

## Laporan Audit Luaran di Malaysia: Analisis Eksploratori Perkara Utama Audit (*External Audit Reporting in Malaysia: An Exploratory Analysis on Key Audit Matters*)

AMIRUL HAFIZ MOHD NASIR

### ABSTRAK

Piawaian ISA 701, Komunikasi Perkara Utama Audit dalam laporan juruaudit bebas, mengkehendaki juruaudit melaporkan isu-isu yang dianggap sebagai utama semasa kerja-kerja audit dilakukan. Piawaian ini efektif pada 15 Disember 2016 adalah merupakan piawaian terbaharu berkaitan laporan juruaudit bebas. Kajian ini meneliti ciri-ciri pelaporan perkara utama audit selepas ISA 701 dikeluarkan dan menyelidiki bagaimana perkara utama audit dilaporkan terutamanya dalam kalangan syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat. Dengan menggunakan kaedah persampelan bertujuan kajian ini menganalisa 99 perenggan perkara utama audit daripada 46 syarikat tersenarai di Bursa Malaysia daripada tahun 2016 hingga 2018, hasil penemuan kajian menunjukkan pendedahan perkara utama audit lebih bersifat generik dengan mempunyai fokus yang hampir sama. Analisis seterusnya mendapati perbezaan ketara pendedahan perkara utama audit antara dalam kalangan syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat. Hasil kajian eksploratori ini dapat memberikan gambaran awal kepada pembuat dasar, juruaudit, pengguna penyata kewangan dan pelajar-pelajar dalam memahami ciri-ciri perkara utama audit selepas ISA 701 dikeluarkan dan melihat bagaimana perkara utama audit dilaporkan terutamanya bagi syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat.

Kata kunci: laporan audit luaran; perkara utama audit

### ABSTRACT

The ISA 701 Standard, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditors' Report, requires external auditors to report issues that are considered to be major during audit work. This standard, which effective on 15 December 2016, is the latest standard with regards to the independent auditor's report. This study examines the features of key audit matters reported after the ISA 701 was issued and investigates how the key audit matters were reported, particularly among going concern problem companies that received unqualified auditor's reports and companies that received qualified auditor's reports. Using convenience sampling method, this study analyses 99 key audit matters from 46 random samples of listed companies in Bursa Malaysia from 2016 to 2018, overall findings show that the key audit matters were reported in generic with similar focus. However, further analyses indicate that significant differences in the disclosure of the key audit matters between the unqualified audit reports with material uncertainty of going concern issue and qualified audit reports. The findings of this exploratory study provides an overview for policymakers, auditors, users of financial statements and students in understanding the key features of the audit report after ISA 701 was issued particularly among going concern problem companies that received unqualified auditor's reports and companies that received qualified auditor's reports.

Keywords: external audit reporting; key audit matters

### PENDAHULUAN

Artikel ini merupakan kajian eksploratori terhadap pendedahan perkara utama audit dalam laporan audit luaran syarikat tersenarai di Malaysia. Institut Akauntan Malaysia (MIA) mengeluarkan piawaian ISA 701, Komunikasi Perkara Utama Audit (*Key Audit Matters*) yang mengkehendaki juruaudit memasukkan isu-isu yang dianggap sebagai kepentingan terbesar semasa audit yang dibincangkan dan dilaporkan kepada pihak-pihak yang bertanggungjawab terhadap tadbir urus, sebagai perenggan tambahan yang baharu dalam laporan audit.

Dengan kata lain, perkara utama audit, mengikut penilaian profesional juruaudit, merupakan perkara yang paling penting ketika mengaudit penyata kewangan terutamanya dalam pembentukan pendapat juruaudit. Memandangkan keperluan pendedahan perkara utama audit masih baharu, tidak banyak kajian yang melihat kecenderungan perkara utama audit yang dilaporkan. Permasalahannya, selain belum ada kajian empirikal tentang kecenderungan perkara utama audit di Malaysia, kebanyakan laporan anekdot hanya menjurus kepada pendedahan perkara utama audit dalam laporan audit tanpa syarat. Bilangan perkara utama

audit yang dilaporkan juga belum pernah dikenalpasti secara empirikal kerana perbezaan budaya dan sikap juruaudit mungkin mempengaruhinya. Justeru objektif kajian ini adalah untuk mengenalpasti kecenderungan perkara utama audit yang dilaporkan dalam kalangan syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat (*unqualified audit report with material uncertainty going concern paragraph*) dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat di Malaysia.

Menurut ISA 701, terdapat dua jenis laporan audit iaitu laporan audit dengan pendapat tanpa syarat dan laporan audit dengan pendapat boleh ubah. Bagi laporan audit dengan pendapat boleh ubah, terdapat perkara yang mejejaskan dan tidak mejejaskan pendapat juruaudit. Perkara yang tidak mejejaskan pendapat juruaudit bermaksud perkara yang dalam pertimbangan juruaudit ianya amat penting kepada pemahaman pengguna penyata kewangan. Sebagai contoh, laporan audit tanpa syarat (*unqualified audit report*) yang disertakan bersama perenggan yang melaporkan ketidakpastian usaha berterusan yang material. Manakala bagi perkara yang mejejaskan pendapat juruaudit, pendapat yang termasuk adalah pendapat bersyarat (*qualified opinion*), pendapat bertentangan (*disclaimer opinion*) dan penafian pendapat (*adverse opinion*). Untuk kedua-dua laporan audit dengan pendapat tanpa syarat dan bersyarat, perkara utama audit turut disertakan dalam laporan audit. Manakala, untuk laporan audit bertentangan dan penafian tidak mempunyai perenggan khusus untuk perkara utama audit.

Kajian ini bertujuan menganalisa sifat dan ciri-ciri perkara utama audit selepas ISA 701 dikeluarkan dan melihat bagaimana perkara utama audit dilaporkan terutamanya dalam kalangan syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat. Dengan menggunakan kaedah analisa kandungan, artikel ini melihat trend perkara utama audit yang dilaporkan dalam laporan tahunan syarikat bagi mengenal pasti kecenderungan pendedahan perkara utama audit terutamanya dalam kalangan syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat. Kajian ini mendapati bahawa terdapat berbagai perkara yang telah dikenalpasti sebagai perkara utama audit dalam laporan audit tanpa syarat bersama perenggan ketidakpastian usaha berterusan yang material dan laporan audit bersyarat di Malaysia. Tambahan lagi, jumlah perkara utama audit adalah sekitar 0 hingga 5 perkara, dan kebanyakan juruaudit melaporkan dua perkara utama audit untuk setiap syarikat yang diaudit. Berkenaan dengan perkara utama audit, juruaudit dilihat lebih cenderung untuk melaporkan perkara tentang penilaian hartanah, loji dan peralatan, pengiktirafan hasil dan kebolehkutipan belum terima. Meskipun setakat ini, pendekatan yang dibuat oleh juruaudit tentang perkara utama audit lebih bersifat generik, namun kajian mengesan perbezaan pendedahan perkara utama audit ditemui

antara laporan audit tanpa syarat bersama perenggan ketidakpastian usaha berterusan yang material dan laporan audit bersyarat. Secara khususnya, laporan audit bersyarat menunjukkan perenggan pengiktirafan hasil merupakan aspek utama yang didedahkan oleh laporan audit bersyarat berbanding laporan audit tanpa syarat bersama perenggan ketidakpastian usaha berterusan yang material yang lebih kerap melaporkan aspek penilaian hartanah, loji dan peralatan. Penemuan ini memberi bukti eksploratori awal bahawa dengan memasukkan perenggan perkara utama audit ia dapat memberikan manfaat kepada pengguna penyata kewangan untuk membuat keputusan.

Penemuan kajian ini memberi sumbangan kepada kajian sedia ada dengan mengkaji sifat dan tahap pelaporan audit selepas ISA 701 dikeluarkan terutamanya dalam kalangan syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat. Kajian empirikal dan profesional tentang pendedahan perkara utama audit setakat ini memfokuskan kepada laporan audit tanpa syarat sahaja. Manfaat pendedahan perkara utama audit juga dapat dilihat dari sudut berbeza berdasarkan penelitian kepada kecenderungan perkara utama audit yang dilaporkan dalam kalangan syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat. Maka kajian ini amat berguna sebagai kajian perintis untuk penemuan baru dengan kajian empirikal yang lebih menyeluruh.

Kajian ini turut menunjukkan bahawa perkara utama audit lebih tertumpu kepada perkara-perkara seperti penilaian hartanah, loji dan peralatan, keupayaan kutipan belum terima, dan pengiktirafan hasil, namun kajian ini tidaklah mengatakan perkara-perkara utama audit yang lain kurang kepentingannya kepada pengguna penyata kewangan. Malah apa yang lebih penting adalah kecenderungan juruaudit untuk turut melaporkan perkara utama audit walaupun pada masa yang sama mereka mengeluarkan pendapat tidak bersyarat bersama perenggan ketidakpastian usaha berterusan yang material atau bersyarat. Dengan kata lain, selain ketidakpastian usaha berterusan, juruaudit turut memberi perhatian kepada perkara-perkara audit yang dinyatakan dalam laporan audit. Oleh kerana kajian ini hanya memfokuskan kecenderungan juruaudit melaporkan perkara audit utama, perkaitan untuk menghubungkan perkara audit utama dan keputusan laporan audit adalah di luar skop kajian ini.

Justeru, maklumat perkara audit utama perlu diteliti dengan baik agar pengguna penyata kewangan dapat memperoleh faedah yang maksimum daripada pendedahan tambahan ini. Maka penemuan kajian ini memberi sumbangan penting kepada para pelabur, juruaudit dan penguatkuasa dalam meningkatkan tahap keberkesanan laporan audit luaran. Kajian ini turut berguna kepada ahli akademik dan pelajar-pelajar di institusi pengajian tinggi untuk dalam memahami sifat dan tahap pelaporan audit selepas ISA 701 dikeluarkan serta tumpuan juruaudit ketika melaksanakan kerja-kerja audit mereka.

## ULASAN KARYA

### PERKEMBANGAN LAPORAN AUDIT LUARAN

Sejarah laporan juruaudit bermula dari tahun 1900. Pada tahun 1907, Akta Syarikat di England mengkehendaki semua syarikat awam diaudit oleh wakil pelabur dan memfailkan lembaran imbangan tahunan yang telah diaudit tanpa laporan audit. Hanya pada tahun 1928-1929 Akta Syarikat di England mengkehendaki syarikat-syarikat mengemukakan penyata pendapatan tahunan dan kunci kira-kira disertai dengan laporan juruaudit. Amalan pengauditan dan laporan juruaudit di Amerika Syarikat sangat dipengaruhi oleh amalan-amalan di Britain sehingga tahun 1930-an. Juruaudit melaporkan penemuan mereka dengan kata-kata mereka sendiri untuk menyatakan pendapat mengenai penyata kewangan klien mereka (Turner 1995). Semasa tahun 1940-an, AIA telah menambah skop laporan juruaudit dalam SAP No. 24. Laporan juruaudit pindaan 1948 itu terpakai sehingga 1987. Piawaian laporan juruaudit tahun 1948 tetap tidak berubah sehingga tahun 1988. Pada tahun 1980an, beberapa perniagaan berprofil tinggi yang runtuh setelah pendapat audit “bersih” dikeluarkan. Maka pada tahun 1988, laporan yang baru berkuatkuasa. Laporan audit pada masa itu ditambah daripada dua kepada tiga perenggan dengan memasukkan perenggan yang menerangkan jenis audit (Muhammadun 2006).

Begitu juga di UK, sebelum tahun 1993, sebagai tindak balas kepada laporan audit baru oleh Amerika Syarikat dalam SAS No. 58, badan pengawalseliaan UK, *Accounting Practice Board* (APB) mengeluarkan piawaian pertama mengenai laporan juruaudit SAS 600 yang bertajuk “*Auditor’s reports on financial statements*” pada Mei 1993 (Innes et. al 1997). Piawaian tersebut menegaskan tanggungjawab yang berkaitan dengan para pengarah dan juruaudit dan dasar pendapat juruaudit.

Selama lebih dari dua puluh tahun, sehingga tahun 2003, hanya sedikit perubahan yang dimasukkan ke dalam laporan juruaudit standard oleh SAS No. 58 (Gray et al. 2009). Menurut Gray et al. (2009) dan Foster et al. (2009), selepas krisis syarikat Enron, syarikat-syarikat tersenarai mesti diaudit menurut pematuhan standard audit *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) bermula pada tahun 2003. PCAOB telah mengubahsuai dan memperluaskan laporan juruaudit untuk dengan memasukkan perenggan keberkesanan kawalan dalaman syarikat dalam laporan juruaudit. Sementara itu syarikat-syarikat di UK, Eropah dan seluruh dunia termasuk Malaysia mula mematuhi piawaian yang dikeluarkan oleh *International Federation of Accountants* (IFAC) yang berkuatkuasa pada 1 Januari 2004. Penggubal standard di Malaysia sentiasa merujuk *International Standards of Auditing* (ISA) dari UK dan menggunakan piawaian tersebut untuk juruaudit di Malaysia. Pada bulan Disember 2004, *International Auditing and Assurance Standard Board* (IAASB) yang bernaung dibawah IFAC

telah mengeluarkan ISA 700 yang membentuk satu bentuk laporan juruaudit baharu dan diaplikasikan sehingga 2008 oleh *Malaysian Institute of Accountants* (MIA) melalui *Malaysian Approved Standards on Auditing* (MASA). Pada tahun 2008, piawaian ISA 700 telah disemak dan ditambah dengan tanggungjawab pihak pengurusan dan juruaudit mengenai kawalan dalaman dan laporan mengenai keperluan undang-undang dan peraturan yang lain seperti dalam Akta Syarikat 1965.

Pada 29 April 2015, MIA telah menambah baik laporan audit dengan meluluskan piawaian terbaru iaitu ISA 701, *Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor’s Report*. Dalam ISA 701, juruaudit dikehendaki melaporkan perkara utama audit dalam kerja-kerja audit. Perkara utama tersebut merupakan perkara yang penting dalam pengauditan penyata kewangan dalam tempoh semasa dan dikomunikasikan dengan pihak-pihak yang dipertanggungjawabkan dengan tadbir urus. Perubahan pragmatik laporan juruaudit bebas ini menunjukkan konteks amalan pengauditan tempatan dan antarabangsa secara keseluruhannya. Kajian lepas tentang laporan audit akan dibentangkan dalam bahagian seterusnya.

### KAJIAN LEPAS TENTANG LAPORAN AUDIT LUARAN

Antara penyelidikan laporan juruaudit yang terawal telah dilaksanakan oleh Libby (1979). Objektif utama kajian beliau adalah untuk menentukan sama ada mesej yang dimaksudkan oleh juruaudit apabila mengeluarkan jenis laporan yang berlainan adalah selaras dengan mesej seperti yang dimaksudkan oleh bank. Sepuluh jenis perenggan laporan juruaudit diperiksa. Libby (1979) menghantar soal selidik kepada sejumlah 30 juruaudit dan 28 jurubank. Mereka diminta untuk menilai kesamaan mesej yang dimaksudkan oleh sepuluh jenis laporan. Kemudian mereka dikehendaki membuat penilaian kepada tiga belas dimensi yang telah dikenalpasti lebih awal. Hasil kajian beliau mendapati bahawa kedua-dua persepsi kumpulan adalah sama selaras dengan klasifikasi piawaian pada tahun 1974 iaitu SAS 2.

Manakala, Bailey (1981) menganalisa persepsi penganalisis tentang identiti dan kredibiliti sumber penyata kewangan. Kajian ini telah mengkaji persepsi 1,778 penganalisis kewangan melalui persampelan rawak yang sistematik dari semua penganalisis kewangan berdaftar di Amerika Syarikat dan Kanada. Kajian yang menggunakan kaji selidik eksperimen mendapat 20 peratus maklumbalas atau 358 daripada 1,778 soal selidik yang dihantar. Kajian ini mendapati bahawa juruaudit dianggap lebih terlibat dalam komunikasi penyata kewangan memberi kredibiliti yang lebih tinggi.

Bailey et al. (1983) mengkaji sama ada wujud kesan terhadap perubahan perkataan dalam laporan juruaudit. Kajian ini mengguna semula dimensi yang dikenalpasti oleh Libby (1979) dan membuat pengubahsuaian kepada laporan audit yang dikeluarkan pada masa itu. Sampel kajian adalah sekumpulan pelajar siswazah program perakaunan

yang baharu (27 pelajar) dan sekumpulan pelajar yang telah menyelesaikan perakaunan lanjutan tetapi masih belum mengambil subjek pengauditan (44 orang pelajar). Keputusan eksperimen menunjukkan bahawa perubahan kata-kata telah mengubah persepsi para pembaca mengenai tanggungjawab untuk penyata kewangan daripada juruaudit ke arah pengurusan. Mereka juga mendapati bahawa pembaca lebih berpengetahuan akan meletakkan lebih banyak tanggungjawab terhadap pengurusan daripada pembaca yang kurang berpengetahuan.

Nair dan Rittenberg (1987) menjalankan eksperimen mengenai perbezaan antara persepsi jurubank dan pengauditan terhadap penyata kewangan yang disertai dengan pelbagai jenis laporan audit. Kajian itu melibatkan 40 bank dan 40 juruaudit organisasi besar dan kecil di Madison, Milwaukee dan Chicago, Amerika Syarikat. Eksperimen dilakukan dengan lawatan khas ke setiap bank dan firma Akauntan Awam Bertauliah (CPA) di lokasi tersebut. Nair dan Rittenberg (1987) menyatakan bahawa wujud perbezaan antara persepsi jurubank dan juruaudit. Mereka mencadangkan pihak yang mengawalselia profesion juruaudit menerangkan tanggungjawab juruaudit dan tahap jaminan yang juruaudit berikan. Mereka juga mencadangkan bahawa pendidikan dapat menambahbaik komunikasi laporan audit dengan membiasakan pengguna dengan pelbagai laporan audit.

Di Asia, Leung dan Chau (2001) mengkaji kesan laporan juruaudit luaran dalam mengecilkan jurang jangkaan audit di Hong Kong. Kajian mereka menilai kesan budaya dan ciri-ciri institusi negara seperti Hong Kong. Mereka mempunyai dua set soal selidik yang diedarkan kepada 395 jurubank dan 250 juruaudit. Soal selidik itu secara khusus ditujukan kepada pengurus jabatan pemberian pinjaman komersil di setiap bank di Hong Kong dan juruaudit yang memegang lesen untuk mengaudit. Set soal selidik tersebut menilai jangkaan terhadap laporan juruaudit luar tanpa syarat atau 'bersih' dan persepsi tentang peranan juruaudit. Soal selidik kedua terdiri daripada penilaian para peserta terhadap laporan audit dengan tambahan perenggan dan persepsi peranan juruaudit setelah membaca laporan juruaudit yang ditambah. Kajian mendapati juruaudit mempunyai perbezaan jangkaan yang lebih tinggi terhadap dimensi fungsi audit berbanding dengan jurubank yang mempunyai jangkaan yang tinggi bahawa syarikat harus bebas daripada penipuan selepas audit laporan audit dengan tambahan perenggan.

Almer dan Brody (2002) mencuba pemahaman juruaudit dan jurubank mengenai frasa '*substantial doubt*' yang digunakan dalam laporan juruaudit berstatus '*going concern*'. Bahan eksperimen telah dihantar kepada 14 cawangan firma 6 terbesar dan 13 cawangan bank. Sebanyak 57 dan 69 soal selidik yang diterima daripada juruaudit dan jurubank yang berpengalaman. Kajian mendapati bahawa keraguan dalam menerangkan status '*going concern*' menyebabkan laporan audit disalah fahami. Para pekerja bank percaya bahawa laporan juruaudit yang diubah suai menyampaikan kebarangkalian yang lebih

tinggi entiti untuk gagal daripada apa yang dipercayai oleh juruaudit. Salah faham ini boleh menyebabkan syarikat yang menerima laporan juruaudit yang diubah suai tidak dapat akses modal tambahan untuk menyokong perniagaan mereka.

Kajian Mock et al. (2009) memberi tumpuan kepada persepsi pengguna, kesan keputusan pengguna dan proses keputusan ke atas laporan juruaudit yang tidak layak. Kajian ini menggunakan metodologi kualitatif dengan kumpulan fokus dan *Verbal Protocol Analysis* (VPA). Ia meliputi pelbagai kategori pemegang kepentingan termasuk ketua pegawai kewangan (CFO), peminjam, penganalisis kewangan, pelabur bukan profesional dan juruaudit. Para peserta menyimpulkan kebolehpercayaan penyata kewangan dapat dipertingkatkan sekiranya pendedahan dibuat tentang definisi tahap jaminan, materialiti, kaedah dan andaian keupayaan usaha berterusan, kawalan dalaman dan risiko penipuan.

Gray et al. (2009) mengkaji persepsi pengguna dan salah faham laporan audit tanpa syarat. Para penulis menggunakan kumpulan fokus sebagai kaedah mengumpul data untuk kajian mereka. Sebanyak 53 individu menyertai kumpulan fokus dan mereka bertemu setiap kategori pemegang kepentingan secara berasingan. Antara individu yang mengambil bahagian dalam kumpulan tumpuan adalah penyedia (CFO), pengguna (jurubank, penganalisis, dan pelabur bukan profesional), dan juruaudit luaran. Mereka mendapati bahawa kebanyakan pengguna tidak membaca keseluruhan laporan juruaudit, dan maksud laporan juruaudit tentang tahap jaminan yang disediakan oleh laporan itu tidak jelas kepada pengguna, penyedia, atau juruaudit.

Antara kajian terkini yang dijalankan oleh Li et al. (2018). Mereka menguji kesan laporan audit dengan perkara utama audit terhadap kualiti audit dan bayaran audit di New Zealand. Hasil kajian mereka menemui penambahbaikan kualiti audit dan kenaikan bayaran audit yang signifikan. Bradbury dan Almulla (2018) turut menguji kesan laporan audit dengan perkara utama audit terhadap kelewatan audit, bayaran audit, kualiti audit, dan kerelevanan nilai daripada laporan audit tersebut. Namun tiada perubahan signifikan ditemui daripada kajian mereka. Daripada sorotan kajian lepas, para pengkaji masih belum meneliti isi kandungan perkara audit utama yang dilaporkan oleh juruaudit. Justeru, artikel ini memenuhi lompang kajian ini dengan melakukan analisa kandungan terhadap laporan audit di Malaysia. Bahagian berikutnya menerangkan kaedah kajian ini.

#### KAEDAH KAJIAN

Kajian ini menggunakan kaedah analisa kandungan dalam membuat analisis eksploratori laporan audit di Malaysia dari tahun 2016 hingga 2018. Data dikumpulkan daripada 46 sampel rawak laporan audit yang diperoleh daripada laman sesawang Bursa Malaysia. Daripada 46 laporan audit tersebut, 34 adalah dalam kalangan syarikat yang

mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat. Manakala 12 laporan audit adalah daripada syarikat yang menerima laporan audit bersyarat. Maklumat mengenai pendapat juruaudit, perkara utama audit dan saiz firma audit dikutip dan dianalisis. Analisis perbandingan dan pengenalanpastian polar dilakukan untuk mencapai objektif kajian iaitu menyelidiki sifat dan ciri-ciri pelaporan perkara utama audit serta bagaimana perkara utama audit dilaporkan dalam kedua-dua jenis laporan audit. Ringkasan pemilihan dan agihan sampel yang dianalisa adalah seperti berikut:

JADUAL 1. Pemilihan dan agihan sampel

<i>Panel A: Agihan sampel mengikut keputusan laporan audit</i>		
Pendapat	Bilangan laporan	Peratusan
Tanpa syarat bersama perenggan usaha berterusan	34	73.9
Bersyarat	12	26.1
Jumlah	46	100
<i>Panel B: Agihan sampel mengikut tahun</i>		
Tahun	Bilangan laporan	Peratusan
2016	11	23.9
2017	22	47.8
2018	13	28.3
Jumlah	46	100
<i>Panel C: Agihan sampel mengikut firma audit</i>		
Tahun	Bilangan laporan	Peratusan
4 firma audit terbesar	13	28.3
Lain-lain firma audit	33	71.7
Jumlah	46	100

## PENEMUAN KAJIAN

### LAPORAN PERKARA UTAMA AUDIT

Kajian ini telah mendapati bahawa terdapat berbagai perkara yang telah dikenalpasti sebagai perkara utama audit dalam laporan audit khususnya dalam laporan audit dalam kalangan syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat di Malaysia. Di antara perkara utama audit termasuk pengiktirafan hasil, penilaian inventori, kebolehkutipan belum terima, penilaian hartanah, loji dan peralatan, perlunasan muhibah, perlunasan subsidiari dan usahasama, aset cukai tertunda, modal kerja dalam proses, pengesahan bank, pinjaman, aset biologi, liabiliti kontinjen, perlesenan dan kecairan aset. Analisa daripada sampel laporan audit menunjukkan kebanyakan perkara utama adalah berkaitan penilaian hartanah, loji dan peralatan, pengiktirafan hasil, dan kebolehkutipan belum terima. Jadual 2 menunjukkan pecahan perkara utama audit yang dedahkan dalam laporan audit.

JADUAL 2. Agihan perenggan mengikut perkara utama audit

Perkara utama audit	Bilangan perenggan	Peratusan
Pengiktirafan hasil	19	19.2
Penilaian inventori	5	5.1
Kebolehkutipan belum terima	16	16.2
Penilaian hartanah, loji dan peralatan	26	26.3
Perlunasan muhibah	8	8.1
Perlunasan subsidiari dan usahasama	8	8.1
Aset cukai tertunda	2	2.0
Modal kerja dalam proses	1	1.0
Pengesahan bank	1	1.0
Pinjaman	3	3.0
Aset biologi	2	2.0
Liabiliti kontinjen	6	6.1
Perlesenan	1	1.0
Kecairan aset	1	1.0
Jumlah	99	100

Jumlah perkara utama audit yang didedahkan adalah dalam julat antara kosong sehingga lima. Kebanyakan juruaudit sama ada 4 firma terbesar atau firma sederhana melaporkan dua perkara utama audit. Jumlah ini lebih kecil berbanding bukti anekdot yang menunjukkan bahawa firma audit di negara maju seperti UK yang secara puratanya menyatakan empat perkara utama audit dalam laporan audit mereka (ACCA 2018). Namun perbandingan ini perlu dirujuk dengan berhati-hati kerana bukti anekdot tersebut berdasarkan kepada kajian terhadap laporan audit bersih. Manakala kajian ini hanya memfokuskan kepada laporan audit tanpa syarat bersama perenggan ketidaktentuan usaha berterusan yang material dan laporan audit bersyarat. Penemuan kajian ini tidaklah memeranjatkan memandangkan ketidaktentuan usaha berterusan yang material juga merupakan salah satu daripada perkara utama audit namun tidak diletakan di bawah perenggan perkara utama audit. Jumlah terbanyak perkara utama audit adalah berjumlah lima. Ia didapati daripada laporan audit sebuah syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat. Laporan audit tersebut mengeluarkan lima perkara utama audit iaitu berkenaan penilaian hartanah, loji dan peralatan, penilaian inventori, kebolehkutipan belum terima, perlunasan muhibah dan pinjaman.

Manakala jumlah perkara utama audit yang paling rendah adalah kosong dalam laporan audit. Analisis turut menunjukkan tiada perkara utama audit dalam laporan audit tersebut selain perenggan ketidaktentuan usaha berterusan syarikat dan liabiliti syarikat yang melebihi aset semasa serta dana pemegang saham yang bernilai negatif sebagai asas kepada pendapat bersyarat. Pendapat tersebut adalah dikeluarkan oleh firma juruaudit bersaiz sederhana. Menurut laporan audit syarikat tersebut,

juruaudit memutuskan tidak ada perkara lain dalam perenggan perkara audit utama selain sebab tersebut. Jadual 3 menunjukkan pecahan perkara utama audit mengikut saiz firma audit.

JADUAL 3. Agihan perenggan mengikut saiz firma audit

Bilangan perkata utama audit	4 firma terbesar	Lain-lain firma
0	0	1
1	3	6
2	5	18
3	3	6
4	2	1
5	0	1
Jumlah	13	33

Jadual 4 di bawah memperincikan perkara utama audit mengikut saiz firma audit. Daripada keputusan ujian-*t* yang dilakukan, tidak terdapat perbezaan antara 4 firma terbesar dan lain-lain firma dalam mendedahkan perkara utama audit kecuali bagi perkara tentang perlunasan subsidiari dan usahasama dan perlunasan muhibah yang masing-masing signifikan pada 1 peratus dan 10 peratus nilai *p*. Perkara utama audit yang tertinggi bagi 4 firma terbesar dan lain-lain firma dilaporkan adalah penilaian hartanah, loji dan peralatan iaitu sebanyak 26.7 dan 26.1 peratus masing-masing. Bagi 4 firma terbesar, perkara utama audit yang tertinggi yang didedahkan adalah penilaian hartanah, loji dan peralatan dan diikuti dengan pengiktirafan hasil dan perlunasan subsidiari dan usahasama yang kedua-duanya berjumlah 20 peratus daripada keseluruhan perkara utama audit yang dilaporkan.

Manakala jumlah perkara utama audit yang paling tinggi dilaporkan oleh lain-lain firma adalah berkenaan pengiktirafan hasil, kebolehkutipan belum terima dan perlunasan muhibah pada 18.8, 14.5 dan 11.6 peratus masing-masing. Analisis juga menunjukkan pendedahan perkara utama audit oleh lain-lain firma adalah lebih pelbagai berbanding pendedahan yang dibuat oleh 4 firma terbesar. Jadual 4 menunjukkan agihan perkara utama audit mengikut saiz firma.

#### KETIDAKTENTUAN USAHA BERTERUSAN YANG MATERIAL

Analisa diskriptif awal menunjukkan kebanyakan syarikat dalam dalam sampel kajian ini adalah syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat. Justeru kami ingin memfokuskan analisis seterusnya dengan membandingkan syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat. Kecenderungan bilangan perkara utama audit dilihat masih konsisten. Kebanyakan laporan audit tanpa syarat bersama perenggan ketidakpastian usaha berterusan yang material disertakan dengan dua perkara utama audit. Secara keseluruhannya 50 peratus daripada kedua-dua jenis laporan audit melaporkan dua perkara utama audit. Spesifiknya, terdapat 19 laporan audit tanpa syarat bersama perenggan ketidakpastian usaha berterusan yang material yang mempunyai dua perkara utama audit. Manakala, terdapat empat laporan audit yang mempunyai dua perkara utama audit. Kecenderungan bilangan perkara utama audit untuk laporan bersyarat adalah sekitar kosong hingga tiga dengan jumlah perkara utama audit maksimum adalah satu dan dua.

JADUAL 4. Agihan perkara utama audit mengikut saiz firma

Perkara utama audit	4 firma terbesar		Lain-lain firma		Keputusan t-test
	Bilangan perenggan	Peratusan	Bilangan perenggan	Peratusan	
Pengiktirafan hasil	6	20.0	13	18.8	-0.4854
Penilaian inventori	2	6.7	3	4.3	-0.6414
Kebolehkutipan belum terima	6	20.0	10	14.5	-1.0737
Penilaian hartanah, loji dan peralatan	8	26.7	18	26.1	-0.5205
Perlunasan muhibah	0	0.0	8.0	11.6	1.9570*
Perlunasan subsidiari dan usahasama	6	20.0	2	2.9	-3.6637***
Aset cukai tertunda	0	0.0	2	2.9	0.882
Modal kerja dalam proses	0	0.0	1	1.4	0.6141
Pengesahan bank	0	0.0	1	1.4	0.6141
Pinjaman	0	0.0	3	4.3	1.0975
Aset biologi	0	0.0	2	2.9	0.882
Liabiliti kontinjen	1	3.3	5	7.2	0.6335
Perlesenan	1	3.3	0	0.0	-1.647
Kecairan aset	0	0.0	1	1.4	0.6141
Jumlah	30	100	69	100	

Nota: \*, \*\* dan \*\*\* merujuk nilai *p* 1, 5 dan 10 peratus

Jika dilihat dengan lebih khusus, dalam Jadual 6, perkara utama audit yang paling banyak dimasukkan dalam laporan audit dengan pendapat tanpa syarat bersama perenggan ketidaktentuan usaha berterusan yang material adalah berkenaan penilaian hartanah, loji dan peralatan, diikuti dengan pengiktirafan hasil, dan kebolehkutipan belum terima. Sebaliknya, perkara utama audit yang paling banyak dimasukkan dalam laporan audit dengan pendapat bersyarat adalah pengiktirafan hasil, kebolehkutipan belum terima dan diikuti dengan penilaian hartanah, loji dan peralatan serta perlunasan muhibah. Di sini terdapat perbezaan ketara penekanan juruaudit dalam kedua-dua jenis laporan iaitu keutamaan banyak diberikan kepada pengiktirafan hasil berbanding penilaian hartanah, loji dan peralatan apabila syarikat merupakan syarikat yang mempunyai laporan bersyarat. Begitu juga, daripada hasil kajian mendapati aspek pinjaman, aset cukai tertunda dan kecairan aset menjadi perkara utama audit bagi syarikat yang mempunyai laporan bersyarat. Jadual 6 di bawah menunjukkan agihan perkara utama audit mengikut jenis laporan audit.

## RUMUSAN

Kajian ini telah menganalisa sifat dan ciri-ciri pelaporan perkara utama audit selepas ISA 701 dikeluarkan dan melihat bagaimana perkara utama audit dilaporkan terutamanya dalam kalangan syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat. Sebanyak 99 perenggan perkara utama audit yang telah dianalisis daripada 46 sampel laporan audit syarikat dari tahun 2016 hingga 2018. Berdasarkan dapatan kajian, jumlah perkara utama audit yang didedahkan adalah dalam julat antara kosong sehingga lima dan kebanyakan juruaudit sama ada 4 firma terbesar atau firma bersaiz sederhana mendedahkan dua perkara utama audit. Dari aspek perkara utama audit yang didedahkan pula, aspek penilaian hartanah, loji dan peralatan, pengiktirafan hasil dan kebolehkutipan belum terima merupakan tiga aspek utama yang kerap didedahkan oleh juruaudit. Manakala terdapat perbezaan ketara aspek perkara utama audit jika dibandingkan antara syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima

JADUAL 5. Agihan bilangan perkara utama audit mengikut jenis laporan audit

Bilangan perkara utama audit	Laporan tanpa syarat dengan perkara utama audit (selain masalah usaha berterusan)	Laporan bersyarat	Jumlah	Peratusan
0	0	1	1	2.2
1	5	4	9	19.6
2	19	4	23	50.0
3	6	3	9	19.1
4	3	0	3	6.4
5	1	0	1	2.1
Jumlah	34	12	46	100

JADUAL 6. Agihan perkara utama audit mengikut jenis laporan audit

Perkara utama audit	Laporan tanpa syarat dengan perkara utama audit (selain masalah usaha berterusan)	Laporan bersyarat	Jumlah	Peratusan
Pengiktirafan hasil	13	6	19	19.2
Penilaian inventori	5	0	5	5.1
Kebolehkutipan belum terima	12	4	16	16.2
Penilaian hartanah, loji dan peralatan	23	3	26	26.3
Perlunasan muhibah	5	3	8	8.1
Perlunasan subsidiari dan usahasama	8	0	8	8.1
Aset cukai tertunda	0	2	2	2.0
Modal kerja dalam proses	1	0	1	1.0
Pengesahan bank	1	0	1	1.0
Pinjaman	1	2	3	3.0
Aset biologi	2	0	2	2.0
Liabiliti kontinjen	6	0	6	6.1
Perlesenan	1	0	1	1.0
Kecairan aset	0	1	1	1.0
Jumlah	78	21	99	100

laporan audit bersyarat. Perenggan pengiktirafan hasil merupakan aspek utama yang didedahkan oleh laporan audit bersyarat berbanding laporan audit tanpa syarat bersama perenggan ketidaktentuan usaha berterusan yang material yang lebih kerap melaporkan aspek penilaian hartanah, loji dan peralatan. Namun ini tidak semestinya bermakna isu pengiktirafan hasil yang menyebabkan syarikat mendapat laporan audit bersyarat. Tetapi isu pengiktirafan hasil merupakan penekanan yang sama pentingnya diberikan oleh juruaudit meskipun ketika memberikan pendapat bersyarat. Secara keseluruhannya hasil kajian boleh memberi gambaran bahawa dengan memasukkan perenggan perkara utama audit memberikan manfaat kepada pengguna penyata kewangan untuk membuat keputusan. Walau bagaimanapun, buat masa ini, kebanyakan perenggan utama audit lebih bersifat generik meskipun terdapat perbezaan penekanan dari aspek perkara utama audit antara syarikat yang mempunyai masalah usaha berterusan dan menerima laporan audit tanpa syarat dan syarikat yang menerima laporan audit bersyarat. Adalah sukar bagi kajian ini untuk menilai secara langsung sejauh mana perenggan perkara audit utama membantu mendedahkan maklumat yang relevan dan berguna kepada pengguna penyata kewangan memandangkan pendedahan yang bersifat generik. Namun persoalan ini dapat dijawab dengan analisis yang lebih teliti dan melalui kaedah lain seperti kajian eksperimen atau soal selidik. Justeru, hasil kajian ini harus diterjemahkan dengan berhati-hati memandangkan penelitian terhadap maklumat terperinci bagi setiap perkara utama audit tidak dimasukkan dalam skop kajian ini. Pengkaji turut mencadangkan untuk membuat perbandingan dengan laporan audit bersih sebagai salah satu kajian pada masa depan.

#### RUJUKAN

- ACCA. 2018. *Key Audit Matters: Unlocking the Secrets of the Audit*. Available at <https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html>
- Almer, E.D. & Brody, R.G. 2002. An empirical investigation of context-dependent communications between auditors and bankers. *Managerial Auditing Journal* 17(8): 478-486.
- Bailey, K.E., Bylinski, J. & Shields, M.D. 1983. Effects of auditor's report wording changes on the perceived message. *Journal of Accounting Research* 21(2): 355-369.
- Bailey, W.T. 1981. The effects of auditor's reports on chartered financial analysts' perceptions of the sources of financial statements and auditor's report messages. *Accounting Review* 56(4): 882-896.
- Bradbury, M.E. & Almulla, M. 2018. Auditor, Client, and Investor Consequences of the Enhanced Auditor's Report. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3165267> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3165267> [April 19, 2018].
- Foster, B.P., McLain, G. & Shastri, T. 2009. A note on perceptions of auditors' internal control report mandated by the PCAOB: Can reformatting the report enhance perceived value added? *Research in Accounting Regulation* 21(1): 63-67.
- Gray, G.L., Turner, J.L., Coram, P.J. & Mock, T.J. 2009. *User perceptions and misperceptions of the unqualified auditor's report*. <http://aaahq.org/.../userPerceptionsAndMisperceptionsUnqualifiedAuditorsReport.pdf>. [July 16, 2010].
- Innes, J., Brown, J. & Hatherly, D. 1997. The Expanded Audit Report - A Research Study within the Development of SAS 600. *Accounting, Auditing and Accountability* 10(5): 702-717.
- Leung, P. & Chau, G. 2001. The problematic relationship between audit reporting and audit expectations: Some evidence from Hong Kong. *Advances in International Accounting* 14: 181-200.
- Li, H.A., Hay, D. & Lau, D. 2018. *Assessing the Impact of the New Auditor's Report*. Retrieved from [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3120822&download=yes](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3120822&download=yes)
- Libby, R. 1979. Bankers' and auditors' perceptions of the message communicated by the audit report. *Journal of Accounting Research Voluntary Auditing* 17(1): 99-122.
- Mock, T., Turner, J., Gray, G. & Coram, P. 2009. *The unqualified auditor's report: A study of user perceptions, effects on user decisions and decision processes, and directions for future research*. A Report to the Auditing Standards Board and the International Auditing and Assurance Standards Board. New York: International Auditing and Assurance Standards Board.
- Muhammadun, Zakiah. 2006. *Utility of the external auditor's report: A mass communication perspective*. Unpublished doctoral dissertation, University of Malaya, Kuala Lumpur.
- Nair, R.D. & Rittenberg, L.E. 1987. Messages perceived from audit, review, and compilation reports: extension to more diverse groups. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 7(1): 15-38.
- Turner, K.F. 1995. *The effects of information levels and reading levels on the knowledge and inferences of audit report readers*. Unpublished doctoral dissertation, University of Texas, Arlington.

Amirul Hafiz Mohd Nasir\*  
Fakulti Ekonomi dan Pengurusan  
Universiti Kebangsaan Malaysia  
43600 UKM Bangi Selangor  
MALAYSIA  
E-mail: [amirul@ukm.edu.my](mailto:amirul@ukm.edu.my)

\*Corresponding author