



INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA
Indonesian Institute of Certified Public Accountants

Associate Member of:



**International
Federation
of Accountants**

TJ 02

PERTANYAAN DAN JAWABAN

**I API
INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA**

**SKEPTISISME PROFESIONAL DALAM
SUATU AUDIT ATAS LAPORAN KEUANGAN**

**KOMITE ASISTENSI DAN IMPLEMENTASI STANDAR PROFESI
INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA**

2014

(Halaman ini sengaja dikosongkan)



PENDAHULUAN

Dewan Standar Profesional Akuntan Publik (“DSPAP”) Institut Akuntan Publik Indonesia (“IAPI”) telah menerbitkan Standar Audit (“SA”) dan Standar Pengendalian Mutu (“SPM”) No.1.¹ SA dan SPM tersebut bersumber dari *International Standards on Auditing* (“ISA”) dan *International Standards on Quality Control* (“ISQC”) 1.

Tanya-Jawab (“TJ”) 02 ini diterbitkan oleh Komite Asistensi dan Implementasi Standar Profesi (“KAISP”) IAPI untuk membahas bagaimana menerapkan skeptisisme profesional dalam merencanakan dan melaksanakan audit.

TJ ini tidak mengubah atau mengganti SA dan SPM, serta teks-teks otoritatif yang diterbitkan oleh DSPAP IAPI dan regulasi lainnya.² TJ ini bukan dimaksudkan sebagai pengganti SA dan SPM maupun sebagai referensi lengkap. Pengguna TJ ini diharapkan mengacu secara langsung kepada SA dan SPM. Pemahaman tentang TJ ini akan membantu auditor untuk menerapkan SA dan SPM mencapai kualitas audit.

¹ Standar Pengendalian Mutu (SPM) No. 1, Pengendalian Mutu bagi Kantor Akuntan Publik yang Melaksanakan Perikatan Asurans (Audit, Reviu, dan Perikatan Asurans Lainnya) dan Perikatan Selain Asurans.

² Seluruh referensi terhadap SA dan SPM pada TJ ini adalah SA yang berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan periode yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2013 (untuk emiten), atau 1 Januari 2014 (untuk entitas selain Emiten) dan SPM No. 1 yang dimulai setelah tanggal 1 Januari 2013.

(Halaman ini sengaja dikosongkan)

SKEPTISISME PROFESIONAL DALAM SUATU AUDIT ATAS LAPORAN KEUANGAN

Tanya-Jawab (“TJ”) 02

TJ 02 disusun oleh Komite Asistensi dan Implementasi Standar Profesi (“KAISP”) Institut Akuntan Publik Indonesia (“IAPI”) untuk membahas bagaimana menerapkan skeptisisme profesional dalam merencanakan dan melaksanakan audit sesuai Standar Audit (“SA”) dan Standar Pengendalian Mutu (“SPM”) yang diterbitkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik (“DSPAP”) IAPI.

Jakarta, 23 Desember 2014

Komite Asistensi dan Implementasi Standar Profesi (“KAISP”)

Ketua: Handoko Tomo
Anggota: Ahmad Sapudin
Bambang Sulistiyanto
Fahmi
Hendang Tanusdjaja
Jumadi
Mikail Jam’an
Rahmat Zuhdi
Rakhmawan Tri Nugroho
Sahat Pardede
Wahyu Hidayat
Zarya Nugroho

(Halaman ini sengaja dikosongkan)



DAFTAR ISI

	Halaman
T1: Apa itu skeptisisme profesional ?	1
T2: Mengapa skeptisisme profesional penting dalam audit atas laporan keuangan ?	2
T3: Apa yang dapat dilakukan oleh KAP dan auditor untuk meningkatkan kesadaran akan pentingnya skeptisisme profesional dan penerapannya ?	3
T4: Dalam proses audit, pada tahap apa diperlukan skeptisisme profesional ?	5
T5: Bagaimana skeptisisme profesional berhubungan dengan tanggung jawab auditor terkait dengan kecurangan ?	7
T6: Selain kecurangan, adakah aspek lain dari audit ketika skeptisisme profesional mungkin sangat penting ?	9
T7: Bagaimana penerapan skeptisisme profesional dibuktikan ?	10
T8: Apakah badan pengatur dan badan pengawas KAP serta penanggung jawab atas tata kelola memiliki peranan dalam mendukung perilaku skeptis di antara auditor ?	12

(Halaman ini sengaja dikosongkan)

T1. Apa itu skeptisisme profesional?

Standar Audit (“SA”) mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai "suatu sikap yang mencakup suatu pikiran yang selalu mempertanyakan, waspada terhadap kondisi yang dapat mengindikasikan kemungkinan kesalahan penyajian, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, dan suatu penilaian penting atas bukti audit."³ SA secara eksplisit mengharuskan auditor untuk merencanakan dan melaksanakan audit dengan skeptisisme profesional mengingat kondisi tertentu dapat saja terjadi yang menyebabkan laporan keuangan mengandung kesalahan penyajian material.⁴

Seperti konsep-konsep dasar audit yang lain, sulit untuk memberikan definisi tunggal untuk menangkap arti skeptisisme profesional sepenuhnya. Selanjutnya, tidak ada cara tunggal untuk dapat menunjukkan skeptisisme profesional. Namun, definisi SA menjelaskan unsur-unsur penting yang membantu dalam pemahaman tentang skeptisisme profesional.

Sebagai suatu sikap, skeptisisme profesional pada dasarnya adalah suatu pola pikir yang mendorong perilaku auditor untuk mengadopsi pendekatan sikap selalu mempertanyakan ketika mempertimbangkan suatu informasi dan dalam menarik kesimpulan. Dalam hal ini, skeptisisme profesional dan prinsip-prinsip etika dasar terkait objektivitas dan independensi auditor tidak dapat dipisahkan.⁵ Independensi auditor meningkatkan kemampuan auditor dalam bertindak dengan integritas, objektif dan mempertahankan sikap skeptisisme profesional.⁶

Skeptisisme profesional mencakup kewaspadaan, sebagai contoh, bukti audit yang bertentangan dengan bukti audit lain yang diperoleh, atau informasi yang menimbulkan pertanyaan tentang keandalan dokumen atau tanggapan terhadap permintaan keterangan yang digunakan sebagai bukti audit. Selanjutnya, termasuk kewaspadaan terhadap keadaan yang mengindikasikan adanya kemungkinan kecurangan, dan kondisi yang menyarankan perlunya prosedur audit tambahan selain prosedur yang disyaratkan oleh SA.⁷

Skeptisisme profesional juga mencakup penilaian penting atas bukti audit, yang terdiri dari dua hal, yaitu: informasi yang mendukung dan menguatkan asersi manajemen, serta informasi yang bertentangan dengan asersi tersebut. Penerapan skeptisisme profesional dalam hal ini berarti sikap selalu mempertanyakan dan mempertimbangkan kecukupan dan ketepatan bukti audit yang diperoleh sesuai dengan kondisi perikatan, sebagai

³ SA 200, Tujuan Keseluruhan Auditor Independen & Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit, paragraf 13 (l).

⁴ SA 200, paragraf 15.

⁵ Kode Etik Profesi Akuntan Publik, paragraph 290.6, menjelaskan bahwa independensi terdiri dari independensi dalam pemikiran dan independensi dalam penampilan. Sehubungan dengan independensi dalam pemikiran, merupakan sikap mental yang memungkinkan pernyataan pemikiran yang tidak dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat mengganggu pertimbangan profesional, yang memungkinkan seorang individu untuk memiliki integritas dan bertindak secara objektif, serta menerapkan skeptisisme profesional.

⁶ SA 200, paragraf A1.

⁷ SA 200, paragraf A18.

contoh, dalam hal ketika terdapat faktor risiko kecurangan dan suatu dokumen tunggal, yang rentan terhadap kecurangan, merupakan satu-satunya bukti pendukung bagi suatu angka material dalam laporan keuangan.⁸ Dalam hal terdapat keraguan atas keandalan informasi atau indikasi kemungkinan kecurangan, SA mengharuskan auditor menginvestigasi lebih lanjut dan menentukan modifikasi atau tambahan prosedur audit yang diperlukan untuk menyelesaikan masalah tersebut.⁹ Kesulitan, waktu, atau biaya yang terlibat tidak dengan sendirinya merupakan suatu basis yang valid bagi auditor untuk meniadakan suatu prosedur audit ketika tidak terdapat alternatif atau menerima bukti audit yang kurang persuasif.¹⁰

Walaupun manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola (atau disingkat "TCWG" atau "*those charged with governance*") entitas dipercaya jujur dan memiliki integritas berdasarkan pengalaman auditor sebelumnya yang tidak dapat diabaikan, namun hal itu tidak melepaskan auditor untuk memelihara skeptisisme profesional atau memperbolehkan auditor menerima bukti audit yang kurang persuasif dalam rangka memperoleh keyakinan memadai.¹¹

T2: Mengapa skeptisisme profesional penting dalam audit atas laporan keuangan?

Skeptisisme profesional mempunyai peranan penting yang mendasar di dalam audit dan bentuk suatu bagian yang utuh dari kumpulan keahlian auditor.¹² Skeptisisme profesional erat kaitannya dengan pertimbangan profesional.¹³ Keduanya penting untuk melaksanakan audit secara tepat dan merupakan kunci terhadap kualitas audit. Skeptisisme profesional memfasilitasi penerapan yang tepat atas pertimbangan profesional oleh auditor, terutama dalam membuat keputusan tentang, misalnya:

- Sifat, saat dan luas prosedur audit yang akan dilaksanakan.
- Apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh, dan apakah pengevaluasian lebih lanjut dibutuhkan untuk mencapai tujuan dari SA.
- Pengevaluasian tentang pertimbangan manajemen dalam menerapkan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku bagi entitas.
- Penarikan kesimpulan berdasarkan bukti audit yang diperoleh, sebagai contoh, penilaian atas kewajaran estimasi yang dibuat oleh manajemen dalam menyusun laporan keuangan.¹⁴

⁸ SA 200, paragraf A20.

⁹ SA 240, Tanggung Jawab Auditor Terkait Dengan Kecurangan Dalam Suatu Audit Atas Laporan Keuangan, paragraf 13 dan SA 500, Bukti Audit, paragraf 11.

¹⁰ SA 200, paragraf A48.

¹¹ SA 200, paragraf A22.

¹² *The International Accounting Education Standards Board's International Education Standard 8, Competence Requirements for Audit Professionals, paragraph 42.*

¹³ SA 200, paragraf 13 (k), mendefinisikan pertimbangan profesional: "penerapan pelatihan, pengetahuan dan pengalaman yang relevan, dalam konteks standar audit, akuntansi, dan etika, dalam membuat keputusan yang diinformasikan tentang tindakan yang tepat sesuai dengan kondisi dalam perikatan audit".

¹⁴ Lihat SA 200, paragraf A23.

Penerapan skeptisisme profesional meningkatkan efektivitas prosedur audit dan penerapannya serta mengurangi kemungkinan bahwa auditor memilih prosedur audit yang tidak tepat, salah menerapkan suatu prosedur audit yang tepat, atau salah menafsirkan hasil audit.¹⁵

T3: Apa yang dapat dilakukan oleh KAP dan auditor untuk meningkatkan kesadaran akan pentingnya skeptisisme profesional dan penerapannya?

Skeptisisme profesional dipengaruhi oleh sifat-sifat perilaku pribadi (yaitu, sikap dan nilai-nilai etika) serta tingkat kompetensi (yaitu, pengetahuan) dari individu-individu yang melakukan audit. Hal ini, pada gilirannya, dipengaruhi oleh pendidikan, pelatihan dan pengalaman. Skeptisisme profesional dalam tim perikatan juga dipengaruhi baik oleh kepemimpinan KAP dan rekan perikatan, maupun oleh lingkungan bisnis dan budaya KAP. SA dan SPM No. 1 mencakup ketentuan dan panduan yang dirancang untuk membantu menciptakan lingkungan baik di tingkat KAP maupun perikatan agar auditor dapat menumbuhkan skeptisisme profesional yang tepat.

Tingkat KAP

Kepemimpinan KAP dan contoh yang ditetapkan memengaruhi secara signifikan budaya internal KAP.¹⁶ Oleh karenanya, dukungan dari atas (*tone of the top*) dan penegakan yang berkelanjutan terkait pentingnya skeptisisme profesional dalam perikatan audit akan memengaruhi perilaku individu.

Kesempatan bagi KAP untuk menetapkan ekspektasi mengenai pentingnya skeptisisme profesional, sebagai contoh, jika:

- Penetapan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk mendukung budaya internal yang mengakui pentingnya mutu dalam melaksanakan suatu perikatan.¹⁷
- Dukungan atas budaya internal yang berorientasi pada mutu bergantung pada tindakan dan pesan yang jelas, konsisten, dan berulang dari setiap tingkatan manajemen KAP. Hal ini dapat dikomunikasikan melalui, tetapi tidak terbatas pada, pelatihan, seminar, pertemuan, dialog formal maupun informal, pernyataan misi, surat edaran, atau memorandum penjelasan. Tindakan dan pesan tersebut mendukung suatu budaya yang mengakui dan menghargai pekerjaan yang berkualitas tinggi, dan dapat dicakup, sebagai contoh, di dalam dokumen internal dan materi pelatihan KAP, serta prosedur penilaian rekan dan staf sehingga hal ini akan mendukung dan menguatkan pandangan KAP terhadap pentingnya kualitas KAP dan bagaimana, secara praktis, dapat dicapai.¹⁸

¹⁵ Lihat SA 200, paragraf A43.

¹⁶ Standar Pengendalian Mutu (SPM) No. 1, Pengendalian Mutu bagi Kantor Akuntan Publik yang Melaksanakan Perikatan Asurans (Audit, Reviu, dan Perikatan Asurans Lainnya) dan Perikatan Selain Asurans, paragraf A4.

¹⁷ SPM No. 1, paragraf 18.

¹⁸ Lihat SPM No. 1, paragraf A4.

- Menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa KAP memiliki jumlah personel yang cukup dengan kompetensi, kemampuan dan komitmen terhadap prinsip etika profesi yang diperlukan.¹⁹ Dalam hal ini, mendukung budaya internal berdasarkan mutu dapat dicapai melalui pembentukan kebijakan dan prosedur yang membahas kinerja, evaluasi, kompensasi, dan promosi (termasuk sistem insentif), yang menunjukkan pengakuan dan penghargaan atas pengembangan dan pemeliharaan kompetensi.²⁰
- Mengembangkan dan menerapkan pelatihan internal dan program pendidikan berkelanjutan untuk semua tingkatan personel KAP. Hal ini dapat dicapai melalui, misalnya, pengalaman kerja, pelatihan selama perikatan (*on-the-job-training*), bimbingan oleh staf yang lebih berpengalaman (sebagai contoh, anggota lain dari tim perikatan), dan pendidikan mengenai independensi. Perlu dicatat bahwa kompetensi berkelanjutan dari personel KAP bergantung pada luasnya pengembangan profesional yang berkelanjutan pada tingkat yang tepat.²¹

Tingkat Perikatan

Pada tingkat perikatan, rekan perikatan harus bertanggung jawab atas keseluruhan mutu setiap perikatan audit yang ditugaskan kepada rekan yang bersangkutan.²² Tindakan rekan perikatan dan pesan yang tepat kepada anggota lain tim perikatan menekankan bahwa mutu merupakan hal yang esensial dalam melaksanakan perikatan audit dan pentingnya mutu audit terhadap, sebagai contoh, kemampuan tim perikatan untuk menyampaikan hal-hal yang menjadi perhatiannya tanpa rasa takut terhadap hal-hal yang merugikan dirinya dan dalam menerbitkan laporan auditor yang sesuai dengan kondisinya.²³

Suatu kesempatan yang ideal untuk menanggapi dan menekankan dengan tim perikatan betapa pentingnya mempertahankan skeptisisme profesional sepanjang audit adalah selama diskusi oleh rekan perikatan dan anggota kunci tim perikatan lainnya mengenai kerentanan laporan keuangan entitas terhadap kesalahan penyajian material. Diskusi ini mencakup penerapan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku terhadap situasi dan fakta entitas, dan menempatkan penekanan khusus tentang bagaimana dan pada bagian mana dari laporan keuangan kemungkinan rentan terhadap kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kecurangan, termasuk bagaimana kecurangan mungkin terjadi (mengesampingkan keyakinan anggota tim perikatan bahwa mungkin manajemen dan TCWG jujur dan memiliki integritas). Diskusi ini juga menyediakan suatu basis bagi anggota tim perikatan mengomunikasikan dan berbagi informasi baru yang dapat memengaruhi penilaian risiko atau prosedur audit yang dilaksanakan.²⁴

¹⁹ Lihat SPM No. 1, paragraf 29.

²⁰ Lihat SPM No. 1, paragraf A5 dan A25-A28.

²¹ Lihat SPM No. 1, paragraf 29 dan A25-A26.

²² SA 220, Pengendalian Mutu Untuk Audit Atas Laporan Keuangan, paragraf 8.

²³ Lihat SA 220, paragraf A3.

²⁴ Lihat SA 315, Pengidentifikasi-an & Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material Melalui Pemahaman Atas Entitas & Lingkungannya, paragraf 10 dan A14, dan SA 240, paragraf 15.

Kesempatan lain bagi rekan perikatan untuk menetapkan ekspektasi mengenai pentingnya skeptisisme profesional, sebagai contoh, saat bertanggung jawab atas:

- Arah, supervisi dan pelaksanaan perikatan audit.²⁵
- Penelaahan pekerjaan yang sedang dilakukan. Dalam hal ini, rekan perikatan, khususnya, memiliki banyak pengetahuan dan pengalaman untuk diberikan dalam membantu anggota tim yang kurang berpengalaman dalam mengembangkan pikiran, mempertanyakan, dan kritis melalui penelaahan atas, antara lain, hal kritical dari pertimbangan dan risiko yang signifikan. Ulasan tepat waktu juga dapat membantu hal-hal signifikan (sebagai contoh, pertimbangan atas hal yang kritis, terutama yang berkaitan dengan hal-hal yang sulit atau kontroversial, yang diidentifikasi selama pelaksanaan perikatan) untuk diselesaikan pada atau sebelum tanggal laporan auditor.²⁶
- Tim perikatan melakukan konsultasi yang tepat atas hal yang sulit atau kontroversial dan bahwa kesimpulan sebagai hasil dari konsultasi tersebut telah diimplementasikan.²⁷

Ketika kegiatan di tingkat KAP dan tingkat perikatan berkontribusi terhadap pola pikir skeptisisme profesional, hal itu adalah tetap menjadi tanggung jawab masing-masing individu auditor untuk mempertahankan sikap skeptisisme profesional. Sebagaimana pertimbangan profesional, skeptisisme profesional perlu dilakukan selama audit.

Mempertahankan skeptisisme profesional selama audit diperlukan auditor untuk mengurangi risiko kegagalan dalam melihat kondisi-kondisi tidak lazim, terlalu menyamaratakan kesimpulan ketika menarik kesimpulan tersebut dari observasi audit, atau menggunakan asumsi yang tidak tepat dalam menetapkan sifat, saat dan luas prosedur audit serta penilaian atas hasilnya.²⁸

T4: Dalam proses audit, pada tahap apa diperlukan skeptisisme profesional?

Profesional skeptisisme adalah relevan dan diperlukan sepanjang audit, meskipun referensi untuk hal tersebut tidak mencantumkan kembali dalam setiap SA.²⁹ Misalnya:

- Penerimaan perikatan – Sebagai contoh, ketika mempertimbangkan hal-hal seperti integritas pemilik utama dan manajemen.³⁰

²⁵ Lihat SA 220, paragraf 15.

²⁶ Lihat SA 220, paragraf 16 dan A18.

²⁷ SA 220, paragraf 18.

²⁸ SA 200, paragraf A19.

²⁹ Lihat SA 200, paragraf A69.

³⁰ SA 220, paragraf A8.

- Mengidentifikasi dan menilai risiko atas kesalahan penyajian material – Sebagai contoh, ketika:
 - Melaksanakan prosedur penilaian risiko (termasuk diskusi tim perikatan terhadap kerentanan laporan keuangan entitas atas kesalahan penyajian material, seperti yang dibahas pada T3 di atas).
 - Merevisi penilaian risiko auditor atas risiko kesalahan penyajian material dan memodifikasi prosedur audit lanjutan yang direncanakan sebelumnya, sebagai contoh, akibat dari informasi baru yang tidak konsisten dengan bukti audit awal yang menjadi dasar penilaian auditor, atau sebagai akibat dari perubahan kondisi yang terjadi, adanya informasi baru, atau perubahan pemahaman auditor atas entitas dan operasinya sebagai hasil dari pelaksanaan prosedur audit lebih lanjut.³¹
- Merancang sifat, saat, dan luas prosedur audit lebih lanjut yang merupakan respons terhadap risiko yang telah dinilai atas kesalahan penyajian material, dan mengevaluasi bukti audit - Sebagai contoh, ketika:
 - Mempertimbangkan, untuk area risiko yang dinilai lebih tinggi, kebutuhan untuk meningkatkan kuantitas bukti atau memperoleh bukti yang lebih relevan atau andal, misalnya, dengan menekankan pada pemerolehan bukti dari pihak ketiga atau dengan memperoleh bukti penguat dari sejumlah sumber yang independen.³²
 - Merancang dan melaksanakan prosedur analitis substantif, termasuk ketika mengevaluasi keandalan data yang dijadikan dasar untuk mengembangkan ekspektasi auditor, dan ketika mengidentifikasi dan menginvestigasi adanya fluktuasi atau hubungan yang tidak konsisten dengan informasi relevan lainnya atau yang berbeda secara signifikan dengan nilai yang diharapkan.³³ Ekpektasi auditor memberikan peranan penting ketika mengevaluasi hasil prosedur analitis dan meminta keterangan dari manajemen atas perbedaan dari nilai yang diharapkan.
 - Menanggapi situasi seperti saat manajemen menolak untuk mengizinkan auditor mengirimkan permintaan konfirmasi.³⁴
- Merumuskan opini apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan ketentuan dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku – Sebagai contoh, ketika:
 - Menyimpulkan tentang apakah keyakinan memadai diperoleh dan apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh untuk mendukung kesimpulan tersebut.³⁵

³¹ Lihat SA 315, paragraf 31, dan SA 320, Materialitas Dalam Tahap Perencanaan & Pelaksanaan Audit, paragraf 12 dan A13.

³² Lihat SA 330, Respons Auditor Terhadap Risiko Yang Telah Dinilai, paragraf 7 dan A19.

³³ Lihat SA 520, Prosedur Analitis, paragraf 5 dan 7.

³⁴ Lihat SA 505, Konfirmasi Eksternal, paragraf 8.

³⁵ Lihat SA 700, Perumusan Suatu Opini dan Pelaporan atas Laporan Keuangan, paragraf 11.

- Mempertimbangkan implikasi opini jika auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang diperlukan.³⁶
- Mengevaluasi apakah laporan keuangan disusun berdasarkan suatu kerangka penyajian wajar telah mencapai penyajian wajar, mempertimbangan dua hal: (i) Penyajian, struktur dan isi laporan keuangan secara keseluruhan dan (ii) apakah laporan keuangan, termasuk catatan atas laporan keuangan terkait, mencerminkan transaksi dan peristiwa yang mendasarinya dengan suatu cara yang mencapai penyajian wajar.³⁷

T5: Bagaimana skeptisisme profesional berhubungan dengan tanggung jawab auditor terkait dengan kecurangan?

Karena karakteristik kecurangan, mencakup fakta bahwa kecurangan dapat melibatkan skema yang canggih dan terorganisir secara cermat yang dirancang untuk menutupinya, atau mungkin melibatkan kolusi, skeptisisme profesional auditor sangat penting ketika mempertimbangkan risiko atas kesalahan penyajian material yang disebabkan oleh kecurangan.

SA 240 menekankan secara khusus pada skeptisisme profesional. Antara lain, termasuk ketentuan spesifik menanggapi kebutuhan untuk mempertahankan skeptisisme profesional sepanjang audit, menyadari kemungkinan bahwa kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kecurangan dapat terjadi, walaupun pengalaman masa lalu auditor menunjukkan adanya kejujuran dan integritas manajemen entitas dan TCWG.³⁸ Hal ini juga mengharuskan auditor untuk menginvestigasi lebih lanjut jika kondisi yang diidentifikasi selama audit menyebabkan auditor yakin bahwa suatu dokumen mungkin tidak asli atau suatu kondisi dalam dokumen telah dimodifikasi namun tidak diungkapkan kepada auditor.³⁹

SA 240 menjelaskan bahwa mempertahankan skeptisisme profesional dalam audit diperlukan pengajuan pertanyaan secara berkelanjutan tentang apakah informasi dan bukti audit yang telah diperoleh auditor memberi petunjuk bahwa kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kecurangan mungkin terjadi. Hal tersebut meliputi mempertimbangkan keandalan informasi yang akan digunakan sebagai bukti audit dan pengendalian atas penyiapan dan pemeliharaannya, jika relevan.⁴⁰ SA 240 juga menyadari adanya fakta bahwa prosedur audit yang efektif untuk mendeteksi kesalahan mungkin tidak akan efektif dalam mendeteksi kecurangan. Dengan demikian, ketentuan dalam SA 240 dirancang untuk membantu auditor dalam mengidentifikasi dan menilai

³⁶ Lihat SA 540, Audit Atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar & Pengungkapan Yang Bersangkutan, paragraf A124.

³⁷ Lihat SA 700, paragraf 14.

³⁸ SA 240, paragraf 12.

³⁹ SA 240, paragraf 13.

⁴⁰ SA 240, paragraf A7.

risiko kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kecurangan dan dalam merancang prosedur lebih lanjut.⁴¹

Dalam beberapa kasus, SA mensyaratkan auditor untuk membuat dugaan tentang risiko kecurangan, penilaian risiko kesalahan penyajian material, atau menentukan prosedur tertentu yang diperlukan untuk dilaksanakan. SA begitu menyadari pentingnya skeptisisme profesional pada area yang telah ditunjukkan bahwa area tersebut lebih rentan terhadap kesalahan penyajian, termasuk kesalahan penyajian yang diakibatkan oleh kecurangan. Contohnya termasuk dugaan yang disyaratkan bahwa terdapat risiko kecurangan dalam pengakuan pendapatan,⁴² perlakuan risiko pengabaian pengendalian oleh manajemen sebagai risiko kesalahan penyajian material yang disebabkan oleh kecurangan dan oleh karena itu merupakan risiko yang signifikan,⁴³ dan prosedur yang diperlukan dalam menanggapi penelaahan estimasi akuntansi untuk menemukan hal bias.⁴⁴

Dalam menentukan respons keseluruhan untuk menanggapi hasil penilaian risiko kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kecurangan pada umumnya mencakup pertimbangan tentang bagaimana pelaksanaan keseluruhan audit dapat mencerminkan peningkatan skeptisisme profesional. SA 240, sebagai contoh, mencakup contoh spesifik tentang bagaimana pelaksanaan audit mungkin mencerminkan peningkatan skeptisisme profesional, melalui:

- Peningkatan kepekaan dalam memilih sifat dan luas dokumentasi entitas yang diperiksa dalam mendukung transaksi-transaksi material.
- Peningkatan pengakuan tentang perlunya untuk menguatkan penjelasan atau representasi manajemen tentang hal-hal yang material.⁴⁵

SA menjelaskan bahwa risiko auditor tidak dapat mendeteksi kesalahan penyajian material yang disebabkan oleh kecurangan yang dilakukan oleh manajemen lebih tinggi daripada kecurangan yang dilakukan oleh karyawan, karena manajemen sering kali berada dalam posisi, baik secara langsung maupun tidak langsung, untuk memanipulasi catatan akuntansi, menyajikan informasi keuangan yang tidak benar, atau mengesampingkan prosedur pengendalian yang dirancang untuk mencegah kecurangan yang serupa yang dapat dilakukan oleh karyawan-karyawan lainnya.⁴⁶ Dalam hal ini, SA:

- Mengindikasikan bahwa mengevaluasi respons manajemen atas permintaan keterangan dengan menggunakan sikap skeptisisme profesional dapat memperkuat respons manajemen atas permintaan keterangan tersebut dengan informasi lainnya.⁴⁷

⁴¹ SA 240, paragraf 8.

⁴² Lihat SA 240, paragraf 26-27.

⁴³ Lihat SA 240, paragraf 31.

⁴⁴ Lihat SA 240, paragraf 32 (b).

⁴⁵ SA 240, paragraf A33.

⁴⁶ SA 240, paragraf 7.

⁴⁷ SA 240, paragraf A17.

- Jika respons yang diperoleh dari permintaan keterangan kepada manajemen atau TCWG tidak konsisten, auditor harus melakukan investigasi lebih lanjut terhadap inkonsistensi tersebut.⁴⁸
- Mengharuskan auditor untuk mengevaluasi ulang penilaian awal atas risiko kesalahan penyajian material yang disebabkan oleh kecurangan, dan dampaknya terhadap sifat, saat, dan luas prosedur audit, serta keandalan bukti audit yang sebelumnya diperoleh jika mengidentifikasi adanya kesalahan penyajian mungkin merupakan atau akibat dari kecurangan dan bahwa manajemen (terutama, manajemen senior) terlibat di dalamnya, atau ketika keadaan atau kondisi mengindikasikan adanya kemungkinan kolusi yang melibatkan karyawan, manajemen atau pihak ketiga.⁴⁹

T6: Selain kecurangan, adakah aspek lain dari audit ketika skeptisisme profesional mungkin sangat penting?

Skeptisisme profesional penting dan diperlukan sepanjang keseluruhan proses audit. Skeptisisme profesional auditor menjadi sangat penting ketika menangani area audit yang lebih kompleks, signifikan atau pertimbangan yang tinggi seperti:

- Estimasi akuntansi, termasuk estimasi akuntansi nilai wajar, dan pengungkapan terkait – Sebagai contoh, ketika:
 - Mengevaluasi kewajaran asumsi signifikan yang digunakan oleh manajemen untuk membuat estimasi akuntansi yang menimbulkan risiko signifikan.⁵⁰
 - Menentukan apakah perubahan dalam estimasi akuntansi atau dalam metode untuk membuat estimasi tersebut dari periode lalu sudah tepat sesuai kondisinya.⁵¹
 - Mereviu pertimbangan dan keputusan yang dibuat oleh manajemen dalam membuat estimasi akuntansi untuk mengidentifikasi apakah ada indikator tentang kemungkinan keberpihakan manajemen.⁵²
- Kelangsungan usaha – Sebagai contoh, ketika mengevaluasi rencana manajemen atas tindakan di masa depan yang berkaitan dengan penilaian kelangsungan usaha entitas, apakah hasil rencana tersebut kemungkinan memperbaiki situasi, dan apakah rencana manajemen layak dilaksanakan sesuai dengan kondisinya.⁵³ SA 570 menekankan pentingnya skeptisisme dan pertimbangan profesional dalam mengevaluasi pengungkapan laporan keuangan dan implikasinya atas laporan auditor ketika terdapat suatu ketidakpastian material berkaitan dengan peristiwa dan kondisi yang, baik secara individual maupun kolektif, kemungkinan yang menyebabkan keraguan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya.

⁴⁸ SA 240, paragraf 14.

⁴⁹ Lihat SA 240, paragraf 35-36.

⁵⁰ Lihat SA 540, paragraf 15.

⁵¹ Lihat SA 540, paragraf 12.

⁵² SA 540, paragraf 21.

⁵³ SA 570, paragraf 16 (b).

- Transaksi dan hubungan pihak berelasi – Sebagai contoh, ketika harus tetap waspada selama audit untuk informasi yang dapat menunjukkan adanya hubungan atau transaksi pihak berelasi yang belum diidentifikasi atau diungkapkan sebelumnya;⁵⁴ dan dalam konteks transaksi signifikan yang diidentifikasi di luar bisnis normal entitas, ketika mengevaluasi apakah alasan bisnis (atau tidak ada alasan) transaksi tersebut menunjukkan bahwa mereka melakukan pelaporan keuangan yang mengandung kecurangan atau untuk menyembunyikan penyalahgunaan aset atau keandalan atas permintaan konfirmasi eksternal.⁵⁵
- Pertimbangan hukum dan peraturan – Sebagai contoh, jika harus tetap waspada saat melaksanakan prosedur audit lain misalnya, ketidakpatuhan atau menduga adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang kemungkinan berdampak material terhadap laporan keuangan atau memiliki dampak mendasar terhadap kegiatan operasi entitas dapat mengakibatkan terhentinya operasi, atau menimbulkan keraguan terhadap kelangsungan hidup entitas tersebut.⁵⁶ Hal ini juga relevan dalam konteks audit grup, misalnya, karena budaya dan praktik bisnis dalam yurisdiksi yang berbeda.⁵⁷

T7: Bagaimana penerapan skeptisisme profesional dibuktikan?

Skeptisisme profesional sering ditunjukkan dalam berbagai pembahasan yang dilakukan oleh auditor selama audit berjalan. Sebagai contoh, komunikasi auditor dengan TCWG termasuk, yang relevan, mengapa auditor mempertimbangkan praktik akuntansi signifikan, yang dapat diterima dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, bukan merupakan praktik yang paling tepat untuk kondisi khusus entitas.⁵⁸

Namun demikian, dokumentasi audit tetap penting dalam membuktikan skeptisisme profesional karena memberikan bukti bahwa audit telah direncanakan dan dilaksanakan sesuai dengan SA dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.⁵⁹ SA mengharuskan auditor untuk menyusun dokumentasi audit yang memadai sehingga memungkinkan seorang auditor berpengalaman, yang tidak memiliki keterkaitan sebelumnya dengan audit tersebut, memahami, antara lain, keputusan signifikan yang dibuat mengenai hal-hal signifikan yang timbul selama proses audit, kesimpulan yang ditarik, dan pertimbangan signifikan yang dibuat untuk mencapai kesimpulan tersebut.⁶⁰

⁵⁴ SA 550, Pihak Berelasi, paragraf 10-11 dan 15.

⁵⁵ Lihat SA 550, paragraf 16, A24 dan A25.

⁵⁶ Lihat SA 250, Pertimbangan Atas Peraturan Perundang-undangan Dalam Audit Atas Laporan Keuangan, paragraf 14, 15 dan A9.

⁵⁷ Lihat SA 600, Pertimbangan Khusus-Audit Atas Laporan Keuangan Grup (Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen), paragraf 19 dan 20.

⁵⁸ SA 260, Komunikasi Dengan Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola, paragraf 16.

⁵⁹ SA 230, Dokumentasi Audit, paragraf 5.

⁶⁰ Lihat SA 230, paragraf 8.

SA juga mengharuskan auditor untuk mendokumentasikan pembahasan atas hal-hal signifikan dengan manajemen, TCWG, dan pihak lain, termasuk sifat hal-hal signifikan tersebut serta kapan dan dengan siapa pembahasan tersebut dilakukan.⁶¹ Dokumentasi tersebut membantu auditor menunjukkan bagaimana pertimbangan signifikan dan isu-isu kunci audit ditanggapi dan bagaimana auditor mengevaluasi apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh.

Contoh kondisi di mana penting untuk mempersiapkan dokumentasi audit saat pertimbangan dan hal-hal yang signifikan antara lain:

- Keputusan signifikan yang dicapai selama pembahasan di antara tim perikatan terkait dugaan kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan entitas yang diakibatkan oleh kecurangan, dan komunikasi tentang kecurangan yang telah dilakukan dengan manajemen, TCWG, badan pengatur, dan pihak-pihak lainnya.⁶²
- Ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diidentifikasi atau diduga terjadi dan hasil diskusinya dengan manajemen, dan jika relevan, TCWG, serta pihak lain di luar entitas.⁶³
- Dasar kesimpulan auditor tentang kewajaran estimasi akuntansi dan pengungkapannya yang menimbulkan risiko signifikan, dan indikator kemungkinan keberpihakan manajemen, jika ada.⁶⁴
- Informasi yang diidentifikasi tidak mendukung kesimpulan akhir auditor tentang hal-hal signifikan, termasuk bagaimana mengatasi ketidakkonsistensian tersebut.⁶⁵
- Basis kesimpulan auditor atas kewajaran area yang terkait dengan pertimbangan subjektif.
- Basis kesimpulan auditor tentang autentisitas suatu dokumen ketika investigasi lebih lanjut (seperti penggunaan yang tepat atas pakar atau prosedur konfirmasi) dilakukan sebagai respon atas kondisi yang diidentifikasi selama audit yang menyebabkan auditor yakin bahwa dokumen tersebut mungkin tidak autentik.⁶⁶

Mengingat bahwa skeptisisme profesional adalah pola pikir, kadang-kadang sulit dokumentasi auditor untuk sepenuhnya menangkap bagaimana auditor menerapkan skeptisisme profesional sepanjang audit. SA menjelaskan bahwa kemungkinan tidak hanya ada satu cara untuk mendokumentasikan skeptisisme profesional auditor. Namun, dokumentasi audit dapat menyediakan bukti atas penggunaan skeptisisme profesional oleh auditor sesuai dengan SA. Bukti tersebut dapat mencakup prosedur tertentu yang dilakukan untuk menguatkan respons manajemen terhadap permintaan keterangan oleh auditor.⁶⁷

⁶¹ Lihat SA 230, paragraf 10.

⁶² SA 240, paragraf 44 (a) dan 46.

⁶³ SA 250, paragraf 29.

⁶⁴ SA 540, paragraf 23.

⁶⁵ SA 230, paragraf 11.

⁶⁶ Lihat SA 230, paragraf A10.

⁶⁷ SA 230, paragraf A7.

T8: Apakah badan pengatur dan badan pengawas KAP serta penanggung jawab atas tata kelola memiliki peranan dalam mendukung perilaku skeptis di antara auditor?

SA tidak menetapkan ketentuan untuk badan pengatur dan badan pengawas KAP, maupun untuk TCWG. Namun karena peran penting para pemangku kepentingan berfungsi dalam mencapai kualitas audit,⁶⁸ maka mereka berada dalam posisi lebih lanjut untuk meminta auditor menjadi skeptis melalui komunikasi dua arah yang memadai dan pengawasan yang efektif serta inspeksi audit.

Memadainya komunikasi dua arah antara auditor dan TCWG merupakan bagian penting dari proses audit. SA mengharuskan auditor untuk mengomunikasikan hal-hal tertentu tentang audit, termasuk ruang lingkup dan saat yang direncanakan atas audit serta temuan yang signifikan dan kesulitan yang dihadapi selama audit. Sebagai contoh, komunikasi yang diperlukan termasuk pandangan auditor tentang aspek kualitatif signifikan atas praktik akuntansi entitas, termasuk kebijakan akuntansi, estimasi akuntansi dan pengungkapan laporan keuangan.⁶⁹ Dialog yang sehat antara auditor dan TCWG mengenai area dengan risiko lebih tinggi yang dinilai atas kesalahan penyajian material, khususnya estimasi akuntansi penting, dan bagaimana auditor merenspons risiko yang dinilai tersebut, dapat memberikan TCWG peluang untuk menantang bagaimana auditor menerapkan skeptisisme profesional dalam pendekatan ke area-area tersebut.

TCWG berada dalam posisi untuk memengaruhi dan merangsang skeptisisme auditor dengan memberikan umpan balik pada hal-hal penting yang berkaitan dengan audit. Sebagai contoh, dalam menerima komunikasi tentang ruang lingkup dan saat audit yang direncanakan, TCWG dapat:

- Membahas isu risiko dan konsep materialitas dengan auditor;
- Mengidentifikasi bidang yang diminta untuk melakukan prosedur tambahan kepada auditor; dan
- Membantu auditor untuk memahami dengan lebih baik entitas dan lingkungannya.⁷⁰

Melalui pemantauan dan inspeksi audit, badan pengawas juga dapat memfasilitasi dialog yang efektif yang memberikan kontribusi untuk memfokuskan auditor tentang pentingnya skeptisisme profesional dan bagaimana hal itu dapat diterapkan secara tepat dalam audit laporan keuangan. Dokumentasi auditor sangat penting karena berfungsi, antara lain,

⁶⁸ Publikasi IAASB, "Audit Quality, An IAASB Perspective", membahas banyak pengaruh penting yang berkontribusi untuk mencapai kualitas audit dan peran auditor eksternal dan lainnya dalam mencapai kualitas pelaporan keuangan.

⁶⁹ Lihat SA 260, paragraf 16 (a), yang juga mencatat bahwa, jika relevan, auditor juga diperlukan untuk menjelaskan kepada penanggung jawab atas tata kelola alasan auditor mempertimbangkan praktik akuntansi signifikan, yang dapat diterima dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, bukan merupakan praktik akuntansi yang paling tepat untuk kondisi khusus entitas.

⁷⁰ Lihat SA 260, paragraf A11.

untuk memungkinkan dilaksanakannya inspeksi eksternal sesuai dengan peraturan perundang-undangan atau ketentuan lain yang berlaku.⁷¹

Auditor sering diharuskan untuk mengomunikasikan secara langsung dengan badan pengatur atau pengawas, sebagai tambahan terhadap TCWG.⁷² Bahkan tanpa adanya suatu ketentuan, dalam kondisi luar biasa, auditor dapat menilai perlunya untuk mengomunikasikan hal-hal tertentu secara langsung dengan badan pengatur atau pengawas. Namun, tugas profesional auditor untuk menjaga kerahasiaan informasi klien dapat menghalangi pelaporan tersebut. Oleh karena itu, auditor dapat mempertimbangkan hal tersebut tepat untuk memperoleh advis hukum dalam menentukan tindakan yang tepat sesuai kondisinya.

⁷¹ Lihat SA 230, paragraf 3.

⁷² Misalnya, SA 250 mengharuskan auditor untuk menentukan apakah ia mempunyai tanggung jawab untuk melaporkan ketidakpatuhan yang diidentifikasi atau diduga terjadi terhadap peraturan perundang-undangan kepada pihak di luar entitas. Jika auditor mengidentifikasi atau mencurigai adanya suatu kecurangan, SA 240 mengharuskan auditor untuk menentukan apakah ada tanggung jawab auditor untuk melaporkan kejadian atau dugaan tersebut kepada pihak di luar entitas. Meskipun tugas profesional auditor untuk menjaga kerahasiaan informasi klien mungkin menghalangi pelaporan tersebut, tanggung jawab hukum auditor dapat mengabaikan tugas menjaga kerahasiaan tersebut dalam beberapa kondisi. Persyaratan mengenai komunikasi auditor kepada badan yang berwenang, misalnya kepada badan pengawas untuk auditor suatu institusi keuangan dan lainnya dapat bervariasi menurut yurisdiksi di beberapa negara, baik oleh hukum perundang-undangan, berdasarkan peraturan badan pengawas, atau dengan kesepakatan formal atau protokol.

(Halaman ini sengaja dikosongkan)

(Halaman ini sengaja dikosongkan)

(Halaman ini sengaja dikosongkan)

Contact Us:

Office 8 Building 12th Floor
Sudirman Central Business District (SCBD) Lot 28
Senopati Raya
Jl. Jend. Sudirman Kav.52-53
Jakarta Selatan 12190

Hunting: (021) 7279 5445, 7279 5446