

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Auditing

2.1.1. Pengertian Auditing

Penulis mengemukakan beberapa pengertian menurut beberapa ahli. Pengertian auditing menurut **Arens (2006:4)** menyebutkan:

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditng should be done by a competent, independent person”.

Menurut **Mulyadi (2002:9)** secara umum auditing dapat didefinisikan sebagai berikut :

“ 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 tingkat kesesuaian yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.”

Menurut **Sukrisno Agoes (2004:3)** pengertian auditing adalah :

“ Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh pihak manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.”

Dari beberapa kutipan-kutipan di atas, auditing ialah evaluasi terhadap laporan keuangan perusahaan atau organisasi lain, yang dilaksanakan secara kritis melalui proses yang sistematis untuk mengumpulkan bukti-bukti audit, guna menentukan kewajaran dari asersi manajemen (laporan keuangan) dengan kriteria yang telah ditetapkan, kegiatan ini harus dilaksanakan oleh orang yang kompeten dan

independen agar hasil dari evaluasi tersebut dapat lebih bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan.

Ada hal-hal penting dari beberapa pengertian diatas yaitu :

1. Evaluasi terhadap laporan keuangan

Yang dievaluasi adalah laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya. Laporan keuangan yang harus di evaluasi terdiri dari Neraca, Laporan Laba Rugi, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Laporan Arus Kas.

2. Evaluasi dilakukan secara kritis dan sistematis

Kritis disini berarti seorang auditor haruslah seorang yang memiliki kemampuan, pengalaman, pendidikan, dan keahlian baik di bidang akuntansi, perpajakan, sistem informasi, dan auditing.

Sedangkan sistematis disini berarti audit harus direncanakan sebelum dimulai, yang sering disebut dengan "*audit plan*". Dalam *audit plan* ini dicantumkan kapan audit mulai dilaksanakan, berapa lama proses audit dilaksanakan, kapan laporan harus selesai, berapa orang staf audit yang ditugaskan, memperkirakan masalah-masalah yang akan dihadapi baik di bidang auditing, akuntansi, perpajakan dan lain-lain. Selain itu dalam *audit plan*, akuntan publik harus menetapkan batas materialitas dan memperhitungkan risiko audit.

3. Bukti audit

Menurut **mulyadi (2002:74)** :

“ Bukti audit adalah segala informasi yang mendukung angka-angka atau informasi lain yang disajikan dalam laporan keuangan, yang dapat digunakan oleh auditor sebagai dasar yang layak untuk menyatakan pendapatnya.”

Menurut **Arens** Yang diterjemahkan oleh **Amir Abadi Jusuf (2002:2)** adalah :

“ informasi yang digunakan auditor untuk menetapkan apakah informasi kuantitatif yang sedang diaudit sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.”

4. Menentukan kewajaran dari asersi manajemen dengan kriteria yang ditetapkan.

Menurut **Sukrisno Agoes (2004:4)**

“ Laporan keuangan yang wajar adalah laporan keuangan yang disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berterima umum. Auditor tidak dapat menyatakan laporan keuangan itu benar, karena pemeriksaan dilakukan secara sampling (*test basis*) sehingga mungkin saja terdapat kesalahan dalam laporan keuangan tapi jumlahnya tidak material sehingga tidak mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan.”

5. Kegiatan ini dilaksanakan oleh orang yang kompeten dan independen

Proses evaluasi harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen. Kompeten disini berarti auditor memiliki kemampuan, pendidikan, pelatihan, pengalaman dan telah diakui oleh negara dalam mengevaluasi laporan keuangan suatu entitas.

Sedangkan independen berarti tidak memiliki kepentingan terhadap klien (perusahaan) seperti sebagai direksi, pemegang saham, dewan komisaris, ataupun memiliki hubungan khusus dengan perusahaan (keluarga pemegang saham, perusahaan afiliasi). Jadi auditor harus bekerja secara objektif, tidak memihak pada siapapun.

6. Bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan.

Dalam dunia usaha, pihak yang berkepentingan terhadap laporan audit adalah para pemakai informasi keuangan dimana informasi ini digunakan sebagai landasan pengambilan keputusan seperti pemegang saham, manajemen, kreditor, calon investor dan calon kreditor, organisasi buruh serta kantor pelayanan pajak. Tidak dapat dibayangkan jika pengambil keputusan ini memakai laporan keuangan yang salah karena adanya kepentingan manajemen akan kinerjanya, mereka akan tertipu mentah-mentah oleh informasi keuangan tersebut.

2.1.2. Jenis Audit

Menurut **Mulyadi (2002:28)** Orang atau kelompok orang yang melaksanakan audit dapat dikelompokkan menjadi tiga golongan yaitu : **Auditor Independen, Auditor Internal dan Auditor Pemerintah.**

1. Auditor Eksternal (Independen)

Auditor eksternal adalah auditor yang profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat kliennya. Audit ini ditujukan kepada para pemakai laporan keuangan seperti : kreditor, investor, calon kreditor dan investor serta instansi pemerintah.

Untuk berpraktik sebagai auditor independen, seseorang harus memenuhi persyaratan pendidikan dan pengalaman kerja tertentu. Auditor harus telah lulus dari jurusan akuntansi fakultas ekonomi, telah mendapat gelar akuntan dari Panitia Ahli Pertimbangan Persamaan Ijazah Akuntan, dan mendapat izin praktik dari Menteri keuangan.

Profesi Auditor independen ini mempunyai ciri yang berbeda dengan profesi lain (seperti dokter dan pengacara). Profesi dokter dan pengacara dalam menjalankan tugasnya memperoleh honorarium dari kliennya, dan mereka memihak pada kliennya. Sedangkan profesi auditor menerima honorarium dari kliennya, tetapi auditor eksternal harus independen dan tidak memihak kepada kliennya atau siapapun. Oleh karena itu sikap independensi dari auditor eksternal merupakan hal yang pokok, meskipun mereka memperoleh honorarium dari kliennya.

2. Auditor Intern

Auditor intern adalah auditor yang bekerja pada perusahaan (perusahaan negara ataupun swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektifitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi.

Audit intern dalam pelaksanaannya merupakan audit operasional yang *me-review* secara sistematis kegiatan organisasi, atau bagian dari padanya, dalam hubungannya dengan tujuan tertentu. Tujuan audit intern adalah untuk:

- a. Mengevaluasi kinerja.
- b. Mengidentifikasi kesempatan untuk peningkatan.
- c. Membuat rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut.

3. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja pada instansi pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), serta instansi pajak. BPKP adalah instansi pemerintah yang bertanggungjawab langsung kepada Presiden Republik Indonesia dalam bidang pengawasan keuangan dan pembangunan yang dilaksanakan oleh pemerintah. Auditor yang bekerja di BPKP mempunyai tugas pokok melaksanakan audit atas laporan keuangan instansi pemerintahan, proyek-proyek pemerintah, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), dan perusahaan-perusahaan swasta dimana pemerintah menyertakan modalnya dalam perusahaan tersebut.

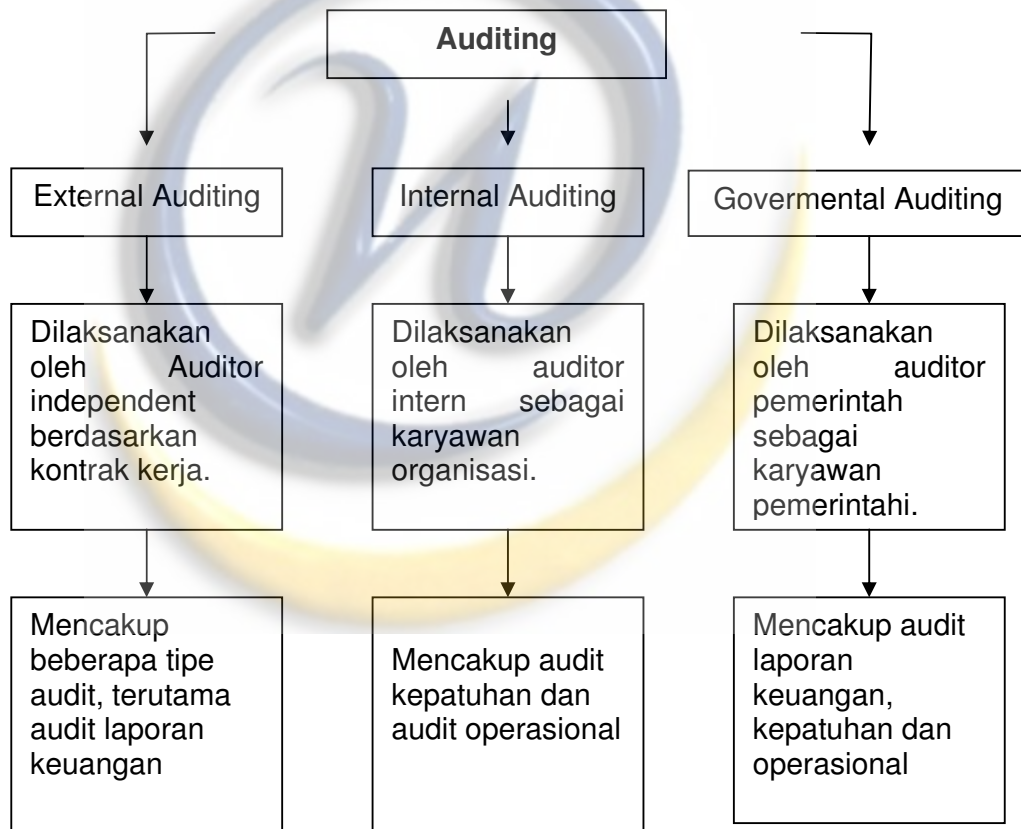
BPK adalah lembaga tinggi negara yang tugasnya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan Presiden RI dan aparat dibawahnya kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Instansi pajak adalah unit organisasi di bawah Departemen Keuangan yang tugas pokoknya adalah mengumpulkan beberapa jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah. Tugas pokok auditor yang bekerja di instansi pajak adalah mengaudit pertanggungjawaban keuangan masyarakat wajib pajak kepada pemerintah dengan tujuan untuk memverifikasi apakah kewajiban pajak

telah dihitung oleh wajib pajak sesuai dengan ketentuan yang tercantum dalam undang-undang perpajakan yang berlaku.

Dalam pelaksanaannya auditor pemerintah sering juga disebut sebagai auditor ketaatan atau kepatuhan yang artinya adalah audit yang bertujuan untuk menentukan apakah laporan yang diaudit telah sesuai dengan peraturan yang berlaku. Biasanya hasil audit kepatuhan ini dilaporkan kepada pihak yang berwenang.

Jika digambarkan, maka :

Gambar 2.1



2.1.3 Standar Auditing

Standar Profesional Akuntan Publik (2001:001:8), menyatakan bahwa :

“Standar Auditing merupakan panduan audit atas laporan keuangan historis. Standar auditing terdiri dari 10 standar dan dirinci dalam bentuk Pernyataan Standar Auditing (PSA).”

Standar auditing terdiri dari sepuluh standar dan semua Pernyataan Standar Auditing (PSA) yang berlaku. Sepuluh standar auditing terbagi menjadi tiga kelompok yaitu ; standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Standar umum mengatur syarat-syarat diri auditor, standar pekerjaan lapangan mengatur mutu pelaksanaan auditing, dan standar pelaporan memberikan panduan bagi auditor dalam mengkomunikasikan hasil auditnya melalui laporan audit kepada pemakai informasi keuangan, standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia dalam **Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 01 (SA seksi 150)**. Standar Auditing disajikan sebagai berikut :

“Standar Umum

1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental yang harus dipertahankan oleh auditor.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahirannya dengan cermat dan seksama.

Standar Pekerjaan Lapangan

1. Pekerjaan harus dilaksanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan , dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Standar Pelaporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan , jika ada ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam menyusun laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penetapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
4. 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 dapat 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 tanggungjawab yang dipikul oleh auditor.”

2.1.4. Proses Auditing

Empat fase dalam audit laporan keuangan menurut **Arens (2006:151)** adalah sebagai berikut :

1. *“Plan and design an audit approach*
2. *Perform Tests of controls and substantive tests of transaction*
3. *Perform analytical procedures and tests of details of balances*
4. *Complete the audit and issue an audit report.”*

Perencanaan audit merupakan suatu hal yang sangat vital. Perencanaan audit berguna untuk mengkoordinasikan berbagai hal yang berkaitan dengan audit. Standar pekerjaan lapangan yang pertama mensyaratkan adanya perencanaan yang memadai. “Pekerjaan harus dilaksanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya. “ Mendapatkan bahan bukti yang kompeten yang cukup merupakan hal yang penting jika kantor akuntan publik ingin menekan tanggungjawab hukum seminimal mungkin dan mempertahankan reputasi yang baik dalam masyarakat profesi. Dengan menekan biaya pada batas yang wajar kantor akuntan publik akan dapat bersaing sehingga para kliennya tidak lari darinya, dengan catatan bahwa kantor akuntan publik itu memang mempunyai reputasi dalam menjalankan pekerjaan yang berkualitas. Menghindari salah pengertian

dengan klien adalah penting untuk menjaga hubungan dengan klien dan memudahkan pekerjaan, kerja yang bermutu dengan biaya yang wajar.

Tahapan yang kedua ini adalah tahapan dimana auditor melakukan pengumpulan bahan bukti yang mendukung kebijakan dan prosedur yang spesifik yang berperan terhadap tingkat risiko pengendalian yang ditetapkan. Selain itu auditor juga mengumpulkan bahan bukti yang mendukung jumlah dalam laporan keuangan, mencakup pula dokumentasi transaksi.

Terdapat dua kategori dalam tahap ini yaitu menetapkan prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo. Prosedur analitis digunakan untuk menetapkan kelayakan transaksi dan saldo secara keseluruhan,. Pengujian terinci atas saldo adalah prosedur khusus untuk menguji kekeliruan moneter atas saldo-saldo laporan keuangan. Pengujian saldo akhir ini penting sekali dalam pelaksanaan audit karena kebanyakan bahan bukti audit diperoleh dari sumber yang independen dari klien itu dianggap memiliki mutu tinggi.

Setelah auditor menyelesaikan semua prosedur, adalah penting untuk menggambarkan seluruh informasi yang didapat untuk memperoleh kesimpulan menyeluruh mengenai kewajaran mengenai laporan keuangan. Jika audit diselesaikan, KAP harus mengeluarkan laporan audit yang menyertai laporan keuangan klien yang diterbitkan. Laporan itu harus memenuhi persyaratan teknis yang jelas, yang dipengaruhi oleh ruang lingkup audit dan sifat temuan auditor

2.1.5. Tanggung Jawab Auditor

Menurut **PSA No.02 (Sa seksi 110 paragraf 02)** menyatakan :

“Auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Oleh karena itu sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan, auditor dapat memperoleh keyakinan memadai, namun bukan mutlak, bahwa salah saji material terdeteksi. Auditor tidak bertanggungjawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh keyakinan bahwa salah saji terdeteksi, baik yang disebabkan oleh

kekeliruan atau kecurangan, yang tidak material dalam laporan keuangan.”

Berdasarkan kutipan diatas, maka dapat disimpulkan bahwa tanggungjawab auditor adalah untuk memperoleh keyakinan memadai tentang laporan keuangan yang bebas dari salah saji material, yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.

2.1.6. Tujuan Audit

Menurut **mulyadi (2002:72)** mengenai tujuan audit, yaitu :

“ Tujuan audit atas laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan dalam semua hal yang material, sesuai prinsip akuntansi yang diterima umum di Indonesia.”

Kewajaran laporan keuangan dinilai berdasarkan asersi manajemen yang terkandung dalam sikap unsur yang disajikan dalam laporan keuangan. Asersi adalah pernyataan manajemen yang terkandung didalam komponen laporan keuangan. Pernyataan tersebut dapat bersifat implisit dan eksplisit.

Menurut **PSA No. 02 (SA seksi 110 paragraf 01)**, mengenai tujuan audit, yaitu :

“Tujuan audit laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.”

Jadi dapat disimpulkan bahwa tujuan audit adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran laporan keuangan.

Hubungan antara asersi manajemen dengan tujuan umum audit sebagai berikut :

Tabel 2.1

Asersi Manajemen	Tujuan Umum Audit
Keberadaan atau keterjadian	Aktiva dan kewajiban entitas ada pada tanggal tertentu, dan transaksi pendapatan dan biaya.
Kelengkapan	Semua transaksi dan akun yang seharusnya telah disajikan dalam laporan keuangan.
Hak dan Kewajiban	Aktiva adalah hak entitas dan utang adalah kewajiban intitas pada tanggal tertentu.
Penilaian dan Alokasi	Komponen aktiva, kewajiban, pendapatan, dan biaya telah disajikan dalam laporan keuangan pada jumlah yang semestinya.
Penyajian dan Pengungkapan	Komponen tertentu laporan keuangan telah digolongkan, digambarkan, dan diungkapkan.

Sumber: Mulyadi dan Kanaka Puradiredja (2002;74).

Jadi asersi manajemen mengenai keberadaan bertujuan agar aktiva dan kewajiban entitas ada pada tanggal tertentu, asersi kelengkapan bertujuan agar semua transaksi dan akun telah dimasukkan dalam laporan keuangan, asersi hak dan kewajiban bertujuan agar aktiva sebagai hak perusahaan dan utang sebagai kewajiban perusahaan, asersi penilaian dan alokasi bertujuan agar komponen aktiva, kewajiban, pendapatan, dan biaya telah disajikan dalam laporan keuangan dalam jumlah yang semestinya, sedangkan asersi penyajian dan pengungkapan bertujuan agar komponen laporan keuangan telah digolongkan, digambarkan, dan diungkapkan dengan semestinya.

2.2. Akuntan publik

2.2.1. Pengertian Akuntan Publik

Menurut **Aturan Etika Kompartemen akuntan Publik (AE par 10)**:

“akuntan publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri Keuangan atau pejabat berwenang lainnya untuk menjalankan praktik akuntan publik.”

2.2.2. Profesi Akuntan Publik

Profesi akuntan publik adalah salah satu profesi yang ada di Indonesia. Suatu profesi adalah suatu lingkungan pekerjaan dalam masyarakat yang memerlukan kecakapan dan kewenangan, untuk melindungi masyarakat dari adanya praktik akuntan publik yang tidak semestinya, pemerintah telah mengatur gelar akuntan dalam **UU No.34 tahun 1954**. Ada tiga hal yang perlu dicatat dari undang-undang ini, yaitu :

1. Akuntan harus sarjana lulusan fakultas ekonomi jurusan akuntansi perguruan tinggi negeri atau mempunyai ijazah yang disamakan.
2. Akuntan tersebut harus terdaftar dalam register negara yang diselenggarakan oleh departemen keuangan dengan memperoleh izin menggunakan gelar akuntan dari departemen tersebut.
3. Menjalankan pekerjaan auditor dengan memakai nama kantor akuntan publik biro akuntan, atau nama lain yang memakai nama akuntan hanya diizinkan bila pemimpin kantor atau biro tersebut dipakai oleh seseorang atau beberapa orang.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa untuk mendapat gelar akuntan tersebut harus sarjana lulusan Fakultas ekonomi, terdaftar dalam register negara, dalam menjalankan pekerjaan auditor,

2.2.3. Jasa Profesi Akuntan Publik

Pada dasarnya, jasa yang diberikan oleh profesi akuntan publik menurut **Mulyadi (2002:5)** meliputi :

1. "Jasa Assurance
2. Jasa atestasi
3. Jasa nonassurance."

Jasa assurance adalah jasa yang profesional independen yang meningkatkan kualitas (keandalan dan relevansi) informasi yang digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Atestasi merupakan suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan orang yang independen dan kompeten tentang apakah asersi suatu entitas sesuai dalam semua yang material, dengan kriteria yang telah ditetapkan. Jasa atestasi merupakan jenis jasa *assurance* dimana akuntan publik menerbitkan komunikasi tertulis yang menyatakan suatu simpulan tentang keandalan asersi tertulis yang menjadi tanggungjawab pihak lain. Asersi adalah pernyataan yang dibuat oleh pihak lain yang secara implisit dimaksudkan untuk digunakan oleh pihak lain (pihak ketiga).

Jasa atestasi akuntan publik menurut **mulyadi (2002:5)** dibagi menjadi empat jenis, yaitu :

1. "Audit
2. Pemeriksaan (*examination*)
3. *Review*
4. Prosedur yang disepakati (*agreed-upon procedures*)."

Jenis auditing mencakup pemerolehan dan penilaian bukti yang mendasari laporan keuangan historis suatu entitas yang berisi asersi yang dibuat oleh manajemen entitas tersebut. Atas dasar audit yang dilaksanakan terhadap laporan keuangan historis suatu entitas, auditor menyatakan suatu pendapat mengenai apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material posisi keuangan dan hasil usaha entitas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum. Jasa ini jasa yang paling dikenal oleh masyarakat dan seringkali disebut sebagai jasa tradisional profesi akuntan publik.

Istilah pemeriksaan digunakan untuk jasa lain yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik yang berupa pernyataan suatu pendapat tentang

kesesuaian asersi yang dibuat oleh pihak lain dengan kriteria yang telah ditetapkan. Dalam menghasilkan jasa pemeriksaan, akuntan publik memberikan keyakinan positif atas asersi yang dibuat oleh manajemen.

Jasa *review* merupakan suatu jasa yang diberikan oleh akuntan publik yang berupa permintaan keterangan dan prosedur analitis terhadap informasi keuangan suatu entitas dengan tujuan untuk memberikan keyakinan negatif atas asersi yang terkandung dalam informasi keuangan tersebut.

Jasa atestasi atas asesi manajemen dapat dilaksanakan oleh akuntan publik berdasarkan prosedur yang disepakati antara klien dengan akuntan publik. Lingkup pekerjaan yang dilaksanakan oleh akuntan publik dalam menghasilkan jasa atestasi dengan prosedur yang disepakati lebih sempit dibandingkan dengan auditing dan pemeriksaan. Untuk tipe jasa seperti ini, akuntan publik dapat menerbitkan suatu "ringkasan" temuan atau keyakinan negatif seperti yang dihasilkan dalam jasa *review*.

Jasa non atestasi adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang didalamnya tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan, temuan, atau bentuk lain keyakinan, jasa non atestasi meliputi :

1. "Jasa kompilasi
2. Jasa perencanaan keuangan."

Dalam jasa kompilasi, akuntan publik melaksanakan berbagai jasa akuntan kliennya seperti perencanaan (manual atau komputer), transaksi akuntansi, sampai penyusunan laporan keuangan.

Jasa perencanaan keuangan meliputi berbagai jenis jasa yang mencakup, menginterpretasi, dan menambah nilai informasi keuangan, misalnya perencanaan pajak, analisis laporan keuangan, sampai dengan strukturisasi investasi portofolio.

Jasa konsultasi keuangan ini memberikan kemungkinan pada klien untuk meningkatkan kemampuan sumber dayanya dalam rangka mencapai pembenahan sistem ekonomi sampai dengan keikutsertaan dalam penyusunan strategi perusahaan serta pemanfaatan instalasi komputer.

2.2.4. Kategori Akuntan publik

Menurut **Arens (2006:26)** disebutkan bahwa ukuran kantor akuntan publik berkisar dari yang mempunyai satu orang staf sampai ribuan staf dan partner. Ada empat kategori ukuran KAP, yaitu :

1. *“Big Four International firms*
2. *National Firms*
3. *Regional and Large Local Firms*
4. *Small Local Firms.”*

Big Four International firms memiliki kantor di setiap kota-kota besar diseluruh dunia termasuk di Indonesia. Keempat KAP ini menyelenggarakan audit bagi hampir semua perusahaan raksasa di AS dan seluruh dunia dan banyak perusahaan lainnya yang lebih kecil.

National Firms ini memberikan pelayanan yang sama dengan *“Big Four”* dan melancarkan persaingan langsung dengan mereka dalam hal menarik klien. Selain itu, mereka memiliki potensi internasional. Pada masa belakangan ini, makin banyak KAP jenis ini yang diwakili di Indonesia.

Regional and Large Local diantaranya hanya melayani klien di dalam jangkauan wilayahnya. Banyak diantaranya yang berafiliasi dengan organisasi KAP internasional untuk bertukar pandangan dan pengalaman mengenai hal-hal seperti teknis informasi dan pendidikan lanjutan.

Small Local Firms memberikan jasa audit dan pelayanan yang berhubungan dengan itu terutama bagi badan-badan usaha kecil dan organisasi nirlaba, meskipun ada diantaranya yang melayani satu atau dua perusahaan yang *“go public.”*

2.2.5. Struktur Akuntan publik

Menurut **Arens (2006:29)**, struktur organisasi dalam KAP terdiri dari:

1. *“Partner*
2. *Manager*
3. *Senior or in-charge auditor*
4. *Staff Assistent.”*

Partner (rekan) menduduki jabatan tertinggi dalam penugasan audit. Rekan adalah pemilik dari kantor akuntan publik, oleh karena itu *partner* bertanggungjawab secara menyeluruh mengenai auditing dan bertanggungjawab mengenai hubungan dengan klien.

Manager (manajer) bertindak sebagai pegawai audit, bertugas untuk membantu senior auditor dalam merencanakan program audit dan waktu audit, *me-review* kertas kerja, laporan audit, dan *management letter*. Selain itu, manajer juga berkewajiban untuk menjalin hubungan baik dengan klien.

Senior or in-charge auditor (senior auditor) bertugas untuk mengkoordinasikan dan bertanggungjawab terhadap pelaksanaan audit dilapangan, bertugas untuk mengarahkan dan *me-review* pekerjaan staf asisten. Selain itu senior auditor juga bertanggungjawab untuk mengusahakan biaya dan waktu audit sesuai dengan rencana.

Staff assistant (staf asisten) bertugas untuk melaksanakan prosedur audit secara rinci, membuat kertas kerja untuk mendokumentasikan pekerjaan audit yang telah dilaksanakan. Karyawan-karyawan baru biasanya memulai karier sebagai asisten dan bertugas pada setiap jenjang kerja selama dua-tiga tahun pada setiap tingkatan sebelum mencapai kedudukan sebagai rekan.

2.2.6. Ikatan Akuntan Indonesia

Para akuntan publik manapun sangat dipengaruhi oleh organisasi profesi mereka yang berskala nasional. Di Indonesia terdapat Ikatan Akuntan Indonesia, terutama kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP) yang merupakan organisasi para akuntan yang berskala internasional. Di Amerika Serikat terdapat *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*. Organisasi profesional ini biasanya menetapkan persyaratan profesional bagi seorang akuntan publik, menyelenggarakan penelitian dan menerbitkan bahan bacaan dalam berbagai bidang yang berkaitan dengan akuntansi, audit konsultasi dan perpajakan.

Anggota IAI-KAP terbatas pada anggota-anggota IAI yang bekerja pada kantor akuntan publik. IAI mempunyai tiga fungsi utama berikut :

1. menetapkan standar dan aturan

IAI berwenang menetapkan standar (yang merupakan pedoman) dan aturan yang harus dipatuhi oleh seluruh anggota dan akuntan publik lain yang beroperasi sebagai auditor independen. Ada empat pedoman utama dimana IAI berwenang menetapkan Pernyataan Standar Akuntan Publik (PSA), yaitu :

- a. Standar Auditing yang disebut dengan Pernyataan Standar Auditing (PSA).
 - b. Standar kompilasi dan penelaahan laporan keuangan yang disebut dengan Pernyataan Standar Jasa dan Review (PSAR)
 - c. Standar atestasi lainnya
 - d. Kode Etik Profesi
2. Melakukan penelitian dan publikasi
 3. Menyelenggarakan pendidikan lanjutan bagi para akuntan publik.

Jadi fungsi utama IAI adalah menetapkan standar sebagai pedoman yang harus dipatuhi seluruh anggota dan akuntan publik yang beroperasi sebagai auditor independen, melaksanakan dan publikasi penelitian, dan menyelenggarakan pendidikan lanjutan bagi para akuntan publik.

2.2.7. Kode Etik Akuntan Indonesia

Etika profesional dikeluarkan oleh organisasi profesi untuk mengatur perilaku anggotanya dalam menjalankan praktik profesinya bagi masyarakat. Etika profesional bagi akuntan di Indonesia disebut dengan istilah kode etik yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, sebagai organisasi profesi akuntan.

Ikatan Akuntan Indonesia beranggotakan auditor dari berbagai jenis tipe, dan akuntan yang bekerja diluar profesi auditor, akuntan manajemen dan akuntan pendidik. Dengan demikian, etika profesional yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia tidak hanya mengatur

anggotanya yang berpraktik sebagai akuntan publik, namun mengatur perilaku semua anggotanya yang berpraktik dalam berbagai tipe profesi auditor dan akuntan lain.

2.2.8. Standar Profesional Akuntan Publik

Berbagai jenis jasa yang disediakan oleh profesi akuntan publik bagi masyarakat didasarkan pada panduan yang tercantum dalam Standar Professional Akuntan Publik. Standar Profesi Akuntan Publik berupa buku yang berisi kodifikasi berbagai standar yang diterbitkan oleh Komite Standar Akuntan Publik.

Ada enam macam standar yang diterbitkan oleh Komite sebagai aturan mutu pekerjaan akuntan publik :

1. Standar Auditing
2. Standar Atestasi
3. Standar Jasa Akuntansi dan *review*
4. Standar Jasa Komunikasi
5. Standar pengendalian Mutu
6. Aturan Etika Kompartemen

Standar auditing merupakan panduan audit atas laporan keuangan historis. Standar auditing terdiri dari sepuluh standar dan dirinci dalam bentuk PSA. Dengan demikian PSA merupakan penjabaran yang lebih lanjut dari masing-masing standar yang tercantum dalam Standar Auditing. PSA berisikan ketentuan-ketentuan dan panduan utama yang harus diikuti oleh akuntan publik dalam melaksanakan perikatan audit. Kepatuhan terhadap PSA yang dikeluarkan oleh Dewan bersifat wajib (*mandatory*) bagi Ikatan Akuntan Indonesia.

Standar atestasi memberikan kerangka untuk fungsi akuntansi bagi jasa akuntan publik yang mencakup tingkat keyakinan tertinggi yang diberikan dalam jasa audit atas laporan keuangan historis, pemeriksaan atas laporan keuangan prospektif serta tipe perikatan atestasi lain yang memberikan keyakinan yang lebih rendah (*review*, pemeriksaan, dan prosedur yang disepakati). Standar atestasi terdiri dari sebelas standar

yang dirinci dalam bentuk Pernyataan Standar Atestasi (PSAT). PSAT merupakan penjabaran lebih lanjut masing-masing standar yang terdapat dalam standar atestasi termasuk didalam PSAT adalah Interpretasi Pernyataan Standar Atestasi (IPSA). IPSA memberikan jawaban atas pernyataan atau keraguan dalam penafsiran ketentuan-ketentuan yang dimuat dalam PSAT., sehingga merupakan perluasan lebih lanjut dari berbagai ketentuan dalam PSAT. Tafsiran resmi ini bersifat mengikat bagi anggota IAI yang berpraktik sebagai akuntan publik, sehingga pelaksanaannya bersifat wajib. IPSAR memberikan jawaban dan keraguan dalam penafsiran ketentuan-ketentuan yang dimuat dalam PSAR. Sehingga merupakan perluasan lebih lanjut berbagai ketentuan dalam PSAR. Tafsiran resmi ini bersifat mengikat bagi Ikatan Akuntan Indonesia yang berpraktik sebagai akuntan publik, sehingga pelaksanaannya bersifat wajib.

Standar jasa konsultasi memberikan panduan bagi praktisi yang menyediakan jasa konsultasi bagi kliennya melalui KAP. Jasa konsultasi pada hakekatnya berbeda dari jasa atestasi akuntan publik terhadap asersi pihak ketiga. Dalam jasa atestasi, para praktisi menyajikan suatu kesimpulan mengenai keandalan suatu asersi tertulis yang menjadi tanggungjawab pihak lain, yaitu pembuat asersi (*asserter*). Dalam jasa konsultasi, para praktisi menyajikan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi, sifat dan lingkup pekerjaan jasa konsultasi dilakukan untuk kepentingan klien.

Standar Pengendalian Mutu memberikan panduan bagi KAP didalam melaksanakan pengendalian kualitas jasa yang diberikan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik dan Aturan Etika Akuntan Publik yang diterbitkan oleh Kompartemen Akuntan Publik IAI. Dalam perikatan jasa profesional, kantor akuntan publik bertanggungjawab dalam memenuhi berbagai standar relevan yang telah diterbitkan oleh Dewan dari Kompartemen Akuntan Publik. Dalam pemenuhan tanggungjawab tersebut, KAP wajib mempertimbangkan integritas stafnya dalam menentukan hubungan profesionalnya, bahwa KAP dan para stafnya akan

independen terhadap kliennya sebagaimana diatur oleh Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik dan bahwa staf kantor akuntan publik kompeten, profesional, dan objektif serta akan menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*). Oleh karena itu KAP harus memiliki sistem pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian perikatan profesional dengan berbagai standar dan aturan yang relevan yang berlaku.

Aturan etika kompartemen akuntan publik merupakan aturan modal yang diterbitkan oleh kompartemen akuntan publik. Aturan etika yang diterbitkan ini harus diterapkan oleh anggota IAI-KAP dan staf profesional (baik yang anggota IAI-KAP maupun yang bukan), yang bekerja pada suatu KAP, rekan pimpinan KAP bertanggungjawab atas ditaatinya aturan etika oleh anggota KAP.

2.3. Bukti Audit

2.3.1. Pengertian Bukti Audit

Pengertian Bukti audit menurut **Mulyadi (2002:74)** :

“Bukti audit adalah segala informasi yang mendukung angka-angka atau informasi lain yang disajikan dalam laporan keuangan yang dapat digunakan oleh auditor sebagai dasar yang layak untuk menyatakan pendapatnya.”

Sedangkan menurut **Arens (2006:162)** adalah :

“Evidence was defined as any information used by the auditor to determine whether the information being audited is stated in accordance with the established criteria.”

Berdasarkan kutipan diatas dapat disimpulkan bahwa bukti audit adalah berbagai informasi yang digunakan auditor untuk menentukan apakah informasi yang telah diaudit telah didasarkan pada kriteria yang telah ditetapkan.

2.3.2. Keputusan Bahan Bukti Audit

Keputusan utama yang dihadapi setiap auditor adalah penentuan jenis dan jumlah bahan bukti yang memadai yang harus dikumpulkan untuk memastikan bahwa komponen laporan keuangan klien dan keseluruhan laporan telah disajikan secara wajar. Pertimbangan ini penting karena diperlukan biaya yang besar untuk memeriksa dan mengevaluasi seluruh bahan bukti yang tersedia.

Menurut **Arens (2006:163)**, ada empat keputusan auditor dalam mengumpulkan bahan bukti, yaitu :

1. *" Which audit procedures to use*
2. *What sample size to select for given procedure*
3. *Which items to select from the population*
4. *When to perform the procedures."*

Jadi, prosedur audit adalah petunjuk rinci untuk mengumpulkan jenis bahan bukti audit yang diperoleh pada waktu tertentu. Misalnya, bahan bukti seperti perhitungan persediaan fisik, ayat jurnal dan rincian dokumen pengiriman dikumpulkan dengan menggunakan prosedur audit. Dalam merancang prosedur audit sudah umum menyajikan suatu prosedur dalam istilah khusus yang memungkinkan penggunaannya sebagai petunjuk selama audit.

Keputusan mengenai berapa banyak pos yang diuji akan dibuat oleh auditor untuk setiap prosedur audit. Besar sampel untuk suatu prosedur tertentu akan bervariasi dari satu audit ke audit lainnya. Setelah unsur sampel ditentukan bagi suatu prosedur audit tertentu serta untuk memutuskan biaya atau unsur mana yang akan dipilih.

Dalam audit atas laporan keuangan biasanya mencakup suatu periode seperti satu tahun dan audit biasanya belum selesai sampai dengan beberapa minggu atau beberapa bulan setelah akhir periode. Saat pelaksanaan prosedur audit dengan demikian bervariasi dari permulaan periode akuntansi sampai lama setelah periode tersebut berakhir. Dalam audit atas laporan keuangan, klien biasanya menginginkan audit selesai tiga bulan setelah akhir tahun.

2.3.3. Bahan Bukti yang Menyimpulkan

Standar pekerjaan lapangan yang ketiga mengharuskan auditor untuk mengumpulkan bukti kompeten yang mencukupi untuk mendukung pendapat yang diberikan. Karena sifat bahan bukti audit dan pertimbangan biaya dari pelaksanaan audit, auditor tidak diharapkan untuk yakin sepenuhnya bahwa pendapat yang diberikan adalah benar. Tetapi, auditor harus yakin bahwa pendapatnya benar dengan tingkat keyakinan yang tinggi. Dengan mengkombinasikan seluruh bahan bukti dari audit secara keseluruhan, auditor dapat memutuskan kapan dia cukup yakin untuk menerbitkan laporan.

Menurut **Arens (2006:164)**, dua faktor yang menentukan apakah suatu bahan bukti dapat memberikan kesimpulan adalah :

1. *“competence*
2. *sufficiency”*

Kompetensi mengacu kepada derajat dapat dipercayanya suatu bahan bukti. Kalau bahan bukti dianggap kompeten, akan sangat membantu meyakinkan auditor bahwa laporan keuangan disajikan dengan wajar.

Jumlah bahan bukti yang diperoleh menentukan kecukupannya. Jumlah diukur terutama dengan sebesar sampel yang dipilih auditor. Ada beberapa faktor yang menentukan kelayakan besar sampel dalam audit. Dua yang paling penting adalah perkiraan auditor atas terjadinya kekeliruan dan efektifitas struktur pengendalian intern.

2.3.4. Jenis Bahan Bukti

Menurut **Arens (2006:167)** ada tujuh kategori bahan bukti yang dapat dipilih auditor, yaitu :

1. *“Physical examination*
2. *Confirmation*
3. *Documentation*
4. *Observation*
5. *Analytical procedures*

6. *Inquiry of the client*
7. *Reperformance*

Jadi pemeriksaan fisik dapat diartikan sebagai inspeksi atau perhitungan aktiva berwujud oleh auditor. Konfirmasi dapat digambarkan sebagai penerimaan jawaban tertulis maupun lisan dari pihak ketiga yang independen dalam memverifikasikan akurasi informasi yang telah diminta oleh auditor. Dokumentasi, biasanya disebut dengan pemeriksaan dokumen (*vouching*), dapat dikatakan sebagai pemeriksaan auditor atas dokumentasi dan catatan klien untuk menyokong informasi yang ada atau seharusnya ada dalam laporan keuangan. Prosedur analitis adalah menggunakan perbandingan dan hubungan untuk menentukan apakah saldo akun tersaji secara layak. Tanya jawab dengan klien adalah untuk mendapatkan informasi tertulis atau lisan dari klien dengan menjawab pertanyaan dari auditor. Pelaksanaan ulang mencakup pengecekan ulang dari suatu sampel perhitungan dan perpindahan informasi yang dilakukan klien selama periode yang diaudit. Sedangkan pengamatan adalah penggunaan perasaan untuk menetapkan aktifitas tertentu.

2.3.5 Kompetensi Bahan Bukti

Menurut **PSA no. 07 (SA seksi 326 par 21)** mengenai bukti audit yang kompeten, yaitu :

“Untuk dapat dikatakan kompeten, bukti audit, terlepas bentuknya, harus sah dan relevan. Keabsahan sangat tergantung atas keadaan yang berkaitan dengan pemerolehan bukti tersebut. Dengan demikian penarikan kesimpulan secara umum mengenai dapat diandalkannya berbagai macam bukti audit, tergantung pada pengecualian penting yang ada. Namun, jika pengecualian yang penting dapat diketahui, anggapan berikut ini mengenai keabsahan bukti audit dalam audit, meskipun satu sama lain tidak bersifat saling meniadakan, dapat bermanfaat :

1. apabila bukti dapat diperoleh dari pihak independen di luar perusahaan untuk tujuan audit auditor independen, bukti tersebut memberi jaminan keandalan yang lebih daripada bukti yang diperoleh dari dalam perusahaan itu sendiri.

2. Semakin efektif pengendalian intern, semakin besar jaminan yang diberikan mengenai keandalan data akuntansi dan laporan keuangan.
3. Pengetahuan auditor secara pribadi dan langsung yang diperoleh melalui inspeksi fisik, pengamatan, perhitungan, dan inspeksi lebih bersifat menyimpulkan dibandingkan dengan yang diperoleh secara tidak langsung.”

Berdasarkan kutipan di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa bukti audit yang kompeten adalah bukti yang sah dan relevan bergantung atas keadaan yang berkaitan dengan pemerolehan bukti tersebut.

2.3.6. Kecukupan Bahan Bukti

Menurut **PSA 07 (SA 326 par 22)** mengenai kecukupan bahan bukti, yaitu:

“Audit yang dilakukan auditor independen bertujuan untuk memperoleh bukti audit kompeten yang cukup untuk dipakai sebagai dasar memadai dalam merumuskan pendapatnya. Jumlah dan jenis bukti audit yang dibutuhkan oleh auditor untuk mendukung pendapatnya memerlukan pertimbangan profesional auditor setelah mempelajari dengan teliti keadaan yang dihadapinya. Dalam banyak hal, auditor independen lebih mengandalkan bukti yang bersifat mengarahkan (*persuasive evidence*) daripada bukti yang bersifat meyakinkan (*convincing evidence*). Baik asersi secara individual dalam laporan keuangan maupun gambaran umum bahwa laporan keuangan secara keseluruhan menyajikan posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas perusahaan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia adalah sedemikian sifatnya, sehingga seorang auditor yang sangat berpengalamanpun jarang dengan mudah diyakinkan dalam hubungannya dengan semua aspek keuangan yang diauditnya. “

Berdasarkan kutipan di atas dapat ditarik kesimpulan cukup atau tidaknya bukti audit berkaitan dengan kuantitas bukti yang harus dikumpulkan oleh auditor. Dalam menentukan cukup atau tidaknya jumlah bukti audit yang harus dikumpulkan auditor, pertimbangan auditor memegang peranan yang penting.

2.3.7. Penilaian bahan bukti

Menurut **PSA 07 (SA 326 par 25)** mengenai penilaian bahan bukti, yaitu :

“Dalam menilai bukti audit, auditor harus mempertimbangkan apakah tujuan audit tertentu telah tercapai. Auditor harus secara mendalam mencari bukti audit dan tidak memihak (bias) dalam mengevaluasinya. Dalam merancang prosedur audit untuk memperoleh bukti kompeten yang cukup, auditor harus memperhatikan kemungkinan laporan keuangan tidak disajikan sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Dalam merumuskan pendapatnya, auditor harus mempertimbangkan relevansi bukti audit, terlepas apakah bukti audit tersebut mendukung atau berlawanan dengan asersi dalam laporan keuangan. Bila auditor masih tetap ragu-ragu untuk mempercayai suatu asersi yang material, maka ia harus menanggungkan pemberian pendapatnya sampai ia mendapatkan bukti kompeten yang cukup untuk menghilangkan keraguannya, atau ia harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau menolak untuk memberikan pendapat agar dapat diperoleh bukti audit kompeten yang cukup.”

2.4. Faktor-faktor yang Dipertimbangkan Auditor Dalam Mengumpulkan Bukti Audit

1. Faktor Biaya

Berdasarkan **PSA No.7 (SA seksi 326 par 23)** mengenai kecukupan bukti audit adalah sebagai berikut :

“Auditor bekerja dalam batas-batas pertimbangan ekonomi; agar secara ekonomis bermanfaat, pendapatnya harus harus dirumuskan dalam jangka waktu yang pantas, dan dengan biaya yang masuk akal. Auditor harus memutuskan, sekali lagi dengan pertimbangan profesionanya, apakah bukti audit yang tersedia baginya dengan batasan waktu dan biaya, cukup memadai untuk menyatakan pernyataan pendapatnya.”

Berkaitan dengan kutipan di atas auditor harus memutuskan hal-hal sebagai berikut yang berkaitan dengan biaya :

- a. bukti yang tersedia dengan batasan biaya cukup memadai untuk membenarkan pernyataan pendapatnya

- b. terdapat hubungan yang rasional antara biaya untuk mendapatkan bukti dengan manfaat informasi yang diperoleh.

2. Faktor Waktu

Masih berdasarkan pada **PSA No.7 (SA seksi 326 par 23)** mengenai kecukupan bukti audit adalah sebagai berikut :

“Auditor bekerja dalam batas-batas pertimbangan ekonomi; agar agar secara ekonomis bermanfaat, pendapatnya harus harus dirumuskan dalam jangka waktu yang pantas, dan dengan biaya yang masuk akal. Auditor harus memutuskan, sekali lagi dengan pertimbangan profesinya, apakah bukti audit yang tersedia baginya dengan batasan waktu dan biaya, cukup memadai untuk menyatakan pernyataan pendapatnya.”

Berdasar pernyataan tersebut, auditor harus memutuskan dua hal-hal yang berkaitan dengan waktu atau saat pelaksanaan audit yaitu :

- a. Bukti yang tersedia dengan batasan waktu cukup memadai untuk membenarkan pernyataan pendapat.
- b. Terdapat hubungan rasional antara waktu untuk mendapatkan bukti dengan manfaat informasi yang diperoleh.

3. Faktor penyedia data yang independen

Berdasarkan **PSA No. 07 (SA seksi 326 par21)** menyatakan :

“Apabila bukti dapat diperoleh dari pihak independen di luar perusahaan, untuk tujuan audit auditor independen, bukti tersebut memberikan jaminan keandalan yang lebih dari bukti yang diperoleh dari dalam perusahaan itu sendiri.”

Berdasarkan pernyataan tersebut, bukti yang diperoleh dari luar perusahaan akan lebih kompeten daripada bukti yang diperoleh dari dalam perusahaan itu sendiri.

4. Faktor Pengendalian intern yang efektif

Pengendalian perusahaan terdiri dari kebijakan dan prosedur-prosedur untuk menyediakan jaminan yang memadai bahwa tujuan-tujuan perusahaan dapat tercapai. Dalam perancangan system untuk pengendalian, manajemen diharapkan memiliki kepentingan yang sama dengan auditor dalam mengevaluasi system, seperti juga kepentingan tambahan dan kepentingan lainnya.

PSA No. 69 (SA seksi 319 par 02) mengenai struktur pengendalian intern,yaitu :

“Dalam semua audit, auditor harus memperoleh pemahaman tentang pengendalian intern yang memadai untuk merencanakan audit dengan melaksanakan prosedur untuk memahami desain pengendalian yang relevan dengan audit atas laporan keuangan, dan apakah pengendalian intern tersebut dioperasikan.”

Jadi dengan pernyataan tersebut, auditor harus memperoleh pemahaman mengenai pengendalian intern klien untuk merencanakan audit dan melaksanakan prosedur audit untuk memahami desain pengendalian yang relevan.”

5. Faktor pengetahuan sendiri yang diperoleh auditor

Berdasarkan PSA No.07 (SA326 par 21), menyatakan :

“Pengetahuan auditor secara pribadi dan langsung yang diperoleh melalui inspeksi fisik, pengamatan, perhitungan, dan inspeksi lebih bersifat menyimpulkan dibandingkan dengan yang diperoleh secara tidak langsung.”

Menurut **Mulyadi (2002:86-87)** prosedur audit yang dapat dilakukan oleh auditor adalah sebagai berikut :

a. Inspeksi.

Merupakan pemeriksaan secara rinci terhadap dokumen atau kondisi sesuatu, dengan inspeksi auditor akan memperoleh informasi mengenai eksistensi dan keberadaan.

b. Pengamatan

Merupakan prosedur audit yang digunakan oleh auditor untuk melihat atau menyaksikan pelaksanaan kegiatan, kegiatan ini akan memperoleh bukti visual dari suatu kegiatan.

c. Permintaan keterangan

Merupakan prosedur audit yang dilakukan dengan secara lisan mengenai keadaan perusahaan.

d. Konfirmasi

Merupakan bentuk penyelidikan yang memungkinkan auditor mendapat informasi langsung dari pihak ketiga yang bebas.

e. Penelusuran

Merupakan prosedur yang dilakukan dengan penelusuran asal mula dokumen, dilanjutkan dengan pelacakan pengolahan data tersebut dalam proses akuntansi. Prosedur ini dilakukan terhadap bukti documenter.

f. Pemeriksaan bukti pendukung

Merupakan prosedur audit yang meliputi inspeksi terhadap dokumen yang mendukung suatu transaksi atau data keuangan untuk menentukan kewajaran dan kebenarannya dan suatu perbandingan dokumen tersebut dengan catatan akuntansi yang berkaitan.

g. Penghitungan

Prosedur ini meliputi (1) penghitungan sumber daya berwujud seperti kas atau persediaan di tangan, dan (2) pertanggungjawaban semua formulir berurut cetak.

h. Scanning

Merupakan review secara cepat terhadap dokumen, catatan dan daftar untuk mendeteksi unsur-unsur yang tampak tidak biasa dan perlu penyelidikan lebih mendalam.

i. Pelaksanaan ulang

Prosedur ini merupakan suatu pengulangan aktivitas yang dilakukan oleh klien

j. Teknik audit berbantuan computer.

Apabila ada catatan akuntansi klien yang menggunakan media elektronik auditor perlu menggunakan *computer-assisted audit technics*.

6. Kualifikasi penyedia data

Menuru **Arens (2006:165)**, tentang kualifikasi penyedia data,

meskipun sumber informasi independen, bahan bukti audit tidak andal jika orang yang menyediakan informasi tidak mempunyai kualifikasi untuk melakukan hal tersebut. Dengan alasan tersebut, informasi dari pengacara dan bank biasanya lebih diperhatikan daripada konfirmasi piutang usaha dari orang yang tidak akrab dengan dunia usaha. Demikian pula, bukti yang diperoleh sendiri oleh auditor dapat menjadi tidak andal kalau dia sendiri tidak memiliki kualifikasi untuk mengevaluasi bahan bukti tersebut, sehingga ia memerlukan tenaga ahli untuk membantu menyediakan bahan bukti yang andal tentang suatu hal.

2.5 Pendapat Auditor

2.5.1 Jenis-jenis Pendapat Akuntan Publik

Dalam laporan audit bentuk baku, paragraf ketiga merupakan paragraf yang digunakan oleh auditor untuk menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan yang disebutkan dalam paragraf pengantar. Dalam paragraf ini auditor menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran laporan keuangan auditan, dalam semua hal yang material, yang didasarkan atas kesesuaian penyusunan laporan keuangan tersebut dengan prinsip akuntansi berterima umum.

Di dalam **SA (Standar Auditing) Seksi 508 paragraf 10 (2001)** menurut Komite Standar Auditing IAI, ada lima jenis laporan audit yang diterbitkan oleh Auditor, yaitu :

1. "Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)
Dengan pendapat wajar tanpa pengecualian, auditor menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas satuan usaha tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Ini adalah pendapat yang dinyatakan dalam laporan audit bentuk baku.
2. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan yang Ditambahkan dalam Laporan Audit Bentuk Baku (*Unqualified Opinion With Explanatory Language*).

Keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan yang lain) dalam laporan audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan.

3. **Pendapat Wajar dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)**
Dengan pendapat wajar dengan pengecualian, auditor menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas satuan usaha tertentu dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.
4. **Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)**
Dalam pendapat tidak wajar, auditor menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas satuan usaha tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
5. **Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)**
Dengan pernyataan tidak memberikan pendapat auditor menyatakan bahwa ia tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan.”

2.5.1.1 Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Pendapat wajar tanpa pengecualian disebut juga *clean opinion*, pendapat tanpa cacat, pendapat bersih dan lain-lain. Laporan audit yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian adalah laporan yang paling dibutuhkan oleh semua pihak. Baik oleh klien, pemakai informasi keuangan, maupun oleh auditor.

Menurut **Arens et al (2006; 37)**, kondisi-kondisi untuk laporan dengan pendapat wajar tanpa pengecualian sebagai berikut:

6. “Semua laporan keuangan-neraca, laporan laba-rugi, saldo laba dan laporan arus kas sudah tercakup di dalam laporan keuangan.
7. Ketiga standar umum telah diikuti sepenuhnya dalam penugasan.
8. Bahan bukti yang cukup telah dikumpulkan dan auditor tersebut telah melaksanakan penugasan dengan cara yang memungkinkan baginya untuk menyimpulkan bahwa ketiga standar pekerjaan lapangan telah dipenuhi.
9. Laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Itu berarti bahwa pengungkapan yang memadai telah disertakan dalam catatan kaki dan bagian-bagian lain laporan keuangan.
10. Tidak terdapat situasi yang memerlukan penambahan paragraf penjas atau modifikasi kata-kata dalam laporan.”

2.5.1.2 Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan (*Unqualified Opinion With Explanatory Language*)

Menurut **Sukrisno Agoes (2004;54-55)**, mengenai pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan :

“pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan audit bentuk baku diberikan jika, terdapat keadaan tertentu yang mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan lain) dalam laporan audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian yang dinyatakan oleh auditor. “

Keadaan tersebut meliputi :

- a. Pendapat wajar sebagian didasarkan atas laporan auditor independen lain.
- b. Untuk mencegah agar laporan keuangan tidak menyesatkan karena keadaan-keadaan yang luar biasa, laporan keuangan disajikan menyimpang dari suatu prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh IAI.
- c. Jika terdapat kondisi dan peristiwa yang semula menyebabkan auditor yakin tentang adanya kesangsian mengenai kelangsungan hidup entitas namun setelah mempertimbangkan rencana manajemen auditor berkesimpulan bahwa rencana manajemen tersebut dapat secara efektif dilaksanakan dan pengungkapan mengenai hal itu telah memadai.
- d. Diantara dua periode akuntansi terdapat suatu perubahan material dalam penggunaan prinsip akuntansi atau dalam metode penerapannya.
- e. Keadaan tertentu yang berhubungan dengan laporan audit atas laporan keuangan komparatif.
- f. Data keuangan kuartalan tertentu yang diharuskan oleh Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) namun tidak disajikan atau tidak di *review*.

- g. Informasi tambahan yang diharuskan oleh Ikatan Akuntan Indonesia-Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah dihilangkan, yang penyajiannya menyimpang jauh dari pedoman yang dikeluarkan oleh dewan tersebut, dan auditor tidak dapat menghilangkan keraguan yang besar apakah informasi tambahan tersebut sesuai dengan panduan yang dikeluarkan oleh dewan tersebut.
- h. Informasi lain dalam suatu dokumen yang berisi laporan keuangan yang di audit secara material tidak konsisten dengan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

2.5.1.3 Pendapat Wajar dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Menurut **Sukrisno Agoes (2004;55)** pendapat wajar dengan pengecualian :

“pendapat wajar dengan pengecualian dikeluarkan jika didapat kondisi tertentu mungkin memerlukan pendapat wajar dengan pengecualian. Pendapat wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal yang berkaitan dengan yang dikecualikan.”

Pendapat wajar dengan pengecualian dinyatakan bilamana :

- a. Ketiadaan bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan terhadap lingkup audit yang mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa ia tidak dapat menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian dan ia berkesimpulan tidak menyatakan tidak memberikan pendapat
- b. Auditor yakin, atas dasar auditnya, bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, yang berdampak material, dan ia berkesimpulan untuk tidak menyatakan pendapat tidak wajar.
- c. Jika auditor menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian, ia harus menjelaskan semua alasan yang menguatkan dalam satu

atau lebih paragraf terpisah yang dicantumkan sebelum paragraf pendapat. Ia harus juga mencantumkan bahasa pengecualian yang sesuai dan menunjuk ke paragraf penjelasan di dalam paragraf pendapat. Pendapat wajar dengan pengecualian harus berisi kata kecuali atau pengecualian dalam suatu frasa seperti kecuali untuk atau dengan pengecualian untuk. Frasa seperti tergantung atas atau dengan penjelasan berikut ini memiliki makna yang tidak jelas atau tidak cukup kuat oleh karena itu pemakaiannya harus dihindari. Karena catatan atas laporan keuangan merupakan bagian laporan keuangan auditan, kata-kata seperti disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material.

2.5.1.4 Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Pendapat tidak wajar merupakan kebalikan pendapat wajar tanpa pengecualian. Menurut **Mulyadi dan Kanaka Puradireja (2002;22)**, auditor memberikan pendapat tidak wajar jika:

1. "Laporan keuangan klien tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum secara keseluruhan sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha perubahan saldo laba, dan arus kas perusahaan klien.
2. Informasi yang dibagikan oleh klien dalam laporan keuangan sama sekali tidak dapat dipercaya, sehingga tidak dapat dipakai oleh pemakai informasi keuangan untuk pengambilan keputusan. Sehingga ia dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup untuk mendukung pendapatnya."

2.5.1.5 Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)

Mulyadi dan Kanaka Puradireja (2002; 22), berpendapat jika akuntan menolak memberikan pendapat dalam laporan pemeriksaanya maka laporan ini disebut dengan laporan tanpa pendapat (*no opinion*).

Kondisi yang menyebabkan akuntan menolak memberikan pendapat adalah :

1. "Pembatasan yang luar biasa sifatnya terhadap luas pemeriksaan akuntan.
2. Adanya ketidakpastian yang luar biasa.
3. Akuntan tidak bebas dalam hubungannya dengan klien."

Arens et al (2006; 51), mengatakan bahwa ada dua kategori laporan audit yang bukan laporan audit standar, yaitu :

1. "Laporan yang menyimpang dari laporan wajar tanpa pengecualian.
 - a. Pendapat wajar dengan pengecualian (*Qualified Opinion*)
 - b. Pendapat tidak wajar (*Adverse Opinion*)
 - c. Pernyataan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer Opinion*)
2. Laporan wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan atau modifikasi kata atau kalimat (*Unqualified Report With Explanatory Language*)."

2.6 Faktor-faktor yang Mendorong Akuntan Publik dalam Memberikan Pendapat Selain Wajar Tanpa Pengecualian.

Akuntan Publik dan pembaca laporan perlu memahami situasi dimana laporan audit standar dengan pendapat wajar tanpa pengecualian tidak tepat dalam setiap situasi. Hal ini disebabkan adanya kondisi-kondisi atau faktor-faktor yang tidak dipenuhi baik oleh klien dan auditor, maupun faktor-faktor yang berada di luar kekuasaan auditor atau klien. Menurut **Arens et al (2006; 50)**, mengemukakan kondisi yang mengakibatkan penyimpangan dari laporan audit standar tanpa pengecualian sebagai berikut:

1. "Ruang lingkup audit dibatasi oleh klien atau kondisi tertentu.
2. Laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
3. Auditor tidak independen.
4. Prinsip akuntansi tidak diterapkan secara konsisten.
5. Ketidakpastian yang material.
6. Keraguan atas kelangsungan hidup.

7. Auditor setuju dengan penyimpangan terhadap prinsip akuntansi yang berlaku umum.
8. Penekanan atas suatu hal.
9. Penggunaan auditor lain.”

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 diluar 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.”

Dari pernyataan-pernyataan di atas penulis, terdapat lima faktor yang sama. Faktor-faktor yang mendorong auditor dalam hal memberikan pendapat selain wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan adalah sebagai berikut:

1. Pembatasan Ruang Lingkup Audit.

Pembatasan ruang lingkup audit ini oleh **Arens dan Loebbecke** di alih bahasakan oleh **Amir Abadi Jusuf (1997; 40)**, dibagi dalam dua kategori utama:

- a. “Pembatasan yang disebabkan oleh klien.
- b. Pembatasan yang disebabkan oleh keadaan di luar kekuasaan klien maupun auditor.”

Pembatasan yang disebabkan oleh klien pada lingkup audit adalah dalam hal pemeriksaan persediaan fisik dan konformasi piutang usaha.

Keadaan di luar kekuasaan auditor dan klien yang menyebabkan pembatasan lingkup audit adalah penugasan yang baru disepakati setelah tanggal neraca. Dalam keadaan ini sulit untuk mengadakan pemeriksaan fisik persediaan, konfirmasi piutang usaha, dan, melakukan prosedur audit lain yang diperlukan.

2. Laporan Keuangan Tidak Disajikan Sesuai dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum.

Mulyadi dan Kanaka Puradireja (2002; 20),

“prinsip akuntansi yang berterima umum meliputi Standar Akuntansi yang diterapkan oleh IAI (seperti Prinsip Akuntansi Indonesia), pernyataan pendapat atau interpretasi yang bersifat menambah, menjelaskan, mengganti ataupun memperluas arti prinsip akuntansi Indonesia tersebut, dan berbagai praktik akuntansi yang belum diatur oleh prinsip akuntansi Indonesia, namun berdasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku dan kebiasaan yang sudah berterima umum berlaku di Indonesia.”

Para pemakai laporan keuangan mendasarkan keputusan-keputusan mereka atas hasil analisis mereka terhadap informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Hal ini dapat dilakukan dengan membandingkan hasil laporan keuangan yang dihasilkan oleh berbagai perusahaan, dengan demikian laporan keuangan berbagai perusahaan tersebut harus disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Auditor mempunyai fungsi meningkatkan mutu penyajian laporan keuangan perusahaan kepada masyarakat dengan cara melakukan audit atas kewajaran laporan keuangan tersebut ditinjau dari kesesuaian dengan prinsip akuntansi berterima umum.

3. Keraguan Atas Kelangsungan Usaha Klien (*Going Concern*)

Dalam **SA Seksi 341 par 01 2001**, Pertimbangan Auditor atas kemampuan entitas dalam Mempertahankan Kelangsungan Hidupnya:

“.....Kelangsungan hidup entitas dipakai sebagai asumsi dalam pelaporan keuangan sepanjang tidak terbukti adanya informasi

yang tidak menunjukkan hal yang berlawanan. Biasanya informasi yang secara signifikan berlawanan dengan asumsi kelangsungan hidup entitas adalah berhubungan dengan ketidakmampuan entitas dalam memenuhi kewajiban pada saat jatuh tempo tanpa melakukan penjualan sebagian besar aktiva kepada pihak luar melalui bisnis biasa, restrukturisasi utang, perbaikan operasi yang dipaksakan dari luar, dan kegiatan serupa yang lain.”

Pada **SA Seksi 341 paragraf 02 (2001)** diuraikan mengenai tanggung jawab auditor, sebagai berikut:

“auditor bertanggung jawab untuk mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang di audit (selanjutnya periode tersebut akan disebut dengan jangka waktu pantas). Evaluasi auditor berdasarkan atas pengetahuan tentang kondisi dan peristiwa yang ada pada atau yang telah terjadi sebelum pekerjaan lapangan selesai. Informasi tentang kondisi dan peristiwa diperoleh auditor dari penerapan prosedur audit yang direncanakan dan dilaksanakan untuk mencapai tujuan audit yang bersangkutan dengan asersi manajemen yang terkandung dalam laporan keuangan yang sedang di audit.”

Arens et al (2006; 52), mengemukakan contoh faktor yang menimbulkan ketidakpastian mengenai kelangsungan hidup, yaitu:

- a. “Kerugian usaha yang besar secara berulang atau kekurangan modal kerja.
- b. Ketidakmampuan perusahaan untuk membayar kewajiban pada saat jatuh tempo.
- c. Kehilangan pelanggan utama, terjadinya bencana yang tidak dapat diasumsikan seperti gempa bumi atau banjir, atau masalah perburuhan yang tidak biasa.
- d. Perkara pengadilan, gugatan hukum, atau masalah-masalah serupa yang sudah terjadi yang dapat membahayakan kemampuan perusahaan untuk beroperasi.”

4. Prinsip Akuntansi Tidak Diterapkan Secara Konsisten

Menurut Komite Standar Akuntansi (IAI), **dalam SPAP (2001; 420.1)**, standar pelaporan kedua (disebut di sini sebagai standar konsistensi) berbunyi:

“Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.”

Sedangkan, tujuan konsistensi dalam **SPAP (2001; 420.1)**, adalah sebagai berikut:

“Tujuan konsistensi adalah untuk memberikan jaminan bahwa jika daya banding laporan keuangan di antara dua periode dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi, auditor akan mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporannya. Juga dinyatakan secara tersirat dalam tujuan standar tersebut bahwa prinsip akuntansi tersebut telah diamati konsistensi penerapannya dalam setiap periode akuntansi yang bersangkutan.”

Standar pelaporan kedua mewajibkan auditor untuk memperhatikan situasi dimana prinsip akuntansi tidak dilaksanakan secara konsisten dalam periode berjalan dihubungkan dengan periode sebelumnya. Prinsip akuntansi yang berlaku umum menetapkan bahwa perubahan dalam prinsip akuntansi, atau metode aplikasinya merupakan hal yang dapat diterima dan bahwa sifat dan dampak perubahan itu diungkapkan secara memadai.

Jika perubahan terjadi, auditor harus memodifikasi laporan audit dengan memberikan paragraf penjelasan di bawah paragraf pendapat yang membahas sifat perubahan tersebut dan menunjukkan pada pemakai catatan kaki yang membahas perubahan itu. Jika klien tidak bersedia mencantumkan penjelasan tersebut secara pantas atau jika auditor tidak begitu setuju sehingga perubahan tersebut dianggap sebagai pelanggaran terhadap prinsip akuntansi yang berlaku umum, maka auditor dapat memberikan laporan audit wajar dengan pengecualian.

Menurut Arens et al (2006; 52), perubahan prinsip akuntansi diterima umum yang mempengaruhi konsistensi dan oleh karena itu membutuhkan paragraf penjelasan jika jumlahnya material:

1. “Perubahan prinsip akuntansi, seperti perubahan dari FIFO menjadi LIFO dalam penilaian persediaan.
2. Perubahan entitas pelaporan, misalnya dimasukkannya suatu perusahaan anak yang baru di dalam laporan keuangan konsolidasi.
3. Koreksi kekeliruan yang menyangkut prinsip akuntansi, yaitu mengganti penggunaan prinsip akuntansi yang tidak lazim dengan yang lazim, termasuk koreksi terhadap kekeliruan yang diakibatkannya.”

5. Penekanan Atas Suatu Hal

Dalam keadaan tertentu mungkin akuntan publik ingin memberikan penekanan pada hal-hal spesifik mengenai laporan keuangan yang diauditnya, meskipun dia bermaksud memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian. Informasi penjelasan ini harus disajikan dalam suatu paragraf terpisah dalam laporan audit. **Menurut Arens, et al (2006; 46)**, penjelasan yang dianggap perlu oleh auditor untuk dinyatakan dalam laporannya, yaitu:

- a. “Adanya transaksi yang signifikan diantara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
- b. Peristiwa penting yang terjadi setelah tanggal neraca.
- c. Penjelasan mengenai masalah akuntansi yang mempunyai daya banding laporan keuangan tahun ini dengan laporan keuangan tahun sebelumnya.”