

SA Seksi 543**BAGIAN AUDIT DILAKSANAKAN OLEH AUDITOR INDEPENDEN LAIN****Sumber:** PSA No. 38**Lihat SA Seksi 9543 untuk Interpretasi Seksi ini.****PENDAHULUAN**

01 Seksi ini berisi panduan bagi auditor independen untuk membuat pertimbangan profesional dalam memutuskan (a) apakah ia bertindak sebagai auditor utama dan menggunakan pekerjaan dan laporan auditor independen lain yang telah mengaudit laporan keuangan satu atau lebih anak perusahaan, divisi, cabang, komponen, atau investasi yang tercantum dalam laporan keuangan yang disajikan dan (b) bentuk dan isi laporan auditor utama dalam keadaan tersebut.¹ Dalam memutuskan apakah seorang auditor dapat bertindak sebagai auditor utama tanpa mengaudit sendiri anak perusahaan, divisi, cabang, komponen, atau investasi tertentu dari kliennya, pertimbangan profesional auditor seperti diuraikan dalam paragraf 2 dan 10 merupakan dasar utama keputusan tersebut; tidak ada satu pun aturan dalam Seksi ini yang dapat diartikan bahwa seorang auditor dapat menggunakan dasar lain kecuali pertimbangan profesionalnya; atau tidak ada satu pun aturan dalam Seksi ini yang menyatakan bahwa suatu laporan auditor yang mengacu ke laporan auditor lain dianggap lebih rendah mutunya dalam pandangan profesional dibandingkan dengan laporan yang tidak mengacu ke laporan auditor lain.

¹ SA Seksi 315 [PSA No. 16] *Komunikasi antara Auditor Pendahulu dengan Auditor Pengganti* berlaku jika auditor menggunakan pekerjaan auditor pendahulu dalam menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan.

RANGKAIAN TINDAKAN AUDITOR UTAMA

02 Seorang auditor yang bertindak sebagai auditor utama harus memperhatikan apakah ia telah melakukan semua pekerjaan selain sebagian kecil pekerjaan, atau bagian audit yang signifikan yang telah dilakukan oleh auditor lain. Dalam kondisi bagian signifikan audit dilaksanakan oleh auditor lain, ia harus memutuskan apakah partisipasinya cukup untuk memungkinkan dirinya bertindak sebagai auditor utama dan melaporkan dalam kapasitasnya sebagai auditor utama atas laporan keuangan tersebut. Untuk menjawab pertanyaan tersebut, di antara hal-hal lainnya, auditor harus mempertimbangkan materialitas bagian laporan keuangan auditannya dibandingkan dengan bagian yang diaudit oleh auditor lain, lingkup pengetahuannya mengenai laporan keuangan secara keseluruhan, dan pentingnya komponen-komponen yang diauditnya dalam hubungannya dengan perusahaan secara keseluruhan.

03 Jika auditor memutuskan bahwa layak baginya untuk bertindak sebagai auditor utama, ia harus menentukan apakah ia harus mengacu atau tidak mengacu ke audit yang dilaksanakan oleh auditor lain di dalam laporannya.² Lihat paragraf 09 untuk contoh pelaporan yang semestinya bila pengacuan dilakukan ke audit yang dilaksanakan oleh auditor lain. Jika auditor utama memutuskan untuk memikul tanggung jawab atas pekerjaan auditor lain, sepanjang pekerjaan tersebut berkaitan dengan pernyataan pendapat auditor utama atas laporan keuangan secara keseluruhan, tidak ada pengacuan yang harus dibuat mengenai pekerjaan atau laporan auditor lain. Sebaliknya, jika auditor utama memutuskan untuk tidak memikul tanggung jawab tersebut, laporannya harus menunjukkan pengacuan ke audit yang dilaksanakan oleh auditor lain dan harus menunjukkan secara jelas pembagian tanggung jawab antara auditor utama dan auditor lain dalam menyatakan pendapatnya atas laporan keuangan. Tanpa memperhatikan keputusan auditor utama, auditor lain tetap bertanggung jawab atas pelaksanaan pekerjaannya dan atas laporannya.

² Lihat paragraf 09 untuk contoh pelaporan semestinya jika pengacuan dibuat ke audit yang dilaksanakan oleh auditor lain.

KEPUTUSAN UNTUK TIDAK MENGACU

04 Jika auditor utama dapat meyakinkan dirinya mengenai independensi dan reputasi profesional auditor lain (lihat paragraf 10) dan percaya bahwa audit yang dilakukan oleh auditor lain dapat diandalkan (lihat paragraf 12), ia dapat menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan tanpa mengacu ke audit yang dilaksanakan oleh auditor lain di dalam laporannya. Jika auditor utama memutuskan untuk mengambil sikap tersebut, ia tidak harus mengungkapkan dalam laporannya mengenai bagian audit yang dilakukan oleh auditor lain. Jika bagian audit yang dilakukan oleh auditor lain diungkapkan dalam laporannya, hal ini dapat menyebabkan pemakai laporan keuangan salah menafsirkan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

05 Biasanya, auditor utama tidak mengacu ke audit yang dilakukan oleh auditor lain bila:

- a. Bagian audit dilaksanakan oleh auditor independen lain yang merupakan kantor akuntan asosiasi atau koresponden dan yang pekerjaannya dapat diterima oleh auditor utama berdasarkan pengetahuannya mengenai standar profesional dan kompetensi kantor auditor lain tersebut; atau
- b. Auditor lain ditunjuk oleh auditor utama dan pekerjaan auditor lain dilakukan di bawah bimbingan dan pengawasan auditor utama; atau
- c. Auditor utama, baik ia memilih auditor lain atau tidak, mengambil tindakan yang dianggap perlu untuk meyakinkan dirinya mengenai audit yang dilakukan oleh auditor lain dan memperoleh keyakinan mengenai kewajaran akun-akun yang akan dicantumkan dalam laporan keuangan yang diberi pendapat oleh auditor utama tersebut; atau
- d. Bagian laporan keuangan yang diaudit oleh auditor lain tidak material dibandingkan dengan laporan keuangan yang dicakup oleh pendapat auditor utama.

KEPUTUSAN UNTUK MENGACU

06 Di lain pihak, auditor utama dapat memutuskan untuk mengacu ke audit yang dilakukan oleh auditor lain, bila ia akan menyatakan pendapatnya atas laporan keuangan yang diaudit. Dalam beberapa hal, mungkin tidak praktis bagi auditor utama bila melakukan *review* terhadap pekerjaan auditor lain atau menggunakan prosedur lain yang dalam pertimbangannya perlu untuk memperoleh keyakinan mengenai audit yang dilakukan oleh auditor lain. Di samping itu, jika suatu komponen laporan keuangan yang diaudit oleh auditor lain material dalam hubungannya dengan laporan keuangan secara keseluruhan, tanpa memperhatikan pertimbangan lainnya, auditor utama dapat memutuskan untuk mengacu ke audit yang dilakukan oleh auditor lain di dalam laporannya.

07 Jika auditor utama memutuskan akan mengacu ke audit yang dilakukan oleh auditor lain, laporannya harus menunjukkan dengan jelas pembagian tanggung jawab antara bagian laporan keuangan yang dicakup oleh auditnya sendiri dan yang dicakup oleh audit yang dilaksanakan oleh auditor lain, baik dalam paragraf pengantar, paragraf lingkup audit, dan paragraf pendapat. Laporan tersebut harus menjelaskan pentingnya bagian laporan keuangan yang diaudit oleh auditor lain. Hal ini dapat dilakukan dengan menyatakan jumlah rupiah atau persentase satu atau lebih hal-hal berikut ini: jumlah keseluruhan aktiva, jumlah keseluruhan pendapatan, atau kriteria lainnya, tergantung atas hal yang paling jelas menunjukkan bagian laporan keuangan yang diaudit oleh auditor lain. Nama auditor lain dapat disebutkan dan laporannya dapat disajikan bersama dengan laporan auditor utama atas persetujuan auditor lain tersebut.

08 Pengacuan dalam laporan auditor utama yang merupakan bagian audit yang telah dilakukan oleh auditor lain tidak diartikan sebagai pengecualian pendapat, namun lebih merupakan suatu petunjuk tanggung jawab yang terpisah di antara auditor yang melakukan audit terhadap berbagai komponen laporan keuangan secara keseluruhan.

09 Contoh laporan auditor utama yang menunjukkan pembagian tanggung jawab, jika auditor utama mengacu ke audit yang dilakukan oleh auditor lain disajikan berikut ini:

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah mengaudit neraca konsolidasian PT KXT dan anak perusahaannya tanggal 31 Desember 20X1, dan laporan laba-rugi konsolidasian yang bersangkutan dan laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut. Laporan keuangan tersebut merupakan tanggung jawab manajemen perusahaan. Tanggung jawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit kami. Kami tidak mengaudit laporan keuangan PT QRS, anak perusahaan yang dimiliki penuh oleh PT KXT, yang laporan keuangannya mencerminkan aktiva total dan pendapatan masing-masing 20% dan 22%, dari total laporan keuangan konsolidasian yang bersangkutan. Laporan keuangan tersebut diaudit oleh auditor lain dengan pendapat wajar tanpa pengecualian, yang laporannya telah diserahkan kepada kami, dan pendapat kami, sepanjang berkaitan dengan jumlah-jumlah untuk PT QRS, didasarkan semata-mata atas laporan auditor independen lain tersebut.

Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar tersebut mengharuskan kami merencanakan dan melaksanakan audit agar kami memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Suatu audit meliputi pemeriksaan, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Audit juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Kami yakin bahwa audit kami memberikan dasar memadai untuk menyatakan pendapat.

Menurut pendapat kami, berdasarkan audit kami dan laporan auditor lain tersebut, laporan keuangan konsolidasian yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan PT X tanggal 31 Desember 20X1, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

[Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik]

[Tanggal]

Jika dua atau lebih auditor selain auditor utama berpartisipasi dalam suatu audit atas laporan keuangan, persentase yang dicakup oleh para auditor lain tersebut dapat dinyatakan secara gabungan dalam laporan auditor utama.

PROSEDUR YANG PERLU DITERAPKAN PADA KEDUA METODE PELAPORAN

10 Jika auditor utama akan memutuskan untuk mengacu atau tidak mengacu ke audit yang dilakukan oleh auditor lain, ia harus mengajukan pertanyaan tentang reputasi profesional dan independensi auditor lain tersebut. Ia juga harus memakai cara-cara memadai untuk menjamin koordinasi kegiatannya dengan kegiatan auditor lain dalam upaya untuk *me-review* dengan tepat mengenai hal-hal yang mempengaruhi pengkonsolidasian atau penggabungan akun-akun di dalam laporan keuangan. Permintaan keterangan dan cara-cara lainnya meliputi prosedur-prosedur seperti berikut ini:

- a. Meminta keterangan kepada satu atau lebih orang/badan berikut mengenai reputasi profesional dan posisi auditor lain:
 - (i) Ikatan Akuntan Indonesia.
 - (ii) Para praktisi lainnya.
 - (iii) Bankir dan penjamin kredit lainnya.
 - (iv) Sumber-sumber lain yang layak.
- b. Memperoleh representasi dari auditor lain bahwa ia independen seperti yang disyaratkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia dan jika perlu, memenuhi yang disyaratkan oleh Bapepam.

- c. Menegaskan melalui komunikasi dengan auditor lain:
- (i) Bahwa ia (auditor lain) menyadari bahwa komponen laporan keuangan yang diauditnya dimasukkan di dalam laporan keuangan yang akan dilaporkan oleh auditor utama dan bahwa laporan auditor lain tersebut akan dipakai sebagai dasar pernyataan pendapat oleh auditor utama.
 - (ii) Bahwa ia menguasai prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan menguasai standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan akan melaksanakan auditnya dan menyusun laporan auditnya sesuai dengan standar tersebut.
 - (iii) Bahwa ia mempunyai pengetahuan mengenai persyaratan pelaporan keuangan relevan yang berkaitan dengan laporan keuangan dan jika berlaku, daftar-daftar yang diserahkan kepada badan pengatur seperti Bapepam.
 - (iv) Bahwa suatu *review* akan dilakukan terhadap hal-hal yang mempengaruhi eliminasi transaksi-transaksi dan akun-akun antara perusahaan yang berafiliasi dan, jika sesuai dengan keadaan, keseragaman praktik akuntansi antarkomponen-komponen yang dimasukkan ke dalam laporan keuangan.

Permintaan keterangan mengenai hal-hal dalam butir a, dan c (ii) dan (iii) biasanya tidak diperlukan jika auditor utama sudah mengetahui reputasi auditor lain tersebut dan jika auditor lain tersebut berpraktik di Indonesia.

11 Jika hasil permintaan keterangan dan prosedur-prosedur yang digunakan oleh auditor utama seperti yang dijelaskan pada paragraf 10 menuntunnya pada kesimpulan bahwa ia tidak dapat memikul tanggung jawab atas pekerjaan auditor lain, sepanjang pekerjaan tersebut berkaitan dengan pernyataan pendapat auditor utama dalam laporan keuangan secara keseluruhan, atau tidak melaporkan dengan cara yang dinyatakan dalam paragraf 09, ia semestinya harus mengubah pendapatnya atau menyatakan tidak memberikan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan. Oleh karena itu, alasannya harus dinyatakan, dan proporsi bagian laporan keuangan yang dikenai pengecualian pendapat harus diungkapkan.

PROSEDUR TAMBAHAN BILA TIDAK MENGACU

12 Jika auditor utama memutuskan untuk tidak mengacu ke audit yang dilakukan oleh auditor lain, di samping untuk meyakinkan dirinya mengenai hal-hal yang diuraikan pada paragraf 10, ia juga harus mempertimbangkan untuk melaksanakan satu atau lebih prosedur-prosedur berikut:

- a. Mengunjungi auditor lain dan membicarakan prosedur-prosedur audit yang dilakukan dan hasil-hasil yang diperoleh dari pemakaian prosedur tersebut.
- b. *Me-review* program audit auditor lain. Dalam banyak keadaan, auditor utama mungkin lebih baik mengeluarkan instruksi kepada auditor lain mengenai lingkup pekerjaan auditnya.
- c. *Me-review* kertas kerja auditor lain, termasuk pemahaman struktur pengendalian intern dan penilaian terhadap risiko pengendalian.

13 Dalam keadaan tertentu auditor utama dapat mempertimbangkan untuk berpartisipasi dalam diskusi dengan karyawan perusahaan mengenai akun-akun laporan keuangan yang diaudit oleh auditor lain dan/atau melakukan pengujian tambahan atas akun-akun tersebut. Penentuan luasnya prosedur tambahan, jika ada, diterapkan berdasarkan pertimbangan profesional auditor utama semata-mata dan sama sekali tidak dapat ditafsirkan sebagai kurang memadainya pekerjaan auditor lain. Karena auditor utama dalam hal ini memikul tanggung jawab atas pendapatnya mengenai laporan keuangan yang dilaporkannya tanpa mengacu ke audit yang dilakukan oleh auditor lain, pertimbangannya harus dipakai sebagai dasar untuk menentukan lingkup prosedur yang akan dilakukan.

INVESTASI JANGKA PANJANG

14 Dalam hal investasi diperhitungkan dengan *equity method*, auditor yang menggunakan laporan auditor lain untuk tujuan pelaporan *equity* investor dalam aktiva bersih dan bagian laba atau rugi per lembar saham dan transaksi lain atas perusahaan tempat investor melakukan investasi (*investee*), berada dalam

posisi sebagai auditor utama yang menggunakan pekerjaan dan laporan auditor lain. Dalam keadaan ini, auditor dapat memutuskan untuk mengacu ke pekerjaan dan laporan auditor lain dalam laporannya atas laporan keuangan investor. (Lihat paragraf 06 sampai dengan 11). Jika pekerjaan dan laporan auditor lain merupakan unsur utama bukti dalam kaitannya dengan investasi yang diperhitungkan dengan metode kos (*cost method*), auditor lain dapat dianalogikan berada dalam posisi yang sama dengan posisi auditor utama.

LAPORAN AUDITOR LAIN MENYIMPANG DARI LAPORAN AUDIT BENTUK BAKU

15 Jika laporan auditor lain menyimpang dari laporan auditor bentuk baku, auditor utama harus memutuskan apakah alasan penyimpangan dari laporan audit bentuk baku sedemikian rupa sehingga sifat dan pentingnya alasan tersebut dalam hubungannya dengan laporan keuangan yang dilaporkan oleh auditor utama memerlukan pengungkapan dalam laporan auditor utama. Jika alasan penyimpangan tidak material dalam hubungannya dengan laporan keuangan secara keseluruhan dan laporan auditor lain tidak disajikan, auditor utama tidak perlu membuat acuan ke pekerjaan auditor lain dalam laporannya mengenai penyimpangan tersebut, namun jika laporan auditor lain disajikan, auditor utama dapat mengacu ke penyimpangan tersebut dan perlakuannya.

LAPORAN KEUANGAN TAHUN SEBELUMNYA DISAJIKAN KEMBALI SETELAH TERJADI PENGGABUNGAN KEPENTINGAN

16 Setelah transaksi penggabungan kepentingan dilaksanakan, seorang auditor dapat diminta untuk membuat laporan atas laporan keuangan yang disajikan kembali untuk satu tahun sebelumnya atau lebih, yang auditor lain telah melakukan audit atas satu atau lebih entitas yang tercakup di dalam laporan keuangan tersebut. Dalam keadaan seperti ini, auditor dapat memutuskan bahwa ia belum mengaudit bagian memadai laporan keuangan untuk tahun-tahun sebelumnya yang dapat memungkinkannya bertindak sebagai auditor utama (lihat paragraf 02). Juga, dalam keadaan tersebut, sering tidak mungkin atau tidak tepat atau tidak perlu bagi auditor untuk menyakinkan dirinya mengenai laporan keuangan yang disajikan kembali. Dalam keadaan ini, ia sebaiknya menyatakan pendapatnya hanya atas gabungan laporan-laporan tersebut; namun, tidak ada pendapat yang harus dinyatakan kecuali jika auditor telah mengaudit laporan paling tidak satu entitas yang tercakup dalam laporan keuangan yang disajikan kembali tersebut untuk periode paling akhir. Berikut ini adalah contoh pelaporan yang semestinya atas penggabungan tersebut, yang dapat disajikan dalam paragraf tambahan setelah paragraf pengantar, paragraf lingkup audit, dan paragraf pendapat yang mencakup laporan keuangan konsolidasian untuk tahun berjalan:³

³ Jika neraca konsolidasian yang dilaporkan kembali juga disajikan, auditor dapat juga menyatakan pendapatnya terhadap kombinasi neraca konsolidasian tersebut.

Kami sebelumnya telah mengaudit dan melaporkan laporan laba-rugi dan laporan arus kas konsolidasi PT KXT dan anak perusahaannya untuk tahun yang berakhir pada tanggal 31 Desember 20X1, sebelum terjadinya penyajian kembali penggabungan kepentingan pada tahun 20X2. Kontribusi PT KXT dan anak perusahaannya terhadap pendapatan dan laba bersih masing-masing persen dan persen dari total jumlah yang disajikan kembali. Laporan keuangan perusahaan lain yang disajikan secara terpisah telah tercakup dalam laporan laba-rugi dan laporan arus kas konsolidasian yang disajikan kembali tahun 20X1 diaudit dan dilaporkan secara terpisah oleh auditor lain. Kami juga mengaudit gabungan laporan laba-rugi dan arus kas konsolidasian terlampir untuk tahun yang berakhir pada tanggal 31 Desember 20X1. Menurut pendapat kami, laporan konsolidasian tersebut telah digabung secara tepat dengan dasar yang dijelaskan pada Catatan A dalam catatan atas laporan keuangan konsolidasian.

17 Dalam melaporkan laporan keuangan yang disajikan kembali seperti dijelaskan pada paragraf di atas, auditor tidak memikul tanggung jawab atas pekerjaan auditor lain dan tidak bertanggung jawab untuk menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan yang disajikan kembali secara keseluruhan. Ia harus menggunakan prosedur yang memungkinkannya untuk menyatakan suatu pendapat hanya mengenai

penggabungan laporan keuangan. Prosedur ini meliputi pengujian penggabungan laporan keuangan yang disajikan kembali agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Sebagai contoh, auditor harus meminta keterangan dan menggunakan prosedur tertentu untuk hal-hal berikut ini:

- a. Eliminasi transaksi dan akun induk dan anak perusahaan.
- b. Penggabungan jurnal penyesuaian dan reklasifikasi.
- c. Penyesuaian untuk memperlakukan pos-pos serupa dengan cara yang dapat dibandingkan.
- d. Cara dan lingkup penyajian pengungkapan dalam laporan keuangan yang disajikan kembali dan catatan di dalamnya.

Auditor juga harus mempertimbangkan penggunaan prosedur yang tercantum dalam paragraf 10.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF

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