

KAJIAN KOMPARASI ATAS NPA 1989 DAN SPAP 1994 TENTANG LAPORAN AUDITOR ATAS LAPORAN KEUANGAN AUDITAN

Sri Eka Pebruati Tj.
Program Studi Manajemen Informatika
STT STIKMA Internasional Jl. Panji Suroso 91-A Malang

Abstrak

Pemutakhiran standar auditing dilakukan dengan membuat konversi dan revisi atas 15 bab norma pemeriksaan akuntan yang tercantum pada NPA (Norma Pemeriksanaan Akuntan) ke dalam Pernyataan Standar Auditing, Pernyataaan Standar Atestasi dan Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review.

Ikatan Akuntan Indonesia melalui Komite NPA telah memutuskan mengganti istilah “norma pemeriksaan akuntansi” menjadi “standar auditing”. Dan mengganti istilah “suplemen” menjadi “pernyataan standar auditing”. Kodifikasi Standar Auditing, Standar Atestasi dan Standar Jasa Akuntansi dan Review dalam SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) merupakan hasil kerjasama IAI dengan Departemen Keuangan.

Standar Auditing dipergunakan sebagai acuan yang komprehensif dalam penyediaan jasa audit atas laporan keuangan histories bagi akuntan publik. Standar auditing dikelompokkan menjadi tiga kelompok standar yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

Beberapa aspek yang membedakan secara signifikan kedua laporan akuntan tersebut adalah aspek structural kodifikasi, aspek ruang lingkup dan aspek bahasa. Laporan akuntan standar lama disusun atas dua paragraph yaitu paragraph ruang lingkup dan paragraph pendapat. Laporan audit bentuk baku yang baru disusun atas tiga paragraph yaitu paragraph pengantar, lingkup audit dan pendapat.

PENDAHULUAN

1. Latar Belakang

Norma Pemeriksaan Akuntan merupakan ukuran pelaksanaan tugas untuk menjaga dan menjamin kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh Akuntan Publik. Sejak pertama kali diterbitkan oleh IAI (Ikatan Akuntan Indonesia) Norma Pemeriksanaan Akuntan yang terdiri atas 15 bab, terus mengalami perubahan dan penyempurnaan mengikuti kebutuhan dunia usaha dan tuntutan perekonomian Indonesia.

Penerapan Norma Pemeriksaan Akuntan serta tingkat kepatuhan Akuntan Publik terhadap NPA merupakan indikator sampai sejauh mana laporan pemeriksaan dapat diandalkan. Keandalan ini sangat penting peranannya dalam rangka menjaga kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan. Salah satu norma yang menjadi topik dalam tulisan ini adalah norma pelaporan tentang pernyataan pendapat auditor atas laporan keuangan auditan. Secara tekstual dalam NPA tercantum pada BAB XI tentang *Laporan Akuntan atas Laporan Keuangan yang Diperiksa*.

Pemakai informasi keuangan saat ini tidak hanya terbatas membutuhkan jasa tradisional berupa audit atas laporan keuangan histories, namun telah meluas ke berbagai jenis jasa lain. Misalnya, review terhadap laporan keuangan prospektif,

pemeriksaan (examination) atas kepatuhan perjanjian, pemeriksaan atas laporan keuangan yang disusun sesuai dengan dasar akuntansi komprehensif selain prinsip akuntan yang berlaku umum dan pemeriksaan atau review berdasarkan prosedur yang disepakati oleh pemberi tugas.

Standar mutu pekerjaan dan jasa akuntan nasional Indonesia yang bertaraf internasional tidak dapat dielakkan. Karena globalisasi telah menuntut persamaan mutu atau kualitas standar audit internasional. Dan lebih jauh lagi profesi akuntan di Indonesia akhirnya juga harus terbuka untuk bias bersaing dengan akuntan asing.

SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) sebagai norma penyempurna sekaligus pengganti NPA yang telah disahkan melalui Kongres IAI pada 21 September 1994 berisi aturan-aturan yang diperlukan oleh akuntan public di Indonesia. SPAP menjadi standar mutu dan pengatur jenis jasa profesi akuntan public yang bertaraf internasional.

Kodifikasi SPAP dilakukan dengan mekanisme *up dating* berupa penambahan, pengurangan, penghapusan dan perubahan terhadap berbagai standar dalam standar auditing, standar atestasi, dan standar jasa akuntansi dan review. Standar tersebut diantaranya diadopsi melalui beberapa pernyataan dari American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) dan The International Federation of Accountants (IFAC).

SPAP yang diterbitkan oleh Komite terdiri dari :

1. Standar Auditing
2. Standar Atestasi
3. Standar Jasa Akuntansi dan Review
4. Pedoman Audit Industri Khusus

Standar auditing merupakan pedoman audit atas laporan keuangan histories yang terdiri dari 10 standar dan telah dirinsi dalam Pernyataan Standar Auditing (PSA). Kepatuhan terhadap Pernyataan Standar Auditing yang dikeluarkan oleh Komite bersifat wajib (mandatory) bagi anggota IAI yang berpraktek sebagai akuntan public, termasuk di dalamnya Interpretasi Pernyataan Standar Auditing sebagai Interpretasi resmi yang dikeluarkan oleh Komite.

2. Ruang Lingkup Masalah

Berdasarkan latar belakang yang diuraikan di atas, maka pembahasan masalah dalam tulisan ini hanya dibatasi pada pembahasan *pernyataan pendapat auditor atas laporan keuangan auditan*. Kajian atas masalah ini berdasarkan studi komparasi atas Norma Pemeriksaan Akuntan tahun 1986 dan Standar Profesional Akuntan Publik tahun 1994.

3. Rumusan Masalah

Diterbitkannya SPAP tahun 1994 sebagai pengganti NPA tahun 1986 masalah yang dimunculkan dalam tulisan ini adalah *adakah perbedaan berupa perubahan dan atau pengembangan yang mendasar dan material atas "Laporan Akuntan" yang terdapat dalam NPA tahun 1986 dan SPAP tahun 1994*

4. Tujuan

Tujuan yang diharapkan tercapai dalam tulisan penelitian ini adalah :

- a. Mengkaji Laporan Akuntan atas Laporan Keuangan yang Diperiksa menurut kodifikasi Norma Pemeriksaan Akuntan

- b. Mengkaji Laporan Audit atas Laporan Keuangan Auditan menurut kodifikasi Standar Profesional Akuntan Publik yang berkaitan dengan pendapat auditor atas laporan keuangan auditan.

5. Tinjauan Pustaka

Studi literature /pustaka merupakan salah satu metode pengumpulan data yang digunakan dalam kegiatan penelitian. Metode yang digunakan adalah membaca dan mempelajari literature/pustaka yang berkaitan dengan penyusunan rumusan penelitian. Yang sekaligus menjadi sumber data dalam penelitian ini.

Metode analisa data yang diterapkan adalah analisa kualitatif. Yang mengacu pada :

- a. Buku Norma Pemeriksaan Akuntan
- b. Buku Standar Profesional Akuntan Publik
- c. Jurnal-jurnal Akuntansi
- d. Literatur lain yang berkaitan

Teori yang dikaji akan dianalisa secara deskriptif, artinya dari teori yang ada, penulis akan mengkaji dengan cara menguraikan dan memberi gambaran obyektif.

IAI (Ikatan Akuntan Indonesia) adalah organisasi profesi terdepan di Indonesia dalam pengembangan dan praktek akuntansi, manajemen, bisnis dan public yang berorientasi pada etika dan tanggung jawab social. Akuntansi dan pelaporan keuangan yang benar dan baik bermanfaat bagi masyarakat bisnis dalam mengalokasikan berbagai sumber daya secara ekonomis rasional. Profesi akuntan public memiliki peran krusial dalam penyediaan informasi keuangan yang andal bagi pemerintah dan masyarakat bisnis.

Upaya profesi akuntan public untuk meningkatkan mutu jasa ke taraf dunia merupakan jawaban atas tuntutan kebutuhan masyarakat yang sejalan dengan berkembangnya dan semakin kompleksnya pasar modal di Indonesia serta globalisasi ekonomi Indonesia. Buku Standar Profesional Akuntan Publik disusun untuk memenuhi kebutuhan tersebut.

6. Pembahasan

6.1. Aspek Struktur dan Karakteristik Kodifikasi

6.1.1. Norma Pemeriksaan Akuntan

NPA dikodifikasi dengan struktur kode angkaurut 1 sampai dengan 15 untuk tiap tipe norma, dan lampiran-lampiran yang terdiri dari 12 suplemen, 2 penjelasan interpretasi dan 1 pedoman khusus pemeriksaan koperasi. NPA menggunakan istilah suplemen untuk menyebut pernyataan (*statement*) yang berfungsi menjabarkan berbagai norma pemeriksaan akuntan. Sedangkan suplemen yang diartikan sebagai tambahan atau lampiran disajikan terpisah dari norma-norma tersebut.

6.1.2. Standar Profesional Akuntan Publik

Pada masa penyusunan SPAP Komite NPA telah melakukan konversi (pengembangan) buku Norma Pemeriksaan Akuntan dengan suplemen-suplemennya ke dalam Pernyataan Standar Auditing. Selain konversi, Komite juga melakukan revisi, penggantian dan penambahan Pernyataan Standar Auditing (PSA) baru, serta menyusun Pernyataan Standar Atestasi (PSAT) baru dan Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review (PSAR) baru. Berikut ini disajikan table hasil konversi buku Norma Pemeriksaan Akuntan dan suplemen ke dalam Pernyataan Standar Auditing.

Tabel 1. Konversi Kodifikasi NPA ke dalam Peryataan Standar Auditan

Nomor Bab / No Suplemen	Judul Bab atau Suplemen	PSA
Bab 1	Tanggung Jawab Akuntan Publik	PSA No. 2
Bab 2	Kekeliruan dan Penyelewengan	PSA No. 3
Bab 3	Norma Pemeriksaan Akuntan	PSA No. 1
Bab 4	Norma Umum	PSA No. 4
Bab 5	Perencanaan yang Baik dan Pelaksanaan Pemeriksaan pada saat yang Tepat	PSA No. 5
Bab 6	Pengkajian dan Penilaian Sistem Pengendalian Intern	PSA No. 6
Bab 7	Bahan Pembuktian	PSA No. 7
Bab 8	Ketaatan pada Prinsip Akuntansi Indonesia	PSA No. 8
Bab 9	Konsistensi Penerapan Prinsip Akuntansi Indonesia	PSA No. 9
Bab 10	Pengungkapan Informatif yang dipandang Memadai dalam Laporan Keuangan	PSA No. 10
Bab 11	Laporan Akuntan atas Laporan Keuangan yang Diperiksa	PSA No. 11
Bab 12	Peristiwa Kemudian	PSA No. 12
Bab 13	Laporan Bentuk Panjang	PSA No. 13
Bab 14	Laporan Khusus	PSA No. 14
Bab 15	Kertas Kerja	PSA No. 15
Suplemen No. 1	Komunikasi Antara Akuntan Terdahulu dengan Akuntan Pengganti	PSA No. 16
Suplemen No. 2	Surat Peryataan Klien	PSA No. 17
Suplemen No. 3	Laporan Akuntan Mengenai Laporan Keuangan Komparatif Pedoman Khusus Pemeriksaan Koperasi	PSA No. 18
Suplemen No. 4	Sistem Pengendalian Mutu untuk Suatu Kantor Akuntan Publik	PSA No. 19
Suplemen No. 5	Laporan Khusus	PSA No. 20
Suplemen No. 6	Prosedur Analitis	PSA No. 21
Suplemen No. 7	Pertimbangan Struktur Pengendalian Intern dalam Suatu Pemeriksaan Laporan Keuangan	PSA No. 22
Suplemen No. 8	Komunikasi Permasalahan yang Berhubungan dengan Struktur Pengendalian Intern yang Ditemukan dalam Pemeriksaan	PSA No. 23
Suplemen No. 9	Resiko Pemeriksaan dan Materialitas	PSA No. 24
Suplemen No. 10	Uji Petik Pemeriksaan	PSA No. 25
Suplemen No. 11	Peryataan Pendapat Akuntan atas Informasi Tambahan	PSA No. 26
Suplemen No. 12	Kompilasi dan Penelaahan Laporan Keuangan	PSA No. 27
Interprestasi No. 1	Penjelasan tentang Pelaporan Penilaian Kembali Aktiva Tetap	IPSA No. 1
Interprestasi No. 2	Perubahan Interpretasi Norma Pemeriksaan Akuntan No. 1 Mengenai Pelaporan Penilaian Kembali Aktiva Tetap	IPSA No. 2

Selain itu komite juga menambahkan PSA batu no. 29 sampai dengan no. 60. Komite juga menerbitkan 11 standar atestasi yang tercantum dalam PSAT no.2 tentang Standar Atestasi. Demikian juga untuk penyerahan jasa atestasi komite menerbitkan PSAR. Keseluruhan PSA, PSAT dan PSAR dan interpretasinya disusun dan digolongkan ke dalam seksi-seksi yang ditentukan dalam Standar Profesional Akuntan Publik 1994.

Berdasarkan deskripsi tentang struktur dan karakteristik kodifikasi NPA dan SPAP tersebut menunjukkan perbedaan yang material dalam hal :

1. Hirarki kedudukan tiap tipe standar
2. Pemberian kode dan klasifikasi
3. Metode pengembangan dan penyesuaian

6.2. Aspek Ruang Lingkup

Aspek ruang lingkup penyusunan NPA dan buku SPAP sangat dipengaruhi oleh meningkatnya jenis dan mutu jasa profesi akuntan public dan perkembangan ekonomi Indonesia yang semakin kompleks dan global. Usaha penyempurnaan dan pengharmonisan pengembangan standar-standar profesional akuntan public yang berlaku di Indonesia dimaksudkan untuk memenuhi tuntutan kebutuhan masyarakat dan pemerintah tentang keandalan informasi keuangan. Sehingga perlu adanya penyalarsan standar yang berlaku dengan perkembangan dunia bisnis nasional maupun internasional.

Norma Pemeriksaan Akuntan atau Standar auditing yang ditetapkan dan disahkan Ikatan Akuntan Indonesia adalah :

1. Norma / Standar Umum, terdiri atas 3 item
2. Norma / Standar Pekerjaan Lapangan, terdiri atas 3 item
3. Norma / Standar Pelaporan, terdiri atas 4 item

Norma-norma atau standar-standar tersebut dalam banyak hal saling berhubungan dan saling tergantung satu sama lain. Keadaan yang berhubungan erat dengan penentuan dipenuhi atau tidaknya suatu standar, dapat berlaku juga untuk standar yang lain. “Materialitas” dan “risiko audit” melandasi penerapan semua standar auditing, terutama standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

Standar pelaporan keempat dalam buku SPAP telah menunjukkan perubahan yang cukup material terhadap norma pelaporan keempat yang terdapat dalam buku NPA. Berikut ini table yang menunjukkan perubahan dan pengembangan standar pelaporan keempat yang bersumber dari buku NPA dan telah disempurnakan dalam buku SPAP.

Tabel 2. Perubahan dan Pengembangan Standar Pelaporan ke-4

Sumber	Judul	Keterangan
Bab 11	Laporan Akuntan atas Laporan Keuangan yang Diperiksa	PSA no.11 diganti PSA 29
Bab 12	Peristiwa Kemudian (Yang Terjadi Sesudah Tanggal Neraca)	PSA no. 12 diganti PSA 46
Bab 13	Laporan Akuntan Bentuk Panjang	PSA no. 13 diganti PSA 36
Suplemen no.3	Laporan Akuntan Mengenai Laporan Keuangan Komparatif	PSA no. 18 diganti PSA 29
Suplemen no. 11	Pernyataan Pendapat Akuntan atas Informasi Tambahan	PSA no. 27 direvisi PSA 50

Selain PSA pengganti tersebut dalam standar pelaporan keempat ditambahkan pula PSA baru.

Tabel 3. PSA Baru untuk Standar Pelaporan ke-4

PSA Baru	Judul
PSA no. 38	Bagian Audit Dilaksanakan oleh Auditor Independen Lain
PSA no. 43	Pemberian Tanggal atas Laporan Auditor Independen
PSA no. 44	Informasi Lain dalam Dokumen yang Berisi Laporan
PSA no. 45	Ketidaksesuaian dengan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum
PSA no. 47	Penemuan Kemudian Fakta yang Ada Tanggal Laporan Auditor
PSA no. 52	Audit atas Estimasi Akuntansi
PSA no. 53	Laporan Auditor atas Laporan Keuangan Ringkasan dan Data Keuangan Pilihan

Norma atau standar pelaporan ke-4 menyebutkan “*Laporan akuntan harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau memuat suatu penegasan, bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dikemukakan. Dalam hal nama akuntan public dihubungkan dengan laporan keuangan, maka laporan akuntan harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pemeriksaan yang dilakukan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab akuntan yang bersangkutan*”.

Norma / standar pelaporan keempat tersebut memberikan pedoman penyusunan laporan audit bentuk baku. Laporan audit bentuk baku yang lama (NPA) terdiri atas dua alinea yaitu paragraph rung lingkup dan paragraph pendapat. Sedangkan dalam laporan audit bentuk baku yang baru terdiri dari tiga paragraph yaitu paragraph pengantar, paragraph lingkup audit dan paragraph pendapat.

Standar pelaporan keempat juga mengatur tentang tipe pendapat auditor atas laporan keuangan yang telah diaudit. Tipe pendapat auditor menurut buku NPA terdiri dari 4 (empat) tipe, sebagaimana diatur dalam Bab 11. Sedangkan standar yang baru tipe pendapat tersebut ada 5 (lima) seperti yang tercantum dalam SA seksi 508. Kelima tipe pendapat tersebut adalah:

- Tipe pendapat wajar tanpa pengecualian
- Tipe pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan audit bentuk baku.
- Tipe pendapat wajar dengan pengecualian
- Tipe pendapat tidak wajar
- Pernyataan tidak memberikan pendapat

Tipe pendapat kedua “*pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan audit bentuk baku*” adalah tipe pendapat yang belum diakui dalam buku NPA.

Perbedaan ruang lingkup standar pelaporan keempat ini juga terlihat dalam bentuk laporan bahasa Inggris yang ditujukan untuk kepentingan emisi efek yang dicatat dalam pasar modal luar negeri. Pedoman bentuk laporan dalam bahasa Inggris ini diatur dalam Interpretasi Seksi 508, dalam hal ini belum diatur dalam buku NPA.

6.3. Aspek Bahasa

Perbedaan aspek bahasa disini meliputi kata, frasa, kalimat maupun paragraph yang digunakan dalam kedua buku khususnya dalam bentuk laporan audit. Perkembangan bahasa Indonesia yang terjadi karena arus budaya telah menumbuhkan banyak perbendaharaan kosa kata baru baik yang berasal dari bahasa

daerah maupun dari bahasa asing. Perbendaharaan kosakat ini tentu saja banyak memberikan makna baru dan lebih spesifik terhadap obyek yang dimaksud oleh bahasa komunikasi.

Beberapa perbedaan penggunaan bahasa dalam buku NPA dan SPAP ditunjukkan dalam table di bawah ini.

Tabel 4. Beberapa Perbedaan Penggunaan Bahasa dalam NPA dan SPAP

Bahasa dalam buku NPA	Bahasa dalam buku SPAP
Akuntan	Auditor
Pemeriksaan	Auditing
Norma	Standar
Penegasan	Asersi
Perhitungan Rugi Laba	Laporan Rugi Laba
Laporan Perubahan Posisi Keuangan	Laporan Arus Kas
Pendapat Wajar tanpa kualifikasi	Pendapat Wajar tanpa Pengecualian
Penyimpangan dari Prinsip Akuntansi Indonesia	Penyimpangan dari Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum

7. Kesimpulan

Berdasarkan kajian komparatif yang telah diuraikan diatas maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

- Ada perbedaan yang mendasar dan material atas "*laporan akuntan*" yang terdapat pada buku NPA dan SPAP
- Beberapa aspek yang membedakan secara signifikan atas kedua laporan akuntan tersebut adalah aspek struktur kodifikasi, aspek ruang lingkup dan aspek bahasa.
- Laporan akuntan standar lama disusun atas 2 paragraf yaitu paragraph ruang lingkup dan pendapat. Laporan audit bentuk baku baru disusun atas 3 paragraf yaitu paragraph pengantar, lingkup audit dan pendapat.
- Tipe pendapat akuntan menurut buku NPA terdiri dari 4 tipe pendapat sebagaimana diatur dalam Bab 11, sedangkan menurut buku SPAP ada 5 tipe pendapat sebagaimana diatur dalam SA Seksi 508.
- Satu tipe pendapat akuntan yang ditambahkan dalam buku SPAP adalah tipe pendapat "*pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan audit bentuk baku*".
- Standar pelaporan keempat dalam SPAP mengatur bentuk laporan audit bentuk baku berbahasa Inggris untuk kepentingan emisi efek yang dicatat di pasar modal luar negeri.

Daftar Pustaka

Soedarjono, pasal 47 KUHD dan Pengaruhnya pada Pendapat Akuntan, Artikel Auditing, Edisi Juni 1991, Majalah Akuntansi, Jakarta.

Subiyanto, Ibnu, Drs., Akt., 1993, Metodologi Penelitian (Akuntansi), Edisi kedua, STIE-YKPN, Yogyakarta.

Suwarjono, 1990/1991, Gagasan Pengembangan Pendidikan dan Profesi Akuntansi di Indonesia, Kumpulan Artikel, Edisi Agustus 1990, Majalah Akuntansi Jakarta.

Widjajanto, Nugroho, Drs., Akt., dan Maramis Sinaga, SE., Akt. 1988, Kamus Akuntansi, Edisi kedua, Penerbit Erlangga, Jakarta.

Wijaya, Amin dan Wibowo Sudiman, Audit dan Pelaporan Keuangan bagi Perusahaan Go Public, Edisi Maret 1991, Majalah Akuntansi, Jakarta.

IAI, Ikatan Akuntan Indonesia, Norma Pemeriksaan Akuntansi, Penerbit Rineka Cipta.

IAI, Ikatan Akuntan Indonesia, Standar Profesi Akuntan Publik, STIE-YKPN, Cetakan-3 tahun 1996.