

PIHAK YANG MEMILIKI HUBUNGAN ISTIMEWA

Sumber: PSA No. 34

PENDAHULUAN

01 Seksi ini memberikan panduan tentang prosedur yang harus dipertimbangkan oleh auditor jika ia melaksanakan audit atas laporan keuangan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, untuk mengidentifikasi pihak yang memiliki hubungan istimewa dan transaksi dan transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa, dan untuk memperoleh keyakinan mengenai persyaratan akuntansi dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Prosedur yang diuraikan dalam Seksi ini seharusnya tidak dipandang sudah mencakup seluruh prosedur, dan juga tidak semuanya harus dilakukan dalam setiap audit.

PERTIMBANGAN AKUNTANSI

02 Prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia¹ mengharuskan pengungkapan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Pernyataan standar akuntansi keuangan tertentu mengatur perlakuan akuntansi jika terdapat pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa; namun, prinsip akuntansi yang telah ditetapkan biasanya tidak mensyaratkan transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa diperlakukan dengan dasar yang berbeda dari yang seharusnya, jika tidak terdapat hubungan istimewa. Auditor harus memandang transaksi antarpihak yang memiliki hubungan dalam rangka pernyataan prinsip akuntansi, dengan penekanan pada cukup atau tidaknya pengungkapannya. Di samping itu, auditor harus menyadari bahwa substansi suatu transaksi dapat secara signifikan menjadi berbeda dari bentuknya dan bahwa laporan keuangan harus mengidentifikasi substansi transaksi tersebut dan bukan hanya bentuk hukumnya semata.

03 Transaksi-transaksi yang karena sifatnya mungkin memberikan indikasi adanya pihak yang memiliki hubungan istimewa, antara lain:

- a. Transaksi peminjaman atau pemberian pinjaman tanpa beban bunga atau dengan suku bunga yang secara signifikan di atas atau di bawah suku bunga pasar yang berlaku umum pada saat transaksi.
- b. Transaksi penjualan *real estate* pada tingkat harga yang berbeda secara signifikan dari nilai taksiran.
- c. Transaksi pertukaran *property* dengan *property* yang serupa dalam transaksi nonmoneter.
- d. Transaksi pemberian pinjaman tanpa ketentuan mengenai jadwal dan cara pengembaliannya.

PROSEDUR AUDIT

04 Suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia tidak dapat diharapkan untuk memberikan keyakinan bahwa semua transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa dapat ditemukan. Namun, selama proses audit, auditor harus waspada akan adanya transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa yang material yang dapat mempengaruhi laporan keuangan dan kepemilikan bersama (*common ownership*) atau hubungan pengendalian manajemen; yang menurut prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia harus diungkapkan. Banyak prosedur yang dikemukakan dalam paragraf selanjutnya yang biasanya dilaksanakan dalam audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, walaupun jika auditor tidak memiliki alasan untuk mencurigai adanya transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa atau adanya hubungan pengendalian. Prosedur-prosedur audit yang lain yang dikemukakan dalam Seksi ini terutama diarahkan pada transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa.

05 Dalam penentuan lingkup pekerjaan yang harus dilakukan berkenaan dengan kemungkinan adanya transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa, auditor harus memperoleh pemahaman tentang tanggung jawab manajemen dan hubungan masing-masing bagian dari entitas secara keseluruhan. Auditor harus

¹ lihat PSAK No. 7 .

mempertimbangkan pengendalian atas aktivitas manajemen, dan ia harus mempertimbangkan tujuan bisnis yang dilayani oleh berbagai bagian dari entitas. Umumnya, struktur bisnis dan gaya operasi didasarkan atas kemampuan manajemen, pertimbangan hukum dan pajak, diversifikasi produk, dan lokasi geografis. Pengalaman menunjukkan bahwa struktur bisnis dan gaya operasi kadang-kadang dirancang dengan sengaja untuk mengaburkan transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa.

06 Dalam kondisi yang di dalamnya tidak terdapat bukti yang sebaliknya, transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa seharusnya tidak dianggap sebagai aktivitas bisnis biasa dengan pihak luar. Namun, auditor harus waspada terhadap kemungkinan bahwa transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa didorong semata-mata, atau dalam ukuran yang lebih besar, oleh kondisi yang mirip dengan kondisi berikut ini:

- a. Tidak cukupnya modal kerja atau pinjaman untuk melanjutkan bisnis.
- b. Keinginan yang mendesak untuk mencatat tingkat laba yang tinggi secara berkelanjutan dalam upaya untuk mendukung harga saham perusahaan.
- c. Prakiraan laba yang terlalu optimis.
- d. Ketergantungan pada satu atau beberapa produk, *customers*, atau transaksi untuk kelangsungan keberhasilan perusahaan.
- e. Penurunan industri yang ditandai dengan sejumlah besar kegagalan bisnis.
- f. Kelebihan kapasitas.
- g. Tuntutan perkara hukum yang signifikan, terutama perkara hukum antara pemegang saham dengan manajemen.
- h. Ancaman keusangan yang signifikan karena perusahaan beroperasi dalam industri berteknologi tinggi.

PENENTUAN KEBERADAAN PIHAK YANG MEMILIKI HUBUNGAN ISTIMEWA

07 Auditor harus menekankan pada pengujian atas transaksi yang material antarpihak yang memiliki hubungan istimewa yang diketahuinya berkaitan dengan entitas pelapor. Hubungan tertentu, seperti hubungan anak perusahaan dengan induk perusahaan, hubungan investor dengan penerima investasi, mungkin terlihat jelas. Penentuan ada atau tidak adanya pihak yang memiliki hubungan istimewa lainnya memerlukan penerapan prosedur audit khusus, yaitu meliputi prosedur-prosedur berikut:

- a. Mengevaluasi prosedur perusahaan untuk pengidentifikasian dan pencatatan memadai atas transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa.
- b. Meminta keterangan dari pejabat manajemen yang berwenang tentang nama pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan menanyakan apakah ada transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa selama periode yang diperiksa.
- c. *Me-review* dokumen yang dilaporkan oleh entitas kepada Bapepam atau instansi pemerintah yang lain mengenai nama pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, dan bisnis lain yang di dalamnya para direktur entitas yang diperiksa menduduki jabatan direksi atau manajemen.
- d. Menentukan nama semua dana pensiun yang dibentuk untuk kesejahteraan karyawan dan nama para pejabat dan dewan pengawasnya.
- e. *Me-review* daftar pemegang saham perusahaan tertutup untuk mengidentifikasi pemegang saham utama.
- f. *Me-review* kertas kerja audit tahun lalu untuk mengidentifikasi nama pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa.
- g. Meminta keterangan kepada auditor pendahulu, auditor utama atau auditor entitas yang memiliki hubungan istimewa yang lain, mengenai pemahaman mereka akan adanya hubungan dan lingkup keterlibatan manajemen dalam transaksi-transaksi yang material.
- h. *Me-review* transaksi investasi yang material selama periode yang diperiksa untuk menentukan apakah sifat dan luas investasi selama periode tersebut menimbulkan pihak yang memiliki hubungan istimewa.
- i. Meminta pendapat hukum dari konsultan hukum independen apabila diperlukan.

IDENTIFIKASI ATAS TRANSAKSI ANTARPIHAK YANG MEMILIKI HUBUNGAN ISTIMEWA

08 Prosedur-prosedur berikut ditujukan untuk panduan dalam mengidentifikasi transaksi yang material yang diketahui merupakan transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa dan dalam mengidentifikasi transaksi material yang mungkin merupakan indikasi adanya hubungan yang sebelumnya belum ditentukan:

- a. Membekali staf audit yang melaksanakan audit dengan nama-nama yang dikenal sebagai pihak yang memiliki hubungan istimewa sehingga staf audit menjadi waspada terhadap transaksi antarpihak tersebut selama audit.
- b. Me-*review* catatan rapat dewan komisaris dan direksi mengenai informasi transaksi material yang diotorisasi atau dibahas dalam rapat.
- c. Me-*review* surat kuasa (*proxy*) dan hal lain yang dilaporkan kepada Bapepam dan data pembanding lainnya yang dilaporkan kepada instansi lain untuk mengidentifikasi transaksi material antarpihak yang memiliki hubungan istimewa.
- d. Me-*review* pernyataan benturan kepentingan (*conflict of interest*) yang diperoleh dari manajemen perusahaan.²
- e. Me-*review* lingkup dan sifat transaksi usaha dengan *customers* utama, pemasok pemberi pinjaman, dan penerima pinjaman utama untuk memperoleh indikasi hubungan yang belum diungkapkan.
- f. Mempertimbangkan apakah transaksi telah terjadi, tetapi belum memperoleh perlakuan akuntansi, seperti menerima atau memberikan jasa akuntansi, manajemen atau jasa lain tanpa dipungut biaya, atau pemegang saham utama menanggung biaya-biaya perusahaan.
- g. Me-*review* catatan akuntansi yang berisi transaksi atau saldo yang besar, luar biasa atau tidak sering terjadi, hal ini dilakukan terutama dengan menaruh perhatian khusus pada transaksi yang terjadi pada atau dekat akhir periode pelaporan.
- h. Me-*review* konfirmasi saldo kompensasi perjanjian untuk memperoleh indikasi bahwa saldo dicatat untuk atau oleh pihak yang memiliki hubungan istimewa.
- i. Me-*review* faktur tagihan dari kantor penasihat hukum atas jasa yang telah diterima perusahaan secara teratur atau khusus, untuk memperoleh indikasi adanya pihak yang memiliki hubungan istimewa atau transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa.
- j. Me-*review* konfirmasi pinjaman yang diberikan atau yang diterima untuk memperoleh indikasi adanya penjaminan. Jika terdapat penjaminan, tentukan sifat dan hubungan, jika ada, antara penjaminan dengan entitas pelapor.

PEMERIKSAAN ATAS TRANSAKSI ANTARPIHAK YANG MEMILIKI HUBUNGAN ISTIMEWA YANG BERHASIL DIIDENTIFIKASI

09 Setelah mengidentifikasi adanya transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa, auditor harus menerapkan prosedur yang dipandang perlu untuk memperoleh keyakinan mengenai tujuan, sifat, dan luas transaksi tersebut dan dampaknya pada laporan keuangan. Prosedur audit harus diarahkan untuk memperoleh dan mengevaluasi bahan bukti yang cukup dan kompeten serta harus diperluas sampai di luar batas manajemen. Prosedur-prosedur tersebut harus mempertimbangkan hal-hal berikut:

- a. Memperoleh pemahaman tentang tujuan bisnis dari transaksi.³
- b. Memeriksa faktur, dan me-*review* surat perjanjian, kontrak dan dokumen relevan lainnya, seperti laporan penerimaan dan dokumen pengiriman.
- c. Menentukan apakah transaksi telah disetujui oleh dewan komisaris atau direksi atau pejabat yang berwenang.
- d. Melakukan pengujian kewajaran terhadap perhitungan jumlah yang diungkapkan, atau yang dipertimbangkan untuk diungkapkan dalam laporan keuangan.
- e. Merancang audit atas rekening koran antarperusahaan yang dilaksanakan pada tanggal yang bersamaan, walaupun tahun fiskalnya berbeda, dan audit atas transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa yang khusus, penting dan representatif yang dilakukan oleh auditor dari masing-masing pihak dengan tukar-menukar informasi relevan memadai.
- f. Menginspeksi atau mengkonfirmasi dan memperoleh keyakinan atas nilai, dan mudah atau tidaknya jaminan dialihkan

² Pernyataan mengenai pertentangan kepentingan dimaksudkan untuk menyediakan informasi bagi dewan komisaris tentang ada atau tidak adanya hubungan antara orang yang melaporkan dengan pihak yang melakukan transaksi bisnis dengan perusahaan.

³ Sampai auditor memahami makna bisnis transaksi material, ia tidak dapat menyelesaikan auditnya. Jika ia kekurangan pengetahuan khusus untuk memahami transaksi tertentu, ia harus melakukan konsultasi dengan orang yang memiliki pengetahuan yang diperlukan.

10 Prosedur-prosedur berikut ini perlu dipertimbangkan⁴ untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, jika auditor perlu memahami transaksi tertentu sepenuhnya:

- a. Mengkonfirmasi jumlah dan syarat transaksi, termasuk jaminan dan data signifikan lainnya, dengan pihak lain dalam transaksi.
- b. Menginspeksi bukti yang dimiliki oleh pihak lain dalam transaksi.
- c. Mengkonfirmasi atau membahas informasi signifikan dengan pihak perantara, seperti bank, penjamin, agen, atau penasihat hukum, untuk memperoleh pemahaman yang lebih baik mengenai transaksi.
- d. Merujuk ke publikasi keuangan, jurnal perdagangan, lembaga kredit, dan sumber informasi lain untuk memperoleh dasar yang dapat dipercaya dalam menilai ada atau tidaknya transaksi dengan jumlah material dengan pelanggan, pemasok atau perusahaan lain yang luar biasa.
- e. Memperoleh informasi mengenai kemampuan keuangan pihak lain terhadap transaksi yang berkenaan dengan saldo yang tidak tertagih, jaminan dan kewajiban lain yang material. Informasi tersebut dapat diperoleh dari laporan keuangan yang telah diaudit, laporan keuangan yang tidak diaudit, surat pemberitahuan pajak tahunan (SPT) pajak penghasilan, dan laporan-laporan lain yang dikeluarkan oleh instansi pemerintah, direktorat jenderal pajak, publikasi keuangan, atau lembaga keuangan. Auditor harus memutuskan tingkat keyakinan yang diinginkan dan lingkup audit yang dapat memberikan informasi untuk memenuhi tingkat keyakinan yang diinginkan tersebut.

⁴ Pengaturan prosedur tertentu harus dibuat atau disetujui di depan oleh pejabat yang semestinya dalam organisasi klien.

PENGUNGKAPAN

11 Untuk setiap transaksi material antarpihak yang memiliki hubungan istimewa (atau gabungan transaksi serupa) atau kepemilikan bersama (*common ownership*) atau hubungan pengendalian manajemen yang pengungkapannya diharuskan dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, auditor harus mempertimbangkan apakah ia telah memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten untuk memahami hubungan dan transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa, serta dampaknya terhadap laporan keuangan. Ia kemudian harus mengevaluasi semua informasi yang tersedia baginya mengenai transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa atau hubungan pengendalian dan memperoleh keyakinan yang didasarkan atas pertimbangan profesionalnya tentang memadai atau tidaknya pengungkapan hal tersebut dalam laporan keuangan.

12 Kecuali untuk transaksi rutin, biasanya tidak mungkin untuk menentukan apakah suatu transaksi akan terjadi jika pihak-pihak yang terlibat tidak memiliki hubungan istimewa atau jika dianggap transaksi tersebut telah terjadi, maka sulit untuk menentukan apakah syarat-syarat dan cara penyelesaian yang digunakan seperti halnya jika pihak yang terlibat memiliki hubungan istimewa. Oleh sebab itu, sulit untuk menguatkan suatu pencerminan transaksi yang dilaksanakan atas dasar syarat-syarat yang berlaku antara pihak yang bebas. Jika pencerminan transaksi semacam ini dicantumkan dalam laporan keuangan dan auditor yakin bahwa pencerminan tersebut tidak didukung oleh manajemen, ia harus menerbitkan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar karena merupakan penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, tergantung atas materialitasnya. Lihat SA Seksi 508 (PSA No. 29) *Laporan Auditor atas Laporan Keuangan Auditan*, paragraf 35 dan paragraf 36.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF

13 Seksi ini berlaku efektif tanggal 1 Agustus 2001. Penerapan lebih awal dari tanggal efektifnya 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.