

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Materialitas

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA seksi 312, materialitas adalah besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, mungkin dapat mengubah atau mempengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut.

Materialitas adalah suatu salah saji dalam laporan keuangan dimana salah saji tersebut akan mempengaruhi keputusan para pemakai laporan tersebut. (Arens, 2017)

Materialitas merupakan salah satu tolok ukur auditor dalam perencanaan dan pelaksanaan audit untuk menemukan salah saji dalam laporan keuangan. Dalam prosesnya, materialitas dibagi menjadi dua tingkat, sebagai berikut:

1. Tingkat Laporan Keuangan

a. Overall Materiality

Materialitas ini didasarkan pada hal yang layak diharapkan berdampak pada keputusan yang dibuat pengguna laporan keuangan. Jika auditor memperoleh informasi selama proses audit yang dapat

mengubah angka materialitas, maka nilai materialitas awal seharusnya direvisi.

b. Overall Performance Materiality

Overall Performance Materiality ditetapkan lebih rendah dari *Overall Materiality*. *Performance Materiality* memungkinkan auditor untuk menanggapi penilaian risiko, dan menurunkan ke tingkat rendah dimana probabilitas salah saji tidak terdeteksi dan tidak dikoreksi secara agregat dapat berdampak material atas laporan keuangan secara menyeluruh.

2. Tingkat Account Balance, Class of Transaction, and Disclosure

a. Specific Materiality

Merupakan jumlah salah saji pada tingkat saldo akun, transaksi, dan pengungkapan dimana nilainya lebih rendah dari *Overall Materiality*.

b. Specific Performance Materiality

Specific Performance Materiality ditetapkan lebih rendah dari *Specific Materiality* yang memungkinkan auditor untuk menanggapi penilaian risiko tertentu dan memperhitungkan kemungkinan salah saji yang tidak terdeteksi atau tidak material secara agregat dapat berjumlah material.

Dalam menerapkan definisi diatas, terdapat tiga tingkatan materialitas dalam mempertimbangkan jenis laporan audit yang akan diterbitkan (Arens, 2017), yaitu:

1. Jumlahnya Tidak Material

Apabila ada salah saji dalam laporan keuangan tetapi cenderung tidak mempengaruhi keputusan pemakai laporan, hal tersebut dianggap sebagai tidak material. Karena itu, pendapat wajar tanpa pengecualian layak diterbitkan.

2. Jumlahnya Material tetapi Tidak Memperburuk Laporan Keuangan Secara Keseluruhan

Apabila salah saji dalam laporan keuangan akan mempengaruhi keputusan para pemakai laporan itu, tetapi laporan keuangan secara keseluruhan tetap disajikan secara wajar sehingga masih berguna. Untuk mengambil keputusan tentang tingkat materialitas apabila terdapat kondisi yang memerlukan penyimpangan dari pendapat di luar pendapat wajar tanpa pengecualian, auditor harus mengevaluasi semua pengaruhnya terhadap laporan keuangan.

Apabila auditor menyimpulkan bahwa salah saji material tetapi tidak mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan, maka pendapat yang tepat adalah pendapat wajar dengan pengecualian (dengan menggunakan "kecuali untuk").

3. Jumlahnya Sangat Material atau Begitu Pervasif sehingga Kewajaran Laporan Keuangan Secara Keseluruhan Diragukan

Tingkat materialitas tertinggi terjadi apabila pemakai mungkin akan membuat keputusan yang tidak benar jika mereka mengandalkan laporan keuangan secara keseluruhan. Pada saat menentukan apakah suatu pengecualian sangat material, auditor harus mempertimbangkan seberapa besar pengaruh pengecualian tersebut terhadap bagian laporan keuangan yang berbeda. Ini disebut sebagai penyebaran (*pervasiveness*).

Bila salah saji menjadi lebih pervasif, kemungkinan untuk menerbitkan pendapat tidak wajar, alih-alih pendapat wajar dengan pengecualian, akan semakin tinggi. Tanpa memperhatikan jumlah yang terlibat, penolakan untuk memberikan pendapat harus dilakukan apabila auditor ditetapkan tidak memiliki independensi menurut peraturan *Kode Perilaku Profesional*. Persyaratan yang ketat ini mencerminkan pentingnya independensi bagi para auditor. Setiap penyimpangan dari aturan independensi ini akan dianggap sangat material.

Berdasarkan Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas BPK Audit Keuangan (2013, 06) dinyatakan bahwa konsep materialitas dapat dikelompokkan menjadi:

- a. Materialitas Kuantitatif; materialitas yang menggunakan ukuran kuantitatif tertentu seperti nilai uang, jumlah waktu, frekuensi maupun jumlah unit.

- b. Materialitas Kualitatif; materialitas yang menggunakan ukuran kualitatif yang lebih ditentukan pada pertimbangan profesional. Pertimbangan profesional tersebut didasarkan pada cara pandang, pengetahuan, dan pengalaman pada situasi dan kondisi tertentu.

Salah satu dapat ditemukan oleh auditor dengan adanya bukti audit yang cukup. Ketika auditor menetapkan tingkat materialitas yang tinggi tingkat, maka bukti audit yang dibutuhkan sedikit, sebaliknya jika tingkat materialitasnya rendah, maka bukti audit yang dibutuhkan untuk proses audit cukup banyak. Dalam proses audit, tidak jarang tingkat materialitas berubah dengan adanya temuan-temuan audit.

2.2 Penentuan Tingkat Materialitas dalam Tahapan Audit

Materialitas diterapkan oleh auditor pada tahap perencanaan, pelaksanaan audit, dan saat evaluasi dampak kesalahan penyajian yang teridentifikasi dan kesalahan penyajian yang tidak terkoreksi pada laporan keuangan, serta saat perumusan opini audit.

Menurut SA 320 (4) menyatakan bahwa penentuan materialitas oleh auditor membutuhkan pertimbangan profesional, dan dipengaruhi oleh persepsi auditor tentang kebutuhan informasi keuangan oleh para pengguna laporan keuangan. Kemudian, pada SA 320 (8) “Tujuan auditor adalah untuk menetapkan konsep materialitas secara tepat dalam perencanaan dan pelaksanaan audit.”

2.2.1 Materialitas dalam Perencanaan Audit

Pada SA 320. (6), dalam perencanaan audit, auditor membuat pertimbangan-pertimbangan tentang ukuran kesalahan penyajian yang dipandang material. Pertimbangan-pertimbangan tersebut menyediakan suatu dasar untuk:

- a. Menentukan sifat, saat, dan luas prosedur penilaian risiko;
- b. Mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material; dan
- c. Menentukan sifat, saat, dan luas prosedur audit lanjutan.

Berdasarkan Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas BPK Audit Keuangan (2013) dalam pemeriksaan laporan keuangan, auditor perlu menetapkan:

1. *Planning Materiality* (materialitas awal), yaitu nilai maksimum yang menjadi batas auditor untuk meyakini bahwa semua salah saji yang diatas nilai tersebut dianggap material dan dapat mempengaruhi keputusan dari pihak-pihak yang berkepentingan. Materialitas ini ditetapkan untuk tingkat keseluruhan laporan keuangan.
2. *Tolerable Error/TE* (tingkat kesalahan yang tertoleransi), yaitu materialitas terkait kelas-kelas transaksi, saldo akun, dan pengungkapan. Istilah TM lebih tepat digunakan karena *misstatement* mempunyai arti lebih luas daripada *error*. *Misstatement* mencakup kesalahan yang tidak disengaja (*error*) dan kesalahan yang disengaja (*fraud*).

Lebih lanjut dalam Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas BPK RI (2013) menjabarkan bahwa terdapat lima tahapan kegiatan dalam penetapan materialitas awal, yaitu:

1. Penentuan Dasar (*Basis*) Penetapan Materialitas

Dalam penentuan dasar penetapan materialitas, auditor dapat menggunakan:

- a. Total pendapatan atau total belanja, untuk entitas nirlaba
- b. Laba sebelum pajak atau pendapatan, untuk entitas yang mencari laba
- c. Nilai aset bersih atau ekuitas, untuk entitas yang berbasis aset

2. Penentuan Tingkat (*Rate*) Materialitas

Setelah menentukan dasar penetapan, auditor harus mempertimbangkan tingkat yang akan digunakan dalam menghitung materialitas awal. Auditor dapat menggunakan atau mengikuti pedoman dalam menentukan tingkat materialitas yang ditetapkan BPK RI dengan Keputusan BPK RI No.05/K/I-XIII.2/10/2013 tentang Petunjuk Teknis (Juknis) Penetapan Batas Materialitas.

Tabel II.1 Pedoman Umum Penerapan Tingkat Materialitas

No	Persentase	Keterangan
a	0,5% - 5% dari belanja atau pendapatan	Tingkat materialitas 0,5% dapat digunakan pada kondisi Sistem Pengendalian Intern (SPI) entitas yang belum memadai. Pada pemeriksaan pemeriksaan selanjutnya pemeriksa dapat meningkatkan sampai dengan tingkat materialitas 5% dari total belanja atau pendapatan.

b	5% - 10% dari laba sebelum pajak	Tingkat materialitas 10% digunakan pada entitas non publik dan anak entitasnya dan 5% digunakan pada entitas publik.
	0,5% - 1 % dari penjualan	Apabila sebuah entitas telah beroperasi pada atau mendekati titik impas dan keuntungan atau kerugian bersih berfluktuasi dari tahun ke tahun.
c	1% dari ekuitas	Digunakan pada saat hasil dari operasi sangat rendah.
	0,5% - 1% dari total aktiva	Digunakan pada saat ekuitas mengalami penurunan pada titik paling rendah.

Sumber: Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas BPK RI (2013)

Disamping menggunakan pedoman umum diatas, auditor juga dapat mempertimbangkan tingkat materialitas dengan memperhatikan beberapa beberapa faktor, sebagai berikut:

- Opini audit tahun sebelumnya;
- Risiko pemeriksaan (AR) pada saat perencanaan audit; dan
- Faktor-faktor kualitatif yang mempengaruhi materialitas, baik berasal dari audit tahun sebelumnya maupun tahun berjalan.

Tabel II.2 Alternatif Hubungan Opini Audit Tahun Sebelumnya, Audit Risk, dan Faktor Kualitatif dengan Tingkat Materialitas

Opini Tahun Sebelumnya	Audit Risk	Persentase Tingkat Materialitas	Faktor-faktor Kualitatif
Disclaimer/Adverser	1%	0,5% - 1%	- Ekspektasi pemangku kepentingan; - Risiko kecurangan; - Besar kecilnya anggaran; - Hasil audit tahun lalu/tindak lanjut;
Wajar Dengan Pengecualian	3%	1,01% - 3%	
Wajar Tanpa Pengecualian	5%	3,01% - 5%	

			• Tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK; • Perubahan kebijakan pemerintah terhadap entitas ybs; • Karakteristik entitas yang diperiksa; • Proses bisnis entitas yang diperiksa; • Dst.
--	--	--	---

Sumber: Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas BPK RI (2013)

3. Penetapan Nilai Materialitas Awal (*Planning Materiality/PM*)

Nilai Materialitas Awal (PM) merupakan besarnya kesalahan yang mempengaruhi pertimbangan pengguna Laporan Keuangan. Berikut adalah ilustrasi penetapan nilai materialitas awal:

Tabel II.3 Penetapan Materialitas Awal

Dasar Penetapan Materialitas	:	Total Belanja PT PQR merupakan entitas yang mencari laba		
Nilai Total Belanja	:	Rp 600.000.000,00		
		Opini Tahun Lalu	AR	Faktor Kualitatif
		WTP	5%	Entitas yang diperiksa mengalami perubahan kebijakan akibat terjadinya pandemi Covid-19 sehingga auditor memiliki pertimbangan tersendiri untuk pemeriksaan tahun ini.
Tingkat Materialitas	:	5%		

PM	:	$5\% \times \text{Rp } 600.000.000 = 30.000.000$
Interpretasi Umum	:	Secara kuantitatif, nilai PM sebesar Rp30.000.000,00 mempunyai arti bahwa apabila terdapat nilai salah saji atas akun dalam laporan keuangan yang lebih dari Rp30.000.000,00 maka akun tersebut mengandung salah saji yang material, dan apabila nilai salah saji kurang dari Rp30.000.000,00 maka akun tersebut tidak mengandung salah saji yang material.

Sumber: Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas BPK RI (2013)

4. Penetapan Kesalahan Yang Dapat Ditoleransi

TM merupakan alokasi materialitas awal (PM) pada setiap akun atau kelompok akun. Alokasi ini dilakukan dengan tujuan untuk menentukan akun/kelompok akun dalam laporan keuangan yang memerlukan tambahan prosedur pemeriksaan, memastikan adanya kemungkinan salah saji yang material yang berasal dari penggabungan salah saji yang jumlahnya lebih kecil daripada materialitas awal, mempertimbangkan risiko deteksi, dan meminimalkan biaya pemeriksaan tanpa menurunkan kualitas pemeriksaan.

Langkah-langkah pengalokasian PM menjadi TM pada akun-akun laporan keuangan adalah sebagai berikut:

- tentukan nilai PM;
- hitung total nilai seluruh akun pada Neraca, kecuali akun-akun yang bersifat residual, seperti SILPA/SIKPA, ekuitas dana, dan sebagainya;

- c. akun yang mendapatkan alokasi PM adalah akun-akun yang dilakukan pengujian. Akun-akun yang sangat penting seperti kas akan memperoleh alokasi 0 dan akun-akun artificial/penyeimbang seperti EDI/EDL tidak akan memperoleh alokasi PM;
- d. alokasikan nilai PM pada akun-akun yang akan dilakukan pengujian dengan menggunakan rumus:

Dimana:

$$TM = PM * \frac{N}{T}$$

TM : Tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi

PM : Nilai materialitas awal

N : Nilai akun

T : Total nilai akun yang diperiksa pada neraca untuk akun akun di neraca dan total nilai akun yang diperiksa pada laporan laba rugi untuk akun-akun di laporan laba rugi.

5. Faktor-faktor Kualitatif Lainnya

Setiap pemeriksaan mempunyai permasalahan berbeda-beda yang berpengaruh terhadap penetapan nilai TM. Permasalahan tersebut tidak hanya karena perbedaan jenis dan karakteristik entitas yang diperiksa tetapi juga sejauh mana laporan keuangan entitas yang diperiksa tersebut menjadi perhatian utama bagi pembaca laporan keuangan dan pihak pengambil keputusan. Selain itu, proses bisnis entitas yang diperiksa juga menjadi dasar auditor untuk menetapkan nilai TM.

2.2.2 Materialitas dalam Pelaksanaan Audit

Dalam proses audit, jika memang diperlukan auditor akan melakukan penyesuaian nilai tingkat materialitas awal. Nilai materialitas awal dimungkinkan untuk direvisi dengan alasan, sebagai berikut:

1. Perubahan ruang lingkup pemeriksaan; dan
2. Informasi tambahan tentang entitas yang diperiksa selama berlangsungnya pekerjaan lapangan.

Sesuai dengan Keputusan BPK RI No.05/K/I-XIII.2/10/2013 tentang Petunjuk Teknis (Juknis) Penetapan Batas Materialitas menyatakan bahwa auditor dapat melakukan evaluasi atas hal-hal sebagai berikut:

1. Perubahan penilaian atas risiko karena saat pengujian pengendalian menunjukkan hasil yang berbeda dengan penilaian risiko saat perencanaan, adanya indikasi kecurangan atas saldo akun yang nilainya material, dan kejadian-kejadian lain yang saat perencanaan belum dipertimbangkan;
2. Apabila memungkinkan, Pemeriksa dapat merubah jumlah sampel atas bukti pemeriksaan yang mengandung salah saji material karena penilaian atas risiko pengendalian berbeda dengan penilaian saat perencanaan pemeriksaan; dan
3. Auditor juga dapat melakukan prosedur pemeriksaan lebih lanjut apabila bukti pemeriksaan yang mengandung salah saji material bertambah.

Perlu diperhatikan bahwa perubahan tersebut harus disetujui oleh Penanggung Jawab dan dikomunikasikan secara tertulis kepada Pemberi Tugas.

Pada akhir pelaksanaan pemeriksaan, nilai materialitas (PM dan TM) yang telah ditetapkan pada saat perencanaan atau awal pelaksanaan audit dievaluasi kembali terutama berkaitan dengan dasar penetapan materialitas, berdasarkan hasil pengujian pengendalian dan substantif. Setelah dievaluasi kemudian dibandingkan dengan salah saji yang masih ditemukan untuk menentukan apakah salah saji tersebut material/tidak material pada tingkat akun/tingkat laporan keuangan secara keseluruhan. Salah saji yang masih ditemukan merupakan salah saji yang tidak terdeteksi ataupun tidak dikoreksi karena entitas yang diperiksa tidak mau melakukan koreksi. Salah saji yang tidak terdeteksi adalah bagian dari risiko deteksi yang didapat sebagai hasil perhitungan matematis yang dipengaruhi oleh *inherent risk*, *control risk*, dan *detection risk*. Auditor dapat menggunakan pertimbangan profesional (*professional judgment*) ataupun pertimbangan kualitatif untuk menentukan pengaruh/dampak salah saji atas kewajaran laporan keuangan dan opini yang diberikan.

2.3 Opini Audit

2.3.1 Definisi Opini Audit

Berdasarkan SA 700 (6), tujuan auditor adalah:

1. Untuk merumuskan suatu opini atas laporan keuangan berdasarkan suatu evaluasi atas kesimpulan yang ditarik dari bukti audit yang diperoleh; dan
2. Untuk menyatakan suatu opini secara jelas melalui suatu laporan tertulis yang juga menjelaskan basis untuk opini tersebut.

Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SA seksi 508), opini audit adalah pernyataan pendapat auditor harus didasarkan atas audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing dan atas temuan-temuannya.

Dari penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa opini audit merupakan pendapat yang diberikan auditor atas kewajaran suatu informasi keuangan yang bebas dari penyimpangan atau salah saji dan informasi yang diberikan lengkap.

2.3.2 Jenis Opini Audit

Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SA seksi 508), pendapat auditor dikelompokkan kedalam lima tipe, yaitu:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Unqualified opinion adalah pendapat yang diterbitkan auditor jika tidak adanya pembatasan dalam lingkup audit dan tidak ada pengecualian yang signifikan mengenai kewajaran dan telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik

(SPAP), serta tidak ditemukan kesalahan material secara keseluruhan laporan keuangan atau tidak terdapat penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku (SAK).

2. Opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelasan (*Modified Unqualified Opinion*)

Modified unqualified opinion adalah pendapat yang diberikan dengan tambahan paragraf penjelasan dalam keadaan tertentu yang mengharuskan auditor melakukan hal tersebut, meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan. Keadaan tertentu dapat terjadi apabila:

- a. Pendapat auditor sebagian didasarkan atas pendapat auditor independen lain;
- b. Jika terdapat kondisi dan peristiwa semula menyebabkan auditor yakin tentang adanya kesalahan mengenai *going concern* entitas namun setelah mempertimbangkan rencana manajemen auditor berkesimpulan bahwa rencana manajemen tersebut dapat secara efektif dilaksanakan dan pengungkapan mengenai hal itu telah memadai;
- c. Di antara dua periode akuntansi terdapat suatu perubahan material dalam penggunaan prinsip akuntansi atau dalam metode penerapannya; dan
- d. Auditor tidak dapat melengkapi prosedur audit yang berkaitan dengan informasi, atau auditor tidak dapat menghilangkan keraguan

yang besar apakah informasi tambahan tersebut sesuai dengan panduan yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan.

3. Opini Wajar dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Qualified opinion adalah pendapat yang diberikan ketika laporan keuangan dikatakan wajar dalam hal yang material, tetapi terdapat sesuatu penyimpangan atau kurang lengkap pada pos tertentu, sehingga harus dikecualikan. Auditor menerbitkan opini ini apabila:

- a. Bukti kompeten yang kurang cukup atau adanya pembatasan ruang lingkup audit; dan
- b. Auditor yakin bahwa terdapat penyimpangan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan berdampak material.

4. Opini Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Adverse opinion adalah opini yang diberikan ketika laporan keuangan secara keseluruhan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan.

5. Opini Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of Opinion*)

Disclaimer of opinion adalah pendapat yang diberikan ketika auditor tidak dapat meyakinkan dirinya atas kewajaran laporan keuangan tersebut akibat ruang lingkup audit dibatasi atau terdapat hubungan yang tidak independent menurut Kode Perilaku Profesional antara auditor dan entitas. Auditor juga memiliki opsi untuk menolak memberikan

pendapat pada permasalahan yang menyangkut *going concern* entitas.

Pendapat ini diberikan apabila kondisinya sangat material.

2.3.3 Faktor Pemberian Opini Audit

Menurut SA 700 (11) bahwa untuk merumuskan opini, auditor harus menyimpulkan apakah auditor telah memperoleh keyakinan memadai tentang laporan keuangan tersebut secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Kesimpulan itu harus memperhitungkan:

1. Kesimpulan auditor, berdasarkan SA 330, apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh;
2. Kesimpulan auditor, berdasarkan SA 450, apakah kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi adalah material, baik secara individual maupun secara kolektif; dan
3. Evaluasi yang diharuskan

Auditor harus mengevaluasi apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan ketentuan dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Pengevaluasian tersebut harus mencakup pertimbangan atas aspek kualitatif praktik akuntansi entitas, termasuk indikator kemungkinan penyimpangan dalam pertimbangan manajemen.

Secara khusus, auditor harus mengevaluasi apakah, dari sudut pandang ketentuan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku:

- a) Laporan keuangan mengungkapkan kebijakan akuntansi signifikan yang dipilih dan diterapkan secara memadai;
- b) Kebijakan akuntansi yang dipilih dan diterapkan konsisten dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan sudah tepat;
- c) Estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen adalah wajar;
- d) Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan adalah relevan, dapat diandalkan, dapat diperbandingkan, dan dapat dipahami;
- e) Laporan keuangan menyediakan pengungkapan yang memadai untuk memungkinkan pengguna laporan keuangan yang dituju memahami pengaruh transaksi dan peristiwa material terhadap informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan; dan
- f) Terminologi yang digunakan dalam laporan keuangan, termasuk judul setiap laporan keuangan sudah tepat.

Ketika auditor telah melakukan evaluasi dari temuan audit, maka auditor harus menyimpulkan opini yang sesuai dengan kondisi laporan keuangan entitas yang diauditnya. Jika laporan keuangan bebas dari salah saji material dan penyusunannya sesuai dengan ketentuan yang berlaku umum, maka auditor dapat menerbitkan opini wajar tanpa pengecualian (WTP). Namun, jika laporan keuangan tersebut terdapat salah saji yang material dan terdapat ketidaksesuaian penyusunan laporan dengan ketentuan yang ada, maka dapat dilakukan modifikasi opini sesuai dengan SA 705 mengenai Modifikasi Terhadap Opini dalam Laporan Auditor Independen.