

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Definisi Audit

Audit adalah akumulasi dan penilaian bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kecocokan antara informasi dan kriteria yang ditetapkan (Arens *et al.*, 2006). Dalam pelaksanaannya audit perlu dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen. Tujuan auditor melakukan audit adalah untuk memeriksa kewajaran laporan keuangan dan memberikan simpulan atau pendapat atas pemeriksaan tersebut dalam sebuah laporan hasil audit. Saat melakukan audit, laporan auditor harus berpedoman pada Standar Audit. Standar Audit (SA) adalah ukuran tentang standar umum, standar pelaksanaan, dan standar laporan audit, yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Standar audit dipakai sebagai patokan oleh auditor atau pemeriksa dalam melaksanakan proses audit. Lebih lanjut, Rahmadi *et al* (2006) menyatakan bahwa terdapat 3 jenis audit, yaitu audit keuangan, audit kinerja, dan audit dengan tujuan tertentu. Berikut adalah rincian penjelasan dari setiap jenis audit tersebut.

1) Audit Keuangan

Audit yang dilakukan untuk memberi keyakinan pada pengguna laporan keuangan dengan mempertanyakan kewajaran penyajian laporan

keuangan suatu entitas. Audit keuangan mencakup kewajaran informasi keuangan, *compliance* terhadap peraturan perundang-undangan dan keberhasilan sistem pengendalian intern.

2) Audit Kinerja

Audit ini dilakukan secara objektif dan sistematis atas bukti yang diperoleh untuk mendapatkan penilaian atas program atau kegiatan pemerintah. Audit ini dapat mencakup audit tentang ekonomi, efisiensi, dan program.

3) Audit untuk Tujuan Tertentu

Audit jenis ini merupakan pemeriksaan yang dilakukan untuk tujuan khusus, bukan termasuk pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Contoh dari audit jenis ini, yaitu audit investigasi dan audit ketaatan.

2.2 Laporan Hasil Pemeriksaan

Untuk menopang penerapan pemeriksaan keuangan negara yang baik maka perlu adanya standar atau pedoman yang jelas atas pemeriksaan keuangan tersebut. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Nomor 1 Tahun 2017 mengatur tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. SPKN merupakan ukuran yang digunakan BPK sebagai patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dalam peraturan tersebut, dijelaskan kerangka konsep terkait pemeriksaan dan standar-standar terkait pemeriksaan yang masing-masing jenisnya dijelaskan dalam setiap Pernyataan Standar Pemeriksaan (PSP). Dalam kaitannya dengan opini, SPKN pada Lampiran IV PSP 300 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan telah mengatur mengenai bagaimana cara BPK

merumuskan atau menyusun opini atas laporan keuangan untuk mengomunikasikan hasil pemeriksaan setelah dilakukannya pemeriksaan.

Menurut Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017, Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) adalah laporan tertulis dari proses pemeriksaan yang berisi hasil analisis atas pengujian bukti yang didapat saat melakukan pemeriksaan. Tujuan dari LHP adalah untuk merumuskan kesimpulan hasil pemeriksaan, mengomunikasikan hasil pemeriksaan yang kepada pihak-pihak yang terkait dan menghindari kesalahpahaman atas hasil pemeriksaan. Sehingga hal tersebut dapat menjadi bahan evaluasi, dan tindak lanjut oleh pihak yang bertanggung jawab. LHP disusun untuk mencukupi kenyamanan pengguna laporan keuangan, sehingga lebih terasa terjamin saat hendak membuat keputusan.

2.2.1 Standar Pelaporan Pemeriksaan PSP 300

Kewajiban menyusun Laporan Hasil Pemeriksaan merupakan salah satu ketentuan dalam Standar Pelaporan Pemeriksaan. Artinya pemeriksa harus dapat mengomunikasikan hasil pemeriksaannya secara tertulis dalam LHP yang disusun dengan tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, jelas, dan ringkas. Selain itu juga dalam PSP 300 diatur bahwa dalam proses penyusunan LHP, LHP wajib memenuhi unsur-unsur jenis laporan pemeriksaan. Unsur-unsur tersebut tercantum sebagai berikut.

- 1) Pernyataan bahwa pemeriksaan dilaksanakan sesuai standar pemeriksaan
Apabila tidak dapat melakukan pemeriksaan sesuai dengan standar pemeriksaan, maka harus dinyatakan dalam laporan hasil pemeriksaan beserta alasannya.

2) Tujuan, lingkup, dan metodologi

Tujuan dan ruang lingkup pemeriksaan perlu dinyatakan dalam LHP beserta metodologi yang digunakan dalam pemeriksaan tersebut. Penting bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan untuk memahami jenis pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan sudut pandang atas kewajaran LHP.

3) Kesimpulan

Laporan Hasil Pemeriksaan perlu merumuskan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan dan menyatakan hasil rumusan tersebut dalam bentuk kesimpulan yang mudah dipahami pengguna laporan.

4) Temuan pemeriksaan

Temuan dalam pemeriksaan merupakan ketidaksesuaian antara kondisi dan kriteria. Segala hal yang ditemukan dalam hasil pemeriksaan perlu dinyatakan dalam LHP, namun apabila temuan pemeriksaan mengandung indikasi kecurangan maka tidak perlu dijelaskan secara rinci kecurangan tersebut melainkan menjelaskan dampak atau pengaruh atas temuan tersebut.

5) Rekomendasi atas hasil pemeriksaan

Rekomendasi pemeriksaan harus dapat membangun dan membantu mengurangi kelemahan-kelemahan yang ada dalam laporan keuangan.

6) Tanggapan dari pihak yang bertanggung jawab

Pemeriksa harus memperoleh tanggapan atas hasil pemeriksaan dari pihak yang bertanggung jawab atas temuan, rekomendasi dan kesimpulan LHP.

7) Penandatanganan LHP

Penandatanganan harus dilakukan oleh Ketua, Wakil Ketua, atau anggota BPK. Walaupun begitu penandatanganan LHP dapat didelegasikan kepada penanggung jawab pemeriksaan yang memiliki kompetensi.

2.2.2 Standar Pelaporan IAI

Ikatan Akuntansi Indonesia menetapkan dan mengesahkan 4 standar pelaporan yang dapat menjadi suatu kerangka dalam menyusun laporan auditor. Berikut rincian terkait 4 standar pelaporan tersebut.

- 1) Pernyataan bahwa laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia

Standar ini mewajibkan auditor untuk menyatakan pendapat mengenai apakah suatu laporan keuangan yang disusun sudah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku. Contoh dari prinsip atau Standar Akuntansi yang berlaku di Indonesia, yaitu SAK, SAK-EP, SAK-EMKM, dan SAP.

- 2) Menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi

Apabila terdapat perubahan prinsip akuntansi yang memengaruhi laporan keuangan secara material antara periode berjalan dan periode sebelumnya, maka dalam laporan audit perlu diungkapkan terkait perubahan tersebut.

- 3) Mempertimbangkan pengungkapan informatif yang memadai atas hal-hal material

Pengungkapan dalam laporan keuangan yang informatif, artinya informasi yang diberikan cukup memadai, terutama dalam hal-hal yang dianggap material. Hal ini dapat mencakup bentuk, susunan, isi, dan Catatan atas

Laporan Keuangan (CaLK). Selain itu juga perlu dijelaskan terkait istilah-istilah, rincian-rincian, penggolongan unsur dan dasar-dasar yang digunakan dalam pada suatu laporan keuangan.

- 4) Memuat surat pernyataan pendapat tanggung jawab penyusunan laporan keuangan

Laporan keuangan merupakan representasi manajemen dan kewajaran penyajiannya juga merupakan tanggung jawab manajemen. Oleh karena itu laporan audit harus mencantumkan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan, atau pernyataan bahwa pendapat tersebut tidak dapat dicantumkan. Jika tidak dapat memberikan pernyataan secara lengkap, perlu dijelaskan alasannya. Jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus mencantumkan keterangan yang jelas terkait sifat pekerjaan yang dilakukan dan tingkat kewajiban yang dipikul auditor.

2.3 Opini Audit

Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, opini audit adalah pernyataan profesional atas kesimpulan pemeriksaan mengenai kewajaran laporan keuangan. Laporan keuangan pemerintah berasal dari Pemerintah Pusat dan Daerah. Untuk mendapat kesimpulan kewajaran LKPP ataupun LKPD tersebut, BPK RI sebagai lembaga negara yang independen, memiliki wewenang untuk melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Opini audit sendiri memiliki 4 jenis opini.

- 1) Wajar Tanpa Pengecualian

WTP artinya hasil pemeriksaan laporan keuangan memiliki bukti yang cukup dan tepat untuk menyatakan kesimpulan dan tidak mempunyai salah saji yang material.

2) Wajar Dengan Pengecualian

WDP artinya hasil pemeriksaan tidak terdapat bukti yang cukup dan tepat untuk mendapat kesimpulan dan memiliki salah saji material yang tidak *pervasif*.

3) Tidak Wajar

Opini Tidak Wajar artinya laporan keuangan mengandung salah saji material yang bersifat *pervasif*.

4) Tidak Menyampaikan Pendapat

Opini *Disclaimer* artinya tidak terdapat bukti yang cukup dan tepat untuk mencapai kesimpulan dan memiliki salah saji material yang *pervasif*.

2.3.1 UU Nomor 15 Tahun 2004

Pada UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara pasal 16 ayat 1 telah disebutkan bahwa Laporan Hasil Pemeriksaan atas laporan keuangan perlu memuat adanya opini. Adapun kriteria opini tersebut diberikan atas dasar 4 kriteria.

1) Kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintah

Penyusunan dan penyajian atas laporan keuangan sesuai dengan prinsip atau standar yang berlaku. Dalam hal ini, entitas pemerintah wajib menganut Standar Akuntansi Pemerintah dalam hal penyusunan dan penyajian laporan keuangan.

2) Kecukupan pengungkapan

Opini diberikan dengan mempertimbangkan kecukupan pengungkapan laporan keuangan yang diperiksa. Kecukupan tersebut mencakup segala hal yang material maupun non material harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

3) Kepatuhan terhadap perundang-undangan

Penyusunan laporan keuangan telah sesuai dengan Undang-Undang yang berlaku.

4) Efektivitas sistem pengendalian intern

Memberikan penilaian atas efektivitas sistem pengendalian intern yang entitas kelola.

2.3.2 Standar Audit 700

Selain UU Nomor 15 Tahun 2004, Standar Audit juga mengatur perumusan pemberian opini atas laporan keuangan publik atau komersial. Standar Audit 700 memberikan pedoman pada pemeriksa untuk merumuskan suatu opini dan pelaporan atas laporan keuangan. Ketentuan-ketentuan dalam standar tersebut yaitu sebagai berikut.

1) Perumusan suatu opini atas laporan keuangan

Auditor harus menyatakan pendapat dalam semua hal yang material, menarik kesimpulan atas hasil pemeriksaan untuk memberikan keyakinan memadai tentang tidak adanya penyimpangan atau kecurangan atau kesalahan. Auditor juga membuat pertimbangan yang mencakup pertimbangan aspek kualitatif dari praktik akuntansi entitas,

termasuk setiap penyimpangan yang berdasarkan pertimbangan manajemen. Laporan keuangan menyajikan kebijakan akuntansi yang signifikan, dan kebijakan yang telah dipilih dan diterapkan adalah konsisten. Estimasi akuntansi manajemen dibuat secara wajar, dan laporan keuangan relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Laporan keuangan juga memberikan informasi yang cukup dan terminologi yang digunakan tepat.

2) Bentuk opini

Auditor memberikan opini audit berdasarkan kerangka pelaporan yang berlaku, yaitu apakah bukti audit yang diperoleh cukup dan tepat dan apakah laporan keuangan bebas dari kesalahan penyajian yang material. Apabila laporan keuangan sesuai dengan standar kerangka pelaporan yang berlaku dan tidak terdapat masalah dalam bukti audit ataupun penyajian material, maka auditor memberikan jenis opini tanpa modifikasi. Apabila auditor tidak memperoleh bukti yang cukup dan tepat atau laporan keuangan tidak bebas dari kesalahan penyajian material, maka auditor memberikan jenis opini modifikasi.

3) Laporan Auditor

Judul dalam laporan auditor harus jelas dan berasal dari laporan auditor yang independen. Laporan audit ditujukan kepada pihak terkait menurut ketentuan perikatan. Dalam laporan audit juga harus terdapat paragraf pendahuluan yang memuat nama entitas yang diaudit, pernyataan bahwa laporan keuangan telah diaudit, identifikasi judul, rujukan kebijakan

akuntansi, dan menyebut tanggal atau periode laporan keuangan. Laporan auditor juga berisi paragraf mengenai tanggung jawab manajemen atas penyusunan dan tanggung jawab auditor atas pemeriksaan. Laporan audit juga harus mencakup opini yang telah dirumuskan, tanggung jawab pelaporan lainnya (jika ada), tanda tangan pemeriksa, tanggal laporan pemeriksaan dan juga alamat auditor berpraktik.

2.3.3 Standar Audit 705

Standar Audit 705 memberikan pedoman pada pemeriksa untuk merumuskan jenis opini modifikasi apabila apabila terdapat masalah dalam perolehan bukti dan penyajian material. Ketentuan dalam SA ini terdiri dari.

- 1) Kondisi yang mengharuskan dilakukannya modifikasi terhadap opini auditor

Auditor wajib memodifikasi opininya apabila bukti audit yang diperoleh tidak cukup dan tepat dan/atau laporan keuangan yang disusun tidak bebas dari kesalahan penyajian material.

- 2) Penentuan tipe modifikasi terhadap opini auditor

Penentuan tipe opini modifikasi ditentukan berdasarkan kemampuan memperoleh kecukupan dan ketepatan bukti audit dan tingkat kesalahan penyajian dan seberapa *pervasif* dampak yang diberikan. *Pervasif* artinya daya potensi suatu hal untuk menular atau menyebar. Suatu kesalahan penyajian dikatakan *pervasif* jika kesalahan tersebut material atas lebih dari satu laporan keuangan yang utama. Tabel I merangkum

bagaimana cara menentukan tipe opini modifikasi berdasarkan penyebab modifikasi dan dampak atas laporan keuangan.

Tabel I. Ketentuan Tipe Opini Modifikasi

Penyebab modifikasi	Dampak terhadap laporan keuangan	
	Material, tidak <i>pervasif</i>	Material dan <i>pervasif</i>
Mengandung salah saji material	WDP	Tidak Wajar
Bukti audit yang diperoleh cukup dan tepat	WDP	Tidak Menyatakan Pendapat

Sumber: diolah dari SA 705

3) Bentuk dan isi laporan auditor ketika opini dimodifikasi

Bentuk dan isi laporan audit harus sesuai dengan dasar paragraf modifikasi, yaitu mengungkapkan kesalahan penyajian material, menjelaskan bagaimana terjadinya kesalahan penyajian, mendiskusikan dengan pihak yang bertanggung jawab, dan mencantumkan alasan ketidakmampuan mendapat bukti audit. Selain itu auditor memberikan paragraf opini dan penjelasan tanggung jawab auditor ketika memberikan pendapat WDP, WTP, atau Tidak Menyatakan Pendapat sesuai dengan kondisinya.

4) Komunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola

Jika diketahui bahwa auditor akan merubah pendapatnya dalam laporan audit, auditor harus mendiskusikan dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tentang keadaan perubahan dan usulan kata-kata dari perubahan tersebut.