

SA Seksi 322

PERTIMBANGAN AUDITOR ATAS FUNGSI AUDIT INTERN DALAM AUDIT LAPORAN KEUANGAN

Sumber: PSA No. 33

PENDAHULUAN

01 Auditor mempertimbangkan banyak faktor dalam menentukan sifat, saat, dan lingkup prosedur audit yang harus dilaksanakan dalam suatu audit atas laporan keuangan entitas. Salah satu faktor adalah eksistensi fungsi audit intern.¹ Seksi ini memberikan panduan bagi auditor dalam mempertimbangkan pekerjaan auditor intern dan dalam menggunakan auditor intern untuk menyediakan bantuan langsung dalam audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.

¹ Fungsi audit intern dapat terdiri dari satu atau lebih individu yang melaksanakan aktivitas audit intern dalam suatu entitas. Panduan dalam Seksi ini tidak berlaku terhadap pegawai yang memiliki jabatan sebagai auditor intern, namun tidak melaksanakan aktivitas audit intern seperti yang dijelaskan dalam Seksi ini.

PERAN AUDITOR DAN AUDITOR INTERN

02 Salah satu tanggung jawab auditor dalam audit atas laporan keuangan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia adalah untuk memperoleh bukti audit kompeten yang cukup sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan entitas. Dalam memenuhi tanggung jawab ini, auditor mempertahankan independensinya dari entitas tersebut.²

² Meskipun auditor intern tidak independen dari entitas, organisasi profesi auditor intern mendefinisikan auditing intern sebagai fungsi penilaian yang independen dan mewajibkan auditor intern untuk independen dari aktivitas yang diaudit. Konsep independensi berbeda dengan independensi auditor yang harus dipertahankan oleh auditor berdasarkan Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik .

03 Auditor intern bertanggung jawab untuk menyediakan jasa analisis dan evaluasi, memberikan keyakinan dan rekomendasi, dan informasi lain kepada manajemen entitas dan dewan komisaris, atau pihak lain yang setara wewenang dan tanggung jawabnya. Untuk memenuhi tanggung jawabnya tersebut, auditor intern mempertahankan objektivitasnya yang berkaitan dengan aktivitas yang diauditnya.

PEMEROLEHAN PEMAHAMAN TENTANG FUNGSI AUDIT INTERN

04 Tanggung jawab penting fungsi audit intern adalah memantau kinerja pengendalian entitas. Pada waktu auditor berusaha memahami pengendalian intern,³ ia harus berusaha memahami fungsi audit intern yang cukup untuk mengidentifikasi aktivitas audit intern yang relevan dengan perencanaan audit. Lingkup prosedur yang diperlukan untuk memahaminya bervariasi, tergantung atas sifat aktivitas audit intern tersebut.

³ SA Seksi 319 [PSA No. 69] *Pertimbangan atas Pengendalian Intern dalam Audit Laporan Keuangan* menjelaskan prosedur yang diikuti oleh auditor dalam memahami pengendalian intern dan menunjukkan bahwa fungsi audit intern merupakan bagian dari lingkungan pengendalian entitas.

05 Auditor biasanya harus meminta keterangan kepada manajemen yang bersangkutan dan staf audit intern mengenai berbagai hal yang berkaitan dengan auditor intern berikut ini:

1. Status auditor intern dalam organisasi entitas.
2. Penerapan standar profesional (lihat paragraf 11).
3. Perencanaan audit, termasuk sifat, saat, dan lingkup pekerjaan audit.
4. Akses ke catatan dan apakah terdapat pembatasan atas lingkup aktivitas mereka.

Di samping itu, auditor mungkin meminta keterangan mengenai anggaran dasar pembentukan fungsi audit intern, pernyataan misi, atau pengarahannya lain yang serupa dari manajemen atau dewan komisaris. Permintaan keterangan ini biasanya akan menghasilkan informasi mengenai tujuan dan sasaran yang ditetapkan untuk fungsi audit intern.

06 Aktivitas audit intern tertentu dapat tidak relevan dengan audit atas laporan keuangan entitas. Sebagai contoh, prosedur auditor intern untuk menilai efisiensi proses pengambilan keputusan manajemen tertentu biasanya tidak relevan dengan audit atas laporan keuangan.

07 Aktivitas relevan adalah aktivitas yang memberikan bukti tentang rancangan dan efektivitas pengendalian yang berkaitan dengan kemampuan entitas untuk mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan data keuangan konsisten dengan asersi yang terkandung dalam laporan keuangan atau yang memberikan bukti langsung mengenai salah saji potensial data tersebut. Auditor dapat menemukan hasil prosedur berikut ini yang bermanfaat dalam menetapkan relevansi aktivitas audit intern:

Mempertimbangkan pengetahuan dari audit tahun sebelumnya.

Me-review bagaimana auditor intern mengalokasikan sumber daya auditnya ke bidang keuangan atau bidang operasi sebagai respon dalam proses penentuan risiko.

Membaca laporan auditor intern untuk memperoleh informasi rinci mengenai lingkup aktivitas auditor intern.

08 Jika, setelah memahami fungsi audit intern, auditor berkesimpulan bahwa aktivitas auditor intern tidak relevan dengan audit atas laporan keuangan, auditor tidak harus memberikan pertimbangan lebih lanjut terhadap fungsi audit intern, kecuali auditor meminta bantuan langsung dari auditor intern seperti yang dijelaskan dalam paragraf 27. Bahkan bila beberapa aktivitas auditor intern relevan dengan audit, auditor dapat menyimpulkan bahwa tidaklah efisien untuk mempertimbangkan lebih lanjut pekerjaan auditor intern. Jika auditor memutuskan bahwa akan lebih efisien mempertimbangkan bagaimana pekerjaan auditor intern dapat berdampak terhadap sifat, saat, dan lingkup prosedur audit, auditor harus menetapkan kompetensi dan objektivitas fungsi audit intern sejalan dengan dampak yang diinginkan dari pekerjaan auditor intern terhadap audit.

PENENTUAN KOMPETENSI DAN OBJEKTIVITAS AUDITOR INTERN

Kompetensi Auditor Intern

09 Pada waktu menentukan kompetensi auditor intern, auditor harus memperoleh atau memutakhirkan informasi dari audit tahun sebelumnya mengenai faktor-faktor berikut ini:

- a. Tingkat pendidikan dan pengalaman profesional auditor intern.
- b. Ijazah profesional dan pendidikan profesional berkelanjutan.
- c. Kebijakan, program, dan prosedur audit.
- d. Praktik yang bersangkutan dengan penugasan auditor intern.
- f. Supervisi dan *review* terhadap aktivitas auditor intern.
- g. Mutu dokumentasi dalam kertas kerja, laporan, dan rekomendasi.
- h. Penilaian atas kinerja auditor intern.

Objektivitas Auditor Intern

10 Pada waktu menetapkan objektivitas auditor intern, auditor harus memperoleh atau memutakhirkan informasi dari tahun sebelumnya mengenai faktor-faktor berikut ini:

- a. Status organisasi auditor intern yang bertanggung jawab atas fungsi audit intern, yang meliputi:
 - (1) Apakah auditor intern melapor kepada pejabat yang memiliki status memadai untuk menjamin lingkup audit yang luas dan memiliki pertimbangan dan tindakan memadai atas temuan-temuan dan rekomendasi auditor intern.
 - (2) Apakah auditor intern memiliki akses langsung dan melaporkan secara teratur kepada dewan komisaris, komite audit, atau manajer pemilik.
 - (3) Apakah dewan komisaris, komite audit, atau manajer pemilik melakukan pengawasan terhadap keputusan pengangkatan dan pemberhentian yang bersangkutan dengan auditor intern.
- b. Kebijakan untuk mempertahankan objektivitas auditor intern mengenai bidang yang diaudit, termasuk:
 - (1) Kebijakan pelarangan auditor intern melakukan aktivitas dalam bidang yang diaudit yang keluarganya bekerja pada posisi penting atau posisi yang sensitif terhadap audit.
 - (2) Kebijakan pelarangan auditor intern melakukan audit di bidang yang sama dengan bidang yang baru saja diselesaikannya.

Penentuan Kompetensi dan Objektivitas

11 Dalam menetapkan kompetensi dan objektivitas, auditor biasanya mempertimbangkan informasi yang diperoleh dari pengalaman sebelumnya dengan fungsi audit intern, dari diskusi dengan manajemen, dan dari *review* terhadap mutu yang terakhir dilaksanakan oleh pihak eksternal, jika hal ini dilaksanakan, atas aktivitas fungsi audit intern. Auditor dapat pula menggunakan standar profesional auditing intern⁴ sebagai kriteria untuk melakukan penentuan kompetensi dan objektivitas auditor intern. Auditor juga mempertimbangkan perlunya melakukan pengujian efektivitas faktor-faktor yang dijelaskan dalam paragraf 09 dan paragraf 10. Lingkup pengujian tersebut bervariasi sesuai dengan dampak yang diinginkan dari pekerjaan auditor intern terhadap audit. Jika auditor menentukan bahwa auditor intern cukup kompeten dan objektif, ia kemudian harus mempertimbangkan bagaimana pekerjaan auditor intern terhadap audit.

⁴ Organisasi profesi auditor intern telah menerbitkan standar profesional untuk praktik auditing intern. Standar ini dimaksudkan untuk (a) memberikan pengertian tentang peran dan tanggung jawab auditing intern ke semua tingkat manajemen, dewan komisaris, badan publik, auditor ekstern, organisasi profesional yang terkait; (b) menyediakan ukuran kinerja auditing intern; dan (c) menyempurnakan praktik auditing intern.

DAMPAK PEKERJAAN AUDITOR INTERN ATAS AUDIT

- 12** Pekerjaan auditor intern dapat berdampak terhadap sifat, saat, dan lingkup audit, termasuk:
- a. Prosedur yang dilaksanakan oleh auditor pada saat berusaha memahami pengendalian intern entitas (paragraf 13).
 - b. Prosedur yang dilaksanakan oleh auditor pada saat menetapkan risiko (paragraf 14).
 - c. Prosedur substantif yang dilaksanakan oleh auditor (paragraf 17).

Bila pekerjaan auditor intern diharapkan berdampak terhadap audit, panduan dalam paragraf 18 sampai dengan paragraf 26 harus diikuti untuk mempertimbangkan luasnya dampak, mengkoordinasi pekerjaan dengan auditor intern, dan menilai dan menguji efektivitas pekerjaan auditor intern.

Pemahaman atas pengendalian Intern

13 Auditor berusaha memahami secara memadai desain pengendalian yang relevan dengan audit laporan keuangan untuk merencanakan audit dan untuk menentukan apakah kebijakan dan prosedur tersebut dilaksanakan. Karena tujuan utama fungsi audit intern pada umumnya adalah *me-review*, menetapkan, dan memantau pengendalian, prosedur yang dilaksanakan oleh auditor intern dalam bidang ini memberikan informasi yang bermanfaat bagi auditor. Sebagai contoh, auditor intern membuat bagan alir (*flowchart*) sistem penjualan dan piutang yang dikomputersasi. Auditor dapat melakukan *review* terhadap bagan alir tersebut untuk memperoleh informasi mengenai rancangan kebijakan dan prosedur yang bersangkutan. Di samping itu, auditor dapat mempertimbangkan hasil prosedur yang dilaksanakan oleh auditor intern atas kebijakan dan prosedur tersebut untuk memperoleh informasi mengenai apakah kebijakan dan prosedur tersebut telah dilaksanakan.

Penentuan Risiko

14 Auditor menetapkan risiko salah saji material baik pada tingkat laporan keuangan maupun pada tingkat saldo akun atau golongan transaksi.

Tingkat Laporan Keuangan

15 Pada tingkat laporan keuangan, auditor melakukan penentuan menyeluruh atas risiko salah saji material. Pada waktu melakukan penentuan ini, auditor harus menyadari bahwa pengendalian tertentu mungkin mempunyai dampak luas atas banyak asersi laporan keuangan. Lingkungan pengendalian dan sistem akuntansi seringkali mempunyai dampak luas atas sejumlah saldo akun dan golongan transaksi dan oleh karena itu dapat berdampak terhadap banyak asersi. Penentuan auditor atas risiko pada tingkat laporan keuangan seringkali berdampak terhadap strategi audit secara menyeluruh. Fungsi audit intern dapat mempengaruhi penentuan menyeluruh risiko dan keputusan auditor tentang sifat, saat, dan lingkup prosedur audit yang dilaksanakan. Sebagai contoh, jika rencana auditor intern mencakup pekerjaan audit yang relevan di berbagai lokasi, auditor dapat melakukan koordinasi pekerjaan dengan auditor intern (lihat paragraf 23) dan mengurangi jumlah lokasi entitas yang seharusnya memerlukan pelaksanaan prosedur audit.

Tingkat Saldo Akun atau Golongan Transaksi

16 Pada tingkat saldo akun atau golongan transaksi, auditor melakukan prosedur untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti audit tentang asersi manajemen. Auditor menetapkan risiko pengendalian untuk setiap asersi yang signifikan dan melaksanakan pengujian pengendalian (*test of control*) untuk mendukung penentuan di bawah maksimum. Pada waktu merencanakan dan melaksanakan pengujian pengendalian, auditor dapat mempertimbangkan hasil prosedur yang direncanakan atau dilaksanakan oleh auditor intern. Sebagai contoh, lingkup auditor intern mungkin mencakup pengujian pengendalian untuk kelengkapan utang usaha. Hasil pengujian auditor intern tersebut dapat memberikan informasi memadai tentang efektivitas pengendalian dan dapat mengubah sifat, saat, dan lingkup pengujian yang dilaksanakan oleh auditor.

Prosedur Substantif

17 Beberapa prosedur yang dilaksanakan oleh auditor intern dapat memberikan bukti langsung tentang salah saji material dalam asersi mengenai saldo akun atau golongan transaksi tertentu. Sebagai contoh, auditor intern, sebagai bagian pekerjaannya, dapat melakukan konfirmasi piutang usaha tertentu dan melakukan pengamatan sediaan fisik tertentu. Hasil prosedur ini dapat memberikan bukti yang dapat dipertimbangkan oleh auditor dalam membatasi risiko deteksi bagi asersi yang bersangkutan. Sebagai akibatnya, auditor dapat mengubah saat prosedur konfirmasi, jumlah piutang yang dikonfirmasi, atau jumlah lokasi sediaan fisik yang diamati.

LINGKUP DAMPAK PEKERJAAN AUDITOR INTERN

18 Meskipun pekerjaan auditor intern berdampak terhadap prosedur audit, auditor harus melaksanakan prosedur untuk memperoleh bukti audit kompeten yang cukup untuk mendukung laporan auditor. Bukti yang diperoleh auditor dari pengetahuan pribadi langsung termasuk pemeriksaan fisik, pengamatan, perhitungan, dan inspeksi umumnya bersifat lebih meyakinkan dibandingkan dengan informasi yang diperoleh secara tidak langsung.⁵

⁵ Lihat SA Seksi 326 [PSA No. 07] *Bukti Audit*, paragraf 19c.

19 Tanggung jawab untuk melaporkan tentang laporan keuangan hanya terletak di tangan auditor. Tidak seperti halnya dengan situasi yang di dalamnya auditor menggunakan pekerjaan auditor independen lain,⁶ tanggung jawab ini tidak dapat dibagi dengan auditor intern. Karena auditor mempunyai tanggung jawab akhir untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan, pertimbangan mengenai penentuan risiko bawaan dan risiko pengendalian, materialitas salah saji, dan kecukupan pengujian yang dilaksanakan, penilaian atas estimasi akuntansi signifikan, serta masalah lain yang berdampak terhadap laporan auditor harus tetap merupakan tanggung jawab auditor.

⁶ Lihat SA Seksi 543 [PSA No. 38] *Bagian Audit Dilaksanakan oleh Auditor Independen Lain*.

20 Dalam memutuskan luasnya dampak pekerjaan auditor intern terhadap prosedur audit, auditor mempertimbangkan:

Materialitas jumlah dalam laporan keuangan, yaitu saldo akun, atau golongan transaksi.

Risiko (terdiri dari risiko bawaan dan risiko pengendalian) salah saji material asersi yang bersangkutan dengan jumlah dalam laporan keuangan.

Tingkat subjektivitas dalam penilaian bukti audit yang dikumpulkan dalam mendukung asersi.⁷

Jika materilitas jumlah dalam laporan keuangan meningkat dan baik risiko salah saji material maupun tingkat subjektivitas juga meningkat, kebutuhan auditor untuk melakukan pengujiannya sendiri terhadap asersi juga meningkat. Jika faktor-faktor tersebut berkurang, kebutuhan auditor untuk melaksanakan pengujiannya sendiri terhadap asersi juga berkurang.

⁷ Untuk beberapa asersi, seperti eksistensi dan keterjadian, penilaian bukti audit umumnya bersifat objektif. Untuk asersi lain, seperti asersi penilaian dan sersi pengungkapan, diperlukan penilaian yang lebih bersifat subjektif terhadap bukti audit.

21 Untuk asersi yang berkaitan dengan jumlah material dalam laporan keuangan, yang memiliki risiko salah saji material yang tinggi atau tingkat subjektivitas dalam penilaian bukti audit yang tinggi, auditor harus melaksanakan prosedur memadai untuk memenuhi tanggung jawabnya seperti dijelaskan dalam paragraf 18 dan paragraf 19. Dalam menentukan prosedur, auditor mempertimbangkan hasil pekerjaan (seperti pengujian pengendalian dan pengujian substantif) yang dilaksanakan oleh auditor intern atas asersi yang bersangkutan. Namun, untuk asersi semacam itu, pertimbangan atas pekerjaan auditor intern tidak dapat dengan sendirinya mengurangi risiko audit ketingkat yang dapat diterima untuk menghilangkan perlunya pelaksanaan pengujian asersi tersebut secara langsung oleh auditor. Asersi tentang penilaian aktiva dan utang yang mencakup estimasi akuntansi yang signifikan, dan tentang eksistensi dan pengungkapan transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa, hal bersyarat (*contingency*), ketidakpastian, serta peristiwa kemudian, adalah contoh asersi yang mungkin memiliki risiko salah saji material yang tinggi atau melibatkan tingkat subjektivitas yang tinggi dalam penilaian bukti audit.

22 Di lain pihak, untuk asersi tertentu yang berkaitan dengan jumlah yang kurang material dalam laporan keuangan, yang memiliki risiko salah saji material rendah atau tingkat subjektivitas dalam penilaian bukti auditnya rendah, auditor dapat memutuskan, setelah mempertimbangkan keadaan dan hasil pekerjaan (baik pengujian pengendalian maupun pengujian substantif) yang dilaksanakan oleh auditor intern atas asersi yang bersangkutan, bahwa risiko audit telah diturunkan ke tingkat yang dapat diterima dan bahwa pengujian asersi tersebut secara langsung oleh auditor tidak perlu dilakukan. Asersi tentang eksistensi kas, aktiva yang dibayar di muka, dan penambahan aktiva tetap adalah contoh asersi yang mungkin memiliki risiko salah saji material yang rendah atau melibatkan tingkat subjektivitas yang rendah dalam penilaian bukti audit.

KOORDINASI PEKERJAAN AUDIT DENGAN AUDITOR INTERN

23 Jika pekerjaan auditor intern diharapkan mempunyai dampak terhadap prosedur yang dilaksanakan oleh auditor, hal ini akan efisien jika auditor dan auditor intern mengkoordinasikan pekerjaan mereka dengan:

- a. Menyelenggarakan rapat berkala.
- b. Menjadwalkan pekerjaan audit.
- c. Memberikan kesempatan akses ke kerta kerja auditor intern.
- d. Me-*review* laporan auditor.
- e. Membicarakan kemungkinan adanya masalah akuntansi dan auditing yang ditemukan.

PENILAIAN DAN PENGUJIAN EFEKTIVITAS PEKERJAAN AUDITOR INTERN

24 Auditor harus melaksanakan prosedur untuk menilai mutu dan efektivitas pekerjaan auditor intern seperti diuraikan dalam paragraf 12 sampai dengan paragraf 17, yang secara signifikan berdampak terhadap sifat, saat, dan lingkup prosedur auditor. Sifat dan lingkup prosedur yang harus dilaksanakan oleh auditor dalam melakukan penilaian ini merupakan masalah pertimbangan auditor, tergantung atas luas dampak pekerjaan auditor intern atas prosedur auditor untuk saldo akun dan golongan transaksi yang signifikan.

25 Dalam mengembangkan prosedur penilaian, auditor harus mempertimbangkan faktor-faktor apakah:

- Lingkup pekerjaan auditor intern memadai untuk mencapai tujuan.
- Program audit auditor intern memadai.
- Kertas kerja auditor intern cukup mendokumentasikan pekerjaan yang dilakukan, termasuk bukti adanya supervisi dan *review*.
- Kesimpulan auditor intern memadai sesuai dengan keadaan.
- Laporan audit intern konsisten dengan hasil pelaksanaan pekerjaannya.

26 Dalam melakukan penilaian, auditor harus menguji beberapa pekerjaan auditor intern yang berkaitan dengan asersi signifikan dalam laporan keuangan. Pengujian ini dapat diselesaikan melalui (a) pemeriksaan beberapa pengendalian, transaksi, atau saldo yang diperiksa oleh auditor intern, maupun (b) pemeriksaan pengendalian, transaksi, atau saldo yang serupa yang tidak diperiksa oleh auditor intern. Dalam mencapai kesimpulan tentang pekerjaan auditor intern, auditor harus membandingkan hasil pengujiannya dengan hasil pekerjaan auditor intern. Lingkup pengujian tersebut akan tergantung atas keadaan dan harus cukup memungkinkan bagi auditor untuk melakukan penilaian atas mutu dan efektivitas menyeluruh pekerjaan auditor intern yang dipertimbangkan oleh auditor.

PENGGUNAAN AUDITOR INTERN UNTUK MENYEDIAKAN BANTUAN LANGSUNG BAGI AUDITOR

27 Dalam melaksanakan audit, auditor dapat meminta bantuan langsung dari auditor intern. Bantuan langsung berkaitan dengan pekerjaan yang secara spesifik diminta oleh auditor dari auditor intern untuk menyelesaikan beberapa aspek pekerjaan auditor. Sebagai contoh, auditor intern dapat membantu auditor dalam memahami pengendalian intern atau dalam melaksanakan pengujian pengendalian atau pengujian substantif, sesuai dengan panduan tentang tanggung jawab auditor seperti tercantum dalam paragraf 18 sampai dengan paragraf 22. Bila bantuan langsung disediakan, auditor harus menentukan kompetensi dan objektivitas auditor intern (lihat paragraf 09 sampai dengan paragraf 11) dan melakukan supervisi⁸, *review*, evaluasi, serta pengujian pekerjaan yang dilaksanakan oleh auditor intern yang lingkungannya disesuaikan dengan keadaan. Auditor harus memberitahu auditor intern mengenai tanggung jawab auditor intern tersebut, tujuan prosedur yang dilaksanakan oleh auditor intern, serta hal-hal yang mungkin berdampak terhadap sifat, saat, dan lingkup prosedur audit, seperti masalah akuntansi dan auditing. Auditor juga harus memberitahu auditor intern bahwa semua masalah akuntansi dan auditing signifikan yang ditemukan oleh auditor intern selama audit tersebut, harus diberitahukan kepada auditor.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF

28 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.

LAMPIRAN

29 Pertimbangan Auditor atas Fungsi Audit Intern dalam Audit atas Laporan Keuangan

