



**INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA**

*Indonesian Institute of Certified Public Accountants*

---

---

**STANDAR AUDIT (“SA”) 265**

---

---

**PENGOMUNIKASIAN DEFISIENSI DALAM  
PENGENDALIAN INTERNAL KEPADA PIHAK YANG  
BERTANGGUNG JAWAB ATAS TATA KELOLA DAN  
MANAJEMEN**

---

---

**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 265**  
**PENGOMUNIKASIAN DEFISIENSI DALAM PENGENDALIAN INTERNAL**  
**KEPADA PIHAK YANG BERTANGGUNG JAWAB ATAS TATA KELOLA DAN**  
**MANAJEMEN**

(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
<b>Pendahuluan</b>	
Ruang Lingkup.....	1-3
Tanggal Efektif .....	4
<b>Tujuan</b> .....	5
<b>Definisi</b> .....	6
<b>Ketentuan</b> .....	7-11
<b>Materi Penerapan dan Materi Penjelasan Lain</b>	
Penentuan Apakah Defisiensi dalam Pengendalian Internal telah Diidentifikasi .....	A1-A4
Defisiensi Signifikan dalam Pengendalian Internal .....	A5-A11
Komunikasi atas Defisiensi dalam Pengendalian Internal.....	A12-A30

Standar Audit ("SA") 265, "Pengomunikasian Defisiensi dalam Pengendalian Internal kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola dan Manajemen" harus dibaca berkaitan dengan SA 200, "Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit."

## Pendahuluan

### Ruang Lingkup

1. Standar Audit ("SA") ini mengatur tanggung jawab auditor untuk mengomunikasikan dengan tepat kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen tentang defisiensi dalam pengendalian internal yang diidentifikasi oleh auditor dalam audit atas laporan keuangan. SA ini tidak memberikan tanggung jawab tambahan kepada auditor untuk memperoleh pemahaman tentang pengendalian internal dan merancang serta melakukan pengujian atas pengendalian melebihi yang disyaratkan dalam SA 315 dan SA 330.<sup>2</sup> SA 260<sup>3</sup> menetapkan ketentuan lebih lanjut dan memberikan panduan tentang tanggung jawab auditor untuk mengomunikasikan hal-hal yang berhubungan dengan audit kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.
2. Auditor diharuskan untuk memperoleh pemahaman tentang pengendalian internal yang relevan dengan audit pada saat mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material.<sup>4</sup> Dalam melakukan penilaian risiko tersebut, auditor mempertimbangkan pengendalian internal untuk merancang prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi yang bersangkutan, namun bukan untuk tujuan menyatakan opini atas efektivitas pengendalian internal yang bersangkutan. Auditor dapat mengidentifikasi defisiensi dalam pengendalian internal tidak hanya dalam proses penilaian risiko tetapi juga pada tahap-tahap audit lain. SA ini menyebutkan defisiensi yang teridentifikasi yang harus dikomunikasikan oleh auditor kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen.
3. Tidak ada aturan dalam SA ini yang menghalangi auditor untuk mengomunikasikan masalah lain dalam pengendalian internal yang diidentifikasi oleh auditor selama audit kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen.

### Tanggal Efektif

4. 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

5. Tujuan auditor adalah untuk mengomunikasikan dengan semestinya kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen tentang defisiensi dalam pengendalian internal yang diidentifikasi oleh auditor selama audit dan menurut pertimbangan profesional auditor adalah cukup penting untuk mendapatkan perhatian dari pihak-pihak yang bersangkutan.

### Definisi

6. Untuk kepentingan SA ini, istilah-istilah berikut memiliki pengertian seperti dijelaskan di bawah ini:
  - (a) Defisiensi dalam pengendalian internal - Hal ini terjadi bila:
    - (i) Suatu pengendalian dirancang, diterapkan atau dioperasikan sedemikian rupa sehingga pengendalian tersebut tidak dapat mencegah, atau mendeteksi dan

<sup>1</sup> SA 315, "Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan penyajian Material melalui Pemahaman Atas Entitas dan Lingkungannya," paragraf 4 dan 12.

<sup>2</sup> SA 330, "Respons Auditor terhadap Risiko yang Telah Dinilai."

<sup>3</sup> SA 260, "Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola."

<sup>4</sup> SA 315, paragraf 12. Paragraf A60-A65 menyediakan panduan mengenai pengendalian yang relevan dengan audit.

- mengoreksi kesalahan penyajian dalam laporan keuangan secara tepat waktu; atau
- (ii) Tidak adanya suatu pengendalian yang diperlukan untuk mencegah, atau mendeteksi dan mengoreksi kesalahan penyajian dalam laporan keuangan secara tepat waktu.
- (b) Defisiensi signifikan dalam pengendalian internal - Suatu defisiensi atau kombinasi beberapa defisiensi dalam pengendalian internal, yang menurut pertimbangan profesional auditor, adalah cukup penting untuk mendapatkan perhatian dari pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. (Ref: Para. A5)

### **Ketentuan**

7. Auditor harus menentukan apakah, berdasarkan pekerjaan audit yang telah dilakukan, auditor telah mengidentifikasi satu atau lebih defisiensi dalam pengendalian internal. (Ref: Para. A1-A4)
8. Jika auditor telah mengidentifikasi satu atau lebih defisiensi dalam pengendalian internal, auditor harus menentukan, berdasarkan pekerjaan audit yang telah dilakukan, apakah defisiensi tersebut, secara individual atau kombinasi merupakan defisiensi signifikan. (Ref: Para. A5-A11)
9. Auditor harus mengomunikasikan secara tertulis tentang defisiensi signifikan dalam pengendalian internal yang diidentifikasi selama audit kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola secara tepat waktu. (Ref: Para. A12-A18, A27)
10. Auditor juga harus mengomunikasikan kepada manajemen pada tingkat tanggung jawab yang tepat secara tepat waktu: (Ref: Para. A19, A27)
  - (a) Secara tertulis, defisiensi signifikan dalam pengendalian internal yang oleh auditor telah dikomunikasikan atau akan dikomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, kecuali jika hal itu tidak tepat untuk dikomunikasikan secara langsung kepada manajemen dalam kondisi tersebut; dan (Ref: Para. A14, A20-A21)
  - (b) Defisiensi lain dalam pengendalian internal yang diidentifikasi selama audit yang belum dikomunikasikan oleh pihak lain kepada manajemen dan yang, menurut pertimbangan profesional auditor, adalah cukup penting untuk mendapatkan perhatian manajemen. (Ref: Para. A22-A26)
11. Auditor dalam mengomunikasikan defisiensi signifikan dalam pengendalian internal secara tertulis harus menyertakan tentang:
  - (a) Deskripsi serta penjelasan dampak potensial atas defisiensi tersebut; dan (Ref: Para. A28)
  - (b) Informasi yang cukup untuk memungkinkan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen dalam memahami konteks komunikasi tersebut. Terutama, auditor harus menjelaskan bahwa: (Ref: Para. A29-A30)
    - (i) Tujuan audit adalah untuk auditor dapat menyatakan opini atas laporan keuangan;
    - (ii) Audit mencakup pertimbangan atas pengendalian internal yang relevan terhadap penyusunan laporan keuangan dalam merancang prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi, namun tidak bertujuan untuk menyatakan opini atas efektivitas pengendalian internal; dan

- (iii) Hal-hal yang dilaporkan terbatas pada defisiensi yang diidentifikasi oleh auditor selama audit dan auditor telah menyimpulkan bahwa hal-hal tersebut cukup penting untuk dilaporkan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

\*\*\*

### **Materi Penerapan dan Penjelasan Lain**

#### **Penentuan Apakah Defisiensi dalam Pengendalian Internal Telah Diidentifikasi (Ref: Para.7)**

- A1. Dalam menentukan apakah auditor telah mengidentifikasi satu atau lebih defisiensi dalam pengendalian internal, auditor dapat membahas fakta-fakta dan kondisi yang relevan dengan audit atau temuannya dengan manajemen pada tingkat yang tepat. Pembahasan ini memberikan peluang kepada auditor untuk secara tepat waktu memberitahukan tentang adanya defisiensi yang belum diketahui oleh manajemen. Tingkat manajemen yang tepat untuk membahas temuan tersebut adalah yang mengenal bidang pengendalian internal yang terkait dan yang memiliki wewenang untuk mengambil tindakan perbaikan atas defisiensi yang diidentifikasi dalam pengendalian internal. Dalam beberapa kondisi, mungkin tidak tepat bagi auditor untuk secara langsung membahas hasil temuannya dengan manajemen, sebagai contoh, apabila hasil temuan auditor mempertanyakan integritas atau kompetensi manajemen. (lihat paragraf A20).
- A2. Dalam membahas fakta dan kondisi hasil temuannya dengan manajemen, auditor dapat memperoleh informasi relevan lain yang dapat digunakan untuk pertimbangan lebih lanjut, seperti:
- Pemahaman manajemen tentang penyebab dari defisiensi, baik yang sebenarnya maupun yang diduga.
  - Pengecualian yang timbul dari defisiensi yang telah diketahui oleh manajemen, misalnya, kesalahan penyajian yang tidak dapat dicegah oleh pengendalian teknologi informasi ("TI") yang relevan.
  - Indikasi awal dari manajemen tentang respons mereka terhadap temuan-temuan tersebut.

#### *Portimbangan Spesifik terhadap Entitas yang Lebih Kecil*

- A3. Meskipun konsep yang mendasari aktivitas pengendalian dalam entitas yang lebih kecil mungkin sama dengan konsep dalam entitas yang lebih besar, formalitas yang mereka gunakan dalam operasi akan bervariasi. Lebih jauh lagi, dalam entitas yang lebih kecil, beberapa jenis aktivitas pengendalian mungkin tidak diperlukan karena pengendalian tersebut dilakukan oleh manajemen. Sebagai contoh, kewenangan tunggal manajemen untuk memberikan kredit kepada pelanggan dan persetujuan pembelian signifikan dapat memberikan pengendalian yang efektif atas saldo akun dan transaksi penting, mengurangi atau menghilangkan kebutuhan atas aktivitas pengendalian internal yang lebih rinci.
- A4. Demikian juga, entitas yang lebih kecil seringkali memiliki karyawan yang lebih sedikit yang dapat membatasi luasnya pemisahan tugas dapat dilakukan. Namun, di dalam entitas yang lebih kecil yang dikelola sendiri oleh pemiliknya, manager pemilik dapat melakukan pengawasan yang lebih efektif dibandingkan pada entitas yang lebih besar. Pengawasan dari manajemen yang lebih tinggi ini perlu diseimbangkan dengan potensi yang lebih besar terhadap kemungkinan pengabaian pengendalian oleh manajemen.

**Defisiensi Signifikan dalam Pengendalian Internal (Ref: Para. 6(b), 8)**

- A5. Signifikansi suatu defisiensi atau kombinasi dari beberapa defisiensi dalam pengendalian internal tidak hanya tergantung pada apakah kesalahan penyajian telah terjadi, namun juga pada kemungkinan bahwa kesalahan penyajian dapat terjadi dan dampak dari kesalahan penyajian tersebut. Oleh karenanya, defisiensi signifikan mungkin saja terjadi meskipun auditor belum mengidentifikasi kesalahan penyajian selama auditnya.
- A6. Contoh hal-hal yang dapat dipertimbangkan oleh auditor dalam menentukan apakah suatu defisiensi atau kombinasi beberapa defisiensi dalam pengendalian internal dapat mengakibatkan terjadinya defisiensi signifikan mencakup:
- Kemungkinan bahwa defisiensi akan menyebabkan kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan di masa yang akan datang.
  - Kerentanan aset atau liabilitas terhadap kerugian atau kecurangan.
  - Subyektivitas dan kompleksitas dalam menentukan jumlah yang diestimasi, misalnya estimasi akuntansi atas nilai wajar.
  - Jumlah pada laporan keuangan yang terekspos defisiensi tersebut.
  - Volume aktivitas yang telah terjadi atau mungkin terjadi dalam saldo akun maupun golongan transaksi yang terkena dampak defisiensi tersebut atau beberapa defisiensi.
  - Pentingnya pengendalian dalam proses pelaporan keuangan; sebagai contoh:
    - Pengendalian pengawasan umum (misalnya pengawasan atas manajemen).
    - Pengendalian atas pencegahan dan pendeteksian kecurangan.
    - Pengendalian atas pemilihan dan penerapan kebijakan akuntansi signifikan.
    - Pengendalian atas transaksi signifikan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa.
    - Pengendalian atas transaksi signifikan di luar kegiatan usaha normal entitas.
    - Pengendalian atas proses pelaporan keuangan pada akhir periode (misalnya pengendalian atas pencatatan entri jurnal yang tidak berulang).
  - Penyebab dan frekuensi terjadinya penyimpangan yang terdeteksi sebagai akibat adanya defisiensi dalam pengendalian.
  - Interaksi antara defisiensi dengan defisiensi lain dalam pengendalian internal.
- A7. Indikator defisiensi signifikan dalam pengendalian internal mencakup di antaranya:
- Bukti aspek-aspek lingkungan pengendalian yang tidak efektif, misalnya:
    - Indikasi bahwa transaksi signifikan yang manajemen memiliki kepentingan keuangan tidak diteliti secara mendalam dengan tepat oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.
    - Identifikasi adanya kecurangan yang dilakukan oleh manajemen, material atau tidak, yang tidak dapat dicegah oleh pengendalian internal entitas.
    - Kegagalan manajemen untuk menerapkan tindakan perbaikan yang tepat terhadap defisiensi signifikan yang telah dikomunikasikan sebelumnya.
  - Tidak adanya proses penilaian risiko di dalam entitas yang proses tersebut biasanya diharapkan telah ditetapkan.
  - Bukti atas proses penilaian risiko entitas yang tidak efektif, seperti kegagalan manajemen untuk mengidentifikasi risiko kesalahan penyajian material yang oleh auditor diharapkan untuk dapat diidentifikasi oleh proses penilaian risiko entitas.
  - Bukti atas respons yang tidak efektif dalam mengidentifikasi risiko signifikan (misalnya tidak adanya pengendalian atas risiko tersebut).

- Kesalahan penyajian yang dideteksi oleh prosedur yang dilakukan auditor tetapi tidak dapat dicegah, atau dideteksi dan dikoreksi oleh pengendalian internal entitas tersebut.
  - Penyajian kembali suatu laporan keuangan yang telah diterbitkan sebelumnya untuk mencerminkan koreksi terhadap kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kekeliruan atau kecurangan.
  - Bukti tentang ketidakmampuan manajemen untuk mengawasi penyusunan laporan keuangan.
- A8. Pengendalian dapat dirancang untuk beroperasi secara individual atau secara gabungan untuk secara efektif mencegah, atau mendeteksi dan mengoreksi kesalahan penyajian.<sup>5</sup> Sebagai contoh, pengendalian atas piutang usaha dapat terdiri dari pengendalian otomatis dan pengendalian manual yang dirancang untuk beroperasi secara bersamaan untuk mencegah, atau mendeteksi dan mengoreksi kesalahan penyajian dalam saldo akun. Suatu defisiensi dalam pengendalian internal mungkin tidak cukup penting untuk dapat mengakibatkan terjadinya defisiensi signifikan. Namun, kombinasi beberapa defisiensi yang berdampak terhadap saldo akun atau pengungkapan yang sama, asersi yang relevan, atau komponen pengendalian internal dapat meningkatkan risiko kesalahan penyajian yang mengakibatkan terjadinya defisiensi signifikan.
- A9. Peraturan perundang-undangan di beberapa yurisdiksi dapat menetapkan suatu ketentuan (khususnya untuk audit atas emiten) bagi auditor untuk mengomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola atau kepada pihak lain yang relevan (misalnya badan pengatur), satu atau lebih jenis defisiensi spesifik dalam pengendalian internal yang diidentifikasi oleh auditor selama audit. Jika peraturan perundang-undangan telah menetapkan istilah dan definisi spesifik untuk jenis defisiensi tersebut dan mengharuskan auditor untuk menggunakan istilah dan definisi ini untuk tujuan komunikasi, maka auditor harus menggunakan istilah dan definisi tersebut pada saat melakukan komunikasi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut.
- A10. Jika yurisdiksi telah menetapkan istilah khusus untuk tipe defisiensi dalam pengendalian internal yang harus dikomunikasikan namun belum menjelaskan istilah tersebut, pertimbangan untuk menentukan hal-hal yang harus dikomunikasikan lebih lanjut menurut ketentuan peraturan perundang-undangan mungkin perlu dilakukan oleh auditor. Dalam melakukan hal ini, sudah semestinya bagi auditor untuk memahami tentang ketentuan dan panduan dalam SA ini. Sebagai contoh, apabila tujuan ketentuan peraturan perundang-undangan adalah untuk menarik perhatian pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mengenai masalah pengendalian internal tertentu yang harus di ketahui oleh mereka, mungkin tepat bagi auditor untuk menganggap bahwa hal-hal tersebut secara umum adalah ekuivalen dengan defisiensi signifikan yang disyaratkan oleh SA ini untuk dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.
- A11. Ketentuan dalam SA ini tetap berlaku meskipun peraturan perundang-undangan mensyaratkan auditor untuk menggunakan istilah atau definisi tertentu.

---

<sup>5</sup> SA 315, paragraf A66.



## Komunikasi atas Defisiensi dalam Pengendalian Internal

*Komunikasi atas Defisiensi Signifikan dalam Pengendalian Internal kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola (Ref: Para. 9)*

- A12. Pengomunikasian secara tertulis atas defisiensi signifikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mencerminkan pentingnya hal ini, dan membantu pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam memenuhi tanggung jawab pengawasan mereka. SA 260 menetapkan pertimbangan-pertimbangan yang relevan terkait dengan komunikasi kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola apabila mereka semua terlibat dalam pengelolaan entitas tersebut.<sup>6</sup>
- A13. Dalam menentukan saat untuk menyerahkan komunikasi tertulis, auditor dapat mempertimbangkan apakah komunikasi tersebut di atas merupakan faktor yang penting bagi pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk memenuhi tanggung jawab pengawasan mereka. Selain itu, untuk emiten dalam yurisdiksi tertentu, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dimungkinkan untuk menerima komunikasi tertulis dari auditor sebelum tanggal persetujuan laporan keuangan, dalam rangka untuk memenuhi tanggung jawab spesifik mereka yang berhubungan dengan pengendalian internal sesuai dengan peraturan atau untuk tujuan lain. Untuk entitas lainnya, auditor dapat menyerahkan komunikasi tertulis setelah tanggal persetujuan laporan keuangan. Meskipun demikian, oleh karena komunikasi tertulis dari auditor tentang defisiensi signifikan merupakan bagian dari arsip audit final, komunikasi tertulis tersebut dipengaruhi oleh ketentuan<sup>7</sup> bagi auditor untuk menyelesaikan pengarsipan audit final secara tepat waktu. SA 230 menyatakan bahwa batas waktu yang tepat untuk melengkapi pengarsipan audit final biasanya tidak lebih dari 60 hari setelah tanggal laporan auditor.<sup>8</sup>
- A14. Tanpa memperhatikan waktu komunikasi tertulis atas defisiensi signifikan, auditor dapat mengomunikasikan hal tersebut secara lisan terlebih dahulu kepada manajemen dan, jika relevan, kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam rangka membantu mereka mengambil tindakan perbaikan secara tepat waktu untuk meminimalisasi risiko kesalahan penyajian material. Namun, hal ini tidak membebaskan auditor dari tanggung jawab untuk mengomunikasikan defisiensi signifikan secara tertulis, sesuai yang disyaratkan dalam SA ini.
- A15. Tingkat kerincian dalam mengomunikasikan defisiensi signifikan merupakan pertimbangan profesional auditor terhadap kondisi. Faktor-faktor yang dapat dipertimbangkan oleh auditor dalam menentukan tingkat kerincian komunikasi mencakup:
- Sifat entitas. Sebagai contoh, komunikasi yang disyaratkan untuk entitas yang memiliki kepentingan publik dapat berbeda dengan komunikasi yang disyaratkan untuk entitas yang di dalamnya tidak memiliki kepentingan publik.
  - Ukuran dan kompleksitas entitas. Sebagai contoh, komunikasi yang disyaratkan untuk entitas yang kompleks dapat berbeda dengan entitas yang beroperasi dalam bisnis sederhana.
  - Sifat defisiensi signifikan yang diidentifikasi oleh auditor.
  - Komposisi tata kelola entitas. Sebagai contoh, komunikasi yang lebih detail mungkin diperlukan jika pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola terdiri dari anggota yang tidak memiliki pengalaman signifikan dalam industri entitas tersebut atau pada bidang-bidang yang terkait dengannya.

<sup>6</sup> SA 260, paragraf 13.

<sup>7</sup> SA 230, "Dokumentasi Audit," paragraf 14.

<sup>8</sup> SA 230, paragraf A21.

- **Ketentuan** peraturan perundang-undangan **tentang komunikasi atas tipe spesifik** dalam defisiensi pengendalian internal.

A16. Manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mungkin telah menyadari adanya defisiensi signifikan yang diidentifikasi oleh auditor dalam auditnya dan dapat memilih untuk tidak memperbaikinya karena pertimbangan biaya atau pertimbangan lainnya. Tanggung jawab untuk mengevaluasi biaya dan manfaat penerapan tindakan perbaikan berada pada manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Dengan demikian, ketentuan dalam paragraf 9 tetap berlaku tanpa memperhatikan biaya atau pertimbangan lain yang dianggap relevan oleh manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dalam memutuskan untuk memperbaiki defisiensi tersebut.

A17. Fakta bahwa auditor mengomunikasikan defisiensi signifikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen dalam audit periode lalu tidak menghilangkan kewajiban auditor untuk mengulangi komunikasi tersebut jika tindakan perbaikan belum dilakukan. Apabila defisiensi signifikan yang telah dikomunikasikan sebelumnya tetap ada, komunikasi tahun ini dapat mengulangi deskripsi dalam komunikasi terdahulu, atau hanya merujuk pada komunikasi terdahulu. Auditor dapat menanyakan kepada manajemen atau, jika relevan, kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, alasan belum diperbaikinya defisiensi signifikan tersebut. Kegagalan untuk bertindak, tanpa adanya penjelasan yang rasional, dapat dengan sendirinya merupakan defisiensi signifikan.

**Pertimbangan Spesifik terhadap Entitas yang Lebih Kecil**

A18. Dalam kasus audit untuk entitas yang lebih kecil, auditor dapat berkomunikasi dengan struktur yang lebih sederhana kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dibandingkan dengan kasus untuk entitas yang lebih besar.

*Komunikasi atas Defisiensi dalam Pengendalian Internal kepada Manajemen (Ref: Para. 10)*

A19. Biasanya, tingkat manajemen yang tepat adalah yang memiliki tanggung jawab dan kewenangan untuk mengevaluasi defisiensi dalam pengendalian internal dan untuk mengambil tindakan perbaikan yang diperlukan. Untuk defisiensi signifikan, tingkat tanggung jawab yang tepat biasanya adalah direktur utama atau direktur keuangan (atau yang setara) karena masalah ini juga harus dikomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Untuk defisiensi lain dalam pengendalian internal, tingkat tanggung jawab yang tepat mungkin terletak pada manajemen operasional yang terlibat secara langsung dengan bidang-bidang pengendalian yang terpengaruh dan memiliki wewenang untuk melakukan tindakan perbaikan yang tepat.

**Komunikasi atas Defisiensi Signifikan dalam Pengendalian Internal kepada Manajemen (Ref: Para. 10(a))**

A20. Defisiensi signifikan tertentu yang diidentifikasi dalam pengendalian internal dapat menimbulkan pertanyaan tentang integritas atau kompetensi manajemen. Sebagai contoh, ditemukannya bukti kecurangan atau ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang dilakukan dengan sengaja oleh manajemen, atau manajemen menunjukkan ketidakmampuan dalam mengawasi penyusunan laporan keuangan yang layak, yang menimbulkan keraguan atas kompetensi manajemen. Oleh karena itu, adalah tidak tepat bagi auditor untuk mengomunikasikan defisiensi tersebut secara langsung kepada manajemen.

- A21. SA 250 menetapkan ketentuan dan menyediakan panduan dalam melaporkan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diidentifikasi atau diduga terjadi, termasuk jika pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola turut terlibat dalam ketidakpatuhan tersebut.<sup>9</sup> SA 240 menetapkan ketentuan dan menyediakan panduan mengenai komunikasi kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola ketika auditor mengidentifikasi kecurangan atau dugaan kecurangan yang melibatkan manajemen.<sup>10</sup>

**Komunikasi atas Defisiensi Lainnya dalam Pengendalian Internal kepada Manajemen (Ref: Para. 10(b))**

- A22. Selama audit, auditor mungkin mengidentifikasi defisiensi lainnya dalam pengendalian internal yang bukan merupakan defisiensi signifikan namun cukup penting untuk mendapatkan perhatian manajemen. Penentuan mengenai defisiensi lainnya dalam pengendalian internal yang layak untuk mendapat perhatian manajemen membutuhkan pertimbangan profesional dalam situasi tersebut, dengan memperhatikan kemungkinan terjadinya dan besarnya potensi kesalahan penyajian yang mungkin timbul dalam laporan keuangan sebagai akibat adanya defisiensi tersebut.
- A23. Komunikasi mengenai defisiensi lainnya dalam pengendalian internal yang memerlukan perhatian manajemen tidak harus dilakukan secara tertulis namun dapat secara lisan. Jika auditor telah membahas fakta dan kondisi temuannya dengan manajemen, auditor dapat mempertimbangkan bahwa komunikasi lisan mengenai defisiensi lainnya tersebut telah dilakukan dengan manajemen pada saat pembahasan tersebut berlangsung. Oleh karena itu, komunikasi secara formal tidak perlu dilakukan kemudian.
- A24. Jika auditor telah mengomunikasikan defisiensi dalam pengendalian internal selain defisiensi signifikan kepada manajemen dalam periode sebelumnya dan manajemen memilih untuk tidak memperbaiki defisiensi tersebut dengan alasan biaya atau alasan lain, auditor tidak perlu mengulangi komunikasi tersebut dalam periode berjalan. Auditor juga tidak diharuskan untuk mengulangi informasi mengenai defisiensi tersebut jika sebelumnya pihak lain telah melakukan komunikasi tersebut kepada manajemen, misalnya oleh auditor internal atau badan pengatur. Namun, auditor mungkin perlu melakukan komunikasi ulang atas defisiensi lainnya tersebut jika terjadi pergantian manajemen, atau ada informasi baru yang diterima oleh auditor yang dapat mengubah pemahaman sebelumnya oleh auditor dan manajemen mengenai defisiensi tersebut. Meskipun demikian, kegagalan manajemen untuk memperbaiki defisiensi lainnya dalam pengendalian internal yang telah dikomunikasikan sebelumnya dapat menjadi sebuah defisiensi signifikan yang membutuhkan komunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Perlu atau tidaknya komunikasi kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola ini merupakan hal yang membutuhkan pertimbangan auditor.
- A25. Dalam kondisi tertentu, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola mungkin mengharapkan untuk diberitahu tentang rincian defisiensi lainnya dalam pengendalian internal yang telah dikomunikasikan oleh auditor kepada manajemen, atau diinformasikan secara ringkas mengenai sifat defisiensi lainnya tersebut. Sebagai alternatif, auditor dapat mempertimbangkan untuk menginformasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang komunikasi dari auditor kepada manajemen mengenai defisiensi lainnya tersebut. Dalam kasus yang manapun, apabila dipandang tepat, auditor dapat

<sup>9</sup> SA 250, "Pertimbangan atas Peraturan Perundang-Undangan dalam Audit atas Laporan Keuangan," paragraf 22-28.

<sup>10</sup> SA 240, "Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan," paragraf 41.

melaporkan secara lisan atau tertulis kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

- A26. SA 260 menetapkan pertimbangan yang relevan tentang komunikasi kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola pada saat semua anggotanya terlibat dalam pengelolaan entitas.<sup>11</sup>

*Pertimbangan Spesifik terhadap Entitas Sektor Publik (Ref: Para. 9-10)*

- A27. Auditor sektor publik dapat memiliki tanggung jawab tambahan untuk mengomunikasikan defisiensi dalam pengendalian internal yang diidentifikasi selama audit, pada tingkat rincian tertentu dan kepada pihak yang tidak diatur dalam SA ini. Sebagai contoh, defisiensi signifikan mungkin perlu dikomunikasikan kepada lembaga legislatif atau badan pengatur lain. Peraturan perundang-undangan atau otoritas lain dapat mewajibkan auditor sektor publik untuk melaporkan defisiensi dalam pengendalian internal, tanpa mempertimbangkan signifikansi dampak yang mungkin ditimbulkan oleh defisiensi tersebut. Di samping itu, lembaga legislatif dapat mewajibkan auditor sektor publik untuk melaporkan masalah yang terkait dengan pengendalian internal yang lebih luas daripada defisiensi dalam pengendalian internal yang disyaratkan untuk dikomunikasikan dalam SA ini, sebagai contoh, pengendalian yang terkait dengan kepatuhan terhadap otoritas legislatif, peraturan, atau ketentuan dalam kontrak atau perjanjian dana bantuan.

*Isi Komunikasi Tertulis atas Defisiensi Signifikan dalam Pengendalian Internal (Ref: Para.11)*

- A28. Dalam menjelaskan dampak potensial defisiensi signifikan, auditor tidak perlu mengkuantifikasi dampak tersebut. Defisiensi signifikan dapat dikelompokkan bersama untuk tujuan pelaporan apabila hal itu tepat dilakukan. Auditor juga dapat memasukkan dalam komunikasi tertulis saran mengenai tindakan perbaikan atas defisiensi tersebut, respons yang telah dilaksanakan manajemen atau respons yang diusulkan kepada manajemen, dan pernyataan mengenai apakah auditor telah melakukan verifikasi terhadap implementasi atas respons manajemen.
- A29. Auditor dapat mempertimbangkan informasi di bawah ini sebagai konteks tambahan dalam komunikasi:
- Suatu indikasi bahwa jika auditor melakukan prosedur yang lebih ekstensif atas pengendalian internal, auditor mungkin dapat menemukan lebih banyak defisiensi untuk dilaporkan, atau menyimpulkan bahwa beberapa defisiensi yang telah dilaporkan sesungguhnya tidak perlu dilaporkan.
  - Suatu indikasi bahwa komunikasi semacam itu disediakan untuk kepentingan pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, dan mungkin saja tidak sesuai untuk tujuan lain.
- A30. Peraturan perundang-undangan dapat mewajibkan auditor atau manajemen untuk menyediakan kopi komunikasi tertulis atas defisiensi signifikan yang dibuat oleh auditor kepada otoritas pengatur yang tepat. Dalam hal ini, komunikasi tertulis tersebut dapat mengidentifikasi otoritas pengatur tersebut.

---

<sup>11</sup> SA 260, paragraf 13.