

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Audit

Audit menurut Arens dkk. (2016) merupakan akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang ditetapkan. Audit juga harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Menurut Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), Audit adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektivitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

Arens dkk. (2016), secara umum menjelaskan tentang jenis audit yang terbagi menjadi tiga yaitu sebagai berikut.

1. Audit operasional (*operational audit*)

Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas dari setiap metode dan prosedur operasional organisasi. Audit operasional akan menghasilkan rekomendasi kepada manajemen untuk meningkatkan operasional.

2. Audit kepatuhan (*compliance audit*)

Audit kepatuhan dilakukan untuk menentukan apakah auditee mengikuti dengan benar sebuah prosedur spesifik, peraturan atau regulasi yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit kepatuhan ini akan dilaporkan kepada manajemen sebagai pihak utama yang berwenang terhadap kepatuhan prosedur dan regulasi yang telah ada.

3. Audit atas laporan keuangan (*financial statement audit*)

Audit atas laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan yang berisi informasi ter-verifikasi telah dibuat sesuai dengan kriteria spesifik yang telah ditentukan. Kriteria yang dimaksud dapat berupa standar akuntansi internasional atau basis akuntansi lain yang digunakan sesuai keperluan auditee.

Ditinjau dari jenis pemeriksaan yang dilakukan, Sukrisno Agoes (2012) membagi audit menjadi empat, yaitu:

1. Manajemen audit (*operational audit*)

Pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif.

2. Pemeriksaan ketaatan (*compliance audit*)

Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan telah menaati peraturan dan kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan maupun pihak eksternal.

3. Pemeriksaan intern (*internal audit*)

Pemeriksaan yang dilakukan bagian intern perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.

4. *Computer audit*

Pemeriksaan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP)* sistem.

2.2 Audit Intern

Dalam situs web nya, Institute of Internal Auditor (IIA) menjelaskan tentang pengertian audit Intern.

“Audit Intern adalah aktivitas konsultasi dan asurans yang independen dan objektif yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi. Ini membantu organisasi mencapai tujuannya dengan membawa pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, kontrol dan proses tata kelola.”

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menjelaskan pengawasan intern sebagai berikut.

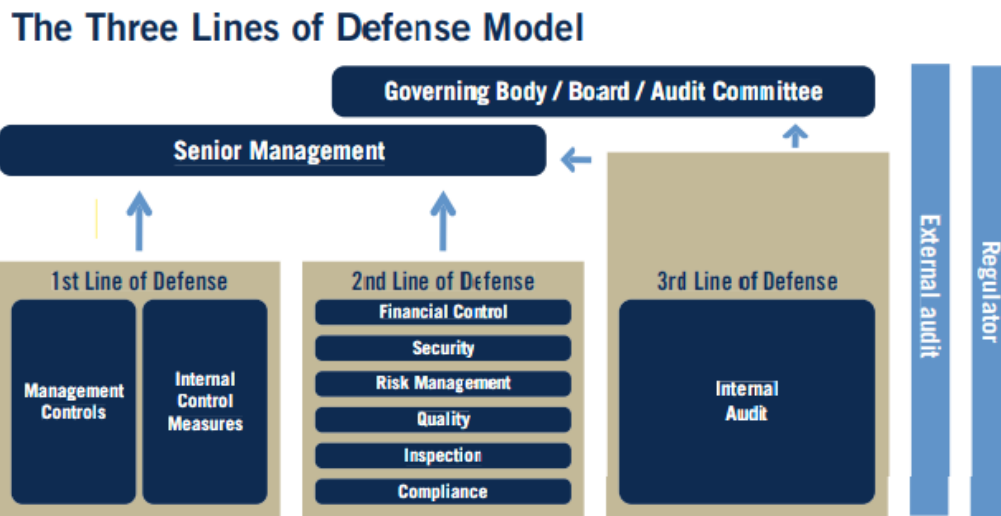
“Seluruh proses kegiatan audit, revidi, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik.”

Audit intern menjadi salah satu lini pertahanan dalam menjaga dan mempertahankan pelaksanaan manajemen yang efektif. Audit intern membantu memastikan bahwa peraturan dan standar yang ada sudah dilaksanakan dengan baik.

2.3 Three-Lines of Defense

Pada tahun 2013 IIA mengeluarkan sebuah paper berjudul *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control* yang menjelaskan tentang tingkatan dalam pertahanan untuk mempertahankan manajemen risiko yang efektif. Tingkatan atau lini yang dibuat ini dimaksudkan untuk memberikan peran yang spesifik untuk pengkoordinasian tugas yang lebih efektif dan efisien. Jadi, model *the three lines of defense* memberikan pandangan yang lebih sederhana dan efektif untuk meningkatkan komunikasi mengenai manajemen risiko dan kontrol dengan cara memperjelas peran dan fungsi masing-masing unit.

Gambar II. 1 Gambaran Model The Three Lines Defense



Sumber: IIA Position Paper: *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control* (Januari,2013)

Masing-masing lini memiliki tugas sebagai berikut.

1) Lini pertama – manajemen operasional

Pada lini pertama pertahanan, manajemen operasional bertugas untuk mempertahankan keefektifan dari pengendalian intern dan pelaksanaan pengendalian dan risiko dalam keseharian.

2) Lini kedua- Manajemen risiko dan kepatuhan

Lini kedua bertugas untuk memastikan bahwa pertahanan dari lini pertama sudah di desain dengan baik, dijalankan tepat pada tempatnya dan dijalankan dengan baik. Lini kedua juga dapat secara langsung memodifikasi dan mengembangkan sistem pengendalian intern dan pengendalian risiko.

3) Lini ketiga – audit intern

Audit intern di lini ketiga menyediakan petinggi organisasi keyakinan dengan level independensi tertinggi yang tidak dimiliki pertahanan lini pertama dan kedua. Audit intern memberikan keyakinan tentang keefektifan peraturan, manajemen risiko, dan pengendalian intern termasuk mengenai apakah lini pertama dan lini kedua pertahanan berhasil menjalankan tujuan dari manajemen risiko dan manajemen risiko yang ada.

2.4 Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia

Pasal 53 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mengamanatkan untuk menyusun standar audit intern guna menjaga mutu hasil audit yang dilaksanakan aparat pengawas intern pemerintah. Hingga akhirnya pada tahun 2012, dibentuk Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) selaku asosiasi profesi auditor intern pemerintah yang selanjutnya menerbitkan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SIAPI) di tahun 2014.

Dengan perubahan kondisi dan standar audit intern secara umum, pada tahun 2021 dilakukan evaluasi dan penyesuaian atas SIAPI 2014. AAIPI mengeluarkan standar audit intern terbaru melalui Peraturan AAIPI Nomor: PER-01/AAIPI/DPN/2021 yang membuat SIAPI 2014 menjadi tidak berlaku lagi. Sejalan dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, SIAPI mengartikan pengawasan intern sebagai proses kegiatan audit, reuiu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai. SIAPI juga

menjelaskan salah satu sifat dasar dari pengawasan intern adalah pengawasan berbasis risiko.

2.5 Audit Intern Berbasis Risiko

Chartered IIA (2014) mengartikan audit intern berbasis risiko sebagai metodologi yang menghubungkan audit intern dengan risiko kerangka manajemen organisasi secara keseluruhan. Hal ini bertujuan untuk memberikan keyakinan kepada pemangku kepentingan bahwa manajemen risiko telah mampu mengelola risiko secara efektif, terutama dalam batasan risiko yang bisa diterima (*risk appetite*). Audit Intern berbasis risiko berfokus pada dua hal, yaitu (i) respons terhadap masing-masing risiko; dan (ii) proses manajemen risiko yang digunakan untuk menilai, merespon, memantau respon dan melaporkan risiko kepada pucuk pimpinan.

Lebih lanjut, Chartered IIA (2014) menjelaskan tiga tahap implementasi audit intern berbasis risiko sebagai berikut.

1. Penilaian Kematangan Risiko (*assessing risk maturity*)

Tahap ini dimaksudkan agar auditor dapat memperoleh gambaran mengenai bagaimana manajemen menentukan, menilai, mengelola dan memantau risiko. Tahapan ini akan memberikan identifikasi mengenai keandalan register risiko yang digunakan untuk perencanaan audit.

2. Perencanaan audit periodik (*periodic audit planning*)

Pada tahap ini akan dilakukan identifikasi penugasan *assurance* dan konsultasi untuk periode spesifik, biasanya tahunan, dengan mengidentifikasi

dan memprioritaskan area-area yang membutuhkan jaminan objektif oleh pimpinan, termasuk risiko proses manajemen, manajemen risiko utama, dan pencatatan dan pelaporan risiko.

3. Penugasan audit individu (*individual audit assignment*)

Berbekal dengan risiko yang didapat, penugasan audit individu bertujuan untuk memberikan *assurance* sebagai bagian dari kerangka manajemen risiko, termasuk mitigasi risiko baik individu atau secara grup.

2.6 Perencanaan dalam Modern-Risk Based Internal Audit

Modern-Risk Based Internal Audit, menjadi salah satu artikel yang tercantum dalam Majalah Audit Intern Internasional Timur Tengah edisi Juni 2015 yang ditulis oleh Norman Marks, CPA, CRMA yang saat itu adalah seorang auditor yang berpengalaman sebagai Kepala Eksekutif Satuan Audit dan Kepala Petugas Risiko pada perusahaan global selama 20 tahun. Artikel ini ditulis berdasarkan penelitiannya terhadap tata kelola berbagai perusahaan di Afrika Selatan yang bersumber dari jurnal yang dikeluarkan oleh *The Institute of Directors in Southern Africa*.

Dalam artikel ini Norman memberikan gambaran mengenai perbedaan antara perencanaan audit intern berbasis risiko bentuk tradisional dengan konsep modern-nya. Bentuk tradisional dari perencanaan audit intern berbasis risiko dimulai dengan mengidentifikasi “risiko” potensial selama audit yang akan berujung dengan penentuan besarnya *audit universe*.

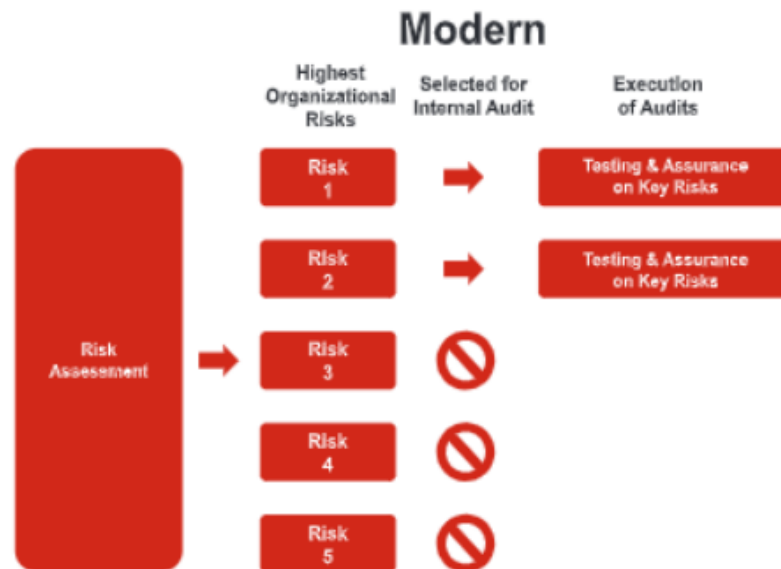
Gambar II. 2 Gambaran Proses Perencanaan Audit Intern secara Tradisional



Sumber: Majalah Audit Intern Internasional Timur Tengah edisi Juni 2015

Norman mengkritik bahwa perencanaan audit intern berbasis “risiko” secara tradisional tidak menggambarkan risiko terhadap tujuan organisasi secara keseluruhan, melainkan kekurangan dari kontrol intern yang akan mempengaruhi beberapa bagian dari tata kelola perusahaan.

Gambar II. 3 Gambaran Proses Perencanaan Audit Intern secara Modern



Sumber: Majalah Audit Intern Internasional Timur Tengah edisi Juni 2015

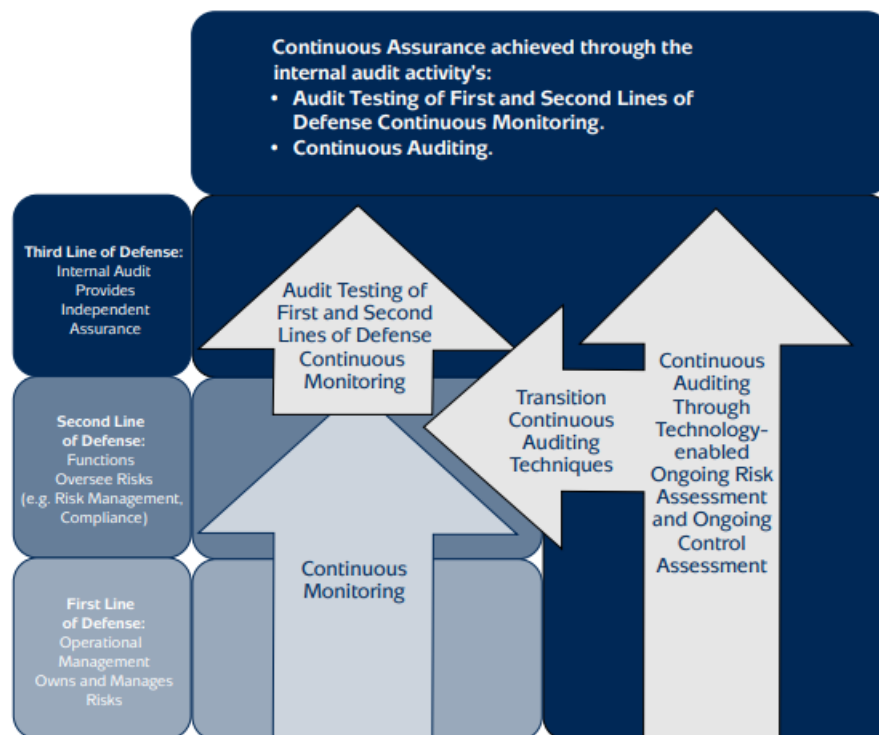
Konsep modern dari perencanaan audit intern yang disuguhkan oleh Norman tidak dimulai dari penentuan seberapa besar lingkup audit tapi dimulai dengan memahami risiko yang dihadapi organisasi secara keseluruhan. Tujuan pendekatan modern dari perencanaan audit intern adalah untuk memberikan keyakinan tentang seberapa baik proses manajemen dalam mengendalikan risiko yang lebih signifikan. Perencanaan audit intern dalam pandangan modern juga banyak memanfaatkan teknologi yang semakin maju, seperti adanya upaya *continuous audit*.

2.7 Continuous Audit

Continuous audit adalah kombinasi teknologi yang memungkinkan penilaian pengendalian dan risiko yang berkelanjutan. *Continuous audit* memungkinkan auditor intern untuk melaporkan tentang materi pemeriksaan dalam

jangka waktu yang jauh lebih singkat daripada di bawah pendekatan retrospektif tradisional. Sedangkan *Continuous Monitoring* merupakan proses manajemen yang memantau secara berkelanjutan apakah pengendalian intern beroperasi secara efektif. (Ames, et al., 2015)

Gambar II. 4 Kerangka Kerja Continuous Assurance



Sumber: *Global Technology Audit Guide; Continuous Audit: Coordinating Continuous Auditing and Monitoring to Provide Continuous Assurance*

Continuous auditing yang dilakukan audit intern dan *Continuous monitoring* yang dilakukan oleh pertahanan lini pertama dan kedua akan memberikan *Continuous Assurance*. (Ames, et al., 2015)

Peraturan BPKP RI Nomor 2 Tahun 2018 Tentang *Grand Design* Implementasi Pengawasan Berkelanjutan di Lingkungan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan menggunakan istilah Pengawasan Berkelanjutan dan Pemantauan Berkelanjutan atau secara lazim disebut *Continuous Auditing and Continuous Monitoring* (CACM). Pengawasan berkelanjutan atau *continuous auditing* (CA) adalah seluruh proses kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang independen, dalam hal ini Inspektorat, untuk memberikan keyakinan yang memadai sebagai alat yang dapat memberikan peringatan dini yang dilakukan secara berkelanjutan. Pemantauan Berkelanjutan atau *Continuous Monitoring* (CM) adalah penilaian atas mutu kinerja Sistem Pengendalian Intern secara terus menerus dan menyatu dalam kegiatan di lingkungan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. Sedangkan, Pengawasan Berkelanjutan dan Pemantauan Berkelanjutan merupakan kegiatan pengawasan dan pemantauan yang dilakukan secara berkelanjutan dengan menggunakan dukungan perangkat Teknologi Informasi. (BPKP, 2018)

2.8 Pandemi Covid-19

Pada tanggal 31 Desember 2019, WHO menginformasikan adanya kasus pneumonia dengan sebab yang belum diketahui di Wuhan, Cina. Pada 9 Januari 2020 pemerintah cina menetapkan bahwa kasus pneumonia ini disebabkan oleh *novel coronavirus*, yang untuk sementara dinamakan “2019-nCov”. Kemudian, penyakit yang disebabkan oleh *novel coronavirus* ini dinamakan COVID-19 untuk menghindari adanya stigma dalam masyarakat tentang hubungannya dengan hewan, daerah atau grup tertentu. Dengan penyebaran dan tingkat keparahan yang

semakin mengkhawatirkan, WHO mengategorikan COVID-19 sebagai pandemi pada 11 Maret 2020. (WHO, 2021)

Kasus pertama di Indonesia sendiri terkonfirmasi pada 2 Maret 2020 (Nuraini, 2020). Akhirnya pada 13 April 2020 Covid-19 ditetapkan sebagai Bencana Nasional berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 12 Tahun 2020 tentang Penetapan Bencana Non-alam Penyebaran CoronaVirus Disease 2019 (COVID-19) Sebagai Bencana Nasional. Perkembangan kasus positif Covid-19 di Indonesia ditunjukkan pada Gambar II.5.

Gambar II. 5 Peta Persebaran Kasus Covid-19 Terkonfirmasi



Sumber: Komite Penanganan Covid-19 dan Pemulihan Ekonomi Nasional

(Diakses 1 April 2022)

Gambar II.5 menunjukkan jumlah kasus Covid-19 yang terkonfirmasi dari tahun 2020 hingga triwulan pertama di tahun 2022. Kasus Covid-19 sempat menunjukkan kenaikan yang signifikan pada awal tahun 2022. Sedangkan menuju akhir triwulan satu 2022 kasus Covid-19 cenderung mengalami penurunan.

2.8.1 Respon Berbagai Pihak terkait Pandemi Covid-19 di Indonesia

Respon beberapa pihak yang berwenang melakukan pengawasan saat Indonesia menghadapi Covid-19 adalah sebagai berikut.

2.8.1.1 Badan Pemeriksa Keuangan

Analisis risiko atas kebijakan keuangan negara dan stabilitas sistem keuangan dalam penanganan pandemi menjadi langkah awal yang diambil BPK RI saat menghadapi pandemi. Merujuk pada UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, dalam menyelenggarakan pemeriksaannya BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan APIP. Hal ini menjadikan APIP wajib menyampaikan hasil pemeriksaannya kepada BPK. Posisi APIP yang berada dalam lingkup organisasi pemerintah memungkinkan untuk terus dapat mendampingi dan mengawasi program pemerintah secara efektif. (Dr. Achsanul Qosasi, 2020)

2.8.1.2 Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan

Sebagai salah satu dari Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, BPKP ikut serta melakukan pengawasan dalam percepatan penanganan Covid-19. Untuk itu, BPKP mengeluarkan surat edaran Nomor S-336/K/ 2020 perihal Pengawasan Akuntabilitas Keuangan dalam rangka Percepatan Penanganan *CoronaVirus Disease 2019* (COVID-19). Dalam surat ini BPKP menyampaikan telah membentuk Tim Teknis Pengawasan Akuntabilitas Keuangan baik pada tingkat pusat dan tingkat perwakilan.