

SA Seksi 341

PERTIMBANGAN AUDITOR ATAS KEMAMPUAN ENTITAS DALAM MEMPERTAHAKAN KELANGSUNGAN HIDUPNYA

Sumber: PSA No. 30

Lihat SA Seksi 9341 untuk Interpretasi Seksi ini

PENDAHULUAN

01 Seksi ini memberikan panduan bagi auditor dalam audit atas laporan keuangan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, dalam hal auditor mengevaluasi apakah ada kesangsian tentang kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya.^{1,2} Kelangsungan hidup entitas dipakai sebagai asumsi dalam pelaporan keuangan sepanjang tidak terbukti adanya informasi yang menunjukkan hal yang berlawanan. Biasanya, informasi yang secara signifikan berlawanan dengan asumsi kelangsungan hidup entitas adalah berhubungan dengan ketidakmampuan entitas dalam memenuhi kewajibannya pada saat jatuh tempo tanpa melakukan penjualan sebagian besar aktiva kepada pihak luar melalui bisnis biasa, restrukturisasi utang, perbaikan operasi yang dipaksakan dari luar, dan kegiatan serupa yang lain.

¹ Seksi ini tidak untuk diterapkan dalam audit atas laporan keuangan yang didasarkan pada asumsi likuidasi (sebagai contoh bila [a] suatu entitas dalam proses likuidasi, [b] para pemilik sudah memutuskan untuk memulai likuidasi, [c] proses hukum, termasuk kepailitan, sudah mencapai titik yang menunjukkan kemungkinan besar terjadinya likuidasi)

² Panduan dalam Seksi ini berlaku untuk audit atas laporan keuangan yang disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau sesuai dengan basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pengacuan dalam Seksi ini ke prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dimaksudkan mencakup pula basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia tersebut.

TANGGUNG JAWAB AUDITOR

02 Auditor bertanggung jawab untuk mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit (selanjutnya periode tersebut akan disebut dengan jangka waktu pantas). Evaluasi auditor berdasarkan atas pengetahuan tentang kondisi dan peristiwa yang ada pada atau yang telah terjadi sebelum pekerjaan lapangan selesai. Informasi tentang kondisi dan peristiwa diperoleh auditor dari penerapan prosedur audit yang direncanakan dan dilaksanakan untuk mencapai tujuan audit yang bersangkutan dengan asersi manajemen yang terkandung dalam laporan keuangan yang sedang diaudit, sebagaimana dijelaskan dalam SA Seksi 326 [PSA No. 07] *Bukti Audit*.

03 Auditor harus mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas dengan cara sebagai berikut:

Auditor mempertimbangkan apakah hasil prosedur yang dilaksanakan dalam perencanaan, pengumpulan bukti audit untuk berbagai tujuan audit, dan penyelesaian auditnya, dapat mengidentifikasi keadaan atau peristiwa yang, secara keseluruhan, menunjukkan adanya kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Mungkin diperlukan untuk memperoleh informasi tambahan mengenai kondisi dan peristiwa beserta bukti-bukti yang mendukung informasi yang mengurangi kesangsian auditor.

Jika auditor yakin bahwa terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas, ia harus:

memperoleh informasi mengenai rencana manajemen yang ditujukan untuk mengurangi dampak kondisi dan peristiwa tersebut, dan

menentukan apakah kemungkinan bahwa rencana tersebut dapat secara efektif dilaksanakan. Setelah auditor mengevaluasi rencana manajemen, ia mengambil kesimpulan apakah ia masih memiliki kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Paragraf 11 sampai dengan 18 mengatur tindakan yang harus diambil oleh auditor apabila auditor memiliki kesangsian mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.

04 Auditor tidak bertanggung jawab untuk memprediksi kondisi atau peristiwa yang akan datang. Fakta bahwa entitas kemungkinan akan berakhir kelangsungan hidupnya setelah menerima laporan dari auditor yang tidak memperlihatkan kesangsian besar, dalam jangka waktu satu tahun setelah tanggal laporan keuangan, tidak berarti dengan sendirinya menunjukkan kinerja audit yang tidak memadai. Oleh karena itu, tidak dicantumkannya kesangsian besar dalam laporan auditor tidak seharusnya dipandang sebagai jaminan mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.

PROSEDUR AUDIT

05 Auditor tidak perlu merancang prosedur audit dengan tujuan tunggal untuk mengidentifikasi kondisi dan peristiwa yang, jika dipertimbangkan secara keseluruhan, menunjukkan bahwa terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Hasil prosedur audit yang dirancang dan dilaksanakan untuk mencapai tujuan audit yang lain harus cukup untuk tujuan tersebut. Berikut ini adalah contoh prosedur yang dapat mengidentifikasi kondisi atau peristiwa tersebut:

Prosedur analitik.

Review terhadap peristiwa kemudian.

Review terhadap kepatuhan terhadap syarat-syarat utang dan perjanjian penarikan utang.

Pembacaan notulen rapat pemegang saham, dewan komisaris, dan komite atau panitia penting yang dibentuk.

Permintaan keterangan kepada penasihat hukum entitas tentang perkara pengadilan, tuntutan, dan pendapatnya mengenai hasil suatu perkara pengadilan yang melibatkan entitas tersebut.

Konfirmasi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan pihak ketiga mengenai rincian perjanjian penyediaan atau pemberian bantuan keuangan.

PERTIMBANGAN ATAS KONDISI DAN PERISTIWA

06 Dalam pelaksanaan prosedur seperti yang disebutkan dalam paragraf 05, auditor dapat mengidentifikasi informasi mengenai kondisi atau peristiwa tertentu yang, jika dipertimbangkan secara keseluruhan, menunjukkan adanya kesangsian besar tentang kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Signifikan atau tidaknya kondisi atau peristiwa tersebut akan tergantung atas keadaan, dan beberapa diantaranya kemungkinan hanya menjadi signifikan jika ditinjau bersama-sama dengan kondisi atau peristiwa yang lain. Berikut ini adalah contoh kondisi dan peristiwa tersebut:

Trend negatif - sebagai contoh, kerugian operasi yang berulang kali terjadi, kekurangan modal kerja, arus kas negatif dari kegiatan usaha, *ratio* keuangan penting yang jelek.

Petunjuk lain tentang kemungkinan kesulitan keuangan - sebagai contoh, kegagalan dalam memenuhi kewajiban utangnya atau perjanjian serupa, penunggakan pembayaran dividen, penolakan oleh pemasok terhadap pengajuan permintaan pembelian kredit biasa, restrukturisasi utang, kebutuhan untuk mencari sumber atau metode pendanaan baru, atau penjualan sebagian besar aktiva.

Masalah intern - sebagai contoh, pemogokan kerja atau kesulitan hubungan perburuhan yang lain, ketergantungan besar atas sukses proyek tertentu, komitmen jangka panjang yang tidak bersifat ekonomis, kebutuhan untuk secara signifikan memperbaiki operasi.

Masalah luar yang telah terjadi - sebagai contoh, pengaduan gugatan pengadilan, keluarnya undang-undang, atau masalah-masalah lain yang kemungkinan membahayakan kemampuan entitas untuk beroperasi; kehilangan franchise, lisensi atau paten penting; kehilangan pelanggan atau pemasok utama; kerugian akibat bencana besar seperti gempa bumi, banjir, kekeringan, yang tidak diasuransikan atau diasuransikan namun dengan pertanggungjawaban yang tidak memadai.

PERTIMBANGAN ATAS RENCANA MANAJEMEN

07 Jika, setelah mempertimbangkan kondisi atau peristiwa yang telah diidentifikasi secara keseluruhan, auditor yakin bahwa terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas, ia harus mempertimbangkan rencana manajemen dalam menghadapi dampak merugikan dari kondisi atau peristiwa tersebut. Auditor harus memperoleh informasi tentang rencana manajemen tersebut, dan mempertimbangkan apakah ada kemungkinan bila rencana tersebut dapat secara efektif dilaksanakan, mampu mengurangi dampak negatif merugikan kondisi dan peristiwa tersebut dalam jangka waktu pantas.

Pertimbangan auditor yang berhubungan dengan rencana manajemen meliputi:

Rencana untuk menjual aktiva

Pembatasan terhadap penjualan aktiva, seperti adanya pasal yang membatasi transaksi tersebut dalam perjanjian penarikan utang atau perjanjian yang serupa.

Kenyataan dapat dipasarkannya aktiva yang direncanakan akan dijual oleh manajemen.

Dampak langsung dan tidak langsung yang kemungkinan timbul dari penjualan aktiva.

Rencana penarikan utang atau restrukturisasi utang

Tersedianya pembelanjaan melalui utang, termasuk perjanjian kredit yang telah ada atau yang telah disanggupi, perjanjian penjualan piutang atau jual-kemudian-sewa aktiva (*sale-leaseback of assets*).

Perjanjian untuk merestrukturisasi atau menyerahkan utang yang ada maupun yang telah disanggupi atau untuk meminta jaminan utang dari entitas.

Dampak yang mungkin timbul terhadap rencana manajemen untuk penarikan utang dengan adanya batasan yang ada sekarang dalam menambah pinjaman atau cukup atau tidaknya jaminan yang dimiliki oleh entitas.

Rencana untuk mengurangi atau menunda pengeluaran

Kelayakan rencana untuk mengurangi biaya *overhead* atau biaya administrasi, untuk menunda biaya penelitian dan pengembangan, untuk menyewa sebagai alternatif membeli.

Dampak langsung dan tidak langsung yang kemungkinan timbul dari pengurangan atau penundaan pengeluaran.

Rencana untuk menaikkan modal pemilik

Kelayakan rencana untuk menaikkan modal pemilik, termasuk perjanjian yang ada atau yang disanggupi untuk menaikkan tambahan modal.

Perjanjian yang ada atau yang disanggupi untuk mengurangi dividen atau untuk mempercepat distribusi kas dari perusahaan afiliasi atau investor lain.

08 Dalam mengevaluasi rencana manajemen, auditor harus mengidentifikasi unsur-unsur terutama yang signifikan untuk mengatasi dampak negatif kondisi atau peristiwa dan harus merencanakan dan melaksanakan prosedur audit untuk memperoleh bukti audit tentang hal tersebut. Sebagai contoh, auditor harus mempertimbangkan cukup atau tidaknya dukungan tentang kemampuan perusahaan untuk mendapatkan tambahan pembelanjaan atau penjualan aktiva yang telah direncanakan.

09 Jika informasi keuangan prospektif sangat signifikan bagi rencana manajemen, auditor harus meminta kepada manajemen untuk menyediakan informasi tersebut dan harus mempertimbangkan cukup atau tidaknya dukungan terhadap asumsi signifikan yang melandasi informasi itu. Auditor harus menaruh perhatian khusus atas asumsi yang:

Material bagi informasi keuangan prospektif.

Rentan atau mudah sekali berubah.

Tidak konsisten dengan *trend* masa lalu.

Pertimbangan auditor harus didasarkan atas pengetahuannya mengenai entitas, bisnis, dan manajemennya dan harus meliputi (a) membaca informasi keuangan prospektif dan asumsi yang melandasinya, (b) membandingkan informasi keuangan prospektif periode lalu dengan hasil sesungguhnya yang dicapai sampai saat ini. Jika auditor mulai menyadari faktor-faktor yang dampaknya tidak tercermin dalam informasi keuangan prospektif tersebut, ia harus membahas faktor-faktor tersebut dengan manajemen dan, jika perlu, meminta perbaikan atas informasi keuangan prospektif tersebut.

PERTIMBANGAN DAMPAK INFORMASI KELANGSUNGAN HIDUP ENTITAS TERHADAP LAPORAN AUDITOR

10 Apabila setelah mempertimbangkan dampak kondisi dan peristiwa seperti tersebut dalam paragraf 06, auditor tidak menyangsikan kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas maka auditor memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian.

11 Apabila setelah mempertimbangkan dampak kondisi dan peristiwa seperti tersebut dalam paragraf 06, auditor menyangsikan kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas maka auditor wajib mengevaluasi rencana manajemen sebagaimana diharuskan pada paragraf 07. Dalam hal satuan usaha tidak memiliki rencana manajemen atau auditor berkesimpulan bahwa rencana manajemen entitas tidak dapat secara efektif mengurangi dampak negatif kondisi atau peristiwa tersebut maka auditor menyatakan tidak memberikan pendapat.

12 Berikut ini adalah contoh laporan auditor independen yang berisi pernyataan tidak memberikan pendapat.

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah mengaudit neraca PT KXT tanggal 31 Desember 20X2 serta laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut. Laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen Perusahaan. Tanggung jawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit kami.

Kami 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 meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan 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.

Laporan keuangan terlampir telah disusun dengan anggapan perusahaan akan melanjutkan usahanya secara berkelanjutan. Seperti yang diuraikan dalam Catatan X atas laporan keuangan, perusahaan telah mengalami kerugian yang berulang kali dari usahanya dan mengakibatkan saldo ekuitas negatif, arus kas negatif dari kegiatan usaha dan kegagalan perusahaan dalam memenuhi kewajiban pinjaman bank yang telah jatuh tempo. Hal-hal tersebut menyebabkan timbulnya kesangsian besar mengenai kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya. Laporan keuangan terlampir tidak mencakup penyesuaian yang berasal dari ketidakpastian tersebut.

Karena adanya ketidakpastian besar mengenai kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidup seperti yang kami kemukakan dalam paragraf di atas, maka keadaan ini tidak memungkinkan kami untuk menyatakan, dan kami tidak menyatakan, pendapat atas laporan keuangan tersebut di atas.

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

[Tanggal]

13 Apabila auditor telah berkesimpulan bahwa rencana manajemen dapat secara efektif dilaksanakan maka auditor harus mempertimbangkan mengenai kecukupan pengungkapan mengenai sifat dan dampak kondisi dan peristiwa yang semula menyebabkan ia yakin adanya kesangsian mengenai kelangsungan hidup satuan usaha, *mitigating factor* dan rencana manajemen. Apabila auditor berkesimpulan bahwa pengungkapan tersebut memadai maka ia akan memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan³ mengenai kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.

³ Dalam keadaan tertentu apabila auditor mempunyai tingkat keyakinan tinggi mengenai efektivitas rencana manajemen, auditor dapat memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian dengan penekanan atas hal tertentu yang mengacu ke catatan atas laporan keuangan mengenai hal tertentu tersebut.

14 Jika auditor berkesimpulan bahwa pengungkapan tersebut tidak memadai maka ia akan memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar karena terdapat penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pedoman pelaporan mengenai hal ini dicantumkan dalam SA Seksi 508 (PSA No. 29) *Laporan Auditor atas Laporan Keuangan Audit* .

15 Berikut ini adalah contoh laporan auditor independen yang berisi pernyataan wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan mengenai kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah mengaudit neraca PT KXT tanggal 31 Desember 20X2 serta laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut. Laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen Perusahaan. Tanggung jawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit kami.

Kami 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 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.

Menurut pendapat kami, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan PT KXT tanggal 31 Desember 20X2, dan hasil usaha serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Lampiran keuangan terlampir telah disusun dengan anggapan perusahaan akan melanjutkan usahanya secara berkelanjutan. Seperti yang diuraikan dalam Catatan X atas laporan keuangan, perusahaan telah mengalami kerugian yang berulang kali dari usahanya dan mengakibatkan saldo ekuitas negatif serta pada tanggal 31 Desember 20X2, jumlah kewajiban lancar Perusahaan melebihi jumlah aktiva sebesar Rp YYY. Rencana manajemen untuk mengatasi masalah ini juga telah mengungkapkan dalam Catatan X. Laporan keuangan terlampir tidak mencakup penyesuaian yang berasal dari masalah tersebut.

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

[Tanggal]

16 Kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidup dalam jangka waktu pantas yang timbul dalam periode sekarang tidak berarti bahwa dasar kesangsian tersebut ada dalam periode sebelumnya. Oleh karena itu, kesangsian ini tidak berdampak terhadap laporan auditor atas laporan keuangan periode sebelumnya, yang disajikan dalam bentuk komparatif dengan laporan keuangan periode sekarang. Pedoman pelaporan mengenai hal ini dicantumkan dalam SA Seksi 508 [PSA No. 29] *Laporan Auditor atas Laporan Keuangan Audit* .

17 Jika kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas telah ada pada tanggal laporan keuangan tahun lalu yang disajikan dalam bentuk komparatif dengan laporan keuangan tahun sekarang, dan kesangsian tersebut telah dapat dihapuskan dalam periode sekarang, maka:

Dalam hal laporan auditor atas laporan keuangan tahun lalu berisi pernyataan tidak memberikan pendapat, auditor harus memutakhirkan laporannya atas laporan keuangan tahun lalu yang disajikan dalam bentuk komparatif dengan laporan keuangan periode sekarang sebagaimana diatur dalam SA Seksi 508 [PSA No. 29] *Laporan Auditor atas Laporan Keuangan Auditan* ; atau

Dalam hal laporan auditor atas laporan keuangan tahun lalu berisi pernyataan pendapat wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan, auditor tidak perlu mengadakan pengulangan pencantuman paragraf penjelasan dalam laporan auditor.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF

18 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 1 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.

19 LAMPIRAN

01 Berikut ini disajikan panduan untuk mempertimbangkan pernyataan pendapat atau pernyataan tidak memberikan pendapat dalam hal auditor menghadapi masalah kesangsian atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.