

SA Seksi 508**LAPORAN AUDITOR ATAS LAPORAN
KEUANGAN AUDITAN****Sumber:** PSA No. 29**Lihat SA Seksi 9508 untuk interpretasi Seksi ini****PENDAHULUAN**

01 Seksi ini berlaku untuk laporan auditor yang diterbitkan berkaitan dengan audit¹ atas laporan keuangan historis yang ditujukan untuk menyajikan posisi keuangan, hal usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Seksi ini berisi berbagai tipe laporan auditor, penjelasan berbagai keadaan yang sesuai dengan tipe laporan masing-masing, dan berbagai contoh laporan auditor.

02 Seksi ini tidak berlaku untuk laporan keuangan yang tidak diaudit seperti dijelaskan dalam SA Seksi 504 [PSA No. 37] *Pengaitan Nama Auditor dengan Laporan Keuangan*, dan untuk laporan atas informasi keuangan yang tidak lengkap atau penyajian khusus lain seperti yang dijelaskan dalam SA Seksi 623 [PSA No. 41] *Laporan Khusus*.

03 Pernyataan pendapat auditor harus didasarkan atas audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing dan atas temuan-temuannya. Standar auditing antara lain memuat empat standar pelaporan.² Seksi ini terutama bersangkutan dengan hubungan standar pelaporan keempat dengan bahasa³ yang dipakai dalam laporan auditor.

¹ Suatu audit, untuk tujuan Seksi ini, didefinisikan sebagai suatu pemeriksaan atas laporan keuangan historis yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia yang berlaku pada saat audit tersebut dilaksanakan. Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mencakup sepuluh standar dan Pernyataan Standar Auditing yang menafsirkan standar tersebut. Dalam beberapa kasus, badan pengatur dapat menambahkan persyaratan yang diterapkan pada entitas yang berada di dalam wilayah kekuasaannya dan auditor entitas tersebut harus mempertimbangkan persyaratan tersebut.

² Seksi ini merevisi standar pelaporan yang kedua sebagai berikut:

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

Sebelumnya, standar pelaporan yang kedua mewajibkan laporan auditor untuk menyatakan apakah prinsip akuntansi telah diterapkan secara konsisten. Sebagaimana revisi yang telah dilakukan, standar pelaporan yang kedua mewajibkan auditor untuk menambahkan paragraf penjelasan dalam laporannya hanya jika prinsip akuntansi tidak diterapkan secara konsisten. (Lihat SA Seksi 420 [PSA No. 09] *Konsistensi Penerapan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum di Indonesia*). Paragraf 16 s.d. 18 Seksi ini memberikan panduan pelaporan dalam keadaan tersebut.

³ Istilah bahasa digunakan untuk mencakup paragraf, kalimat, frasa, dan kata yang digunakan oleh auditor untuk mengkomunikasikan hasil auditnya kepada pemakai laporan auditnya.

04 Standar pelaporan keempat berbunyi sebagai berikut:

“Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan atau memuat suatu asersi⁴, bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dikemukakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.”

05 Tujuan standar pelaporan keempat tersebut adalah mencegah agar tidak terjadi penafsiran yang keliru mengenai tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor, apabila namanya dikaitkan dengan laporan keuangan. Keterangan dalam standar pelaporan keempat mengenai laporan keuangan “secara keseluruhan” berlaku sama, baik untuk satu perangkat laporan keuangan yang lengkap maupun untuk salah satu unsur laporan keuangan saja, misalnya neraca, untuk satu atau beberapa periode akuntansi. (Paragraf 65 membahas standar pelaporan keempat

yang berlaku untuk laporan keuangan komparatif). Auditor dapat menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian atas salah satu unsur laporan keuangan dan menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau menyatakan tidak memberikan pendapat, atau menyatakan pendapat tidak wajar atas unsur laporan keuangan lainnya, apabila keadaan mengharuskan perlakuan demikian.

06 Laporan auditor biasanya diterbitkan dalam hubungannya dengan laporan keuangan pokok suatu entitas yang terdiri dari neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas. Setiap laporan keuangan audit harus secara khusus disebut dalam paragraf pengantar dalam laporan auditor. Jika laporan keuangan pokok meliputi suatu laporan terpisah tentang perubahan akun (*account*) ekuitas, hal ini harus disebutkan dalam paragraf pengantar dalam laporan auditor, namun tidak perlu disebut secara terpisah dalam paragraf pendapat, karena perubahan tersebut merupakan bagian dari penyajian posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas.

LAPORAN AUDITOR BENTUK BAKU

07 Laporan auditor bentuk baku memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan suatu entitas, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Kesimpulan ini dibuat hanya bilamana auditor telah merumuskan pendapat demikian berdasarkan suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing.

08 Laporan auditor bentuk baku harus menyebutkan laporan keuangan audit dalam paragraf pengantar, menggambarkan sifat audit dalam paragraf lingkup audit, dan menyatakan pendapat auditor dalam paragraf pendapat. Unsur pokok laporan auditor bentuk baku adalah sebagai berikut:

- a. Suatu judul yang memuat kata independen.⁵
- b. Suatu pernyataan bahwa laporan keuangan yang disebutkan dalam laporan auditor telah diaudit oleh auditor.
- c. Suatu pernyataan bahwa laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen perusahaan⁶ dan tanggung jawab auditor terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan atas auditnya.

⁴ Asersi berasal dari kata *assertion* yang berarti *strong statement* (pernyataan kuat) atau *forceful statement*. Lihat arti kata asersi pada halaman 110.2

⁵ Seksi ini tidak mensyaratkan suatu judul untuk laporan auditor bila auditor tidak independen. Lihat Seksi 504 [PSA No. 52] *Pengaitan Nama Auditor dengan Laporan Keuangan* untuk memperoleh panduan pelaporan bila auditor tidak independen.

- d. Suatu pernyataan bahwa audit dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia.
- e. Suatu pernyataan bahwa standar auditing tersebut mengharuskan auditor merencanakan dan melaksanakan auditnya agar memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material.
- f. Suatu pernyataan bahwa audit meliputi:
 - (1) Pemeriksaan (*examination*), atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan.
 - (2) Penentuan prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi-estimasi signifikan yang dibuat manajemen.
 - (3) Penilaian penyajian laporan keuangan secara keseluruhan.⁷
- g. Suatu pernyataan bahwa auditor yakin bahwa audit yang dilaksanakan memberikan dasar memadai untuk memberikan pendapat.
- h. Suatu pendapat mengenai apakah laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan pada tanggal neraca dan hasil usaha dan arus kas untuk periode yang berakhir pada tanggal tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- i. Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin usaha kantor akuntan publik
- j. Tanggal⁸ laporan auditor.

Laporan auditor bentuk baku yang meliputi satu periode akuntansi disajikan sebagai berikut:

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah mengaudit neraca perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2 serta laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada 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 kami 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.

⁶ Dalam beberapa keadaan, suatu dokumen yang berisi laporan auditor dapat mencantumkan suatu pernyataan oleh manajemen tentang tanggung jawabnya terhadap penyajian laporan keuangan. Meskipun demikian laporan auditor harus menyatakan bahwa laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen.

⁷ SA Seksi 411 [PSA No. 08] *Makna Menyajikan Secara Wajar Sesuai dengan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum di Indonesia dalam Laporan Auditor Independen*, paragraf 03 dan 04, membahas evaluasi auditor atas penyajian laporan keuangan secara keseluruhan.

⁸ Untuk panduan tentang pemberian tanggal laporan auditor, lihat SA Seksi 530 [PSA No. 43] *Pemberian Tanggal atas Laporan Auditor*.

Menurut pendapat kami, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan 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.

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

[Tanggal]

Laporan auditor bentuk baku atas laporan keuangan komparatif⁹ disajikan sebagai berikut:

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah mengaudit neraca perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1, 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 Akuntansi 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 estiamsi 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 perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2, dan 20X1, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-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]

09 Laporan auditor dapat dialamatkan kepada direksi perusahaan yang laporan keuangannya diaudit, dewan komisaris, dan/atau para pemegang saham. Laporan auditor atas laporan keuangan perusahaan yang tidak berbentuk perseoran terbatas harus dialamatkan sesuai dengan keadaannya, misalnya dialamatkan kepada para anggota persekutuan atau kepada pemilik. Kadang-kadang auditor diminta untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan yang bukan kliennya. Dalam hal ini biasanya laporan dialamatkan kepada klien sebagai pemberi tugas dan bukan kepada direksi perusahaan atau para pemegang saham yang laporan keuangannya diaudit oleh auditor.

⁹ Jika laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas disajikan dalam bentuk komparatif untuk satu periode atau lebih, namun neraca (atau beberapa neraca) pada akhir periode (atau beberapa periode) sebelumnya tidak disajikan, frasa “untuk tahun yang berakhir” harus diubah untuk menunjukkan bahwa pendapat auditor berlaku untuk setiap periode yang dicakup oleh laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas yang disajikan, dengan frasa berikut ini: “untuk setiap periode dalam tiga tahun yang berakhir pada (tanggal neraca yang terakhir).”

10 Seksi ini juga menjelaskan keadaan-keadaan-keadaan yang dapat mengharuskan auditor menyimpang dari laporan auditor bentuk baku dan memberikan panduan penyusunan laporan auditor dalam keadaan-keadaan yang bersangkutan. Seksi ini disusun menurut tipe pendapat yang dinyatakan auditor dalam setiap keadaan yang dijelaskan. Bagian ini menjelaskan berbagai tipe pendapat auditor:

- a. **Pendapat wajar tanpa pengecualian.** Pendapat wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Ini adalah pendapat yang dinyatakan dalam laporan auditor bentuk baku seperti yang diuraikan dalam paragraf 08.
- b. **Bahasa penjelasan ditambahkan dalam laporan auditor bentuk baku.** Keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan yang lain) dalam laporan auditnya.
- c. **Pendapat wajar dengan pengecualian.** Pendapat wajar dengan pengecualian, menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.
- d. **Pendapat tidak wajar.** Pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- e. **Pernyataan tidak memberikan pendapat.** Pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan.

Pendapat auditor tersebut diatas dijelaskan lebih lanjut dalam paragraf-paragraf berikutnya dalam Seksi ini.

BAHASA ¹⁰ PENJELASAN YANG DITAMBAHKAN DALAM LAPORAN AUDITOR BENTUK BAKU

Laporan Auditor Bentuk Baku

11 Keadaan tertentu seringkali mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjelasan ¹¹ (atau bahasa penjelasan lain) dalam laporan auditor bentuk baku. ¹² Keadaan tersebut meliputi:

a. Pendapat auditor sebagian didasarkan atas laporan auditor independen lain (paragraf 12 dan 13).

¹⁰ Dalam memberikan penjelasan, auditor menggunakan paragraf, kalimat, frasa atau kata, yang secara keseluruhan disebut bahasa penjelasan. Lihat Catatan kaki nomor 3.

¹¹ Jika tidak disyaratkan dengan cara lain oleh aturan dalam Seksi ini, paragraf penjelasan dapat dicantumkan sebelum atau sesudah paragraf pendapat dalam laporan auditor.

¹² Lihat Catatan kaki 5.

- b. Untuk mencegah agar laporan keuangan tidak menyesatkan karena keadaan-keadaan yang luar biasa, laporan keuangan disajikan menyimpang dari suatu prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (paragraf 14 dan 15).
- c. Jika terdapat kondisi dan peristiwa yang semula menyebabkan auditor yakin tentang adanya kesangsian mengenai kelangsungan hidup entitas, namun setelah mempertimbangkan rencana manajemen, auditor berkesimpulan bahwa rencana manajemen tersebut dapat secara efektif dilaksanakan dan pengungkapan mengenai hal itu telah memadai.¹³
- d. Di antara periode akuntansi terdapat suatu perubahan material dalam penggunaan prinsip akuntansi atau dalam metode penerapannya (paragraf 16 s.d. 18).
- e. Keadaan tertentu yang berhubungan dengan laporan auditor atas laporan keuangan komparatif (paragraf 68, 69 dan 72 s.d. 74).
- f. Data keuangan kuartalan tertentu yang diharuskan oleh Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) namun tidak disajikan atau tidak di-*review*. Lihat SA Seksi 722 [PSA No. 73] *Informasi Keuangan Interim*, paragraf 41.
- g. Informasi tambahan yang diharuskan oleh Ikatan Akuntan Indonesia-Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah dihilangkan, yang penyajiannya menyimpang jauh dari panduan yang dikeluarkan oleh Dewan tersebut, dan auditor tidak dapat melengkapi prosedur audit yang berkaitan dengan informasi tersebut, atau auditor tidak dapat menghilangkan keraguan-keraguan yang besar apakah informasi tambahan tersebut sesuai dengan panduan yang dikeluarkan oleh Dewan tersebut. (Lihat SA Seksi 558 [PSA No. 50] *Informasi Tambahan yang Diharuskan*, paragraf 02).
- h. Informasi lain dalam suatu dokumen yang berisi laporan keuangan audit secara material tidak konsisten dengan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. (Lihat SA Seksi 558 [PSA No. 50] *Informasi Tambahan yang Diharuskan*, paragraf 02).

Selain itu, auditor dapat menambahkan paragraf penjelasan untuk menekankan suatu hal tentang laporan keuangan (paragraf 19).

Pendapat Auditor Sebagian Didasarkan atas Laporan Auditor Independen Lain

12 Apabila auditor memutuskan untuk membuat pengacuan ke laporan auditor independen lain sebagai sebagian dari dasar bagi pernyataan pendapatnya, ia harus menjelaskan kenyataan ini dalam paragraf pengantar dalam laporannya dan ia harus mengacu ke laporan auditor lain dalam pernyataan pendapatnya. Pengacuan ini merupakan petunjuk adanya pemisahan tanggung jawab dalam pelaksanaan audit. (Lihat SA Seksi 543 [PSA No. 38] *Bagian Audit Dilaksanakan oleh Auditor Independen Lain*).

¹³ SA Seksi 341 [PSA No. 30] *Pertimbangan Auditor atas Kemampuan Entitas dalam Mempertahankan Kelangsungan Hidupnya* menjelaskan tanggungjawab auditor untuk mengevaluasi apakah terdapat keraguan besar tentang kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya untuk jangka waktu yang layak dan, jika berlaku, untuk mempertimbangkan kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan serta untuk mencantumkan paragraf penjelasan dalam laporannya yang mencerminkan kesimpulannya.

13 Suatu contoh laporan auditor yang menunjukkan pemisahan tanggung jawab disajikan berikut ini:

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah mengaudit neraca konsolidasian perusahaan KXT dan anak perusahaannya tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1, serta laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas konsolidasi untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut. Laporan keuangan adalah tanggungjawab manajemen perusahaan. Tanggungjawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit kami. Kami tidak mengaudit laporan keuangan perusahaan PQR, suatu anak perusahaan yang sepenuhnya dimiliki oleh Perusahaan KXT, yang laporan keuangannya menyajikan total aktiva sebesar Rp dan Rp berturut-turut pada tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1, dan total pendapat sebesar Rp dan Rp untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut. Laporan keuangan tersebut diaudit oleh auditor independen lain dengan pendapat wajar tanpa pengecualian, yang laporannya telah diserahkan kepada kami, dan pendapat kami, sejauh yang berkaitan dengan jumlah-jumlah untuk perusahaan PQR, semata-mata hanya didasarkan atas laporan auditor independen lain tersebut.

Kami melaksanakan audit berdasarkan 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. 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, berdasarkan audit kami dan laporan auditor independen lain yang kami sebut di atas, laporan keuangan konsolidasian yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT dan anak perusahaannya tanggal 31 Desember 20X2, dan 20X1, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

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

[Tanggal]

Penyimpangan dari Prinsip Akuntansi yang Ditetapkan Secara Formal oleh Badan yang Berwenang

14 Aturan 203 [Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik Seksi 203] menyatakan berikut ini:

Anggota Kompartemen Akuntan Publik (KAP) tidak diperkenankan:

- a. Menyatakan pendapat atau memberikan penegasan bahwa laporan keuangan atau data keuangan lain suatu entitas disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau
- b. Menyatakan bahwa ia tidak menemukan perlunya modifikasi material yang harus dilakukan terhadap laporan atau data tersebut agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku,

apabila laporan tersebut memuat penyimpangan yang berdampak material terhadap laporan atau data secara keseluruhan dari prinsip akuntansi yang ditetapkan oleh badan pengatur standar yang ditetapkan oleh IAI. Dalam keadaan luar biasa, laporan atau data mungkin memuat penyimpangan seperti tersebut di atas. Dalam kondisi tersebut anggota KAP dapat tetap mematuhi ketentuan dalam butir ini selama anggota KAP dapat menunjukkan bahwa laporan atau data akan menyesatkan apabila tidak memuat penyimpangan seperti itu, dengan cara mengungkapkan penyimpangan dan estimasi dampaknya (bila praktis untuk dilaksanakan), serta alasan mengapa kepatuhan atas prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia akan menghasilkan laporan yang menyesatkan.

15 Apabila keadaan seperti dimaksudkan pada paragraf 14 timbul, maka laporan auditor harus mencantumkan informasi mengenai hal tersebut dalam paragraf terpisah. Dalam situasi seperti itu, sudah semestinya bagi auditor untuk menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian berkaitan dengan kesesuaian laporan keuangan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali jika terdapat alasan lain untuk tidak melakukan hal itu, yang tidak berkaitan dengan penyimpangan dari prinsip akuntansi yang telah diumumkan berlaku.

Ketidakkonsistensian

16 Laporan auditor bentuk baku secara tersirat menyatakan bahwa auditor puas bahwa daya banding laporan keuangan di antara periode-periode akuntansi tidak secara material dipengaruhi oleh perubahan dalam prinsip akuntansi dan bahwa prinsip akuntansi tersebut telah diterapkan secara konsisten di antara dua periode atau lebih, baik karena (a) tidak terjadi perubahan prinsip akuntansi, atau (b) telah terjadi suatu perubahan prinsip akuntansi atau metode penerapannya, namun dampak perubahan atas daya banding laporan keuangan tidak material. Dalam hal ini, auditor tidak perlu menyatakan konsistensi dalam laporannya. Namun, jika terjadi perubahan prinsip akuntansi atau metode penerapannya yang mempunyai akibat material terhadap daya banding laporan keuangan perusahaan, auditor harus menyatakan perubahan tersebut dalam paragraf penjelasan di dalam laporannya. Paragraf penjelasan tersebut (setelah paragraf pendapat) harus menunjukkan sifat perubahan dan mengacu ke catatan atas laporan keuangan yang membahas secara rinci perubahan tersebut. Persetujuan auditor terhadap suatu perubahan bersifat tersirat kecuali jika auditor mengecualikan perubahan tersebut dalam menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Jika terdapat suatu perubahan prinsip akuntansi, juga ada beberapa hal yang harus dipertimbangkan oleh auditor (lihat paragraf 50 s.d. 57).

17 Paragraf penjelasan yang sesuai dengan perubahan tersebut di atas adalah sebagai berikut:

Seperti telah dijelaskan pada Catatan X atas laporan keuangan, perusahaan mengubah metode perhitungan depresiasi dalam tahun 20X2.

18 Tambahan paragraf penjelasan dalam laporan auditor harus dicantumkan dalam laporan auditor atas laporan keuangan tahun berikutnya, jika tahun terjadinya perubahan disajikan dan dilaporkan. Namun, jika perubahan akuntansi dipertanggungjawabkan dengan cara penyajian kembali laporan keuangan yang terpengaruh, paragraf tambahan harus disajikan hanya dalam tahun terjadinya perubahan, karena, dalam tahun-tahun berikutnya, semua periode yang disajikan akan dapat dibandingkan.

Penekanan atas Suatu Hal

19 Dalam beberapa keadaan, auditor mungkin perlu memberi penekanan atas suatu hal yang berkaitan dengan laporan keuangan. Informasi penjelasan semacam itu harus disajikan dalam suatu paragraf terpisah dalam laporan auditor. Frasa seperti “dengan penjelasan sebelumnya (berikut ini)” harus tidak digunakan dalam paragraf pendapat jika paragraf penekanan dicantumkan dalam laporan auditor. Paragraf penekanan tidak pernah diharuskan; paragraf tersebut dapat ditambahkan semata-mata karena pertimbangan auditor. Contoh hal-hal yang menurut pertimbangan auditor perlu mendapatkan penekanan adalah:

- a. Bahwa entitas adalah komponen dari perusahaan yang lebih besar.
- b. Bahwa entitas mempunyai transaksi signifikan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa.
- c. Peristiwa kemudian (lihat SA Seksi 561 [PSA No. 46] *Peristiwa Kemudian*) penting yang luar biasa.
- d. Masalah-masalah akuntansi, selain yang berkaitan dengan perubahan dalam prinsip akuntansi, yang berdampak atas daya banding laporan keuangan dengan laporan keuangan periode sebelumnya.

PENYIMPANGAN DARI PENDAPAT WAJAR TANPA PENGECEUALIAN

Pendapat Wajar dengan Pengecualian

20 Kondisi tertentu mungkin memerlukan pendapat wajar dengan pengecualian. Pendapat wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal yang berkaitan dengan yang dikecualikan. Pendapat ini dinyatakan bilamana:

- a. Ketiadaan bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan terhadap lingkup audit yang mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa ia tidak dapat menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian dan ia berkesimpulan tidak menyatakan tidak memberikan pendapat (paragraf 22 s.d. 34).
- b. Auditor yakin, atas dasar auditnya, bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, yang berdampak material, dan ia berkesimpulan untuk tidak menyatakan pendapat tidak wajar (paragraf 35 s.d. 57).

21 Jika auditor menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian, ia harus menjelaskan semua alasan yang menguatkan dalam satu atau lebih paragraf terpisah yang dicantumkan sebelum paragraf pendapat. Ia harus juga mencantumkan bahasa pengecualian yang sesuai dan menunjuk ke paragraf penjelasan di dalam paragraf pendapat. Pendapat wajar dengan pengecualian harus berisi kata *kecuali* atau *pengecualian* dalam suatu frasa seperti *kecuali untuk* atau *dengan pengecualian untuk*. Frasa seperti *tergantung atas* atau *dengan penjelasan berikut ini* memiliki makna yang tidak jelas atau tidak cukup kuat dan oleh karena itu pemakaiannya harus dihindari. Karena catatan atas laporan keuangan merupakan bagian laporan keuangan audit, kata-kata seperti *disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, jika dibaca sehubungan dengan Catatan 1* mempunyai kemungkinan untuk disalahtafsirkan dan oleh karena itu pemakaiannya harus dihindari.

Pembatasan Lingkup Audit

22 Auditor dapat menentukan bahwa ia dapat menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian hanya jika audit telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan oleh karena itu hanya jika ia dapat menerapkan prosedur audit yang dipandang perlu sesuai dengan keadaan. Pembatasan terhadap lingkup audit, baik yang dikenakan oleh klien maupun oleh keadaan, seperti waktu pelaksanaan audit, kegagalan memperoleh bukti kompeten yang cukup, atau ketidakcukupan catatan akuntansi, mungkin mengharuskan auditor memberikan pengecualian di dalam pendapatnya atau pernyataan tidak memberikan pendapat. Dalam hal ini, alasan pengecualian atau pernyataan tidak memberikan pendapat harus dijelaskan oleh auditor dalam laporannya.

23 Keputusan auditor dalam memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau pernyataan tidak memberikan pendapat karena pembatasan lingkup audit tergantung atas penilaian auditor terhadap pentingnya prosedur yang tidak dapat dilaksanakan tersebut bagi auditor dalam memberikan pendapat atas laporan keuangan audit. Penilaian ini akan dipengaruhi oleh sifat dan besarnya dampak yang mungkin timbul sebagai akibat hal yang dikecualikan tersebut dan pentingnya bagi laporan keuangan. Jika dampak yang mungkin timbul menyangkut banyak pos laporan keuangan, maka pentingnya hal yang dikecualikan tersebut lebih besar jika dibandingkan dengan jika hanya menyangkut pos laporan keuangan yang lebih sedikit.

24 Pembatasan yang umum terhadap lingkup audit mencakup pengamatan terhadap penghitungan fisik sediaan dan konfirmasi piutang melalui komunikasi langsung dengan debitur klien.¹⁴ Pembatasan lain terhadap lingkup audit yang umum adalah dalam akuntansi investasi jangka panjang, jika auditor tidak memperoleh laporan keuangan dari pihak *investee*. Pembatasan terhadap penerapan prosedur audit tersebut atau prosedur audit lain terhadap unsur penting dalam laporan keuangan mengharuskan auditor untuk memutuskan apakah ia memiliki bukti kompeten yang cukup untuk memungkinkannya menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian atau pendapat wajar dengan pengecualian, atau apakah ia harus menyatakan tidak memberikan pendapat. Bila klien mengenakan pembatasan yang secara signifikan membatasi lingkup audit, biasanya auditor harus mempertimbangkan untuk menyatakan tidak memberikan pendapat.

25 Bila pendapat wajar dengan pengecualian disebabkan oleh pembatasan atas lingkup audit atau kurangnya bukti audit, situasi ini harus dijelaskan dalam paragraf penjelasan yang dicantumkan sebelum paragraf pendapat dalam laporan auditor. Pencatuman penjelasan lingkup audit di dalam catatan atas laporan keuangan tidaklah tepat, karena penjelasan lingkup audit merupakan tanggung jawab auditor, bukan tanggung jawab klien.

26 Bila auditor membuat pengecualian dalam pendapatnya karena pembatasan terhadap lingkup audit, kata-kata yang dicantumkan dalam paragraf pendapat harus menunjukkan bahwa pengecualian tersebut berkaitan dengan dampak yang mungkin timbul terhadap laporan keuangan dan bukan terhadap pembatasan lingkup audit itu sendiri. Kata-kata seperti “Menurut pendapat kami, kecuali untuk pembatasan seperti yang telah disebutkan dalam paragraf lingkup audit...” mendasarkan pengecualian atas dasar pembatasan itu sendiri, bukan

¹⁴ Keadaan seperti saat pelaksanaan pekerjaan dapat membuat auditor tidak mungkin menyelesaikan prosedur ini. Dalam hal ini, jika ia dapat memuaskan dirinya tentang sediaan atau piutang dengan menerapkan prosedur alternatif berarti tidak terdapat pembatasan terhadap lingkup pekerjaannya, dan laporannya tidak perlu mencantumkan pengacuan ke penghilangan prosedur tersebut atau penggunaan prosedur alternatif. Namun, adalah penting untuk difahami, bahwa SA Seksi 331 [PSA No. 07] *Sediaan* menyatakan bahwa “Akan selalu ada kebutuhan bagi auditor untuk melaksanakan, atau mengamati, beberapa penghitungan fisik sediaan dan menerapkan pengujian semestinya atas transaksi yang terjadi dalam periode yang mencakup tanggal pengitungan fisik dengan tanggal neraca.”

atas dampak yang mungkin timbul atas laporan keuangan, dan oleh karena itu frasa seperti itu tidak dapat digunakan. Contoh pendapat wajar dengan pengecualian karena pembatasan yang berhubungan dengan investasi dalam anak perusahaan di luar negeri (misalnya dampak pembatasan tersebut tidak menyebabkan auditor menyatakan tidak memberikan pendapat) adalah sebagai berikut:

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 berdasarkan 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 laporan keuangan audit oleh auditor independen lain yang mendukung investasi Perusahaan dalam anak perusahaan di luar negeri masing-masing sebesar Rp _____ dan Rp _____ pada tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1, atau hak atas laba anak perusahaan sebesar Rp _____ dan Rp _____ yang dicantumkan dalam laba bersih untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut di atas, seperti yang dijelaskan pada Catatan X dalam catatan atas laporan keuangan. Kami juga tidak dapat memperoleh keyakinan atas nilai investasi dalam anak perusahaan di luar negeri tersebut beserta hak atas labanya dengan prosedur audit kami.

Menurut pendapat kami, kecuali untuk dampak penyesuaian tersebut, jika ada, yang mungkin perlu dilakukan jika kami memeriksa bukti tentang investasi di luar negeri dan labanya tersebut, laporan keuangan yang kami sebut dalam paragraf pertama di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2, dan 20X1, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

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

[Tanggal]

27 Pembatasan lain atas lingkup audit. Kadang-kadang catatan atas laporan keuangan berisi informasi yang tidak diaudit, seperti perhitungan proforma atau pengungkapan lain yang serupa. Jika informasi yang tidak diaudit tersebut (sebagai contoh, bagian laba investor yang berjumlah material atas laba *investee* sesuai dengan metode ekuitas) sedemikian rupa sehingga informasi tersebut harus diaudit dengan prosedur audit untuk memungkinkan auditor memberikan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan, maka auditor harus menerapkan prosedur audit yang dianggap perlu terhadap informasi yang tidak diaudit tersebut. Jika auditor tidak dapat menerapkan prosedur audit yang dianggap perlu, ia harus memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau menyatakan tidak memberikan pendapat karena pembatasan atas lingkup auditnya.

28 Namun, jika pengungkapan ini dipandang tidak diperlukan untuk menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, atau arus kas yang harus dilaporkan oleh auditor, pengungkapan tersebut dapat diberi tanda sebagai *tidak diaudit* atau *tidak dicakup oleh laporan auditor*. Oleh karena itu, sementara peristiwa atau transaksi yang menyebabkan timbulnya pengungkapan proforma tersebut harus diaudit, namun pengungkapan proforma mengenai peristiwa atau transaksi itu sendiri tidak akan diaudit. Namun, auditor harus menyadari, bahwa SA Seksi 530 [PSA No. 43] *Pemberian Tanggal atas Laporan Auditor* menyatakan, jika auditor menyadari peristiwa kemudian material yang terjadi setelah selesainya pekerjaan lapangan tetapi sebelum penerbitan laporan auditor yang harus diungkapkan, pilihan yang tersedia hanyalah pencantuman tanggal ganda dalam laporan auditor atau pemberian tanggal laporan auditor dengan tanggal peristiwa kemudian tersebut dan memperluas prosedur audit terhadap peristiwa kemudian sampai dengan tanggal tersebut. Pemberian tanda tidak diaudit bukan merupakan alternatif yang dapat diterima dalam situasi seperti yang digambarkan tersebut.

29 Ketidakpastian dan pembatasan terhadap lingkup audit. Hal yang berkaitan dengan ketidakpastian adalah hal yang diharapkan dapat diselesaikan di masa depan, yang pada saat itu, bukti audit yang bersifat konklusif tentang hasil diharapkan akan tersedia. Ketidakpastian mencakup, namun tidak terbatas pada, kontijensi sebagaimana yang dijelaskan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan.

30 Bukti audit yang bersifat konklusif tentang hasil akhir suatu ketidakpastian tidak dapat diharapkan ada pada waktu audit karena hasil dan bukti audit yang berkaitan bersifat masa depan. Dalam keadaan seperti ini, manajemen bertanggungjawab untuk melakukan estimasi terhadap dampak peristiwa masa depan terhadap laporan keuangan, atau menentukan bahwa estimasi yang masuk akal tidak dapat dibuat dan membuat pengungkapan yang disyaratkan, semuanya sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, berdasarkan analisis manajemen terhadap kondisi yang ada. Suatu audit mencakup penaksiran tentang apakah bukti audit memadai untuk mendukung analisis manajemen. Dengan ketiadaan informasi yang berkaitan dengan hasil suatu ketidakpastian tidak perlu mengakibatkan kesimpulan bahwa bukti audit yang mendukung asersi manajemen tidak cukup. Di lain pihak, pertimbangan auditor tentang kecukupan bukti audit didasarkan pada bukti audit yang tersedia atau harus tersedia. Jika, setelah mempertimbangkan kondisi yang ada dan bukti yang tersedia, auditor berkesinambungan bahwa bukti audit yang cukup mendukung asersi manajemen tentang sifat hal yang berkaitan dengan suatu ketidakpastian dan penyajian atau pengungkapannya dalam laporan keuangan, pendapat wajar tanpa pengecualian biasanya cocok untuk keadaan seperti itu.

31 Jika auditor tidak mampu memperoleh bukti audit yang cukup untuk mendukung asersi manajemen tentang sifat hal yang berkaitan dengan suatu ketidakpastian dan penyajian atau pengungkapannya dalam laporan keuangan, auditor harus mempertimbangkan perlunya menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau pernyataan tidak memberikan pendapat karena keterbatasan dalam lingkup audit.

32 Pembatasan terhadap lingkup yang berkaitan dengan ketidakpastian harus dibedakan dari situasi yang di dalamnya auditor berkesimpulan bahwa laporan keuangan secara material disajikan salah, menyimpang dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia berkaitan dengan ketidakpastian. Penyimpangan semacam ini dapat disebabkan oleh karena tidak cukupnya pengungkapan tentang ketidakpastian, penggunaan prinsip akuntansi yang tidak semestinya, atau penggunaan estimasi akuntansi yang tidak masuk akal. Paragraf 45 s.d. 49 memberikan panduan bagi auditor jika laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia berkaitan dengan ketidakpastian.

33 Perikatan dengan pelaporan terbatas. Auditor mungkin diminta untuk melaporkan hasil audit atas salah satu unsur laporan keuangan pokok dan tidak yang lain. Sebagai contoh, ia diminta untuk melaporkan hasil audit atas neraca dan bukan atas laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, atau laporan arus kas. Perikatan ini tidak menyangkut pembatasan lingkup audit jika akses auditor terhadap informasi yang mendasari laporan keuangan pokok tidak dibatasi dan jika ia menerapkan semua prosedur audit yang dipandang perlu sesuai dengan keadaan. Perikatan ini menyangkut pembatasan tujuan pelaporan, bukan pembatasan lingkup audit.

34 Auditor mungkin diminta hanya melaporkan hasil audit atas neraca saja. Dalam hal ini, auditor dapat menyatakan pendapat hanya atas neraca saja. Berikut ini contoh pendapat wajar tanpa pengecualian yang diberikan oleh auditor dalam audit terhadap neraca saja (laporan ini disusun dengan asumsi bahwa auditor telah memperoleh keyakinan mengenai konsistensi penerapan prinsip akuntansi):

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah mengaudit neraca perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2. Laporan keuangan adalah tanggungjawab 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 kami memperoleh keyakinan memadai bahwa neraca bebas dari salah saji material. Audit meliputi pemeriksaan, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam neraca. Audit juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta penilaian terhadap penyajian neraca secara keseluruhan. Kami yakin bahwa audit kami memberikan dasar memadai untuk menyatakan pendapat.

Menurut pendapat kami, neraca yang kami sebutkan 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]

Penyimpangan dari Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum di Indonesia

35 Apabila laporan keuangan secara material terpengaruh oleh suatu penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan auditor telah mengaudit laporan keuangan tersebut berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, maka ia harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian (paragraf 36 s.d. 57) atau pendapat tidak wajar (paragraf 58 s.d. 60). Dasar yang melandasi pendapat tersebut harus dinyatakan dalam laporan auditor.

36 Dalam menentukan apakah dampak penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia cukup material, sehingga memerlukan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar, salah satu faktor yang harus dipertimbangkan adalah besarnya dampak tersebut dalam nilai rupiah. Namun, materialitas itu tidak hanya tergantung seluruhnya atas ukuran relatif; materialitas menyangkut pertimbangan baik kualitatif maupun kuantitatif. Signifikan atau tidaknya suatu unsur bagi suatu entitas (sebagai contoh, sediaan bagi perusahaan manufaktur), luasnya akibat salah saji (seperti apakah suatu salah saji berdampak terhadap jumlah dan penyajian berbagai pos laporan keuangan), dan dampak salah saji tersebut terhadap laporan keuangan secara keseluruhan merupakan faktor yang harus diperhitungkan dalam mempertimbangkan materialitas.

37 Bila auditor menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian, ia harus menjelaskan semua alasan yang menyebabkan ia berkesimpulan bahwa terdapat penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, dalam paragraf (atau beberapa paragraf) penjelasan yang terpisah, sebelum paragraf pendapat dalam laporan auditor. Lebih lanjut, paragraf pendapat dalam laporannya harus berisi bahasa pengecualian yang sesuai dan yang merujuk ke paragraf penjelasan tersebut.

38 Paragraf (atau beberapa paragraf) penjelasan harus pula menjelaskan dampak utama hal yang dikecualikan terhadap posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas, jika hal ini praktis untuk dilaksanakan.¹⁵ Jika dampak tersebut tidak dapat secara beralasan ditentukan, laporan auditor harus menyatakan hal itu. Jika pengungkapan tersebut dicantumkan dalam catatan atas laporan keuangan, paragraf penjelasan dapat diperpendek dengan menunjuk ke catatan tersebut.

39 Suatu contoh laporan auditor yang berisi pendapat wajar dengan pengecualian karena penggunaan prinsip akuntansi yang menyimpang dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia disajikan berikut ini (dianggap bahwa dampak penyimpangan tersebut tidak menyebabkan auditor memberikan pendapat tidak wajar).

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

[Sama dengan paragraf pertama laporan auditor bentuk baku]

Perusahaan tidak mengakui aktiva dan kewajiban sewa guna usaha tertentu dalam neraca terlampir, dan yang menurut pendapat kami, jumlah tersebut seharusnya diakui agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Jika kewajiban sewa guna ini diakui, aktiva tetap akan bertambah sebesar Rp _____ dan Rp _____, kewajiban jangka panjang sebesar Rp _____ dan Rp _____, dan saldo laba masing-masing sebesar Rp _____ dan Rp _____ pada tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1. Di samping itu, laba bersih akan bertambah (berkurang) masing-masing sebesar Rp _____ dan Rp _____ dan laba per saham akan bertambah (berkurang) masing-masing sebesar Rp _____ dan Rp _____ untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut.

¹⁵ SA Seksi 431 [PSA No. 10] *Pengungkapan Memadai dalam Laporan Keuangan*, paragraf 03 mendefinisikan praktis sebagai "...informasi dapat diperoleh secara wajar dari akun dan catatan manajemen dan bahwa penyajian informasi demikian dalam laporannya tidak menempatkan auditor sebagai pihak yang menyusun laporan keuangan." Sebagai contoh, jika informasi dapat diperoleh auditor dari akun dan catatan tanpa auditor harus meningkatkan usahanya di atas usaha normal yang diperlukan untuk menyelesaikan auditnya, informasi tersebut harus disajikan dalam laporannya.

Menurut pendapat kami, kecuali untuk dampak tidak diakuiinya aktiva dan kewajiban sewa guna usaha tertentu seperti yang kami uraikan dalam paragraf di atas, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-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]

40 Jika penyimpangan tersebut dijelaskan dalam catatan atas laporan keuangan, paragraf terpisah (yang dicantumkan sebelum paragraf pendapat) dalam laporan auditor yang disajikan dalam paragraf 39 perlu diubah menjadi sebagai berikut:

Seperti dijelaskan lebih lengkap pada Catatan X atas laporan keuangan, perusahaan tidak mengakui aktiva dan kewajiban sewa guna usaha dalam neraca terlampir. Menurut pendapat kami, prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia mengharuskan penyajian aktiva dan kewajiban tersebut dalam neraca.

41 Pengungkapan yang tidak cukup. Informasi pokok untuk penyajian secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia harus disajikan dalam laporan keuangan (termasuk catatan atas laporan keuangan yang bersangkutan). Jika informasi tersebut disajikan di tempat lain dalam laporan kepada pemegang saham, atau dalam prospektus, surat kuasa (*proxy statement*), atau laporan semacam yang lain, informasi tersebut harus diacu dalam laporan keuangan. Jika laporan keuangan, termasuk catatan atas laporan keuangan, tidak menjelaskan informasi tersebut yang diharuskan oleh prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, auditor harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar, karena adanya penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan keharusan bagi auditor untuk menyediakan informasi tersebut dalam laporan auditor, bila secara praktis untuk dilaksanakan, kecuali jika tidak disajikan informasi tersebut dalam laporan auditor diakui sesuai dengan Pernyataan Standar Auditing khusus.

42 Berikut ini disajikan contoh laporan auditor yang berisi pengecualian karena adanya pengungkapan yang tidak cukup (dianggap dampak pengungkapan yang tidak cukup ini tidak mengakibatkan auditor memberikan pendapat tidak wajar).

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

[Sama dengan paragraf pertama laporan auditor bentuk baku]

Laporan keuangan perusahaan tidak mengungkapkan (uraikan sifat pengungkapan yang tidak disajikan). Menurut pendapat kami, pengungkapan informasi ini diwajibkan oleh prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Menurut pendapat kami, kecuali tidak disajikannya informasi yang diuraikan dalam paragraf di atas, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-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]

43 Jika perusahaan menerbitkan laporan keuangan yang dimaksudkan untuk menyajikan posisi keuangan dan hasil usaha namun tidak menyajikan laporan arus kas yang terkait, auditor biasanya berkesimpulan bahwa tidak disajikannya laporan arus kas tersebut memerlukan pengecualian dalam pendapat auditor.

44 Auditor tidak diharuskan untuk membuat laporan keuangan pokok (seperti, laporan arus kas untuk satu atau lebih periode) dan memasukkannya dalam laporan auditor, jika manajemen perusahaan menolak untuk menyajikan laporan tersebut. Oleh karena itu, auditor harus memberikan pengecualian dalam laporannya sebagai berikut:

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah mengaudit neraca perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1, laporan laba-rugi, dan laporan perubahan ekuitas, 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.

[Sama dengan paragraf kedua laporan auditor bentuk baku]

Perusahaan menolak menyajikan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1. Penyajian laporan yang meringkas kegiatan operasi, investasi, dan pendanaan perusahaan tersebut diharuskan oleh prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Menurut pendapat kami, kecuali tidak disajikannya laporan arus kas yang mengakibatkan tidak lengkapnya penyajian seperti yang diuraikan dalam paragraf di atas, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2, dan 20X1, dan hasil usaha untuk tahun yang berakhir pada tanggal-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]

45 Penyimpangan dari Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum di Indonesia yang Menyangkut Risiko atau Ketidakpastian, dan Pertimbangan Materialitas. Penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia yang menyangkut risiko atau ketidakpastian umumnya dikelompokkan ke dalam satu diantara tiga golongan:

- a. Pengungkapan yang tidak memadai (paragraf 46 s.d. 47)
- b. Ketidaktepatan prinsip akuntansi (paragraf 48)
- c. Estimasi akuntansi yang tidak masuk akal (paragraf 49)

46 Jika auditor berkesimpulan bahwa hal yang berkaitan dengan risiko atau ketidakpastian tidak diungkapkan secara memadai dalam laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, auditor harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar.

47 Auditor harus mempertimbangkan materialitas dalam mengevaluasi kecukupan pengungkapan hal-hal yang berkaitan dengan risiko atau ketidakpastian dalam laporan keuangan dalam hubungannya dengan laporan keuangan secara keseluruhan. Pertimbangan auditor tentang materialitas merupakan masalah pertimbangan profesional dan dipengaruhi oleh persepsinya tentang kebutuhan seorang yang rasional yang akan meletakkan kepercayaannya terhadap laporan keuangan. Pertimbangan materialitas berkaitan dengan risiko atau ketidakpastian dilakukan dengan mempertimbangkan keadaan yang melingkupinya. Auditor mengevaluasi materialitas kerugian yang kemungkinan akan terjadi secara masuk akal pada saat penyelesaian ketidakpastian, baik secara individual maupun secara gabungan. Auditor melaksanakan evaluasi terhadap kerugian yang mungkin secara masuk akal terjadi tanpa mempertimbangkan evaluasinya terhadap materialitas salah saji yang diketahuinya dan yang mungkin dalam laporan keuangan.

48 Dalam penyusunan laporan keuangan, manajemen melakukan estimasi hasil peristiwa masa depan tipe tertentu. Sebagai contoh, estimasi biasanya dibuat tentang masa manfaat aktiva yang disusut, dapat atau tidak dapat tertagihnya piutang usaha, nilai realisasi bersih pos sediaan, penyisihan untuk jaminan produk. Standar akuntansi keuangan yang berkaitan dengan kontijensi menjelaskan situasi yang di dalamnya ketidakmampuan untuk membuat estimasi masuk akal dapat menimbulkan pertanyaan tentang ketepatan prinsip akuntansi yang digunakan. Dalam situasi tersebut atau yang lain, jika auditor berkesimpulan bahwa prinsip akuntansi yang digunakan menyebabkan laporan keuangan salah disajikan secara material, ia harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar.

49 Biasanya auditor dapat memuaskan dirinya tentang kewajaran estimasi manajemen tentang dampak peristiwa masa depan dengan mempertimbangkan berbagai tipe bukti audit, termasuk pengalaman historis entitas. Jika auditor berkesimpulan bahwa estimasi manajemen tidak masuk akal (lihat SA Seksi 312 [PSA No. 25] *Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit*, dan SA Seksi 342 [PSA No. 37] *Auditing atas Estimasi Akuntansi*) dan menjelaskan bahwa dampaknya adalah menyebabkan laporan keuangan disajikan salah secara material, ia harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar.

50 Perubahan akuntansi. Auditor harus menilai perubahan dalam prinsip akuntansi agar ia mengetahui (a) prinsip akuntansi yang baru diterapkan adalah prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, (b) metode akuntansi untuk memperlakukan dampak perubahan tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di

Indonesia, (c) alasan yang mendasari perubahan akuntansi adalah beralasan. Jika perubahan akuntansi tidak memenuhi kondisi tersebut, laporan auditor harus menunjukkan hal ini, dan pendapat auditor harus berisi pengecualian seperti yang diuraikan dalam paragraf 51 dan 52.

51 Jika (a) prinsip akuntansi yang baru diterapkan bukan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, (b) metode akuntansi untuk memperlakukan dampak perubahan tersebut tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, atau (c) manajemen tidak memberikan alasan perubahan yang beralasan, auditor harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau, jika dampak perubahan tersebut cukup material, auditor harus menyatakan pendapat tidak wajar atas laporan keuangan.

52 Jika manajemen tidak memberikan alasan yang masuk akal tentang perubahan prinsip akuntansi yang diterapkan, auditor harus menyatakan pengecualian mengenai perubahan akuntansi yang telah dilakukan oleh perusahaan tanpa alasan yang masuk akal tersebut. Contoh laporan auditor yang berisi pendapat wajar dengan pengecualian dengan alasan tersebut adalah sebagai berikut:

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

[Sama dengan paragraf pertama dan kedua laporan auditor bentuk baku]

Seperti dijelaskan dalam Catatan X atas laporan keuangan, dalam tahun 20X2 perusahaan menerapkan metode akuntansi masuk pertama, keluar pertama untuk sediaan, yang sebelumnya perusahaan menggunakan metode masuk terakhir, keluar pertama. Meskipun penggunaan metode masuk pertama, keluar pertama sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, menurut pendapat kami perusahaan tidak memberikan alasan yang masuk akal dalam melakukan perubahan ini seperti yang diharuskan oleh prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.¹⁶

Menurut pendapat kami, kecuali perubahan akuntansi seperti yang diuraikan dalam paragraf di atas, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2, dan 20X1, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-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]

53 Bilamana perubahan akuntansi mengakibatkan auditor menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar atas kesesuaian laporan keuangan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dalam tahun terjadinya perubahan, ia harus mempertimbangkan kemungkinan dampak perubahan tersebut jika melaporkan laporan keuangan entitas untuk tahun berikutnya, seperti diuraikan dalam paragraf 54 sampai dengan 57.

¹⁶ SA Seksi 420 [PSA No. 09] *Konsistensi Penerapan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum di Indonesia* menyatakan bahwa suatu perubahan dari prinsip akuntansi yang tidak berlaku secara umum ke prinsip yang berlaku umum merupakan suatu koreksi kekeliruan dan perubahan semacam itu memerlukan pengakuan dalam laporan auditor tentang konsistensi. Oleh karena itu, auditor harus menambahkan suatu paragraf penjelasan dalam laporannya yang membahas perubahan akuntansi tersebut. Namun, karena paragraf tengah yang dicantumkan dalam contoh ini berisi semua informasi yang disyaratkan dalam suatu paragraf penjelasan tentang konsistensi, suatu paragraf penjelasan terpisah (setelah paragraf pendapat) yang dituntut oleh paragraf 16 s.d 18 Seksi ii tidak diperlukan dalam keadaan ini. Suatu paragraf terpisah yang mengidentifikasi perubahan dalam prinsip akuntansi tidak akan disyaratkan jika substansi pengungkapan tidak memenuhi persyaratan yang digariskan dalam paragraf ini.

54 Jika laporan keuangan untuk tahun terjadinya perubahan disajikan dan dilaporkan bersama dengan laporan keuangan tahun berikutnya, laporan auditor harus menjelaskan keberatan yang berkaitan dengan laporan keuangan tahun terjadinya perubahan.

55 Jika suatu entitas menerapkan prinsip akuntansi yang bukan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, penggunaan seterusnya mungkin mempunyai dampak material terhadap laporan keuangan tahun berikutnya yang dilaporkan oleh auditor. Dalam situasi ini, auditor harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar, tergantung materialitas penyimpangan dalam hubungannya dengan laporan keuangan tahun berikutnya.

56 Jika suatu entitas memperlakukan dampak akuntansi secara prospektif padahal prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia mengharuskan penyajian kembali atau pengakuan dampak kumulatif perubahan dalam tahun terjadinya perubahan, laporan keuangan tahun berikutnya dapat berisi debit atau kredit yang tidak semestinya yang berpengaruh material terhadap laporan keuangan tersebut. Situasi ini juga mengharuskan auditor menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar.

57 Jika manajemen tidak memberikan alasan yang masuk akal mengenai perubahan prinsip akuntansi, pendapat auditor harus menyatakan pengecualian perubahan yang telah dilakukan tanpa alasan yang masuk akal, seperti yang ditunjukkan sebelumnya. Sebagai tambahan, auditor terus menyatakan pengecualian atas laporan keuangan tahun terjadinya perubahan selama laporan tersebut disajikan atau dilaporkan. Namun, pengecualian auditor tersebut berkaitan dengan perubahan akuntansi dan tidak berdampak terhadap status prinsip akuntansi yang baru diterapkan sebagai prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Oleh karena itu, sementara menyatakan pengecualian dalam tahun terjadinya perubahan, pendapat auditor atas laporan keuangan tahun berikutnya tidak perlu menyatakan pengecualian mengenai penggunaan prinsip akuntansi yang baru diterapkan.

Pendapat Tidak Wajar

58 Suatu pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pendapat ini dinyatakan bila, menurut pertimbangan auditor, laporan keuangan secara keseluruhan tidak disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

59 Bila auditor menyatakan pendapat tidak wajar, ia harus menjelaskan dalam paragraf terpisah sebelum paragraf pendapat dalam laporannya (a) semua alasan yang mendukung pendapat tidak wajar, dan (b) dampak utama hal yang menyebabkan pemberian pendapat tidak wajar terhadap posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas, jika secara praktis untuk dilaksanakan. Jika dampak tersebut tidak dapat ditentukan secara beralasan, laporan auditor harus menyatakan hal itu.

60 Jika pendapat tidak wajar dinyatakan oleh auditor, paragraf pendapat harus berisi perujukan langsung ke paragraf terpisah yang menjelaskan dasar untuk pendapat tidak wajar tersebut, seperti contoh berikut ini:

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

[Sama dengan paragraf pertama dan kedua laporan auditor bentuk baku]

Sebagaimana telah dijelaskan dalam Catatan X atas laporan keuangan, Perusahaan mencantumkan akun mesin dan ekuipmen pada nilai yang ditetapkan oleh manajemen, dan menghitung penyusutannya berdasarkan nilai tersebut. Prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia mengharuskan penyajian aktiva tetap pada kos atau nilai revaluasi berdasarkan peraturan perundang-undangan, dikurangi dengan penyusutan akumulasi yang dihitung berdasarkan nilai tersebut.

Karena penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia seperti yang diuraikan di atas, pada tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1, saldo sediaan lebih tinggi sebesar Rp _____ dan Rp _____ dengan diperhitungkannya biaya penyusutan ke dalam biaya *overhead* pabrik dibandingkan jika disajikan

atas dasar kosnya; dan aktiva tetap dikurangi penyusutan akumulasinya disajikan lebih tinggi Rp _____ dan Rp _____ dibandingkan jika disajikan atas dasar kosnya.

Menurut pendapat kami, karena dampak hal yang kami uraikan dalam paragraf di atas, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, posisi keuangan Perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1, atau hasil usaha, atau arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut.

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

[Tanggal]

Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat

61 Suatu pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Auditor dapat tidak menyatakan suatu pendapat¹⁷ bilamana ia tidak dapat merumuskan atau tidak merumuskan suatu pendapat tentang kewajaran laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Jika auditor menyatakan tidak memberikan pendapat, laporan auditor harus memberikan semua alasan substantif yang mendukung pernyataannya tersebut.

62 Pernyataan tidak memberikan pendapat adalah cocok jika auditor tidak melaksanakan audit yang lingkungannya memadai untuk memungkinkannya memberikan pendapat atas laporan keuangan.¹⁸ Pernyataan tidak memberikan pendapat harus tidak diberikan karena auditor yakin, atas dasar auditnya, bahwa terdapat penyimpangan material dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (lihat paragraf 35 s.d. 57). Jika pernyataan tidak memberikan pendapat disebabkan pembatasan lingkup audit, auditor harus menunjukkan dalam paragraf terpisah semua alasan substantif yang mendukung pernyataannya tersebut. Ia harus menyatakan bahwa lingkup auditnya tidak memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Auditor tidak harus menunjukan prosedur yang dilaksanakan dan tidak harus menjelaskan karakteristik auditnya dalam satu paragraf (yaitu, paragraf lingkup audit dalam laporan auditor bentuk baku). Jika auditor menjelaskan bahwa auditnya dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, tindakan ini dapat mengakibatkan kaburnya pernyataan tidak memberikan pendapat. Sebagai tambahan, ia harus menjelaskan keberatan lain yang berkaitan dengan kewajaran penyajian laporan keuangan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

63 Contoh laporan auditor yang berisi pernyataan tidak memberikan pendapat sebagai akibat ketidakberhasilan auditor untuk memperoleh bukti yang cukup karena pembatasan lingkup audit disajikan berikut ini:

¹⁷ Dalam keadaan auditor menghadapi keraguan signifikan tentang kelangsungan hidup entitas (*going concern issues*) auditor dapat tidak memberikan pendapat. Lihat SA Seksi 341 (PSA No. 30) *Pertimbangan Auditor atas Kemampuan Entitas dalam Mempertahankan Kelangsungan Hidupnya*.

¹⁸ Jika akuntan telah membuat perikatan untuk melaksanakan audit atas laporan keuangan entitas nonpublik berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, namun diminta untuk mengubah perikatannya menjadi *review* atau kompilasi terhadap laporan tersebut, ia harus mencari panduan ke paragraf 44 s.d. 49 SAR Seksi 100 [PSAR No. 01] *Kompilasi dan Review atas Laporan Keuangan*. SA Seksi 504 [PSA No. 52] *Pengaitan Nama Auditor dengan Laporan Keuangan*, paragraf 05 memberikan panduan bagi akuntan yang terkait namanya dengan laporan keuangan entitas publik, namun tidak melakukan audit laporan tersebut.

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah membuat perikatan untuk mengaudit neraca perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X1 serta laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut. Laporan keuangan adalah tanggungjawab manajemen perusahaan.¹⁹

[Paragraf kedua laporan auditor bentuk baku tidak perlu dicantumkan]

Perusahaan tidak melakukan penghitungan fisik sediaan dalam tahun 20X2, atau 20X1, yang dicantumkan dalam laporan keuangan sebesar Rp ___ pada tanggal 31 Desember 20X2 dan Rp ____ pada tanggal 31 Desember 20X1. Lebih lanjut, bukti-bukti yang mendukung kos aktiva tetap yang dibeli sebelum tanggal 31 Desember 20X1 tidak lagi tersedia dalam arsip perusahaan. Catatan perusahaan tidak memungkinkan dilaksanakannya penerapan prosedur audit lain terhadap sediaan dan aktiva tetap.

Karena perusahaan tidak melaksanakan penghitungan fisik sediaan dan kami tidak dapat menerapkan prosedur audit untuk meyakinkan kami atas kuantitas sediaan dan kos aktiva tetap, lingkup audit kami tidak cukup untuk memungkinkan kami menyatakan, dan kami tidak menyatakan, pendapat atas laporan keuangan.

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

[Tanggal]

PENDAPAT TIDAK PENUH

64 Pendapat tidak penuh (pernyataan pendapat atas unsur tertentu dalam laporan keuangan) tidak boleh dinyatakan jika auditor menyatakan tidak memberikan pendapat atau ia menyatakan pendapat tidak wajar atas laporan keuangan secara keseluruhan, karena pendapat tidak penuh dalam hal ini cenderung mengaburkan arti pernyataan tidak memberikan pendapat atau pendapat tidak wajar terhadap laporan keuangan secara keseluruhan tersebut.

¹⁹ Kata-kata yang digunakan di paragraf pertama dalam laporan auditor bentuk baku diubah bilamana auditor menyatakan tidak memberikan pendapat karena adanya pembatasan terhadap lingkup audit. Sekarang, kalimat pertama yang digunakan adalah ‘kami telah membuat perikatan untuk mengaudit’ dan bukan ‘kami telah mengaudit’ karena, dengan adanya pembatasan terhadap lingkup audit, auditor tidak dapat melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Di samping itu, karena adanya pembatasan terhadap lingkup audit, kalimat terakhir dalam paragraf pertama laporan auditor bentuk baku dihilangkan, untuk menunjukkan bahwa karena auditor tidak dapat melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, maka auditor tidak bertanggungjawab terhadap pernyataan pendapat atas laporan keuangan.

LAPORAN AUDITOR ATAS LAPORAN KEUANGAN KOMPARATIF

65 Standar pelaporan keempat mengharuskan laporan auditor berisi baik pernyataan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu pernyataan tidak memberikan pendapat. Kata-kata “laporan keuangan secara keseluruhan” yang tercantum dalam standar pelaporan keempat berlaku tidak hanya terhadap laporan keuangan periode sekarang namun juga terhadap laporan keuangan satu atau beberapa periode yang lalu yang disajikan dalam bentuk komparatif dengan laporan keuangan periode sekarang. Oleh karena itu, auditor tahun berjalan²⁰ harus memutakhirkan²¹ laporannya atas laporan keuangan secara individual untuk satu atau beberapa periode yang lalu yang disajikan dalam bentuk komparatif dengan laporan keuangan periode sekarang²². Biasanya, laporan auditor atas laporan keuangan komparatif harus diberi tanggal dengan tanggal penyelesaian pekerjaan lapangan audit yang dilakukan paling akhir.

66 Selama audit terhadap laporan keuangan periode sekarang berlangsung, auditor harus waspada mengenai hal atau peristiwa yang berdampak material terhadap laporan keuangan periode sebelumnya yang disajikan (lihat paragraf 68) atau terhadap cukup atau tidaknya pengungkapan yang berkaitan dengan laporan keuangan tersebut. (lihat SA Seksi 431 [PSA No. 10] *Pengungkapan Memadai dalam Laporan Keuangan*). Dalam memutakhirkan laporannya atas laporan keuangan periode sebelumnya, auditor harus mempertimbangkan dampak hal atau peristiwa yang menarik perhatiannya.

²⁰ Auditor berkelanjutan adalah auditor yang mengaudit laporan keuangan periode berjalan dan satu atau beberapa periode segera sebelum periode berjalan.

Jika kantor akuntan publik melakukan merger dengan kantor akuntan publik lain, dan kantor akuntan publik yang baru menjadi auditor klien terdahulu salah satu kantor akuntan yang melakukan merger, kantor akuntan yang baru dapat menerima tanggung jawab dan menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan untuk periode atau periode-periode yang lalu, demikian juga laporan keuangan periode sekarang. Dalam keadaan ini, kantor akuntan yang baru harus mengikuti panduan dalam paragraf 65 s.d. 69 dan dapat menunjukkan dalam laporannya atau tanda tangan bahwa merger telah terjadi dan menggunakan nama baru kantor akuntan yang telah merger tersebut. Jika kantor akuntan baru memutuskan untuk tidak menerima tanggung jawab atas laporan keuangan periode sebelumnya, panduan dalam paragraf 70 s.d. 74 harus diikuti.

²¹ Laporan yang dimutakhirkan atas laporan keuangan periode sebelumnya harus dibedakan dari laporan periode yang lalu yang diterbitkan kembali (lihat SA Seksi 530 [PSA No. 43] *Pemberian Tanggal atas Laporan Auditor*, paragraf 06 s.d. 09), karena dalam penerbitan laporan yang dimutakhirkan, auditor yang melanjutkan perikatan mempertimbangkan informasi yang diketahuinya dalam auditnya atas laporan keuangan periode berjalan (lihat paragraf 68) dan karena laporan yang dimutakhirkan diterbitkan dalam hubungannya dengan laporan auditor atas laporan keuangan periode berjalan.

²² Auditor berkelanjutan tidak perlu melaporkan laporan keuangan periode sebelumnya jika hanya disajikan ringkasan informasi komparatif periode atau periode-periode yang sebelumnya. Dalam beberapa keadaan, klien dapat meminta auditor untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan periode atau periode-periode sebelumnya dan periode berjalan. Dalam keadaan ini, auditor harus memperimbangakan apakah informasi yang dicantumkan dalam periode atau periode-periode sebelumnya berisi rincian cukup untuk penyajian wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Umumnya, keadaan ini akan memerlukan kolom tambahan atau rincian terpisah, atau auditor perlu memodifikasi laporannya.

Laporan Auditor yang Berbeda atas Laporan Keuangan Komparatif yang Disajikan

67 Oleh karena laporan auditor atas laporan keuangan komparatif berlaku untuk laporan keuangan individual yang disajikan, auditor dapat menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian, atau pendapat tidak wajar, atau pernyataan tidak memberikan pendapat, atau mencantumkan paragraf penjelasan yang berkaitan dengan satu atau lebih laporan keuangan untuk satu atau beberapa periode, sementara itu menerbitkan laporan auditor dengan tipe pendapat yang berbeda atas laporan keuangan lain yang disajikan. Berikut ini adalah contoh laporan auditor atas laporan keuangan komparatif (tanpa mencantumkan paragraf pengantar dan paragraf lingkup audit yang berkaitan) dengan laporan auditor yang berbeda atas satu atau lebih laporan keuangan yang disajikan.

Laporan Auditor Bentuk Baku atas Laporan Keuangan tahun yang lalu dan Pendapat Wajar dengan Pengecualian atas Laporan Keuangan Tahun Sekarang.

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

[Sama dengan paragraf pertama dan kedua laporan auditor bentuk baku]

Perusahaan tidak mengakui kewajiban dan sewa guna perusahaan dalam neraca tahun 20X2, yang menurut pendapat kami, jumlah tersebut seharusnya diakui agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Jika kewajiban sewa guna ini diakui, aktiva tetap akan bertambah sebesar Rp ____, kewajiban jangka panjang akan bertambah sebesar Rp ____, saldo laba akan bertambah dengan Rp ____ pada tanggal 31 Desember 20x2, dan laba bersih dan laba per saham akan bertambah (berkurang) berturut-turut sebesar Rp ____ dan Rp ____ untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut.

Menurut pendapat kami, kecuali untuk dampak tidak diakuinya kewajiban sewa guna tertentu dalam laporan keuangan tahun 20X2 seperti yang diuraikan dalam paragraf di atas, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2, dan 20X1, serta hasil usaha dan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-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]

Laporan Auditor Bentuk Baku atas Laporan Keuangan Tahun Sekarang dan Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat atas Laporan Laba-Rugi, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Laporan Arus Kas Tahun yang lalu.

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

[Sama dengan paragraf pertama laporan auditor bentuk baku]

Kecuali seperti yang dijelaskan dalam paragraf berikut ini, kami melakukan audit berdasarkan 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 mengamati penghitungan fisik sediaan tanggal 31 Desember 20X0, karena pada tanggal tersebut kami belum melakukan perikatan sebagai auditor perusahaan, dan kami tidak dapat memperoleh keyakinan memadai mengenai kuantitas sediaan dengan prosedur audit lain. Jumlah sediaan tanggal 31 Desember 20X0 digunakan untuk menentukan laba bersih dan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal 31 Desember 20X1.²³

Karena masalah yang diuraikan dalam paragraf di atas, lingkup pekerjaan kami tidak cukup untuk memungkinkan kami menyatakan, dan kami tidak menyatakan, pendapat atas hasil usaha dan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal 31 Desember 20X1.

Menurut pendapat kami, neraca perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2 dan 20X1, serta laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun berakhir pada tanggal 31 Desember 20X2, menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2, dan 20X1, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada 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]

²³ Di sini dianggap bahwa auditor independen telah dapat memuaskan dirinya tentang konsistensi penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Lihat SA Seksi 420 [PSA No. 09] *Konsistensi Penerapan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum di Indonesia* untuk pembahasan tentang konsistensi.

Pendapat atas Laporan Keuangan Periode yang Lalu Berbeda dengan Pendapat yang Dinyatakan Sebelumnya.

68 Jika, dalam audit sekarang, auditor menemukan keadaan atau peristiwa yang berdampak material terhadap laporan keuangan periode sebelumnya, ia harus mempertimbangkan semua hal bila ia memutakhirkan laporannya atas laporan keuangan periode sebelumnya tersebut. Sebagai contoh, jika auditor sebelumnya menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar atas laporan keuangan periode sebelumnya karena adanya penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, dan laporan keuangan periode sebelumnya disajikan kembali untuk disesuaikan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di

Indonesia, auditor yang memutakhirkan laporannya atas laporan keuangan periode sebelumnya tersebut harus menunjukkan bahwa laporan keuangan tersebut telah disajikan kembali dan harus memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan yang disajikan kembali tersebut.

69 Jika, dalam laporan auditor yang telah dimutakhirkan, pendapat auditor berbeda dengan pendapat yang sebelumnya dinyatakan atas laporan keuangan periode sebelumnya, auditor harus menjelaskan semua alasan yang mendukung perbedaan pendapat dalam paragraf penjelasan yang disajikan terpisah sebelum paragraf pendapat.²⁴ Paragraf penjelasan harus menjelaskan (a) tanggal laporan auditor sebelumnya, (b) tipe pendapat yang sebelumnya dinyatakan oleh auditor, (c) keadaan atau peristiwa yang menyebabkan auditor menyatakan pendapat yang berbeda (d) pendapat auditor yang telah dimutakhirkan atas laporan keuangan berbeda dengan pendapat yang diberikan dalam periode sebelumnya atas laporan keuangan tersebut. Berikut ini adalah contoh paragraf penjelasan yang cocok jika auditor menerbitkan laporan yang dimutakhirkan atas laporan keuangan periode sebelumnya yang berisi pendapat yang berbeda dengan pendapat yang diberikan sebelumnya.

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

[Sama dengan paragraf pertama laporan auditor bentuk baku]

Dalam laporan kami bertanggal 1 Maret 20X2, kami menyatakan pendapat bahwa laporan keuangan tahun 20X1 tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia karena penyimpangan dari prinsip akuntansi tersebut. Penyimpangan ini meliputi pengakuan aktiva tetap sebesar nilai yang ditentukan oleh manajemen dan pembebanan biaya penyusutan berdasarkan nilai tersebut. Sebagaimana diuraikan dalam Catatan X, perusahaan telah mengubah metode akuntansi pengukuran aktiva tetap tersebut dan menyajikan kembali laporan keuangan tahun 20X1 agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Oleh karena itu, pendapat kami sekarang atas laporan keuangan tahun 20X1, seperti yang disajikan dalam laporan ini, berbeda dengan pendapat yang kami nyatakan dalam laporan kami sebelumnya.

Menurut pendapat kami, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2, dan 20X1, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-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]

²⁴ Lihat Catatan kaki 16

Laporan Auditor Pendahulu

70 Auditor pendahulu biasanya akan berada dalam posisi untuk menerbitkan kembali laporannya atas laporan keuangan periode sebelumnya atas dasar permintaan mantan kliennya, jika ia dapat melaksanakan prosedur seperti yang dijelaskan dalam paragraf 71.²⁵

Laporan Auditor Pendahulu Diterbitkan Kembali

71 Sebelum menerbitkan kembali (atau mengizinkan penggunaan kembali) laporan auditor yang telah diterbitkan atas laporan keuangan tahun sebelumnya, auditor pendahulu harus mempertimbangkan apakah laporannya atas laporan keuangan tersebut masih sesuai. Format atau cara penyajian laporan keuangan periode sebelumnya atau satu atau lebih peristiwa kemudian mungkin menyebabkan laporan auditor pendahulu yang telah

diterbitkan menjadi tidak sesuai lagi. Sebagai akibatnya, auditor pendahulu harus (a) mempelajari laporan keuangan periode sekarang, (b) membandingkan laporan keuangan periode sebelumnya yang dilaporkannya dengan laporan keuangan yang disajikan dalam bentuk komparatif, dan (c) memperoleh surat representasi dari auditor pengganti.

²⁵ Disadari bahwa mungkin terdapat alasan mengapa laporan auditor pendahulu tidak diterbitkan kembali dan Seksi ini tidak ditujukan ke berbagai situasi yang dapat timbul.

72 Auditor pendahulu yang telah menyetujui untuk menerbitkan kembali laporannya mungkin mengetahui peristiwa atau transaksi yang terjadi setelah tanggal laporannya atas laporan keuangan periode sebelumnya yang mungkin berdampak material terhadap laporan sebelumnya (sebagai contoh, auditor pengganti mungkin menunjukkan dalam tanggapannya bahwa hal-hal tertentu mempunyai dampak material atas laporan keuangan periode sebelumnya yang dilaporkan oleh auditor pendahulu). Dalam hal ini, auditor pendahulu harus mengajukan pertanyaan dan melaksanakan prosedur lain yang dipandang perlu (sebagai contoh, *me-review kertas* kerja auditor pengganti yang berkaitan dengan masalah-masalah yang berdampak terhadap laporan keuangan periode sebelumnya). Auditor pendahulu kemudian memutuskan, atas dasar bukti audit yang diperolehnya, apakah ia memperbaiki laporannya atau tidak. Jika auditor pendahulu berkesinambungan bahwa laporannya harus diperbaiki, ia harus mengikuti panduan dalam paragraf 68, 69 dan 73 Seksi ini.

73 Pengetahuan auditor pendahulu mengenai masalah-masalah sekarang mantan kliennya sebenarnya dibatasi oleh tidak berkelanjutannya hubungan auditor tersebut dengan perusahaan. Oleh karena itu, bila menerbitkan kembali laporannya atas laporan keuangan periode sebelumnya, auditor pendahulu harus menggunakan tanggal laporan sebelumnya untuk menghindari ia dianggap melakukan pemeriksaan terhadap catatan, transaksi, atau peristiwa yang terjadi setelah tanggal laporannya tersebut. Jika auditor pendahulu memperbaiki laporannya atau jika laporan keuangan disajikan kembali, atas dasar peristiwa atau transaksi yang terjadi setelah tanggal laporan auditor sebelumnya, ia harus menggunakan tanggal ganda (*dual dating*) dalam laporannya. (Lihat SA Seksi 530 [PSA No. 43] *Pemberian Tanggal atas Laporan Auditor*, paragraf 05).

Laporan Auditor Pendahulu Tidak Disajikan

74 Jika laporan keuangan periode sebelumnya telah diaudit oleh auditor pendahulu yang laporannya tidak disajikan, auditor pengganti harus menunjukkan dalam paragraf pengantar dalam laporannya (a) bahwa laporan keuangan periode sebelumnya telah diaudit oleh auditor independen lain, ²⁶ (b) tanggal laporan auditor tersebut, (c) tipe pendapat dalam laporan yang diterbitkan oleh auditor pendahulu, (d) alasan yang melandasi, ²⁷ jika laporan yang diterbitkan oleh auditor pendahulu bukan laporan auditor bentuk baku. Contoh laporan auditor pengganti jika laporan auditor pendahulu tidak disajikan dapat dilihat berikut ini:

²⁶ Auditor pengganti tidak diharuskan menyebut nama auditor pendahulu; namun, auditor pengganti dapat menyebut nama auditor pendahulu jika praktik auditor pendahulu dibeli oleh, atau bergabung dengan auditor pengganti.

²⁷ Jika laporan auditor pengganti diterbitkan sebelum tanggal efektif berlakunya Seksi ini dan berisi paragraf penjelasan tentang ketidakpastian, laporan auditor pengganti yang diterbitkan atau diterbitkan kembali setelah tanggal efektif tersebut harus tidak memuat pengacuan ke paragraf penjelasan yang disyaratkan dalam audit sebelumnya yang dilakukan oleh auditor pendahulu.

Laporan Auditor Independen

[Pihak yang dituju oleh auditor]

Kami telah mengaudit neraca perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X2 serta laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut. Laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen perusahaan. Tanggung jawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit kami. Laporan keuangan perusahaan KXT tanggal 31 Desember 20X1 diaudit oleh auditor independen lain yang laporannya bertanggal 31 Maret 20X2 berisi pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan tersebut.

[Sama dengan paragraf kedua laporan auditor bentuk baku]

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

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

[Tanggal]

Jika laporan auditor pendahulu bukan merupakan laporan auditor bentuk baku, auditor pengganti harus menjelaskan sifat dan alasan paragraf penjelasan yang ditambahkan dalam laporan auditor pendahulu atau pengecualian pendapatnya. Berikut ini contoh kata-kata yang dapat dimasukkan dalam laporan auditor pengganti:

...diaudit oleh auditor independen lain yang laporannya bertanggal 31 Maret 20X2, atas laporan keuangan tersebut dicantumkan paragraf penjelasan yang mengungkapkan perkara pengadilan yang dijelaskan dalam Catatan X atas laporan keuangan.

Jika laporan keuangan tersebut disajikan kembali, paragraf pengantar harus menunjukkan bahwa auditor pendahulu membuat laporan auditor atas laporan keuangan periode yang lalu sebelum disajikan kembali. Sebagai tambahan, jika auditor pengganti membuat perikatan untuk mengaudit dan telah menerapkan prosedur yang cukup untuk memperoleh keyakinan mengenai kewajaran laporan keuangan yang disajikan kembali tersebut, ia dapat memasukan paragraf berikut ini dalam laporannya:

Kami juga mengaudit penyesuaian yang dijelaskan dalam Catatan X yang digunakan untuk menyajikan kembali laporan keuangan tahun 20X1. Menurut pendapat kami, penyesuaian tersebut wajar dan telah diterapkan dengan semestinya.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF DAN PERALIHAN

75 Seksi ini berlaku efektif tanggal 1 Agustus 2001. Penerapan lebih awal dari tanggal efektif berlakunya aturan dalam Seksi ini diizinkan. Masa transisi diterapkan 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.

76 Auditor yang menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian yang tergantung dari dampak ketidakpastian atas laporan keuangan tahun sebelumnya harus mempertimbangkan status ketidakpastian tersebut dalam menentukan tanggungjawab pelaporan di bawah aturan pelaporan dalam Seksi ini. Jika ketidakpastian tersebut telah dapat diselesaikan dalam periode sekarang, auditor tidak diharuskan menyebutkan ketidakpastian tersebut (atau pengecualian dalam pendapatnya atas laporan keuangan periode sebelumnya) dalam laporannya.²⁸ Namun, jika ketidakpastian tersebut tetap ada dalam periode sekarang, auditor harus memasukan paragraf penjelasan dalam laporannya karena adanya ketidakpastian tersebut seperti yang diuraikan dalam paragraf 31 sampai dengan 33. Auditor yang sebelumnya telah menambahkan paragraf penjelasan mengenai ketidakpastian dalam laporannya, seharusnya tidak mengulangi paragraf tersebut dan tidak diharuskan untuk menambahkan paragraf penjelasan mengenai ketidakpastian dalam penerbitan kembali laporan periode sebelumnya atau dalam laporan auditor atas laporan keuangan periode kemudian, walaupun ketidakpastian belum dapat diselesaikan.

²⁸ Namun, auditor harus mempertimbangkan cukup atau tidaknya pengungkapan tentang penyelesaian ketidakpastian dalam laporan keuangan perusahaan.