



Evaluasi Tahapan Pengujian Pengendalian (*Test Of Control*) terhadap Kas Setara Kas, dan Aset Tetap pada Badan Sui Generis 'X' Oleh Kap 'Y'

<u>INFO PENULIS</u>	<u>INFO ARTIKEL</u>
Bunga Cathalia Jingga Universitas Trisakti bungacathalia@std.trisakti.ac.id Etty Murwaningsari* Universitas Trisakti *CA : etty.murwaningsari@trisakti.ac.id	ISSN: 2808-1307 Vol. 6, No. 2, Agustus 2026 https://jurnal.ardenjaya.com/index.php/ajsh
© 2026 Arden Jaya Publisher All rights reserved	

Saran Penulisan Referensi

Jingga, B. C., & Murwaningsari, E. (2026). Evaluasi Tahapan Pengujian Pengendalian (*Test Of Control*) terhadap Kas Setara Kas, dan Aset Tetap pada Badan Sui Generis 'X' Oleh Kap 'Y'. *Arus Jurnal Sosial dan Humaniora*, 6 (2),2450-2460.

Abstrak

Artikel ini bertujuan untuk mengidentifikasi dan mengevaluasi pelaksanaan pengujian pengendalian (*Test of Control*) atas akun Kas Setara Kas dan Aset Tetap pada Badan Sui Generis "X" oleh KAP "Y" periode 2025, menganalisis kesesuaian prosedur audit tersebut berdasarkan SA 315 dan SA 330, serta merumuskan rekomendasi manajerial bagi entitas dan masukan prosedural bagi KAP dalam pelaksanaan audit berbasis risiko. Metodologi penelitian melalui pendekatan deskriptif kualitatif berbasis studi kasus, dengan melakukan analisis kesesuaian prosedur audit berdasarkan Standar Audit (SA) 315 dan SA 330 melalui inquiry, observasi, inspeksi, dan *walkthrough* transaksi Badan Gui Generis. Pelaksanaan, Pembimbingan dan penulisan artikel studi kasus ini dilakukan selama 6 bulan, pada periode Januari 2026 – Juni 2026. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal akun Kas dan Setara Kas dinilai efektif namun belum kuat dengan risiko tinggi akibat adanya pelanggaran pemisahan tugas (*segregation of duties*) dan ketiadaan dokumen rekonsiliasi bank. Sementara itu, pengendalian Aset Tetap dinilai efektif dengan risiko sedang-rendah, meski memiliki kelemahan pada perhitungan penyusutan manual dan ketiadaan SOP penghapusan aset (*disposal*). Prosedur audit KAP "Y" secara umum telah sesuai dengan SA 315 dan SA 330 melalui penerapan *Expanded Substantive Approach*.

Kata Kunci: Pengujian Pengendalian, Kas Setara Kas, Aset Tetap, SA 315, SA 330, Badan Sui Generis.

Abstract

Internal control constitutes the primary foundation for ensuring the reliability of financial statements and preventing the risk of material misstatement at the assertion level. This article aims to evaluate the implementation of tests of controls on Cash and Cash Equivalents as well as Fixed Assets accounts at the Sui Generis Entity "X," conducted by the Public Accounting Firm (KAP) "Y" for the 2025 fiscal year. The evaluation method employs a descriptive-qualitative approach based on internship experience as a Senior Auditor, analyzing the conformity of audit procedures with Standards on Auditing (SA) 315 and SA 330. The results indicate that internal control over Cash and Cash Equivalents is effective but weak with a high-risk profile due to segregation of duties violations and the absence of bank reconciliation documentation. Meanwhile, Fixed Assets control is deemed effective with low-to-moderate risk, despite weaknesses in manual depreciation calculations and the absence of asset disposal SOPs. KAP "Y"'s audit procedures generally comply with SA 315 and SA 330 through the Expanded Substantive Approach. However, documentation of sample sizes and the execution of surprise cash counts need improvement.

Key Words: Test of Control, Cash and Cash Equivalents, Fixed Assets, SA 315, SA 330, Sui Generis Entity.

A. Pendahuluan

Laporan keuangan merupakan instrumen utama dalam mewujudkan akuntabilitas publik dan transparansi finansial entitas kepada para pemangku kepentingan. Dalam paradigma audit berbasis risiko (*risk-based audit*), pemahaman yang mendalam terhadap sistem pengendalian internal merupakan fondasi krusial sebelum auditor menentukan sifat, saat, dan luasnya prosedur audit substantif yang akan diterapkan (Tuanakotta, 2014). Relevansi teoretis dan praktis dari pendekatan ini ditegaskan dalam Standar Audit (SA) 315 mengenai *Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material Melalui Pemahaman atas Entitas dan Lingkungannya*. Berdasarkan standar tersebut, auditor diwajibkan untuk melaksanakan prosedur penilaian risiko yang komprehensif guna mengidentifikasi titik-titik kerentanan kesalahan penyajian material, baik pada tingkat laporan keuangan maupun pada tingkat asersi. Selaras dengan hal tersebut, SA 330 tentang Respons Auditor Terhadap Risiko yang Telah Dinilai mengonstruksikan bahwa auditor wajib melaksanakan Pengujian Pengendalian (*Test of Control*) ketika penilaian risiko awal mencakup ekspektasi bahwa pengendalian internal entitas beroperasi secara efektif, atau ketika prosedur substantif saja dianggap tidak mampu menyediakan bukti audit yang cukup dan tepat pada tingkat asersi.

Urgensi pelaksanaan *ToC* secara mendalam menjadi kian vital pada area laporan keuangan dengan risiko kesalahan penyajian material yang tinggi, seperti pada akun Kas dan Setara Kas serta Aset Tetap. Kas dan Setara Kas merupakan komponen aset yang paling likuid dengan mobilitas transaksi sangat tinggi, sehingga menjadikannya sebagai objek yang paling rentan terhadap risiko kecurangan (*fraud*), pencurian, ataupun penyalahgunaan wewenang (Andayani & Aprilia, 2020). Di sisi lain, Aset Tetap memiliki nilai materialitas yang biasanya sangat signifikan dalam laporan posisi keuangan, serta melibatkan berbagai pertimbangan subjektif berupa estimasi akuntansi seperti penentuan masa manfaat dan nilai residu (Waluyo & Wijaya, 2024). Berbagai penelitian empiris telah membuktikan bahwa pengendalian internal yang lemah pada kedua siklus ini kerap menyisakan celah prosedural berupa lemahnya segregasi tugas dan kurang efektifnya pemantauan fisik aset (Paput & Gerungai, 2024). Kondisi tersebut pada akhirnya meningkatkan peluang terjadinya kesalahan estimasi, manipulasi, maupun penggunaan aset tanpa otorisasi yang sah ketika pengawasan internal melemah (Wahyuni et al., 2025).

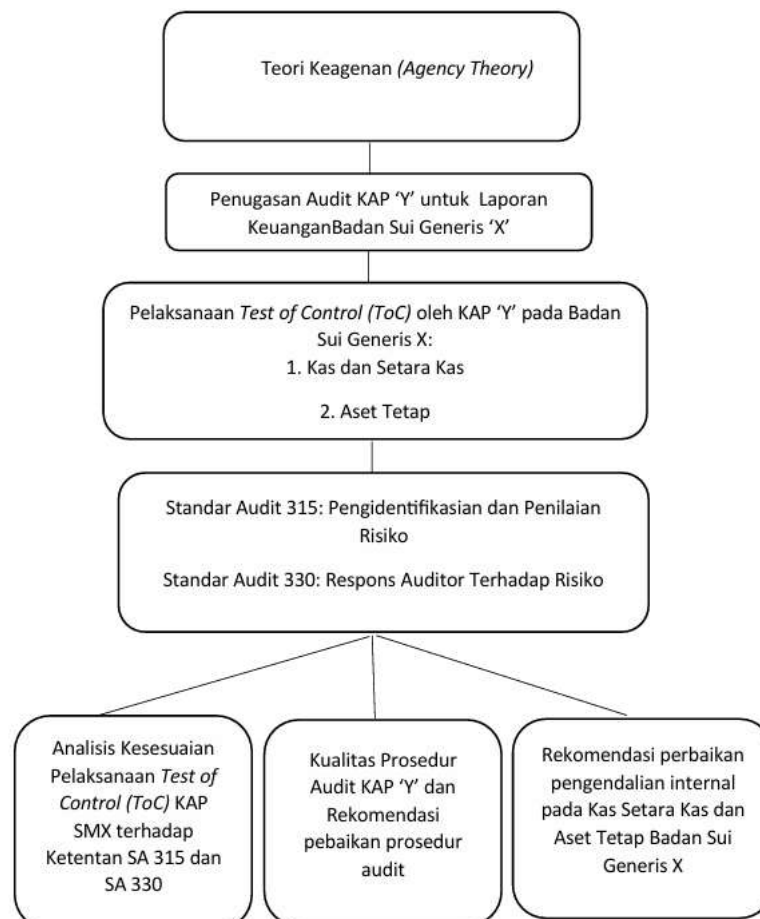
Kebutuhan akan proses audit yang komprehensif ini eskalasinya kian meningkat ketika subjek audit yang dihadapi adalah Badan Sui Generis, yaitu entitas yang dibentuk berdasarkan undang-undang khusus dengan karakteristik mandat unik dan dituntut memiliki tingkat akuntabilitas yang melampaui entitas komersial pada umumnya. Karakteristik kelembagaan ini membawa kompleksitas tersendiri dalam penerapan pengendalian internal karena entitas wajib menyelaraskan standar akuntansi keuangan komersial dengan batasan regulasi internal yang berlaku, di samping adanya kewajiban pelaporan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Secara umum, prosedur pemeriksaan pada KAP mengikuti tahapan perencanaan, penilaian risiko, pengujian pengendalian, hingga pengujian substantif sebagai satu kesatuan

metodologi audit berbasis risiko (Ramadhany et al., 2021). Namun, penerapan tahapan-tahapan tersebut pada entitas *sui generis* menuntut kepekaan dan atensi tambahan dari auditor atas konteks kelembagaannya yang spesifik.

Secara teoretis, dinamika hubungan tata kelola dan pengawasan pada entitas khusus ini dilandasi oleh Teori Keagenan (*Agency Theory*) yang dikembangkan oleh Jensen dan Meckling (1976). Teori ini menjelaskan hubungan keagenan sebagai suatu kontrak antara prinsipal dan agen yang dalam realitasnya berpotensi melahirkan asimetri informasi serta konflik kepentingan. Kondisi distorsif tersebut dapat diminimalkan melalui mekanisme pengawasan yang ketat guna menyelaraskan kepentingan kedua belah pihak (Murwaningsari & Rachmawati, 2017). Dalam konteks Badan Sui Generis "X", pemangku kepentingan eksternal seperti pemerintah, dewan pengawas, dan masyarakat luas berperan sebagai prinsipal, sementara manajemen operasional bertindak sebagai agen yang wajib mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya publik yang diamanahkan. Oleh karena itu, pelaksanaan penugasan audit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) "Y" melalui prosedur ToC dalam kerangka berpikir ini merupakan bentuk konkret dari biaya pemantauan (*monitoring cost*) yang berfungsi mereduksi asimetri informasi dan menekan biaya keagenan (*agency cost*) demi melindungi kepentingan prinsipal.

Berangkat dari fenomena dan landasan teoretis tersebut, artikel ini bertujuan untuk (1) mengidentifikasi dan mengevaluasi pelaksanaan *Test of Control* atas pengendalian internal akun Kas dan Setara Kas serta Aset Tetap oleh KAP "Y" pada Badan Sui Generis "X"; (2) mengevaluasi kesesuaian prosedur pengujian tersebut dengan ketentuan konseptual dalam SA 315 dan SA 330; serta (3) merumuskan rekomendasi perbaikan konseptual maupun praktis yang mampu memberikan nilai tambah (*value-added*) bagi penguatan tata kelola kedua belah pihak. Artikel ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi praktisi memberikan perspektif evaluatif atas efektivitas prosedur audit yang dijalankan, serta menjadi bahan masukan untuk memperkuat titik kritis pengendalian internal pada Badan Sui Generis "X"; bagi akademisi menambah referensi studi kasus mengenai praktik audit pada lembaga *sui generis*, sekaligus menjadi tolok ukur kesiapan mahasiswa dalam memasuki dunia kerja profesional.

Dengan demikian, kerangka pemikiran sebagai berikut disajikan pada Gambar 1.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan Gambar 1, kerangka pemikiran diawali oleh payung Teori Keagenan (*Agency Theory*) sebagai landasan hubungan akuntabilitas antara prinsipal dan agen pada penugasan audit KAP "Y" terhadap laporan keuangan Badan Sui Generis "X". Hubungan ini menurunkan kebutuhan dilakukannya evaluasi atas pelaksanaan *Test of Control* (ToC) pada dua akun kritis, yaitu Kas dan Setara Kas serta Aset Tetap. Prosedur pengujian kontrol tersebut kemudian diukur kepatuhannya menggunakan parameter regulasi, yakni Standar Audit (SA) 315 untuk aspek penilaian risiko dan SA 330 untuk aspek respons auditor terhadap risiko. Akhirnya, muara dari kerangka pemikiran ini menghasilkan tiga luaran utama riset: analisis kesesuaian prosedur lapangan terhadap standar profesi, penilaian kualitas serta rekomendasi perbaikan prosedur audit bagi KAP "Y", dan rekomendasi taktis perbaikan sistem pengendalian internal bagi manajemen Badan Sui Generis "X".

B. Metodologi

Research Design

Penelitian menggunakan metode studi kasus kualitatif deskriptif (*descriptive qualitative case study*), yaitu pendekatan yang digunakan untuk menyelidiki, memahami, dan menganalisis suatu fenomena spesifik secara mendalam dan utuh dalam konteks kehidupan nyata (Creswell & Poth, 2018; Yin, 2018). Desain ini dipilih karena fokus penelitian adalah memaksimalkan pemahaman atas satu kasus tunggal (*single case*) yang unik dan memiliki batasan (*bounded system*) yang jelas, yaitu pelaksanaan *Test of Control* oleh KAP "Y" pada Badan Sui Generis "X", bukan untuk melakukan generalisasi statistik ke populasi yang lebih luas. Secara operasional, penelitian studi kasus ini dilaksanakan melalui lima tahapan sistematis (Yin, 2018), yaitu: (1) *Tahap Desain*, menentukan pertanyaan penelitian terkait bagaimana pelaksanaan ToC dan merancang batas-batas kasus tunggal pada entitas; (2) *Tahap Persiapan*, menyusun instrumen penelitian seperti panduan wawancara dan kuisioner pengendalian internal; (3) *Tahap Pengumpulan Bukti*, mengeksekusi pengumpulan data di lapangan melalui inkuiri, observasi *walkthrough*, dan inspeksi dokumen KKA; (4) *Tahap Analisis Bukti*, melakukan kondensasi data dan membandingkan antara praktik riil audit dengan standar regulasi (SA 315 dan SA 330); serta (5) *Tahap Pelaporan*, menyusun narasi deskriptif kualitatif yang komprehensif mengenai hasil evaluasi beserta rekomendasi manajerial. Penelitian dilakukan berbasis pengalaman magang sebagai Senior Auditor.

Participants

Partisipan dan subjek utama dalam penelitian ini melibatkan dua pihak, yaitu:

No.	Participant	Deskripsi
1.	Tim Auditor Eksternal	Penulis yang bertindak langsung sebagai Senior Auditor di KAP "Y" yang bertugas merancang, mengeksekusi, dan mengevaluasi kertas kerja pengujian pengendalian.
2.	Personel Kunci Klien	Pihak manajemen dan staf dari Badan Sui Generis "X", yang secara khusus berfokus pada personel di Bagian Keuangan (seperti staf pengelolaan kas) serta Bagian Pengadaan (logistik/manajemen aset)

Technique of Data Collection

Data dikumpulkan selama periode Januari hingga April 2026 dilakukan melalui teknik triangulasi sumber dan metode (Yin, 2018) yang menggabungkan: (a) *inquiry*, berupa wawancara mendalam dengan Staf Keuangan, personel Pengadaan Aset Tetap, dan pejabat terkait lainnya pada Badan Sui Generis "X"; (b) observasi langsung atas proses dan aktivitas pengendalian, termasuk *walkthrough* atas satu transaksi pada masing-masing siklus kas dan aset tetap; dan (c) studi dokumen, melalui inspeksi kertas kerja audit (KKA) KAP "Y", *risk assessment worksheet*, Berita Acara stock opname, serta dokumen pendukung transaksi lainnya. Kombinasi ketiga teknik ini digunakan untuk meningkatkan validitas dan reliabilitas data yang diperoleh.

Instrumen utama adalah peneliti sendiri (*human instrument*), didukung oleh panduan wawancara, kuesioner pengendalian internal (*Internal Control Questionnaire*) berbasis COSO, dan Kertas Kerja Audit (KKA) pengujian pengendalian milik KAP "Y".

Definisi Variabel Operasional

Kas Setara Kas

Berdasarkan PSAK 107, Kas didefinisikan sebagai saldo kas fisik (cash on hand) dan rekening giro (demand deposits) yang siap serta bebas digunakan kapan saja untuk mendanai

operasional umum Badan Sui Generis 'X'. Sementara itu, Setara Kas merupakan investasi yang memenuhi empat kriteria utama: (a) sangat likuid dan dapat dicairkan tanpa hambatan; (b) berjangka pendek dengan jatuh tempo maksimal tiga bulan sejak tanggal perolehan; (c) dapat dikonversi menjadi kas dalam jumlah yang pasti; serta (d) bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan akibat fluktuasi pasar atau suku bunga.

Mengingat sifatnya yang mudah dipindahtangankan, kas memiliki risiko bawaan (*inherent risk*) yang sangat tinggi terhadap tindakan pencurian atau penyalahgunaan. Oleh karena itu, merujuk pada gagasan Arens et al. (2020), fokus audit pengendalian kas dalam penelitian ini diukur melalui tiga indikator utama, yaitu Pemisahan Tugas (*Segregation of Duties*)—keberadaan demarkasi yang jelas antara fungsi penyimpanan fisik (*custody*), pencatatan akuntansi (*recording*), otorisasi transaksi (*authorization*), dan pelaksanaan rekonsiliasi (*reconciliation*); Rekonsiliasi Bank—pengujian independen terhadap laporan bank serta pengiriman konfirmasi bank untuk mendeteksi kekeliruan atau fraud secara periodik. Teknologi Pengamanan: Implementasi sistem proteksi seperti *lockbox*, *Electronic Funds Transfer* (EFT), setoran harian secara utuh (*intact*), serta kewaspadaan auditor terhadap praktik manipulasi antar-rekening (*kitting*).

Aset Tetap

Aset tetap adalah alah sumber daya berwujud yang dimiliki oleh perusahaan, digunakan dalam operasi bisnis, dan tidak dimaksudkan untuk dijual kepada pelanggan (Weygandt, et al 2019). Berdasarkan PSAK 216 tentang Aset Tetap, aset tetap adalah aset berwujud yang Dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif; dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode (lebih dari satu tahun). Pengakuan biaya perolehan aset tetap didasarkan pada kepastian mengalirnya manfaat ekonomi masa depan dan keterandalan pengukuran biayanya, baik pada saat akuisisi awal maupun pengeluaran setelahnya (pemeliharaan dan peningkatan). Biaya perolehan ini mencakup harga beli (ditambah bea impor dan pajak non-kredit, dikurangi diskon), biaya atribut langsung (penyiapan lahan, pengiriman, instalasi, dan uji coba), serta estimasi biaya pembongkaran atau restorasi lokasi (*decommissioning costs*).

Berbeda dengan kas, aset tetap dicirikan oleh nilai materialitas yang besar namun dengan volume transaksi yang relatif rendah, yang meliputi klasifikasi tanah, bangunan, mesin, kendaraan, serta peralatan kantor. Mengacu pada Whittington & Pany (2021) serta Romney & Steinbart (2018), efektivitas pengendalian internal aset tetap dalam penelitian ini dinilai melalui tiga indikator utama, yaitu Otorisasi Akuisisi—Persetujuan formal dari pihak eksekutif atau komite investasi untuk pengadaan bernilai besar melalui prosedur *Request for Proposal* (RFP), penganggaran, dan proses tender vendor yang kompetitif. Pemeliharaan Catatan Rinci—Ketersediaan sistem kartu kendali aset yang mencatat biaya perolehan, akumulasi depresiasi, dan biaya perbaikan secara akurat guna menyajikan nilai buku yang tepat saat pelepasan asset; Pengamanan Fisik dan Inventarisasi—pembatasan akses fisik, penggunaan teknologi pelabelan (seperti kode batang atau tag RFID), serta pelaksanaan verifikasi fisik (*physical inventory*) berkala yang dicocokkan dengan catatan akuntansi.

Technique of Data Analysis

Analisis data dilakukan secara komparatif-kualitatif melalui tiga tahapan: reduksi data Analisis data dilakukan melalui tahapan kondensasi/reduksi data, penyajian data (*data display*) dalam bentuk tabel ringkasan hasil pengujian, serta penarikan kesimpulan dan verifikasi. Hasil pelaksanaan *ToC* kemudian dianalisis kesesuaiannya terhadap dua standar normatif yang menjadi pisau analisis (*benchmark*) utama, yaitu SA 315 tentang Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material dan SA 330 tentang Respons Auditor Terhadap Risiko yang Telah Dinilai (IAPI, 2021a, 2021b), yang dilengkapi dengan kerangka pengendalian internal COSO (COSO, 2013; Simbolon, 2025) serta Teori Keagenan (Jensen & Meckling, 1976) sebagai *grand theory* penelitian.

Kaitan metodologi analisis dengan Teori Keagenan (*Agency Theory*) diimplementasikan dengan menempatkan data hasil temuan defisiensi *Test of Control* sebagai cerminan dari masalah keagenan (*agency problems*) berupa asimetri informasi dan potensi perilaku oportunistik agen. Data kualitatif yang diperoleh dari hasil reduksi dan *display* tidak hanya dinilai secara normatif terhadap standar audit, melainkan dibedah lebih dalam menggunakan perspektif keagenan untuk melihat apakah kelemahan pengendalian pada akun Kas dan Aset Tetap tersebut disebabkan oleh benturan kepentingan antara manajemen (agen) dan pemangku kepentingan (prinsipal). Selanjutnya, efektivitas pengujian yang dilakukan oleh KAP 'Y' dianalisis kapasitasnya sebagai bentuk biaya pemantauan (*monitoring cost*) yang optimal.

Dengan demikian, penarikan kesimpulan akhir tidak sekadar menghasilkan temuan teknis audit, melainkan sebuah solusi manajerial yang berorientasi pada penyelarasan kepentingan (*alignment of interest*) demi mereduksi biaya keagenan (*agency cost*) pada Badan Sui Generis 'X'.

C. Hasil dan Pembahasan

Gambaran Umum Lingkungan Pengendalian Internal Badan Sui Generis "X"

Sebelum melaksanakan pengujian pengendalian, KAP "Y" melakukan *Overall Risk Assessment*. Berdasarkan kertas kerja audit, risiko salah saji material pada level laporan keuangan ditetapkan sebagai "Medium" (M). Pada level akun, Kas dan Setara Kas diklasifikasikan memiliki *Inherent Risk* (IR) tinggi karena sifatnya yang likuid dan rentan terhadap potensi kecurangan (*fraud*). Aset Tetap juga dikategorikan memiliki IR tinggi karena melibatkan estimasi akuntansi yang kompleks (masa manfaat dan nilai residu) serta nilai transaksi yang sangat material. Evaluasi pengendalian pada level entitas menunjukkan kondisi yang ambivalen: perilaku etis manajemen (*tone at the top*) dan proses rekrutmen karyawan kompeten dinilai memadai, namun keaktifan pengawasan oleh *Those Charged with Governance* (TCWG) dinilai tidak memadai. Yang paling kritis, segregasi tugas (*segregation of duties*) pada level entitas dinilai belum memadai, diperburuk oleh ketiadaan SOP Pengeluaran Kas dan SOP Penghapusan Aset yang formal berbeda dengan SOP Penjualan, Pembelian, dan Manajemen Aset Tetap yang telah tersedia. Temuan level entitas ini menjadi dasar bagi auditor untuk memperdalam pengujian pengendalian pada level transaksi. Ringkasan temuan evaluasi pengendalian level entitas disajikan sebagai berikut.

Tabel 1. Ringkasan Evaluasi Pengendalian Level Entitas

Aspek Pengendalian	Hasil Evaluasi	Implikasi Risiko
Perilaku etis manajemen (TCWG)	Memadai	Risiko Rendah
Rekrutmen karyawan kompeten	Memadai	Risiko Rendah
Keaktifan TCWG dalam pengawasan	Tidak Memadai	Risiko Meningkat
Struktur organisasi efektif	Memadai	Risiko Rendah
Segregasi Tugas (SoD)	Belum Memadai	Risiko Tinggi
SOP Penjualan	Ada	Risiko Rendah
SOP Pembelian	Ada	Risiko Rendah
SOP Pengeluaran Kas	Tidak Ada	Risiko Tinggi
SOP Manajemen Aset Tetap	Ada	Risiko Sedang
SOP Penghapusan Aset (Disposal)	Tidak Ada	Risiko Tinggi

Pelaksanaan Test of Control atas Akun Kas dan Setara Kas

Pengujian pengendalian atas siklus kas dilaksanakan melalui kombinasi inquiry, observasi, dan inspeksi dokumen. Hasil walkthrough atas satu transaksi pengeluaran kas menyimpulkan bahwa desain pengendalian pada siklus ini "tidak efektif", suatu kesimpulan yang kemudian dikonfirmasi melalui inquiry mendalam dengan Staf Keuangan dan pejabat terkait. Temuan paling kritis adalah belum adanya segregation of duties: pengelolaan kas tunai sepenuhnya dipegang oleh satu Staf Keuangan yang secara bersamaan berperan sebagai pihak pencatat transaksi (recording function) dan pemegang uang tunai secara fisik (custody function) — kondisi yang bertentangan langsung dengan prinsip pengendalian kas efektif yang mensyaratkan pemisahan tegas antara fungsi custody, recording, authorization, dan reconciliation.

Pemeriksaan fisik kas pula hanya dilakukan secara berkala oleh Staf Keuangan selaku pemegang kas itu sendiri, tanpa pelibatan pihak independen seperti Satuan Pengawas Internal (SPI), sehingga kontrol detektif yang seharusnya menjadi penyeimbang atas lemahnya kontrol preventif menjadi tidak berfungsi. Rekonsiliasi bank, meskipun dilaksanakan secara rutin setiap bulan, tidak didukung kertas kerja atau bukti tertulis, sehingga sulit memverifikasi ketepatan waktu pelaksanaan, investigasi atas perbedaan yang teridentifikasi, maupun reviu oleh pejabat berwenang. Kompleksitas pengendalian kas semakin meningkat mengingat Badan "X" memiliki lebih dari 20 rekening bank dengan delapan peruntukan klasifikasi berbeda, di mana pencatatan dilakukan secara terpisah oleh Staf Akuntansi (berdasarkan rekening koran) dan Staf Keuangan (buku bank pembantu) tanpa mekanisme rekonsiliasi yang terdokumentasi — menciptakan risiko inkonsistensi data serta potensi manipulasi yang tidak mudah terdeteksi.

Sebagai respons atas kelemahan tersebut, auditor merekomendasikan pemeriksaan fisik kas mendadak (*surprise cash count*) dan pengujian rekonsiliasi bank secara intensif sebagai bagian dari *Expanded Substantive Approach*. Secara keseluruhan, pengendalian atas akun Kas dan Setara Kas dinilai “Efektif namun belum kuat” dengan risiko pengendalian (*control risk*) pada level Tinggi, sebagaimana dirangkum pada Tabel 2.

Pelaksanaan *Test of Control* atas Akun Aset Tetap

Pengujian pengendalian atas siklus aset tetap dilaksanakan melalui kombinasi teknik yang sama, dengan hasil walkthrough yang menyimpulkan desain pengendalian “efektif”, berbeda dari kesimpulan pada siklus kas. Pada aspek otorisasi, auditor menemukan bahwa seluruh pembelian aset, tanpa memandang nilai, wajib memperoleh persetujuan Kepala Badan. Model persetujuan terpusat ini mencerminkan kontrol kuat dari manajemen puncak, namun tidak dilengkapi *Delegation of Authority (DoA)* yang terstruktur berdasarkan nilai transaksi, sehingga berpotensi menimbulkan risiko *override management control* tanpa adanya *counter-check* dari manajemen menengah. Pada aspek kapitalisasi, biaya modal dan pelepasan aset telah disetujui secara tepat oleh pejabat berwenang dengan batasan kapitalisasi yang tegas.

Auditor turut menemukan inkonsistensi pencatatan antara Divisi Pengadaan Barang & Jasa (bertanggung jawab atas aspek fisik/inventarisasi) dan Bagian Akuntansi Keuangan (bertanggung jawab atas aspek moneter), yang mengindikasikan mekanisme rekonsiliasi kuantitas antarbagian belum berjalan efektif. Belum seluruh aset tetap diberi label identifikasi (*asset tag*) dan register aset dinilai belum lengkap dan mutakhir, menyulitkan proses *stock opname* dan verifikasi keberadaan fisik aset. Kelemahan paling kritis dalam siklus ini adalah tidak adanya SOP Penghapusan Aset (*disposal*), yang menurut manajemen disebabkan relatif barunya entitas. Tanpa prosedur yang jelas, pelepasan, penjualan, atau penghancuran aset di masa depan berisiko tidak tercermin dalam pembukuan, sehingga berpotensi menyebabkan *overstatement saldo aset tetap*. Risiko *valuation* lainnya berasal dari perhitungan penyusutan bulanan yang masih dilakukan secara manual tanpa dukungan sistem otomatisasi, rentan terhadap *human error*.

Di sisi lain, auditor mencatat kekuatan pengendalian berupa pelaksanaan *stock opname* fisik rutin dua kali setahun yang terdokumentasi dalam Berita Acara. Secara keseluruhan, pengendalian atas akun Aset Tetap dinilai “Efektif” dengan risiko pengendalian pada level Low-Moderate, sehingga respons audit lanjutan diarahkan pada *recalculation* mandatori atas penyusutan dan *vouching* intensif untuk mendeteksi *unrecorded disposal*, sebagaimana dirangkum pada Tabel 2.

Tabel 2. Ringkasan Hasil Pengujian Pengendalian (*Test of Control*) atas Kas dan Setara Kas serta Aset Tetap

Akun	Kekuatan Pengendalian Utama	Kelemahan Kritis	Status Desain (<i>Walkthrough</i>)	Risiko Pengendalian	Respons Audit Lanjutan
Kas dan Setara Kas	Rekonsiliasi bank dilaksanakan rutin bulanan; pengujian keakuratan matematis daftar kas memadai.	Tidak ada segregation of duties (pencatat = pemegang kas); tidak ada cash count independen; rekonsiliasi bank tanpa dokumentasi tertulis; lebih dari 20 rekening bank dicatat ganda tanpa rekonsiliasi terdokumentasi.	Belum Sepenuhnya Efektif	Tinggi	Surprise cash count; pengujian rekonsiliasi bank secara intensif.
Aset Tetap	Otorisasi pengadaan terpusat oleh Kepala Badan; <i>stock opname</i> fisik	Tidak ada <i>Delegation of Authority (DoA)</i> berjenjang (risiko <i>override</i>); tidak ada SOP Penghapusan	Efektif	Low-Moderate	<i>Recalculation</i> penyusutan; <i>vouching</i> intensif untuk <i>unrecorded</i>

Akun	Kekuatan Pengendalian Utama	Kelemahan Kritis	Status Desain (Walkthrough)	Risiko Pengu- dalian	Respons Audit Lanjutan
	dua kali setahun terdokumentasi (Berita Acara); batas kapitalisasi tegas.	Aset (disposal); penyusutan dihitung manual; inkonsistensi pencatatan Bagian Pengadaan vs Bagian Keuangan.			disposal.

Sumber: Kertas Kerja Audit KAP "Y" (data diolah).

Analisis Kesesuaian Prosedur Penilaian Risiko dengan SA 315

SA 315 mensyaratkan auditor memperoleh pemahaman memadai atas entitas dan lingkungannya sebelum melaksanakan pengujian pengendalian (IAPI, 2021a). Berdasarkan kertas kerja audit, KAP "Y" telah melaksanakan inquiry dengan Staf Keuangan dan personel Pengadaan Aset Tetap, observasi atas proses dan dokumen, serta inspeksi dokumen pendukung, dilengkapi evaluasi komponen pengendalian internal berbasis kerangka COSO melalui risk assessment worksheet (COSO, 2013; Simbolon, 2025). Auditor juga secara spesifik mengidentifikasi keberadaan maupun ketiadaan SOP yang relevan, termasuk menemukan ketiadaan SOP Pengeluaran Kas dan SOP Disposasi Aset — menunjukkan upaya mendalami karakteristik unik entitas sebelum memasuki tahap pengujian pengendalian.

Ketepatan penilaian risiko awal turut tercermin pada konsistensi antara prediksi inherent risk dan hasil aktual pengujian pengendalian: pada akun Kas, penetapan inherent risk tinggi terbukti konsisten dengan hasil control risk Tinggi yang ditemukan kemudian (pelanggaran SoD, ketiadaan kontrol detektif); sementara pada akun Aset Tetap, inherent risk tinggi yang ditetapkan di awal justru diikuti hasil control risk yang lebih rendah, yaitu Low-Moderate, sejalan dengan ditemukannya kekuatan pengendalian berupa otorisasi terpusat dan stock opname rutin. Perbedaan hasil control risk antara kedua akun ini memperkuat indikasi bahwa auditor menerapkan professional judgment yang terdiferensiasi, tidak menyamaratakan tingkat risiko pengendalian pada kedua akun material, sebuah praktik yang sejalan dengan filosofi Risk-Based Audit Approach.

Secara umum, sebagaimana dirangkum pada Tabel 2, mayoritas persyaratan SA 315 telah dipenuhi secara memadai, dengan satu area yang masih "Sebagian Sesuai", yaitu kelengkapan dokumentasi hasil penilaian risiko, khususnya akibat tidak tersedianya kertas kerja rekonsiliasi bank dari pihak klien.

Analisis Kesesuaian Respons dan Desain Pengujian Pengendalian dengan SA 330

SA 330 mengatur bahwa auditor wajib merancang dan mengimplementasikan respons audit terhadap risiko yang telah dinilai, dengan memperhatikan tiga dimensi utama desain prosedur audit, yaitu sifat (*nature*), saat (*timing*), dan luas (*extent*) pengujian (Whittington & Pany, 2021; IAPI, 2021b). Dari sisi sifat (*nature*), kombinasi teknik pengujian pada siklus Aset Tetap — *inquiry*, inspeksi dokumen Berita Acara stock opname, observasi atas proses otorisasi, serta prosedur analitis berupa perbandingan pengeluaran modal terhadap anggaran modal — telah cukup kuat untuk menghasilkan bukti audit yang andal, sejalan dengan kesimpulan "Efektif" pada akun ini. Kondisi berbeda ditemukan pada siklus Kas: pengujian masih sangat bergantung pada *inquiry* dan observasi, sementara prosedur *reperformance* berupa *surprise cash count* yang memberikan bukti audit dengan tingkat keandalan lebih tinggi pada saat pelaporan pengujian pengendalian masih berstatus "direkomendasikan" dan belum dieksekusi. Mengacu pada hierarki keandalan bukti audit yang menempatkan *inquiry* sebagai bentuk bukti relatif paling lemah dibanding inspeksi atau *reperformance*, kombinasi prosedur pada siklus Kas belum mencapai tingkat keandalan optimal yang seharusnya diterapkan pada akun berisiko inheren tinggi sebelum opini diterbitkan.

Dari sisi saat (*timing*), pengujian pengendalian dilaksanakan setelah berakhirnya periode laporan keuangan (*post year-end testing*) dan bukan secara interim sepanjang tahun. Pendekatan walkthrough memang sesuai dengan tujuan SA 315 untuk memahami rancangan pengendalian, namun secara inheren bersifat single-point-in-time sehingga belum dapat menyimpulkan efektivitas operasi pengendalian (*operating effectiveness*) sepanjang periode audit. Pada siklus Aset Tetap, ketersediaan dua titik observasi pengendalian sepanjang tahun

(*stock opname* pada pertengahan dan akhir tahun) memberikan sebaran waktu pengujian yang relatif lebih representatif dibandingkan siklus Kas. Dari sisi luas (*extent*), kertas kerja yang menjadi rujukan secara konsisten menjelaskan jenis prosedur yang dilaksanakan, namun belum mencantumkan secara eksplisit parameter ukuran sampel (*sample size*), baik atas dokumen transaksi Kas maupun Aset Tetap yang diuji — suatu kondisi yang membuat kecukupan luas pengujian sulit dievaluasi secara independen oleh pihak yang melakukan *review* kertas kerja (*engagement quality reviewer*).

Tabel 3. Analisis Kesesuaian Prosedur KAP “Y” dengan SA 315 dan SA 330

Standar	Aspek yang Dievaluasi	Hasil Penilaian
SA 315	Pelaksanaan prosedur penilaian risiko (<i>inquiry</i> , observasi, inspeksi, dan diskusi tim perikatan).	Sesuai
SA 315	Pemahaman lingkungan pengendalian entitas berbasis kerangka COSO serta evaluasi rancangan dan implementasi kontrol melalui <i>walkthrough</i> .	Sesuai
SA 315	Identifikasi risiko signifikan pada akun material (Kas dan Setara Kas serta Aset Tetap).	Sesuai
SA 315	Kelengkapan dokumentasi hasil penilaian risiko.	Sebagian Sesuai
SA 330	Perancangan pengujian pengendalian sesuai ekspektasi efektivitas operasi kontrol.	Sesuai
SA 330	Sifat (<i>nature</i>) bukti audit yang diperoleh.	Sebagian Sesuai
SA 330	Saat (<i>timing</i>) pelaksanaan pengujian.	Sesuai dengan catatan
SA 330	Luas (<i>extent</i>) pengujian.	Sudah Optimal

Sumber: Kertas Kerja Audit KAP “Y” (data diolah).

Secara umum dapat disimpulkan bahwa prosedur pengujian pengendalian yang dilaksanakan KAP “Y” telah sesuai secara substantif dengan SA 315 dan SA 330, tercermin dari ketepatan identifikasi risiko signifikan dan proporsionalitas respons audit berupa *Expanded Substantive Approach* pada kedua akun material. Dua catatan yang memerlukan perhatian adalah: (1) penyelesaian prosedur *reperformance* (*surprise cash count*) yang masih berstatus rekomendasi pada siklus Kas, yang memengaruhi kekuatan sifat (*nature*) bukti audit sebelum opini akhir diterbitkan; dan (2) kelengkapan dokumentasi parameter luas (*extent*) pengujian, baik dari sisi kertas kerja auditor maupun ketersediaan data klien.

Rekomendasi Perbaikan dan Saran Manajerial

Bagi Badan Sui Generis “X”, beberapa langkah perbaikan yang dapat segera ditempuh meliputi: (a) memisahkan fungsi pencatatan (*recording*) dari fungsi penyimpanan kas fisik (*custody*) dengan menunjuk petugas pencatat yang berbeda dari pemegang kas serta melibatkan SPI untuk verifikasi berkala; (b) menetapkan kebijakan *cash count* independen secara periodik dan mendadak (*surprise*) oleh pihak yang tidak terlibat dalam pengelolaan kas sehari-hari, dengan hasil yang didokumentasikan dalam berita acara bertanda tangan; (c) mempertimbangkan digitalisasi proses rekonsiliasi bank, misalnya melalui modul rekonsiliasi otomatis yang terintegrasi dengan sistem akuntansi yang telah digunakan, untuk mengatasi risiko duplikasi pencatatan pada lebih dari 20 rekening bank yang dimiliki; (d) menerapkan kontrol kompensasi berupa pembatasan akses berbasis token/PIN (*dual-approval*) selama SOP Pengeluaran Kas formal dengan *DoA* berjenjang belum sepenuhnya diberlakukan; (e) mengintegrasikan modul Aset Tetap yang lebih komprehensif atau sistem manajemen aset (*e-asset*) yang dapat menghitung penyusutan secara otomatis, menyediakan identifikasi aset berbasis label digital, serta melakukan rekonsiliasi data secara *near real-time* antara catatan fisik dan moneter; dan (f) segera menyusun dan mengesahkan SOP Penghapusan Aset (*Disposal*) serta *DoA* berjenjang berdasarkan nilai transaksi pengadaan.

Bagi KAP “Y”, rekomendasi prosedural yang dapat ditempuh meliputi: (a) memperketat prosedur *pre-audit data request* dengan menetapkan tenggat waktu yang tegas dalam *engagement letter* untuk penyerahan data klien (daftar kas dan bank, rincian rekening, kertas rekonsiliasi) sebelum *fieldwork* dimulai; (b) menyegerakan pelaksanaan *surprise cash count* pada tanggal yang tidak diantisipasi klien sebagai prioritas, mengingat status prosedur ini masih “direkomendasikan” pada saat pelaporan pengujian pengendalian; (c) meningkatkan kualitas dokumentasi kertas kerja *inquiry* melalui format terstruktur yang mencakup identitas narasumber, tanggal, metode, daftar pertanyaan, dan evaluasi auditor atas kecukupan jawaban; (d) memperluas konfirmasi bank secara langsung ke seluruh rekening yang dimiliki klien sebagai basis *independent verification* atas saldo kas yang dilaporkan; dan (e) mempertimbangkan koordinasi formal dengan SPI Badan Sui Generis “X” melalui opening meeting bersama, agar tim audit dapat memanfaatkan hasil kerja SPI yang relevan untuk mengoptimalkan alokasi sumber daya audit. Mengingat kompleksitas audit pada lembaga sui generis yang harus menyelaraskan standar komersial dengan batasan regulasi internal, KAP “Y” juga direkomendasikan mengembangkan program audit (audit program) khusus yang disesuaikan dengan karakteristik unik entitas semacam ini, mencakup siklus pengelolaan aset yang komprehensif mulai dari perencanaan, akuisisi, pengembangan, hingga pemanfaatan dan

D. Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan, dapat disimpulkan beberapa hal. Pertama, pada akun Kas dan Setara Kas, tiga kelemahan pengendalian paling signifikan adalah: belum adanya pemisahan tugas antara fungsi pencatatan dan penyimpanan kas, ketiadaan cash count independen sebagai mekanisme kontrol detektif, serta rekonsiliasi bank yang dilaksanakan tanpa dokumentasi tertulis. Pada akun Aset Tetap, dua kelemahan paling mengancam kewajaran laporan keuangan adalah ketiadaan SOP Penghapusan Aset yang berpotensi menyebabkan overstatement saldo aset tetap, serta proses perhitungan penyusutan manual yang rentan terhadap human error pada asersi valuation, diperburuk oleh risiko *override management control* akibat ketiadaan *Delegation of Authority* yang terstruktur.

Kedua, pelaksanaan *Test of Control* oleh KAP “Y” dilakukan secara sistematis melalui kombinasi *inquiry*, observasi, dan inspeksi dokumen, mencakup tahapan penilaian risiko awal, pemahaman pengendalian internal berbasis COSO, *walkthrough* pada siklus utama, serta pengujian berbasis checklist prosedur audit. Pengendalian atas Kas dan Setara Kas dinilai “Efektif namun belum kuat” dengan risiko pengendalian Tinggi, sementara pengendalian atas Aset Tetap dinilai “Efektif” dengan risiko pengendalian *Low-Moderate*.

Ketiga, prosedur pengujian pengendalian yang diterapkan KAP “Y” secara substantif telah sesuai dengan SA 315 dan SA 330. Pada SA 315, auditor telah melaksanakan prosedur penilaian risiko yang dipersyaratkan serta berhasil mengidentifikasi risiko-risiko signifikan pada kedua akun material. Pada SA 330, auditor telah merancang respons yang proporsional berupa *Expanded Substantive Approach*, disertai prosedur spesifik (*surprise cash count*, pengujian rekonsiliasi bank intensif, *recalculation* penyusutan, dan *vouching unrecorded disposal*). Catatan penting yang perlu ditindaklanjuti adalah kelengkapan dokumentasi bukti audit, baik dari sisi kertas kerja auditor maupun ketersediaan data klien, serta penyelesaian segera prosedur *surprise cash count* sebelum finalisasi opini audit.

Penelitian ini memiliki keterbatasan sebagai studi kasus tunggal yang hasilnya tidak dapat digeneralisasi secara statistik ke populasi Badan Sui Generis maupun KAP lain secara luas, sehingga generalisasi yang dapat ditarik bersifat analitis-teoretis. Penelitian selanjutnya dapat memperluas cakupan akun yang dievaluasi atau membandingkan praktik *ToC* pada beberapa Badan Sui Generis maupun KAP yang berbeda untuk memperkaya pemahaman atas praktik audit pada lembaga dengan karakteristik khusus ini. Bagi institusi pendidikan, temuan penelitian ini dapat dijadikan referensi akademik dalam memperkaya studi kasus mengenai audit lembaga sui generis serta ilustrasi penerapan SA 315 dan SA 330 dalam praktik audit nyata di Indonesia.

E. Referensi

Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2020). *Auditing and Assurance Services* (17th ed.). Pearson Education

- Andayani, T. D., & Aprilia, E. (2020). Analisis Sistem Akuntansi Penerimaan dan Pengeluaran Kas Pada CV Wijaya: Dibuat oleh Tutut Dwi Andayani, Emma Aprilia (Prodi Akuntansi FEB Universitas Muhammadiyah Pekajangan Pekalongan). *Neraca*, 16(2), 103-110.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). Internal control—Integrated framework. COSO.
- Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2018). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches* (4th ed.). SAGE Publications.
- IAPI. (2021). *Standar Audit 315 (Revisi 2021): Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material*. Institut Akuntan Publik Indonesia. [SA 315 - Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material.pdf - Google Drive](#)
- IAPI. (2021). *Standar Audit 330: Respons Auditor Terhadap Risiko yang Telah Dinilai*. Institut Akuntan Publik Indonesia. [SA 330 - Respons Auditor terhadap Risiko yang Telah Dinilai.pdf - Google Drive](#)
- Imoniana, J. O., Antunes, M. T. P., Mattos, S. M., & Maciel, E. (2013). The analytical review procedures in audit: an exploratory study. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 5(2), 282-303. Retrieved from <https://asaa.emnuvens.com.br/asaa/article/view/104>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Murwaningsari, E., & Rachmawati, S. (2017). The influence of capital intensity and investment opportunity set toward conservatism with managerial ownership as moderating variable. *Journal of Advanced Management Science*, 5(6), 445-451.
- Paput, C. M. I., & Gerungai, N. Y. (2024). Analisis pengendalian internal aktiva tetap sebagai tindak pencegahan penyimpangan pada PT Manado Teknik Mandiri. *Riset Akuntansi dan Manajemen Pragmatis*, 2(1), 38-51. <https://doi.org/10.58784/ramp.104>.
- Ramadhany, A. A., Fadlilah, A. H., & Masiam, S. (2021). Prosedur Audit Laporan Keuangan pada Kantor Akuntan Publik Ery dan Rekan. *Realible Accounting Journal*, 1(1), 1-9.
- Romney, M. B., & Steinbart, P. J. (2018). *Accounting information systems* (14th ed.). Pearson Education.
- Simbolon, H. A. (2025). *Internal audit berbasis risiko: Panduan praktis tata kelola, audit internal, dan manajemen risiko*.
- Wahyuni, Y.S., Ridwan, R., & Masyhuri (2025). Optimizing Fixed Asset Cycle Audits Through Internal Control Evaluation and Audit Risk Analysis. *Journal of Economics, Management, and Accounting*, 1(2), 365-371. <https://doi.org/10.65310/jzyzgf40>
- Waluyo, N., & R. Muh. Syah Arief Atmaja Wijaya. (2024). Application of Auditor Professionalism Attitudes in the Audit of Assets and Cash KAP Rudiana Fibriani. *Journal of Economics, Business, and Government Challenges*, 7(02), 110-124. <https://doi.org/10.33005/ebgc.v7i02.403>
- Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2019). *Financial accounting* (11th ed.). John Wiley & Sons.
- Whittington, O. R., & Pany, K. (2021). *Principles of Auditing & Other Assurance Services* (22nd ed.). McGraw-Hill Education.
- Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: Design and methods* (6th ed.). SAGE Publications.