

## EMPLOYING FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS FOR ENTITIES WITHOUT PUBLIC ACCOUNTABILITY FOR AUDITING

Akie Rusaktiva

Adri Putra Nugraha

Accounting Department Faculty of Economics and Business

Brawijaya University, Jl. M.T. Haryono 165 Malang

No Telepon:08123352564, email:manunggal102@yahoo.com

No Telepon:08566109909, email:putra\_adri@yahoo.com

### Abstract

Financial Accounting Standards for Entities Without Public Accountability (FAS-EWPA) is a financial accounting standards issued by The *Indonesian Institute of Accountants* or *Ikatan Akuntan Indonesia* (IAI) and endorsed by the Financial Accounting Standards Board of Indonesian Accountants or *Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia* (DSAK IAI) and intended for small and medium enterprises. The underlying principle of IAI in issuing this particular standards is the attempt to facilitate small and medium enterprises in arranging their financial reports. If this standard is not issued, they have to follow the new FAS (which is stage of adopting IFRS – full convergence 2012) to arrange their financial reports. The application of this FAS-EWPA based IFRS is relatively more complex and expensive for small and medium enterprises. FAS-EWPA adopted some parts of IFRS (International Financial Reporting Standards) for small-medium enterprises (IFRS for Small-Medium-sized Entities/SMEs). This study aims to describe the layout of the difference measurement, assessment, report and the implementation of auditing standards between FAS-IFRS and FAS-EWPA. This study employed descriptive qualitative technique of data analysis by reviewing literature and analysing the field concerning with the implementation of Financial Accounting Standards Statements (FASS) and FAS-EWPA. Specifically, the secondary data of this study are FAS-IFRS and FAS-EWPA. The findings shows that there is a difference presentation and disclosure of financial statements between entities which report using FAS-IFRS and FAS-EWPA. Therefore the perceived program and audit procedures will be different because it will be tailored to the presentation and objectives the audit, suppose that in the implementation of FASS and EWPA, there is a difference in the assertions about the disclosure/presentation. For other assertions about existence, completeness, rights and obligations as well as assessment and allocation, basically, between FASS and EWPA, they have a common concept. While in presentation assertions as has been described earlier, the FAS-EWPA has a simpler form than with FASS, therefore there is a definitely difference in terms of the presentation between the two.

*Keywords : SAK ETAP, SAK IFRS, Auditing*

## PENDAHULUAN

Ikatan akuntan indonesia (IAI) telah meluncurkan Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas (SAK-ETAP). SAK ETAP ini dimaksudkan untuk entitas tanpa akuntabilitas publik dan membantu perusahaan kecil menengah dalam menyediakan pelaporan keuangan yang tetap relevan dan andal serta diakui oleh berbagai pihak yang membutuhkan (user). SAK-ETAP dimaksudkan untuk digunakan. Entitas tanpa akuntabilitas publik adalah entitas yang (SAK-ETAP 1 par.4-13) Tidak memiliki akuntabilitas publik signifikan dan menerbitkan laporan keuangan untuk tujuan umum (general purpose financial statement) bagi pengguna eksternal.

Entitas memiliki akuntabilitas publik signifikan jika (SAK-ETAP 1 par.14-27):

- a. Entitas telah mengajukan pernyataan pendaftaran, atau dalam proses pengajuan pernyataan pendaftaran, pada otoritas pasar modal atau regulator lain untuk tujuan penerbitan efek di pasar modal; atau
- b. Entitas menguasai aset dalam kapasitas sebagai fidusia untuk sekelompok besar masyarakat, seperti bank, entitas asuransi, pialang dan atau pedagang efek, dana pensiun, reksa dana dan bank investasi.

Entitas yang memiliki akuntabilitas publik signifikan dapat menggunakan SAK ETAP jika otoritas berwenang membuat regulasi mengizinkan penggunaan SAK-ETAP. Semisal Bank Perkreditan Rakyat yang telah diijinkan oleh Bank Indonesia menggunakan SAK ETAP mulai 1 Januari 2010 sesuai dengan SE No. 11/37/DKBU tanggal 31 Desember 2009. Sedangkan dahulunya BPR memiliki pedoman akuntansi tersendiri yakni pedoman akuntansi BPR.

Salah satu pengguna laporan keuangan ini adalah pihak perbankan. Bank membutuhkan laporan keuangan untuk melakukan analisa atas kondisi keuangan perusahaan dan badan usaha dalam rangka kredit atau peminjaman dana untuk operasional. Perusahaan terutama usaha menengah kecil sangat diperlukan untuk menambah modal kerja yang sudah dimiliki sehingga diperlukan penyusunan laporan keuangan yang dianggap relevan dan reliable. Kebutuhan atas laporan keuangan tidak hanya berhenti pada tataran penyusunan, namun yang lebih dibutuhkan adalah laporan keuangan yang sudah dijustifikasi (audit) oleh pihak eksternal. Auditor merupakan profesi yang ditunjuk oleh pihak yang berkepentingan untuk melakukan justifikasi (audit) atas kewajaran laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen.

Dalam melakukan kegiatan audit, seorang auditor menggunakan dua standar dalam menjalaninya yaitu Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP). Tujuan dari audit yang dilakukan oleh seorang auditor menurut Boynton (2008) adalah: **Existence and Occurrence** (keberadaan), **Completeness** (kelengkapan), **Rights**

**and Obligations** (Hak dan Kewajiban), **Valuation or Allocation** (Penilaian dan Alokasi), **Presentation and Disclosure** (Penyajian yang wajar)

Auditor menggunakan SAK selama ini sebagai pedoman pelaksanaan untuk mencapai tujuan audit, dimana SAK yang ada selama ini (terbaru SAK 2007) memang diperuntukkan perusahaan publik, yang memiliki karakteristik sama dengan penjelasan diatas. Ada kesan penggunaan SAK tersebut (SAK-2007) untuk menyusun laporan keuangan perusahaan yang tidak memiliki akuntabilitas publik.

Dengan munculnya SAK-ETAP ini diharapkan bagi profesi auditor untuk dapat menyelaraskan prosedur yang akan dilakukan dalam proses audit. Dalam rangka penyelarasan ini, diperlukan suatu kajian dan penelitian yang hasilnya akan mampu menjawab pertanyaan penelitian ini.

## **TELAAH LITERATUR**

### **Proses Audit**

Auditing adalah proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seseorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan (Arens & Leobbecke, 1998) sedangkan menurut Mautz dan Sharaf, 1993 mendefinisikan auditing sebagai rangkaian praktek dan prosedur, metode dan teknik, suatu cara yang hanya sedikit butuh penjelasan, diskripsi, rekonsiliasi dan argumen yang biasanya menggumpal sebagai teori. Selanjutnya Mulyadi & Kanaka Puradiredja (1998) mendefinisikan auditing adalah proses sistematis untuk mempelajari dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan. Secara umum tujuan umum audit atas laporan keuangan itu sendiri untuk menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia. Kewajaran laporan keuangan dinilai berdasarkan asersi yang terkandung dalam setiap unsur yang disajikan dalam laporan keuangan. Asersi merupakan pernyataan manajemen.

Dari definisi di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa proses auditing meliputi:

1. Objek pemeriksaan adalah laporan keuangan yang disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya.
2. Pemeriksaan dilakukan secara kritis dan sistematis.

Dalam melakukan pemeriksaan, akuntan publik berpedoman pada SPAP (di Amerika GAAS). Agar pemeriksaan dapat dilakukan secara kritis, pemeriksaan harus dipimpin oleh seorang yang bergelar akuntan dan mempunyai ijin praktek sebagai akuntan publik dari Menteri Keuangan. Pelaksana pemeriksaan harus berpendidikan, berpengalaman dan berkeahlian di bidang akuntansi, perpajakan, sistem akuntansi dan pemeriksaan akuntansi.

Agar pemeriksaan dapat dilakukan secara sistematis, akuntan publik harus merencanakan pemeriksaannya sebelum proses pemeriksaan dimulai dengan membuat audit plan yang memuat kapan pemeriksaan dimulai, berapa lama, kapan laporan harus selesai, berapa orang staf yang ditugaskan, masalah-masalah yang diperkirakan akan dihadapi di bidang auditing, akuntansi dan perpajakan.

3. Pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang independen, yaitu akuntan publik.

Independen berarti tidak mempunyai kepentingan tertentu di perusahaan tersebut (misalkan auditor sebagai pemegang saham, direksi) atau mempunyai hubungan khusus (misalkan auditor menjadi keluarga dari pemegang saham, direksi).

Akuntan publik harus independen karena sebagai orang kepercayaan masyarakat, harus bekerja secara objektif, tidak memihak dan melaporkan apa adanya.

4. Tujuan pemeriksaan akuntan adalah untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa.

Laporan keuangan yang wajar adalah yang disusun berdasarkan PABU (di Indonesia: SAK, di Amerika: GAAP), diterapkan secara konsisten, dan tidak mengandung kesalahan yang material.

Akuntan publik tidak menyatakan bahwa laporan keuangan tersebut benar, karena pemeriksaannya dilakukan secara sampling, sehingga mungkin saja terdapat kesalahan dalam laporan keuangan tetapi jumlahnya tidak material sehingga tidak mempengaruhi kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.

## **Standart Audit**

Dalam pelaksanaan audit, Akuntan publik menggunakan suatu ukuran standar sebagai pedoman umum yang diharapkan dengan menggunakan pedoman tersebut tujuan umum audit dapat tercapai. Menurut Mulyadi (2002:14) "Standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit". Sedangkan menurut Sukrisno Agoes (2000:18) menyatakan pengertian standar auditing sebagai berikut :

“Standar auditing adalah sebagai suatu yang berkenaan dengan kriteria atau ukuran mutu pelaksanaan serta dikaitkan dengan tujuan yang hendak dicapai dengan menggunakan prosedur yang bersangkutan, jadi dalam hal ini standar auditing mencakup mutu profesionalisme (Professional Qualities) auditor independen dan pertimbangan (judgement) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan auditor”.

Selanjutnya, Stamp dan Moonitz (1988: 1) beranggapan auditing memiliki manifestasi tertinggi dari seni (dan ilmu pengetahuan) akunting keuangan. Kompetensinya akunting keuangan suatu entitas yang ditetapkan oleh profesi akuntansi, kredibilitasnya masih diragukan *user* luar. Informasi yang disampaikan entitas atas laporan keuangannya memerlukan kredibilitas diantaranya menggunakan pihak independen dengan menggunakan audit.

PSA (Penyusunan Audit Report) merupakan penjabaran lebih lanjut dari masing-masing standar yang tercantum di dalam standar auditing. PSA berisi ketentuan-ketentuan dan pedoman utama yang harus diikuti oleh Akuntan Publik dalam melaksanakan penugasan audit. Kepatuhan terhadap PSA yang diterbitkan oleh IAPI ini bersifat wajib bagi seluruh anggota IAPI. Termasuk di dalam PSA adalah Interpretasi Pernyataan Standar Auditing (IPSA), yang merupakan interpretasi resmi yang dikeluarkan oleh IAPI terhadap ketentuan-ketentuan yang diterbitkan oleh IAPI dalam PSA. Dengan demikian, IPSA memberikan jawaban atas pernyataan atau keraguan dalam penafsiran ketentuan-ketentuan yang dimuat dalam PSA sehingga merupakan perlausan lebih lanjut berbagai ketentuan dalam PSA.

## **SAK ETAP**

Standar Akuntansi Keuangan untuk Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK-ETAP) atau The Indonesian Accounting Standards for Non-Publicly-Accountable Entities, merupakan standar akuntansi keuangan yang diterbitkan oleh IAI dan telah disahkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI) yang ditujukan untuk perusahaan kecil dan menengah (UKM). Alasan IAI menerbitkan standar ini adalah untuk mempermudah **perusahaan kecil dan menengah (UKM)** (yang jumlahnya hampir dari 90% dari total perusahaan di Indonesia) dalam menyusun laporan keuangan mereka. Dimana jika standar ini tidak diterbitkan mereka juga harus mengikuti SAK baru (yang merupakan SAK yang sedang dalam tahap pengadopsian IFRS – konvergensi penuh tahun 2012) untuk menyusun laporan keuangan mereka. SAK berbasis IFRS ini relatif lebih kompleks dan sangat mahal bagi perusahaan kecil dan menengah untuk menerapkannya.

SAK-ETAP mengadopsi sebagian **IFRS (International Financial Reporting Standards)** untuk usaha kecil-menengah (IFRS for Small-Medium-sized Entities/SMEs).

Terdapat dua kriteria yang menentukan apakah suatu entitas tergolong entitas tanpa akuntabilitas publik (ETAP) yaitu:

**1. Tidak memiliki akuntabilitas publik yang signifikan; dan**

Suatu entitas dikatakan memiliki akuntabilitas yang signifikan jika:

- a. entitas telah mengajukan pernyataan pendaftaran atau entitas dalam proses pengajuan pernyataan pendaftaran pada otoritas pasar modal (BAPEPAM-LK) atau regulator lain untuk tujuan penerbitan efek di pasar modal. Oleh sebab itu Bapepam sendiri telah mengeluarkan surat edaran (SE) Bapepam-LK No. SE-06/BL/2010 tentang larangan penggunaan SAK ETAP bagi lembaga pasar modal, termasuk emiten, perusahaan publik, manajer investasi, sekuritas, asuransi, reksa dana, dan kontrak investasi kolektif.
- b. entitas menguasai aset dalam kapasitas sebagai fidusia untuk sekelompok besar masyarakat, seperti bank, entitas asuransi, pialang dan/atau pedagang efek, dana pensiun, reksa dana, dan bank investasi.

**2. Tidak menerbitkan laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statements*) bagi pengguna eksternal.** Contoh pengguna eksternal adalah pemilik yang tidak terlibat langsung dalam pengelolaan usaha, kreditur dan lembaga pemeringkat kredit.

## **PEMBAHASAN**

### **Perbedaan PSAK dan SAK ETAP**

Secara umum, SAK ETAP mengemas ketentuan pelaporan yang lebih sederhana dibandingkan dengan PSAK. Sesuai dengan ruang lingkup SAK-ETAP, standar ini dimaksudkan untuk digunakan oleh entitas tanpa akuntabilitas publik, yaitu entitas yang tidak memiliki akuntabilitas publik signifikan dan tidak menerbitkan laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statement*) bagi pengguna eksternal.

Entitas memiliki akuntabilitas publik dikatakan signifikan jika entitas telah mengajukan pernyataan, pendaftaran, atau dalam proses pengajuan, pernyataan pendaftaran, pada otoritas pasar modal atau regulator lain untuk tujuan penerbitan efek di pasar modal; atau efek di pasar modal; atau entitas menguasai aset dalam kapasitas sebagai fidusia untuk sekelompok besar masyarakat, seperti bank, entitas asuransi, pialang dan atau pedagang efek, dana pensiun, reksa dana dan bank investasi. Entitas yang memiliki akuntabilitas publik signifikan dapat menggunakan SAK-ETAP jika pihak regulator mengizinkan

penggunaan standar tersebut. Ijin ini muncul karena alasan biaya yang tinggi dan mekanisme yang terlalu rumit ketika menerapkan PSAK.

Tentunya terdapat alasan mengapa IAI mengeluarkan standar baru bagi perusahaan kecil menengah, diantaranya ditemui kendala-kendala sebagai berikut :

- a. PSAK– IFRS sulit diterapkan bagi perusahaan menengah kecil mengingat penentuan *fair value* memerlukan biaya yang tidak murah
- b. PSAK–IFRS lebih rumit untuk diimplementasikan, karena terlalu sering berganti peraturan seperti kasus kasus PSAK 50 dan PSAK 55, meskipun sudah disahkan tahun 2006 namun implementasinya tertunda bahkan 2010 sudah keluar PSAK 50 (revisi)
- c. PSAK–IFRS menggunakan *principle based* sehingga membutuhkan banyak *professional judgement*
- d. PSAK – IFRS perlu dokumentasi dan aplikasi teknologi informasi yang kuat.

### **Standar audit berdasarkan pada SAK-ETAP**

Penerapan SAK ETAP, dengan pengungkapan tambahan jika diperlukan, menghasilkan laporan keuangan yang wajar atas posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas. Pengungkapan tambahan diperlukan ketika kepatuhan atas persyaratan tertentu dalam SAK ETAP tidak memadai bagi pemakai untuk memahami pengaruh dari transaksi tertentu, peristiwa dan kondisi lain atas posisi keuangan dan kinerja keuangan entitas.

### **Kepatuhan Terhadap SAK ETAP**

Entitas yang laporan keuangannya mematuhi SAK ETAP harus membuat suatu pernyataan eksplisit dan secara penuh (*explicit and unreserved statement*) atas kepatuhan tersebut dalam catatan atas laporan keuangan. Laporan keuangan tidak boleh menyatakan mematuhi SAK ETAP kecuali jika mematuhi semua persyaratan dalam SAK ETAP.

### **Kelangsungan Usaha**

Pada saat menyusun laporan keuangan, manajemen entitas yang menggunakan SAK ETAP membuat penilaian atas kemampuan entitas melanjutkan kelangsungan usaha. Entitas mempunyai kelangsungan usaha kecuali jika manajemen bermaksud melikuidasi entitas tersebut atau menghentikan operasi, atau tidak mempunyai alternatif realistis kecuali melakukan hal-hal tersebut. Dalam membuat penilaian kelangsungan usaha, jika manajemen menyadari terdapat ketidakpastian yang material terkait dengan peristiwa atau kondisi yang mengakibatkan keraguan signifikan terhadap kemampuan entitas untuk melanjutkan usaha, maka entitas harus mengungkapkan ketidakpastian tersebut.

## **NERACA**

### **Informasi yang Disajikan Dalam Neraca**

Neraca minimal mencakup pos-pos berikut: (a) kas dan setara kas, (b) piutang usaha dan piutang lainnya; (c) persediaan; (d) properti investasi; (e) aset tetap; (f) aset tidak berwujud; (g) utang usaha dan utang lainnya; (h) aset dan kewajiban pajak; (i) kewajiban diestimasi; (j) ekuitas.

Entitas menyajikan pos, judul dan sub jumlah lainnya dalam neraca jika penyajian seperti itu relevan dalam rangka pemahaman terhadap posisi keuangan entitas. SAK ETAP tidak menentukan format atau urutan terhadap pos-pos yang disajikan.

### **Klasifikasi Aset dan Kewajiban**

Entitas harus menyajikan aset lancar dan aset tidak lancar, kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang, sebagai suatu klasifikasi yang terpisah dalam neraca sesuai paragraf 4.6-4.9, kecuali jika penyajian berdasarkan likuiditas memberikan informasi yang andal dan lebih relevan. Jika pengecualian tersebut diterapkan, maka semua aset dan kewajiban harus disajikan berdasarkan likuiditasnya.

#### **Aset Lancar**

Entitas mengklasifikasikan aset sebagai aset lancar jika: (a) diperkirakan akan direalisasi atau dimiliki untuk dijual atau digunakan, dalam jangka waktu siklus operasi normal entitas; (b) dimiliki untuk diperdagangkan; (c) diharapkan akan direalisasi dalam jangka waktu 12 bulan setelah akhir periode pelaporan; (d) berupa kas atau setara kas, kecuali jika dibatasi penggunaannya dari pertukaran atau digunakan untuk menyelesaikan kewajiban setidaknya 12 bulan setelah akhir periode pelaporan.

Entitas mengklasifikasikan semua aset lainnya sebagai tidak lancar. Jika siklus operasi normal entitas tidak dapat diidentifikasi dengan jelas, maka siklus operasi diasumsikan 12 bulan.

#### **Kewajiban Jangka Pendek**

Entitas harus mengklasifikasikan semua kewajiban lainnya sebagai kewajiban jangka panjang. Klasifikasi kewajiban sebagai kewajiban jangka pendek jika: (a) diperkirakan akan diselesaikan dalam jangka waktu siklus normal operasi entitas; (b) dimiliki untuk diperdagangkan; (c) kewajiban akan diselesaikan dalam jangka waktu 12 bulan setelah akhir periode pelaporan; (d) entitas tidak memiliki hak tanpa syarat untuk menunda penyelesaian kewajiban setidaknya 12 bulan setelah akhir periode pelaporan

#### **Urutan dan Format Pos dalam Neraca**

SAK ETAP tidak menentukan format atau urutan terhadap pos-pos yang akan disajikan. Paragraf 4.2 hanya menyediakan daftar pos-pos yang berbeda baik sifat atau fungsinya untuk menjamin penyajian yang terpisah dalam neraca. Sebagai tambahan:



- a) pos yang terpisah akan dibentuk jika ukuran, sifat, atau fungsi dari pos atau agregasi terhadap pos-pos yang serupa membuat penyajian terpisah menjadi relevan untuk memahami posisi keuangan entitas; dan
- b) uraian yang digunakan dan urutan pos-pos atau agregasi terhadap pos-pos yang sejenis mungkin diubah sesuai dengan sifat entitas dan transaksinya, untuk menyediakan informasi yang relevan dalam rangka memahami posisi keuangan entitas.

Pertimbangan atas pos-pos tambahan yang disajikan secara terpisah berdasarkan pada penilaian: (a) sifat dan likuiditas aset; (b) fungsi aset dalam entitas; dan (c) jumlah, sifat dan waktu kewajiban.

## **LABA RUGI**

### **Informasi yang Disajikan di Laporan Laba Rugi**

Laporan laba rugi minimal mencakup pos-pos sebagai berikut: (a) pendapatan; (b) beban keuangan; (c) bagian laba atau rugi dari investasi yang menggunakan metode ekuitas; (d) beban pajak; (e) laba atau rugi neto.

Entitas harus menyajikan pos, judul dan sub jumlah lainnya pada laporan laba rugi jika penyajian tersebut relevan untuk memahami kinerja keuangan entitas. Entitas tidak boleh menyajikan atau mengungkapkan pos pendapatan dan beban sebagai "pos luar biasa", baik dalam laporan laba rugi maupun dalam catatan atas laporan keuangan.

### **Analisis Beban**

Entitas menyajikan suatu analisis beban dalam suatu klasifikasi berdasarkan sifat atau fungsi beban dalam entitas, mana yang memberikan informasi yang lebih andal dan relevan. Analisis Menggunakan Sifat Beban

Berdasarkan metode ini, beban dikumpulkan dalam laporan laba rugi berdasarkan sifatnya (contoh, penyusutan, pembelian bahan baku, biaya transportasi, imbalan kerja dan biaya iklan), dan tidak dialokasikan kembali antara berbagai fungsi dalam entitas.

Misalnya:

Pendapatan	xxx
Pendapatan operasi lain	xxx
Perubahan persediaan barang jadi dan barang dalam proses	xxx
Bahan baku yang digunakan	xxx
Beban pegawai	xxx
Beban penyusutan dan amortisasi	xxx
Beban operasi lainnya	<u>xxx</u>
Jumlah beban operasi	(x)

Laba operasi x

### **Analisis Menggunakan Fungsi Beban**

Berdasarkan metode ini, beban dikumpulkan sesuai fungsinya sebagai bagian dari biaya penjualan atau, sebagai contoh, biaya aktivitas distribusi atau aktivitas administrasi.

Sekurang-kurangnya, entitas harus mengungkapkan biaya penjualannya sesuai metode ini terpisah dari beban lainnya.

Misalnya:

Pendapatan	x
Beban pokok penjualan	(x)
Laba bruto	x
Pendapatan operasi lainnya	x
Beban pemasaran	(x)
Beban umum dan administrasi	(x)
Beban operasi lain	(x)
Laba operasi	x

Entitas dianjurkan untuk menyajikan analisis diatas pada laporan laba rugi. Entitas yang mengklasifikasikan beban berdasarkan fungsi mengungkapkan informasi tambahan berdasarkan sifat beban, termasuk penyusutan dan beban amortisasi dan beban imbalan kerja.

## **LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS DAN LAPORAN LABA RUGI DAN SALDO LABA**

### **Laporan Perubahan Ekuitas**

Laporan perubahan ekuitas menyajikan laba atau rugi entitas untuk suatu periode, pos pendapatan dan beban yang diakui secara langsung dalam ekuitas untuk periode tersebut, pengaruh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan yang diakui dalam periode tersebut, dan (tergantung pada format laporan perubahan ekuitas yang dipilih oleh entitas) jumlah investasi oleh, dan dividen dan distribusi lain ke, pemilik ekuitas selama periode tersebut.

## **EKUITAS**

### **Informasi yang Disajikan di Laporan Perubahan Ekuitas**

Entitas menyajikan laporan perubahan ekuitas yang menunjukkan:

- a. laba atau rugi untuk periode;
- b. pendapatan dan beban yang diakui langsung dalam ekuitas;

- c. untuk setiap komponen ekuitas, pengaruh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan yang diakui sesuai Bab 9 Kebijakan Akuntansi, Estimasi, dan Kesalahan;
- d. untuk setiap komponen ekuitas, suatu rekonsiliasi antarjumlah tercatat awal dan akhir periode, diungkapkan secara terpisah perubahan yang berasal dari:
  - (i) laba atau rugi;
  - (ii) pendapatan dan beban yang diakui langsung dalam ekuitas;
  - (iii) jumlah investasi, dividen dan distribusi lainnya ke pemilik ekuitas, yang menunjukkan secara terpisah modal saham, transaksi saham treasury, dan dividen serta distribusi lainnya ke pemilik ekuitas, dan perubahan kepemilikan dalam entitas anak yang tidak mengakibatkan kehilangan pengendalian.

### **LAPORAN LABA RUGI DAN SALDO LABA**

Laporan laba rugi dan saldo laba menyajikan laba atau rugi entitas dan perubahan saldo laba untuk suatu periode pelaporan. Paragraf 3.13 mengizinkan entitas untuk menyajikan laporan laba rugi dan saldo laba menggantikan laporan laba rugi dan laporan perubahan ekuitas jika perubahan pada ekuitasnya berasal dari laba atau rugi, pembayaran dividen, koreksi kesalahan periode lalu, dan perubahan kebijakan akuntansi.

#### **Informasi yang Disajikan di Laporan Laba Rugi dan Saldo Laba**

Entitas menyajikan di laporan laba rugi dan saldo laba pos-pos berikut sebagai tambahan atas informasi yang disyaratkan dalam Bab 5 Laporan Laba Rugi:

- a. saldo laba pada awal periode pelaporan;
- b. dividen yang diumumkan dan dibayarkan atau terutang selama periode;
- c. penyajian kembali saldo laba setelah koreksi kesalahan periode lalu;
- d. penyajian kembali saldo laba setelah perubahan kebijakan akuntansi; dan
- e. saldo laba pada akhir periode pelaporan.

### **LAPORAN ARUS KAS**

Bab ini mengatur informasi yang disajikan dalam laporan arus kas dan bagaimana penyajiannya. Laporan arus kas menyajikan informasi perubahan historis atas kas dan setara kas entitas, yang menunjukkan secara terpisah perubahan yang terjadi selama satu periode dari aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan.

#### **Setara Kas**

Setara kas adalah investasi jangka pendek dan sangat likuid yang dimiliki untuk memenuhi komitmen kas jangka pendek, bukan untuk tujuan investasi atau lainnya. Oleh karena itu, investasi umumnya diklasifikasikan sebagai setara kas hanya jika akan segera jatuh tempo dalam waktu tiga bulan atau kurang sejak tanggal perolehan. Cerukan bank

pada umumnya termasuk aktivitas pendanaan sejenis dengan pinjaman. Namun, jika cerukan bank dapat ditarik sewaktu-waktu dan merupakan bagian yang tak terpisahkan dari pengelolaan kas entitas, maka cerukan tersebut termasuk komponen kas dan setara kas.

### **Informasi yang Disajikan dalam Laporan Arus Kas**

Entitas menyajikan laporan arus kas yang melaporkan arus kas untuk suatu periode dan mengklasifikasikan menurut aktivitas operasi, aktivitas investasi, dan aktivitas pendanaan.

#### **Aktivitas Operasi**

Arus kas dari aktivitas operasi terutama diperoleh dari aktivitas penghasil utama pendapatan entitas. Oleh karena itu, arus kas tersebut pada umumnya berasal dari transaksi dan peristiwa dan kondisi lain yang mempengaruhi penetapan laba atau rugi. Contoh arus kas dari aktivitas operasi adalah:

- a. penerimaan kas dari penjualan barang dan jasa;
- b. penerimaan kas dari royalti, fees, komisi dan pendapatan lain;
- c. pembayaran kas kepada pemasok barang dan jasa;
- d. pembayaran kas kepada dan atas nama karyawan;
- e. pembayaran kas atau restitusi pajak penghasilan kecuali jika dapat diidentifikasi secara khusus sebagai bagian dari aktivitas pendanaan dan investasi;
- f. penerimaan dan pembayaran kas dari investasi, pinjaman, dan kontrak lainnya yang dimiliki untuk tujuan perdagangan, yang sejenis dengan persediaan yang dimaksudkan untuk dijual kembali.

Beberapa transaksi, seperti penjualan peralatan pabrik, dapat menimbulkan keuntungan atau kerugian yang dimasukkan dalam perhitungan laba atau rugi. Tetapi, arus kas yang menyangkut transaksi tersebut merupakan arus kas dari aktivitas investasi.

#### **Aktivitas Investasi**

Arus kas dari aktivitas investasi mencerminkan pengeluaran kas sehubungan dengan sumber daya yang bertujuan untuk menghasilkan pendapatan dan arus kas masa depan. Contoh arus kas yang berasal dari aktivitas investasi adalah:

- a. pembayaran kas untuk memperoleh aset tetap (termasuk aset tetap yang dibangun sendiri), aset tidak berwujud dan aset jangka panjang lainnya;
- b. penerimaan kas dari penjualan aset tetap, aset tidak berwujud, dan aset jangka panjang lainnya;
- c. pembayaran kas untuk perolehan efek ekuitas atau efek utang entitas lain dan bunga dalam joint venture (selain pembayaran untuk efek yang diklasifikasikan sebagai kas atau setara kas atau dimiliki untuk diperdagangkan);

- d. penerimaan kas dari penjualan efek ekuitas atau efek utang dari entitas lain dan bunga dari joint venture (selain penerimaan dari efek yang diklasifikasikan sebagai setara kas atau dimiliki untuk diperdagangkan);
- e. uang muka dan pinjaman yang diberikan kepada pihak lain;
- f. penerimaan kas dari pembayaran kembali uang muka dan pinjaman yang diberikan kepada pihak lain;

### **Aktivitas Pendanaan**

Contoh arus kas yang berasal dari aktivitas pendanaan adalah:

- a. penerimaan kas dari penerbitan saham atau efek ekuitas lain;
- b. pembayaran kas kepada para pemegang saham untuk menarik atau menebus saham entitas;
- c. penerimaan kas dari penerbitan pinjaman, wesel, dan pinjaman jangka pendek atau jangka panjang lainnya;
- d. pelunasan pinjaman;
- e. pembayaran kas oleh lessee untuk mengurangi saldo kewajiban yang berkaitan dengan sewa pembiayaan.

### **Pelaporan Arus Kas dari Aktivitas Operasi**

Entitas melaporkan arus kas dari aktivitas operasi dengan menggunakan metode tidak langsung. Dalam metode ini laba atau rugi neto disesuaikan dengan mengoreksi dampak dari transaksi non kas, penangguhan atau akrual dari penerimaan atau pembayaran kas untuk operasi di masa lalu dan masa depan, dan unsur penghasilan atau beban yang berkaitan dengan arus kas investasi atau pendanaan.

Dalam metode tidak langsung, arus kas neto dari aktivitas operasi ditentukan dengan menyesuaikan laba atau rugi dari dampak dari:

- a. perubahan persediaan dan piutang usaha serta utang usaha selama periode berjalan;
- b. pos non kas seperti penyusutan, penyisihan, dan keuntungan dan kerugian valuta asing yang belum direalisasi; dan
- c. semua pos lain yang berkaitan dengan arus kas investasi atau pendanaan.

### **Pelaporan Arus Kas dari Aktivitas Investasi dan Pendanaan**

Entitas melaporkan secara terpisah kelompok utama penerimaan kas bruto dan pengeluaran kas bruto yang berasal dari aktivitas investasi dan pendanaan. Jumlah agregat arus kas yang berasal dari akuisisi dan pelepasan entitas anak atau unit usaha lain disajikan secara terpisah dan diklasifikasikan sebagai arus kas dari aktivitas operasi.

## **Bunga dan Dividen**

Entitas mengungkapkan secara terpisah arus kas dari bunga dan dividen yang diterima dan dibayarkan. Entitas mengklasifikasikan arus kas secara konsisten antar periode sebagai aktivitas operasi, investasi, atau pendanaan.

Entitas mengklasifikasikan bunga yang dibayarkan dan bunga dan dividen yang diterima sebagai arus kas operasi karena termasuk laba atau rugi. Sebagai alternatif, bunga yang dibayarkan dan bunga dan dividen yang diterima dapat diklasifikasikan sebagai arus kas pendanaan dan arus kas investasi, karena merupakan biaya perolehan sumber daya keuangan atau hasil investasi.

Dividen yang dibayarkan dapat diklasifikasikan sebagai arus kas pendanaan karena merupakan biaya perolehan sumber daya keuangan. Sebagai alternatif, dividen yang dibayarkan dapat diklasifikasikan sebagai komponen arus kas dari aktivitas operasi karena dividen dibayarkan dari arus kas operasi.

## **Pajak Penghasilan**

Entitas mengungkapkan secara terpisah arus kas yang berkaitan dengan pajak penghasilan dan mengklasifikasikannya sebagai arus kas aktivitas operasi, kecuali jika secara spesifik dapat diidentifikasi dengan aktivitas pendanaan dan investasi. Jika arus kas pajak dialokasikan pada lebih dari satu jenis aktivitas, maka jumlah keseluruhan pajak yang dibayar harus diungkapkan.

## **Transaksi Nonkas**

Entitas mengeluarkan dari laporan arus kas, transaksi investasi dan pendanaan yang tidak memerlukan penggunaan kas atau setara kas. Entitas mengungkapkan transaksi tersebut dalam laporan keuangan sehingga memberikan semua informasi yang relevan mengenai aktivitas investasi dan pendanaan tersebut.

Banyak aktivitas investasi dan pendanaan yang tidak mempunyai dampak langsung terhadap arus kas saat ini meskipun mempengaruhi struktur aset dan modal entitas. Tidak dimasukkannya transaksi non kas dalam laporan arus kas adalah konsisten dengan tujuan laporan arus kas sebab transaksi tersebut tidak mempengaruhi arus kas dalam periode berjalan.

Contoh transaksi non kas adalah:

- a. perolehan aset secara kredit atau melalui sewa pembiayaan.
- b. akuisisi suatu entitas melalui emisi saham.
- c. konversi utang menjadi modal.

## **Komponen Kas dan Setara Kas**

Entitas mengungkapkan komponen kas dan setara kas dan menyajikan rekonsiliasi jumlah yang dilaporkan dalam laporan arus kas dengan pos yang sama yang disajikan dalam neraca.

### Pengungkapan Lain

Entitas mengungkapkan, bersama dengan pendapat manajemen, jumlah kas dan setara kas yang signifikan yang dimiliki entitas, namun tidak dapat digunakan oleh entitas. Hal ini karena adanya pembatasan lalu lintas devisa atau pembatasan hukum

### Penyajian

Seperti yang telah dijelaskan pada bab sebelumnya tentang asersi manajemen, maka dalam implementasi antara PSAK dan ETAP terdapat perbedaan pada asersi pengungkapan/penyajian. Untuk asersi lainnya seperti keberadaan, kelengkapan, hak dan kewajiban serta penilaian dan alokasi pada dasarnya antara PSAK dan ETAP memiliki kesamaan konsep. Sedangkan pada asersi penyajian, seperti yang telah dipaparkan sebelumnya bahwa SAK-ETAP memiliki bentuk yang lebih sederhana dibandingkan dengan PSAK, oleh karena itu pasti terdapat perbedaan penyajian di antara keduanya.

Perbedaan penyajian tersebut dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

#### SAK UMUM vs SAK ETAP

	SAK UMUM	SAK ETAP
Penyajian Laporan Keuangan	Dengan adanya ED PSAK 1 di masa depan penyajian laporan keuangan mengikuti IFRS dengan perubahan antara lain, <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tidak ada lagi pos luar biasa pada neraca</li> <li>- Laba Rugi komprehensif</li> <li>- Cash flow metode langsung (dianjurkan), dan tidak langsung.</li> </ul>	Minimum pos yang harus ada di neraca lebih sedikit. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Silent terhadap pos luar biasa</li> <li>- Laporan laba rugi (tanpa harus menyajikan laba rugi komprehensif)</li> <li>- Cash flow dengan metode tidak langsung</li> </ul>
Aset Tetap dan Properti Investasi	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Memberikan pilihan metode biaya atau revaluasi untuk aset tetap.</li> <li>2. Metode Fair value untuk properti investasi.</li> </ol>	Aset tetap, properti investasi menggunakan metode biaya kecuali ada ketentuan pemerintah yang mengharuskan model revaluasi diterapkan.
Aset Tidak Berwujud	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Saat ini aset tidak berwujud diamortisasi selama 20th.</li> <li>- ED PSAK 19 (Terbit 2011)</li> <li>- Aset tidak berwujud dengan masa manfaat tak</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aset tidak berwujud diamortisasi selama 10th.</li> <li>- Pengukuran menggunakan metode biaya.</li> </ul>

	terbatas, tidak diamortisasi.	
Instrumen Keuangan	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ruang lingkup: aset dan kewajiban keuangan,</li> <li>- Diklasifikasikan pada nilai wajar melalui laporan laba rugi, dimiliki hingga jatuh tempo, tersedia untuk dijual, pinjaman dan pinjaman yang diberikan.</li> <li>- Impayment menggunakan incurred loss concept.</li> <li>- Derecognition</li> <li>- Hedging dan derivatif.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ruang lingkup; investasi pada efek tertentu</li> <li>- Klasifikasi trading, held to maturity, dan available for sale. Hal tsb mengacu pada PSAK no 50 (1998).</li> <li>- Jauh lebih sederhana dibanding ketentuan PSAK 50 dan PSAK 55 (revisi 2006)</li> </ul>
Persediaan	LIFO tidak lagi diijinkan  (PSAK 14 revisi 2008)	LIFO tidak diijinkan  Ketentuan lainnya sama dengan PSAK
Penurunan nilai Aset	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ruang lingkup kecuali; persediaan, aset yang timbul dari kontrak konstruksi, aset pajak tangguhan, aset yang timbul dari manfaat pensiun.</li> <li>- Penurunan nilai non persediaan.</li> <li>- Penurunan nilai unit penghasil kas dan goodwill.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ruang lingkup yang meliputi semua jenis aset kecuali aset yang timbul dari manfaat pensiun.</li> <li>- Tidak mengatur penurunan nilai goodwill.</li> <li>- Ada tambahan penurunan nilai untuk pinjaman yang diberikan dan piutang yang menggunakan PSAK 31.</li> </ul>
Laporan Keuangan Konsolidasian	Diatur dalam PSAK 4  Menggunakan metode ekuitas (entitas asosiasi) dan metode konsolidasi penuh untuk entitas anak.	Tidak Diatur  Bila memiliki investasi atas asosiasi maupun subsidiary menggunakan metode ekuitas ( on line consolidation).
Sewa	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mengatur perjanjian yang mengandung sewa.</li> <li>- Klasifikasi berifat principle based.</li> <li>- Laporan keuangan lessee dan lessor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tidak mengatir perjanjian yang mengandung sewa ( psak 8)</li> <li>- Klasifikasi sewa; kombinasi IFRS for SMEs dan SFAS 13 (rule based)</li> <li>- Laporan keuangan lessee dan lessor menggunakan PSAK 30 (1990): Akuntansi Sewa</li> </ul>
Biaya Pinjaman	Komponen biaya pinjaman  Pengakuan dan kapitalisasi biaya pinjaman	Biaya pinjaman langsung dibebankan.
Imbalan Kerja	Menjelaskan: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Imbalan kerja jangka pendek</li> <li>- Imbalan pasca kerja, untuk</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tidak termasuk imbalan berbasis ekuitas</li> <li>- Untuk mafaat pasti menggunakan PUC dan jika</li> </ul>



	manfaat pasti menggunakan PUC (Project Unit Credit) - Imbalan jangka panjang lainnya - Pesangon pemutusan kerja - Imbalan berbasis ekuitas	tidak bisa, menggunakan metode yang disederhanakan.
Pajak Penghasilan	- Menggunakan deferred tax concept - Penagkuan dan pengukuran pajak kini - Pengakuan dan pengukuran pajak tangguhan	- Menggunakan tax payable concept. - Tidak ada pengakuan dan pengukuran pajak tangguhan.

Ketika sebuah entitas menggunakan SAK ETAP sebagai dasar penyusunan laporan keuangan, maka tentunya standar auditing juga harus mengikuti aturan yang tertera di SAK ETAP. Seperti yang telah dijelaskan di atas, bahwa SAK ETAP lebih sederhana dibandingkan dengan PSAK, maka tentunya standar auditing akan lebih sederhana. Secara teknis, perbedaan antara PSAK dan SAK ETAP terlihat dari tabel berikut ini:

No	Elemen	PSAK	SAK ETAP
1	Penyajian Laporan Keuangan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Laporan posisi keuangan</li> <li>• Informasi yang disajikan dalam laporan posisi keuangan</li> <li>• Perbedaan asset lancar dan tidak lancar dan laibilitas jangka pendek dan jangka panjang</li> <li>• Aset lancar</li> <li>• Laibilitas jangka pendek</li> <li>• Informasi yang disajikan dalam laporan posisi keuangan atau catatan atas laporan keuangan</li> </ul> <p>(Perubahan istilah di ED PSAK 1: Neraca menjadi Laporan Posisi Keuangan, Kewajiban (liability) menjadi laibilitas)</p>	Sama dengan PSAK, kecuali informasi yang disajikan dalam neraca, yang menghilangkan pos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aset keuangan</li> <li>• Properti investasi yang diukur pada nilai wajar (ED PSAK 1)</li> <li>• Aset biologik yang diukur pada biaya perolehan dan nilai wajar (ED PSAK 1)</li> <li>• Kewajiban berbunga jangka panjang</li> <li>• Aset dan kewajiban pajak tangguhan</li> <li>• Kepentingan nonpengendalian</li> </ul>
2	Laporan Laba Rugi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Laporan laba rugi komprehensif             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Informasi yang disajikan dalam laporan Laba Rugi Komprehensif</li> <li>○ Laba rugi selama periode</li> </ul> </li> </ul>	Tidak sama dengan PSAK yang menggunakan istilah laporan laba rugi komprehensif, SAK ETAP menggunakan istilah laporan laba rugi.

		<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Pendapatan komprehensif lain selama periode</li> <li>○ Informasi yang disajikan dalam laporan laba rugi komprehensif atau catatan atas laporan keuangan</li> </ul>	
3	Penyajian Perubahan Ekuitas		Sama dengan PSAK, kecuali untuk beberapa hal yang terkait pendapatan komprehensif lain.
4	Catatan Atas Laporan Keuangan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Catatan atas laporan keuangan</li> <li>• Struktur</li> <li>• Pengungkapan kebijakan Akuntansi</li> <li>• Sumber estimasi ketidakpastian</li> <li>• Modal (ED PSAK 1)</li> <li>• Pengungkapan lain</li> </ul>	Sama dengan PSAK, kecuali pengungkapan modal.
5	Laporan Arus Kas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arus kas aktivitas operasi: metode langsung dan tidak langsung</li> <li>• Arus kas aktivitas investasi</li> <li>• Arus kas aktivitas pendanaan</li> <li>• Arus kas mata uang asing</li> <li>• Arus kas bunga dan dividen, pajak penghasilan, transaksi non-kas</li> </ul>	Sama dengan PSAK kecuali: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Arus kas aktivitas operasi: metode tidak langsung</li> <li>• Arus kas mata uang asing, tidak diatur.</li> </ul>
6	Laporan keuangan konsolidasi dan terpisah	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Persyaratan penyajian lapkeu konsolidasi</li> <li>• Entitas bertujuan khusus</li> <li>• Prosedur konsolidasi</li> <li>• Lapkeu tersendiri</li> <li>• Lapkeu gabungan</li> </ul>	Tidak diatur (Lihat Bab 12).
7	Kebijakan akuntansi, estimasi, dan kesalahan	<p>PSAK 25 (Laba atau Rugi Bersih untuk periode Berjalan, Kesalahan Mendasar, dan Perubahan Kebijakan Akuntansi)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Laba atau rugi bersih untuk Periode berjalan</li> <li>• Kesalahan Mendasar</li> <li>• Perubahan kebijakan Akuntansi</li> <li>• Pemilihan dan penerapan kebijakan akuntansi</li> </ul>	SAK ETAP sudah maju satu langkah dibandingkan PSAK (tidak ada “kesalahan mendasar” dan “laba atau rugi luar biasa”).

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Konsistensi dan perubahan kebijakan akuntansi</li> <li>• Perubahan Estimasi akuntansi</li> <li>• Kesalahan.</li> <li>• Pos luar biasa</li> <li>• Laba atau rugi dari aktivitas normal</li> <li>• Operasi yang tidak dilanjutkan</li> <li>• Perubahan estimasi Akuntansi</li> <li>• Penerapan suatu standar Akuntansi keuangan</li> <li>• Perubahan kebijakan Akuntansi yang lain</li> </ul>	
8	Instrumen Keuangan Dasar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ruang lingkup: aset dan kewajiban keuangan</li> <li>• Instrumen keuangan dasar:</li> <li>• Diklasifikasikan pada nilai wajar melalui laporan laba rugi, dimiliki hingga jatuh tempo, tersedia untuk dijual, pinjaman dan pinjaman yang diberikan</li> <li>• Impairment menggunakan incurred loss concept</li> <li>• Derecognition</li> <li>• Hedging dan derivatif</li> <li>• Ruang lingkup: investasi pada efek tertentu</li> <li>• Klasifikasi trading, held to maturity, dan available for sale. Hal tsb mengacu ke</li> </ul>	PSAK 50 (1998).
9	Persediaan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengukuran persediaan</li> <li>• Biaya persediaan</li> <li>• Biaya pembelian</li> <li>• Biaya konversi</li> <li>• Biaya lain-lain</li> <li>• Biaya persediaan pemberian jasa</li> <li>• Teknik pengukuran biaya</li> <li>• Rumus biaya</li> <li>• Nilai realisasi bersih</li> <li>• Pengakuan sebagai beban</li> <li>• Pengungkapan</li> </ul>	Sama dengan PSAK
10	Investasi pada perusahaan asosiasi dan entitas anak	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ruang lingkup: entitas asosiasi</li> <li>• Metode akuntansi</li> <li>• Metode biaya</li> <li>• Metode ekuitas</li> </ul>	metode ekuitas

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Model nilai wajar (ED PSAK 15)</li> <li>• Ruang lingkup: entitas asosiasi dan entitas anak</li> <li>• Metode akuntansi</li> <li>• Entitas asosiasi : metode biaya</li> <li>• Entitas anak :</li> </ul>	
11	Investasi pada perusahaan asosiasi dan entitas anak	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jointly controlled operation, asset, and entity</li> <li>• Metode akuntansi</li> <li>• Metode konsolidasi proporsional</li> <li>• Metode ekuitas</li> <li>• Model nilai wajar (ED PSAK 12 : PBA/PBO/PBE)</li> </ul>	Sama dengan PSAK kecuali metode akuntansi hanya menggunakan metode biaya.
12	Property Investasi	<p>Metode akuntansi</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Model nilai wajar</li> </ul> <p>Model biaya</p>	Metode akuntansi: model biaya
13	Aset Tetap	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Menggunakan pendekatan kompenenisasi</li> <li>• Pengukuran menggunakan model biaya atau model revaluasi</li> <li>• Pengukuran biaya perolehan</li> <li>• Pengakuan pengeluaran selanjutnya</li> <li>• Penyusutan</li> <li>• Tidak perlu review nilai residu, metode penyusutan, dan umur manfaat setiap akhir periode pelaporan, tetapi jika ada indikasi perubahan saja</li> </ul>	<p>Sama dengan PSAK kecuali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak menggunakan pendekatan kompenenisasi.</li> <li>• Revaluasi diijinkan jika dilakukan berdasarkan Peraturan Pemerintah. Hal ini mengacu ke PSAK 16 (1994)</li> <li>• Tidak perlu review nilai residu.</li> </ul>
14	Asset Tidak Berwujud	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prinsip umum untuk pengakuan</li> <li>• Pengakuan awal, pengukuran selanjutnya</li> <li>• Amortisasi selama umur manfaat atau 10 tahun</li> </ul> <p>Penurunan nilai</p>	Sama dengan PSAK, kecuali aset tidak berwujud yang diperoleh dari penggabungan usaha.
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Menggunakan metode pembelian</li> <li>• Goodwill dimaortisasi 5 tahun atau 20 tahun dengan justifikasi manajemen</li> </ul>	Tidak diatur

15	Sewa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mengatur perjanjian yang mengandung sewa</li> <li>• Klasifikasi bersifat principle based</li> <li>• Laporan keuangan lessee dan</li> <li>• Tidak mengatur perjanjian yang mengandung sewa (ISAK)</li> </ul>	
		lessor	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Klasifikasi sewa: kombinasi IFRS for SMEs dan SFAS 13</li> <li>• Laporan keuangan lessee dan lessor menggunakan PSAK 30 (1990): Akuntansi SewaGuna Usaha</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kewajiban diestimasi</li> <li>• Kewajiban kontinjensi</li> <li>• Aset kontinjensi</li> </ul>	Sama dengan PSAK
16	Ekuitas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Penjelasan</li> <li>• Akuntansi ekuitas untuk badan usaha bukan PT</li> <li>• Akuntansi ekuitas untuk badan usaha berbentuk PT</li> <li>• Reorganisasi</li> <li>• Selisih penilaian kembali</li> </ul>	<p>Sama dengan PSAK, kecuali :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reorganisasi</li> <li>• Selisih penilaian kembali</li> </ul>
17	Pendapatan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Penjualan barang</li> <li>• Penjualan jasa</li> <li>• Kontrak konstruksi</li> <li>• Bunga, dividen dan royalti</li> <li>• Lampiran kasus pengakuan pendapatan (ED PSAK 23)</li> </ul>	Sama dengan PSAK.
18	Biaya Pinjaman	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Komponen biaya pinjaman</li> <li>• Pengakuan dan kapitalisasi biaya pinjaman</li> </ul>	Biaya pinjaman langsung dibebankan
19	Penurunan Nilai Aset	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Penurunan nilai persediaan</li> <li>• Penurunan nilai non-persediaan</li> <li>• Penurunan nilai goodwill</li> </ul>	<p>Sama dengan PSAK, kecuali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ruang lingkup yang meliputi semua jenis aset.</li> <li>• Tidak mengatur penurunan nilai goodwill</li> </ul>

			<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ada tambahan penurunan nilai untuk pinjaman yang diberikan dan piutang yang menggunakan PSAK 31: Akuntansi Perbankan paragraf 16 dan 17.</li> </ul>
20	Imbalan Kerja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imbalan kerja jangka pendek</li> <li>• Imbalan pasca kerja, untuk manfaat pasti menggunakan PUC</li> <li>• Imbalan jangka panjang lainnya</li> </ul>	Sama dengan PSAK, kecuali untuk manfaat pasti menggunakan PUC dan jika tidak bisa, menggunakan metode yang disederhanakan
21	Pajak Penghasilan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Menggunakan deferred tax concept</li> <li>• Pengakuan dan pengukuran pajak kini</li> <li>• Pengakuan dan pengukuran pajak tangguhan</li> <li>• Menggunakan tax payable concept</li> <li>• Tidak ada pengakuan dan pengukuran pajak tangguhan</li> </ul>	
22	Mata Uang Pelaporan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mata uang pencatatan dan pelaporan</li> <li>• Mata uang fungsional</li> <li>• Penentuan saldo awal</li> <li>• Penyajian komparatif</li> <li>• Perubahan mata uang pencatatan dan pelaporan</li> </ul>	<p>Sama dengan PSAK Mata Uang Pelaporan</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mata uang fungsional</li> <li>• Pelaporan transaksi mata uang asing dalam mata uang fungsional</li> <li>• Perubahan mata uang fungsional (Pada prinsipnya sama)</li> </ul>
23	Peristiwa setelah akhir periode pelaporan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Peristiwa yang memerlukan penyesuaian</li> <li>• Peristiwa yang tidak memerlukan penyesuaian</li> </ul>	Sama dengan PSAK
24	Pengungkapan pihak-pihak yang	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengertian pihak-pihak yang mempunyai hubungan</li> </ul>	Sama dengan PSAK 7

	mempunyai hubungan istimewa	istimewa <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengungkapan</li> </ul>	
25	Aktivitas Khusus	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Akuntansi perkoperasian</li> <li>• Akuntansi minyak dan gas bumi</li> <li>• Akuntansi pertambangan umum</li> <li>• Akuntansi perusahaan efek</li> <li>• Akuntansi reksa dana</li> <li>• Akuntansi perbankan dan asuransi</li> </ul>	Tidak diatur
26	Ketentuan Transisi		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Retrospektif atau prospektif (jika tidak praktis) yang diterapkan secara prospective catchup (dampak ke saldo laba)</li> <li>• Perpindahan dari dan ke SAK ETAP</li> </ul>
27	Tanggal Efektif		Berlaku efektif untuk laporan keuangan yang dimulai pada tanggal 1 Januari 2011, penerapan dini 1 Januari 2010

*Dikutip dari keuangan lsm.com*

## Simpulan

Berdasarkan tujuan, hasil penelitian serta pembahasan dari penelitian ini, maka kesimpulan yang dapat diambil adalah sebagai berikut :

1. SAK ETAP merupakan SAK yang digunakan untuk entitas yang tidak memiliki akuntabilitas atau pertanggungjawaban publik, karena dari sisi permodalan dan tanggung jawab tidak menyertakan kepentingan publik. Hal itu mempengaruhi penyajian dan pengungkapan laporan yang lebih sederhana dibandingkan dengan laporan entitas yang menggunakan SAK IFRS.
2. Dalam pelaksanaan standar audit dengan penggunaan SAK ETAP sebagai pembanding, prosedur dan program yang digunakan relatif tetap sama dengan standar audit yang tertuang di SPAP (Standar Profesi Akuntan Publik) yang biasanya digunakan juga sebagai standar audit untuk entitas yang menggunakan SAK IFRS, hanya saja dengan adanya kesimpulan pertama, maka secara otomatis dalam pelaksanaan program dan prosedurnya akan lebih sederhana karena akan disesuaikan dengan penyajian dan tujuan auditnya.
3. Terdapat beberapa penyesuaian yang telah dibahas dalam pembahasan sebelumnya, terutama dari sisi unsur dan isi SAK ETAP yang tidak serumit dan lebih sederhana daripada SAK IFRS, contoh dalam penyajian PSAK IFRS no.46 tentang Akuntansi Pajak Penghasilan dan PSAK IFRS no.24 tentang manfaat pensiun. Pada SAK ETAP tidak diwajibkan untuk menggunakan perhitungan dan penyajian dua PSAK tersebut, sehingga dalam penyajiannya tidak diperlukan, yang mana hal tersebut akan mempengaruhi program dan prosedur audit yang digunakan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abdolmohammadi, M., and A. Wriqth. 1997. An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *The Accounting Review* 62(1): 1-13.
- Alderman, C.W., and J.W. Deltrick. 1982. Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Winter): 54-68.
- Anderson, J. C., D.J. Lowe, and P. M. J. Reckers. 1993. Evaluation of auditor decisions: Hindsight bias effects and the expectation gap. *Journal of Economic Psychology* 14 (4): 711-737.
- Anderson, J. C., M. M. Jennings, D. J. Lowe, and P. M. J. Reckers. 1997. The mitigation of hindsight bias in judges' evaluation of auditor decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 16 (fall): 20-39.



- Aranya, N., and K.R. Ferris. 1984. An examination of accountants' organizational-professional conflict. *The Accounting Review* (January): 1-15.
- Arens, Alvin A. & James K. Loebecke, 1991, *Auditing*, Prentice-Hall, Inc, Simon-Schuster Company, New Jersey.
- Ashton, R. H. 1982. *Human Information Processing in Accounting*, Studies in Accounting Research No. 17 (Sarasota, FL: AAA).
- Ashton, R. H., and S. S. Kramer. 1980. Students as surrogates in behavioral accounting research: some evidence. *Journal of Accounting Research* 18 (1): 1-15.
- Bamber, E. M., D. Snowball, and R. M. Tubbs. 1989. Audit structure and its relation to role conflict and role ambiguity: An empirical investigation. *The Accounting Review* (April): 285-299.
- Bamber, E. Michael & Robert. J. Ramsey, 2000, The Effects of Specialization in Audit Workpaper Review on Review Efficiency and Reviewers' Confidence, *Auditing : A Journal of Practice & Theory* Vol. 19 No. 2.
- Bedard, J., and M. T. H. Chi. 1993. Expertise in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (Supplement): 21-45.
- Beets, S. D., and L. N. Killough. 1990. The effectiveness of a complaint-based ethics enforcement system: Evidence from the accounting profession. *Journal of Business Ethics* (February): 115-126.
- Berrel, G. Dan G. Morgan. 1979. *Sociological Paradidms and Organisational Analysis*. Ashgate Publishing Company, USA.
- Biggs, S. F., W. F. Messier, and J. V. Hansen. 1987. A descriptive analysis of computer audit specialists' decision-making behavior in advanced computer environments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 6 (Spring): 1-21.
- Blau, G.J. 1988. Further exploring the meaning and measurement of career commitment. *Journal of Vocational Behaviour*. 284-297.
- Bonner, S. E, and B. L. Lewis. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research* 28 (Supplement): 1-20.
- Bonner, S. E, and N. Pennington. 1991. Cognitive proecesses and knowledge as determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Literature* 10: 1-50.
- Bonner, S. E, R. Libby and M. W. Nelson. 1996. Using decision aids to improve auditor's conditional probability judgments. *The Accounting Review* 71 (April): 221-240.
- Bonner, S. E. 1990. Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. *The Accounting Review* 65 (January):72-92.
- Bonner, S. E. 1991. Is experience necessary in cue measurement? The case of auditing tasks. *Contemporary Accounting Research* 8(1): 253-269.
- Boynton, William C & Walter G. Kell, 2008, *Modern Auditing 11th Edition*, John Wiley and Sons.

- Brazel, J. F., C. P. Agoglia, and R. C. Hatfield. 2004. Electronic vs. Face-to-face review: The effects of alternative forms of review on auditors' performance. *The Accounting Review* 79 (October): 949-966.
- Brown, J. L., and K. M. Johnstone. 2004. Effects of engagement risk and auditor experience on the process and outcomes of client-auditor negotiation. Working paper, University of Wisconsin-Madison.
- Bryan-Low, C. 2002. Andersen witness packs big punch. *The Wall Street Journal* 3 June 2002.
- Buchman, T. A., and J. A. Tracy. 1982. Obtaining responses to sensitive questions: Conventional questionnaire versus randomized response technique. *Journal of Accounting Research* (Spring): 263-271.
- Choo, F. 1986. Job stress, job performance, and auditor personality characteristics. *Auditing: Journal of Practice & Theory*. (Spring): 17-34.
- Chow, C. W. L. Kramer, and W. A. Wallace. 1988. The environment of auditing. In *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade*, edited by A. R. Abdel-Khalik and I. Solomon, 155-183. Sarasota, FL: AAA.
- Crowne, D. P., and D. Marlowe. 1964. *The Approval Motive: Studies in Evaluative Dependence*. New York, NY: John Wiley & Sons.
- Cushing, B. E. 1989. Discussion of the association between audit technology and audit delay, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Supplement): 38-47.
- Cushing, B. E. and J. K. Loebbecke. 1986. Comparison of audit methodologies of large accounting firms. *Studies in Accounting Research* #26. Sarasota, FL: AAA.
- Dando, C. & Watson, R., "Women in Accounting", *Australian Accountant*, Vol. 56, November 1986, pp. 12-18.
- Day, D. V., and S. B. Silverman. 1989. Personality and job performance: Evidence of incremental validity. *Personnel Psychology* 42: 25-36.
- Effendy, Rustam, 2001, *Dasar-dasar Manajemen Modern edisi ke-3*, Jurusan Manajemen FE-UB.
- Einhorn, H. J. 1972. Alchemy in the behavioral sciences. *Public Opinion Quarterly* 36 (Fall): 367-378.
- Eining, M. M., D. R. Jones, and J. K. Loebbecke. 1997. Reliance on decision aids: An examination of auditors' assessment of management fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 16 (Fall): 1-19.
- Farmer, T. A., L. E. Rittenberg, and G. M. Trompeter. 1987. An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 7 (Fall): 1-14.
- Ferris, K. R. and D. F. Larcker. 1983. Explanatory variables of auditor performance in a large public accounting firm. *Accounting, Organizations and Society*: 1-11.

- Frederick, D. M. 1991. Auditors' representation and retrieval of internal control knowledge. *The Accounting Review* 66 (April): 240-258.
- Frederick, D. M., and R. Libby. 1986. Expertise and auditors' judgments of conjunctive events. *Journal of Accounting research* 24 (Autumn): 270-290.
- Frew, D. R., and N. S. Brunning. 1987. Perceived organizational characteristics and personality measure as predictors of stress/strain in the work place. *Journal of Management* 13 (4): 633-646.
- Gumnitz, B. R., T. R. Nunamaker, J. J. Surdick, and M. F. Thomas. 1982. Auditor Consensus internal control evaluation and audit program planning. *Journal of Accounting Research* 20 (Autumn, part II): 745-755.
- Eining, M. M., D. R. Jones, and J. K. Loebbecke. 1997. Reliance on decision aids: An examination of auditors' assessment of management fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 16 (Fall): 1-19.
- Farmer, T. A., L. E. Rittenberg, and G. M. Trompeter. 1987. An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 7 (Fall): 1-14.
- Ferris, K. R. and D. F. Larcker. 1983. Explanatory variables of auditor performance in a large public accounting firm. *Accounting, Organizations and Society*: 1-11.
- Frederick, D. M. 1991. Auditors' representation and retrieval of internal control knowledge. *The Accounting Review* 66 (April): 240-258.
- Frederick, D. M., and R. Libby. 1986. Expertise and auditors' judgments of conjunctive events. *Journal of Accounting research* 24 (Autumn): 270-290.
- Frew, D. R., and N. S. Brunning. 1987. Perceived organizational characteristics and personality measure as predictors of stress/strain in the work place. *Journal of Management* 13 (4): 633-646.
- Gumnitz, B. R., T. R. Nunamaker, J. J. Surdick, and M. F. Thomas. 1982. Auditor Consensus internal control evaluation and audit program planning. *Journal of Accounting Research* 20 (Autumn, part II): 745-755.
- Gibbins S and McCracken and S. Salterio. 2004. Negotiations over accounting issues: The congruency of audit partner and chief financial officer recalls. Working paper, Universities of Toronto and Alberta and Queen's University.
- Gibbins, and K. T. Trotman. 2002. Audit review: Managers' interpersonal expectations and conduct of the review. *Contemporary Accounting Research* 19 (Fall): 411-444.
- Gibbins, and S. Q. Qu. 2005. Eliciting experts' context knowledge with theory-based experiential questionnaires. *Behavioral Research in Accounting*, forthcoming.
- Glover, H., Mynatt, P. G. and Schroeder, R. G., "The personality, job Satisfaction and Turnover Intentions of African-American Male and Female: Accountants: An Examination of the Human Capital and Structural/Class Theories", *Critical Perspectives on Accounting*, 1999, Forthcoming.

- Harrel, A., E. Chewning, and M. Taylor. 1986. Organizational-professional conflict and the job satisfaction and turnover intentions of internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5 (Spring): 109-121.
- Hollenbeck, J. R., and A. P. Brief. 1987. The effect of individual differences and goal origin on goal setting and performance. *Organizational Behaviour and Human Decision Processes*: 392-414.
- Hyatt, T. A., and D. F. Prawitt. 2001. Does congruence between audit structure and auditors' locus of control affect job performance? *The Accounting Review* 76(2): 263-274.
- Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP), 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik, Mei 2009, *Standar Akuntansi Keuangan – Entitas Tanpa Akuntabilitas (SAK-ETAP)*.
- Ivancevich, J. M., and M. T. Matteson. 1987. *Organizational Behaviour and Management*. Plano, TX: BPI.
- Jackson, D. N. 1989. *Personality Research Form Manual*. New York, NY: Research Psychologists Press.
- Jennings, M., D. C. Kneer, and P. M. J. Reckers. 1987. A reexamination of the concept of materiality: Views of the auditors, users, and officers of the court. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 6 (Spring): 104-115.
- Jensen, K. 2004. The effect of conflicting pressures on auditors' resolution of ambiguous audit issues. Working paper, University of Oklahoma.
- Johnson, V. E., S. E. Kaplan. 1991. Experimental evidence on the effects of accountability on auditors' judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 10 (Supplement): 96-107.
- Kachelmeier, S. J., and W. F. Messier, 1990. An investigation of the influence of a nonstatistical decision aid on auditor sample size decisions. *The Accounting Review* 65 (January): 209-226.
- Kadous, K. 2000. The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluation of auditor responsibility for plaintiff losses. *The Accounting Review* 75 (July): 327-341.
- Kaplan, S. E. 1985. An examination of the effects of environment and explicit internal control evaluation on planned audit hours. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5 (Fall): 12-25.
- Kaplan, S. E., and P. M. J. Reckers. 1984. An empirical examination of auditors' initial planning processes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 4 (Fall): 1-19.
- Kelley, T., and L. Margheim. 1990. The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 9 (Spring): 21-42.

- Kennedy, J. D. N. Kleinmuntz, and M. E. Peecher. 1997. Determinants of the justifiability of performance on ill-structured audit tasks. *Journal of Accounting Research* 35 (Supplement): 105-123.
- Kennedy, J. 1993. Debiasing audit judgment with accountability: A framework and experimental result. *Journal of Accounting Research* 31 (Autumn): 231-245.
- King, R. R. 2002. An experimental investigation of self-serving biases in an auditing trust game: the effect of group affiliation. *The Accounting Review* 77 (April): 265-284.
- Kinney, W. R., and M. W. Nelson. 1996. Outcome information and the "expectation gap": The case of loss contingencies. *Journal of Accounting Research* 34 (Autumn): 281-299.
- Koonce, L. and, U. Anderson, and G. Marchant. 1995. Justification of decisions in auditing. *Journal of Accounting Research* 33 (Autumn): 369-384.
- Krogstad, J. L., R. T. Ettenson, and J. Shanteau. 1984. Context and experience in auditors' materiality judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 4 (Fall): 54-74.
- Libby, R., and K. T. Trotman. 1993. Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society* 18 (5): 425-450.
- Libby, R., and P. A. Libby. 1989. Expert measurement and mechanical combination in control reliance decisions. *The Accounting Review* 64 (October): 729-747.
- Libby, R., and W. R. Kinney. 2000. Does mandated audit communication reduce opportunistic corrections to manage earnings to forecast? *The Accounting Review* 75 (4): 383-404.
- Libby, R. 1995. The role of knowledge and memory in audit judgment. In *Judgment and Decisions-Making Research in Accounting and Auditing*, edited by R. H. Ashton and A. H. Ashton. Cambridge, MA: Cambridge University Press.
- Libby, R., and J. T. Artman, and J. J. Willingham. 1985. Process susceptibility, control risk, and audit planning. *The Accounting Review* 60 (April): 212-230.
- Libby, R.. 1981. *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Lightner, S. M., S. J. Adams, and K. M. Lightner. 1982. The influence of situational, ethical, and expectancy theory variables on accountants' underreporting behavior. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 2 (Fall): 1-12.
- Lord, A. T. 1992. Pressure: A methodological consideration for behavioral research in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11 (Fall): 89-108.
- Low K. Y., 2004. The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions, *The Accounting Review* 79(1):201-219.
- Lowe, D. J., M. A. Geiger, and K. Pany. 1999. The effects of internal audit outsourcing on perceived external auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (Supplement): 7-26.

- Lowe, D.J. and P. M. J. Reckers, and S. M. whitecotton. 2002. The effects of decision-aid use and reliability on jurors' evaluations of auditor liability. *The Accounting Review* 77 (January): 185-202.
- Ludidgo. U. 2005. PEMAHAMAN STRUKTURISASI ATAS PRAKTIK ETIKA DI SEBUAH KANTOR AKUNTAN PUBLIK. RINGKASAN DISERTASI, 2005.
- Maliki, Z. 2004. Agama Priyayi: Makna Agama di Tangan Penguasa. Pustaka Marwa. Yogyakarta.
- Marchant, G. 1989. Analogical reasoning and hypothesis generation in auditing. *The Accounting Review* 64 (July): 500-513.
- McDaniel, L. S. 1990. The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research* 28 (Autumn): 267-285.
- Messier, W. F. 1995. Research in and development of audit-decision aids. In *Judgment and Decision-making Research in Accounting and Auditing*, edited by R. H. Ashton and A. H. Ashton. Cambridge, MA: Cambridge University Press.
- Messier, W. F., and J. V. Hansen. 1987. Expert systems in auditing: The state of the art. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 7 (Fall): 94-105.
- Messier, W. F. and W. C. Quilliam. 1992. The effect of accountability on judgment: Development of hypotheses for auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11 (Supplement): 123-138.
- Messier, W. F. 1983. The effect of experience and firm type of materiality/disclosure judgments. *Journal of Accounting Research* 21(2): 611-618.
- Muhajir, N. 2000. Metodologi Penelitian Kualitatif. Edisi IV. Penerbit Rake Sarasin, Yogyakarta.
- Murtanto & Gudono, 1999, Identifikasi Karakteristik-karakteristik Keahlian Audit : Profesi Akuntan Publik di Indonesia, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia Vol.2:No.1*, Januari 1999.
- Nelson, M. 2004. Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, person, and Interpersonal Interaction Perspective: Cornell University Hung-Tong Tan Nanyang Technological University, December 1, 2004.
- Nelson, M. W. and J. A. Elliot, and R. L. Tarpley. 2002. Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review* 77 (Supplement): 175-202.
- Nelson, M. W. and, J. A. Elliot, and R. L. Tarpley. 2003. How are earnings managed? Examples from auditors. *Accounting Horizons* 17 (Supplement): 17-35.
- Ng, T. B-P., and H. T. Tan. 2003. Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgements in an auditor-client negotiation context. *The Accounting Review* 78 (3): 801-818.
- Owhoso, V. E., W. F. Messier, and J. G. Lynch. 2002. Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review. *Journal of Accounting Research* 40 (Fall): 883-900.

- Pany, K., and P. M. J. Reckers. 1984. Non-Audit services and auditor independence – a continuing problem. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 3 (Spring): 89-97.
- Peecher, M. E. 1996. The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research* 34 (Spring): 125-140.
- Pincus, K. V. 1990. Auditor individual differences and fairness of presentation judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 9 (Fall): 150-166.
- Polanyi, M. 2001. *Kajian Tentang Manusia*. Penerbit Kanisius. Yogyakarta.
- Ponemon, Lawrence.A & John P. Wendell, Judgmental Versus Random Sampling in Auditing: An Experimental Investigation, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 14, 1995.
- Preston, Alistair, 1986, Interactions and Arrangements in the Processes of informing, *Accounting and Organization Society*, Vol. 11, No.6, Pergamon Journal Ltd.
- Ramsay, R. J. 1994. Senior/manager differences in audit workpaper review performance. *Journal of Accounting Research* 32 (Spring): 127-135.
- Ricchiute, D. N. 1999. The effect of audit seniors' decisions on working paper documentation and on partners' decisions. *Accounting, Organizations and Society* 24 (2): 155-172.
- Rich, J. S. 1997b. Multi-auditor judgment/decision making research: A decade later. *Journal of Accounting Literature* 16: 86-126.
- Rich, J. S. 2004. Reviewers' responses to expectations about the client and the preparer. *The Accounting Review* 79 (April): 497-517.
- Sanchez, M. H., C. P. Agoglia, and R. C. Hatfield. The role of auditor strategy in auditor-client negotiations over proposed financial statement adjustments. Working paper, Rider University.
- Sawarjuwono, Tjiptohadi, 2002, *Metodologi penelitian akuntansi, manajemen dan bisnis: Penelitian Kritis Critical Paradigm (Habermasian)*
- Shankar, P. G., and H. T. Tan. 2004. Determinants of audit preparers' justifications. Working paper, Nanyang Technological University.
- Simnett, Roger, and K. T. Trotman. 1989. Auditor versus model: Information choice and information processing. *The Accounting Review* 64(3): 514-528.
- Smith, J.F., and T. Kida. 1991. Heuristics and biases: Expertise and task realism in auditing. *Psychological Bulletin* 109 (3): 472-489.
- Solomon, I., 1987. Multi-auditor judgment?decision making research. *Journal of Accounting Literature* 6: 1-25.
- Solomon, I., M. D. Shields, and O. R. Whittington. 1999. What do industry-specialist auditors know? *Journal of Accounting Research* 37 (Spring): 191-208.
- Spradley, James P, 1997, *Metode Etnografi*, PT, Tiara Wacana, Yogya

- Tan, H. T and A. Kao. 1999. Accountability effects on auditors' performance: The influence of knowledge, problem-solving ability, and task complexity. *Journal of Accounting Research* 37 (Spring): 209-224.
- Tan, H. T and K. Jamal. 2001. Do auditors objectively evaluate their subordinates' work? *The Accounting Review* 76 (January): 99-110.
- Tan, H. T and K. T. Trotman. 2004. Effects of auditors' Negotiation Strategy on Chief Financial Officers' Judgments. Working paper, Nanyang Technological University and University of New South Wales.
- Tan, H. T and Yip-Ow, J. 2001. Are reviewers' judgments influenced by memo structure and conditions documented in audit workpapers? *Contemporary Accounting Research* 18(4): 663-678.
- Tan, H. T. 1995. Effects of expectations, prior involvement, and review awareness on memory for audit evidence and judgment. *Journal of Accounting Research* 33 (Spring): 113- 136.
- Tan, H. T and R. Libby. 1997. Tacit managerial versus technical knowledge as determinants of audit expertise in the field. *Journal of Accounting Research* 35 (Spring):97-114.
- Tan, H. T., 2001. Methodological issues in measuring knowledge effects. *International Journal of Auditing* 5 (November): 215-224.
- Tan, Hung Tong & Karim Jamal, 2001, Do Auditor Objectively Evaluate Their Subordinates Work?, *The Accounting Review* Vol. 76 No. 1
- Taylor, M. H. 2000. The effects of industry specialization on auditors' inherent risk assessments and confidence judgments. *Contemporary Accounting research* 17 (4): 693-712.
- Tetlock, P. E. 1983. Accountability and the perseverance of first impressions. *Social Psychology Quarterly* 46 (December): 285-292.
- Trisnaningsih, Sri & Didik Ardiyanto, 2002, Pengaruh Komitmen Terhadap Kepuasan Kerja Auditor: Motivasi sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Timur), *Materi Simposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang 5-6 September 2002.
- Trotman, K. T, A. Wright, and S. nWright. 2004. Auditor negotiation: An investigation of the efficacy of intervention methods. *The Accounting Review* (forthcoming).
- Trotman, K. T. 1985. The review process and the accuracy of auditor judgments. *Journal of Accounting Research* 23 (Autumn): 740-752.
- Trotman, K. T. 1985. The review process and the accuracy of auditor judgments. *Journal of Accounting Research* 23 (Autumn): 740-752.
- Trotman, K. T., and P. W. Yetton. 1985. The effect of the review process on auditor judgments. *Journal of Accounting Research* 23 (Spring): 360-369.
- Turner, C. W. 2001. Accountability demands and the auditors' evidence search strategy: The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. action). *Journal of Accounting Research* 39 (December): 683-706.



- Velasquez, M. 2002. *Business Ethics; Concept and cases*. Person Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey.
- Wagner, R. K., R. J. Stenberg. 1985. Practical intelligence in real-world pursuits: The role of tacit knowledge. *Journal of Personality and Social Psychology* 49(2): 436-458.
- Whitecotton, S. M. 1996. The effect of experience and confidence on decision aid reliance: A causal model. *Behavioral Research in Accounting* (8): 194-216.
- Wilks, T. J. 2002. Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review. *The Accounting Review* 77 (1): 51-71.
- Wright, S., and A. M. Wright. 1997. The effect of industry experience on hypothesis generation and audit planning decisions. *Behavioral Research in Accounting* 9: 273-294.
- Yip-Ow J., and H. T. Tan. 2000. Effects of the preparers' justification on the reviewer's hypothesis generation and judgment in analytical procedures. *Accounting, Organizations and Society* 25 (2): 203-215.
- Arens, A.A, Elder, R, J. A and Beasley, M.S. 2003. *Auditing and Assurance Service: An Intergrated Approach*. Ninth Edition. Prentice Hall. New Jersey.
- Mautz, R.K., dan H.A Sharaf. 1985. *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association Monograph No. 6 Sarasota, FL: AAA.
- Yusuf, Haryono (2001)
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Jakarta: Salemba empat
- <http://www.iaiglobal.or.id/referensi/detail.php?catid=&id=56>. Diakses pada 28 Desember 2011.