

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 Pengertian attestasi

Menurut Arens dan Loebbecke (2000:774), jasa attestasi didefinisikan sebagai berikut :

*“ Attestation engagement is one in which a practitioner is engaged to issue a written communication that expresses a conclusion with respect to the reliability of an assertion that is the responsibility of another party.”*

Menurut Robertson dan Louwers (2002:37) pengertian jasa attestasi adalah sebagai berikut :

*“ Attest engagement is an engagement in which a practitioner is engaged to issue or does issue a report on subject matter or an assertion about the subject matter that is the responsibility of another party.”*

Kedua definisi jasa attestasi tersebut memiliki unsur-unsur penting yang sama dan dapat diuraikan sebagai berikut :

##### **a. Practitioner (Praktisi)**

Yang dimaksud dengan praktisi dalam pengertian di atas adalah seorang auditor yang mempunyai kemampuan (*qualified*) untuk dapat memahami kriteria atau standar-standar yang berlaku dan memiliki kompetensi untuk mengetahui jenis-jenis dan jumlah bukti yang harus dikumpulkan agar dapat menarik kesimpulan yang tepat setelah bukti-bukti itu diteliti. Auditor harus pula mempunyai sikap mental independen agar informasi yang dipergunakan untuk mengambil keputusan adalah informasi yang objektif dan tidak memihak.

##### **b. Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi**

Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi adalah suatu asersi yang merupakan pernyataan yang dibuat oleh satu pihak yang secara implisit dimaksudkan untuk digunakan oleh pihak lain (pihak ketiga). Untuk laporan keuangan historis, asersi merupakan pernyataan dalam laporan keuangan oleh manajemen sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum. Dalam SPAP, Ikatan Akuntan Indonesia (2003:1000.1) mengemukakan definisi asersi sebagai berikut :

**“ Asersi (assertion) adalah suatu deklarasi atau suatu rangkaian deklarasi secara keseluruhan oleh pihak yang bertanggung jawab atas deklarasi tersebut.”**

Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa sediaan produk jadi yang tercantum dalam neraca adalah tersedia untuk dijual pada tanggal neraca. Begitu pula, manajemen membuat asersi bahwa penjualan dalam laporan laba-rugi menunjukkan pertukaran barang atau jasa dengan kas atau aktiva bentuk lain (misalnya piutang usaha) dengan *customer* selama periode tertentu. Pernyataan tersebut dapat bersifat implisit atau eksplisit.

### **c. Tanggung jawab pihak lain**

Tanggung jawab pihak lain berarti praktisi tidak bertanggung jawab atas suatu simpulan tentang keandalan suatu asersi yang menjadi tanggung jawab pihak lain (pembuat asersi). Dengan demikian, praktisi yang telah merakit atau membantu dalam pembuatan suatu asersi harus tidak menyatakan dirinya sebagai pembuat asersi jika pernyataan tersebut secara material tergantung atas tindakan, rencana atau asumsi beberapa individu atau kelompok individu lain. Dalam keadaan tersebut, individu atau kelompok individu tersebutlah yang merupakan pembuat asersi dan praktisi akan dipandang sebagai pembuat attestasi, jika simpulan mengenai keandalan asersi dinyatakan oleh praktisi.

Selain memiliki unsur-unsur yang sama, kedua definisi di atas juga memiliki perbedaan dan dapat diuraikan sebagai berikut:

#### **a. Komunikasi tertulis**

Arens dan Loebbecke menyatakan bahwa seorang praktisi harus menuliskannya hasil penilaiannya terhadap suatu asersi dalam bentuk tertulis. Komunikasi tertulis adalah suatu penyampaian hasil dari penilaian suatu asersi yang dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan atestasi (*attestation report*). Atestasi dalam bentuk laporan tertulis ini dapat menaikkan atau menurunkan tingkat kepercayaan pemakai informasi keuangan atas asersi yang dibuat oleh manajemen.

#### **b. Keandalan asersi**

Definisi yang diungkapkan oleh Arens dan Loebbecke menyebutkan bahwa jasa atestasi menyatakan suatu simpulan tentang keandalan suatu asersi. Keandalan asersi adalah kesesuaian asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria tersebut dapat bersifat kuantitatif maupun kualitatif. Adapun kriteria atau standar yang dipakai sebagai dasar untuk menilai pernyataan (asersi) dapat berupa :

- 1.) Peraturan yang ditetapkan oleh suatu badan legislatif
- 2.) Anggaran atau ukuran prestasi lain yang ditetapkan oleh manajemen
- 3.) Prinsip akuntansi berterima umum (*Generally Accepted Accounting Principle*)
- 4.) Standar Profesional Akuntan Publik (PSAK).

Dari definisi-definisi yang telah dikemukakan diatas dapat disimpulkan bahwa secara umum yang dimaksud dengan jasa atestasi adalah perikatan yang didalamnya praktisi mengadakan perikatan untuk menerbitkan komunikasi tertulis berupa pernyataan pendapat atau pertimbangan yang menyatakan suatu simpulan tentang keandalan asersi apakah asersi suatu entitas sesuai dalam semua hal yang material dengan kriteria yang telah ditetapkan dan asersi tersebut menjadi tanggung jawab pihak lain. Dengan kata lain setidaknya ada 3 elemen fundamental dalam atestasi yaitu :

- 1). Seorang praktisi atau auditor harus independen dan kompeten.

- 2). Auditor menyatakan suatu pendapat atau pertimbangan tentang apakah asersi suatu entitas sesuai dalam semua hal yang material dengan kriteria yang telah ditetapkan.
- 3.) Hasil pekerjaan auditor adalah laporan tertulis yang menjadi tanggung jawab pihak lain tentang keandalan asersi tertulis yang harus disampaikan kepada para pemakai yang berkepentingan.

### **2.1.1 Atestasi ditinjau dari sudut Profesi Akuntan Publik**

Ditinjau dari sudut profesi akuntan publik, jasa atestasi adalah jasa profesional independen yang meningkatkan mutu informasi bagi pengambil keputusan. Pengambil keputusan memerlukan informasi yang andal dan relevan sebagai basis untuk pengambil keputusan. Oleh karena itu, mereka mencari jasa atestasi untuk meningkatkan mutu informasi yang akan dijadikan sebagai basis keputusan yang akan mereka lakukan. Profesi yang menyediakan jasa atestasi harus memiliki kompetensi dan independensi berkaitan dengan informasi yang diperiksanya.

Jasa atestasi dapat disediakan oleh profesi akuntan publik atau berbagai profesi lain. Contoh jasa atestasi yang disediakan oleh profesi lain adalah jasa pengujian berbagai produk oleh organisasi konsumen, jasa pemeringkatan televisi (*television rating*) dan jasa pemeringkatan radio.

Jasa atestasi bukan merupakan jasa baru yang diperlukan oleh masyarakat profesi akuntan publik telah lama menyediakan jasa atestasi tentang informasi laporan keuangan historis kepada masyarakat. Jasa atestasi ini lebih dikenal dengan jasa audit. Di USA, jasa atestasi yang juga disediakan oleh profesi akuntan publik adalah jasa pemeriksaan (*examination*), review dan prosedur yang disepakati (*agreed-upon procedures*). Sejak tahun 1994, profesi akuntan publik Indonesia menyediakan jasa atestasi tentang prakiraan keuangan. Di masa depan ini, kebutuhan masyarakat akan jasa atestasi tentang pengendalian web site semakin meningkat dan profesi akuntan publik dapat memenuhi kebutuhan jasa tersebut.

### 2.1.2 Jenis-jenis Atestasi

Menurut Mulyadi (2002:5-7), jasa atestasi profesi akuntan publik dapat dibagi lebih lanjut menjadi 4 jenis :

#### a. Audit

Jasa audit mencakup pemerolehan dan penilaian bukti yang mendasari laporan keuangan historis suatu entitas yang berisi asersi yang dibuat oleh manajemen entitas tersebut. akuntan publik yang memberikan jasa audit disebut dengan istilah auditor. 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 berterima umum. Dalam menghasilkan jasa audit ini, auditor memberikan keyakinan positif ( *positive assurance* ) atas asersi yang dibuat oleh manajemen dalam laporan keuangan historis. Keyakinan ( *assurance* ) menunjukkan tingkat kepastian yang dicapai dan yang ingin disampaikan oleh auditor bahwa simpulannya yang dinyatakan dalam laporannya adalah benar. Tingkat keyakinan yang dapat dicapai oleh auditor ditentukan oleh hasil pengumpulan bukti. Semakin banyak jumlah bukti kompeten dan relevan yang dikumpulkan, semakin tinggi tingkat keyakinan yang dicapai oleh auditor. Jasa ini merupakan jasa profesi akuntan publik yang paling dikenal dalam masyarakat dan seringkali disebut sebagai jasa tradisional profesi akuntan publik.

#### b. Pemeriksaan (*examination*)

Istilah pemeriksaan digunakan untuk jasa lain yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik yang berupa pernyataan suatu pendapat atas kesesuaian asersi yang dibuat oleh pihak lain dengan kriteria yang telah ditetapkan. Contoh jasa pemeriksaan yang dilaksanakan oleh profesi akuntan publik adalah pemeriksaan terhadap informasi keuangan prospektif dan pemeriksaan untuk menentukan kesesuaian pengendalian intern suatu entitas dengan kriteria yang ditetapkan oleh instansi pemerintah atau badan pengatur. Dalam menghasilkan jasa pemeriksaan, akuntan publik memberikan keyakinan positif atas asersi

yang dibuat oleh manajemen. Pemeriksaan yang dilaksanakan oleh profesi akuntan publik terhadap laporan keuangan historis disebut dengan istilah audit, dan akuntan publik yang menghasilkan jasa audit disebut dengan istilah auditor. Pemeriksaan oleh profesi akuntan publik selain terhadap laporan keuangan historis, seperti misalnya terhadap informasi keuangan prospektif, disebut dengan istilah pemeriksaan, dan akuntan publik yang menghasilkan jasa pemeriksaan semacam ini disebut dengan praktisi. Dengan demikian istilah audit dan auditor khusus digunakan jika jasa profesi akuntan publik berkaitan dengan atestasi atas asersi yang terkandung dalam laporan keuangan historis.

**c. *Review***

Jasa *review* terutama berupa permintaan keterangan dan prosedur analitik terhadap informasi keuangan suatu entitas dengan tujuan untuk memberikan keyakinan negatif atas asersi yang terkandung dalam informasi keuangan tersebut. Keyakinan negatif lebih rendah tingkatnya dibandingkan dengan keyakinan positif yang diberikan oleh akuntan publik dalam jasa audit dan jasa pemeriksaan, karena lingkup prosedur yang digunakan oleh akuntan publik dalam pengumpulan bukti lebih sempit dalam jasa *review* dibandingkan dengan yang digunakan dalam jasa audit dan jasa pemeriksaan. Dalam menghasilkan jasa audit dan pemeriksaan, akuntan publik melaksanakan berbagai prosedur berikut ini: inspeksi, observasi, konfirmasi, permintaan keterangan, pengusutan (*tracing*), pemeriksaan bukti pendukung (*vouching*), pelaksanaan ulang (*reperforming*), dan analisis. Dengan hanya dua prosedur (permintaan keterangan dan prosedur analitik) yang dilaksanakan dalam jasa *review*, akuntan publik memberikan keyakinan negatif atas asersi yang dibuat oleh manajemen, sehingga tingkat keyakinan yang diberikan dalam jasa audit dan pemeriksaan.

**d. *Prosedur yang Disepakati (agreed-upon procedures)***

Jasa atestasi atas asersi manajemen dapat dilaksanakan oleh akuntan publik berdasarkan prosedur yang disepakati antara klien dengan akuntan publik. Lingkup pekerjaan yang dilakukan oleh akuntan publik dalam menghasilkan

jasa attestasi dengan prosedur yang disepakati lebih sempit dibandingkan audit dan pemeriksaan. Sebagai contoh, klien dan akuntan publik dapat bersepakat bahwa prosedur tertentu akan ditetapkan terhadap unsur atau akun tertentu dalam suatu laporan keuangan, bukan terhadap semua unsur laporan keuangan. Untuk tipe jasa ini, akuntan publik dapat menerbitkan suatu “ringkasan temuan” atau suatu keyakinan negatif seperti yang dihasilkan dalam jasa *review*.

### 2.1.3 Standar Attestasi

Dalam SPAP, Ikatan Akuntan Indonesia (2003:1001.1) mengemukakan bahwa standar attestasi memberikan rerangka untuk fungsi attestasi 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 attestasi lain yang memberikan keyakinan yang lebih rendah (*review*, pemeriksaan dan prosedur yang disepakati).

Dalam tahun 1994, Ikatan Akuntan Indonesia (Komite Norma Pemeriksaan Akuntan) menerbitkan sebelas pernyataan standar attestasi (PSAT) yang serupa dengan sepuluh standar auditing yang telah ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar attestasi dinyatakan secara umum guna memudahkan para praktisi untuk menerapkannya pada penugasan attestasi, mencakup jenis-jenis penugasan baru yang mungkin timbul.

Selama 20 tahun terakhir ini, akuntan publik seringkali diminta untuk melaksanakan berbagai jasa yang menyerupai audit atau attestasi untuk berbagai tujuan. Ketika jenis-jenis permintaan tertentu itu menjadi biasa, standar khusus dikeluarkan untuk memberikan pedoman terhadap penugasan-penugasan tersebut. Pedoman ini biasanya dalam bentuk interpretasi atas standar tersebut terutama berhubungan dengan laporan keuangan historis yang disusun berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum sedangkan jasa-jasa yang baru seringkali berhubungan dengan jenis-jenis informasi yang lain, pedoman tersebut menjadi sangat sulit untuk diformulasikan dan dikomunikasikan secara efektif tanpa mengganggu keterpaduan dari pernyataan standar auditing.

Masalah ini telah diatasi oleh organisasi profesi Ikatan Akuntan Indonesia dengan diterbitkannya Pernyataan Standar Atestasi (PSAT). Tujuan pernyataan ini adalah untuk memberikan kerangka umum dan untuk menetapkan batas-batas yang memadai bagi fungsi atestasi termasuk audit atas laporan keuangan historis. Hal ini dilakukan dengan :

- a. Memberikan pedoman bagi Komite Norma Pemeriksaan Akuntan dalam mengembangkan suatu standar dan interpretasi yang terinci untuk jenis jasa khusus tersebut.
- b. Memberikan pedoman yang bermanfaat bagi para praktisi dalam melaksanakan jasa atestasi yang baru dan terus berkembang dimana pedoman yang khusus untuk itu tidak ada.

#### **2.1.4 Perbandingan antara Standar Atestasi dengan Standar Auditing.**

Dalam SPAP, Ikatan Akuntan Indonesia (2003,1000.18) mengemukakan bahwa terdapat dua perbedaan konseptual antara standar atestasi dengan standar auditing yang terdiri atas 10 standar. Pertama, standar atestasi memberikan kerangka untuk fungsi atestasi bagi jasa akuntan publik yang mencakup tingkat keyakinan tertinggi yang diberikan dalam jasa audit atas laporan keuangan historis maupun tingkat keyakinan yang lebih rendah dalam jasa non audit. Oleh karena itu, pengacuan ke laporan keuangan dan prinsip akuntansi yang berlaku umum yang terdapat dalam standar auditing yang diterapkan Ikatan Akuntan Indonesia, dihilangkan dalam standar atestasi. Kedua, seperti yang tercantum dalam standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan, standar atestasi menampung pertumbuhan berbagai jasa atestasi, yang menyebabkan para praktisi memberikan keyakinan atas asersi di bawah tingkat keyakinan yang dinyatakan dalam audit atas laporan keuangan historis (pendapat positif).

Sebagai tambahan terhadap dua perbedaan besar tersebut di atas, terdapat satu lagi perbedaan konseptual antara standar atestasi dengan standar auditing. Standar atestasi secara formal menyediakan jasa atestasi yang dirancang sesuai dengan kebutuhan pemakai yang ikut serta di dalam menetapkan sifat dan lingkup perikatan atestasi atau kriteria tertentu yang dipakai sebagai pembanding asersi

yang harus diukur, serta pihak yang akan menerima laporan yang memiliki kegunaan terbatas.

Sebagai akibat tiga perbedaan konseptual diatas, komposisi standar atestasi berbeda dari standar auditing. Perbedaan yang bersifat komposisi, digolongkan dalam dua kategori yaitu dua standar umum yang tidak terdapat dalam standar auditing terdapat dalam standar atestasi dan satu standar pekerjaan lapangan dan dua standar pelaporan dalam standar auditing tidak secara eksplisit dimasukkan ke dalam standar atestasi

Dua standar umum tambahan dimasukkan kedalam standar atestasi karena bersama-sama dengan definisi perikatan atestasi, kedua standar tersebut memberikan batas memadai terhadap fungsi atestasi. Sekali hal yang menjadi objek atestasi diperluas melampaui laporan keuangan historis, diperlukan penetapan seberapa jauh perluasan jasa atestasi dapat dan harus dilakukan. Batas yang ditetapkan oleh standar atestasi mengharuskan bahwa praktisi memiliki pengetahuan yang memadai tentang hal yang menjadi objek asersi (standar umum yang kedua) dan asersi tersebut dapat secara rasional ditaksir atau diukur secara konsisten dengan menggunakan kriteria yang telah ditetapkan atau yang dinyatakan (standar umum yang ketiga).

Standar pekerjaan lapangan yang kedua dalam standar auditing tidak dimasukkan kedalam standar atestasi karena beberapa alasan. Standar tersebut mengharuskan auditor memperoleh pemahaman memadai atas struktur pengendalian intern untuk merencanakan pemeriksaan dan lingkup pengujian yang akan dilakukan. Alasan terpenting untuk tidak memasukan standar ini sebagai unsur standar pekerjaan lapangan dalam standar atestasi adalah bahwa standar pekerjaan lapangan yang kedua dalam standar atestasi sudah mencakup pemahaman terhadap struktur pengendalian intern. Jika standar pekerjaan lapangan yang kedua dalam standar atestasi dilaksanakan, standar ini merupakan unsur pengumpulan bukti cukup. Alasan yang kedua adalah bahwa konsep struktur pengendalian intern mungkin tidak relevan untuk asersi tertentu (sebagai contoh, aspek informasi tentang piranti lunak komputer) yang menurut perikatan atestasi, praktisi harus membuat laporan tentang asersi tersebut.

Standar pelaporan dalam standar attestasi disusun secara berbeda dibandingkan dengan standar pelaporan dalam standar auditing untuk dapat menampung hal-hal yang bersangkutan dengan penekanan yang berkembang sesuai dengan perluasan fungsi attestasi yang mencakup lebih dari satu tingkat dan bentuk keyakinan atas berbagai macam penyajian asersi. Terdapat pula tema pelaporan baru dalam standar attestasi, yaitu pembatasan penggunaan laporan tertentu kepada pemakai yang telah ditentukan dan dengan sendirinya merupakan perluasan pengakuan bahwa fungsi attestasi harus dapat menampung perikatan yang dibuat untuk memenuhi kebutuhan pihak-pihak tertentu yang ikut serta dalam menetapkan sifat dan lingkup perikatan atau kriteria tertentu yang digunakan untuk mengukur kesesuaian asersi.

Sebagai tambahan, dua standar pelaporan dalam standar auditing dihilangkan dari standar attestasi. Standar pertama yang dihilangkan adalah standar yang mengharuskan laporan auditor menyatakan apakah prinsip (akuntansi) tersebut telah ditetapkan secara konsisten dalam periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya. Standar kedua yang dihilangkan adalah standar yang menyatakan pengungkapan informatif dalam laporan keuangan dianggap memadai kecuali dinyatakan lain dalam laporan. Kedua standar tersebut tidak dimasukkan ke dalam standar attestasi karena standar pelaporan kedua dalam standar attestasi, yang mengharuskan suatu simpulan tentang apakah asersi disajikan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan atau dinyatakan, mencakup kedua standar yang dihilangkan tersebut. Berdasarkan SPAP, Ikatan Akuntan Indonesia (2003,1000.20), perbedaan standar attestasi dengan standar auditing dapat dilihat dalam tabel berikut ini :

**Tabel 2.1**  
**Perbedaan Standar Atestasi dengan Standar Auditing**

<b>STANDAR ATESTASI</b>	<b>STANDAR AUDITING</b>
<b>Standar Umum</b>	<b>Standar Umum</b>
<p>1. Perikatan harus dilaksanakan oleh seorang praktisi atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup dalam fungsi atestasi.</p> <p>2. Perikatan harus dilaksanakan oleh seorang praktisi atau lebih yang memiliki pengetahuan cukup dalam bidang yang bersangkutan dengan asersi.</p> <p>3. Praktisi harus melaksanakan perikatan hanya jika ia memiliki alasan untuk meyakinkan dirinya bahwa dua kondisi berikut ini ada:</p> <p style="margin-left: 20px;">a. Asersi dapat dinilai dengan kriteria rasional, baik yang telah ditetapkan oleh badan yang diakui atau yang dinyatakan dalam penyajian asersi tersebut dengan cara cukup jelas dan komprehensif bagi pembaca yang diketahui mampu memahaminya.</p> <p style="margin-left: 20px;">b. Asersi tersebut dapat diestimasi atau diukur secara konsisten dan</p>	<p>1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor.</p>

<p>rasional dengan menggunakan kriteria tersebut.</p> <p>4. Dalam semua hal yang bersangkutan dengan perikatan, sikap mental independen harus dipertahankan oleh praktisi.</p> <p>5. Kemahiran profesional harus selalu digunakan oleh praktisi dalam melaksanakan perikatan, mulai dari tahap perencanaan sampai dengan pelaksanaan perikatan tersebut.</p>	<p>2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, sikap mental independen harus dipertahankan oleh auditor.</p> <p>3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor wajib menggunakan kemahiran Profesional dengan cermat dan seksama.</p>
<b>Standar Pekerjaan Lapangan</b>	<b>Standar Pekerjaan lapangan</b>
<p>1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten, harus disupervisi dengan semestinya.</p> <p>2. Bukti yang cukup harus diperoleh untuk memberikan dasar rasional bagi simpulan yang dinyatakan dalam laporan.</p>	<p>1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten, asisten harus disupervisi dengan semestinya.</p> <p>2. pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.</p> <p>3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan auditan.</p>
<b>Standar Pelaporan</b>	<b>Standar Pelaporan</b>

<p>1. Laporan harus menyebutkan asersi yang dilaporkan dan menyatakan sifat perikatan atestasi yang bersangkutan.</p> <p>2. laporan harus menyatakan simpulan praktisi mengenai apakah asersi disajikan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan atau kriteria yang telah dinyatakan dipakai sebagai alat pengukur.</p> <p>3. Laporan harus menyatakan semua keberatan praktisi yang signifikan tentang perikatan dan penyajian asersi.</p> <p>4. Laporan suatu perikatan untuk mengevaluasi suatu asersi yang disusun berdasarkan kriteria yang disepakati atau berdasarkan suatu perikatan untuk melaksanakan prosedur yang telah disepakati</p>	<p>1. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum.</p> <p>2. Laporan audit harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.</p> <p>3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.</p> <p>4. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan, atau suatu asersi bahwa pendapat semacam itu tidak dapat dinyatakan, alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal tentang pengaitan nama auditor dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas</p>
---	--

<p>harus berisi suatu pernyataan tentang keterbatasan pemakaian laporan hanya oleh pihak-pihak yang menyepakati kriteria atau prosedur tersebut.</p>	<p>tentang sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikulnya.</p>
--	---

## 2.2 Akuntan Publik

Akuntan publik memainkan peran sosial yang sangat penting, manajemen kantor akuntan publik dan staf profesional dituntut untuk berperilaku secara pantas dan melaksanakan audit dan jasa lainnya dengan kualitas tinggi. Kualitas jasa yang dihasilkan oleh kantor akuntan publik diatur dan dikendalikan melalui berbagai standar yang diterbitkan oleh organisasi profesi tersebut. Ikatan Akuntan Indonesia dan organisasi terkait lainnya telah mengembangkan beberapa mekanisme untuk meningkatkan kualitas audit dan perilaku profesional. Peningkatan jenis dan mutu jasa profesi akuntan publik merupakan suatu keharusan sejalan dengan semakin berkembang dan kompleksnya pasar modal dan globalisasi ekonomi Indonesia, sehingga mampu memenuhi tuntutan kebutuhan masyarakat tentang keandalan informasi keuangan, oleh sebab itu diterbitkan aturan mutu pekerjaan akuntan publik.

### 2.2.1 Pengertian Akuntan Publik

Akuntan Publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri keuangan atau pejabat yang berwenang lainnya untuk menjalankan praktik akuntan publik. Akuntan publik merupakan profesi yang memiliki posisi yang unik, pada salah satu pihak mereka mendapatkan honor dari klien, tetapi di pihak lain dalam pelaksanaan praktik publiknya mereka harus bersikap independen. Independen artinya tidak memihak pada salah satu kepentingan, baik itu kepentingan klien sendiri maupun pihak lainnya.

Ada beberapa pendapat tentang pengertian akuntan publik oleh para pakar bidang akuntansi. Menurut Siegel dan Shim (1994:268), Akuntan publik didefinisikan sebagai berikut:

**“ Akuntan publik adalah orang yang mengerjakan pelayanan akuntansi secara profesional untuk umum.”**

Mulyadi dan Puradiredja (1998:46), memberikan perbedaan definisi antara pengertian akuntan publik dengan pengertian auditor independen sebagai berikut:

**“ Akuntan publik adalah akuntan yang berpraktik dalam kantor akuntan publik, yang menyediakan berbagai jasa yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (auditing, atestasi, review dan jasa akuntansi).”**

Adapun auditor independen didefinisikan oleh Mulyadi dan Puradiredja (1998:47) sebagai berikut:

**“ Auditor independen adalah Akuntan publik yang melaksanakan penugasan audit atas laporan keuangan historis, yang menyediakan jasa audit atas dasar standar auditing yang tercantum dalam Standar Profesional Akuntan Publik.”**

Jadi ada dua tipe Akuntan publik, yaitu:

**a. Auditor**

Merupakan akuntan publik yang menyediakan jasa audit atas laporan keuangan historis.

**b. Praktisi**

Merupakan akuntan publik yang menyediakan jasa pemeriksaan, jasa akuntansi dan *review* dan jasa konsultasi.

### **2.2.2 Persyaratan Akuntan Publik**

Ada banyak kriteria dari berbagai sumber yang mengemukakan kriteria suatu profesi. Menurut Sunarto Panduan (2003:8) setidaknya ada tiga syarat minimal agar sesuatu dapat disebut sebagai profesi, yaitu:

**a. Diperlukannya suatu pendidikan profesional tertentu yang biasanya setingkat S1 (graduate level).**

**b. Adanya suatu pengaturan terhadap diri pribadi yang didasarkan pada kode etik profesi.**

**c. Adanya penelaahan dan izin dari pemerintah.**

Di Indonesia, ketiga syarat tersebut terpenuhi oleh profesi akuntan publik. Akuntan publik harus memiliki kualifikasi pendidikan sarjana ekonomi jurusan akuntansi. Kode etik akuntan Indonesia dan pemerintah telah mengatur syarat-syarat suatu kantor akuntan publik, tempat para akuntan publik berkiprah.

Pemakaian gelar akuntan di Indonesia telah diatur dalam UU No.34 tahun 1954. Undang-undang ini telah mengatur syarat-syarat kecakapan dan kewenangan setiap orang yang terjun dalam profesi akuntan publik. Ada tiga hal yang perlu diperhatikan dari undang-undang No.34 tahun 1954, yaitu:

- 1.) Akuntan harus sarjana lulusan Fakultas Ekonomi Perguruan Tinggi Negeri atau mempunyai ijazah yang disamakan. Pertimbangan persamaan ini berada di tangan Panitia Ahli Pertimbangan Persamaan Ijazah Akuntan.
- 2.) Akuntan tersebut harus terdaftar dalam register negara yang diselenggarakan oleh Departemen Keuangan dan memperoleh izin menggunakan gelar akuntan dari departemen tersebut.
- 3.) Menjalankan pekerjaan auditor dengan memakai nama kantor akuntan, biro akuntan, atau nama lain yang memuat nama akuntan atau akuntansi hanya diizinkan jika pemimpin kantor atau biro tersebut dipegang oleh seorang atau beberapa orang akuntan.

Di samping harus menjalani pendidikan formal sebagai akuntan seperti yang diatur dalam undang-undang No.34 tahun 1954 tersebut, akuntan publik harus menjalani pelatihan teknis yang cukup dalam praktek akuntansi dan prosedur audit. Pendidikan formal akuntan publik dan pengalaman kerja dalam profesinya merupakan dua hal yang saling melengkapi.

Untuk berpraktek sebagai akuntan publik di Indonesia, pada tahun 1997 pemerintah mengeluarkan pelaturan mengenai pemberian izin praktik sebagai akuntan publik, yang dituangkan dalam keputusan Menteri Keuangan Republik

Indonesia Nomor 43/KMK/017/1997 tanggal 27 Januari 1997 tentang jasa akuntan publik. Dalam surat keputusan tersebut, izin mendirikan kantor akuntan publik diberikan oleh Menteri Keuangan jika seseorang memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- a.) **Berdomisili di wilayah Indonesia.**
- b.) **Lulus ujian sertifikat akuntan publik yang diselenggarakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).**
- c.) **Menjadi anggota Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik.**
- d.) **Telah memiliki pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit.**

### **2.2.3 Hirarki Akuntan Publik dalam Organisasi Akuntan Publik**

Menurut Mulyadi dan Puradiredja (2002:31-32), umumnya hirarki akuntan publik dalam penugasan audit didalam kantor akuntan publik dibagi menjadi berikut ini:

#### **a. Partner;**

Partner menduduki jabatan tertinggi dalam penugasan audit. Tanggung jawab partner meliputi:

- 1.) Bertanggung jawab atas hubungan dengan klien
- 2.) Bertanggung jawab secara menyeluruh mengenai auditing
- 3.) Bertanggung jawab atas penandatanganan laporan audit dan *management letter*
- 4.) Bertanggung jawab terhadap penagihan *fee audit* dari klien.

#### **b. Manajer atau supervisor;**

Manajer bertindak sebagai pengawas audit dan bertugas membantu akuntan publik senior dalam merencanakan program audit dan waktu audit, mereview kertas kerja, laporan audit dan *management letter*. Biasanya manager melakukan pengawasan terhadap pekerjaan akuntan publik senior.

#### **c. Auditor senior;**

Bertugas untuk melaksanakan audit, mereview dan mengarahkan pekerjaan auditor junior, bertanggung jawab untuk mengusahakan biaya audit dan waktu audit sesuai dengan rencana.

**d. Auditor junior atau asisten auditor;**

Bertugas untuk melaksanakan prosedur audit secara rinci dan membuat kertas kerja untuk mendokumentasikan pekerjaan audit yang telah dilaksanakan.

#### **2.2.4 Aktivitas Kantor Akuntan Publik**

Profesi akuntan publik menghasilkan berbagai macam jasa bagi masyarakat. Mulyadi dan Puradiredja (1998:5-7) mengolompokannya ke dalam dua kelompok utama, yaitu:

**a. Jasa Atestasi**

Atestasi (*Attestation*) adalah suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan orang yang independen dan kompeten tentang apakah asersi suatu entitas sesuai dalam semua hal yang signifikan dengan kriteria yang telah ditetapkan. Untuk laporan keuangan historis, asersi merupakan pernyataan manajemen bahwa laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum (*Generally Accepted Accounting Principles*).

Jasa atestasi dapat dibagi menjadi empat jenis, yaitu:

**1.) Auditing**

Jasa Auditing mencakup pemerolehan dan penilaian bukti yang mendasari laporan keuangan historis suatu entitas yang berisi asersi yang dibuat oleh manajemen entitas tersebut. Dalam jasa audit ini, auditor memberikan keyakinan positif (*positif assurance*) atas asersi yang dibuat oleh manajemen dalam laporan keuangan historis.

**2.) Pemeriksaan (*examination*)**

Istilah pemeriksaan digunakan untuk jasa lain yang dihasilkan oleh akuntan publik yang berupa pernyataan suatu pendapat tentang kesesuaian asersi yang dibuat oleh pihak lain dengan kriteria yang telah ditetapkan. Keyakinan positif juga diberikan dalam jasa ini.

**3.) Review**

Jasa *review* terutama 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.

#### **4.) Prosedur yang disepakati (*agreed-upon procedures*)**

Jasa atestasi atas asersi manajemen dapat dilaksanakan oleh akuntan publik berdasarkan prosedur yang disepakati antara klien-klien dengan akuntan publik.

## **2. Jasa non atestasi**

Jasa non atestasi adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang didalamnya tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, tingkatan temuan atau bentuk lain keyakinan. Jasa non atestasi terdiri dari dari:

### **1.) Jasa perpajakan**

Kantor akuntan publik menyusun Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) pajak penghasilan dari perusahaan dan perorangan, baik yang merupakan klien audit maupun yang bukan merupakan klien audit, mengurus Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), perencanaan pajak dan bertindak mewakili kliennya dalam menghadapi masalah perpajakan.

### **2.) Konsultasi manajemen**

Jasa ini mencakup mulai dari pemberian rekomendasi sederhana mengenai pembenahan sistem akuntansi sampai keikutsertaan dalam menyusun strategi pemasaran, pemamfaatan instalasi komputer dan konsultasi membuat suatu struktur organisasi yang baik.

### **3.) Jasa akuntansi dan pembukuan (jasa kompilasi)**

Akuntan publik melaksanakan berbagai jasa akuntansi kliennya, seperti pencatatan (baik dengan manual maupun dengan komputer) transaksi akuntansi bagi kliennya sampai dengan menyusun laporan keuangan.

## **2.3 Faktor-faktor yang dipertimbangkan akuntan publik untuk menerima penugasan jasa atestasi**

Dalam SPAP, Ikatan Akuntansi Indonesia (2003:1000.3) mengemukakan bahwa terdapat beberapa faktor yang dipertimbangkan oleh akuntan publik untuk menerima penugasan jasa atestasi. Faktor-faktor tersebut adalah sebagai berikut :

**1. Faktor keahlian dan pelatihan teknis yang cukup dipertimbangkan oleh akuntan publik untuk menerima penugasan jasa atestasi.**

Pelaksanaan jasa atestasi tidak sama dengan penyusunan dan penyajian suatu asersi. Pelaksanaan kegiatan yang terakhir ini mencakup pengumpulan, penggolongan, peringkasan dan pengkomunikasian informasi yang biasanya mencakup pengurangan data rinci dalam jumlah besar ke dalam bentuk yang dapat dipahami dan dapat ditangani (*manageable*). Di lain pihak, pelaksanaan jasa atestasi mencakup pengumpulan bukti untuk mendukung asersi dan secara objektif menentukan pengukuran dan pengkomunikasian yang dilakukan oleh pembuat asersi. Jadi, jasa atestasi bersifat analitik, kritis dan bersifat menyelidiki serta berkaitan dengan dasar dan dukungan asersi.

Pencapaian keahlian sebagai seorang ahli dalam atestasi dimulai dari pendidikan formal dan berlanjut sampai dengan pengalaman selanjutnya. Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang ahli dalam atestasi, pelatihan harus memadai baik teknis maupun pendidikan umum.

**2. Faktor pengetahuan yang cukup dalam bidang yang bersangkutan dengan asersi dipertimbangkan oleh akuntan publik untuk menerima penugasan jasa atestasi.**

Praktisi dapat memperoleh pengetahuan cukup tentang hal yang dilaporkan melalui pendidikan formal atau pendidikan profesional berkelanjutan, termasuk belajar secara mandiri, atau melalui pengalaman berpraktik. Namun, standar ini tidak mengharuskan praktisi untuk mendapatkan pengetahuan yang diperlukan mengenai semua hal agar memenuhi syarat dalam mempertimbangkan keandalan suatu asersi. Persyaratan pengetahuan tersebut dapat dipenuhi sebagian melalui penggunaan satu atau lebih spesialis dalam perikatan atestasi tertentu. Jika praktisi memiliki pengetahuan memadai mengenai hal yang diatestasi, praktisi dapat

mengkomunikasikan tujuan pekerjaan kepada spesialis dan menilai pekerjaan spesialis untuk menentukan apakah tujuan tersebut telah dicapai.

**3. Faktor rasional dan dapat diukur secara konsisten dipertimbangkan oleh akuntan publik untuk menerima jasa atestasi.**

Fungsi atestasi harus dilaksanakan hanya jika fungsi tersebut efektif dan bermanfaat. Praktisi harus memiliki dasar rasional untuk meyakini bahwa simpulan bermakna dapat diberikan oleh asersi tersebut. Kondisi pertama mengharuskan suatu asersi memiliki kriteria rasional agar dapat digunakan untuk mengevaluasinya. Kriteria yang dikeluarkan oleh Dewan yang dibentuk oleh Ikatan Akuntan Indonesia, menurut definisi, dianggap sebagai kriteria rasional untuk tujuan ini. Kriteria yang dikeluarkan oleh badan pemerintah dan badan lain yang terdiri dari ahli-ahli yang mengikuti prosedur tertentu, termasuk prosedur distribusi secara luas kriteria yang diusulkan untuk memperoleh komentar dari masyarakat, umumnya harus juga dianggap sebagai kriteria rasional untuk tujuan ini.

Kriteria yang dibuat oleh asosiasi industri atau kelompok serupa yang tidak mengikuti proses tertentu atau tidak secara jelas mewakili kepentingan masyarakat harus dipandang secara lebih kritis. Meskipun dibentuk dan diakui dalam beberapa hal, kriteria tersebut harus dipandang sama dengan kriteria pengukuran dan pengungkapan yang kurang mendapat dukungan dari pihak berwenang, dan praktisi harus dapat mengevaluasi apakah kriteria tersebut rasional. Kriteria tersebut harus dinyatakan dalam penyajian asersi secara jelas dan komprehensif bagi pembaca yang diketahui mampu memahaminya.

**4. Faktor independensi auditor dipertimbangkan oleh akuntan publik untuk menerima jasa atestasi.**

Praktisi harus mempertahankan kejujuran dan sikap tidak memihak intelektual yang diperlukan untuk mencapai simpulan yang tidak memihak mengenai keandalan suatu asersi. Ini merupakan landasan fungsi atestasi. Oleh karena itu, praktisi yang melandaskan jasa atestasi tidak hanya harus

independen dalam arti sesungguhnya, tetapi juga harus menghindari situasi yang merusak independensi dalam penampilan.

Dalam analisis akhir, independen berarti pertimbangan objektif terhadap fakta, pertimbangan yang tidak memihak, dan netralitas yang jujur di pihak praktisi dalam membentuk dan menyatakan simpulan. Hal ini berarti bukan sikap seorang penuntut namun sikap tidak memihaknya hakim yang menyadari kewajiban untuk bersikap adil. Independensi menganggap kepedulian yang tidak menyimpang untuk simpulan yang tidak memihak tentang keandalan suatu asersi terlepas dari apa yang merupakan asersi.

#### **5. Faktor kemahiran profesional auditor dipertimbangkan oleh akuntan publik untuk menerima jasa atestasi.**

Kecermatan dan keseksamaan meletakkan tanggung jawab di pundak praktisi yang terlibat dalam perikatan untuk mengamati setiap standar atestasi. Kecermatan dan keseksamaan mengharuskan review secara kritis pada setiap tingkat supervisi pekerjaan yang dilaksanakan dan pertimbangan yang dilakukan oleh mereka yang membantu perikatan termasuk penyusunan laporan.

Kewajiban profesional untuk melaksanakan kemahiran profesional secara cermat dan seksama digambarkan sebagai berikut:

Setiap orang yang menawarkan jasa kepada orang lain dan dimanfaatkan jasanya oleh orang lain tersebut, memikul tanggung jawab untuk melaksanakan keahlian yang dimiliki dalam pekerjaannya dengan seksama dan ketekunan memadai. Dalam semua pekerjaan yang memerlukan tingkat kecakapan khusus, jika orang menawarkan jasa, ia dianggap sebagai orang yang memiliki tingkat kecakapan yang umumnya dimiliki oleh orang lain dalam bidang pekerjaan yang sama dan jika pretensinya tersebut tidak mendasar, ia melakukan kecurangan kepada setiap orang yang memperkerjakannya atas dasar kepercayaan mereka atas profesi publiknya. Namun, tidak adapun satu orang, baik yang ahli maupun yang tidak ahli, yang melaksanakan tugas yang

dipikulnya, yang harus dilaksanakannya secara berhasil, dan tanpa kekeliruan; ia melaksanakan tugasnya dengan jujur dan integritas, namun bukannya tanpa kekeliruan, dan ia bertanggung jawab kepada pemberi kerja atas kelalaian atau ketidakjujurannya, namun tidak atas kerugian yang timbul sebagai akibat dari kekeliruan pertimbangannya.

