divisi dan atau departemen yang bebas secara organisasi.
2. Adanya pendelegasian wewenang dan tanggung jawab dalam masing-masing unit organisasi.

Struktur organisasi yang baik adalah yang sederhana dan fleksibel, dalam arti dapat memisahkan tanggung jawab secara jelas dan dapat mengikuti perkembangan perusahaan bila ada perkembangan dan perluasan yang tidak mengganggu secara berarti struktur yang telah ada.

2. Sistem Wewenang dan Prosedur Pencatatan Yang Cukup Guna Pengawasan Akuntansi Terhadap Aktiva, Hutang, Pendapatan dan Biaya

Dalam organisasi, setiap kegiatan hanya terjadi atas dasar otorisasi dari pejabat-pejabat yang memiliki wewenang untuk menyetujui terjadinya kegiatan tersebut. Oleh karena itu, dalam organisasi harus dibuat sistem yang mengatur pembagian wewenang untuk otorisasi atas telaksananya setiap kegiatan. Formulir merupakan media yang digunakan untuk

merekam penggunaan wewenang untuk memberikan otorisasi terlaksananya kegiatan dalam organisasi. Oleh karena itu, penggunaan formulir harus diawasi sedemikian rupa guna mengawasi pelaksanaan otorisasi. Di pihak lain, formulir merupakan dokumen yang dipakai sebagai dasar untuk pencatatan transaksi dalam catatan akuntansi. Prosedur pencatatan yang baik akan menjamin data yang direkam dalam formulir dicatat dalam catatan akuntansi dengan tingkat ketelitian dan kendalannya yang tinggi. Dengan demikian sistem otorisasi akan menjamin dihasilkannya dokumen pembukuan yang dapat dipercaya, sehingga akan menjadi masukan yang dapat dipercaya bagi proses akuntansi. Selanjutnya, prosedur pencatatan yang baik akan menghasilkan informasi yang teliti dan dapat dipercaya mengenai kekayaan, utang, pendapatan dan biaya suatu organisasi. Sistem wewenang dan prosedur pencatatan merupakan alat bagi manajemen untuk mengadakan pengendalian dan pengawasan terhadap kegiatan perusahaan dan pengawasan akuntansinya.

3. Adanya Praktek Yang Sehat Dalam Melaksanakan Tugas dan Fungsi Setiap Unit Organisasi

Pembagian tanggung jawab fungsional, sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang telah ditetapkan tidak akan terlaksana dengan baik jika tidak diciptakan cara-cara untuk menjamin praktek yang sehat dalam pelaksanaannya. Adapun cara-cara yang umum ditempuh oleh perusahaan dalam menciptakan praktek yang sehat adalah:

- a. Penggunaan formulir bernomor urut tercetak yang pemakaiannya harus dipertanggungjawabkan oleh yang berwenang. Karena formulir merupakan alat untuk memberikan otorisasi terlaksananya transaksi, maka pengendalian pemakaiannya dengan menggunakan nomor urut tercetak, akan dapat menetapkan pertanggungjawaban terlaksananya transaksi.
- b. Pemeriksaan mendadak (*surprised audit*) dilaksanakan tanpa pemberitahuan lebih dulu kepada pihak yang akan diperiksa, dengan jadwal yang tidak teratur. Jika dalam suatu organisasi dilaksanakan pemeriksaan mendadak terhadap kegiatan-kegiatan pokoknya, hal ini akan mendorong karyawan melaksanakan tugasnya sesuai dengan aturan yang telah ditetapkan.
- c. Setiap transaksi tidak boleh dilaksanakan dari awal sampai akhir oleh satu orang atau satu unit organisasi, tanpa ada campur tangan dari orang atau unit organisasi lain. Karena setiap transaksi dilaksanakan dengan campur tangan pihak lain, sehingga terjadi *internal check* terhadap pelaksanaan tugas setiap unit organisasi yang terkait, maka setiap unit organisasi akan melaksanakan praktik yang sehat dalam pelaksanaan tugasnya.
- d. Perputaran jabatan (*job rotation*) yang diadakan secara rutin akan dapat menjaga independensi pejabat dalam melaksanakan tugasnya, sehingga persekongkolan diantara mereka dapat dihindari.

- e. Keharusan pengambilan cuti bagi karyawan yang berhak. Karyawan kunci perusahaan diwajibkan mengambil cuti yang menjadi haknya. Selama cuti, jabatan karyawan yang bersangkutan digantikan untuk sementara oleh pejabat lain. Sehingga seandainya terjadi kecurangan dalam departemen yang bersangkutan, diharapkan dapat diungkap oleh pejabat yang menggantikan untuk sementara tersebut
- f. Secara periodik diadakan pencocokan fisik kekayaan dengan catatannya. Untuk menjaga kekayaan organisasi dan mengecek ketelitian dan keandalan catatan akuntansinya, secara periodik harus diadakan pencocokan atau rekonsiliasi antara kekayaan secara fisik dengan catatan akuntansi yang bersangkutan dengan kekayaan tersebut. Sebagai contoh, secara periodik diadakan penghitungan kas, penghitungan fisik persediaan, dan penghitungan aktiva tetap. Hasil penghitungan ini digunakan untuk mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi yang dicatat dalam jurnal kas, buku pembantu perediaan, dan buku pembantu aktiva tetap.
- g. Pembentukan unit organisasi yang bertugas untuk mengecek efektivitas unsur-unsur sistem pengendalian internal yang lain. Unit organisasi ini disebut satuan pengawas internal atau staf pemeriksa internal. Agar efektif dalam menjalankan tugasnya, satuan pengawas internal ini harus tidak melaksanakan fungsi operasi,

fungsi penyimpanan, dan fungsi akuntansi, serta harus bertanggungjawab langsung kepada manajemen puncak. Adanya satuan pengawas internal dalam perusahaan akan menjamin efektivitas unsur-unsur sistem pengendalian internal, sehingga kekayaan perusahaan akan terjamin keamanannya dalam data akuntansi akan terjamin ketelitian dan kenadalamannya.

4. Karyawan yang mutunya sesuai dengan tanggung jawabnya

Bagaimanapun baiknya struktur organisasi, sistem otorisasi dan prosedur pencatatan, serta berbagai cara yang ditetapkan untuk mendorong praktek yang sehat, semuanya akan sangat tergantung kepada manusia yang melaksanakannya. Diantara keempat unsur pokok pengendalian internal tersebut diatas, unsur mutu karyawan merupakan unsur sistem pengendalian internal yang paling penting. Jika perusahaan memiliki karyawan yang kompeten dan jujur, unsur pengendalian yang lain dapat dikurangi sampai batas minimum dan perusahaan tetap mampu menghasilkan pertanggungjawaban keuangan yang dapat diandalkan. Karyawan yang jujur dan ahli dalam bidang yang menjadi tanggung jawabnya akan dapat melaksanakan pekerjaannya dengan efektif dan efisien.

Namun, karyawan yang kompeten dan dapat dipercaya tidak cukup menjadi satu-satunya unsur pengendalian internal untuk menjamin tercapainya tujuan sistem pengendalian internal. Manusia memiliki kelemahan yang bersifat manusiawi seperti misalnya bosan, tidak puas,

memiliki masalah pribadi yang mengganggu pelaksanaan tugasnya dll. Untuk mendapatkan karyawan yang kompeten dan dapat dipercaya, berbagai cara berikut ini dapat ditempuh:

- a. Seleksi calon karyawan berdasarkan persyaratan yang dituntut oleh pekerjaannya.
- b. Pengembangan pendidikan karyawan selama menjadi karyawan perusahaan, sesuai dengan tuntutan perkembangan pekerjaannya.

2.2.5. Keterbatasan Sistem Pengendalian Internal

Secara praktis sesungguhnya sistem pengendalian internal yang sempurna sulit untuk dicapai. Sistem pengendalian internal hanya dapat memberikan keyakinan memadai bagi manajemen dan dewan komisaris sehubungan dengan pencapaian tujuan perusahaan. Alasannya adalah karena keterbatasan bawaan (inherent limitations) pada setiap struktur pengendalian internal perusahaan berikut:

1. Kesalahan dalam pertimbangan.

Seringkali terjadi, manajemen dan personil lainnya melakukan pertimbangan yang kurang matang dalam pengambilan keputusan bisnis, atau dalam melakukan tugas-tugas rutin karena kekurangan informasi, keterbatasan waktu, atau penyebab lainnya.

2. Kemacetan.

Kemacetan pada pengendalaian yang telah berjalan bisa terjadi karena petugas salah mengerti dalam instruksi, atau melakukan kesalan karena

kecerobohan, kebingungan, atau kelelahan. Perpindahan personil sementara atau tetap, atau perubahan sistem atau prosedur bisa juga mengakibatkan kemacetan.

3. Kolusi

Kolusi atau persekongkolan yang dilakukan oleh seorang pegawai dengan pegawai lainnya, atau dengan pelanggan, atau pemasok, bisa tidak terdeteksi oleh struktur pengendalian internal. Sebagai contoh, misalnya kolusi yang dilakukan oleh tiga pegawai perusahaan, masing-masing dari bagian personalia, produksi, dan bagian penggajian, untuk melakukan pembayaran gaji pada pegawai fiktif.

4. Pelanggaran oleh manajemen

Manajemen bisa melakukan pelanggaran atas kebijakan dan prosedur-prosedur untuk tujuan-tujuan tidak sah, seperti keuntungan pribadi, atau membuat laporan keuangan menjadi nampak baik (misalnya membuat laba bersih menjadi lebih tinggi agar bonus menjadi tinggi atau harga pasar saham naik, atau tidak mengungkapkan informasi yang berkaitan dengan utang atau adanya pelanggaran terhadap undang-undang). Praktik pelanggaran oleh manajemen meliputi pula pemberian informasi yang tidak benar secara sengaja kepada auditor atau pihak lain, misalnya dengan membuat dokumen palsu untuk mendukung pencatatan transaksi penjualan fiktif.

5. Biaya dan Manfaat

Biaya penyelenggaraan suatu struktur pengendalian internal seyogyanya tidak melebihi manfaat yang akan diperoleh dari penerapan pengendalian internal tersebut. Oleh karena itu walaupun pengendalian untuk suatu hal diperlukan, namun kadang-kadang tidak diterapkan oleh perusahaan, karena biaya penyelenggaraan atau pengorbanannya tidak sepadan dengan manfaatnya. Oleh karena pengukuran biaya dan manfaat sulit dilakukan dengan tepat, maka manajemen harus membuat taksiran kuantitatif dan kualitatif serta melakukan pertimbangan-pertimbangan dalam mengevaluasi hubungan biaya dan manfaat tersebut.

2.2.6. Pemahaman Sistem Pengendalian Internal

Standar pekerjaan lapangan yang kedua menentukan bahwa sebelum sampai pada tahap menentukan sikap, saat dan lingkup pengujian substantive yang akan dilakukan, akuntan pemeriksa diharuskan terlebih dahulu memperoleh pemahaman atas Sistem pengendalian internal. Prosedur yang perlu dilaksanakan adalah: (Jusup,2001)

1. Mereview pengalaman masa lalu dengan menginspeksi catatan-catatan/ dokumen-dokumen.
2. Mengajukan pertanyaan kepada manajemen yang sesuai, pengawas serta staf.
3. Mengobservasi aktifitas dan operasi perusahaan.

Untuk melaksanakan prosedur audit tersebut, informasi yang perlu dikumpulkan adalah:

1. Rancangan berbagai kebijakan dan prosedur dalam tiap-tiap unsur Sistem Pengendalian Internal.
2. Memeriksa apakah kebijakan dan prosedur tersebut dilaksanakan dengan benar.

2.2.7. Pengujian Pengendalian

Pengujian pengendalian adalah prosedur pengauditan yang dilakukan untuk menetapkan efektifitas perancangan dan pengoperasian kebijakan dan prosedur sistem pengendalian internal. Pengujian pengendalian yang berkaitan dengan perancangan dimaksudkan untuk menilai apakah kebijakan atau prosedur telah dirancang dengan baik untuk mencegah atau mendeteksi salah saji material pada suatu asersi laporan keuangan tertentu. Pengujian pengendalian yang menyangkut efektifitas pengoperasian dimaksudkan untuk menilai apakah kebijakan dan prosedur dan pengendalian sungguh-sungguh berjalan. Ada dua tipe pengujian pengendalian, yaitu (Mulyadi,2002):

1. Concurrent test of control, yaitu pengujian pengendalian yang dilakukan auditor seiring dengan prosedur untuk memperoleh pemahaman mengenai sistem pengendalian internal klien.
2. Pengujian pengendalian tambahan atau yang direncanakan (Additional or planned test of control), yaitu pengujian yang dilaksanakan auditor selama pekerjaan lapangan.

Ada empat prosedur yang dipilih untuk melaksanakan pengujian pengendalian, yaitu: (Jusup, 2001)

1. Pengujian pertanyaan kepada para karyawan atau klien.
2. Pengamatan terhadap karyawan klien dalam melaksanakan tugasnya.
3. Melakukan inspeksi terhadap dokumen, catatan dan laporan.
4. Mengulangi kembali pelaksanaan pengendalian oleh auditor.

Pengajuan pertanyaan kepada karyawan atau klien dilakukan berkaitan dengan evaluasi atas kinerja mereka. Jawaban yang kurang memuaskan dari seorang pegawai menunjukkan adanya penerapan suatu pengendalian yang tidak tepat. Observasi atas pelaksanaan tugas para pegawai akan memberikan bukti yang serupa. Sebaiknya prosedur ini dilakukan tanpa sepengetahuan pegawai atau dilakukan secara mendadak.

Inspeksi atas dokumen dan catatan biasanya diterapkan apabila terdapat alur pelaksanaan transaksi, misalnya dalam bentuk pembubuhan tanda tangan dan pencantuman cap yang menunjukkan apakah pengendalian dilaksanakan dan siapa yang melaksanakannya. Setiap dokumen dan catatan yang tidak menunjukkan pelaksanaan hal-hal tersebut adalah penyimpangan, walaupun dokumen tersebut telah dikerjakan dengan benar.

Prosedur paling efektif digunakan untuk menilai kegiatan pengendalian tersebut adalah pengerjaan ulang. Prosedur ini cenderung merupakan pengujian untuk menilai akurasi kegiatan pengendalian.

2.2.7.1.Audit Sampling

Sehubungan dengan pengumpulan bukti-bukti, pemeriksaan dapat dilakukan pengujian terhadap karakteristik terhadap seluruh bukti. Pengumpulan sebagian bukti tersebut dikenal dengan istilah audit sampling.

Sampling audit didefinisikan sebagai penerapan prosedur audit terhadap unsur-unsur suatu saldo rekening atau sekelompok transaksi yang kurang dari 100%, dengan tujuan untuk menilai beberapa karakteristik saldo rekening atau kelompok transaksi tersebut.

Audit sampling dibagi dua, yaitu : (Jusup, 2001)

1. Non Statistic Sampling

Cara menentukan jumlah sampel dan pemilihan sampel dilakukan berdasarkan pemikiran atau pertimbangan sehat sesuai dengan keahlian auditor. Metode ini mempunyai kelemahan yaitu ketidakobyektifan dan ketidakmampuan mengatur resiko sampel sangat penting dalam pengambilan keputusan dan tidak dapat mewakili seluruh bukti.

2. Statistical Sampling.

Menurut metode ini sampel dipilih secara acak dari seluruh anggota populasi dan hasilnya dapat dievaluasi secara matematis sehingga akan menghasilkan penilaian yang obyektif. Pengujian ini dibagi menjadi dua yaitu attribute sampling untuk menguji kepatuhan dan variabel sampling untuk pengujian substantif.

Attribute adalah karakteristik yang bersifat kualitatif suatu unsur yang membedakan unsur tersebut dengan yang lain. Dalam hubungan dengan pengujian

kepatuhan, attribute adalah penyimpangan dari atau tidak adanya unsur tertentu dalam suatu pengendalian internal yang seharusnya ada (Mulyadi, 2002).

Ada tiga model attribute sampling, yaitu:

1. Fixed Sample Size Attribute Sampling, adalah model yang paling banyak digunakan dalam pemeriksaan akuntansi. Pengambilan sampel dengan model ini ditujukan untuk memperkirakan presentase terjadinya mutu tertentu dalam sebuah populasi. Model ini terutama digunakan jika akuntan melakukan uji kepatuhan terhadap unsur sistem pengendalian internal dan akuntan memperkirakan akan menjumpai beberapa penyimpangan atau kesalahan.
2. Stop-or-go Sampling, yaitu disebut dengan Design Attribute Sampling. Model ini dapat mencegah akuntan dari pengambilan sampel yang terlalu banyak karena pemeriksaan dapat menghentikan pengambilan sampel sedini mungkin. Model ini digunakan jika pemeriksa memperkirakan akan menemukan kesalahan dalam populasi yang sangat kecil.
3. Discovery Sampling, cocok digunakan jika tingkat kesalahan yang diperkirakan dalam populasi sangat rendah (mendekati nol). Dalam model ini akuntan menginginkan kemungkinan tertentu untuk menemukan paling tidak satu kesalahan. Jika kenyataannya kesalahan lebih besar dari yang diharapkan model ini biasanya dipakai oleh akuntan untuk menemukan kecurangan.

2.2.7.2. Attribute Sampel Model stop-or-go Sampling

Metode stop-or-go sampling ini dipakai jika auditor tidak menemukan adanya penyimpangan atau menemukan jumlah penyimpangan tertentu yang telah ditetapkan, auditor dapat menghentikan pengambilan sampelnya. Prosedur yang harus ditempuh auditor dalam menggunakan stop-or-go sampling adalah sebagai berikut:

1. Tentukan Desired Upper Precision Limit (DUPL) dan Tingkat Keandalan.
2. Gunakan tabel besarnya sampel minimum untuk pengujian pengendalian guna menentukan sampel pertama yang harus diambil.
3. Buatlah tabel stop-or-go decision.
4. Evaluasi hasil pemeriksaan terhadap sampel.

➤ Tentukan DUPL dengan tingkat keandalan

Pada tahap ini auditor menentukan tingkat keandalan yang akan dipilih dan tingkat kesalahan maksimal yang masih bisa diterima. Tabel yang tersedia dalam stop-or-go sampling menyarankan auditor untuk memilih tingkat kepercayaan 90%, 95%, 99%

➤ Gunakan Tabel Besarnya Sampel minimum untuk pengujian pengendalian guna menentukan sampel pertama yang harus diambil.

Setelah menentukan tingkat keandalan dan DUPL, langkah berikutnya adalah menentukan besarnya sampel minimum yang harus diambil dengan bantuan tabel besarnya sampel minimum untuk pengujian pengendalian.

Jika pengendalian internal klien baik, disarankan untuk tidak

menggunakan tingkat keandalan kurang dari 95% dan menggunakan DUPL lebih dari atau sama dengan 5%

Tabel 2.1.
Cara Pencarian Besarnya Sampel Minimum
Untuk Pengujian Pengendalian

Besarnya Sampel Minimum Untuk Pengujian Pengendalian			
DUPL	Besarnya Sampel Atas Dasar Pengujian Pengendalian		
	90%	95%	99%
10%			
9			
8			
7			
6			
5			
4			
3			



Sumber : Mulyadi (2002)

- Buatlah tabel stop-or-go decision.
- Setelah besarnya sampel minimum ditentukan, langkah selanjutnya adalah membuat tabel keputusan stop-or-go sampling yang disajikan pada tabel 2.2. Dalam tabel stop-or-go decision tersebut auditor akan mengambil sampel sebanyak 4 (empat) kali. Umumnya dalam merancang tabel stop-or-go decision, auditor jarang merencanakan pengambilan sampel lebih dari 3 (tiga) kali.

Tabel 2.2.**Stop-or-go decision**

Langkah ke	Besarnya sample Kumulatif yg di Gunakan	Berhenti jika kesalahan kum. yg terjadi sama dengan	Lanjutkan ke langkah berikutnya jika kesalahan yg terjadi sama dengan	Lanjutkan ke langkah 5 jika kesalahan paling tidak sebesar
1	60	0	1	4
2	96	1	2	4
3	126	2	3	4
4	196	3	4	4
5	Gunakan Fixed Sample Size Attribute Sampling			

Sumber : Mulyadi (2002)

Berikut ini diuraikan cara penyusunan tabel stop-or-go decision seperti yang tercantum pada tabel 2.2.

Jumlah sampel dicantumkan dalam kolom besarnya sampel kumulatif pada baris langkah 1 (satu). Jika dari pemeriksaan terhadap 60 (enam puluh) anggota sampel tersebut auditor tidak menemukan kesalahan, maka auditor menghentikan pengambilan sampel dan mengambil kesimpulan bahwa unsur sistem pengendalian internal yang diperiksa adalah efektif. Pengambilan sampel dihentikan jika DUPL sama dengan AUPL, pada tingkat kesalahan sama dengan nol.

$$AUPL = \frac{\text{Confidence Level Factor at Desired Reability For Occurance Observed}}{\text{Sample Size}}$$

Berdasarkan Confidence Level Factor pada R=95% dan tingkat kesalahan sama dengan nol ada 3 (tiga) oleh karena itu $AUPL = 3 : 60 = 5\%$. Pada tingkat kesalahan sama dengan 0 (nol), $DUPL = AUPL$, dapat

disimpulkan jika kesalahan yang dijumpai dalam pemeriksaan terhadap 60 (enam puluh) sampel sama dengan 0 (nol), maka unsur sistem pengendalian internal klien baik, karena AUPL tidak melebihi DUPL.

Jika kesalahan yang dijumpai dalam pemeriksaan terhadap 60 (enam puluh) sampel sebanyak 1 (satu), maka Confidence level factor $R=95\%$ adalah sebesar 4,8 (dilihat cara pencarian confidence level factor), maka $AUPL = 4,8 : 60 = 8\%$ adalah melebihi DUPL yang ditetapkan sebesar 5%. Oleh karena AUPL melebihi DUPL, auditor perlu mengambil sampel tambahan. Sampel tambahan ini dihitung dengan rumus:

$$\text{Sample Size} = \frac{\text{Confidence Level Factor at Desired Reability} \\ \text{For Occurance Observed}}{\text{DUPL}}$$

Jika pada langkah 2 (dua) yaitu menambah jumlah sampel ternyata masih ditemukan penyimpangan maka jumlah sampel yang harus diperiksa ditambah lagi sampai langkah 4 (empat). Jika dalam langkah 4 (empat) juga masih ditemukan kesalahan sebaiknya beralih ke langkah 5 (lima), yaitu mengambil kesimpulan bahwa unsur sistem pengendalian yang diperiksa tidak dapat dipercaya atau auditor dapat menggunakan fixed sample size attribute sampling sebagai alternatif.