

SA Seksi 801

## **AUDIT KEPATUHAN YANG DITERAPKAN ATAS ENTITAS PEMERINTAHAN DAN PENERIMA LAIN BANTUAN KEUANGAN PEMERINTAH**

**Sumber:** PSA No. 62

### **PENDAHULUAN KETERTERAPAN**

**01** Seksi ini berisi standar untuk pengujian dan pelaporan atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam perikatan, sebagaimana didefinisikan berikut ini, berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan Standar Audit Pemerintahan yang ditetapkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Seksi ini juga mencakup pelaporan atas pengendalian intern berdasarkan Standar Audit Pemerintahan. Secara khusus, Seksi ini memberikan panduan tentang tanggung jawab auditor untuk:

- a. Menerapkan aturan dalam SA Seksi 316 [PSA No. 70] *Pertimbangan atas Kecurangan dalam Audit Laporan Keuangan*, dan SA Seksi 317 [PSA No. 31] *Unsur Tindakan Pelanggaran Hukum oleh Klien*, yang berkaitan dengan pendeteksian salah saji sebagai akibat dari unsur pelanggaran peraturan perundang-undangan yang:
- b.
  - (1) berdampak langsung dan material terhadap penentuan jumlah-jumlah dalam laporan keuangan dalam audit atas laporan keuangan entitas pemerintahan (paragraf 09 sampai dengan 15).
  - (2) diterapkan terhadap penerima bantuan keuangan pemerintah dan yang berdampak langsung dan material dalam penentuan jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan dalam audit atas laporan keuangan entitas nonpemerintah (paragraf 16 dan 17).
- c. Melaporkan kepatuhan entitas yang diaudit terhadap peraturan perundang-undangan dan terhadap pengendalian intern dalam audit yang dilaksanakan berdasarkan Standar Audit Pemerintahan.

**02** Manajemen bertanggung jawab untuk menjamin bahwa entitas yang dikelolanya mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku atas aktivitasnya. Tanggung jawab ini mencakup pengidentifikasian peraturan perundang-undangan yang berlaku dan penyusunan pengendalian intern yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai bahwa entitas tersebut mematuhi peraturan perundang-undangan tersebut. Sebagaimana yang dijelaskan dalam Seksi ini, tanggung jawab auditor untuk menguji dan melaporkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan bervariasi sesuai dengan syarat perikatan.

### **DAMPAK UNDANG-UNDANG TERHADAP LAPORAN KEUANGAN**

**03** Karena bervariasinya persyaratan audit yang harus dipenuhi oleh entitas penerima bantuan keuangan pemerintah, auditor harus menerapkan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama untuk memastikan bahwa auditor dan manajemen memahami tipe perikatan yang harus dilaksanakan oleh auditor. Jika digunakan suatu proposal, kontrak, atau surat perikatan, auditor dapat mempertimbangkan untuk memasukkan ke dalamnya suatu pernyataan mengenai tipe perikatan dan apakah perikatan tersebut dimaksudkan untuk memenuhi persyaratan audit oleh Bepeka dan/atau aparat pengawasan fungsional pemerintah, yang selanjutnya dalam Seksi ini disebut dengan auditor pemerintah.

**04** Manajemen juga bertanggung jawab untuk memperoleh jasa audit yang memenuhi persyaratan hukum dan peraturan atau kontrak yang relevan. Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia tidak mengharuskan auditor untuk melaksanakan prosedur yang menurut pertimbangannya melampaui prosedur yang diperlukan untuk memperoleh bukti audit kompeten dalam merumuskan

pendapatnya atas laporan keuangan. Oleh karena itu, jika selama audit atas laporan keuangan yang didasarkan pada standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, auditor menyadari bahwa entitas yang diaudit harus memenuhi persyaratan yang tidak dicakup oleh ketentuan dalam perikatan, auditor harus mengkomunikasikan hal ini kepada manajemen dan komite audit, atau pihak berwenang setara yang lain, bahwa audit yang didasarkan atas standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia tidak dapat memenuhi persyaratan peraturan perundang-undangan, atau kontrak yang relevan. Sebagai contoh, auditor diharuskan untuk melaksanakan komunikasi tersebut jika suatu entitas menugasi auditor untuk melaksanakan audit atas laporan keuangan entitas tersebut berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan auditor menyadari bahwa berdasarkan undang-undang, peraturan, atau perjanjian kontrak, entitas tersebut juga diharuskan untuk diaudit berdasarkan Standar Audit Pemerintahan.

**05** Komunikasi yang diharuskan menurut paragraf 04 dapat berbentuk lisan atau tertulis. Jika komunikasi dalam bentuk lisan, auditor harus mendokumentasikan komunikasi tersebut dalam kertas kerja. Auditor harus mempertimbangkan bagaimana tindakan klien sebagai respon terhadap komunikasi tersebut yang berkaitan dengan aspek audit yang lain, termasuk dampak potensial atas laporan keuangan dan atas laporan auditor atas laporan keuangan. Secara khusus, auditor harus mempertimbangkan tindakan manajemen, misalnya tidak mengatur audit yang memenuhi persyaratan yang berlaku, dalam hubungannya dengan panduan dalam Seksi 317 [PSA No. 31] *Unsur Tindakan Pelanggaran Hukum oleh Klien*.

#### **AUDIT KEPATUHAN DALAM AUDIT YANG DILAKSANAKAN BERDASARKAN STANDAR AUDITING YANG DITETAPKAN IKATAN AKUNTAN INDONESIA**

**06** Dalam audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, tanggung jawab auditor untuk mempertimbangkan peraturan perundang-undangan dan bagaimana dampaknya terhadap audit tersebut dijelaskan dalam SA Seksi 317 [PSA No. 31] dan SA Seksi 316 [PSA No. 70]. SA Seksi 317 paragraf 05 menyamakan tanggung jawab auditor untuk mendeteksi salah saji yang disebabkan oleh unsur pelanggaran hukum tertentu dengan tanggung jawab atas kekeliruan atau kecurangan yang lain sebagai berikut:

Auditor biasanya mempertimbangkan hukum dan peraturan yang dipahaminya sebagai hal yang memiliki pengaruh langsung dan material dalam penentuan jumlah-jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan. Sebagai contoh, peraturan perpajakan mempengaruhi besarnya *accrual* dan besarnya jumlah yang diperlakukan sebagai beban dalam suatu periode akuntansi; demikian pula halnya dengan penerapan hukum dan peraturan akan mempengaruhi jumlah piutang pendapatan dalam kontrak kerja dengan pihak pemerintah. Namun, auditor lebih mempertimbangkan hukum dan peraturan dari sudut pandang hubungan hukum dan peraturan dengan tujuan audit yang ditentukan atas dasar pernyataan dalam laporan keuangan, daripada tinjauan semata-mata dari sudut pandang hukum. Tanggung jawab auditor untuk mendeteksi dan melaporkan salah saji sebagai akibat adanya unsur pelanggaran hukum yang berdampak langsung dan material terhadap penentuan jumlah-jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan adalah sama dengan tanggung jawab auditor untuk mendeteksi adanya salah saji yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan sebagaimana dijelaskan dalam SA Seksi 110 [PSA No. 02] *Tanggung Jawab and Fungsi Auditor Independen*.

**07** SA Seksi 316 [PSA No. 70] paragraf 03 menguraikan tanggung jawab auditor untuk mendeteksi kekeliruan dan kecurangan sebagai berikut:

Meskipun kecurangan merupakan konsep hukum yang luas, kepentingan auditor berkaitan secara khusus ke tindakan kecurangan yang berakibat terhadap salah saji material dalam laporan keuangan. Faktor yang membedakan antara kecurangan dan kekeliruan adalah apakah tindakan yang mendasarinya, yang berakibat terjadinya salah saji dalam laporan keuangan, berupa tindakan yang disengaja atau tidak disengaja.<sup>1</sup> Ada dua tipe salah saji yang relevan dengan pertimbangan auditor tentang kecurangan dalam audit atas laporan keuangan – salah saji yang timbul sebagai akibat dari

kecurangan dalam pelaporan keuangan dan kecurangan yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva.

---

<sup>1</sup> Kesengajaan seringkali sulit untuk ditentukan, terutama yang berkaitan dengan estimasi akuntansi dan penerapan akuntansi. Sebagai contoh, estimasi akuntansi yang tidak masuk akal mungkin merupakan tindakan yang tidak disengaja atau mungkin merupakan usaha untuk secara sengaja membuat salah saji dalam laporan keuangan. Meskipun auditor tidak bertanggung jawab untuk menentukan kesengajaan, tanggung jawab auditor untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material adalah relevan dalam hal ini.

**08** Oleh karena itu, auditor harus mendesain auditnya untuk memberikan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material sebagai akibat dari pelanggaran peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material atas jumlah-jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan. Tanggung jawab ini berlaku untuk semua audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia.<sup>2</sup> Paragraf 09 sampai dengan 15 Seksi ini berkaitan dengan tanggung jawab auditor dalam audit atas laporan keuangan entitas pemerintahan. Paragraf 16 dan 17 berkaitan dengan audit atas laporan keuangan entitas lain yang menerima bantuan keuangan dari entitas pemerintahan. Paragraf 18 dan 19 berkaitan dengan kertas kerja dan representasi tertulis dari manajemen.

## ENTITAS PEMERINTAHAN

**09** Entitas pemerintahan umumnya diatur oleh berbagai peraturan perundang-undangan yang berdampak terhadap laporan keuangannya. Aspek penting prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia yang diterapkan dalam entitas pemerintahan adalah diakuinya berbagai aturan kontrak dan hukum yang khusus berlaku dalam lingkungan pemerintahan. Berbagai aturan tersebut merupakan dasar dan dicerminkan dalam struktur dana, basis akuntansi, dan prinsip lain serta metode yang ditetapkan, dan merupakan faktor utama yang membedakan antara akuntansi pemerintahan dari akuntansi perusahaan.

**10** Paragraf 11 Seksi ini memberikan panduan untuk memperoleh pemahaman atas kemungkinan pengaruh peraturan perundang-undangan terhadap laporan keuangan entitas pemerintahan yang berdampak langsung dan material dalam penentuan jumlah-jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan. Paragraf 12 sampai dengan 15 memberikan panduan dalam mempertimbangkan risiko – termasuk risiko pengendalian-bahwa laporan keuangan berisi salah saji material sebagai akibat pelanggaran peraturan perundang-undangan tersebut.

---

<sup>2</sup> Auditor memikul tanggung jawab sama dalam suatu audit atas laporan keuangan yang dilaksanakan berdasarkan Standar Audit Pemerintahan.

### Pemahaman atas Dampak Peraturan Perundang-undangan

**11** Auditor harus memperoleh pemahaman tentang kemungkinan dampak peraturan perundang-undangan terhadap laporan keuangan yang umumnya diperkirakan oleh auditor berdampak langsung dan material atas penentuan jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan. Auditor harus menentukan apakah manajemen telah mengidentifikasi peraturan perundang-undangan yang mempunyai pengaruh langsung dan material dalam penentuan jumlah-jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan entitas pemerintahan. Auditor dapat mempertimbangkan untuk melaksanakan prosedur berikut ini dalam menetapkan identifikasi yang dilakukan oleh manajemen tentang peraturan perundang-undangan tersebut dan dalam mendapatkan pemahaman tentang dampak yang mungkin timbul atas laporan keuangan:

- a. Pertimbangkan pengetahuan tentang peraturan perundang-undangan yang diperoleh dari audit tahun sebelumnya.
- b. Bicarakan peraturan perundang-undangan tersebut dengan pejabat yang bertanggung jawab atas keuangan entitas tersebut, penasihat hukum, pimpinan program atau pimpinan proyek. Dapatkan representasi tertulis dari manajemen tentang kelengkapan identifikasi manajemen tersebut (lihat paragraf 19).
- c. Lakukan *review* atas bagian yang relevan setiap perjanjian yang terkait secara langsung, seperti yang berkaitan dengan bantuan dan pinjaman.

- d. Lakukan *review* terhadap notulen rapat badan legislatif entitas pemerintahan yang diaudit mengenai pemberlakuan peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material terhadap penentuan jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan entitas pemerintahan tersebut.
- e. Dapatkan keterangan dari auditor pemerintah tentang peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk entitas yang berada di bawah wewenangnya, termasuk persyaratan keseragaman pelaporan.
- f. Dapatkan keterangan dari pimpinan program atau pimpinan proyek entitas pemerintahan yang memberikan bantuan, tentang pembatasan, syarat-syarat dan kondisi yang harus dipenuhi untuk mendapatkan bantuan tersebut.
- g. Lakukan *review* terhadap informasi tentang persyaratan kepatuhan yang ditetapkan oleh auditor pemerintah.

### **Pertimbangan atas Risiko**

**12 SA Seksi 316 [PSA No. 70]**, paragraf 12 berisi pernyataan: “Auditor harus secara khusus menaksir risiko salah saji material dalam laporan keuangan sebagai akibat dari kecurangan dan harus mempertimbangkan taksiran risiko ini dalam mendesain prosedur audit yang akan dilaksanakan.

**13 Faktor yang Mempengaruhi Risiko Audit.** SA Seksi 316 [PSA No. 70] menyebutkan hal-hal yang harus dipertimbangkan oleh auditor dalam menentukan risiko pada tingkat laporan keuangan dan pada tingkat saldo atau golongan. Beberapa dari hal-hal tersebut adalah relevan dengan pertimbangan auditor atas risiko salah saji material laporan keuangan sebagai akibat dari pelanggaran peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material terhadap penentuan jumlah-jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan. Sebagai contoh, jika suatu entitas pemerintahan didesentralisasikan tanpa pemantauan memadai, risiko salah saji material pada tingkat laporan keuangan dapat meningkat. Risiko salah saji material yang berkaitan dengan asersi tertentu pada tingkat saldo atau golongan dapat dipengaruhi oleh jenis, penyebab, dan jumlah salah saji yang ditemukan dan yang mungkin terjadi yang dideteksi dalam audit sebelumnya dan kompetensi personel yang ditugasi untuk mengolah data yang berpengaruh terhadap saldo atau golongan.

**14 Pengendalian Intern.** SA Seksi 319 [PSA No. 69] *Pertimbangan Pengendalian Intern dalam Audit Laporan Keuangan*, mengharuskan auditor untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern memadai untuk merencanakan audit dan untuk menentukan risiko pengendalian untuk asersi yang terdapat dalam laporan keuangan. Dalam suatu audit atas laporan keuangan entitas pemerintahan, pemahaman ini mencakup pengetahuan tentang desain pengendalian intern yang relevan dengan asersi laporan keuangan yang dipengaruhi oleh kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material terhadap penentuan jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan dan tentang apakah pengendalian intern tersebut telah dioperasikan. Dalam perencanaan audit, pengetahuan tersebut harus digunakan untuk mengidentifikasi tipe salah saji potensial, untuk mempertimbangkan faktor-faktor yang berdampak terhadap risiko salah saji material, dan untuk mendesain pengujian substantif. Penentuan risiko pengendalian oleh auditor atas asersi yang dipengaruhi oleh kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dapat dipengaruhi oleh pengendalian intern dalam semua komponen pengendalian intern (lingkungan pengendalian, penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan). Sebagai contoh, faktor lingkungan pengendalian berikut ini dapat mempengaruhi penentuan risiko pengendalian oleh auditor:

- a. Kesadaran atau kurangnya kesadaran manajemen atas peraturan perundang-undangan yang berlaku,
- b. Kebijakan pihak yang diaudit mengenai hal-hal yang berkaitan dengan praktik operasi yang dapat diterima dan aturan perilaku, dan
- c. Pembebanan tanggung jawab dan pendelegasian wewenang yang berkaitan dengan hal-hal yang berkaitan dengan tujuan dan sasaran organisasi, fungsi operasi, dan persyaratan yang dituntut oleh suatu peraturan.

**15** Auditor harus mempertimbangkan apakah kekurangan yang ditemukan dalam pengendalian intern harus dilaporkan sesuai dengan SA Seksi 325 [PSA No.35] *Komunikasi Masalah yang Berhubungan dengan Pengendalian Intern yang Ditemukan dalam Suatu Audit*.

## ENTITAS LAIN YANG MENERIMA BANTUAN KEUANGAN PEMERINTAH

16 Pemerintah memberikan bantuan keuangan kepada entitas lain, termasuk organisasi nirlaba dan perusahaan. Di antara bantuan keuangan pemerintah adalah bantuan (*grant*) berbentuk kas atau aktiva lain, pinjaman, jaminan pinjaman, subsidi tarif bunga. Dengan menerima bantuan tersebut, baik entitas pemerintahan maupun nonpemerintah dapat terkena peraturan perundang-undangan yang mungkin berdampak langsung dan material terhadap penentuan jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan. Peraturan perundang-undangan tersebut dapat berkaitan dengan masalah-masalah berikut ini:

- a. Tipe jasa yang diizinkan atau yang tidak diizinkan - menetapkan dengan tegas tipe barang atau jasa yang dapat dibeli oleh entitas penerima bantuan keuangan tersebut.
- b. Pihak atau orang yang berhak – menetapkan secara jelas karakteristik individu atau kelompok yang dapat diberi bantuan keuangan oleh entitas tersebut.
- c. Penandingan, tingkat usaha, atau pemberian tanda – menentukan jumlah yang harus dikontribusikan oleh entitas dari sumbernya sendiri ke dalam proyek untuk dapat menerima bantuan keuangan dari pemerintah.
- d. Biaya yang diperbolehkan/prinsip biaya – menentukan prinsip dan standar untuk menentukan biaya yang dapat dibebankan pada program bantuan keuangan pemerintah.

17 Tanggung jawab auditor untuk mendeteksi salah saji material laporan keuangan sebagai akibat dari pelanggaran peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material atas penentuan jumlah-jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan diuraikan dalam paragraf 06 sampai 09 Seksi ini. Dalam melaksanakan tanggung jawab ini, dalam suatu audit atas laporan keuangan organisasi nirlaba atau perusahaan yang menerima bantuan keuangan dari entitas pemerintahan, auditor harus menerapkan panduan dalam paragraf 11 sampai 15 yang relevan dengan audit tersebut.

### Dokumentasi Kertas Kerja

18 Auditor harus mendokumentasikan prosedur yang dilaksanakan untuk mengevaluasi kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material dalam penentuan jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan berdasarkan SA Seksi 339 [PSA No. 15] *Kertas Kerja*. Pemahaman auditor atas pengendalian intern yang berkaitan dengan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan penetapan risiko audit yang berkaitan, harus didokumentasikan berdasarkan SA Seksi 319 [PSA 69] *Pertimbangan atas Pengendalian Intern dalam Audit Laporan Keuangan*. Standar Audit Pemerintahan mencantumkan persyaratan kertas kerja tambahan yang harus diikuti oleh auditor dalam melaksanakan audit berdasarkan standar auditing tersebut.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Paragraf 5.34 dan 5.35 Standar Audit Pemerintahan berisi persyaratan tambahan tentang kertas kerja sebagai berikut:

**5.34** Standar tambahan mengenai kertas kerja untuk audit atas laporan keuangan adalah: “Kertas kerja audit harus memuat informasi memadai untuk memungkinkan auditor berpengalaman yang tidak mempunyai hubungan sebelumnya dengan audit, melalui kertas kerja audit dapat memastikan adanya bukti yang mendukung kesimpulan dan pertimbangan signifikan auditor”.

**5.35** Audit yang dilaksanakan berdasarkan Standar Audit Pemerintahan (SAP) lebih sering di-*review* oleh auditor lain atau oleh pejabat pengawas dibandingkan dengan audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang dikeluarkan oleh IAI. Oleh karena itu, disamping Standar Auditing IAI menyebutkan dua tujuan kertas kerja audit, yaitu: menyediakan dukungan utama terhadap laporan audit dan membantu auditor dalam melaksanakan serta mengawasi audit, kertas kerja memiliki tujuan tambahan dalam audit yang dilaksanakan berdasarkan SAP. Kertas kerja audit memungkinkan dilakukannya *review* terhadap mutu audit dengan menyediakan dokumentasi tertulis bagi *reviewer* tentang bukti yang mendukung kesimpulan dan pertimbangan signifikan auditor.

## Representasi Tertulis dari Manajemen

19 SA Seksi 333 [PSA No. 17] *Representasi Manajemen*, mengharuskan auditor untuk memperoleh representasi tertulis dari manajemen sebagai bagian dari audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Di antara masalah yang dimasukkan dalam representasi tersebut adalah “pelanggaran atau kemungkinan pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan yang dampaknya harus dipertimbangkan untuk pengungkapan dalam laporan keuangan atau sebagai dasar untuk pencatatan kerugian bersyarat”. Dalam hal audit dilaksanakan sesuai dengan Seksi ini, auditor harus mempertimbangkan untuk memperoleh representasi tambahan dari manajemen yang berisi pengakuan bahwa:

- a. Manajemen bertanggung jawab atas kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- b. Manajemen telah mengidentifikasi dan mengungkapkan kepada auditor semua peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material terhadap penentuan jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan.

## PELAPORAN BERDASARKAN STANDAR AUDIT PEMERINTAHAN

20 Entitas pemerintahan, organisasi nirlaba, atau perusahaan dapat menugasi auditor untuk mengaudit laporan keuangan entitas tersebut berdasarkan Standar Audit Pemerintahan. Dalam melaksanakan audit berdasarkan Standar Audit Pemerintahan, auditor memikul tanggung jawab melampaui tanggung jawab yang dipikulnya dalam audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia untuk melaporkan tentang kepatuhan dengan peraturan perundang-undangan dan tentang pengendalian intern. Dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan entitas pemerintah atau penerima lain bantuan keuangan pemerintah yang melakukan penawaran efek melalui pasar modal, auditor wajib mematuhi ketentuan Undang-Undang Pasar Modal.

### Pelaporan atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undang yang Berlaku

21 Standar Audit Pemerintahan paragraf 6.16 mengatur persyaratan berikut ini untuk melaporkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan:

Auditor dapat melaporkan masalah kepatuhan peraturan perundang-undangan dan pengendalian intern dalam laporan audit atas laporan keuangan atau dalam suatu laporan terpisah. Apabila auditor melaporkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan pengendalian intern dalam laporan audit atas laporan keuangan, maka auditor harus mencantumkan dalam suatu paragraf pengantar yang menjelaskan pokok-pokok temuan utama dari audit atas laporan keuangan dan dari pengujian atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan serta pelaksanaan pengendalian intern. Auditor tidak boleh menerbitkan paragraf pengantar ini sebagai laporan terpisah. Apabila auditor melaporkan secara terpisah tentang kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan pengendalian intern, maka laporan audit atas laporan keuangan harus menyatakan bahwa ia menerbitkan laporan tambahan tersebut.

22 Laporan auditor tentang kepatuhan didasarkan atas hasil prosedur yang dilaksanakan sebagai bagian dari audit atas laporan keuangan. Pengujian kepatuhan diuraikan dalam paragraf 23 Seksi ini. Seksi ini juga menguraikan hal-hal yang perlu dipertimbangkan oleh auditor dalam pelaporan tentang kepatuhan berdasarkan Standar Audit Pemerintahan, sebagaimana disebutkan berikut ini:

- a. Keyakinan positif dan negatif (paragraf 24 sampai dengan paragraf 26).
- b. Pelaporan ketidakpatuhan (paragraf 27 sampai dengan paragraf 30).
- c. Unsur pelanggaran hukum (paragraf 31 dan paragraf 32)

## Pengujian Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan yang Berlaku

23 Paragraf 5.11 Standar Audit Pemerintahan mengharuskan auditor melakukan hal-hal berikut ini:

- a. Auditor harus merancang audit untuk dapat memberikan keyakinan memadai guna mendeteksi ketidakberesan yang material bagi laporan keuangan.<sup>4</sup>
- b. Auditor harus merancang audit untuk memberikan keyakinan memadai guna mendeteksi kesalahan/kekeliruan yang material dalam laporan keuangan sebagai akibat langsung dari adanya unsur perbuatan melanggar/melawan hukum yang material.<sup>5</sup>
- c. Auditor harus waspada terhadap kemungkinan telah terjadinya unsur perbuatan melanggar/melawan hukum secara tidak langsung.<sup>6</sup> Jika informasi khusus yang telah diterima oleh auditor memberikan bukti tentang adanya kemungkinan unsur perbuatan melanggar/melawan hukum yang secara tidak langsung berdampak material terhadap laporan keuangan, maka auditor harus menerapkan prosedur audit yang secara khusus ditujukan untuk memastikan apakah suatu unsur perbuatan melanggar/melawan hukum telah terjadi. Auditor akan mematuhi persyaratan ini dengan mendesain audit untuk memberikan keyakinan memadai tentang deteksi terhadap kekeliruan, ketidakberesan, dan unsur perbuatan melanggar/melawan hukum sebagai akibat dari pelanggaran peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material terhadap jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan, sebagaimana disyaratkan oleh SA Seksi 316 dan 317.

24 Paragraf 6.14 Standar pelaporan tambahan ketiga untuk audit atas laporan keuangan dalam Standar Audit Pemerintah mengatur berikut ini:

Laporan audit atas laporan keuangan harus (1) menjelaskan lingkup pengujian auditor atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan atas pengendalian intern dan menyajikan hasil pengujiannya, atau (2) mengacu pada laporan terpisah yang berisi informasi tersebut. Dalam menyajikan hasil pengujian tersebut, auditor harus melaporkan ketidakberesan, unsur perbuatan melanggar/melawan hukum, ketidakpatuhan lain yang material, dan kondisi pengendalian intern yang perlu mendapat perhatian. Dalam beberapa keadaan, auditor harus melaporkan secara langsung ketidakberesan dan unsur perbuatan melanggar/melawan hukum tersebut kepada pihak di luar entitas atau organisasi yang diaudit (instansi kepolisian atau kejaksaan).

<sup>4</sup>Ketidakberesan adalah kekeliruan/kesalahan atau penghilangan dengan sengaja jumlah atau pengungkapan material dalam laporan keuangan. Dalam SA Seksi 316 (PSA No. 70) *Pertimbangan atas Kecurangan dalam Audit Laporan Keuangan*, istilah ketidakberesan diganti dengan kecurangan yang dijelaskan dalam paragraf 03 s.d. 05 Seksi tersebut sebagai berikut:

Ada dua tipe salah saji yang relevan dengan pertimbangan auditor tentang kecurangan dalam audit atas laporan keuangan—salah saji yang timbul sebagai akibat dari kecurangan dalam pelaporan keuangan dan kecurangan yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva. Kedua salah saji ini dijelaskan lebih lanjut dalam paragraf berikut ini.

- a. *Salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan* adalah salah saji atau penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui pemakai laporan keuangan. Kecurangan dalam laporan keuangan dapat menyangkut tindakan seperti yang disajikan berikut ini:
  - a. Manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan
  - b. Representasi yang salah dalam atau penghilangan dari laporan keuangan peristiwa, transaksi, atau informasi signifikan
  - c. Salah penerapan secara sengaja prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian, atau pengungkapan.
- b. *Salah saji yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva* (seringkali disebut dengan penyalahgunaan atau penggelapan) berkaitan dengan pencurian aktiva entitas yang berakibat laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva entitas dapat dilakukan dengan berbagai cara, termasuk penggelapan tanda terima barang/uang, pencurian aktiva, atau tindakan yang menyebabkan entitas membayar harga barang atau jasa yang tidak diterima oleh entitas. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva dapat disertai dengan catatan atau dokumen palsu atau yang menyesatkan dan dapat menyangkut satu atau lebih individu di antara manajemen, karyawan, atau pihak ketiga.

<sup>5</sup>Unsur perbuatan melanggar/melawan hukum langsung dan material adalah unsur perbuatan melanggar/melawan terhadap peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material terhadap penentuan jumlah-jumlah dalam laporan keuangan.

<sup>6</sup> Unsur perbuatan melanggar/melawan hukum tidak langsung adalah unsur perbuatan melanggar/melawan terhadap perundang-undangan yang berdampak penting secara tidak langsung terhadap laporan keuangan.

Paragraf 6.15 memberikan penjelasan lebih lanjut atas paragraf 6.14 tersebut:

**6.15** Auditor dapat melaporkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan pengendalian intern dalam laporan audit atas laporan keuangan atau dalam suatu laporan terpisah. Apabila auditor melaporkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan pengendalian intern dalam laporan audit atas laporan keuangan, maka auditor harus mencantumkan dalam suatu paragraf pengantar yang menjelaskan pokok-pokok temuan utama dari audit atas laporan keuangan dan dari pengujian atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan serta pelaksanaan pengendalian intern. Auditor tidak boleh menerbitkan paragraf pengantar ini sebagai laporan terpisah. Apabila auditor melaporkan secara terpisah tentang kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan pengendalian, maka laporan audit atas laporan keuangan harus menyatakan bahwa ia menerbitkan laporan tambahan tersebut.

Untuk mewujudkan standar tersebut, auditor menyatakan: “keyakinan positif berupa pernyataan oleh auditor bahwa unsur yang diuji mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku. Keyakinan negatif berupa suatu pernyataan bahwa sebagai hasil prosedur tertentu, tidak ada yang diketahui oleh auditor yang menyebabkan auditor percaya bahwa unsur yang tidak diuji tidak mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku.” Unsur pokok laporan yang berisi keyakinan positif dan negatif adalah:

- a. Suatu pernyataan bahwa auditor telah mengaudit laporan keuangan dan suatu rujukan ke laporan auditor atas laporan keuangan tersebut, termasuk penjelasan penyimpangan dari standar pelaporan.
- b. Suatu pernyataan bahwa audit dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan Standar Audit Pemerintahan yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan.
- c. Suatu pernyataan bahwa standar tersebut mengharuskan auditor merencanakan dan melaksanakan auditnya untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material.
- d. Suatu pernyataan bahwa manajemen bertanggung jawab atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.
- e. Suatu pernyataan bahwa, sebagai bagian dari pemerolehan keyakinan tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, auditor melaksanakan pengujian kepatuhan terhadap pasal tertentu yang tercantum dalam hukum, peraturan, kontrak, persyaratan bantuan.
- f. Suatu pernyataan bahwa tujuan audit atas laporan keuangan tidak untuk menyatakan pendapat atas keseluruhan kepatuhan terhadap pasal-pasal tersebut dan suatu pernyataan tidak memberikan pendapat atas keseluruhan kepatuhan terhadap hukum, peraturan, kontrak, dan bantuan.
- g. Suatu pernyataan keyakinan positif bahwa hasil pengujian menunjukkan bahwa, berkaitan dengan unsur yang diuji, entitas telah mematuhi, dalam semua hal yang material, pasal hukum, peraturan, kontrak, dan bantuan sebagaimana disebut dalam butir e.
- h. Suatu pernyataan keyakinan negatif bahwa, berkaitan dengan unsur yang tidak diuji, tidak ada satupun yang diketahui oleh auditor yang menyebabkan ia mempercayai bahwa entitas tersebut tidak mematuhi, dalam semua hal yang material, pasal-pasal hukum, peraturan, kontrak, dan bantuan sebagaimana disebut pada butir e.
- i. Jika berlaku, suatu pernyataan bahwa hal-hal yang tidak material tentang ketidakpatuhan telah dikomunikasikan kepada manajemen dalam surat terpisah.
- j. Suatu pernyataan bahwa laporan dimaksudkan sebagai informasi bagi komite audit, manajemen, dan badan legislatif atau badan pengatur, namun hal ini tidak dimaksudkan untuk membatasi pendistribusian laporan tersebut, jika hal ini menyangkut catatan publik.



- k. Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin usaha kantor akuntan publik
- l. Tanggal laporan audit.

**25** Berikut ini adalah contoh laporan auditor atas kepatuhan jika prosedur yang digunakan oleh auditor tidak mengungkapkan ketidakpatuhan material

#### Laporan Auditor Independen

*[Pihak yang dituju oleh auditor]*

Kami telah mengaudit laporan keuangan *[nama entitas]* tanggal 31 Maret 20X1 dan untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, dan telah menerbitkan laporan kami pada tanggal 15 Juli 20X1.

Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan Standar Audit Pemerintahan yang diterbitkan Badan Pemeriksa Keuangan. Standar tersebut mengharuskan kami untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material.

Kepatuhan terhadap hukum, peraturan, kontrak, dan bantuan yang berlaku bagi *[nama entitas]* merupakan tanggung jawab manajemen. Sebagai bagian dari pemerolehan keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, kami melaksanakan pengujian terhadap kepatuhan *[nama entitas]* terhadap pasal-pasal tertentu hukum, peraturan, kontrak dan persyaratan bantuan. Namun, tujuan audit kami atas laporan keuangan adalah tidak untuk menyatakan pendapat atas keseluruhan kepatuhan terhadap pasal-pasal tersebut. Oleh karena itu, kami tidak menyatakan suatu pendapat seperti itu.

Hasil pengujian kami menunjukkan bahwa berkaitan dengan unsur yang kami uji, *[nama entitas]* mematuhi, dalam semua hal yang material, pasal-pasal yang kami sebut dalam paragraf di atas. Berkaitan dengan unsur yang tidak kami uji, tidak ada satu pun yang kami ketahui yang menyebabkan kami percaya bahwa *[nama entitas]* tidak mematuhi, dalam semua hal yang material, pasal-pasal tersebut.

Laporan ini dimaksudkan untuk memberikan informasi bagi komite audit, manajemen, dan (sebutkan badan legislatif atau badan pengatur). Namun apabila laporan ini merupakan catatan publik distribusinya tidak dibatasi.

*[Tandatangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik]*

*[Tanggal]*

**26** Dalam keadaan yang sangat jarang terjadi, berdasarkan penentuan materialitas dan risiko audit, auditor dapat memutuskan untuk tidak melaksanakan pengujian kepatuhan apa pun terhadap pasal-pasal hukum, peraturan, kontrak, dan persyaratan bantuan. Sebagai contoh, auditor dapat menyimpulkan bahwa transaksi dan saldo yang dipengaruhi secara langsung oleh peraturan perundang-undangan adalah tidak material terhadap laporan keuangan secara keseluruhan. Dalam hal ini, Standar Audit Pemerintahan, dalam Paragraf 6.17 menyatakan bahwa "...Auditor tidak perlu melaporkan informasi mengenai suatu ketidakberesan atau unsur perbuatan melanggar/melawan hukum yang jelas-jelas tidak signifikan." Laporan auditor harus tidak berisi suatu pernyataan keyakinan positif; namun penentuan materialitas dan risiko audit memberikan dasar bagi auditor untuk menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak material sebagai akibat dari ketidakpatuhan adalah rendah. Penentuan ini sebagian didasarkan atas prosedur dan pertimbangan yang disajikan dalam paragraf 11 sampai dengan 15 Pernyataan ini. Oleh karena itu, auditor memiliki dasar untuk menyatakan keyakinan negatif tentang kepatuhan berdasarkan Standar Audit Pemerintahan. Berikut ini contoh laporan audit atas kepatuhan bilamana, berdasarkan atas penentuan materialitas dan risiko audit, auditor menyimpulkan bahwa tidak perlu bagi auditor untuk melaksanakan pengujian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

## Laporan Auditor Independen

*[Pihak yang dituju oleh auditor]*

Kami telah mengaudit laporan keuangan [*nama entitas*] tanggal 31 Maret 20X1 dan untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, dan telah menerbitkan laporan kami pada tanggal 15 Juli 20X1.

Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan Standar Audit Pemerintahan yang diterbitkan Badan Pemeriksa Keuangan. Standar tersebut mengharuskan kami untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material.

Kepatuhan terhadap pasal-pasal hukum, peraturan, kontrak, dan bantuan yang berlaku bagi [*nama entitas*] merupakan tanggung jawab manajemen [*nama entitas*]. Sebagai bagian dari audit kami, kami menentukan risiko bahwa ketidakpatuhan terhadap pasal-pasal tertentu hukum, peraturan, kontrak dan bantuan dapat menyebabkan laporan keuangan salah disajikan secara material. Kami menyimpulkan bahwa risiko salah saji material tersebut sangat rendah sehingga tidak perlu dilakukan pengujian kepatuhan [*nama entitas*] terhadap pasal-pasal hukum, kontrak, dan bantuan.

Namun, berkaitan dengan audit kami, tidak satupun yang kami ketahui yang menyebabkan kami percaya bahwa, [*nama entitas*] tidak mematuhi, dalam semua hal yang material, hukum, peraturan, kontrak dan bantuan.

*[Tandatangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik]*

*[Tanggal]*

### **Pelaporan Ketidakpatuhan**

**27** Untuk tujuan Seksi ini, ketidakpatuhan material didefinisikan sebagai kegagalan mematuhi persyaratan, atau pelanggaran terhadap larangan, batasan dalam peraturan, kontrak, atau bantuan yang menyebabkan auditor berkesimpulan bahwa kumpulan salah saji (estimasi terbaik auditor tentang total salah saji) sebagai akibat kegagalan atau pelanggaran tersebut adalah material bagi laporan keuangan. Bila prosedur yang dilaksanakan oleh auditor mengungkapkan ketidakpatuhan material, auditor harus memodifikasi pernyataan keyakinan positif dan negatif dalam laporan auditnya. Laporan dengan pendapat wajar dengan pengecualian harus berisi:

- a. Definisi hal material dari ketidakpatuhan.
- b. Suatu identifikasi terhadap hal material dari ketidakpatuhan yang ditemukan.
- c. Suatu pernyataan bahwa temuan ketidakpatuhan dipertimbangkan untuk merumuskan suatu pendapat apakah laporan keuangan entitas disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

**28** Auditor harus melaporkan hal material dari ketidakpatuhan terlepas apakah akibat salah saji telah dikoreksi dalam laporan keuangan entitas. Auditor dapat mengharapkan untuk memasukkan suatu pernyataan tentang apakah salah saji sebagai akibat hal material dari ketidakpatuhan telah dikoreksi dalam laporan keuangan atau suatu pernyataan yang menjelaskan dampak salah saji tersebut dalam laporannya atas laporan keuangan pokok. Berikut ini adalah contoh laporan audit atas kepatuhan yang disajikan secara terpisah dari laporan audit atas laporan keuangan, jika hal material dari ketidakpatuhan diidentifikasi.

## Laporan Auditor Independen

*[Pihak yang dituju oleh auditor]*

Kami telah mengaudit laporan keuangan [*nama entitas*] tanggal 31 Maret 20X1 dan untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, dan telah menerbitkan laporan kami pada tanggal 15 Juli 20X1.

Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan Standar Audit Pemerintahan yang diterbitkan Badan Pemeriksa Keuangan. Standar tersebut mengharuskan kami untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material.

Kepatuhan terhadap hukum, peraturan, kontrak, dan bantuan yang berlaku bagi *[nama entitas]* merupakan tanggung jawab manajemen. Sebagai bagian dari pemerolehan keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, kami melaksanakan pengujian terhadap kepatuhan *[nama entitas]* terhadap pasal-pasal tertentu hukum, peraturan, kontrak dan bantuan. Namun, tujuan audit kami atas laporan keuangan adalah tidak untuk menyatakan pendapat atas keseluruhan kepatuhan terhadap pasal-pasal tersebut. Oleh karena itu, kami tidak menyatakan suatu pendapat seperti itu.

Hal material dari ketidakpatuhan adalah kegagalan untuk mematuhi persyaratan, atau pelanggaran terhadap larangan, yang terdapat dalam peraturan, kontrak, atau bantuan yang menyebabkan kami mengambil kesimpulan bahwa kumpulan salah saji sebagai akibat dari kegagalan atau pelanggaran adalah material terhadap laporan keuangan. Hasil pengujian kepatuhan kami mengungkapkan hal material dari ketidakpatuhan berikut ini, yang dampaknya telah dikoreksi dalam laporan keuangan (nama entitas) tahun 20X1.

*(Cantumkan paragraf yang menjelaskan hal material dari ketidakpatuhan yang ditemukan).*

Kami mempertimbangkan hal material dari ketidakpatuhan tersebut dalam merumuskan pendapat kami apakah laporan keuangan (nama entitas) menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, dan laporan ini tidak mempengaruhi laporan kami bertanggal *[tanggal laporan audit]* atas laporan keuangan.

Kecuali sebagaimana dijelaskan di atas, hasil pengujian kepatuhan kami menunjukkan bahwa, berkaitan dengan unsur yang diuji, *[nama entitas]* mematuhi, dalam semua hal yang material, pasal-pasal sebagaimana disebutkan dalam paragraf ketiga laporan ini, dan berkaitan dengan unsur yang diuji, tidak ada satu pun yang kami ketahui yang menyebabkan kami percaya bahwa *[nama entitas]* tidak mematuhi, dalam semua hal yang material, pasal-pasal tersebut.

*[Tandatangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik]*

*[Tanggal]*

**29** Standar Audit Pemerintahan mencantumkan aturan berikut ini berkaitan dengan hal yang tidak material dari ketidakpatuhan.

**6.19** Apabila auditor mendeteksi ketidakberesan, unsur perbuatan melanggar/melawan hukum, atau ketidakpatuhan lainnya yang tidak mematuhi kriteria pelaporan pada Paragraf 6.17, ia harus mengkomunikasikan temuannya kepada pihak yang diaudit. Pemberitahuan tersebut lebih baik dilakukan secara tertulis. Apabila auditor telah mengkomunikasikan temuan-temuan tersebut dalam suatu surat manajemen yang ditujukan kepada pimpinan tertinggi dari pihak yang diaudit, maka auditor harus menunjuk pada surat manajemen tersebut pada waktu auditor melaporkan tentang kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Dalam kertas kerjanya, auditor harus mengkomunikasikan *[mendokumentasikan]* semua komunikasi dengan pihak yang diaudit mengenai ketidakberesan, unsur perbuatan melanggar/melawan hukum, dan ketidakpatuhan lainnya.

**30** Jika auditor telah menerbitkan surat terpisah yang menjelaskan hal yang tidak material dari ketidakpatuhan, laporan yang disusun berdasarkan paragraf 24, 26, atau 27 Seksi ini harus dimodifikasi untuk memasukan suatu pernyataan seperti berikut ini: “Kami menemukan hal tertentu tidak material dari ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang telah kami laporkan kepada manajemen (nama entitas) dalam suatu surat terpisah bertanggal 15 Agustus 20X1.

## Unsur Perbuatan Melanggar/Melawan Hukum

**31** Paragraf 6.21 Standar Audit Pemerintahan mengharuskan auditor untuk melaporkan hal-hal atau indikasi unsur perbuatan melanggar/melawan hukum yang dapat berakibat ke penuntutan pidana. Namun, auditor tidak memiliki keahlian untuk menyimpulkan tentang apakah suatu unsur pelanggaran hukum atau kemungkinan pelanggaran hukum dapat berakibat ke penuntutan pidana. Oleh karena itu, dalam mematuhi persyaratan untuk melaporkan hal-hal atau indikasi adanya unsur pelanggaran hukum yang dapat berakibat ke penuntutan pidana, auditor dapat memilih untuk melaporkan semua unsur pelanggaran hukum atau kemungkinan unsur pelanggaran hukum yang ditemukan. (Lihat paragraf 5.14 Standar Audit Pemerintahan, tentang konsultasi dengan penasihat hukum).

**32** Paragraf 4 butir b dan c, paragraf 4.15, 4.16, 4.17 Standar Audit Pemerintahan menyediakan panduan berikut ini tentang pelaporan unsur pelanggaran hukum:

**5.13** Auditor bertanggungjawab untuk sedemikian rupa mewaspadai karakteristik dan jenis ketidakberesan material yang potensial, yang dapat berkaitan dengan bidang yang diaudit, sehingga auditor dapat merencanakan auditnya untuk memberikan keyakinan memadai dalam mendeteksi ketidakberesan material tersebut.

**5.14** Auditor harus memahami peraturan perundang-undangan yang mempunyai pengaruh langsung dan material terhadap penentuan jumlah dalam laporan keuangan. Auditor mungkin memerlukan jasa penasihat hukum dalam (1) menentukan peraturan perundang-undangan yang kemungkinan mempunyai dampak langsung dan material terhadap laporan keuangan, (2) merancang pengujian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (3) menilai hasil pengujian tersebut<sup>7</sup>. Auditor mungkin memerlukan jasa penasihat hukum bilamana suatu audit mengharuskan pengujian kepatuhan terhadap ketentuan dalam kontrak atau perjanjian tentang bantuan. Tergantung pada keadaan audit, auditor dapat pula memperoleh informasi tentang kepatuhan dari pihak lain, seperti staf investigasi, pejabat audit entitas pemerintah yang memberikan bantuan kepada pihak yang diaudit, dan/atau penegak hukum yang bersangkutan.

**5.15** Auditor harus melaksanakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama dalam usaha untuk menemukan indikasi kemungkinan adanya ketidakberesan dan unsur perbuatan melanggar/melawan hukum, sehingga tidak mengganggu kemungkinan untuk dilakukan investigasi dan atau proses peradilan di masa yang akan datang. Dalam keadaan tertentu, undang-undang, peraturan, atau kebijakan dapat mengharuskan auditor melaporkan indikasi adanya ketidakberesan jenis tertentu atau unsur perbuatan melanggar/melawan hukum, kepada penegak hukum atau penyidik, sebelum auditor memperluas langkah dan prosedur auditnya. Auditor dapat juga diharuskan menarik diri atau menunda pekerjaan auditnya atau bagian dari auditnya, agar tidak mengganggu pelaksanaan suatu investigasi.

<sup>7</sup> IAI menerbitkan PSA No. 36 (SA Seksi 336) *Penggunaan Pekerjaan Spesialis* yang memberikan panduan bagi auditor yang menggunakan pekerjaan spesialis yang bukan merupakan anggota stafnya.

**5.16** Auditor harus melaksanakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama dalam usaha untuk menemukan indikasi kemungkinan adanya ketidakberesan dan unsur pelanggaran hukum sedemikian rupa sehingga tidak mengganggu investigasi potensial di masa yang akan datang, proses pengadilan, atau keduanya. Dalam keadaan tertentu, undang-undang, peraturan, atau kebijakan dapat mengharuskan auditor melaporkan indikasi tipe tertentu ketidakberesan atau unsur pelanggaran hukum kepada penegak hukum atau pihak penyidik sebelum auditor memperluas langkah dan prosedur auditnya. Auditor dapat juga diharuskan untuk menarik diri atau menunda pekerjaan auditnya lebih lanjut atau bagian dari auditnya agar tidak mencampuri suatu investigasi.

**5.17** Suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan Standar Audit Pemerintahan tidak menjamin ditemukannya unsur perbuatan melanggar/melawan hukum atau kewajiban bersyarat yang timbul sebagai akibat. Juga, dengan ditemukannya kemudian unsur perbuatan melanggar/melawan hukum

yang dilakukan dalam periode audit, tidak berarti bahwa pelaksanaan audit yang dilakukan oleh auditor tidak memadai, asalkan audit tersebut telah dilaksanakan berdasarkan standar yang diatur dalam Standar Audit Pemerintahan.

## PELAPORAN ATAS PENGENDALIAN INTERN

**33** Konsisten dengan SA Seksi 325 [PSA No. 35] *Komunikasi Masalah yang Berhubungan dengan Pengendalian Intern yang Ditemukan dalam Suatu Audit*, auditor harus mengkomunikasikan setiap kondisi yang dapat dilaporkan yang ditemukan selama auditnya; namun, pelaporan atas pengendalian intern berdasarkan Standar Audit Pemerintahan berbeda dengan pelaporan hal yang sama berdasarkan SA Seksi 325. Standar Audit Pemerintahan mengharuskan auditor membuat laporan tertulis atas pengendalian intern dalam semua audit; SA Seksi 325 [PSA No. 35] mengharuskan komunikasi – lisan atau tertulis- hanya jika auditor telah menemukan kondisi yang dapat dilaporkan. Standar Audit Pemerintahan mengharuskan suatu gambaran setiap kondisi yang dapat dilaporkan yang ditemukan, termasuk identifikasi kondisi yang dipandang merupakan kelemahan material. SA Seksi 325 [PSA No. 35] memperbolehkan, namun tidak mengharuskan, auditor untuk secara terpisah mengidentifikasi dan mengkomunikasikan kondisi yang dapat dilaporkan sebagai kelemahan material, jika menurut pertimbangan auditor dipandang sebagai kelemahan material. Akhirnya, Standar Audit Pemerintahan mengharuskan komunikasi masalah-masalah berikut ini, yang tidak diatur dalam SA Seksi 325 [PSA No. 35].

- a. Identifikasi golongan pengendalian intern (lingkungan pengendalian, pengendalian pengamanan, pengendalian atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, penilaian risiko pengendalian). Lihat Paragraf 5.21 Standar Audit Pemerintahan.
- b. Deskripsi lingkungan pekerjaan auditor dalam pemerolehan pemahaman atas pengendalian intern dan dalam penentuan risiko pengendalian.
- c. Deskripsi kelemahan dalam pengendalian intern yang dipandang tidak cukup signifikan untuk dianggap sebagai kondisi yang dapat dilaporkan.

**34** Paragraf 35 dan 36 Seksi ini memberikan panduan tentang pengidentifikasian pengendalian intern dalam laporan auditor, dan paragraf 37 menguraikan pelaporan lingkup pekerjaan auditor. Paragraf 38 dan 39 menguraikan komunikasi “keadaan yang dapat dilaporkan.” Paragraf 41 dan 42 menyajikan contoh laporan tentang pengendalian intern.

### Pengidentifikasian Pengendalian

**35** Paragraf 5.21, 5.22 sampai dengan paragraf 5.30 Standar Audit Pemerintahan mewajibkan auditor memiliki pengertian yang cukup mengenai sistem pengendalian intern untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, waktu, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan. Standar Audit Pemerintahan Paragraf 5.21 sampai dengan Paragraf 30 menyajikan contoh penggolongan pengendalian intern dengan cara yang berbeda, dan hal ini perlu mendapatkan perhatian dari auditor karena dapat mengubah cara penggolongan ini atau menggunakan penggolongan yang berbeda sesuai dengan keadaan yang dijumpainya dalam audit.

**36** Beberapa variasi dimungkinkan dalam penggolongan pengendalian intern yang disajikan dalam Standar Audit Pemerintahan. Suatu entitas dapat menggolongkan transaksinya ke dalam klasifikasi kecil atau besar. Suatu entitas dapat membuat klasifikasinya atas dasar basis entitas secara keseluruhan atau secara departemen.

### Lingkup Pekerjaan Auditor

**37** Standar Audit Pemerintahan mengharuskan bahwa laporan auditor tentang masalah-masalah yang berkaitan dengan pengendalian intern menggambarkan lingkup pekerjaannya dalam pemerolehan suatu pemahaman tentang pengendalian intern dan dalam penentuan risiko audit. Auditor dapat memenuhi persyaratan ini dengan menyatakan (a) bahwa ia telah memperoleh suatu pemahaman tentang pengendalian intern yang relevan dan apakah pengendalian intern tersebut telah dioperasikan dan (b) bahwa ia telah menentukan risiko pengendalian.

### “Kondisi yang Tidak Dapat Dilaporkan”

**38** Paragraf 6.28 Standar Audit Pemerintahan mengatur:

Apabila informasi tertentu dilarang untuk diungkapkan kepada umum, laporan audit harus menyatakan sifat informasi yang tidak dilaporkan tersebut dan persyaratan yang menyebabkan tidak dilaporkannya informasi tersebut.

**39** Dalam mematuhi persyaratan ini, auditor harus mengkomunikasikan kepada manajemen kelemahan dalam pengendalian intern yang diketahuinya yang menurut keyakinannya tidak cukup signifikan untuk dilaporkan sebagai kondisi yang dapat dilaporkan sebagaimana diatur dalam SA Seksi 325 [PSA No. 35]. Jika auditor telah menerbitkan komunikasi terpisah secara tertulis yang menggambarkan “kondisi yang dapat dilaporkan” semacam itu, laporan yang disusun berdasarkan paragraf 40 Seksi ini harus dimodifikasi dengan memasukkan suatu pernyataan sebagai berikut: “Namun, kami menemukan masalah lain tentang pengendalian intern dan pelaksanaannya yang telah kami laporkan kepada manajemen (nama entitas) dalam surat terpisah bertanggal 15 Agustus 20X1”.

**40** Bilamana auditor telah menemukan kondisi yang dapat dilaporkan dalam audit atas laporan keuangan yang didasarkan atas Standar Audit Pemerintahan, laporan auditor tentang pengendalian intern harus berisi:

- a. Suatu pernyataan bahwa auditor telah mengaudit laporan keuangan dan suatu pengacuan ke laporan auditor atas laporan keuangan, termasuk suatu penjelasan setiap penyimpangan dari laporan baku.
- b. Suatu pernyataan bahwa audit telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan Standar Audit Pemerintahan yang ditetapkan Badan Pemeriksa Keuangan.
- c. Suatu pernyataan bahwa, dalam perencanaan dan pelaksanaan audit atas laporan keuangan, auditor telah mempertimbangkan pengendalian intern entitas untuk menentukan prosedur audit yang ditujukan untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan dan tidak untuk memberikan keyakinan atas pengendalian intern.
- d. Suatu pernyataan bahwa penyusunan dan pemeliharaan pengendalian intern merupakan tanggung jawab manajemen.
- e. Suatu penjelasan tujuan, lingkup, dan keterbatasan bawaan setiap pengendalian intern.
- f. Suatu gambaran pengendalian intern entitas, yang dipandang sebagai bagian dari pemahaman auditor atas pengendalian intern entitas.
- g. Suatu penjelasan lingkup pekerjaan auditor, yang menyatakan bahwa auditor memperoleh suatu pemahaman tentang desain pengendalian intern yang relevan, menentukan apakah pengendalian intern tersebut dioperasikan, and menentukan risiko pengendalian.
- h. Definisi kondisi yang dapat dilaporkan.
- i. Suatu penjelasan kondisi yang dapat dilaporkan yang ditemukan dalam audit.
- j. Definisi kelemahan material.
- k. Suatu pernyataan tentang apakah auditor yakin bahwa setiap kondisi yang dilaporkan sebagaimana dijelaskan dalam laporannya merupakan kelemahan material, jika demikian, identifikasi kelemahan material yang ditemukan.
- l. Jika berlaku, suatu pernyataan bahwa masalah-masalah lain tentang pengendalian intern dan operasinya telah dikomunikasikan kepada manajemen dalam surat terpisah.
- m. Suatu pernyataan bahwa laporan dimaksudkan untuk memberikan informasi kepada komite audit, manajemen dan badan legislatif atau badan pengatur tertentu, namun tidak dimaksudkan untuk membatasi distribusinya, jika hal ini menyangkut catatan publik.

**41** Suatu contoh laporan tentang pengendalian intern disajikan berikut ini:

Laporan Auditor Independen

*[Pihak yang dituju oleh auditor]*

Kami telah mengaudit laporan keuangan [nama entitas] tanggal 31 Maret 20X1 dan untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, dan telah menerbitkan laporan kami pada tanggal 15 Juli 20X1.

Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan Standar Audit Pemerintahan yang diterbitkan Badan Pemeriksa Keuangan. Standar tersebut mengharuskan kami untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material.

Dalam perencanaan dan pelaksanaan audit kami atas laporan keuangan [nama *entitas*] untuk tahun yang berakhir pada tanggal 31 Maret 20X1, kami mempertimbangkan pengendalian intern entitas tersebut untuk menentukan prosedur audit yang kami laksanakan untuk menyatakan pendapat kami atas laporan keuangan dan tidak dimaksudkan untuk memberikan keyakinan atas pengendalian intern tersebut.

Manajemen [nama *entitas*] bertanggung jawab untuk menyusun dan memelihara suatu pengendalian intern. Dalam memenuhi tanggung jawabnya tersebut, diperlukan estimasi dan pertimbangan dari pihak manajemen tentang taksiran manfaat dan biaya yang berkaitan dengan pengendalian intern. Tujuan suatu pengendalian intern adalah untuk memberikan keyakinan memadai, bukan keyakinan absolut, kepada manajemen bahwa aktiva terjamin keamanannya dari kerugian sebagai akibat pemakaian atau pengeluaran yang tidak diotorisasi dan bahwa transaksi dilaksanakan dengan otorisasi manajemen dan dicatat semestinya untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Karena adanya keterbatasan bawaan dalam setiap pengendalian intern, kekeliruan atau ketidakberesan dapat saja terjadi dan tidak terdeteksi. Begitu juga, proyeksi setiap evaluasi atas pengendalian intern ke periode yang akan datang mengandung risiko bahwa suatu prosedur menjadi tidak memadai lagi karena perubahan kondisi yang terjadi atau efektivitas desain dan operasi pengendalian intern tersebut telah berkurang.

Untuk tujuan laporan ini, kami menggolongkan pengendalian intern signifikan ke dalam kelompok berikut ini [*identifikasi golongan pengendalian intern*].

Untuk semua golongan pengendalian intern tersebut di atas, kami memperoleh pemahaman tentang desain pengendalian intern yang relevan dan apakah pengendalian intern tersebut dioperasikan, serta kami menentukan risiko pengendalian.

Kami menemukan masalah-masalah tertentu berkaitan dengan pengendalian intern dan operasinya yang kami anggap sebagai kondisi yang dapat dilaporkan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Kondisi yang dapat dilaporkan merupakan masalah-masalah yang kami ketahui berkaitan dengan kelemahan signifikan dalam desain atau operasi pengendalian intern yang berdasarkan pertimbangan kami, dapat berakibat negatif terhadap kemampuan entitas dalam mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan data keuangan konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan.

*(Cantumkan paragraf yang menjelaskan kondisi yang dapat dilaporkan yang ditemukan dalam audit).*

Suatu kelemahan material adalah kondisi yang dapat dilaporkan yang di dalamnya desain dan operasi satu atau lebih komponen pengendalian intern tidak mengurangi risiko ke tingkat yang relatif rendah tentang terjadinya kekeliruan dan ketidakberesan dalam jumlah yang material dalam hubungannya dengan laporan keuangan auditan dan tidak terdeteksi dalam waktu semestinya oleh karyawan dalam pelaksanaan normal fungsi yang ditugaskan kepadanya.

Pertimbangan kami atas pengendalian intern tidak perlu mengungkapkan semua masalah dalam pengendalian intern yang mungkin merupakan kondisi yang dapat dilaporkan, oleh karena itu, tidak perlu mengungkapkan semua kondisi yang dapat dilaporkan yang mungkin juga dianggap sebagai kelemahan material sebagaimana didefinisikan di atas. Namun, kami yakin bahwa tidak ada satu pun kondisi yang dapat dilaporkan di atas merupakan kelemahan material.

Kami juga menemukan masalah-masalah lain tentang pengendalian intern dan operasinya yang telah kami laporkan kepada manajemen [nama *entitas*] dalam suatu surat terpisah bertanggal 15 Juni 20X1.

Laporan ini dimaksudkan untuk memberikan informasi bagi komite audit, manajemen, dan [*sebutkan badan legislatif atau badan pengatur*]. Namun, laporan ini merupakan catatan publik dan distribusinya tidak terbatas.

[*Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik*]

[*Tanggal*]

**42 SA Seksi 325 [PSA No. 35] Komunikasi Masalah yang Berhubungan dengan Pengendalian Intern yang Ditemukan dalam Suatu Audit** paragraf 17 melarang auditor menerbitkan laporan tertulis yang menyatakan tidak adanya kondisi yang dapat dilaporkan yang ditemukan dalam auditnya. Bila auditor mencatat tidak ada kondisi yang dapat dilaporkan selama auditnya, ia dapat menerbitkan suatu laporan, seperti disajikan berikut ini, untuk memenuhi ketentuan dalam Standar Audit Pemerintahan.

### Laporan Auditor Independen

[*Pihak yang dituju oleh auditor*]

Kami telah mengaudit laporan keuangan [*nama entitas*] tanggal 31 Maret 20X1 dan untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, dan telah menerbitkan laporan kami pada tanggal 15 Juli 20X1.

Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan Standar Audit Pemerintahan yang diterbitkan Badan Pemeriksa Keuangan. Standar tersebut mengharuskan kami untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material.

Dalam perencanaan dan pelaksanaan audit kami atas laporan keuangan [*nama entitas*] untuk tahun yang berakhir tanggal 31 Maret 20X1, kami mempertimbangkan pengendalian intern entitas tersebut untuk menentukan prosedur audit yang kami laksanakan untuk menyatakan pendapat kami atas laporan keuangan dan tidak dimaksudkan untuk memberikan keyakinan atas pengendalian intern tersebut.

Manajemen [*nama entitas*] bertanggung jawab untuk menyusun dan memelihara suatu pengendalian intern. Dalam memenuhi tanggung jawabnya tersebut, diperlukan estimasi dan pertimbangan dari pihak manajemen tentang taksiran manfaat dan biaya yang berkaitan dengan pengendalian intern. Tujuan suatu pengendalian intern adalah untuk memberikan keyakinan memadai, bukan keyakinan absolut, kepada manajemen bahwa aktiva terjamin keamanannya dari kerugian sebagai akibat pemakaian atau pengeluaran yang tidak diotorisasi dan bahwa transaksi dilaksanakan dengan otorisasi manajemen dan dicatat semestinya untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Karena adanya keterbatasan bawaan dalam setiap pengendalian intern, kekeliruan atau ketidakberesan dapat saja terjadi dan tidak terdeteksi. Begitu juga, proyeksi setiap evaluasi atas pengendalian intern ke periode yang akan datang mengandung risiko bahwa suatu prosedur menjadi tidak memadai lagi karena perubahan kondisi yang terjadi atau efektivitas desain dan operasi pengendalian intern tersebut telah berkurang.

Untuk tujuan laporan ini, kami menggolongkan pengendalian intern signifikan ke dalam kelompok berikut ini [*identifikasi golongan pengendalian intern*].

Untuk semua golongan pengendalian intern tersebut di atas, kami memperoleh pemahaman tentang desain pengendalian intern yang relevan dan apakah pengendalian intern tersebut dioperasikan, serta kami menentukan risiko pengendalian.

Pertimbangan kami atas pengendalian intern tidak perlu mengungkapkan semua masalah dalam pengendalian intern yang mungkin merupakan kelemahan material menurut standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Suatu kelemahan material adalah kondisi yang dapat dilaporkan yang di dalamnya desain dan operasi satu atau lebih komponen pengendalian intern tidak mengurangi risiko ke tingkat yang relatif rendah tentang terjadinya kekeliruan dan ketidakberesan dalam jumlah yang akan



material dalam hubungannya dengan laporan keuangan auditan dan tidak terdeteksi dalam waktu semestinya oleh karyawan dalam pelaksanaan normal fungsi yang ditugaskan kepadanya. Kami mencatat bahwa tidak ada masalah berkaitan dengan pengendalian intern dan operasinya yang kami pandang memiliki kelemahan material sebagaimana kami definisikan di atas.

Namun, kami mencatat masalah-masalah tertentu berkaitan dengan pengendalian intern dan operasinya yang telah kami laporkan kepada manajemen [*nama entitas*] dalam suatu surat terpisah bertanggal 15 Juli 20X1.

*[Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik]*

*[Tanggal]*

### **TANGGAL BERLAKU EFEKTIF**

**43** Seksi ini efektif berlaku untuk laporan audit yang diterbitkan pada atau setelah tanggal 31 Desember 1999. Penerapan lebih awal dari tanggal efektif berlakunya aturan dalam Seksi ini diizinkan.