

ANALISIS PERBANDINGAN SPAP, IAS DAN SPKN

Maylia Pramono Sari✉

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Semarang, Indonesia
Gedung C6, Kampus Sekaran, Gunungpati, Semarang, Jawa Tengah, Indonesia 50229

Diterima: 12 November 2009. Disetujui: 15 Desember 2009. Dipublikasikan: Maret 2010

Abstrak

Dalam mewujudkan *Good Governance* akan dilakukan analisis perbandingan mengenai standar pemeriksaan nasional yaitu SPAP, ISA, dan SPKN untuk menemukan standar yang lebih tepat dan lebih lengkap untuk pemeriksaan sektor publik. Persamaan SPKN dan ISA adalah tanggungjawab manajemen dan tanggungjawab auditor sedangkan perbedaannya adalah badan yang menerbitkannya. Perbedaan yang mendasar terletak pada karakter pemeriksaan BPK. Karakter tersebut adalah keharusan pemeriksa BPK untuk merancang prosedur pemeriksaan terhadap kepatuhan yang terkait dengan pemeriksaan yang dilakukan dan waspada atas penyimpangan lainnya.

Abstract

To realize *Good Governance*, it needs a comparative analysis for finding out the national standardization of SPAP, ISA, and SPKN. It is used for auditing public sector. SPKN and ISA have similarities and difference. Both SPKN and ISA have the same responsibility of management and audit. SPKN and ISA have different characteristics in auditing. The compliance of audit procedure is obligatory for BPK. Moreover, it becomes the strength of BPK RI and the one that make BPK and KAP different.

© 2010 Universitas Negeri Semarang

Keywords: SPAP; ISA; SPKN

Pendahuluan

Dalam rangka mewujudkan *Good Governance* pada sektor privat telah terdapat pedoman pengelolaan keuangan yaitu Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan pedoman auditnya adalah Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Sedangkan terkait dengan pengelolaan keuangan daerah pada sektor publik, telah diterbitkan PP No 24/2005 mengenai Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur penyajian laporan keuangan (dengan segala plus minusnya). Namun sampai saat ini belum ada standar audit yang ditetapkan. Ketiadaan standar audit ini menimbulkan *gap* antara auditor (BPK) dengan *auditee* (pemda). *Gap* dimaksud berupa persepsi *auditee* bahwa auditor melakukan audit dengan hak prerogatif berupa UUD 1945 dan UU 15/2004.

Untuk mencapai titik idealisme lahirnya PP 24/2005, kekeliruan persepsi tersebut perlu segera dikoreksi dengan menerbitkan standar audit. Adanya standar audit akan menetralkan pandangan bahwa audit atas laporan keuangan merupakan "kebutuhan" dan bukan "keharusan". Standar audit mendesak untuk segera direalisasikan, mengingat bahwa jasa audit berhubungan dengan tanggungjawab sosial dan etika (Mautz & Sharaf, 1993). Dalam konteks pengelolaan keuangan daerah, persoalannya bukan hanya persoalan pengolahan keuangan, tetapi juga perso-

alan lain seperti persoalan politik (Halim, 2007). Pertimbangan lain adalah sebagaimana catatan Jones & Bates (1990): Perbedaan paling mencolok antara audit sektor swasta dan sektor publik adalah pengaruh politis dan kemungkinan terjadinya konflik antara kebijakan politis dan logika ekonomi.

Untuk merespon kebutuhan profesi akuntan publik seiring pertumbuhan ekonomi dan bisnis di Indonesia serta perubahan-perubahan radikal yang terjadi di lingkungan bisnis, dalam kurun waktu 1994-1997, Dewan SPAP telah menerbitkan berbagai standar. Selanjutnya, dalam kurun waktu 1997-2000 Dewan SPAP juga menerbitkan berbagai interpretasi standar untuk merespon kebutuhan profesi akuntan publik dalam menghadapi krisis ekonomi dan bisnis yang saat itu dialami oleh Indonesia.

Dari pengalaman sebelumnya danantisipasi tren perubahan pasca krisis Indonesia serta memperhatikan perubahan pesat yang terjadi di *AICPA Professional Standards* sebagai sumber acuan SPAP, Dewan SPAP selama tahun 1999 melakukan perombakan besar atas SPAP per 1 Agustus 1994 dan menerbitkannya dalam buku yang diberi judul Standar Professional Akuntan Publik per 1 Januari 2001.

SPAP per 1 Januari 2001 tersebut merupakan modifikasi SPAP terakhir yang masih berlaku sampai dengan saat ini, dengan sedikit penambahan berupa interpretasi-interpretasi yang diterbitkan dari tahun 2001 sampai dengan 2008. Penambahan terakhir dilakukan pada bulan Februari 2008 dengan penerbitan Pernyataan Beragam (*Omnibus Statement*).

Pada tahun 2004, melalui Konvensi Nasional Akuntan Indonesia telah diputuskan bahwa Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) akan melakukan adopsi sepenuhnya (*full adoption*) *International Auditing and Assurance Standards* (ISA) yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountants* (IFAC). Dengan dilakukannya adopsi ISA, maka ISA akan menggantikan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang sekarang yang sebagian besar isinya diadopsi dari *AICPA Professional Standards* tahun 1998.

Dalam rangka mewujudkan *Good Governance* pada sektor publik telah diterbitkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang mengatur penyajian laporan keuangan (dengan segala plus minusnya). Dalam hal pemeriksaan pengelolaan keuangan, sektor publik berhak diaudit oleh auditor independen dari Kantor Akuntan Publik yang berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang berpedoman pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Oleh karena itu penulis tertarik untuk melakukan analisis perbandingan mengenai standar pemeriksaan nasional yaitu SPAP dan SPKN serta standar pemeriksaan internasional yaitu ISA untuk menemukan standar yang lebih tepat dan lebih lengkap untuk pemeriksaan sektor publik. Hal ini dilakukan dengan cara melakukan analisa perbandingan baik persamaan ataupun perbedaan dari ketiga standar audit tersebut sehingga dapat kita peroleh informasi mengenai berbagai kelebihan dan kekurangan dari ketiga standar tersebut.

Pembahasan

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) merupakan pedoman bagi pekerja auditor di Indonesia sebagai hasil pengembangan berkelanjutan yang telah dimulai sejak tahun 1973. Pada tahap awal perkembangannya, standar ini disusun oleh suatu komite dalam organisasi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang diberi nama Komite Norma Pemeriksaan Akuntan. Standar yang dihasilkan oleh komite tersebut diberi nama Norma Pemeriksaan Akuntan. Sebagaimana tercermin dari nama yang diberikan, standar yang dikembangkan pada saat itu lebih berfokus ke jasa audit atas laporan keuangan historis.

Perubahan pesat yang terjadi di lingkungan bisnis di awal dekade tahun sembilan puluhan kemudian menuntut profesi akuntan publik untuk meningkatkan mutu jasa audit atas laporan keuangan historis, jasa atestasi, dan jasa akuntansi dan *review*. Di samping itu, tuntutan kebutu-

han untuk menjadikan organisasi profesi akuntan publik lebih mandiri dalam mengelola mutu jasa yang dihasilkan bagi masyarakat terus meningkat. Respon profesi akuntan publik terhadap berbagai tuntutan tersebut diwujudkan dalam dua keputusan penting yang dibuat oleh IAI pada pertengahan tahun 1994: (1) perubahan nama dari Komite Norma Pemeriksaan Akuntan ke Dewan Standar Profesional Akuntan Publik dan (2) perubahan nama standar yang dihasilkan dari Norma Pemeriksaan Akuntan ke Standar Profesional Akuntan Publik. Penerbitan SPAP per 1 Agustus 1994 seiring dengan perubahan nama standar dari Norma Pemeriksaan Akuntan Publik sumber acuan utamanya adalah dari *American Institute of Certified Public Accountant Professional Standards* (AICPA Professional Standards).

SPAP merupakan kodifikasi berbagai pernyataan standar teknis dan aturan etika. Pernyataan standar teknis yang dikodifikasi dalam buku SPAP ini terdiri dari: Pernyataan standar auditing, pernyataan standar atestasi, pernyataan jasa akuntansi dan review, pernyataan jasa konsultasi, pernyataan standar pengendalian mutu, sedangkan aturan etika yang dicantumkan dalam SPAP adalah Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik yang dinyatakan berlaku oleh Kompartemen Akuntan Publik sejak bulan Mei 2000.

Standar auditing merupakan panduan audit atas laporan keuangan historis. Standar auditing terdiri dari 10 standar dan dirinci dalam bentuk Pernyataan Standar Auditing (PSA). Dengan demikian, PSA merupakan penjabaran lebih lanjut masing-masing standar yang tercantum dalam standar auditing. PSA berisi ketentuan-ketentuan dan panduan utama yang harus diikuti oleh akuntan publik dalam melaksanakan perikatan audit. Termasuk dalam PSA adalah Interpretasi Pernyataan Standar Auditing (IPSA), yang merupakan interpretasi resmi yang dikeluarkan oleh Dewan terhadap ketentuan-ketentuan yang diterbitkan oleh Dewan dalam PSA.

Standar atestasi memberikan rerangka untuk fungsi atestasi bagi jasa akuntan publik yang mencakup tingkat keyakinan tertinggi yang diberikan dalam jasa audit atas laporan keuangan historis, pemeriksaan atas laporan keuangan prospektif, serta tipe perikatan atestasi lain yang memberikan keyakinan yang lebih rendah (*review*, pemeriksaan, dan prosedur yang disepakati). Standar atestasi terdiri dari 11 standar dan dirinci dalam bentuk Pernyataan Standar Atestasi (PSAT). PSAT merupakan penjabaran lebih lanjut masing-masing standar yang terdapat dalam standar atestasi. Termasuk dalam PSAT adalah Interpretasi Pernyataan Standar Atestasi (IPSAT), yang merupakan interpretasi resmi yang dikeluarkan oleh Dewan terhadap ketentuan-ketentuan yang diterbitkan oleh Dewan dalam PSAT.

Standar jasa akuntansi dan *review* memberikan rerangka untuk fungsi nonatestasi bagi jasa akuntan publik yang mencakup jasa akuntansi dan review. Standar jasa akuntansi dan review dirinci dalam bentuk Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan *Review* (PSAR). Termasuk di dalam Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan *Review* adalah Interpretasi Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan *Review* (IPSAR), yang merupakan interpretasi resmi yang dikeluarkan oleh Dewan terhadap ketentuan-ketentuan yang diterbitkan oleh Dewan dalam PSAR.

Standar jasa konsultasi memberikan panduan bagi praktisi yang menyediakan jasa konsultasi bagi kliennya melalui kantor akuntan publik. Jasa konsultasi pada hakikatnya berbeda dari jasa atestasi akuntan publik terhadap asersi pihak ketiga. Dalam jasa atestasi, para praktisi menyajikan suatu kesimpulan mengenai kendala suatu asersi tertulis yang menjadi tanggung jawab pihak lain, yaitu pembuat asersi (*asserter*). Dalam jasa konsultasi, para praktisi menyajikan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi. Sifat dan lingkup pekerjaan jasa konsultasi ditentukan oleh perjanjian antara praktisi dengan kliennya. Umumnya, pekerjaan jasa konsultasi dilaksanakan untuk kepentingan klien.

Standar pengendalian mutu memberikan panduan bagi kantor akuntan publik di dalam melaksanakan pengendalian kualitas jasa yang dihasilkan oleh kantornya dengan mematuhi berbagai standar yang diterbitkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik dan Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik, Ikatan Akuntan Indonesia. Dalam perikatan jasa profesional, kantor akuntan publik bertanggungjawab untuk mematuhi berbagai standar relevan yang telah diterbitkan oleh Dewan dan Kompartemen Akuntan Publik. Dalam pemenuhan tanggungjawab

tersebut, kantor akuntan publik wajib mempertimbangkan integritas stafnya dalam menentukan hubungan profesionalnya; bahwa kantor akuntan publik dan para stafnya akan independen terhadap kliennya sebagaimana diatur oleh Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik dan bahwa staf kantor akuntan publik kompeten, profesional, dan objektif serta akan menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*). Oleh karena itu, kantor akuntan publik harus memiliki sistem pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian perikatan profesionalnya dengan berbagai standar dan aturan relevan yang berlaku.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) adalah badan yang dibentuk oleh *International of Accountants* (IFAC) sebagai badan pembuat standar auditing dan *assurance*.

Standar yang diterbitkan oleh IAASB terbagi dalam tiga kategori. Pertama, standar audit dan review informasi keuangan historis. Standar ini terjadi dari dua standar yaitu: *International Standard on Auditings* (ISAs), dan *International Standard on Review Engagement* (ISREs). Selanjutnya, untuk membantu penerapan standar auditing, IAASB mengeluarkan *International Auditing Practice Statement* (IAPs). IAPs ini merupakan pedoman interpretasi dan bantuan praktis di dalam menerapkan standar auditing. Untuk penerapan standar review, IAASB juga telah mengeluarkan pedoman interpretasi dan bantuan praktisnya. Pedoman ini diberi nama *International Review Engagement Practice Statement* (IREPs).

Kategori kedua, standar untuk penugasan *assurance* selain audit atau review laporan keuangan historis. Untuk kategori kedua ini, IAASB mengeluarkan *International Standard Assurance Engagement* (ISAEs). Dan untuk penerapan lebih praktisnya, IAASB telah menerbitkan *International Assurance Engagement Practice Statements* (IAEPS). IAEPS ini merupakan pedoman interpretasi dan bantuan praktis didalam menerapkan standard *assurance*.

Kategori ketiga adalah standar untuk jasa lainnya. Untuk kategori ketiga ini, IAASB menerbitkan *International Standard on Related Service* (ISRSs). Standard ini harus diterapkan pada penugasan kompilasi, pengolahan informasi, dan jasa penugasan lain. Untuk penerapannya, IAASB juga telah mengeluarkan pedoman interpretasi dan bantuan praktis yang diberi nama *International Related Service Practice Statements* (IRSPs).

Selain mengeluarkan standar untuk pekerjaan auditor, IAASB juga mengeluarkan standar untuk memberikan mutu pelayanan yang baik. Standar ini dinamakan *International Standard on Quality Controls* (ISQCS).

International Standard on Auditings (ISA) tidak membagi standar auditing dengan kategori seperti halnya SPAP. Pada ISA, tidak ada Standar Umum, Standar Pekerjaan Lapangan dan Standar Pelaporan. Penyajian standar-standar yang ada di ISA sudah mencerminkan proses pengerjaan auditing.

ISA berisi prinsip-prinsip dasar dan prosedur-prosedur esensial bersama dengan panduan yang berhubungan dalam bentuk penjelasan dan materi yang lain. Prinsip-prinsip dasar dan prosedur-prosedur esensial diinterpretasikan di dalam konteks penjelasan dan materi lain yang menyediakan panduan di dalam aplikasinya.

Pendekatan pekerjaan audit menurut ISA dibagi kedalam enam tahap, dan dari keenam tahap tersebut tidak jauh berbeda dengan pengaturan dalam SPAP yang menjadi pedoman audit bagi Kantor Akuntan Publik (KAP) di Indonesia. Adapun keenam tahap tersebut yaitu: (1) persetujuan penugasan; (2) pengumpulan informasi, pemahaman bisnis dan sistem akuntansi klien; serta penentuan unit yang akan diaudit; (3) pengembangan strategi audit; (4) melaksanakan audit; (5) membentuk opini; dan (6) membuat laporan audit.

Kandungan ISA: ISA 100 merupakan Kata pengantar bagi ISAs dan RSs, ISA 110 berisi daftar istilah dan ISA 120 tentang kerangka kerja ISAs, tanggungjawab: ISA 200 berisi tujuan; ISA 210 istilah-istilah audit; ISA220 berisi *quality control* untuk kerja audit; ISA 230 dokumentasi; ISA 240 berisi tentang *fraud and error*; ISA 250 mengenai pertimbangan akan hukum dan peraturan di dalam audit laporan keuangan, perencanaan: ISA 300 berisi perencanaan; ISA 310

pengetahuan tentang bisnis; ISA 320 mengenai materialitas audit, pengendalian internal: ISA 400 berisi penilaian risiko dan pengendalian internal; ISA 401 auditing di dalam system informasi computer lingkungan; ISA 402 pertimbangan audit berkaitan dengan entitas menggunakan organisasi jasa, bukti audit: ISA 500 berisi tentang bukti audit; ISA 501 bukti audit- pertimbangan tambahan untuk materi-materi spesifik; ISA 510 *initial engagement-opening balances*; ISA 520 prosedur analitik; ISA 530 sampel audit dan prosedur pengujian selektif lainnya; ISA 540 audit dalam estimasi akuntansi; ISA 550 pihak-pihak yang terlibat; ISA 560 mengenai kegiatan-kegiatan yang berkelanjutan; ISA 570 *going concern*; ISA 580 tentang representasi manajemen, *using work of others*; ISA 600 menggunakan pekerjaan auditor lain: ISA 610 mengenai pertimbangan pekerjaan auditing internal; ISA 620 tentang menggunakan pekerjaan dari tenaga ahli, kesimpulan audit dan pelaporan: ISA 700 berisi laporan auditor dalam laporan keuangan: ISA 710 informasi lain di dalam dokumen-dokumen yang berisi laporan keuangan auditan, area khusus: ISA 800 berisi tentang laporan audit pada tujuan khusus perikatan audit; ISA 920 berisi perikatan untuk *agrees upon procedures regarding financial information*; ISA 930 perikatan untuk menyusun informasi keuangan, pernyataan internasional mengenai praktik audit: ISA 1000 berisi tentang prosedur konfirmasi antar-bank; ISA 1001 *CIS environment-database systems*; ISA 1003 *CIS environment-database system*; ISA 1004 tentang hubungan antara supervisor bank dan auditor eksternal; ISA 1006 tentang audit pada bank komersial internasional; ISA 1007 tentang komunikasi dengan manajemen; ISA 1008 berisi penilaian risiko dan pengendalian internal-karakteristik CIS dan pertimbangan-pertimbangan; ISA 1009 tentang teknik audit berburu computer; ISA 1010 berisi tentang pertimbangan pada masalah lingkungan di dalam audit laporan keuangan.

Sesuai dengan amanat Pasal 23 ayat (1) E UUD 1945 yang menyatakan untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang Keuangan Negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang bebas dan mandiri, maka kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga Negara Pemeriksa Keuangan Negara perlu dimantapkan dengan memperkuat peran dan kinerjanya.

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) ini merupakan pelaksanaan dari Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Jo. Pasal 9 E Jo. Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan yang menyatakan dalam melaksanakan tugasnya Badan Pemeriksa Keuangan berwenang/berkeajiban menetapkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) setelah berkonsultasi dengan Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara. Dalam rangka melaksanakan amanat Undang-Undang tersebut, Badan Pemeriksa Keuangan telah menyampaikan surat Nomor 137/S/I-XIV/12/2006 tanggal 8 Desember 2006 perihal Konsep Standar Pemeriksaan Keuangan Negara kepada Presiden dan telah ditanggapi oleh Menteri Keuangan dengan surat Nomor

553/MK.01/2006 tanggal 22 Desember 2006 perihal Tanggapan atas Konsep Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Agar Badan Pemeriksa Keuangan dapat melaksanakan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara secara efektif sesuai peraturan perundang-undangan yang mutakhir, maka Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan tentang SPKN ini mengatur hal-hal pokok yang memberi landasan operasional sebagai pengganti Standar Audit Pemerintahan (SAP) yang selama ini berlaku. SPKN memuat persyaratan profesional pemeriksa, mutu pelaksanaan pemeriksaan dan persyaratan laporan pemeriksaan yang profesional bagi para Pemeriksa dan organisasi Pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara.

International Standar on Auditing (ISA) tidak membagi standar auditing dengan kategori seperti halnya SPAP. Pada ISA, tidak ada Standar Umum, Standar Pekerjaan Lapangan dan Standar Pelaporan. Penyajian standar-standar yang ada di ISA sudah mencerminkan proses pengerjaan auditing.

Pendekatan pekerjaan audit di ISA dibagi dalam enam tahap. Tahap pertama dimulai dengan persetujuan penugasan (*agreement of engagement*). Kemudian, tahap kedua melakukan pengumpulan informasi, pemahaman bisnis dan sistem akuntansi klien, serta penentuan unit yang akan diaudit. Tahap ketiga adalah pengembangan strategi audit. Hal ini dilakukan dengan memperhatikan *access inherent list*.

Tahap selanjutnya adalah *execute the audit*, yaitu mulai melaksanakan audit. Pada saat melaksanakan audit maka akan dilaksanakan *test of control, substantive and analytical procedure* dan *other substantive procedure*. Tahap kelima, mulai membentuk opini. Tahap terakhir adalah membuat laporan audit.

Dalam hal perbandingan antara SPAP dengan ISA, kecenderungannya memiliki banyak persamaan dan hampir tidak ada perbedaan karena SPAP mengadopsi dari ISA. Adapun persamaan ISA dengan SPKN, adalah sebagai berikut terkait dengan tanggung jawab manajemen. ISA: tujuan dari ISA adalah untuk menetapkan standar memberikan bimbingan pada tanggung jawab auditor dalam membuat laporan audit laporan keuangan sehubungan dengan *going concern* dalam pembuatan laporan keuangan, termasuk pernyataan manajemen dalam penilaian entitas kemampuan untuk melanjutkan sebagai *going concern*. ISA disusun secara benar berdasarkan undang-undang yang berlaku, untuk memberikan pandangan hukum yang adil dan benar. Pemerintah bertugas sebagai pengawas, control dan arah dari suatu entitas, sehingga entitasnya tercapai. Sehingga untuk menghasilkan kualitas pelaporan keuangan kepada pihak yang berkepentingan.

SKPN: tujuan SKPN adalah mengelola keuangan Negara secara tertib, ekonomis, efisien, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Menyusun dan menyelenggarakan pengendalian intern yang efektif guna menjamin: 1) pencapaian tujuan sebagaimana semestinya, 2) kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, 3) keselamatan/keamanan kekayaan yang dikelola, 4) perolehan dan pemeliharaan data/informasi yang handal dan pengukuran data/informasi secara wajar. BPK bertugas untuk menyusun dan menyampaikan laporan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara secara cepat waktu.

Tanggung Jawab Auditor menurut ISA: Auditor mempertimbangan kejadian dan kondisi yang berkaitan dengan *going concern* yang berkaitan dengan asumsi saat melakukan prosedur penilaian risiko, karena ini mungkin lebih tepat waktu disesuaikan dengan manajemen. Dengan cara tinjauan manajemen dan resolusi dari setiap isu-isu kepedulian akan indentifikasi.

Tanggung Jawab Auditor menurut SKPN: Pemeriksa bertanggung jawab untuk membantu manajemen dan para pengguna laporan hasil lainnya untuk memahami tanggung jawab pemeriksa terhadap standar pemerikta.

Berdasarkan Badan yang Membuatnya Perbedaan ISA dengan SPKN, Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dikeluarkan oleh Badan Standar Pemeriksa Keuangan Negara (BPK), sedangkan *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) merupakan badan yang dibentuk oleh Internasional Federations (IFAC) sebagai badan pembuat *standar auditing* dan *assurance*.

Persamaan SPAP dengan SPKN, Keduanya mengenai standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Sama-sama mengenal audit berdasarkan prosedur yang disepakati (*agree upon procedure*). Kedua standar ini mengenal tanggung jawab auditor dan tanggung jawabnya dibatasi oleh pernyataan memperoleh keyakinan yang memadai apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik disebabkan kekeliruan maupun kecurangan.

Pernyataan Standar Pelaksanaan Pemeriksaan audit keuangan meliputi tiga pernyataan standar yang ada di SPAP dan menetapkan lima tambahan. Audit dengan tujuan tertentu, pernyataan standar pemeriksaan untuk audit dengan tujuan tertentu SPKN memberlakukan dua pernyataan standar pekerjaan lapangan perikatan/penugasan atestasi SPAP-IAI dan menetapkan lima standar pelaksanaan tambahan.

Perencanaan: Audit keuangan, pernyataan standar pekerjaan lapangan pertama SPAP-IAI.

Audit dengan tujuan tertentu, pernyataan standar pekerjaan lapangan SPAP-IAI

Pengendalian internal: Audit keuangan, menggunakan pernyataan standar pekerjaan lapangan kedua SPAP-IAI.

Standar pelaporan: Isi laporan Audit keuangan, selain meliputi Standar pelaporan SPAP-IAI laporan memuat: Pernyataan kepatuhan terhadap standar pemeriksaan, pelaporan tentang kepatuhan terhadap peraturan perundangan, pelaporan tentang pengendalian internal, pelaporan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, pelaporan informasi rahasia. Isi laporan audit kinerja, selain meliputi standar pelaporan SPAP-IAI, laporan memuat: Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan, tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan, hasil pemeriksaan berupa temuan, simpulan dan rekomendasi, tanggapan pejabat yang bertanggung jawab. Isi laporan audit untuk tujuan tertentu, Diluar standar pelaporan SPAP-IAI, laporan memuat: Pernyataan Kepatuhan Terhadap Standar Pemeriksaan, pelaporan tentang kelemahan pengendalian internal, kecurangan, penyimpangan, serta ketidak patutan, pelaporan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, pelaporan informasi rahasia.

Perbedaan dari SPAP dan SPKN mengenai tanggung jawab pemeriksa keuangan menurut SPKN adalah menjunjung tinggi kepentingan publik. Sedangkan pada SPAP hanya pada kecukupan bukti untuk pernyataan opini, dan tanggung jawab profesi. Intern (SPI) BUMN/BUMD, sebagai acuan dalam menyusun standar SPKN berlaku untuk: BPK-RI, Akuntan publik atau pihak lainnya yang melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, untuk dan atas nama BPK-RI, dan Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) termasuk Satuan Pengawasan pemeriksaan sesuai dengan kedudukan, tugas pokok, dan fungsi masing-masing. Pihak-pihak lain yang ingin menggunakan SPKN. Adalah SPAP berlaku untuk Akuntan Publik, pada intinya SPKN hanya mengatur hal-hal yang belum diatur SPAP, SPKN lebih luas, SPKN lebih kompleks daripada SPAP (Standar Akuntansi Pemerintah), kareja juga mencakup Standar Tambahan dikurangi dengan pengecualian. Artinya, SPKN = SPAP + Standar Tambahan – Pengecualian.

Lahirnya SPKN melengkapi standarisasi pelaksanaan tugas profesi yang ada. Selama ini, sektor swasta telah lebih maju bila dibandingkan dengan sektor publik. Dalam pengelolaan keuangan sektor privat telah dikenal Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan di bidang pemeriksaannya telah dikenal Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang keduanya telah diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai organisasi yang ada dan diakui sampai saat ini.

Pada sektor publik khususnya pemerintahan, untuk pengelolaan keuangannya telah diterbitkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP) No 24 Tahun 2005. Ditetapkannya Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dengan Peraturan BPK NO 01 Tahun 2007 melengkapi standar yang telah ada tersebut. Dalam hal ini dapat kita lihat bahwa sektor publik dalam pengelolaan keuangannya menggunakan dualisme standar yaitu SAP dan SAK. Untuk pengelolaan sektor publik terkait dengan kekayaan negara yang tidak dipisahkan menggunakan SAP, sedangkan kekayaan negara yang dipisahkan yaitu yang dikelola BUMN/BUMD/pihak lain menggunakan SAK. Namun dalam hal ini SPKN tetap digunakan untuk semua komponen keuangan negara baik pemeriksaan atas pengelolaan kekayaan oleh pemerintah maupun BUMN/BUMD.

Perbedaan SPKN dengan SPAP adalah terletak pada karakter pemeriksaan BPK. Karakter tersebut adalah keharusan pemeriksa BPK untuk merancang prosedur pemeriksaan terhadap kepatuhan yang terkait dengan pemeriksaan yang dilakukan dan waspada atas penyimpangan lainnya. Pengujian terhadap kepatuhan atas peraturan perundang-undangan merupakan nilai tambah pemeriksaan yang dilakukan BPK RI selama ini. Hal inilah yang membedakan pemeriksaan BPK dengan pemeriksaan KAP. Oleh karenanya, tidak salah kalau kita sebut pemeriksaan BPK RI adalah pemeriksaan plus atau pemeriksaan bernilai tambah atau dengan kata lain SPKN merupakan SPAP plus. Namun pemeriksaan atas kepatuhan tersebut harus dipertimbangkan juga bahwa pemeriksaan atas kepatuhan merupakan bagian dari pemeriksaan utamanya, yaitu pemeriksaan atas Laporan Keuangan. Jadi dapat disimpulkan, pengujian atas kepatuhan terse-

but merupakan "tambahan" bukan utama. Sehingga seharusnya tidak mereduksi atau bahkan mengeliminasi makna output dari pemeriksaan laporan keuangan yang hanya berupa opini. Terlalu riskan jika auditor diharuskan untuk menjadikan hasil pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan, peraturan, dan perundang-undangan sebagai satu kesatuan dengan opini atas laporan keuangan.

Tidak ada satu auditor pun yang berani untuk menyatakan semua yang dilakukan auditee patuh atau tidak patuh pada peraturan perundang-undangan kecuali auditor yang mungkin "nekad". Memang image yang terbentuk saat ini, jika pemeriksaan itu pasti menemukan penyimpangan atas peraturan perundang-undangan mengingat: (1) buruknya SPI dan atau moral pelaku; (2) jangan menutup mata jika banyak kriteria peraturan perundang-undangan yang digunakan BPK tidak sejalan dengan apa yang dijadikan dasar oleh *auditee*. Namun penulis optimis, pada suatu saat akan ada auditee yang patuh sehingga tidak ada lagi penyimpangan. Berdasarkan pandangan tersebut maka konsepsi SPKN menghendaki pemeriksa harus merancang prosedur audit untuk menemukan ketidakpatuhan dalam kerangka audit utamanya (artinya seiring dengan sampel yang diambil dalam audit laporan keuangan-transaksi di luar sampel belum tentu dapat dicover).

Simpulan

Dalam rangka mewujudkan *Good Governance* terkait dengan pengelolaan keuangan daerah, telah diterbitkan PP No 24/ 2005 mengenai Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur penyajian laporan keuangan (dengan segala plus minusnya). Namun sampai saat ini belum ada standar audit yang ditetapkan. Ketiadaan standar audit ini menimbulkan *gap* antara auditor (BPK) dengan *auditee* (pemda). *Gap* dimaksud berupa persepsi *auditee* bahwa auditor melakukan audit dengan hak prerogatif berupa UUD 1945 dan UU 15/2004.

Dalam hal ini dapat kita lihat bahwa sektor publik dalam pengelolaan keuangannya menggunakan dualisme standar yaitu SAP dan SAK. Untuk pengelolaan sektor publik terkait dengan kekayaan negara yang tidak dipisahkan menggunakan SAP, sedangkan kekayaan negara yang dipisahkan yaitu yang dikelola BUMN/BUMD/pihak lain menggunakan SAK. Namun dalam hal ini SPKN tetap digunakan untuk semua komponen keuangan negara baik pemeriksaan atas pengelolaan kekayaan oleh pemerintah maupun BUMN/BUMD.

Perbedaan SPKN dengan SPAP adalah terletak pada karakter pemeriksaan BPK. Karakter tersebut adalah keharusan pemeriksa BPK untuk merancang prosedur pemeriksaan terhadap kepatuhan yang terkait dengan pemeriksaan yang dilakukan dan waspada atas penyimpangan lainnya. Pengujian terhadap kepatuhan atas peraturan perundang-undangan merupakan nilai tambah pemeriksaan yang dilakukan BPK RI selama ini. Hal inilah yang membedakan pemeriksaan BPK dengan pemeriksaan KAP. Oleh karenanya, tidak salah kalau kita sebut pemeriksaan BPK RI adalah pemeriksaan plus atau pemeriksaan bernilai tambah atau dengan kata lain SPKN merupakan SPAP plus.

Daftar Pustaka

- <http://criskuntadi.blogspot.com/2009/01/spkn-sebagai-titik-awal-membangun.html>
<http://en.wordpress.com/tag/spap>
http://id.wikipedia.org/wiki/Institut_Akuntan_Publik_Indonesia
<http://natawidnyana.wordpress.com/2008/09/09/standar-profesional-akuntan-publik-spap/>
Media Akuntansi Edisi 49/Tahun XII/September 2005 dan SPAP