
EXPOSURE DRAFT

STANDAR PERIKATAN AUDIT ("SPA") 260

KOMUNIKASI DENGAN PIHAK YANG BERTANGGUNG JAWAB ATAS TATA KELOLA

Exposure draft ini diterbitkan oleh Dewan Standar Profesi Institut Akuntan Publik Indonesia. Tanggapan tertulis atas exposure draft ini diharapkan dapat diterima paling lambat tanggal 20 Mei 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 atau 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 260

KOMUNIKASI DENGAN PIHAK YANG BERTANGGUNG JAWAB ATAS TATA KELOLA

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

Paragraf

Pendahuluan

Ruang Lingkup SPA ini.....	1-3
Peran Komunikasi	4-7
Tanggal Berlaku Efektif	8
Tujuan	9
Definisi	10

Ketentuan

Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola	11-13
Hal-hal yang Perlu Dikomunikasikan	14-17
Proses Komunikasi	18-20
Dokumentasi	23

Materi Penerapan dan Penjelasan Lainnya

Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola	A1-A8
Hal-hal yang Perlu Dikomunikasikan	A9-A27
Proses Komunikasi	A28-A44
Dokumentasi	A45

Lampiran 1: Persyaratan Tertentu dalam SPM 1 dan SPA lainnya yang Merujuk ke Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola

Lampiran 2: Aspek Kualitatif Praktik Akuntansi

SPA 260 “Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola” harus dibaca bersamaan dengan SPA 200, “Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Perikatan Audit.”

Pendahuluan

Ruang Lingkup SPA Ini

1. SPA ini berkaitan dengan tanggung jawab auditor untuk berkomunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam audit atas laporan keuangan. Meskipun SPA ini diterapkan dengan mengabaikan struktur atau besarnya tata kelola atau ukuran entitas, pertimbangan khusus diterapkan ketika semua pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dilibatkan dalam pengelolaan suatu entitas, dan untuk entitas yang terdaftar di pasar modal. SPA ini tidak menetapkan ketentuan yang berkaitan dengan komunikasi auditor dengan manajemen atau pemilik entitas kecuali mereka juga bertanggung jawab atas tata kelola.
2. SPA ini ditulis dalam konteks audit atas laporan keuangan, namun juga dapat diterapkan, diadaptasi seperlunya sesuai dengan keadaan, atas informasi keuangan historis lainnya ketika pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola memiliki tanggung jawab untuk mengawasi penyusunan informasi keuangan historis lainnya.
3. Dengan menyadari pentingnya komunikasi dua-arah yang efektif dalam suatu audit atas laporan keuangan, SPA ini menyediakan kerangka menyeluruh untuk komunikasi auditor dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, dan mengidentifikasi beberapa hal spesifik yang perlu dikomunikasikan kepada mereka. Hal tambahan lainnya yang perlu dikomunikasikan, yang merupakan pelengkap ketentuan SPA ini, diidentifikasi dalam SPA lain (lihat Lampiran 1). Di samping itu, SPA 265¹ menetapkan ketentuan spesifik yang berkaitan dengan komunikasi tentang defisiensi signifikan pengendalian internal yang diidentifikasi auditor selama audit kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Hal-hal yang tidak disyaratkan oleh SPA ini atau SPA lainnya, mungkin disyaratkan untuk dikomunikasikan menurut peraturan perundang-undangan, perjanjian dengan entitas, atau ketentuan tambahan yang berlaku dalam perikatan. Tidak ada dalam SPA ini yang menghalangi auditor untuk mengomunikasikan berbagai hal lainnya kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. (Ref: Para. A24-A27)

¹ SPA 265, "Pengomunikasian Defisiensi dalam Pengendalian Internal kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola dan Manajemen."

Peran Komunikasi

4. Fokus utama SPA ini adalah komunikasi dari auditor kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Meskipun demikian, peran komunikasi dua-arah yang efektif penting untuk membantu:
 - a. Auditor dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam memahami hal yang terkait dengan konteks audit; dan dalam mengembangkan hubungan kerja yang saling mendukung. Hubungan ini dibangun bersamaan dengan memertahankan independensi dan obyektivitas auditor.
 - b. Auditor dalam memperoleh informasi audit yang relevan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Sebagai contoh, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mungkin dapat membantu auditor dalam memahami entitas dan lingkungannya, dalam mengidentifikasi sumber bukti audit yang tepat, dan dalam menyediakan informasi tentang transaksi atau peristiwa spesifik, dan
 - c. Pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam memenuhi tanggung jawab mereka untuk mengawasi proses pelaporan keuangan, dengan demikian dapat mengurangi risiko salah saji yang material atas laporan keuangan.
5. Meskipun auditor bertanggung jawab untuk mengomunikasikan berbagai hal yang disyaratkan SPA ini, manajemen juga memiliki tanggung jawab untuk mengomunikasikan berbagai hal untuk kepentingan tata kelola kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Komunikasi oleh auditor tidak membebaskan manajemen atas tanggung jawab ini. Demikian juga, komunikasi oleh manajemen dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mengenai hal-hal yang perlu dikomunikasikan oleh auditor kepada pihak tersebut tidak membebaskan tanggung jawab auditor untuk melaksanakan komunikasi tersebut. Namun, komunikasi mengenai hal ini oleh manajemen dapat memengaruhi bentuk atau saat komunikasi antara auditor dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.
6. Komunikasi yang jelas atas hal spesifik yang disyaratkan untuk dikomunikasikan oleh SPA ini merupakan bagian yang integral dari setiap audit. Namun, SPA tidak mensyaratkan auditor melakukan prosedur spesifik untuk mengidentifikasi berbagai hal lainnya yang perlu dikomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.
7. Peraturan perundang-undangan mungkin membatasi auditor untuk mengomunikasikan hal-hal tertentu kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Sebagai contoh,

peraturan perundang-undangan dapat melarang secara spesifik suatu komunikasi, atau tindakan lainnya, yang dapat menimbulkan prasangka dari suatu investigasi oleh otoritas yang tepat menjadi suatu tindakan pelanggaran hukum yang nyata, atau yang diduga terjadi. Dalam beberapa keadaan, konflik yang potensial antara kewajiban auditor untuk menjaga kerahasiaan dan kewajiban untuk mengomunikasikan hal-hal tertentu dapat menjadi kompleks. Dalam kasus tersebut, auditor dapat mempertimbangkan untuk memperoleh advis hukum.

Tanggal Berlaku Efektif

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

Tujuan

9. Tujuan auditor adalah:
 - a. Untuk mengomunikasikan secara jelas kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang tanggung jawab auditor yang berkaitan dengan audit atas laporan keuangan, dan gambaran umum perencanaan lingkup dan saat audit;
 - b. Untuk memperoleh informasi yang relevan dengan audit dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola;
 - c. Untuk menyediakan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola secara tepat waktu, hasil observasi audit yang signifikan dan relevan terhadap tanggung jawab mereka untuk mengawasi proses pelaporan keuangan; dan
 - d. Untuk mendukung komunikasi dua-arah yang efektif antara auditor dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

Definisi

10. Untuk tujuan SPA ini, beberapa istilah berikut memiliki arti seperti di bawah berikut:
 - a. *Pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola*—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-manajer. Untuk pembahasan tentang perbedaan struktur tata kelola, lihat paragraf A1-A8.

- b. Manajemen—Individu atau kelompok 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 manajer-pemilik..

Ketentuan

Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola

- 11. Auditor harus menentukan pihak yang tepat dalam struktur tata kelola entitas untuk menyampaikan komunikasi. (Ref: Para. A1-A4)

Komunikasi dengan Suatu Sub Grup Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola

- 12. Jika auditor berkomunikasi dengan sub grup pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, misalnya, komite audit, atau individu, auditor harus menentukan apakah auditor juga perlu untuk berkomunikasi dengan badan tata kelola. (Ref: Para. A5-A7)

Jika Seluruh Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola Dilibatkan dalam Pengelolaan Entitas

- 13. Dalam beberapa kasus, semua pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dilibatkan dalam pengelolaan entitas, misalnya, suatu entitas kecil dimana pemilik tunggal mengelola entitas tersebut dan tidak ada individu lain yang memiliki peran tata kelola. Dalam kasus ini, jika hal-hal yang disyaratkan oleh SPA ini dikomunikasikan dengan individu yang mempunyai tanggung jawab manajemen, dan pihak tersebut juga memiliki tanggung jawab atas tata kelola, hal-hal tersebut tidak perlu dikomunikasikan lagi dengan individu yang sama dalam perannya sebagai pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Hal-hal ini dicatat dalam paragraf 16c. Namun, auditor harus yakin bahwa komunikasi dengan pihak yang mempunyai tanggung jawab manajemen telah mencakup semua hal yang auditor perlu komunikasikan kepada semua pihak yang memiliki kapasitas dalam tata kelola. (Ref: Para. A8)

Hal yang Dikomunikasikan

Tanggung Jawab Auditor Berkaitan dengan Audit atas Laporan Keuangan

14. Auditor harus mengomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang tanggung jawab auditor yang berkaitan dengan audit atas laporan keuangan, termasuk bahwa:
- a. Auditor bertanggung jawab untuk membentuk dan menyatakan opini atas laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen dengan pengawasan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola; dan
 - b. Audit atas laporan keuangan tidak membebaskan manajemen atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dari tanggung jawab mereka. (Ref: Para. A9-A10)

Ruang Lingkup dan Saat yang Direncanakan atas Audit

15. Auditor harus mengomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang gambaran umum ruang lingkup dan saat yang direncanakan atas audit. (Ref: Para. A11-A15)

Temuan Signifikan dari Audit

16. Auditor harus mengomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola: (Ref: Para. A16)
- a. Pandangan auditor tentang aspek kualitatif signifikan atas praktik akuntansi entitas, termasuk kebijakan akuntansi, estimasi akuntansi dan pengungkapan laporan keuangan. Jika relevan, auditor harus menjelaskan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola alasan auditor mempertimbangkan praktik akuntansi signifikan, yang dapat diterima dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, bukan merupakan praktik akuntansi yang paling tepat untuk keadaan khusus entitas. (Ref: Para. A17)
 - b. Kesulitan signifikan, jika ada, yang dihadapi selama audit. (Ref: Para. A18)
 - c. Kecuali jika semua pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dilibatkan dalam pengelolaan entitas:
 - i. Hal-hal signifikan, jika ada, yang terjadi dalam audit yang dibahas, atau yang dimasukkan dalam korespondensi dengan manajemen; dan (Ref: Para. A19)
 - ii. Representasi tertulis yang diminta auditor; dan

- d. Hal-hal lainnya, jika ada, yang terjadi selama audit yang, menurut pertimbangan profesional auditor, adalah signifikan untuk pengawasan atas proses pelaporan keuangan. (Ref: Para. A20)

Independensi Auditor

- 17. Dalam kasus emiten, auditor harus mengomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola: (Ref: Para. A21-A23) (Ref: Para. A21-A23)
 - a. Suatu pernyataan bahwa tim perikatan dan pihak lainnya dalam *firm* yang tepat, *firm* dan, jika berlaku, jejaring *firm* telah mematuhi ketentuan etika relevan yang terkait dengan independensi; dan
 - b.
 - i. Semua hubungan dan berbagai hal lainnya antara *firm*, *firm* jejaring, dan entitas yang, menurut pertimbangan profesional auditor, mungkin dapat memengaruhi independensi. Hal ini harus mencakup jumlah *fee* yang dibebankan selama periode yang tercakup dalam laporan keuangan untuk jasa audit dan nonaudit yang diberikan oleh *firm* dan *firm* jejaring kepada entitas dan komponen yang dikendalikan oleh entitas. *Fee* ini harus dialokasikan ke kategori yang tepat untuk membantu pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam menelaah dampak jasa yang diberikan oleh auditor terhadap independensi; dan
 - ii. Pencegahan terkait yang telah diterapkan untuk mengeliminasi ancaman atas independensi atau mengurangi ancaman tersebut sampai ke tingkat yang dapat diterima.

Proses Komunikasi

Membentuk Suatu Proses Komunikasi

- 18. Auditor harus mengomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola bentuk, saat dan materi umum yang diharapkan dari komunikasi (Ref: Para. A28-A36)

Bentuk Komunikasi

- 19. Auditor harus melakukan komunikasi secara tertulis kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang temuan signifikan selama audit jika, menurut pertimbangan profesional auditor, komunikasi secara lisan tidak cukup. Komunikasi tertulis tidak perlu mencakup semua hal yang timbul selama proses audit. (Ref: Para. A37-A39)

20. Auditor harus melakukan komunikasi secara tertulis kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang independensi auditor ketika disyaratkan dalam paragraf 17.

Saat Komunikasi

21. Auditor harus melakukan komunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola secara tepat waktu. (Ref: Para. A40-A41)

Kecukupan Proses Komunikasi

22. Auditor harus menilai apakah komunikasi dua-arah antara auditor dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola telah memadai untuk tujuan audit. Jika hal tersebut belum memadai, auditor harus menilai dampaknya, jika ada, terhadap penilaian auditor atas risiko salah saji yang material dan kemampuan untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, dan harus mengambil langkah yang tepat. (Ref: Para.A42-A44)

Dokumentasi

23. Jika hal-hal yang disyaratkan untuk dikomunikasikan dalam SPA ini dilakukan secara lisan, auditor harus memasukkan hal tersebut dalam dokumentasi audit dan kapan serta kepada siapa hal tersebut dikomunikasikan. Jika hal-hal tersebut telah dikomunikasikan secara tertulis, auditor harus menyimpan kopi komunikasi tersebut sebagai bagian dokumentasi audit.² (Ref: Para. A45)

Materi Penerapan dan Penjelasan Lainnya

Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola (Ref: Para. 11)

A1 Struktur tata kelola bervariasi berdasarkan yurisdiksi dan entitas, menggambarkan pengaruh seperti perbedaan latar belakang budaya dan hukum, dan ukuran serta karakteristik kepemilikan yang berbeda. Sebagai contoh:

- Dalam beberapa yurisdiksi dewan pengawas (seluruhnya atau sebagian besar non-eksekutif) berada terpisah secara hukum dari dewan eksekutif (manajemen) (struktur “dewan dua tingkat”). Dalam yurisdiksi lainnya, fungsi pengawas dan fungsi eksekutif merupakan tanggung jawab hukum sebuah, atau satu unit dewan (struktur “dewan satu tingkat”).

² SPA 230, “Dokumentasi Audit,” paragraf 8-11, dan paragraph A6.

- Dalam beberapa entitas, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola memegang posisi yang merupakan bagian integral dari struktur hukum entitas, sebagai contoh, direktur perusahaan. Pada entitas lainnya, sebagai contoh, beberapa entitas pemerintah, suatu badan yang bukan bagian dari entitas bertanggung jawab atas tata kelola.
- Dalam beberapa kasus, beberapa atau semua pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola terlibat dalam pengelolaan entitas. Dalam kasus lainnya, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen terdiri dari individu-individu yang berbeda.
- Dalam beberapa kasus, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola bertanggung jawab untuk menyetujui³ laporan keuangan entitas (dalam kasus lainnya tanggung jawab tersebut berada pada manajemen).

A2 Dalam sebagian besar entitas, tata kelola merupakan tanggung jawab bersama dari suatu badan tata kelola, seperti dewan komisaris, dewan pengawas, rekan, pemilik, komite manajemen, dewan penasihat gubernur, wali amanat, atau personel yang setara. Namun, dalam beberapa entitas yang lebih kecil, satu individu mungkin dapat bertanggung jawab atas tata kelola, sebagai contoh, manajer pemilik yang tidak ada pemilik lainnya, atau pengawas tunggal. Jika tata kelola adalah tanggung jawab bersama, suatu subgrup seperti komite audit atau bahkan seorang individu, mungkin dapat bertanggung jawab atas tugas tertentu untuk membantu badan tata kelola dalam memenuhi tanggung jawabnya. Alternatif lainnya, suatu subgrup atau individu mungkin memiliki tanggung jawab hukum tertentu yang spesifik, yang berbeda dengan badan tata kelola.

A3 Perbedaan tersebut mempunyai arti bahwa tidak mungkin bagi SPA ini untuk menyebutkan dalam semua audit dengan pihak mana auditor harus mengomunikasikan hal-hal tertentu. Di samping itu, dalam beberapa kasus penentuan pihak yang tepat untuk dilakukan komunikasi mungkin tidak secara jelas dapat ditentukan dalam kerangka hukum yang berlaku atau lingkungan perikatan lainnya, misalnya, entitas yang struktur tata kelolanya tidak secara formal ditetapkan, seperti dalam beberapa entitas milik keluarga,

³ Sebagaimana yang dijelaskan dalam paragraf A40 SPA 700, "Pembentukan suatu Opini dan Pelaporan atas Laporan Keuangan," memiliki tanggung jawab untuk menyetujui dalam konteks ini berarti memiliki wewenang untuk menyimpulkan bahwa semua laporan yang membentuk laporan keuangan, termasuk catatan atas laporan keuangan, telah disusun.

organisasi nirlaba, dan beberapa entitas pemerintah. Dalam kasus tersebut, auditor mungkin perlu untuk membahas dan menyetujui dengan pihak yang memberikan penugasan mengenai orang-orang yang relevan untuk berkomunikasi. Dalam menentukan dengan siapa auditor harus berkomunikasi, pemahaman auditor atas struktur dan proses tata kelola entitas yang diperoleh berdasarkan SPA 315⁴ adalah relevan. Individu yang tepat untuk berkomunikasi mungkin dapat bervariasi tergantung pada hal yang dikomunikasikan.

- A4 SPA 600 memasukkan hal spesifik untuk dikomunikasikan oleh auditor grup kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.⁵ Bila entitas merupakan komponen dari suatu grup, individu yang tepat bagi auditor komponen untuk berkomunikasi tergantung pada keadaan perikatan dan beberapa hal yang dikomunikasikan. Dalam beberapa kasus, sejumlah komponen mungkin memiliki bidang usaha yang sama dalam suatu sistem pengendalian intern yang sama dan menggunakan praktik akuntansi yang sama. Bila pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola komponen tersebut adalah sama (misalnya dewan komisaris bersama), duplikasi mungkin dapat dihindari dengan mengomunikasikan kepada komponen-komponen tersebut secara bersamaan.

Komunikasi dengan Subgrup Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola (Ref: Para. 12)

- A5 Dalam mempertimbangkan untuk berkomunikasi dengan subgrup dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, auditor mungkin dapat mempertimbangkan beberapa hal sebagai berikut:
- a. Tanggung jawab subgrup dan badan tata kelola yang bersangkutan;
 - b. Sifat hal yang dikomunikasikan.
 - c. Ketentuan peraturan perundang-undangan yang relevan;
 - d. Apakah subgrup tersebut memiliki wewenang untuk mengambil keputusan yang berkaitan dengan informasi yang dikomunikasikan, dan dapat menyediakan informasi dan penjelasan lebih jauh yang mungkin diperlukan oleh auditor.

⁴ SA 315, "Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Salah Saji Material Melalui Pemahaman tentang Entitas dan Lingkungannya."

⁵ SPA 600, "Pertimbangan Khusus—Audit atas Laporan Keuangan Grup (Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen)" paragraf 46-49.

- A6 Dalam memutuskan apakah juga perlu untuk mengomunikasikan informasi, seluruhnya atau dalam bentuk ringkasan, kepada badan tata kelola, auditor mungkin dapat dipengaruhi oleh penilaiannya tentang efektivitas dan ketepatan subgrup tersebut dalam mengomunikasikan informasi yang relevan kepada badan tata kelola. Auditor mungkin dapat menyatakan secara eksplisit bahwa dalam menyetujui ketentuan perikatan, kecuali dilarang oleh peraturan perundang-undangan, auditor memiliki hak untuk berkomunikasi secara langsung dengan badan tata kelola.
- A7 Keberadaan komite audit (atau subgrup serupa dengan nama yang berbeda) terdapat dalam banyak entitas. Meskipun wewenang dan fungsi mereka dapat berbeda, komunikasi dengan komite audit, jika ada, telah menjadi elemen kunci komunikasi auditor dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Prinsip tata kelola yang baik menyarankan bahwa:
- a. Auditor akan diundang secara teratur untuk hadir dalam rapat dengan komite audit.
 - b. Ketua komite audit dan, bila relevan, anggota lainnya dari komite audit, akan berhubungan dengan auditor secara periodik.
 - c. Komite audit akan bertemu dengan auditor tanpa kehadiran pihak manajemen paling sedikit satu tahun sekali.

Bila Semua Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola Dilibatkan dalam Mengelola Entitas (Ref: Para.13)

- A8 Dalam beberapa kasus, semua pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dilibatkan dalam mengelola entitas, dan penerapan atas ketentuan komunikasi dimodifikasi untuk memperhitungkan posisi ini. Dalam beberapa kasus, personel yang mempunyai tanggung jawab manajemen mungkin tidak diberi informasi yang cukup tentang semua hal yang diinformasikan oleh auditor kepada pihak yang memiliki kapasitas sebagai tata kelola, jika pihak tersebut ada. Misalnya, dalam suatu perusahaan dimana semua direktur dilibatkan dalam mengelola entitas, beberapa direktur tersebut (misalnya seorang yang bertanggung jawab dalam pemasaran) mungkin tidak mengetahui hal signifikan yang didiskusikan dengan direktur lainnya (misalnya individu yang bertanggung jawab dalam penyusunan laporan keuangan).

Hal-hal yang Dikomunikasikan

Tanggung Jawab Auditor dalam Kaitannya dengan Audit atas Laporan Keuangan (Ref: Para. 14)

- A9 Tanggung jawab auditor dalam kaitannya dengan audit atas laporan keuangan seringkali dimasukkan dalam surat perikatan atau bentuk lain perjanjian tertulis yang mencatat ketentuan yang disetujui dalam perikatan. Penyediaan *copy* surat perikatan atau bentuk lainnya perjanjian tertulis yang sesuai kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mungkin merupakan cara yang tepat untuk berkomunikasi dengan mereka dalam kaitannya dengan hal-hal sebagai berikut:
- Tanggung jawab auditor dalam melaksanakan audit berdasarkan SPA, yang bertujuan untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Oleh karena itu, hal-hal yang disyaratkan oleh SPA untuk dikomunikasikan, mencakup hal-hal signifikan yang timbul selama audit atas laporan keuangan yang relevan bagi pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam mengawasi proses pelaporan keuangan.
 - Kenyataan bahwa SPA tidak mensyaratkan auditor untuk mendesain prosedur yang bertujuan untuk mengidentifikasi hal-hal tambahan yang perlu dikomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.
 - Bila berlaku, tanggung jawab auditor untuk mengomunikasikan hal-hal tertentu yang disyaratkan oleh peraturan perundang-undangan, oleh persetujuan dengan entitas atau oleh ketentuan tambahan yang berlaku dalam perikatan.
- A10 Peraturan perundang-undangan, suatu persetujuan dengan entitas atau ketentuan tambahan yang berlaku dalam perikatan dapat menyediakan komunikasi yang lebih luas dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Misalnya, (a) persetujuan dengan entitas dapat menyediakan hal-hal tertentu untuk dikomunikasikan ketika hal tersebut timbul dari jasa yang diberikan oleh *firm* atau *firm* jejaring selain audit atas laporan keuangan; atau (b) mandat dari auditor sektor publik dapat menyediakan hal-hal yang perlu dikomunikasikan yang menjadi perhatian auditor sebagai hasil dari pekerjaan lainnya, seperti audit kinerja.

Ruang Lingkup dan Saat Audit yang Direncanakan (Ref: Para. 15)

- A11 Komunikasi yang berkaitan dengan ruang lingkup dan saat audit yang direncanakan dapat:
- a. Membantu pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk memahami lebih baik konsekuensi pekerjaan auditor, untuk membahas isu risiko dan konsep materialitas

dengan auditor, dan untuk menentukan bidang yang auditor diminta untuk melakukan prosedur tambahan; dan

- b. Membantu auditor untuk memahami dengan lebih baik entitas dan lingkungannya.

A12 Kehati-hatian diperlukan ketika berkomunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang ruang lingkup dan saat audit yang direncanakan, sehingga tidak mengurangi efektivitas audit, terutama ketika beberapa atau semua pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dilibatkan dalam mengelola entitas. Sebagai contoh, mengomunikasikan sifat dan saat atas prosedur audit secara rinci dapat mengurangi efektivitas prosedur tersebut karena prosedur tersebut menjadi mudah untuk diprediksi.

A13 Hal-hal yang dikomunikasikan dapat meliputi:

- a. Bagaimana auditor mengusulkan untuk menangani risiko signifikan atas salah saji material, yang disebabkan karena kecurangan atau kesalahan.
- b. Pendekatan auditor terhadap pengendalian internal yang relevan terhadap audit.
- c. Penerapan konsep materialitas dalam konteks dengan suatu audit.⁶

A14 Hal-hal perencanaan lainnya yang mungkin tepat untuk dibahas dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mencakup:

- a. Jika entitas memiliki fungsi audit internal, seberapa luas auditor akan menggunakan hasil kerja audit internal, dan bagaimana eksternal auditor dan internal audit dapat bekerjasama dengan baik dan saling membangun serta melengkapi;
- b. Pandangan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola atas:
 - Individu atau individu-individu dalam struktur tata kelola yang tepat untuk dilakukan komunikasi;
 - Pembagian tanggung jawab antara pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dengan manajemen;
 - Tujuan dan strategi entitas, serta risiko bisnis yang terkait, yang mungkin menimbulkan salah saji material.
 - Hal-hal yang menurut pertimbangan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola perlu mendapatkan perhatian khusus selama audit, dan prosedur tambahan atas suatu area yang perlu dilakukan;
 - Komunikasi signifikan dengan pihak pangatur;

⁶ SPA 320, "Materialitas dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Suatu Audit."

- Hal-hal lainnya yang menurut pertimbangan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mungkin dapat mempengaruhi audit atas laporan keuangan.
- c. Sikap, kesadaran, dan tindakan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang (a) pengendalian intern entitas dan pentingnya pengendalian tersebut terhadap entitas, termasuk bagaimana pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mengawasi efektivitas pengendalian intern, dan (b) deteksi atau kemungkinan adanya kecurangan;
- d. Tindakan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam merespons perkembangan standar akuntansi, praktik tata kelola, peraturan pasar modal, dan hal-hal terkait;
- e. Respons dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola atas komunikasi sebelumnya dengan auditor.

A15 Bila komunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mungkin dapat membantu auditor dalam merencanakan ruang lingkup dan saat audit, hal tersebut tidak mengubah tanggung jawab auditor untuk menetapkan strategi audit dan perencanaan audit secara keseluruhan, termasuk sifat, saat dan luasnya prosedur untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat.

Temuan Signifikan dari Audit (Ref: Para. 16)

A16 Komunikasi atas temuan audit dapat mencakup permintaan informasi lebih lanjut dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk melengkapi bukti audit yang telah diperoleh. Sebagai contoh, auditor mungkin dapat melakukan konfirmasi bahwa pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola memiliki pemahaman yang sama atas fakta dan keadaan yang relevan atas transaksi atau peristiwa tertentu.

Aspek Kualitatif Signifikan atas Praktik Akuntansi (Ref: Para. 16a)

A17 Kerangka pelaporan keuangan biasanya mengizinkan entitas untuk membuat estimasi akuntansi, dan pertimbangan mengenai kebijakan akuntansi dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Komunikasi yang terbuka dan membangun tentang aspek kualitatif signifikan atas praktik akuntansi entitas dapat mencakup komentar tentang praktik akuntansi yang signifikan yang dapat diterima. Lampiran 2 menjelaskan hal-hal yang dapat dimasukkan dalam komunikasi ini.

Kesulitan Signifikan yang Dihadapi selama Audit (Ref: Para. 16b)

A18 Kesulitan signifikan yang dihadapi selama audit dapat mencakup hal-hal sebagai berikut:

- a. Keterlambatan signifikan oleh manajemen dalam menyediakan informasi yang diperlukan;
- b. Waktu yang sangat singkat untuk menyelesaikan suatu audit;
- c. Usaha ekstensif yang tidak terduga yang diperlukan untuk memperoleh bukti audit yang tepat dan cukup;
- d. Tidak tersedianya informasi yang diharapkan;
- e. Pembatasan terhadap auditor yang dilakukan oleh manajemen;
- f. Manajemen tidak bersedia untuk membuat atau memperluas penilaiannya atas kemampuan entitas dalam memertahankan kelangsungan hidupnya pada saat diminta oleh auditor.

Dalam beberapa keadaan, kesulitan tersebut mungkin dapat merupakan pembatasan ruang lingkup yang menyebabkan modifikasi terhadap opini auditor.⁷

Hal-hal Signifikan yang Dibahas, atau yang Menjadi Bagian dari Korespondensi dengan Manajemen (Ref: Para. 16(c)(i))

A19 Hal-hal signifikan yang dibahas, atau yang menjadi bagian dari korespondensi dengan manajemen dapat mencakup hal-hal sebagai berikut:

- a. Kondisi bisnis yang memengaruhi entitas, dan rencana serta strategi bisnis yang dapat memengaruhi risiko salah saji material.
- b. Kepedulian tentang konsultasi manajemen dengan akuntan lain dalam hal akuntansi atau audit.
- c. Pembahasan atau korespondensi yang berkaitan dengan penunjukan auditor pada saat awal atau lanjutan atas praktik akuntansi, penerapan standar auditing, atau *fee* untuk audit atau jasa lainnya.

Hal-hal Signifikan Lainnya yang Relevan Terhadap Proses Pelaporan Keuangan (Ref: Para. 16(d))

A20 Hal-hal signifikan lainnya yang timbul selama audit yang secara langsung relevan dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam mengawasi proses pelaporan

⁷ SPA 705, “Modifikasi atas Opini dalam Laporan Auditor Independen.”

keuangan dapat mencakup hal-hal seperti salah saji material atas fakta atau inkonsistensi material dalam informasi yang menyertai laporan keuangan auditan yang telah dikoreksi.

Independensi Auditor (Ref: Para. 17)

A21 Auditor harus mematuhi persyaratan etika yang relevan, termasuk yang berkaitan dengan independensi, sehubungan dengan perikatan audit atas laporan keuangan.⁸

A22 Hal-hal signifikan lainnya yang timbul selama audit yang secara langsung relevan dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam mengawasi proses pelaporan keuangan dapat mencakup hal-hal seperti salah saji material fakta atau ketidakkonsistensian material dalam informasi yang menyertai laporan keuangan auditan yang telah dikoreksi.

a. Ancaman terhadap independensi, yang mungkin dapat dikelompokkan sebagai: ancaman kepentingan pribadi, ancaman telaah pribadi, ancaman advokasi, ancaman kedekatan, dan ancaman intimidasi; dan

b. Pencegahan yang dibuat oleh profesi, peraturan perundang-undangan, pencegahan dalam entitas, dan pencegahan dalam sistem dan prosedur *firm* yang bersangkutan.

Komunikasi yang disyaratkan dalam paragraf 17a dapat mencakup pelanggaran tidak disengaja terhadap ketentuan etika yang relevan yang berkaitan dengan independensi auditor, serta langkah perbaikan yang dilakukan atau diusulkan.

A23 Ketentuan komunikasi yang berkaitan dengan independensi auditor yang diterapkan dalam kasus emiten dapat juga relevan bagi beberapa entitas lainnya, khususnya bagi entitas yang memiliki kepentingan publik signifikan karena, sebagai akibat dari hasil usaha, ukuran atau status korporasi, mereka memiliki pemangku kepentingan (stakeholders) yang luas. Contoh entitas yang bukan merupakan emiten, tetapi komunikasi atas independensi auditor mungkin perlu dilakukan, mencakup entitas sektor publik, lembaga keuangan, perusahaan asuransi, dan perusahaan dana pensiun. Di lain pihak, mungkin terdapat situasi dimana komunikasi mengenai independensi tidak relevan, sebagai contoh, bila semua pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola telah diberi informasi mengenai fakta yang relevan melalui kegiatan manajemen mereka. Hal ini

⁸ SPA 200, "Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Suatu Audit Berdasarkan Standar Audit," paragraf 14.

biasanya terjadi jika entitas dikelola sendiri oleh pemiliknya, dan *firm* dan *firm* jejaring memiliki sedikit keterlibatan dengan entitas di luar audit atas laporan keuangan.

Hal-hal Tambahan (Ref: Para. 3)

- A24 Pengawasan manajemen oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mencakup:
- (i) memastikan bahwa entitas merancang, menerapkan, dan memelihara pengendalian intern yang tepat dengan memperhatikan keandalan pelaporan keuangan, (ii) efektivitas dan efisiensi operasi dan kepatuhan atas peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- A25 Auditor mungkin menyadari beberapa hal tambahan yang tidak berhubungan dengan pengawasan atas proses pelaporan keuangan tetapi yang, meskipun demikian, mungkin signifikan terhadap tanggung jawab pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam mengawasi arah strategis entitas atau kewajiban entitas yang berkaitan dengan akuntabilitas. Hal-hal tersebut dapat meliputi, sebagai contoh, isu signifikan yang berkaitan dengan struktur atau proses tata kelola, dan keputusan atau tindakan signifikan oleh senior manajemen yang tidak diotorisasi secara semestinya.
- A26 Dalam menentukan apakah auditor harus mengomunikasikan beberapa hal tambahan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, auditor dapat membahas beberapa hal seperti dibawah ini yang telah disadari oleh auditor dengan tingkat manajemen yang tepat, kecuali jika hal ini tidak tepat untuk dilakukan dalam kondisi tersebut.
- A27 Jika suatu hal tambahan dikomunikasikan, mungkin tepat bagi auditor untuk membuat pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola menyadari bahwa:
- a. Identifikasi dan komunikasi atas beberapa hal tersebut insidental bagi tujuan audit, yaitu untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan;
 - b. Tidak adanya prosedur yang dilaksanakan oleh auditor yang terkait dengan hal lain selain prosedur yang perlu dilakukan untuk memberikan opini atas laporan keuangan; dan
 - c. Tidak adanya prosedur yang dilakukan untuk menentukan apakah beberapa hal tersebut benar ada.

Proses Komunikasi

Membangun Proses Komunikasi (Ref: Para. 18)

A28 Komunikasi yang jelas atas tanggung jawab auditor, ruang lingkup dan saat audit yang direncanakan, dan isi umum dari komunikasi yang diharapkan membantu dalam menetapkan basis untuk komunikasi dua arah yang efektif.

A29 Hal-hal yang mungkin juga dapat membantu dalam komunikasi dua-arah yang efektif mencakup pembahasan tentang:

- a. Tujuan komunikasi. Bila tujuannya jelas, auditor dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola lebih baik ditempatkan untuk saling memahami atas isu-isu yang relevan dan tindakan yang diharapkan, yang timbul dari proses komunikasi;
- b. Bentuk komunikasi yang akan dilakukan;
- c. Individu atau individu-individu dari tim audit dan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola yang akan melakukan komunikasi atas hal-hal tertentu;
- d. Harapan auditor atas komunikasi akan menjadi dua-arah, dan bahwa pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola akan mengomunikasikan kepada auditor beberapa hal yang menurut pertimbangan mereka relevan terhadap audit, sebagai contoh, keputusan strategis yang mungkin secara signifikan mempengaruhi sifat, waktu dan luas prosedur audit, kecurigaan atau deteksi adanya kecurangan, dan kepedulian terhadap integritas atau kompetensi manajemen senior;
- e. Proses untuk mengambil tindakan dan melaporkan kembali beberapa hal yang dikomunikasikan oleh auditor;
- f. Proses untuk mengambil tindakan dan melaporkan kembali beberapa hal yang dikomunikasikan oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

A30 Proses komunikasi akan bervariasi sesuai dengan keadaan, termasuk ukuran dan struktur tata kelola entitas, bagaimana pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola menjalankan tugasnya, dan pandangan auditor mengenai pentingnya untuk mengomunikasikan hal-hal signifikan. Kesulitan dalam menentukan komunikasi dua-arah mengindikasikan bahwa komunikasi antara auditor dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tidak cukup untuk tujuan audit. (Ref; Para. A48).

Pertimbangan Tertentu untuk Entitas yang Lebih Kecil

A31 Dalam audit atas entitas yang lebih kecil, auditor dimungkinkan untuk berkomunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dengan menggunakan struktur yang lebih sederhana dibandingkan dengan audit atas emiten atau entitas yang lebih besar.

Komunikasi dengan Manajemen

A32 Banyak hal yang dapat dibahas dengan manajemen dalam proses audit yang biasa, termasuk hal-hal yang disyaratkan oleh SPA ini untuk dikomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Pembahasan seperti ini menunjukkan tanggung jawab eksekutif manajemen untuk menjalankan kegiatan operasi entitas dan, dalam keadaan tertentu, tanggung jawab manajemen untuk menyusun laporan keuangan.

A33 Sebelum mengomunikasikan hal-hal tertentu kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, auditor dapat membahas hal tersebut dengan manajemen, kecuali jika hal tersebut dianggap tidak tepat. Sebagai contoh, mempertanyakan kompetensi atau integritas manajemen kepada pihak manajemen adalah tidak tepat. Di samping itu, untuk mengetahui tanggung jawab eksekutif manajemen, pembahasan awal ini dapat mengklarifikasi fakta dan isu, dan memberikan manajemen peluang untuk menyediakan informasi dan penjelasan lebih lanjut. Demikian juga, bila entitas memiliki fungsi audit internal, auditor dapat membahas hal-hal tertentu dengan auditor internal sebelum mengomunikasikannya kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

Komunikasi dengan Pihak Ketiga

A34 Pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mungkin berkeinginan untuk menyediakan kepada pihak ketiga, sebagai contoh, pihak bank atau organisasi tertentu yang berwenang, kopi komunikasi tertulis dengan auditor. Dalam beberapa kasus, pengungkapan kepada pihak ketiga mungkin melanggar hukum atau tidak tepat. Bila komunikasi tertulis yang disusun untuk pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola diberikan kepada pihak ketiga, maka pihak ketiga tersebut perlu diberitahu bahwa komunikasi tersebut tidak dipersiapkan untuk tujuan mereka, misalnya, dengan menyatakan secara tertulis kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola::

- a. Bahwa komunikasi telah dipersiapkan hanya untuk digunakan oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan, jika relevan, manajemen grup dan auditor grup, dan harus tidak dijadikan acuan oleh pihak ketiga;
- b. Bahwa auditor tidak bertanggung jawab kepada pihak ketiga; dan
- c. Pembatasan atas pengungkapan atau pendistribusian kepada pihak ketiga.

A35 Auditor mungkin diharuskan oleh peraturan perundang-undangan untuk, sebagai contoh:

- a. Memberitahukan kepada badan pengatur atau penegak hukum atas beberapa hal tertentu yang dikomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Misalnya, auditor memiliki tanggung jawab untuk melaporkan salah saji kepada otoritas jika manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola gagal untuk mengambil langkah perbaikan.
- b. Menyampaikan kopi laporan tertentu yang disiapkan untuk pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola kepada badan pengatur atau badan penyedia dana yang relevan, atau badan lainnya seperti pemerintah pusat dalam kasus beberapa entitas sektor publik; atau
- c. Membuat laporan yang disusun untuk pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola yang tersedia untuk publik.

A36 Kecuali diharuskan oleh peraturan perundang-undangan untuk menyediakan bagi pihak ketiga kopi atas komunikasi tertulis antara auditor dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, auditor mungkin memerlukan persetujuan lebih dahulu dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola sebelum melakukannya.

Bentuk Komunikasi (Ref: Para. 19-20)

A37 Komunikasi efektif dapat mencakup penyajian terstruktur dan laporan tertulis atau komunikasi dengan struktur yang lebih sederhana, termasuk pembahasannya. Auditor mungkin dapat mengomunikasikan hal-hal selain yang ditentukan dalam paragraf 19 dan 20, baik secara lisan maupun tertulis. Komunikasi tertulis dapat mencakup surat perikatan yang disediakan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

A38 Sebagai tambahan atas pentingnya suatu hal tertentu, bentuk komunikasi (sebagai contoh, apakah mengomunikasikan secara lisan atau tertulis, luasnya rincian atau

ringkasan komunikasi, dan apakah mengomunikasikan secara terstruktur atau dengan struktur yang lebih sederhana) dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor sebagai berikut:

- a. Apakah hal tersebut telah diselesaikan secara memuaskan;
- b. Apakah manajemen sebelumnya telah mengomunikasikan hal tersebut;
- c. Ukuran, struktur operasi, lingkungan pengendalian, dan struktur hukum entitas;
- d. Dalam kasus suatu audit atas laporan keuangan untuk tujuan khusus, apakah auditor juga mengaudit laporan keuangan entitas untuk tujuan umum;
- e. Ketentuan hukum. Dalam kasus tertentu, komunikasi tertulis dengan pihak yang terkait dengan tata kelola mungkin perlu dilakukan sesuai dengan format yang ditetapkan oleh hukum yang berlaku;
- f. Harapan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, termasuk pengaturan yang dilakukan dalam rapat atau komunikasi secara berkala dengan auditor;
- g. Jumlah kontak dan dialog yang berkesinambungan antara auditor dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola;
- h. Apakah ada perubahan signifikan dalam keanggotaan badan tata kelola.

A39 Bila suatu hal signifikan dibahas dengan salah satu anggota pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, misalnya, ketua komite audit, auditor mungkin perlu meringkas hal tersebut dalam komunikasi selanjutnya, sehingga semua pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola memiliki informasi yang lengkap dan seimbang.

Saat Komunikasi (Ref: Para. 21)

A40 Saat yang tepat untuk komunikasi akan bervariasi sesuai dengan kondisi dari perikatan. Kondisi yang relevan mencakup signifikansi dan sifat dari hal tersebut, dan tindakan yang diharapkan untuk dilakukan oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Sebagai contoh:

- a. Komunikasi yang berkaitan dengan hal perencanaan dalam perikatan audit mungkin seringkali dilakukan lebih awal dan, untuk perikatan yang pertama kali, mungkin dilakukan sebagai bagian untuk menyetujui ketentuan perikatan;
- b. Mengomunikasikan kesulitan signifikan yang dihadapi selama audit sesegera mungkin merupakan hal yang tepat jika pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dapat membantu auditor dalam mengatasi kesulitan tersebut, atau jika hal tersebut dapat mengarah pada modifikasi pendapat auditor. Demikian juga, auditor dapat berkomunikasi secara lisan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola

sesegera mungkin atas defisiensi signifikan pengendalian intern yang diidentifikasi oleh auditor, sebelum mengomunikasikannya secara tertulis sebagaimana disyaratkan oleh SPA 265.⁹

- c. Komunikasi yang berkaitan dengan independensi mungkin tepat dilakukan bilamana pertimbangan signifikan tentang ancaman atas independensi dan pencegahannya dilakukan, sebagai contoh, ketika menerima perikatan untuk menyediakan jasa non-audit, dan saat pembahasan akhir. Pembahasan akhir dapat juga merupakan saat yang tepat untuk mengomunikasikan temuan audit, termasuk pandangan auditor mengenai aspek kualitatif praktik akuntansi entitas;
- d. Ketika mengaudit laporan keuangan untuk tujuan umum dan khusus, auditor perlu mengkoordinasi waktu untuk berkomunikasi.

A41 Faktor lainnya yang mungkin relevan dengan waktu berkomunikasi mencakup:

- a. Ukuran, struktur operasi, lingkungan pengendalian, struktur hukum entitas yang sedang diaudit;
- b. Kewajiban hukum untuk mengomunikasikan hal-hal tertentu di dalam periode waktu tertentu;
- c. Harapan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, termasuk pengaturan yang dibuat untuk rapat dan komunikasi berkala dengan auditor;
- d. Saat auditor mengidentifikasi hal-hal tertentu, sebagai contoh, auditor mungkin tidak mengidentifikasi suatu hal tertentu (contohnya, ketidakpatuhan terhadap hukum) secara tepat waktu untuk mengambil suatu tindakan pencegahan, tetapi komunikasi tentang hal tersebut memungkinkan tindakan perbaikan yang diambil.

Kecukupan Proses Komunikasi (Ref: Para. 22)

A42 Auditor tidak perlu mendesain prosedur tertentu untuk mendukung evaluasi atas komunikasi dua-arah antara auditor dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola; evaluasi tersebut dapat didasarkan pada observasi yang dihasilkan dari prosedur audit yang dilakukan untuk tujuan lain. Observasi tersebut dapat mencakup:

- a. Kelayakan dan ketepatan waktu atas tindakan yang diambil oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam merespons berbagai hal yang diajukan oleh

⁹ SPA 265, "Pengomunikasian Defisiensi dalam Pengendalian Internal kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola dan Manajemen," paragraf 9 dan A14.

auditor. Ketika berbagai hal signifikan yang timbul dari komunikasi sebelumnya belum diatasi secara efektif, auditor perlu menanyakan alasan tindakan yang tepat belum dilaksanakan, dan mempertimbangkan untuk mengajukan kembali hal tersebut. Hal ini untuk menghindari risiko yang memberikan kesan bahwa auditor puas bahwa hal tersebut telah diatasi secara memadai atau sudah tidak signifikan lagi.

- b. Keterbukaan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam komunikasi dengan auditor.
- c. Kemauan dan kapasitas pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk bertemu dengan auditor tanpa kehadiran manajemen;
- d. Kemampuan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk memahami secara penuh berbagai hal yang diajukan oleh auditor, sebagai contoh, luasnya isu-isu yang dikemukakan oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, dan pertanyaan atas rekomendasi yang dibuat untuk mereka.
- e. Kesulitan dalam menetapkan pemahaman bersama dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola perusahaan atas bentuk, saat dan isi umum yang diharapkan dari komunikasi.
- f. Jika semua atau beberapa pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dilibatkan dalam mengelola entitas, kesadaran mereka mengenai bagaimana berbagai hal dibahas dengan auditor mempengaruhi tanggung jawab tata kelola mereka secara luas, begitu juga tanggung jawab manajemen mereka.
- g. Apakah komunikasi dua arah antara auditor dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola memenuhi ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

A43 Seperti yang dijelaskan di paragraf 4, komunikasi dua-arah yang efektif membantu auditor dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Lebih lanjut, SPA 315 menjelaskan partisipasi pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, termasuk interaksi mereka dengan audit internal, jika ada, dan auditor eksternal, sebagai suatu unsur lingkungan pengendalian entitas.¹⁰ Komunikasi dua-arah yang tidak memadai mungkin mengindikasikan suatu lingkungan pengendalian yang tidak memuaskan dan memengaruhi penilaian auditor atas risiko salah saji material. Terdapat juga risiko bahwa auditor mungkin belum memperoleh bukti audit cukup dan tepat untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan.

¹⁰ SPA 315, paragraf A70.

A44 Jika komunikasi dua-arah antara auditor dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tidak memadai dan situasi tersebut tidak dapat diselesaikan, auditor mungkin dapat mengambil tindakan sebagai berikut:

- a. Memodifikasi pendapat auditor atas dasar pembatasan lingkup;
- b. Memeroleh pendapat hukum mengenai konsekuensi pengambilan tindakan yang berbeda;
- c. Berkomunikasi dengan pihak ketiga (contohnya, badan pengatur), atau otoritas yang lebih tinggi dalam struktur tata kelola yang berada di luar entitas, seperti pemilik bisnis (contohnya, rapat umum pemegang saham), atau instansi pemerintah yang bertanggung jawab dalam sektor publik;
- d. Mengundurkan diri dari perikatan, jika pengunduran diri dimungkinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dokumentasi (Ref: Para. 23)

A45 Dokumentasi komunikasi lisan dapat mencakup suatu kopi risalah rapat yang dipersiapkan oleh entitas yang disimpan sebagai bagian dokumentasi audit ketika kopi risalah rapat tersebut merupakan catatan yang tepat tentang komunikasi tersebut.

Ketentuan Spesifik dalam SPM 1 dan SPA lainnya yang Merujuk ke Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola

Lampiran ini menunjukkan paragraf dalam SPM 1¹¹ dan SPA lainnya yang berdampak terhadap audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah tanggal xxx yang mengharuskan komunikasi atas hal tertentu dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Daftar ini bukan merupakan pengganti untuk mempertimbangkan ketentuan dan penerapan terkait dan bahan penjelasan lainnya dalam SPA.

- SPM 1, “Pengendalian Mutu *Firm* yang Melaksanakan Audit dan Penelaahan atas Laporan Keuangan, dan Jasa Asurans lainnya dan Jasa Perikatan Terkait” – paragraf 30(a).;
- SPA 240, “Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam Audit atas Laporan Keuangan” – paragraf 21, 38(c)(i) dan 40-42;
- SPA 250, “Pertimbangan atas Peraturan Perundang-undangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan” – paragraf 14, 19 dan 22-24;
- SA 265, “Pengomunikasian Defisiensi dalam Pengendalian Internal kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola dan Manajemen”—paragraf 9;
- SPA 450, “Evaluasi atas Salah Saji yang Diidentifikasi selama Audit”—paragraf 12-13;
- SPA 505, “Konfirmasi Eksternal”—paragraf 9;
- SPA 510, “Perikatan Audit Awal—Saldo Awal”—paragraf 7;
- SPA 550, “Pihak Berelasi”—paragraf 27;
- SPA 560, “Peristiwa Kemudian”—paragraf 7b-c, 9, 10a, 13b, 14a dan 17;
- SPA 570, “Kelangsungan Hidup”—paragraf 23;
- SPA 600, “Pertimbangan Khusus—Audit atas Laporan Keuangan Grup (Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen)”—paragraf 49;
- SPA 705, “Modifikasi atas Opini *Unqualified* dalam Laporan Auditor Independen” – paragraf 12, 14, 19a dan 28;
- SPA 706, “Paragraf Penekanan Suatu Hal dan Paragraf Hal Lain dalam Laporan Auditor Independen”— paragraf 9;

¹¹ SPM 1, “Pengendalian Mutu *Firm* yang Melaksanakan Audit dan Penelaahan atas Laporan Keuangan, dan Jasa Asurans lainnya dan Jasa Perikatan Terkait.”

- SPA 710, “Perbandingan Informasi—Informasi yang Sama dan Laporan Keuangan Perbandingan”—paragraf 18.
- SPA 720, “Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Informasi Lainnya dalam Dokumen yang Berisi Laporan Keuangan Auditan”—paragraf 10, 13 dan 16.

EXPOSURE DRAFT

Aspek Kualitatif Praktik Akuntansi

Komunikasi yang disyaratkan dalam paragraf 16a, dan dibahas dalam paragraf A17, dapat termasuk berbagai hal sebagai berikut:

Kebijakan Akuntansi

- Ketepatan kebijakan akuntansi untuk keadaan tertentu entitas, terkait dengan keperluan untuk menyeimbangkan biaya untuk menyediakan informasi dengan manfaat yang diterima oleh pemakai laporan keuangan entitas. Jika terdapat kebijakan akuntansi alternatif yang dapat diterima, komunikasi dapat termasuk identifikasi pos laporan keuangan yang dipengaruhi oleh pemilihan kebijakan akuntansi signifikan seperti juga informasi dalam kebijakan akuntansi yang digunakan oleh entitas serupa;
- Pemilihan awal atas, dan perubahan dalam kebijakan akuntansi signifikan, termasuk penerapan kebijakan akuntansi yang baru. Komunikasi dapat termasuk: dampak saat dan metode penerapan perubahan dalam kebijakan akuntansi terhadap pendapatan entitas sekarang dan masa yang akan datang; dan saat perubahan atas kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan kebijakan akuntansi baru yang diharapkan;
- Dampak kebijakan akuntansi signifikan dalam bidang yang sedang dibicarakan atau yang sedang timbul (atau bersifat unik dalam suatu industri, terutama ketika tidak adanya petunjuk atau persetujuan dari pihak yang berwenang);
- Pengaruh saat terjadinya transaksi terhadap periode pencatatan transaksi tersebut.

Estimasi Akuntansi

- Untuk pos yang estimasinya signifikan, isu yang dibahas di SPA 540,³⁰ termasuk, sebagai contoh:
 - Identifikasi manajemen atas estimasi akuntansi;
 - Proses manajemen dalam membuat estimasi akuntansi;
 - Risiko salah saji material;
 - Indikator kemungkinan manajemen yang berpihak;
 - Pengungkapan ketidakpastian estimasi dalam laporan keuangan.

Pengungkapan Laporan Keuangan

- Isu yang terkait, dan pertimbangan yang bersangkutan yang dibuat, dalam merumuskan pengungkapan laporan keuangan yang khususnya sensitif (sebagai contoh, isu pengungkapan yang berkaitan dengan pengakuan pendapatan, remunerasi, kelangsungan hidup, peristiwa kemudian, dan isu kontijensi);
- Netralitas, konsistensi dan kejelasan pengungkapan dalam laporan keuangan secara keseluruhan;

Hal-hal yang Terkait

- Dampak potensial terhadap laporan keuangan atas risiko, keterbukaan, dan ketidakpastian signifikan, seperti perkara hukum, yang diungkapkan dalam laporan keuangan;
- Luasnya pengaruh transaksi yang tidak biasa terhadap laporan keuangan, termasuk jumlah yang tidak berulang yang diakui selama periode berjalan, dan luasnya transaksi tersebut yang diungkapkan secara terpisah dalam laporan keuangan;
- Faktor yang berdampak terhadap aset dan liabilitas, termasuk basis yang dipakai oleh entitas untuk menentukan umur ekonomis atas aset berwujud dan tidak berwujud. Komunikasi dapat menjelaskan bagaimana faktor yang mempengaruhi nilai yang tercatat dan bagaimana pilihan alternatif telah memengaruhi laporan keuangan.;
- Koreksi atas salah saji secara selektif, sebagai contoh, koreksi atas salah saji yang berdampak terhadap peningkatan penghasilan yang dilaporkan, namun tidak untuk yang berdampak terhadap penurunan penghasilan.