

SA Seksi 329

## PROSEDUR ANALITIK

Sumber: PSA No. 22

### PENDAHULUAN

01 Seksi ini memberikan panduan bagi auditor dalam menggunakan prosedur analitik dan mengharuskan penggunaan analitik dalam tahap perencanaan dan tahap *review* menyeluruh semua audit.

02 Prosedur analitik merupakan bagian penting dalam proses audit dan terdiri dari evaluasi terhadap informasi keuangan yang dibuat dengan mempelajari hubungan yang masuk akal antara data keuangan yang satu dengan data keuangan lainnya, atau antara data keuangan dengan data nonkeuangan. Prosedur analitik mencakup perbandingan yang paling sederhana hingga model yang rumit yang mengaitkan berbagai hubungan dan unsur data. Asumsi dasar penerapan prosedur analitik adalah bahwa hubungan yang masuk akal di antara data dapat diharapkan tetap ada dan berlanjut, kecuali jika timbul kondisi yang sebaliknya. Kondisi tertentu yang dapat menimbulkan penyimpangan dalam hubungan ini mencakup antara lain, peristiwa atau transaksi yang tidak biasa, perubahan akuntansi, perubahan usaha, fluktuasi acak, atau salah saji.

03 Pemahaman hubungan keuangan adalah penting dalam merencanakan dan mengevaluasi hasil prosedur analitik, dan secara umum juga menuntut dimilikinya pengetahuan tentang klien dan industri yang menjadi tempat usaha klien. Pemahaman atas tujuan prosedur analitik dan keterbatasannya juga penting. Oleh karena itu, identifikasi hubungan dan jenis data yang digunakan, serta kesimpulan yang diambil apabila membandingkan jumlah yang tercatat dengan yang diharapkan, membutuhkan pertimbangan auditor.

04 Prosedur analitik digunakan dengan tujuan sebagai berikut:

- a. Membantu auditor dalam merencanakan sifat, saat, dan lingkup prosedur audit lainnya.
- b. Sebagai pengujian substantif untuk memperoleh bukti tentang asersi tertentu yang berhubungan dengan saldo akun atau jenis transaksi.
- c. Sebagai *review* menyeluruh informasi keuangan pada tahap *review* akhir audit.

Prosedur analitik harus diterapkan untuk tujuan yang disebutkan pada butir a dan c di atas untuk semua audit laporan keuangan yang dilakukan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Sebagai tambahan, dalam beberapa hal, prosedur analitik lebih efektif atau efisien daripada pengujian rinci untuk mencapai tujuan pengujian substantif.

05 Prosedur analitik meliputi perbandingan jumlah-jumlah yang tercatat atau *ratio* yang dihitung dari jumlah-jumlah yang tercatat, dibandingkan dengan harapan yang dikembangkan oleh auditor. Auditor mengembangkan harapan tersebut dengan mengidentifikasi dan menggunakan hubungan yang masuk akal, yang secara pantas diharapkan terjadi berdasarkan pemahaman auditor mengenai klien dan industrinya. Berikut ini adalah contoh sumber informasi yang digunakan dalam mengembangkan harapan:

- a. Informasi keuangan periode sebelumnya yang dapat diperbandingkan dengan memperhatikan perubahan yang diketahui.
- b. Hasil yang diantisipasi, misalnya anggaran atau prakiraan termasuk ekstrapolasi dari data interim atau tahunan.
- c. Hubungan antara unsur-unsur informasi keuangan dalam satu periode.
- d. Informasi industri bidang usaha klien, misalnya informasi laba bruto.
- e. Hubungan informasi keuangan dengan informasi nonkeuangan yang relevan.

## PROSEDUR ANALITIK DALAM PERENCANAAN AUDIT

06 Tujuan prosedur analitik dalam perencanaan audit adalah untuk membantu dalam perencanaan sifat, saat, dan lingkup prosedur audit yang akan digunakan untuk memperoleh bukti saldo akun atau golongan transaksi tertentu. Untuk maksud ini, prosedur analitik perencanaan audit harus ditujukan untuk:

- a. Meningkatkan pemahaman auditor atas bisnis klien dan transaksi atau peristiwa yang terjadi sejak tanggal audit terakhir dan,
- b. Mengidentifikasi bidang yang kemungkinan mencerminkan risiko tertentu yang bersangkutan dengan audit. Jadi, tujuan prosedur ini adalah untuk mengidentifikasi hal-hal seperti adanya transaksi dan peristiwa yang tidak biasa, dan jumlah, *ratio* serta *trend* yang dapat menunjukkan masalah yang berhubungan dengan laporan keuangan dan perencanaan audit.

07 Prosedur analitik yang diterapkan dalam perencanaan audit yang umumnya menggunakan data gabungan yang digunakan untuk pengambilan keputusan di tingkat atas. Lebih lanjut, kecanggihan, lingkup, dan saat audit, yang didasarkan atas pertimbangan auditor dapat berbeda tergantung atas ukuran dan kerumitan klien. Untuk beberapa entitas, prosedur analitik dapat terdiri dari *review* atas perubahan saldo akun tahun sebelumnya dengan tahun berjalan, dengan menggunakan buku besar atau daftar saldo (*trial balance*) tahap awal yang belum disesuaikan. Sebaliknya, untuk entitas yang lain, prosedur analitik mungkin meliputi analisis laporan keuangan triwulan yang ekstensif. Pada kedua keadaan tersebut, prosedur analitik yang dikombinasikan dengan pengetahuan auditor tentang bisnis, menjadi dasar dalam menentukan permintaan keterangan tambahan dan perencanaan yang efektif.

08 Walaupun prosedur analitik yang diterapkan dalam perencanaan audit seringkali hanya menggunakan data keuangan, tetapi kadangkala informasi nonkeuangan yang relevan juga dipertimbangkan. Misalnya jumlah karyawan, luas ruang penjualan, jumlah barang yang diproduksi dan informasi serupa lainnya mungkin membantu dalam mencapai tujuan prosedur.

## PROSEDUR ANALITIK YANG DIGUNAKAN SEBAGAI PENGUJIAN SUBSTANTIF

09 Kepercayaan auditor terhadap pengujian substantif untuk mencapai tujuan audit yang berhubungan dengan suatu asersi<sup>1</sup> dapat berasal dari pengujian rinci, dari prosedur analitik, atau dari kombinasi keduanya. Keputusan mengenai prosedur yang digunakan untuk mencapai tujuan audit tertentu didasarkan pada pertimbangan auditor terhadap efektivitas dan efisiensi yang diharapkan dari prosedur audit yang ada.

10 Auditor mempertimbangkan tingkat keyakinan, jika ada, yang diinginkannya dari pengujian substantif untuk suatu tujuan audit dan memutuskan, antara lain prosedur yang mana, atau kombinasi prosedur mana, yang dapat memberikan tingkat keyakinan tersebut. Untuk asersi tertentu, prosedur analitik cukup efektif dalam memberikan tingkat keyakinan memadai. Namun, pada asersi lain, prosedur analitik mungkin tidak seefektif atau seefisien pengujian rinci dalam memberikan tingkat keyakinan yang diinginkan.

11 Efektivitas dan efisiensi yang diharapkan dari suatu prosedur analitik dalam mengidentifikasi kemungkinan salah saji tergantung atas, antara lain:

- a. Sifat asersi.
- b. Kelayakan dan kemampuan untuk memprediksikan suatu hubungan.
- c. Ketersediaan dan keandalan data yang digunakan untuk mengembangkan harapan.
- d. Ketetapan harapan.

## SIFAT ASERSI

12 Prosedur analitik mungkin merupakan pengujian efektif dan efisien atas asersi yang kemungkinan salah sajinnya tidak akan tampak dari pemeriksaan bukti rinci atau bila bukti yang rinci tidak langsung tersedia. Sebagai contoh, perbandingan dari kumpulan gaji yang dibayar dengan jumlah karyawan mungkin menunjukkan

<sup>1</sup> Asersi adalah representasi oleh manajemen yang terkandung dalam komponen laporan keuangan. Lihat SA Seksi 326 [PSA No. 07] *Bukti Audit*.

pembayaran yang tidak sah yang mungkin tidak tampak dari pengujian transaksi individual. Perbedaan dari hubungan yang diharapkan dapat juga menunjukkan kemungkinan penghilangan dari catatan akuntansi, bilamana bukti transaksi individual dari pihak yang independen yang seharusnya dibukukan tidak langsung tersedia.

### **KELAYAKAN DAN KEMAMPUAN UNTUK MEMPREDIKSIKAN SUATU HUBUNGAN**

13 Penting bagi auditor untuk memahami alasan yang membuat hubungan menjadi masuk akal sebab data kadang-kadang seperti berkaitan padahal kenyataannya tidak demikian, sehingga dapat mengarahkan auditor ke pengambilan kesimpulan yang salah. Di samping itu, adanya satu hubungan yang tidak diharapkan dapat memberikan bukti yang penting jika diteliti secara memadai.

14 Karena tingkat keyakinan yang lebih tinggi diharapkan dari prosedur analitik, dibutuhkan lebih banyak hubungan untuk mengembangkan harapan. Hubungan dalam satu lingkungan yang stabil biasanya lebih dapat diduga daripada hubungan dalam satu lingkungan yang dinamis atau tidak stabil. Hubungan yang melibatkan akun laba-rugi cenderung lebih dapat diduga dari pada hubungan yang melibatkan hanya akun neraca, karena akun laba-rugi mencerminkan transaksi selama satu periode waktu, sementara akun neraca mencerminkan saldo pada satu titik waktu. Hubungan yang menyangkut transaksi yang tergantung pada keputusan manajemen kadang-kadang kurang dapat diduga. Sebagai contoh, manajemen mungkin memilih untuk mengeluarkan biaya pemeliharaan dari pada mengganti aktiva tetap, atau mereka mungkin menunda suatu pengeluaran iklan.

### **KETERSEDIAAN DAN KEANDALAN DATA**

15 Data mungkin atau tidak mungkin langsung tersedia untuk mengembangkan taksiran bagi beberapa asersi. Sebagai contoh, untuk menguji asersi kelengkapan, penjualan yang ditaksir bagi jenis usaha tertentu mungkin dapat dikembangkan dari statistik produksi atau ukuran tempat penjualan. Bagi jenis usaha lain, data yang relevan untuk asersi kelengkapan penjualan mungkin tidak langsung tersedia dan mungkin akan lebih efektif dan efisien untuk menggunakan catatan pengiriman yang rinci dalam menguji asersi tersebut.

16 Auditor memperoleh keyakinan dari prosedur analitik berdasarkan atas konsistensi jumlah yang tercatat dengan harapan yang dikembangkan dari data yang diperoleh dari sumber lainnya. Keandalan data yang digunakan untuk mengembangkan harapan harus sesuai dengan tingkat keyakinan yang diinginkan dari prosedur analitik. Auditor harus menilai keandalan data dengan mempertimbangkan sumber data dan kondisi yang melingkupi pengumpulan data serta pengetahuan lain yang mungkin dimiliki auditor mengenai data itu. Faktor berikut ini mempengaruhi pertimbangan auditor terhadap keandalan data untuk mencapai tujuan audit:

- a. Apakah diperoleh dari sumber yang independen di luar entitas atau dari sumber di dalam entitas.
- b. Apakah sumber dari dalam entitas independen dari mereka yang bertanggung jawab atas jumlah yang diaudit.
- c. Apakah data dikembangkan dari sistem yang dapat diandalkan dengan pengendalian memadai.
- d. Apakah data menjadi sasaran pengujian dalam tahun berjalan atau tahun sebelumnya.
- e. Apakah harapan dikembangkan dengan memakai data dari berbagai sumber.

### **KETEPATAN HARAPAN**

17 Harapan auditor harus cukup tepat untuk memberikan tingkat keyakinan yang diinginkan sehingga perbedaan yang mungkin merupakan salah saji yang material, baik secara individu atau secara kelompok, dengan salah saji lainnya, akan teridentifikasi untuk diaudit oleh auditor (paragraf 20). Ketika harapan menjadi lebih tepat, toleransi perbedaan yang diharapkan menjadi lebih sempit, sehingga jika terjadi perbedaan yang signifikan antara hasil prosedur analitik dengan angka sesungguhnya, perbedaan tersebut kemungkinan besar karena salah saji. Ketepatan harapan tergantung pada, antara lain, identifikasi dan pertimbangan auditor terhadap faktor-faktor yang secara signifikan mempengaruhi jumlah yang diaudit dan tingkat kerincian data yang digunakan untuk mengembangkan harapan.

18 Banyak faktor yang dapat mempengaruhi hubungan keuangan. Sebagai contoh, penjualan dipengaruhi oleh harga, volume dan campuran produk. Sebaliknya, masing-masing hal itu dipengaruhi oleh sejumlah faktor dan fakto yang bertentangan dapat menutupi salah saji. Identifikasi yang lebih efektif terhadap faktor yang secara

signifikan mempengaruhi hubungan umumnya dibutuhkan sejalan dengan meningkatnya keyakinan yang diinginkan dari prosedur analitik.

19 Harapan yang dikembangkan pada tingkat yang rinci biasanya mempunyai kemungkinan yang lebih besar dalam mendeteksi salah saji jumlah tertentu dari pada perbandingan secara luas. Jumlah bulanan biasanya akan lebih efektif dari pada jumlah tahunan dan perbandingan berdasarkan lokasi atau jalur usaha biasanya akan lebih efektif dari pada membandingkan perusahaan secara keseluruhan. Tingkat kerincian yang cocok akan dipengaruhi oleh sifat klien, besarnya dan kerumitannya. Umumnya risiko salah saji yang material menjadi kabur akibat meningkatnya faktor yang bertentangan karena operasi klien menjadi lebih rumit dan lebih beragam. Penguraian masalah akan membantu mengurangi risiko ini.

## **PENYELIDIKAN DAN EVALUASI PERBEDAAN YANG SIGNIFIKAN**

20 Dalam merencanakan prosedur analitik sebagai pengujian substantif, auditor harus mempertimbangkan jumlah perbedaan yang diharapkan yang dapat diterima tanpa penyelidikan lebih lanjut. Pertimbangan ini dipengaruhi terutama yang dapat diterima oleh materialitas dan harus konsisten dengan tingkat keyakinan yang diinginkan dari prosedur ini. Penentuan jumlah ini melibatkan pertimbangan kemungkinan bahwa kombinasi dari salah saji dalam saldo akun tertentu, atau golongan transaksi tertentu, atau saldo atau golongan transaksi lainnya, dapat terhimpun menjadi suatu jumlah yang tidak dapat diterima.<sup>2</sup>

21 Auditor harus mengevaluasi perbedaan material yang tidak diharapkan. Dengan mempertimbangkan kembali metode dan faktor yang digunakan dalam mengembangkan harapan dan permintaan keterangan dari manajemen dapat membantu auditor dalam hal ini. Namun, tanggapan manajemen biasanya harus didukung dengan bukti lain. Dalam keadaan tersebut, bila penjelasan tentang perbedaan tidak dapat diperoleh, auditor harus mendapatkan bukti yang cukup mengenai asersi yang bersangkutan dengan melakukan prosedur audit lainnya untuk meyakinkan dirinya apakah perbedaan tersebut kemungkinan merupakan salah saji.<sup>3</sup> Dalam mendesain prosedur audit lainnya itu, auditor harus mempertimbangkan perbedaan yang tidak dapat dijelaskan, yang mungkin menunjukkan risiko yang meningkat dari salah saji yang material. (Lihat SA Seksi 316 [PSA No. 70] *Pertimbangan atas Kecurangan dalam Audit Laporan Keuangan*.)

## **PROSEDUR ANALITIK YANG DIGUNAKAN DALAM REVIEW YANG MENYELURUH**

22 Tujuan prosedur analitik yang diterapkan dalam tahap *review* menyeluruh adalah untuk membantu auditor dalam menilai kesimpulan yang diperoleh dan dalam mengevaluasi penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Berbagai macam prosedur analitik mungkin bermanfaat untuk tujuan ini. *Review* menyeluruh umumnya meliputi pembacaan laporan keuangan dan catatannya serta mempertimbangkan:

- a. Kecukupan bukti yang terkumpul sebagai respon terhadap saldo yang tidak biasa atau yang tidak diharapkan, yang diidentifikasi pada waktu perencanaan audit atau dalam pelaksanaan audit, dan
- b. Saldo atau hubungan yang tidak biasa atau tidak diharapkan yang sebelumnya tidak diidentifikasi.

Hasil *review* menyeluruh dapat menunjukkan bahwa bukti tambahan mungkin diperlukan.

## **TANGGAL BERLAKU EFEKTIF**

23 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>2</sup> Lihat SA Seksi 312 [PSA No. 25] *Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit*, paragraf 24 s.d. 26.

<sup>3</sup> Lihat SA Seksi 312 [PSA No. 25], paragraf 25.