

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS**

#### **2.1 Kajian Pustaka**

##### **2.1.1 Pengertian Akuntansi**

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley dalam Amir Abadi Jusuf (2015: 7), definisi akuntansi adalah sebagai berikut:

“Akuntansi adalah proses pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtisaran peristiwa ekonomi dengan cara yang logis dengan tujuan menyediakan informasi keuangan untuk pengambilan keputusan”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2012: 1), pengertian akuntansi adalah sebagai berikut:

“Akuntansi adalah suatu proses mencatat, mengklasifikasi, meringkas, mengolah dan meyajikan data, transaksi serta kejadian yang berhubungan dengan keuangan sehingga dapat digunakan oleh orang yang menggunakannya dengan mudah dimengerti untuk pengambilan suatu keputusan serta tujuan lainnya”.

Dari kedua pengertian akuntansi diatas maka dapat diketahui bahwa akuntansi merupakan kegiatan pencatatan, pengklasifikasian, peringkasan, dan pengikhtisaran dari peristiwa ekonomi yang dapat digunakan untuk pengambilan suatu keputusan.

### 2.1.2 Pengertian Auditing

Menurut Alvin A. Arens, et. al dalam Amir Abadi Jusuf (2015: 4), yang dimaksud dengan auditing adalah sebagai berikut:

*“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about quantifiable information of economic entity to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent and independent person”.*

Definisi diatas dapat diterjemahkan sebagai berikut:

“Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.”

Sedangkan Mulyadi (2014: 9) menyatakan bahwa pengertian audit adalah:

“Secara umum auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh 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-kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.”

Menurut Sukrisno Agoes (2014:3), pengertian auditing adalah:

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Berdasarkan definisi-definisi di atas maka dapat disimpulkan bahwa audit merupakan suatu kegiatan yang dilakukan secara kritis dan sistematis untuk memperoleh evaluasi dari hasil pengumpulan bukti informasi, dilakukan oleh pihak yang kompeten dan independen dengan tujuan untuk melaporkan dan menetapkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan dan disampaikan kepada pemakai yang berkepentingan.

#### **2.1.2.1 Jenis-jenis Audit**

Setiap pemeriksaan dimulai dengan penetapan tujuan dan penentuan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan serta standar yang harus diikuti oleh pemeriksa. Jenis audit yang dilaksanakan yang tercantum dalam SPKN BPK RI (2017: 9), atau lingkup pemeriksaan BPK RI (UU RI No. 15 Tahun 2004 pasal 4) adalah sebagai berikut:

##### “1. Pemeriksaan Keuangan

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

## 2. Pemeriksaan Kinerja

Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Dalam melakukan pemeriksaan kinerja, pemeriksa juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan serta pengendalian intern. Pemeriksaan kinerja dilakukan secara obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan yang diperiksa. Contoh tujuan pemeriksaan atas hasil dan efektivitas program serta pemeriksaan atas ekonomi dan efisiensi adalah penilaian atas:

- a. Sejauh mana tujuan peraturan perundang-undangan dan organisasi dapat dicapai.
- b. Kemungkinan alternatif lain yang dapat meningkatkan kinerja program atau menghilangkan faktor-faktor yang menghambat efektivitas program.
- c. Perbandingan antara biaya dan manfaat atau efektivitas biaya atau program.
- d. Sejauhmana suatu program mencapai hasil yang diharapkan atau menimbulkan dampak yang tidak diharapkan.

- e. Sejauhmana program berduplikasi, bertumpang tindih, atau bertentangan dengan program lain yang sejenis.
- f. Sejauhmana entitas yang diperiksa telah mengikuti ketentuan pengadaan yang sehat.
- g. Validitas dan keandalan ukuran-ukuran hasil dan efektivitas program, atau ekonomi dan efisiensi.
- h. Keandalan, validitas, dan relevansi informasi keuangan yang berkaitan dengan kinerja suatu program.

### 3. Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT)

Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT) adalah pemeriksaan yang bertujuan untuk memberiksan simpulan atas suatu hal yang diperiksa. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat bersifat: eksaminasi (*examination*), reuiu (*review*), atau prosedur yang disepakati (*agreed upon-procedure*). Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern”.

#### **2.1.2.2 Jenis-jenis Auditor**

Menurut Mulyadi (2014: 28) tipe-tipe auditor, adalah sebagai berikut:

##### 1. Auditor Independen

Auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan

keuangan yang dibuat kliennya. Audit tersebut terutama ditujukan untuk para pemakai informasi keuangan, seperti: kreditur, investor, calon kreditur, calon investor, dan instansi pemerintah.

## 2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pusat pertanggung jawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK), serta instansi pajak.

## 3. Auditor Intern

Auditor intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan Negara maupun swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi. Umumnya pemakai jasa auditor intern adalah Dewan Komisaris atau Direktur Utama Perusahaan.

### **2.1.2.3 Kode Etik Auditor**

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI Nomor 02 Tahun 2011 tentang kode etik BPK RI mulai diberlakukan sejak tanggal 7 Oktober 2011. Kode Etik bertujuan untuk memberikan pedoman yang wajib ditaati oleh Anggota BPK, Pemeriksa, dan Pelaksana BPK lainnya untuk mewujudkan BPK yang berintegritas, independen, dan profesional demi kepentingan negara. Kode Etik harus diwujudkan dalam sikap, ucapan, dan perbuatan Anggota BPK, Pemeriksa, dan Pelaksana BPK Lainnya selaku Aparatur Negara/Pejabat Negara dalam melaksanakan pemeriksaan dan dalam kehidupan sehari-hari, baik selaku individu dan anggota masyarakat, maupun selaku warga Negara.

Di dalam kode etik tersebut mengatur mengenai apa yang diperbolehkan dan tidak diperbolehkan bagi pemeriksa selama dalam pemeriksaan. Pemeriksa dan Pelaksana BPK Lainnya selaku Aparatur Negara wajib:

- a. Bersikap jujur, tegas, bertanggung jawab, obyektif, dan konsisten dalam mengemukakan pendapat berdasarkan fakta pemeriksaan;
- b. Menjaga kerahasiaan hasil pemeriksaan kepada pihak yang tidak berkepentingan;
- c. Mampu mengendalikan diri dan bertingkah laku sopan, serta saling mempercayai untuk mewujudkan kerja sama yang baik dalam pelaksanaan tugas;
- d. Menunjukkan sikap kemandirian dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, menghindari terjadinya benturan kepentingan;

- e. Menyampaikan hasil pemeriksaan yang mengandung unsur pidana sesuai dengan prosedur kepada Pimpinan BPK;
- f. Melaksanakan tugas pemeriksaan secara cermat, teliti, dan akurat sesuai dengan standar dan pedoman yang telah ditetapkan;
- g. Memberikan kesempatan kepada pihak yang diperiksa untuk menanggapi temuan dan kesimpulan pemeriksaan serta mencantumkannya dalam laporan hasil pemeriksaan;
- h. Meningkatkan pengetahuan dan keahliannya; dan
- i. Melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan standar dan pedoman pemeriksaan.

Apabila anggota BPK melanggar kode etik, jenis hukuman dapat berupa peringatan tertulis atau pemberhentian dari anggota BPK, dan hukuman atas pelanggaran Kode Etik bagi Pemeriksa dan Pelaksana BPK lainnya ialah tidak membebaskan dari tuntutan atas pelanggaran disiplin Pegawai Negeri Sipil.

#### **2.1.2.4 Standar Pemeriksaan**

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) BPK RI No. 01 Tahun 2017, standar pemeriksaan ini berlaku untuk semua pemeriksaan yang dilaksanakan terhadap entitas, program, kegiatan, serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab

Keuangan Negara menyatakan bahwa pemeriksaan keuangan negara dilaksanakan berdasarkan standar pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam undang-undang tersebut. Standar audit yang telah ditetapkan oleh BPK tersebut adalah:

1. Standar Umum

- a. Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan.

Dengan pernyataan standar pemeriksaan ini semua organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut.

- b. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.

Dengan pernyataan standar umum kedua ini, organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun.

- c. Dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.

Pernyataan standar mewajibkan pemeriksa untuk menggunakan kemahirannya secara profesional, cermat, dan seksama, memperhatikan prinsip-prinsip pelayanan atas kepentingan publik serta memelihara integritas, obyektivitas, dan independensi dalam menerapkan kemahiran profesional terhadap setiap aspek pemeriksanya.

- d. Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai, dan sistem pengendalian mutu tersebut harus direviu oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu ekstern).

## 2. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan

Untuk pemeriksaan keuangan, Standar Pemeriksaan memberlakukan tiga pernyataan standar pekerjaan lapangan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) berikut ini, yaitu:

- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.

Auditor sebagai penanggungjawab akhir atas audit dapat mendelegasikan sebagian fungsi perencanaan dan supervisi auditnya kepada personel lain dalam kantor akuntannya.

- b. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

### 3. Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan

Untuk pemeriksaan keuangan, Standar Pemeriksaan memberlakukan tiga pernyataan standar pekerjaan lapangan SPAP yang ditetapkan oleh IAI berikut ini, yaitu:

- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan dalam laporan auditor.
- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan dalam hal nama auditor

dikaitkan dengan laporan keuangan maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada dan tingkat tanggung jawab dipikuli oleh auditor.

#### 4. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja

##### a. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.

Dalam melaksanakan pemeriksaan, dan lingkup serta metodologi pemeriksaan untuk mencapai tujuan pemeriksaan tersebut. Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan tidak ditentukan secara terpisah.

##### b. Staf harus disupervisi dengan baik.

Supervisor harus yakin bahwa staf benar-benar memahami mengenai pekerjaan pemeriksaan yang harus dilakukan, mengapa pekerjaan tersebut harus dilakukan, dan apa yang diharapkan akan dicapai.

##### c. Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa.

Dalam mengidentifikasi sumber-sumber data potensial yang dapat digunakan sebagai bukti pemeriksaan, pemeriksa harus mempertimbangkan validitas dan keandalan data tersebut, termasuk data yang dikumpulkan oleh entitas yang diperiksa, data yang disusun oleh pemeriksa, atau data yang diberikan oleh pihak-pihak ketiga. Demikian juga halnya dengan kecukupan dan relevansi bukti-bukti tersebut.

##### d. Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumen pemeriksaan yang

berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan pemeriksaan harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan pemeriksa yang berpengalaman tetapi tidak mempunyai hubungan dengan pemeriksaan tersebut dapat memastikan bahwa dokumen pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksa.

#### 5. Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja

- a. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
- b. Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup:
  - a. Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan Standar Pemeriksaan;
  - b. Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan;
  - c. Hasil pemeriksaan berupa temuan pemeriksaan, simpulan, dan rekomendasi;
  - d. Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan; dan
  - e. Pelaporan informasi rahasia.
- c. Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin.
- d. Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi

wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

6. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu

Untuk pemeriksaan dengan tujuan tertentu, Standar Pemeriksaan memberlakukan dengan dua pernyataan standar pekerjaan lapangan perikatan/penugasan atestasi SPAP yang ditetapkan IAI berikut ini:

- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- b. Bukti yang cukup harus diperoleh untuk memberikan dasar rasional bagi simpulan yang dinyatakan dalam laporan.

7. Standar Pelaporan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu

Untuk pemeriksaan dengan tujuan tertentu, Standar Pemeriksaan memberlakukan empat pernyataan standar pelaporan perikatan/penugasan atestasi SPAP yang ditetapkan IAI sebagai berikut:

- a. Laporan harus menyebutkan asersi yang dilaporkan dan menyatakan sifat perikatan atestasi yang bersangkutan.
- b. Laporan harus menyatakan simpulan praktisi mengenai apakah asersi disajikan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan atau kriteria yang dinyatakan dipakai sebagai alat pengukur.
- c. Laporan harus menyatakan semua keberatan praktisi yang signifikan tentang perikatan dan penyajian asersi.

- d. Laporan suatu perikatan untuk mengevaluasi asersi yang disusun berdasarkan kriteria yang disepakati atau berdasarkan suatu perikatan untuk melaksanakan prosedur yang disepakati harus berisi suatu pernyataan tentang keterbatasan pemakaian laporan hanya oleh pihak-pihak yang menyepakati kriteria atau prosedur tersebut.

#### **2.1.2.5 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)**

Dalam melakukan pemeriksaan, sama halnya seperti auditor publik (CPA), auditor pemerintah pun memiliki standar tersendiri, yaitu Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Standar Pemeriksaan Keuangan Negara merupakan amanat dari UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Standar Pemeriksaan diperlukan untuk menjaga kredibilitas serta profesionalitas dalam pelaksanaan maupun pelaporan pemeriksaan baik pemeriksaan keuangan, kinerja, maupun pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara ditetapkan dengan Peraturan Badan Pemriksa Keuangan (BPK) Nomor 1 Tahun 2017 yang berlaku sejak 6 Januari 2017.

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara ini berlaku untuk semua pemeriksaan yang dilaksanakan terhadap entitas, program, kegiatan serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara sesuai

dengan peraturan perundang-undangan. SPKN akan mengikat BPK atau akuntan publik serta pihak lain yang diberi amanat untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara untuk dan atas nama BPK. SPKN juga dapat menjadi acuan bagi aparat pengawasan internal pemerintah maupun pihak lain dalam penyusunan standar pengawasan sesuai kedudukan, tugas, dan fungsinya.

### **2.1.3 Lingkup Audit**

#### **2.1.3.1 Pengertian Lingkup Audit**

Dalam SPKN (BPK RI, 2017: 56) pengertian lingkup audit yaitu:

“Lingkup audit atau lingkup pemeriksaan adalah batas pemeriksaan dan harus terkait langsung dengan tujuan pemeriksaan. Misalnya, lingkup pemeriksaan menetapkan parameter pemeriksaan seperti periode yang direviu, ketersediaan dokumen atau catatan yang diperlukan, dan lokasi pemeriksaan di lapangan yang akan dilakukan. Pembatasan terhadap lingkup audit, baik yang dikenakan oleh klien maupun oleh keadaan, seperti waktu pelaksanaan audit, kegagalan memperoleh bukti kompeten yang cukup, atau ketidakcukupan catatan akuntansi mengharuskan auditor memberikan pengecualian di dalam pendapatnya atau pernyataan tidak memberikan pendapat”.

Sedangkan menurut BPKP (2011: 8), pengertian lingkup audit adalah:

“Ruang lingkup audit adalah suatu batasan-batasan yang harus dipatuhi dalam setiap pelaksanaan pemeriksaan atau audit. Ruang lingkup pemeriksaan ini bertujuan untuk menetapkan luasnya pemeriksaan yang menjadi tanggung jawab auditor dan menyerahkan hasil pemeriksaan yang dikehendaki. Dalam audit laporan keuangan, ruang lingkup yang harus dipatuhi adalah hanya terbatas pada laporan keuangan dari badan usaha yang diaudit”.

Menurut Alvin A. Arens, et. al (2015: 70), penyebab utama adanya pembatasan ruang lingkup audit ada 3 (tiga) penyebab, yaitu:

- “1. Pembatasan yang disebabkan oleh situasi yang berada diluar kendali klien atau auditor.  
Contoh pembatasan yang disebabkan oleh keadaan di luar kekuasaan auditor maupun klien adalah sulit melakukan pemeriksaan fisik aset karena lokasi tidak bisa dijangkau akibat bencana alam, seperti banjir atau bencana lainnya.
2. Pembatasan yang dipaksakan oleh klien.  
Contoh pembatasan oleh klien adalah auditor tidak diperbolehkan melakukan konfirmasi utang piutang, atau tidak diperbolehkan memeriksa aset-aset tertentu yang dimiliki oleh klien.
3. Keadaan terkait sifat dan waktu penugasan audit.  
Contoh keadaan terkait sifat dan waktu penugasan audit adalah penetapan batasan waktu yang tidak realistis pada tugas audit khusus akan berdampak kurang efektifnya pelaksanaan audit. Selain itu, penetapan batasan waktu yang terlalu lama akan berdampak negative pada biaya dan efektivitas pelaksanaan audit”.

### **2.1.3.2 Penerapan Lingkup Audit**

Menurut Undang- Undang Republik Indonesia No. 15 Tahun 2004, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) memiliki kebebasan dan kemandirian dalam ketiga tahap pemeriksaan, salah satunya yakni perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan. Kebebasan dalam tahap perencanaan mencakup kebebasan dalam menentukan obyek yang akan diperiksa, kecuali pemeriksaan yang obyeknya telah diatur tersendiri dalam undang-undang, atau pemeriksaan berdasarkan permintaan khusus dari lembaga perwakilan.

Untuk mewujudkan perencanaan yang komprehensif, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawasan intern pemerintah, memperhatikan masukan dari pihak lembaga perwakilan, serta informasi dari berbagai pihak. Sementara itu kebebasan dalam penyelenggaraan kegiatan

pemeriksaan antara lain meliputi kebebasan dalam penentuan waktu pelaksanaan dan metode pemeriksaan, termasuk metode pemeriksaan yang bersifat investigatif. Selain itu, kemandirian BPK dalam pemeriksaan keuangan negara mencakup ketersediaan sumber daya manusia, anggaran, dan sarana pendukung lainnya yang memadai.

BPK dapat memanfaatkan hasil pekerjaan yang dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Dengan demikian, luas pemeriksaan yang akan dilakukan dapat disesuaikan dan difokuskan pada bidangbidang yang secara potensial berdampak pada kewajaran laporan keuangan serta tingkat efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan negara. Untuk itu, aparat pengawasan intern pemerintah wajib menyampaikan hasil pemeriksaannya kepada BPK.

BPK diberi kewenangan untuk mendapatkan data, dokumen, dan keterangan dari pihak yang diperiksa, kesempatan untuk memeriksa secara fisik setiap aset yang berada dalam pengurusan pejabat instansi yang diperiksa, termasuk melakukan penyegelan untuk mengamankan uang, barang, dan/atau dokumen pengelolaan keuangan negara pada saat pemeriksaan berlangsung.

## **2.1.4 Independensi**

### **2.1.4.1 Pengertian Independensi**

Menurut Mulyadi (2014: 26), yang dimaksud dengan independensi adalah:

“Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.”

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) Seksi 220, dinyatakan bahwa:

“Auditor harus bersikap independen. Artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia berpraktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebabsan pendapatnya”.

Menurut Mulyadi (2014: 27), dalam kenyataannya auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independensinya. Keadaan yang seringkali mengganggu sikap mental independen dalam diri auditor adalah sebagai berikut:

1. Sebagai seseorang yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasa tersebut.
2. Sebagai penjual jasa, seringkali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan kliennya.
3. Mempertahankan sikap mental independen seringkali dapat menyebabkan lepasnya klien.”

#### **2.1.4.2 Jenis-jenis Independensi**

Menurut Sukrisno Agoes (2014: 34), mengemukakan bahwa independensi bagi *external auditor* dan *internal auditor* ada 3 (tiga) jenis, yaitu sebagai berikut:

1. Independensi dalam Fakta (*Independence in Fact*)  
Akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesional, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik, profesi akuntan publik dan standar profesional akuntan publik. Artinya auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi, keterkaitan yang erat dengan objektivitas.

2. Independensi dalam Penampilan (*Independence in Appearance*)  
Akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak di luar perusahaan sedangkan auditor internal tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan. Artinya pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit.
3. Independensi dalam Pikiran (*Independence in Mind*)  
Misalnya seorang auditor mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran atau korupsi yang memerlukan *audit adjustment* yang material. Kemudian dia berpikir untuk menggunakan *audit findings* tersebut untuk memeras auditee. Walaupun baru dipikirkan, belum dilaksanakan, *In mind* auditor sudah kehilangan independensinya”.

## 2.1.5 Opini Audit

### 2.1.5.1 Pengertian Opini Audit

Menurut Abdul Halim (2013: 73), yang dimaksud dengan opini audit adalah:

“Opini audit merupakan kesimpulan kewajaran atas informasi yang telah diaudit. Dikatakan wajar dibidang auditing apabila bebas dari keraguan-keraguan dan ketidakjujuran (*free from bias and dishonesty*), dan lengkap informasinya (*full disclosure*).Hal ini tentu saja masih dibatasi oleh konsep materialitas”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2014: 19) pengertian opini audit yaitu:

“Opini audit merupakan opini yang diberikan auditor tentang kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan tempat auditor melakukan audit”.

### 2.1.5.2 Dasar Pertimbangan Perumusan Opini

Sedangkan menurut Julianto (2010: 2), terdapat 3 (tiga) konsep pokok yang menjadi dasar perumusan opini, yaitu kecukupan bukti audit, salah saji, dan materialitas. Ketiga unsur tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

#### “1. Kecukupan Bukti Audit

Dalam pelaksanaan tugasnya, auditor wajib mengumpulkan bukti yang kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit. Auditor dapat menyatakan bahwa ia tidak mampu mengumpulkan bukti atau menyimpulkan tidak ada bukti lain yang diperoleh selama penugasan karena tiga hal, yaitu:

- a. Keadaan di luar kendali entitas, contohnya seperti catatan akuntansi telah disita oleh aparat pemerintah dalam waktu yang tidak dapat ditentukan (misalnya kejaksaan atau kepolisian).
- b. Keadaan terkait sifat dan waktu penugasan, contohnya seperti auditor yang menentukan bahwa penerapan prosedur substantif saja tidak cukup, tapi pengendalian entitas tidak efektif.
- c. Pembatasan oleh manajemen, contohnya seperti manajemen yang melarang auditor untuk menghitung persediaan.

#### 2. Salah Saji

Dalam pendahuluan Standar Pemeriksaan dinyatakan bahwa yang menjadi inti pemeriksaan keuangan adalah soal penilaian mengenai ada tidaknya salah saji (*misstatement*) dalam pelaporan keuangan. Berbekal pengertian ini, banyak auditor keuangan kemudian secara terang-terangan berusaha mengumpulkan kesalahan perhitungan dan pencatatan akuntansi, yang merupakan bentuk salah saji, dan temuan-temuan lain yang terkait salah saji dalam laporan keuangan yang tengah mereka audit.

#### 3. Materialitas

Hal yang ketiga yang perlu dipertimbangkan auditor dalam menyimpulkan opini atas laporan keuangan di samping kecukupan bukti dan salah saji, adalah materialitas. Materialitas merupakan konsep sentral dalam audit keuangan karena menjadi tolok ukur dalam menentukan derajat salah saji yang terjadi dalam pelaporan keuangan. Sebuah salah saji dapat dikatakan material apabila kesalahan penyajian tersebut dapat mempengaruhi keputusan yang diambil oleh pengguna laporan”.

### **2.1.5.3 Jenis-jenis Opini**

Berdasarkan Undang-undang RI No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, jenis-jenis opini yang diberikan oleh BPK RI yaitu:

### 1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Adalah pendapat yang menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah yang diperiksa menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, Laporan Realisasi APBD, Laporan Arus Kas, Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Jika laporan keuangan yang diberikan opini jenis ini, artinya auditor meyakini berdasarkan bukti-bukti audit yang dikumpulkan, pemerintah daerah tersebut dianggap telah menyelenggarakan prinsip akuntansi yang berlaku umum dengan baik, dan walaupun ada kesalahan, kesalahannya dianggap tidak material dan tidak berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan.

### 2. Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Adalah pendapat yang menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah yang diperiksa menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, Laporan Realisasi APBD, Laporan Arus Kas, Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.

### 3. Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Adalah pendapat yang menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah yang diperiksa tidak menyajikan secara wajar Laporan Realisasi APBD, Laporan Arus Kas, Neraca, dan Catatan Atas Laporan Keuangan

sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Jika laporan keuangan mendapatkan opini jenis ini, berarti auditor meyakini laporan keuangan pemerintah daerah diragukan kebenarannya, sehingga bisa menyesatkan pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan.

#### 4. Pernyataan Menolak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)

Adalah pendapat yang menyatakan bahwa Auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan, jika bukti pemeriksaan atau audit tidak cukup untuk membuat kesimpulan. Opini bisa diterbitkan jika auditor menganggap ada ruang lingkup audit yang dibatasi oleh pemerintah daerah yang diaudit, misalnya karena auditor tidak bisa memperoleh bukti-bukti yang dibutuhkan untuk bisa menyimpulkan dan menyatakan laporan sudah disajikan dengan wajar.

### **2.1.6 Penelitian Terdahulu**

Penelitian yang dilakukan penulis ini mengacu kepada beberapa penelitian sebelumnya. Pada umumnya kajian yang dilakukan oleh peneliti-peneliti tersebut telah dipublikasikan pada beberapa jurnal ilmiah. Beberapa penelitian yang telah dilakukan berkaitan dengan Lingkup Audit, dan Independensi terhadap Opini Audit, yaitu sebagai berikut:

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

| <b>Peneliti dan Tahun Penelitian</b>                       | <b>Judul</b>  | <b>Persamaan Variabel</b>   | <b>Perbedaan Variabel</b>                           | <b>Hasil Penelitian dan Simpulan</b>  |
|--|---|---|---|---|
| Miftahul Jannah (2013)                                     | Pengaruh Pemeriksaan Interim, Lingkup Audit, dan Independensi Terhadap Pertimbangan Opini Auditor | Variabel Independen Lingkup Audit dan Independensi<br><br>Variabel Dependen Opini Audit | Variabel Independen Pemeriksaan Interim             | Pemeriksaan Interim dan Independensi berpengaruh positif terhadap Opini Audit. Sedangkan Lingkup Audit tidak berpengaruh positif terhadap Opini Audit.  |
| Wahid Hasyim (2013)  | Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Auditor Dalam Memberikan Opini Audit atas Laporan Keuangan        | Variabel Dependen Opini Audit   | Variabel Independen Faktor-faktor yang mempengaruhi | Pemeriksaan Interim dan Audit Judgement berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan pemberian opini auditor.   |
| Dwi Cahyaning Murti (2014)                                 | Pengaruh Independensi dan Pembatasan Lingkup Audit terhadap Opini Audit                           | Variabel Independen Lingkup Audit dan Independensi                                      | Variabel Dependen Pertimbangan Opini Auditor        | Independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap opini audit yang diberikan oleh auditor, sedangkan pembatasan lingkup audit berpengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap opini audit. |
| Silky Raditya Siregar (2012)                               | Faktor-faktor yang mempengaruhi Pertimbangan Opini Auditor atas LKPD                              | Variabel Dependen Opini Audit   | Variabel Independen Lingkup Audit, dan Independensi | Independensi, keahlian audit, lingkup audit, dan <i>audit judgement</i> secara bersama-sama berpengaruh terhadap pertimbangan pemberian opini audit.  |
| A.A. Istri Dewi Rharasati dan I.D.G. Dharma Suputra (2013) | Pengaruh Etika, Komitmen, Pengalaman, dan Independensi terhadap Pemberian Opini                   | Variabel Independen Independensi<br><br>Variabel Dependen                               | Variabel Independen Etika Komitmen, dan Pengalaman  | Variabel etika, komitmen, dan pengalaman berpengaruh secara positif terhadap pengambilan keputusan untuk memberikan opini audit,  |

| Peneliti dan Tahun Penelitian | Judul   | Persamaan Variabel | Perbedaan Variabel | Hasil Penelitian dan Simpulan   |
|-------------------------------|---------|--------------------|--------------------|---|
|                               | Auditor | Opini Audit        |                    | sedangkan variabel independensi berpengaruh negatif terhadap pengambilan keputusan untuk memberikan opiniaudit. |

## 2.2 Kerangka Pemikiran

### 2.2.1 Pengaruh Lingkup Audit terhadap Opini Audit

Dalam SPKN BPK RI (2017: 56), pembatasan terhadap lingkup audit, baik yang dikenakan oleh klien maupun oleh keadaan, seperti waktu pelaksanaan audit, kegagalan memperoleh bukti kompeten yang cukup, atau ketidakcukupan catatan akuntansi mengharuskan auditor memberikan pengecualian di dalam pendapatnya atau pernyataan tidak memberikan pendapat.

Menurut Aditya (2006) dalam Suhartini dan Ariyanto (2012), mengungkapkan bahwa faktor lingkup audit yang dibatasi mendorong akuntan publik memberikan pendapat selain Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Aditya (2006) dalam Hasyim (2013) mengungkapkan bahwa lingkup audit berpengaruh signifikan terhadap opini audit. Adanya pembatasan lingkup audit mengharuskan auditor memberikan pengecualian di dalam pendapatnya atau pernyataan tidak memberikan pendapat. Murti (2014) menyatakan bahwa auditor diharuskan meyakinkan dirinya bahwa prosedur audit yang dilaksanakan berdasarkan bukti audit yang cukup memadai untuk menyatakan kesimpulan. Pemberian opini audit harus berdasarkan

keyakinan penuh sehingga dapat dipertanggungjawabkan. Kondisi ketika auditor tidak mampu untuk memperoleh bukti merupakan pembatasan lingkup bagi auditor dalam memenuhi standar pemeriksaan.

### **2.2.2 Pengaruh Independensi terhadap Opini Audit**

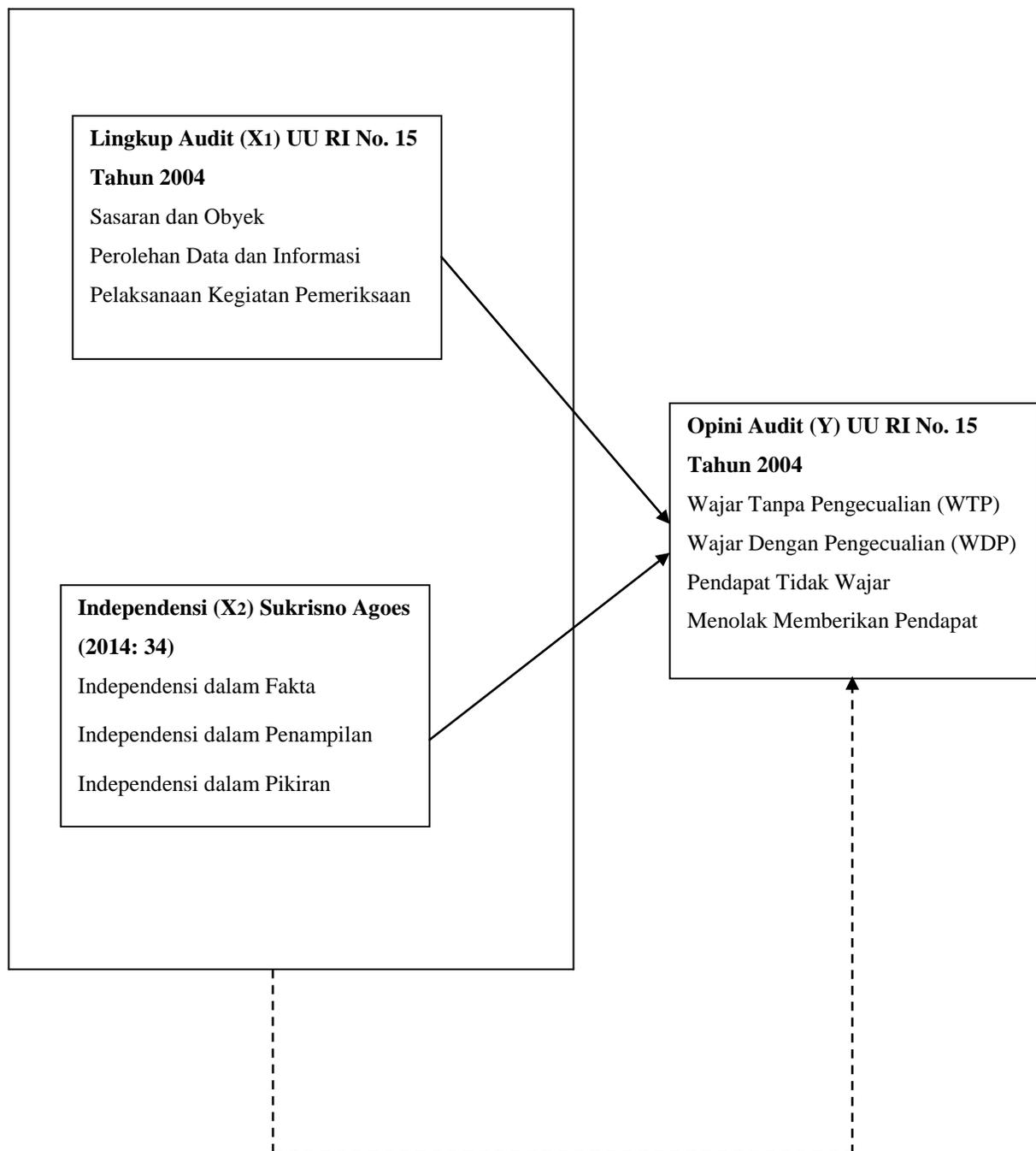
Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 220 menyatakan bahwa seorang auditor harus bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Dengan demikian, ia tidak dibenarkan untuk memihak kepada kepentingan siapapun. Jika seorang auditor tidak independen maka ia tidak mempunyai kejujuran dalam dirinya dalam mempertimbangkan fakta, informasi yang diberikan tidak objektif, sehingga dalam merumuskan dan menyatakan opininya berpihak pada salah satu pihak tersebut.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Hasyim (2013), menyatakan bahwa seorang auditor yang tidak independen berarti tidak bebas dari pengaruh pihak lain sehingga dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya dipengaruhi oleh keberpihakannya pada suatu kepentingan tertentu.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Mayangsari (2003) dalam Suhartini dan Ariyanto (2012) menyatakan bahwa pendapat auditor yang ahli dan independen berbeda dengan auditor yang hanya memiliki satu karakter atau sama sekali tidak mempunyai karakter tersebut. Auditor yang ahli ternyata memiliki perbedaan perhatian terhadap jenis informasi yang digunakan sebagai dasar pemberian opini audit. Sedangkan Zu'ammah (2009) dalam Murti (2014) menyatakan bahwa auditor

yang mempunyai tingkat independensi tinggi akan menghasilkan opini yang baik pada saat melakukan proses audit.

Berdasarkan uraian yang telah dijabarkan diatas, maka penulis dapat menggambarkan kerangka penelitian sebagai berikut:



**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**

### **2.3 Hipotesis Penelitian**

Menurut Sugiyono (2014:93), menyatakan bahwa pengertian hipotesis adalah sebagai berikut:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan”.

Adapun hipotesis yang akan penulis uraikan berdasarkan kerangka pemikiran di atas adalah sebagai berikut:

H1: Terdapat pengaruh signifikan secara parsial antara lingkup audit terhadap opini audit.

H2: Terdapat pengaruh signifikan secara parsial antara independensi terhadap opini audit.

H3: Lingkup audit dan independensi berpengaruh signifikan baik secara parsial maupun simultan terhadap opini audit.