

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Gambaran Umum Pelaksanaan Audit

2.1.1 Pengertian Audit Secara Umum

Pengertian audit menurut Arens dan Loebbecke (2003) adalah suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan.

Sedangkan menurut Mulyadi (2002), audit merupakan 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 yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Dari beberapa pengertian audit diatas, Mulyadi (2002) menyimpulkan bahwa terdapat unsur-unsur yang terkandung dalam proses audit antara lain:

- 1) Proses yang sistematis berarti bahwa audit memiliki prosedur yang tersusun secara rasional, memiliki kerangka, dan terstruktur.

- 2) Memperoleh dan melakukan evaluasi terhadap bukti secara objektif berarti bahwa bukti yang didapat berasal dari rangkaian prosedur audit yang sistematis dan terstruktur, hal ini guna memperoleh bukti audit yang dapat dijadikan dasar rekomendasi dan evaluasi untuk auditan.
- 3) Pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi berarti bahwa kegiatan dan kejadian ekonomi tersebut adalah hasil dari proses akuntansi yang digunakan.
- 4) Tingkat kesesuaian berarti melakukan pengumpulan bukti kemudian menetapkan kesesuaian bukti tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan berdasarkan hasil kesepakatan bersama.
- 5) Kriteria yang telah ditetapkan memiliki arti bahwa kriteria, standar, atau ukuran yang dipakai merupakan dasar atau pedoman dalam menentukan penilaian selanjutnya.
- 6) Menyampaikan hasilnya kepada pihak yang berkepentingan hal ini berarti bahwa hasil audit dituangkan secara tertulis dalam laporan hasil audit kinerja.
- 7) Pihak yang berkepentingan (*stakeholder*) merupakan pihak yang membutuhkan laporan hasil audit supaya dapat mengambil keputusan dengan tepat dan akurat.

Audit dapat disebut juga sebagai pemeriksaan. Menurut UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, dimana pengertian pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan

standar pemeriksaan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Berdasarkan uraian tentang pengertian audit diatas, penulis menyimpulkan bahwa audit atau pemeriksaan merupakan kegiatan atau proses mengumpulkan, mengolah, dan mengevaluasi bukti yang dilakukan oleh pihak yang berkompeten dan independen atau biasa disebut juga auditor dimana memiliki tujuan untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian informasi yang didapat dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya kemudian hasilnya disampaikan kepada pihak yang berkepentingan.

2.1.2 Pengertian Audit di Sektor Pemerintahan

Menurut C.F. Strong (2014:10) pengertian pemerintahan yaitu semua kegiatan legislatif, eksekutif, dan yudikatif yang berusaha untuk mencapai tujuan negara.

Menurut Mahsun dkk (2007) pengertian sektor publik yaitu segala sesuatu yang terdapat hubungannya dengan kepentingan publik dan menyediakan barang dan jasa untuk masyarakat dimana dibiayai oleh pajak atau penerimaan negara lainnya yang diatur dalam peraturan yang berlaku.

Menurut Jones dan Bates (1990) bahwa peran utama sektor publik dalam masyarakat ada tiga, meliputi:

- 1) Peran sektor publik yang pertama yaitu sebagai pihak yang dapat menetapkan segala aturan yang berhubungan dengan kepentingan umum hal ini supaya tidak ada ketimpangan dalam masyarakat ketika mendapatkan layanan umum.

- 2) Peran sektor publik selanjutnya yaitu menjamin pelaksanaan peraturan yang telah ditetapkan dengan baik di masyarakat.
- 3) Peran sektor publik yang ketiga yaitu mengendalikan dan mengawasi proses pengadaan barang dan jasa.

Dalam sektor pemerintahan tentunya terdapat entitas pemerintah yang dapat mengelola sistem pemerintahan terkait akuntansi dan pelaporan supaya dapat berjalan dengan baik.

Akuntansi sektor publik menjelaskan tentang pencatatan dan pelaporan transaksi yang terjadi di instansi pemerintahan. Akuntansi sektor publik tidak mencari keuntungan karena pertanggungjawabannya kepada rakyat atau masyarakat. Standar akuntansi yang digunakan adalah Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:29), audit sektor publik adalah kegiatan yang ditujukan terhadap entitas yang menyediakan pelayanan dan penyediaan barang yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan penerimaan negara lainnya dengan tujuan untuk membandingkan antara kondisi yang ditemukan dengan kriteria yang ditetapkan.

Audit sektor publik dipengaruhi oleh peraturan perundang-undangan dan ketentuan yang berlaku. Peraturan tersebut mengatur tentang perihal apa saja yang harus diaudit dan dilaporkan ke dalam laporan audit yang nantinya akan disampaikan kepada pengguna laporan audit. Audit sektor publik sangat mengedepankan aspek ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang

berlaku. Laporan audit sektor publik menyediakan informasi audit yang lengkap sehingga auditor sektor publik memiliki tanggung jawab yang besar pula.

Berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa tujuan dilakukannya audit sektor publik yaitu untuk mendukung keberhasilan upaya pengelolaan keuangan negara secara tertib dan taat pada peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Audit terhadap sektor publik atau pemerintahan sangat penting untuk dilakukan hal ini merupakan bentuk tanggung jawab pemerintah terhadap masyarakat atas anggaran yang telah digunakan oleh instansi supaya dapat diketahui pemanfaatan dan pengelolaan anggaran tersebut sudah sesuai dengan peraturan yang berlaku atau tidak.

2.2 Audit Kinerja

2.2.1 Pengertian Audit Kinerja Secara Umum

Audit kinerja merupakan kegiatan pemeriksaan yang dilakukan dengan objektif dan sistematis atas berbagai jenis bukti audit yang nantinya dilakukan penilaian secara independen terhadap kinerja entitas atau program pemerintah yang diaudit (Murwanto, R., Budiarmo, A., & Ramadhana, F. H., 2006).

Menurut UU Nomor 15 Tahun 2004, Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawas intern pemerintah. Tujuan pemeriksaan kinerja ini adalah untuk identifikasi dan menilai apakah kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara atau daerah telah diselenggarakan dengan ekonomis, efisien, dan efektif atau tidak.

Berdasarkan PP Nomor 60 Tahun 2008 pasal 50 ayat (2), audit kinerja yaitu audit atas pengelolaan keuangan negara dan pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang terdiri atas audit aspek ekonomis, efisiensi, dan audit aspek efektivitas, serta ketaatan pada peraturan.

Kesimpulan dari penulis terkait pengertian audit kinerja diatas bahwa audit kinerja adalah kegiatan pemeriksaan yang dilaksanakan dengan objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti yang telah dikumpulkan untuk dapat melakukan penilaian atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit berdasarkan aspek ekonomis, efisiensi, efektivitas, dan ketaatan pada peraturan.

Audit kinerja menilai derajat keekonomisan, efisiensi, dan efektivitas atas kegiatan suatu program. Penjelasan terkait ekonomis, efisiensi, dan efektivitas adalah sebagai berikut:

- a. Ekonomis dapat diartikan sebagai biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh sumber daya yang akan digunakan.
- b. Efisiensi dapat diartikan sebagai pemakaian sumber daya yang dibandingkan dengan standar yang telah ditetapkan sebelumnya untuk memperoleh hasil tertentu.
- c. Efektivitas merupakan pencapaian dari hasil (*output*) dan manfaat yang diperoleh apakah sudah berjalan sesuai standar yang telah ditetapkan atau tidak.

Audit kinerja juga disebut sebagai audit operasional, dimana diharapkan auditor melakukan pemeriksaan dan penelaahan secara sistematis kegiatan operasional atau program-program tertentu.

2.2.2 Pelaksanaan Prosedur Audit Kinerja

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:29), terdapat tiga tahapan utama atau urutan kegiatan dalam audit kinerja yaitu: tahap perencanaan audit kinerja, tahap pelaksanaan audit kinerja, dan tahap tindak lanjut hasil audit kinerja. Tahapan prosedur audit kinerja juga dijelaskan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SKPN) yang terdiri dari tiga tahap audit kinerja yaitu: tahap perencanaan, tahap pelaksanaan, dan tahap pelaporan.

Berikut merupakan penjelasan pelaksanaan prosedur audit kinerja menurut I Gusti Agung Rai:

1. Perencanaan audit kinerja

Langkah pertama dalam pelaksanaan prosedur audit kinerja adalah dengan melakukan perencanaan survei pendahuluan. Tujuan dari kegiatan ini adalah untuk memperoleh informasi umum terkait bidang, aspek, kegiatan, dan kebijakan dari entitas yang diaudit.

Kegiatan perencanaan audit kinerja meliputi: (1) melakukan pemahaman atas objek audit; (2) mengidentifikasi area potensial atau area kunci; (3) penetapan tujuan dan ruang lingkup audit kinerja; (4) menentukan dan menetapkan kriteria audit kinerja; (5) identifikasi bukti audit kinerja; (6) menyusun laporan perencanaan; dan (7) mempersiapkan dan menyusun program kerja audit.

Langkah pertama yang dilakukan auditor dalam hal perencanaan audit kinerja yaitu melakukan pemahaman atas entitas yang diaudit. Tujuan auditor melakukan pemahaman atas entitas atau objek audit yaitu supaya dapat mengetahui dengan jelas gambaran umum suatu objek audit terkait proses bisnis atau kegiatan audit agar dapat dilaksanakan dengan ekonomis, efisien, dan efektif. Selain itu, kegiatan pemahaman entitas yang diaudit dapat membantu memberikan informasi guna menghindari temuan yang mencurigakan. Informasi yang diperlukan oleh auditor terkait memahami entitas yang diaudit meliputi (1) gambaran umum entitas, (2) proses bisnis entitas terkait *input*, proses, dan *output* atas entitas yang diaudit, (3) informasi penting lainnya terkait entitas yang diaudit yang dibutuhkan oleh auditor. Dalam rangka memahami entitas, auditor juga dapat melakukan pemahaman atas sistem pengendalian internal yang diterapkan oleh entitas apakah telah sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) atau belum.

Langkah kedua terkait perencanaan audit kinerja yaitu melakukan identifikasi area kunci. Area kunci (fokus audit) atau dapat disebut juga area potensial audit, area pemeriksaan dalam audit kinerja hanya fokus pada bidang-bidang tertentu yang memiliki pengaruh besar terhadap keberhasilan suatu kinerja entitas yang diaudit. Penentuan fokus audit kinerja juga merupakan tahap yang paling kritis karena auditor hanya akan fokus pada bidang tertentu saja supaya hasil audit tidak terlalu luas dan dapat menghasilkan rekomendasi dan simpulan audit yang tepat.

Penentuan fokus audit ini dapat dilakukan dengan cara memperhatikan: risiko manajemen, signifikansi suatu program, dampak audit, dan auditabilitas.

Langkah ketiga dalam hal perencanaan audit kinerja yaitu menetapkan tujuan dan ruang lingkup audit. Manfaat dalam penetapan tujuan audit yaitu membantu memberikan fokus lebih saat pengumpulan bukti audit kinerja, memberikan kemudahan untuk mencapai hasil audit kinerja yang berkualitas, serta diharapkan dapat memberikan hasil kualitas audit kinerja yang terukur, konsisten, dan terstruktur. Untuk dapat menetapkan tujuan audit kinerja, diawali dengan penetapan tujuan audit sementara atau biasa disebut *Tentative Audit Objective* (TAO) yang dilakukan pada saat memahami gambaran umum entitas yang diaudit. Selanjutnya TAO tersebut akan dikembangkan lagi menjadi tujuan audit tetap atau biasa disebut *Firm Audit Objective* (FAO). Proses TAO menjadi FAO dilakukan supaya pengumpulan bukti audit menjadi lebih efektif dan efisien. Selain menentukan tujuan audit, auditor juga perlu menentukan lingkup audit kinerja sebagai batasan dari suatu kegiatan audit. Beberapa faktor pertimbangan dalam menetapkan ruang lingkup audit kinerja yaitu pemanfaatan informasi gambaran umum entitas dari tahapan perencanaan sebelumnya, ruang lingkup audit perlu disesuaikan, memerlukan pertimbangan profesional, dan karakteristik objek audit perlu dipertimbangkan.

Langkah keempat dalam hal perencanaan audit kinerja yaitu menetapkan kriteria audit. Kriteria audit merupakan ukuran atau standar yang harus dilakukan oleh entitas yang sedang diaudit. Penentuan kriteria audit kinerja dapat dikembangkan dari penetapan tujuan audit tetap (*Firm Audit Objective – FAO*) yang telah ditentukan sebelumnya. Dalam menentukan kriteria audit kinerja dapat mempertimbangkan beberapa penilaian seperti ketepatan dalam penggunaan karakteristik kriteria audit kinerja, penggunaan sumber kriteria audit kinerja, perkembangan dari kriteria audit kinerja, serta cara mengomunikasikan kriteria audit yang telah ditetapkan kepada entitas yang diaudit.

Langkah kelima dalam hal perencanaan audit kinerja yaitu melakukan identifikasi jenis bukti audit. Bukti audit disebut cukup apabila jumlah bukti yang diperoleh memenuhi syarat pendukung bukti audit dan mewujudkan keandalan dalam temuan audit untuk mendukung simpulan dan rekomendasi audit.

Langkah keenam dalam hal perencanaan audit kinerja yaitu membuat laporan perencanaan audit kinerja. Hal ini bertujuan untuk menentukan kelanjutan kegiatan audit, apakah akan dilanjutkan untuk pembuatan program audit kinerja ataukah berhenti pada tahap perencanaan audit kinerja saja. Laporan perencanaan audit kinerja ini biasanya memuat nama entitas yang diaudit, tujuan perencanaan audit, sasaran perencanaan audit, jangka waktu pelaksanaan audit kinerja, hasil perencanaan audit,

serta simpulan audit tentang pernyataan kelanjutan pelaksanaan audit ke tahap pengujian terinci (program audit).

Langkah terakhir dalam perencanaan audit kinerja yaitu menyusun program pengujian terinci atau disebut juga program audit. Ketika auditor menyimpulkan bahwa audit lanjut ke tahap pembuatan program audit atau pengujian terinci, maka auditor akan segera membuat program audit tersebut berdasarkan prosedur audit yang telah dilakukan saat identifikasi bukti audit. Selanjutnya auditor akan memberikan garis besar teknik audit yang akan dilakukan pada tahap pelaksanaan. Teknik yang dapat dilakukan seperti kaji ulang, wawancara, pengamatan, dan melakukan prosedur analitis.

2. Pelaksanaan audit kinerja

Pelaksanaan audit kinerja atau biasa disebut pengujian terinci. Tahapan ini berisi arahan tentang apa yang harus dikerjakan dan bagaimana cara mengerjakannya kemudian dituangkan ke dalam program audit kinerja.

Tujuan utama dari tahapan pelaksanaan audit kinerja antara lain:

- a. Menentukan dan menilai kesesuaian antara kinerja objek audit dengan kriteria audit yang telah ditetapkan pada tahap sebelumnya.
- b. Membuat kesimpulan terkait tujuan audit yang telah dicapai.
- c. Melakukan identifikasi pada entitas supaya dapat memperbaiki kinerja entitas sesuai dengan aspek ekonomis, efisiensi, dan efektivitas.

- d. Memberikan rekomendasi yang tepat sesuai dengan pelaksanaan audit atas kinerja entitas yang diaudit.

Kegiatan pelaksanaan audit kinerja ini meliputi: (1) pengumpulan dan pengujian bukti audit yang relevan dan kompeten; (2) penyusunan kertas kerja; (3) penyusunan dan pengomunikasian temuan audit; serta (4) penyusunan dan pendistribusian Laporan Hasil Audit (LHA).

Dalam hal pengumpulan bukti audit yang dilakukan saat pelaksanaan audit kinerja bertujuan untuk mempermudah penjelasan objek yang diaudit dan bukti tersebut berguna untuk mengukur apakah kinerja objek yang diaudit telah sesuai dengan kriteria audit yang telah ditetapkan sebelumnya. Beberapa teknik yang dapat digunakan dalam pengumpulan bukti audit antara lain analisis dokumen, wawancara, melaksanakan kuesioner, dan pengamatan fisik.

Setelah auditor melakukan pengumpulan dan pengujian pada bukti audit, langkah selanjutnya yaitu penyusunan Kertas Kerja Audit (KKA). Ketika melaksanakan kegiatan audit, auditor mendokumentasikan kegiatan tersebut dalam bentuk KKA yang memuat prosedur audit, pengujian yang digunakan, informasi yang didapat, dan simpulan terkait rekomendasi audit oleh auditor.

Langkah ketiga dalam pelaksanaan audit kinerja yaitu penyusunan dan pengomunikasian temuan audit. Temuan audit merupakan suatu hal yang menjadi temuan dan permasalahan saat kegiatan pemeriksaan berlangsung yang bersifat material. Temuan ini harus disusun dan

dikomunikasikan dengan entitas yang diaudit supaya dapat segera diperbaiki dan diharapkan dapat memberikan peningkatan pada kinerja entitas yang diaudit. Temuan audit biasanya disajikan dengan memuat kondisi, kriteria, sebab-akibat, rekomendasi, serta pendapat atau komentar entitas yang diaudit.

Langkah terakhir dalam pelaksanaan audit kinerja yaitu menyusun dan mengomunikasikan laporan audit. Laporan Hasil Audit (LHA) perlu disusun oleh auditor, hal ini berfungsi untuk mengomunikasikan hasil audit kepada entitas atas hasil audit yang telah selesai dilakukan. Selain itu, LHA berfungsi untuk mencegah terjadinya salah pengertian antara auditor dengan entitas yang diaudit, memberikan kemudahan dalam proses pelaksanaan tindak lanjut oleh entitas, serta diharapkan dapat menjadi alat pengendali sosial. Laporan hasil audit berisi ringkasan atas hasil audit, tujuan dan lingkup audit, kriteria audit yang digunakan, metodologi, serta temuan dan rekomendasi audit dari auditor.

3. Tindak lanjut hasil audit kinerja

Langkah ketiga dari pelaksanaan prosedur audit kinerja yaitu tindak lanjut hasil audit kinerja. Tujuan utama dari tahapan ini yaitu untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi kinerja entitas yang telah diaudit. Setelah rekomendasi dan kesimpulan disampaikan oleh auditor kepada entitas yang bersangkutan, maka entitas diharapkan dapat memperbaiki dan segera menindaklanjuti temuan audit yang telah diidentifikasi oleh auditor pada tahap pelaksanaan audit.

Tindak lanjut hasil audit kinerja juga merupakan langkah yang penting dan harus dilakukan. Hal ini juga telah diatur dalam UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Pasal 20 bahwa tim audit wajib memberikan tindak lanjut hasil audit serta melakukan monitor atas rekomendasi yang diberikan, jika tidak dilaksanakan maka akan dikenai sanksi administratif sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Terdapat tiga tahapan dalam kegiatan tindak lanjut hasil audit kinerja diantaranya perencanaan atas tindak lanjut, pelaksanaan tindak lanjut, serta pelaporan hasil tindak lanjut.

Dalam hal perencanaan hasil tindak lanjut terdiri atas lima kegiatan yang harus dilakukan diantaranya menentukan tindak lanjut apakah yang akan dilaksanakan oleh *auditee*, menentukan ruang lingkup hasil tindak lanjut, melakukan reviu atas beberapa hasil audit dalam satu entitas, mempersiapkan sumber daya yang digunakan sebagai bahan tindak lanjut, dan membuat jadwal pelaksanaan atas hasil tindak lanjut.

Selanjutnya yaitu pelaksanaan tindak lanjut yang terdiri atas tiga langkah meliputi pengumpulan informasi dengan cara meminta konfirmasi pelaksanaan rekomendasi dari *auditee*, pencatatan hasil yang diperoleh, dan pelaksanaan penilaian atas rekomendasi dan dampak audit kinerja.

Tahapan terakhir dalam kegiatan tindak lanjut hasil audit yaitu auditor melaporkan hasil tindak lanjut baik berupa perbaikan dari entitas ataupun

rekomendasi yang belum mendapatkan tindak lanjut oleh entitas audit selama periode tindak lanjut hasil audit. Kegiatan ini menghasilkan laporan audit tindak lanjut sebagai penyedia informasi bagi pemangku kepentingan terkait efektivitas dan efisiensi atas tindak lanjut hasil audit kinerja oleh entitas yang telah diaudit.