

---

---

**EXPOSURE DRAFT**

---

---

**STANDAR PERIKATAN AUDIT  
("SPA") 200**

**TUJUAN KESELURUHAN AUDITOR  
INDEPENDEN DAN PELAKSANAAN  
SUATU AUDIT BERDASARKAN  
STANDAR PERIKATAN AUDIT**

---

---

Exposure draft ini diterbitkan oleh  
Dewan Standar Profesi Institut Akuntan Publik Indonesia  
Tanggapan tertulis atas exposure draft ini diharapkan  
dapat diterima paling lambat tanggal 29 Pebruari 2012  
ke Sekretariat IAPI Jl. Kapten P. Tendean No. 1 Lt. 1  
Jakarta 12710 atau melalui fax (021) 2525-175 atau email  
ke [info@iapi.or.id](mailto:info@iapi.or.id) atau [divisi.standar\\_teknis@iapi.or.id](mailto:divisi.standar_teknis@iapi.or.id)

---

---



**INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA**

*Indonesian Institute of Certified Public Accountants*

**INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA**

**DEWAN STANDAR PROFESI**

**2008 – 2012**

Kusumaningsih Angkawidjaja	Ketua
Handri Tjendra	Wakil Ketua
Dedy Sukrisnadi	Anggota
Fahmi	Anggota
Godang Parulian Panjaitan	Anggota
Johannes Emile Runtuwene	Anggota
Lolita R. Siregar	Anggota
Renie Feriana	Anggota
Yusron Fauzan	Anggota

## STANDAR PERIKATAN AUDIT 200

### TUJUAN KESELURUHAN AUDITOR INDEPENDEN DAN PELAKSANAAN SUATU AUDIT BERDASARKAN STANDAR PERIKATAN AUDIT

(Berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan untuk periode dimulai atau  
setelah tanggal 1 Januari 2013)

#### Daftar Isi

	<u>Paragraf</u>
<b>Pendahuluan</b>	
Ruang Lingkup Standar Perikatan Audit ("SPA") ini .....	1-2
Audit atas Laporan Keuangan .....	3-9
Tanggal Berlaku Efektif .....	10
<b>Tujuan Keseluruhan Auditor</b> .....	11-12
<b>Definisi</b> .....	13
<b>Ketentuan</b>	
Ketentuan Etika yang Berkaitan dengan Audit atas Laporan Keuangan .....	14
Skeptisisme Profesional .....	15
Pertimbangan Profesional .....	16
Bukti Audit yang Cukup dan Tepat serta Risiko Audit .....	17
Pelaksanaan suatu Audit Berdasarkan Standar Perikatan Audit .....	18-24
<b>Materi Penerapan dan Penjelasan Lain</b>	
Audit atas Laporan Keuangan .....	A1-A13
Ketentuan Etika yang Berkaitan dengan Audit atas Laporan Keuangan .....	A14-A17
Skeptisisme Profesional .....	A18-A22
Pertimbangan Profesional .....	A23-A27
Bukti Audit yang Cukup dan Tepat serta Risiko Audit .....	A28-A52
Pelaksanaan suatu Audit Berdasarkan Standar Perikatan Audit .....	A53-A76

---

## **Pendahuluan**

### **Ruang Lingkup Standar Perikatan Audit Ini**

1. Standar Perikatan Audit (“SPA”) ini mengatur tanggung jawab keseluruhan seorang auditor independen ketika melaksanakan audit atas laporan keuangan berdasarkan SPA. Secara spesifik, standar ini menetapkan tujuan keseluruhan auditor independen, serta menjelaskan sifat dan ruang lingkup audit yang dirancang untuk memungkinkan auditor independen mencapai tujuan tersebut. Standar ini juga menjelaskan ruang lingkup, wewenang, dan struktur SPA, serta mencakup ketentuan untuk menetapkan tanggung jawab umum auditor independen yang berlaku untuk semua perikatan audit, termasuk kewajiban untuk mematuhi SPA. Untuk selanjutnya auditor independen disebut sebagai “auditor”.
2. SPA ditulis dalam konteks audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor. SPA dapat diadaptasi dalam kondisi yang berkaitan dengan audit atas informasi keuangan historis yang lain. SPA tidak mengatur tanggung jawab auditor yang mungkin diatur dalam peraturan perundang-undangan atau aturan lain, sebagai contoh aturan yang terkait dengan penawaran efek kepada publik. Tanggung jawab seperti itu mungkin berbeda dengan tanggung jawab yang ditetapkan dalam SPA. Oleh karena itu, walaupun auditor bisa saja menemukan bahwa aspek SPA bermanfaat dalam kondisi tersebut, auditor tetap bertanggung jawab untuk memastikan kepatuhan terhadap semua ketentuan hukum, regulasi, atau profesi yang relevan.

### **Audit Atas Laporan Keuangan**

3. Tujuan suatu audit adalah untuk meningkatkan derajat kepercayaan pemakai laporan keuangan yang dituju. Hal ini dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Dalam kerangka bertujuan umum, opini tersebut adalah tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka tersebut. Suatu audit yang dilaksanakan berdasar SPA dan ketentuan etika yang relevan memungkinkan auditor untuk menyatakan opini tersebut. (Ref: Para. A1)
4. Laporan keuangan yang diaudit adalah milik entitas, yang disusun oleh manajemen entitas dengan pengawasan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas. SPA tidak mengatur tanggung jawab manajemen atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas dan tidak mengabaikan peraturan perundang-undangan yang mengatur tanggung jawab mereka. Namun, suatu audit yang berdasarkan SPA dilaksanakan berdasarkan premis bahwa manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas, telah mengakui tanggung jawab tertentu yang fundamental untuk pelaksanaan audit. Audit atas laporan keuangan tidak melepaskan manajemen atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas dari tanggung jawab mereka. (Ref: Para. A2-A11)
5. Sebagai basis untuk opini auditor, SPA mengharuskan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan sebagai suatu keseluruhan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Keyakinan memadai merupakan suatu tingkat keyakinan tinggi. Keyakinan tersebut diperoleh ketika auditor telah mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat untuk menurunkan risiko audit (sebagai contoh risiko bahwa auditor menyatakan opini yang tidak tepat ketika terjadi salah saji material atas laporan keuangan) ke tingkat rendah yang dapat diterima. Namun, tingkat keyakinan memadai bukan merupakan tingkat keyakinan absolut, karena terdapat keterbatasan inheren dalam suatu audit yang mengakibatkan sebagian besar bukti audit

yang digunakan sebagai basis bagi auditor untuk menarik kesimpulan dan menyatakan opini bersifat persuasif daripada konklusif. (Ref: Para. A28-A52)

6. Konsep materialitas diterapkan oleh auditor, baik dalam perencanaan maupun pelaksanaan audit, serta dalam pengevaluasian dampak salah saji yang diidentifikasi terhadap audit dan jika ada, dampak salah saji yang belum dikoreksi terhadap laporan keuangan<sup>1</sup>. Pada umumnya, salah saji (termasuk penghilangan) dipandang material jika, baik secara individual maupun secara agregasi, salah saji tersebut diperkirakan akan memengaruhi keputusan ekonomi pengguna laporan keuangan. Pertimbangan atas materialitas ditentukan dengan mempertimbangkan kondisi yang melingkupinya, dan dipengaruhi oleh persepsi auditor atas kebutuhan informasi keuangan dari pemakai laporan keuangan, serta oleh ukuran atau sifat salah saji, atau kombinasi keduanya. Oleh karena opini auditor hanya terkait dengan laporan keuangan sebagai suatu keseluruhan, maka auditor tidak bertanggung jawab untuk mendeteksi salah saji yang tidak material terhadap laporan keuangan sebagai suatu keseluruhan.
7. SPA berisi tujuan, ketentuan, serta materi penerapan dan penjelasan lain yang dirancang untuk mendukung auditor dalam memperoleh keyakinan memadai. SPA menuntut auditor untuk menggunakan pertimbangan profesional dan mempertahankan skeptisisme profesional selama perencanaan dan pelaksanaan audit, dan antara lain mencakup:
  - Mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, berdasarkan pemahaman atas entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal entitas;
  - Memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat tentang apakah terdapat salah saji material, melalui perancangan dan pengimplementasian respons yang tepat terhadap risiko yang telah dinilai;
  - Membentuk opini atas laporan keuangan berdasarkan kesimpulan yang ditarik dari bukti audit yang diperoleh.
8. Bentuk opini yang dinyatakan oleh auditor akan tergantung dari kerangka pelaporan keuangan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. (Ref: Para. A12-A13)
9. Dalam hubungannya dengan hal-hal yang timbul dari audit, auditor mungkin juga memiliki tanggung jawab komunikasi dan pelaporan lain tertentu kepada pemakai laporan keuangan, manajemen, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas, atau pihak di luar entitas. Hal ini dapat ditetapkan dalam SPA atau peraturan perundang-undangan yang berlaku.<sup>2</sup>

### **Tanggal Berlaku Efektif**

10. SPA ini berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2013.

---

<sup>1</sup> SPA 320, “Materialitas dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Audit” dan SPA 450, “Pengevaluasian atas Salah Saji yang Diidentifikasi Selama Audit.”

<sup>2</sup> Sebagai contoh, lihat SPA 260, “Pengomunikasian dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola Entitas,” dan paragraf 43 SPA 24, “Tanggung Jawab Auditor yang Berkaitan dengan Kecurangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan.”

## Tujuan Auditor Secara Keseluruhan

11. Dalam melaksanakan suatu audit atas laporan keuangan, tujuan auditor secara keseluruhan adalah:
  - a. Memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan sebagai suatu keseluruhan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, dan oleh karena itu memungkinkan auditor untuk menyatakan opini atas apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku; dan
  - b. Menerbitkan laporan tentang laporan keuangan dan mengomunikasikannya (sebagaimana yang disyaratkan oleh SPA) berdasarkan temuan auditor.
12. Dalam semua kasus ketika keyakinan memadai tidak dapat diperoleh dan opini wajar dengan pengecualian dalam laporan auditor tidak memadai dalam kondisi yang bertujuan untuk melaporkan kepada pemakai laporan keuangan yang dituju, SPA menuntut auditor untuk tidak menyatakan opini atau untuk menarik (mengundurkan) diri<sup>3</sup> dari perikatan, jika penarikan diri dimungkinkan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

## Definisi

13. Untuk tujuan SPA, terminologi berikut ini bermakna sebagai berikut:

- (a) Kerangka pelaporan keuangan yang berlaku - Kerangka pelaporan keuangan yang diterapkan oleh manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola dalam penyusunan laporan keuangan, yang dapat diterima dari sudut pandang sifat entitas tersebut dan tujuan laporan keuangan, atau yang disyaratkan oleh peraturan perundang-undangan.

Istilah “kerangka penyajian wajar” digunakan untuk menunjukkan suatu kerangka pelaporan keuangan yang mensyaratkan kepatuhan terhadap ketentuan kerangka tersebut dan:

- i. Mengakui secara eksplisit atau implisit bahwa untuk mencapai penyajian laporan keuangan yang wajar, manajemen mungkin perlu menyediakan pengungkapan yang melampaui pengungkapan yang secara spesifik disyaratkan oleh kerangka tersebut; atau
- ii. Mengakui secara eksplisit bahwa manajemen mungkin perlu untuk menyimpang dari suatu ketentuan kerangka tersebut agar mencapai penyajian laporan keuangan yang wajar. Penyimpangan seperti itu diharapkan terjadi dalam keadaan yang sangat jarang.

Istilah “kerangka kepatuhan” digunakan untuk menunjukkan suatu kerangka pelaporan keuangan yang mensyaratkan kepatuhan terhadap ketentuan kerangka tersebut, tetapi tidak memuat pengakuan dalam butir (i) atau (ii) di atas.

- (b) Bukti audit - Informasi yang digunakan oleh auditor dalam mencapai kesimpulan yang menjadi basis opini auditor. Bukti audit mencakup informasi yang terdapat dalam catatan akuntansi yang melandasi laporan keuangan dan informasi lainnya. Untuk tujuan SPA:
  - i. Kecukupan bukti audit adalah ukuran kuantitas bukti audit. Kuantitas bukti audit yang diperlukan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko salah saji material dan juga oleh kualitas bukti audit yang bersangkutan.

---

<sup>3</sup> Dalam SPA, hanya istilah “mengundurkan diri” yang digunakan.

- ii. Ukuran kualitas bukti audit; yaitu, relevansi dan keandalannya dalam mendukung kesimpulan yang menjadi basis bagi opini auditor.
- (c) Risiko audit - Risiko bahwa auditor menyatakan opini yang tidak tepat atas laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Risiko audit adalah suatu fungsi dari risiko salah saji material dan risiko deteksi.
- (d) Auditor - “Auditor” digunakan untuk menyebut personel yang melaksanakan audit, biasanya rekan perikatan atau anggota lain tim perikatan, atau, jika relevan, *firm*. Bila suatu SPA menyatakan secara jelas suatu ketentuan atau tanggung jawab yang harus dipenuhi oleh rekan perikatan, maka istilah “rekan perikatan” (dan bukan istilah “auditor”) yang digunakan. Dalam sektor publik istilah “rekan perikatan” dan “*firm*” harus dibaca dengan mengacu pada istilah yang setara yang digunakan dalam sektor publik.
- (e) Risiko deteksi - Risiko bahwa prosedur yang dilaksanakan oleh auditor untuk mengurangi risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima tidak akan mendeteksi suatu salah-saji yang ada dan yang mungkin material, secara individual atau ketika diagregasikan dengan salah-saji lainnya.
- (f) Laporan keuangan - Suatu representasi terstruktur informasi keuangan historis, termasuk catatan atas laporan keuangan yang terkait yang dimaksudkan untuk mengomunikasikan sumber daya atau kewajiban ekonomi entitas pada suatu tanggal tertentu atau perubahannya dalam suatu periode tertentu sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan. Pada umumnya catatan atas laporan keuangan terkait terdiri dari suatu ikhtisar kebijakan akuntansi signifikan dan informasi penjelasan lainnya. Pada umumnya istilah “laporan keuangan” merujuk pada seperangkat laporan keuangan lengkap seperti yang ditentukan oleh kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, namun istilah tersebut juga dapat merujuk pada suatu laporan keuangan tunggal.
- (g) Informasi keuangan historis - Informasi yang dinyatakan dalam istilah keuangan atas suatu entitas tertentu, yang diperoleh terutama dari sistem akuntansi entitas, tentang peristiwa ekonomi yang terjadi dalam periode waktu yang lalu atau tentang kondisi atau keadaan ekonomi pada waktu tertentu di masa lalu.
- (h) Manajemen - Individu dengan tanggung jawab eksekutif untuk melaksanakan operasi entitas. Untuk beberapa entitas di beberapa yurisdiksi, manajemen mencakup beberapa atau semua individu yang bertanggung jawab atas tata kelola, sebagai contoh, anggota eksekutif dewan tata kelola, atau seorang pemilik-pengelola.
- (i) Salah saji - Suatu perbedaan antara jumlah, klasifikasi, penyajian, atau pengungkapan suatu unsur laporan keuangan yang dilaporkan dengan jumlah, klasifikasi, penyajian, atau pengungkapan yang disyaratkan agar penyajian unsur tersebut sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Salah saji dapat terjadi dari kesalahan atau kecurangan.
- Ketika auditor menyatakan suatu opini atas apakah laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, atau apakah laporan keuangan memberikan penyajian yang benar dan wajar, auditor perlu mempertimbangkan bahwa salah saji juga mencakup penyesuaian atas jumlah, klasifikasi, penyajian, atau pengungkapan yang tidak tercermin dalam laporan keuangan tersebut, yang menurut pertimbangan auditor diperlukan.
- (j) Premis berkaitan dengan tanggung jawab manajemen dan jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola - Bahwa manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab terhadap tata kelola telah mengakui dan memahami bahwa mereka



memiliki tanggung jawab yang bersifat fundamental dalam pelaksanaan suatu audit berdasarkan SPA. Tanggung jawab tersebut mencakup tanggung jawab untuk:

- i. Menyusun laporan keuangan sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, termasuk, jika relevan, penyajian yang wajar atas laporan keuangan tersebut;
- ii. Melaksanakan pengendalian internal yang diperlukan oleh manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab terhadap tata kelola untuk menyusun laporan keuangan yang bebas dari salah saji material, yang disebabkan oleh kecurangan atau kesalahan; dan
- iii. Memberikan auditor:
  - a. Akses ke semua informasi yang disadari oleh manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab terhadap tata kelola yang relevan dalam penyusunan laporan keuangan seperti catatan, dokumentasi, dan hal-hal lain;
  - b. Informasi tambahan untuk tujuan audit yang mungkin diminta oleh auditor dari manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab terhadap tata kelola; dan
  - c. Akses tidak terbatas ke individu dalam entitas yang menurut auditor darinya dapat diperoleh bukti audit.

Dalam kasus suatu kerangka penyajian yang wajar, butir (i) di atas dapat dinyatakan kembali sebagai “untuk penyusunan dan penyajian laporan keuangan yang wajar sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan,” atau “untuk penyusunan laporan keuangan yang memberikan penyajian benar dan wajar sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan.”

Premis, yang berkaitan dengan tanggung jawab manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab terhadap tata kelola, yang melandasi pelaksanaan suatu audit dapat juga disebut sebagai “premis”.

- k. Pertimbangan profesional - Penerapan pelatihan, pengetahuan, dan pengalaman yang relevan, dalam konteks auditing, akuntansi, dan kode etik, dalam pengambilan keputusan berdasarkan informasi tentang serangkaian tindakan yang semestinya dalam keadaan tertentu dalam perikatan audit.
- l. Skeptisisme profesional - Suatu sikap yang mencakup suatu pikiran yang mempertanyakan, yang peka terhadap kondisi yang mengindikasikan kemungkinan salah-saji yang disebabkan oleh kesalahan atau kecurangan, dan suatu penilaian atas bukti secara kritis.
- m. Keyakinan memadai - Dalam konteks suatu audit laporan keuangan, suatu tingkat keyakinan yang tinggi, namun tidak absolut.
- n. Risiko salah saji material - Risiko bahwa laporan keuangan yang belum diaudit mengandung salah-saji material. Pada tingkat asersi, risiko ini terdiri dari dua komponen sebagai berikut
  - (i) Risiko inheren - Kerentanan suatu asersi tentang suatu golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan terhadap salah-saji yang mungkin material, secara individual atau ketika diagregasikan dengan salah-saji lainnya, sebelum mempertimbangkan pengendalian yang terkait.



- (ii) Risiko pengendalian - Risiko bahwa suatu salah-saji dapat terjadi dalam suatu asersi tentang suatu golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan yang mungkin material, secara individual atau ketika diagregasikan dengan salah-saji lainnya, tidak akan dapat dicegah, atau dideteksi dan dikoreksi, secara tepat waktu oleh pengendalian internal entitas.
- o. Pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas - Sekelompok individu atau organisasi (atau organisasi-organisasi, seperti wali amanat korporasi) yang memiliki tanggung jawab untuk mengawasi arah strategis entitas dan pemenuhan kewajiban yang berkaitan dengan akuntabilitas entitas. Hal ini mencakup pengawasan terhadap proses pelaporan keuangan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dapat mencakup personel manajemen, sebagai contoh, anggota eksekutif suatu dewan tata kelola entitas swasta atau sektor publik, atau seorang pemilik-pengelola.

## **Ketentuan**

### **Ketentuan Etika yang Berkaitan dengan Audit atas Laporan Keuangan**

- 14. Auditor harus mematuhi ketentuan etika yang relevan, (termasuk ketentuan yang terkait dengan independensi) yang berkaitan dengan perikatan audit atas laporan keuangan. (Ref: Para. A14-A17)

### **Skeptisisme Profesional**

- 15. Auditor harus merencanakan dan melaksanakan audit dengan skeptisisme profesional mengingat adanya kondisi yang mungkin menyebabkan terjadinya salah saji material atas laporan keuangan. (Ref: Para. A18-A22)

### **Pertimbangan Profesional**

- 16. Auditor harus menggunakan pertimbangan profesional dalam merencanakan dan melaksanakan audit atas laporan keuangan. (Ref: Para. A23-A27)

### **Bukti Audit yang Cukup dan Tepat serta Risiko Audit**

- 22. Untuk memperoleh keyakinan memadai, auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk mengurangi risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima dan dengan demikian memungkinkan auditor untuk menarik kesimpulan memadai yang mendasari opini auditor. (Ref: Para. A28-A52)

### **Pelaksanaan Audit Berdasarkan SPA**

#### *Mematuhi SPA yang Relevan dengan Audit*

- 17. Auditor harus mematuhi semua SPA yang relevan dengan audit. Suatu SPA relevan dengan audit bila SPA tersebut berlaku dan terdapat kondisi yang dibahas oleh SPA tersebut. (Ref: Para. A53-A57)
- 18. Auditor harus memiliki suatu pemahaman terhadap seluruh isi dari suatu SPA, termasuk materi penerapan dan penjelasan lain, untuk memahami tujuannya dan menerapkan ketentuan SPA tersebut dengan tepat. (Ref: Para. A58-A66)
- 19. Auditor tidak diperkenankan untuk mencantumkan kepatuhan terhadap SPA di dalam laporan auditor kecuali auditor telah mematuhi ketentuan SPA ini dan semua SPA lainnya yang relevan dengan audit.

#### *Tujuan yang Dinyatakan Dalam Setiap SPA*

20. Untuk mencapai tujuan auditor secara keseluruhan, auditor harus menggunakan tujuan yang dinyatakan di SPA yang relevan di dalam merencanakan dan melaksanakan audit, dengan memperhatikan keterkaitan dengan SPA lain, untuk; (Ref: Para. A67-A69)
- (a) Menentukan apakah prosedur audit tambahan selain yang telah disyaratkan oleh SPA diperlukan untuk mencapai tujuan yang dinyatakan dalam SPA; dan (Ref: Para. A70)
  - (b) Melakukan evaluasi apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh. (Ref: Para. A71)
    - a.

#### *Kepatuhan terhadap Ketentuan yang Relevan*

23. Dengan memperhatikan paragraf 23, dalam melaksanakan audit, auditor harus mematuhi setiap ketentuan dalam suatu SPA, kecuali:
- (a) Keseluruhan SPA tidak relevan; atau
  - (b) Ketentuan yang ada tidak relevan karena tergantung pada suatu kondisi dan kondisi tersebut tidak ada. (Ref: Para. A72-A73)
23. Dalam kondisi yang jarang terjadi, auditor boleh memutuskan perlunya untuk menyimpang dari suatu ketentuan yang relevan dalam suatu SPA. Dalam kondisi seperti itu, auditor harus melakukan prosedur audit alternatif untuk mencapai tujuan dari ketentuan tersebut. Kebutuhan auditor untuk menyimpang dari ketentuan yang relevan diharapkan hanya terjadi ketika suatu prosedur audit tertentu yang harus dilakukan tidak akan efektif untuk mencapai tujuan dari ketentuan tersebut. (Ref: Para. A74)

#### *Kegagalan dalam Mencapai Tujuan*

24. Jika suatu tujuan dalam SPA yang relevan tidak dapat tercapai, auditor harus mengevaluasi apakah hal ini menghalangi auditor dalam mencapai tujuan auditor secara keseluruhan dan menuntut auditor, berdasarkan SPA, untuk mengubah opini auditor atau menarik diri dari perikatan (jika pengunduran diri diperbolehkan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku). Kegagalan untuk mencapai tujuan mencerminkan masalah signifikan yang memerlukan dokumentasi berdasarkan SPA 230.<sup>4</sup> (Ref: Para. A75-A76)

### **Materi Penerapan dan Penjelasan Lain Audit atas Laporan Keuangan**

#### *Ruang Lingkup Audit* (Ref: Para. 3)

- A1 Opini auditor atas laporan keuangan berhubungan dengan apakah laporan keuangan telah disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Opini tersebut merupakan hal yang umum dalam semua audit atas laporan keuangan. Oleh karena itu, opini auditor tidak memberikan keyakinan, misalnya, kelangsungan hidup entitas tersebut di masa depan atau efisiensi atau efektivitas manajemen dalam menjalankan usaha entitas. Namun, dalam beberapa yurisdiksi tertentu, peraturan perundang-undangan yang berlaku mungkin menuntut auditor untuk memberikan opini atas masalah spesifik lain, seperti efektivitas pengendalian internal, atau konsistensi laporan manajemen yang terpisah dengan laporan keuangan. Jika auditor memiliki tanggung jawab tambahan untuk menghasilkan opini atas masalah spesifik lain tersebut, meskipun SPA telah mencakup ketentuan dan panduan dalam hubungannya dengan masalah tersebut, sepanjang relevan dengan pernyataan opini atas laporan

<sup>4</sup> SPA 230, "Dokumentasi Audit," paragraf 8(c)

keuangan, auditor akan disyaratkan untuk melakukan prosedur tambahan selain yang telah ditentukan oleh SPA.

*Penyusunan Laporan Keuangan (Ref: Para. 4)*

A2 Peraturan perundang-undangan mungkin menetapkan tanggung jawab manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas dalam hubungannya dengan pelaporan keuangan. Namun, luas tanggung jawab tersebut, atau cara yang digunakan untuk menjelaskan tanggung jawab tersebut, mungkin berbeda di antara berbagai yuridiksi. Di samping perbedaan-perbedaan tersebut, audit berdasarkan SPA dilaksanakan dengan premis bahwa manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas telah mengakui dan memahami bahwa mereka memiliki tanggung jawab:

- (a) Untuk menyusun laporan keuangan sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, termasuk penyajian yang wajar, jika relevan;
- (b) Atas pengendalian internal yang dianggap perlu oleh manajemen, dan jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas untuk menyusun laporan keuangan yang bebas dari salah saji material, yang disebabkan oleh kecurangan atau kesalahan; dan
- (c) Untuk memberikan auditor:
  - (i) Akses ke semua informasi, yang disadari oleh manajemen, dan jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas, bahwa informasi tersebut relevan dalam penyusunan laporan keuangan seperti catatan, dokumentasi, dan hal-hal lain;
  - (ii) Tambahan informasi yang kemungkinan diminta oleh auditor dari manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas untuk tujuan audit; dan
  - (iii) Akses yang tidak terbatas kepada individu-individu dalam entitas yang dianggap auditor dibutuhkan untuk mendapatkan bukti audit.

A3 Penyusunan laporan keuangan oleh manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas memerlukan:

- Identifikasi kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, dalam konteks peraturan perundang-undangan yang relevan.
- Penyusunan laporan keuangan sesuai dengan kerangka tersebut.
- Pencantuman deskripsi yang memadai mengenai kerangka tersebut di dalam laporan keuangan.

Penyusunan laporan keuangan mensyaratkan manajemen untuk menggunakan pertimbangan dalam membuat estimasi akuntansi yang masuk akal sesuai kondisi yang ada, dan juga untuk memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi yang tepat. Pertimbangan ini dibuat dalam konteks kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

A4 Laporan keuangan dapat disusun sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang dirancang untuk memenuhi :

- Kebutuhan pemakai yang luas atas informasi keuangan umum (contoh: “laporan keuangan bertujuan umum”); atau
- Kebutuhan pemakai tertentu atas informasi keuangan (contoh: “laporan keuangan bertujuan khusus”).

A5 Kerangka pelaporan keuangan yang berlaku seringkali mencakup standar pelaporan keuangan yang ditetapkan oleh organisasi penyusun standar yang berwenang atau diakui, atau ketentuan legislasi atau peraturan perundang-undangan. Dalam beberapa hal, kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dapat mencakup standar pelaporan keuangan yang ditetapkan oleh organisasi penyusun standar yang berwenang atau diakui atau peraturan perundang-undangan. Sumber lain dapat memberikan panduan penerapan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Dalam beberapa hal, kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dapat mencakup sumber lain tersebut, atau dapat juga hanya terdiri dari sumber tersebut. Sumber-sumber lain tersebut mencakup:

- Lingkungan hukum dan etika, termasuk statuta, peraturan, keputusan pengadilan, dan kewajiban etika profesi dalam hubungannya dengan masalah akuntansi;
- Interpretasi akuntansi yang dipublikasikan oleh organisasi penyusun standar, organisasi profesi, atau organisasi pembuat peraturan sesuai dengan kewenangannya;
- Pandangan yang dipublikasikan oleh berbagai pihak berwenang tentang isu akuntansi yang sedang timbul yang dikeluarkan oleh organisasi pembuat standar, organisasi profesional, atau organisasi pembuat peraturan.
- Praktik umum dan praktik industri yang berlaku dan dikenal secara luas; dan
- Literatur akuntansi.

Jika terdapat konflik antara kerangka pelaporan keuangan dengan sumber lain yang akan digunakan dalam pelaporan keuangan, atau di antara berbagai sumber yang mencakup kerangka pelaporan keuangan, sumber dengan wewenang tertinggi yang harus digunakan.

A6 Ketentuan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku menetapkan format dan isi laporan keuangan. Walaupun kerangka tersebut mungkin tidak menyebutkan secara khusus tentang bagaimana membukukan atau mengungkapkan semua transaksi atau kejadian, kerangka tersebut biasanya berisi garis besar prinsip yang dapat dijadikan sebagai basis untuk pengembangan dan penerapan kebijakan akuntansi yang konsisten dengan konsep yang melandasi ketentuan yang terdapat dalam kerangka tersebut.

A7 Beberapa kerangka pelaporan keuangan adalah kerangka penyajian wajar, sementara kerangka lainnya adalah kerangka kepatuhan. Kerangka pelaporan keuangan terutama berisi standar pelaporan keuangan yang ditetapkan oleh organisasi yang berwenang atau diakui sebagai institusi penyusun standar. Kerangka pelaporan keuangan tersebut digunakan oleh entitas untuk penyusunan laporan keuangan bertujuan umum, seringkali dirancang untuk mencapai penyajian wajar, sebagai contoh, Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.

A8 Ketentuan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku juga menetapkan definisi suatu laporan keuangan yang lengkap. Dalam banyak kerangka, tujuan laporan keuangan adalah untuk menyediakan informasi tentang posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas suatu entitas. Dalam kerangka tersebut, suatu laporan keuangan yang lengkap mencakup laporan posisi keuangan (neraca), laporan laba rugi komprehensif, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Dalam kerangka pelaporan keuangan lainnya, suatu laporan keuangan tunggal dan catatan atas laporan keuangan mungkin merupakan suatu laporan keuangan yang lengkap:

- Sebagai contoh, *the International Public Sector Accounting Standard* ("IPSAS"), "*Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*" yang dikeluarkan oleh *the*

*International Public Sector Accounting Standards Board* yang menyatakan bahwa laporan keuangan pokok adalah laporan penerimaan dan pengeluaran kas, ketika suatu entitas sektor publik menyusun laporan keuangannya berdasarkan IPSAS

- Contoh lain suatu laporan keuangan tunggal, masing-masing mencakup catatan atas laporan keuangan tersebut adalah:
  - Laporan posisi keuangan (neraca);
  - Laporan laba rugi komprehensif atau laporan operasi;
  - Laporan saldo laba;
  - Laporan arus kas;
  - Laporan aset dan liabilitas yang tidak mencakup ekuitas pemilik;
  - Laporan perubahan ekuitas;
  - Laporan pendapatan dan beban;
  - Laporan operasi berdasarkan lini produk.

A9 SPA 210 menetapkan ketentuan dan memberikan panduan dalam menetapkan tingkat keberterimaan atas kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.<sup>5</sup> SPA 800 berkaitan dengan pertimbangan khusus bila laporan keuangan disusun sesuai dengan kerangka bertujuan khusus.<sup>6</sup>

A10 Karena signifikannya premis untuk melaksanakan suatu audit, auditor diwajibkan untuk mendapat persetujuan dari manajemen dan, jika relevan, pihak-pihak yang bertanggung jawab terhadap tata kelola entitas bahwa mereka mengakui dan memahami kewajiban mereka sebagaimana yang telah ditetapkan dalam paragraf A2 sebagai syarat untuk menerima perikatan audit.<sup>7</sup>

Pertimbangan khusus dalam audit terhadap sektor publik

A11 Mandat untuk mengaudit laporan keuangan entitas sektor publik dapat lebih luas dibandingkan dengan mandat untuk mengaudit entitas lainnya. Oleh karena itu, premis yang berhubungan dengan tanggung jawab manajemen, yang melandasi pelaksanaan audit atas laporan keuangan suatu entitas sektor publik, dapat mencakup tanggung jawab tambahan, seperti tanggung jawab atas pelaksanaan transaksi dan peristiwa yang sesuai dengan, peraturan perundang-undangan, dan wewenang lainnya.<sup>8</sup>

*Bentuk Opini Auditor* (Ref: Para. 8)

A12 Opini yang dinyatakan oleh auditor adalah tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Namun, bentuk opini auditor, akan tergantung pada kerangka pelaporan keuangan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sebagian besar kerangka pelaporan keuangan mencakup ketentuan yang berkaitan dengan penyajian laporan keuangan; untuk kerangka tersebut, penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku mencakup penyajian.

A13 Bila kerangka pelaporan keuangan merupakan kerangka penyajian wajar, seperti yang digunakan untuk laporan keuangan bertujuan umum, opini yang disyaratkan oleh SPA adalah apakah laporan keuangan tersebut disajikan secara wajar, dalam semua hal yang

<sup>5</sup> SPA 210, "Persetujuan atas Syarat-syarat Perikatan Audit," paragraf 6(a).

<sup>6</sup> SPA 800, "Pertimbangan Khusus—Audit atas Laporan Keuangan yang Disusun Sesuai dengan Kerangka Khusus," paragraf 8.

<sup>7</sup> SPA 210, paragraf 6(b).

<sup>8</sup> Lihat paragraph A57.

material. Jika kerangka pelaporan keuangan merupakan suatu kerangka kepatuhan, opini yang disyaratkan adalah apakah laporan keuangan telah disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka tersebut. Kecuali secara spesifik dinyatakan lain, opini auditor dalam SPA mencakup kedua bentuk opini tersebut.

**Ketentuan Etika yang Berkaitan dengan Suatu Audit atas Laporan Keuangan (Ref: Para. 14)**

- A14 Auditor harus memenuhi ketentuan etika yang relevan, termasuk hal-hal yang berkaitan dengan independensi, yang berhubungan dengan perikatan audit atas laporan keuangan. Ketentuan etika yang relevan biasanya terdiri dari Bagian A dan B dalam Kode Etik yang berkaitan dengan audit atas laporan keuangan beserta ketentuan perundang-undangan yang lebih ketat.
- A15 Bagian A Kode Etik menetapkan prinsip dasar etika profesi bagi auditor ketika melaksanakan suatu audit atas laporan keuangan dan memberikan kerangka konseptual untuk menerapkan prinsip tersebut. Prinsip dasar yang disyaratkan oleh Kode Etik untuk dipatuhi oleh seorang auditor adalah:
- a. Integritas;
  - b. Objektivitas;
  - c. Kompetensi dan kecermatan profesional;
  - d. Kerahasiaan; dan
  - e. Perilaku profesional.
- b.
- c. Bagian B Kode Etik memberikan ilustrasi mengenai penerapan konseptual tersebut pada situasi spesifik.
- A16 Suatu perikatan audit menyangkut kepentingan publik dan, oleh karena itu, seperti yang disyaratkan oleh Kode Etik, auditor yang bersangkutan harus independen dari entitas yang diauditnya. Kode Etik menjelaskan independensi terdiri dari independensi dalam pemikiran dan independensi dalam penampilan. Independensi auditor dari entitas tersebut menjaga kemampuan auditor dalam menyatakan suatu opini tanpa dipengaruhi oleh hal-hal yang mungkin dapat mengkompromikan opininya tersebut. Independensi meningkatkan kemampuan auditor untuk bertindak dengan integritas, menjadi objektif, dan mempertahankan sikap skeptisisme profesionalnya.
- A17 Standar Pengendalian Mutu (SPM) 1,<sup>9</sup> atau ketentuan perundang-undangan yang setara,<sup>10</sup> berkaitan dengan tanggung jawab *firm* untuk menetapkan dan menjaga sistem pengendalian mutu untuk perikatan auditnya. SPM 1 menetapkan tanggung jawab *firm* untuk menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa *firm* tersebut dan personelnnya mematuhi ketentuan etika yang relevan, termasuk yang berkaitan dengan independensi.<sup>11</sup> SPA 220 menetapkan tanggung jawab rekan perikatan terhadap ketentuan-ketentuan etika yang relevan. Hal ini termasuk:
- Mempertahankan kewaspadaan, melalui observasi dan permintaan keterangan jika diperlukan, tentang bukti adanya ketidakpatuhan terhadap ketentuan etika yang relevan oleh anggota tim perikatan;

<sup>9</sup> Standar Pengendalian Mutu (SPM) 1, "Pengendalian Mutu untuk *Firm* yang Melaksanakan Audit dan Penelaahan atas Laporan Keuangan, dan Perikatan Asuransi Lain dan Jasa yang Terkait Lainnya."

<sup>10</sup> Lihat SA 220, "Pengendalian Mutu untuk Suatu Audit atas Laporan Keuangan," paragraf 2.

<sup>11</sup> SPM 1, paragraf 20-24.



- Menetapkan tindakan yang tepat terhadap hal-hal yang menjadi perhatian rekan perikatan, yang menunjukkan bahwa anggota tim perikatan tidak mematuhi ketentuan etika yang relevan; dan
- Menarik kesimpulan atas kepatuhan dengan ketentuan independensi yang berlaku dalam perikatan audit tersebut.<sup>12</sup>

SPA 220 menyatakan bahwa tim perikatan berhak untuk mengandalkan sistem pengendalian mutu *firm* dalam memenuhi tanggung jawabnya terhadap prosedur pengendalian mutu yang diterapkan terhadap perikatan audit secara individual, kecuali jika informasi yang disediakan oleh *firm* atau pihak lainnya menunjukkan hal yang berbeda.

### **Skeptisisme Profesional (Ref: Para. 15)**

A18 Skeptisisme profesional mencakup kewaspadaan terhadap, sebagai contoh:

- Bukti audit yang bertentangan dengan bukti audit lain yang diperoleh;
- Informasi yang menimbulkan pertanyaan tentang keandalan dokumen dan tanggapan terhadap permintaan keterangan yang digunakan sebagai bukti audit;
- Keadaan yang mengindikasikan adanya kemungkinan kecurangan;
- Kondisi yang menyarankan perlunya prosedur audit tambahan selain prosedur yang disyaratkan oleh SPA.

A19 Mempertahankan skeptisisme profesional selama audit diperlukan jika auditor berusaha untuk, mengurangi risiko, seperti misalnya:

- Kegagalan dalam melihat kondisi-kondisi tidak lazim;
- Terlalu menyamaratakan kesimpulan ketika menarik kesimpulan tersebut dari observasi audit;
- Menggunakan asumsi yang tidak tepat dalam menetapkan sifat, waktu, dan luas prosedur audit serta penilaian atas hasilnya.

A20 Skeptisisme profesional diperlukan untuk penilaian secara kritis bukti audit. Hal ini mencakup mempertanyakan bukti audit yang bertentangan, keandalan dokumen dan tanggapan atas permintaan keterangan, serta informasi lainnya yang diperoleh dari manajemen dan pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas. Hal ini juga mencakup pertimbangan mengenai kecukupan dan ketepatan bukti audit yang diperoleh berkaitan dengan kondisi yang bersangkutan. Sebagai contoh, dalam kasus yang di dalamnya terdapat faktor risiko kecurangan dan sebuah dokumen tunggal (yang memiliki sifat rentan terhadap kecurangan) merupakan satu-satunya bukti pendukung bagi jumlah material dalam laporan keuangan.

A21 Auditor dapat menganggap catatan dan dokumen yang diterimanya asli, kecuali jika auditor beralasan untuk tidak memercayainya. Meskipun demikian, auditor tetap disyaratkan untuk mempertimbangkan keandalan informasi tersebut sebagai bukti audit.<sup>13</sup> Dalam hal auditor meragukan keandalan informasi atau terdapat indikasi kemungkinan adanya kecurangan (sebagai contoh, jika kondisi yang teridentifikasi selama audit menyebabkan auditor yakin bahwa suatu dokumen tersebut mungkin tidak asli atau mungkin telah dipalsukan), SPA mensyaratkan auditor untuk melakukan penyelidikan

<sup>12</sup> SPM 1, paragraf 20-24.

<sup>13</sup> SPA 500, "Bukti Audit," paragraf 7-9.



lanjutan dan menetapkan apakah modifikasi atau penambahan prosedur audit diperlukan untuk mengatasi masalah tersebut.<sup>14</sup>

- A22 Auditor diharapkan tidak mengabaikan pengalaman masa lalu atas kejujuran dan integritas manajemen dan pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas. Meskipun demikian, suatu keyakinan bahwa manajemen dan pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas adalah jujur dan berintegritas tidak membebaskan auditor dari kewajibannya untuk mempertahankan skeptisisme profesional atau membolehkan auditor puas dengan bukti audit yang kurang persuasif, ketika auditor ingin memperoleh keyakinan memadai.

**Pertimbangan Profesional (Ref: Para. 16)**

- A23 Pertimbangan profesional merupakan hal penting untuk melaksanakan audit yang semestinya. Hal ini disebabkan interpretasi terhadap ketentuan etika dan SPA yang relevan serta keputusan yang disyaratkan dalam audit tidak dapat dibuat tanpa penerapan pengetahuan dan pengalaman yang relevan dengan fakta dan kondisi yang bersangkutan. Pertimbangan profesional diperlukan, khususnya dalam keputusan yang berkaitan dengan:

- Materialitas dan risiko audit;
- Sifat, waktu, dan luas prosedur audit yang digunakan untuk memenuhi ketentuan SPA dan untuk mengumpulkan bukti audit;
- Penilaian apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh, dan apakah diperlukan prosedur tambahan untuk mencapai tujuan SPA dan tujuan keseluruhan auditor;
- Penilaian atas pertimbangan manajemen dalam menerapkan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku bagi entitas;
- Penarikan kesimpulan berdasarkan bukti audit yang diperoleh, sebagai contoh, penilaian apakah estimasi yang dibuat oleh manajemen masuk akal dalam penyusunan laporan keuangan.

- A24 Untuk mendapatkan pertimbangan yang memadai, karakteristik pertimbangan profesional yang diharapkan dari seorang auditor adalah pertimbangan tersebut dilaksanakan oleh seorang auditor yang memiliki kompetensi yang diperlukan, yang telah dikembangkan melalui pelatihan, pengetahuan, dan pengalamannya.

- A25 Pelaksanaan pertimbangan profesional dalam kasus tertentu didasarkan pada fakta dan keadaan yang diketahui oleh auditor yang bersangkutan. Konsultasi tentang masalah yang sulit atau kontroversial selama pelaksanaan audit (baik antar anggota tim perikatan maupun antara tim perikatan dengan pihak lain yang tepat yang berada di dalam atau di luar *firm*, sebagaimana disyaratkan oleh SPA 220<sup>15</sup>) membantu auditor dalam membuat pertimbangan yang memadai.

- A26 Pertimbangan profesional dapat dinilai berdasarkan apakah pertimbangan yang dipilih mencerminkan penerapan secara kompeten prinsip audit dan akuntansi dan pertimbangan tersebut tepat dan konsisten dengan fakta dan keadaan yang diketahui oleh auditor sampai dengan tanggal laporan auditor.

<sup>14</sup> SPA 240, paragraf 13; SPA 500, paragraf 11; and SPA 505, “Konfirmasi Eksternal,” paragraf 10-11, dan 16.

<sup>15</sup> SPA 220, paragraph 18.

A27 Pertimbangan profesional perlu dilaksanakan selama audit. Pertimbangan profesional juga perlu didokumentasikan dengan semestinya. Dalam hal ini, auditor disyaratkan untuk menyusun dokumentasi audit yang cukup sehingga memungkinkan auditor lain yang berpengalaman, yang sebelumnya tidak berhubungan dengan audit tersebut, dapat memahami pertimbangan profesional yang dibuat untuk mencapai kesimpulan atas masalah signifikan selama audit.<sup>16</sup> Pertimbangan profesional tidak boleh digunakan sebagai pembenaran atas keputusan yang tidak didukung oleh fakta dan kondisi yang berkaitan dengan perikatan atau bukti audit yang cukup dan tepat.

#### **Bukti Audit yang Cukup dan Tepat serta Risiko Audit (Ref: Para. 5 and 17)**

##### *Bukti Audit yang Cukup dan Tepat*

A28 Bukti audit diperlukan untuk mendukung opini dan laporan auditor. Bukti audit bersifat kumulatif dan terutama diperoleh dari prosedur audit yang dilakukan selama audit. Namun, bukti audit juga meliputi informasi yang diperoleh dari sumber lain, seperti audit periode sebelumnya (dengan syarat auditor telah menentukan apakah telah terjadi perubahan sejak audit periode sebelumnya yang dapat memengaruhi relevansinya dengan audit terkini<sup>17</sup>) atau prosedur pengendalian mutu *firm* dalam penerimaan dan keberlanjutan perikatan dengan klien. Selain dari sumber lain yang diperoleh baik dari dalam maupun dari luar entitas, catatan akuntansi entitas merupakan sumber penting bukti audit. Informasi yang dapat digunakan sebagai bukti audit juga mungkin telah disusun oleh seorang pakar yang dipekerjakan atau dikontrak oleh entitas. Bukti audit dapat berupa informasi yang mendukung dan menguatkan asersi manajemen, maupun informasi yang bertentangan dengan asersi tersebut. Di samping itu, dalam beberapa kasus, ketiadaan informasi (misalnya penolakan manajemen untuk menyediakan surat representasi yang diminta oleh auditor) digunakan juga oleh auditor, dan oleh karena itu merupakan bukti audit. Hampir seluruh pekerjaan auditor dalam merumuskan opini auditor terdiri dari pemerolehan dan penilaian bukti audit.

A29 Kecukupan dan ketepatan bukti audit saling terkait. Kecukupan merupakan ukuran kuantitas bukti audit. Kuantitas bukti audit yang diperlukan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko salah saji (semakin tinggi risiko yang ditetapkan, semakin banyak bukti audit yang diperlukan) dan juga oleh kualitas bukti audit (semakin tinggi kualitasnya, semakin sedikit bukti audit yang diperlukan). Namun, pemerolehan bukti audit yang lebih banyak tidak selalu dapat menggantikan rendahnya kualitas bukti audit.

A30 Ketepatan merupakan ukuran kualitas bukti audit; yaitu relevansi dan keandalannya dalam mendukung kesimpulan yang mendasari opini auditor. Keandalan bukti audit dipengaruhi oleh sumber dan sifatnya serta bergantung pada kondisi yang melingkupi bukti tersebut ketika diperoleh.

A31 Hal mengenai apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh untuk mengurangi risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima, dan dengan demikian memungkinkan auditor untuk menarik kesimpulan masuk akal yang mendasari opini auditor, merupakan masalah pertimbangan profesional. SPA 500 dan standar relevan yang lain menetapkan

---

<sup>16</sup> SPA 230, paragraf 8.

<sup>17</sup> SPA 315, "Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Salah Saji Material Melalui Pemahaman Entitas dan Lingkungannya," paragraf 9.

ketentuan tambahan dan memberikan panduan lebih lanjut tentang pertimbangan auditor dalam mengumpulkan bukti audit yang cukup dan tepat yang dapat diterapkan selama pelaksanaan audit.

#### *Risiko Audit*

- A32 Risiko audit merupakan fungsi dari risiko salah saji material dan risiko deteksi. Penilaian risiko didasarkan pada prosedur audit untuk memperoleh informasi yang diperlukan sesuai dengan tujuan pemerolehan informasi tersebut dan bukti yang diperoleh selama pelaksanaan audit. Penilaian risiko lebih merupakan masalah pertimbangan profesional, bukan masalah kemampuan pengukuran yang tepat.
- A33 Untuk tujuan SPA, risiko audit tidak termasuk risiko bahwa auditor mungkin menyatakan opini bahwa laporan keuangan berisi salah saji yang material padahal hal ini tidak benar. Risiko ini biasanya tidak signifikan. Di samping itu, risiko audit merupakan istilah teknis yang berkaitan dengan proses audit; risiko audit tidak mengacu ke risiko bisnis auditor seperti kerugian akibat proses pengadilan, publisitas yang merugikan, atau peristiwa lain yang timbul terkait dengan audit atas laporan keuangan.

#### *Risiko Salah Saji Material*

- A34 Risiko salah saji material dapat timbul di dua tingkat:
- Tingkat laporan keuangan secara keseluruhan; dan
  - Tingkat asersi untuk golongan transaksi, saldo akun, dan pengungkapan.
- A35 Risiko salah saji material pada tingkat laporan keuangan secara keseluruhan mengacu ke risiko salah saji material yang berpengaruh luas (pervasif) terhadap laporan keuangan secara keseluruhan dan secara potensial berdampak ke banyak asersi.
- A36 Risiko salah saji material pada tingkat asersi ditetapkan untuk menentukan sifat, waktu, dan luas prosedur audit lanjutan yang diperlukan untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Bukti ini memungkinkan auditor untuk menyatakan opini atas laporan keuangan pada tingkat risiko rendah yang dapat diterima. Auditor menggunakan berbagai pendekatan untuk mencapai tujuan penilaian risiko salah saji material. Sebagai contoh, auditor mungkin menggunakan suatu model yang menggambarkan hubungan umum berbagai komponen risiko audit dalam berbagai istilah matematis untuk mencapai tingkat risiko deteksi yang dapat diterima. Beberapa auditor menemukan model tersebut berguna ketika merencanakan prosedur audit.
- A37 Risiko salah saji material pada level asersi terdiri dari dua komponen yaitu risiko inheren dan risiko pengendalian. Risiko inheren dan risiko pengendalian merupakan risiko entitas; kedua risiko ini timbul secara terpisah dalam audit atas laporan keuangan.
- A38 Risiko inheren dapat lebih tinggi untuk beberapa asersi dan golongan transaksi, saldo akun, serta pengungkapan tertentu. Sebagai contoh, risiko inheren mungkin lebih tinggi untuk perhitungan yang kompleks atau untuk akun yang terdiri dari jumlah yang didapatkan dari estimasi akuntansi yang tergantung pada ketidakpastian estimasi signifikan. Kondisi eksternal yang meningkatkan risiko bisnis juga dapat memengaruhi risiko inheren. Misalnya, perkembangan teknologi dapat mengakibatkan produk tertentu tidak terpakai, dengan demikian mengakibatkan persediaan menjadi semakin rentan untuk menjadi lebih saji. Faktor dalam entitas dan lingkungannya yang berhubungan dengan sebagian atau semua golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan dapat

memengaruhi risiko inheren yang berkaitan dengan asersi tertentu. Sebagai contoh, faktor tersebut dapat meliputi kekurangan modal kerja yang memadai untuk meneruskan operasi atau penurunan industri yang ditandai dengan jumlah kegagalan bisnis yang tinggi.

- A39 Risiko pengendalian merupakan fungsi dari efektivitas desain, implementasi, dan pengelolaan pengendalian internal oleh manajemen untuk merespons risiko yang teridentifikasi yang mengancam pencapaian tujuan entitas yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan entitas. Namun, pengendalian internal, sebaik apapun desain dan pengoperasiannya, hanya dapat mengurangi, bukan menghapus, risiko salah saji material dalam laporan keuangan karena adanya keterbatasan inheren pengendalian internal. Hal ini termasuk, sebagai contoh, kemungkinan kesalahan atau kelalaian manusia, atau pengendalian yang diperdaya oleh kolusi dan campur tangan yang tidak semestinya oleh manajemen. Oleh karena itu, beberapa risiko pengendalian akan tetap ada. SPA memuat kondisi yang mensyaratkan atau memberikan opsi bagi auditor untuk menguji efektivitas operasi pengendalian dalam menentukan sifat, waktu, luas dari prosedur substantif yang akan dilakukan.<sup>18</sup>
- A40 SPA biasanya tidak mengacu ke risiko inheren dan risiko pengendalian secara terpisah, namun lebih ke penilaian gabungan “risiko salah saji material.” Namun, auditor dapat membuat penilaian risiko inheren dan risiko pengendalian secara terpisah atau gabungan, tergantung pada teknik atau metodologi audit yang lebih disukai dan pertimbangan praktis. Penilaian risiko salah saji material dapat dinyatakan dalam bentuk kuantitatif, seperti dalam persentase, atau dalam bentuk nonkuantitatif. Dalam kondisi apapun, kebutuhan auditor untuk menilai risiko yang tepat lebih penting daripada pendekatan yang berbeda yang digunakan untuk menetapkan risiko.
- A41 SPA 315 menetapkan ketentuan dan memberikan panduan dalam mengidentifikasi dan menetapkan risiko salah saji material pada tingkat laporan keuangan dan tingkat asersi.

#### Risiko Deteksi

- A42 Untuk tingkat risiko audit tertentu, tingkat risiko deteksi yang dapat diterima berbanding terbalik dengan risiko salah saji material yang ditetapkan pada tingkat asersi. Sebagai contoh, semakin besar risiko salah saji material yang diyakini ada oleh auditor, semakin kecil risiko deteksi yang dapat diterima dan oleh karena itu, semakin banyak bukti audit persuasif yang dibutuhkan oleh auditor.
- A43 Risiko deteksi berhubungan dengan sifat, waktu, dan luas prosedur audit yang ditentukan oleh auditor untuk mengurangi risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima. Oleh karena itu, risiko ini merupakan fungsi dari efektivitas suatu prosedur audit dan penerapannya oleh auditor. Hal-hal seperti:
- perencanaan yang memadai;
  - penugasan personel yang tepat ke dalam tim perikatan;
  - penerapan skeptisisme profesional; dan
  - supervisi dan revidi atas pekerjaan audit yang telah dilaksanakan,
- membantu meningkatkan efektivitas prosedur audit dan penerapannya serta mengurangi kemungkinan bahwa auditor memilih prosedur audit yang tidak tepat, salah menerapkan suatu prosedur audit yang tepat, atau salah menginterpretasikan hasil audit.

---

<sup>18</sup> SPA 330, “Respons Auditor terhadap Risiko yang Telah Dinilai,” paragraf 7-17.

A44 SPA 300<sup>19</sup> dan SPA 330 menetapkan ketentuan dan memberikan panduan dalam merencanakan audit atas laporan keuangan dan respons auditor terhadap risiko yang telah ditetapkan. Namun, risiko deteksi hanya dapat dikurangi, bukan dihilangkan, karena adanya keterbatasan inheren dalam suatu audit. Oleh karena itu, sebagian risiko deteksi akan selalu ada.

### **Keterbatasan Inheren dalam Suatu Audit**

A45 Auditor tidak diharapkan untuk, dan tidak dapat, mengurangi risiko audit hingga tidak ada sama sekali dan oleh karena itu auditor tidak dapat memperoleh keyakinan absolut bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material karena kecurangan atau kesalahan. Hal ini disebabkan adanya keterbatasan inheren dalam suatu audit, yang mengakibatkan hampir semua bukti audit yang menjadi basis bagi auditor dalam menarik kesimpulan dan menyatakan opini merupakan bukti yang bersifat persuasif bukan konklusif. Keterbatasan inheren suatu audit timbul dari:

- Sifat pelaporan keuangan;
- Sifat prosedur audit; dan
- Kebutuhan agar audit dilaksanakan dalam jangka waktu dan biaya yang masuk akal.

#### **Sifat Pelaporan Keuangan**

A46 Penyusunan laporan keuangan melibatkan pertimbangan manajemen dalam menerapkan ketentuan dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku bagi entitas sesuai dengan fakta dan kondisi entitas yang bersangkutan. Di samping itu, banyak pos laporan keuangan melibatkan keputusan atau penilaian subjektif atau suatu tingkat ketidakpastian, dan mungkin terdapat kisar penafsiran atau pertimbangan yang mungkin dibuat. Sebagai konsekuensinya, sebagian pos laporan keuangan memiliki tingkat variabilitas inheren yang tidak dapat dieliminasi dengan menerapkan prosedur audit tambahan.<sup>20</sup> Misalnya, hal ini sering berkaitan dengan estimasi akuntansi tertentu. Meskipun demikian, SPA mensyaratkan auditor untuk memberikan pertimbangan khusus tentang apakah estimasi akuntansi masuk akal dalam konteks kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan pengungkapan yang bersangkutan, serta aspek kualitatif praktik akuntansi entitas, termasuk adanya kemungkinan keberpihakan dalam pertimbangan manajemen.

#### **Sifat Prosedur Audit**

A47 Terdapat keterbatasan praktik dan legal dalam kemampuan auditor untuk mendapat bukti audit. Sebagai contoh:

- Terdapat kemungkinan bahwa manajemen dan pihak lainnya tidak memberikan, baik disengaja maupun tidak disengaja, informasi yang lengkap yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan atau yang telah diminta oleh auditor. Oleh karena itu, auditor tidak dapat memastikan kelengkapan informasi, meskipun auditor telah melakukan prosedur audit untuk memperoleh keyakinan bahwa semua informasi yang relevan telah diperoleh.

<sup>19</sup> SPA 300, “Perencanaan Suatu Audit atas Laporan Keuangan.”

<sup>20</sup> SPA 540, “Audit atas Estimasi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar, dan Pengungkapan Terkait,” dan SPA 700, “Perumusan suatu Opini dan Pelaporan tentang Laporan Keuangan, paragraf 12.

- Kecurangan dapat meliputi skema yang terorganisasi dengan rapi yang dirancang untuk menutupi kecurangan tersebut. Oleh karena itu, prosedur audit yang digunakan untuk mengumpulkan bukti audit mungkin tidak efektif untuk mendeteksi salah saji yang diakibatkan oleh kecurangan tersebut, misalnya kolusi untuk memalsukan dokumentasi yang dapat mengakibatkan auditor yakin bahwa bukti audit adalah sah, padahal kenyataannya tidak. Auditor tidak terlatih atau tidak diharapkan untuk menjadi pakar dalam pembuktian keaslian dokumen.
- Audit bukan merupakan suatu investigasi resmi atas dugaan suatu perbuatan yang salah. Oleh karena itu, auditor tidak diberi kekuasaan hukum khusus, seperti kekuasaan untuk melakukan penggeledahan yang mungkin diperlukan untuk suatu investigasi.

#### Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan dan Keseimbangan Antara Manfaat dan Biaya

A48 Kesulitan, waktu, atau biaya dalam pelaksanaan audit bukan merupakan basis yang valid bagi auditor untuk meniadakan suatu prosedur audit ketika auditor tidak memiliki prosedur audit alternatif atau tidak puas dengan bukti audit yang kurang persuasif. Perencanaan yang tepat membantu dalam menyediakan waktu dan sumber daya yang cukup untuk pelaksanaan audit. Terlepas dari hal tersebut, relevansi informasi beserta nilainya cenderung berkurang dengan berlalunya waktu, sehingga harus dipertimbangkan adanya keseimbangan antara keandalan informasi dan biaya yang dikeluarkan. Hal ini diakui dalam kerangka pelaporan keuangan tertentu (lihat, sebagai contoh, “Kerangka untuk Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan”). Oleh karena itu, ada harapan dari pemakai laporan keuangan bahwa auditor akan menyatakan opini atas laporan keuangan dalam periode waktu dan biaya yang masuk akal, dengan menyadari bahwa tidak praktis untuk mengaudit semua informasi yang mungkin ada atau untuk menyelidiki setiap masalah secara sangat mendalam atas dasar asumsi bahwa semua informasi salah atau mengandung kecurangan sampai terbukti sebaliknya.

A49 Sebagai konsekuensinya, auditor perlu:

- Merencanakan audit, sehingga audit dapat dilaksanakan dengan cara yang efektif;
- Mengarahkan upaya audit ke area yang diduga banyak mengandung risiko salah saji material, baik karena kecurangan maupun kesalahan, dan dengan demikian upaya yang lebih sedikit diarahkan ke area lain; dan
- Menggunakan pengujian dan cara lainnya dalam memeriksa populasi untuk menemukan salah saji.

A50 Sehubungan dengan pendekatan yang dijelaskan dalam paragraf A49, SPA berisi ketentuan untuk merencanakan dan melaksanakan audit dan mensyaratkan auditor, antara lain, untuk:

- Memiliki suatu basis untuk mengidentifikasi dan menetapkan risiko salah saji material pada tingkat laporan keuangan dan pada tingkat asersi dengan melakukan prosedur penilaian risiko dan aktivitas terkait;<sup>21</sup> dan
- Menggunakan pengujian dan cara lainnya dalam memeriksa populasi sedemikian rupa sehingga memberikan basis bagi auditor untuk menarik kesimpulan tentang populasi.<sup>22</sup>

<sup>21</sup> SPA 315, paragraf 5-10

<sup>22</sup> SPA 330; SPA 500; SPA 520, “Prosedur Analitis,” dan SPA 530, “Sampling Audit.”



## Hal lain yang Memengaruhi Keterbatasan Inheren Suatu Audit

A51 Dalam kasus asersi atau hal pokok tertentu, pengaruh potensial keterbatasan inheren kemampuan auditor untuk mendeteksi salah saji material adalah sangat signifikan. Asersi atau hal pokok seperti itu meliputi:

- Kecurangan, terutama kecurangan yang melibatkan manajemen senior dan kolusi. Lihat SPA 240 untuk pembahasan lebih lanjut.
- Keberadaan dan kelengkapan hubungan dan transaksi dengan pihak berelasi. Lihat SPA 550<sup>23</sup> untuk pembahasan lebih lanjut.
- Terjadinya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan yang berlaku. Lihat SPA 250<sup>24</sup> untuk pembahasan lebih lanjut.
- Peristiwa atau kondisi masa depan yang dapat menyebabkan suatu entitas tidak dapat melanjutkan kelangsungan hidupnya. Lihat SPA 570<sup>25</sup> untuk pembahasan lebih lanjut.

SPA yang relevan mengidentifikasi prosedur audit yang spesifik untuk membantu dalam memitigasi dampak keterbatasan inheren.

A52 Oleh karena keterbatasan inheren dalam audit, terdapat risiko yang tidak terhindarkan bahwa beberapa salah saji material dalam laporan keuangan tidak terdeteksi, walaupun audit telah direncanakan dan dilaksanakan dengan semestinya berdasarkan SPA. Oleh karena itu, penemuan kemudian salah saji material dalam laporan keuangan yang diakibatkan oleh kecurangan atau kesalahan tidak dengan sendirinya menunjukkan suatu kegagalan pelaksanaan audit berdasarkan SPA. Namun, keterbatasan inheren dalam audit bukan merupakan pembenaran bagi auditor untuk puas dengan bukti audit yang kurang persuasif. Apakah auditor telah melaksanakan audit berdasarkan SPA, ditentukan oleh prosedur audit yang dilaksanakan sesuai dengan keadaan yang bersangkutan, kecukupan dan ketepatan bukti audit yang diperoleh dari prosedur tersebut dan kesesuaian laporan auditor berdasarkan evaluasi terhadap bukti yang berkaitan dengan tujuan keseluruhan auditor yang bersangkutan.

## Pelaksanaan Audit Berdasarkan SPA

*Sifat SPA (Ref: Para. 18)*

A53 SPA, secara bersama-sama, memberikan standar bagi pekerjaan auditor dalam memenuhi tujuan keseluruhan auditor. SPA berhubungan dengan tanggung jawab umum auditor, dan juga pertimbangan lebih lanjut auditor yang relevan dengan penerapan tanggung jawab tersebut atas topik tertentu.

A54 Lingkup, tanggal berlaku efektif dan keterbatasan tertentu penerapan SPA tertentu telah dijelaskan dalam SPA. Kecuali jika dinyatakan lain dalam SPA, auditor diperbolehkan untuk menerapkan SPA sebelum tanggal efektif yang dinyatakan di dalamnya.

A55 Dalam melaksanakan audit, disamping SPA, auditor mungkin disyaratkan untuk mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan. SPA tidak mengesampingkan peraturan perundang-undangan yang mengatur audit atas laporan keuangan. Dalam kondisi dimana

---

<sup>23</sup> SPA 550, "Pihak Berelasi."

<sup>24</sup> SPA 250, "Pertimbangan atas Peraturan Perundang-undangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan."

<sup>25</sup> SPA 570, "Kelangsungan Hidup."



peraturan perundang-undangan berbeda dengan SPA, suatu audit yang hanya dilaksanakan berdasarkan peraturan perundang-undangan tidak secara otomatis mematuhi SPA.

- A56 Auditor dapat juga melaksanakan audit berdasarkan SPA maupun standar audit yang berlaku dalam yurisdiksi atau di negara tertentu. Dalam kasus tersebut, sebagai tambahan untuk mematuhi setiap SPA yang relevan dengan audit, auditor mungkin perlu melaksanakan prosedur audit tambahan untuk mematuhi standar yang berlaku dalam yurisdiksi atau di negara tersebut.

#### Pertimbangan Spesifik terhadap Audit dalam Sektor Publik

- A57 SPA relevan dengan perikatan dalam sektor publik. Namun, tanggung jawab auditor dalam sektor publik dapat dipengaruhi oleh mandat audit, atau oleh kewajiban dalam entitas sektor publik yang timbul dari peraturan perundang-undangan atau ketentuan lainnya (seperti keputusan menteri, atau peraturan pemerintah), yang dapat mencakup ruang lingkup yang lebih luas daripada audit atas laporan keuangan berdasarkan SPA. Tanggung jawab tambahan ini tidak dibahas dalam SPA ini. Tanggung jawab ini mungkin dibahas dalam standar-standar yang dikeluarkan oleh *supreme* auditor atau dalam panduan yang disusun oleh institusi audit pemerintah.

#### *Isi SPA (Ref: Para. 19)*

- A58 Sebagai tambahan terhadap tujuan dan ketentuan (ketentuan dinyatakan dalam SPA dengan menggunakan kata “harus”), SPA berisi panduan terkait dalam bentuk materi penerapan dan penjelasan lain. SPA juga dapat berisi materi pendahuluan yang menyediakan konteks yang relevan agar diperoleh pemahaman semestinya terhadap SPA beserta definisinya. Oleh karena itu, keseluruhan teks suatu SPA relevan untuk memahami tujuan yang dinyatakan dalam SPA tersebut dan untuk menerapkan ketentuan dalam suatu SPA dengan tepat.
- A59 Jika diperlukan, materi penerapan dan penjelasan lain memberikan penjelasan lebih lanjut tentang ketentuan dalam SPA dan panduan untuk melaksanakannya. Secara khusus materi ini dapat:
- Menjelaskan dengan lebih detail apa yang dimaksud atau apa yang hendak dicakup oleh suatu SPA.
  - Mencakup contoh prosedur yang mungkin sesuai dengan kondisi yang bersangkutan.
- Walaupun panduan tersebut bukan merupakan suatu ketentuan, panduan tersebut relevan untuk penerapan ketentuan suatu SPA dengan tepat. Materi penerapan dan penjelasan lainnya dapat juga memberikan latar belakang tentang hal yang dibahas dalam suatu SPA.
- A60 Lampiran merupakan bagian dari materi penerapan dan penjelasan lain. Tujuan dan maksud penggunaan suatu lampiran dijelaskan dalam bagian isi SPA yang bersangkutan atau dalam judul dan pendahuluan lampiran itu sendiri.
- A61 Materi pendahuluan dapat mencakup penjelasan tentang:
- Tujuan dan ruang lingkup SPA, termasuk bagaimana SPA tersebut berkaitan dengan SPA lainnya;
  - Hal pokok yang diatur dalam SPA;

- Tanggung jawab auditor dan pihak lainnya dalam hubungannya dengan hal pokok yang diatur dalam SPA;
- Konteks penetapan suatu SPA.

A62 Dalam suatu seksi terpisah di bawah judul “Definisi”, SPA dapat mencakup suatu deskripsi makna yang diberikan terhadap istilah tertentu untuk tujuan SPA. Deskripsi makna ini disediakan untuk membantu penerapan dan penafsiran SPA yang bersangkutan secara konsisten dan tidak ditujukan untuk mengesampingkan definisi yang mungkin telah ditetapkan untuk tujuan lain, apakah dalam peraturan perundang-undangan atau sebaliknya. Kecuali dinyatakan lain, istilah-istilah tersebut akan bermakna sama di seluruh SPA. Daftar istilah yang berkaitan dengan SPA yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesi dimuat dalam Standar Profesional Akuntan Publik (“SPAP”) yang diterbitkan oleh IAPI berisi daftar istilah lengkap yang tercantum dalam SPA. Daftar istilah ini juga mencakup deskripsi istilah lain yang tercantum dalam SPA untuk membantu penafsiran dan penerjemahan yang umum dan konsisten.

A63 Jika relevan, pertimbangan tambahan tertentu untuk audit terhadap entitas yang lebih kecil dan entitas sektor publik dimasukkan ke dalam materi penerapan dan penjelasan lain dalam suatu SPA. Tambahan pertimbangan ini membantu dalam penerapan ketentuan SPA untuk audit terhadap entitas tersebut. Namun, pertimbangan tambahan ini tidak membatasi atau mengurangi tanggung jawab auditor untuk menerapkan dan mematuhi ketentuan dalam SPA.

#### Pertimbangan Khusus terhadap Entitas yang Lebih Kecil

A64 Untuk tujuan menetapkan pertimbangan tambahan dalam audit terhadap entitas yang lebih kecil, kata “entitas yang lebih kecil” merujuk ke entitas yang secara khas memiliki karakteristik kualitatif antara lain:

- (a) Konsentrasi kepemilikan dan manajemen dalam sejumlah kecil individu (seringkali seorang individu—baik orang dalam arti sebenarnya atau perusahaan lain yang memiliki entitas, yang pemiliknya menunjukkan karakteristik kualitatif tertentu); dan
- (b) Satu atau lebih hal berikut ini:
  - i. Transaksi sederhana atau tidak rumit;
  - ii. Penyelenggaraan catatan sederhana;
  - iii. Sedikit lini bisnis yang dijalankan dan sedikit produk dalam setiap lini bisnis;
  - iv. Sedikit pengendalian internal;
  - v. Sedikit jenjang manajemen dengan tanggung jawab atas cakupan pengendalian yang luas; atau
  - vi. Sedikit personel, namun masing-masing memiliki tugas yang luas.

Karakteristik kualitatif ini tidak mencakup keseluruhan ciri, tidak secara eksklusif merupakan karakteristik entitas yang lebih kecil, dan entitas yang lebih kecil tidak selalu menampilkan seluruh karakteristik ini.

A65 Pertimbangan khusus terhadap entitas yang lebih kecil yang dimasukkan ke dalam SPA telah disusun terutama untuk entitas non-emiten. Namun, beberapa pertimbangan dapat digunakan untuk membantu dalam audit emiten kecil.

A66 SPA mendefinisikan pemilik entitas yang lebih kecil yang menjalankan entitas sehari-hari sebagai “pemilik-pengelola.”

*Tujuan yang Dinyatakan dalam setiap SPA (Ref: Para. 21)*

A67 Setiap SPA berisi satu atau lebih tujuan yang memberikan hubungan antara ketentuan dan tujuan keseluruhan auditor. Tujuan yang tercantum dalam setiap SPA berfungsi untuk mengarahkan auditor kepada hasil yang dikehendaki oleh SPA tersebut, dan cukup spesifik untuk membantu auditor dalam:

- Memahami hal yang perlu dicapai, dan jika diperlukan, cara yang tepat untuk mencapai hal tersebut; dan
- Memutuskan apakah lebih banyak hal lain yang perlu dilakukan untuk mencapai tujuan SPA tersebut dalam situasi tertentu pelaksanaan audit.

A68 Tujuan harus dipahami dalam konteks tujuan keseluruhan auditor yang dinyatakan dalam paragraf 11 SPA ini. Seperti halnya tujuan menyeluruh auditor, kemampuan untuk mencapai suatu tujuan yang tercantum dalam SPA juga tergantung pada keterbatasan inheren suatu audit.

A69 Dalam menggunakan tujuan, auditor disyaratkan untuk memperhatikan keterkaitan antar SPA. Hal ini dikarenakan, seperti yang dibahas dalam paragraf A53, dalam beberapa kasus, SPA berkaitan dengan tanggung jawab umum dan dalam kasus lainnya dengan penerapan tanggung jawab tersebut terhadap topik tertentu. Sebagai contoh, SPA ini mensyaratkan auditor untuk mengadopsi suatu sikap skeptisisme profesional; hal ini penting dalam semua aspek dalam perencanaan dan pelaksanaan audit namun tidak diulang-ulang sebagai ketentuan dalam setiap SPA. Pada tingkat yang lebih rinci, tujuan dan ketentuan tertentu berlaku sepanjang audit, misalnya SPA 315 berisi antara lain tujuan dan ketentuan yang berhubungan dengan tanggung jawab auditor untuk mengidentifikasi dan menetapkan risiko salah saji material, dan SPA 330 berisi tujuan dan ketentuan yang berhubungan dengan tanggung jawab auditor untuk merancang dan melaksanakan prosedur audit dalam merespons risiko yang telah ditetapkan. Suatu SPA yang berhubungan dengan aspek khusus audit (sebagai contoh, SPA 540) dapat meluas ke tujuan dan ketentuan SPA lain seperti SPA 315 dan SPA 330 yang diterapkan dalam hubungannya dengan masalah pokok SPA tersebut tanpa perlu diulangi lagi. Dengan demikian, untuk mencapai tujuan yang dinyatakan dalam SPA 540, auditor harus memperhatikan tujuan dan ketentuan SPA lain yang relevan.

*Penggunaan Tujuan SPA untuk Menentukan Kebutuhan Tambahan Prosedur Audit (Ref: Para. 21(a))*

A70 Ketentuan SPA dirancang untuk memungkinkan auditor dalam mencapai tujuan yang ditetapkan dalam SPA, dan pada akhirnya, tujuan keseluruhan auditor. Oleh karena itu, penerapan ketentuan SPA dengan tepat oleh auditor diharapkan dapat memberikan basis yang cukup untuk mencapai tujuan keseluruhan auditor. Namun, karena kondisi perikatan audit sangat bervariasi dan semua kondisi tersebut tidak dapat diantisipasi dalam SPA, auditor bertanggung jawab untuk menentukan prosedur audit yang diperlukan untuk memenuhi ketentuan SPA yang bersangkutan dan untuk mencapai tujuan keseluruhan auditor. Dalam kondisi perikatan tertentu, untuk mencapai tujuan yang dinyatakan dalam SPA, terdapat kemungkinan adanya hal khusus yang mengharuskan auditor untuk melakukan prosedur audit lain sebagai tambahan prosedur audit yang disyaratkan oleh SPA.

Penggunaan Tujuan SPA untuk Mengevaluasi Apakah Bukti Audit yang Cukup dan Tepat Telah Diperoleh (Ref: Para. 21(b))

A71 Auditor disyaratkan untuk menggunakan tujuan SPA untuk mengevaluasi apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh dalam konteks tujuan keseluruhan auditor. Jika auditor menyimpulkan bahwa bukti audit tidak cukup dan tidak tepat, maka auditor dapat mengambil satu atau lebih pendekatan berikut ini untuk memenuhi ketentuan paragraf 21 (b):

- Mengevaluasi apakah bukti audit lebih lanjut yang relevan telah atau akan diperoleh sebagai hasil kepatuhan terhadap SPA lainnya;
- Memperluas pekerjaan yang telah dilakukan dalam menerapkan satu atau lebih ketentuan SPA; atau
- Melaksanakan prosedur lain yang dinilai perlu oleh auditor dalam kondisi tersebut.

Bilamana tidak satupun pendekatan di atas diperkirakan dapat dipraktikkan atau dimungkinkan dalam kondisi tersebut, berarti auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat dan auditor disyaratkan oleh SPA untuk menentukan dampaknya atas laporan auditor atau atas kemampuan auditor untuk menyelesaikan perikatan.

#### *Kepatuhan Terhadap Ketentuan yang Relevan*

Ketentuan yang Relevan (Ref: Para. 22)

A72 Dalam beberapa kasus, suatu SPA (dan oleh karena itu semua ketentuannya) mungkin tidak relevan dengan kondisi audit. Sebagai contoh, jika sebuah entitas tidak memiliki fungsi audit internal, maka tidak satupun ketentuan dalam SPA 610<sup>26</sup> menjadi relevan.

A73 Di dalam suatu SPA tertentu, mungkin terdapat ketentuan bersyarat. Ketentuan tersebut relevan ketika kondisi audit yang digambarkan dalam ketentuan berlaku dan terjadi. Secara umum, kondisi berlakunya suatu ketentuan akan bersifat eksplisit atau implisit, sebagai contoh:

- Ketentuan untuk mengubah opini auditor jika ada suatu pembatasan terhadap ruang lingkup<sup>27</sup> merupakan ketentuan bersyarat secara eksplisit.
- (a) Ketentuan untuk mengomunikasikan defisiensi signifikan dalam pengendalian internal yang ditemukan selama audit kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas,<sup>28</sup> yang tergantung pada adanya defisiensi signifikan yang teridentifikasi; dan (b) ketentuan untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat berkenaan dengan penyajian dan pengungkapan informasi segmen sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku,<sup>29</sup> yang tergantung pada kerangka yang mengharuskan atau mengizinkan pengungkapan informasi segmen tersebut. Kedua hal tersebut merupakan ketentuan bersyarat secara implisit.

Dalam beberapa kasus, suatu ketentuan dapat dinyatakan sebagai bersyarat dalam hubungannya dengan peraturan perundang-undangan. Sebagai contoh, auditor mungkin dituntut untuk menarik diri dari perikatan audit, jika penarikan diri dimungkinkan dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku, atau auditor mungkin disyaratkan untuk melakukan sesuatu, kecuali jika dilarang oleh peraturan perundang-undangan. Ijin atau larangan dalam peraturan perundang-undangan dapat bersifat eksplisit atau implisit.

#### *Penyimpangan dari Suatu Ketentuan (Ref: Para. 23)*

<sup>26</sup> SPA 610, "Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal."

<sup>27</sup> SPA 705, "Modifikasi terhadap Opini dalam Laporan Auditor," paragraf 13.

A74 Dalam kondisi yang jarang terjadi, SPA 230 mensyaratkan adanya dokumentasi ketika auditor menyimpang dari ketentuan yang relevan.<sup>28</sup> SPA tidak mensyaratkan kepatuhan terhadap ketentuan yang tidak relevan dengan kondisi audit.

*Kegagalan dalam Mencapai Tujuan (Ref: Para. 24)*

A75 Untuk menentukan apakah tujuan telah tercapai merupakan pertimbangan profesional auditor. Pertimbangan tersebut memperhitungkan hasil pelaksanaan prosedur audit dalam mematuhi ketentuan SPA, dan evaluasi auditor tentang apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh serta apakah ada hal lain yang perlu dilakukan dalam situasi dan kondisi audit tertentu untuk mencapai tujuan yang dinyatakan dalam SPA. Kondisi yang mungkin menyebabkan kegagalan pencapaian tujuan mencakup kondisi yang:

- Menghalangi auditor untuk mematuhi ketentuan yang relevan dalam suatu SPA.
- Mengakibatkan auditor tidak dapat mempraktikkan atau tidak mungkin melaksanakan prosedur audit tambahan atau memperoleh bukti audit lebih lanjut yang diperlukan dari penggunaan tujuan sesuai dengan paragraf 21, misalnya karena adanya suatu keterbatasan bukti audit yang tersedia.

A76 Dokumentasi audit yang memenuhi ketentuan SPA 230 dan ketentuan dokumentasi khusus SPA relevan lainnya, memberikan bukti untuk basis penarikan kesimpulan auditor tentang pencapaian tujuan keseluruhan auditor. Walaupun auditor tidak perlu mendokumentasikan secara terpisah (sebagai contoh, seperti dalam bentuk daftar pengecekan) bahwa masing-masing tujuan telah tercapai, dokumentasi atas suatu kegagalan dalam mencapai suatu tujuan membantu auditor untuk mengevaluasi apakah kegagalan tersebut telah menghalangi auditor dalam mencapai tujuan keseluruhan auditor.

---

<sup>28</sup> SPA 230, paragraf 12