

**PENERAPAN AUDIT DALAM MENILAI KEWAJARAN
PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN PADA
KOPERASI “X” DI JEMBER**

*M.Yoga Dharma Putra
Eko Pudjo Laksono
Rizky Eriandani
Dosen Universitas Surabaya*

ABSTRACT

This study aims to determine the fairness of presentation of financial statements, visible in the Cooperative "X" in Jember after an external audit conducted primarily in parts prone to misstatements and fraud in the financial statements that management can take immediate preventive measures that misstatements and fraud does not happen again in the cooperatives. Research object is lifted financial statements. The research focuses on the fairness of presentation of financial statements Cooperative "X" engaged in agri commodities TBN tobacco. In the collection and processing of data, the steps taken is to conduct a survey to cooperatives X in Jember to obtain information - information about the overview and organizational conditions. After data collection was conducted through questionnaires, interviews and observation and document analysis Of the results the application of audit for assess the fairness of financial statements business entity the year 2012 known that difference that arises on account sales due business entity wrong recorded sales who not supposed recognized in the year 2012 so that the thing has impact against another account and audit opinion about fairness of financial statements. Cooperative X needs to be more consistent in presenting any corresponding accounts in the financial statements the accounting policies used.

Keyword : *financial statements, the audit of financial statements, the fair presentation of the financial statements*

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Laporan keuangan merupakan komponen yang sangat penting dalam suatu perusahaan. Oleh sebab itu, diperlukan penyajian laporan keuangan yang tepat dan sesuai dengan standar yang berlaku. Terkadang terjadi kesalahan penyajian laporan keuangan (fraudulent financial reporting) secara sengaja yang dilakukan oleh pihak-pihak yang memiliki tujuan tertentu. *Fraudulent Financial Reporting* dapat dilakukan oleh pihak internal maupun eksternal perusahaan. Menurut survei yang dilakukan oleh *Association of Certified Fraud Examiners* (2010) dalam

beberapa kasus, pihak top manajemen dalam perusahaan maupun pemilik perusahaan turut menjadi faktor utama terjadinya sebuah *Fraudulent Financial Reporting*. Survei yang dilakukan antara Januari 2008 sampai Desember 2009 tersebut juga mengemukakan fakta bahwa kerugian akibat *fraud* dalam organisasi-organisasi di Asia mencapai \$ 274,000. Berdasarkan survei tersebut dapat disimpulkan bahwa top manajemen dan pemilik perusahaan memiliki wewenang yang tinggi dalam pengambilan keputusan di perusahaan dan hal tersebut yang menyebabkan semakin besarnya peluang terjadi *fraudulent financial reporting* sehingga menimbulkan kerugian yang besar. Sedangkan menurut survei yang dilakukan oleh Earnings & Young (2012) menyebutkan bahwa 39% responden melaporkan suap dan praktek korupsi sering terjadi di negara mereka. Ditemukan pula fakta bahwa 15% responden di Asia Timur menganggap bahwa kesalahan penyajian laporan (*fraudulent financial reporting*) dianggap dibenarkan. Hasil survei tersebut menjelaskan fakta bahwa berbagai pihak masih menganggap bahwa kesalahan penyajian laporan keuangan yang digunakan untuk kemajuan perusahaan dianggap wajar. Mereka berargumen bahwa manipulasi laporan keuangan tersebut dilakukan agar performa perusahaan mereka terlihat baik dimata eksternal. Badan usaha koperasi yang bergerak di bidang agribisnis pun memerlukan laporan keuangan untuk membukukan setiap transaksi keuangan yang ada dalam bisnisnya. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 27 yang selama ini digunakan di Indonesia mengenai koperasi pun telah dicabut dari PSAK tahun 2012 sehingga menyebabkan laporan keuangan koperasi memerlukan penyesuaian terhadap standar baru yang mengatur tentang perkoperasian. Hal tersebut menyebabkan masih banyak terdapat para pelaku usaha koperasi agribisnis yang tidak tepat dalam menyajikan laporan keuangan mereka.

Berdasarkan fakta-fakta yang dikemukakan bahwa sering terjadi kesalahan penyajian laporan keuangan, sedangkan laporan keuangan perlu disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku untuk kepentingan semua pihak, maka diperlukan pemeriksaan eksternal antara lain dilakukan oleh akuntan publik yang obyektif dan independent atas kewajaran penyajian laporan keuangan

tersebut. Salah saji yang ditemukan dalam pemeriksaan tentu akan mempengaruhi laporan hasil audit. Hasil pemeriksaan tersebut nantinya akan menimbulkan opini atas laporan keuangan. Kantor akuntan publik perlu sangat berhati-hati dalam melakukan pemeriksaan dan memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan. Banyak kasus salah satunya kasus kimia farma dimana Kantor Akuntan Publik Hans Tuanakotta Mustofa (HTM) yang mendapatkan denda sebesar Rp. 100.000.000,- karena dianggap tidak profesional dikarenakan gagal menemukan salah saji atas laba bersih, penjualan dan persediaan walaupun telah mengikuti standar yang berlaku dalam pemeriksaannya. Kehati-hatian pemberian opini yang diberikan oleh kantor akuntan publik tersebut disebabkan opini tersebut akan menggambarkan bagaimana kredibilitas manajemen dalam mengelola suatu badan usaha dan membuat suatu laporan keuangan yang akan digunakan oleh berbagai pihak.

LANDASAN TEORI

Laporan Keuangan

Menurut Horngren dan Harrison (2012) laporan keuangan adalah dokumen perusahaan yang melaporkan sebuah perusahaan dalam istilah moneter. Orang menggunakan laporan keuangan untuk membuat keputusan bisnis. Sedangkan Reeve et all (2012) mengemukakan laporan keuangan merupakan laporan yang berisi informasi dari berbagai transaksi yang dicatat dan dirangkum dan disiapkan bagi para penggunanya. Berdasarkan kedua definisi diatas dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan merupakan laporan atau dokumen perusahaan yang menyediakan berbagai informasi yang digunakan untuk pengambilan keputusan oleh perusahaan dan para penggunanya.

Menurut SAK ETAP Bab 3 paragraf 3.12 (2009), menyebutkan bahwa laporan keuangan entitas meliputi :(a) neraca;(b) laporan laba rugi;(c) laporan perubahan ekuitas yang juga menunjukkan:(i) seluruh perubahan dalam ekuitas, atau(ii) perubahan ekuitas selain perubahan yang timbul daritransaksi dengan pemilik dalam kapasitasnya sebagaipemilik;(d) laporan arus kas; dan(e) catatan atas

laporan keuangan yang berisi ringkasan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informasi penjelasan lainnya.

Materialitas

Menurut Boynton (2006), materialitas adalah besarnya suatu pengabaian atau salah saji informasi akuntansi yang diluar keadaan disekitarnya memungkinkan bahwa pertimbangan seseorang yang bergantung pada informasi tersebut akan berubah atau terpengaruh oleh pengabaian atau salah saji tersebut. Boynton (2006) mengemukakan bahwa konsep materialitas dapat mempengaruhi proses audit dengan cara:

- a. Auditor membuat suatu keputusan material jika ada suatu perencanaan dalam mengambil keputusan yang penting mengenai lingkup audit. Materialitas merupakan konsep yang penting untuk membantu auditor dalam menemukan salah saji yang secara potensial akan mempengaruhi laporan keuangan.
- b. Konsep materialitas dapat membantu auditor dalam proses evaluasi audit. Melalui pengumpulan bukti audit, auditor harus dapat menilai audit secara signifikan.

Pengendalian Internal

Whittington and Kurt (2012) mendefinisikan pengendalian internal adalah suatu proses, dipengaruhi oleh dewan direksi suatu entitas, manajemen, dan personil lainnya, yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan dalam kategori (1) efektif dan efisien suatu operasi, (2) pelaporan keuangan yang dapat dipercaya dan (3) kepatuhan terhadap hukum yang diterapkan dan regulasi. Menurut Arens, et al (2012) metode yang digunakan untuk memperoleh dan mendokumentasikan pemahaman tentang desain pengendalian internal adalah :

1. Narasi : narasi tertulis yang mendeskripsikan pengendalian internal
2. Flowchart: diagram atau bagan yang menggambarkan aliran dokumen
3. Kuisisioner pengendalian Internal: Pertanyaan pengendalian internal dengan jawaban “ya” atau “tidak” dimana jawaban “ya” berarti pengendalian internal baik dan jawaban “tidak” berarti kurang baik.

Audit Laporan Keuangan

Menurut Whittington and Kurt (2012), audit laporan keuangan adalah audit atas informasi akuntansi keuangan sebuah entitas yang mencakup neraca, dan laporan laba rugi, saldo laba dan arus kas yang bertujuan untuk menentukan apakah laporan tersebut telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Proses Audit Laporan Keuangan

Arens et al (2012) menyatakan bahwa proses audit laporan keuangan ada empat tahapan :

1. Tahap I: Merencanakan dan merancang suatu pendekatan audit

Pada tahap ini, auditor merencanakan dan merancang suatu pendekatan audit dengan menggunakan informasi yang didapatkan dari *risk assessment procedures* terkait dengan penerimaan klien dan perencanaan awal (*accept client and perform initial planning*), memahami bisnis dan industri klien (*understand the client's business and industry*), menilai risiko bisnis klien (*assess client business risk*), dan melakukan prosedur analitis pendahuluan (*perform preliminary analytical procedures*). Selanjutnya, auditor akan menentukan materialitas serta menilai *inherent* dan *acceptable audit risk*, memahami *internal control* dan menilai *control risk*, mendapatkan informasi untuk menilai *fraud risk*, serta mengembangkan *audit plan* dan *audit program* secara spesifik dan keseluruhan.

2. Tahap II:: Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi

Test of Control merupakan suatu prosedur untuk menguji efektivitas pengendalian suatu perusahaan atau klien sehingga auditor dapat menentukan besarnya risiko pengendalian (*control risk*). Sementara itu, *Substantive Test of Transaction* merupakan suatu prosedur audit yang digunakan untuk menentukan apakah kelima tujuan audit terkait transaksi telah terpenuhi untuk setiap kelompok transaksi.

3. Tahap III: Melaksanakan prosedur analitik dan uji rincian saldo

Secara umum, prosedur analitis digunakan untuk menetapkan kelayakan transaksi dan saldo keseluruhan, sedangkan pengujian terinci atas saldo adalah prosedur khusus untuk menguji kekeliruan moneter dalam saldo-saldo laporan keuangan. Di samping itu, *Test of Detail Balances* merupakan prosedur audit yang dilakukan auditor untuk menguji apakah terdapat salah saji pada saldo akhir *general ledger* baik untuk akun-akun *balance sheet* maupun *income statement*

4. Tahap IV: Melengkapi proses audit dan menerbitkan laporan audit

Pada tahap ini, auditor harus mengumpulkan bukti dan melakukan pengujian tambahan terkait dengan tujuan penyajian dan pengungkapan, *review* atas *subsequent events*, mengumpulkan bukti akhir, mengevaluasi hasil audit dan menerbitkan laporan audit, serta melakukan komunikasi dengan komite audit dan manajemen. Laporan audit yang dibuat berisi mengenai opini atau pendapat auditor atas kewajaran suatu laporan keuangan, dimana terdapat lima kategori opini auditor, antara lain: Pendapat wajar tanpa pengecualian (*Unqualified Opinion*), Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan (*Unqualified Opinion with Explanatory Paragraph*), Pendapat wajar dengan pengecualian (*Qualified Opinion*), Pendapat tidak wajar (*Adverse Opinion*), Pernyataan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer Opinion*). Dalam Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 2 Seksi 110 tentang Tanggung Jawab dan Fungsi Auditor Independen, disebutkan bahwa tujuan audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Laporan Audit dan Opini Audit

Menurut Arens et al (2012), Opini audit merupakan kesimpulan akhir dari hasil temuan oleh auditor. Opini auditor merupakan bagian penting dari laporan auditor karena menggambarkan risiko informasi dalam laporan keuangan..

SPAP Seksi 508 paragraf 10 (2011) membagi opini audit dalam beberapa bagian yaitu :

- a. Pendapat wajar tanpa pengecualian. Pendapat yang diberikan apabila laporan keuangan disusun secara wajar dan tidak adanya salah saji material serta penyusunan laporan keuangan sesuai standar
- b. Bahasa penjelasan ditambahkan dalam laporan auditor bentuk baku. Paragraf penjas diberikan karena ada kejadian yang mengharuskan auditor menambakkannya dalam laporan audit.
- c. Pendapat wajar dengan pengecualian. Pendapat yang diberikan jika laporan keuangan disusun secara wajar dan tidak ada salah saji material kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.
- d. Pendapat tidak wajar. Pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- e. Pernyataan tidak memberikan pendapat. Pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakah bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan

Pendapatan

Menurut SAK ETAP Bab 2 paragraf 2.22 huruf a (2009) menyatakan pendapatan adalah penghasilan yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas entitas yang biasa dan dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, imbalan, bunga, dividen, royalti dan sewa.

SAK ETAP Bab 20 paragraf 20.8 (2009) menyatakan bahwa ada kondisi-kondisi yang harus dipenuhi untuk mengakui pendapatan dari penjualan barang yaitu :(a)

Entitas telah mengalihkan risiko dan manfaat yang signifikan dari kepemilikan barang kepada pembeli;(b) Entitas tidak mempertahankan atau meneruskan baik keterlibatan manajerial sampai kepada tingkat dimana biasanya diasosiasikan dengan kepemilikan maupun kontrol efektif atas barang yang terjual;(c) Jumlah pendapatan dapat diukur secara andal;(d) Ada kemungkinan besar manfaat ekonomi yang berhubungan dengan transaksi akan mengalir masuk kedalam entitas; dan(e) Biaya yang telah atau akan terjadi sehubungan dengan transaksi dapat diukur secara andal

Persediaan

Menurut SAK ETAP Bab 11 paragraf 11.1 (2009), persediaan adalah aset :(a) untuk dijual dalam kegiatan usaha normal;(b) dalam proses produksi untuk kemudian dijual; atau(c) dalam bentuk bahan atau perlengkapan untuk digunakan dalam proses produksi atau pemberian jasa. Beban perolehan persediaan mencakup seluruh biaya pembelian, biaya konversi, dan biaya lainnya yang terjadi untuk membawa persediaan ke kondisi dan lokasi sekarang.

Selisih Kurs

Menurut SAK ETAP Bab 26 paragraf 26.6 (2009), Entitas harus mengakui keuntungan atau kerugian selisih kurs pada laporan laba rugi periode terjadinya yang timbul dari penyelesaian transaksi moneter atau penjabaran transaksi moneter pada kurs yang berbeda dengan kurs penjabaran pada pengakuan awal selama periode berjalan atau pada laporan keuangan sebelumnya. Sedangkan menurut SAK ETAP Bab 26 paragraf 26.7 (2009) menyatakan bahwa Pada saat keuntungan atau kerugian transaksi nonmoneter diakui secara langsung dalam ekuitas, maka entitas harus mengakui komponen keuntungan atau kerugian dari pertukaran secara langsung dalam ekuitas. Sebaliknya, pada saat keuntungan atau kerugian transaksi nonmoneter diakui dalam laporan laba rugi, maka entitas harus mengakui komponen keuntungan atau kerugian dari pertukaran tersebut dalam laporan laba rugi.

Salah Saji

Fraud

Arens et al (2012) mendefinisikan *fraud* sebagai salah saji yang disengaja pada laporan keuangan.

Jenis-jenis Fraud

Whittington and Kurt (2012) membagi tipe *fraud* sebagai berikut :

1. Fraudulent Financial Reporting

Adalah salah saji material dari laporan keuangan yang dilakukan manajemen dengan maksud menyesatkan pengguna laporan keuangan. *Fraudulent Financial Reporting* sering disebut dengan *management fraud*.

2. Misappropriation of Assets

Ialah pencurian yang dilakukan terhadap aset klien yang dilakukan oleh karyawan atau pegawai dalam suatu organisasi. *Misappropriation of Asset* sering disebut dengan *employee fraud*

Error

Menurut Arens, et al (2012), *error* adalah salah saji yang tidak disengaja dalam laporan keuangan.

Menurut Jusup (2001), kekeliruan (*error*) dapat berupa:

1. Kekeliruan dalam pengumpulan atau pengolahan data akuntansi yang dipakai sebagai dasar pembuatan laporan keuangan.
2. Kesalahan estimasi akuntansi yang timbul sebagai akibat dari kehilafan atau salah menafsirkan keadaan.
3. Kesalahan dalam penerapan prinsip akuntansi yang menyangkut jumlah, klasifikasi, cara penyajian, atau pengungkapan.

Cutoff

Cut off menurut Whittington and Kurt (2012) adalah proses untuk menentukan bahwa transaksi yang terjadi dekat dengan tanggal neraca telah ditempatkan di periode akuntansi yang tepat. Sedangkan menurut Arens, et al (2012), pernyataan *cutoff* mendasarkan bahwa transaksi tercatat dalam periode akuntansi yang tepat. Mencatat sebuah transaksi penjualan pada bulan Desember ketika barang tidak

dikirim sampai Januari melanggar pernyataan cutoff. Berdasarkan kedua definisi diatas, maka dapat dikatakan bahwa *cut off* adalah proses memisahkan transaksi yang dekat dengan tanggal neraca sehingga transaksi dicatat pada periode akuntansi yang tepat.

IAS 41: Agriculture (Biological Asset)

Agriculture merupakan esensi dari sebuah manajemen perubahan biologis dari tanaman dan hewan yang untuk selanjutnya dikonsumsi atau untuk proses yang lebih lanjut. IAS 41 diperuntukan bagi tiga kriteria aktivitas yaitu :

1. Tanaman atau hewan yang menjadi obyek aktivitas harus hidup dan mampu mengalami suatu perubahan atas pertumbuhannya.
2. Perubahan tersebut harus dapat dikelola (managed)
3. Harus terdapat dasar yang digunakan dalam pengukuran/penilaian atas perubahan tersebut.

IAS 41 diaplikasikan kepada semua perusahaan ataupun organisasi badan usaha yang bergerak dalam bidang aktivitas biologis. Hewan ataupun tanaman diakui sebagai aset saat hewan atau tanaman tersebut dimungkinkan memberi manfaat ekonomis dimasa datang.

GAMBARAN UMUM BADAN USAHA

Koperasi X didirikan pada tanggal 28 Juli 1990 dan mendapatkan pengakuan sebagai badan hukum dari pemerintah pada tanggal 24 Desember 1990 dengan Nomor 6913/B.H/11/90. Pembentukan koperasi diawali oleh empat sekawan pemrakarsanya. Sejak tahun 1991, koperasi bekerjasama dengan badan usaha Y yang berkedudukan di Bremen sesuai dengan dengan Mou (Memorandum of Understanding) dengan pembagian hasil usaha (keuntungan) masing-masing sebesar 50 %. Bisnis utama Koperasi X adalah Budidaya Tembakau Bawah Naungan (TBN) yang memiliki ciri keunggulan komparatif dibandingkan dengan tembakau Na-Oogst. Koperasi X melakukan penjualan ke luar negeri (ekspor) melalui lelang dengan mengirimkan contoh produk. Koperasi X menghasilkan

tembakau dengan grade NW dan LPW. Bahan baku tanaman tembakau sebagian besar diperoleh dengan sistem sewa lahan dari petani sebagai mitra usaha.

Perlakuan Akuntansi dalam Penyajian Laporan Keuangan pada Koperasi

Kas

Kas didapat/dibukukan pada saat pengambilan uang dari bank yang merupakan hasil pencairan mata uang Euro yang berasal dari Utang badan usaha Y. Pengambilan kas tersebut pada umumnya dilakukan setiap sepuluh hari sekali Kas tersebut umumnya digunakan untuk pembayaran upah kerja dan pembelian material yang dilakukan oleh manajer

Piutang

Piutang usaha dicatat pada saat diterbitkan faktur penjualan/konfirmasi hasil penjualan. Koperasi belum mencadangkan penyisihan untuk piutang yang diragukan penagihannya. Piutang yang tidak dapat ditagih dihapuskan secara langsung dengan membebankan pada pos rugi laba.

Persediaan

Persediaan yang dimiliki koperasi dinilai berdasarkan biaya-biaya yang dikeluarkan (at cost) sampai dengan persediaan siap untuk dijual kembali.

Aset biologis

Biaya-biaya yang dikeluarkan mulai dari awal pemilihan lahan sampai dengan tanaman sebelum dipetik dikapitalisasi ke nilai aset dan dicatat sebagai tanaman belum menghasilkan. Sedangkan biaya-biaya mulai panen, sampai dengan sortasi, biaya pengepakan dan biaya-biaya yang ada pada tanaman belum menghasilkan secara keseluruhan diakui sebagai nilai perolehan dari persediaan.

Aset tetap

Semua pembelian aset tetap dicatat sebesar harga perolehannya (at cost) dan disusutkan dengan menggunakan metode presentase tetap (straight line method). Adapun aaset tetap yang dimiliki koperasi disusutkan sebagai berikut:

<u>Jenis Aset</u>	<u>Penyusutan</u>
Bangunan	25 %
Mesin-mesin	25 %
Peralatan	25 %
Kendaraan	12,5 % - 25 %
Inventaris kantor	25 %

Pengakuan pendapatan dan beban

Pengakuan pendapatan diakui pada saat diterbitkan *invoice* dan barang telah dikirim ke pembeli serta tidak lagi dikelola dan dikendalikan oleh koperasi. Nilai pendapatan yang didapatkan oleh koperasi telah diketahui dan disetujui bersama oleh pembeli dan koperasi serta manfaat ekonomi telah didapatkan koperasi. Pendapatan pada umumnya berasal dari penjualan ekspor tembakau TBN Beban-beban atas transaksi penjualan tersebut diakui sesuai dengan nominal yang dikeluarkan. Pengakuan beban diakui secara *accrual* yakni kerugian dapat diakui walaupun belum terealisasi.

Utang bank

Koperasi awalnya memperoleh fasilitas kredit bisnis skala kecil dari bank Ekspor Impor Indonesia Cabang Jember, yaitu kredit modal kerja ekspor melalui Surat Perjanjian nomor 076/tertanggal 1 november 1996 yang kemudian diperbarui menjadi Surat Penawaran Pemberian Kredit (SPPK) Nomor: BBF.JBR/SPKK/107/2011 tertanggal 20 Juni 2011 dari PT. Bank Mandiri (Persero) Tbk-Jember, dengan rincian sebagai berikut:

Jenis kredit : Kredit Modal Kerja (KMK) Umum
 Batas Kredit : Rp. 2.800.000.000,00
 Kegunaan Kredit : Modal kerja penanaman dan pengolahan
 Tembakau Bawah Naungan (TBN) hingga siap ekspor.
 Suku Bunga : 13 % per tahun (floating rate)
 Sifat Kredit : Bisa diperpanjang tiap tahun
 Jaminan : Seperti yang tercantum dalam surat perpajakan masa lalu dan batas fasilitas (KMK). Ekspor dan atas nama Koperasi X Nomor

Surat Kredit Menengah No. 076 Tanggal 01 November 1996 dari Bank Ekspor Impor Indonesia cabang Jember dan SPKK yang terbaru tersebut diatas.

Utang badan usaha Y

Koperasi mendapatkan dana yang berupa utang dari badan usaha Y sesuai MoU tahun 1991 tanpa jaminan. Utang tersebut diangsur/dilunasi dari hasil penjualan tembakau dengan bunga sebesar 11 % per tahun.

Perpajakan

Koperasi telah terdaftar sebagai wajib pajak di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jember dengan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) 01.486.444.1-626.000. Koperasi telah berusaha melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Selisih Kurs

Pada saat penerimaan/pencarian pinjaman dari Badan Usaha Y, badan usaha menggunakan kurs pencairan riil dari bank pada bulan yang bersangkutan. Sedangkan pada saat pembayaran/angsuran pinjaman tersebut, badan usaha menggunakan kurs rill bank pada saat pembayaran sehingga perbedaan kurs yang digunakan tersebut menimbulkan selisih kurs. Selisih kurs tersebut dibukukan pada akun beban penjualan dalam negeri. Dalam tahun 2012, terdapat selisih kurs sebesar Rp. 12.377.342,-

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Analisis yang dibahas terkait penerapan audit terkait kewajaran penyajian laporan Koperasi X. Dalam melaksanakan audit laporan keuangan, dilakukan tahapan-tahapan audit.

Tahap I: Merencanakan dan merancang suatu pendekatan audit

Pada tahap audit pertama dilakukan pemahaman atas bisnis badan usaha yang berbadan hukum koperasi dan badan usaha yang bergerak di bidang budidaya dan

penjualan tembakau bawah naungan. Hasil pemahaman atas pengendalian internal klien dilakukan dengan metode kuisisioner, wawancara kepada bidang umum klien, sekretaris I, bidang administrasi dan keuangan serta bendahara kemudian melakukan observasi secara langsung atas kegiatan operasional badan usaha dan didapati bahwa pengendalian badan usaha telah berjalan dengan cukup baik sehingga risiko pengendalian direncanakan rendah. Melalui prosedur analitik yang dilakukan pada awal pemeriksaan didapati bahwa terjadi peningkatan Operating Profit Margin yang terjadi di tahun 2012 dibanding 2011 sebesar 4,99% yang diakibatkan penjualan yang mengalami peningkatan dari tahun 2011 sebesar Rp. 19.924.660.775 turut meningkatkan selisih hasil usaha. Kemudian Peningkatan Net Profit Margin yang terjadi di tahun 2012 dibanding 2011 sebesar 4,55 % akibat peningkatan penjualan di tahun 2012 dibanding 2011 yang turut berdampak pada sisa hasil usaha setelah pajak..Perputaran aset mengalami peningkatan di tahun 2012 menjadi 2,28 kali yang turut dipengaruhi kenaikan persediaan dari tahun sebelumnya yang turut disebabkan penjualan yang semakin naik sehingga menyebabkan persediaan menjadi lebih banyak dikeluarkan oleh badan usaha. Perputaran persediaan mengalami peningkatan di tahun 2012 menjadi 1,02 kali yang disebabkan jumlah persediaan yang meningkat sebesar Rp. 3.424.874.485 dan Beban Pokok Penjualan meningkat sebesar Rp. 11.862.426.434 dibanding 2011. Selain hal tersebut didapati bahwa saldo ekuitas mengalami peningkatan sebesar 98, 81%. Hal tersebut menimbulkan sikap skeptis bahwa telah terjadi penjualan yang tidak seharusnya diakui di tahun 2012 sehingga menyebabkan saldo penjualan meningkat dan berpengaruh terhadap sisa hasil usaha. Setelah dilakukan prosedur analitik, kemudian ditetapkan materialitas atas salah saji laporan keuangan adalah minimal 3% dan maksimal 5% untuk masing-masing akun yakni sisa hasil usaha setelah pajak (Rp. 315.104.925 - Rp. 525.174.875), aset lancar(Rp. 1.361.876.414 - Rp. 525.174.875), total aset (Rp. 1.569.473.432 - Rp.2.615.789.054), kewajiban lancar (Rp. 1.121.860.107 - Rp. 1.869.766.845). Untuk risiko deteksi direncanakan tinggi dan diperlukan lebih banyak bukti terkait penjualan karena akun tersebut merupakan akun yang rawan terjadi kecurangan.Setelah serangkaian kegiatan tersebut dilakukan lalu dikembangkan rencana dan program audit secara keseluruhan.

Tahap II: Melaksanakan uji pengendalian dan uji substantif atas transaksi

Pada tahap audit kedua dilakukan uji pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi. Untuk melakukan uji pengendalian dilakukan dengan tiga jenis prosedur yakni yang pertama adalah membagikan kuisioner, melakukan wawancara dan observasi untuk mengetahui keberadaan pengendalian internal yang diterapkan badan usaha. Kedua adalah dengan melakukan pengujian terhadap dokumen-dokumen pendukung transaksi yang dilakukan untuk memeriksa kelengkapan dan otorisasi pada tiap-tiap dokumen yang ada di badan usaha lalu ketiga adalah melaksanakan kembali prosedur klien. Dari hasil pengujian tersebut didapati bahwa invoice yang diterbitkan selalu disertai dengan dokumen pelengkap baik dari pihak internal maupun eksternal perusahaan, kemudian terdapat dua transaksi penjualan yang tidak konsisten dengan kriteria pengakuan penjualan awal yang diterapkan oleh badan usaha. Setelah melaksanakan pengujian pengendalian kemudian dilakukan pengujian substantif atas transaksi pada laporan keuangan badan usaha. Pelaksanaan pengujian substantif dilakukan dengan menerapkan seluruh prosedur audit yang digunakan untuk semua akun pada laporan keuangan. Selain akun penjualan dan yang terkait dengan penjualan tidak terdapat salah saji yang signifikan. Pada pemeriksaan penjualan didapati hasil sebagai berikut:

Dari pemeriksaan penjualan (lampiran 1) pada Koperasi X didapatkan bahwa transaksi dengan jurnal memo nomor JM/02/2012 tanggal 31 Desember 2012 sebesar Rp. 6.888.988.302 dikirim pada tanggal 9 Januari 2013 sesuai dengan invoice nomor 001/INV/TTN/I/2013 dan dokumen Pemberitahuan Ekspor Barang tanggal 9 Januari 2013 serta Nota Pelayanan Ekspor nomor 033165/WBC.10/KPP.MP.01/2013 tanggal 9 Januari 2013. Begitu pula dengan jurnal memo nomor JM/03/2012 tanggal 31 Desember 2012 sebesar Rp. 11.260.107.716 dikirim pada tanggal 22 Januari 2013 dengan nomor invoice 002/INV/TTN/I/2013 dan dokumen Pemberitahuan Ekspor Barang tanggal 22 Januari 2013 serta Nota Pelayanan Ekspor nomor 040175/WBC.10/KPP.MP.01/2013 tanggal 22 Januari 2013.

Tahap III : Melaksanakan uji rincian atas saldo dan prosedur analitik

Tahap ketiga dari audit adalah melakukan pengujian rincian saldo dan prosedur analitik. Pada rincian atas saldo ini berfokus pada pencarian langsung bukti atas saldo per akun, tidak hanya melihat pada neraca. Pengujian rincian saldo dilaksanakan dengan cara melakukan pengecekan terhadap buku besar dan melakukan penelusuran terhadap bukti-bukti terkait untuk mencapai tujuan audit atas asersi keberadaan dan keterjadian, kelengkapan serta hak dan kewajiban, melakukan pengecekan fisik serta melakukan perhitungan penyusutan atas aset yang dimiliki oleh badan usaha untuk mencapai tujuan audit atas asersi keberadaan dan keterjadian, kelengkapan serta hak dan kewajiban, melakukan review atas kas harian terutama pada tanggal 31 Desember 2012 sebagai berita acara pemeriksaan kas. Untuk prosedur konfirmasi kepada pihak ketiga atas utang yang dimiliki oleh badan usaha tidak dapat dilakukan karena keterbatasan data yang diberikan oleh klien. Sebagai penggantinya, auditor mengumpulkan lebih banyak bukti terkait utang yang diberikan oleh bank serta badan usaha Y sebagai broker sekaligus partner usaha Koperasi X yang berada di Jerman seperti memeriksa rekening koran bank, bukti bank masuk, buku besar bank, dan dokumen lain yang turut terlibat dalam proses pemberian utang tersebut. Pada uji rincian saldo terdapat perbedaan saldo yakni persediaan, utang badan usaha Y, penjualan, beban pokok penjualan, beban usaha, pendapatan (beban) lain – lain, dan selisih hasil usaha.

Tahap IV: Temuan-Temuan Setelah Pelaksanaan Audit Serta Kaitannya Terhadap Kewajaran Penyajian Laporan Keuangan Koperasi X

Tahap keempat dalam audit laporan keuangan adalah Melengkapi proses audit dan menerbitkan laporan audit. Pada tahap ini diungkapkan berbagai temuan dan diterbitkan laporan audit yang berisi opini atas kewajaran laporan keuangan badan usaha. Melalui berbagai proses pemeriksaan yang telah dilakukan, terdapat beberapa temuan:

1. Melalui pemeriksaan atas administrasi koperasi dengan melakukan penelusuran ke Anggaran Dasar, Rapat Anggota dan Surat Ijin Pendirian Koperasi diketahui

bahwa Koperasi termasuk koperasi Primer dan berbadan hukum koperasi yang diberikan pemerintah pada tanggal 24 Desember 1990 dengan Nomor 6913/B.H/II/90. Namun koperasi belum memiliki akta notaris seperti yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 tentang Perkoperasian tahun 2012. Koperasi masih menggunakan beberapa istilah lama pada penyajian laporan keuangannya seperti simpanan pokok, simpanan wajib, modal sumbangan dan sisa hasil usaha.

- Melalui penelusuran ke jurnal komputer, buku besar, laporan kas atau bank harian, serta dokumen terkait lainnya untuk memenuhi asersi keberadaan dan keterjadian, kelengkapan, hak dan kewajiban, serta penilaian dan alokasi , diperoleh selisih terhadap saldo akun yang telah dicatat badan usaha pada laporan keuangan tahun 2012 dengan temuan auditor.

Tabel 1 REKAPITULASI TEMUAN ATAS AUDIT LAPORAN KEUANGAN KOPERASI X

No	Akun	Menurut Perusahaan	Menurut Hasil Audit	Perlakuan
1	Modal Sumbangan Jangka Panjang	Rp. 4.428.930.850	Rp. 4.428.930.850	Reklasifikasi menjadi Modal Pinjaman
2	Simpanan Pokok	Rp. 4.900.000	Rp. 4.900.000	Reklasifikasi menjadi Setoran Pokok
3	Simpanan Wajib	Rp. 30.650.000	Rp. 30.650.000	Reklasifikasi menjadi Sertifikat Modal Koperasi
4	Modal Sumbangan	Rp. 1.843.042	Rp. 1.843.042	Reklasifikasi menjadi Modal Penyertaan
5	Penjualan	Rp. 67.217.407.796	Rp. 49.068.310.878	Koreksi atas penjualan yang tidak seharusnya diakui di 2012 sebesar Rp. 18.149.096.918
6	Beban Usaha	(Rp. 8.483.114.615)	(Rp. 7.225.055.173)	Diakibatkan Penurunan beban broker dan marketing setelah diaudit sebesar Rp 1.270.436.784 seiring koreksi atas penjualan
7	Pendapatan (beban) lain-lain	(Rp. 2.915.167.346)	(Rp. 2.902.790.004)	Koreksi Keuntungan selisih kurs yang sebelumnya dimasukkan dalam <i>selling cost</i> dalam negeri sebesar Rp. 12.377.342
8	Sisa Hasil Usaha	Rp. 10.454.099.504	Rp. 780.664.336	<ul style="list-style-type: none"> Reklasifikasi Sisa menjadi Selisih Hasil Usaha. Selisih yang timbul dari Sisa Hasil Usaha tersebut disebabkan Penjualan yang tidak seharusnya diakui di tahun 2012 menurut hasil audit

Berdasarkan pelaksanaan audit laporan keuangan tahun 2012 pada Koperasi X, audit tidak meliputi segi perpajakan akibat keterbatasan data yang diberikan perusahaan. Maka kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh badan usaha **adalah laporan keuangan tersebut telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material kecuali segi perpajakan** yang tidak masuk dalam proses pemeriksaan.

Asersi Keberadaan dan Keterjadian laporan keuangan tahun 2012

Setelah melakukan pemeriksaan terhadap sampel bukti-bukti dokumen yang digunakan dalam transaksi badan usaha, maka diperoleh pemahaman terkait transaksi, aset, kewajiban dan ekuitas yang ada dalam laporan keuangan tahun 2012 pada Koperasi X **benar-benar terjadi kecuali untuk 2 (dua) transaksi penjualan pada bulan November dan Desember yang tidak benar-benar ada dan terjadi.**

Asersi kelengkapan laporan keuangan tahun 2012

Setelah melakukan pemeriksaan pada bukti-bukti dokumen dan jurnal komputer badan usaha, maka didapatkan pemahaman bahwa seluruh transaksi, aset, kewajiban, dan ekuitas yang ada dalam laporan keuangan tahun 2012 pada Koperasi X **telah dicatat secara lengkap dan tidak ada informasi yang dihilangkan.**

Asersi hak dan kewajiban laporan keuangan tahun 2012

Setelah melakukan pemeriksaan terhadap sampel bukti-bukti dokumen, maka diperoleh pemahaman bahwa aset dan kewajiban yang dicatat pada neraca **tidak sepenuhnya merupakan hak dan kewajiban badan usaha per 31 Desember 2012.**

Asersi penilaian dan alokasi laporan keuangan tahun 2012

Setelah melakukan pengujian terkait penilaian dan alokasi pada laporan keuangan Koperasi tahun 2012 berdasarkan SAK Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (ETAP) yakni Dasar, Aset dan Pendapatan. Maka ditarik kesimpulan bahwa

badan usaha telah melakukan penilaian dan alokasi sesuai dengan standar yang ditetapkan yaitu SAK ETAP.

Asersi penyajian dan pengungkapan laporan keuangan tahun 2012

Berdasarkan penelusuran terkait penyajian dan pengungkapan klien atas laporan keuangan badan usaha pada tahun 2012 ditarik kesimpulan bahwa badan usaha cukup baik dalam menyajikan dan mengungkapkan laporan keuangan tahun 2012. Hanya terdapat sedikit penyajian yang kurang tepat yakni **pendapatan dari selisih kurs diakui dalam beban penjualan dalam negeri.**

KONKLUSI, IMPLIKASI, DAN REKOMENDASI

Konklusi

Melalui pelaksanaan audit laporan keuangan Koperasi X tahun 2012 dapat diketahui bahwa:

1. Koperasi telah terdapat struktur organisasi dan *job description* tertulis. Secara umum pada Koperasi X pun telah terdapat pemisahan fungsi yang jelas antara fungsi pencatatan dan pengawasan yang ditandai dengan pemisahan bagian akuntansi yang dijabat oleh bendahara dan bagian keuangan yang dijabat oleh bidang administrasi/keuangan.
2. Perlakuan akuntansi yang terdapat pada laporan keuangan Koperasi X sebagian besar telah sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik. Namun terdapat beberapa istilah dalam laporan keuangan Koperasi X yang belum disesuaikan dengan Undang-Undang No. 17 tahun 2012 tentang Perkoperasian dan masih menggunakan istilah seperti modal sumbangan jangka panjang, simpanan pokok, simpanan wajib, modal sumbangan, dan sisa hasil usaha.
3. Berdasarkan pada penerapan audit laporan keuangan pada laporan keuangan Koperasi X tahun 2012 ditemukan beberapa hal yang mengakibatkan adanya perbedaan saldo penjualan, piutang, beban pokok penjualan, persediaan, beban usaha dan selisih hasil usaha. Setelah dilakukan penelusuran terhadap penyebab selisih tersebut seperti salah saji material berupa klien mengakui penjualan pada tahun 2012 yang seharusnya masuk dalam periode 2013. Saldo

utang badan usaha Y turut salah disajikan karena penurunan nilai piutang yang normalnya langsung memotong utang koperasi kepada badan usaha Y. Klien salah mencatat keuntungan (kerugian) selisih kurs pada beban penjualan dalam negeri yang masuk dalam komponen beban usaha yang seharusnya dicatat pada pendapatan (beban) lain-lain dalam laporan perhitungan hasil usaha tahun 2012. Salah saji tersebut jika ditelaah lebih lanjut akan secara signifikan mempengaruhi pengambilan keputusan berdasarkan laporan keuangan Koperasi X.

4. Temuan-temuan atas audit pada laporan keuangan Koperasi X tahun 2012 tersebut jika tidak dilakukan koreksi dan penyesuaian oleh klien lalu dibandingkan dengan perencanaan salah saji auditor, maka laporan keuangan tersebut akan mendapatkan opini **tidak wajar** karena akan menyesatkan dalam pengambilan keputusan yang didasarkan pada laporan keuangan tersebut. Namun karena klien bersedia melakukan koreksi dan penyesuaian, maka opini audit atas laporan keuangan tersebut adalah **wajar dengan pengecualian** karena disini auditor tidak melakukan pemeriksaan terkait perpajakan sehingga pengecualian yang dimaksudkan adalah dari segi perpajakan yang tidak masuk dalam ruang lingkup pemeriksaan.

Implikasi

Berdasarkan hasil konklusi yang disebutkan diatas, maka pada Koperasi X terdapat beberapa kelemahan, yaitu:

1. Tidak dilakukannya penyesuaian dalam penyajian akun-akun terutama pada ekuitas atau permodalan dalam laporan keuangan koperasi dengan Undang-Undang No.17 tahun 2012 tentang Perkoperasian sehingga akan mendapat teguran dari instansi terkait.
2. Tidak konsistennya manajemen badan usaha dalam pengakuan pendapatan atas penjualan sehingga memasukan 2 (dua) transaksi yang tidak seharusnya dicatat sebagai penjualan dalam tahun 2012. Hal tersebut turut menimbulkan kekeliruan ke akun-akun lain terkait penjualan. Pada laporan perhitungan hasil usaha terdapat pencatatan yang salah mengenai keuntungan (kerugian) selisih kurs yang seharusnya masuk pendapatan (beban) lain-lain namun dicatat dalam

beban penjualan dalam negeri yang masuk dalam komponen beban usaha sehingga menimbulkan salah saji dalam laporan perhitungan hasil usaha tersebut.

3. Badan usaha melakukan kesalahan dalam penyajian laporan keuangan dengan nilai yang material. Dampak yang ditimbulkan akan buruk terhadap pemberian opini oleh auditor terkait kewajaran penyajian laporan keuangan klien.

Rekomendasi

Berdasarkan kelemahan-kelamahan yang ada pada Koperasi X tersebut, maka peneliti memberikan rekomendasi untuk perbaikan dan peningkatan bagi Koperasi X, yakni:

1. Sebaiknya Koperasi melakukan reklasifikasi atas akun-akun ekuitasnya yakni modal sumbangan jangka panjang menjadi modal pinjaman, simpanan pokok menjadi setoran pokok, simpanan wajib menjadi sertifikat modal koperasi, modal sumbangan menjadi modal penyertaan. Dengan demikian laporan keuangan Koperasi X akan mencerminkan laporan keuangan koperasi dengan **sesuai dengan peraturan terbaru mengenai koperasi.**
2. Sebaiknya Koperasi X lebih konsisten dan cermat dalam menyajikan penjualan pada tahun 2012 sehingga tidak ada penjualan yang dicatat pada periode yang salah dan tidak menimbulkan dampak beruntun ke akun lain yang turut salah dalam penyajian yakni, persediaan, beban pokok penjualan, piutang, dan akun-akun lain seperti utang badan usaha Y. Keuntungan (kerugian) dari selisih kurs sebaiknya dimasukkan dalam pendapatan (beban) lain sehingga tidak menyesatkan penggunaan laporan keuangan. Dengan demikian diharapkan akan meminimalkan terjadinya salah saji material dalam laporan keuangan yang disebabkan tidak konsistennya dan tidak sesuaiya pembuatan laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik.
3. Sebaiknya koperasi lebih memperhatikan keseluruhan dalam penyajian laporan keuangan sehingga apabila dilakukan audit laporan keuangan maka opini yang diberikan akan **wajar dengan pengecualian** atau bahkan **wajar tanpa pengecualian** bila perpajakan juga turut dalam lingkup pemeriksaan dan tidak

ditemukan salah saji material untuk keseluruhan penyajian laporan keuangan Koperasi X.

DAFTAR PUSTAKA

- ACFE, 2010, **ACFE Report Provides Insights on Occupational Fraud in Asia**, (online), (www.acfe.com), diakses 06 Desember 2012)
- Arens, Alvin A. Randal J. Elder and Jeffrey S. Beasley, 2012, **Auditing and Assurance Services**, An Integrated approach Fourteenth Edition, New Jersey, USA: Pearson Education International
- Badan Pusat Statistik Jawa Timur, 2012., **Luas Areal Perkebunan Tembakau**, (online), (www.bps.go.id, diakses 15 Februari 2013)
- Boynton, William C. and Raymond N. Johnson, 2006, **Modern Auditing: Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting**, Eight Edition, John Wileys & Sons, Inc: New York
- Departemen Pertanian, 2012, **Produksi, Luas Areal dan Produktivitas Perkebunan di Indonesia**, (online), (www.deptan.go.id, diakses 10 Februari 2013)
- Earns & Young. 2012, **12th Global Fraud Survey Growing Beyond: a place for integrity**, (online), (www.ey.com, diakses 10 Februari 2013)
- Hery, 2011, **Auditing I: Dasar – Dasar Pemeriksaan Akuntansi**, Jakarta, Indonesia: Prenada Media
- Hongren, Charles. T and Walter T. Harrison, 2012, **Accounting**, Ninth Edition, Harlow: Pearson Education
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2009, **Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik**, Jakarta, Indonesia: Dewan Standar Akuntansi Keuangan
- Institut Akuntan Publik Indonesia, 2011, **Standar Profesional Akuntan Publik per 31 Maret 2011**, Jakarta, Indonesia: Salemba Empat
- International Financial Reporting Standard: IAS 41 – Agriculture, 2013, (online), (www.4shared.com, diakses 30 Januari 2013)
- Jusup, Al Haryono, 2002, **Auditing (Pengauditan)**, Buku 2, Yogyakarta, Indonesia: STIE YKPN
- Pemerintah Republik Indonesia, 2012, **Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2012 Tentang Perkoperasian**, (online), diakses 20 April 2013)
- Reeve, James M. Carls S. Warren and Jonathan E. Duchac, 2012, **Principles of Accounting: Indonesia Adaption**, Second Edition Vol. 1, Sungapore: Salemba Empat
- Whittington O. Ray and Kurt Pany, 2012, **Principles of Auditing and Other Assurance Services**, Eighth Edition. New York: McGraw Hill

Lampiran 1
PEMERIKSAAN INVOICE PADA KOPERASI TERKAIT
KELENGKAPAN DOKUMEN DAN OTORISASI

No.	No. Invoice	Tanggal Invoice	Jumlah (Rp)	Buku Penjualan	Selisih	Dokumen Pendukung & Otorisasi
1	001/INV/TTN/III/2012	29 Mar 2012	6.686.327.933	6.686.327.933	0	√
2	002/INV/TTN/IV/2012	07 Apr 2012	817.907.430	817.907.430	0	√
3	003/INV/TTN/IV/2012	15 Apr 2012	6.121.772.600	6.121.772.600	0	√
4	004/INV/TTN/V/2012	03 Mei 2012	1.915.620.956	1.915.620.956	0	√
5	005/INV/TTN/V/2012	13 Mei 2012	6.042.727.789	6.042.727.789	0	√
6	006/INV/TTN/V/2012	13 Mei 2012	2.663.091.705	2.663.091.705	0	√
7	007/INV/TTN/V/2012	27 Mei 2012	1.906.067.498	1.906.067.498	0	√
8	008/INV/TTN/VI/2012	23 Jun 2012	2.120.874.650	2.120.874.650	0	√
9	009/INV/TTN/VI/2012	23 Jun 2012	953.060.935	953.060.935	0	√
10	010/INV/TTN/VII/2012	20 Jul 2012	125.220.059	125.220.059	0	√
11	011/INV/TTN/VII/2012	20 Jul 2012	1.498.694.215	1.498.694.215	0	√
12	012/INV/TTN/ VII/2012	20 Jul 2012	3.210.394.977	3.210.394.977	0	√
13	013/INV/TTN/ VII/2012	20 Jul 2012	1.895.529.860	1.895.529.860	0	√
14	014/INV/TTN/ VII/2012	20 Jul 2012	1.024.200.410	1.024.200.410	0	√
15	015/INV/TTN/ VII/2012	20 Jul 2012	404.406.812	404.406.812	0	√
16	016/INV/TTN/ VIII/2012	09 Ags 2012	983.693.334	983.693.334	0	√
17	017/INV/TTN/ VIII/2012	10 Ags 2012	102.755.557	102.755.557	0	√
18	018/INV/TTN/ VIII/2012	16 Ags 2012	962.940.620	962.940.620	0	√
19	019/INV/TTN/ XI/2012	16 Nov 2012	681.215.646	681.215.646	0	√
20	020/INV/TTN/ XI/2012	24 Nov 2012	1.814.808.093	1.814.808.093	0	√
21	021/INV/TTN/ XI/2012	24 Nov 2012	88.650.685	88.650.685	0	√
22	022/INV/TTN/ XI/2012	24 Nov 2012	2.421.830.432	2.421.830.432	0	√
23	023/INV/TTN/ XI/2012	24 Nov 2012	1.636.217.574	1.636.217.574	0	√
24	024/INV/TTN/ XI/2012	24 Nov 2012	1.526.167.706	1.526.167.706	0	√
25	025/INV/TTN/ XI/2012	24 Nov 2012	1.464.130.957	1.464.130.957	0	√
26	JM/02//2012	31 Des 2012	6.888.988.302	6.888.988.302	0	-
27	JM/03/2012	31 Des 2012	11.260.107.716	11.260.107.716	0	-