

BAB III

LANDASAN TEORI DAN PRAKTIK

3.1 LANDASAN TEORI

3.1.1 Pengertian Auditing

Secara umum auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan. (Mulyadi 2002 : 9)

Definisi auditing secara umum tersebut memiliki unsur-unsur penting yang diuraikan menjadi berikut ini :

- **Suatu proses sistematis.** Auditing merupakan suatu proses sistematis, yaitu berupa suatu rangkaian langkah atau prosedur yang logis, bererangka dan terorganisasi. Auditing dilaksanakan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi, dan bertujuan.
- **Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif.** Proses sistematis tersebut ditujukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha, serta untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti tersebut. Sebagai contoh, suatu badan usaha membuat suatu pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi yang disajikan dalam laporan keuangan dan auditor melakukan audit atas pernyataan yang dibuat oleh badan usaha tersebut. Dalam auditnya, auditor

tersebut melakukan proses sistematis untuk memperoleh bukti-bukti yang menjadi dasar pernyataan yang disajikan oleh badan usaha tersebut dalam laporan keuangannya, dan mengevaluasi secara objektif, tidak memihak, baik kepada pemberi kerja (manajemen) maupun kepada pihak ketiga (pemakai hasil audit)

- **Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi.** Yang dimaksud dengan pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi di sini adalah hasil proses akuntansi. Akuntansi merupakan proses pengidentifikasian, pengukuran, dan penyampaian informasi ekonomi yang dinyatakan dalam satuan uang. Proses akuntansi ini menghasilkan suatu pernyataan yang disajikan dalam laporan keuangan, yang umumnya terdiri dari empat laporan keuangan pokok yaitu : neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas. Laporan keuangan dapat pula berupa laporan biaya pusat pertanggungjawaban tertentu dalam perusahaan.

- **Menetapkan tingkat kesesuaian.** Pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti tersebut dimaksudkan untuk menetapkan kesesuaian pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria tersebut kemungkinan dapat dikuantifikasikan, kemungkinan pula bersifat kualitatif. Misalnya, auditing ditujukan untuk menilai pelaksanaan anggaran biaya produksi. Menurut anggaran, biaya produksi ditujukan untuk menilai tahun 20X1 diperkirakan sebesar Rp 10.000.000. Realisasi biaya produksi untuk tahun tersebut misalnya sebesar Rp 12.000.000. Auditing dapat ditujukan terhadap realisasi biaya produksi tersebut, untuk dibandingkan dengan kriterianya, yaitu biaya produksi yang dianggarkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan (dalam hal ini realisasi biaya produksi sebesar Rp 12.000.000) dengan kriteria (dalam hal ini anggaran biaya produksi sebesar Rp 10.000.000) dapat dinyatakan secara kuantitatif yaitu dengan cara membuat pernyataan bahwa realisasi biaya produksi menyimpan Rp 2.000.000 atau 20% di atas anggarannya. Audit yang dilukiskan dalam contoh di atas

umumnya dilaksanakan oleh auditor intern, yaitu auditor yang bekerja dalam suatu perusahaan sebagai pelaksana fungsi auditing intern (*internal auditing*). Auditing yang dilaksanakan oleh auditor independen menggunakan pernyataan yang bersifat kualitatif dalam menyatakan kesesuaian antara kriteria dengan pernyataan yang dihasilkan oleh proses akuntansi. Sebagai contoh, auditor independen memberikan pernyataan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh suatu perusahaan adalah wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

- **Kriteria yang telah ditetapkan.** Kriteria atau standar yang dipakai dasar untuk menilai pernyataan (yang berupa hasil proses akuntansi) dapat berupa :
 - a) Peraturan yang ditetapkan oleh suatu badan legislatif
 - b) Anggaran atau ukuran prestasi lain yang ditetapkan oleh manajemen
 - c) Prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia (*generally accepted accounting principles*)
- **Penyampaian hasil.** Penyampaian hasil auditing sering disebut dengan atestasi (*attestation*). Penyampaian hasil ini dilakukan secara tertulis dalam laporan audit (*audit report*). Atestasi dalam bentuk laporan tertulis ini dapat menaikkan atau menurunkan tingkat kepercayaan pemakai informasi keuangan atas asersi yang dibuat oleh pihak yang diaudit. Misalnya, jika auditor independen menyatakan bahwa laporan keuangan auditan adalah wajar, maka pemakai laporan keuangan tersebut akan mempercayai informasi yang tercantum dalam laporan tersebut. Sebaliknya, jika auditor independen menyatakan bahwa laporan keuangan auditan tidak wajar, maka kepercayaan pemakai laporan keuangan atas laporan tersebut akan sangat berkurang atau hilang.
- **Pemakai yang berkepentingan.** Dalam dunia bisnis, pemakai yang berkepentingan terhadap laporan audit adalah para pemakai informasi keuangan seperti: pemegang saham, manajemen, kreditur, calon investor dan kreditur, organisasi buruh, dan kantor pelayanan pajak. (Mulyadi 2002 : 10)

3.1.2 Jenis-jenis Audit

3.1.2.1 Audit Laporan Keuangan

Pada umumnya, audit laporan keuangan menjadi hal yang amat perlu dalam kepentingan sebuah bisnis karena audit mampu memberikan informasi yang menjadi dasar keputusan pengalokasian sumber daya yang langka. Dalam audit laporan keuangan (*financial statements audit*), auditor mengumpulkan bukti audit (*audit evidence*) dan memberikan tingkat keyakinan yang tinggi bahwa laporan keuangan mengikuti prinsip akuntansi yang berlaku umum. Konsep kunci dalam audit laporan keuangan adalah bahwa asersi-asersinya bersifat finansial dan kriteria yang dijadikan tolok ukur adalah prinsip akuntansi yang berlaku umum (PABU) di Indonesia. Audit melibatkan sekumpulan pemeriksaan yang terdiri atas pencarian dan verifikasi catatan akuntansi serta pemeriksaan bukti lainnya yang mendukung/menguatkan laporan keuangan tersebut. Dengan memperoleh suatu pemahaman tentang pengendalian internal perusahaan, penginspeksian dokumen, pengamatan aktiva, permintaan keterangan dari dalam dan luar perusahaan, dan pelaksanaan prosedur auditing lainnya, auditor menghimpun bukti yang dibutuhkan untuk menerbitkan suatu laporan auditor. Laporan auditor tersebut menyatakan pendapat auditor bahwa laporan keuangan mengikuti prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Audit laporan keuangan pada umumnya mencakup posisi keuangan (neraca) dan hasil usaha (laba rugi), laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas. Audit laporan keuangan dirancang untuk memperoleh keyakinan memadai (*reasonable assurance*) perihal apakah laporan keuangan bebas dari

salah saji material. Auditor mengatestasi penyajian informasi keuangan sesuai dengan standar yang ditetapkan. Auditor sama sekali tidak mengatestasi kekuatan finansial, kearifan keputusan manajemennya maupun resiko bisnis dari sebuah entitas. Audit laporan keuangan lazimnya dilakukan oleh auditor eksternal yang ditunjuk oleh perusahaan yang laporan keuangannya tengah diaudit. Pemakai laporan auditor meliputi manajemen, pemodal, bank, kreditor, analis keuangan, dan badan pemerintah.

Karakteristik audit laporan keuangan adalah sebagai berikut:

- a) Tujuan audit adalah untuk menaruh kredibilitas pada representasi manajemen dalam laporan keuangan.
- b) Auditor bersikap mandiri dari manajemen entitas, pihak yang menyusun laporan keuangan. Auditor bukan representative dari pihak manapun.
- c) Auditor menyatakan pendapat mereka atas kewajaran keseluruhan laporan keuangan berdasarkan pengujian selektif.
- d) Auditor jarang mengaudit masing-masing pos atau semua pos dalam laporan keuangan.
- e) Audit diarahkan kepada penemuan salah saji material dalam laporan keuangan, terlepas dari apapun yang menyebabkan salah saji tersebut.
- f) Audit memberikan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, auditor tidak pernah yakin secara mutlak menyangkut akurasi laporan keuangan.
- g) Auditor menyampaikan laporan auditor atas laporan keuangan secara keseluruhan dan bukan pada masing-masing pos dalam laporan keuangan tersebut.

- h) Auditor berkepentingan dengan penyajian keuangan, bukan pada mutu keuangan, kearifan kebijakan manajemen, ataupun risiko bisnis entitas/klien.

3.1.2.2 Audit Kepatuhan

Audit kepatuhan melibatkan pencarian dan pengevaluasian bukti guna menentukan apakah aktivitas—aktivitas operasi atau keuangan dari suatu entitas atau orang sudah sejalan dengan kondisi, ketentuan, peraturan yang ditetapkan. Pelaksanaan audit kepatuhan tergantung pada keberadaan data yang dapat diversifikasi dan kriteria/tolok ukur yang diakui, semisal peraturan perundang-undangan, hukum atau kebijakan, dan prosedur organisasi. Kriteria yang ditentukan dalam jenis audit ini dapat berasal dari berbagai sumber. Manajemen, sebagai missal, dapat menggariskan kebijakan (ketentuan) yang berhubungan dengan waktu lembur, partisipasi dalam program pension, maupun benturan kepentingan. Selain itu, audit ketaatan bisa pula berpegangan pada kriteria yang dibuat oleh kreditor. Misalnya, kontrak obligasi mungkin mengharuskan pemeliharaan rasio lancar tertentu.

Karakteristik audit kepatuhan meliputi :

- a) Pihak yang mempekerjakan auditor sering menentukan unsur-unsur yang diaudit dan norma/standar yang harus dipatuhi.
- b) Auditor yang dipekerjakan oleh entitas berkepentingan dalam penentuan apakah standar sudah dipatuhi.
- c) Laporan auditor ditujukan kepada pucuk pimpinan atau bagian di dalam organisasi yang mempekerjakan auditor.

Auditor yang melakukan audit kepatuhan pada umumnya dianggap independen (sekalipun mereka digaji oleh entitas yang diauditnya) karena mereka tidak terlibat dalam pelaksanaan aktivitas yang diauditnya, dan mereka melapor kepada otoritas yang lebih tinggi daripada yang diauditnya. Hasil audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada seseorang di dalam unit organisasi yang sedang diaudit ketimbang kepada spektrum pemakai yang luas sebagaimana halnya dalam audit laporan keuangan. Manajemen merupakan kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan regulasi tertentu yang sudah ditetapkan. Oleh karenanya, porsi terbesar dari audit ketaatan dilaksanakan oleh auditor yang dikaryakan oleh unit organisasional itu sendiri.

3.1.2.3 Audit Operasional

Audit operasional melibatkan pencarian dan pengevaluasian bukti mengenai efisiensi dan efektivitas aktivitas-aktivitas operasi entitas berkenaan dengan tujuan-tujuan yang ditetapkan. Efektivitas mengukur seberapa baik sebuah organisasi meraih tujuan dan sasaranannya. Efisiensi mengukur seberapa baik sebuah entitas mengkonsumsi sumber dayanya untuk mencapai tujuan. Tujuan audit operasional adalah untuk mengevaluasi kinerja, mengidentifikasi bidang-bidang yang memerlukan pembenahan, dan menyodorkan rekomendasi. Tipe audit ini kerap kali disebut audit kinerja (performance audit) ataupun audit manajemen (management audit).

Oleh karena banyak bidang yang berlainan yang efektivitas operasionalnya dapat dievaluasi, sangatlah susah untuk mencirikan/menggolongkan pelaksanaan audit operasional. Di dalam dipakai oleh manajemen dalam mengambil keputusan untuk membeli aktiva tetap baru, sedangkan di dalam organisasi lainnya auditor barangkali mengevaluasi efisiensi arus informasi dalam pengolahan transaksi penjualan. Dalam audit operasional, *review* (kaji ulang) yang dilakukan tidak terbatas pada aspek akuntansi saja. Aspek yang ditelaah dapat mencakup evaluasi struktur organisasi, operasi computer, metode produksi, pemasaran, dan bidang lainnya dimana auditor bersangkutan dianggap memenuhi syarat.

Audit operasional mempunyai karakteristik berikut:

- a) Auditor tetap berposisi independen atas aktivitas audit operasionalnya.
- b) Hasil akhir audit operasional diberikan kepada pihak manajemen yang mempekerjakan auditor tersebut.
- c) Asersinya mengacu pada efektivitas dan efisiensi kinerja aktivitas tertentu di sebuah perusahaan.
- d) Laporan auditor hanya berfungsi untuk melaporkan permasalahan yang berada di lingkup auditnya selama penyelenggaraan audit operasional daripada pelaporan kesimpulan secara menyeluruh.

Audit operasional dilakukan apabila tujuan operasional memerlukan evaluasi. Efektivitas dan efisiensi operasi jauh lebih rumit untuk dievaluasi secara obyektif ketimbang ketaatan ataupun penyajian laporan keuangan menurut prinsip akuntansi yang berlaku umum meskipun pada akhirnya laporan keuangan adalah subyek yang paling utama untuk diaudit. Audit operasional menyerupai konsultasi manajemen yang berpusat pada permasalahan tertentu.

3.1.3 Jenis-jenis Auditor

Auditor Eksternal (Auditor Independen)

Auditor eksternal acapkali disebut auditor independen atau akuntan publik terdaftar. Auditor seperti itu disebut eksternal karena mereka tidak dikaryakan oleh entitas yang sedang diauditnya. Perusahaan memberikan tugas kepada kantor akuntan publik untuk melakukan audit independen/mandiri dari klien karena auditor melayani bermacam-macam klien. Klien auditor eksternal/independen dapat mencakup perusahaan yang mencari laba, organisasi nirlaba, badan pemerintah, maupun individu. Auditor eksternal juga melaksanakan audit ketaatan, audit operasional, dan audit forensic bagi entitas tersebut. Auditor eksternal dapat berpraktik sebagai perusahaan perorangan atau menjadi anggota dari sebuah afiliasi kantor akuntan publik besar.

Auditor Internal

Hampir setiap perusahaan besar mempunyai auditor internal. Auditor internal juga dikaryakan secara ekstensif oleh badan pemerintah dan organisasi nirlaba. Auditor internal (internal auditor) diangkat sebagai pegawai purnawaktu oleh entitas untuk menyelenggarakan audit di dalam organisasi perusahaan. Konsekuensinya, auditor internal lebih berminat pada penentuan apakah kebijakan dan prosedur organisasional sudah diikuti atau belum serta pengamanan aktiva organisasi. Auditor internal terutama melakukan audit ketaatan dan audit operasional.

Auditor Pemerintah

Pemerintah biasanya mengkaryakan auditor pemerintah (government auditor) untuk menentukan ketaatan terhadap hukum, undang-undang, kebijakan, dan prosedur. Contoh auditor pemerintah adalah auditor yang berdinasi di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jendral pada badan-badan pemerintah, dan Direktorat Jendral Pajak. Auditor pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) melakukan audit ketaatan terhadap wajib pajak untuk menentukan apakah wajib pajak sudah membayar utang pajak penghasilan secara benar.

3.1.4 Asersi Manajemen

3.1.4.1 Pengertian Asersi Manajemen

Pengertian *Asersi* menurut Theodorus M. Tuanakotta (2014: ISA 315.4a) adalah:

“*Asersi* adalah representasi oleh manajemen, secara *eksplisit* (dalam bentuk pernyataan) maupun *implisit* (tersirat) yang terkandung dalam laporan keuangan. Representasi ini digunakan oleh auditor untuk memperhatikan berbagai salah saji dalam laporan keuangan yang mungkin terjadi.”

3.1.4.2 Asersi dalam Laporan Keuangan

Asersi manajemen yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diklasifikasikan berdasarkan penggolongan besar berikut ini :

- a. Asersi Keberadaan atau keterjadian (existence or occurrence)

Asersi tentang keberadaan atau keterjadian berhubungan dengan apakah aktiva atau utang entitas memang benar-benar dicatat pada periode tersebut dan apakah transaksi yang dicatat adalah transaksi yang riil selama periode tertentu. Asersi keberadaan atau keterjadian ini biasanya mengacu pada akun-akun yang memiliki unsur-unsur fisik, misalnya kas dan aset tetap. Auditor menguji asersi ini dengan cara melakukan pengamatan langsung, misalnya dengan meminta koresponden pelanggan atas persediaan, memeriksa kartu pemeliharaan pada masing-masing aset tetap. Kesalahan melakukan pemeriksaan atas keberadaan atau keterjadian mengakibatkan salah saji karena tindakan (*misstatement due to commission*).

b. Asersi Kelengkapan

Asersi tentang kelengkapan berhubungan dengan kelengkapan transaksi yang ada dalam laporan keuangan. Misalnya semua pembelian bahan baku dicantumkan dalam laporan penerimaan barang. Asersi ini dianggap gagal apabila auditor gagal menemukan unsur-unsur dalam laporan keuangan yang sengaja dihilangkan. Auditor bisa menguji asersi ini dengan cara melakukan vouching atau pencocokan dokumen guna mencari bukti unsur-unsur yang tidak tercatat.

c. Asersi Hak dan Kewajiban

Asersi hak dan kewajiban berhubungan dengan pengakuan aset dan kewajiban dalam periode tertentu yang telah diakui perusahaan. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi hutang pajak penghasilan mencerminkan nilai kewajiban pajak yang harus dibayar oleh perusahaan.

d. Asersi Penilaian atau Alokasi

Berdasarkan Standar Auditing (SA) seksi 326, asersi penilaian atau alokasi berkaitan dengan apakah seluruh komponen dalam laporan keuangan telah

disajikan dengan jumlah yang semestinya. Alokasi mengacu pada anggaran yang telah ditetapkan, kemudian dicantumkan dengan nilai realisasi yang terjadi. Auditor melakukan penilaian kas dengan cara memeriksa bukti kas masuk dan bukti kas keluar sembari mencocokkan dengan anggaran kas kecil tiap bulan.

e. Asersi Penyajian dan Pengungkapan

Asersi penyajian dan pengungkapan merujuk pada pengklasifikasian akun-akun dalam laporan keuangan beserta penjelasan akunnya. Asersi tersebut berguna untuk menilai apakah pihak manajemen telah membuat laporan keuangan yang memadai dan informatif. Hal yang dapat dilakukan auditor misalnya dengan melakukan penelusuran dokumen (tracing) maupun pencocokan dokumen (vouching) karena dengan menelusuri dan mencocokkan dokumen auditor bisa mengidentifikasi salah saji pengungkapan dan penyajian dari angka yang tercatat pada catatan akuntansi.

3.1.4.3 Asersi Manajemen dan Tujuan Audit

Tujuan umum audit yang dikemukakan oleh Mulyadi (2002:72) adalah sebagai berikut :

“Tujuan umum audit atas laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia. Kewajaran laporan keuangan dinilai berdasarkan asersi yang terkandung dalam setiap unsur yang disajikan dalam laporan keuangan.”

3.1.4.4 Pengertian Akuntan Publik

Menurut Mulyadi (1992;27) mendefinisikan Akuntan Publik sebagai berikut “Akuntan profesional yang menjual jasanya kepada masyarakat, terutama bidang pemeriksaan terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya. Pemeriksaan tersebut terutama ditujukan untuk memenuhi kebutuhan para kreditor, investor, calon kreditor, calon investor, dan instansi pemerintah (terutama instansi pajak). Disamping itu akuntan publik juga menjual jasa lain kepada masyarakat seperti, konsultasi pajak, konsultasi bidang manajemen, penyusun sistem akuntansi, dan penyusun laporan keuangan.”

Akuntan publik adalah seorang akuntan yang bersifat independen dan bertugas untuk memeriksa laporan keuangan entitas yang diauditnya dan menyampaikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan yang diauditnya. Akuntan publik membuka praktik sebagai perusahaan perseorangan atau berafiliasi dengan kantor akuntan publik lain. Berdasarkan Undang-Undang No. 34 tahun 1954 (berlaku mulai 13 November 1954) mengatur tentang pemakaian gelar akuntan, hal tersebut dijelaskan dalam pokok-pokok sebagai berikut :

- Setiap akuntan yang sudah mendapatkan ijazahnya harus mendaftarkan dirinya untuk bergabung dalam sebuah afiliasi seprofesi yang dinaungi oleh Departemen Keuangan.
- Ijazah akuntan dapat diberikan oleh sebuah perguruan tinggi jika perguruan tinggi tersebut benar-benar mendapat pengakuan dan ijin oleh Kementerian Pendidikan untuk menerbitkan ijazah akuntan.
- Ijin membuka praktik kantor akuntan publik hanya bisa diberikan apabila pimpinan kantor dipegang oleh seorang akuntan atau lebih.

Berikut ini adalah gambaran jenjang karir akuntan publik (Mulyadi, 2002):

1. *Auditor junior*, bertugas melaksanakan prosedur audit secara rinci, membuat kertas kerja untuk mendokumentasikan pekerjaan audit yang telah dilaksanakan.
2. *Auditor senior*, bertugas untuk melaksanakan audit dan bertanggung jawab untuk mengusahakan biaya audit dan waktu audit sesuai dengan rencana, mengarahkan dan mereview pekerjaan auditor junior.
3. *Manajer*, merupakan pengawas audit yang bertugas membantu auditor senior dalam merencanakan program audit dan waktu audit : mereview kertas kerja, laporan audit dan management letter.
4. *Partner*, bertanggung jawab atas hubungan dengan klien, dan bertanggung jawab secara keseluruhan mengenai auditing.

3.1.4.5 Pengertian Kantor Akuntan Publik

Kantor akuntan publik merupakan sebuah badan usaha professional yang terdiri dari seseorang atau beberapa orang akuntan publik yang bertindak sebagai rekan (*partner*). Kantor akuntan publik memberdayakan kecakapan teknis, edukasi dan pengalaman mereka guna memberikan jasa audit yang ekstensif.

3.1.4.6 Jasa yang Diberikan Kantor Akuntan Publik

Kantor akuntan publik menyediakan jasa perikatan bagi kliennya yang dapat diklasifikasi sebagai perikatan atestasi dan perikatan non-atestasi.

- Perikatan atestasi

Perikatan atestasi laporan keuangan artinya memberikan jasa pernyataan pendapat (*assurance*) mengenai kewajaran laporan keuangan. Jasa atestasi profesi akuntan publik dapat dibagi menjadi tiga bentuk :

- a) Audit

Sebuah jasa dimana auditor menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan di dalam sebuah laporan auditor independen. Audit melibatkan program audit yang disusun untuk perumusan pendapat auditor. Program audit terdiri dari penerimaan perikatan audit, perencanaan audit, pelaksanaan pengujian audit, dan pelaporan audit.

b) Review

Merupakan sebuah kegiatan penilaian atas suatu asersi dan kesimpulannya dinyatakan secara negatif. Tujuan review adalah untuk menghindarkan atau meminimalkan temuan sebelum diperiksa BPK RI. Hasil dari kegiatan review dapat digunakan sebagai bahan perbaikan laporan keuangan.

c) Prosedur yang Disepakati (*agreed-upon procedures*)

Merupakan kegiatan melaksanakan sebuah prosedur yang dijalankan antara manajemen entitas, akuntan publik dan pihak yang telah disepakati (kecuali ada pembatasan lingkup). Akuntan publik berperan untuk melaporkan temuan dari pelaksanaan prosedur tersebut. Oleh karena itu akuntan publik harus memperoleh pemahaman yang cukup atas prosedur tersebut.

- Perikatan nonatestasi

a. Jasa kompilasi

Merupakan kegiatan menyusun laporan keuangan berdasarkan dokumen transaksi dan dokumen-dokumen pendukung lainnya sehingga menjadi laporan keuangan yang informatif.

b. Jasa perpajakan

Merupakan jasa yang diberikan kepada klien untuk menciptakan manajemen pajak yang efektif. Bentuk-bentuk jasa perpajakan bisa berupa memberikan

konsultasi secara lisan maupun tertulis sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, menyusun perencanaan di bidang perpajakan, mereview dan menghitung pajak terutang dari wajib pajak, maupun menyusun sistem dan prosedur perpajakan sesuai dengan kebutuhan klien.

c. Jasa konsultasi manajemen

Sebuah jasa yang terdiri dari penyusunan visi misi perusahaan, kebijakan, strategi, dan bidang-bidang fungsional. Dalam melakukan jasa konsultasi, kantor akuntan publik menggunakan kecakapan teknis, edukasi, observasi dan pengalaman mereka guna memberikan rekomendasi teknis kepada klien.

d. Jasa *risk assessment*

Merupakan kegiatan penilaian resiko yang akan terjadi pada sebuah entitas dan mengkaji bagaimana sikap entitas dalam menanggulangi resiko tersebut. Pengembangan risk assessment juga dilakukan untuk melindungi aset organisasi, meminimalkan potensi kerugian keuangan, dan menstabilkan kegiatan operasional perusahaan.

3.1.4.7 UU No. 15 tahun 2011

Berisi mengenai upaya peningkatan profesionalisme auditor. Tujuan dibentuknya undang-undang adalah untuk mendukung perekonomian yang sehat, melindungi adanya kepentingan publik, dan utamanya guna melindungi kepentingan profesi akuntan publik. Undang-undang Akuntan Publik tersebut terdiri atas enam belas bab dan enam puluh dua pasal yang berisikan peraturan mengenai kegiatan operasional kantor akuntan publik.

3.1.4.8 Standar Profesional Akuntan Publik

Standar Profesional Akuntan Publik adalah modifikasi berbagai pernyataan teknis yang diterbitkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik dalam memberikan jasa bagi akuntan publik.

Jenis-jenis standar profesional :

- Standar Auditing
- Standar Atestasi
- Standar Jasa Akuntansi dan Review
- Standar Jasa Konsultasi
- Standar Pengendalian Mutu

Pernyataan Standar Auditing (PSA)

Merupakan penjabaran dari masing-masing standar auditing. Standar auditing ini wajib dipatuhi bagi akuntan publik dalam melaksanakan penugasan audit. Tafsiran resmi ini bersifat mengikat bagi seluruh anggota IAPI.

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik, standar auditing yang telah ditetapkan adalah sebagai berikut (IAI, 2001) :

- Standar umum

Standar umum adalah standar auditing yang mengatur syarat-syarat auditor, yang terdiri dari :

- a) Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai seorang auditor.

b) Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.

c) Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan keuangannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

- Standar Pekerjaan Lapangan

Standar pekerjaan lapangan adalah standar yang mengatur tentang mutu pelaksanaan audit, terdiri dari :

a) Pekerjaan harus dilaksanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.

b) Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

c) Bahan bukti audit yang kompeten harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

- Standar Pelaporan

a) Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

b) Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan akuntansi tersebut pada periode sebelumnya.

c) Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai kecuali dinyatakan dalam laporan auditor.

d) Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

3.2 PEMBAHASAN

3.2.1 Pekerjaan Akuntan Publik Sebagai Dasar Menyatakan Pendapat

International Standards on Auditing 700.6 menetapkan tujuan auditor sebagai berikut :

- Merumuskan opini atas laporan keuangan yang didasarkannya atas evaluasi terhadap kesimpulan yang ditariknya dari bukti audit yang dikumpulkannya.
- Memberikan dengan jelas opininya melalui laporan tertulis yang juga menjelaskan dasar dari opini tersebut.

3.2.1.1 Menerima dan Merencanakan Audit

a) Menerima Penugasan

Tahap awal dari suatu audit adalah menerima atau menolak penugasan. Komponen-komponen yang terlibat didalamnya adalah pemahaman bisnis dan industri, materialitas, dan risiko audit. Untuk klien yang pernah diaudit, pengetahuan terkait dengan manajemen perusahaan yang diperoleh auditor terdahulu (*predecessor auditor*) merupakan informasi penting bagi auditor pengganti (*successor auditor*). Bentuk komunikasi yang bisa dilakukan auditor yang dapat mempengaruhi keputusan untuk menerima suatu perikatan audit, diantaranya :

- Keterangan yang mampu menjelaskan integritas manajemen, misalnya dari pengacara. Selama pelaksanaan audit, auditor dapat mengajukan pertanyaan kepada manajemen misalnya mengenai catatan rapat dewan direksi dan kepatuhan terhadap syarat-syarat peraturan.

- Kebijakan akuntansi, sistem pengendalian internal dan prosedur audit yang akan dijalankan di perusahaan tersebut.
- Pembatasan lingkup audit oleh klien apakah memberikan dampak peningkatan risiko audit.
- Keterangan yang diperoleh dari auditor terdahulu jika klien memberi ijin.

Dalam memutuskan apakah auditor akan menerima penugasan, akan lebih baik jika auditor mempertimbangkan apakah akan menggunakan jasa spesialis untuk melaksanakan audit. Seorang auditor tidak diharapkan untuk memiliki keahlian untuk melakukan praktik lain. Contoh keahlian spesialis yang dapat dilibatkan oleh auditor adalah :

- Pengacara untuk mengusut perkara hukum.
- Insinyur untuk menentukan kuantitas cadangan batu bara yang ada.
- Konsultan lingkungan untuk mengetahui dampak penggunaan sumber daya terhadap penghematan bahan, minimasi limbah, dan pengidentifikasian daur hidup.

Kondisi-kondisi yang dapat menyebabkan kantor akuntan publik menolak penugasan audit adalah :

- Keraguan mengenai integritas manajemen
- Adanya penahanan bukti yang tampak selama mengaudit.
- Minimnya keterangan dari klien terkait dengan salah saji dalam laporan keuangan.

b) Merencanakan Audit

Dalam merencanakan audit diperlukan pengembangan strategi menyeluruh untuk pelaksanaan dan pembatasan lingkup audit. Dengan mengutamakan skeptisme profesional untuk menghadapi ketidakberesan dalam perusahaan, auditor dapat mengembangkan strategi audit yang lebih bervariasi. Hal-hal yang perlu dipahami auditor dalam merencanakan audit adalah :

- Tujuan utama manajemen.

Berkaitan dengan target manajemen dalam mengembangkan bisnis, bagaimana sikap manajemen dalam menerima risiko, langkah-langkah kritis apa yang dilakukan perusahaan dalam menghadapi penurunan penjualan, dsb.

- Sumber daya organisasi.

Berkaitan dengan sumber daya manusia, sumber daya keuangan, ketersediaan sumber informasi, sumber daya aset.

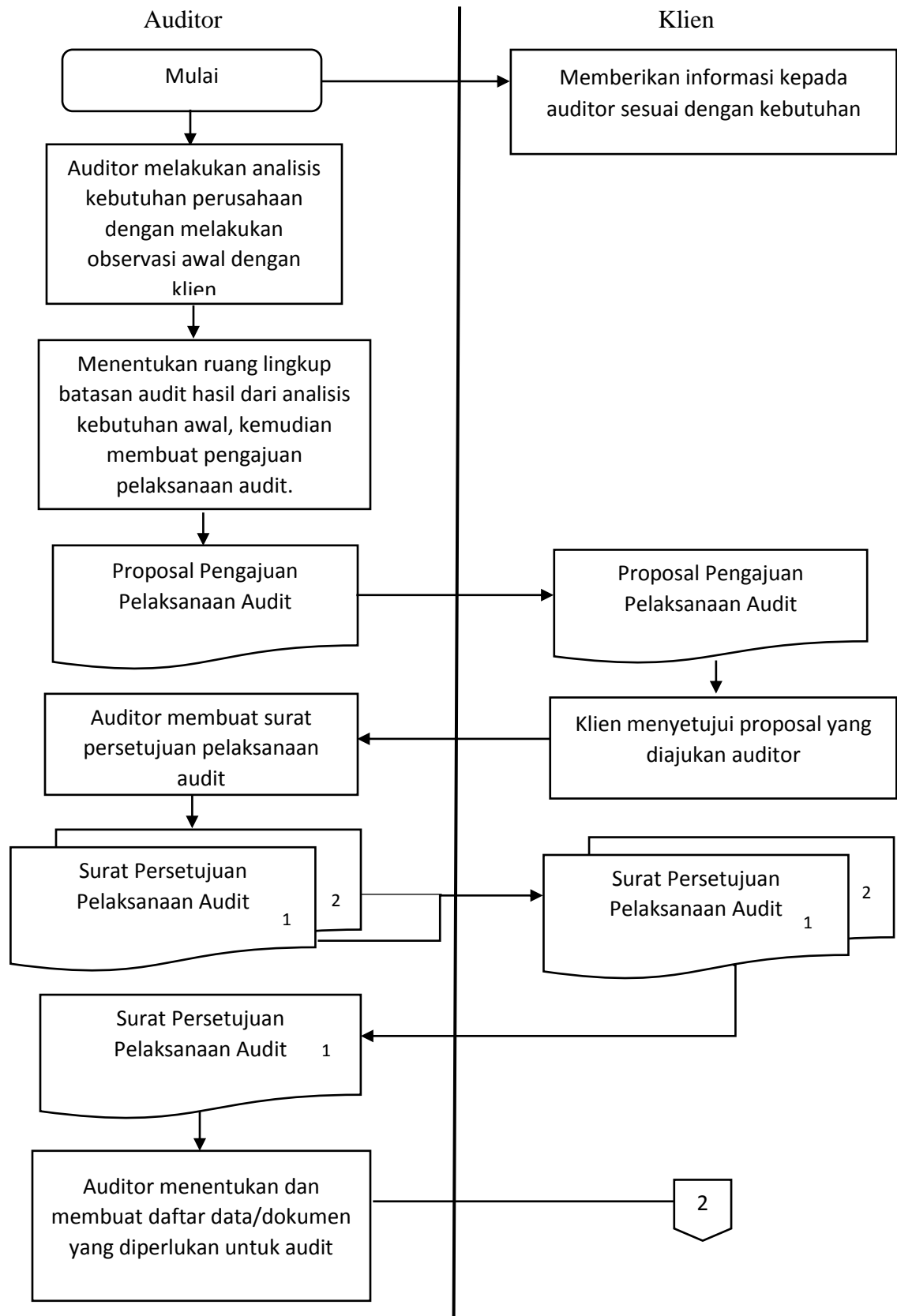
- Siklus operasional.

Berkaitan dengan rencana perusahaan untuk mengganti atau menambahkan produk, cakupan wilayah distribusi penjualan, berapa banyak jumlah kas yang dibutuhkan untuk mendanai operasional perusahaan.

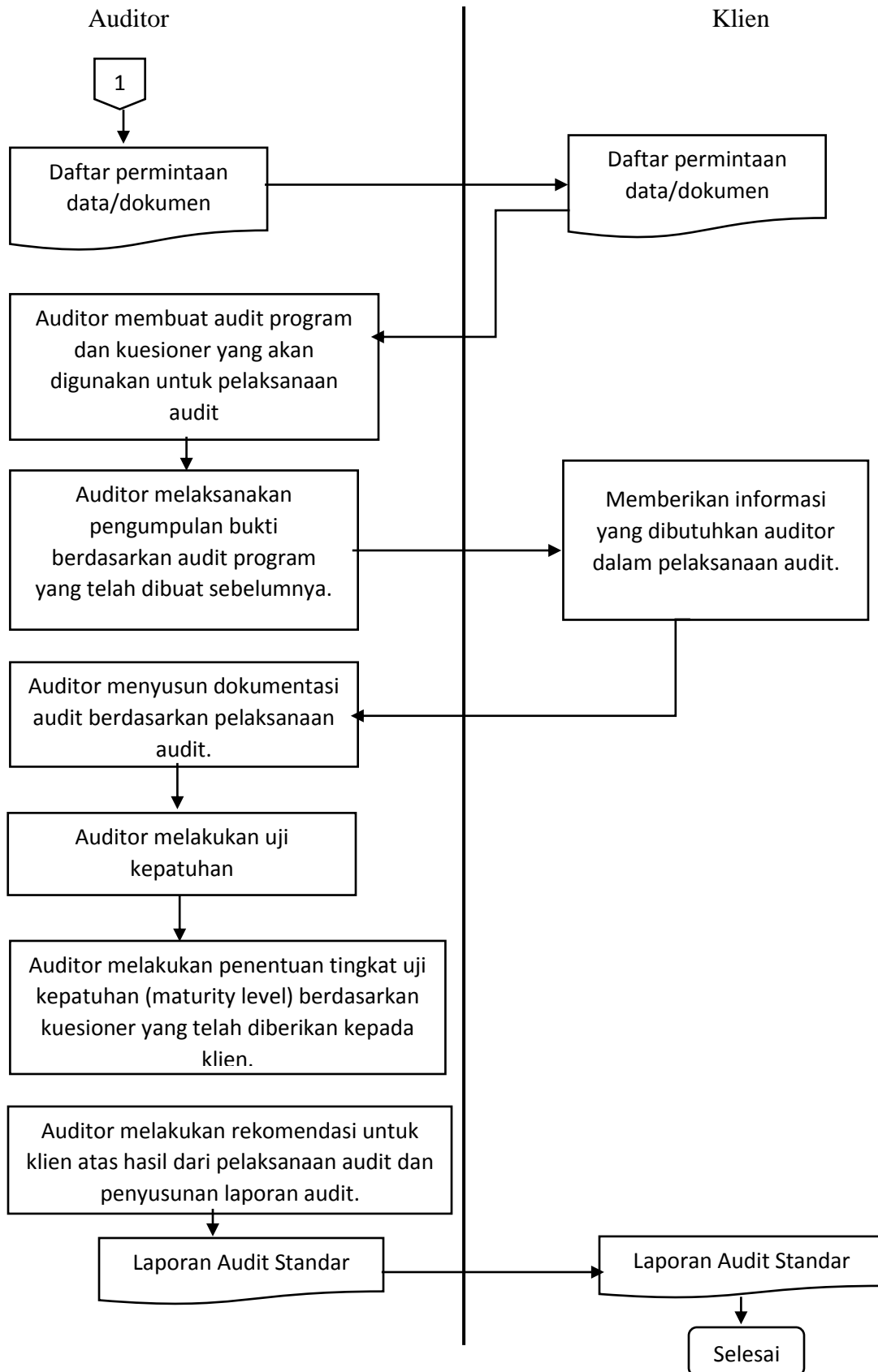
- Pendanaan bisnis perusahaan.

Berkaitan dengan sumber-sumber pembiayaan perusahaan, pengalokasian kas perusahaan, produk-produk investasi yang digunakan perusahaan.

Gambar 3.1
Prosedur Audit KAP Sodikin & Harijanto



Prosedur Audit (Lanjutan)



3.2.1.2 Materialitas dan Risiko Audit

Materialitas adalah salah satu dari faktor-faktor yang mempengaruhi auditor dalam menentukan kecukupan bukti audit. Materialitas ditetapkan pada saldo akun, jenis transaksi, dan pengungkapan (*disclosures*). Ada empat konsep materialitas yang akan dibahas pada Tabel 3.1

Tabel 3.1

Empat Konsep Materialitas

| | |
|---|--|
| <i>Overall materiality</i> | Didasarkan pada transaksi dan pengungkapan laporan keuangan secara menyeluruh. Pada penyelesaian audit, overall materiality digunakan sebagai bahan temuan guna mengevaluasi salah saji yang tidak teridentifikasi dalam laporan keuangan. |
| <i>Overall performance materiality</i> | Performance materiality memungkinkan auditor menanggapi penilaian resiko tertentu dan menurunkannya dalam salah saji yang tidak terkoreksi. |

| | |
|---|--|
| <i>Spesific materiality</i> | Dimana jumlah salah saji yang ditemukan jumlahnya lebih kecil dibandingkan jumlah salah saji yang terdapat pada overall materiality. |
| <i>Spesific performance materiality</i> | Spesific performance materiality terdiri dari jumlah salah saji yang terdeteksi yang mana jika diagregatkan dapat berjumlah <i>materiality</i> . |

Fungsi materialitas dalam pelaksanaan prosedur audit adalah :

- Menentukan item yang digunakan sebagai sampling;
- Menentukan prosedur audit selanjutnya;
- Mengevaluasi seluruh salah saji;
- Melakukan penilaian atas prosedur audit yang dilakukan.

Fungsi materialitas dalam perencanaan dan penilaian resiko adalah :

- Mengatur strategi audit secara menyeluruh;
- Merencanakan sifat, waktu pelaksanaan, dan luasnya prosedur audit tertentu;
- Melakukan penilaian atas prosedur penilaian resiko;
- Melakukan penilaian atas dampak prosedur penilaian resiko yang teridentifikasi.

Risiko audit adalah kemungkinan auditor memberikan pendapat yang keliru atas laporan keuangan yang salah saji. Risiko salah saji yang material adalah risiko bahwa laporan keuangan terbukti mengandung salah saji sebelum prosedur audit dilaksanakan. Sedangkan detection risk adalah risiko bahwa auditor gagal menemukan salah saji dalam laporan keuangan yang berdampak material.

3.2.1.3 Pemahaman Mengenai Pengendalian Internal

Pengendalian internal merupakan sekumpulan kebijakan dan prosedur yang dirancang oleh manajemen untuk memastikan bahwa laporan keuangan dibuat sesuai dengan kerangka akuntansi yang berlaku. Komponen pengendalian internal adalah :

- Tujuan Pelaporan Keuangan
- Lingkungan Pengendalian
- Penilaian Resiko
- Sistem Informasi
- Kegiatan Pengendalian
- Pemantauan

Informasi yang diperoleh mengenai pengendalian internal akan membantu auditor dalam melakukan penilaian resiko dan merancang prosedur selanjutnya.

3.2.1.4 Menilai Risiko Pengendalian

Selama prosedur audit dilaksanakan auditor mungkin menemukan kelemahan dalam pengendalian internal. Tujuan penilaian risiko pengendalian adalah untuk membantu auditor membuat suatu pertimbangan mengenai risiko salah saji yang material dalam asersi laporan keuangan. Biasanya auditor membuat satu formulir audit untuk mencatat detail penting dari kelemahan pengendalian intern yang ditemukan. Tujuan membuat penilaian risiko pengendalian untuk suatu asersi adalah :

- Mempertimbangkan pengetahuan yang diperoleh dari prosedur untuk memperoleh suatu pemahaman tentang pengendalian yang diterapkan. Ketika auditor memperoleh suatu pemahaman mengenai pengendalian intern maka auditor akan membuat daftar pertanyaan serta memeriksa dokumen-dokumen. Meskipun pengetahuan yang diperoleh dari prosedur auditnya sudah lengkap, auditor dapat membuat suatu perkiraan awal dari risiko pengendalian.

- Mengidentifikasi salah saji potensial.

Salah saji potensial dapat diidentifikasi untuk setiap transaksi. Misalnya suatu cek dapat diterbitkan atau dicatat untuk jumlah yang salah, maka pengendalian yang diperlukan adalah computer mencocokkan informasi cek dengan informasi yang mendukung bukti untuk setiap transaksi pengeluaran. Cara menguji pengendaliannya adalah dengan mengamati atau memeriksa kinerja rekonsiliasi.

- Mengevaluasi bukti.

Penilaian akhir dari risiko pengendalian untuk asersi laporan keuangan didasarkan pada bukti dari prosedur untuk memperoleh pemahaman

mengenai pengendalian internal beserta pengujiannya. Namun perlu diketahui bahwa mungkin penerapan pengendalian internal yang diamati auditor berbeda ketika auditor tidak hadir. Ketika mengevaluasi pengujian pengendalian auditor dapat mempertimbangkan beberapa pengujian pengendalian berkaitan hanya dengan titik waktu dimana prosedur audit diterapkan. Tingkat keyakinan meningkat mengenai efektivitas suatu pengendalian jika bukti-buktinya mendukung. Sebaliknya jika terdapat bukti-bukti yang menghasilkan kesimpulan berbeda maka tingkat keyakinannya akan menurun.

Setelah menemukan kelemahan pengendalian intern auditor akan memberikan rekomendasi kepada manajemen mengenai tindakan yang perlu diambilnya untuk mengoreksi kelemahan pengendalian intern yang ditemukan. Sebelum menerbitkan komunikasi tertulis, sebaiknya auditor membahas temuan audit secara lisan kepada pihak manajemen. Diskusi dengan manajemen berguna untuk memberikan tanda mengenai kelemahan dalam pengendalian intern dan adanya kesempatan untuk memperoleh informasi mengenai pengendalian lain yang mengatasi resiko (*compensating controls*).

Kewajiban untuk mengomunikasikan kelemahan pengendalian internal hanya berlaku untuk perusahaan yang diauditnya. Setelah melakukan komunikasi tertulis kepada manajemen, maka sebaiknya manajemen memberikan tanggapan. Tanggapan bisa berupa berikut ini :

- Indikasi kelemahan pengendalian internal diketahui sejak dini.
- Alasan mengapa tidak melaksanakan tindakan perbaikan yang diusulkan auditor.

- Tidak menanggapi sama sekali. Sikap inilah yang sebenarnya menjadi kelemahan pengendalian internal perusahaan.

Jika kelemahan pengendalian internal sudah dilaporkan di periode sebelumnya, maka auditor bisa mengambil penjelasan dalam laporan di periode sebelumnya.

3.2.1.5 Sampling Audit dalam Uji Pengendalian

Sampling audit merupakan penerapan prosedur audit kurang dari seratus persen terhadap unsur-unsur saldo akun atau kelompok transaksi. Sampling audit menerapkan dua risiko audit, risiko pengendalian dan pengujian rincian risiko. Risiko pengendalian merupakan risiko bahwa pengendalian internal tidak mampu mendeteksi salah saji dalam laporan keuangan. Pengujian rincian risiko merupakan risiko bahwa salah saji material tidak dapat dirincikan oleh auditor.

Ketika auditor melaksanakan sampling, harus diperhatikan bahwa ketidakpastian dapat disebabkan oleh risiko sampling dan risiko nonsampling. Risiko sampling berhubungan dengan penentuan sampling yang kurang tepat dalam menggambarkan populasi tersebut. Dalam melakukan pengujian pengendalian, ada dua risiko sampling yang dapat terjadi yaitu risiko atas penilaian tingkat risiko pengendalian yang terlalu rendah dan risiko atas penilaian tingkat risiko pengendalian yang terlalu tinggi. Risiko tersebut memiliki dampak yang signifikan terhadap efisiensi audit. Lain halnya dengan risiko nonsampling menunjukkan risiko audit yang hanya berkaitan dengan sebagian data. Penyebab risiko nonsampling adalah kesalahan manusia (human error), penerapan prosedur audit yang tidak sesuai dengan ketentuan, hasil interpretasi

data yang salah dan kepercayaan pada informasi yang salah yang diterima pihak lain.

Langkah-langkah dalam rencana sampling statistik untuk pengujian pengendalian adalah sebagai berikut :

1. Menentukan tujuan audit.

Misalnya audit penjualan, auditor dapat melakukan sampling statistik pada faktur penjualan.

2. Menentukan populasi dan unit sampling.

Mengidentifikasi populasi ke dalam unit sampling. Unit sampling bisa berupa bukti transaksi, item persediaan, kartu persediaan, kartu gudang maupun dokumen.

3. Menspesifikasi atribut-atribut yang dikehendaki.

Setiap atribut harus berhubungan dengan unit sampling yang digunakan. Contoh atribut misalnya penyetujuan rincian penjualan pada dokumen pengiriman, persetujuan kredit oleh bagian kredit, verifikasi bagian pergudangan atas laporan penerimaan barang.

4. Menentukan ukuran sampel.

Dalam setiap penentuan ukuran sampel sebaiknya auditor menspesifikasi tingkat penyimpangan yang dapat ditoleransi dan tingkat penyimpangan populasi yang diharapkan.

5. Menentukan metode pemilihan sampel.

Metode pemilihan yang digunakan dalam sampling atribut adalah :

- Sampling nomor acak (*random number sampling*), dilakukan dengan mengurutkan item-item populasi ke dalam tabel kemudian auditor memilih secara acak.
- Sampling sistematis (*systematic sampling*), dengan menggunakan kriteria tertentu.

6. Melaksanakan rencana sampling.

Berguna untuk menentukan sifat dan frekuensi penyimpangan dari pengendalian. Penyimpangan bisa berbentuk ketidakcocokan antara dokumen dengan kondisi fisik, kesalahan indeks terhadap persediaan, maupun kesalahan perhitungan.

7. Mengevaluasi hasil sampel.

Ketika auditor telah menemukan hasil sampel, maka penyimpangan yang ditemukan harus dievaluasi. Dilakukan dengan menghitung tingkat penyimpangan sampel dan menentukan batas penyimpangan yang dinyatakan dengan persentase.

3.2.1.6 Sampling Audit dalam Uji Substantif

Uji substantif dilakukan berdasarkan risiko salah saji material, semakin besar maka semakin luas prosedur substantif yang dilakukan. Sampling uji substantif dilakukan untuk memperoleh bukti bahwa saldo atas transaksi tidak mengandung unsur salah saji dan menyusun anggaran mengenai jumlah tertentu (misalnya nilai cadangan kerugian piutang).

Cara yang paling umum dalam metode sampling menggunakan uji rincian. Faktor-faktor yang perlu diperhatikan auditor dalam memahami sampling adalah :

- Tujuan pengujian. Menetapkan tujuan yang harus dicapai dan asersi apa yang diuji.
- Sumber utama bukti. Apa yang menjadi sumber utama primer dan sekunder.
- Pengalaman lalu. Adakah pengalaman lalu dalam melaksanakan pengujian substantif? Apakah ada kendala dalam menentukan sampling?
- Populasi yang tepat. Mengkalkulasi besarnya populasi dan waktu yang dibutuhkan untuk sampling.
- Sampling unit yang digunakan. Pertimbangkan sampling unit yang akan digunakan.
- Statistical sampling atau non-statistical sampling.

3.2.1.7 Penyelesaian Audit

Langkah pertama yang dilakukan pada saat menyelesaikan audit adalah mendokumentasikan pekerjaan audit. Dokumentasi ini berfungsi sebagai catatan atas pekerjaan yang dilakukan auditor sekaligus untuk menentukan jenis pendapat yang harus dinyatakan dalam laporan auditor independen. Penyusunan dokumentasi audit yang tepat waktu akan meningkatkan mutu audit. Sedapat mungkin, dokumentasi harus bersifat informatif dan dapat dipahami. Sebelum mengeluarkan laporan audit atas klien, review teknis juga harus dilakukan oleh tim audit.

Langkah selanjutnya yaitu mendapatkan representasi tertulis dari manajemen dalam memenuhi standar ketiga pekerjaan lapangan.

3.2.2 Jenis-Jenis Laporan Audit

Laporan audit merupakan sebuah media yang digunakan perusahaan untuk mengkomunikasikan antara manajemen dengan pihak yang berkepentingan. Standar laporan keuangan adalah dengan pendapat wajar tanpa pengecualian, menunjukkan bahwa auditor telah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Oleh karena itu dalam membuat laporan audit setidaknya auditor harus memenuhi empat standar pelaporan dalam standar auditing.

3.2.2.1 Laporan Standar

Menurut PSAK No. 1 (2009: 13), laporan keuangan adalah penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Dengan pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), laporan keuangan menyajikan secara wajar. Ini adalah jenis pendapat yang dinyatakan dalam laporan audit standar. Auditor dapat menerbitkan laporan dengan pendapat wajar tanpa pengecualian jika :

- a. Sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

- b. Jika ada perubahan standar akuntansi keuangan yang digunakan, manajemen dapat menjelaskan dampak dan alasan perubahan standar akuntansi keuangan tersebut.
- c. Bukti audit yang disediakan telah diberikan dengan jelas dan cukup.

Contoh laporan standar yang digunakan auditor dapat dijelaskan sebagai berikut

Paragraf pengantar

Paragraf pengantar digunakan untuk menjelaskan tipe jasa yang diberikan oleh auditor dan pengungkapan tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan dan tanggung jawab auditor atas pendapat yang diberikan berdasarkan hasil auditnya. Kalimat pada paragraf pengantar disajikan sebagai berikut:

Kami telah mengaudit ... neraca ... Perusahaan X ... untuk periode yang berakhir pada tanggal tersebut.

Kalimat diatas menunjukkan bahwa auditor telah mengaudit perusahaan tersebut sesuai dengan periode yang telah ditentukan.

Laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen.

Kalimat diatas menunjukkan bahwa auditor tidak sedang membuat laporan keuangan tandingan.

Tanggung jawab kami adalah memberikan opini ... berdasarkan bukti audit yang kami peroleh.

Kalimat diatas menunjukkan tanggung jawab auditor menyatakan pendapat berdasarkan bukti-bukti audit yang diperolehnya.

Paragraf Ruang Lingkup

Paragraf ini berisi pernyataan auditor bahwa auditnya dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang telah ditetapkan sebagai dasar yang memadai bagi auditor untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan.

Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang berlaku umum.

Dalam hal ini yang dimaksud dengan standar auditing yang berlaku umum adalah GAAS dan SAS yang diterapkan oleh seluruh dunia.

Standar tersebut mengharuskan kami ... agar memperoleh keyakinan yang memadai ... laporan keuangan bebas dari salah saji material.

Kalimat diatas menunjukkan bahwa auditor tidak semata-mata mencari keyakinan absolut, tetapi hanya keyakinan yang memadai saja. Selain itu di tengah-tengah prosedur audit yang dilaksanakan bisa saja auditor akan menemukan salah saji material.

Suatu audit meliputi pelaksanaan prosedur-prosedur untuk memperoleh bukti audit tentang Dalam melaksanakan penilaian risiko tersebut, auditor mempertimbangkan pengendalian intern.... mengenai presentasi laporan keuangan.

Kedua kalimat diatas menunjukkan auditor mempertimbangkan pengendalian intern yang relevan dengan pembuatan laporan keuangan.

Kami percaya bahwa kami telah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat sebagai dasar pemberian pendapat audit kami.

Kalimat diatas menunjukkan bahwa auditor memerlukan bukti audit yang cukup sebagai dasar pernyataan pendapat.

Paragraf Pendapat

Menurut pendapat kami, laporan keuangan tersebut di atas ...

Kalimat diatas menunjukkan bahwa pernyataan pendapat dilaksanakan oleh orang-orang yang *profesional* dan *ahli*.

...menunjukkan secara wajar, dalam segala hal yang material, posisi keuangan ... serta hasil usaha dan arus kasnya untuk tahun ... sesuai dengan ...

Kalimat diatas menunjukkan keyakinan laporan keuangan yang disusun secara wajar tanpa distorsi. Pendapat auditor tidak akan menggunakan kata *akurat, faktual, maupun pasti* karena laporan keuangan disusun atas dasar estimasi.

3.2.2.2 Penyimpangan dari Laporan Standar

Pengguna laporan keuangan yang telah diaudit perlu memahami kondisi jika laporan audit dianggap menyimpang. Penyimpangan-penyimpangan tersebut antara lain :

a. Pembatasan ruang lingkup

Jika auditor tidak dapat mengumpulkan bukti yang cukup sebagai dasar pernyataan pendapat maka kemungkinan yang terjadi adalah pembatasan ruang lingkup. Pembatasan ruang lingkup ini bisa berupa adanya penolakan terhadap konfirmasi piutang, menolak untuk memberikan surat representasi manajemen, menolak untuk memberikan akses terhadap sistem informasi akuntansi maupun menolak untuk memberikan notulen rapat dewan komisaris.

b. Laporan keuangan tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Untuk mendapatkan objektivitas dari laporan keuangan, maka laporan keuangan harus berprinsip pada pedoman yang diterima secara umum. Prinsip akuntansi yang berlaku umum berisi ketentuan mengenai penyajian laporan keuangan yang benar.

c. Auditor tidak independen

Standar umum kedua (SA seksi 220 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor“. Standar ini mengharuskan bahwa auditor harus bersikap independen (tidak memihak), karena ia melaksanakan pekerjaannya atas kepentingan umum. Auditor tidak hanya mengakui kewajiban untuk jujur bagi pihak manajemen saja, tetapi juga bagi investor, komisaris, kreditor dan pemerintah.”

Laporan standar dapat dikatakan menyimpang apabila terdapat bahasa penjelasan yang ditambahkan pada laporan itu meskipun opininya tertulis wajar tanpa pengecualian dan ada pendapat lain (selain wajar tanpa pengecualian) yang lebih sesuai. Contoh situasi yang mengakibatkan adanya penambahan bahasa penjelasan (*explanatory language*) pada laporan dengan pendapat wajar tanpa pengecualian adalah :

- Ketidajelasan prinsip akuntansi yang diterapkan.
- Perubahan kebijakan akuntansi baru yang tidak dapat dijelaskan alasan mengapa dilakukan perubahan.

- Keraguan mengenai kelangsungan usaha suatu perusahaan.
- Laporan keuangan tidak menunjukkan *disclosures* yang cukup bagi pemakainya untuk memahami dampak transaksi dan peristiwa yang material dalam laporan keuangan.

Mulyadi dan Kanaka Puradireja (2002 : 19), mengemukakan kondisi-kondisi yang menimbulkan tidak diberinya pendapat wajar tanpa pengecualian dalam laporan audit yaitu :

1. Luas pemeriksaan akuntan sangat dibatasi oleh klien.
2. Akuntan publik tidak dapat melaksanakan prosedur pemeriksaan yang penting atau tidak dapat memperoleh informasi penting karena kondisi-kondisi yang berada di luar kekuasaan klien maupun akuntan.
3. Laporan keuangan tidak disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim.
4. Prinsip akuntansi yang digunakan dalam menyusun laporan keuangan tidak diterapkan secara konsisten.
5. Ada ketidakpastian yang luar biasa sifatnya yang mempunyai dampak terhadap laporan keuangan yang tidak dapat diperlakukan dengan baik pada tanggal pembuatan laporan keuangan.
6. Akuntan publik tidak bebas dalam hubungannya dengan klien.

Ada tiga jenis laporan keuangan yang dapat diterbitkan sesuai dengan ketiga penyimpangan tersebut, antara lain :

a) Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Jika setelah melakukan prosedur audit, auditor menyimpulkan bahwa dari hasil bukti audit yang telah dikumpulkan terdapat salah saji yang tidak material dan tidak berdampak signifikan terhadap laporan keuangan.

b) Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Jika auditor menyimpulkan bahwa salah saji yang terdapat dalam laporan keuangan bersifat material dan bersifat pervasif (merupakan bagian yang besar dalam laporan keuangan). Ketika pendapat wajar diterbitkan, maka informasi yang diberikan oleh manajemen tidak dapat dipercaya sehingga tidak bisa digunakan bagi pemakai informasinya.

c) Tidak Menyampaikan Pendapat (*Disclaimer*)

Jika auditor tidak memperoleh bukti-bukti yang cukup untuk mendukung laporan keuangan tersebut dan kondisi yang dilaporkan bersifat material. Laporan ini dapat diterbitkan jika auditor tidak dapat meyakinkan dirinya sendiri atas kewajaran laporan keuangan. Kondisi lain yang menyebabkan auditor tidak menyatakan pendapat adalah :

- Lingkup audit yang terlalu dibatasi oleh manajemen.
- Auditor tidak independen dalam menangani kliennya.