

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Audit

Menurut (Arens et al., 2017) audit merupakan sebuah proses mengumpulkan dan mengevaluasi bukti kesimpulan atas keterkaitan informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang profesional dan independen.

Menurut *American Institute of Certified Public Accountants* (Hayes et al., 2014) bahwa audit adalah proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti yang dilakukan secara objektif mengenai asersi dari peristiwa ekonomi. Proses ini dilakukan untuk mengetahui keterkaitan antara asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan, kemudian hasilnya akan disampaikan kepada pengguna.

Berdasarkan dua pengertian tersebut, kita dapat menyimpulkan jika audit memiliki beberapa kriteria. Audit adalah proses mengumpulkan dan mengevaluasi bukti yang dilakukan secara sistematis. Disebutkan sistematis karena dilakukan dengan pedoman rencana audit yang sebelumnya telah disusun serta dituliskan dalam Program Kerja Audit (PKA). PKA ini selanjutnya digunakan sebagai pedoman untuk melakukan proses audit.

Kriteria diperlukan untuk mengevaluasi referensi, pengukuran, serta sebagai perbandingan antara praktik yang dilaksanakan dan yang diinginkan serta seharusnya terjadi. Audit dilaksanakan dengan objektif, tidak memihak, dan dilaksanakan oleh yang profesional dan independen.

Auditor diharuskan mempunyai pengetahuan yang luas serta memadai untuk melakukan audit dan juga independen, maksudnya tidak terpengaruh oleh siapa pun dalam proses menarik kesimpulan. Hasil audit tersebut dilaporkan dalam bentuk Laporan Hasil Audit (LHA).

Audit sendiri dibagi menjadi dua, yaitu audit sektor publik dan audit sektor privat/komersial. Kedua bentuk ini tidak memiliki perbedaan signifikan. Perbedaan utama adalah bentuk sektor yang dituju, yang mana satu adalah menasar pada kegiatan sektor publik dan yang satu lagi menasar sektor privat.

Menurut Mahsun dkk (2017), sektor publik merupakan segala sesuatu yang berhubungan dengan kepentingan umum dan penyediaan barang/jasa yang didanai dengan pajak atau pendapatan negara lainnya dan diatur dengan hukum. Objek dalam audit sektor publik berupa entitas, program, kegiatan, dan fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang diatur sesuai peraturan perundang-undangan (Rai, 2008).

2.2 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, pasal 1 ayat (1) tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah adalah sebuah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan

keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dilakukan secara menyeluruh dalam lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Menteri, gubernur dan bupati/walikota diharuskan melaksanakan pengendalian atas pelaksanaan kegiatan pemerintahannya masing-masing. Tanggung jawab ini adalah bagian dari tanggung jawab atas pelaksanaan penyelenggaraan pemerintahan yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel.

Sistem Pengendalian Intern dalam Peraturan Pemerintah ini didasarkan pada pemikiran bahwa sistem pengendalian intern bersifat unik untuk semua kegiatan, dipengaruhi oleh sumber daya manusia, dan hanya memberikan kewajaran, bukan kepercayaan yang mutlak. Untuk itu diperlukan sebuah sistem yang cukup memberikan kepercayaan bahwa pelaksanaan kegiatan instansi pemerintah dapat mencapai tujuannya secara efisien dan efektif, memastikan pengelolaan keuangan pemerintah dilaporkan, melindungi aset pemerintah, dan mendorong kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Dengan latar belakang tersebut, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dikembangkan untuk menjadi pedoman dan tolak ukur efektivitas pelaksanaan sistem pengendalian intern, sehingga kemudian diterbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) untuk mengatasi tantangan yang dihadapi pejabat pemerintah Indonesia dalam pengelolaan keuangan publik.

Tujuan dari Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi terciptanya:

- 1) Efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara
- 2) Efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah negara.
- 3) Keandalan laporan keuangan
- 4) Pengamanan aset negara
- 5) Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Sementara itu, dasar hukum Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang salah satunya dituliskan dalam Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang juga telah diubah oleh PERPU Nomor 1 Tahun 2020, menyebutkan bahwa:

- 1) Pasal 55 ayat (4): Menteri/Pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran Barang memberikan pernyataan bahwa pengelolaan APBN telah diselenggarakan berdasarkan SPI yang memadai dan akuntansi keuangan telah diselenggarakan sesuai Standar Akuntansi Pemerintah.
- 2) Pasal 58 ayat (1) dan (2): dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku Kepala Pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan Sistem Pengendalian Intern di lingkungan pemerintah secara menyeluruh.

2.3 Aparat Pengawas Intern Pemerintah

Pengawasan intern pemerintah memegang fungsi manajemen yang krusial pada penyelenggaraan pemerintahan. Melalui supervisi internal bisa diketahui apakah suatu instansi pemerintah sudah melaksanakan aktivitas yang sesuai tugas & manfaatnya secara efektif & efisien, dan sesuai rencana, kebijakan yang sudah ditetapkan, serta ketentuan. Selain itu, supervisi intern atas penyelenggaraan pemerintahan dibutuhkan untuk mendukung penyelenggaraan pemerintahan yang efektif, efisien, transparan, akuntabel dan bebas menurut praktik korupsi, kolusi, & nepotisme.

Pelaksanaan fungsi Inspektorat Jenderal serta Inspektorat Utama atau Inspektorat tak terbatas dalam fungsi audit, namun juga fungsi pelatihan terhadap pengelolaan keuangan negara. Pengawasan intern pada lingkungan Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota dilaksanakan Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota demi kepentingan Gubernur/Bupati/Walikota dalam pelaksanaan pengawasan terhadap kinerja unit organisasi wilayahnya. Sedangkan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang berada pada bawah Presiden melaksanakan tugas pemerintahan pada bidang supervisi keuangan dan pembangunan yang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) merupakan instansi pemerintah yang dibuat menggunakan tugas melaksanakan audit internal pada lingkungan pemerintah sentra &/atau pemerintah daerah. Pada pasal 1 Ayat (3) Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/220/M.PAN/7/2008 Tahun 2008 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan

Angka Kreditnya dijelaskan bahwa APIP merupakan instansi pemerintah yang dibuat menggunakan tugas melaksanakan supervisi internal pada lingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah, yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Departemen, Inspektorat/unit pengawasan internal dalam Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Departemen, Inspektorat/unit pengawasan intern dalam Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan unit pengawasan internal dalam Badan Hukum Pemerintah lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Bagian ini menjelaskan teori/ketentuan dan/atau penelitian sebelumnya yang relevan dengan masalah yang dibahas.

Pada Pasal 49 ayat (1) Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah terdiri menurut :

- a. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)
- b. Inspektorat Jenderal Kementerian, Inspektorat/Unit Pengawasan Internal dalam Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Inspektorat/Unit Pengawasan Internal pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara.
- c. Inspektorat Provinsi
- d. Inspektorat Kabupaten/Kota
- e. Unit Pengawasan Internal pada Badan Hukum Pemerintah Lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

2.4 Tahapan Belanja Tidak Terduga

Dalam suasana yang berbeda sejak Pandemi Covid-19 ada, banyak strategi yang harus diperhitungkan kembali, tidak terkecuali terkait dengan pengadaan barang dan jasa yang dilakukan. Dalam penanganannya, pihak APIP khususnya Inspektorat, telah mempersiapkan diri dengan ditunjuknya Inspektorat sebagai salah satu syarat wajib pelaksana pengawasan pengadaan barang dan jasa.

Secara umum, tahapan pengadaan barang dan jasa adalah sebagai berikut:

- 1) Perencanaan
 - a. Identifikasi kebutuhan

Pengguna Anggaran atau Kuasa Pengguna Anggaran, atau Pejabat Pembuat Komitmen melakukan identifikasi kebutuhan berdasarkan hasil identifikasi cepat di lapangan. Kebutuhan dapat diidentifikasi dari kegiatan:

1. Pengkajian cepat situasi dan kebutuhan;
2. Penyelamatan dan evakuasi, seperti:
 - a) pencarian dan penyelamatan korban;
 - b) pertolongan darurat;
 - c) evakuasi korban;
 - d) perlindungan masyarakat; dan/atau
 - e) pemulangan atau repatriasi.
3. Pemenuhan kebutuhan dasar, seperti:
 - a) air bersih dan sanitasi;
 - b) pangan;
 - c) sandang;

- d) pelayanan kesehatan;
 - e) pelayanan psikososial; dan/atau
 - f) penampungan dan tempat hunian.
4. Prioritas penanganan terhadap kelompok rentan; dan
 5. Perbaikan/pemulihan sarana dan/atau prasarana vital dengan memperbaiki atau menggantinya.

b. Analisis ketersediaan sumber daya

Dalam pemenuhan kebutuhan barang/jasa perlu mempertimbangkan dan memperhatikan ketersediaan sumber daya yang ditinjau dari lokasi keberadaan dan jumlah sumber daya yang tersedia, berdasarkan pengkajian cepat di lapangan.

c. Penetapan cara pengadaan

Dari hasil analisis ketersediaan sumber daya yang dimiliki, PA/KPA menetapkan cara pengadaan pemenuhan kebutuhan barang/jasa. Bisa melalui dua cara, baik itu dengan Penyedia atau Swakelola

2) Pelaksanaan pemilihan

PPK dapat menunjuk Penyedia yang berkompeten dalam kegiatan Pengadaan Barang/Jasa sejenis atau Pelaku Usaha lain di lingkungan sekitar yang dinilai mampu dan memenuhi kualifikasi untuk melaksanakan pekerjaan yang dibutuhkan.

a. Pemilihan dan penunjukan penyedia

b. SPPBJ (jenis pengadaan, lokasi, ruang lingkup, jenis kontrak, cara bayar)

3) Pelaksanaan pekerjaan

- a. Pemeriksaan lokasi, apabila diperlukan, dan berjenis konstruksi baik itu darurat maupun permanen, maka perlu dilakukan pemeriksaan bersama untuk dilakukan penyusunan prakiraan kebutuhan dan mengkonfirmasi kemampuan penyedia untuk penyelesaian pekerjaan.
- b. Serah terima lokasi, apabila diperlukan, dan berjenis konstruksi, maka PPK harus melakukan serah terima lokasi pekerjaan ke Penyedia
- c. SPMK/SPP, penerbitan dokumen pra-kontrak kepada Penyedia
- d. Pelaksanaan pekerjaan, ketika proses pengerjaan berlangsung, para pihak yang berwenang melakukan kontrol pekerjaan, termasuk kualitas, biaya, dan waktu.
- e. Perhitungan hasil pekerjaan, apabila pekerjaan dinyatakan rampung baik itu sebagian atau seluruhnya, PPK, Penyedia dan/atau pihak lain yang terlibat dalam pelaksanaan pekerjaan melakukan pengukuran dan pemeriksaan terhadap hasil kerja yang telah dilaksanakan dan dibandingkan dengan program kegiatan.
- f. Serah terima hasil pekerjaan, dilakukan setelah pekerjaan dinyatakan selesai.

4) Penyelesaian pembayaran

- a. Kontrak, dari dokumen Berita Acara Perhitungan Bersama dan Berita Acara Serah Terima Hasil Pekerjaan, PPK menyusun Kontrak berdasarkan jenis Kontrak yang tercantum pada Surat Penunjukan Penyedia Barang/Jasa (SPPBJ).
- b. Pembayaran, Pembayaran ke Penyedia dilakukan sesuai dengan kesepakatan. Bisa dilakukan dalam kurun waktu tertentu atau dengan berdasarkan termin

penyelesaian pekerjaan, atau dengan pembayaran sekaligus jika pekerjaan telah usai.

- c. Audit, Menteri/kepala lembaga/kepala daerah menugaskan petugas pengawasan (BPKP/APIP/Auditor Independen) untuk melaksanakan audit Pengadaan Barang/Jasa dalam Penanganan Darurat

Namun, karena hal mendesak terkait Pandemi Covid-19, peraturan tentang Pengadaan barang/jasa kemudian diubah dengan munculnya Surat Edaran Kepala Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah Nomor 3 Tahun 2020 tentang Penjelasan Atas Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa dalam rangka Penanganan Covid-19. Pengadaan barang/jasa dalam rangka penanganan keadaan darurat Covid-19 bisa dilakukan dengan tahapan sebagai berikut:

- 1) Menteri, Pimpinan Lembaga, dan Kepala Daerah mengambil langkah lebih lanjut dalam rangka percepatan pengadaan barang/jasa penanganan darurat dalam rangka penanganan Covid-19
- 2) Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) menetapkan kebutuhan barang/jasa dan memerintahkan PPK untuk melakukan Pengadaan Barang/Jasa
- 3) PPK melakukan langkah berikut:
 - a. Menunjuk penyedia yang sudah pernah melaksanakan penyediaan barang/jasa sejenis di instansi pemerintah terkait, atau merupakan penyedia dalam E-Katalog. Penunjukan tetap dilakukan meskipun perkiraan harga masih belum bisa dibuat.
 - b. Untuk pengadaan barang:
 1. Menerbitkan surat pesanan yang telah disetujui penyedia;

2. Meminta penyedia membuat bukti kewajaran harga; dan
 3. Melakukan pembayaran berdasarkan barang yang diterima;
- c. Untuk pengadaan konstruksi/jasa lainnya:
1. Menerbitkan Surat Penunjukan Penyedia Barang/Jasa (SPPBJ) dan Surat Perintah Mulai Kerja (SPMK);
 2. Meminta penyedia membuat bukti kewajaran harga;
 3. Menandai kontrak berdasarkan Berita Acara Perhitungan Bersama dan Berita Acara Serah Terima Hasil Pekerjaan; dan
 4. Melakukan pembayaran berdasarkan SPPBJ.
- d. Untuk pengadaan barang, jasa lainnya, dan pekerjaan konstruksi, diutamakan menggunakan jenis kontrak harga satuan.
- 4) Pengadaan barang/jasa juga dapat dilakukan dengan swakelola
- 5) Untuk memastikan kewajaran harga setelah dilakukan pembayaran, PPK meminta audit oleh APIP atau BPKP

2.5 Hubungan Reviu dan Audit Pengadaan Barang dan Jasa

Dalam Peraturan Presiden Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) - Penjelasan Pasal 48 ayat (2) huruf b, Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah - Penjelasan Pasal 10 ayat (11), dan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) - paragraf B.13, reviu diartikan sebagai penelaahan ulang bukti-bukti suatu kegiatan untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan, standar, rencana, atau norma yang telah ditetapkan.

Tujuan reviu pengadaan barang/jasa adalah untuk memberikan keyakinan bahwa pengadaan barang/jasa telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan, standar, rencana, atau norma yang berlaku. Hasil reviu APIP harus dapat diidentifikasi dan diukur dengan kriteria tertentu yang bisa diimplementasikan atas informasi dalam rangka pengumpulan bukti yang cukup dan relevan untuk mendukung suatu kesimpulan yang memberikan keyakinan atas pengelolaan pengadaan barang/jasa.

Secara umum penugasan reviu pengadaan barang/jasa Pemerintah dimaksudkan agar Kementerian/lembaga/Pemerintah Daerah bisa membangun sistem pengendalian atas proses pengadaan barang/jasa itu sendiri. Reviu biasa dilaksanakan di tengah-tengah proses pengadaan barang/jasa. Reviu akan menjadi pendampingan dalam proses pengadaan, dan biasanya dilakukan setidaknya setelah terjadi penyerahan Surat Kewajaran Harga yang dibuat oleh penyedia dan diserahkan ke Pejabat Pembuat Komitmen (PPK).

Reviu juga nantinya berkaitan dengan proses terakhir, yaitu *Post Audit*. Dengan adanya reviu, diharapkan risiko adanya temuan dalam *Post Audit* akan berkurang. *Post Audit* sendiri adalah untuk menilai prosedur pengadaan apakah telah dilaksanakan dengan tepat, cepat, dan tanggap dan telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Untuk bagian *Post Audit*, audit yang digunakan dalam Belanja Tidak Terduga adalah dalam bentuk Audit dengan Tujuan Tertentu. Untuk *Standard Operating Procedure* (SOP) pelaksanaan Audit dengan Tujuan Tertentu di Inspektorat Kota Mojokerto telah tercantum dalam SOP Inspektorat Kota Mojokerto Nomor 700/584/417.600/2020 tentang Audit dengan Tujuan Tertentu

dan terdiri dari beberapa bagian yang melibatkan hampir semua elemen dari inspektorat. *Standard Operating Procedure* (SOP) pelaksanaan revidi dan audit dengan Tujuan Tertentu adalah sebagai berikut:

- 1) Inspektur menugaskan pelaksanaan audit maupun revidi dengan tujuan tertentu kepada Inspektur Pembantu terkait sesuai dengan Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) atau berdasarkan atas permintaan walikota.
- 2) Inspektur Pembantu kemudian akan menyusun Tim Pelaksana yang dianggap mumpuni dari bagian Kelompok Jabatan Fungsional Auditor.
- 3) Setelah tim berhasil disusun, Inspektur Pembantu akan menyampaikan konsep Nota Dinas Pelaksanaan ke Sub Bagian Perencanaan dan Keuangan.
- 4) Apabila nota dinas disetujui, Sub Bagian Perencanaan akan menandatangani usulan Nota Dinas. Usulan Nota Dinas yang telah disetujui akan dikembalikan ke Inspektur Pembantu untuk kemudian diserahkan ke Inspektur.
- 5) Inspektur akan menugaskan sekretaris untuk memproses lebih lanjut Surat Tugas. Dan setelah selesai dibuat, Surat Tugas akan dikembalikan ke Inspektur untuk disetujui dan ditandatangani.
- 6) Setelah disetujui dan ditandatangani oleh Inspektur, Surat Tugas akan diteruskan oleh Sekretaris ke Sub Bagian Perencanaan dan Keuangan untuk didokumentasikan dan didistribusikan ke Inspektur Pembantu dan tim terkait.
- 7) Selanjutnya, Inspektur Pembantu dan Tim akan melakukan persiapan. Ketua Tim kemudian akan menyusun Program Kerja Audit (PKA). PKA yang telah disusun Ketua Tim kemudian akan direvidi terlebih dahulu oleh Inspektur Pembantu bersama seluruh anggota tim.

- 8) Setelah revidi PKA selesai, selanjutnya Inspektur Pembantu beserta tim akan melakukan *entry briefing* dengan pimpinan audit.
- 9) Langkah selanjutnya adalah pelaksanaan audit/revidi oleh Inspektur Pembantu bersama tim.
- 10) Jika audit/revidi telah selesai, maka selanjutnya ketua tim akan melakukan supervisi dan revidi atas Kertas Kerja Audit (KKA).
- 11) Berikutnya, ketua tim dibantu anggota akan melakukan penyusunan Konsep Hasil Audit (KHA) yang kemudian bersama Pengendali Teknis dan Inspektur Pembantu akan dibahas bersama.
- 12) Akan dilakukan *exit briefing* dengan pimpinan audit. Dan lalu ketua tim dengan anggotanya akan menyusun Konsep Laporan Hasil Audit.
- 13) Konsep Laporan Hasil Audit akan direvidi oleh Pengendali Teknis dan kemudian diserahkan ke Inspektur Pembantu. Konsep Laporan Hasil Audit akan kembali direvidi oleh Inspektur Pembantu.
- 14) Selanjutnya, hasil revidi atas Konsep Laporan Hasil Audit akan ditandatangani Inspektur Pembantu bersama seluruh anggota tim dan menjadi Laporan Hasil Audit. Konsep lalu akan dibuatkan Konsep Surat Pengantar Laporan.
- 15) Laporan Hasil Audit dan Konsep Surat Pengantar Laporan akan disampaikan ke Inspektur selaku penanggung jawab.