



UNIVERSITAS INDONESIA

**PROSES REVIEW TERHADAP SALDO PENYISIHAN ATAS
REHABILITASI TAMBANG PADA PT. BTM**

LAPORAN MAGANG

Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana

**SEPTIAN WISNU HERLAMBANG
0806352006**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM STUDI AKUNTANSI
DEPOK
JANUARI 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Laporan Magang ini adalah hasil karya saya sendiri, dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Septian Wisnu Herlambang

NPM : 0806352006

Tanda Tangan :

Tanggal : 18 Januari 2012



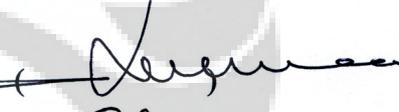
HALAMAN PENGESAHAN

Laporan magang ini diajukan oleh :
Nama : Septian Wisnu Herlambang
NPM : 0806352006
Program Studi : Akuntansi
Judul Laporan magang : Proses *Review* terhadap Saldo Penyisihan
atas Rehabilitasi Tambang pada PT. BTM

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Taufik Hidayat, S.E., Ak., M.M. ()

Ketua Penguji : Kurnia Irwansyah Rais, S.E., M.Ak ()

Anggota Penguji : Christine, S.E., M.Int Tax. ()

Ditetapkan di : Depok
Tanggal : 18 Januari 2012

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Allah SWT., karena atas berkat dan rahmat-Nya, saya dapat menyelesaikan laporan magang ini. Laporan magang dapat diselesaikan berkat kesempatan, bimbingan, arahan, dan dorongan yang telah saya terima dari berbagai pihak. Oleh karena itu, perkenankan pada kesempatan ini saya menyampaikan ucapan terima kasih yang tulus kepada :

1. Allah SWT yang telah memberikan saya kekuatan baik jasmani dan rohani juga kesempatan untuk mengerjakan dan menyelesaikan laporan magang ini.
2. Ibu dan Bapak yang selalu setia memberikan bantuan dukungan moral maupun material. Mereka telah memberikan segalanya agar saya selalu mendapatkan kualitas pendidikan yang terbaik. Tidak ada kata-kata yang cukup tepat untuk mengekspresikan rasa terima kasih ini kepada Ibu dan Bapak karena begitu besar peran mereka.
3. Bapak Taufik Hidayat S.E., Ak., M.M, selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga dan pikiran didalam mengarahkan saya dalam penyusunan laporan magang ini.
4. Ibu Dr. Sylvia Veronica N.P.S., selaku ketua Program Studi S1 Akuntansi yang memberikan masukan dalam pemilihan tema laporan magang ini.
5. Kedua adik saya (Bayu Aji Wicaksono dan Helmi Faisal Rasyad) yang selalu memberikan hiburan ketika saya sedang membutuhkannya.
6. Keluarga besar yang telah turut mendukung saya.
7. Tim audit KAP PwC – EUM yang telah membantu dan memberikan dukungan hingga laporan ini terselesaikan, khususnya Tim audit PT. BTM yang banyak memberikan informasi dan masukan, Arto Nafarain dan Firdaus Aziz yang selalu membimbing dan mengajarkan banyak hal kepada saya selama menjalani program magang di KAP PwC.
8. PT. BTM yang telah bersedia membantu saya dalam mengumpulkan data guna penyusunan laporan magang ini.
9. Teman-teman seperjuangan dalam program Magang KAP PwC (Edwin, David, Johanna, Dianti, Ratih, Saras, Meity, dan Maharani) yang selalu

berbagi canda tawa dan memberikan masukan-masukan dalam pemilihan tema dan pengerjaan laporan magang ini.

10. Sahabat-sahabat terdekat di FEUI (Isni, Ida, Satriyo, Niza, Akhir, Fajar, Etrin, Fitri, Ello, Michelle, Elda, Orin, Evi, Kinjie, Gama, dan Lucky) yang selalu menyemangati dan meramaikan hidup saya di sini.
11. Teman-teman kuliah seperjuangan FEUI 2008 yang tidak dapat disebutkan satu per satu.
12. Teman-teman Badan Kelengkapan Majelis Wali Amanat – Unsur Mahasiswa, terutama Andreas Senjaya, yang banyak memberikan pengalaman dan pelajaran profesional maupun rohani. Khususnya Ovi dan Elda yang berhasil menarik saya ke dalamnya serta Jodi, Gilang, dan Mufti yang melengkapi kebahagiaan dalam divisi Kajian Keuangan Universitas.
13. Teman-teman ADIGUNA UI terima kasih untuk segala dukungannya, terutama rekan seperjuangan FEUI 2008 (Danik, Deshinta, dan Satriyo), Said yang memberikan banyak hiburan di rumah dan masukan yang membangun selama pengerjaan laporan magang ini, dan Nadia, Nindya, serta Kun yang berjuang bersama menyelesaikan tugas akhir.
14. Para dosen Program S1 Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia atas curahan ilmu, nasihat, dan tuntunannya baik di dalam maupun di luar perkuliahan. Semua karyawan Departemen Akuntansi dan Biro Pendidikan FEUI.
15. Perempuan terpenting dan tak tergantikan, Sekar Savitri yang selalu mendukung. Terima kasih untuk selalu ada dan membantu baik dalam penulisan laporan magang ini maupun dalam kehidupan sehari-hari. Terima kasih telah mengatur hidup saya menjadi lebih baik dan bermakna.

Saya menyadari bahwa laporan magang ini tidak terlepas dari segala kekurangan. Oleh karena itu, saya mengharapkan segala bentuk kritik dan saran yang membangun guna penyempurnaan laporan magang ini. Akhirnya semoga laporan magang ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan.

Depok, 18 Januari 2012

Penulis

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Septian Wisnu Herlambang
NPM : 0806352006
Program Studi : Akuntansi
Departemen : Akuntansi
Fakultas : Ekonomi
Jenis Karya : Laporan magang

demikian pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (Non-exclusive Royalty-Free Right)** atas karya ilmiah saya yang berjudul:

“Proses *Review* terhadap Saldo Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang pada PT.
BTM”

Beserta perangkat yang ada (bila diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Non Eksklusif ini. Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya tanpa meminta ijin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok

Pada tanggal : 18 Januari 2012

Yang menyatakan



(Septian Wisnu Herlambang)

ABSTRAK

Nama : Septian Wisnu Herlambang
Program Studi : Akuntansi
Judul : Proses *Review* terhadap Saldo Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang pada PT. BTM

Laporan magang ini membahas mengenai proses *review* terhadap saldo penyisihan atas rehabilitasi tambang pada PT. BTM, yang bergerak dalam bidang pertambangan batubara. Dalam laporan magang ini dijelaskan mengenai kebijakan akuntansi untuk penyisihan atas rehabilitasi tambang pada PT. BTM, proses *review* laporan keuangan interim KAP PwC dan analisis mengenai temuan masing-masing.

Hasil dari laporan magang ini menyimpulkan bahwa saldo penyisihan atas rehabilitasi tambang telah dihitung dengan ketentuan dan standar yang berlaku sehingga nilainya telah disajikan dengan wajar.

Kata kunci:

review, pertambangan, penyisihan atas rehabilitasi tambang

ABSTRACT

Name : Septian Wisnu Herlambang
Department : Accounting
Title : Review Process of Provision for Mine Rehabilitation Balance in PT.
BTM

The internship report discusses the review process of provision for mine rehabilitation balance in PT. BTM, which is engaged in coal mining. In this internship report described the accounting policy for the allowance for mine rehabilitation in PT. BTM, the review of interim financial reports and analysis of PwC's findings respectively.

The results of this internship report concludes that the balance of the provision for mine rehabilitation has been calculated based on regulation and standard and fairly presented.

Key words:

review, mining, provision for mine rehabilitation

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR	iv
HALAMAN PERNYATAAN PUBLIKASI	vi
ABSTRAK	vii
ABSTRACT.....	viii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR GAMBAR	xi
DAFTAR TABEL.....	xii
1. PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang dan Tujuan Program Magang.....	1
1.1.1 Latar Belakang Program Magang	1
1.1.2 Tujuan Program Magang	3
1.2 Tujuan Penulisan Laporan Magang	3
1.3 Tempat dan Waktu Pelaksanaan Magang.....	4
1.4 Aktivitas Magang Secara Umum.....	4
1.5 Ruang Lingkup Penulisan Laporan Magang.....	5
1.6 Sistematika Penulisan	6
2. LANDASAN TEORI	8
2.1 Industri Pertambangan	8
2.1.1 Rehabilitasi Tambang	11
2.1.2 Peraturan Perundangan	12
2.2 Perlakuan Akuntansi	15
2.2.1 Penyisihan Secara Umum	15
2.2.2 Perlakuan Akuntansi atas Rehabilitasi Tambang.....	16
2.3 Pengauditan.....	18
2.3.1 Pengertian Pengauditan.....	18
2.3.2 Tujuan Audit	21
2.3.2.1 Asersi Manajemen	21
2.3.2.2 Tujuan Audit Terkait Dengan Saldo (<i>Balance-Related Audit Objectives</i>).....	23
2.3.2.3 Tujuan Audit Terkait Dengan Presentasi dan Pengungkapan (<i>Presentation and Disclosure-Related Audit Objectives</i>)...25	
2.3.3 Prosedur Audit	26
2.3.3.1 Perencanaan Audit	26
2.3.3.2 Bukti Audit dan Dokumentasi Audit	29
2.3.3.3 Pengujian dalam Audit.....	36
2.3.3.4 Penyelesaian Audit.....	41
2.4 <i>Review</i> atas Laporan Keuangan Interim	42
3. PROFIL PERUSAHAAN.....	44
3.1 Profil Kantor Akuntan Publik	44
3.2 Profil Perusahaan PT. BTM.....	46

4. PEMBAHASAN DAN ANALISIS	50
4.1 Perlakuan Akuntansi untuk Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang pada PT. BTM	50
4.2 Pricewaterhouse Coopers <i>Audit Comfort</i>	52
4.3 Proses <i>Review</i> Atas Laporan Keuangan Interim pada PT. BTM.....	53
4.3.1 Tahap Perencanaan	54
4.3.2 Tahap Pengumpulan Bukti Audit atau Audit Lapangan	61
4.3.2.1 Analisis Kewajiban Lingkungan PT. BTM	62
4.3.2.2 Pengujian Substantif – Prosedur Analitis	65
4.3.3 Tahap Penyelesaian.....	71
4.4 Analisis	72
4.4.1 Analisis Perlakuan Akuntansi untuk Akun Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang.....	72
4.4.2 Analisis Prosedur <i>Review</i> atas Laporan Keuangan Interim KAP PwC.....	74
5. KESIMPULAN DAN SARAN	78
5.1 Kesimpulan	78
5.2 Saran	79
5.2.1 PT. BTM	79
5.2.2 KAP PwC.....	79
6. DAFTAR REFERENSI.....	80

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	<i>Flowchart</i> Strategi Pengujian KAP	38
Gambar 3.1	Struktur Grup PT. BTM.....	47
Gambar 3.2	Struktur Organisasi PT. BTM.....	49



DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Estimasi Berdasarkan Analisis Piutang	16
Tabel 3.1	Struktur Kepemilikan PT. BTM	47
Tabel 4.1	Jadwal <i>Review</i> atas Laporan Keuangan Interim pada PT. BTM ...	55
Tabel 4.2	Akuntansi Kunci dan Isu <i>Review</i>	56
Tabel 4.3	Tingkat Materialitas PT. BTM.....	60
Tabel 4.4	Analisis Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang	63
Tabel 4.5	<i>Lead Schedule</i>	66
Tabel 4.6	Perhitungan Ekspektasi.....	68
Tabel 4.7	Perhitungan Ekspektasi – Jumlah Produksi Batubara.....	70
Tabel 4.8	Perbandingan Prosedur <i>Review</i> atas Laporan Keuangan Interim ..	75

Bab 1

Pendahuluan

1.1 Latar Belakang dan Tujuan Program Magang

1.1.1 Latar Belakang Program Magang

Saat ini, dunia telah memasuki era globalisasi yang sangat dinamis. Seluruh negara di dunia berusaha untuk bertahan dan berkembang dalam era persaingan global ini. Era globalisasi ini ditandai dengan semakin berkurangnya halangan untuk melakukan interaksi dalam jangkauan internasional/global. Proses transaksi internasional menjadi semakin murah sehingga banyak negara berlomba-lomba melakukan ekspor ke luar negeri untuk memperluas wilayah pemasaran produknya. Disamping persaingan pemasaran produk, era globalisasi juga membuat persaingan tenaga kerja menjadi semakin ketat. Pada saat ini orang-orang yang ingin memasuki dunia profesional tidak lagi dibatasi oleh wilayah. Jika kemampuan mereka mencukupi, mereka dapat mencari pekerjaan di luar negeri sesuai dengan yang mereka inginkan. Hal ini dapat dibuktikan dengan banyaknya ekspatriat yang bekerja di Indonesia karena mereka dirasa memiliki kualitas yang lebih baik.

Menyikapi hal tersebut setiap negara wajib mempersiapkan seluruh sumber daya manusianya untuk meningkatkan tingkat pendidikan mereka agar dapat mengimbangi kualitas tenaga kerja yang berasal dari luar negeri atau bahkan melebihi kualitas mereka. Kondisi seperti ini membuat instansi pendidikan menjadi garda terdepan untuk mencapai peningkatan tingkat pendidikan masyarakat di Indonesia. Institusi pendidikan, khususnya universitas, harus dapat mempersiapkan mahasiswa yang menimba ilmu di sana untuk tidak hanya mahir dalam lingkup teoritis, namun juga mahir dalam hal teknis. Persiapan tersebut akan menciptakan lulusan-lulusan yang memiliki kualitas tinggi, siap untuk terjun ke dunia profesional, dan dapat bersaing dengan tenaga kerja dari negara lain.

Menanggapi tantangan tersebut, Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia sebagai salah satu institusi pendidikan yang terkemuka di Indonesia menyelenggarakan program magang sebagai salah satu Mata Kuliah Pilihan untuk prasyarat kelulusan (selain skripsi) dengan bobot 6 SKS. Dengan

program magang ini diharapkan lulusan akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia dapat menjadi seorang akuntan yang handal baik dalam hal teori dan teknis, serta dapat bersikap profesional ketika memasuki dunia kerja. Hal ini sejalan dengan visi Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, yakni “Menjadi salah satu Jurusan Akuntansi terbaik di Asia”, dengan misi:

1. Menghasilkan lulusan yang mampu bersaing secara global.
2. Memimpin pengembangan ilmu dan praktik akuntansi di Indonesia dan hasilnya bermanfaat secara global.
3. Berperan serta dalam mewujudkan masyarakat madani.

Program magang ini diharapkan menjadi media mahasiswa untuk mempelajari apa yang dipelajari di dunia perkuliahan ketika diaplikasikan langsung ke dunia profesional. Hal ini diperlukan karena sering kali ditemukan perbedaan aplikasi dalam dunia perkuliahan dengan dunia profesional. Melalui program magang, mahasiswa diharap mendapatkan kemampuan teknis yang mencukupi untuk memasuki dunia profesional. Kombinasi antara kemampuan teori yang diterima di dunia perkuliahan dan kemampuan teknis yang didapat dari program magang, maka akan dihasilkan mahasiswa yang memiliki kualitas tinggi dan siap memasuki dunia profesional. Disamping itu, dengan program magang, mahasiswa di perusahaan tertentu mendapatkan pilihan *direct hire* oleh perusahaan tersebut, jika mahasiswa dinilai memiliki kinerja yang bagus selama program magang dan dirasa sesuai dengan kebutuhan perusahaan atau organisasi tersebut. Hal ini dapat membantu mahasiswa untuk memilih dan menentukan karirnya di masa depan.

Banyaknya manfaat yang dapat diperoleh dari program magang membuat penulis tertarik untuk memilih program ini sebagai salah satu syarat kelulusan bagi mahasiswa Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Melalui program magang ini, penulis berharap dapat memahami ilmu akuntansi yang diperoleh selama masa perkuliahan dengan cara mengaplikasikan secara langsung dalam dunia kerja. Disamping itu, penulis juga memperoleh pengalaman yang sangat berharga untuk mempersiapkan diri dalam memasuki persaingan dunia profesional di masa yang akan datang setelah menyelesaikan perkuliahan.

1.1.2 Tujuan Program Magang

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia melaksanakan program magang ini memiliki tujuan agar program ini dapat menjadi jembatan penghubung antara sistem pendidikan tinggi di Indonesia dengan lingkungan kerja, terutama Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia dengan perusahaan-perusahaan yang terlibat. Program ini juga bertujuan untuk menciptakan lulusan-lulusan sarjana ekonomi yang berkualitas, berdaya saing tinggi, dan profesional sesuai dengan bidangnya.

Secara spesifik program ini dapat melatih mahasiswa untuk merasakan secara langsung dan menyesuaikan diri terhadap dunia kerja yang notabene berbeda dengan dunia kuliah. Banyak pengalaman yang didapat mahasiswa melalui program magang ini, seperti kemampuan memecahkan masalah, kemampuan bekerja sama dalam tim, kemampuan komunikasi, dan *soft skill* lainnya. Pengalaman tersebut membuat lulusan yang dihasilkan akan dapat dengan mudah beradaptasi dan berkembang di dalam dunia kerja. Disamping itu program magang ini bertujuan untuk memberikan pasokan tenaga kerja yang handal kepada perusahaan sehingga dapat membantu mereka dalam melaksanakan kegiatan operasinya.

1.2 Tujuan Penulisan Laporan Magang

Laporan magang ini berisi pengalaman penulis selama menjalani program magang yang disertai dengan landasan teori berdasarkan ilmu yang telah dipelajari selama masa perkuliahan. Adapun tujuan dari penulisan laporan magang ini antara lain:

1. Memenuhi salah satu persyaratan wajib kelulusan dalam mata kuliah magang dan memperoleh gelar Sarjana Ekonomi.
2. Menerapkan semua teori yang telah penulis pelajari selama kuliah ke dalam dunia profesional.
3. Sebagai sarana bagi penulis untuk melaporkan pengalaman dan ilmu yang telah penulis dapat selama program magang ini berjalan.

4. Memberikan gambaran dan informasi kepada pembaca mengenai:
 - a. Perlakuan akuntansi untuk akun “Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang”.
 - b. Prosedur dan program audit pada akun “Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang”.
 - c. Analisis temuan pada perlakuan akuntansi, prosedur, dan program audit pada akun “Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang”.
5. Sebagai kontribusi kepada universitas, berupa pembagian ilmu dan pengalaman selama program magang.

1.3 Tempat dan Waktu Pelaksanaan Magang

Penulis mendapatkan kesempatan melaksanakan program magang selama tiga bulan terhitung sejak tanggal 6 Juni 2011 hingga 26 Agustus 2011 di Kantor Akuntan Publik Tanudiredja, Wibisana, dan Rekan (selanjutnya akan disebut dengan KAP PwC) yang merupakan afiliasi dari *PricewaterhouseCoopers International Limited* (PwCIL). Selama program magang, Penulis menempati posisi sebagai *Associates* di bagian *assurance service* pada *sub line of services Energy, Utilities, and Mining Industry*.

1.4 Aktivitas Magang Secara Umum

Dalam periode tiga bulan menjalani masa magang, penulis berkesempatan terlibat langsung dalam beberapa penugasan tim sebagai *Associates* yang bertugas sebagai asisten yang membantu pekerjaan *Senior In-Charge* dan *Senior Associates* dalam melaksanakan audit lapangan serta proses pelaporan interim *review* maupun audit tahunan pada perusahaan klien, yaitu pada:

1. PT. AMA, merupakan sebuah perusahaan yang induk perusahaannya berada di Republik Rakyat China (RRC). Perusahaan ini bergerak di bidang pertambangan nikel. Penulis ditugaskan pada klien ini selama tiga minggu untuk melakukan audit lapangan di kantor klien. Beberapa hal yang dilakukan penulis antara lain membuat *lead schedule*, melakukan *test of agree listing/General Ledger*, pengujian rekonsiliasi bank, pengujian translasi, penghitungan fisik kas, dan mengirim konfirmasi kepada bank untuk melakukan audit pada akun kas. Kegiatan lain yang dilakukan oleh penulis

antara lain melakukan *vouching* untuk akun beban operasional, mutasi aset tetap, liabilitas yang tidak tercatat, *subsequent payment & receipt*, piutang usaha, dan biaya yang ditangguhkan, mengirimkan konfirmasi kreditur dan debitur, serta melakukan rekapitulasi perpajakan dan perjanjian-perjanjian dengan pihak ketiga.

2. PT. BTM, merupakan sebuah perusahaan yang induk perusahaannya berada di Thailand. Perusahaan ini bergerak di bidang pertambangan batubara. Penulis ditugaskan pada klien ini selama empat minggu dengan perincian sebagai berikut: melakukan audit lapangan di kantor klien selama dua minggu dan melakukan proses pelaporan interim *review* selama dua minggu di kantor KAP PwC. Beberapa hal yang dilakukan penulis antara lain melakukan pengujian terhadap akun kas dan setara kas, akun ekuitas, akun beban lain-lain, akun aset lain-lain, akun penyisihan atas rehabilitasi tambang, dan akun penyisihan atas imbalan karyawan. Kegiatan lain yang dilakukan oleh penulis antara lain melakukan *vouching* untuk akun COGS dan biaya yang ditangguhkan, memperbaharui data cadangan batubara, melakukan pengecekan latar belakang terhadap konsultan pertambangan independen yang memiliki perikatan dengan PT BTM, rekapitulasi perjanjian-perjanjian dengan pihak ketiga, memperbaharui data semua kewajiban yang berhubungan dengan PT.BTM, dan membantu dalam pembuatan surat representasi serta laporan keuangan tengah tahun PT.BTM.

1.5 Ruang Lingkup Penulisan Laporan Magang

Di dalam laporan magang ini akan dijelaskan mengenai beberapa hal yang dirasa cukup menarik untuk dikaji lebih dalam, antara lain :

1. Bagaimana perlakuan akuntansi dan peraturan perundangan pada akun Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang di dalam PT. BTM
2. Bagaimana tahap perencanaan audit yang dilakukan oleh KAP PwC,
3. Bagaimana prosedur audit yang dilakukan oleh KAP PwC mengenai akun “Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang” dalam perusahaan yang bergerak dalam bidang pertambangan batubara.
4. Bagaimana proses penyelesaian dari proses interim *review* PT. BTM.

Topik laporan magang ini dipilih karena akun penyisihan atas rehabilitasi tambang merupakan akun spesifik di perusahaan tambang dimana penulis saat ini memegang *line of service* tersebut. Disamping itu, topik ini dipilih karena adanya keterlibatan langsung penulis dalam melakukan prosedur interim *review* pada akun tersebut dan terdapatnya beberapa bahasan yang menarik untuk dibahas lebih lanjut. Sampel yang akan digunakan sebagai dasar pembuatan laporan magang ini adalah data mengenai akun “Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang” pada PT. BTM.

1.6 Sistematika Penulisan

Penulisan laporan magang ini tersusun atas 5 bagian, yang akan dirinci sebagai berikut :

1. Bab 1 Pendahuluan

Bab ini menjelaskan segala aspek administratif dari program magang. Bagian ini diawali dengan latar belakang dilakukannya program magang sebagai salah satu mata kuliah prasyarat kelulusan mahasiswa jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia (FEUI). Di dalam bab ini juga dijelaskan mengenai tujuan program magang dan penulisan laporan magang, tempat dan waktu pelaksanaan kegiatan magang, serta penjelasan secara umum mengenai hal-hal yang dikerjakan selama pelaksanaan program magang. Bagian ini dilanjutkan dengan menjelaskan ruang lingkup dan sistematika penulisan laporan magang. Bab ini menjadi pengantar dari bab-bab selanjutnya dan memberi gambaran singkat kepada pembaca mengenai isi dari laporan magang ini secara keseluruhan.

2. Bab 2 Landasan Teori

Bab ini akan menjelaskan mengenai segala teori yang berkaitan dengan pembahasan topik magang yang akan diungkapkan. Teori yang akan dijelaskan dalam bab ini antara lain materi mengenai teori akuntansi mengenai akun “Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang”, pengauditan/*review*, tahap perencanaan audit/*review*, tujuan dilaksanakannya audit/*review*, penjelasan mengenai akun “Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang”, serta prosedur audit/*review* dalam akun “Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang”.

Teori yang dijelaskan nantinya akan dijadikan dasar bagi penulis untuk melakukan pembahasan dan analisis terkait topik laporan magang yang diambil. Teori ini penulis ambil dari berbagai referensi seperti buku teks kuliah, buku umum, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK), Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), dan sumber-sumber lain yang relevan.

3. Bab 3 Gambaran Umum Perusahaan

Bab ini menjelaskan mengenai profil singkat dari KAP PwC sebagai tempat penulis melaksanakan program magang dan PT. BTM sebagai perusahaan yang menjadi dasar pembahasan dalam topik laporan magang ini. Hal-hal yang termasuk dalam profil singkat tersebut antara lain penjelasan singkat mengenai perusahaan secara umum, sejarah singkat perusahaan di Indonesia, lini bisnis dan area operasional perusahaan, serta susunan organisasi perusahaan tersebut.

4. Bab 4 Pembahasan dan Analisis

Bab ini akan menjelaskan mengenai bagaimana kebijakan akuntansi PT. BTM atas akun “Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang” berikut analisis atas kebijakan akuntansi akun tersebut, bagaimana prosedur audit/*review* KAP PwC berikut analisisnya dibandingkan dengan SPAP, dan diakhiri dengan analisis atas temuan audit/*review* pada akun tersebut.

5. Bab 5 Kesimpulan dan Saran

Bab ini merupakan penutup dari laporan magang ini yang berisi kesimpulan dari pembahasan dan analisis yang telah dipaparkan pada bab-bab sebelumnya. Disamping itu pada bab ini penulis memaparkan beberapa saran baik bagi PwC maupun bagi PT. BTM.

Bab 2

Landasan Teori

Landasan teori yang dibahas dalam laporan magang ini adalah mengenai penjelasan mengenai pengertian, pencatatan, pengukuran, dan pengungkapan dalam laporan keuangan, dan prosedur audit/*review* pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang. Landasan teori ini akan dijadikan dasar untuk pembahasan mengenai perlakuan akuntansi mengenai akun penyisihan atas rehabilitasi tambang pada PT. BTM dan prosedur audit/*review* yang dilakukan oleh PwC mengenai akun tersebut.

2.1 Industri Pertambangan

Indonesia diberkahi dengan kekayaan alam yang sangat melimpah, termasuk bahan tambang. Hal ini dapat dilihat dengan banyaknya perusahaan yang bergerak pada industri pertambangan berkembang dengan pesat. Menurut Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik-Industri Pertambangan Umum (P3LKE PP-IPU), industri pertambangan sendiri memiliki beberapa karakteristik yang membedakan dengan industri lainnya, yaitu:

1. Kegiatan eksploitasi pertambangan memiliki tingkat ketidakpastian yang tinggi dan juga menimbulkan risiko yang sangat tinggi. Sebelum melakukan eksploitasi selalu diawali dengan eksplorasi pada calon area tambang, namun hal tersebut tidak menjamin pada area tersebut memiliki cadangan tambang yang memiliki nilai komersial yang cukup untuk ditambang.
2. Bahan tambang yang di eksploitasi merupakan bahan yang bersifat depleksi dan tidak dapat diperbaharui. Sehingga membutuhkan perencanaan tambang yang matang untuk melakukan proses eksploitasi.
3. Area operasional pertambangan pada umumnya berada pada lokasi yang terpencil dan biasanya menghasilkan polusi dalam jumlah besar, untuk area pertambangan batubara rata-rata berada di tengah hutan pulau Kalimantan. Hal ini menjadikan perusahaan yang bergerak di bidang pertambangan harus mematuhi peraturan perundangan yang berlaku mengenai pertambangan dan

perusahaan juga harus memiliki perencanaan pemeliharaan lingkungan hidup yang baik.

4. Perusahaan yang bergerak di bidang pertambangan dihadapkan oleh peraturan perundangan yang sangat ketat karena kekayaan alam sangat dijaga oleh negara.

Dalam industri pertambangan terdapat beberapa aktivitas operasi yang pada umumnya dilakukan (P3LKE PP-IPU), antara lain :

1. Eksplorasi

Eksplorasi merupakan usaha yang dilakukan oleh perusahaan dalam rangka mencari, menemukan, dan mengevaluasi cadangan terbukti pada suatu wilayah tambang dalam jangka waktu tertentu sesuai dengan jangka waktu yang telah ditentukan dalam peraturan perundangan yang berlaku. Tahap eksplorasi ini memerlukan ketelitian yang tinggi, karena jika tahap eksplorasi ini gagal atau meleset maka kerugian potensial yang akan diderita oleh perusahaan akan sangat besar.

2. Pengembangan dan Konstruksi

Tahap pengembangan dan konstruksi merupakan persiapan perusahaan untuk cadangan terbukti sampai dengan siap diproduksi secara komersial. Disamping itu perusahaan melakukan pembangunan sarana infrastruktur untuk mendukung kelancaran proses produksi tambang.

3. Produksi

Tahap produksi merupakan kumpulan proses pertambangan yang terdiri dari pengangkatan bahan tambang, pengolahan bahan tambang, pemanfaatan bahan tambang jadi, serta pemasaran bahan tambang jadi tersebut.

4. Pengelolaan/Rehabilitasi Lingkungan Hidup

Perusahaan diwajibkan oleh peraturan perundangan untuk melakukan pemeliharaan lingkungan hidup setelah kontrak tambang berakhir. Kegiatan pengelolaan/rehabilitasi lingkungan hidup meliputi pengaturan pemanfaatan lingkungan hidup, reklamasi tambang, sampai dengan revegetasi tambang sampai kembali pada keadaan normal sebelum proses pertambangan dilaksanakan.

Seperti halnya perusahaan di bidang lain, perusahaan di bidang industri pertambangan juga memiliki risiko yang melekat pada bisnisnya. Klasifikasi risiko yang melekat pada perusahaan di bidang industri pertambangan (P3LKE PP-IPU), antara lain:

1. Risiko Umum

- a. Risiko pasar dan ketidakstabilan harga. Seandainya harga barang-barang turun maka akan berpengaruh pada laba perusahaan yang juga akan mengalami penurunan.
- b. Risiko ketidakstabilan nilai tukar rupiah. Seandainya terjadi depresiasi terhadap rupiah maka akan merugikan perusahaan yang mengandalkan pasar lokal karena daya beli masyarakat yang turun, namun justru akan menguntungkan perusahaan yang mengandalkan pasar internasional karena harga barang tambang dari Indonesia relatif lebih murah dibandingkan barang tambang dari negara lain.
- c. Risiko persaingan. Dengan semakin bertambahnya jumlah kompetitor yang memasuki industri tambang maka akan mengurangi pangsa pasar perusahaan sehingga akan mengurangi pendapatan perusahaan
- d. Risiko kebijakan pemerintah. Seandainya kebijakan baru yang dikeluarkan pemerintah menurunkan tingkat ekonomi maka pendapatan yang dapat diraih perusahaan akan ikut berkurang.
- e. Risiko bencana alam. Risiko ini sangat mungkin dihadapi perusahaan di bidang tambang karena semua kegiatan operasional pertambangan dilaksanakan di alam terbuka yang tidak semuanya stabil.
- f. Risiko *leverage*. Risiko ini bersumber dari pendanaan eksternal yang didapat perusahaan.
- g. Risiko Pemasaran. Risiko yang dapat muncul antara lain tidak terjualnya barang tambang, kerusakan dan kehilangan barang pada saat distribusi.

2. Risiko Khusus

- a. Risiko eksplorasi, pengembangan dan konstruksi, serta produksi. Risiko eksplorasi meliputi tidak ditemukannya cadangan tambang baru, ataupun cadangan baru tersebut tidak memiliki nilai ekonomi yang cukup untuk diproduksi. Risiko pengembangan dan konstruksi meliputi terjadinya

kebocoran, terjadinya ledakan, dan kerusakan fasilitas produksi. Risiko konstruksi meliputi risiko ledakan, runtuhnya tambang, serta risiko lain yang menimbulkan korban luka-luka maupun korban jiwa dan kerusakan fasilitas produksi lainnya.

- b. Risiko cadangan bahan tambang. Sumber daya alam yang tidak dapat diperbaharui merupakan risiko yang dihadapi seluruh perusahaan di bidang pertambangan oleh karena itu diperlukan usaha untuk menambah atau menggantikan cadangan bahan tambang yang ada.
- c. Risiko sehubungan dengan siklus kontrak perusahaan. Perusahaan di bidang pertambangan menghadapi risiko tidak diperpanjangnya kontrak ataupun ijin usaha terkait.
- d. Risiko dampak lingkungan. Seandainya perusahaan lalai terhadap pembuangan limbah sehingga mencemari lingkungan dan merugikan pihak ketiga, maka perusahaan harus melakukan ganti rugi terhadapnya.
- e. Risiko-risiko lain yang meliputi klaim asuransi, kemampuan untuk mengelola program ekspansi, tenaga kerja, teknologi, dan distribusi.

2.1.1 Rehabilitasi Tambang

Pada proses pertambangan, jika tidak dilakukan secara benar dan bewawasan lingkungan, menghasilkan dampak negatif terhadap lingkungan. Adapun beberapa dampak negatif yang dapat terjadi (Peraturan Pemerintah Nomor 78 Tahun 2010), yaitu:

1. Penurunan produktivitas lahan
2. Pemasatan pada tanah, sehingga udara dan air sulit untuk meresap ke dalam tanah
3. Terjadinya erosi dan sedimentasi
4. Terjadinya gerakan tanah sampai dengan longsor
5. Terganggunya habitat flora dan fauna
6. Terganggunya kesehatan masyarakat
7. Perubahan iklim secara mikro

Dengan melihat dampak negatif yang dihasilkan tersebut maka diperlukan kegiatan rehabilitasi tambang yang terintegrasi dan berkelanjutan dengan proses

pertambangan. Kegiatan ini dapat dilakukan tanpa menunggu seluruh kegiatan pertambangan selesai, karena jika dilakukan lebih dini proses rehabilitasinya pun akan lebih mudah.

Untuk mengantisipasi kegiatan rehabilitasi tambang, diperlukan perencanaan yang matang sehingga dapat dilakukan secara terintegrasi dan berkelanjutan dengan proses pertambangan yang ada. Dengan dilaksanakannya kegiatan rehabilitasi tambang, maka dampak negatif dari proses pertambangan dapat dikurangi.

2.1.2 Peraturan Perundangan

Peraturan perundangan mengenai pertambangan tercantum pada Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009, sedangkan untuk masalah rehabilitasi tambang secara khusus dan terperinci tertuang pada Peraturan Pemerintah Nomor 78 Tahun 2010.

Dalam UU No. 4 Tahun 2009, terdapat beberapa peraturan mengenai kegiatan rehabilitasi tambang, antara lain:

1. Pemerintah (baik pusat, provinsi, maupun kabupaten/kota) memiliki kewenangan pengelolaan pertambangan mineral dan batubara dalam hal pembinaan dan pengawasan terhadap kegiatan rehabilitasi tambang. Disamping itu pemerintah memiliki kewenangan untuk menunjuk pihak ketiga untuk melakukan kegiatan rehabilitasi tambang jika pemegang IUP ataupun IUPK tidak melakukan atau tidak selesai dalam melakukan kegiatan rehabilitasi.
2. Dalam Ijin Usaha Pertambangan (IUP) ataupun pemegang Ijin Usaha Pertambangan Khusus (IUPK) yang dikeluarkan pemerintah wajib memuat ketentuan mengenai kegiatan dan dana jaminan rehabilitasi tambang.
3. Setiap pemegang IUP ataupun IUPK wajib menyerahkan rencana kegiatan rehabilitasi tambang pada saat pengajuan permohonan IUP operasi produksi ataupun IUPK operasi produksi dan wajib menyediakan dana jaminan rehabilitasi tambang. Disamping itu dengan menggunakan praktik terbaik pertambangan, pemegang IUP ataupun IUPK wajib melakukan pengelolaan/rehabilitasi dan pemantauan lingkungan pertambangan. Jika

pemegang IUP ataupun IUPK tidak dapat melaksanakannya, maka mereka dapat menunjuk pihak ketiga yang menyediakan jasa konsultasi, perencanaan, pelaksanaan, dan pengujian peralatan dalam bidang rehabilitasi tambang.

Dalam PP No. 78 Tahun 2010, yang merupakan rincian dari UU No. 4 Tahun 2009, dijelaskan bahwa pemegang IUP ataupun IUPK operasi produksi wajib melakukan kegiatan rehabilitasi tambang. Dalam pelaksanaannya, IUP dan IUPK wajib memenuhi beberapa prinsip, antara lain:

1. Perlindungan dan pengelolaan lingkungan hidup pertambangan
2. Keselamatan dan Kesehatan Kerja
3. Konservasi mineral dan batubara

Pemegang IUP dan IUPK diwajibkan untuk membuat perencanaan program rehabilitasi tambang dalam jangka waktu lima tahun. Jika umur tambang dirasa kurang dari lima tahun maka jangka waktu perencanaan program rehabilitasi tambang dapat disesuaikan dengan umur tambang tersebut. Dalam proses perencanaan program rehabilitasi tambang, pemegang IUP atau IUPK harus berkonsultasi dengan instansi Pemerintah yang membidangi pertambangan mineral dan batubara, instansi terkait lainnya, dan masyarakat. Setelah pemegang IUP dan IUPK menyelesaikan rencana program rehabilitasi tambang, pemegang IUP dan IUPK akan mengajukan permohonan persetujuan dari menteri, gubernur, atau bupati/walikota sesuai dengan kewenangannya.

Setelah program rehabilitasi tambang diterbitkan dan diajukan kepada pemerintah, maka kegiatan pertambangan dapat segera dimulai. Jika area hasil kegiatan eksplorasi tidak digunakan untuk produksi, maka proses rehabilitasi harus segera dilakukan pada area tersebut. Jika produksi tambang telah selesai dan/atau kontrak IUP ataupun IUPK selesai, maka harus dilakukan program rehabilitasi tambang pada area yang ditinggalkan tersebut dalam waktu paling lambat tiga puluh hari setelah ditinggalkan. Pelaksanaan program rehabilitasi tambang akan dinilai tingkat kesuksesannya oleh menteri, gubernur, atau bupati/walikota sesuai dengan kewenangannya.

Pemegang IUP atau IUPK wajib menyediakan jaminan untuk program rehabilitasi tambang pada pemerintah. Jaminan tersebut paling lambat ditempatkan selama tiga puluh hari setelah rencana program rehabilitasi tambang

disetujui oleh pemerintah. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 78 tahun 2010, jaminan program rehabilitasi tambang dapat berupa:

1. Rekening bersama pada bank pemerintah
2. Deposito berjangka pada bank pemerintah
3. Bank garansi pada bank pemerintah atau bank swasta nasional
4. Cadangan akuntansi

Besaran jaminan program rehabilitasi tambang merupakan total biaya yang dirinci dalam program rehabilitasi tambang. Terdapat beberapa kondisi mengenai penggunaan jaminan program rehabilitasi tambang ini, antara lain:

1. Jika hasil evaluasi program rehabilitasi tambang menunjukkan pelaksanaan program yang tidak memenuhi kriteria keberhasilan, maka menteri, gubernur, bupati/walikota sesuai kewenangannya dapat menunjuk pihak ketiga untuk menyelesaikan sebagian atau seluruh program tersebut dengan menggunakan jaminan reklamasi yang telah ditempatkan sebelumnya.
2. Jika dalam pelaksanaan program rehabilitasi tambang jaminan yang telah dialokasikan tidak menutupi seluruh biaya, maka pemegang IUP ataupun IUPK harus mengeluarkan dana tambahan sampai dengan program rehabilitasi tambang selesai dilaksanakan.
3. Jika dalam pelaksanaan program rehabilitasi tambang jaminan yang telah dialokasikan melebihi kesuluruhan biaya yang dikeluarkan, maka dengan persetujuan menteri, gubernur, bupati/walikota sesuai kewenangannya sisa jaminan tersebut dapat dicairkan kembali.

Pemegang IUP atau IUPK yang melanggar ketentuan pada Peraturan Pemerintah Nomor 78 Tahun 2010, akan dikenai sanksi administratif oleh menteri, gubernur, bupati/walikota sesuai kewenangannya. Sanksi administratif tersebut dapat berupa peringatan tertulis, penghentian sementara kegiatan, dan/atau pencabutan IUP ataupun IUPK. Pemegang IUP atau IUPK yang terkena sanksi administratif berupa pencabutan IUP ataupun IUPK, tetap berkewajiban untuk melakukan program rehabilitasi tambang.

2.2 Perlakuan Akuntansi

2.2.1 Akuntansi Penyisihan

Penyisihan biasa ditemukan pada akun piutang. Penggunaannya adalah untuk melakukan penyisihan piutang tidak tertagih yang nominalnya didapat melalui estimasi piutang tak tertagih yang dilakukan oleh perusahaan. Terdapat dua metode untuk melakukan estimasi ini, antara lain (Warren et al., 2012):

1. Estimasi berdasarkan persentase dari penjualan

Piutang biasanya berasal dari penjualan, oleh karena itu estimasi dapat menggunakan persentase dari penjualan. Perusahaan akan melakukan perkiraan berapa persentase penjualan yang piutangnya tidak tertagih, kemudian perusahaan akan menyisihkan nominal tersebut sebagai penyisihan piutang tidak tertagih.

Misalnya perusahaan A memperkirakan tiga persen dari penjualannya tidak dapat ditagih piutangnya, sedangkan total penjualan pada periode berjalan sebesar satu milyar rupiah. Sehingga hasil estimasi piutang tak tertagih sebesar tiga ratus juta rupiah, hasil dari satu milyar rupiah dikalikan dengan tiga persen.

2. Estimasi berdasarkan analisis piutang

Konsep yang diusung pada analisis piutang ini adalah semakin lama umur piutang maka akan semakin sulit untuk tertagih. Perusahaan akan melakukan estimasi berapa persentase piutang yang tak tertagih berdasarkan umur masing-masing piutang secara spesifik, kemudian perusahaan akan menyisihkan nominal tersebut sebagai penyisihan piutang tak tertagih. Proses ini biasanya disebut dengan *aging the receivables*.

Misalnya perusahaan B, menggunakan estimasi berdasarkan analisis piutang maka bentuk perhitungan estimasi piutang tak tertagihnya akan seperti tabel 2.1. Pada tabel tersebut dapat dilihat bagaimana perusahaan melakukan perkiraan besaran piutang tak tertagih berdasarkan umur masing-masing piutang secara spesifik sehingga jumlah estimasi piutang tak tertagih dapat diketahui.

Tabel 2.1 Estimasi Berdasarkan Analisis Piutang

Konsumen		Besar Piutang			Lama Piutang (hari) (jatuh tempo 30 hari)	
Pak A		Rp	15.000.000		23	
Ibu B		Rp	12.000.000		72	
Pak C		Rp	20.000.000		46	

Aging Schedule					
Konsumen	Saldo	belum jatuh tempo	Jatuh Tempo (hari)		
			1-30	31-60	>60
Pak A	Rp 15.000.000	Rp 15.000.000			
Ibu B	Rp 12.000.000			Rp 12.000.000	
Pak C	Rp 20.000.000		Rp 20.000.000		
Total	Rp 47.000.000	Rp 15.000.000	Rp 20.000.000	Rp 12.000.000	Rp -

Estimasi Piutang Tak Tertagih				
Interval Umur	Saldo	Estimasi Piutang Tak Tertagih		
		Persen	Jumlah	
Belum jatuh tempo	Rp 15.000.000	2%	Rp	300.000
1-30 hari setelah jatuh tempo	Rp 20.000.000	5%	Rp	1.000.000
31-60 hari setelah jatuh tempo	Rp 12.000.000	10%	Rp	1.200.000
>60 hari setelah jatuh tempo	Rp -	20%	Rp	-
Total	Rp47.000.000		Rp	2.500.000

Jumlah estimasi <-- piutang tak tertagih

Sumber : Data Olahan

Setelah estimasi piutang tak tertagih diketahui besarnya maka perusahaan akan membuat jurnal penyesuaian untuk estimasi piutang tak tertagih ini yaitu dengan mendebit Beban Piutang Tak Tertagih dan mengkreditkan Penyisihan Piutang Tak Tertagih. Ketika terjadi *write-off* untuk piutang yang benar-benar tak tertagih, perusahaan akan membuat jurnal dengan mendebit Penyisihan Piutang Tak Tertagih dan mengkreditkan Piutang dengan nominal sesuai dengan piutang yang benar-benar tak tertagih.

2.2.2 Perlakuan Akuntansi atas Rehabilitasi Tambang

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 33 tentang Akuntansi Pertambangan Umum, taksiran kewajiban rehabilitasi tambang harus diakui jika telah memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Terdapat petunjuk kuat bahwa telah timbul kewajiban pada tanggal neraca akibat kegiatan yang telah dilakukan. Dengan kata lain program rencana rehabilitasi tambang telah diterbitkan dan diajukan kepada pemerintah.

2. Terdapat dasar ataupun program yang wajar untuk menghitung jumlah kewajiban yang timbul.

Taksiran biaya untuk rehabilitasi tambang yang timbul akibat kegiatan eksplorasi dan pengembangan diakru dengan mendebit Biaya Rehabilitasi Tambang Tangguhan dan mengkreditkan Penyisihan (*Provision*) atas Rehabilitasi Tambang. Biaya yang ditangguhkan ini akan mulai diamortisasikan setiap tahunnya pada saat produksi komersial pertambangan dimulai, biaya amortisasi ini akan dibukukan sebagai Biaya Produksi. Sedangkan taksiran biaya untuk rehabilitasi tambang yang timbul akibat kegiatan produksi dibebankan sebagai Biaya Produksi dengan mengkredit Penyisihan (*Provision*) atas Rehabilitasi Tambang. Taksiran biaya untuk rehabilitasi tambang ini akan selalu dievaluasi setiap akhir tahun (tanggal neraca) untuk menentukan apakah jumlah akrualnya sudah memadai. Apabila pada kenyataannya biaya yang dikeluarkan untuk kegiatan rehabilitasi tambang pada tahun berjalan lebih besar daripada hasil akrual tahun lalu, maka kelebihannya akan dibebankan sebagai Beban Produksi pada periode munculnya kelebihan tersebut.

Menurut PSAK Nomor 33, terdapat beberapa hal yang harus diungkapkan, antara lain:

1. Kebijakan akuntansi sehubungan dengan:
 - a. Perlakuan akuntansi atas pembebanan biaya rehabilitasi tambang
 - b. Metode amortisasi atas biaya rehabilitasi tambang yang ditangguhkan
 - c. Metode penyusutan prasaranan rehabilitasi tambang
2. Mutasi taksiran kewajiban rehabilitasi tambang selama tahun berjalan yang menunjukkan:
 - a. Saldo awal
 - b. Penyisihan yang dibentuk
 - c. Pengeluaran sesungguhnya
 - d. Saldo akhir
3. Kegiatan rehabilitasi tambang yang telah dilaksanakan dan yang sedang berjalan
4. Kewajiban bersyarat sehubungan dengan rehabilitasi tambang dan kewajiban bersyarat lainnya sebagaimana diatur dalam standar akuntansi keuangan.

Pengukuran biaya rehabilitasi tambang tidak diatur dalam PSAK nomor 33, oleh karena itu penulis menggunakan PSAK nomor 57 tentang Provisi Liabilitas Kontijensi dan Aset Kontijensi. PSAK nomor 57 ini mengatur pengukuran biaya kegiatan pembongkaran, pemindahan, dan restorasi aset tetap yang dirasa memiliki *nature* yang sama dengan biaya rehabilitasi tambang. Menurut PSAK nomor 57, pengukuran biaya kegiatan pembongkaran, pemindahan, dan restorasi aset tetap diukur dengan cara menghitung biaya tersebut pada akhir masa kegunaan aset tetap dan mengukurnya dengan nilai sekarang (*discounted to present value*), kemudian hasil pengukuran tersebut akan dimasukkan dalam salah satu biaya perolehan aset tetap. Letak perbedaan keduanya adalah biaya kegiatan pembongkaran, pemindahan, dan restorasi aset tetap akan dimasukkan dalam salah satu biaya perolehan aset tetap seperti yang diatur pada PSAK nomor 16 tentang Aset Tetap, sedangkan biaya rehabilitasi tambang (untuk pemegang IUP Eksplorasi) akan ditangguhkan dan diamortisasi selama 5 tahun sesuai dengan program rehabilitasi tambang ketika entitas tersebut memulai kegiatan operasi produksi yang diatur pada UU nomor 78 tahun 2010.

2.3 Pengauditan

2.3.1 Pengertian Pengauditan

Terdapat beberapa pengertian pengauditan yang diberikan oleh beberapa ahli di bidang akuntansi, antara lain:

Menurut Alvin A. Arens et al (2006):

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person”

Menurut Sukrisno Agoes (1996):

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”

Di dalam menjalankan profesinya, auditor akan memeriksa informasi yang dapat dikuantifikasi maupun informasi yang bersifat subjektif dari klien untuk dilihat apakah informasi tersebut sudah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Standar akuntansi yang berlaku di Indonesia adalah standar yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). Informasi tersebut selanjutnya akan didokumentasikan oleh auditor untuk menjadi dasar pembentukan opini mengenai laporan keuangan klien ketika prosedur audit telah berakhir.

Untuk mendukung dokumentasi tersebut, auditor akan mengumpulkan bukti-bukti audit (*audit evidence*) dalam berbagai bentuk. Dalam pengumpulan bukti-bukti audit ini, auditor harus memiliki sikap skeptis dalam menentukan jenis bukti apa yang perlu di ambil dan berapa banyak bukti yang diperlukan agar auditor merasa nyaman dengan opini yang akan keluarkannya nanti. Hal ini bertujuan agar proses audit dapat berjalan dengan waktu yang relatif singkat dan memakan biaya yang tidak berlebihan, sehingga klien pun akan merasa diuntungkan dengan biaya audit yang relatif lebih kecil tersebut. Penting bagi auditor untuk memelihara independensinya baik *in fact* maupun *in appearance*, agar pengguna laporan keuangan teraudit dari klien mendapatkan keyakinan akan tingkat kewajaran laporan keuangan tersebut.

Dalam melaksanakan jasa *assurance*, KAP akan membagi audit menjadi 3 jenis audit yang berbeda (Arens et al.,2009), antara lain :

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Pada dasarnya audit operasional lebih mendekati kepada konsultasi manajemen karena pada pelaksanaan audit tipe ini, auditor diharapkan dapat melakukan pemeriksaan terhadap efisiensi dan efektivitas dari sistem operasi yang terdapat pada klien. Hasil akhir yang diharapkan klien merupakan sebuah rekomendasi untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas proses operasi yang dimilikinya agar profit yang didapat dapat dimaksimalkan. Contohnya adalah auditor diminta untuk melakukan audit operasional pada sistem proses pengadaan barang pada klien tersebut. Dalam menentukan dasar penilaian tingkat efisiensi dan efektivitas ini akan bersifat jauh lebih subjektif daripada penentuan penilaian pada tipe audit kepatuhan dan audit

laporan keuangan. Di samping itu penentuan dasar penilaian tingkat efisiensi dan efektifitas ini merupakan hal yang sangat sulit karena membutuhkan variabel penilaian yang sangat banyak dan berbeda-beda dalam setiap divisi klien. Contohnya adalah dasar penilaian pada divisi penjualan akan berbeda dengan dasar penilaian pada divisi teknologi informasi.

2. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*)

Audit kepatuhan ini dilakukan untuk memastikan bahwa klien dalam beroperasi telah sesuai dengan regulasi, peraturan, dan prosedur yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Sebagai contoh adalah apakah divisi akuntansi telah melakukan pencatatan akuntansi berdasarkan *Standard Operating Procedure (SOP)* yang ditetapkan oleh *Controller* perusahaan atau apakah dalam menentukan besaran biaya pemeliharaan lingkungan hidup telah dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku saat ini. Hasil dari audit kepatuhan ini biasanya digunakan untuk kalangan internal perusahaan saja untuk dapat mengetahui apakah ada yang perlu diperbaiki dalam hal kepatuhan pada sistem yang mereka miliki.

3. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Audit laporan keuangan ini dilakukan untuk memastikan bahwa laporan keuangan klien telah disajikan sesuai dengan standar dan kriteria yang berlaku di suatu negara. Pada umumnya yang menjadi standar adalah praktek akuntansi yang diterima secara umum, jika di Indonesia kita mengenalnya dengan PSAK. Pada audit ini auditor dituntut untuk dapat mengumpulkan bukti-bukti audit yang dapat meyakinkan auditor bahwa laporan keuangan klien tersebut telah bebas dari *error* dan salah saji yang material. Dewasa ini, perkembangan industri berjalan dengan sangat cepat sehingga proses operasi dan bisnis perusahaan menjadi semakin rumit. Oleh karena itu, auditor diharapkan tidak lagi hanya berkonsentrasi pada transaksi-transaksi keuangan klien, melainkan mulai menggunakan pendekatan audit yang lebih memperhatikan risiko salah saji yang material dan kontrol operasi yang dapat mencegah salah saji tersebut. Untuk itu auditor harus benar-benar memahami *nature* usaha dari setiap klien agar dapat mengetahui wilayah mana saja yang berisiko untuk terjadi salah saji yang material.

2.3.2 Tujuan Audit

Tujuan utama audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor independen adalah untuk dapat menyatakan pendapat mengenai tingkat kewajaran laporan keuangan tersebut. Untuk mendapatkan hasil audit yang efektif dan efisien, auditor perlu mengkombinasikan tiga tujuan audit (Arens et al.,2009), yaitu tujuan audit terkait dengan transaksi (*transaction-related audit objectives*), saldo (*balance-related audit objectives*), serta penyajian dan pengungkapan (*presentation and disclosure-related audit objectives*). Agar dapat menjalankan ketiga tujuan tersebut, auditor harus bisa mendapatkan dan memahami asersi, baik yang tersurat maupun tersirat, yang diberikan manajemen klien mengenai masing-masing akun yang terdapat dalam laporan keuangan tersebut.

2.3.2.1 Asersi Manajemen

Asersi manajemen merupakan pernyataan atau penjelasan tersurat maupun tersirat dari manajemen klien mengenai transaksi dan saldo akun yang berhubungan dengan laporan keuangan yang telah mereka terbitkan. Dalam banyak kasus, asersi manajemen sering ditemukan dalam bentuk tersirat. Pemberian asersi oleh manajemen harus didasarkan pada standar akuntansi yang berlaku umum di suatu negara, agar dapat memberikan gambaran yang sejelas-jelasnya mengenai kondisi perusahaan. Auditor dituntut untuk memahami asersi manajemen ini sebelum melakukan audit, hal ini bertujuan agar audit yang dapat dilakukan dengan efektif, efisien, dan tepat sasaran. Dalam SAS 106 asersi manajemen dibagi menjadi 3 kategori, yaitu asersi terkait dengan transaksi, saldo, serta penyajian dan pengungkapan. Untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang, asersi yang dibutuhkan auditor adalah asersi terkait saldo, serta penyajian dan pengungkapan.

1. Asersi terkait saldo

a. Keberadaan (*Existence*)

Asersi ini menilai apakah akun-akun di dalam neraca benar-benar terdapat pada tanggal neraca berjalan. Pada akun penyisihan untuk rehabilitasi tambang, asersi ini mengindikasikan bahwa manajemen

secara tersurat maupun tersirat menyatakan bahwa akun ini benar-benar ada (*exist*) di dalam tanggal neraca yang sesuai.

b. Kelengkapan (*Completeness*)

Asersi ini memberitahukan bahwa semua akun yang terdapat dalam laporan keuangan telah memasukan semua unsur secara lengkap sehingga tidak terjadi *understatements* pada akun tersebut. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang, asersi ini mengindikasikan bahwa manajemen telah memasukan perhitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang dari semua lokasi tambang yang dimilikinya.

c. Valuasi dan Alokasi (*Valuation and Allocation*)

Asersi ini memastikan bahwa semua akun telah disajikan dengan tepat termasuk jika terdapat proses penilaian kembali nilai (valuasi) dari suatu akun. Hal ini tidak berlaku untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang.

d. Hak dan Kewajiban (*Rights and Obligations*)

Asersi ini menjelaskan mengenai hak atas aset yang dimiliki perusahaan dan kewajiban (*liability*) yang ditanggung perusahaan pada tanggal neraca berjalan. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang, asersi ini mengindikasikan bahwa perusahaan memiliki kewajiban untuk merehabilitasi lingkungan di daerah tambang ketika proses pertambangan atau kontrak pertambangan selesai.

2. Asersi terkait penyajian dan pengungkapan

a. Keterjadian dan Hak dan Kewajiban (*Occurrence and Rights and Obligations*)

Asersi ini menjelaskan bahwa akun-akun yang diungkap dalam laporan keuangan memang benar-benar terjadi dan merupakan hak maupun kewajiban dari perusahaan.

b. Kelengkapan (*Completeness*)

Asersi ini menjelaskan bahwa seluruh hal yang seharusnya diungkap telah benar-benar diungkap di dalam laporan keuangan.

c. Akurasi dan Valuasi (*Accuracy and Valuation*)

Asersi ini menjelaskan bahwa seluruh akun yang diungkapkan dalam laporan keuangan telah diungkapkan pada nilai yang sebenarnya dan sewajarnya.

d. Klasifikasi dan Dapat Dimengerti (*Classification and Understandability*)

Asersi ini menjelaskan bahwa seluruh transaksi akuntansi yang terjadi telah diklasifikasikan dengan tepat pada laporan keuangan dan memiliki penjelasan pada *notes to financial statement* yang mudah dimengerti.

2.3.2.2 Tujuan Audit Terkait Dengan Saldo (*Balance-Related Audit Objectives*)

Tujuan audit terkait dengan saldo mengikuti asersi yang diberikan manajemen dan membantu auditor untuk mendapatkan bukti yang cukup terkait dengan saldo akun. Adapun tujuan audit terkait dengan saldo, antara lain:

1. Keberadaan (*Existence*)

Tujuan audit ini adalah untuk memastikan bahwa saldo akun yang tercantum dalam laporan keuangan dimasukan dengan sebenarnya. Tujuan audit ini adalah untuk menilai asersi manajemen atas *existence*. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang tujuannya adalah untuk menentukan apakah tambang yang dicantumkan dalam penghitungan penyisihan tersebut benar-benar ada.

2. Kelengkapan (*Completeness*)

Tujuan audit ini adalah untuk memastikan bahwa perhitungan saldo akun yang tercantum dalam laporan keuangan telah memasukan semua unsur terkait pada akun tersebut. Tujuan audit ini adalah untuk menilai asersi manajemen atas *completeness*. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang tujuannya adalah untuk menentukan apakah jumlah saldo yang tercantum pada akun tersebut merupakan hasil perhitungan dari semua tambang yang dimiliki perusahaan.

3. Akurasi (*Accuracy*)

Tujuan audit ini adalah untuk memastikan bahwa perhitungan saldo akun yang tercantum dalam laporan keuangan telah dihitung dengan benar

secara aritmatik. Akurasi merupakan salah satu bagian untuk menilai asersi atas *valuation and allocation*. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang tujuannya adalah untuk menguji nilai penyisihan atas rehabilitasi tambang agar dapat dipastikan tingkat akurasi dari saldo akun tersebut.

4. Klasifikasi (*Classification*)

Tujuan audit ini adalah untuk memastikan semua *client's listing* telah diklasifikasikan pada akun yang tepat di dalam laporan keuangan. Klasifikasi merupakan salah satu bagian untuk menilai asersi atas *valuation and allocation*. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang tujuannya adalah untuk menentukan apakah *client's listing* yang masuk perhitungan memang benar memiliki klasifikasi sebagai akun penyisihan atas rehabilitasi tambang.

5. Pisah Batas (*Cutoff*)

Tujuan audit ini adalah untuk memastikan bahwa jumlah saldo akun yang tercantum pada laporan keuangan telah dicatat dan diakui pada periode akuntansi yang tepat. Pisah Batas adalah salah satu bagian untuk menilai asersi atas *valuation and allocation*. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang tujuannya adalah untuk memastikan penyisihan tersebut dicatat pada periode yang semestinya.

6. Kaitan Rinci (*Detail Tie-In*)

Tujuan audit ini adalah untuk menentukan apakah rincian dalam daftar telah disiapkan secara akurat, dijumlahkan dengan benar, dan sama dengan di buku besar (*general ledger*). *Detail Tie-In* merupakan salah satu bagian untuk menilai asersi atas *valuation and allocation*. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang tujuannya adalah memastikan bahwa saldo yang disajikan pada laporan keuangan telah sesuai dengan buku besar perusahaan.

7. Nilai Terealisasi (*Realizable Value*)

Tujuan audit ini adalah untuk menentukan apakah nilai saldo yang tercantum pada laporan keuangan telah disusutkan dari biaya historis menjadi nilai yang dapat terealisasi. *Detail Tie-In* merupakan salah satu bagian untuk menilai asersi atas *valuation and allocation*. Nilai terealisasi ini tidak berlaku pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang tetapi terdapat kaitannya dengan amortisasi dari biaya tangguhan yang masuk ke dalam biaya produksi.

8. Hak dan Kewajiban (*Rights and Obligations*)

Tujuan audit ini adalah untuk menentukan apakah aset memang hak perusahaan dan kewajiban apa saja yang ditanggung perusahaan. Tujuan audit ini adalah untuk menilai asersi atas *rights and obligations*. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang tujuannya adalah untuk menentukan apakah biaya rehabilitasi tambang memang merupakan kewajiban dari perusahaan.

2.3.2.3 Tujuan Audit Terkait Dengan Presentasi dan Pengungkapan (*Presentation and Disclosure-Related Audit Objectives*)

Tujuan audit terkait dengan presentasi dan pengungkapan identik dengan asersi yang diberikan manajemen dan membantu auditor untuk mendapatkan bukti yang cukup terkait dengan presentasi dan pengungkapan akun. Adapun tujuan audit terkait dengan presentasi dan pengungkapan, antara lain:

1. Keterjadian dan Hak dan Kewajiban (*Occurrence and Rights and Obligations*)

Tujuan audit ini adalah untuk memastikan apakah saldo akun-akun yang muncul merupakan hak ataupun kewajiban perusahaan. Disamping itu juga untuk memastikan apakah akun-akun tersebut memang disajikan karena akun tersebut benar-benar terjadi pada periode berjalan. Pada akun penyisihan rehabilitasi tambang tujuannya adalah untuk memastikan kebenaran atas munculnya kewajiban rehabilitasi tersebut.

2. Kelengkapan (*Completeness*)

Tujuan audit ini adalah untuk memastikan apakah semua hal yang diungkapkan dalam laporan keuangan sudah mencakup semua hal yang memang seharusnya diungkapkan. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang tujuannya adalah memastikan semua penjelasan mengenai kewajiban rehabilitasi tambang telah muncul pada laporan keuangan.

3. Valuasi dan Alokasi (*Valuation and Allocation*)

Tujuan audit ini adalah untuk memastikan semua akun yang terdapat dalam laporan keuangan telah disajikan dengan nilai yang sewajarnya. Pada akun penyisihan atas, rehabilitasi tambang tujuannya adalah untuk

memastikan tidak ada penyesuaian yang belum dimasukkan pada laporan keuangan.

4. Klasifikasi dan Dapat Dimengerti (*Classification and Understandibility*)

Tujuan audit ini adalah untuk memastikan bahwa akun-akun telah disajikan dalam pengklasifikasian yang tepat dalam laporan keuangan. Serta memastikan bahwa laporan keuangan memiliki penjelasan yang dapat dimengerti oleh penggunanya. Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang tujuannya adalah untuk memastikan bahwa laporan keuangan memiliki penjelasan yang memadai mengenai kewajiban perusahaan untuk proses rehabilitas tambang-tambangannya.

2.3.3 Prosedur Audit

2.3.3.1 Perencanaan Audit

Perencanaan audit merupakan hal pertama yang dilakukan auditor sebelum melakukan seluruh prosedur audit. Alasan kenapa perencanaan audit sangat penting dilakukan antara lain dapat merencanakan berapa banyak bukti audit yang perlu dikumpulkan, dapat merencanakan biaya audit yang sewajarnya, dan menyamakan pemahaman dengan klien. Dengan perencanaan yang baik, KAP dapat mempertahankan reputasinya dan membangun hubungan yang baik dengan klien.

Terdapat beberapa hal yang harus dipikirkan auditor dalam melakukan perencanaan audit (SPAP), yaitu:

1. Penerimaan klien baru atau kelanjutan klien lama.

KAP akan sangat berhati-hati dalam menerima klien baru karena hal ini akan mempengaruhi reputasi KAP tersebut. Sebelum menerima klien baru KAP akan melakukan investigasi mengenai latar belakang dan *nature of business* guna menilai risiko-risiko yang terdapat pada perusahaan tersebut. Jika perusahaan tersebut memiliki KAP lain sebelumnya, maka KAP harus dapat mendapatkan informasi mengenai alasan pemberhentian perikatan perusahaan dengan KAP lama.

KAP juga melakukan evaluasi terhadap klien yang masih dalam perikatan untuk menentukan apakah perusahaan ini masih memiliki risiko

audit yang dapat diterima dan apakah perikatan audit masih bisa dilanjutkan atau tidak. Biasanya hal ini diakibatkan adanya kondisi tertentu yang muncul atau baru ditemukan ketika perikatan dengan klien sudah berjalan.

2. Pemahaman bisnis dan industri klien

Pemahaman bisnis dan industri ini mencakup tipe bisnis, tipe produk atau jasa, struktur modal, lokasi, metode produksi, distribusi, serta kompensasi, dan lain-lain. Disamping itu auditor juga harus mempertimbangkan faktor eksternal dari bisnis klien tersebut. Pengetahuan mengenai bisnis entitas biasanya diperoleh auditor melalui pengalamannya dengan entitas atau industrinya serta dari permintaan keterangan kepada personel perusahaan.

3. Penilaian risiko bisnis klien

Dengan pemahaman yang dimiliki auditor, maka auditor akan dapat menentukan risiko bisnis guna menentukan risiko audit dan perencanaan audit untuk klien tersebut. Pemahaman yang tinggi akan menghasilkan rencana audit yang efektif dan efisien.

4. Melaksanakan prosedur analitis pendahuluan

Auditor akan melihat kertas kerja tahun lalu untuk membangun ekspektasi dalam proses audit pada periode berjalan. Ekspektasi tersebut dibentuk dengan dukungan dari pemahaman auditor mengenai bisnis dan industri klien serta risiko yang terkandung di dalamnya. Ekspektasi ini akan dituangkan dalam rencana audit yang akan dijadikan dasar dalam melakukan prosedur audit.

5. Penentuan materialitas

PSAK 1 menjelaskan bahwa informasi dipandang material jika kelalaian dalam mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan pengguna yang diambil berdasarkan laporan keuangan. Materialitas ini sangat penting dalam proses pengauditan karena semua pengujian audit didasarkan pada tingkat materialitas ini. Contohnya adalah ketika pemilihan sampel pengujian, auditor hanya mengambil sampel yang berada di atas tingkat materialitas klien tersebut guna menghemat waktu dan biaya. Jika auditor merasa sampel yang diambil

berdasarkan materialitas kurang merepresentasikan akun yang diuji, maka auditor akan mengambil beberapa sampel tambahan diluar materialitas sampai auditor merasa sampel yang diambil telah mencukupi. Dengan cara demikian diharapkan salah saji yang material dapat terdeteksi dan tujuan untuk mencapai tingkat keyakinan yang wajar.

Besarnya materialitas didasarkan pada kesimpulan auditor mengenai *nature of business* dan kualitas pengendalian internal dari klien serta risiko yang dihasilkannya. Terdapat beberapa kesulitan yang ditemui auditor dalam menentukan materialitas, pertama auditor menilai beberapa akun akan mempunyai lebih banyak salah saji yang material daripada akun lain namun dengan konsep materialitas, auditor harus menilainya secara umum. Kedua, auditor harus mempertimbangkan baik *overstatements* maupun *understatements* dari semua akun. Ketiga, auditor harus mempertimbangkan biaya audit yang muncul setelah alokasi materialitas tersebut. Materialitas yang telah ditetapkan dapat direvisi jika risiko yang dimiliki klien telah berubah dan harus dikomunikasikan dengan klien.

6. Menilai pengendalian internal klien

Auditor perlu menilai tingkat kualitas pengendalian internal klien guna merencanakan prosedur audit yang akan dilaksanakan pada masing-masing area audit yang dihadapi. Tidak jarang penilaian ini termasuk penilaian tingkat efektifitas pengendalian internal tersebut. Jika hasil kualitas pengendalian internal klien bagus maka tingkat materialitas dan prosedur auditnya juga tidak akan seketat pada klien yang memiliki kualitas pengendalian internal yang buruk.

7. Pembuatan strategi audit secara keseluruhan

Strategi audit yang dibuat oleh auditor harus didasarkan pada *nature* klien dan tingkat risiko audit yang terdapat pada klien. Untuk itu auditor dituntut untuk memiliki pemahaman yang cukup mengenai *nature* klien, yang didapat dari survey pendahuluan, sebelum membuat strategi audit. Dengan strategi audit yang terencana maka auditor dapat menentukan berapa sumber daya yang dialokasikan, kecukupan bukti audit yang akan dikumpulkan, dan jenis pengujian yang akan dilakukan untuk perikatan ini. Dalam strategi ini,

auditor harus menentukan jumlah dan spesifikasi staff yang tepat sesuai dengan kebutuhan dan *nature* klien. Hal ini dilakukan untuk menjamin kelancaran proses audit. Staff yang dipilih harus memiliki pemahaman yang cukup mengenai klien agar dapat melakukan audit dengan efisien. Jika auditor merasa staff yang dimiliki masih kurang untuk mendapatkan keyakinan terhadap klien maka auditor dapat menunjuk seorang ahli independen dari luar KAP untuk menutupi kekurangan tersebut.

2.3.3.2 Bukti Audit dan Dokumentasi Audit

Bukti audit merupakan segala informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah hal yang diaudit telah dicatat sesuai dengan kriteria yang ada atau sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima oleh umum di suatu negara. Terdapat berbagai macam bukti audit yang digunakan oleh auditor sesuai dengan tingkat keyakinan auditor pada hal yang diaudit tersebut. Bukti audit merupakan hal yang sangat vital dalam proses audit karena bukti audit merupakan dasar dari pembentukan opini audit yang nantinya akan diterbitkan. Auditor harus memutuskan jenis bukti audit apa saja yang akan dipakai dan berapa jumlah bukti audit yang dibutuhkan agar auditor dapat mendapatkan keyakinan bahwa laporan keuangan tersebut telah disajikan secara wajar dan telah sesuai kriteria-kriteria yang telah ditentukan, serta agar auditor yakin apakah manajemen telah menjalankan pengendalian internal dengan benar.

Terdapat empat keputusan mengenai bukti apa yang harus dikumpulkan dan berapa banyak bukti yang dibutuhkan (Arens et al.,2009), yaitu:

1. Prosedur Audit (*Audit Procedure*)

Prosedur audit berisi mengenai pedoman yang terperinci untuk mengumpulkan bukti audit selama masa periode audit berjalan. Pedoman ini berisi instruksi yang mendetail mengenai proses audit sehingga tim auditor dapat mengikutinya dengan mudah.

2. Ukuran sampel (*Sample Size*)

Setelah menentukan prosedur audit yang digunakan, auditor akan menentukan berapa sampel yang akan diambil

3. Pemilihan Bukti (*Items to Select*)

Setelah menentukan besaran sampel yang akan di ambil, auditor kemudian akan menentukan *item* mana saja yang akan diambil dari populasi untuk diuji.

4. Ketepatan Waktu (*Timing*)

Dalam sebuah proses audit biasanya mencakup satu periode, misalnya tahunan ataupun enam bulanan. Terdapat beberapa faktor yang menentukan waktu penyelesaian proses audit, yaitu keinginan klien untuk menyelesaikan audit pada tanggal tertentu, untuk perusahaan yang terdaftar dalam bursa saham ditentukan oleh batas waktu yang ditetapkan oleh badan pengawas bursa saham tersebut, dan tersedianya bukti audit yang disediakan oleh klien.

Daftar dari prosedur audit untuk beberapa area atau audit secara keseluruhan disebut dengan program audit. Biasanya terdapat sebuah program audit, termasuk beberapa prosedur audit, untuk masing-masing komponen audit. Dengan kemajuan teknologi saat ini, auditor sangat terbantu dengan adanya komputer dan *software* audit yang dimiliki masing-masing kantor akuntan publik.

1. Bukti Audit yang Meyakinkan (*Persuasiveness of Evidence*)

Auditor wajib untuk mengumpulkan bukti-bukti yang cukup untuk mendukung opini audit yang mereka keluarkan. Auditor harus dapat memberikan tingkat keyakinan yang tinggi terhadap opini yang dikeluarkannya. Oleh karena itu auditor dituntut untuk mengumpulkan bukti audit yang bersifat meyakinkan (*persuasive*).

Terdapat dua penentu mengenai tingkat keyakinan dari bukti audit (Arens et al.,2009), yaitu:

a. Kelayakan Bukti Audit (*Appropriateness of Evidence*)

Merupakan pengukuran kualitas dari sebuah bukti audit. Berkualitas yang dimaksud adalah bahwa bukti audit tersebut dapat memenuhi tingkat relevansi dan keandalan dalam mencapai tujuan audit. Bukti audit dikatakan relevan jika sesuai dengan apa yang dibutuhkan untuk mendukung prosedur audit. Terdapat enam karakteristik bukti yang andal, antara lain:

- Memiliki tingkat independensi pembuat yang tinggi (*Independence of Provider*)
- Memiliki tingkat efektivitas pengendalian internal yang tinggi (*Effectiveness of Client's Internal Control*)
- Didapat dari pengetahuan langsung auditor (*Auditor Direct Knowledge*)
- Berasal dari pembuat yang andal (*Qualification of Individual Providing the Information*)
- Memiliki derajat objektivitas yang tinggi (*Degree of Objectivity*)
- Memiliki rentang waktu yang pendek (*Timelines*)

b. Kecukupan (*Sufficiency*)

Kuantitas dari bukti audit menentukan kecukupan bukti tersebut. Kecukupan bukti audit utamanya diukur dengan banyaknya sampel yang diambil oleh auditor. Dalam menentukan sampel apa saja yang diambil, auditor akan menggunakan tingkat materialitas yang telah dibentuk oleh auditor sebagai batasan besarnya. Hal ini dikarenakan dengan mengambil sampel yang memiliki besaran di atas materialitas, dianggap mencukupi untuk dijadikan bukti audit. Hal ini bisa saja berbeda pada area yang mengandung risiko yang besar. Pada area yang risikonya cukup besar, biasanya auditor akan melakukan *random sampling* dengan tujuan mendapatkan gambaran dari segala sisi area tersebut.

Penentuan jumlah bukti yang akan meyakinkan auditor memiliki batasan akan biaya audit. Auditor dituntut agar dapat mendapatkan bukti-bukti yang meyakinkan dengan biaya yang serendah-rendahnya. Namun biaya tidak boleh dijadikan alasan untuk mengurangi atau tidak melakukan suatu prosedur audit ataupun tidak mengambil bukti yang cukup dalam proses audit.

2. Jenis-Jenis Bukti Audit

Bukti audit dibagi menjadi delapan jenis yang berbeda-beda. Dalam melakukan prosedur audit, auditor akan membutuhkan satu atau lebih dari berbagai jenis audit yang ada, yaitu:

a. Pemeriksaan Fisik (*Physical Examination*)

Bukti audit ini meliputi inspeksi atau penghitungan aset berwujud. Biasanya dilakukan untuk akun kas dan persediaan. Pemeriksaan fisik dapat diartikan sebagai verifikasi langsung bahwa aset benar-benar ada (*existence*) dan dicatat dengan sebenarnya (*completeness*). Dalam beberapa kasus pemeriksaan fisik juga meliputi pemeriksaan kualitas pada aset yang bersangkutan. Pemeriksaan fisik juga dianggap sebagai bukti audit yang paling andal dan berguna.

b. Konfirmasi (*Confirmation*)

Bukti audit ini meliputi permintaan mengenai suatu informasi, baik tertulis maupun dengan lisan, kepada pihak ketiga yang independen. Proses permintaannya adalah auditor meminta konfirmasi mengenai suatu informasi kepada klien, selanjutnya klien mengirimkan permintaan tersebut kepada pihak ketiga untuk direspon langsung kepada auditor. Konfirmasi merupakan salah satu bukti audit yang paling andal dan lebih sering digunakan dalam bentuk tertulis. Pada prakteknya konfirmasi menimbulkan biaya yang cukup tinggi dan terkadang menimbulkan ketidaknyamanan pada pihak ketiga, akan tetapi konfirmasi merupakan salah satu bukti audit yang sering digunakan.

Terdapat dua jenis konfirmasi yaitu konfirmasi positif dan konfirmasi negatif. Pada konfirmasi positif pihak ketiga diminta untuk merespon semua keadaan, baik setuju maupun tidak setuju atas informasi yang tertera pada konfirmasi tersebut. Terkadang konfirmasi positif dapat berupa *blank form* agar diisi sendiri oleh pihak ketiga sesuai dengan kondisi yang mereka alami. Jika konfirmasi pertama tidak direspon, maka auditor melalui klien akan mengirim konfirmasi kedua maupun ketiga. Bahkan dalam beberapa kasus auditor meminta klien untuk menghubungi langsung pihak ketiga untuk merespon konfirmasi tersebut. Pada konfirmasi negatif, pihak ketiga hanya diminta merespon konfirmasi jika tidak setuju terhadap informasi yang tercantum pada konfirmasi tersebut. Hasilnya adalah konfirmasi negatif akan

menghasilkan bukti audit yang kurang andal dibandingkan konfirmasi positif.

c. Dokumentasi (*Documentation*)

Bukti audit ini mencakup inspeksi terhadap dokumen dan catatan klien terhadap informasi yang seharusnya tercantum pada laporan keuangan. Dokumen yang diperiksa oleh auditor adalah informasi yang digunakan klien untuk menjelaskan informasi mengenai bisnis klien dijalankan, dokumen ini bisa berbentuk kertas, elektronik, dan bentuk-bentuk lainnya. Dokumen dibagi menjadi dua jenis yaitu dokumen internal yang disiapkan dan digunakan oleh klien dalam lingkungan internal organisasi serta ditahan di dalam organisasi agar tidak sampai ke tangan pihak luar organisasi, dan dokumen eksternal yang dimiliki oleh pihak luar organisasi yang memiliki hubungan transaksi dengan klien.

Untuk melihat keandalan dokumen internal, auditor harus mempertimbangkan efektivitas pengendalian internal klien. Karena dibuat oleh pihak lain dan berdasarkan persetujuan antara klien dan pihak ketiga, dokumen eksternal lebih andal dibanding dokumen internal. Prosedur yang sering terkait dengan penggunaan dokumen untuk mendukung transaksi yang tercatat disebut dengan *vouching*. *Vouching* adalah pemeriksaan dokumen pendukung atas suatu transaksi atau jumlah saldo (*amounts*).

d. Prosedur Analitis (*Analytical Procedures*)

Bukti audit ini menggunakan perbandingan dan hubungan untuk menilai apakah saldo akun atau data lain terlihat wajar dibanding dengan perkiraan auditor. Akhir-akhir ini auditor banyak menggunakan prosedur analitis sebagai bukti audit karena dirasa bukti audit ini merupakan yang paling efisien dibandingkan yang lain. Hal ini dikarenakan bukti ini merupakan pengujian yang detail, menyediakan bukti berupa kesimpulan, memakan waktu dan biaya yang lebih rendah dibanding *detail test*, dapat digunakan ketika tidak tersedianya bukti lain yang lengkap, dan mudah dilakukan disegala ukuran dan berbagai tingkat kompleksitas klien.

e. Meminta Keterangan dari Klien (*Inquiries of the Client*)

Bukti audit ini meliputi meminta keterangan tentang suatu informasi kepada klien, baik secara lisan maupun tidak. Walaupun dapat dikategorikan sebagai bukti audit yang berasal dari klien, namun bukti audit ini dirasa kurang andal. Hal ini disebabkan sumber informasi yang didapatkan bukan berasal dari pihak ketiga yang independen, disamping itu informasi yang didapat juga bias terhadap kepentingan dari klien.

f. Penghitungan Kembali (*Recalculation*)

Bukti audit ini meliputi pengecekan kembali perhitungan yang dilakukan oleh klien. Pengecekan kembali ini meliputi menguji akurasi matematis dan prosedur tambahan yang diperlukan.

g. *Reperformance*

Reperformance adalah pengujian secara independen yang dilakukan oleh auditor terhadap prosedur akuntansi dan pengendalian internal klien. Misalnya, auditor membandingkan harga pada faktur dengan daftar harga yang telah disetujui.

h. Observasi (*Observation*)

Bukti ini meliputi pengamatan secara langsung aktivitas klien untuk mengevaluasi banyak hal. Bukti yang didapat melalui observasi tidak cukup bagi auditor untuk mengambil kesimpulan. Hal ini diakibatkan oleh kecenderungan klien untuk mengubah kebiasaan mereka saat ada pengamatan dari auditor. Namun dengan observasi auditor dapat terbantu dalam memahami *nature* dari klien mereka.

3. Dokumentasi Audit (*Audit Documentation*)

Dalam melakukan proses audit, yang dimulai dari perencanaan audit, pemilihan prosedur dan program audit, menentukan jenis dan banyaknya bukti, sampai dengan munculnya temuan audit dan kesimpulan audit, auditor harus melakukan pencatatan yang mendetail mengenai langkah-langkah yang diambilnya. Pencatatan ini yang disebut dengan proses dokumentasi dalam audit. Dokumentasi bertujuan untuk membantu auditor untuk mendapatkan keyakinan dalam proses pembuatan opini audit, sekaligus sebagai bukti yang memperkuatnya.

Dokumentasi audit ini tidak bisa dihapus, dibuang, atau dimusnahkan dengan sembarangan. Menurut *Sarbanes-Oxley Act* perusahaan harus menyimpan dokumentasi audit ini selama minimal tujuh tahun, sedangkan dalam SAS 103 disebutkan bahwa dokumentasi audit ini harus disimpan minimal lima tahun. Untuk negara Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak mengharuskan perusahaan menyimpan seluruh dokumentasi auditnya selama minimal sepuluh tahun untuk keperluan perpajakan di Indonesia. Sedangkan dalam SPAP dijelaskan bahwa penyimpanan dokumentasi/kertas kerja audit harus sesuai undang-undang yang berlaku (Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik, Pasal 44 ayat 3) yaitu selama sepuluh tahun.

Terdapat dua jenis berkas audit yang digunakan dalam dokumentasi audit, yaitu (Arens et. al., 2009) :

a. *Permanent File*

Berkas ini berisi mengenai informasi-informasi yang bersifat berkelanjutan atau *historis* dari tahun ke tahun. Berkas audit ini dapat digunakan untuk audit yang dilaksanakan dalam periode selanjutnya. Disamping itu bekas ini juga membantu auditor baru dalam memahami *nature* dari kliennya.

b. *Current File*

Berkas ini berisi mengenai informasi-informasi yang hanya dapat digunakan pada proses audit periode berjalan saja. Beberapa tipe informasi yang biasanya dimasukkan dalam *current file*, antara lain:

- *Audit Program*, merupakan daftar pekerjaan yang harus dilakukan oleh auditor selama proses audit berjalan. Audit program berisi daftar dari prosedur yang harus dilakukan auditor dalam setiap area audit.
- *General Information*, beberapa berkas audit akan mencantumkan informasi umum yang sebenarnya tidak dapat dijadikan bukti audit namun dapat membantu dalam menilai kewajaran dari sebuah saldo akun.

- *Working Trial Balance*, segera setelah tanggal neraca berakhir maka auditor akan mendapatkan *listing* dari buku besar klien beserta jumlahnya di akhir tahun. Hal ini lah yang disebut dengan *working trial balances*. Setiap akun yang tercatat pada *trial balances* akan didukung oleh *lead schedule*, yang berisi rincian akun tersebut pada buku besar. *Lead schedule* ini lah yang nantinya akan menjadi dasar dari proses audit yang akan dijalankan oleh auditor.
- *Adjusting and Reclassification Entries*, merupakan jurnal yang dibuat oleh auditor ketika mendapati adanya salah saji yang material. Dalam jurnal reklasifikasi biasanya auditor menemukan kesalahan klien dalam menafsirkan suatu transaksi ke dalam suatu akun, oleh karena itu perlu dilakukan reklasifikasi walaupun saldo akun menunjukkan jumlah yang tepat. Dalam jurnal penyesuaian biasanya auditor menemukan kesalahan klien dalam penjurnalan, baik salah penghitungan maupun salah pengetikan, yang menyebabkan *trial balance* tidak seimbang. Kedua jurnal ini akan dicantumkan setelah melakukan diskusi dan disetujui oleh klien.
- *Supporting Schedule*, Bagian terbesar dari dokumentasi audit merupakan *supporting schedules*. Auditor harus menentukan jenis *schedule* yang tepat untuk didokumentasikan sehingga dapat mencukupi proses audit dan memenuhi tujuan dokumentasi audit lainnya.

2.3.3.3 Pengujian dalam Audit

1. Jenis-Jenis Pengujian

Dalam mengembangkan program audit, auditor menggunakan lima jenis pengujian untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut disajikan dengan wajar. Jenis-jenis pengujian tersebut (Arens et al, 2009), antara lain:

a. Prosedur Penilaian Risiko (*Risk Assesment Procedure*)

Auditor dituntut untuk memahami *nature* dari kliennya, termasuk pengendalian internalnya. Hal ini ditujukan agar auditor dapat menilai

seberapa besar kemungkinan terjadinya salah saji yang material dalam laporan keuangannya. Setelah memahami *nature of business* dari klien selanjutnya auditor akan melakukan pengujian untuk menilai pengendalian internal klien. Dengan begitu auditor dapat melakukan pengujian untuk menilai risiko inheren dan risiko pengendalian dari klien. PSA 26 mewajibkan auditor melakukan pengujian pengendalian, pengujian substantif atas transaksi, prosedur analitis, dan pengujian terinci atas saldo sebagai respon atas penilaian auditor terhadap risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan.

b. Pengujian Pengendalian (*Test of Control*)

Pemahaman auditor terhadap pengendalian internal klien dapat digunakan untuk menilai risiko pengendalian untuk setiap tujuan audit dalam hal transaksi. Untuk mendapatkan bukti yang mencukupi untuk mendukung penilaian tersebut, auditor membutuhkan pengujian pengendalian. Pengujian pengendalian, paling tidak meliputi bukti-bukti audit sebagai berikut:

- Meminta keterangan kepada karyawan yang sesuai dengan kebutuhan audit
- Memeriksa dokumen, catatan, dan laporan
- Meneliti aktivitas yang berhubungan dengan pengendalian
- Melakukan *reperformance* prosedur klien

Pengujian pengendalian juga digunakan untuk menguji apakah pengendalian ini sudah berjalan dengan efektif atau tidak. Namun proses pemahaman terhadap pengendalian ini biasanya tidak didukung oleh bukti-bukti yang cukup, kecuali pada sistem pengendalian otomatis karena tingkat konsistensi yang tinggi dari pengendalian tersebut. Jika auditor merasa sistem pengendalian tersebut telah menghasilkan risiko yang kecil, maka pengujian pengendalian tambahan tidak perlu dilakukan.

c. Pengujian Substantif atas Transaksi (*Substantive Tests of Transaction*)

Pengujian substantif merupakan prosedur yang dibuat dengan tujuan melakukan pengujian untuk menemukan salah saji yang dapat berpengaruh langsung pada kewajaran saldo akun. Terdapat tiga jenis dalam pengujian ini yaitu *substantive test of transaction*, *analytical procedures*, dan *test of detail of balances*.

Pengujian substantif atas transaksi digunakan untuk menentukan apa semua tujuan audit yang berhubungan dengan transaksi telah dipenuhi pada semua akun yang ada. Auditor dapat melakukan pengujian pengendalian secara terpisah dengan tes lain, namun akan lebih efisien jika auditor melakukan pengujian pengendalian bersamaan dengan pengujian substantif atas transaksi.

d. Prosedur Analitis (*Analytical Procedures*)

Prosedur ini meliputi membandingkan antara ekspektasi auditor akan saldo suatu akun dengan saldo yang ada pada *trial balance* klien. Walaupun tidak diwajibkan, namun prosedur ini cukup andal untuk melakukan pengujian pada saldo akun. Dua tujuan yang paling utama dari prosedur ini adalah untuk melacak adanya salah saji dan menyediakan bukti substantif.

Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang, prosedur ini yang banyak digunakan oleh auditor. Auditor akan membuat ekspektasi mengenai besaran biaya rehabilitasi tambang dan kemudian mencari apakah terdapat perbedaan yang material antara ekspektasi auditor dengan saldo akun yang terdapat pada klien.

e. Pengujian Mendetail atas Saldo (*Test of Details of Balances*)

Pengujian ini memiliki fokus terhadap saldo akhir pada *trial balance*, baik akun di laba rugi maupun di neraca. Namun perhatian utama pengujian ini terletak pada neraca. Prosedur yang dilakukan auditor untuk mendapatkan bukti dalam pengujian terinci atas saldo menurut Pedoman Audit KAP (2010) antara lain konfirmasi, pemeriksaan fisik, pengujian *cut-off*, rekonsiliasi, observasi, mencari informasi kepada klien, pemeriksaan (*examination*), perhitungan ulang (*recomputation*), penelusuran (*tracing*), dan *vouching*. Pengujian ini juga

membantu auditor untuk memastikan kebenaran moneter setiap akun yang ada dan bebas dari salah saji.

2. Hubungan Pengujian Pengendalian dengan Pengujian Substantif

Deviasi dikenal dalam pengujian pengendalian. Deviasi menunjukkan seberapa signifikan tingkat kelambatan dalam pengendalian internal klien. Semakin besar deviasi dalam pengujian pengendalian, maka semakin besar pula risiko untuk terjadi salah saji yang material. Dalam hal ini, auditor membutuhkan pengujian substantif untuk mengetahui apakah salah saji yang material benar-benar terjadi. Karena kebutuhan akan pengujian *reperformance* maupun penghitungan kembali ini, beberapa audit memasukan pengujian substantif menjadi bagian dalam pengujian pengendalian. Namun beberapa auditor lain, tetap menunggu hasil dari pengujian pengendalian untuk menentukan besarnya sampel yang akan dimasukan dalam pengujian substantif.

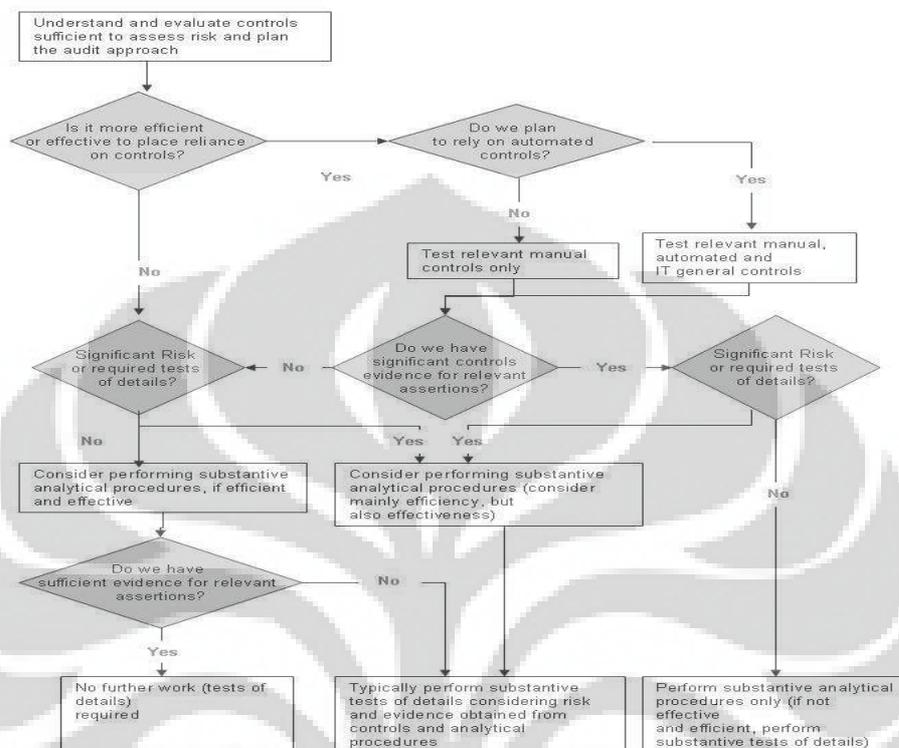
Disamping itu, terdapat *trade-off* antara pengujian pengendalian dengan pengujian substantif. Jika auditor menilai risiko pengendalian rendah, maka auditor akan melakukan pengujian pengendalian untuk mendukung penilaian atas pengendalian internal tersebut. Jika hasil pengujian pengendalian internal mendukung penilaian risiko pengendalian tersebut, pengujian substantif dapat dikurangi.

3. Strategi Pengujian

Strategi pengujian merupakan bagian dari perencanaan audit, yang mempunyai tujuan agar auditor mendapatkan keyakinan audit dan mendapat keyakinan atas kontrol internal klien serta mendapatkan bukti audit yang cukup dari pengujian substantif. Keputusan pemilihan strategi telah jelaskan pada bagian *Audit Comfort Matrix* dan *Summary of Comfort*.

Pada dasarnya dalam proses pembentukan perencanaan dan strategi audit, auditor akan mendasarinya dengan kualitas pengendalian internal klien. Setelah auditor mengetahui *nature of business* dari klien dan dapat menilai risiko yang dapat muncul dari pengendalian internal klien, maka auditor akan menentukan seberapa jauh pengujian substantif akan di ambil. Disamping cara tersebut, auditor dapat juga mengambil asumsi sejak awal bahwa klien

memiliki pengendalian internal yang buruk dan akan mengambil bukti sebanyak mungkin dalam proses auditnya.



Gambar 2.1 Flowchart Strategi Pengujian KAP

Sumber: PwC (2010)

Pada gambar 2.1 dijelaskan bagaimana sebaiknya auditor mengambil langkah-langkah atau strategi dalam melakukan audit. Pada KAP PwC, auditor diberikan petunjuk untuk selalu melakukan audit dengan berdasarkan pada risiko yang muncul dari pengendalian internal klien (*risk-based audit*). Hal ini ditujukan untuk menghasilkan proses audit yang efektif, efisien, dan ekonomis. Langkah yang diambil pertama kali adalah auditor harus dapat memahami pengendalian internal klien, jika dirasa pengendalian internal bagus maka auditor akan melakukan pengujian pengendalian untuk memastikan kualitas pengendalian internal klien. Namun jika tidak maka auditor akan langsung melakukan pengujian substantif.

Selanjutnya auditor akan melihat apakah terdapat *significant risk* atau tidak pada klien. *Significant risk* merupakan *inherent risk* yang memerlukan perlakuan audit khusus dalam hal sifat, waktu, dan tingkatannya. Dapat dikatakan bahwa *significant risk* merupakan risiko yang dapat menyebabkan salah saji material dalam laporan keuangan. Jika ditemukan *significant risk* maka akan dilakukan prosedur analitis dan langsung diikuti dengan pengujian yang mendetail oleh auditor untuk mendapatkan bukti yang meyakinkan. Namun jika tidak ditemukan *significant risk* maka akan dilakukan prosedur analitis oleh auditor. Selanjutnya auditor akan menentukan apakah bukti yang didapat sudah mencukupi dan meyakinkan, jika belum maka auditor akan melakukan pengujian yang mendetail untuk melengkapi buktinya.

2.3.3.4 Penyelesaian Audit

Menurut Arens et. al., dalam tahap penyelesaian audit terdapat beberapa hal yang dilakukan auditor antara lain:

1. Auditor harus melakukan pengujian tambahan mengenai penyajian dan pengungkapan yang dilakukan manajemen klien, termasuk akurasi perhitungan dalam laporan keuangan. Hal ini dilakukan untuk memastikan laporan keuangan klien memiliki penyajian dan pengungkapan yang dapat dimengerti oleh para pengguna laporan keuangan. Disamping itu kualitas penyajian dan pengungkapan laporan keuangan ini akan memperlihatkan kualitas auditor tersebut mengenai detail pengujian yang mereka lakukan.
2. Auditor harus melakukan *review* terhadap kewajiban yang masih menjadi tanggung jawab klien dan kejadian di masa datang yang akan dialami klien. Hal ini dilakukan untuk memastikan bahwa semua transaksi dan kegiatan klien telah dicatat sesuai dengan pisah batas neraca berdasarkan PSAK yang berlaku.
3. Auditor akan melakukan proses pembentukan opini audit/*review* berdasarkan semua bukti audit yang terkumpul. Opini audit/*review* ini akan dikomunikasikan dengan klien untuk mendapatkan *feed back* dari klien. Ketika auditor dan klien telah menyepakati opini audit/*review* yang terbentuk,

maka laporan opini audit/*review* akan segera diterbitkan beserta laporan keuangan auditan klien kepada para pengguna laporan keuangan tersebut.

2.4 *Review* atas Laporan Keuangan Interim

Klien dalam perikatan audit dengan suatu kantor akuntan publik biasanya memasukan *review* atas laporan keuangan interim yang biasanya dilakukan setiap tiga bulan sekali kecuali akhir tahun. Pada dasarnya proses *review* atas laporan keuangan interim memiliki dasar-dasar praktek yang sama dengan proses pengauditan. Namun terdapat beberapa perbedaan diantara keduanya yaitu: pertama, pada proses pengauditan memiliki tujuan akhir yaitu penerbitan opini oleh auditor yang menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dan bebas dari salah saji yang material, sedangkan untuk proses *review* atas laporan keuangan interim akan menghasilkan opini *review* yang menyatakan bahwa laporan keuangan interim perusahaan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum (PSAK) tanpa menyatakan tingkat kewajaran penyajian laporan keuangan tersebut. Kedua, proses *review* atas laporan keuangan interim memiliki cakupan audit yang lebih sempit daripada proses pengauditan sehingga tidak memerlukan pengujian pengendalian internal, pengujian pencatatan akuntansi, konfirmasi, dan pemeriksaan fisik.

Dalam *Statements on Standards for Accounting and Review Services* (SSARS) disebutkan bahwa dalam melakukan proses *review* atas laporan keuangan interim auditor setidaknya harus memahami prinsip akuntansi dan industri klien, mengetahui secara mendalam *nature of business* dari klien, mendapatkan segala informasi akuntansi dari klien, melakukan prosedur analitis, dan mendapatkan *letter of representation* dari klien. Disamping itu auditor juga harus dapat mengumpulkan bukti yang membantu auditor dalam memastikan bahwa laporan keuangan interim klien tidak terdapat salah saji yang material dan disajikan secara wajar. Pada beberapa KAP, proses *review* atas laporan keuangan interim juga digunakan untuk membantu proses pengauditan tahunannya, misalnya dengan melakukan *vouching* untuk beberapa akun tertentu sehingga ketika audit akhir tahun tidak perlu melakukan *vouching* untuk sampel bulan Januari sampai September.

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik memiliki pengertian dan gambaran mengenai *review* atas laporan keuangan interim yang serupa dengan SSARS dan buku referensi. Pada SPAP juga dijelaskan bahwa dalam proses *review*, auditor harus melakukan permintaan keterangan kepada klien dan melakukan prosedur analitis untuk mendapatkan pengetahuan yang cukup mengenai prinsip dan praktik akuntansi jenis industri yang menjadi tempat berbisnis suatu entitas dan pemahaman atas bisnis entitas. Bila dalam proses *review*, auditor menemukan informasi yang tidak benar, tidak lengkap, atau tidak memuaskan, maka auditor tersebut harus melakukan prosedur tambahan yang mampu memberikannya keyakinan terbatas bahwa tidak terdapat modifikasi material yang harus dilakukan pada laporan keuangan tersebut agar sesuai dengan PSAK. Menurut SPAP, prosedur analitis harus mencakup:

1. Perbandingan antara laporan keuangan periode berjalan dengan periode sebelumnya
2. Perbandingan antara laporan keuangan dengan hasil yang diantisipasi, contohnya anggaran dan perkiraan.
3. Studi hubungan antara unsur-unsur dalam laporan keuangan yang diharapkan akan sesuai dengan pola yang diperkirakan atas dasar elemen entitas tersebut.

Bab 3

Profil Perusahaan

3.1 Profil Kantor Akuntan Publik

Penulis menjalankan program magang di KAP Tanudiredja, Wibisana, dan Rekan yang merupakan salah satu firma anggota *PricewaterhouseCoopers International Limited* (PwCIL). KAP Tanudiredja, Wibisana, dan Rekan (PwC) memiliki kantor di daerah Kuningan, Jakarta Selatan. Mereka memiliki tiga lini bisnis utama yaitu dalam bidang *assurance*, *advisory*, dan *taxation*. Dalam melaksanakan ketiga lini bisnis utama ini, KAP PwC membaginya berdasarkan fokus industri dari klien mereka. Dalam memenuhi peraturan yang berlaku di Indonesia, lini jasa utama yang berada pada KAP PwC berdiri sebagai entitas yang terpisah secara legal. Sudah empat puluh tahun KAP PwC menjalankan bisnisnya di Indonesia dan memiliki visi dalam memberikan jasanya yakni “*Building Relationship, Creating Value*”. Visi tersebut membantu KAP PwC untuk mendefinisikan pentingnya hubungan jangka panjang dengan klien, memberikan pedoman dalam berperilaku dan membantu dalam membangun nilai kepada para klien, pegawai, dan organisasi. Klien yang ditangani KAP PwC terdiri dari berbagai jenis perusahaan, baik bersifat publik atau privat dengan ukuran perusahaan dari skala kecil hingga perusahaan besar.

Lini jasa *assurance* KAP PwC memberikan jasa-jasa profesional yang bertujuan untuk mengontrol dan meningkatkan kualitas informasi yang disampaikan dari suatu laporan keuangan bagi seluruh pengguna laporan keuangan dengan masing-masing keperluannya. KAP PwC juga menawarkan jasa bantuan kepada klien yang hendak melakukan adaptasi dalam pelaporan keuangannya dengan peraturan terbaru, seperti *Sarbanes-Oxley Act* dan penyesuaian dengan IFRS. Disamping itu, KAP PwC dapat membantu klien dalam memenuhi kebutuhan dalam peningkatan transparansi, *corporate governance*, dan model bisnis.

Lini jasa *advisory* bertujuan untuk membantu klien untuk bekerja dengan lebih pintar dan mendapatkan pertumbuhan yang lebih cepat. Bersama dengan klien, lini jasa ini berusaha untuk membangun organisasi yang efektif, inovatif,

memiliki pertumbuhan yang cepat, biaya yang rendah, memiliki risiko yang terkontrol, dan dapat memaksimalkan talenta yang ada di dalam organisasi tersebut. Sasaran lini jasa ini adalah untuk membantu klien merancang, mengatur dan memonitor eksekusi perubahan yang telah direkomendasikan kepada klien.

Lini jasa perpajakan KAP PwC merupakan salah satu konsultan perpajakan terdepan di Indonesia. Lini jasa perpajakan ini berisi orang-orang spesialis perpajakan yang terdiri dari akuntan, ahli hukum, dan spesialis keuangan yang memiliki latar belakang pengalaman kerja sebagai akuntan publik, pegawai perpajakan Indonesia, hakim pajak dan lain sebagainya. Dengan kombinasi latar belakang sumber daya manusia yang unik ini membantu lini perpajakan dalam membangun pengertian terhadap bisnis klien, kepentingan dan kebutuhan aktual klien sebagai dasar untuk memberikan solusi kepada mereka. Disamping itu, lini perpajakan juga memonitor pengekseskusan yang telah mereka rekomendasikan kepada klien.

Agar dapat memberikan jasanya dengan efektif dan efisien sehingga dapat memberikan pelayanan yang berkualitas tinggi dan memberikan nilai yang diinginkan oleh klien, maka KAP PwC membagi industri kliennya menjadi beberapa kategori besar, antara lain :

1. *Energy, Utilities, and Mining (EU&M)*

Klien yang berada dalam kategori ini merupakan perusahaan-perusahaan yang bergerak dalam bidang industri pertambangan sumber daya alam seperti minyak bumi, gas alam, batubara, tembaga, emas, dan lainnya; industri utilitas seperti air minum dan listrik; serta perusahaan yang bergerak dalam industri yang mendukung kegiatan industri *Energy, Utilities*, dan *Mining*.

2. *Financial Services (FS)*

Klien yang berada dalam kategori ini merupakan perusahaan-perusahaan yang bergerak dalam bidang industri keuangan seperti perbankan, reksadana, asuransi, ekuitas, dan lainnya.

3. *Consumer Industrial Products and Services, Technology, Information, Communication, and Entertainment Media (CIPS TICE)*

Klien yang berada dalam kategori ini merupakan perusahaan-perusahaan yang bergerak dalam bidangan industri manufaktur produk konsumen dan

industri, industri teknologi, industri informasi, industri komunikasi, dan industri hiburan, serta industri yang tidak masuk dalam kategori EU&M, dan FS.

4. *Sustainability and Climate Change Indonesia (S&CC)*

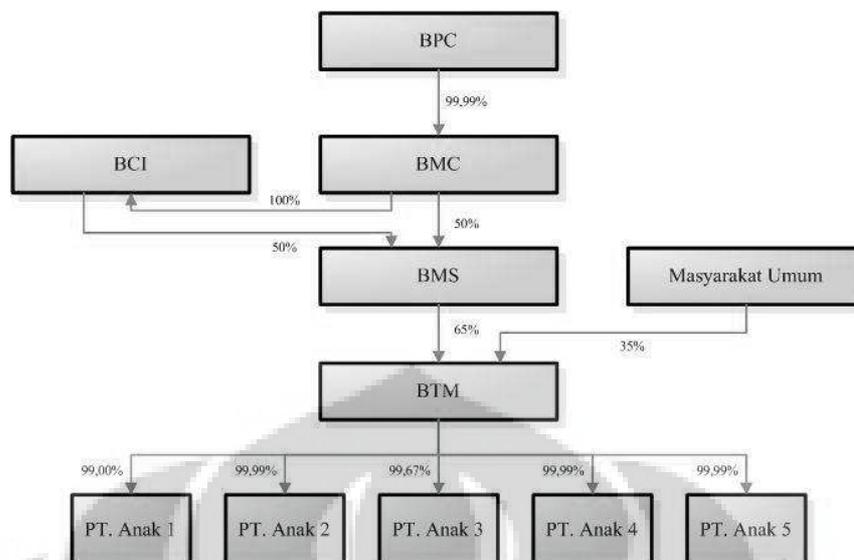
Kategori S&CC yang ada di dalam KAP PwC merupakan bagian dari jaringan profesional S&CC dunia. Dalam kategori ini KAP PwC berusaha membantu kliennya untuk menjadi perusahaan komersial ataupun organisasi *non-profit* yang sadar akan isu lingkungan dan mentaati peraturan mengenai lingkungan yang berlaku di dalam negara Indonesia. Layanan yang diberikan antara lain *taxation and accounting advisory and compliance services, investment structuring and feasibility, Financial and tax due diligence, Policy and monitoring, Corporate Responsibility Strategy, dan Compliance & Reporting for Carbon & GHG emissions.*

3.2 Profil Perusahaan PT. BTM

PT. BTM merupakan perusahaan penyedia batubara terkemuka di dalam pasar energi dunia. Perusahaan berupaya untuk menetapkan standar tertinggi dalam bidang Tata Kelola Perusahaan, Kepatuhan Lingkungan, Kesehatan dan Keselamatan Kerja. Seluruh kegiatan BTM dilaksanakan dengan kolaborasi dan kerja sama yang erat bersama masyarakat setempat dan pemangku kepentingan lainnya. Sejak didirikan pada tahun 1987, BTM telah dikenal sebagai produsen utama batubara dan telah membangun basis pelanggan yang beraneka ragam. Saat ini, lingkup usaha BTM mencakup operasi pertambangan batubara, pengolahan dan logistik yang terintegrasi di Indonesia.

Perusahaan memiliki lima anak perusahaan, mengoperasikan enam konsesi tambang di pulau Kalimantan, meliputi propinsi Kalimantan Timur, Tengah dan Selatan. BTM juga memiliki dan mengoperasikan Terminal Batubara Bontang (BoCT), tiga pelabuhan muat dan Pembangkit Listrik Bontang. Dari kelima perusahaan tersebut, empat perusahaan berada dalam tahapan produksi, sedangkan satu perusahaan lainnya ditargetkan mulai berproduksi sesuai rencana tahun 2011.

Gambar 3.1 menjabarkan mengenai struktur grup yang berhubungan dengan beberapa perusahaan induk dan beberapa perusahaan anak.



Gambar 3.1 Struktur Group PT. BTM

Sumber : Laporan Tahunan PT. BTM

3.2.1 Riwayat Kepemilikan Saham PT. BTM

BTM didirikan pada tahun 1987 sebagai Perusahaan terbatas, kemudian tahun 2001 diakuisisi oleh GBT dan selanjutnya Desember tahun 2007 menjadi perusahaan terbuka. Saat itu, GBT melalui PT. CWI memiliki 77,60% saham, PT. SBC 2,40%, dan selebihnya merupakan saham masyarakat. Di tahun 2008, saham PT. CWI dialihkan ke BMS sebesar 73,72%, dan porsi saham publik meningkat dari 20% menjadi 26,28%. Pada tahun 2010, BMS menjual sahamnya sebesar 8,72% kepada publik, dan mempertahankan kepemilikan mayoritas sebesar 65,00% dan selebihnya dimiliki masyarakat masing-masing dengan jumlah lebih rendah dari 5%.

Tabel 3.1 Struktur Kepemilikan PT. BTM

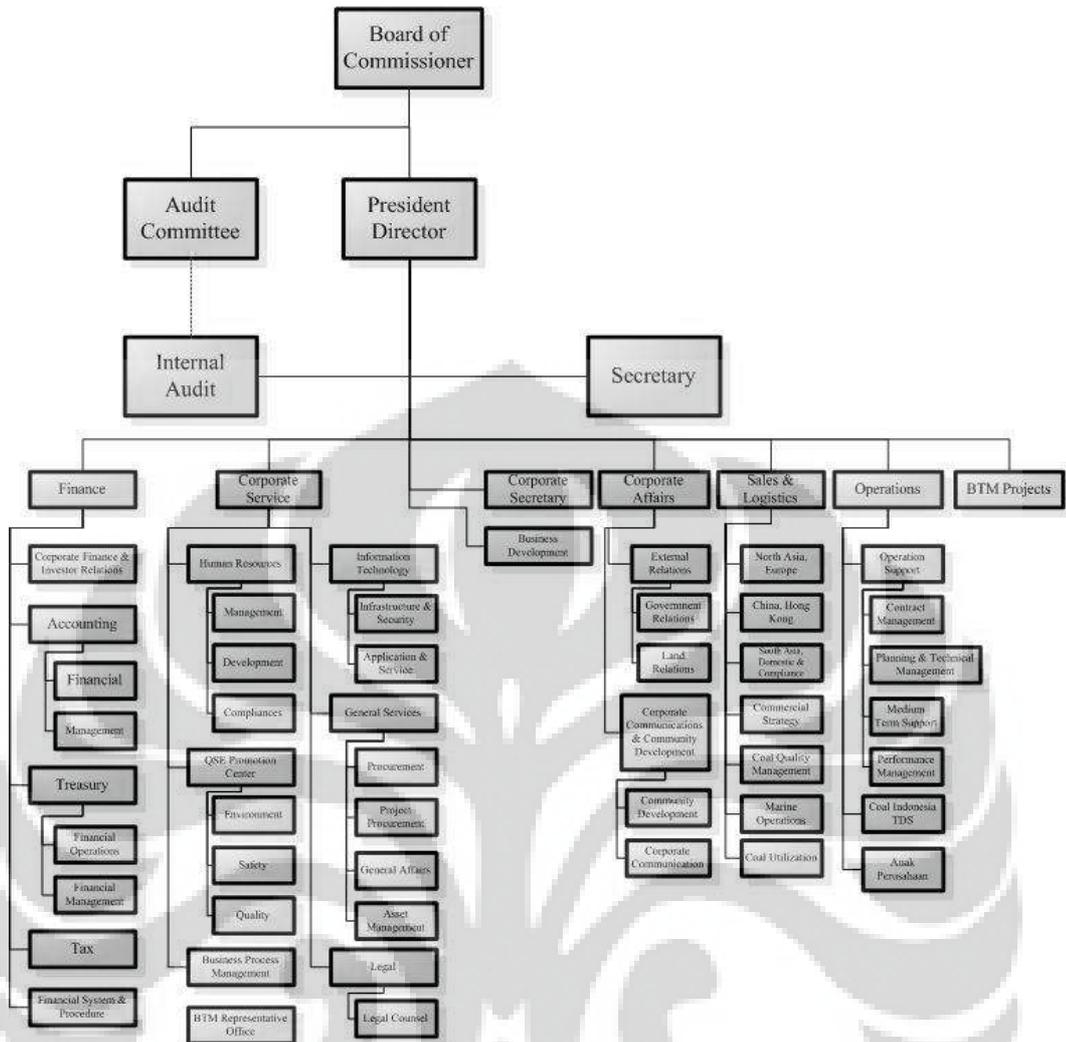
Nama	Jumlah Saham (Per Lembar)	Kepemilikan (%)
PT. BMS	15.966.348	65,0000
Direktur Utama	870	0,0035
Komisaris A	207	0,0008
Komisaris B	109	0,0004
Masyarakat Umum (<5%)	8.596.054	34,9953
TOTAL	24.563.587	100,0000

Sumber : Laporan Tahunan PT. BTM

3.2.2 Struktur Organisasi PT. BTM

PT. BTM memiliki struktur organisasi seperti yang dapat dilihat pada gambar 3.2. PT. BTM dipimpin oleh seorang *President Director* yang diawasi oleh *Board of Commissioners* dan membawahi delapan divisi, yaitu divisi *finance, corporate services, corporate secretary, business development, corporate affairs, sales & logistics, operations*, dan *BTM Projects*. Ke delapan divisi tersebut masing-masing memiliki beberapa sub-divisi untuk menunjang kinerja divisi tersebut. Dalam melaksanakan tugasnya menjalankan perusahaan, *President Director* dibantu oleh *internal audit*, yang mengurus mengenai kontrol internal perusahaan, dan juga oleh seorang sekretaris.

Dalam mengawasi kinerja *President Director*, *Board of Commissioners* dibantu oleh *Audit Committee* untuk menjalankan fungsi audit di dalam perusahaan, mulai dengan mengawasi dan mensupervisi kinerja *internal audit* perusahaan, sampai dengan memilih *external auditor* untuk melakukan proses audit dan *review* keuangan dalam waktu empat bulan sekali.



Gambar 3.2 Struktur Organisasi PT. BTM

Sumber : Laporan Tahunan PT. BTM

Bab 4

Pembahasan dan Analisis

Pada bab ini akan dibahas mengenai perlakuan akuntansi untuk penyisihan atas rehabilitasi tambang pada BTM yang dibandingkan dengan pedoman dan peraturan yang berlaku, Pricewaterhouse Coopers *Audit Comfort*, proses *review* laporan keuangan interim yang dilakukan KAP PwC yang dibandingkan dengan pedoman yang berlaku, dan diakhiri dengan analisis mengenai temuan pada perlakuan akuntansi PT. BTM maupun proses *review* yang dilakukan KAP PwC.

4.1 Perlakuan Akuntansi untuk Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang pada PT. BTM

Pada bulan Juli 2011, penulis bersama tim dari KAP PwC melakukan *review* atas laporan keuangan interim pada PT. BTM untuk periode januari-juli 2011. PT. BTM memiliki perikatan dengan KAP PwC untuk melakukan prosedur audit keuangan setiap tahunnya dengan dilengkapi *review* atas laporan keuangan untuk setiap laporan interim yang diterbitkan. Hal ini dilakukan untuk menaati salah satu peraturan Bapepam-LK, karena PT. BTM salah satu emiten bursa saham Indonesia, dan untuk memberikan laporan kepada induk perusahaan di Thailand. Setiap laporan keuangan yang diterbitkan PT. BTM, disusun berdasarkan dengan prinsip-prinsip yang berlaku umum di Indonesia (PSAK). Di sini penulis akan membahas mengenai perlakuan akuntansi untuk penyisihan atas rehabilitasi tambang pada perusahaan ini.

Empat anak perusahaan PT. BTM saat ini memegang IUP Operasi Produksi sedangkan anak perusahaan yang lain masih memegang IUP Eksplorasi, oleh karena itu seluruh kegiatan yang dilakukan PT. BTM dan seluruh anak perusahaannya harus mengikuti isi dari IUP tersebut. Salah satu aktivitas yang diatur adalah mengenai pengelolaan lingkungan hidup atau rehabilitasi tambang seperti yang telah dijelaskan sebelumnya. Pada PT. BTM, semua aktivitas pengelolaan tambang masuk dalam akun penyisihan atas rehabilitasi tambang yang akan bertambah setiap tahunnya sesuai dengan perhitungan yang dilakukan oleh manajemen.

Sesuai dengan UU Nomor 4 Tahun 2009, PT. BTM telah membuat rencana rehabilitasi tambang yang merinci rencana dan aktivitas yang harus dilakukan guna menjamin tercapainya rehabilitasi lingkungan secara berkelanjutan. Jangka waktu rencana rehabilitasi tambang tersebut adalah 5 tahun yang dimulai sejak tahun 2009. Rencana ini kemudian diajukan kepada pemerintah, namun sampai saat ini rencana rehabilitasi tambang tersebut belum mendapatkan persetujuan dari pemerintah. Menurut manajemen PT. BTM hal ini merupakan akibat dari lambatnya kinerja pemerintah bukan dari kesalahan perusahaan karena dalam menentukan komponen yang masuk dalam perhitungan rencana rehabilitasi tambang, manajemen telah melakukan diskusi dengan pihak Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral.

Biaya dalam komponen pembentuk rencana rehabilitasi tambang disiapkan dengan menggunakan dasar *current price*. Jika Rencana ini disetujui maka akan digunakan sebagai dasar untuk melaksanakan pengelolaan, pemantauan, dan evaluasi standar mutu lingkungan dan upaya rehabilitasi lahan yang terganggu akibat kegiatan pertambangan. Disamping itu, rencana rehabilitasi tambang ini juga akan dijadikan dasar telaah dalam penghitungan tambahan penyisihan atas rehabilitasi tambang PT. BTM setiap tahunnya.

Sesuai dengan PSAK Nomor 33, PT. BTM mengakui adanya rehabilitasi tambang sejak pengajuan rencana rehabilitasi tambang kepada pemerintah. Hal ini dikarenakan dengan terbitnya rencana rehabilitasi tambang, maka telah terdapat petunjuk yang kuat bahwa telah timbul kewajiban akibat kegiatan yang dilakukan dan terdapat dasar atau program yang wajar untuk menghitung kewajiban tersebut. Sebagai pemegang IUP operasi produksi, PT. BTM mengakui kewajiban yang muncul dengan mengkreditkan penyisihan atas rehabilitasi tambang dan mendebitkan biaya rehabilitasi tambang yang termasuk salah satu komponen pembentuk biaya produksi (*cost of production*). Dalam pencatatannya akun penyisihan atas rehabilitasi tambang dihitung dengan cara mengalikan jumlah penjualan batubara dengan *mine rehabilitation rate* yang telah ditentukan oleh induk perusahaan PT. BTM di Thailand (BPC). Dalam penghitungan *mine rehabilitation rate* ini, manajemen BPC telah memasukan asumsi tingkat inflasi dan tingkat suku bunga selama satu periode akuntansi. Manajemen akan

melakukan penilaian tahunan untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang dan perbandingan dengan rencana rehabilitasi tambang yang diajukan kepada pemerintah. Hal ini dilakukan agar tidak terjadi perbedaan yang material antara keduanya dan dapat segera melakukan penyesuaian jika diperlukan.

4.2 Pricewaterhouse Coopers *Audit Comfort*

Pricewaterhouse Coopers *Audit Comfort* merupakan alat yang digunakan PwC untuk mendapatkan pemahaman yang cukup mengenai klien, termasuk pengendalian internal, dan *nature of business* dari kliennya. Dengan pemahaman yang cukup, auditor di dalam PwC dapat menentukan seberapa besar risiko terjadinya salah saji material maupun *fraud* yang dimiliki klien, merencanakan dan melakukan prosedur audit yang dibutuhkan untuk masing-masing klien, serta menentukan bukti audit apa saja yang diperlukan untuk menimbulkan keyakinan pada auditor. Terdapat empat fase dalam *audit comfort cycle*, yaitu:

1. *Scoping* : Manajemen menginginkan *comfort* di dalam hal apa?
2. *Understanding* : Bagaimana manajemen mendapatkan *comfort* tersebut?
3. *Evaluating* : Apakah mereka sudah mendapatkan *comfort* tersebut?
4. *Validating* : bagaimana kita melakukan audit terhadap *comfort* tersebut?

Pada dasarnya *Audit Comfort* berkaitan erat dengan rencana dan strategi audit yang disiapkan sebelum melakukan proses pengauditan, termasuk di dalamnya keputusan dalam proses pengumpulan bukti audit. Dalam *International Standard on Pengauditan (ISA) 300.12(a)*, auditor diwajibkan untuk mendokumentasikan seluruh strategi audit (*audit strategy*) yang dilaksanakannya. Dalam PwC, auditor melakukan dokumentasi strategi audit dalam *Audit Comfort Matrix (ACM)*. Adapun elemen-elemen yang terdapat di ACM antara lain *business objectives, business risks, significant risks, management respons/controls, financial reporting area/assertion, audit approach, dan reporting to client*. Dengan ACM ini, auditor dapat dengan mudah memahami *significant risks* dan mengambil langkah terhadapnya.

Disamping strategi audit, rencana audit juga didokumentasikan dalam *Summary of Comfort (SOC)*. SOC merupakan rincian mendetil mengenai hubungan antara pengujian audit dan masing-masing bukti audit yang terkait.

Oleh karena itu SOC dapat membantu auditor untuk menyimpulkan apakah risiko salah saji pada laporan keuangan klien telah ditangani dengan tepat.

4.3 Proses *Review* Atas Laporan Keuangan Interim pada PT. BTM

Review atas laporan keuangan interim biasanya dilakukan setiap laporan keuangan interim diterbitkan oleh klien, namun proses *review* juga bisa dilakukan untuk beberapa tujuan khusus seperti perusahaan yang akan melakukan IPO sehingga membutuhkan *review* atas laporan keuangan interim. Menurut panduan pengauditan KAP PwC, proses *review* akan memberikan pengetahuan bagi auditor apakah laporan keuangan interim yang diterbitkan oleh klien memerlukan modifikasi yang material agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima umum (PSAK), termasuk tingkat kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan interim mereka.

Proses *review* ini memiliki cakupan audit yang lebih sempit daripada proses pengauditan, sehingga proses ini tidak dapat dijadikan basis untuk mengeluarkan opini mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Dalam praktiknya proses *review* atas laporan keuangan interim pada PT.BTM ini ditujukan untuk memberikan laporan kepada klien dan KAP PwC Thailand, sebagai pemegang perikatan dengan BPC, mengenai kesesuaian laporan keuangan interim dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum baik di Indonesia maupun Thailand, serta untuk memenuhi ketentuan Bapepam-LK. Disamping itu auditor biasanya mengerjakan beberapa pekerjaan pengauditan akhir tahun yang dapat dikerjakan di sela-sela proses *review* untuk meringankan pekerjaan ketika pengauditan akhir tahun, seperti *vouching*. Keterbatasan cakupan ini juga mempengaruhi pengujian yang dilakukan, biasanya proses *review* atas laporan keuangan interim tidak melakukan pengujian seperti pengujian untuk pencatatan akuntansi (inspeksi, observasi, dan konfirmasi), pengujian untuk penilaian efektifitas pengendalian internal, dan pengujian lain yang umumnya dilakukan pada proses pengauditan.

Pada dasarnya proses *review* atas informasi yang dilakukan KAP PwC serupa dengan proses *review* yang dijelaskan dalam SPAP maupun buku referensi. Perbedaan yang terjadi adalah bahwa prosedur KAP PwC lebih terperinci

dibandingkan referensi penulis. Hal ini dikarenakan referensi penulis merupakan pedoman umum untuk praktek pengauditan/*review* yang berkembang dengan tidak terlalu dinamis, sedangkan KAP PwC selalu mengembangkan prosedur pengauditan/*review* yang mereka pakai agar dapat memberikan nilai lebih kepada klien dengan tetap menaati peraturan yang berlaku. Adapun proses *review* atas informasi akuntansi pada PT.BTM dilakukan dalam beberapa tahap antara lain tahap perencanaan, tahap pengumpulan bukti atau audit lapangan, dan tahap penyelesaian.

4.3.1 Tahap Perencanaan

Tahap perencanaan merupakan tahapan paling awal dalam melakukan proses *review* atas laporan keuangan interim ini. Menurut panduan pengauditan KAP PwC terdapat beberapa hal yang harus dilakukan pada tahap ini, antara lain proses penerimaan/kelanjutan klien, pembentukan tim *review*, penetapan jadwal prosedur *review*, penentuan prosedur *review* yang akan dilakukan, penentuan tingkat materialitas perusahaan, dan pengkoordinasian dengan pekerjaan audit tahunan.

1. Penerimaan/Kelanjutan Klien

Menurut panduan pengauditan KAP PwC, auditor harus memiliki perikatan yang harus dinilai kembali setiap tahunnya untuk menentukan bahwa klien masih memiliki risiko audit yang masih diterima oleh auditor. Jika hasil penilaian menghasilkan tambahan maupun pengurangan rincian jasa yang akan diberikan maka auditor harus mengkomunikasikannya dengan manajemen klien. Penilaian pada PT. BTM dilakukan tepat setelah tanggal tutup buku perusahaan, sehingga hal ini tidak perlu dilakukan dalam proses *review*. Dalam hal ini auditor masih mengandalkan penilaian ketika proses pengauditan tahun 2010.

Disamping penilaian risiko diatas, setiap kali akan memperbarui perikatan maka auditor akan melakukan pengecekan tingkat independensi antara klien dengan anggota auditor yang berhubungan dengan klien tersebut. Jika keterangan independensi dari tim auditor belum disertakan maka secara sistem opini audit maupun opini *review* tidak dapat diterbitkan.

2. Penentuan Jadwal

Dengan adanya jadwal audit prosedur *review* berjalan dengan efisien dan tidak membebankan biaya yang terlalu besar kepada klien. Disamping itu pembuatan jadwal ini juga digunakan agar tidak terjadi keterlambatan dalam pelaporan kepada Bapepam-LK ataupun Direktorat Jenderal Pajak. Pada tabel 4.1 terlihat mengenai jadwal pelaksanaan *review* atas laporan keuangan interim pada PT. BTM yang disertai dokumen apa yang akan diberikan oleh KAP PwC dalam setiap kegiatan yang tercantum dalam jadwal.

Tabel 4.1 Jadwal *Review* atas Laporan Keuangan Interim pada PT. BTM

Deskripsi	Waktu	Dokumen
Tahap perencanaan untuk <i>review</i> atas laporan keuangan interim	Minggu ke-2 bulan Juli 2011	N/A
Tahap pengumpulan bukti atau audit lapangan	14 Juli – 28 Juli 2011	N/A
Diskusi mengenai penyesuaian dengan klien	27 Juli 2011	N/A
Menyediakan <i>draft audit clearance</i> kepada PwC Thailand	Juli 2011	<i>Listing penyesuaian</i>
Pertemuan dengan komite audit klien	5 Agustus 2011	<i>Slide presentasi</i>
Menerbitkan opini <i>review</i> atas laporan keuangan interim dan finalisasi laporan antar-kantor kepada PwC Thailand	10 Agustus 2011	Opini <i>review</i> dan laporan antar-kantor kepada PwC Thailand

Sumber : Dokumentasi *Review* KAP PwC (telah diolah kembali)

3. Pembentukan Tim

Dalam satu tim audit/*review* biasanya terdapat beberapa anggota dengan peran tertentu. Biasanya dalam satu tim audit akan terdapat partner, manajer tim, *senior in charge*, dan beberapa anggota tim pendukung. Dalam pembentukan tim audit maupun *review* ini, jumlah anggota tim akan ditentukan berdasarkan beberapa faktor antara lain besarnya cakupan pengauditan, besarnya ukuran klien, dan besarnya risiko audit yang dihadapi. Anggota tim *review* PT. BTM terdiri dari satu *partner*, satu tim manajer, satu

senior in charge, dan lima anggota pendukung termasuk penulis di dalamnya. Masing-masing anggota tim harus independen terhadap PT. BTM.

4. Penentuan Prosedur *Review*

Dalam menentukan prosedur *review* atas laporan keuangan interim PT. BTM, KAP PwC harus memahami tingkat risiko dan *nature* dari perusahaan guna mendapatkan prosedur *review* yang sesuai dengan kebutuhan perusahaan. KAP PwC akan melakukan pengujian pada pengendalian internal perusahaan, tidak termasuk di dalamnya penilaian efektifitas, untuk mengetahui tingkat risiko yang akan dihadapi.

Tabel 4.2 Akuntansi Kunci dan Isu *Review*

Risiko Kunci	Respon/Kontrol dari Manajemen	Prosedur <i>Review</i>
Risiko <i>impairment</i> dari <i>long-lived assets</i> karena adanya perubahan lingkungan bisnis, termasuk harga batubara, cadangan batubara, peraturan hukum, dan lain-lain.	Manajemen melakukan analisis <i>discounted cash flow</i> pada proyek yang memiliki indikasi terjadinya <i>impairment</i> .	N/A. Tidak terdapat indikasi munculnya <i>impairment</i> selama <i>quarter</i> dua tahun 2011.
Risiko terjadinya ketidakcukupan pada penyisihan atas rehabilitasi tambang pada tanggal neraca.	Manajemen mencatat penyisihan menggunakan <i>rate</i> yang sudah ditentukan berdasarkan jumlah penjualan batubara perusahaan dalam metrik ton. <i>Rate</i> ditentukan melalui estimasi pada rencana rehabilitasi tambang yang diajukan kepada pemerintah.	Melakukan penilaian melalui <i>substantive analytical procedures</i> dan penghitungan kembali.

Risiko Kunci	Respon/Kontrol dari Manajemen	Prosedur Review
Risiko instrumen keuangan <i>derivative</i> tidak dicatat dan diungkapkan dengan benar pada laporan keuangan.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Manajemen mencatat instrumen keuangan <i>derivative</i> berdasarkan informasi <i>mark-to-market</i> yang disediakan oleh bank. 2. Manajemen menilai akurasi informasi <i>mark-to-market</i> yang disediakan oleh bank dengan membandingkan model valuasi yang dikembangkan perusahaan. 	Melakukan pengujian pada valuasi <i>mark-to-market</i> dengan membandingkan pada laporan bank dan menilai tingkat kewajaran valuasi <i>mark-to-market</i> tersebut.
Risiko tidak tercatatnya liabilitas atau beban yang <i>under-accrued</i>	Manajemen melakukan proses akrual pada akhir bukan ataupun akhir tahun untuk memastikan kelengkapan dan akurasi dari sistem akrual.	Melakukan pelacakan untuk liabilitas tidak tercatat yang memiliki nilai diatas nilai materialitas KAP PwC.
Risiko pada persiapan pada laporan keuangan yang membutuhkan penilaian manajemen secara signifikan. Contohnya : - Rasio pengupasan (<i>Stripping ratio</i>) - <i>Discount rate</i> untuk analisis <i>impairment</i> dan pencatatan penyisihan atas imbal kerja, dan lain-lain.	Manajemen melakukan penilaian terhadap asumsi signifikan secara berkala.	<ul style="list-style-type: none"> - Melakukan penilaian terhadap <i>budgeted stripping ratio</i> terhadap <i>stripping cost</i> yang sebenarnya muncul. - Untuk penyisihan atas imbal kerja, akan melakukan estimasi beban berdasarkan laporan aktuarial tahun sebelumnya.
Risiko terjadinya ketidakcukupan pada <i>Provision for current corporate income tax</i> .	Manajemen melakukan penghitungan secara mendetail mengenai <i>current corporate income tax</i> dalam tiga bulan sekali dan akhir tahun.	Melakukan pengujian mengenai <i>effective tax rate</i> .

Risiko Kunci	Respon/Kontrol dari Manajemen	Prosedur <i>Review</i>
<i>Exposures</i> dari <i>tax audits</i> .	Manajemen memonitor status audit perpajakan dan mencatat <i>potential tax exposures</i> ketika dibutuhkan.	Melakukan diskusi dengan klien untuk setiap <i>update</i> status perpajakan dan mendapatkan <i>tax audit summary</i> terbaru.
Memastikan saldo pajak tangguhan telah dikalkulasikan setiap tiga bulan dan semua data pajak telah direkonsiliasikan dengan pencatatan akuntansi.	Manajemen menyiapkan penghitungan pajak tangguhan secara detil dan memastikan semua data pajak telah direkonsiliasikan dengan pencatatan akuntansi setiap tiga bulan.	Melakukan penilaian pada perhitungan pajak tangguhan.

Sumber : Dokumentasi *Review* KAP PwC (telah diolah kembali)

Dalam tabel 4.2 di atas dijelaskan mengenai perencanaan auditor KAP PwC mengenai isu akuntansi yang menjadi perhatian auditor, pengendalian yang dilakukan manajemen, dan prosedur apa saja yang akan dilakukan dalam melakukan proses *review* atas laporan keuangan interim pada PT. BTM. Penulis mendapatkan tugas melakukan prosedur *review* mengenai area penyisihan atas rehabilitasi tambang yang akan dibahas pada tahap pengumpulan bukti audit atau audit lapangan. Dalam menentukan prosedur *review* yang akan diambil, auditor melakukan analisis terlebih dahulu mengenai risiko apa saja yang dihadapi auditor pada PT. BTM dengan cakupan yang terbatas. Setelah itu auditor akan melakukan analisis mengenai perlakuan atau kontrol yang dilakukan manajemen dalam menghadapi risiko yang dihadapi. Setelah mendapatkan gambaran keseluruhan mengenai risiko dan perlakuan maupun kontrol yang dilakukan manajemen, maka auditor akan menentukan mengenai prosedur *review* yang dirasa mencukupi untuk PT. BTM.

5. Penentuan Tingkat Materialitas

Dalam tahap perencanaan auditor akan menetapkan tingkat materialitas klien berdasarkan penilaian profesional auditor. Tujuannya adalah untuk dijadikan dasar pengambilan sampel agar dapat

mengidentifikasi salah saji material yang terdapat pada klien. Menurut pedoman audit KAP PwC terdapat tiga jenis materialitas, yaitu :

a. *Overall Materiality (OM)*

Merupakan tingkat materialitas yang ditentukan berdasarkan laporan keuangan secara keseluruhan. Materialitas ini ditentukan berdasarkan hasil prosedur analitis pada pengendalian internal yang dilakukan auditor. Dalam perhitungannya KAP PwC biasanya menggunakan *rule of thumb* sebagai berikut:

- Untuk entitas berorientasi laba, sampai dengan lima persen (5%) dari laba (rugi) sebelum pajak dari operasi berjalan.
- Untuk entitas nirlaba, sampai dengan satu persen (1%) dari total beban atau pendapatan atau sampai dengan setengah persen (0,5%) dari total aset.
- Untuk entitas industri *mutual-fund*, sampai dengan setengah persen (0,5%) dari total aset bersih.
- Untuk *defined benefit* dan *defined contribution plan*. Sampai dengan satu persen (1%) dari aset bersih yang tersedia untuk *benefit*.

b. *Performance Materiality (PM)*

Dalam merancang prosedur audit, KAP PwC memberikan pedoman untuk mengantisipasi terjadinya salah saji yang memiliki jumlah lebih kecil daripada OM yang telah ditentukan. Oleh karena itu, KAP PwC memunculkan PM dengan besaran 75% sampai dengan 50% berdasarkan risiko yang klien miliki. Dengan menetapkan PM ini, auditor akan mendapatkan bukti yang cukup untuk yakin bahwa laporan keuangan klien tidak terdapat salah saji yang material. Penentuan PM ini dapat membantu auditor menentukan perluasan pekerjaan untuk mengurangi risiko audit sampai dengan tingkat yang cukup rendah. PM ini hanya muncul ketika prosedur audit saja, sedangkan dalam prosedur *review* OM dirasa sudah mencukupi dan tidak perlu adanya PM.

c. *De Minimis Summary of Uncorrected Misstatements (SUM) Posting Level*

Menurut pedoman KAP PwC, auditor akan menentukan batas minimum dari penyesuaian yang akan dimasukkan dalam SUM agar penyesuaian yang tidak diperlukan tidak masuk dalam SUM. Terdapat beberapa faktor dalam menentukan *de minimis SUM posting level* antara lain jumlah dan kuantitas dari penyesuaian yang muncul pada prosedur audit/*review* sebelumnya, hasil dari penilaian risiko, dan ekspektasi klien terhadap temuan auditor. *De minimis SUM posting level* ini memiliki besaran lima persen (5%) sampai dengan sepuluh persen (10%).

Tabel 4.3 Tingkat Materialitas pada PT. BTM

Perikatan	PT. BTM
Jenis	<i>Profit-oriented</i>
Periode	<i>30-Jun-10</i>
<i>Overall Materiality</i>	
Laba Sebelum Pajak	USD 5.951.833
<i>Rule of Thumb</i>	5%
Kalkulasi OM	USD 297.592
OM yang digunakan	USD 300.000
<i>Performance Materiality</i>	
<i>Overall Materiality</i>	USD 300.000
Level %	0%
Kalkulasi PM	USD -
PM yang digunakan	USD -
<i>De minimis SUM posting level</i>	
<i>Overall Materiality</i>	USD 300.000
Level %	10%
Kalkulasi SUM	USD 30.000
SUM yang digunakan	USD 30.000

Sumber : Dokumentasi *Review* KAP PwC (telah diolah kembali)

Tabel 4.3 menunjukkan tingkat materialitas yang digunakan KAP PwC pada prosedur *review* atas laporan keuangan interim PT. BTM. Dalam penentuan OM, auditor menggunakan *rule of thumb* untuk entitas berorientasi laba yang biasanya dijadikan *benchmark* untuk menentukan materialitas. Auditor tidak menentukan PM karena perikatan ini merupakan *review* atas laporan keuangan interim. Penentuan *de minimis SUM posting level* sendiri merupakan hasil pertimbangan bahwa jumlah dan kuantitas penyesuaian pada prosedur audit maupun *review* atas laporan keuangan interim sebelumnya cenderung sedikit, risiko audit PT. BTM dinilai dalam level yang moderat, dan manajemen memiliki ekspektasi agar hanya temuan yang berjumlah besar saja yang dikomunikasikan pada manajemen.

6. Pengkoordinasian dengan Pekerjaan Audit Tahunan

Guna membantu pekerjaan audit tahunan PT. BTM, ketika prosedur *review* atas laporan keuangan interim dilaksanakan maka auditor juga akan melakukan beberapa prosedur audit akhir tahun untuk meringankan pekerjaan pada audit akhir tahun. Beberapa pekerjaan yang dilakukan antara lain melakukan prosedur analitis dan *vouching* untuk beberapa akun tertentu, melakukan *review* pada dokumen-dokumen penting perusahaan. Menurut pedoman audit KAP PwC pengkoordinasian ini akan lebih mudah pada perusahaan dengan operasi yang stabil sepanjang tahun, akan lebih sulit pada perusahaan dengan operasi yang bersifat *cyclical* ataupun *seasonal*.

4.3.2 Tahap Pengumpulan Bukti Audit atau Audit Lapangan

Setelah melakukan analisis terhadap klien dan membuat perencanaan audit yang matang, termasuk perencanaan program dan prosedur audit apa saja yang akan diambil, tim auditor akan segera melakukan pengumpulan bukti audit atau audit lapangan yang dibutuhkan untuk pendukung opini *review* atas laporan keuangan interim PT. BTM yang akan diterbitkan. Dalam tahap ini tim auditor akan dipimpin oleh seorang *senior in charge* pada kantor klien dan akan diawasi oleh manajer tim dari kantor KAP PwC. Pada PT. BTM, prosedur pengumpulan bukti atau audit lapangan dilaksanakan selama dua minggu yang kemudian dilanjutkan tahap penyelesaian yang dilakukan pada kantor KAP PwC

Seperti yang dijelaskan sebelumnya pada pembahasan tahap pengumpulan bukti audit atau audit lapangan ini, penulis akan berfokus pada prosedur *review* untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang yang dilakukan oleh penulis sendiri. Tujuan dari prosedur *review* untuk akun ini adalah untuk memastikan bahwa tidak terjadi kekurangan pada pengakuan penyisihan atas rehabilitasi tambang yang dilakukan manajemen dibandingkan dengan rencana penutupan tambang yang diajukan kepada pemerintah. Terdapat beberapa hal yang dilakukan untuk mendapatkan keyakinan pada proses *review* ini, antara lain melakukan analisis terhadap kewajiban lingkungan PT. BTM, melakukan pengujian substantif analitis, dan melakukan penghitungan kembali.

4.3.2.1 Analisis Kewajiban Lingkungan PT. BTM

Hal pertama yang dilakukan penulis dalam melakukan *review* untuk penyisihan atas rehabilitasi tambang adalah melakukan analisis kewajiban lingkungan PT. BTM. Tujuan dari analisis ini adalah untuk menilai apakah penyisihan yang dilakukan manajemen PT. BTM telah mencukupi dan sesuai dengan rencana penutupan tambang yang diajukan kepada pemerintah. Jika ditemukan perbedaan yang material maka, akan dilakukan penyesuaian sesuai dengan persetujuan manajemen. Dalam melakukan analisis kewajiban lingkungan ini, penulis menggunakan beberapa dokumen antara lain laporan keuangan auditan PT. BTM tahun 2010, laporan konsultan tambang independen mengenai jumlah cadangan batubara terbukti dan jumlah penjualan batubara pada tahun berjalan.

Tabel 4.4 Analisis Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang

Analisis Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang					
	Anak 1	Anak 2	Anak 3	Anak 4	Total
Perkiraan biaya penutupan tambang berdasarkan rencana penutupan tambang yang diajukan kepada pemerintah :					
Penyisihan Langsung	2.206.540.496	895.878.981	654.743.086	89.868.565	3.847.031.128
Penyisihan Tidak Langsung	330.981.074	134.381.847	98.211.463	13.570.152	577.144.537
Total Penyisihan	2.537.521.570	1.030.260.829	752.954.549	103.438.717	4.424.175.665
Dikurangi:					
Penanganan Pengurangan & Pemutusan Hubungan Kerja	639.755.435	263.709.239	172.782.500	16.304.348	1.092.551.522
Biaya Pembongkaran, Pemindahan, dan Restorasi Aset	273.274.959	146.980.864	63.483.733	6.521.739	490.261.295
Total Penyisihan Untuk Penutupan Tambang (IDR) 30 Juni 2011	1.624.491.176	619.570.725	516.688.316	80.612.630	2.841.362.848
Total Penyisihan Untuk Penutupan Tambang (USD) 30 Juni 2011	188.960	72.068	60.101	9.377	330.506
Total Rencana Reklamasi Tambang 5 tahun (IDR)	1.480.415.546	2.108.696.147	191.797.560	69.815.741	3.850.724.995
Total Rencana Reklamasi Tambang 5 tahun (USD)	172.201	245.283	22.310	8.121	447.915
Cadangan Batubara Terbukti as of 31 Desember 2010	2.947.826	1.458.696	156.522	150.000	
Produksi Januari - Juni 2011	138.445	66.712	16.800	11.502	
Sisa Cadangan pada 30 Juni 2011	2.809.381	1.391.983	139.721	138.498	
Penyisihan Untuk Penutupan Tambang Januari - Juni 2011	8.651	3.179	6.332	710	18.872
Penyisihan Untuk Reklamasi Tambang Januari - Juni 2011	8.087	11.218	2.395	623	22.323
Total Penyisihan Atas Rehabilitasi Tambang Januari - Juni 2011	16.738	14.397	8.727	1.333	41.194
Total Penyisihan Atas Rehabilitasi Tambang per TB 31 Desember 2010	113.492	56.039	44.671	29.494	
Total Penyisihan Atas Rehabilitasi Tambang per TB 30 Juni 2010	124.395	60.121	50.673	34.091	269.280
<i>Over/(under) accrued</i>	5.835	10.315	2.724	(3.263)	15.611

Sumber : Dokumentasi Review KAP PwC (telah diolah kembali)

Dalam tabel 4.4 dapat dilihat mengenai analisis dan perhitungan yang dilakukan untuk mendapatkan keyakinan bahwa penyisihan atas rehabilitasi tambang yang dilakukan manajemen PT. BTM telah sesuai dengan rencana penutupan tambang yang diajukan kepada pemerintah. Seperti yang dijelaskan sebelumnya, bahwa rencana penutupan tambang dengan durasi lima tahun yang diajukan kepada pemerintah memiliki tiga unsur yaitu, kegiatan untuk penutupan tambang/rehabilitasi tambang, kegiatan pembongkaran, pemindahan, dan restorasi aset, serta kegiatan penanganan pengurangan dan pemutusan hubungan kerja. Dengan demikian, hal yang dilakukan pertama kali adalah menghitung biaya kegiatan penutupan tambang/rehabilitasi tambang yaitu selisih antara total penyisihan yang dilakukan dengan biaya kegiatan pembongkaran, pemindahan, dan restorasi aset, serta biaya penanganan pengurangan dan pemutusan hubungan kerja.

Terdapat dua aktivitas dalam kegiatan penutupan tambang/rehabilitasi tambang, yaitu aktivitas penutupan tambang dan aktivitas reklamasi tambang. Untuk menghitung penyisihan penutupan tambang adalah dengan cara jumlah penjualan batubara tahun berjalan dibagi dengan cadangan batubara terbukti dikalikan dengan total penyisihan penutupan tambang. Kemudian penyisihan reklamasi tambang dapat dihitung dengan cara jumlah penjualan batubara tahun berjalan dibagi dengan cadangan batubara terbukti dikalikan dengan total penyisihan reklamasi tambang. Dengan demikian diketahuilah jumlah penyisihan atas rehabilitasi tambang berdasarkan dengan rencana penutupan tambang yang diajukan kepada pemerintah. Hal yang dilakukan penulis selanjutnya adalah membandingkan perhitungan tadi dengan penyisihan atas rehabilitasi tambang yang dilakukan manajemen PT. BTM. Angka penyisihan yang dilakukan manajemen dapat diketahui dengan mencari selisih antara penyisihan atas rehabilitasi tambang pada juni 2011 dengan penyisihan atas rehabilitasi tambang pada desember 2010. Setelah jumlah penyisihan berdasarkan rencana penutupan tambang dan penyisihan yang dilakukan manajemen PT. BTM diketahui, maka penyisihan tersebut dapat dinilai kecukupannya.

Pada perhitungan dalam tabel 4.4 diketahui bahwa akun penyisihan atas rehabilitasi tambang yang diakui manajemen PT. BTM mengalami *over accrued*.

Hal ini berarti bahwa jumlah yang diakui manajemen PT. BTM melebihi perhitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang yang semestinya (berdasarkan rencana penutupan tambang). Pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang memang terjadi *over accrued*, namun jumlah *over accrued* tersebut tidak melebihi jumlah SUM yang ditentukan oleh tim audit KAP PwC sehingga *over accrued* tersebut masih dianggap wajar dan tidak perlu dilakukan penyesuaian. Setelah diketahui bahwa jumlah penyisihan yang dilakukan manajemen PT. BTM mencukupi terhadap rencana tambang yang diajukan pemerintah, hal yang kemudian dilakukan penulis adalah melakukan pengujian substantif analitis untuk mengetahui tingkat akurasi dan kewajaran metode perhitungan penyisihan yang dilakukan manajemen.

Pada tahap analisis kewajiban lingkungan hidup PT. BTM ini, penulis juga melakukan pengujian latar belakang terhadap konsultan tambang PT. BTM. Pengujian latar belakang ini bertujuan untuk memastikan kapabilitas dan profesionalitas konsultan tambang tersebut. Hal yang dilakukan dalam pengujian ini antara lain, mencari sebanyak mungkin informasi mengenai latar belakang, pencapaian, dan *review* kinerja yang diberikan oleh klien-klien konsultan tersebut. Hal ini perlu dilakukan karena penulis dan tim audit akan menggunakan data yang tersedia pada laporan konsultan tersebut, seperti data cadangan batubara terbukti PT. BTM. Jika dalam penilaiannya, konsultan tambang tersebut memiliki kapabilitas dan profesionalitas yang tinggi maka penulis dan tim auditor akan merasa nyaman dalam menggunakan data tersebut sebagai salah satu bukti audit guna membentuk opini *review*.

4.3.2.2 Pengujian Substantif – Prosedur Analitis

Prosedur analitis merupakan salah satu prosedur dari pengujian substantif selain pengujian substantif analitis atas transaksi dan pengujian mendetail atas saldo seperti yang dijelaskan pada bab sebelumnya. Prosedur ini dinilai paling cocok dalam proses *review* atas laporan keuangan interim PT. BTM oleh tim auditor KAP PwC. Setelah menilai kecukupan penyisihan yang dilakukan manajemen dibandingkan dengan rencana penutupan tambang yang diajukan kepada pemerintah, penulis melakukan pengujian substantif analitis dan

perhitungan kembali untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang. Tujuan pengujian ini adalah untuk menilai tingkat akurasi dan kewajaran metode perhitungan penyisihan yang dilakukan oleh PT. BTM.

Terdapat sebuah dilema dalam melakukan pengujian substantif analitis ini yaitu dengan melakukan pengujian ini berarti auditor mengurangi jumlah bukti audit yang akan dikumpulkannya sehingga akan menambah risiko audit pada klien tersebut namun pengujian ini bermanfaat dalam efisiensi waktu dan biaya dalam pelaksanaan audit/*review*. Dengan pertimbangan kualitas pengendalian internal PT. BTM, *nature* dari akun penyisihan atas rehabilitasi tambang, serta cakupan dan tujuan audit pada prosedur *review* atas laporan keuangan interim, maka penulis dan tim auditor merasa pengujian substantif analitis ini merupakan alat yang paling efektif untuk menilai tingkat akurasi dan kewajaran metode perhitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang PT. BTM.

Terdapat beberapa kegiatan yang dilakukan dalam pengujian substantif analitis ini, antara lain membangun ekspektasi, menentukan ambang batas material, melakukan perhitungan kembali, dan melakukan investigasi lanjutan jika diperlukan. Sebelum memulai prosedur substantif analitis ini, penulis akan membuat *lead schedule* guna menilai pergerakan saldo akun penyisihan atas rehabilitasi tambang dari desember 2010 sampai juni 2011 dan sebagai dasar serta ringkasan dari prosedur substantif analitis ini.

Tabel 4.5 Lead Schedule

Lead Schedule - Provision for Mine Rehabilitation								
Description	TB	Adjustment			Balance	Balance	Movement	
	30-Jun-11			30-Jun-11	31-Dec-10	Dec 2010 to Jun 2011		
	Unreviewed	Dr	Cr	Reviewed	Audited	Amount	%	
Provision for mine rehabilitation	269.280	-	-	269.280	243.697	25.583	10%	
Total	269.280	-	-	269.280	243.697	25.583	10%	

Sumber : Dokumentasi *Review* KAP PwC (telah diolah kembali)

1. Pembentukan ekspektasi

Hal pertama yang dilakukan penulis dalam melakukan pengujian substantif analitis ini adalah membentuk ekspektasi mengenai bagaimana saldo akun penyisihan atas rehabilitasi tambang terbentuk. Dengan melihat *lead schedule*, penulis dan tim auditor KAP PwC memiliki ekspektasi bahwa saldo akun penyisihan atas rehabilitasi tambang pada juni 2011 merupakan jumlah dari saldo akun tersebut pada desember 2010 dan pergerakannya selama januari-juni 2011. Berdasarkan informasi yang didapat dari manajemen PT. BTM, besaran pergerakan saldo akun penyisihan atas rehabilitasi tambang dapat dihitung dengan cara jumlah penjualan batubara selama januari-juni 2011 PT. BTM dikalikan dengan *mine rehabilitation rate* yang telah ditentukan oleh induk perusahaan PT. BTM di Thailand.

Akan tetapi menurut penulis dan tim auditor perhitungan saldo akun penyisihan atas rehabilitasi tambang pada periode berjalan seharusnya berdasarkan besarnya jumlah produksi batubara, bukan menggunakan jumlah penjualan batubara periode tersebut. Hal ini dikarenakan jumlah penjualan batubara pada periode berjalan tersebut merupakan gabungan antara sisa produksi batubara periode masa lalu dan sebagian produksi batubara periode berjalan sehingga pengakuan penyisihan akun tersebut dinilai kurang tepat. Sebelum memberikan penyesuaian kepada manajemen, penulis akan melakukan penghitungan besaran saldo akun penyisihan atas rehabilitasi tambang menggunakan jumlah produksi batubara periode berjalan sebagai dasar. Jika selisih antara perhitungan penyisihan berdasarkan jumlah produksi batubara dan penjualan batubara melebihi SUM yang ditentukan oleh tim auditor sebelumnya, maka tim auditor akan membuat penyesuaian berdasarkan persetujuan manajemen.

Pada kegiatan pembentukan ekspektasi ini, penulis melakukan penilaian terhadap data yang akan digunakan dalam pengujian substantif analitis ini. Yang pertama, sistem akuntansi yang digunakan oleh PT. BTM yaitu Oracle[®] system. Sistem ini telah di-review dan diuji oleh KAP PwC divisi SPA pada audit desember 2010 sehingga penulis dan tim audit dapat menyimpulkan sistem akuntansi yang digunakan PT. BTM memiliki

keandalan yang tinggi. Kedua, data penjualan yang telah diuji pada prosedur *review* atas laporan keuangan interim ini dalam area penjualan sehingga penulis yakin akan kewajaran data penjualan tersebut. Terakhir, *mine closure rate* yang disediakan oleh induk perusahaan PT. BTM telah diuji pada audit desember 2010 sehingga penulis yakin akan kewajaran data *mine closure rate* tersebut. Dengan semua data yang diperlukan telah diuji maka penulis yakin dalam menggunakan data-data tersebut pada pengujian substantif analitis ini.

2. Penentuan Ambang Batas Materialitas

Pada pengujian substantif untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang ini, tim audit telah menentukan ambang batas materialitas sesuai dengan SUM yang telah ditentukan sebelumnya yaitu USD 30.000. penentuan ambang batas ini didasari pada jumlah dan kuantitas dari penyesuaian yang muncul pada prosedur audit/*review* sebelumnya dan hasil dari penilaian risiko untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang ini.

3. Perhitungan Kembali

Setelah melakukan pembentukan ekspektasi dan penentuan ambang batas materialitas, penulis kemudian melakukan perhitungan kembali untuk melihat hasil dari ekspektasi yang telah dibentuk. Jika hasil perhitungan kembali dan saldo akun penyisihan atas rehabilitasi tambang yang disediakan manajemen menunjukkan selisih di bawah ambang batas, maka tidak perlu dilakukan penyesuaian.

Tabel 4.6 Perhitungan Ekspektasi

Company	Gross Coal Sales (in MT)	Coal Purchase from related Parties (directly to sales) (in MT)					Gross Coal Sales (MT) OWN COAL PRODU CED	Mine Closure Rate (in USD/MT)	Mine Closure (in USD)
		Anak 3	Anak 2	Anak 1	Anak 4	Total Sales to Related Parties			
Sales Volume									
- Anak 1	180.200	0	2.296	0	0	2.296	139.015	0,08	11.121
- Anak 2	73.744	431	0	32.698	1.397	34.526	68.029	0,06	4.082
- Anak 3	11.922	0	2.930	7.669	0	10.599	11.491	0,40	4.596
- Anak 4	15.688	0	489	819	0	1.307	14.291	0,42	6.002
Total Volume	281.554	(431)	(5.715)	(41.185)	(1.397)	48.728	232.826	Mine Closure from 1 January to 30 June 2011	25.802

Compute the Difference - Provision of Mine Closure	
Movement balance per reasonableness test	25.802
Audited balance per 31 December 2010	243.697
Expected balance per 30 June 2011	269.498
Actual balance per TB 30 June 2011	269.280
Difference noted	218

>> Immaterial, passed.

Sumber : Dokumentasi Review KAP PwC (telah diolah kembali)

Dalam tabel 4.6 dapat dilihat perhitungan kembali mengenai prosedur penyisihan atas rehabilitasi tambang pada PT. BTM sesuai dengan ekspektasi yang telah ditentukan sebelumnya. Dengan menggunakan data penjualan yang disediakan oleh manajemen, penulis melakukan perhitungan mengenai jumlah batubara yang dijual yang benar-benar berasal dari produksi tambang sendiri tanpa adanya pembelian antar anak perusahaan PT. BTM. Hal ini dilakukan karena pada akhirnya laporan keuangan PT. BTM dalam bentuk konsolidasian sehingga terjadinya *over accrued* pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang dapat dihindari. Setelah diketahui masing-masing penjualan yang berasal dari tambang sendiri, maka akan dihitung besarnya pergerakan penyisihan atas rehabilitasi tambang pada periode januari-juni dengan cara mengalikan jumlah produksi tadi dengan masing-masing *mine closure rate* yang telah ditentukan oleh induk perusahaan PT. BTM. Kemudian penulis menghitung selisih saldo penyisihan atas rehabilitasi tambang untuk periode januari-juni 2011 antara penilaian manajemen dan ekspektasi yang dibuat penulis dengan cara menjumlahkan saldo penyisihan atas rehabilitasi tambang (berdasarkan laporan keuangan auditan 2010 yang tercantum dalam *lead schedule*) dengan pergerakan selama periode januari-juni 2010 (berdasarkan perhitungan kembali penulis).

Dalam perhitungan ini terlihat bahwa terjadi selisih dengan nilai dibawah SUM (tidak material) yang telah ditentukan sebelumnya oleh tim audit. Dengan hasil ini dapat diambil kesimpulan bahwa metode perhitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang yang dilakukan manajemen memiliki tingkat akurasi dan kewajaran yang tinggi. Dalam metode perhitungan

peyisihan atas rehabilitasi tambang, penulis dan tim audit berpendapat seharusnya yang dijadikan dasar perhitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang adalah jumlah produksi batubara periode berjalan bukan jumlah penjualan batubara.

Jumlah produksi batubara dirasa lebih baik dalam digunakan dasar perhitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang karena jumlah produksi batubara menunjukkan jumlah batubara aktual yang diproduksi pada *site* pertambangan sehingga menggambarkan kewajiban rehabilitasi tambang aktual atas setiap batubara yang diproduksi pada periode tersebut. Sedangkan jika menggunakan jumlah penjualan batubara sebagai dasar akan muncul masalah yaitu jumlah penjualan batubara periode ini merupakan batubara yang diambil dari sisa produksi periode lalu dan sebagian produksi periode berjalan, sehingga akan kurang tepat untuk menggambarkan kewajiban rehabilitasi tambang aktual yang muncul pada periode berjalan. Oleh karena itu, penulis melakukan perhitungan kembali untuk saldo penyisihan atas rehabilitasi tambang dengan menggunakan jumlah produksi batubara sebagai dasar guna memastikan tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara dua dasar perhitungan tersebut. Disamping itu, perhitungan kembali ini digunakan penulis dan tim auditor sebagai bentuk pengendalian untuk perhitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang PT. BTM.

Tabel 4.7 Perhitungan Ekspektasi – Jumlah Produksi Batubara

Company	Coal Production (in MT)	Mine Closure Rate (in USD/MT)	Mine Closure (in USD)
Production Volume			
- Anak 1	138.445	0,08	11.076
- Anak 2	66.712	0,06	4.003
- Anak 3	11.502	0,40	4.601
- Anak 4	16.800	0,42	7.056
Total Volume	233.460	Mine Closure from 1 January to 30 June 2011	26.735
Compute the Difference			
Mine Closure - sales quantity		25.802	
Mine Closure - production quantity		26.735	
Difference		(934)	>> Immaterial, passed.

Sumber : Dokumentasi Review KAP PwC (telah diolah kembali)

Dapat dilihat pada tabel 4.7 bahwa setelah dilakukan perhitungan kembali dengan menggunakan jumlah produksi batubara pada periode januari-juni 2011 akan menghasilkan jumlah penyisihan atas rehabilitasi tambang yang tidak jauh berbeda jika menggunakan jumlah penjualan batubara sebagai dasar perhitungan seperti yang dilakukan manajemen PT. BTM. Hasil perbedaan tersebut berjumlah di bawah SUM (tidak material) yang telah ditentukan tim auditor, sehingga metode perhitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang yang dilakukan manajemen PT. BTM dinilai masih wajar dan tidak perlu penyesuaian untuk metode perhitungan tersebut.

4.3.3 Tahap Penyelesaian

Sesuai dengan jadwal yang dibuat oleh tim auditor sebelumnya, setelah menyelesaikan tahap pengumpulan bukti/audit lapangan di kantor klien maka penulis dan tim auditor akan melakukan tahap penyelesaian berupa pembentukan laporan kepada KAP PwC Thailand dan induk perusahaan PT. BTM, serta opini *review* yang akan diterbitkan bersamaan dengan laporan keuangan interim PT. BTM kepada publik. Dalam tahap ini tim auditor akan memperbaiki laporan keuangan interim PT. BTM dengan seluruh penyesuaian (jika ada) yang telah disetujui oleh manajemen klien. Proses yang dilakukan sesuai dengan tujuan audit presentasi dan pengungkapan antara lain adalah pengkalkulasian kembali untuk menjamin akurasi perhitungan dalam laporan keuangan tersebut (*footing*), melakukan pengecekan kalkulasi pada laporan keuangan terhadap catatan atas laporan keuangannya (*cross-footing*), memastikan pengungkapan untuk setiap akun yang terdapat pada laporan keuangan telah diungkapkan sesuai dengan PSAK dan kegiatan lainnya yang memastikan bahwa laporan keuangan interim dan opini *review* dapat diterbitkan sesempurna mungkin. Pengungkapan yang harus dilakukan untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang antara lain kebijakan akuntansi perusahaan, mutasi taksiran kewajiban rehabilitasi tambang selama tahun berjalan, kegiatan rehabilitasi yang telah dilakukan dan sedang dilakukan, serta kewajiban lainnya yang berhubungan dengan rehabilitasi tambang. Disamping itu dalam tahap ini juga dilakukan *review* terhadap

kewajiban yang masih menjadi tanggung jawab klien dan kejadian di masa datang yang akan dialami klien.

Tahap ini memakan waktu yang cukup lama karena proses *review* akan dilakukan oleh beberapa pihak yaitu tim manajer, *director*, dan *signing partner* untuk klien PT. BTM. Proses *review* dapat terjadi berulang-ulang karena jika terdapat kesalahan sedikit saja, laporan tersebut akan dikoreksi dan akan dilakukan *review* kembali sampai benar-benar tidak terdapat kesalahan dalam laporan tersebut. Hal ini sangat baik untuk dilakukan karena laporan keuangan interim dan opini *review* harus diterbitkan dalam kualitas yang tinggi sehingga reputasi KAP PwC sebagai kantor akuntan yang dipilih PT. BTM akan tetap terpelihara. Dengan reputasi yang baik ini diharapkan banyak calon klien yang potensial akan bekerja sama dengan KAP PwC. Disamping proses *review* ini, yang dapat menyebabkan tahap ini lama adalah data yang tertahan pada klien BTM, misalkan perjanjian penjualan batubara, tidak segera dikirimkan oleh klien kepada tim auditor sehingga tim auditor tidak dapat segera menerbitkan laporan keuangan interim dan opini *review* PT. BTM.

4.4 Analisis

4.4.1 Analisis Perlakuan Akuntansi untuk Akun Pernyisihan atas Rehabilitasi Tambang

Seperti yang sudah dijelaskan pada sesi sebelumnya, PT. BTM telah melakukan prosedur penyisihan atas rehabilitasi tambang sesuai dengan ketentuan perundangan dan PSAK nomor 33 yang berlaku. Prosedur yang dilakukan pertama kali adalah, sebagai pemegang IUP Operasi Produksi, PT. BTM telah mengajukan rencana penutupan tambang berdasarkan petunjuk dari Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral dalam menentukan biaya apa saja yang masuk dalam rencana penutupan tambang berdurasi lima tahun ini. Rencana penutupan tambang ini terdiri dari beberapa unsur, antara lain kegiatan untuk penutupan tambang/rehabilitasi tambang, kegiatan pembongkaran, pemindahan, dan restorasi aset, serta kegiatan penanganan pengurangan dan pemutusan hubungan kerja. Ketika rencana penutupan tambang telah diterbitkan dan diajukan kepada pemerintah pada tahun 2009, pemerintah justru hingga kini belum menyetujuinya.

Akibat dari belum disetujuinya rencana penutupan tambang ini adalah PT. BTM tidak dapat segera menempatkan uang jaminan senilai dengan rencana penutupan tambang yang diterbitkan yang diatur pada PP No. 78 Tahun 2010.

Dalam proses pengakuan dan metode perhitungan kewajiban untuk rehabilitasi tambang, PT. BTM juga telah melakukannya sesuai dengan PSAK nomor 33. PT. BTM mengakui kewajiban rehabilitasi tambang ketika terdapat petunjuk kuat bahwa jaminan tersebut muncul yaitu dengan terbitnya rencana penutupan tambang dan dimulainya proses produksi tambang. Dengan terbitnya rencana penutupan tambang, dapat dikatakan bahwa PT. BTM memiliki program penutupan tambang yang sudah jelas sehingga sudah waktunya untuk mengakui kewajiban rehabilitasi tambang. Sebagai pemegang IUP Operasi Produksi, PT. BTM mengakui kewajiban rehabilitasi tambang dengan mendebit biaya rehabilitasi tambang dan mengkreditkan penyisihan atas rehabilitasi tambang sesuai yang diatur dalam PSAK nomor 33.

Dalam PSAK nomor 33 juga dikatakan bahwa penyisihan atas rehabilitasi tambang akan dievaluasi setiap tahunnya agar tidak terjadi kekurangan penyisihan, PT. BTM dan anak perusahaan menggunakan dasar perhitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang dengan *mine closure rate* yang dalam pembentukannya telah memasukan unsur inflasi dan pertimbangan terhadap rencana penutupan tambang. Metode perhitungan ini akan menghasilkan penyisihan atas rehabilitasi tambang yang cukup dan sesuai dengan rencana penutupan tambang yang diajukan kepada pemerintah.

Dari sisi pengukuran penyisihan atas rehabilitasi tambang, menurut PSAK nomor 57 yang dijelaskan pada bab 2, dapat diukur dengan cara menghitung biaya tersebut ketika kegiatan operasi produksi berakhir dan mengukurnya dengan nilai sekarang (*discounted to present value*) yang tercantum pada rencana penutupan tambang. Pada PT. BTM penyisihan atas rehabilitasi tambang diukur dengan dasar *mine closure rate* yang dibentuk dengan mempertimbangkan rencana penutupan tambang dan menurut keterangan manajemen PT. BTM rencana penutupan tambang tersebut disusun dengan basis *current price*. Dengan demikian, dapat dilihat bahwa pengukuran yang dilakukan manajemen PT. BTM telah sesuai dengan PSAK tersebut.

Dalam hal pengungkapan, PSAK nomor 33 mengatur setidaknya kebijakan akuntansi perusahaan, mutasi taksiran kewajiban rehabilitasi tambang selama tahun berjalan, kegiatan rehabilitasi yang telah dilakukan dan sedang dilakukan, serta kewajiban lainnya yang berhubungan dengan rehabilitasi tambang harus diungkapkan pada laporan keuangan. Dengan status rencana penutupan tambang yang masih belum disetujui oleh pemerintah, PT. BTM telah mengungkapkan semua hal yang dapat diungkapkan berdasarkan PSAK 33 yaitu kebijakan akuntansi perusahaan termasuk didalamnya perlakuan akuntansi atas pembebanan biaya rehabilitasi tambang.

Dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat kesalahan pada perlakuan akuntansi untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang yang dilakukan PT. BTM. Hal ini dikarenakan PT. BTM selalu mempertimbangkan dan menaati peraturan perundangan dan prinsip akuntansi yang diterima umum (PSAK) yang berlaku.

4.4.2 Analisis Prosedur *Review* atas Laporan Keuangan Interim KAP PwC

Analisis atas prosedur *review* atas laporan keuangan interim PT. BTM oleh KAP PwC akan dibahas untuk setiap tahapnya. Pada tahap perencanaan, KAP PwC memiliki prosedur yang serupa dengan tahap perencanaan yang terdapat pada teori seperti dipaparkan dalam bab sebelumnya.

Pada tahap pengumpulan bukti atau audit lapangan untuk prosedur *review* atas laporan keuangan interim, KAP PwC memiliki prosedur mencukupi jika dilihat dari cakupan dan tujuan dari suatu *review* atas laporan keuangan interim itu sendiri. Untuk memberikan gambaran yang lebih jelas, penulis akan membandingkan kegiatan-kegiatan yang harus dilakukan pada prosedur *review* atas laporan keuangan interim dalam SPAP dan prosedur KAP PwC.

Tabel 4.8 Perbandingan Prosedur *Review* atas Laporan Keuangan Interim

Prosedur <i>Review</i>	
SPAP	KAP PwC (akun Penyisihan atas Rehabilitasi Tambang)
1. Meminta keterangan kepada klien	- Meminta keterangan kepada klien terkait analisis kewajiban lingkungan dan pembentukan ekspektasi
2. Melakukan prosedur analitis, yang mencakup : a. Perbandingan antara laporan keuangan periode berjalan dengan periode sebelumnya	1. Melakukan prosedur analitis, yang mencakup: a. Pembentukan <i>lead schedule</i> .
b. Perbandingan antara laporan keuangan dengan hasil yang diantisipasi, contohnya anggaran dan perkiraan.	b. Membangun ekspektasi pada akun penyisihan atas rehabilitasi tambang. c. Menentukan ambang batas (<i>threshold</i>). d. Melakukan perhitungan kembali (perkiraan) e. Melakukan investigasi lanjutan jika diperlukan.
c. Studi hubungan antara unsur-unsur dalam laporan keuangan yang diharapkan akan sesuai dengan pola yang diperkirakan atas dasar elemen entitas tersebut.	2. Melakukan analisis kewajiban lingkungan.

Sumber : Dokumentasi *Review* KAP PwC (telah diolah kembali) dan SPAP

Pada tabel 4.8 dapat dilihat bagaimana SPAP memberikan standar profesional yang wajib diikuti auditor di Indonesia untuk melakukan prosedur *review* atas laporan keuangan interim. Untuk melihat kecukupan prosedur KAP PwC jika dibandingkan SPAP, berikut penjelasannya:

1. Pada SPAP prosedur *review* harus meminta keterangan kepada klien, pada prosedur KAP PwC (terutama akun penyisihan atas laporan keuangan) proses meminta keterangan klien termasuk dalam kegiatan analisis kewajiban lingkungan hidup yaitu meminta keterangan mengenai rencana penutupan tambang beserta unsur-unsur yang membentuknya dan pada kegiatan membangun ekspektasi pada akun penyisihan atas laporan keuangan yaitu meminta keterangan mengenai pembentukan besaran *mine closure rate* yang telah ditentukan oleh induk perusahaan PT. BTM di Thailand.

2. Pada KAP PwC prosedur substantif analitis dilakukan untuk memenuhi tujuan audit yaitu akurasi (*accuration*), pisah batas (*cut-off*) dan kaitan rinci (*detail tie-in*). SPAP menyebutkan bahwa auditor dalam proses *review* harus melakukan prosedur analitis yang mencakup:
 - a. Perbandingan antara laporan keuangan periode berjalan dengan periode sebelumnya. Pada prosedur KAP PwC perbandingan ini tercermin pada pembuatan *lead schedule* yang memang berisi perbandingan antara laporan keuangan periode berjalan dan periode sebelumnya untuk melihat pergerakan saldo akun penyisihan atas rehabilitasi tambang. Seperti dijelaskan sebelumnya, fungsi *lead schedule* lainnya antara lain digunakan sebagai dasar dan sebagai rangkuman dari prosedur audit/*review* yang telah dilakukan oleh auditor.
 - b. Perbandingan antara laporan keuangan dengan hasil yang diantisipasi. Pada prosedur KAP PwC perbandingan ini tercermin pada proses pembuatan ekspektasi dan penghitungan kembali saldo penyisihan atas rehabilitasi tambang berdasarkan ekspektasi tersebut. Hasil dari ekspektasi tersebut akan dibandingkan dengan laporan keuangan periode berjalan untuk melihat apakah terdapat selisih yang material sehingga dibutuhkan penyesuaian terhadapnya. Untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang, ekspektasi yang dibuat tim auditor dan penulis adalah jumlah dari saldo akun penyisihan atas rehabilitasi tambang pada desember 2010 dan pergerakan saldo akun tersebut selama januari hingga juni 2011. Pergerakan saldo akun ini didapat dari jumlah penjualan periode tersebut dikalikan dengan *mine closure rate* yang telah ditentukan induk perusahaan PT. BTM. Tujuan dari perbandingan maupun proses penghitungan kembali ekspektasi yang dilakukan auditor KAP PwC adalah untuk mengukur tingkat akurasi dari perhitungan saldo akun yang dilakukan manajemen klien.
 - c. Studi hubungan antara unsur-unsur dalam laporan keuangan yang diharapkan akan sesuai dengan pola yang diperkirakan atas dasar elemen entitas tersebut. Pada prosedur KAP PwC khususnya akun penyisihan atas rehabilitasi tambang, studi ini tercermin pada proses analisis

kewajiban lingkungan hidup. Pada proses ini akun penyisihan atas rehabilitasi tambang berhubungan erat dengan rencana penutupan tambang yang diajukan kepada pemerintah. Dengan adanya hubungan tersebut, penulis melakukan analisis mengenai kewajiban lingkungan hidup yaitu dengan menghitung penyisihan atas rehabilitasi tambang berdasarkan rencana penutupan tambang seperti terlihat pada tabel 4.4 pada bab ini. Tujuan dari analisis ini adalah untuk melihat apakah penghitungan saldo akun penyisihan atas rehabilitasi ini telah mencukupi sesuai dengan rencana penutupan tambang. Analisis ini juga dilakukan untuk memenuhi tujuan audit yaitu keberadaan (*existence*), kelengkapan (*completeness*), klasifikasi (*classification*), serta hak dan kewajiban (*right and obligation*)

Dengan analisis diatas, dapat diambil kesimpulan bahwa prosedur *review* atas laporan keuangan interim yang dilakukan KAP PwC serupa atau telah mencukupi dengan prosedur review yang tercantum pada SPAP. Terdapat pengujian tambahan yang dilakukan penulis yaitu menghitung kembali besarnya penyisihan atas rehabilitasi tambang dengan menggunakan dasar jumlah produksi batubara tahun berjalan. Hal ini dilakukan karena penulis dan tim audit menilai bahwa seharusnya penghitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang menggunakan dasar jumlah produksi batubara tahun berjalan bukan menggunakan jumlah penjualan batubara tahun berjalan. Disamping itu pengujian ini dilakukan untuk memastikan *over/under accrued* untuk penyisihan atas rehabilitasi tambang yang dilakukan manajemen tidak melebihi batas materialitas yang telah ditentukan. Jika *over/under accrued* yang terjadi melebihi materialitas maka tim auditor akan memberikan penyesuaian kepada manajemen.

Walaupun secara prosedur sudah benar, namun proses *review* untuk akun penyisihan atas rehabilitasi tambang menemui beberapa kendala yaitu tidak didaptkannya dokumen rencana penutupan dan prosedur penghitungan *mine closure rate*. Dengan adanya permasalahan tersebut tim auditor dengan persetujuan manajer tim setuju untuk menggunakan dokumentasi mengenai rencana penutupan dan prosedur penghitungan *mine closure rate* serta mendapatkan keterangan tambahan pada klien.

Bab 5

Kesimpulan dan Saran

5.1 Kesimpulan

1. PT. BTM memiliki empat anak perusahaan yang memegang IUP Operasi Produksi sehingga wajib untuk membuat rencana penutupan tambang. Rencana penutupan tambang selama lima tahun dimulai pada tahun 2009 sesuai dengan UU Nomor 4 Tahun 2009 tentang pertambangan mineral dan batubara telah diajukan kepada pemerintah yang bersangkutan.
2. PT. BTM telah melaksanakan kebijakan akuntansi mengenai penyisihan atas rehabilitasi tambang telah sesuai dengan PSAK nomor 33 tentang akuntansi pertambangan umum
 - a. PT. BTM memulai pengakuan ketika rencana penutupan tambang diterbitkan dan diajukan kepada pemerintah.
 - b. PT. BTM menghitung besaran penyisihan atas rehabilitasi tambang menggunakan jumlah penjualan batubara dikalikan dengan *mine closure rate* yang unsur pembentuknya menggunakan *current price*. Namun klien tidak dapat memberikan dokumen penghitungan *mine closure rate* sehingga KAP PwC menggunakan hasil audit tahunan tahun 2010 sebagai dasar penilaian.
3. Tim auditor KAP PwC menilai bahwa prosedur yang paling cocok untuk melakukan *review* untuk penyisihan atas rehabilitasi tambang adalah prosedur analitis ditambah dengan analisis kewajiban lingkungan hidup. Prosedur *review* ini telah sesuai dengan SPAP.
4. Setelah dilakukan analisis ditemukan beberapa hal yang patut diperhatikan, antara lain:
 - a. Rencana penutupan tambang yang telah diajukan sejak tahun 2009, sampai sekarang masih belum disetujui oleh pemerintah yang bersangkutan.
 - b. KAP PwC gagal dalam mendapatkan dokumen penghitungan *mine closure rate* yang berasal dari induk perusahaan PT. BTM di Thailand.
 - c. Penggunaan jumlah penjualan batubara sebagai dasar penghitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang dinilai kurang tepat sehingga

dilakukan pengujian tambahan dengan menggunakan jumlah produksi batubara sebagai dasar penghitungan penyisihan atas rehabilitasi tambang untuk melihat apakah terdapat perbedaan yang material.

5. Kesimpulan dari hasil *review* untuk penyisihan atas rehabilitasi tambang pada PT. BTM adalah dengan bukti-bukti yang ada, saldo akun penyisihan atas rehabilitasi tambang telah dihitung dengan semestinya dan menghasilkan jumlah yang sewajarnya sehingga tidak perlu lagi dilakukan pengujian selanjutnya.

5.2 Saran

5.2.1 PT. BTM

Secara umum, penulis memiliki beberapa saran untuk PT. BTM, yaitu:

1. PT. BTM seharusnya menggunakan jumlah produksi batubara untuk dijadikan dasar dalam menghitung saldo penyisihan atas rehabilitasi tambang daripada menggunakan jumlah penjualan batubara sebagai dasar penghitungan.
2. PT. BTM harus segera menindaklanjuti kenapa rencana penutupan tambang yang diajukan kepada pemerintah belum disetujui sampai sekarang.

5.2.2 KAP PwC

Berdasarkan pengalaman selama melaksanakan magang di KAP PwC, penulis memberikan beberapa saran, yaitu:

1. KAP PwC seharusnya mendapatkan dokumen penghitungan *mine closure rate* untuk memastikan tidak terjadi perubahan dari induk perusahaan PT. BTM di Thailand. Dengan mengandalkan hasil audit 2010 tanpa mendapatkan dokumen penghitungan *mine closure rate* yang terbaru, akan muncul risiko terjadinya *over/under accrued* dari saldo penyisihan atas rehabilitasi tambang.
2. KAP PwC sebaiknya memberikan pelatihan yang cukup bagi peserta yang melaksanakan magang di KAP PwC agar dapat melakukan pekerjaan dalam tim audit dengan baik dan benar.

Daftar Referensi

- Agoes, Sukrisno. (2004). Auditing (Pemeriksaan Akuntan) Oleh Kantor Akuntan Publik (Jilid II). Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Arens, Alvin A., et al. (2009). Auditing and Assurance Services-An Indonesian Adaptation. New Jersey: Pearson Education.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2010). Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Revisi 2010. Jakarta: IAI.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2011). Standar Profesional Akuntan Publik. Jakarta: Yayasan Karya Salemba Empat.
- Laporan Tahunan PT. BTM, 2010.
- Pedoman Audit KAP Pricewaterhouse Coopers, 2010.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 78 tahun 2010 Tentang Reklamasi dan Pascatambang, 2010.
- Profil KAP PwC (n.d.). 15 September 2011.
<http://www.pwc.com/id/en/about-us/pwc-indonesia-history.jhtml>
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 2009 Tentang Pertambangan Mineral dan Batubara, 2009.
- Warren, Carl S., et al. (2012). Principles of Accounting-An Indonesian Adaptation 2nd Edition. Singapore: Cengage Learning Asia.