

**SA Seksi 313**

**PENGUJIAN SUBSTANTIF SEBELUM TANGGAL NERACA**

**Sumber:** PSA No. 05

**PENDAHULUAN**

**01** Seksi ini memberikan panduan audit atas laporan keuangan mengenai:

- a. Faktor-faktor yang harus dipertimbangkan sebelum auditor menerapkan pengujian substantif utama terhadap rincian akun aktiva atau kewajiban tertentu mulai tanggal sebelum tanggal neraca.
- b. Prosedur-prosedur audit yang dapat memberikan dasar memadai bagi kesimpulan audit dari pengujian substantif utama untuk perluasan dari tanggal audit interim ke tanggal neraca (sisa periode).
- c. Pengkoordinasian waktu (*timing*) pelaksanaan prosedur-prosedur audit.

Panduan mengenai waktu pelaksanaan pengujian atas pengendalian terdapat dalam SA Seksi 322 [PSA No.33] *Pertimbangan Auditor atas Fungsi Auditor Intern dalam Audit atas Laporan Keuangan*, paragraf 55.

**02** Pengujian audit pada tanggal interim memungkinkan pertimbangan dini atas hal-hal signifikan yang mempengaruhi laporan keuangan akhir tahun (sebagai contoh, transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa, kondisi yang berubah, pernyataan standar akuntansi yang baru, dan pos laporan keuangan yang mungkin memerlukan penyesuaian). Di samping itu, banyak bagian perencanaan audit, termasuk upaya memperoleh pemahaman atas pengendalian intern, penentuan tingkat risiko pengendalian, dan penerapan pengujian substantif atas transaksi, dapat dilakukan sebelum tanggal neraca.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Pengujian substantif berikut ini dapat diterapkan terhadap transaksi pada tanggal-tanggal pilihan sebelum tanggal neraca dan diselesaikan sebagai bagian dari prosedur akhir tahun: (1) pengujian rinci atas tambahan atau pengurangan akun properti, investasi, dan utang serta modal ekuitas; (2) pengujian rinci atas transaksi yang mempengaruhi akun penghasilan dan biaya; (3) pengujian atas akun yang di audit dengan pengujian rinci pos yang terdiri dari saldo (sebagai contoh *warranty reserve*, *clearing account*, *deferred charges* tertentu); dan (4) prosedur analitik yang diterapkan terhadap akun penghasilan dan biaya.

**03** Penerapan pengujian substantif utama atas rincian aktiva atau kewajiban pada tanggal interim, dan bukan pada tanggal neraca, akan secara potensial meningkatkan risiko tidak terdeteksinya salah-saji yang ada pada tanggal neraca oleh auditor. Potensi adanya kenaikan risiko audit cenderung meningkat sejalan dengan semakin panjangnya sisa periode. Namun, tambahan potensial risiko audit dapat dikendalikan, jika pengujian substantif yang digunakan untuk mengungkapkan sisa periode dapat dirancang sedemikian rupa sehingga akan memberikan dasar memadai untuk memberikan perpanjangan kesimpulan audit dari tanggal interim ke tanggal neraca.

## **FAKTOR-FAKTOR YANG DIPERTIMBANGKAN SEBELUM PENERAPAN PENGUJIAN SUBSTANTIF UTAMA ATAS RINCIAN AKUN NERACA PADA TANGGAL INTERIM**

**04** Sebelum menerapkan pengujian substantif utama atas rincian akun aktiva atau kewajiban pada tanggal interim, auditor harus menentukan kesulitan dalam pengendalian atas kenaikan risiko audit. Paragraf 05 sampai dengan 07 membahas pertimbangan yang mempengaruhi pengukuran tersebut. Di samping itu, auditor harus mempertimbangkan biaya pengujian substantif yang diperlukan untuk sisa periode sedemikian rupa sehingga memberikan tingkat keyakinan memadai atas audit pada tanggal neraca. Penerapan pengujian substantif utama atas rincian akun aktiva atau kewajiban pada tanggal interim mungkin tidak *cost-effective* jika pengujian substantif untuk mengungkapkan sisa periode tidak dapat dibatasi karena tingkat risiko pengendalian yang ditentukan.

**05** Penentuan risiko pengendalian pada tingkat di bawah maksimum tidak disyaratkan dalam upaya memperoleh dasar untuk perluasan kesimpulan audit dari tanggal interim ke tanggal neraca; namun, jika auditor menentukan risiko pengendalian pada tingkat maksimum selama sisa periode, ia wajib mempertimbangkan apakah efektivitas pengujian substantif tertentu dalam mengungkapkan periode tersebut akan menurun. Sebagai contoh, pengendalian intern mungkin kurang efektif pada dokumen intern memberikan indikasi tentang bagaimana penanganan transaksi selama ini. Pengujian substantif yang didasarkan pada dokumen semacam itu dan menghubungkannya dengan kelengkapan pernyataan untuk sisa periode mungkin tidak efektif karena dokumen tersebut tidak lengkap. Demikian juga, pengujian substantif atas sisa periode yang berhubungan dengan asersi keberadaan pada neraca mungkin tidak efektif jika pengendalian terhadap pengamanan dan pemindahan fisik aktiva tidak efektif. Dalam kedua contoh diatas, jika auditor menyimpulkan bahwa efektivitas pengujian substantif telah menurun, maka tambahan keyakinan harus diperoleh atau akun harus diperiksa oleh auditor pada tanggal neraca.

**06** Auditor harus mempertimbangkan apakah terdapat perubahan pesat dalam kondisi bisnis atau lingkungan yang mungkin berpengaruh terhadap manajemen dalam melakukan salah-saji atas laporan keuangan untuk sisa periode.<sup>2</sup> Jika kondisi atau lingkungan semacam ini muncul, auditor mungkin akan menyimpulkan bahwa pengujian substantif untuk mengungkapkan sisa periode tidak akan efektif dalam mengendalikan tambahan risiko yang berkaitan dengannya. Dalam situasi demikian, akun aktiva dan kewajiban yang terpengaruh biasanya akan diperiksa oleh auditor pada tanggal neraca.

<sup>2</sup> Lihat SA Seksi 316 [PSA No. 70] *Pertimbangan atas Kecurangan dalam Audit Laporan Keuangan*, paragraf 16 s.d. 19.

**07** Auditor harus mempertimbangkan apakah saldo akhir tahun akun aktiva atau kewajiban tertentu yang terpilih untuk diperiksa dalam audit interim dapat diprediksi jumlahnya, materialitas relatif, dan komposisinya secara memadai. Ia harus juga mempertimbangkan apakah prosedur yang diusulkan oleh entitas untuk analisis dan penyesuaian akun tersebut pada tanggal interim dan penetapan pisah batas akuntansi semestinya telah memadai. Di samping itu, auditor harus mempertimbangkan apakah sistem akuntansi akan memberikan informasi mengenai saldo pada tanggal neraca dan transaksi dalam sisa periode yang cukup untuk melakukan penyelidikan atas (a) transaksi luar biasa yang signifikan (termasuk transaksi pada atau mendekati tanggal neraca); (b) penyebab fluktuasi signifikan yang lain, atau fluktuasi yang diharapkan tetapi tidak terjadi; dan (c) perubahan dalam komposisi akun neraca. Jika auditor menyimpulkan bahwa bukti audit yang berhubungan dengan hal-hal tersebut di atas tidak memadai untuk tujuan pengendalian risiko audit, maka akun tersebut harus diperiksa oleh auditor pada tanggal neraca.

## **PERLUASAN KESIMPULAN AUDIT KE TANGGAL NERACA**

**08** Pengujian substantif harus dirancang untuk mencakup sisa periode sedemikian rupa sehingga tingkat keyakinan pengujian substantif dan pengujian substantif yang diterapkan pada rincian saldo pada tanggal interim, dan tingkat keyakinan audit yang diberikan oleh tingkat risiko pengendalian yang ditentukan, akan mencapai tujuan audit pada tanggal neraca. Pengujian demikian biasanya harus mencakup: (a) perbandingan informasi yang berkaitan dengan saldo pada tanggal neraca dengan informasi yang sebanding pada tanggal interim untuk mengidentifikasi jumlah yang tidak wajar dan penyelidikan atas jumlah tersebut dan (b) prosedur analitik atau pengujian substantif atas rincian yang lain, atau kombinasi dari keduanya, untuk memberikan dasar memadai untuk perluasan kesimpulan audit pada tanggal neraca secara relatif atas asersi yang diuji secara langsung atau tidak langsung pada tanggal interim.<sup>3</sup>

**09** Jika salah-saji dideteksi dalam saldo-saldo akun pada tanggal interim, auditor perlu memodifikasi sifat, waktu, atau lingkup pengujian substantif yang direncanakan untuk mengungkapkan sisa periode yang berhubungan dengan akun tersebut atau melakukan kembali prosedur audit tertentu pada tanggal neraca. Penentuan kemungkinan salah-saji pada tanggal neraca harus didasarkan atas pertimbangan auditor terhadap keadaan akun pada tanggal neraca, setelah mempertimbangkan (a) kemungkinan implikasi sifat dan penyebab salah-saji yang terdeteksi pada tanggal interim, (b) kemungkinan hubungan dengan tahap-tahap audit yang lain, (c) koreksi kemudian yang dilakukan oleh entitas, dan (d) hasil prosedur audit yang mencakup sisa periode (termasuk prosedur audit dalam rangka menanggapi kemungkinan salah-saji tertentu). Sebagai contoh, auditor mungkin menyimpulkan bahwa estimasi memo kredit yang tidak dicatat pada tanggal interim mewakili salah-saji serupa pada tanggal neraca, berdasarkan pengujian substantif untuk sisa periode. Sebaliknya, penentuan dampak potensial pada tanggal neraca dari salah saji karena jenis pisah batas yang lain pada tanggal interim mungkin didasarkan pada hasil pelaksanaan kembali pengujian substantif pada pisah batas.

<sup>3</sup> Faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam penentuan bauran relatif pengujian rinci dan prosedur analitik mencakup (1) sifat transaksi dan saldo hubungannya dengan asersi yang terkait, (2) tersedianya data historis atau kriteria lain untuk digunakan dalam prosedur analitik, dan (3) tersedianya catatan yang diperlukan untuk pengujian rinci yang efektif dan sifat pengujian tersebut.

## **PENNGKOORDINASIAN WAKTU PELAKSANAAN PROSEDUR AUDIT**

**10** Waktu pelaksanaan (*timing*) prosedur audit juga melibatkan pertimbangan apakah prosedur-prosedur audit yang berkaitan telah dikoordinasi dengan seksama. Hal ini meliputi, misalnya:

- a. Pengkoordinasian prosedur audit yang diterapkan pada saldo dan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa.<sup>4</sup>
- b. Pengkoordinasian pengujian atas akun yang saling berkaitan dan pisah batas akuntansi.
- c. Menyelenggarakan pengendalian audit sementara atas aktiva yang telah siap untuk negosiasi (misalnya surat berharga) dan secara serentak melakukan pengujian atas aktiva tersebut dan kas dan kas di bank, pinjaman bank, dan unsur-unsur lain yang berkaitan.

Keputusan mengenai pengkoordinasian prosedur audit yang saling berkaitan harus dibuat dengan mempertimbangkan tingkat risiko pengendalian yang ditetapkan dan prosedur audit tertentu yang diterapkan, baik untuk sisa periode atau pada akhir tahun, atau keduanya.

## **TANGGAL BERLAKU EFEKTIF**

**11** Seksi ini berlaku efektif tanggal 1 Agustus 2001. Penerapan lebih awal dari tanggal efektif berlakunya aturan dalam Seksi ini diizinkan. Masa transisi ditetapkan mulai dari 1 Agustus 2001 sampai dengan 31 Desember 2001. Dalam masa transisi tersebut berlaku standar yang terdapat dalam Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Agustus 1994 dan Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001. Setelah tanggal 31 Desember 2001, hanya ketentuan dalam Seksi ini yang berlaku.

---

<sup>4</sup> Lihat SA seksi 334 [PSA No. 34] *Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa*.