



INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA

Indonesian Institute of Certified Public Accountants

STANDAR AUDIT (“SA”) 250

**PERTIMBANGAN ATAS PERATURAN PERUNDANG-
UNDANGAN DALAM AUDIT ATAS LAPORAN
KEUANGAN**

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 AUDIT 250 PERTIMBANGAN ATAS PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN DALAM AUDIT ATAS LAPORAN KEUANGAN

(Berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah tanggal: (i) 1 Januari 2013 (untuk Emiten), atau (ii) 1 Januari 2014 (untuk entitas selain Emiten). Penerapan dini dianjurkan untuk entitas selain Emiten.)

DAFTAR ISI

	Paragraf
Pendahuluan	
Ruang Lingkup	1
Dampak Peraturan Perundang-Undangan	2
Tanggung Jawab untuk Mematuhi Peraturan Perundang-Undangan	3-8
Tanggal Efektif	9
Tujuan	10
Definisi	11
Ketentuan	
Pertimbangan Auditor atas Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan	12-17
Prosedur Audit Pada Saat Ketidakpatuhan Teridentifikasi atau Diduga Terjadi	18-21
Pelaporan atas Ketidakpatuhan yang Diidentifikasi atau Diduga Terjadi	22-28
Dokumentasi	29
Materi Penerapan dan Penjelasan Lain	
Tanggung Jawab untuk Mematuhi Peraturan Perundang-Undangan.....	A1-A6
Pertimbangan Auditor atas Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan...	A7-A12
Prosedur Audit Pada Saat Ketidakpatuhan Teridentifikasi atau Diduga Terjadi	A13-A18
Pelaporan atas Ketidakpatuhan yang Diidentifikasi atau Diduga Terjadi	A19-A20
Dokumentasi	A21
Standar Audit ("SA") 250 "Pertimbangan atas Peraturan Perundang-Undangan dalam Audit Laporan Keuangan" harus dibaca bersama dengan SA 200 "Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit."	

Pendahuluan

Ruang Lingkup

1. Standar Audit ("SA") ini mengatur tentang tanggung jawab auditor untuk mempertimbangkan peraturan perundang-undangan dalam audit atas laporan keuangan. SA ini tidak berlaku bagi perikatan *assurance* lain yang di dalamnya auditor secara spesifik ditugaskan untuk melakukan pengujian dan pelaporan secara terpisah terhadap kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tertentu.

Dampak Peraturan Perundang-Undangan

2. Dampak peraturan perundang-undangan terhadap laporan keuangan sangat bervariasi. Peraturan perundang-undangan tersebut bersifat mengikat dan merupakan kerangka peraturan perundang-undangan bagi suatu entitas. Ketentuan dalam beberapa peraturan perundang-undangan berdampak langsung terhadap laporan keuangan yang menentukan jumlah dan pengungkapan yang dilaporkan dalam laporan keuangan suatu entitas. Peraturan perundang-undangan lain merupakan peraturan yang harus dipatuhi oleh manajemen atau menetapkan ketentuan yang mengatur entitas dalam menjalankan bisnisnya namun tidak berdampak langsung terhadap laporan keuangan suatu entitas. Beberapa entitas beroperasi dalam industri yang diatur secara ketat (seperti bank dan perusahaan kimia). Sementara entitas lain hanya diatur oleh peraturan perundang-undangan yang terkait dengan aspek umum operasi bisnis (seperti aspek yang terkait dengan keselamatan dan kesehatan, serta pemberian kesempatan yang sama untuk mendapatkan pekerjaan). Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dapat mengakibatkan denda, litigasi, atau konsekuensi lain bagi entitas yang dapat menimbulkan dampak material terhadap laporan keuangan.

Tanggung Jawab untuk Mematuhi Peraturan Perundang-Undangan (Ref: Para. A1-A6)

3. Adalah merupakan tanggung jawab manajemen, dengan pengawasan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, untuk memastikan bahwa operasi entitas dijalankan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan, termasuk kepatuhan terhadap ketentuan dalam peraturan perundang-undangan yang menentukan jumlah dan pengungkapan yang harus dilaporkan dalam laporan keuangan suatu entitas.

Tanggung Jawab Auditor

4. Ketentuan dalam SA ini dirancang untuk membantu auditor dalam mengidentifikasi kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan yang disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Namun, auditor tidak bertanggung jawab untuk mencegah dan tidak dapat diharapkan untuk mendeteksi ketidakpatuhan terhadap semua peraturan perundang-undangan.
5. Auditor bertanggung jawab untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan, secara keseluruhan, bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan.¹ Dalam melaksanakan audit laporan keuangan, auditor juga harus mempertimbangkan kerangka peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena keterbatasan bawaan yang melekat dalam audit, terdapat risiko yang tidak dapat dihindari bahwa beberapa kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan mungkin tidak dapat dideteksi, walaupun audit telah direncanakan secara tepat dan dilaksanakan berdasarkan SA.² Dalam konteks dengan peraturan perundang-undangan, sebagai akibat keterbatasan bawaan ini, dampak potensial pada kemampuan auditor untuk mendeteksi kesalahan penyajian material adalah lebih besar, yang disebabkan beberapa alasan berikut:

¹ SA 200, "Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit," paragraf 5.

² SA 200, paragraf A51.

- Ada banyak peraturan perundang-undangan, yang secara prinsip berhubungan dengan aspek operasi sebuah entitas, yang umumnya tidak berdampak terhadap laporan keuangan dan tidak dicakup oleh sistem informasi entitas yang terkait dengan pelaporan keuangan.
 - Ketidakpatuhan dapat melibatkan perilaku yang secara sengaja dirancang untuk menyembunyikan ketidakpatuhan tersebut, seperti kolusi, pemalsuan, kesengajaan untuk tidak mencatat transaksi, kesengajaan manajemen untuk mengabaikan pengendalian yang ada atau pernyataan salah yang secara sengaja dibuat untuk auditor.
 - Keputusan apakah suatu tindakan merupakan ketidakpatuhan pada akhirnya merupakan sebuah hal yang harus diputuskan secara hukum oleh pengadilan.
- Biasanya, semakin jauh hubungan antara ketidakpatuhan dengan peristiwa dan transaksi yang tercermin dalam laporan keuangan, semakin kecil pula kemungkinan auditor untuk menyadari atau mengetahui terjadinya ketidakpatuhan tersebut.
6. SA ini membedakan tanggung jawab auditor dalam kaitannya dengan kepatuhan terhadap dua kategori peraturan perundang-undangan yang berbeda di bawah ini:
 - (a) Ketentuan peraturan perundang-undangan yang secara umum berdampak langsung dalam menentukan jumlah dan pengungkapan material dalam laporan keuangan, seperti peraturan perundang-undangan pajak dan dana pensiun (lihat paragraf 13); dan
 - (b) Peraturan perundang-undangan lain yang tidak mempunyai dampak langsung terhadap penentuan jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan, namun kepatuhannya merupakan bagian penting bagi aspek kegiatan operasi bisnis, bagi kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya, atau untuk menghindari terjadinya sanksi berat (sebagai contoh, kepatuhan terhadap ketentuan dalam suatu ijin usaha, kepatuhan terhadap ketentuan solvabilitas yang diwajibkan oleh regulator, atau kepatuhan terhadap undang-undang lingkungan hidup); ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan seperti tersebut di atas dapat mengakibatkan dampak material terhadap laporan keuangan (lihat paragraf 14).
 7. Dalam SA ini, ketentuan yang berbeda diterapkan untuk setiap kategori peraturan perundang-undangan yang disebutkan di atas. Untuk kategori yang dijelaskan dalam paragraf 6(a), tanggung jawab auditor adalah untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat terkait dengan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang bersangkutan. Untuk kategori yang dijelaskan dalam paragraf 6(b), tanggung jawab auditor terbatas pada pelaksanaan prosedur audit tertentu yang dapat membantu mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mungkin berdampak material terhadap laporan keuangan.
 8. Dalam SA ini, auditor diharuskan untuk selalu waspada terhadap adanya kemungkinan bahwa prosedur audit lain yang diterapkan untuk tujuan menyatakan opini atas laporan keuangan dapat mengungkapkan kepada auditor adanya contoh-contoh ketidakpatuhan yang terjadi atau diduga terjadi. Mempertahankan skeptisisme profesional selama audit, seperti yang disyaratkan dalam SA 200,³ adalah penting dalam konteks ini, dengan mempertimbangkan luasnya peraturan perundang-undangan yang berdampak terhadap entitas.

³ SA 200, paragraf 15.

Tanggal Efektif

9. SA ini berlaku **efektif** untuk audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah tanggal: (i) 1 Januari 2013 (untuk Emiten), atau (ii) 1 Januari 2014 (untuk entitas selain Emiten). Penerapan dini dianjurkan untuk entitas selain Emiten.

Tujuan

10. Tujuan auditor adalah:
- Untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan **tepat** terkait dengan kepatuhan terhadap **ketentuan** dalam peraturan perundang-undangan yang pada umumnya berdampak langsung dalam menentukan jumlah dan pengungkapan material dalam laporan keuangan;
 - Untuk melaksanakan prosedur audit tertentu untuk membantu mengungkapkan adanya **ketidakpatuhan** terhadap peraturan perundang-undangan lain yang dapat berdampak material terhadap laporan keuangan; dan
 - Untuk merespons adanya **ketidakpatuhan** atau dugaan **ketidakpatuhan** peraturan perundang-undangan yang diidentifikasi selama pelaksanaan audit secara **tepat**.

Definisi

11. Untuk keperluan SA ini, istilah berikut memiliki arti seperti yang tertera di bawah ini:
Ketidakpatuhan: Tindakan penghilangan atau tindakan kejahatan oleh entitas, disengaja atau tidak disengaja, yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Tindakan seperti itu mencakup transaksi yang dicatat oleh, atau dengan nama entitas, atau atas namanya, oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, manajemen, atau karyawan. **Ketidakpatuhan** tidak termasuk kesalahan pribadi (yang tidak berkaitan dengan aktivitas bisnis entitas) oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, manajemen, atau karyawan entitas.

Ketentuan

Pertimbangan Auditor atas Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan

12. Berdasarkan SA 315,⁴ sebagai bagian dari usaha untuk memahami entitas dan lingkungan bisnisnya, auditor harus memperoleh suatu pemahaman umum mengenai:
- Kerangka peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi entitas dan industri atau sektor yang di dalamnya entitas beroperasi; dan
 - Bagaimana entitas mematuhi kerangka tersebut. (Ref: Para. A7)
13. Auditor harus mendapatkan bukti audit yang cukup dan **tepat** terkait dengan kepatuhan terhadap ketentuan dalam peraturan perundang-undangan yang secara umum memiliki dampak langsung dalam menentukan jumlah dan pengungkapan material dalam laporan keuangan. (Ref: Para. A8)
14. Auditor harus melaksanakan prosedur audit berikut ini untuk membantu dalam menemukan kejadian atas **ketidakpatuhan** terhadap peraturan perundang-undangan lain yang dapat berdampak material terhadap laporan keuangan: (Ref: Para. A9-A10)
- Meminta **keterangan** kepada manajemen dan, apabila relevan, pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, mengenai **tingkat kepatuhan entitas** terhadap peraturan perundang-undangan tersebut; dan
 - Menginspeksi korespondensi, jika ada, dengan pihak berwenang yang menerbitkan izin atau peraturan.
15. Selama proses audit, auditor harus **tetap waspada** terhadap adanya kemungkinan bahwa melalui penerapan prosedur audit lain, **ketidakpatuhan** terhadap peraturan

⁴ SA 315, "Pengkategorian dan Penilaian Risiko Kesalahan penyajian Material Melalui Pemahaman atas Entitas dan Lingkungannya," paragraf 11.

perundang-undangan yang terjadi atau diduga terjadi dapat menjadi perhatian auditor. (Ref: Para. A11)

16. Auditor harus meminta kepada manajemen dan, jika relevan, pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk memberikan representasi tertulis bahwa mereka telah mengungkapkan kepada auditor seluruh ketidakpatuhan atau dugaan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mereka ketahui, yang dampaknya harus dipertimbangkan pada saat penyusunan laporan keuangan. (Ref: Para. A12)
17. Dalam kondisi tanpa adanya identifikasi atau dugaan ketidakpatuhan, auditor tidak diharuskan untuk melaksanakan prosedur audit terkait dengan kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan, selain yang disebutkan dalam paragraf 12-16.

Prosedur Audit Pada Saat Ketidakpatuhan Teridentifikasi atau Diduga Terjadi

18. Jika auditor mengetahui informasi mengenai suatu kejadian ketidakpatuhan atau dugaan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, auditor harus memperoleh: (Ref: Para. A13)
 - (a) Pemahaman atas sifat ketidakpatuhan dan kondisi terjadinya ketidakpatuhan; dan
 - (b) Informasi lebih lanjut untuk mengevaluasi dampak yang mungkin terjadi terhadap laporan keuangan (Ref: Para. A14)
19. Jika auditor menduga kemungkinan terjadi ketidakpatuhan, maka auditor harus membahas hal tersebut dengan manajemen dan, jika relevan, dengan pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Jika manajemen atau, jika relevan, pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tidak dapat memberikan informasi memadai yang mendukung kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan dan, dalam pertimbangan auditor, dampak dugaan ketidakpatuhan tersebut material terhadap laporan keuangan, maka auditor harus mempertimbangkan keputusan untuk memperoleh advis hukum. (Ref: Para. A15-A16)
20. Jika informasi tentang dugaan adanya ketidakpatuhan tidak cukup diperoleh, auditor harus mengevaluasi dampak tidak memadainya bukti audit yang cukup dan tepat tersebut terhadap opini auditor.
21. Auditor harus melakukan evaluasi atas implikasi ketidakpatuhan terhadap aspek-aspek lain dalam audit, termasuk penilaian risiko yang dilakukan auditor dan keandalan representasi tertulis, serta mengambil tindakan yang semestinya. (Ref: Para. A17-A18)

Pelaporan atas Ketidakpatuhan yang Diidentifikasi atau Diduga Terjadi

Pelaporan Ketidakpatuhan Kepada Pihak-pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola

22. Kecuali jika semua pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola ikut terlibat dalam manajemen entitas, dan oleh karena itu mereka menyadari permasalahan yang terkait dengan ketidakpatuhan yang terjadi atau diduga terjadi yang sudah dikomunikasikan oleh auditor,⁵ maka auditor harus mengomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola permasalahan yang berkaitan dengan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang ditemukan auditor selama pelaksanaan audit, kecuali jika permasalahan tersebut secara jelas tidak penting.
23. Apabila berdasarkan pertimbangan auditor, ketidakpatuhan seperti yang disebutkan dalam paragraf 22 dilakukan secara sengaja dan bersifat material, maka auditor harus

⁵ SA 260, "Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola," paragraf 13.

mengomunikasikan dengan segera hal tersebut kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

24. Jika auditor menduga bahwa manajemen atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola terlibat dalam ketidakpatuhan, maka auditor harus mengomunikasikan hal tersebut kepada pihak berwenang dalam entitas yang memiliki tingkat otoritas yang lebih tinggi, jika ada, seperti komite audit atau dewan pengawas. Apabila pihak dengan otoritas lebih tinggi tidak dimiliki oleh entitas, atau apabila auditor tidak yakin bahwa komunikasi yang dilakukannya akan ditanggapi atau auditor tidak yakin kepada siapa dia harus melapor, maka auditor harus mempertimbangkan kebutuhan untuk mendapatkan advis hukum.

Polaporan Kotidakpatuhan dalam Laporan Auditor atas Laporan Keuangan

25. Sesuai dengan SA 705, jika auditor menyimpulkan bahwa ketidakpatuhan berdampak material terhadap laporan keuangan, dan belum tercermin secara memadai dalam laporan keuangan, maka auditor dapat menyatakan suatu opini wajar dengan pengecualian atau suatu opini tidak wajar atas laporan keuangan tersebut.⁶
26. Jika auditor dihalangi oleh manajemen atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk memperoleh bukti audit cukup dan tepat untuk mengevaluasi apakah ketidakpatuhan yang mungkin berdampak material terhadap laporan keuangan telah atau kemungkinan telah terjadi, maka auditor harus menyatakan opini wajar dengan pengecualian atau pernyataan tidak memberikan opini atas laporan keuangan atas dasar pembatasan ruang lingkup audit, sesuai dengan SA 705.
27. Jika auditor tidak dapat menentukan adanya ketidakpatuhan karena keterbatasan keadaan dan bukan karena pembatasan ruang lingkup oleh manajemen atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, maka auditor harus mengevaluasi dampak keterbatasan ini terhadap opini auditor, sesuai dengan SA 705.

Polaporan Kotidakpatuhan kepada Otoritas Badan Pengatur dan Penghak Hukum

28. Jika auditor mengidentifikasi atau menduga adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, auditor harus menentukan apakah ia mempunyai tanggung jawab untuk melaporkan ketidakpatuhan yang diidentifikasi atau diduga terjadi tersebut kepada pihak di luar entitas. (Ref: Para. A19-A20)

Dokumentasi

29. Auditor harus memasukkan ke dalam dokumentasi auditnya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diidentifikasi atau diduga terjadi dan hasil diskusinya dengan manajemen, dan jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, serta pihak lain di luar entitas.⁷ (Ref: Para. A21)

Materi Penerapan dan Penjelasan Lain

Tanggung Jawab untuk Mematuhi Peraturan Perundang-Undangan (Ref: Para. 3-8)

- A1. Adalah merupakan tanggung jawab manajemen, dengan pengawasan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, untuk memastikan bahwa operasi entitas dijalankan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan. Peraturan perundang-undangan dapat memengaruhi laporan keuangan entitas dalam berbagai cara: sebagai contoh, yang sangat berdampak langsung, peraturan perundang-undangan yang mengharuskan adanya pengungkapan tertentu dalam laporan

⁶ SA 705, "Modifikasi Terhadap Opini dalam Laporan Auditor Independen," paragraf 7-8.

⁷ SA 230, "Dokumentasi Audit," paragraf 8-11, dan paragraf A6.

keuangan entitas atau penggunaan kerangka tertentu untuk menyusun laporan keuangan. Peraturan perundang-undangan juga dapat menentukan hak dan kewajiban hukum tertentu entitas, yang beberapa di antaranya akan diakui dalam laporan keuangan entitas tersebut. Di samping itu, peraturan perundang-undangan dapat mengakibatkan dijatuhkannya sanksi apabila terjadi ketidakpatuhan.

A2. Berikut ini adalah contoh jenis kebijakan dan prosedur yang dapat diterapkan oleh suatu entitas untuk membantu mencegah dan mendeteksi terjadinya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan:

- Memantau ketentuan hukum dan memastikan bahwa prosedur operasi telah dirancang untuk memenuhi ketentuan tersebut.
- Merancang dan mengoperasikan sistem pengendalian internal yang memadai.
- Mengembangkan, memublikasikan, dan mematuhi suatu kode etik.
- Memastikan bahwa semua karyawan telah mendapatkan pelatihan memadai dan memahami kode etik perusahaan.
- Memantau kepatuhan terhadap kode etik perusahaan dan bertindak tepat untuk mendisiplinkan karyawan yang tidak mematuhi kode etik perusahaan.
- Melibatkan penasihat hukum untuk membantu memantau ketentuan hukum.
- Menyimpan catatan yang berisi peraturan perundang-undangan signifikan yang harus dipatuhi oleh entitas dalam industrinya dan suatu catatan yang berisi keluhan.

Dalam entitas yang lebih besar, kebijakan dan prosedur semacam ini dapat disertai dengan penetapan tanggung jawab yang tepat kepada pihak-pihak berikut:

- Fungsi Audit Internal.
- Komite Audit.
- Fungsi Kepatuhan.

Tanggung Jawab Auditor

A3. Ketidakpatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan dapat mengakibatkan kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan. Terdeteksinya ketidakpatuhan, tanpa memperhatikan materialitas, dapat berdampak terhadap aspek audit lain, termasuk, sebagai contoh, pertimbangan auditor tentang integritas manajemen atau karyawan.

A4. Apakah suatu tindakan merupakan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan merupakan suatu keputusan hukum, dan penentuan ini biasanya berada di luar kompetensi profesional auditor. Namun, berdasarkan pelatihan, pengalaman, dan pemahaman auditor atas entitas dan industri atau sektornya, auditor dapat menyadari bahwa beberapa tindakan, yang menjadi perhatian auditor, merupakan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

A5. Sesuai dengan ketentuan statuta tertentu, auditor secara spesifik diharuskan untuk melaporkan, sebagai bagian dari audit atas laporan keuangan, apakah entitas mematuhi ketentuan tertentu dari peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini, SA 700⁶ atau SA 800⁷ berkaitan dengan bagaimana tanggung jawab audit ini diungkapkan dalam laporan auditor. Lebih jauh lagi, jika ada ketentuan pelaporan statuta spesifik, maka perencanaan audit perlu memasukkan pengujian yang tepat atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pertimbangan Spesifik untuk Entitas Sektor Publik

⁶ SA 700, "Perumusan suatu Opini dan Pelaporan atas Laporan Keuangan," paragraf 38.

⁷ SA 800, "Pertimbangan Khusus - Audit atas Laporan Keuangan yang Disusun Sesuai dengan Kerangka Bertujuan Khusus," paragraf 11.

- A6. Dalam sektor publik, kemungkinan terdapat tanggung jawab audit tambahan yang berkaitan dengan pertimbangan atas peraturan perundang-undangan yang mungkin terkait dengan audit atas laporan keuangan atau yang dapat meluas ke aspek lain operasi entitas.

Pertimbangan Auditor atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan

Pencapaian Pemahaman tentang Kerangka Peraturan Perundang-Undangan. (Ref: Para. 12)

- A7. Sebagai contoh, untuk mendapatkan pemahaman umum tentang kerangka peraturan perundang-undangan, dan bagaimana entitas mematuhi kerangka tersebut, auditor dapat melakukan:
- Menggunakan pemahaman yang telah dimiliki auditor tentang industri, peraturan, dan faktor eksternal lain;
 - Memperbarui pemahaman atas peraturan perundang-undangan yang secara langsung menentukan jumlah yang dilaporkan dan pengungkapan dalam laporan keuangan;
 - Meminta keterangan kepada manajemen tentang peraturan perundang-undangan lain yang diperkirakan mempunyai dampak mendasar terhadap kegiatan operasi entitas;
 - Meminta keterangan kepada manajemen tentang kebijakan dan prosedur yang dilakukan oleh entitas untuk mematuhi peraturan perundang-undangan; dan
 - Meminta keterangan kepada manajemen tentang kebijakan dan prosedur yang digunakan untuk mengidentifikasi, mengevaluasi dan mencatat tuntutan litigasi tersebut berdasarkan standar akuntansi yang berlaku.

Peraturan Perundang-Undangan yang Secara Umum Memiliki Dampak Langsung dalam Menentukan Jumlah dan Pengungkapan Material dalam Laporan Keuangan (Ref: Para. 13)

- A8. Peraturan perundang-undangan tertentu telah ditegakkan dengan baik, dan diketahui oleh entitas dalam industri atau sektor yang di dalamnya entitas beroperasi, serta relevan dengan laporan keuangan entitas (seperti yang diuraikan dalam paragraf 6(a)). Sebagai contoh, ketentuan tersebut dapat mencakup hal-hal yang berhubungan:
- Bentuk dan isi dari laporan keuangan;
 - Isu pelaporan keuangan yang spesifik untuk industri yang bersangkutan;
 - Akuntansi untuk transaksi yang dilaksanakan berdasarkan kontrak dengan pemerintah; atau
 - Akrua atau pengakuan atas beban pajak penghasilan atau beban pensiun.

Beberapa ketentuan dalam peraturan perundang-undangan yang diuraikan di atas dapat secara langsung relevan dengan asersi tertentu dalam laporan keuangan (sebagai contoh, kelengkapan provisi atas pajak penghasilan), sementara ketentuan lainnya mungkin secara langsung relevan dengan laporan keuangan secara keseluruhan (sebagai contoh, laporan-laporan yang diharuskan untuk menghasilkan seperangkat laporan keuangan lengkap). Tujuan ketentuan yang diuraikan dalam paragraf 13 adalah agar auditor memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat berkaitan dengan penentuan jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan dalam mematuhi ketentuan yang relevan dalam peraturan perundang-undangan tersebut.

Ketidakpatuhan terhadap ketentuan lainnya dari peraturan perundang-undangan semacam itu dan peraturan perundang-undangan lain dapat mengakibatkan denda, litigasi atau konsekuensi lain bagi entitas, yang biayanya perlu dicadangkan dalam laporan keuangan, namun tidak dianggap berpengaruh langsung terhadap laporan keuangan seperti yang diuraikan dalam paragraf 6(a).

Prosedur Audit untuk Membantu Menemukan Kejadian atas Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Lainnya (Ref: Para.14)

- A9. Beberapa peraturan perundang-undangan lain mungkin membutuhkan perhatian khusus dari auditor karena memiliki dampak mendasar terhadap operasi entitas (seperti diuraikan dalam paragraf 6(b)). Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang memiliki dampak mendasar terhadap operasi entitas dapat mengakibatkan terhentinya operasi entitas atau menimbulkan keraguan terhadap kelangsungan hidup entitas tersebut. Sebagai contoh, ketidakpatuhan terhadap ketentuan perizinan entitas atau izin lain yang dibutuhkan untuk melaksanakan operasi entitas dapat mengakibatkan suatu dampak (sebagai contoh, bagi bank, ketidakpatuhan terhadap ketentuan permodalan atau investasi). Terdapat banyak peraturan perundang-undangan yang pada dasarnya berhubungan dengan aspek operasi entitas, yang umumnya tidak berdampak terhadap laporan keuangan dan tidak dicakup oleh sistem informasi entitas yang terkait dengan pelaporan keuangan.
- A10. Karena konsekuensi dari peraturan perundang-undangan yang lain terhadap pelaporan keuangan dapat bervariasi, tergantung pada operasi entitas, maka prosedur audit yang disyaratkan dalam paragraf 14 diarahkan untuk memfokuskan perhatian auditor ke kejadian-kejadian atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mungkin berdampak material terhadap laporan keuangan.

Ketidakpatuhan yang Dapat Menjadi Perhatian Auditor Oleh Penerapan Prosedur Audit Lain (Ref: Para. 15)

- A11. Prosedur audit yang diterapkan untuk membentuk opini atas laporan keuangan dapat mengungkapkan kejadian-kejadian ketidakpatuhan atau dugaan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang menjadi perhatian auditor. Sebagai contoh, prosedur audit dapat mencakup:
- Membaca risalah rapat;
 - Meminta keterangan kepada manajemen dan penasihat hukum internal yang dimiliki entitas atau penasihat hukum eksternal yang dikontrak oleh entitas mengenai litigasi, tuntutan, dan penilaian; dan
 - Melakukan pengujian substantif rinci terhadap golongan transaksi, saldo akun atau pengungkapan.

Representasi Tertulis (Ref: Para. 16)

- A12. Oleh karena dampak peraturan perundang-undangan sangat bervariasi terhadap laporan keuangan, representasi tertulis dapat menjadi bukti audit yang memadai tentang pengetahuan manajemen mengenai ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang terjadi atau diduga terjadi, yang mempunyai dampak material terhadap laporan keuangan. Namun, representasi tertulis saja tidak dengan sendirinya menyediakan bukti audit yang cukup dan tepat. Oleh karena itu, representasi tertulis tidak memengaruhi sifat dan luasnya bukti audit lain yang harus diperoleh oleh auditor.¹⁶

Prosedur Audit Pada Saat Ketidakpatuhan Teridentifikasi atau Dicurigai Terjadi

Indikasi Adanya Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan (Ref: Para. 18)

- A13. Hal-hal di bawah ini dapat memberikan indikasi kepada auditor tentang adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan:
- Investigasi yang dilakukan oleh organisasi dan instansi pemerintah atau pembayaran denda atau sanksi.
 - Pembayaran untuk jasa yang tidak dapat dijelaskan atau pinjaman kepada konsultan, pihak berelasi, pegawai atau pegawai pemerintah.

¹⁶ SA 580, "Representasi Tertulis," paragraf 4.

- Komisi penjualan atau biaya agen yang jumlahnya melebihi jumlah yang biasa dibayarkan oleh entitas atau industri yang sejenis dengan entitas atau jasa yang sesungguhnya diterima oleh entitas.
- Pembelian pada harga yang secara signifikan berada di atas atau di bawah harga pasar.
- Pembayaran tidak biasa secara tunai, pembelian dengan menggunakan *cashiers' cheques* yang dibayarkan kepada pemegang cek atau transfer ke ke nomor rekening bank tanpa menyebutkan nama pemilik rekening.
- Transaksi yang tidak biasa dengan perusahaan yang terdaftar di negara-negara bebas pajak.
- Pembayaran barang atau jasa yang ditujukan ke negara yang bukan merupakan negara asal barang atau jasa tersebut.
- Pembayaran tanpa adanya dokumentasi pengendalian pertukaran yang semestinya.
- Adanya sistem informasi yang gagal, apakah karena desainnya atau karena ketidaksengajaan, untuk menyediakan suatu jejak audit (*audit trail*) yang cukup atau bukti yang cukup.
- Transaksi yang tidak diotorisasi atau transaksi yang tidak dicatat secara tepat.
- Komentar negatif di media.

Hal yang Relevan Terhadap Evaluasi Auditor (Ref: Para. 18(b))

14. Hal yang relevan terhadap evaluasi auditor tentang kemungkinan dampak atas laporan keuangan mencakup:
- Konsekuensi keuangan yang potensial terhadap laporan keuangan karena adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, termasuk, sebagai contoh, denda, sanksi, kerusakan, ancaman pengalihan aset, pemberhentian kegiatan operasi secara paksa, dan litigasi.
 - Apakah konsekuensi keuangan yang potensial tersebut memerlukan pengungkapan.
 - Apakah konsekuensi keuangan yang potensial adalah sangat serius sehingga mengakibatkan timbulnya pertanyaan tentang kewajaran penyajian laporan keuangan, atau memungkinkan akan membuat laporan keuangan tersebut menyesatkan.

Prosedur Audit (Ref: Para. 19)

- A15. Auditor dapat membahas hasil temuannya dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola yang kemungkinan dapat memberikan bukti audit tambahan. Sebagai contoh, auditor dapat mengonfirmasi bahwa pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola memiliki pemahaman yang sama tentang fakta dan peristiwa yang relevan atas transaksi maupun peristiwa yang mengakibatkan terjadinya kemungkinan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.
- A16. Jika manajemen atau, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tidak dapat memberikan informasi yang cukup kepada auditor tentang kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan, maka auditor dapat meminta pertimbangan dari penasihat hukum internal atau eksternal entitas tentang penerapan peraturan perundang-undangan ke situasi tersebut, termasuk kemungkinan kecurangan, dan dampak yang mungkin ditimbulkan terhadap laporan keuangan. Ketika dipandang tidak tepat untuk berkonsultasi dengan penasihat hukum entitas atau ketika auditor tidak puas dengan pendapat hukum dari penasihat hukum tersebut, auditor dapat mempertimbangkan untuk berkonsultasi dengan penasehat hukum yang dimilikinya atas kemungkinan terjadinya pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan, konsekuensi hukum yang mungkin terjadi, termasuk kemungkinan terjadinya kecurangan, dan tindakan selanjutnya, bila ada, yang dapat dilakukan oleh auditor.

Mengevaluasi Implikasi Ketidakpatuhan (Ref: Para. 21)

A17. Seperti disyaratkan dalam paragraf 21, auditor mengevaluasi implikasi ketidakpatuhan dalam hubungannya dengan aspek audit lainnya, termasuk penilaian risiko yang dilakukan oleh auditor dan keandalan representasi tertulis. Implikasi kejadian ketidakpatuhan tertentu yang diidentifikasi oleh auditor akan tergantung pada hubungan antara perbuatan dan penyembunyian perbuatan tersebut, jika ada, terhadap aktivitas pengendalian tertentu dan tingkat manajemen atau karyawan yang terlibat, terutama implikasi yang timbul dari keterlibatan pejabat berwenang tertinggi dalam entitas tersebut.

A18. Dalam beberapa kasus yang jarang terjadi, auditor dapat mempertimbangkan apakah penarikan diri dari perikatan, jika penarikan diri diperbolehkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku, perlu dilakukan apabila manajemen atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tidak melakukan tindakan perbaikan yang dianggap tepat oleh auditor untuk situasi tersebut, bahkan jika ketidakpatuhan tersebut tidak berdampak material terhadap laporan keuangan. Ketika memutuskan untuk menarik diri dari perikatan, auditor dapat mempertimbangkan untuk mencari advis hukum. Apabila penarikan diri dari perikatan tidak dimungkinkan, auditor dapat mempertimbangkan langkah-langkah alternatif, termasuk menjelaskan mengenai ketidakpatuhan tersebut di paragraf Hal Lain dalam laporan auditor.

Pelaporan atas Ketidakpatuhan yang Diidentifikasi atau Diduga Terjadi

Pelaporan Ketidakpatuhan kepada Otoritas Badan Pengatur dan Penghak Hukum. (Ref: Para. 28)

A19. Tanggung jawab profesional seorang auditor untuk menjaga kerahasiaan informasi klien dapat mencegah pelaporan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diidentifikasi atau diduga terjadi kepada pihak di luar entitas. Namun, tanggung jawab hukum auditor bervariasi sesuai dengan yurisdiksi dan, dalam kondisi tertentu, tanggung jawab untuk menjaga kerahasiaan dapat dikesampingkan oleh peraturan yang berlaku, hukum, atau keputusan pengadilan. Di beberapa yurisdiksi, auditor suatu lembaga keuangan berkewajiban berdasarkan peraturan yang berlaku untuk melaporkan terjadinya atau dugaan terjadinya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan kepada otoritas pengawas. Dalam beberapa yurisdiksi, auditor juga berkewajiban untuk melaporkan kesalahan penyajian kepada otoritas bila manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola gagal untuk melakukan tindakan perbaikan. Auditor dapat mempertimbangkan untuk meminta advis hukum dalam menentukan tindakan tepat yang harus diambil.

Pertimbangan Spesifik untuk Entitas Sektor Publik

A20. Seorang auditor sektor publik biasanya diwajibkan untuk melaporkan hal-hal tentang ketidakpatuhan kepada badan pembuat undang-undang atau instansi pemerintah lain atau melaporkan ketidakpatuhan tersebut dalam laporan auditor.

Dokumentasi (Ref: Para. 29)

A21. Sebagai contoh, dokumentasi atas temuan auditor tentang ketidakpatuhan atau dugaan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan mencakup:

- Fotokopi catatan atau dokumen.
- Risalah pembahasan yang dilakukan dengan manajemen, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola atau pihak di luar entitas.

¹¹ SA 706, "Paragraf Penekanan Suatu Hal dan Paragraf Hal Lain dalam Laporan Auditor Independen," paragraf 8.