

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 ISA 701

International Standard of Auditing (ISA) 701 tentang Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor's Report dikembangkan oleh IAASB dan resmi diterbitkan mulai Januari 2015 yang mulai efektif untuk laporan keuangan yang berakhir setelah Desember 2016. Secara praktik, ISA menjadi standar internasional sehingga memerlukan waktu untuk diadopsi oleh semua negara. Salah satu faktor penyusunan ISA 701 yang bermula sejak diperkenalkan persyaratan baru bagi auditor perusahaan di Inggris Raya oleh *Financial Reporting Council (FRC)*, yang mana memiliki komponen yang mirip dengan ISA 701.

2.2 Implementasi ISA 701 Di Inggris

Inggris merupakan salah satu negara pertama yang mensyaratkan pelaporan auditor perusahaan menggunakan standar auditor terbaru, setahun lebih cepat dari ISA 701, komponen yang mirip dengan pengungkapan KAM. Berawal dari Asosiasi Profesi Akuntan Publik di Inggris Raya, melalui Financial Reporting Council (FRC) untuk memperkenalkan persyaratan baru pengadopsian Extended Auditor's Report (EAR) pada tahun 2014. Persyaratan baru untuk laporan auditor perusahaan untuk mengandung laporan atas hasil auditor yang “wajar, seimbang,

dan dapat dipahami” dengan tujuan agar meningkatkan transparansi dan kepastian atas laporan kepada pengguna/investor.

Adanya revisi ISA (UK and Ireland) 700 menjadi bentuk awal implementasi Key Audit Matters (KAM) di Inggris Raya. Istilah penyebutan KAM belum dikemukakan dalam revisi ISA tersebut. Waktu itu, KAM disebut sebagai penjelasan detail penilaian risiko salah saji, yang mana memiliki kemiripan definisi mendekati KAM. Implementasi awal di Inggris menjadi salah satu dasar pertimbangan penerbitan ISA 701, kemudian akhirnya Inggris ikut mengadopsi ISA 701 pada tahun 2016.

Menurut IAASB (2015), dengan adanya standar laporan auditor dapat memberikan sinyal transparansi kepada informasi material spesifik setiap perusahaan. Juga, dijelaskan bahwa laporan audit menjadi lebih jelas, karena adanya pengungkapan penjelasan pada isu utama dari sudut pandang auditor. Menurut FRC (2016) pada laporan dua tahun pertama pengembangan implementasinya di Inggris, menjelaskan bahwa perubahan standar laporan audit perusahaan untuk memberikan pengguna laporan keuangan kepercayaan yang lebih besar pada integritas dan keandalan atas laporan keuangan yang berpengaruh pada pengambilan keputusan, terutama dengan adanya deskripsi serta respons auditor terhadap risiko audit laporan keuangan.

2.3 Pengertian Audit Laporan Keuangan

Menurut Hayes et al., (2005), terdapat ilustrasi yang dianalogikan untuk menjelaskan teori dalam audit sebagai berikut.

- i) *Policeman Theory* yaitu teori yang menggambarkan tugas auditor untuk pencegahan dan deteksi keberadaan *fraud*.
- ii) *Lending Credibility Theory* yaitu laporan keuangan yang diaudit digunakan untuk meningkatkan kepercayaan pengguna/stakeholders dalam pengelolaan manajemen.
- iii) *Theory of Inspired Confidence* yaitu adanya partisipasi pihak ketiga sebagai stakeholders yang menjadi konsekuensi perusahaan untuk menuntut akuntabilitas performa manajemen. Proses audit dibutuhkan untuk menghindari kemungkinan bias informasi dari manajemen.
- iv) *Agency Theory* merupakan auditor sebagai penghubung kedua pihak antara manajemen selaku “agen” dengan pihak ketiga selaku pemegang “modal” yang memberi kontribusi pada perusahaan untuk menjaga kepercayaan kerja sama dan menghindari adanya asimetris informasi.

Berdasarkan SA 200 paragraf 3 (IAPI, 2010) dapat disimpulkan tujuan audit atas laporan keuangan adalah meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan berupa suatu opini oleh auditor tentang penyusunan laporan keuangan yang disajikan secara wajar sesuai dengan kerangka program audit berdasarkan ketentuan yang relevan.

Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa audit laporan keuangan adalah tugas auditor sebagai pemeriksa laporan keuangan perusahaan dengan tujuan memberikan kepercayaan kepada pengguna laporan keuangan perusahaan melalui pernyataan opini audit tentang kewajaran dan keandalan laporan keuangan.

2.4 Proses Audit Laporan Keuangan

Proses audit menurut Arens et al. (2017, 166) dibagi menjadi empat langkah utama yaitu merencanakan pendekatan audit atas risiko, melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi, melaksanakan prosedur analitis substantif dan pengujian atas perincian saldo, serta yang terakhir adalah tahap penyelesaian audit dan laporan auditor.

Perencanaan awal pendekatan audit difokuskan untuk memperoleh pemahaman awal terhadap klien secara keseluruhan. Tahap pertama dari seluruh proses audit ini dimulai dari pemahaman bisnis dan industri klien, prosedur analitis laporan keuangan awal, menentukan materialitas awal, kemudian menilai risiko baik risiko salah saji, risiko pengendalian internal, dan risiko bawaan (*inherent risk*). Menurut Arens et al. (2017, 429) fase pertama (Perencanaan awal audit) menghasilkan keseluruhan strategi dan rencana audit, serta audit program yang spesifik untuk seluruh audit.

Menyadur dari Rick Hayes (2005) bahwa pengertian Materialitas diambil dari IFAC's *Glossary Of Terms* adalah sebagai berikut.

“Information is material if its omission or misstatement could influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements. Materiality depends on the size of the item or error judged in the particular circumstances of its omission or misstatement. Thus, materiality provides a threshold or cutoff point rather than being a primary qualitative characteristic which information must have if it is to be useful.” (p. 236)

Dapat diambil simpulan bahwa pengertian materialitas menunjukkan batas terendah dari informasi atas risiko kemungkinan terjadinya kesalahan yang berdampak pada laporan keuangan.

Pengujian efektivitas pengendalian internal perusahaan dan pengujian substantif atas transaksi dilakukan pada tahap kedua dengan tujuan mengumpulkan bukti pendukung untuk penilaian risiko pengendalian, juga menguji akurasi terkait transaksi misalnya transaksi penjualan. (Arens et al. 2017)

Pengujian analisis substantif tes atas perincian saldo merupakan tahap ketiga selanjutnya yang bertujuan sebagai bukti pendukung suatu akun saldo melalui evaluasi atas informasi yang diperoleh, atau pengungkapan dengan membuat perkiraan perhitungan karena adanya kesalahan perhitungan saldo pada laporan keuangan.

Tahap terakhir adalah penyelesaian. Penyelesaian audit dilakukan melalui evaluasi, tinjauan kembali atas pengujian yang dilakukan sebelumnya telah sesuai memenuhi standar audit yang berlaku. Tujuan penyelesaian audit bagi auditor adalah untuk menerbitkan laporan audit berupa opini kewajaran atas laporan keuangan yang didasarkan pada bukti audit yang telah dikumpulkan dan dievaluasi. Sebelumnya, auditor mengomunikasikan hasil laporan audit kepada komite audit dan manajemen sebelum diterbitkan. Penulis akan membahas terkait ISA 701 yang merupakan bagian dari penyelesaian audit dengan mengkomunikasikannya dan menyusun opini laporan audit.

2.5 Komunikasi dalam Penyampaian Laporan Audit

Menurut Hayes et al. (2017, 550), auditor disarankan untuk mengomunikasikan temuan audit yang dilakukan kepada manajemen dan direktur perusahaan. Tidak hanya standar dari ISA, tetapi juga kebijakan dan hukum di beberapa negara. Hal audit yang harus dikomunikasikan kepada direktur perusahaan atau komite audit

diantaranya termasuk: kekurangan material di pengendalian internal, adanya ketidakpatuhan regulasi, keterlibatan fraud, integritas manajemen dan hal lainnya. Auditor harus menyampaikan hal audit yang menjadi kepentingan tata kelola yang timbul dari hasil audit laporan keuangan dengan pihak yang bertanggung jawab (*Those Charged with Government TCWG*). “*Government*” adalah istilah yang digunakan untuk menggambarkan peran orang yang dipercayakan dengan pengawasan, pengendalian, dan arahan suatu entitas. Komunikasi dengan manajemen dan komite audit sering juga disebut komunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola atau *those charged with governance* (TCWG).

Standar Audit (SA) 260 Paragraf 4 menyebutkan komunikasi berperan sebagai perantara auditor dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, meskipun demikian, peran komunikasi dua arah yang efektif untuk membantu:

- i) Mengomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola secara jelas tentang tanggung jawab auditor yang berkaitan dengan audit atas laporan keuangan, dan gambaran umum perencanaan lingkup dan saat audit.
- ii) Memperoleh informasi yang relevan dengan audit dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.
- iii) Menyediakan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola secara tepat waktu, hasil observasi audit yang signifikan dan relevan terhadap tanggungan jawab mereka untuk mengawasi proses laporan keuangan.

2.6 Penyusunan Laporan Audit Pendekatan *Extended Audit Reports*

Extended Audit Report (EAR) adalah pendekatan pengungkapan laporan audit baru diperkenalkan oleh FRC, berhubungan dengan pengungkapan dalam laporan

audit sekaligus hal-hal yang perlu dikomunikasikan. Pendekatan baru ini berlaku efektif pada 15 Desember 2016 dengan merevisi sejumlah standar audit dan menerbitkan sebuah standar audit baru. Revisi dilakukan pada ISA 700, 570, 705, 706, 260, dan 720. Kemudian standar baru yang terbit adalah ISA 701 Tentang *Communicating Key Audit Matters in The Auditors Report*.

Pendekatan baru EAR merevisi ISA 700 Tentang *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements* mensyaratkan laporan audit untuk mencantumkan *heading* atau bagian *Auditor's Opin**in*, *Basis on Auditor's Opin**in*, *Going Concern*, *Key Audit Matters*, *Management's Responsibility*, dan *Auditor's Responsibility*.

2.7 Pengungkapan *Key Audit Matters* Berdasarkan ISA 701

Hal Audit Utama (HAU) atau *Key Audit Matters* (KAM) dalam ISA 701 didefinisikan sebagai berikut “*Those matters that, in the auditor's professional judgment, were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. Key Audit Matters are selected from matters communicated with those charged with governance*”.

Definisi tersebut dapat disimpulkan KAM adalah pengungkapan isu (suatu hal) yang berdasarkan pertimbangan auditor paling signifikan dalam mempengaruhi proses audit. ISA 701 membagi pengungkapan KAM menjadi tiga bagian utama yaitu mensyaratkan auditor untuk menentukan (mengidentifikasi), mengomunikasikan, termasuk kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, serta mendokumentasikan KAM.

a) Mengidentifikasi KAM

Berdasarkan ISA 701 paragraf 9 dan 10, *Key Audit Matters* adalah bagian dari komunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Auditor mengidentifikasi hal yang memerlukan perhatian signifikan dan mengkomunikasikannya kepada manajemen. Dari hal yang memerlukan perhatian signifikan tersebut hal yang paling signifikan dapat diidentifikasi sebagai KAM.

Signifikan menurut ISA 701 bisa dideskripsikan sebagai hal yang menurut auditor menjadi pertimbangan. Signifikansi dapat diukur secara kualitatif maupun kuantitatif misalnya diukur secara relatif dengan hal lainnya. Menentukan signifikansi atas suatu hal melibatkan analisis objektif atas fakta dan keadaan termasuk sifat dan cakupan komunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

Menurut ISA 701 Paragraf A29 dalam menentukan hal yang relatif signifikan, dalam mengomunikasikan suatu hal auditor harus mempertimbangkan:

1. Pentingnya hal untuk pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan secara keseluruhan, khususnya materialitas.
2. Dasar dari kebijakan akuntansi, kompleksitas, dan subjektivitas manajemen.
3. Sifat dan materialitas dari salah saji yang material.
4. Sifat dan cakupan upaya audit untuk mengatasi hal yang signifikan.
5. Tingkat kesulitan yang ditemukan dalam menerapkan prosedur audit atau dalam memperoleh bukti audit yang relevan dan andal.
6. Tingkat kekurangan dalam defisiensi pengendalian terkait hal yang signifikan.
7. Menentukan apakah hal yang signifikan tersebut berhubungan dengan hal lain.

Paragraf 9 SA 701 memberikan panduan dalam menentukan KAM auditor harus mempertimbangkan 3 hal, yaitu area yang memuat:

i. Area yang Dinilai Memiliki Risiko Salah Saji Material yang Tinggi

Area yang memiliki salah saji material yang tinggi merupakan bentuk dari pendekatan audit berbasis risiko (*risk based audit*). Auditor berusaha meminimalkan risiko audit kepada tingkat yang dapat diterima. Penentuan risiko audit biasanya akan ditentukan di awal oleh auditor, misal ketika ditentukan risiko audit 5% maka terdapat tingkat keyakinan 95% bahwa laporan keuangan tidak mengandung salah saji yang material.

Risiko audit ditentukan dari fungsi risiko kesalahan penyajian material dan risiko deteksi. Risiko kesalahan material terdiri dari risiko bawaan dan risiko pengendalian. Risiko bawaan adalah risiko yang terjadi ketika tidak adanya pengendalian internal. Lalu ketika adanya pengendalian internal tidak mampu mendeteksi atau mencegah salah saji material disebut risiko pengendalian. Kemudian risiko deteksi adalah risiko ketika prosedur audit tidak mampu mendeteksi atau mencegah salah saji yang tidak dapat dideteksi dengan asersi. Risiko bawaan akan dinilai oleh auditor dengan memahami bisnis dan pengendalian klien. Selanjutnya Risiko deteksi memiliki hubungan terbalik dengan risiko bawaan, sehingga ketika risiko bawaan dinilai tinggi oleh auditor maka risiko deteksi harus rendah demi mencapai risiko audit yang telah ditentukan. Untuk meminimalkan risiko deteksi maka auditor harus meningkatkan keyakinan atas pengendalian substantif melalui pengujian.

ii. Pertimbangan Auditor pada Area yang Memuat Pertimbangan Manajemen yang Tinggi

Kemudian hal yang perlu dipertimbangkan kedua adalah area yang menjadi tantangan untuk auditor dalam mengumpulkan bukti audit untuk membentuk opini atas laporan keuangan. Menurut IAASB (2015) hal ini disebabkan adanya kompleksitas dan tingginya pertimbangan manajemen dalam laporan keuangan sehingga dapat mempengaruhi strategi audit secara keseluruhan. Ciri-ciri dari area ini adalah dalam proses audit melibatkan personil/ahli yang berpengalaman dan auditor yang memiliki kompetensi khusus estimasi akuntansi dan terkait pengungkapan.

Meskipun pengguna dari laporan keuangan telah memberikan sinyal dalam menentukan penggunaan estimasi akuntansi yang tunduk pada tingkat ketidakpastian estimasi tingkat tinggi yang mungkin belum ditentukan sebagai risiko signifikan.

iii. Area yang memiliki Pengaruh Signifikan terhadap Proses Audit karena Peristiwa atau Transaksi yang Terjadi

Paragraf A25 ISA 701 memberikan contoh peristiwa atau transaksi yang berpengaruh signifikan terhadap proses audit adalah transaksi dengan jumlah dan pihak yang tidak biasa. Kemudian transaksi yang kompleks dalam pengakuan, pengukuran, dan penyajian atau pengungkapan sehingga membuat manajemen kesulitan dalam perlakuan akuntansinya.

Selanjutnya paragraf A26 ISA 701 menyebutkan faktor-faktor yang mempengaruhi asumsi dan pertimbangan manajemen bisa memiliki pengaruh

signifikan atas keseluruhan proses audit. Meliputi signifikansi ekonomis, akuntansi, regulasi, industri, atau hal kejadian baru lainnya yang berdampak pada asumsi atau penilaian manajemen yang juga berpengaruh pada proses audit secara menyeluruh juga berpengaruh pada suatu hal yang membutuhkan perhatian signifikan auditor.

b) Mengkomunikasikan KAM

Tahap selanjutnya adalah untuk mengomunikasikannya. SA 701 Paragraf 11—17 memberikan gambaran bagaimana auditor mengkomunikasikan KAM yang telah diidentifikasi.

Paragraf 11 ISA 701 berisi bahwa auditor harus mendeskripsikan setiap KAM yang diidentifikasi kemudian mengungkapkannya ke dalam bagian terpisah di laporan audit dengan judul (heading) “*Key Audit Matters*”. KAM yang diambil berdasarkan penilaian auditor yang menjadi paling signifikan pada audit laporan keuangan, yang termasuk didalamnya berdampak besar pada: strategi audit, alokasi sumber daya audit, dan usaha kerjasama tim audit. Dalam hal mengomunikasikan KAM disampaikan pada audit atas laporan keuangan, dan auditor tidak memberikan opini terpisah atas hal tersebut.

ISA 701 Paragraf 12 menjelaskan pengecualian pengungkapan Key Audit Matters mungkin terjadi jika terdapat modifikasi terhadap opini laporan audit berdasarkan ISA 705 dan ketika adanya kondisi dimana tidak terdapat ketidakyakinan auditor atas *goingconcern* entitas berdasarkan ISA 570. Saat KAM tidak bisa diungkapkan auditor harus melaporkan hal yang menyebabkan masalah tersebut berdasarkan ISA yang berlaku yaitu ISA 705 dan 570.

Paragraf 17 ISA 701 menjelaskan komunikasi yang harus dilakukan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang perihal yang telah ditentukan auditor menjadi KAM atau jika dimungkinkan bergantung pada fakta dan keadaan entitas, auditor menyatakan tidak ada KAM yang perlu diungkapkan.

Opini modifikasi berdasarkan ISA 705 adalah ketika auditor memberikan opini tidak menyatakan pendapat (*disclaimer of opinion*) maka tidak ada KAM yang perlu diungkapkan. Selanjutnya dalam situasi opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), dan tidak wajar (*adverse opinion*), KAM masih dapat dikomunikasikan apabila auditor merasa KAM tersebut penting untuk dikomunikasikan.

Kemudian jika terdapat ketidakyakinan auditor atas *goingconcern* entitas berdasarkan ISA 570 namun pengungkapan masih memadai KAM masih bisa diungkapkan. KAM lain yang tidak berkaitan dengan keberlangsungan usaha tersebut dan auditor merasa masih perlu mengungkapkannya, maka KAM tersebut masih bisa diperkenankan untuk diungkapkan.

KAM yang telah diidentifikasi, bisa juga tidak diungkapkan seperti yang dijelaskan pada ISA 701 paragraf 14 bahwa memungkinkan KAM yang sudah diidentifikasi tidak diungkapkan dalam laporan audit independen jika ada batasan hukum dan regulasi untuk mengungkapkannya. Paragraf yang sama juga menyatakan dalam situasi yang sangat jarang terjadi, auditor menilai adanya pengungkapan KAM lebih banyak menimbulkan konsekuensi negatif dibanding manfaatnya jika KAM tersebut diungkapkan kepada publik.

c) Mendeskripsikan KAM

Berdasarkan ISA 701 paragraf 13 menjelaskan bahwa setiap KAM yang diungkapkan harus memuat referensi spesifik pengungkapan terkait jika ada, dan memuat mengapa perihal tersebut dipertimbangkan menjadi perihal yang signifikan dalam proses audit. Lalu auditor juga harus mendeskripsikan bagaimana perihal tersebut ditangani selama proses audit. ISA 701 Paragraf A46 memberikan contoh respons seperti:

1. Aspek respons auditor atau pendekatan yang paling relevan terhadap KAM atau secara spesifik terhadap risiko salah saji material yang dinilai,
2. Penjelasan singkat mengenai prosedur yang dilaksanakan,
3. Indikasi hasil dari prosedur yang dilaksanakan, atau
4. Pengamatan dari perihal tersebut.

Deskripsi dari KAM yang telah diidentifikasi adalah untuk pengguna laporan audit memahami KAM secara signifikan dalam audit laporan keuangan, termasuk hubungan dengan elemen lain dalam laporan audit, juga dalam hal pembentukan opini.

ISA 701 paragraf A47 menyebutkan agar pengguna laporan keuangan mudah memahami adanya KAM dalam audit atas laporan keuangan, auditor diharapkan dapat menjelaskan deskripsi KAM dengan:

1. Tidak menunjukkan perihal tersebut belum diatasi oleh auditor dalam hal pembentukan opini atas laporan keuangan.
2. Menghubungkan perihal secara langsung ke keadaan yang terjadi dalam entitas, menghindari bahasa yang umum dan berulang.

3. Mempertimbangkan bagaimana KAM di tangani dalam pengungkapan lain yang berhubung di laporan keuangan, jika ada.
4. Tidak membentuk opini yang berlainan terhadap elemen lain di laporan keuangan.

d) Mendokumentasikan KAM

ISA 701 Paragraf 18 mengharuskan auditor mendokumentasikan rasionalisasi atas keputusan yang berhubungan dengan temuan signifikansi KAM. Dokumentasi dilakukan terkait prosedur audit yang telah dilaksanakan dan bukti audit yang diperoleh. Dokumentasi terkait KAM dilakukan sesuai bentuk, isi, dan luas yang berpedoman dengan ISA 230. Dokumentasi yang dilakukan auditor memuat rasionalisasi/alasan atas KAM yang telah diidentifikasi, jika tidak ditemukan KAM auditor juga harus mencantumkan rasionalisasi atas keputusan tersebut.