

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Auditing

2.1.1. Definisi Auditing

Defenisi auditing menurut A Statement of Basic Auditing Concept (ASOBAC) adalah:

Suatu proses sistematis untuk menghimpun dan mengevaluasi bukti – bukti secara obyektif mengenai asersi tentang berbagai tindakan dan kejadian ekonomi untuk memutuskan tingkat kesesuaian antara asersi – asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan dan menyampaikan hasilnya kepada para pemakai yang berkepentingan.

Defenisi tersebut mengandung tujuh unsur – unsur penting yaitu (Mulyadi, 2002:9):

1. Suatu proses sistematis

Auditing merupakan suatu proses sistematis, yaitu berupa suatu rangkaian langkah atau prosedur yang logis, terstruktur dan terorganisasi. Auditing dilaksanakan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi, dan bertujuan.

2. Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif

Proses sistematis yang dilakukan tersebut ditujukan untuk memperoleh bukti – bukti yang mendasari asersi – asersi yang dibuat oleh individu maupun entitas, serta untuk mengevaluasi tanpa memihak terhadap bukti – bukti tersebut.

3. Asersi – asersi tentang berbagai tindakan dan kejadian ekonomi

Yang dimaksud dengan asersi mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi adalah hasil proses akuntansi. Akuntansi merupakan proses pengidentifikasian, pengukuran, dan penyampaian informasi ekonomi yang dinyatakan dalam satuan uang. Proses akuntansi ini menghasilkan suatu pernyataan yang disajikan dalam laporan keuangan.

4. Menentukan tingkat kesesuaian

Pengumpulan bukti mengenai asersi dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti tersebut dimaksudkan untuk menentukan kesesuaian asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian antara asersi dengan kriteria tersebut kemungkinan dapat dikuantifikasikan, kemungkinan pula bersifat kualitatif.

5. Kriteria yang ditentukan

Kriteria atau standar yang dipakai sebagai dasar untuk menilai asersi (yang berupa hasil proses akuntansi) dapat berupa peraturan – peraturan yang ditetapkan secara spesifik oleh badan legislatif atau pihak lainnya, anggaran atau ukuran prestasi lainnya yang ditetapkan oleh manajemen, atau prinsip akuntansi berlaku umum.

6. Menyampaikan hasil

Penyampaian hasil auditing sering disebut dengan attestasi. Penyampaian hasil ini dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan audit. Attestasi dalam bentuk laporan tertulis ini dapat menaikkan atau menurunkan tingkat

kepercayaan pemakai informasi keuangan atas asersi yang dibuat oleh pihak yang diaudit.

7. Para pemakai yang berkepentingan

Para pemakai yang berkepentingan terhadap laporan keuangan yang diaudit adalah para pembuat keputusan yang menggunakannya sebagai dasar untuk membuat keputusan – keputusan ekonomi. Para pemakai tersebut antara lain investor maupun calon investor dipasar modal, pemegang saham, kreditor maupun calon kreditor, badan pemerintahan, manajemen, dan publik pada umumnya.

2.1.2. Standar Auditing

Standar auditing adalah salah satu dari lima standar professional yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia. Standar auditing merupakan pedoman audit atas laporan keuangan historis (Mulyadi, 2002:35). Dalam bukunya Boynton *et al* (2003: 61) menyatakan bahwa standar auditing yang diakui secara luas dikenal dengan sebutan the ten ***generally accepted auditing***, di mana kesepuluh standar menentukan mutu kinerja serta seluruh tujuan yang harus dicapai dalam audit laporan keuangan.

Sepuluh standar auditing terbagi menjadi tiga kelompok, yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan yang masing-masing akan dijelaskan di bawah ini (Boynton *et al* ,2003: 61):

1. Standar Umum

Standar umum berhubungan dengan kualifikasi auditor dan mutu pekerjaan auditor. Standar umum terbagi atas tiga standar yaitu:

- a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang memadai sebagai seorang auditor (**kompetensi auditor**).

Kompetensi auditor ditentukan oleh tiga faktor yaitu:

- Pendidikan formal untuk memasuki profesi
- Pelatihan praktik dan pengalaman dalam auditing
- Mengikuti pendidikan profesi berkelanjutan selama karir professional auditor.

- b. Dalam semua hal yang berkaitan dengan perikatan, auditor harus senantiasa menjaga sikap mental independent (**independensi auditor**).

Independensi maksudnya auditor harus bebas dari pengaruh klien dalam melaksanakan audit serta dalam melaporkan temuan-temuannya, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum.

- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama (**penggunaan kemahiran professional**).

Kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggungjawab setiap auditor yang bekerja pada suatu KAP untuk mendalami standar

pekerjaan lapangan dan standar pelaporan sebaik-baiknya. Dalam memenuhi standar ini, seorang auditor yang berpengalaman harus secara kritis melakukan *review* atas pekerjaan yang dikerjakan dan pertimbangan yang digunakan oleh mereka yang membantu audit. Standar ini mengharuskan seorang auditor berlaku jujur dan tidak ceroboh dalam melakukan audit.

2. Standar Pekerjaan Lapangan

Standar pekerjaan lapangan berkaitan dengan pelaksanaan audit pada bisnis klien atau lapangan. Standar pekerjaan lapangan juga terbagi atas tiga standar yaitu:

- a. Pekerjaan harus direncanakan dengan matang dan apabila digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya (**perencanaan dan supervisi yang memadai**).

Perencanaan meliputi pengembangan strategi audit serta rancangan program audit yang akan digunakan dalam melaksanakan audit, sehingga audit dapat dikatakan efektif dan efisien.

- b. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh agar dapat merencanakan audit dan menentukan sifat, waktu, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan (**pemahaman atas struktur pengendalian intern**).

Seorang auditor harus memahami struktur pengendalian intern perusahaan, karena struktur pengendalian intern merupakan faktor yang penting dalam audit. Sebagai contoh, struktur pengendalian

internal yang dirancang dengan baik akan mampu melindungi asset klien dan menghasilkan informasi keuangan yang andal.

- c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, observasi, permintaan keterangan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit (**mendapatkan bukti audit yang kompeten**).

Untuk memenuhi standar ini diperlukan penggunaan pertimbangan professional dalam menentukan jumlah (kecukupan) dan mutu (kompeten) bukti yang mendukung pendapat auditor.

3. Standar Pelaporan

Standar pelaporan merupakan standar yang harus dipenuhi dalam melaporkan hasil audit. Standar pelaporan terbagi atas empat yaitu:

- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum (**laporan keuangan disajikan sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum**).

Standar pelaporan pertama mengharuskan auditor untuk menggunakan prinsip akuntansi berlaku umum sebagai kriteria yang ditetapkan yang digunakan untuk mengevaluasi asersi-asersi dalam laporan keuangan manajemen. Istilah prinsip akuntansi berlaku umum pada standar ini dimaksudkan meliputi tidak hanya prinsip dan praktik akuntansi, tetapi juga metoda penerapannya.

- b. Laporan auditor harus menunjukkan keadaan dimana prinsip akuntansi tidak diterapkan secara konsisten dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan prinsip akuntansi yang diterapkan pada periode sebelumnya (**konsistensi dalam penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum**).

Untuk memenuhi standar pelaporan, seorang auditor harus mencantumkan secara eksplisit dalam laporan auditor tentang adanya setiap kondisi dimana prinsip akuntansi tidak diterapkan secara konsisten dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam kaitan dengan prinsip akuntansi yang diterapkan pada periode sebelumnya. Standar ini dirancang untuk meningkatkan daya banding laporan keuangan dari satu periode ke periode yang lain.

- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor (**pengungkapan informasi yang memadai**).

Standar ini berkaitan dengan kecukupan catatan atas laporan keuangan dan bentuk-bentuk pengungkapan lainnya. Standar ini hanya berpengaruh pada laporan auditor, jika pengungkapan manajemen dianggap tidak mencukupi.

- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara menyeluruh, atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat yang menyeluruh 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 auditor yang dilaksanakan, dan jika ada, tingkat tanggung jawab yang dipikulnya (**pernyataan pendapat**).

Standar pelaporan mengharuskan auditor menyatakan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan atau menyatakan bahwa pendapat tidak dapat diberikan. Jenis-jenis pendapat auditor ada empat yaitu:

- Pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*)
- Pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*)
- Pendapat tidak wajar (*adverse opinion*)
- Tidak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*)

2.2. Kantor Akuntan Publik

2.2.1. Pengertian Kantor Akuntan Publik

Dalam Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik per 1 Januari 2001

AE 20000.1 disebutkan bahwa:

“ Kantor Akuntan Publik adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha di bidang pemberian jasa professional dalam praktik akuntan publik.”

Dengan kata lain KAP merupakan tempat penyediaan berbagai jasa oleh profesi akuntan publik bagi masyarakat. Suatu kantor akuntan yang sudah cukup besar dapat dibagi-bagi menurut jenis jasa yang diberikan, misalnya: bagian audit, jasa manajemen, perpajakan, serta penelitian dan

pelatihan. Pembagian ini dimaksudkan untuk memungkinkan pegawai mengembangkan keahlian mereka ke bagian yang sesuai dengan pengetahuan mereka sehingga memungkinkan pemberian jasa yang lebih baik bagi klien.

2.2.2. Syarat Pendirian Kantor Akuntan Publik

Menurut SK. Menkeu No.43/KMK.017/1997 tertanggal 27 Januari 1997 yang diubah dengan SK.Menkeu No.470/KMK.017/1999 tertanggal 4 Oktober 1999, Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah lembaga yang memiliki izin dari Menteri Keuangan sebagai wadah bagi Akuntan Publik dalam menjalankan pekerjaannya. Menurut Pasal 6 SK Menkeu No. 43/1997, izin untuk membuka Kantor Akuntan Publik (KAP) akan diberikan apabila memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Berdomisili di wilayah Indonesia.
2. Memiliki register akuntan.
3. Menjadi anggota Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).
4. Lulus ujian sertifikasi Akuntan Publik yang diselenggarakan oleh IAI.
5. Memiliki pengalaman kerja minimal tiga tahun sebagai akuntan dan pengalaman audit umum sekurang-kurangnya 3000 jam dengan reputasi baik.
6. Telah menduduki jabatan manajer atau ketua tim dalam audit umum sekurang-kurangnya satu tahun.
7. Wajib mempunyai KAP atau bekerja pada Koperasi Jasa Audit.

Menurut hukum Indonesia, ada dua macam bentuk usaha KAP yaitu KAP dalam bentuk usaha sendiri dan KAP dalam bentuk kerjasama. KAP dalam bentuk

usaha sendiri menggunakan nama akuntan publik yang bersangkutan sedangkan KAP dalam bentuk kerjasama menggunakan nama sebanyak - banyaknya tiga nama akuntan publik yang menjadi rekan/partner dalam KAP yang bersangkutan.

2.2.3. Struktur Organisasi Kantor Akuntan Publik

Umumnya hirarki auditor dalam perikatan audit di dalam kantor akuntan publik di bagi menjadi (Mulyadi, 2002:33):

1. *Partner* (rekan)

Partner menduduki jabatan tertinggi dalam perikatan audit; bertanggung jawab atas hubungan dengan klien; bertanggung jawab secara menyeluruh mengenai auditing. *Partner* menandatangani laporan audit dan *management letter*, dan bertanggung jawab terhadap penagihan *fee* audit dari klien.

2. Manajer

Manajer bertindak sebagai pengawas audit; bertugas untuk membantu auditor senior dalam merencanakan program audit dan waktu audit; *review* kertas kerja, laporan audit dan *management letter*. Biasanya manajer melakukan pengawasan terhadap pekerjaan beberapa auditor senior. Pekerjaan manajer tidak berada di kantor klien, melainkan di kantor auditor, dalam bentuk pengawasan terhadap pekerjaan yang dilaksanakan para auditor senior.

3. Auditor senior

Auditor senior bertugas untuk melaksanakan audit; bertanggung jawab untuk mengusahakan biaya audit dan waktu audit sesuai dengan rencana;

bertugas untuk mengarahkan dan *me-review* pekerjaan junior auditor. Auditor senior biasanya akan menetap dikantor klien sepanjang prosedur audit dilakukan. Umumnya auditor senior melakukan audit terhadap satu objek pada saat tertentu.

4. Auditor junior

Auditor junior melaksanakan prosedur audit secara rinci; membuat kertas kerja untuk mendokumentasikan pekerjaan audit yang telah dilaksanakan. Pekerjaan ini biasanya dipegang oleh auditor yang baru saja menyelesaikan pendidikan formalnya. Dalam melaksanakan pekerjaannya sebagai junior auditor, seorang auditor harus belajar secara rinci mengenai pekerjaan audit. Biasanya melaksanakan audit di berbagai jenis perusahaan. Ia harus banyak melakukan audit di lapangan dan di berbagai kota, sehingga dapat memperoleh banyak pengalaman dalam menangani berbagai masalah audit. Auditor junior sering juga disebut dengan asisten auditor.

2.3. Tahap – Tahap Audit Laporan Keuangan

Dalam setiap audit laporan keuangan baik audit pada perusahaan besar maupun pada perusahaan kecil, selalu terdapat empat tahapan kegiatan yaitu (Mulyadi, 2002):

1. Penerimaan perikatan audit

Tahap awal suatu audit laporan keuangan adalah mengambil keputusan untuk menerima (atau menolak) suatu kesempatan menjadi auditor untuk klien baru, atau untuk melanjutkan sebagai auditor bagi klien yang sudah ada.

Enam langkah perlu ditempuh oleh auditor didalam mempertimbangkan penerimaan perikatan audit dari calon kliennya, yaitu:

- Mengevaluasi integritas manajemen
- Mengidentifikasi keadaan khusus dari resiko luar biasa
- Menentukan kompetensi untuk melaksanakan audit
- Menilai independensi
- Menentukan kemampuan untuk menggunakan kemahiran profesionalnya dengan kecermatan dan keseksamaan
- Membuat surat perikatan audit

2. Perencanaan audit

Langkah berikutnya setelah perikatan audit diterima oleh auditor adalah perencanaan audit. Keberhasilan penyelesaian perikatan audit sangat ditentukan oleh kualitas perencanaan audit yang dibuat oleh auditor. Tujuh tahap perlu ditempuh oleh auditor didalam merencanakan pekerjaan audit atas laporan keuangan, yaitu:

- Memahami bisnis dan industri klien
- Melaksanakan prosedur analitik
- Mempertimbangkan tingkat materialitas awal
- Mempertimbangkan risiko bawaan

- Mempertimbangkan berbagai faktor yang berpengaruh terhadap saldo awal, jika perikatan dengan klien berupa audit tahun pertama,
- Mengembangkan strategi audit awal terhadap asersi signifikan
- Memahami pengendalian intern klien

3. Pelaksanaan pengujian audit

Langkah berikutnya adalah pelaksanaan pengujian audit. Tahap ini juga disebut dengan pekerjaan lapangan. Pelaksanaan pekerjaan lapangan ini harus mengacu ke tiga standar auditing yang termasuk dalam kelompok standar pekerjaan lapangan. Tujuan utama pelaksanaan pekerjaan lapangan ini adalah untuk memperoleh bukti audit tentang efektifitas pengendalian intern klien dan kewajaran laporan keuangan klien. Tahap pelaksanaan pengujian audit ini mencakup sebagian besar pekerjaan audit.

4. Pelaporan audit

Tahap akhir pekerjaan audit atas laporan keuangan adalah pelaporan audit. Pelaksanaan tahap ini harus mengacu ke standar pelaporan. Ada dua langkah penting yang dilaksanakan oleh auditor dalam pelaporan audit ini, yaitu:

- Menyelesaikan audit dengan meringkas semua hasil pengujian dan menarik simpulan.
- Menerbitkan laporan audit.

Dalam memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan pada tahap pelaporan audit, auditor meletakkan kepercayaan atas efektifitas pengendalian intern perusahaan. Sebelum melakukan penilaian terhadap efektifitas

pengendalian intern, auditor terlebih dahulu harus memperoleh pemahaman atas pengendalian intern yang berlaku didalam perusahaan.

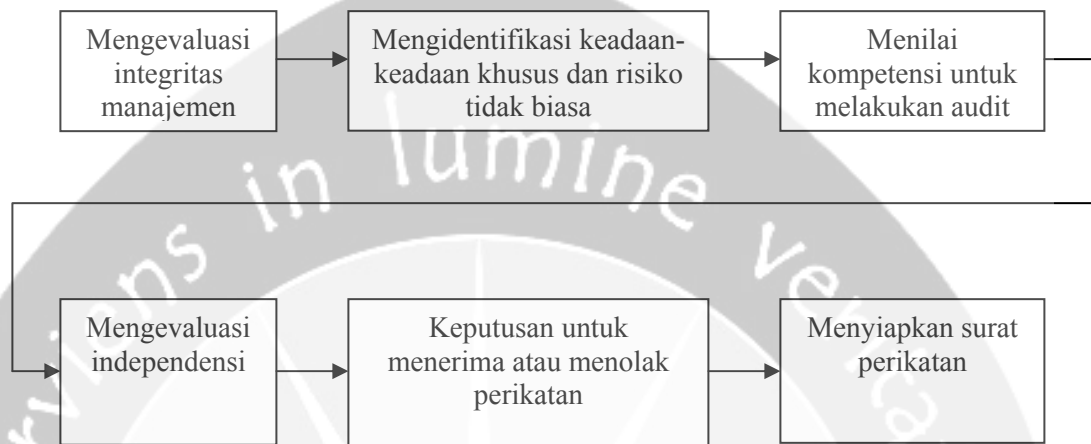
2.4. Penerimaan Perikatan Audit

Pertumbuhan kantor akuntan publik (KAP) dari waktu ke waktu semakin berkembang, yang menyebabkan persaingan yang semakin ketat antar kantor akuntan publik untuk mendapatkan klien pasti terjadi.

Persaingan yang semakin ketat antar kantor akuntan publik mengakibatkan kantor akuntan publik sulit mendapatkan klien. Sehingga untuk mendapatkan klien, banyak kantor akuntan publik yang melonggarkan kriteria-kriteria dalam memilih klien. Kelonggaran kriteria-kriteria dalam memilih klien dapat memberikan risiko salah menerima atau menolak klien.

Apabila kantor akuntan publik menolak klien yang seharusnya diterima, maka akan kehilangan kesempatan untuk mengaudit klien tersebut. Sebaliknya, bila kantor akuntan publik menerima klien yang seharusnya ditolak, kemungkinan manajemen klien tidak memiliki integritas, sehingga kemungkinan besar terdapat kekeliruan dan ketidakberesan dalam proses akuntansi yang menjadi dasar penyusunan laporan keuangan. Hal ini akan menyebabkan risiko menjadi bertambah besar, yaitu risiko auditor memberikan pendapat wajar tanpa perkecualian, padahal laporan keuangan mengandung salah saji yang material. Selain itu juga, untuk meminimalkan risiko litigasi yang dapat menjerat auditor. Sehingga, auditor harus berhati-hati dalam memutuskan klien mana yang dapat diterima.

Untuk menghindari kesalahan dalam menerima atau menolak klien maka tahap penerimaan perikatan audit menjadi tahap awal dan sangat penting. Karena itu, kantor akuntan publik seharusnya melakukan tahapan penerimaan perikatan audit yang diatur oleh Standar Profesi Akuntan Publik yang dapat dilihat dalam gambar 2.1 berikut (Boynton *et al.*, 2003: 272):



Gambar 2.1 Tahap-tahap Dalam Penerimaan Perikatan Audit

Tahap-tahap Dalam Penerimaan Perikatan Audit adalah sebagai berikut (Boynton *et al.*, 2003:271):

1. Mengevaluasi Integritas Manajemen
2. Mengidentifikasi Keadaan-Keadaan Khusus dan Risiko Luar Biasa
3. Menilai Kompetensi untuk Melakukan Audit
4. Mengevaluasi Independensi
5. Keputusan untuk Menerima atau Menolak Perikatan
6. Menyiapkan Surat Perikatan

Masing-masing tahapan penerimaan perikatan audit di atas akan dibahas pada sub bab-sub bab berikut.

2.4.1.Mengevaluasi Integritas Manajemen

Sebagaimana dinyatakan dalam *SAS No.55*, yang sudah diamandemen, *Pengendalian Internal dalam Audit Laporan Keuangan (Internal Control in a Financial Statement Audit)*, integritas manajemen adalah komponen kunci dari lingkungan pengendalian, yang merupakan “pondasi bagi semua komponen pengendalian internal lainnya”(AU 319.325). Jadi, auditor harus ingat bahwa integritas manajemen adalah hal yang krusial dalam proses audit, karena manajemen dapat salah mencatat transaksi atau informasi penting yang mengakibatkan laporan keuangan mengandung salah saji material.

Lebih lanjut, *SAS No.82, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, (AU 316), menekankan pentingnya karakteristik manajemen dan pengaruhnya terhadap lingkungan pengendalian sebagai faktor risiko atas kesalahan pelaporan keuangan yang curang. Karena tujuan utama dari audit laporan keuangan adalah untuk memberikan suatu pendapat atas laporan keuangan, jadi penting bagi auditor untuk menerima suatu perikatan audit hanya apabila terdapat keyakinan yang memadai terhadap integritas manajemen klien.

Untuk mendapatkan keyakinan yang memadai tentang integritas manajemen klien, Standar Auditing seksi 230 p.2 menuntut auditor independent untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya. Dalam bukunya Guy (2002:458) menjelaskan

bahwa standar auditing ini lebih lanjut menyatakan sikap professional mengharuskan auditor untuk menggunakan sikap skeptis atau keraguan professional. Sikap skeptis professional adalah sikap yang selalu mempertanyakan dan menilai kritis bukti audit. Auditor tidak boleh mengasumsikan manajemen tidak jujur atau menganggap kejujurannya tidak perlu dipertanyakan. Mendeteksi kecurangan manajemen biasanya sulit dan mungkin tidak dapat ditemukan meskipun auditor menggunakan kemahirannya dan mematuhi standar professional.

Ketika manajemen kurang memiliki integritas, terdapat kemungkinan yang lebih besar bahwa kekeliruan (*error*) yang material dan ketidakberesan (*irregularities*) akan terjadi dalam proses akuntansi saat penyusunan laporan keuangan. Hal tersebut akan meningkatkan risiko bahwa pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) akan diberikan ketika laporan keuangan mengandung salah saji yang material. Untuk menghindari hal itu terjadi, maka sebelum memutuskan untuk menerima atau menolak klien, maka auditor harus mengevaluasi integritas manajemen calon klien.

Berbagai cara yang dapat ditempuh oleh auditor dalam mengevaluasi integritas manajemen adalah sebagai berikut:

➤ **Klien Baru**

Klien baru adalah klien yang baru pertama kali diaudit oleh kantor akuntan publik tersebut. Klien baru dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu klien baru yang pertama kali diaudit oleh kantor akuntan publik yang sudah

pernah diaudit sebelumnya oleh kantor akuntan publik lain dan klien baru yang benar-benar baru pertama kali diaudit oleh kantor akuntan publik.

Untuk mengevaluasi integritas manajemen calon klien baru, kantor akuntan publik harus melakukan langkah-langkah sebagai berikut (Mulyadi,2002:123):

1. Melakukan Komunikasi dengan Auditor Pendahulu

Standar auditing seksi 315 p.9 tentang *Komunikasi antara Auditor Pendahulu dengan Auditor Pengganti* memberikan panduan bagi auditor tentang prosedur komunikasi antara auditor pengganti dengan auditor pendahulu. Auditor pendahulu adalah auditor yang telah mengundurkan diri atau diberitahu oleh klien bahwa tugasnya telah berakhir dan tidak diperpanjang dengan perikatan baru. Auditor pengganti adalah auditor yang telah menerima suatu perikatan atau auditor yang telah diundang untuk mengajukan proposal perikatan audit.

Sebelum menerima suatu perikatan audit, auditor pengganti harus mencoba melaksanakan komunikasi tertentu berikut ini (Mulyadi,2002 :123):

- a. Meminta keterangan kepada auditor pendahulu mengenai masalah-masalah yang spesifik, antara lain mengenai fakta yang mungkin berpengaruh terhadap integritas manajemen, yang menyangkut ketidaksepakatan dengan manajemen mengenai penerapan prinsip akuntansi, prosedur audit, atau soal-soal

signifikan serupa, dan tentang pendapat auditor pendahulu mengenai alasan klien dalam penggantian auditor. Jawaban atas pertanyaan ini bermanfaat bagi auditor pengganti dalam mempertimbangkan penerimaan atau penolakan perikatan audit dari calon kliennya.

- b. Menjelaskan kepada calon klien tentang perlunya auditor pengganti mengadakan komunikasi dengan auditor pendahulu dan meminta persetujuan dari klien untuk melakukan hal tersebut. Jika calon klien menolak memberikan izin kepada auditor pendahulu untuk memberikan jawaban atau membatasi jawaban yang boleh diberikan, maka auditor pengganti harus menyelidiki alasan-alasan dan mempertimbangkan pengaruh penolakan atau pembatasan tersebut dalam memutuskan penerimaan atau penolakan perikatan audit dari calon kliennya.
- c. Mempertimbangkan keterbatasan jawaban yang diberikan oleh auditor pendahulu. Auditor pendahulu harus memberikan jawaban dengan segera dan lengkap atas pertanyaan yang masuk akal dari auditor pengganti, atas dasar fakta-fakta yang diketahuinya. Namun, jika auditor pendahulu harus memutuskan untuk tidak memberikan jawaban yang lengkap karena keadaan yang luar biasa, misalnya perkara pengadilan yang menurut auditor pendahulu potensial akan terjadi di masa yang akan datang, maka harus menunjukkan bahwa jawabannya adalah

terbatas. Apabila auditor pengganti menerima suatu jawaban yang terbatas, maka harus mempertimbangkan pengaruhnya dalam memutuskan penerimaan atau penolakan dari calon kliennya.

2. Meminta Keterangan Kepada Pihak Ketiga

Informasi tentang integritas manajemen dapat diperoleh dengan meminta keterangan kepada (Mulyadi, 2002:124):

- a. Penasehat hukum klien tentang kemungkinan adanya gugatan hukum terhadap klien dari pihak yang dirugikan karena keputusan yang diambil berdasarkan laporan keuangan klien.
- b. Pejabat bank tentang kestabilan dan ketidakstabilan keuangan klien yang dapat dilihat dari kemampuan klien dalam melunasi utang-utangnya dan penambahan modalnya.
- c. Pihak lain dalam masyarakat keuangan dan bisnis yang mempunyai hubungan bisnis dengan calon klien.

Sumber informasi lain yang dapat digunakan untuk menilai integritas manajemen adalah pergantian manajemen yang diberitakan di surat kabar bisnis dan untuk calon klien yang sudah *go public*, auditor dapat melakukan *review* terhadap laporan audit tahun sebelumnya yang disimpan di Bapepam, terutama yang berkaitan dengan pergantian auditor.

Informasi dari pihak ketiga ini sangat berguna bagi auditor terlebih jika calon klien belum pernah diaudit. Setelah melakukan evaluasi terhadap kemungkinan adanya kecurangan yang dilakukan manajemen yang

diperoleh dari cara ini, maka auditor dapat mengambil keputusan melakukan audit atau mengundurkan diri dari perikatan klien.

Langkah pertama dan kedua dilakukan untuk mengevaluasi klien baru yang pertama kali diaudit oleh kantor akuntan public dan sudah pernah diaudit sebelumnya oleh kantor akuntan publik lain, sedangkan untuk mengevaluasi integritas manajemen klien baru yang benar-benar baru pertama kali diaudit oleh kantor akuntan public biasanya dilakukan dengan menempuh langkah yang kedua.

➤ **Klien Lama**

Klien lama adalah klien yang sudah ada dan pernah diaudit sebelumnya oleh kantor akuntan publik tersebut. Untuk mengevaluasi integritas manajemen, maka kantor akuntan publik harus melakukan hal ini yaitu (Mulyadi, 2002:125):

- Melakukan *Review* terhadap Pengalaman Auditor di Masa Lalu dalam Berhubungan dengan Klien yang Bersangkutan

Dalam hal mempertimbangkan akan melanjutkan atau menghentikan hubungan dengan klien dalam perikatan audit, auditor harus seksama mempertimbangkan pengalamannya berhubungan dengan klien dalam perikatan audit di masa lalu. Misalnya, auditor perlu mempertimbangkan adanya kekeliruan atau kecurangan dan pelanggaran hukum yang dilakukan oleh klien yang ditemukan dalam audit atas laporan keuangan tahun sebelumnya. Dalam audit tahun sebelumnya, auditor mengajukan pertanyaan kepada manajemen

tentang adanya hal-hal bersyarat (*contingencies*), kelengkapan notulen rapat dewan komisaris, kepatuhan klien terhadap peraturan pemerintah. Kebenaran jawaban yang diberikan oleh manajemen dalam audit laporan keuangan tahun sebelumnya, harus dipertimbangkan dalam mengevaluasi integritas manajemen.

2.4.2. Mengidentifikasi Kondisi Khusus dan Risiko Tidak Biasa

Elemen penting dari audit melibatkan penilaian risiko salah saji material dalam laporan keuangan. Akuntan publik juga menaruh perhatian terhadap **risiko bisnis auditor** (*auditor's business risk*) jika dihubungkan dengan perusahaan yang memiliki masalah kesulitan keuangan atau kelangsungan usaha (Boynton *et al*, 2003:274).

Risiko bisnis auditor adalah risiko dimana auditor atau KAP akan menderita kerugian karena melakukan perikatan, meskipun laporan audit yang dibuat untuk klien dinyatakan *unqualified opinion*, misalnya adanya tuntutan di pengadilan oleh pihak yang merasa dirugikan karena penggunaan jasa dari kantor akuntan publik, sanksi hukuman yang ditetapkan oleh organisasi profesi seperti IAI, hukuman masyarakat berupa tuduhan yang sifatnya menjelekkan atau menilai rendah reputasi suatu KAP dan berusaha untuk tidak menggunakan jasanya dan kemungkinan tidak dibayar oleh klien.

Berbagai faktor yang perlu dipertimbangkan oleh auditor tentang kondisi khusus dan risiko luar biasa yang mungkin berdampak terhadap penerimaan perikatan audit dari calon klien dapat diketahui dengan langkah-langkah sebagai berikut (Mulyadi, 2002:126):

1. Mengidentifikasi Pemakai Laporan Keuangan Auditan

Bapepam, badan pengatur (*regulatory body*), bank dan lembaga keuangan lain, pemegang saham dan pasar modal adalah pemakai utama laporan audit. Perusahaan publik yang sebagian kepemilikannya berada di tangan masyarakat melalui pasar modal berbeda tuntutan atas jasa audit dibandingkan dengan perusahaan perorangan dan PT tertutup (suatu perseroan terbatas yang sahamnya dimiliki oleh kalangan tertentu). Perusahaan yang berada di bawah pengaturan badan pengatur juga berbeda tuntutan atas jasa audit dibandingkan perusahaan yang bebas. Karena Bapepam dan badan pengatur menetapkan persyaratan pelaporan lebih dibandingkan perusahaan-perusahaan biasa, auditor harus mempertimbangkan tambahan persyaratan pelaporan yang dikenakan terhadap kliennya, Karena tambahan persyaratan tersebut akan menuntut tambahan kompetensi yang dimiliki oleh auditor, menambah biaya audit, dan meningkatkan tanggungjawab legal auditor.

2. Memperkirakan Adanya Persoalan Hukum tentang Stabilitas Keuangan dan Legal Calon Klien di Masa Depan

Dalam mempertimbangkan penerimaan perikatan audit dari calon klien, auditor perlu mempertimbangkan factor risiko luar biasa yang kemungkinan ada dalam perusahaan klien. Jika pada saat auditor mempertimbangkan penerimaan perikatan audit, mendapatkan informasi bahwa calon klien sedang menghadapi tuntutan pengadilan, ada kemungkinan auditor akan terlibat dalam perkara pengadilan yang dihadapi

oleh calon kliennya. Oleh karena itu, auditor dapat mempertimbangkan untuk menolak perikatan audit dari klien yang diperkirakan akan menghadapi tuntutan pengadilan dan auditor diperkirakan akan terlibat secara mendalam dengan perkara tersebut.

Auditor juga dapat mempertimbangkan untuk menolak perikatan audit, jika auditor mendapatkan informasi bahwa calon kliennya menghadapi kesulitan keuangan, seperti kesulitan yang dihadapi oleh calon klien dalam memenuhi kewajiban keuangannya, dan kebutuhan klien untuk menambah modal. Kesulitan keuangan yang dihadapi oleh calon klien dapat mendorong manajemen melakukan salah saji material dalam laporan keuangannya untuk menutupi masalah keuangan tersebut.

3. Mengidentifikasi pembatasan lingkup

Ketika mempertimbangkan apakah akan menerima suatu perikatan, auditor harus mengevaluasi apakah pembatasan lingkup audit meningkatkan risiko yang menyebabkan auditor tidak dapat menerbitkan pendapat wajar tanpa pengecualian. Jika manajemen mencegah kunjungan ke lokasi-lokasi tertentu yang dianggap material oleh auditor, atau membatasi hubungan dengan konsumen atau pemasok tertentu, auditor harus mempertimbangkan apakah tindakan-tindakan tersebut menyebabkan diterbitkannya pendapat wajar tanpa pengecualian (Boynton *et al.*, 2003: 275).

4. Mengevaluasi Kemungkinan Dapat atau Tidaknya Laporan Keuangan Calon Klien Diaudit (Audibilitas Perusahaan Klien)

Pengauditan didasarkan pada asumsi bahwa data laporan keuangan bisa diverifikasi. Data dikatakan bisa diverifikasi apabila dua orang berkualifikasi tertentu atau lebih, melakukan pemeriksaan secara independent satu dengan lainnya, diperoleh kesimpulan yang sama dari data yang diperiksa. Masalah bisa tidaknya data diverifikasi terutama berkaitan dengan ketersediaan bukti audit yang memiliki keabsahan sesuai dengan audit yang dilakukan. Dalam melakukan pengauditan, auditor mengumpulkan bukti audit untuk menentukan validitas dan ketepatan perlakuan akuntansi atas transaksi-transaksi dan saldo-saldo. Dalam konteks ini, **validitas** berarti otentik, benar, baik atau berdasar, dan **ketepatan** berarti sesuai dengan aturan akuntansi yang telah ditetapkan (Jusup, 2001:43).

Bukti audit merupakan konsep fundamental dalam auditing. SA 326.14 menyatakan bahwa bukti audit yang mendukung laporan keuangan terdiri dari (Jusup, 2001:123):

- a. Data Akuntansi yaitu: jurnal, buku besar, buku besar pembantu, buku pedoman akuntansi, memorandum dan catatan tak resmi seperti kertas kerja, perhitungan-perhitungan dan rekonsiliasi.
- b. Informasi Penguat yaitu: dokumen seperti cek, faktur, surat kontrak, notulen rapat; konfirmasi dan pernyataan tertulis dari pihak yang

mengetahui; informasi yang diperoleh melalui pengajuan pertanyaan; dan informasi lain yang dikembangkan atau tersedia bagi auditor.

Dalam sistem pengolahan data elektronik (*electronic data processing*), data akuntansi dan informasi penguat bisa berbentuk media elektronik seperti pita magnetic dan disk, tapi bisa juga dalam bentuk *hardcopy* atau dalam bentuk dokumen. Semakin bergantungnya perusahaan pada pemrosesan data elektronik, auditor harus mempertimbangkan implikasi apakah bukti penguat tersedia dalam bentuk dokumen, atau bukti penting hanya tersedia dalam bentuk elektronik.

Berdasarkan penjelasan di atas, sebelum menerima atau menolak suatu perikatan, auditor seharusnya mengevaluasi apakah terdapat kondisi-kondisi lain yang menimbulkan pertanyaan mengenai kemungkinan dapat atau tidaknya laporan keuangan calon klien diaudit (auditabilitas klien). Kondisi tersebut dapat dilihat dari ketidaktersediaan data akuntansi dan informasi penguat yang dibutuhkan dalam audit seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, selain itu perusahaan tidak memiliki struktur pengendalian intern yang memadai dan adanya pembatasan dari klien atas audit yang akan dilakukan.

Bila auditor berhadapan dengan situasi demikian, maka sebaiknya menolak perikatan atau memberi pengertian kepada klien mengenai kemungkinan adanya pengaruh dari kondisi demikian terhadap laporan auditor.

2.4.3. Penentuan Kompetensi Auditor untuk Melaksanakan Audit

Standar umum yang pertama dalam standar auditing menyatakan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang memadai sebagai auditor. Oleh karena itu, sebelum auditor menerima suatu perikatan audit, harus mempertimbangkan apakah auditor dan tim auditnya memiliki kompetensi yang memadai untuk menyelesaikan perikatan tersebut, sesuai dengan standar auditing yang ditetapkan oleh IAI. Umumnya, pertimbangan tersebut dilakukan dengan mengidentifikasi anggota kunci tim audit dan mempertimbangkan perlunya mencari bantuan spesialis dalam pelaksanaan audit.

1. Mempertimbangkan Jasa yang Diinginkan

Kebanyakan klien yang memerlukan suatu audit juga memerlukan jasa tambahan. Klien dapat meminta rekomendasi auditor mengenai sistem pengukuran kinerja atau peningkatan pengendalian internal. Kantor akuntan harus mempertimbangkan apakah ia memiliki kompetensi untuk melaksanakan semua jasa yang diperlukan oleh klien dalam suatu perikatan audit (Boynton *et al.*, 2003: 276).

2. Mengidentifikasi Tim Audit

Penempatan staf audit merupakan salah satu dari empat keputusan kunci yang harus dipertimbangkan auditor berkenaan dengan pengumpulan bukti audit. Lebih lanjut, penempatan staf ke dalam perikatan audit merupakan salah satu dari sembilan elemen pengendalian mutu. Tujuannya adalah untuk

memastikan bahwa pengetahuan, keahlian, dan kemampuan tim audit sesuai dengan kebutuhan staf professional perikatan.

Tim audit pada umumnya terdiri dari:

- a. Seorang partner yang akan bertanggung jawab terhadap penyelesaian seluruh perikatan audit.
 - b. Seorang manajer atau lebih yang mengkoordinasi dan mengawasi pelaksanaan program audit.
 - c. Seorang senior atau lebih yang bertanggung jawab atas sebagian program audit dan melakukan supervisi serta me-*review* pekerjaan staf asisten (Jusup, 2001:176).
 - d. Staf asisten yang melaksanakan berbagai prosedur audit yang diperlukan dalam pelaksanaan program audit.
3. Mempertimbangkan Kebutuhan Konsultasi dan Penggunaan Spesialisasi
- Dalam mempertimbangkan perikatan audit dari calon klien, auditor kemungkinan akan menghadapi masalah berikut ini, yang mungkin memerlukan pekerjaan spesialis:
- a. Penilaian (misalnya, karya seni, obat-obatan khusus dan *restricted securities*).
 - b. Penentuan karakter fisik yang berhubungan dengan kuantitas yang tersedia atau kondisi (misalnya, cadangan mineral atau tumpukan bahan baku yang ada di gudang).
 - c. Penentuan nilai yang diperoleh dengan menggunakan teknik atau metode khusus (misalnya, beberapa perhitungan actuarial).

- d. Penafsiran persyaratan teknis, peraturan atau persetujuan (misalnya, pengaruh potensial suatu kontrak atau dokumen hukum lainnya, atau hak atas property).

Jika menurut pertimbangan, auditor akan menjumpai situasi yang memerlukan pengetahuan khusus, maka perlu melakukan konsultasi dengan spesialis. Spesialis adalah orang atau perusahaan yang memiliki keterampilan atau pengetahuan khusus dalam bidang tertentu selain akuntansi dan auditing. Contoh spesialis antara lain: ahli geologi, penasihat hukum, penilai (*appraiser*), dan aktuaris.

Auditor harus mengadakan pemilihan spesialis yang memiliki kompetensi dalam bidangnya, jika harus pihak yang bebas dari kliennya. Untuk dapat memilih spesialis, auditor harus memahami lebih dahulu usaha kliennya. Jumlah spesialis serta saat jasa diperlukan harus direncanakan dengan baik untuk mendapatkan kepastian mengenai ketersediaan jasa spesialis tersebut saat diperlukan.

Untuk memilih spesialis, auditor harus mempertimbangkan hal-hal penting, seperti:

- a. Sertifikat profesional, lisensi, atau pengakuan kompetensi dari spesialis dalam bidangnya.
- b. Reputasi dan kedudukan spesialis di mata para rekan sejawat dan pihak lain yang mengenal kemampuan atau kinerjanya.
- c. Hubungan antara spesialis dengan klien.

Umumnya, auditor harus mengusahakan untuk memperoleh spesialis yang independen dari klien. Pekerjaan spesialis yang tidak berkaitan dengan klien biasanya akan memberikan tingkat keyakinan lebih tinggi bagi auditor mengenai keandalan hasil kerja spesialis, karena objektivitas spesialis menjadi tinggi.

2.4.4. Evaluasi terhadap Independensi Auditor

Standar Profesi Akuntan Publik SA Seksi 220 p.1 menyatakan bahwa: “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.”

Disamping itu, Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik mengatur tentang independensi auditor dan stafnya sebagai berikut:

“Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam standar profesional akuntan public yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*).”

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain dan diartikan sebagai adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatrakan pendapatnya (Mulyadi, 2002:26).

Standar Profesi Akuntan Publik SA Seksi 220 p.2-3 menyatakan bahwa:

“Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Dengan demikian, ia tidak dibenarkan untuk memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap

tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor independent sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang, bahkan kepercayaan masyarakat dapat juga menurun disebabkan oleh keadaan yang oleh mereka yang berpikiran sehat (*reasonable*) dianggap dapat mempengaruhi sikap independent tersebut. Untuk menjadi independent, auditor harus secara intelektual jujur.”

Pihak manajemen memerlukan jasa pihak ketiga agar pertanggungjawaban laporan keuangan kepada pihak luar dapat dipercaya, sedangkan pihak luar perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga untuk mendapatkan keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar keputusan-keputusan yang akan diambil oleh pihak luar. Karena pihak luar perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga untuk menilai keandalan pertanggungjawaban keuangan yang disajikan manajemen dalam laporan keuangannya, keadaan ini memicu timbulnya kebutuhan jasa profesi akuntan publik.

Oleh karena itu, dari profesi akuntan publik inilah masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen dalam bentuk laporan keuangan. Sehingga, profesi akuntan publik ini menjadi profesi kepercayaan masyarakat (Mulyadi, 2002:4).

“Not only it is essential for auditor to maintain an independent attitude in fulfilling their responsibilities, but it is also important that the users of financial statements have confidence in that independence. These two objective are often frequently as independence in fact and independence in appearance.”(Arens, 2000:87).

Kedua aspek tersebut mempunyai hubungan yang erat, hal ini diungkapkan oleh Arens (2000:87): *“If auditor are independend in fact, but users believe them to be advocates for the client, most of the value of audit function will be lost.”*

Meskipun akuntan public telah bersikap objektif dalam pemeriksaan akuntansi atau independent dalam penampilan, tetapi apabila pemakai laporan keuangan meragukan keindependensiannya, maka dapat dikatakan bahwa akuntan publik tersebut tidak independent. Karena itu independensi dalam kenyataan (*in fact*) harus diikuti dengan independensi dalam penampilan (*in appearance*), supaya akuntan public tersebut dapat dikatakan independent.

Dalam buku *Auditing* (2000), Arens mengungkapkan tentang independensi dalam kenyataan (*in fact*) bahwa: *“Independence in fact exists when the auditor is actually able to maintain an unbiased attitude throughout the audit.”*

Independensi dalam kenyataan (*in fact*) berkaitan dengan akuntan publik yang bersikap bebas dari pengaruh kepentingan pribadi serta kemampuan akuntan publik untuk mempertahankan sikap tidak memihak kepada klien selama melaksanakan audit. Akuntan publik harus bersikap jujur dalam mempertimbangkan fakta-fakta yang dijumpai saat melakukan audit maupun dalam memberikan pendapat atau opini.

Independensi dalam penampilan (*in appearance*) adalah: independen dipandang dari pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan yang di audit yang mengetahui hubungan antara auditor dengan kliennya. Auditor akan dianggap tidak independen apabila auditor tersebut mempunyai hubungan tertentu (misalnya hubungan keluarga, hubungan keuangan) dengan kliennya

yang dapat menimbulkan kecurigaan bahwa auditor tersebut akan memihak kliennya atau tidak independen. Oleh karena itu, auditor tidak hanya harus bersikap bebas menurut faktanya, tapi juga harus menghindari keadaan-keadaan yang membuat orang lain meragukan kebebasannya (Munawir, 1995:35).

Karena akuntan publik mempunyai kepentingan-kepentingan pribadi yang menyebabkan hilangnya independensi, maka akuntan publik wajib menghindari keadaan-keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar atau pemakai laporan keuangan meragukan sikap independensinya.

Menurut Boynton *et al* (2003:106) hal-hal yang dapat mempengaruhi independensi, antara lain:

1. Kepentingan Keuangan
2. Hubungan Bisnis
3. Jasa Lain Bagi Klien
4. Litigasi (Permasalahan Hukum)
5. Fee yang Belum Dibayar
6. Hubungan Keluarga atau Pribadi

Apabila auditor menghadapi mengalami hal-hal tersebut diatas, maka dapat mengurangi independensi auditor dalam melakukan penugasan. Dalam keadaan demikian auditor harus mengundurkan diri atau menolak semua penugasan audit atas laporan keuangan perusahaan yang bersangkutan.

Berdasarkan penjelasan-penjelasan diatas, sebelum menerima klien audit baru, kantor akuntan publik harus melakukan evaluasi apakah ada hal-hal yang dapat mengganggu independensinya terhadap klien. Salah satu prosedur yang

sering ditempuh adalah mengirim surat edaran kepada semua staf profesional kantor akuntan publik yang bersangkutan dengan menyebutkan nama calon klien, untuk mengidentifikasi kemungkinan adanya hubungan keuangan atau ada hubungan keluarga dengan calon klien tersebut. Apabila disimpulkan bahwa persyaratan independensi tidak dapat dipenuhi, maka perikatan harus ditolak atau calon klien harus diberi informasi bahwa apabila audit tetap dilaksanakan, maka auditor akan memberikan pendapat “menolak memberi pendapat”. Selain itu kantor akuntan publik harus memastikan bahwa menerima klien tersebut tidak akan menimbulkan pertentangan kepentingan dengan klien lainnya (Jusup, 2001:178).

2.4.5. Penentuan Kemampuan Auditor dalam Menggunakan Kemahiran Profesionalnya dengan Cermat dan Seksama

Standar Umum Ketiga berbunyi: Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan (SA Seksi 230 p.2).

Kecermatan dan keseksamaan penggunaan kemahiran professional auditor ditentukan oleh ketersediaan waktu yang memadai untuk

merencanakan dan melaksanakan audit. Factor-faktor penting dalam menentukan kemampuan untuk melaksanakan kecermatan dan ketelitian adalah (Jusup, 2001:179):

a. Saat Penunjukan

Dalam uraian diatas telah disinggung bahwa tahap pertama dari suatu audit (penerimaan perikatan) idealnya terjadi enam hingga sembilan bulan sebelum akhir tahun buku klien. Namun, dalam praktik sering terjadi penunjukan auditor baru terjadi hanya beberapa hari menjelang penutupan buku, bahkan setelah akhir tahun buku.

Penunjukan auditor secara dini oleh klien, dan penerimaan perikatan oleh auditor akan berpengaruh pada perencanaan audit. Sebagai contoh, penunjukan secara dini dalam tahun buku yang sedang berlangsung akan memberi keleluasaan bagi auditor untuk membuat penjadwalan pekerjaan lapangan. Pertimbangan atas standar pekerjaan lapangan pertama memicu kesadaran bahwa penunjukan auditor independen secara dini akan memberikan banyak manfaat bagi auditor maupun klien. Penunjukan secara dini memungkinkan auditor merencanakan pekerjaannya sedemikian rupa sehingga pekerjaan tersebut dapat dilaksanakan dengan cepat dan efisien serta dapat menentukan seberapa jauh pekerjaan tersebut dapat dilaksanakan sebelum tanggal neraca (SA Seksi 310 p.3)

Sebaliknya, apabila penerimaan perikatan terjadi pada saat mendekati atau sesudah akhir tahun buku, auditor bisa mendapat

berbagai hambatan dalam perencanaan audit dan pelaksanaan pekerjaan lapangan, termasuk auditor harus menggeser ke belakang prosedur-prosedur yang seharusnya dilakukan pada tanggal neraca, misalnya observasi perhitungan fisik persediaan. Apabila auditor tidak yakin bahwa sebagai akibat saat penunjukan yang terlambat sehingga banyak prosedur audit dilakukan setelah tanggal neraca, dapat melakukan audit sesuai dengan standar auditing, maka sejak awal klien harus diberitahu kemungkinan auditor tidak dapat memberi pendapat wajar tanpa pengecualian, karena adanya keterbatasan dalam saat dan lingkup audit.

b. Penjadwalan Audit

Waktu pelaksanaan pekerjaan lapangan pada umumnya dapat di bagi menjadi dua kategori yaitu:

- (i) Pekerjaan Interim (*interim work*) yaitu pekerjaan-pekerjaan yang biasanya dilakukan dalam kurun waktu antara tiga sampai empat bulan sebelum tanggal neraca.
- (ii) Pekerjaan Akhir Tahun (*year-end work*) yaitu pekerjaan-pekerjaan yang biasanya dilakukan dalam kurun waktu tidak lama sebelum tanggal neraca sampai kira-kira tiga bulan setelah tanggal neraca.

Pelaksanaan pekerjaan lapangan pada tanggal-tanggal interim sangat membantu dalam menyebarkan beban pekerjaan pemeriksaan secara lebih merata sepanjang tahun yang diperiksa. Ini berarti bahwa

pekerjaan tidak menumpuk di akhir tahun, yang seringkali merupakan saat-saat kritis bagi auditor, khususnya bila berhadapan dengan klien yang integritasnya diragukan.

Jadwal yang rinci untuk penyelesaian suatu perikatan belum bisa dituntaskan sampai perikatan secara resmi diterima dan sampai beberapa tahapan dalam perencanaan audit telah diselesaikan. Namun demikian, dampak dari penerimaan klien baru atas jadwal kegiatan kantor akuntan public secara keseluruhan dan kemampuan untuk melayani klien yang sudah ada harus dipertimbangkan sebelum memutuskan menerima suatu perikatan.

c. Penaksiran Kebutuhan Waktu

Dalam mempertimbangkan penerimaan perikatan, auditor biasanya membuat suatu taksiran kebutuhan waktu audit sebagai bagian dari pertimbangan dalam penjadwalan. Pembuatan taksiran kebutuhan waktu meliputi estimasi tentang jumlah jam yang diperkirakan dibutuhkan oleh setiap tingkat staff (partner, manajer, senior, dan sebagainya) untuk menyelesaikan setiap bagian audit dengan cermat dan seksama. Jumlah taksiran waktu ini kemudian dikalikan dengan tarif per jam untuk setiap tingkat staf, kemudian ditambah dengan taksiran biaya transport dan biaya-biaya lain yang harus dikeluarkan, sehingga bisa ditentukan taksiran biaya untuk melakukan perikatan. Angka taksiran ini yang akan digunakan oleh kantor akuntan public sebagai bahan diskusi dengan calon klien dalam

menetapkan honorarium audit. Meskipun honorarium audit dapat juga ditetapkan dengan dasar honorarium tertentu yang sudah pasti jumlahnya berdasarkan kesepakatan dengan klien (*fixed-fee basis*), tetapi dalam banyak hal honorarium didasarkan atas dasar tariff per jam ditambah dengan penggantian biaya-biaya lain.

Apabila perikatan telah diterima, rincian anggaran waktu dan jadwal pekerjaan lapangan selanjutnya akan dikembangkan sebagai langkah tambahan dalam tahap perencanaan. Partner yang ditunjuk untuk menangani penugasan harus memberi persetujuan atas anggaran waktu yang ditetapkan pada awal audit dan atas perubahan waktu yang mungkin diperlukan. Setelah audit berjalan, maka waktu yang digunakan sesungguhnya untuk audit pada semua bagian audit akan dibandingkan dengan waktu yang dianggarkan dengan maksud untuk mengawasi biaya atas audit secara keseluruhan.

d. Personil Klien

Penggunaan personil klien juga mempunyai dampak yang besar dalam penentuan staf dan penjadwalan, dan pada akhirnya juga berpengaruh pada honorarium audit. Pekerjaan auditor intern berpengaruh pada pekerjaan akuntan public. Pengaruh ini berkaitan dengan tiga kategori prosedur auditing, yaitu: prosedur untuk memperoleh pemahaman mengenai struktur pengendalian intern klien, pengujian pengendalian, dan pengujian substantive. Selain itu,

personil-personil klien lainnya dapat digunakan untuk mengerjakan tugas-tugas tertentu seperti (Mulyadi, 2002:130):

(i) Pembuatan daftar saldo akun buku besar (*working trial balance*).

(ii) Rekonsiliasi akun control (*controlling account*) dalam buku besar dengan akun buku pembantu (*subsidiary ledger*) yang bersangkutan.

(iii) Pembuatan daftar umur piutang.

(iv) Pembuatan daftar polis asuransi yang berlaku, piutang wesel, dan penambahan dan pengurangan aktiva tetap dalam tahun yang diaudit.

Dalam membuat keputusan mengenai apakah akan menerima atau menolak suatu audit, penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan dan keseksamaan diperlukan untuk melihat kondisi-kondisi yang dapat menyebabkan kantor akuntan publik menarik diri dari suatu audit.

Kondisi yang dapat menyebabkan kantor akuntan publik menarik diri dari suatu audit termasuk (Boynton *et al.*, 2003: 279):

- Kekhawatiran mengenai integritas manajemen atau penahanan bukti yang tampak selama audit.
- Klien menolak untuk membenarkan salah saji material dalam laporan keuangan.

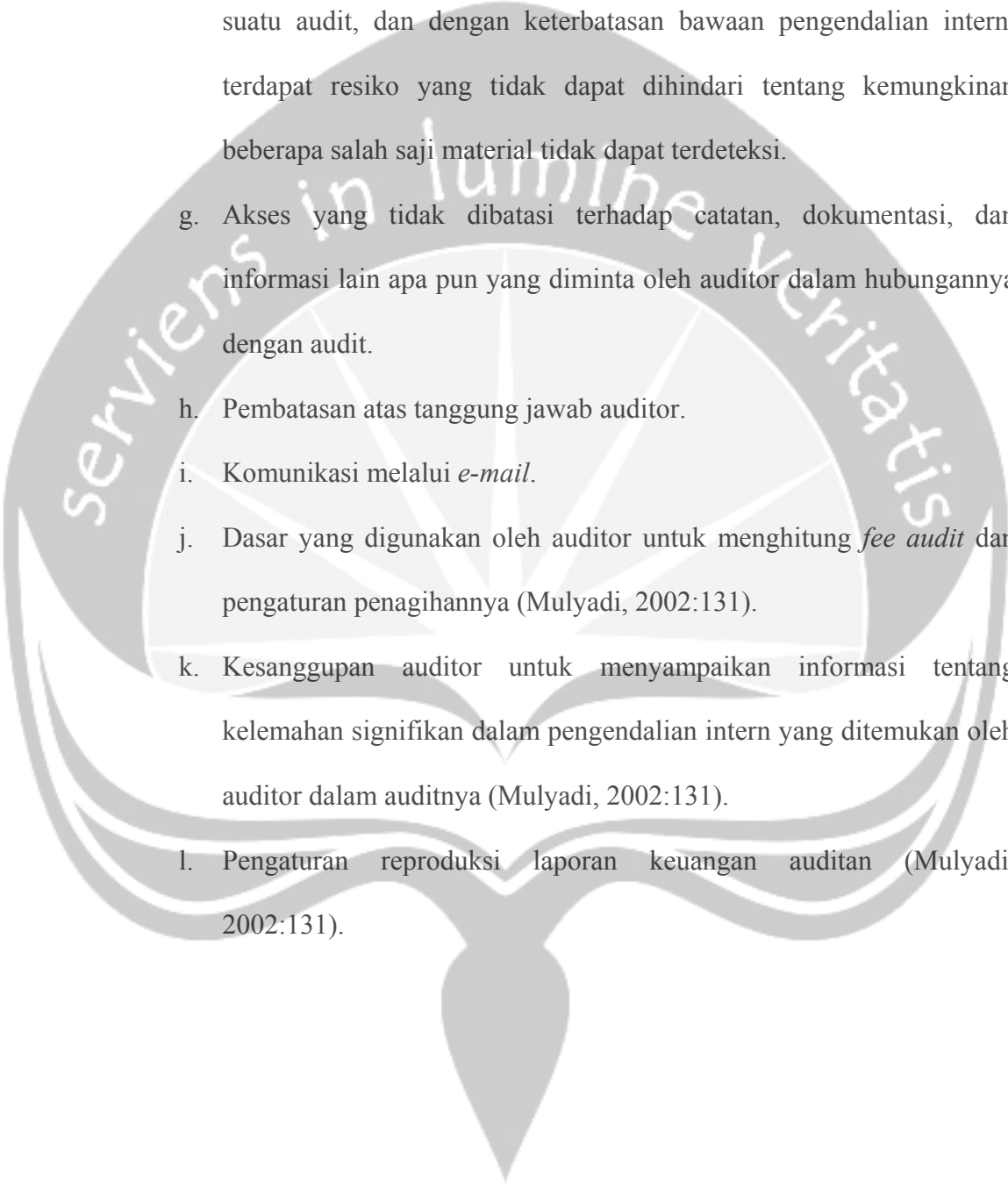
- Klien tidak mengambil langkah – langkah yang tepat untuk memperbaiki kecurangan atau tindakan melawan hukum yang ditemukan selama audit.

2.4.6. Menyiapkan Surat Perikatan Audit

Langkah terakhir dalam tahap penerimaan perikatan adalah penyusunan surat perikatan. Surat perikatan merupakan surat perjanjian atau kontrak yang secara hukum mengikat auditor dan klien. Surat perikatan audit dibuat oleh auditor untuk kliennya yang berfungsi untuk mendokumentasikan dan menegaskan penerimaan auditor atas penunjukan oleh klien, tujuan dan lingkup audit, lingkup tanggung jawab yang dipikul oleh auditor bagi kliennya, kesepakatan tentang reproduksi laporan keuangan auditan, serta bentuk laporan yang akan diterbitkan oleh auditor. Baik auditor ataupun kliennya berkepentingan terhadap surat perikatan audit, karena dalam surat tersebut berbagai kesepakatan penting tentang perikatan audit didokumentasikan, sehingga dapat mencegah terjadinya kesalahpahaman yang mungkin timbul antara auditor dengan kliennya.

Bentuk dan isi surat perikatan dapat bervariasi diantara klien, namun surat tersebut umumnya berisi (SA Seksi 320 p.5):

- a. Nama Perusahaan atau satuan organisasi dan laporan keuangan yang diperiksa.
- b. Tujuan audit atas laporan keuangan.
- c. Tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan.

- 
- d. Lingkup audit, termasuk penyebutan undang-undang, peraturan, pernyataan dari badan profesional yang harus dianut oleh auditor.
 - e. Bentuk laporan atau bentuk komunikasi lain yang akan digunakan oleh auditor untuk menyampaikan hasil perikatan.
 - f. Fakta bahwa karena sifat pengujian dan keterbatasan bawaan lain suatu audit, dan dengan keterbatasan bawaan pengendalian intern, terdapat resiko yang tidak dapat dihindari tentang kemungkinan beberapa salah saji material tidak dapat terdeteksi.
 - g. Akses yang tidak dibatasi terhadap catatan, dokumentasi, dan informasi lain apa pun yang diminta oleh auditor dalam hubungannya dengan audit.
 - h. Pembatasan atas tanggung jawab auditor.
 - i. Komunikasi melalui *e-mail*.
 - j. Dasar yang digunakan oleh auditor untuk menghitung *fee audit* dan pengaturan penagihannya (Mulyadi, 2002:131).
 - k. Kesanggupan auditor untuk menyampaikan informasi tentang kelemahan signifikan dalam pengendalian intern yang ditemukan oleh auditor dalam auditnya (Mulyadi, 2002:131).
 - l. Pengaturan reproduksi laporan keuangan auditan (Mulyadi, 2002:131).

Disamping itu, auditor dapat pula memasukkan hal berikut ini dalam surat perikatan auditnya (Mulyadi, 2002:131):

- a. Pengaturan berkenaan dengan perencanaan auditnya.
- b. Harapan untuk menerima penegasan tertulis dari manajemen tentang representasi yang dibuat dalam hubungannya dengan audit.
- c. Permintaan kepada klien untuk menegaskan bahwa syarat-syarat perikatan telah sesuai dengan membuat tanda penerimaan surat perikatan audit.
- d. Penjelasan setiap surat atau laporan yang diharapkan oleh auditor untuk diterbitkan bagi kliennya.

Jika relevan, butir-butir berikut ini dapat pula dimasukkan dalam surat perikatan audit (Mulyadi, 2002:131):

- a. Pengaturan tentang pengikutsertaan auditor lain dan atau tenaga ahli dalam beberapa aspek audit.
- b. Pengaturan tentang pengikutsertaan auditor intern dan staf klien yang lain.
- c. Pengaturan, jika ada, yang harus dibuat dengan auditor pendahulu, dalam hal audit tahun pertama.
- d. Pembatasan atas kewajiban auditor jika kemungkinan ini ada.
- e. Suatu pengacuan ke perjanjian lebih lanjut antara auditor dengan kliennya.

Dalam audit yang berlangsung berulang kali, auditor dapat memutuskan untuk tidak mengirimkan surat perikatan baru setiap tahun. Namun, faktor-faktor berikut ini dapat menyebabkan auditor untuk memutuskan pengiriman surat perikatan audit baru (Mulyadi, 2002:131):

- a. Adanya petunjuk bahwa klien salah paham mengenai tujuan dan lingkup audit.
- b. Adanya syarat-syarat perikatan yang direvisi atau khusus.
- c. Perubahan manajemen yang terjadi akhir-akhir ini.
- d. Perubahan signifikan dalam sifat dan ukuran bisnis klien.
- e. Persyaratan hukum.

Berikut ini disajikan contoh surat perikatan audit atas laporan keuangan historis. Auditor harus mempertimbangkan berbagai aturan yang digariskan dalam SA Seksi 320.6 *p.20* sesuai dengan keadaan yang dihadapinya dalam setiap perikatan secara individual.

KANTOR AKUNTAN PUBLIK

XXX

Kepada:

Dewan Komisaris atau Pihak Lain yang Memiliki Kewenangan dan Tanggung Jawab Setara. **(butir a)**

Saudara telah meminta kami untuk mengaudit neraca(selanjutnya disebut “Perusahaan”) tanggal, dan laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut. Surat ini menegaskan penerimaan kami dan pemahaman kami atas perikatan ini. Audit kami akan kami laksanakan dengan tujuan untuk menyatakan pendapat kami atas laporan keuangan tersebut. **(butir a dan b)**

Kami akan melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar tersebut mengharuskan kami merencanakan dan melaksanakan audit agar memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Suatu audit meliputi pemeriksaan, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Audit juga akan meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta penilaian atas penyajian laporan keuangan secara keseluruhan sesuai dengan ketentuan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia. Pendapat kami atas laporan keuangan tersebut adalah tergantung dari hasil penerapan prosedur-prosedur audit yang akan kami laksanakan, oleh karena itu, kami tidak memberikan jaminan bahwa kami dapat memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan tersebut di atas. **(butir d)**

Sebagai bagian dari proses audit, kami akan melakukan permintaan keterangan dari manajemen tentang pernyataan manajemen yang disajikan dalam laporan keuangan. Kami juga akan meminta pernyataan tertulis dari manajemen yang menjelaskan bahwa penyajian laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen dan penegasan tertulis lainnya untuk mengkonfirmasi beberapa pernyataan yang dibuat oleh manajemen kepada kami selama proses audit kami. Tanggapan manajemen atas permintaan keterangan kami dan pemerolehan pernyataan tertulis dari manajemen diwajibkan oleh standar auditing sebagai bagian dari bukti audit yang akan kami andalkan sebagai dasar dalam memberikan pendapat atas laporan keuangan. Karena pentingnya surat pernyataan manajemen tersebut, Perusahaan setuju untuk membebaskan dan mengganti rugi kepada KAP.....(nama KAP yang bersangkutan) dan stafnya atas segala tuntutan, kewajiban, dan biaya-biaya yang akan dikeluarkan sebagai akibat dari kesalahan pernyataan manajemen berkaitan dengan jasa audit yang kami berikan sesuai dengan perikatan ini. **(butir c)**

Audit kami mengandung risiko bawaan bahwa bila terdapat kekeliruan dan ketidakberesan material, termasuk kecurangan atau pemalsuan, mungkin tidak akan terdeteksi. Namun, bila kami menemukan adanya hal-hal tersebut dalam audit kami, informasi tersebut akan kami sampaikan kepada saudara. **(butir f)**

Sebagai tambahan laporan audit kami atas laporan keuangan, kami akan menyampaikan surat terpisah tentang kelemahan signifikan pengendalian intern yang kami temukan dalam audit yang kami lakukan. **(butir k)**

Kami mengingatkan Saudara bahwa tanggung jawab atas penyusunan laporan keuangan, termasuk pengungkapan memadai merupakan tanggungjawab manajemen perusahaan. Tanggung jawab ini mencakup pula penyelenggaraan catatan akuntansi dan pengendalian intern memadai, pemilihan dan penerapan kebijakan akuntansi, dan penjagaan keamanan aktiva perusahaan. Sebagai bagian dari proses audit, kami akan meminta penegasan tertulis dari Saudara tentang representasi yang Saudara buat untuk kami dalam rangka audit yang kami laksanakan. **(butir c dan g)**

Kami mengharapkan kerjasama penuh dari staf Saudara dan kami yakin bahwa mereka akan menyediakan catatan, dokumentasi, dan informasi lain yang kami perlukan dalam rangka audit kami. Berdasarkan diskusi tentang operasi perusahaan dan perencanaan audit kami, fee audit kami perkirakan sebesar Rp..... ditambah *direct out of pocket expenses* dan Pajak Pertambahan Nilai. *Fee* tersebut kami berdasarkan waktu yang diperlukan oleh staf yang kami tugasi untuk melaksanakan audit ini dan tariff per jam staf yang kami tugas, yang bervariasi sesuai dengan tingkat tanggung jawab yang dipikul dan pengalaman serta keahlian yang diperlukan. Jumlah tersebut akan kami tagih sesuai dengan kemajuan pekerjaan kami. **(butir g, h dan j)**

Surat perikatan audit ini akan efektif berlaku untuk tahun-tahun yang akan datang kecuali jika dihentikan, diubah, atau diganti.

Silakan menandatangani dan mengembalikan *copy* surat perikatan audit terlampir yang menunjukkan kesepakatan Saudara atas pengaturan tentang audit atas laporan keuangan tersebut di atas.

Terima kasih atas kesempatan yang Saudara berikan kepada kami untuk menyediakan jasa audit bagi saudara.

PT.KXT

Kantor Akuntan Publik

()

()

Gambar 2.2. Contoh Surat Perikatan Audit Berdasar SPAP

