

## SA Seksi 325

### KOMUNIKASI MASALAH YANG BERHUBUNGAN DENGAN PENGENDALIAN INTERN YANG DITEMUKAN DALAM SUATU AUDIT

**Sumber:** PSA No. 35

#### PENDAHULUAN

**01** Seksi ini memberikan panduan untuk mengidentifikasi dan melaporkan kondisi yang menyangkut pengendalian intern entitas, yang diamati dalam audit atas laporan keuangan. Komunikasi tersebut umumnya ditujukan kepada komite audit atau orang dengan tingkat wewenang dan tanggung jawab setara dalam organisasi yang tidak memiliki komite audit, seperti dewan komisaris, dewan wali amanat, atau pemilik dalam perusahaan yang dijalankan oleh pemiliknya sendiri, atau pihak lain yang mengadakan perikatan audit. Untuk kepentingan Seksi ini, istilah komite audit digunakan untuk menunjukkan penerima semestinya komunikasi tersebut. Seksi ini juga memberikan panduan dalam menetapkan kriteria yang disepakati bersama, antara auditor dan kliennya, untuk mengidentifikasi dan melaporkan persoalan lainnya di luar yang diharuskan oleh Seksi ini.

#### KONDISI YANG DAPAT DILAPORKAN

**02** Selama melaksanakan audit, auditor mungkin mengetahui persoalan yang menyangkut pengendalian intern yang mungkin perlu diketahui oleh komite audit. Dalam Seksi ini, persoalan yang diharuskan untuk dilaporkan kepada komite audit untuk selanjutnya disebut dengan *kondisi yang dapat dilaporkan*. Secara khusus, ini adalah persoalan yang menarik perhatian auditor, yang menurut pertimbangannya, harus dikomunikasikan kepada komite audit, karena merupakan kekurangan material dalam desain atau operasi pengendalian intern, yang berakibat buruk terhadap kemampuan organisasi tersebut dalam mencatat, mengolah, mengikhtisarkan, dan melaporkan data keuangan yang konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan. Kekurangan demikian dapat mencakup aspek lima komponen pengendalian intern<sup>1</sup> (a) lingkungan pengendalian, (b) penaksiran risiko, (c) aktivitas pengendalian, (d) informasi dan komunikasi, dan (e) pemantauan. (Lihat paragraf 21, lampiran untuk contoh kondisi yang dapat dilaporkan).

---

<sup>1</sup> Pengendalian intern adalah pengendalian yang dibuat untuk memberikan keyakinan memadai bahwa tujuan entitas tertentu akan dicapai. (Lihat SA Seksi 319 [PSA No. 69] *Pertimbangan atas Pengendalian Intern dalam Audit Laporan Keuangan* untuk definisi penting tambahan).

**03** Auditor mungkin juga mengidentifikasi persoalan yang menurut pertimbangannya, bukan merupakan kondisi yang dapat dilaporkan sebagai yang didefinisikan dalam paragraf 2; namun, auditor mungkin memutuskan untuk mengkomunikasikan persoalan demikian bagi kepentingan manajemen (dan bagi penerima semestinya laporan audit lainnya).

#### IDENTIFIKASI KONDISI YANG DAPAT DILAPORKAN

**04** Tujuan auditor dalam mengaudit laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan entitas secara keseluruhan. Auditor tidak berkewajiban mencari kondisi yang dapat dilaporkan. Namun, auditor mungkin menemukan kondisi yang dapat dilaporkan melalui pertimbangannya atas komponen pengendalian intern, penerapan prosedur audit terhadap saldo akun dan transaksi, atau mungkin dengan cara lain selama pelaksanaan audit. Ditemukan atau tidaknya kondisi yang dapat dilaporkan akan berbeda antara satu perikatan dengan perikatan yang lain, karena dipengaruhi oleh sifat, saat, dan lingkup prosedur audit serta faktor-faktor lainnya, seperti ukuran entitas, kerumitan dan sifat serta keanekaragaman kegiatan usahanya.

**05** Dalam menentukan permasalahan apa saja yang merupakan kondisi yang dapat dilaporkan, auditor harus mempertimbangkan berbagai faktor yang berhubungan dengan entitas tersebut, seperti ukuran, kerumitan dan keanekaragaman aktivitas, struktur organisasi dan karakteristik kepemilikan.

**06** Adanya kondisi yang dapat dilaporkan yang menyangkut desain atau operasi pengendalian intern mungkin telah diketahui, dan dalam kenyataannya, mungkin merupakan keputusan yang diambil dengan sadar oleh manajemen - suatu keputusan yang diketahui oleh komite audit - untuk menerima tingkat risiko tersebut karena pertimbangan biaya atau pertimbangan lainnya. Hal ini merupakan tanggung jawab manajemen untuk mengambil keputusan mengenai biaya yang akan ditanggung serta manfaat yang bersangkutan. Auditor dapat memutuskan bahwa permasalahan tersebut tidak perlu dilaporkan asalkan komite audit telah mengetahui kekurangan tersebut dan memahami risiko yang bersangkutan. Secara berkala, auditor harus mempertimbangkan, apakah karena perubahan dalam manajemen, penerima laporan, atau hanya karena berjalannya waktu, perlu untuk melaporkan permasalahan demikian secara tepat waktu.

### **KRITERIA YANG DISEPAKATI**

**07** Pada waktu menentukan lingkup auditnya, auditor dan kliennya mungkin membicarakan pengendalian intern dan berfungsi atau tidaknya pengendalian tersebut. Klien mungkin meminta auditor untuk waspada terhadap permasalahan tertentu dan untuk melaporkan kondisi di luar yang dibahas dalam Seksi ini. Auditor sebaiknya juga melaporkan masalah lain, yang menurut penilaiannya, berguna untuk manajemen, walaupun tanpa permintaan khusus untuk itu.

**08** Lingkup yang disepakati bersama antara auditor dan klien untuk melaporkan kondisi yang ditemukan dapat meliputi, misalnya, pelaporan persoalan yang tidak sepenting dibandingkan dengan yang disebutkan dalam Seksi ini, adanya kondisi yang dikemukakan oleh klien, atau hasil penyelidikan lebih lanjut dari permasalahan yang ditemukan untuk mengidentifikasi penyebabnya. Dalam lingkup demikian, mungkin auditor diminta untuk mengunjungi lokasi tertentu, menilai prosedur pengendalian tertentu, atau melaksanakan prosedur tertentu yang tidak direncanakan sebelumnya.

### **PELAPORAN - BENTUK DAN ISI**

**09** Kondisi yang ditemukan oleh auditor, yang menurut Seksi ini dapat dilaporkan atau yang merupakan hasil kesepakatan dengan klien harus dilaporkan, sebaiknya dilakukan secara tertulis. Apabila informasi tersebut dikomunikasikan secara lisan, auditor harus mendokumentasikan komunikasi tersebut dalam kertas kerjanya.

**10** Laporan tersebut harus menyatakan bahwa komunikasi dilakukan semata-mata sebagai informasi dan digunakan oleh penerima laporan audit, manajemen, dan pihak lain dalam organisasi itu. Apabila ada ketentuan bahwa laporan itu harus disampaikan juga kepada badan pemerintah, pengacuan secara spesifik mengenai badan pemerintah tersebut dan dasar penyampaiannya harus dinyatakan secara jelas.

**11** Setiap laporan yang diterbitkan mengenai kondisi yang dapat dilaporkan harus:

- a. Menunjukkan bahwa tujuan audit adalah untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan dan tidak untuk memberi keyakinan atas pengendalian intern.
- b. Memuat definisi kondisi yang dapat dilaporkan.
- c. Memuat pembatasan distribusi laporan sebagaimana yang dijelaskan dalam paragraf 10.

**12** Berikut ini disajikan suatu contoh bagian laporan yang disusun sesuai dengan ketentuan di atas.

Dalam perencanaan dan pelaksanaan audit kami atas laporan keuangan PT KXT untuk tahun yang berakhir pada tanggal 31 Desember 20X0, kami mempertimbangkan pengendalian intern perusahaan untuk menentukan prosedur audit dengan tujuan untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan dan tidak untuk memberikan keyakinan atas pengendalian intern. Namun, kami temukan permasalahan tertentu yang menyangkut pengendalian intern dan operasinya yang kami pandang merupakan kondisi yang dapat dilaporkan menurut standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Kondisi yang dapat dilaporkan mencakup permasalahan yang kami temukan, yang

menyangkut kekurangan material dalam desain atau operasi pengendalian intern, yang menurut pendapat kami, dapat secara negatif mempengaruhi kemampuan organisasi untuk mencatat, mengolah, mengikhtisarkan, dan melaporkan data keuangan yang konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan.

*[Cantumkan paragraf untuk menjelaskan kondisi yang dapat dilaporkan yang ditemukan dalam audit]*

Laporan ini dimaksudkan hanya untuk memberikan informasi dan untuk digunakan oleh komite audit (dewan komisaris, dewan pengawas, atau pemilik dalam perusahaan yang dipimpin oleh pemiliknya), manajemen, dan pihak lain dalam organisasi (atau badan pemerintah tertentu atau pihak ketiga tertentu).

**13** Dalam keadaan tertentu, auditor dapat memasukkan pernyataan tambahan dalam laporan mengenai keterbatasan bawaan pada pengendalian intern secara umum, lingkup khusus dan sifat pertimbangannya atas pengendalian intern selama audit, atau permasalahan lain yang berhubungan dengan dasar pemberian komentar.

**14** Dalam suatu komunikasi yang memuat hasil pengamatan mengenai kondisi yang dapat dilaporkan, sebagaimana yang diidentifikasi, di samping komentar lainnya, sebaiknya diidentifikasi komentar mana saja yang masuk dalam setiap kategori.

**15** Suatu kondisi yang dapat dilaporkan mungkin sedemikian pentingnya sehingga dapat dianggap sebagai kelemahan material. Suatu kelemahan material pada pengendalian intern merupakan kondisi yang dapat dilaporkan, yang desain atau operasi komponen pengendalian intern tertentu tidak mengurangi risiko sampai tingkat yang relatif rendah. Risiko yang dimaksud mencakup kekeliruan atau kecurangan dalam jumlah material yang bersangkutan dengan laporan keuangan, yang dapat terjadi dan tidak ditemukan secara tepat waktu oleh karyawan dalam pelaksanaan normal tugas yang diberikan. Walaupun Seksi ini tidak mengharuskan auditor untuk secara terpisah mengidentifikasi dan mengkomunikasikan kelemahan material, auditor mungkin memilih atau klien mungkin meminta agar auditor secara terpisah mengidentifikasi dan mengkomunikasikan kondisi yang dapat dilaporkan, yang menurut pertimbangan auditor merupakan kelemahan material.

**16** Berikut ini adalah contoh bagian dari laporan yang dapat digunakan, jika auditor ingin, atau diminta untuk, memberitahu komite audit secara tertulis bahwa satu atau lebih kondisi yang dapat dilaporkan telah diidentifikasi, tetapi tidak ada yang dipandang sebagai kelemahan material.

*[Cantumkan paragraf pertama laporan yang digambarkan pada paragraf 12]*

*[Cantumkan paragraf untuk menggambarkan kondisi yang dapat dilaporkan yang ditemukan]*

Suatu kelemahan material adalah suatu kondisi yang dapat dilaporkan, yang desain atau operasi satu atau lebih unsur pengendalian intern tidak mengurangi risiko sampai ke tingkat yang relatif rendah. Risiko yang dimaksud mencakup kekeliruan atau kecurangan dalam jumlah yang dapat menjadi material dalam hubungan dengan laporan keuangan, yang dapat terjadi dan tidak ditemukan secara tepat waktu oleh karyawan dalam pelaksanaan normal tugas yang diberikan.

Pertimbangan kami atas pengendalian intern tidak menjamin terungkapnya semua permasalahan dalam pengendalian intern yang mungkin merupakan kondisi yang dapat dilaporkan dan oleh karenanya, tidak menjamin pengungkapan seluruh kondisi yang dapat dilaporkan, sebagaimana yang didefinisikan di atas. Namun, kami yakin, tidak ada satu pun kondisi yang diungkapkan di atas merupakan suatu kelemahan material.

*[Cantumkan paragraf terakhir laporan yang digambarkan pada paragraf 12]*

**17** Untuk menghindari salah pengertian mengenai terbatasnya tingkat keyakinan berkenaan dengan penerbitan laporan tertulis oleh auditor, ia tidak boleh mengeluarkan pernyataan bahwa tidak ditemukan kondisi yang dapat dilaporkan selama audit.

**18** Karena komunikasi secara tepat waktu adalah penting, auditor dapat memutuskan untuk mengkomunikasikan permasalahan penting yang ditemukan selama berlangsungnya audit tanpa menunggu sampai audit berakhir. Keputusan apakah suatu komunikasi interim akan dilakukan atau tidak, dipengaruhi oleh tingkat pentingnya permasalahan yang ditemukan dan mendesaknya tindak lanjut perbaikan.

**19** Seksi ini tidak menghalangi seorang auditor untuk mengkomunikasikan kepada klien berbagai pengamatan dan saran yang menyangkut aktivitas klien tersebut, di luar permasalahan yang menyangkut pengendalian intern. Permasalahan tersebut dapat menyangkut efisiensi operasi atau administrasi, strategi usaha, dan hal-hal lain yang dipandang bermanfaat untuk klien.

## **TANGGAL BERLAKU EFEKTIF**

**20** 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 A**

### **21 CONTOH YANG MUNGKIN MERUPAKAN KONDISI YANG DAPAT DILAPORKAN**

1. Sebagaimana telah dikemukakan pada paragraf 2 Seksi ini, kondisi yang dapat dilaporkan mencakup permasalahan yang ditemukan oleh auditor, yang menyangkut kelemahan material dalam desain atau operasi pengendalian intern, yang menurut pertimbangan auditor dapat secara negatif mempengaruhi kemampuan perusahaan untuk mencatat, mengolah, mengikhtisarkan, dan melaporkan data keuangan konsisten dengan pertanggungjawaban manajemen dalam laporan keuangan.
2. Berikut ini adalah contoh permasalahan yang mungkin merupakan kondisi yang dapat dilaporkan. Contoh ini dikelompokkan menurut kategori kondisi dan dalam kategori menurut contoh yang spesifik untuk kondisi yang bersangkutan. Sebagian dari permasalahan ini mungkin juga memerlukan komunikasi menurut ketentuan lain yang telah diatur dalam standar auditing.

#### **Kelemahan dalam Desain Pengendalian Intern**

- a. Tidak memadainya desain pengendalian intern secara keseluruhan.
- b. Tidak adanya pemisahan tugas yang semestinya dan konsisten dengan tujuan pengendalian yang semestinya.
- c. Tidak adanya *review* dan persetujuan transaksi, entri akuntansi, atau keluaran sistem.
- d. Tidak memadainya prosedur untuk menetapkan dan menerapkan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia secara tepat.
- e. Tidak memadainya ketentuan untuk perlindungan keamanan aktiva perusahaan.
- f. Tidak adanya teknik pengendalian tertentu yang dipandang tepat untuk jenis dan tingkat kegiatan transaksi.
- g. Terbukti bahwa sistem gagal menyediakan keluaran yang akurat dan lengkap yang konsisten dengan tujuan dan kebutuhan sekarang karena adanya cacat desain.

#### **Kegagalan dalam Operasi Pengendalian Intern**

- a. Bukti kegagalan pengendalian yang diidentifikasi dalam mencegah atau mendeteksi salah saji dalam informasi akuntansi.
- b. Bukti bahwa sistem gagal dalam menyediakan keluaran yang akurat dan lengkap, konsisten dengan tujuan pengendalian entitas karena penerapan yang salah pengendalian entitas.
- c. Bukti kegagalan untuk melindungi aktiva dari kerugian, kerusakan atau perlakuan yang tidak semestinya.
- d. Bukti adanya usaha melanggar pengendalian intern oleh personel yang memiliki wewenang untuk merusak tujuan keseluruhan sistem.

- e. Bukti kegagalan untuk melaksanakan tugas yang menjadi bagian pengendalian intern, seperti rekonsiliasi yang tidak dibuat atau dibuat tidak tepat waktu.
- f. Adanya kesalahan yang terbukti dilakukan dengan sengaja oleh karyawan atau manajemen.
- g. Terbukti adanya manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau bukti pendukung.
- h. Terbukti adanya kesengajaan salah penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- i. Terbukti adanya pemberian penyajian yang salah oleh karyawan klien kepada auditor.
- j. Terbukti adanya karyawan atau manajemen yang tidak memenuhi persyaratan kecakapan dan pelatihan untuk melaksanakan fungsi yang ditugaskan kepada mereka.

**Lain-lain**

- a. Tidak adanya tingkat kesadaran memadai dalam organisasi mengenai pengendalian.
- b. Tindak lanjut terbukti tidak dilakukan untuk membetulkan kesalahan pengendalian intern yang telah diidentifikasi sebelumnya.
- c. Terbukti adanya transaksi dalam hubungan istimewa material atau ekstensif yang tidak diungkapkan.
- d. Terbukti adanya sikap memihak yang tidak sepatutnya atau kurangobjektivan oleh orang yang bertanggung jawab dalam penentuan keputusan akuntansi.