

SA Seksi 323**PERIKATAN AUDIT TAHUN PERTAMA - SALDO AWAL**

Sumber: PSA No. 56

PENDAHULUAN

01 Standar pekerjaan lapangan ketiga berbunyi sebagai berikut: “*Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.*”

02 Laporan keuangan tidak hanya menyajikan posisi keuangan dan hasil usaha tahun berjalan, namun juga mencerminkan dampak:

- a. Transaksi yang dimasukkan dalam saldo yang dibawa ke tahun berikutnya dari tahun-tahun sebelumnya.
- b. Kebijakan akuntansi yang diterapkan dalam tahun-tahun sebelumnya.

Kedua hal tersebut di atas dalam Seksi ini disebut dengan saldo awal. Dalam suatu perikatan audit tahun pertama, sebelumnya auditor tidak memperoleh bukti audit yang mendukung saldo awal tersebut.

03 Tujuan Seksi ini adalah untuk memberikan panduan bagi auditor berkenaan dengan saldo awal bila laporan keuangan diaudit untuk pertama kalinya atau bila laporan keuangan tahun sebelumnya diaudit oleh auditor independen lain. Panduan ini juga harus dipertimbangkan oleh auditor sedemikian rupa sehingga ia menyadari mengenai hal-hal bersyarat (*contingencies*) dan komitmen yang ada pada awal tahun. Seksi ini tidak ditujukan untuk audit atas laporan keuangan komparatif.

PROSEDUR AUDIT TERHADAP SALDO AWAL

04 Auditor harus memperoleh bukti audit kompeten yang cukup untuk meyakini bahwa:

- a. Saldo awal tidak mengandung salah saji yang mempunyai dampak material terhadap laporan keuangan tahun berjalan.
- b. Saldo penutup tahun sebelumnya telah dibawa dengan benar ke tahun berjalan atau telah dinyatakan kembali, jika semestinya dilakukan.
- c. Kebijakan akuntansi yang semestinya telah diterapkan secara konsisten.

05 Sifat dan luas bukti audit yang harus diperoleh auditor berkenaan dengan saldo awal tergantung pada:

- a. Kebijakan akuntansi yang dipakai oleh entitas yang bersangkutan.
- b. Apakah laporan keuangan entitas tahun sebelumnya telah diaudit, dan jika demikian, apakah pendapat auditor atas laporan keuangan tersebut berupa pendapat selain pendapat wajar tanpa pengecualian.
- c. Sifat akun dan risiko salah saji dalam laporan keuangan tahun berjalan.

06 Auditor harus menentukan bahwa saldo awal mencerminkan penerapan kebijakan akuntansi yang semestinya dan bahwa kebijakan tersebut diterapkan secara konsisten dalam laporan keuangan tahun berjalan. Bila terdapat perubahan dalam kebijakan akuntansi atau penerapannya, auditor harus memperoleh kepastian bahwa perubahan tersebut memang semestinya dilakukan dan dipertanggungjawabkan serta diungkapkan.

07 Bila laporan keuangan tahun sebelumnya telah diaudit oleh auditor lain, auditor tahun berjalan dapat memperoleh keyakinan mengenai saldo awal dengan cara *me-review* kertas kerja auditor pendahulu. Ia harus juga mempertimbangkan kompetensi dan independensi profesional auditor pendahulu. Jika laporan auditor tahun sebelumnya berisi pendapat selain pendapat wajar tanpa pengecualian, auditor tahun berjalan harus memperhatikan bidang yang relevan yang dikecualikan dalam audit tahun berjalan.

08 Auditor pengganti harus melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu sesuai dengan yang diatur dalam SA Seksi 315 [PSA No. 16] *Komunikasi antara Auditor Pendahulu dengan Auditor Pengganti*.

09 Jika laporan keuangan tahun sebelumnya tidak diaudit atau jika auditor tidak dapat memperoleh keyakinan dengan *me-review* kertas kerja auditor pendahulu, ia harus memperoleh bukti audit kompeten yang cukup untuk mendukung asersi yang terkandung dalam saldo awal, sepanjang saldo-saldo tersebut berdampak terhadap laporan keuangan tahun berjalan. Dalam hal ini, auditor harus melaksanakan prosedur lain seperti yang dijelaskan dalam paragraf 10 dan paragraf 11.

10 Untuk aktiva dan kewajiban lancar, beberapa bukti audit biasanya diperoleh sebagai bagian prosedur audit tahun berjalan. Sebagai contoh, penerimaan kas dari saldo piutang awal tahun atau pembayaran saldo utang awal tahun dalam tahun berjalan akan memberikan bukti audit mengenai eksistensi, hak dan kewajiban, kelengkapan dan penilaian yang terkandung dalam saldo awal akun-akun tersebut. Namun, dalam masalah sediaan, adalah lebih sulit bagi auditor untuk memperoleh keyakinan mengenai sediaan yang ada di tangan pada awal tahun. Oleh karena itu, prosedur tambahan biasanya diperlukan seperti misalnya dengan pengamatan atas penghitungan fisik sediaan yang dilakukan kini dan rekonsiliasi atas hasilnya kembali ke kuantitas sediaan pada awal tahun, pengujian penilaian pos sediaan awal, dan penerapan pengujian laba bruto serta pengujian pisah batas. Kombinasi berbagai prosedur tersebut dapat memberikan bukti audit kompeten yang cukup.

11 Untuk aktiva dan kewajiban tidak lancar, seperti aktiva tetap, investasi, dan utang jangka panjang, auditor biasanya melakukan pemeriksaan terhadap catatan yang mendukung saldo awal. Dalam hal tertentu, auditor dapat memperoleh konfirmasi saldo awal dari pihak ketiga; sebagai contoh, untuk utang jangka panjang dan investasi. Dalam hal lainnya, auditor mungkin perlu untuk melakukan berbagai prosedur audit tambahan.

PERTIMBANGAN PELAPORAN

12 Jika, setelah melaksanakan prosedur pemeriksaan yang dijelaskan dalam paragraf 10 dan paragraf 11 di atas, auditor tidak dapat memperoleh bukti audit kompeten yang cukup berkenaan dengan saldo awal, ia harus memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau menyatakan tidak memberikan pendapat, karena adanya batasan atas lingkup auditnya. Contoh laporan auditor yang berisi pendapat wajar dengan pengecualian disajikan dalam Lampiran 1 (paragraf 17). Sedangkan contoh laporan auditor yang berisi pernyataan tidak memberikan pendapat disajikan dalam Lampiran 2 (paragraf 18).

13 Jika auditor berkesimpulan saldo awal berisi salah saji yang dapat berdampak material terhadap laporan keuangan tahun berjalan, ia harus memberitahu manajemen, dan setelah mendapat izin dari manajemen, dan melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu, jika hal demikian diperlukan. Jika dampak salah saji tersebut tidak dipertanggungjawabkan dan diungkapkan semestinya dalam laporan keuangan, auditor harus memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar.

14 Jika kebijakan akuntansi tahun berjalan tidak diterapkan secara konsisten dalam hubungannya dengan saldo awal dan jika perubahan tersebut tidak dipertanggungjawabkan dan diungkapkan semestinya serta dampaknya material, auditor harus memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar.

15 Jika laporan auditor atas laporan keuangan entitas tahun sebelumnya berisi pendapat selain pendapat wajar tanpa pengecualian, auditor harus mempertimbangkan dampak pendapat tersebut atas laporan keuangan tahun berjalan. Sebagai contoh, jika terdapat pembatasan atas lingkup audit, seperti karena tidak dapat ditentukannya sediaan awal tahun sebelumnya, auditor tidak perlu memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau menyatakan tidak memberikan pendapat dalam laporan auditnya tahun berjalan. Namun, jika pengecualian atau pernyataan tidak memberikan pendapat atas laporan keuangan tahun sebelumnya tetap relevan dan material dalam laporan keuangan tahun berjalan, auditor harus memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau pernyataan tidak memberikan pendapat.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF

16 Seksi ini berlaku efektif tanggal 1 Agustus 2001. Penerapan lebih awal dari tanggal efektif berlakunya aturan dalam Seksi ini diizinkan. Masa transisi ditetapkan mulai dari Agustus 2001 sampai dengan 31 Desember 2001. Dalam masa transisi tersebut berlaku standar yang terdapat dalam Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Agustus 1994 dan Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001. Setelah tanggal 31 Desember 2001, hanya ketentuan dalam Seksi ini yang berlaku.

LAMPIRAN 1

17 Contoh pendapat wajar dengan pengecualian karena batasan terhadap lingkup audit atas saldo awal, namun tidak material dan tidak berdampak luas

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

[Sama dengan paragraf pertama laporan auditor bentuk baku]

Kecuali seperti yang diuraikan dalam paragraf berikut ini, kami melaksanakan audit berdasar standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar tersebut mengharuskan kami merencanakan dan melaksanakan audit agar kami memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Audit meliputi pemeriksaan, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Audit juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Kami yakin bahwa audit kami memberikan dasar memadai untuk menyatakan pendapat.

Kami tidak dapat memperoleh konfirmasi independen atas piutang usaha yang dicantumkan sebesar Rpxxx pada tanggal 31 Desember 20X1, dan kami tidak dapat memperoleh keyakinan mengenai saldo tersebut melalui prosedur audit lainnya. Salah saji saldo piutang usaha tersebut akan berdampak terhadap hasil usaha untuk tahun yang berakhir tanggal 31 Desember 20X2.

Menurut pendapat kami, kecuali untuk dampak penyesuaian yang kami sebutkan di atas, jika ada, yang mungkin perlu dilakukan jika kami memeriksa bukti audit tentang saldo awal piutang usaha tersebut, laporan keuangan yang kami sebut salam paragraf pertama di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2, hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

[Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik]

[Tanggal]

LAMPIRAN 2

18 Contoh pernyataan tidak memberikan pendapat karena batasan terhadap lingkup audit atas saldo awal yang material dan berdampak luas.

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

[Sama dengan paragraf pertama laporan auditor bentuk baku]

Kecuali seperti yang diuraikan dalam paragraf berikut ini, kami melaksanakan audit berdasar standar auditing yang diterapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar tersebut mengharuskan kami merencanakan dan melaksanakan audit agar kami memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Audit meliputi pemeriksaan, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Audit juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Kami yakin bahwa audit kami memberikan dasar memadai untuk menyatakan pendapat.

Kami tidak melaksanakan pengamatan terhadap perhitungan fisik sediaan yang dicantumkan sebesar Rpxxx pada tanggal 31 Desember 20X1, yang merupakan bagian signifikan dalam aktiva perusahaan, karena penghitungan fisik tersebut dilaksanakan sebelum kami ditunjuk sebagai auditor perusahaan. Kami tidak dapat memperoleh keyakinan memadai tentang kuantitas sediaan tersebut pada tanggal itu dengan prosedur audit lainnya.

Karena masalah tersebut sangat signifikan berkenaan dengan hasil usaha untuk tahun yang berakhir tanggal 31 Desember 20X2, lingkup audit kami tidak cukup untuk memungkinkan kami menyatakan, dan kami tidak menyatakan, pendapat atas laporan laba-rugi, dan saldo laba dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut.

Menurut pendapat kami, neraca yang kami sebut dalam paragraf pertama di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2 sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

[Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik]

[Tanggal]

©2001 Ikatan Akuntan Indonesia