



INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA
Indonesian Institute of Certified Public Accountants

TJ 01

PERTANYAAN DAN JAWABAN

I API
INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA

**Penerapan SA Berbasis ISA Secara Proposional
Sesuai Ukuran dan Kompleksitas Suatu Entitas**

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

2014

PENDAHULUAN

Dewan Standar Profesional Akuntan Publik (“DSPAP”) Institut Akuntan Publik Indonesia (“IAPI”) telah menerbitkan Standar Audit (“SA”) baru yang berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2013 (untuk Emiten), atau 1 Januari 2014 (untuk entitas selain Emiten). Penerapan dini dianjurkan untuk entitas selain Emiten. SA tersebut bersumber dari *International Standards on Auditing* (“ISA”).

Tanya-Jawab (TJ) 2014 – 01 ini diterbitkan oleh Komite Asistensi dan Implementasi Standar Profesi (“KAISP”) IAPI untuk membahas bagaimana menerapkan SA berbasis ISA tersebut secara proporsional sesuai dengan ukuran dan kompleksitas suatu entitas.

Sementara SA berlaku untuk audit entitas pada semua ukuran dan kompleksitas, TJ ini berfokus pada hal-hal yang berhubungan dengan audit suatu entitas bisnis kecil (EBK), dengan karakteristik utama mempunyai kegiatan dan transaksi bisnis, pengendalian internal, dan sistem informasi yang relatif sederhana. TJ ini bisa membantu menjelaskan secara efektif penerapan SA berbasis ISA bagi pelaku bisnis EBK, auditor, dan pihak lain yang berkepentingan atas audit laporan keuangan.

TJ ini tidak mengubah atau mengganti SA, dan teks-teks otoritatif yang diterbitkan oleh DSPAP IAPI dan regulasi lainnya.¹ TJ ini bukan dimaksudkan sebagai pengganti SA maupun sebagai referensi lengkap. Pengguna TJ ini diharapkan mengacu secara langsung kepada SA. Pemahaman tentang TJ ini akan membantu auditor EBK untuk menerapkan SA yang relevan secara efektif dan efisien.

¹ Seluruh referensi terhadap SA 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)

PENERAPAN SA BERBASIS ISA SECARA PROPORSIONAL SESUAI UKURAN DAN KOMPLEKSITAS SUATU ENTITAS

Tanya-Jawab (“TJ”) 2014 – 01

TJ 2014 – 01 disusun oleh Komite Asistensi dan Implementasi Standar Profesi (“KAISP”) Institut Akuntan Publik Indonesia (“IAP”) untuk membahas bagaimana menerapkan Standar Audit (“SA”) yang diterbitkan oleh Dewan Standar Profesi Akuntan Publik (“DSPAP”) IAPI yang mengacu kepada *International Standards on Auditing* (“ISA”) dapat diterapkan secara proporsional sesuai dengan ukuran dan kompleksitas suatu entitas.

Jakarta, 16 Oktober 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
Widartoyo
Zarya Nugroho

DAFTAR ISI

	Halaman
T 1: Bagaimana SA menangani fakta bahwa karakteristik suatu EBK secara signifikan berbeda dengan entitas yang lebih besar dan lebih kompleks?	1
T2: Bagaimana beban kerja audit suatu EBK berbeda dari audit entitas yang lebih besar?	2
T3: Bagaimana SA memberikan panduan penerapan bagi auditor dalam audit suatu EBK?	2
T4: Apakah auditor harus mematuhi seluruh SA saat melakukan audit suatu EBK?	4
T5: Apakah auditor harus mematuhi seluruh ketentuan dari setiap SA yang relevan ketika melakukan audit suatu EBK?	5
T6: Bagaimana dokumentasi audit membantu auditor dalam audit suatu EBK?	6
T7: Bagaimana SA dapat memberikan panduan bagi Auditor dalam menerapkan ketentuan dokumentasi dengan cara yang efektif dan efisien?	6

T1: Bagaimana SA menangani fakta bahwa karakteristik suatu EBK secara signifikan berbeda dengan entitas yang lebih besar dan lebih kompleks?

Tujuan auditor adalah sama dalam audit atas entitas yang berbeda ukuran dan kompleksitas. Namun, hal ini tidak berarti bahwa setiap audit direncanakan dan dilaksanakan dengan cara yang persis sama. SA mengakui bahwa prosedur audit spesifik yang dilakukan untuk mencapai tujuan auditor dan untuk mematuhi ketentuan SA dapat sangat bervariasi, tergantung ukuran dan kompleksitas entitas yang diaudit. Oleh karena itu, ketentuan suatu SA berfokus pada hal-hal yang perlu diperhatikan auditor dalam suatu audit dan biasanya tidak merinci prosedur spesifik yang seharusnya dilaksanakan auditor.²

SA juga menjelaskan bahwa pendekatan audit yang tepat untuk merancang dan melaksanakan prosedur audit lanjutan tergantung pada penilaian risiko oleh auditor. Sebagai contoh, setelah memahami entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal dan risiko salah saji material yang telah dinilai, auditor dapat menentukan bahwa pendekatan gabungan menggunakan prosedur pengujian pengendalian dan substantif adalah suatu pendekatan yang efektif untuk menanggapi risiko yang telah dinilai tersebut.³ Dalam kasus lain, jika misalnya auditor tidak mengidentifikasi banyak aktivitas pengendalian, auditor dapat memutuskan bahwa akan lebih efisien untuk melaksanakan prosedur audit lanjutan yang mengutamakan prosedur substantif.⁴

Hal yang juga penting untuk dicatat adalah bahwa dalam SA, penggunaan pertimbangan profesional yang tepat merupakan hal pokok dalam melaksanakan suatu audit yang layak. Pertimbangan profesional diperlukan, terutama dalam membuat keputusan tentang sifat, saat, dan luas prosedur audit yang digunakan untuk memenuhi ketentuan SA dan mengumpulkan bukti audit.⁵ Namun, ketika auditor suatu EBK memerlukan penggunaan pertimbangan profesional, tidak berarti bahwa auditor dapat memutuskan untuk menyimpang dari suatu ketentuan SA kecuali dalam keadaan luar biasa dan sepanjang auditor dapat melaksanakan prosedur audit alternatif untuk mencapai tujuan ketentuan tersebut.⁶

² SA 200, Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit, paragraf 19, mengharuskan auditor untuk memahami keseluruhan teks SA untuk memahami tujuan dan menerapkan persyaratan yang tepat. SA 200, paragraf A59, menjelaskan, jika diperlukan, materi penerapan dan penjelasan lain menyediakan penjelasan lebih lanjut tentang ketentuan suatu SA dan panduan untuk melaksanakannya. Secara khusus, materi penerapan dan penjelasan lain dapat:

- Menjelaskan secara lebih akurat apa yang diharuskan oleh suatu ketentuan dan apa yang hendak dicakup.
- Mencakup contoh-contoh prosedur yang mungkin tepat sesuai dengan kondisinya.

Meskipun panduan tersebut tidak dengan sendirinya merupakan suatu ketentuan, panduan tersebut relevan dengan penerapan yang tepat atas ketentuan suatu SA. Materi penerapan dan penjelasan lain juga dapat menyediakan latar belakang hal-hal yang diatur dalam suatu SA.

³ SA 330, Respons Auditor Terhadap Risiko Yang Telah Dinilai paragraf A4.

⁴ SA 330, paragraf A18.

⁵ SA 200, paragraf A23.

⁶ SA 200, paragraf 23.

T2: Bagaimana beban kerja audit suatu EBK berbeda dari audit entitas yang lebih besar?

Sering kali, kegiatan EBK relatif sederhana dalam transaksi bisnisnya, yang berarti bahwa audit menggunakan SA akan menjadi relatif lebih mudah pada umumnya.

Sebagai ilustrasi, dalam melaksanakan ketentuan SA 315, auditor harus memperoleh pemahaman tentang entitas dan lingkungannya.⁷ Meskipun pertimbangan audit yang mendasari ketentuan ini relevan baik untuk entitas besar maupun kecil, dengan proses dan struktur EBK yang lebih sederhana, auditor dapat memperoleh suatu pemahaman atas entitas dan lingkungannya dengan lebih mudah dan mendokumentasikannya dengan cara yang lebih sederhana.

Serupa dengan di atas, pengendalian internal EBK dapat lebih sederhana. Hal ini ditekankan beberapa kali dalam SA, misalnya:

“Entitas yang lebih kecil dapat menggunakan cara yang kurang terstruktur serta proses dan prosedur yang lebih sederhana untuk mencapai tujuan mereka”.⁸

“Sistem informasi dan proses bisnis terkait yang relevan dengan pelaporan keuangan pada entitas kecil kemungkinan tidak serumit hal yang sama dalam entitas yang lebih besar...”.⁹

“Komunikasi mungkin saja kurang terstruktur dan lebih mudah untuk dicapai dalam suatu entitas kecil daripada dalam suatu entitas yang lebih besar”.¹⁰

“Konsep yang mendasari aktivitas pengendalian dalam entitas kecil kemungkinan sama dengan entitas yang lebih besar, tetapi formalitas yang digunakan untuk menjalankannya mungkin berbeda”.¹¹

Meskipun perolehan suatu pemahaman tentang pengendalian internal entitas yang relevan dengan suatu audit adalah sama pentingnya dalam audit EBK, auditor cenderung dapat memperoleh dan mendokumentasikan pemahaman yang diperlukan dengan lebih mudah”.

T3: Bagaimana SA memberikan panduan penerapan bagi auditor dalam audit suatu EBK?

Secara spesifik SA mengantisipasi penerapannya untuk audit EBK. Sebagai contoh, dalam kaitannya dengan ketentuan:

⁷ SA 315, Pengidentifikasi-an & Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material Melalui Pemahaman Atas Entitas & Lingkungannya, paragraf 11.

⁸ SA 315, paragraf A45.

⁹ SA 315, paragraf A85.

¹⁰ SA 315, paragraf A87.

¹¹ SA 315, paragraf A93.

- SA menentukan prosedur alternatif terkait dengan pemahaman atas proses penilaian risiko entitas ketika entitas tersebut belum menetapkan proses tersebut atau memiliki suatu proses khusus (umum terjadi di suatu EBK).¹²
- SA menentukan pilihan prosedur audit berdasarkan kondisi tertentu (misalnya, pilihan atas respons terhadap risiko yang telah dinilai terkait estimasi akuntansi dalam SA 540, dalam hal terdapat pilihan menggunakan bukti yang timbul dari peristiwa yang terjadi setelah tanggal laporan keuangan sering menjadi respon yang efektif dalam audit EBK, ketika bukti-bukti tersebut relevan untuk estimasi akuntansi dan terdapat jeda waktu panjang antara tanggal laporan posisi keuangan dan tanggal laporan auditor).¹³
- SA mengindikasikan suatu ketentuan mungkin tidak perlu dilakukan (kondisional) ketika pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen adalah pihak yang sama (situasi yang sering terlihat di dalam EBK).¹⁴

Fakta bahwa SA juga mencakup panduan yang membantu auditor dalam memahami atau menerapkan ketentuan spesifik SA dalam konteks audit EBK sangat relevan bagi auditor tersebut. Panduan tersebut telah tercakup dalam seksi dari materi penerapan di dalam SA di bawah subjudul, “Pertimbangan Spesifik bagi Entitas yang Lebih Kecil”.¹⁵ Beberapa contoh dari jenis panduan yang tersedia tertera di bawah ini:

- Program audit standar atau *checklist* yang disusun dengan asumsi hanya terdapat beberapa aktivitas pengendalian yang relevan, dapat digunakan untuk rencana audit dari suatu audit EBK tersebut dimodifikasi sesuai dengan keadaan perikatan.¹⁶
- Karena informasi keuangan interim atau bulanan mungkin tidak terdapat di EBK untuk tujuan prosedur analitis dalam mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material, auditor mungkin perlu merencanakan untuk melaksanakan prosedur analitis ketika draft awal laporan keuangan entitas tersedia.¹⁷
- Bukti audit untuk unsur-unsur lingkungan pengendalian pada EBK mungkin tidak tersedia dalam bentuk dokumen. Sebagai konsekuensinya, sikap, kesadaran, dan tindakan manajemen atau pemilik-pengelola merupakan hal penting bagi pemahaman auditor atas lingkungan pengendalian pada EBK.¹⁸

Pertimbangan spesifik untuk EBK juga menangani bagaimana menerapkan SA jika suatu audit dilaksanakan seluruhnya oleh rekan perikatan, sebagai contoh, dalam kaitannya dengan ketentuan bahwa rekan perikatan bertanggung jawab untuk mengarahkan dan supervisi anggota tim perikatan.¹⁹

¹² SA 315, paragraf 17.

¹³ SA 540, Audit Atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar & Pengungkapan Ybs, paragraf 13.

¹⁴ SA 260, Komunikasi Dengan Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola, paragraf 13.

¹⁵ Ketika panduan telah dikembangkan terutama dengan entitas tertutup, maka beberapa pertimbangan mungkin dapat berguna dalam audit entitas terbuka (tbk) yg lebih kecil.

¹⁶ SA 300, Perencanaan Suatu Audit atas Laporan Keuangan, paragraf A19.

¹⁷ SA 315, paragraf A10.

¹⁸ SA 315, paragraf A77-A78.

¹⁹ SA 220, Pengendalian Mutu Untuk Audit Atas Laporan Keuangan, paragraf 15 dan SA 300, paragraf A15.

Sebagai tambahan, pedoman lainnya mengindikasikan bahwa aspek-aspek tertentu dari audit akan bervariasi sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat entitas, misalnya, yang berhubungan dengan:

- Sifat dan luas aktivitas perencanaan auditor.²⁰
- Pertimbangan auditor atas faktor-faktor risiko kecurangan relevan.²¹
- Proses komunikasi antara auditor dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, dan bentuk komunikasi tersebut.²²
- Tingkat kerincian dalam mengomunikasikan defisiensi signifikan dalam pengendalian internal.²³
- Pertimbangan apakah suatu pengendalian relevan dengan audit.²⁴

T4: Apakah auditor harus mematuhi seluruh SA saat melakukan audit suatu EBK?

Kewajiban dasar di dalam SA adalah sebagai berikut:

“Auditor harus mematuhi seluruh SA yang relevan dengan audit. Suatu SA relevan dengan audit bila SA tersebut berlaku dan terdapat hal-hal yang diatur oleh SA tersebut”.²⁵

“Auditor tidak diperkenankan untuk menyatakan kepatuhannya terhadap SA dalam laporan auditor kecuali auditor telah mematuhi ketentuan SA ini [SA 200] dan seluruh SA lainnya yang relevan untuk audit”.²⁶

Namun, penting untuk dicatat bahwa tidak seluruh dari SA mungkin relevan dalam setiap audit — yaitu saat SA yang berlaku kemungkinan tidak terdapat kondisi terkait SA tersebut di dalam perikatan. Sejatinya, untuk audit EBK, beberapa dari SA kemungkinan tidak relevan karena alasan tersebut. Sebagai contoh, beberapa SA yang tidak akan relevan dalam audit EBK meliputi:

- SA 402,²⁷ jika EBK tidak menggunakan suatu organisasi jasa.
- SA 510,²⁸ jika audit suatu EBK berulang, dan bukan suatu perikatan tahun pertama.
- SA 600,²⁹ jika perikatan audit suatu EBK ini bukan bagian dari suatu audit atas laporan keuangan grup.
- SA 610,³⁰ jika EBK tidak memiliki suatu fungsi audit internal.

²⁰ SA 300, paragraf A1.

²¹ SA 240, Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan, paragraf A26.

²² SA 260, paragraf A30 dan A38.

²³ SA 265, Pengomunikasian Defisiensi Dlm Pengendalian Internal Kpd Pihak Yg Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola & Manajemen, paragraf A15.

²⁴ SA 315, paragraf A61.

²⁵ SA 200, paragraf 18.

²⁶ SA 200, paragraf 20.

²⁷ SA 402, Pertimbangan Audit Terkait Dengan Entitas Yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa.

²⁸ SA 510, Perikatan Audit Tahun Pertama-Saldo Awal.

²⁹ SA 600, Pertimbangan Khusus-Audit Atas Laporan Keuangan Grup (Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen).

³⁰ SA 610, Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal.

- SA 800, 805, dan 810,³¹ jika perikatan audit suatu EBK untuk pelaporan atas laporan keuangan bertujuan umum.

Selanjutnya, beberapa SA, seperti SA 705 berhubungan dengan modifikasi opini auditor, kondisinya mungkin tidak relevan.³²

Auditor tidak perlu khawatir dengan SA yang tidak relevan dengan audit. Namun demikian, auditor perlu memahami ruang lingkup masing-masing SA untuk menentukan apakah itu relevan atau tidak dalam kondisinya.

T5: Apakah auditor harus mematuhi seluruh ketentuan dari setiap SA yang relevan ketika melakukan audit suatu EBK?

Meskipun suatu SA relevan, tidak seluruh ketentuan mungkin relevan dalam kondisi tertentu saat suatu audit. Jika ketentuannya adalah bergantung pada suatu kondisi dan kondisi tersebut tidak terjadi, tidak perlu bagi auditor untuk mematuhi ketentuan tersebut.³³ Seringkali, hal itu jelas dari situasi perikatan apakah kondisi yang menentukan terdapatnya relevansi dari persyaratan kondisional. Beberapa contoh ketentuan yang tidak perlu diterapkan jika tidak terdapat kondisi yang relevan, meliputi:

- Mendiskusikan dengan tim perikatan yang ditugaskan sebagai bagian dari aktivitas penilaian risiko jika tim hanya beranggota satu orang.³⁴
- Melaksanakan prosedur substantif tertentu dan yang lainnya jika auditor belum mengidentifikasi pihak berelasi atau transaksi signifikan pihak berelasi yang tidak diidentifikasi atau diungkapkan sebelumnya.³⁵
- Memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menentukan apakah terdapat suatu ketidakpastian material jika auditor belum mengidentifikasi peristiwa atau kondisi yang dapat menyebabkan keraguan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya.³⁶

Terdapat ketentuan dokumentasi spesifik dalam kondisi luar biasa ketika auditor mempertimbangkan perlu untuk menyimpang dari suatu ketentuan spesifik. Ketentuan dokumentasi ini hanya diterapkan untuk suatu ketentuan yang relevan pada kondisi tertentu. SA tidak mengharuskan kepatuhan terhadap suatu ketentuan yang tidak relevan dengan kondisi suatu audit.³⁷

³¹ SA 800, Pertimbangan Khusus-Audit Atas Laporan Keuangan Yang Disusun Sesuai Dengan Kerangka Bertujuan Khusus; SA 805, Pertimbangan Khusus-Audit Atas Laporan Keuangan Tunggal & Suatu Unsur, Akun Atau Pos Tertentu Dalam Laporan Keuangan; dan SA 810, Perikatan Untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan.

³² SA 705, Modifikasi Terhadap Opini dalam Laporan Auditor Independen.

³³ SA 200, paragraf 22.

³⁴ SA 315, paragraf 10.

³⁵ SA 550, Pihak Berelasi, paragraf 22.

³⁶ SA 570, Kelangsungan Usaha, paragraf 16.

³⁷ SA 200, paragraf A74; dan SA 230, Dokumentasi Audit, paragraf A19.

T6: Bagaimana dokumentasi audit membantu auditor dalam audit suatu EBK?

Pada tahap awal, dokumentasi audit dalam audit entitas EBK membantu auditor dalam perencanaan dan melaksanakan audit. Hal ini membutuhkan supervisi dan riviui atas pekerjaan audit yang telah dilaksanakan oleh asisten, serta evaluasi bukti audit yang telah diperoleh dan kesimpulan yang ditarik sebelum laporan auditor difinalkan. Juga, dengan menyimpan catatan atas hal-hal relevan yang berkelanjutan yang dapat dengan mudah dimutakhirkan, dokumentasi menyediakan saldo awal untuk memulai audit tahun berikutnya.

Bagaimanapun, yang paling penting adalah dokumentasi audit dapat membantu untuk meningkatkan kualitas audit dalam hal kualitas pertimbangan auditor. Keputusan yang lebih baik seringkali ketika auditor menggunakan waktunya untuk mendokumentasikan fakta-fakta suatu hal yang signifikan dan alasan-alasan untuk kesimpulan auditor; logika dan kejelasan dalam berpikir pada umumnya meningkat.

Oleh karena itu, dokumentasi audit membantu keseluruhan proses audit serta menyediakan catatan yang akan membantu otoritas pengawasan audit dan lainnya ketika mereviu berkas audit.

T7: Bagaimana SA dapat memberikan panduan bagi Auditor dalam menerapkan ketentuan dokumentasi dengan cara yang efektif dan efisien?

Dokumentasi audit yang tepat seharusnya tidak memberatkan. SA banyak mendorong auditor untuk menyiapkan dokumentasi audit yang dapat dimengerti secara efektif dan efisien.

Pertama, ketentuan dokumentasi di dalam SA, yang menetapkan apa yang diharapkan dari auditor, dirancang untuk menghasilkan dokumentasi audit yang cukup dan tepat sebagai dasar laporan auditor dan bukti-bukti bahwa audit telah direncanakan dan dilaksanakan sesuai dengan SA serta hukum dan peraturan yang berlaku.³⁸ Untuk tujuan ini, SA 230 mengharuskan auditor untuk menyusun dokumentasi audit yang memungkinkan seorang auditor berpengalaman, yang tidak memiliki keterkaitan sebelumnya dengan audit tersebut, dapat memahami hal-hal spesifik. Hal ini menetapkan tolok ukur dalam memandu auditor untuk menentukan isi dan luasnya dokumentasi audit.

Dalam konteks ini, SA 230 mengharuskan dokumentasi untuk memasukkan hal-hal signifikan yang timbul selama proses audit dan pertimbangan profesional signifikan yang

³⁸ SA 230, paragraf A6 menyatakan: " Pada prinsipnya, kepatuhan terhadap ketentuan SA ini akan menghasilkan dokumentasi audit yang cukup dan tepat sesuai dengan kondisinya. SA lain berisi ketentuan dokumentasi tertentu yang dimaksudkan untuk mengklarifikasi penerapan SA ini dalam kondisi tertentu dalam SA lain tersebut. Ketentuan dokumentasi tertentu dari SA lain tidak membatasi penerapan SA ini. Lebih lanjut, ketiadaan ketentuan dokumentasi dalam SA tertentu tidak berarti bahwa tidak terdapat dokumentasi yang akan disiapkan sebagai akibat dari kepatuhan terhadap SA tersebut.

dibuat untuk mencapai kesimpulan-kesimpulan atas hal-hal signifikan tersebut.³⁹ Penekanannya adalah atas hal-hal signifikan dan pertimbangan profesional yang signifikan. SA menjelaskan bahwa satu faktor penting dalam menentukan bentuk, isi, dan luas dokumentasi audit atas hal signifikan adalah luasnya pertimbangan profesional yang digunakan dalam pelaksanaan pekerjaan dan evaluasi atas hasilnya.⁴⁰

Kedua, SA juga mengakui bahwa tidak realistis untuk berharap setiap aspek audit dapat didokumentasikan. Oleh karena itu, SA 230 menjelaskan sebagai berikut:

“... tidak diperlukan atau tidak praktis bagi auditor untuk mendokumentasikan atas setiap hal yang dipertimbangkan, atau pertimbangan profesional yang dibuat dalam suatu audit. ... auditor tidak perlu mendokumentasikan secara terpisah. ... kepatuhan terhadap hal-hal yang kepatuhannya telah tercermin dalam dokumentasi yang terdapat di dalam folder audit. ... Sebagai contoh, keberadaan dokumen perencanaan audit yang memadai menunjukkan bahwa auditor telah merencanakan audit”.⁴¹

Ketiga, SA secara jelas mendorong auditor untuk mempraktikkan pertimbangan profesional dalam menentukan bentuk dan isi dari dokumentasi. SA juga mengakui bahwa bagaimana luasnya dokumentasi audit dapat bervariasi sesuai keadaan. Contohnya, seperti berikut, termasuk di dalam SA 230 dan SA lainnya:

- Cara pendokumentasian auditor untuk memenuhi ketentuan SA 315 dilakukan dengan menggunakan pertimbangan profesional.⁴²
- Bentuk, isi, dan luas dokumentasi bergantung pada berbagai faktor, termasuk ukuran dan kompleksitas entitas,⁴³ serta metodologi dan perangkat audit yang digunakan.
- Dokumentasi audit atas entitas yang lebih kecil pada umumnya tidak seekstensif dokumentasi audit atas entitas yang lebih besar.⁴⁴ Dokumentasi dapat berbentuk sederhana dan relatif ringkas.⁴⁵

Terakhir, untuk membantu auditor lebih lanjut, SA memberikan contoh bagaimana dokumentasi dalam audit suatu EBK dengan pendekatan yang efisien dan efektif. Sebagai contoh, disarankan sebagai berikut:

- Dapat memperoleh manfaat dan efisiensi dengan mendokumentasikan beberapa aspek audit secara bersama-sama di dalam satu dokumen, dengan referensi silang ke kertas kerja pendukung yang memadai.⁴⁶
- Dokumentasi pemahaman atas entitas dapat dimasukkan sebagai bagian dari dokumentasi auditor atas strategi dan rencana audit keseluruhan. Sama halnya,

³⁹ SA 230, paragraf 8.

⁴⁰ SA 230, paragraf A9.

⁴¹ SA 230, paragraf A7.

⁴² SA 315, paragraf A131.

⁴³ SA 230, paragraf A2; SA 315, paragraf A131.

⁴⁴ SA 230, paragraf A16.

⁴⁵ SA 230, paragraf A17; SA 315, paragraf A132.

⁴⁶ SA 230, paragraf A17.

hasil penilaian risiko dapat didokumentasikan sebagai bagian dokumentasi auditor atas prosedur lebih lanjut.⁴⁷

- Tidak perlu mendokumentasikan keseluruhan pemahaman auditor tentang EBK dan hal-hal yang berkaitan dengannya.⁴⁸
- Suatu memorandum singkat dapat menjadi dokumentasi atas strategi audit. Pada tahap penyelesaian audit, memorandum singkat dapat dibuat dan dimutakhirkan untuk menjadi strategi audit yang didokumentasi untuk perikatan audit tahun berikutnya.⁴⁹

⁴⁷ SA 315, paragraf A131.

⁴⁸ SA 315, paragraf A132.

⁴⁹ SA 300, paragraf A11 dan A19.