

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Konsep Audit

2.1.1 Definisi Audit

(Arens, Elder, & Beasley, 2017) mendefinisikan bahwa audit adalah sebuah kegiatan yang dilakukan oleh pihak independen dan memiliki kompetensi yang berarti seorang auditor harus memiliki kemampuan dalam memeriksa setiap bukti audit dan memahami prosedur dalam melakukan audit.

(Soekrino, 2012) menyatakan bahwa audit adalah salah satu bentuk atestasi, yaitu sebuah komunikasi tertulis yang menjelaskan suatu kesimpulan mengenai kapabilitas dan realitas dari asersi yang merupakan tanggung jawab pihak lainnya.

PSAK (2006) mendefinisikan bahwa audit adalah suatu proses sistematis yang secara objektif memperoleh serta mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang aktivitas ekonomi untuk lebih meyakinkan tingkat keterkaitan hubungan antara asersi atau pernyataan dengan kenyataan kriteria yang sudah ditetapkan dan menyampaikannya kepada pihak yang memiliki kepentingan. Dari ketiga definisi diatas

maka dapat disimpulkan bahwa audit adalah proses sistematis yang dilakukan oleh pihak independen dan berkompeten dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti mengenai kegiatan ekonomi dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan atas kegiatan ekonomi tersebut.

Seorang auditor harus memiliki kemampuan untuk melakukan pengumpulan bukti serta mengevaluasi setiap informasi yang ada, hal ini diperlukan untuk menilai derajat kesesuaian antara informasi dengan kriteria atau standar yang tersedia.

Auditing dalam prosesnya harus memiliki setidaknya 3 ‘kebebasan’, diantaranya adalah :

1. Bebas dari tekanan atau intervensi dari pihak yang di audit (auditan);
2. Bebas dari hubungan pribadi atau kepentingan yang dapat membatasi atau menghilangkan pemeriksaan kegiatan audit;
3. Bebas dari upaya intervensi atas penilaian auditor yang mencakup penyajian data dan fakta untuk selanjutnya dijadikan laporan audit.

Atas *privilege* yang dimiliki oleh auditor tersebut, maka seorang auditor bertanggung jawab terhadap semua hal yang dilakukannya, mulai dari pemeriksaan, pengumpulan bukti, sampai dengan penyusunan laporan hasil audit.

2.1.2 Bukti Audit

Penilaian atas audit yang dilakukan auditor membutuhkan bukti – bukti yang sudah teruji validitasnya. Bukti- bukti tersebut dapat

diperoleh auditor lewat berbagai macam bentuk seperti bukti cetak, lisan, elektronik, laporan entitas pendukung, ataupun bentuk lain yang sesuai dengan tujuan pemeriksaan. Dalam mengumpulkan bukti, Auditor dapat menggunakan berbagai prosedur seperti pemeriksaan (*examine*), penelusuran (*tracing*), menghitung ulang (*recalculate*), membandingkan (*compare*), mengamati (*observe*), serta kesaksian dari pihak yang bersangkutan dengan kegiatan audit (Arens, Elder, & Beasley, 2017).

Bukti audit harus memenuhi tiga syarat yaitu cukup, relevan, dan andal. Kecukupan bukti berarti jumlah bukti audit harus memenuhi kebutuhan untuk meyakinkan validitas dan keandalan kesimpulan audit. Relevan berarti bukti audit harus sesuai dengan tujuan dan program audit yang telah ditentukan. Keandalan bukti berarti kualitas bukti audit dapat dipercaya untuk memberikan kesimpulan audit. Atas bukti – bukti yang sudah dikumpulkan tersebut, auditor melakukan pengujian atas bukti tersebut lewat berbagai macam asersi. Pengujian lewat asersi ini tentunya dilakukan untuk memastikan kesesuaian antara informasi yang ada dengan standar yang berlaku.

2.1.3 Jenis – Jenis Audit

Berdasarkan entitas yang melaksanakan audit, (Gunawan, Novitasari, & Purnamasari, 2015) membagi audit menjadi tiga jenis, yaitu :

1. Audit Eksternal

Audit yang dilaksanakan oleh pihak independen yang berasal dari luar organisasi entitas. Audit eksternal bertujuan untuk memberikan opini mengenai kewajaran dari laporan keuangan yang telah dibuat.

2. Audit Internal

Audit yang dilaksanakan oleh pihak internal yang bertujuan untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas kegiatan atau proses bisnis dari suatu organisasi.

3. Audit Sektor Publik

Audit yang dilakukan oleh pihak yang berstatus sebagai pegawai pemerintahan dengan tujuan untuk melakukan kegiatan audit, baik eksternal maupun internal, seperti audit laporan keuangan, audit kinerja, hingga audit sistem informasi.

2.1.4 Audit Internal

Audit internal merupakan kegiatan *assurance* dan konsultasi yang dilakukan secara objektif dan dirancang untuk meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Audit internal pada hakikatnya dapat membantu organisasi untuk mencapai tujuannya dengan suatu pendekatan teratur dan sistematis untuk meningkatkan dan mengevaluasi efektivitas pengelolaan resiko, pengendalian dan tata Kelola (Mukhlis, Zamzami, & Faiz, 2013). Adapun perbedaan dari audit internal dan audit eksternal menurut *Institute of Internal Auditor* adalah :

Tabel II-1 Perbedaan Audit Internal dan Audit Eksternal

	Audit Internal	Audit Eksternal
Tujuan	Mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas proses manajemen risiko, pengendalian, dan tata kelola	Menilai kewajaran dari laporan keuangan
Hubungan kerja auditor	Pihak internal suatu organisasi – karyawan	Pihak eksternal suatu organisasi yang dikontrak
Latar belakang auditor	Berbagai disiplin ilmu	Akuntansi, keuangan, dan pajak
Standar audit	<i>International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing</i> atau norma pemeriksaan SPI	Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dan/atau Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)
Output	Laporan hasil audit yang memuat efektivitas dari efektivitas proses manajemen risiko, pengendalian, dan tata kelola	Laporan hasil pemeriksaan yang memuat opini terkait

Sumber : *Institute of Internal Auditor*

Fokus utama audit internal berdasarkan tabel diatas adalah mengenai kesehatan organisasi, melayani kebutuhan organisasi, serta memastikan bahwa tujuan organisasi dapat tercapai. Selanjutnya, audit internal turut membantu organisasi dalam mengidentifikasi risiko, mengingatkan manajemen terhadap risiko-risiko yang ada, serta memberi rekomendasi yang dapat menurunkan risiko. Lebih jelasnya fungsi auditor internal seperti yang dijelaskan oleh *Institute of Internal Auditor (2017)* di suatu organisasi adalah sebagai berikut:

1. Investigasi Kecurangan
2. Mengidentifikasi *red flags*
3. Mendeteksi pemborosan
4. Memverifikasi catatan dan laporan keuangan
5. Mempromosikan etika
6. Menilai kepatuhan terhadap peraturan dan perundangan
7. Identifikasi resiko dan memberi asurans atas pengendalian
8. Memberi informasi kepada direksi dan dewan

Salah satu jenis dari audit internal adalah Audit Dengan Tujuan Tertentu (ADTT). Jika dikaitkan dengan sektor pemerintahan, maka pelaksanaan audit internal ini sangatlah penting dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik. (Kartadiwiryana, 2018) dalam artikelnya menjelaskan bahwa dengan menjalankan fungsi audit internal di sektor pemerintah yang baik maka akan menghasilkan *output* yang berguna bagi berbagai macam entitas dalam memperbaiki pengelolaan pemerintahan di waktu yang akan datang.

2.2 Audit Dengan Tujuan Tertentu

2.2.1 Definisi Audit Dengan Tujuan Tertentu

Audit dengan tujuan tertentu (ADTT) adalah proses pengumpulan dan analisis bukti secara sistematis yang mempunyai tujuan untuk memeriksa laporan atas dugaan pelanggaran atau penyimpangan yang terjadi di internal suatu perusahaan.

Menurut Pedoman Audit Dengan Tujuan Tertentu (ADTT) yang diterbitkan oleh Sekretariat Jenderal DPR, secara spesifik, *output*

substantif dari ADTT setidaknya terdiri dari lima (5) unsur, yaitu: (a) Motif atau penyebab pelaku melakukan indikasi tindakan penyimpangan; (b) Proses kejadian penyimpangan; (c) Peraturan yang dilanggar; (d) Akibat spesifik penyimpangan pada lingkup unit organisasi, K/L, atau negara; dan (e) Aturan spesifik dan ancaman sanksi administratif yang menjadi dasar pengenaan sanksi administratif, termasuk rekomendasi penyetoran ke kas negara, jika ada. Sedangkan secara umum, keluaran dari Audit dengan tujuan tertentu (ADTT) dibatasi, namun dalam peristiwa khusus atas disposisi dari pimpinan K/L, maka ADTT bisa saja diarahkan untuk mendapatkan hasil yaitu rekomendasi konkret yang berorientasi pada penanganan masalah dan perbaikan atau penyempurnaan kegiatan, pelayanan, dan program kerja.

2.2.2 Kapabilitas Auditor dalam melaksanakan Audit Dengan Tujuan Tertentu

Dalam melaksanakan tugasnya, (Singleton, Singleton, & R, 2006) menjelaskan bahwa auditor setidaknya harus memiliki kemampuan – kemampuan sebagai berikut :

1. Melakukan peninjauan atas pengendalian internal.
2. Mengkaji kekuatan dan kelemahan pengendalian.
3. Kemampuan untuk mengidentifikasi kecurangan dengan informasi yang minim.
4. Merancang potensi kerugian akibat *fraud* berdasarkan kelemahan pengendalian internal.

5. Mengetahui bagaimana mengidentifikasi transaksi yang meragukan dan luar biasa.
6. Mengidentifikasi saldo akun yang dipertanyakan dan luar biasa.
7. Mampu membedakan antara *human error* dengan kelalaian atau catatan fiktif.
8. Mengetahui bagaimana mengikuti alur dokumen yang mendukung transaksi.
9. Mencari dokumen pendukung yang mendasari untuk dipertanyakan
10. Meninjau dokumen untuk mengetahui keanehan seperti tagihan palsu, penghancuran data, klasifikasi akun yang tidak tepat, serta penyimpangan dalam data keuangan.

Seorang auditor yang akan melakukan Audit Dengan Tujuan Tertentu harus memiliki sikap independen dan mempunyai rasa ingin tahu yang tinggi disertai dengan skeptisisme yang profesional. Skeptisisme profesional merupakan kemampuan dalam melakukan penilaian terhadap resiko serta bukti – bukti yang ada dan memperhitungkan hasilnya ke dalam berbagai macam keputusan (Tuanakotta, 2011).

Di sektor publik, seorang auditor yang akan melakukan Audit Dengan Tujuan Tertentu (ADTT) harus mempertimbangkan dasar – dasar seperti yang dijelaskan oleh KPK, yaitu :

1. Pengembangan temuan dari audit reguler;
2. Pengaduan masyarakat atas tindakan KKN;

3. Permintaan dari instansi penyidik; dan
4. Permintaan dari instansi pemerintah non – penyidik untuk menuntaskan kasus – kasus penyimpangan yang terjadi di unit kerjanya

2.2.3 Tahapan Audit Dengan Tujuan Tertentu

Dalam rangka penjaminan kualitas dan mutu hasil audit, maka kegiatan Audit Dengan Tujuan Tertentu (ADTT) dilaksanakan secara bertahap. Adapun Tahapan dalam pedoman Audit Dengan Tujuan Tertentu (ADTT) dapat dilihat pada gambar berikut :

Gambar II-1 Tahapan ADTT



Sumber : Buku Pedoman ADTT, Sekretariat Jenderal DPR (2018)

Tahap perencanaan Audit Dengan Tujuan Tertentu (ADTT) dapat terpenuhi dengan syarat awal yaitu dugaan rumusan atau hipotesis penyimpangan yang jelas dan tujuan ADTT yang spesifik. Selanjutnya, tahapan perencanaan ADTT ini diawali dengan pengumpulan bukti permulaan dasar audit dengan tujuan

tertentu dan perencanaan penugasan audit dengan tujuan tertentu yang memuat tahap-tahap perencanaan sebagai berikut :

1. Pembentukan Tim Telaah

Tim telaah dibentuk berdasarkan laporan atau permintaan pimpinan yang terdiri dari Inspektur I/II (Pengendali Mutu), Pengendali Teknis Audit, Ketua Tim, dan Anggota. Tujuan dari pembentukan tim telaah ini adalah untuk melakukan pengumpulan data/informasi, melakukan analisis terhadap penyimpangan yang akan diuji, dan memberikan simpulan atau rekomendasi akan tindak lanjut dari ADTT.

2. Perumusan Tujuan ADTT

Dalam hal proses audit dilanjutkan, maka tim ADTT membuat rumusan spesifik mengenai ADTT yaitu mengumpulkan fakta audit dan membuat simpulan bahwa terjadi atau tidaknya penyimpangan atas kegiatan administrasi atau pelayanan publik. Jika hasil simpulan menunjukkan bahwa terdapat penyimpangan, maka tim ADTT memberikan rekomendasi perbaikan kepada pejabat yang berkompeten meliputi : proses kejadian, fakta penyimpangan, pihak yang diduga terkait, penyebab, dan akibat.

3. Pembentukan Tim ADTT

Inspektur I/II sebagai Pengendali Mutu Audit memastikan bahwa Tim sudah memenuhi standar audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Artinya, tim tersebut telah memenuhi keahlian yang memadai dalam teknis audit dan secara individu dinilai sudah berintegritas untuk mengikuti pelaksanaan audit serta bebas dari kepentingan terhadap program/kegiatan audit atau pihak yang terkait dengan dugaan penyimpangan.

4. Penyusunan Program ADTT

Tim ADTT menyusun program kerja yang setidaknya memenuhi lima atau enam unsur temuan hasil ADTT, yaitu dampak penyimpangan, motif atau penyebab penyimpangan, proses kejadian penyimpangan, pihak yang melakukan penyimpangan, peraturan perundang – undangan yang dilanggar, rekomendasi penyetoran ke kas negara (jika ada), dan ancaman sanksi berdasarkan peraturan perundang – undangan yang dilanggar.

Tahap pelaksanaan Audit Dengan Tujuan Tertentu (ADTT) berfokus pada pengumpulan bukti yang ada di lapangan. Bukti yang dikumpulkan tentunya harus dipilih dan diverifikasi berdasarkan tujuan audit. Pelaksanaan Audit dengan tujuan tertentu atau ADTT terdiri dari:

1. Pembicaraan Pendahuluan (*Entry Meeting*)

Memperoleh komitmen kerja sama untuk pelaksanaan ADTT dan mendapatkan keterangan awal dari pihak – pihak yang menjadi objek audit.

2. Pengumpulan Fakta Audit

Mengumpulkan bukti awal yang relevan terkait kegiatan audit dan melakukan pengujian terhadap bukti awal tersebut dengan *output* tiga jenis simpulan, yaitu : (1) Terdapat bukti awal yang cukup untuk dilanjutkan dengan jenis ADTT yang berkaitan dengan penugasan yang diberikan; (2) Terjadi dugaan penyimpangan penyimpangan yang diancam dengan sanksi administratif; dan (3) Tidak terdapat bukti tentang terjadinya dugaan penyimpangan;

3. Pengumpulan Bukti Audit dari Pemeriksaan Fisik

Tim ADTT melakukan tata cara yang harus terpenuhi dalam rangka meyakinkan mutu dari bukti audit, yaitu :

- a. Proses pengumpulan bukti audit dari pemeriksaan fisik dilakukan bersama orang yang berkompeten dari pihak *auditee* dan pejabat atau dalam hal ini Pengendali Teknis Audit;

- b. Mendokumentasikan kegiatan di berita acara pemeriksaan fisik;
- c. Menyatakan dalam berita acara tersebut bahwa pemeriksaan dilakukan bersama dengan pihak *auditee* yang berkompeten dengan disaksikan oleh auditor.

4. Evaluasi Bukti Audit

Menyimpulkan bahwa bukti atau fakta audit yang dikumpulkan adalah mendukung terjadinya penyimpangan atau tidak mendukung terjadinya penyimpangan. Dalam hal bukti atau fakta audit mendukung terjadinya penyimpangan, maka dilakukan dokumentasi yang setidaknya berisi Kertas Kerja Audit (KKA) dan identifikasi terhadap bukti tambahan yang sekiranya perlu dikumpulkan.

5. Penyusunan Fakta Hasil Audit

Berdasarkan bukti audit yang dikumpulkan, maka tim ADTT menyusun fakta hasil audit yang berisi :

- a. Proses dan kegiatan yang berkaitan dengan kejadian penyimpangan;
- b. Undang – Undang yang dilanggar dalam indikasi penyimpangan;
- c. Penyebab atau motif penyimpangan;
- d. Ruang lingkup dampak penyimpangan;

- e. Ancaman peraturan dan sanksi perundang – undangan yang mendasari pengenaan sanksi;
 - f. Kewajiban untuk penyeteroran kas, jika ada.
6. Supervisi Audit dengan tujuan tertentu atau ADTT

Penugasan yang dilaksanakan auditor harus disupervisi dengan memastikan prinsip – prinsip berikut :

- a. Perencanaan Mutu Audit;
 - b. Prosedur Ketaatan audit;
 - c. Kesesuaian Kegiatan Pemeriksaan dengan Standar Audit;
 - d. Kelengkapan atau kecukupan bukti;
 - e. Pencapaian tujuan audit.
7. Pembicaraan akhir (*Exit Meeting*)

Pada akhir penugasan audit, Tim Audit melakukan pembicaraan akhir dengan *auditee* yang bertujuan untuk memperoleh tanggapan atas hasil audit.

Tahap Pelaporan hasil audit dilaksanakan melalui distribusi Laporan Hasil Audit Dengan Tujuan Tertentu, komunikasi laporan hasil audit, dan pemantauan tindak lanjut rekomendasi. Selain penyusunan laporan, Tim Audit juga wajib menyampaikan dokumen pertanggungjawaban secara tepat waktu.

2.3 Whistleblowing System

Peningkatan pelanggaran dan penyalahgunaan wewenang dewasa ini telah mendorong sektor pemerintahan untuk melakukan berbagai upaya pencegahan dan meningkatkan penerapan *good governance*. Salah satu cara yang paling efektif untuk mencegah dan memerangi praktek yang bertentangan dengan *good governance* adalah dengan menggunakan *Whistleblowing System* (WBS) yang berguna untuk mengawasi kinerja internal dan tindak pelanggaran yang dilakukan oleh pegawai.

Whistleblowing System adalah kerangka desain yang mengelola pengaduan terkait perilaku melawan hukum dan perbuatan tidak etis. Salah satu keunggulan dari WBS adalah pelaporannya yang menggunakan sistem anonim sehingga rahasia dari laporan dan data pelapor atau yang biasa disebut dengan *whistleblower* tidak dapat diketahui. Ada setidaknya 5 prinsip dasar mekanisme pelaporan lewat *whistleblowing system* menurut (BPKP, Whistleblowing System BPKP, 2018), diantaranya adalah :

1. Kerahasiaan

Seluruh Pejabat atau Pegawai yang terlibat baik langsung maupun tidak langsung dengan penanganan pengaduan wajib menjaga kerahasiaan identitas pelapor dan seluruh kegiatan penanganan pengaduan sampai diterbitkannya laporan.

2. Perlindungan

Pelapor atau *whistleblower* dalam melakukan pengaduannya berhak atas perlindungan dan rasa aman, baik keamanan keluarga maupun

pribadinya serta bebas dari pembalasan dan ancaman yang berkaitan dengan pelaporan.

3. Kemudahan

Mekanisme pengelolaan WBS harus dirancang untuk memberikan kemudahan bagi pegawai dan pihak eksternal dalam menyampaikan pengaduan, serta memudahkan Pejabat Penerima Pengaduan dalam menangani pengaduan dan pemberian layanan yang baik kepada pelapor.

4. Independen

Dalam penanganan pengaduan, Pejabat yang terlibat dalam penanganan pengaduan bertindak profesional dan bebas dari pengaruh pihak mana pun.

5. Fokus pada Substansi

Penanganan difokuskan pada kebenaran substansi pelanggaran dan tidak diarahkan pada kepentingan untuk mencari identitas pelapor.

Prinsip ini akan menjadi dasar penanganan oleh unit pengawasan yang bertanggung jawab atas sistem pengendalian internal organisasi. Unit pengawasan dalam prosesnya melakukan penelaahan atas pengaduan yang dilakukan oleh *whistleblower*. Hasil dari telaah yang dilakukan oleh unit pengawasan kemudian akan dilaporkan langsung ke pimpinan untuk selanjutnya di tindaklanjuti. Adapun tindak lanjut dari hasil telaah yang sudah dilakukan oleh tim atau unit pengawasan adalah dengan melakukan Audit Investigatif atau Audit dengan Tujuan Tertentu (ADTT). Selama proses

pemeriksaan oleh unit pengawasan, pelapor atau *whistleblower* akan mendapatkan jaminan keamanan dan perlindungan atas keberaniannya dalam melaporkan tindak pelanggaran.

Sistem pelaporan yang berpihak kepada pelapor atau *whistleblower* ini tentunya dapat meningkatkan rasio pelaporan dan mengurangi kekhawatiran pelapor akan *exposure* yang mungkin terjadi akibat melaporkan suatu kegiatan yang melawan hukum. Dengan adanya WBS, maka penyalahgunaan wewenang dapat dengan cepat teridentifikasi sehingga bisa meningkatkan efisiensi kinerja dan menghindari citra negatif dari suatu organisasi.