INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA

Indonesian Institute of Certified Public Accountants

STANDAR AUDIT ("SA") 500

BUKTI AUDIT

IAPI

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

IAPI

STANDAR AUDIT 500
BUKTI AUDIT

(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	1-2
Tanggal Efektif	3
Tujuan	4
Definisi	5
Ketentuan	
Bukti Audit yang Cukup dan Tepat	6
Informasi yang Digunakan Sebagai Bukti Audit	7-9
Pemilihan Unsur untuk Pengujian dalam Memperoleh Bukti Audit	10
Inkonsistensi atau Keraguan atas Bukti Audit	11
Materi Penerapan dan Penjelasan Lain	
Bukti Audit yang Cukup dan Tepat	A1-A25
Informasi yang Digunakan Sebagai Bukti Audit	A26-A51
Pemilihan Unsur untuk Pengujian dalam Memperoleh Bukti Audit	A52-A56
Inkonsistensi atau Ketidakandalan Bukti Audit	A57

Standar Audit ("SA") 500, "Bukti Audit" harus dibaca bersamaan dengan SA 200 "Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit."

IAPI

Pendahuluan

Ruang Lingkup

1. Standar Audit ("SA") ini menjelaskan tentang hal yang merupakan bukti audit dalam suatu audit laporan keuangan, dan berkaitan dengan tanggung jawab auditor untuk merancang dan melaksanakan prosedur audit untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk memungkinkan penarikan kesimpulan memadai yang menjadi basis opini auditor.

2. SA ini berlaku untuk semua bukti audit yang diperoleh selama pelaksanaan audit. SA lain mengatur aspek-aspek spesifik audit (sebagai contoh, SA 315´), bukti audit yang harus diperoleh untuk hal-hal tertentu (sebagai contoh, SA 570[2]), prosedur spesifik untuk memperoleh bukti audit (sebagai contoh, SA 520[3]), dan penilaian apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh (SA 200[4] dan SA 330[5]).

Tanggal Efektif

3. 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

4. Tujuan auditor adalah untuk merancang dan melaksanakan prosedur audit sedemikian rupa untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk dapat menarik kesimpulan memadai sebagai basis opini auditor.

Definisi

5. Untuk tujuan SA, istilah-istilah di bawah ini memiliki makna sebagai berikut:
   (a) Catatan akuntansi: Catatan entri akuntansi awal dan catatan pendukungnya, seperti cek dan catatan transfer dana elektronik; faktur; kontrak; buku besar dan buku pembantu, entri jurnal dan penyesuaian lainnya atas laporan keuangan yang tidak tercermin dalam entri jurnal; dan catatan seperti lembaran kerja (*workshoot*) dan *spreadshoot* yang mendukung alokasi biaya, perhitungan, rekonsiliasi, dan pengungkapan.
   (b) Ketepatan (bukti audit): Ukuran tentang kualitas bukti audit. Bukti audit dianggap berkualitas jika bukti tersebut relevan dan andal dalam mendukung kesimpulan yang dijadikan basis opini auditor.
   (c) Bukti audit: Informasi yang digunakan oleh auditor dalam menarik kesimpulan sebagai basis opini auditor. Bukti audit mencakup baik informasi yang terkandung dalam catatan akuntansi yang mendasari laporan keuangan maupun informasi lainnya.
   (d) Pakar manajemen: Individu atau organisasi yang memiliki keahlian di bidang selain akuntansi atau audit, yang hasil pekerjaannya digunakan oleh entitas untuk membantu entitas dalam menyusun laporan keuangan.
   (e) Kecukupan (bukti audit): Ukuran kuantitas bukti audit. Kuantitas bukti audit yang diperlukan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko kesalahan penyajian material dan juga kualitas bukti audit tersebut.

[1] SA 315, "Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Melalui Pemahaman atas Entitas dan Lingkungannya."
[2] SA 570, "Kelangsungan Usaha."
[3] SA 520, "Prosedur Analitis."
[4] SA 200, "Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit."
[5] SA 330, "Respons Auditor terhadap Risiko yang Telah Dinilai."

IAPI

Ketentuan

Bukti Audit yang Cukup dan Tepat

6. Auditor harus merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. (Ref: Para. A1-A25)

Informasi yang Digunakan sebagai Bukti Audit

7. Pada waktu merancang dan melaksanakan prosedur audit, auditor harus mempertimbangkan relevansi dan keandalan informasi yang digunakan sebagai bukti audit. (Ref: Para. A26-A33)

8. Jika informasi yang digunakan sebagai bukti audit telah disusun dengan menggunakan pekerjaan pakar manajemen, auditor, sejauh diperlukan, harus mempertimbangkan signifikansi pekerjaan pakar tersebut untuk tujuan auditor, dengan: (Ref: Para. A34-A36)
   (a) Mengevaluasi kompetensi, kapabilitas, dan objektivitas pakar tersebut; (Ref: Para. A37-A43)
   (b) Memperoleh pemahaman atas pekerjaan pakar; dan (Ref: Para. A44-A47)
   (c) Mengevaluasi kesesuaian pekerjaan pakar tersebut sebagai bukti audit untuk asersi yang relevan. (Ref: Para. A48)

9. Pada waktu menggunakan informasi yang dihasilkan oleh suatu entitas, auditor harus mengevaluasi apakah informasi tersebut andal untuk tujuan auditor, termasuk, jika relevan, dalam situasi untuk:
   (a) Memperoleh bukti audit tentang akurasi dan kelengkapan informasi; dan (Ref: Para. A49-A50)
   (b) Mengevaluasi apakah informasi tersebut cukup tepat dan rinci untuk memenuhi tujuan auditor. (Ref: Para. A51)

Pemilihan Unsur untuk Pengujian dalam Memperoleh Bukti Audit

10. Ketika merancang pengujian pengendalian dan pengujian rinci, auditor harus menentukan cara pemilihan unsur untuk pengujian yang efektif dalam mencapai tujuan prosedur audit. (Ref: Para. A52-A56)

Inkonsistensi atau Keraguan atas Ketidakandalan Bukti Audit

11. Jika:
   (a) bukti audit yang diperoleh dari suatu sumber bertentangan dengan bukti audit yang diperoleh dari sumber lain; atau
   (b) auditor memiliki keraguan atas keandalan informasi yang digunakan sebagai bukti audit,

   auditor harus menentukan modifikasi atau tambahan prosedur audit yang diperlukan untuk menyelesaikan masalah tersebut, dan mempertimbangkan dampaknya, jika ada, terhadap aspek lain audit. (Ref: Para. A57)

***

Materi Penerapan dan Penjelasan Lain

Bukti Audit yang Cukup dan Tepat (Ref: Para. 6)

A1. Bukti audit diperlukan untuk mendukung opini dan laporan auditor. Bukti audit ini memiliki sifat kumulatif dan terutama diperoleh dari prosedur audit yang dilaksanakan selama proses audit. Namun, bukti audit dapat juga mencakup informasi yang diperoleh melalui sumber lain, seperti dari audit periode lalu (dengan syarat auditor telah menentukan apakah telah terjadi perubahan sejak periode audit lalu yang mungkin relevan terhadap

IAPI

periode audit kini[6]) atau prosedur pengendalian mutu KAP untuk penerimaan dan keberlanjutan klien. Di samping sumber lain yang berasal dari dalam maupun luar entitas, catatan akutansi entitas merupakan suatu sumber bukti audit yang penting. Informasi yang digunakan sebagai bukti audit mungkin juga telah disiapkan oleh pakar manajemen. Bukti audit mengandung baik informasi yang mendukung dan menguatkan asersi manajemen maupun informasi yang bertentangan dengan asersi tersebut. Selain itu, dalam beberapa kasus, ketiadaan informasi (sebagai contoh, penolakan manajemen untuk menyediakan representasi yang diperlukan) juga dapat digunakan oleh auditor, dan oleh karena itu, juga merupakan bukti audit.

A2. Sebagian besar pekerjaan auditor dalam merumuskan opini auditor terdiri dari pemerolehan dan pengevaluasian bukti audit. Prosedur audit untuk memperoleh bukti audit dapat mencakup inspeksi, observasi, konfirmasi, penghitungan kembali, pelaksanaan ulang (*reperformance*), dan prosedur analitis, serta seringkali memadukan beberapa prosedur sebagai tambahan atas prosedur permintaan keterangan dari manajemen. Meskipun permintaan keterangan dapat memberikan bukti audit penting, dan mungkin dapat menghasilkan bukti kesalahan penyajian, permintaan keterangan saja biasanya tidak memberikan bukti audit yang cukup untuk mendeteksi kesalahan penyajian material pada tingkat asersi maupun efektivitas operasi dari pengendalian.

A3. Sebagaimana dijelaskan dalam SA 200,[7] keyakinan memadai diperoleh ketika auditor telah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat dalam rangka menurunkan risiko audit (sebagai contoh, risiko bahwa auditor menyatakan opini yang salah ketika laporan keuangan mengandung kesalahan penyajian material) sampai ke tingkat yang dapat diterima.

A4. Kecukupan dan ketepatan bukti audit saling berkaitan satu dengan lainnya. Kecukupan adalah ukuran kuantitas bukti audit. Kuantitas bukti audit yang dibutuhkan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko kesalahan penyajian material (semakin tinggi risiko, semakin banyak bukti audit yang dibutuhkan) dan kualitas bukti audit (semakin baik kualitas bukti audit, semakin sedikit bukti yang dibutuhkan). Namun, pemerolehan bukti audit yang semakin banyak tidak dapat mengompensasi buruknya kualitas bukti audit tersebut.

A5. Ketepatan merupakan ukuran kualitas bukti audit; yang mencakup, relevansi dan keandalan bukti audit yang mendukung auditor untuk merumuskan opininya. Keandalan bukti audit dipengaruhi oleh sumber dan sifatnya, serta bergantung pada masing-masing kondisi bukti audit yang diperoleh.

A6. SA 330 mewajibkan auditor untuk menyimpulkan apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh[8]. Kecukupan dan ketepatan bukti audit yang telah diperoleh untuk menurunkan risiko audit sampai pada tingkat yang dapat diterima, dan dengan demikian memungkinkan auditor untuk mengambil kesimpulan yang memadai sebagai basis bagi opini auditor, merupakan suatu pertimbangan profesional. SA 200 berisi pembahasan tentang hal tersebut, seperti sifat prosedur audit, ketepatan waktu pelaporan keuangan, dan pertimbangan antara manfaat dan biaya, yang merupakan faktor relevan bagi auditor

[6] SA 315, paragraf 9.
[7] SA 200, paragraf 5.
[8] SA 330, paragraf 6.

IAPI

untuk menggunakan pertimbangan profesionalnya berkaitan dengan kecukupan dan ketepatan bukti audit yang telah diperoleh.

Sumber Bukti Audit

A7. Beberapa bukti audit diperoleh dengan melaksanakan prosedur audit untuk menguji catatan akuntansi, sebagai contoh, melalui analisis dan penelaahan, pelaksanaan kembali prosedur yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan, dan rekonsiliasi jenis dan aplikasi informasi sama yang berkaitan. Dengan melaksanakan prosedur audit, auditor dapat menentukan bahwa catatan akuntansi secara internal konsisten dan cocok dengan laporan keuangan.

A8. Tingkat keyakinan yang lebih tinggi umumnya diperoleh jika terdapat konsistensi antara bukti audit yang diperoleh dari sumber-sumber yang berbeda atau memiliki sifat-sifat yang berbeda. Sebagai contoh, informasi yang diperoleh melalui sumber yang independen dari entitas dapat meningkatkan keyakinan yang diperoleh auditor daripada bukti audit yang dihasilkan secara internal, seperti bukti audit yang terdapat dalam catatan akuntansi, notulen rapat, atau representasi manajemen.

A9. Informasi yang diperoleh dari sumber independen dari entitas yang digunakan sebagai bukti audit dapat berupa konfirmasi dari pihak ketiga, laporan analis, dan data pesaing yang dapat diperbandingkan (data pembanding).

Prosedur untuk Memperoleh Bukti Audit

A10. Seperti yang disyaratkan dan dijelaskan lebih lanjut dalam SA 315 dan SA 330, bukti audit untuk menarik kesimpulan memadai sebagai basis opini auditor dapat diperoleh dengan melaksanakan:
   (a) Prosedur penilaian risiko; dan
   (b) Prosedur audit lanjutan, yang terdiri atas:
      (i) Pengujian pengendalian, ketika disyaratkan oleh SA atau ketika auditor telah memilih untuk melakukan hal tersebut; dan
      (ii) Prosedur substantif, termasuk pengujian rinci dan prosedur analitis substantif.

A11. Prosedur audit yang telah dijelaskan dalam paragraf A14-A25 berikut dapat digunakan sebagai prosedur penilaian risiko, pengujian pengendalian, atau prosedur substantif, bergantung pada konteks yang diterapkan oleh auditor. Seperti yang telah dijelaskan dalam SA 330, bukti audit yang diperoleh dari audit sebelumnya dapat, dalam kondisi tertentu, memberikan bukti audit tepat jika auditor telah melakukan prosedur audit untuk menetapkan hubungan yang berkelanjutan atas bukti audit dari audit periode lalu.[9]

A12. Sifat dan saat prosedur audit yang digunakan dapat dipengaruhi oleh fakta bahwa beberapa data akuntansi dan informasi lainnya mungkin hanya tersedia dalam bentuk data elektronik atau hanya tersedia pada waktu atau periode tertentu. Sebagai contoh, dokumen sumber, seperti order pembelian dan faktur, yang mungkin tersedia hanya dalam bentuk elektronik saat entitas menggunakan transaksi elektronik, atau mungkin bukti dalam bentuk kertas dibuang setelah dipindai jika suatu entitas menggunakan sistem pengolahan gambar (*image processing system*) untuk mempermudah penyimpanan dan pengacuan.

[9] SA 330, paragraf A35.

IAPI

A13. Beberapa informasi elektronik mungkin tidak dapat diperoleh kembali setelah jangka waktu tertentu, sebagai contoh, jika dokumen telah diubah dan jika tidak tersedia cadangan (*backup*) dokumen. Dengan demikian, terkait kebijakan penyimpanan data entitas, auditor mungkin perlu meminta entitas untuk menyimpan beberapa informasi untuk ditelaah oleh auditor atau perlu melaksanakan prosedur audit pada saat informasi tersebut tersedia.

Inspeksi

A14. Inspeksi mencakup pemeriksaan atas catatan atau dokumen, baik internal maupun eksternal, dalam bentuk kertas, elektronik, atau media lain, atau pemeriksaan fisik atas suatu aset. Inspeksi atas catatan dan dokumen memberikan bukti audit dengan beragam tingkat keandalan, bergantung pada sifat dan sumbernya, serta, dalam kasus catatan dan dokumen internal, efektivitas pengendalian atas penyusunan catatan atau dokumen tersebut. Contoh inspeksi yang digunakan sebagai pengujian pengendalian adalah inspeksi atas catatan bukti otorisasi.

A15. Beberapa dokumen menunjukkan bukti keberadaan aset secara langsung, sebagai contoh, dokumen yang berupa instrumen keuangan seperti saham atau obligasi. Namun, inspeksi atas dokumen semacam ini mungkin tidak dapat memberikan bukti audit tentang kepemilikan atau nilai. Selain itu, inspeksi terhadap suatu kontrak yang dilaksanakan dapat memberikan bukti audit yang relevan tentang penerapan kebijakan akuntansi entitas, seperti pengakuan pendapatan.

A16. Inspeksi atas aset berwujud dapat memberikan bukti audit yang andal dalam hubungannya dengan keberadaannya, namun tidak dapat digunakan untuk membuktikan asersi hak dan kewajiban suatu entitas, atau penilaian atas aset tersebut. Inspeksi atas unsur-unsur persediaan dapat dilakukan bersamaan dengan observasi terhadap penghitungan persediaan.

Observasi

A17. Observasi terdiri dari melihat langsung suatu proses atau prosedur yang dilakukan oleh orang lain, sebagai contoh, observasi oleh auditor atas penghitungan persediaan yang dilakukan oleh personel entitas, atau melihat langsung pelaksanaan aktivitas pengendalian. Observasi memberikan bukti audit tentang pelaksanaan suatu proses atau prosedur, namun hanya terbatas pada titik waktu tertentu pada saat observasi dilaksanakan, dan fakta bahwa adanya observasi atas aktifitas tersebut dapat memengaruhi bagaimana proses atau prosedur tersebut dilaksanakan. Lihat SA 501 untuk panduan lebih lanjut tentang observasi atas penghitungan persediaan.[10]

Konfirmasi Eksternal

A18. Konfirmasi eksternal merupakan bukti audit yang diperoleh auditor sebagai respons langsung tertulis dari pihak ketiga (pihak yang mengonfirmasi), dalam bentuk kertas, atau secara elektronik, atau media lain. Prosedur konfirmasi eksternal seringkali relevan untuk mencapai asersi yang berhubungan dengan saldo akun tertentu dan unsur-unsurnya. Namun, konfirmasi eksternal tidak perlu dibatasi untuk saldo akun saja. Sebagai contoh, auditor dapat meminta konfirmasi tentang syarat-syarat perjanjian atau transaksi yang dimiliki oleh suatu entitas dengan pihak ketiga; permintaan konfirmasi dapat dirancang untuk meminta keterangan apakah telah terjadi modifikasi atas perjanjian, dan hal-hal

[10] SA 501, "Bukti Audit – Pertimbangan Spesifik atas Unsur Pilihan."

DRAFT

penting yang berhubungan dengan perubahan tersebut. Prosedur konfirmasi eksternal juga dapat dilakukan untuk mendapatkan bukti audit tentang tidak adanya beberapa kondisi, misalnya, ketiadaan "perjanjian tambahan (*side agreement*)" yang mungkin memengaruhi pengakuan pendapatan. Lihat SA 505 untuk panduan lebih lanjut.[11]

Penghitungan Ulang

A19. Penghitungan ulang terdiri dari pengecekan akurasi penghitungan matematis dalam dokumen atau catatan. Penghitungan ulang dapat dilakukan secara manual atau secara elektronik.

Pelaksanaan Kembali

A20. Pelaksanakan kembali adalah pelaksanaan prosedur atau pengendalian secara independen oleh auditor yang semula merupakan bagian pengendalian intern entitas.

Prosedur Analitis

A21. Prosedur analitis terdiri dari pengevaluasian atas informasi keuangan yang dilakukan dengan menelaah hubungan yang dapat diterima antara data keuangan dengan data non keuangan. Prosedur analitis juga meliputi investigasi atas fluktuasi yang telah diidentifikasi, hubungan yang tidak konsisten antara satu informasi dengan informasi lainnya, atau data keuangan yang menyimpang secara signifikan dari jumlah yang telah diprediksi sebelumnya. Lihat SA 520 untuk panduan lebih lanjut.

Permintaan Keterangan

A22. Permintaan keterangan terdiri dari pencarian informasi atas orang yang memiliki pengetahuan, baik keuangan maupun non-keuangan, di dalam atau di luar entitas. Permintaan keterangan digunakan secara luas sepanjang audit sebagai tambahan untuk prosedur audit lainnya. Permintaan keterangan dapat berupa permintaan keterangan resmi secara tertulis maupun permintaan keterangan secara lisan. Pengevaluasian respons atas permintaan keterangan ini merupakan bagian terpadu proses permintaan keterangan.

A23. Respons atas permintaan keterangan dapat memberikan informasi yang sebelumnya tidak dimiliki oleh auditor atau menguatkan bukti audit. Di sisi lain, respons dapat memberikan informasi yang secara signifikan berbeda dari informasi yang telah diperoleh auditor, misalnya, informasi yang berkaitan dengan kemungkinan manajemen mengabaikan pengendalian. Dalam beberapa kasus, respons atas permintaan keterangan merupakan suatu basis bagi auditor untuk memodifikasi atau melaksanakan prosedur audit tambahan.

A24. Walaupun proses pemerolehan bukti pendukung melalui permintaan keterangan seringkali begitu penting, dalam kasus permintaan keterangan tentang maksud manajemen, informasi yang tersedia untuk mendukung maksud manajemen tersebut mungkin terbatas. Dalam kasus ini, pemahaman tentang riwayat masa lalu manajemen dalam melaksanakan maksud yang telah dinyatakan, alasan yang telah dinyatakan oleh manajemen untuk memilih suatu rangkaian tindakan tertentu, dan kemampuan manajemen untuk mencari suatu tindakan spesifik dapat memberikan informasi relevan yang dapat menguatkan bukti yang diperoleh melalui permintaan keterangan.

[11] SA 505, "Konfirmasi Eksternal."

DRAFT

A25. Dalam beberapa hal, auditor dapat mempertimbangkan perlunya untuk memperoleh representasi tertulis dari manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk mengonfirmasi respons terhadap permintaan keterangan secara lisan. Lihat SA 580 untuk panduan lebih lanjut.[12]

Informasi yang Digunakan Sebagai Bukti Audit

Relevansi dan Keandalan (Ref: Para. 7)

A26. Seperti yang telah disebutkan pada paragraf A1, meskipun bukti audit umumnya diperoleh dari prosedur audit yang dilakukan selama pelaksanaan audit, bukti audit mungkin juga diperoleh di luar pelaksanaan audit periode kini, termasuk informasi yang diperoleh melalui sumber lain misalnya dalam beberapa situasi, audit periode lalu dan prosedur pengendalian mutu KAP untuk penerimaan dan keberlanjutan klien. Kualitas semua bukti audit dipengaruhi oleh relevansi dan keandalan basis informasi yang digunakan.

Relevansi

A27. Relevansi berkaitan dengan hubungan logis dengan tujuan prosedur audit dan jika relevan, dengan asersi yang dipertimbangkan. Relevansi informasi yang digunakan sebagai bukti audit mungkin dipengaruhi oleh arah pengujian. Sebagai contoh, jika tujuan prosedur audit adalah untuk menguji lebih saji (*overstatement*) keberadaan atau penilaian hutang usaha, pengujian hutang usaha yang tercatat merupakan prosedur audit yang relevan. Di lain pihak, ketika menguji kurang saji (*understatement*) keberadaan atau penilaian hutang usaha, pengujian hutang usaha yang tercatat tidak akan relevan, namun pengujian informasi seperti pembayaran setelah tanggal neraca, faktur yang belum dibayar, pernyataan dari pemasok, dan laporan penerimaan barang yang belum dicocokkan dengan order pembelian mungkin relevan.

A28. Suatu set prosedur audit tertentu dapat memberikan bukti audit yang relevan untuk beberapa asersi, namun tidak untuk asersi yang lainnya. Sebagai contoh, inspeksi atas dokumen yang berhubungan dengan penerimaan kas dari piutang setelah akhir periode dapat memberikan bukti audit yang berkaitan dengan keberadaan dan penilaian, namun tidak untuk pisah batas. Demikian juga, pemerolehan bukti audit tentang suatu asersi tertentu, sebagai contoh, keberadaan persediaan, bukan merupakan pengganti dalam mendapatkan bukti audit berkaitan dengan asersi lainnya, misalnya asersi penilaian. Di lain pihak, bukti audit dari sumber yang berbeda atau bukti audit yang memiliki sifat yang berbeda mungkin dapat menjadi relevan pada asersi yang sama.

A29. Pengujian pengendalian dirancang untuk mengevaluasi efektivitas operasi pengendalian dalam mencegah, mendeteksi, atau mengoreksi kesalahan penyajian material dalam tingkat asersi. Perancangan pengujian pengendalian untuk memperoleh bukti audit yang relevan mencakup pengidentifikasian kondisi (karakteristik atau atribut) yang menunjukkan pelaksanaan pengendalian dan kondisi penyimpangan dari pelaksanaan yang memadai. Keberadaan atau ketiadaan kondisi-kondisi tersebut dapat diuji lebih lanjut oleh auditor.

A30. Prosedur substantif dirancang untuk mendeteksi kesalahan penyajian material pada tingkat asersi. Prosedur ini terdiri dari pengujian rinci dan prosedur analitis substantif. Perancangan prosedur substantif mencakup pengidentifikasian kondisi yang relevan dengan tujuan pengujian yang dapat mendeteksi kesalahan penyajian pada tingkat asersi yang relevan.

[12] SA 580, "Representasi Tertulis."

DRAFT

Keandalan

A31. Keandalan informasi yang digunakan sebagai bukti audit, dan oleh karena itu merupakan bukti audit itu sendiri, dipengaruhi oleh sumber bukti tersebut dan sifatnya serta kondisi saat bukti tersebut diperoleh, termasuk pengendalian dalam penyusunan dan pemeliharannya, jika relevan. Oleh karena itu, generalisasi mengenai keandalan berbagai macam bukti audit masih tergantung pada beberapa pengecualian penting. Bahkan ketika informasi yang digunakan sebagai bukti audit diperoleh dari sumber eksternal entitas, mungkin terdapat kondisi yang dapat memengaruhi keandalannya. Sebagai contoh, informasi yang diperoleh dari sumber luar yang independen dapat menjadi tidak andal jika sumbernya tidak memiliki pengetahuan memadai, atau tidak adanya objektivitas pakar manajemen. Meskipun diakui adanya pengecualian, generalisasi berikut tentang keandalan bukti audit mungkin bermanfaat:

- Keandalan bukti audit meningkat ketika bukti audit diperoleh dari sumber independen dari luar entitas.
- Keandalan bukti audit yang diperoleh dari sumber internal meningkat ketika pengendalian yang berkaitan, termasuk pengendalian atas penyusunan dan pemeliharaannya, dilaksanakan secara efektif oleh entitas.
- Bukti audit yang diperoleh secara langsung oleh auditor (sebagai contoh, observasi atas penerapan suatu pengendalian) lebih dapat diandalkan dibandingkan dengan bukti audit yang diperoleh secara tidak langsung atau dengan melalui penarikan kesimpulan dari beberapa informasi (sebagai contoh, permintaan keterangan tentang penerapan suatu pengendalian).
- Bukti audit dalam bentuk dokumen, kertas, data elektronik, atau media lainnya, lebih dapat diandalkan dibandingkan dengan bukti yang diperoleh secara lisan (sebagai contoh, catatan rapat lebih dapat diandalkan dibandingkan dengan representasi lisan tentang hasil yang dibahas).
- Bukti audit yang diperoleh dari dokumen asli lebih dapat diandalkan dibandingkan dengan bukti audit yang diperoleh melalui fotokopi atau faksimili, atau dokumen yang telah difilmkan, diubah ke dalam bentuk digital, atau diubah ke dalam bentuk elektronik, yang keandalannya dapat bergantung pada pengendalian atas penyusunan dan pemeliharaannya.

A32. SA 520 memberikan panduan lebih lanjut berkaitan dengan keandalan data yang digunakan untuk tujuan perancangan prosedur analitis sebagai prosedur substantif.[13]

A33. SA 240 berkaitan dengan kondisi yang di dalamnya auditor memiliki alasan untuk mempercayai bahwa suatu dokumen mungkin tidak asli, atau mungkin telah dimodifikasi tanpa sepengetahuan auditor.[14]

Keandalan Informasi yang Dihasilkan oleh Pakar Manajemen (Ref: Para. 8)

A34. Penyusunan laporan keuangan entitas mungkin membutuhkan keahlian dalam bidang selain akuntansi atau auditing, seperti penghitungan aktuaria, penilaian (*valuation*), atau data teknik. Entitas dapat mengangkat pakar sebagai karyawan atau membuat perikatan dengan pakar di bidang terkait untuk memperoleh keahlian yang dibutuhkan dalam penyusunan laporan keuangan. Kegagalan dalam mempekerjakan pakar ini, ketika keahlian tersebut sangat diperlukan, meningkatkan risiko kesalahan penyajian material.

[13] SA 520, paragraf 5(a).
[14] SA 240, "Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam suatu Audit atas Laporan Keuangan", paragraf 13.

DRAFT

A35. Ketika informasi yang digunakan sebagai bukti audit telah disusun dengan menggunakan hasil pekerjaan pakar manajemen, maka ketentuan dalam paragraf 8 di atas berlaku. Sebagai contoh, individu atau organisasi dapat memiliki keahlian dalam membuat model untuk mengestimasi nilai wajar sekuritas yang tidak memiliki pasar aktif. Jika individu atau organisasi tersebut menggunakan keahliannya untuk membuat estimasi yang digunakan oleh entitas dalam menyusun laporan keuangan, individu atau organisasi tersebut merupakan pakar manajemen, dan paragraf 8 berlaku. Di lain pihak, jika individu atau organisasi tersebut hanya memberikan data harga yang berkaitan dengan transaksi privat yang dengan cara lain tidak tersedia bagi entitas, dimana entitas tersebut menggunakan data harga tersebut dalam metode estimasinya sendiri, maka penggunaan informasi tersebut sebagai bukti audit diatur dalam paragraf 7 SA ini, namun tidak menggunakan pakar manajemen yang dipekerjakan oleh entitas.

A36. Sifat, saat, dan luas prosedur audit dalam hubungannya dengan ketentuan dalam paragraf 8 di SA ini, dapat dipengaruhi oleh beberapa hal seperti berikut:
- Sifat dan kompleksitas hal yang ditangani oleh pakar manajemen.
- Risiko kesalahan penyajian material dalam hal yang ditangani oleh pakar manajemen.
- Ketersediaan sumber bukti audit alternatif
- Sifat, ruang lingkup, dan tujuan pekerjaan pakar manajemen tersebut
- Apakah pakar manajemen merupakan karyawan entitas atau apakah pihak luar yang diikat kontrak oleh entitas untuk memberikan jasa terkait.
- Kemampuan manajemen untuk melakukan pengendalian atau memengaruhi pekerjaan yang dilakukan oleh pakar manajemen tersebut.
- Apakah pakar yang dipekerjakan oleh manajemen diatur oleh suatu standar pekerjaan teknis, atau ketentuan profesi atau industri lainnya.
- Sifat dan luas pengendalian entitas terhadap pekerjaan pakar manajemen tersebut.
- Pengetahuan dan pengalaman auditor tentang bidang yang dikerjakan oleh pakar manajemen tersebut.
- Pengalaman auditor tentang pekerjaan terdahulu yang dilakukan oleh pakar tersebut.

Kompetensi, Kapabilitas, dan Objektivitas Pakar Manajemen (Ref: Para. 8(a))

A37. Kompetensi berhubungan dengan sifat dan tingkat keahlian pakar manajemen tersebut. Kapabilitas berhubungan dengan kecakapan pakar manajemen untuk melaksanakan pekerjaan dalam berbagai kondisi. Faktor yang memengaruhi kapabilitas antara lain, lokasi geografis dan ketersediaan waktu serta sumber daya. Objektivitas berhubungan dengan dampak yang terjadi karena adanya keberpihakan, benturan kepentingan, atau pengaruh orang lain yang mungkin memengaruhi pertimbangan bisnis atau profesional pakar tersebut. Kompetensi, kapabilitas, dan objektivitas pakar yang dipekerjakan oleh manajemen, dan berbagai bentuk pengendalian entitas atas pekerjaan pakar, merupakan faktor penting yang memengaruhi keandalan informasi apapun yang dihasilkan oleh pakar tersebut.

A38. Informasi tetang kompetensi, kapabilitas, dan objektivitas pakar yang dipekerjakan oleh manajemen dapat diperoleh dari sumber yang beragam, seperti:
- Pengalaman pribadi tentang pekerjaan terdahulu pakar tersebut.
- Pembahasan dengan pakar tersebut.
- Pembahasan dengan pihak lain yang telah terbiasa dengan pekerjaan pakar tersebut.

DRAFT

- Pengetahuan tentang kualifikasi pakar tersebut, keanggotaan dalam organisasi profesional atau asosiasi industri, izin praktik, atau bentuk pengakuan lain dari pihak eksternal.
- Makalah atau buku yang ditulis oleh pakar tersebut dan telah dipublikasikan.
- Seorang pakar auditor, jika ada, yang membantu auditor dalam memperoleh bukti audit yang cukup dan memadai sehubungan dengan informasi yang dihasilkan oleh pakar manajemen.

A39. Hal-hal yang relevan untuk mengevaluasi kompetensi, kapabilitas, dan objektivitas pakar tersebut mencakup apakah pekerjaan pakar tersebut diatur oleh standar pekerjaan teknis atau ketentuan standar profesional, atau industri lainnya, sebagai contoh, standar etika dan ketentuan keanggotaan lain suatu organisasi profesional atau asosiasi industri, standar akreditasi dari badan pemberi izin, atau ketentuan yang ditegakkan melalui peraturan perundang-undangan.

A40. Hal-hal lain yang mungkin relevan adalah:
- Relevansi kompetensi pakar manajemen dengan hal-hal yang memerlukan pekerjaaan pakar tersebut, termasuk spesialisasi bidang keahlian. Sebagai contoh, seorang aktuaris mungkin memiliki spesialisasi dalam bidang properti dan asuransi kecelakaan, namun memiliki keterbatasan keahlian dalam penghitungan pensiun.
- Kompetensi pakar manajemen sehubungan dengan ketentuan akuntansi relevan, sebagai contoh, pengetahuan tentang asumsi dan metode, termasuk model jika relevan, yang konsisten dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.
- Ketika terjadi peristiwa tidak terduga, perubahan kondisi, atau bukti audit yang diperoleh dari hasil prosedur audit menunjukkan bahwa penting untuk mempertimbangkan kembali penilaian awal atas kompetensi, kapabilitas, dan objektivitas pakar manajemen selama proses audit.

A41. Berbagai macam kondisi dapat mengancam objektivitas, sebagai contoh, ancaman kepentingan pribadi, ancaman advokasi, ancaman kedekatan, ancaman telaah-pribadi, dan ancaman intimidasi. Pencegahan yang dapat menghilangkan ancaman tersebut, dan pencegahan tersebut dapat diciptakan baik melalui struktur eksternal (sebagai contoh, profesi, perundang-undangan atau peraturan), atau melalui pencegahan dalam lingkungan kerja pakar manajemen (sebagai contoh, kebijakan dan prosedur pengendalian kualitas).

A42. Walaupun pencegahan tidak dapat menghilangkan semua ancaman terhadap objektivitas pakar manajemen, ancaman-ancaman tertentu seperti ancaman intimidasi mungkin menjadi kurang siginifikan jika pakar tersebut diikat dengan kontrak oleh entitas ketika dibandingkan jika pakar tesebut dipekerjakan oleh entitas, dan efektivitas pencegahan seperti kebijakan dan prosedur pengendalian mutu dapat lebih besar. Karena ancaman atas objektivitas akan selalu ada bagi seorang karyawan entitas, para pakar yang dipekerjakan oleh entitas biasanya tidak dapat dianggap lebih objektif dibandingkan dengan karyawan lain dalam entitas.

A43. Ketika mengevaluasi objektivitas seorang pakar yang diikat dengan kontrak oleh entitas, adalah relevan bagi auditor untuk membahas dengan manajemen dan pakar tersebut mengenai kepentingan dan hubungan yang dapat menciptakan ancaman terhadap objektivitas pakar, dan adanya pencegahan yang relevan, termasuk ketentuan profesional yang berlaku bagi pakar tersebut; serta untuk mengevaluasi apakah pencegahan tersebut

IAPI

telah memadai. Kepentingan dan hubungan yang dapat menciptakan ancaman mencakup:

- Kepentingan keuangan.
- Hubungan bisnis dan pribadi.
- Penyediaan jasa lainnya.

Pemerolehan Pemahaman atas Pekerjaan Pakar Manajemen (Ref: Para. 8(b))

A44. Suatu pemahaman atas pekerjaan pakar yang dipekerjakan oleh manajemen mencakup pemahaman tentang bidang keahlian yang relevan yang dikuasai oleh pakar tersebut. Pemahaman tentang bidang keahlian yang relevan dapat diperoleh bersamaan dengan penentuan apakah auditor memiliki keahlian untuk mengevaluasi pekerjaan pakar manajemen tersebut, atau apakah auditor memerlukan pakar auditor untuk tujuan pengevaluasian tersebut.[15]

A45. Beberapa aspek tentang bidang keahlian pakar manajemen yang relevan dengan kepentingan auditor untuk memperoleh pemahaman mencakup:

- Apakah bidang keahlian yang dikuasai pakar tersebut memiliki bidang spesialisasi yang relevan dengan audit.
- Apakah ada standar profesional atau standar lainnya atau ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi pakar tersebut.
- Asumsi dan metode yang digunakan oleh pakar manajemen, dan apakah asumsi dan metode tersebut berlaku umum dalam bidang keahlian yang bersangkutan dan cocok untuk tujuan pelaporan keuangan.
- Sifat data internal dan eksternal atau informasi yang digunakan oleh pakar manajemen.

A46. Dalam kasus pakar manajemen yang diikat kontrak dengan entitas, biasanya akan terdapat suatu surat perikatan atau bentuk persetujuan tertulis lainnya antara entitas dan pakar tersebut. Pengevaluasian perjanjian tersebut pada waktu pemerolehan pemahaman tentang pekerjaan pakar manajemen dapat membantu auditor menentukan kesesuaian hal-hal berikut untuk tujuan audit:

- Sifat, ruang lingkup, dan tujuan pekerjaan pakar tersebut;
- Peran dan tanggung jawab manajemen dan pakar tersebut; dan
- Sifat, saat, dan luas komunikasi antara manajemen dan pakar tersebut, termasuk bentuk laporan yang diberikan oleh pakar.

A47. Dalam kasus pakar manajemen merupakan karyawan entitas, kecil kemungkinan terdapat suatu perjanjian tertulis. Permintaan keterangan kepada pakar tersebut dan anggota manajemen lainnya mungkin merupakan cara yang paling tepat bagi auditor untuk memperoleh pemahaman yang diperlukan.

Pengevaluasian atas Kesesuaian Pekerjaan Pakar Manajemen (Ref: Para. 8(c))

A48. Pertimbangan pada saat mengevaluasi kesesuaian pekerjaan pakar manajemen sebagai bukti audit untuk asersi yang relevan mencakup:

- Relevansi dan kewajaran temuan atau kesimpulan pakar tersebut, konsistensinya dengan bukti audit yang lain, dan apakah temuan dan kesimpulan tersebut telah tercermin secara tepat dalam laporan keuangan;

[15] SA 620, "Penggunaan Pekerjaan Pakar Auditor," paragraf 7.

IAPI

- Jika pekerjaan pakar tersebut melibatkan penggunaan asumsi dan metode signifikan, relevansi dan kewajaran asumsi dan metode tersebut; dan
- Jika pekerjaan pakar tersebut secara signifikan melibatkan sumber data tertentu, relevansi, kelengkapan, dan akurasi sumber data tersebut.

Informasi yang Dihasilkan oleh Entitas dan Digunakan untuk Tujuan Auditor (Ref: Para. 9(a)-(b))

A49. Untuk memperoleh bukti audit yang andal, informasi yang dihasilkan oleh entitas yang akan digunakan untuk melaksanakan prosedur audit harus cukup lengkap dan akurat. Sebagai contoh, efektivitas dalam melakukan audit atas pendapatan dengan menerapkan harga standar ke dalam catatan jumlah penjualan dipengaruhi oleh akurasi informasi harga serta kelengkapan dan akurasi data volume penjualan. Dengan cara yang sama, jika auditor bermaksud untuk menguji suatu populasi (seperti pembayaran) untuk karakteristik tertentu (seperti otorisasi), hasil pengujian menjadi kurang dapat diandalkan jika populasi unsur yang akan dipilih untuk pengujian tidak lengkap.

A50. Pemerolehan bukti audit yang berkaitan dengan akurasi dan kelengkapan informasi semacam itu dapat dilakukan secara bersamaan dengan pelaksanaan prosedur audit yang diterapkan atas informasi tersebut jika proses pemerolehan bukti audit tersebut merupakan bagian terpadu dari prosedur audit itu sendiri. Dalam situasi lainnya, auditor mungkin memperoleh bukti audit tentang akurasi dan kelengkapan informasi tersebut dengan menguji pengendalian atas penyusunan dan pemeliharaan informasi. Namun, dalam beberapa situasi, auditor dapat menentukan prosedur audit tambahan yang diperlukan.

A51. Dalam beberapa kasus, auditor mungkin bermaksud untuk menggunakan informasi yang dihasilkan oleh entitas untuk tujuan audit lainnya. Sebagai contoh, auditor mungkin bermaksud untuk menggunakan ukuran kinerja entitas untuk tujuan prosedur analitik, atau untuk menggunakan informasi yang dihasilkan oleh entitas untuk aktivitas pemantauan, seperti laporan auditor internal. Dalam kasus semacam itu, kesesuaian bukti audit yang diperoleh dipengaruhi oleh apakah informasi tersebut cukup presisi atau rinci untuk tujuan auditor. Sebagai contoh, ukuran kinerja yang digunakan oleh manajemen mungkin tidak cukup tepat untuk mendeteksi kesalahan penyajian material.

Pemilihan Unsur untuk Pengujian dalam Memperoleh Bukti Audit (Ref: Para. 10)

A52. Suatu pengujian yang efektif memberikan bukti audit yang memadai, yang diambil bersamaan dengan bukti audit lain yang telah atau akan diperoleh, sehingga cukup untuk tujuan auditor. Dalam memilih unsur yang akan diuji, auditor disyaratkan dalam paragraf 7 untuk menentukan relevansi dan keandalan informasi yang akan digunakan sebagai bukti audit; aspek lain efektivitas (kecukupan) merupakan suatu pertimbangan penting dalam memilih unsur yang diuji. Cara-cara yang tersedia bagi auditor untuk memilih unsur untuk pengujian adalah:
(a) Memilih semua unsur (pemeriksaan 100%);
(b) Memilih unsur tertentu; dan
(c) *Sampling* audit.
Penerapan salah satu atau kombinasi cara-cara di atas tergantung pada kondisi tertentu, seperti, risiko kesalahan penyajian material yang berkaitan dengan asersi yang diuji, kepraktisan, dan efisiensi berbagai cara yang berbeda tersebut.

Memilih Semua Unsur

A53. Auditor dapat memutuskan bahwa memeriksa seluruh populasi unsur yang membentuk suatu golongan transaksi atau saldo akun (atau suatu strata dalam populasi tersebut)

DRAFT

merupakan metode yang paling cocok. Pemeriksaan 100% biasanya tidak digunakan dalam pengujian pengendalian; namun umumnya digunakan untuk pengujian rinci. Pemeriksaan 100% tepat digunakan jika, sebagai contoh:

- Populasi terdiri dari sejumlah kecil unsur yang masing-masing memiliki nilai besar;
- Terdapat suatu risiko signifikan dan cara lain tidak dapat memberikan bukti audit yang cukup dan layak; atau
- Sifat pengulangan suatu perhitungan atau proses lain yang dilakukan secara otomatis oleh suatu sistem informasi membuat pemeriksaan 100% menjadi efektif dari segi biaya.

Memilih Unsur-Unsur Spesifik

A54. Auditor dapat memutuskan untuk memilih unsur spesifik dalam suatu populasi. Faktor yang mungkin relevan dalam pengambilan keputusan ini mencakup pemahaman auditor atas entitas, risiko yang telah ditentukan atas kesalahan penyajian material, dan karakteristik populasi yang diuji. Pemilihan berdasarkan pertimbangan atas unsur spesifik ini tetap memiliki risiko *non-sampling*. Unsur spesifik pilihan dapat meliputi:

- *Unsur-unsur kunci bernilai tinggi.* Auditor dapat memutuskan untuk memilih unsur spesifik dalam populasi karena unsur tersebut memiliki nilai tinggi, atau karena unsur-unsur tersebut memperlihatkan beberapa karakterisik lain, misalnya, mencurigakan, tidak biasa, rawan risiko tertentu, atau memiliki jejak-rekam kesalahan.
- *Semua unsur yang memiliki nilai di atas jumlah tertentu.* Auditor dapat memutuskan untuk memeriksa unsur-unsur yang memiliki nilai tercatat melebihi suatu nilai tertentu sehingga dapat digunakan untuk memverifikasi proporsi total jumlah suatu golongan transaksi atau saldo akun.
- *Unsur-unsur untuk memperoleh informasi.* Auditor dapat memeriksa unsur-unsur untuk memperoleh informasi tentang hal-hal seperti sifat entitas atau sifat transaksi.

A55. Walaupun pemeriksaan secara selektif atas unsur spesifik suatu golongan transaksi atau saldo akun seringkali akan menjadi suatu cara efisien dalam memperoleh bukti audit, hal ini bukan merupakan *sampling audit*. Hasil prosedur audit yang diterapkan untuk unsur-unsur yang telah dipilih melalui cara ini tidak dapat diproyeksikan untuk keseluruhan populasi; oleh karena itu, pemeriksaan secara selektif unsur-unsur spesifik tidak memberikan bukti audit atas sisa populasi yang tidak diperiksa.

Sampling Audit

A56. Sampling audit dirancang agar auditor mampu untuk menarik kesimpulan tentang suatu keseluruhan populasi berdasarkan atas pengujian suatu sampel. Sampling audit dibahas lebih lanjut dalam SA 530.[16]

Inkonsistensi atau Keraguan atas Ketidakandalan Bukti Audit (Ref: Para. 11)

A57. Pemerolehan bukti audit dari sumber berbeda atau dengan sifat berbeda dapat mengindikasikan ketidakandalan suatu unsur bukti audit, misalnya ketika bukti audit diperoleh dari satu sumber inkonsisten dengan bukti yang diperoleh dari sumber lain. Kasus ini dapat terjadi, sebagai contoh, ketika terdapat inkonsistensi dari respons atas permintaan keterangan dari manajemen, auditor internal, dan pihak lainnya, atau ketika respons atas permintaan keterangan dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola inkonsisten dengan respons dari manajemen. SA 230 mencakup ketentuan dokumentasi

[16] SA 530, "Sampling Audit."

DRAFT

spesifik jika auditor mengindentifikasi adanya informasi yang inkonsistensi dengan kesimpulan akhir auditor berkaitan dengan hal-hal signifikan.[17]

IAPI

[17] SA 230, "Dokumentasi Audit," paragraf 11.