

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Teori Umum

Pada bagian ini, penulis menguraikan 2 (dua) buah teori umum yang mendasari urgensi audit, yaitu teori keagenan (*agency theory*) dan teori *stewardship*. Pada masing-masing uraian teori umum tersebut, penulis menguraikan definisi dan konsep dari teori umum terkait. Setelah itu, penulis akan menggambarkan keterkaitan antara teori umum tersebut dan audit.

2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

2.1.1.1 Pengertian dan Konsep Teori Keagenan

Teori keagenan (*agency theory*) merupakan salah satu teori yang terkemuka di dalam ilmu ekonomi. Teori keagenan bermula dari adanya hubungan keagenan, yaitu ketika pemilik mendelegasikan beberapa wewenang di dalam pengambilan keputusan kepada manajer. Pihak yang mendelegasikan wewenang dalam pengambilan keputusan disebut sebagai *principal*, sedangkan pihak yang diberikan kewenangan di dalam pengambilan keputusan disebut sebagai *agent*. Djajadikerta (2004) menyatakan bahwa pendelegasian wewenang tersebut bertujuan untuk memaksimalkan manfaat ekonomi, tetapi berpotensi untuk menimbulkan benturan

kepentingan (*conflict of interest*). Pihak yang diberikan kewenangan dalam pengambilan keputusan tentu memiliki informasi yang lebih memadai dibandingkan pihak pemilik. Sejalan dengan itu, Accountant (2014) menyatakan bahwa teori keagenan mengisyaratkan adanya kemungkinan perbedaan tingkat pengetahuan informasi dalam pengambilan keputusan atau disebut dengan informasi yang asimetris (*asymmetric information*). Manajer dapat memiliki motif yang berbeda dari pemilik, seperti motif untuk meraih keuntungan dan kesempatan promosi yang menjanjikan. Di sisi lain, manajer tentu juga memiliki risiko yang lebih besar dibandingkan dengan pemilik.

2.1.1.2 Keterkaitan Antara Teori Keagenan dan Audit

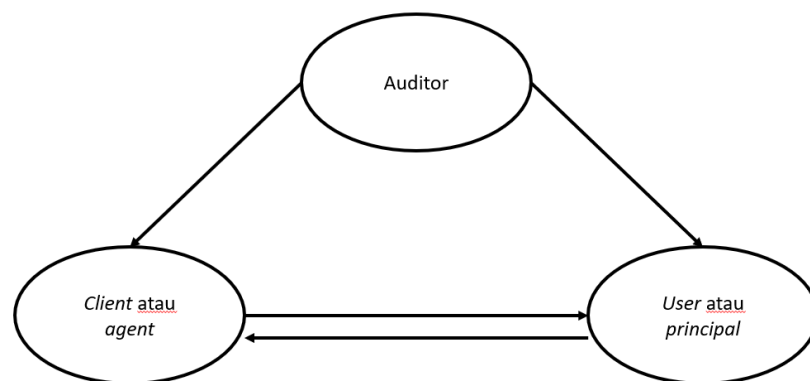
Untuk mengatasi timbulnya informasi yang asimetris serta tingkat kepercayaan yang rendah dari para manajer, audit sangatlah diperlukan. Arens *et al.* (2014) menyatakan bahwa audit dilaksanakan oleh auditor dan berhubungan langsung dengan kedua pihak lainnya, yaitu pemilik dan manajer. Pada awalnya, pemilik mendelegasikan wewenang dalam pengambilan keputusan kepada manajer. Sebagai bentuk pertanggungjawaban manajer dan pencegahan adanya informasi yang asimetris, manajer menunjuk auditor sebagai pihak ketiga untuk melakukan audit. Audit dilakukan untuk menghasilkan tingkat keyakinan yang memadai kepada pemilik bahwa manajer sudah menjalankan wewenangnya secara tepat dan terhindar dari kemungkinan kesalahan yang material (Izzasty *et al.*, 2010).

Gambar II.1 menggambarkan hubungan tiga pihak tersebut di dalam audit. Hubungan tiga pihak di dalam proses audit tersebut merupakan cikal-bakal lahirnya

tiga fungsi di dalam audit. Berdasarkan gambar II.1, Yusup (2007) menguraikan tiga fungsi audit tersebut sebagai berikut.

- 1) Hubungan antara auditor dan klien sebagai auditan memunculkan fungsi dari audit, yaitu sarana pemberi tingkat keyakinan yang memadai.
- 2) Hubungan antara klien dan pengguna memunculkan fungsi pertanggungjawaban manajemen pada pemilik.
- 3) Hubungan antara auditor dan pengguna yang memunculkan fungsi pengesahan.

Gambar II. 1 Hubungan Tiga Pihak dalam Audit



Sumber: Diolah penulis dari *Auditing: Pengauditan dan Profesi Akuntan*

Publik (Yusup, 2007)

2.1.2 Teori *Stewardship* (*Stewardship Theory*)

2.1.2.1 Pengertian dan Konsep Teori *Stewardship*

Teori *stewardship* merupakan alternatif yang muncul dari adanya teori keagenan (*agency theory*). Teori keagenan bermula dari konsep pemisahan wewenang antara pemilik (*principal*) dan manajer (*agent*). Pemisahan tersebut

memicu adanya perbedaan kepentingan antara kedua belah pihak sehingga memungkinkan timbulnya masalah keagenan (Jao & Pagalung, 2011).

Sebagai alternatif dari adanya teori keagenan, teori *stewardship* memiliki asumsi yang sedikit berbeda dibandingkan asumsi yang dipegang oleh teori keagenan. Teori *stewardship* diinterpretasikan oleh Hernandez (2008) sebagai tabiat yang mengutamakan tujuan jangka panjang kelompok di atas kepentingan perseorangan. Perangai dasar manusia yang dapat dipercaya mendasari munculnya teori *stewardship*. Manajer dituntut untuk dapat menjadi pengelola yang mengutamakan tujuan jangka panjang organisasi dibandingkan kepentingan pribadinya (Jefri, 2018).

2.1.2.2 Keterkaitan Antara Teori *Stewardship* dan Audit

Teori *stewardship* mengisyaratkan bahwa audit merupakan satu kesatuan di dalam struktur sebuah organisasi yang tidak terpisahkan. Hernandez (2008) menyatakan bahwa *stewardship* tidak diwujudkan melalui aturan formal, tetapi diciptakan melalui desain organisasi yang mendorong manajer untuk membangun kepercayaan interpersonal dan institusional. *Stewardship* juga terwujud akibat adanya siklus antargenerasi yang kemudian menjadi sebuah budaya organisasi.

Berdasarkan uraian di atas, teori *stewardship* sangat berkaitan dengan audit intern dari sebuah organisasi. Audit intern sebagai sebuah alat kontrol dalam suatu organisasi sangatlah penting dan tidak terpisahkan untuk membantu pemimpin dalam membangun kepercayaan atas kinerja bawahannya. Selain itu, audit intern juga berfungsi untuk menciptakan efisiensi di dalam kinerja organisasi serta

memastikan bahwa segala pekerjaan yang ada telah dilaksanakan sesuai dengan peraturan yang berlaku (Jefri, 2018).

2.2 Teori Khusus

Pada bagian ini, penulis menguraikan teori yang berkaitan dengan audit secara spesifik. Uraian tersebut dimulai dari teori yang paling umum mengenai audit sampai dengan teori mengenai audit sektor publik, audit internal sektor publik, audit dengan tujuan tertentu, dan audit pengadaan barang/jasa.

2.2.1 Audit

2.2.1.1 Pengertian dan Unsur-Unsur Audit

Menurut Mulyadi (2014, p.9), audit adalah sebuah proses atau kegiatan yang bertujuan untuk memperoleh dan mengukur bukti secara rasional dan sistematis yang terkait dengan berbagai informasi tentang kegiatan dan tindakan ekonomi kemudian dibandingkan dengan kriteria tertentu untuk ditetapkan tingkat kesesuaiannya, serta mengomunikasikan hasilnya kepada pihak pengguna atau *user*. Sejalan dengan pengertian tersebut, terdapat beberapa unsur penting di dalam audit sebagai berikut.

- a. Adanya suatu proses yang sistematis sehingga audit pasti dilaksanakan berdasarkan tahapan yang urut dan rasional, berdasar kuat, dan terorganisasi dengan baik.
- b. Audit dilaksanakan untuk mendapatkan dan mengukur bukti secara rasional.
- c. Adanya informasi mengenai kegiatan ekonomi.
- d. Audit dilakukan dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara penyajian informasi auditan dengan kriteria yang telah ditetapkan.

- e. Adanya kriteria yang telah ditetapkan berupa sebuah standar untuk menetapkan kesesuaian informasi yang disajikan oleh auditan.
- f. Adanya penyampaian hasil audit (*atestasi*) dengan penyusunan laporan audit (*audit report*) sebagai sarana komunikasi secara tertulis kepada pengguna mengenai hasil audit.
- g. Hasil audit digunakan oleh pengguna yang berkepentingan.

2.2.1.2 Jenis-Jenis Audit

Audit dilaksanakan untuk menghimpun bukti yang cukup dan tepat agar dapat menyimpulkan kesesuaian sebuah informasi yang disajikan klien dengan kriteria yang telah ditetapkan. Berdasarkan sifat dan karakteristiknya, Nasution *et al.* (2019) membagi audit ke dalam 3 (tiga) jenis yang penulis uraikan sebagai berikut.

1) Audit laporan keuangan

Audit laporan keuangan dilakukan oleh auditor eksternal terhadap penyajian laporan keuangan klien. Audit tersebut menghasilkan pendapat mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan klien sesuai dengan standar akuntansi yang ditetapkan.

2) Audit kepatuhan

Audit kepatuhan dapat dilaksanakan baik oleh auditor eksternal maupun internal untuk menentukan kesesuaian suatu proses dengan kondisi, peraturan, atau prosedur tertentu. Pada umumnya, audit kepatuhan dilaksanakan oleh pihak internal sehingga biasa disebut dengan fungsi audit internal.

3) Audit operasional

Audit operasional merupakan pemeriksaan aktivitas operasional sebuah organisasi secara sistematis untuk menilai penerapan prinsip 3E, yaitu ekonomis, efisiensi, dan efektivitas pada aktivitas tersebut. Dalam pelaksanaan audit operasional, auditor menilai secara otonom kinerja entitas yang diaudit. Sejalan dengan itu, Murwanto *et al.* (2015) menyatakan bahwa audit operasional umumnya bertujuan untuk meningkatkan akuntabilitas entitas sehingga memudahkan pihak yang berkepentingan dalam pengambilan keputusan.

2.2.1.3 Jenis-Jenis Auditor

Pihak yang melaksanakan audit disebut sebagai auditor. Sementara itu, auditor biasanya dikelompokkan ke dalam 2 (dua) kategori. Klasifikasi tersebut didasarkan pada pihak yang mempekerjakan auditor tersebut. Nasution *et al.* (2019) membagi jenis-jenis auditor sebagai berikut.

1) Auditor eksternal

Auditor eksternal merupakan pihak independen yang berada di luar entitas yang diaudit. Auditor eksternal memiliki kedudukan yang otonom dan tidak memihak, baik terhadap klien maupun terhadap pengguna yang berkepentingan terhadap hasil audit.

2) Auditor internal

Auditor internal merupakan pihak yang memiliki wewenang, tugas, dan tanggung jawab untuk melakukan pengendalian intern di dalam sebuah organisasi. Auditor internal dapat melaksanakan audit atau pengawasannya, baik pada organisasi publik maupun organisasi privat.

2.2.2 Audit Sektor Publik

2.2.2.1 Pengertian dan Konsep Audit Sektor Publik

Audit merupakan salah satu hal penting yang dibutuhkan dalam penyelenggaraan *good governance*. Salah satu bagian dari audit adalah audit sektor publik. Bastian (2006) mendefinisikan audit sektor publik sebagai sebuah proses yang sistematis dalam melakukan pengujian atas kebenaran, kelengkapan, ketaatan, serta kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan organisasi publik. Proses pengujian tersebut tentu dilaksanakan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku dan tertuang pada Standar Akuntansi Sektor Publik (SAP).

Sebuah proses tentu memiliki konsep yang mendasarinya, tidak terkecuali proses audit sektor publik. Berkaitan dengan hal tersebut, terdapat beberapa konsep dasar yang terkandung di dalam audit sektor publik. Berikut adalah beberapa konsep dasar yang dimaksud.

- 1) Audit sektor publik dilaksanakan sampai terdapat bukti (*evidence*) yang cukup dan relevan.
- 2) Proses pemeriksaan dalam audit sektor publik dilaksanakan secara hati-hati (*due audit care*).
- 3) Audit sektor publik menyajikan hasil pemeriksaan yang wajar (*fair presentation*). Untuk itu, proses audit perlu mengutamakan ketepatan akuntansi, kewajiban pemeriksaan, dan kecukupan dalam pengungkapan.
- 4) Auditor yang melaksanakan audit sektor publik harus bersifat independen (*independence*) dengan bersikap jujur dan objektif terhadap fakta dan penyajian yang ada.

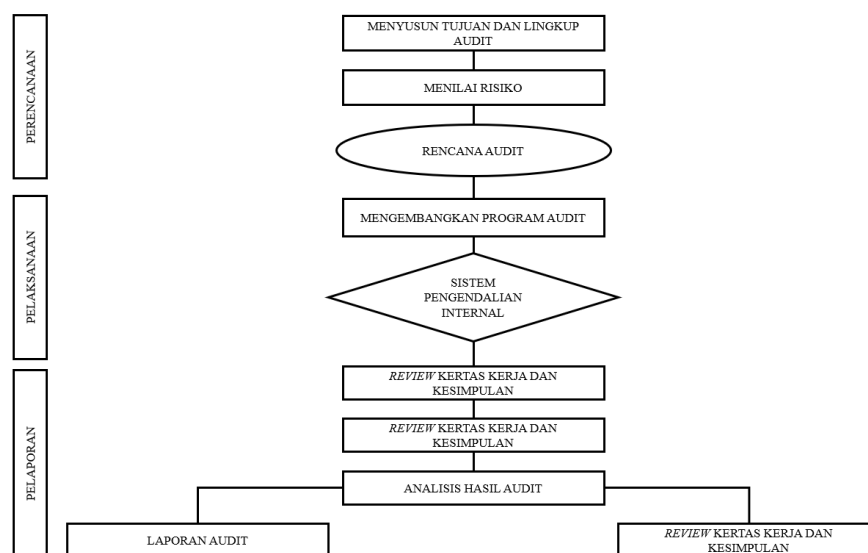
- 5) Auditor yang melaksanakan audit sektor publik harus berperilaku sesuai dengan kode etik (*ethical conduct*).

2.2.2.2 Proses Audit Sektor Publik

Auditor yang melaksanakan audit sektor publik diwajibkan untuk mendapatkan informasi yang cukup dan tepat terkait kapasitas atau sumber daya auditnya serta perlu untuk memperhatikan ruang lingkup audit serta prosedur audit yang tepat karena melalui hal tersebut auditor akan mendapatkan informasi yang cukup dan tepat terkait dengan kepatuhan dan ketaatan, serta efisiensi dan efektivitas objek audit di dalam penyelenggaraan kegiatannya.

Secara umum, proses audit terdiri atas tiga tahapan, yaitu perencanaan (*planning*), pelaksanaan (*executing*), dan pelaporan (*reporting*). Audit sektor publik juga menerapkan tahapan yang sama dengan tahapan audit secara umum. Gambar II.2 menggambarkan proses audit pada organisasi sektor publik.

Gambar II. 2 Diagram Alur Proses Audit Sektor Publik



Sumber: Audit Sektor Publik (Bastian, 2006)

Berdasarkan gambar II.2, terdapat tiga tahapan dalam proses audit sektor publik. Tahapan pertama berupa perencanaan yang meliputi proses penyusunan tujuan dan lingkup audit, penilaian risiko audit, serta penyusunan rencana audit. Selanjutnya, auditor mengembangkan program audit serta menilai sistem pengendalian intern yang dijalankan oleh auditan (*auditee*) pada tahapan pelaksanaan. Tahapan akhir dalam audit berupa pelaporan yang meliputi proses peninjauan kertas kerja dan kesimpulan, pelaksanaan analisis atas hasil audit, serta diakhiri dengan penyusunan laporan audit.

2.2.2.3 Jenis-Jenis Audit Sektor Publik

Berdasarkan hubungannya dengan auditor, audit sektor publik dapat dikelompokkan menjadi 2 (dua) jenis sebagai berikut.

1) Audit eksternal

Audit eksternal sektor publik dilakukan oleh auditor yang memiliki sertifikasi akuntan publik yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Selain oleh auditor yang bersertifikat akuntan publik, audit eksternal pada organisasi pemerintahan dilaksanakan oleh sebuah lembaga independen, yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). BPK sebagai lembaga mandiri bertugas untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

2) Audit internal

Audit internal atau audit intern sektor publik dilakukan oleh auditor intern. Murwanto *et al.* (2015) mengartikan auditor intern sebagai suatu fungsi pemeriksa yang otonom di dalam sebuah organisasi untuk memeriksa, menguji,

dan mengevaluasi aktivitas auditan. Audit intern dilakukan sebagai sarana evaluasi dan pengendalian aktivitas yang dilakukan oleh auditan. Hasil audit intern biasanya dilaporkan kepada pimpinan organisasi yang bersangkutan.

2.2.3 Audit Internal Sektor Publik

2.2.3.1 Pengertian Audit Internal Sektor Publik

Audit internal sektor publik atau biasa disebut dengan pengawasan intern memiliki definisi yang beragam. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mendefinisikan pengawasan intern sebagai keseluruhan proses audit, evaluasi, reviu, pemantauan, dan pengawasan lainnya pada pelaksanaan tugas dan fungsi organisasi untuk meningkatkan keyakinan bahwa kegiatan dilaksanakan secara efektif dan efisien demi terciptanya *good governance*. Sementara itu, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) menyatakan bahwa audit intern merupakan sebuah kegiatan yang otonom dan faktual dalam bentuk pemberian keyakinan (*assurance activities*) dan konsultasi (*consulting activities*) yang bertujuan menghasilkan nilai tambah pada kegiatan suatu organisasi.

Pada praktiknya, pengawasan intern di institusi pemerintahan dijalankan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). SAIPI mendefinisikan bahwa APIP adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern di lingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah. Sementara itu, berdasarkan pasal 49 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, APIP dapat terdiri atas: (a) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP); (b) Inspektorat Jenderal; (c) Inspektorat Provinsi; dan (d)

Inspektorat Kota/Kabupaten. Dalam lingkup penulisan karya tulis ini, Inspektorat Kabupaten/Kota sebagai APIP pada penyelenggaraan pemerintahan Kabupaten/Kota-nya bertugas melaksanakan pengawasan intern untuk menghasilkan tingkat keyakinan yang memadai atas kepatuhan, kecermatan, kedayagunaan, dan keberhasilan pemenuhan tujuan pengelolaan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Selain itu, Inspektorat juga turut berkontribusi dalam meningkatkan keberhasilan manajemen risiko dan memelihara serta menaikkan kualitas pengelolaan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

2.2.3.2 Jenis-Jenis Audit Internal Sektor Publik

Dalam praktiknya, APIP sebagai pelaku audit intern sektor publik melaksanakan pengawasannya melalui berbagai aktivitas sebagai berikut.

- a. Aktivitas penjaminan kualitas (*quality assurance*), terdiri atas:
 - 1) Audit:
 - (1) audit keuangan
 - a) audit keuangan yang menghasilkan opini.
 - b) audit terhadap segi keuangan tertentu.
 - (2) audit kinerja
 - (3) audit dengan tujuan tertentu
 - 2) evaluasi;
 - 3) revidi; dan
 - 4) pemantauan/*monitoring*
- b. Aktivitas pengawasan lainnya yang tidak menghasilkan penjaminan mutu (kegiatan *consulting*), seperti konsultasi, sosialisasi, dan asistensi.

Jika dikaitkan dengan peran Inspektorat Kabupaten/Kota, pengawasan intern yang dilakukannya mencakup pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka pengelolaan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah yang bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) kabupaten/kota yang bersangkutan. Apabila Inspektorat kabupaten/kota melaksanakan pengawasan intern-nya melalui audit, pasal 50 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 menyatakan bahwa audit tersebut terdiri atas audit kinerja serta audit dengan tujuan tertentu.

2.2.4 Audit dengan Tujuan Tertentu

2.2.4.1 Pengertian dan Jenis-Jenis Audit dengan Tujuan Tertentu

Salah satu bentuk audit internal sektor publik adalah audit dengan tujuan tertentu. Audit dengan tujuan tertentu merupakan audit selain audit keuangan dan audit kinerja yang dilaksanakan untuk tujuan khusus, seperti audit investigatif dan audit ketaatan tertentu (Murwanto *et al.*, 2015). Audit tujuan tertentu biasanya dilaksanakan atas dasar fokus dan perintah pimpinan organisasi (*auditee*) yang bersifat khas. Adapun jenis-jenis audit dengan tujuan tertentu dapat diuraikan sebagai berikut.

a. Audit Investigasi

Audit investasi dilakukan dengan pemeriksaan pada lingkup khusus, rentang waktu yang tidak dibatasi, serta biasanya dilaksanakan pada unit-unit yang diindikasikan mengalami penyalahgunaan wewenang. Tujuan dari audit investigasi adalah membuktikan kebenaran pengaduan masyarakat serta mencari temuan lanjutan atas temuan audit sebelumnya. Hasil dari audit

investigasi berupa rekomendasi tindak lanjut sesuai dengan derajat penyimpangan kewenangan yang berhasil ditemukan.

b. Audit Ketaatan

Audit ketaatan dilakukan dengan tujuan untuk menentukan apakah auditan (*auditee*) telah melaksanakan suatu hal sesuai dengan prosedur atau peraturan yang telah ditetapkan. Hasil dari audit ketaatan adalah simpulan atas hasil pengujian ketaatan auditan beserta rekomendasi tindak lanjut apabila ditemukan kondisi yang diindikasikan tidak serasi dengan peraturan yang telah ditetapkan.

2.2.4.2 Prosedur Audit dengan Tujuan Tertentu

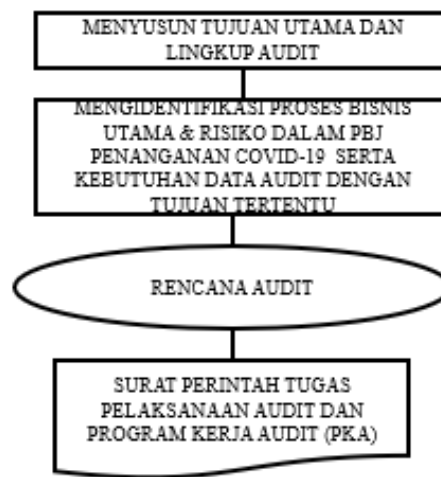
Di dalam penulisan Karya Tulis Tugas Akhir ini, jenis audit intern yang ditinjau oleh penulis adalah audit dengan tujuan tertentu berupa audit ketaatan yang dilakukan oleh APIP. Adapun jenis audit ketaatan yang ditinjau adalah audit dengan tujuan tertentu atas tata kelola PBJ dalam rangka percepatan penanganan Covid-19. Murwanto *et al.* (2015) menguraikan tiga tahapan audit dengan tujuan tertentu sebagai berikut.

1) Perencanaan audit dengan tujuan tertentu

Pada tahapan perencanaan, APIP yang menjalankan audit dengan tujuan tertentu melaksanakan prosedur audit pendahuluan. Penulis menggambarkan prosedur tersebut pada gambar II.3. Berdasarkan gambar II.3, prosedur pertama yang harus dijalankan adalah menyusun tujuan utama serta ruang lingkup audit. APIP harus menentukan sasaran dari pelaksanaan audit serta menentukan batasan audit sebagai titik fokus pelaksanaan audit. Kemudian, hasil

perumusan tujuan utama serta ruang lingkup audit tersebut didokumentasikan dalam dokumen rencana penugasan audit dengan tujuan tertentu.

Gambar II. 3 Diagram Alur Perencanaan Audit dengan Tujuan Tertentu



Sumber: Diolah penulis dari Audit Sektor Publik (Murwanto *et al.*, 2015)

Berdasarkan gambar II.3, prosedur selanjutnya adalah pengidentifikasian proses bisnis utama yang dilakukan oleh objek audit. Pemahaman proses bisnis tersebut dilakukan untuk mengidentifikasi risiko yang mungkin muncul dalam pelaksanaan audit, baik risiko bawaan, risiko pengendalian, maupun risiko deteksi. Selain itu, hasil identifikasi risiko yang didapat oleh APIP digunakan sebagai sumber dalam penentuan kebutuhan data dan dokumen dalam pelaksanaan audit dengan tujuan tertentu.

Pada akhir tahap perencanaan, seluruh prosedur yang telah dilaksanakan oleh APIP perlu ditegaskan keabsahannya melalui penerbitan Surat Perintah Tugas (SPT) audit dengan tujuan tertentu. SPT tersebut berisi susunan tim audit, objek

audit, dan waktu penugasan audit. Selain penerbitan SPT, proses perencanaan audit dilaksanakan dengan penyusunan Program Kerja Audit (PKA) audit dengan tujuan tertentu. PKA tersebut berisi uraian prosedur audit, prakiraan waktu penugasan, perencanaan penugasan, serta realisasi pelaksanaan audit yang disusun berdasarkan petunjuk teknis audit dengan tujuan tertentu terkait.

2) Pelaksanaan audit dengan tujuan tertentu

Pelaksanaan audit dengan tujuan tertentu memiliki detail prosedur yang berbeda untuk setiap jenis audit dengan tujuan tertentu. Prosedur tersebut disesuaikan atas objek audit yang akan diuji kepatuhan atau ketaatannya. Namun, pada umumnya prosedur audit dengan tujuan tertentu diawali dengan penyusunan tujuan audit sementara (*tentative audit objective*).

3) Pelaporan audit dengan tujuan tertentu

Setelah melalui tahapan pelaksanaan, APIP yang menjalankan audit dengan tujuan tertentu diwajibkan untuk mendokumentasikan informasi dan bukti yang didapat selama proses audit ke dalam Kertas Kerja Audit (KKA) audit dengan tujuan tertentu. KKA tersebut berisi dokumentasi prosedur audit, informasi yang diperoleh, pengujian yang telah dilakukan, serta kesesuaian hasil audit dengan kriteria yang telah ditetapkan. Kemudian, KKA tersebut dilakukan peninjauan kembali oleh Pengendali Teknis audit dengan tujuan tertentu yang telah ditunjuk sesuai dengan Surat Perintah Tugas (SPT) yang diterbitkan oleh kepala daerah setempat. Setelah dilakukan peninjauan kembali, KKA audit dengan tujuan tertentu tersebut disetujui oleh Pengendali Mutu agar dapat diakui keabsahannya.

APIP juga diwajibkan untuk mengomunikasikan hasil audit dengan tujuan tertentu dengan menyusun Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) audit dengan tujuan tertentu. LHP Audit tersebut mengandung ringkasan hasil audit, uraian hasil audit, serta simpulan dan rekomendasi yang diberikan oleh auditor atas objek yang diauditnya.

2.2.5 Audit Pengadaan Barang/Jasa

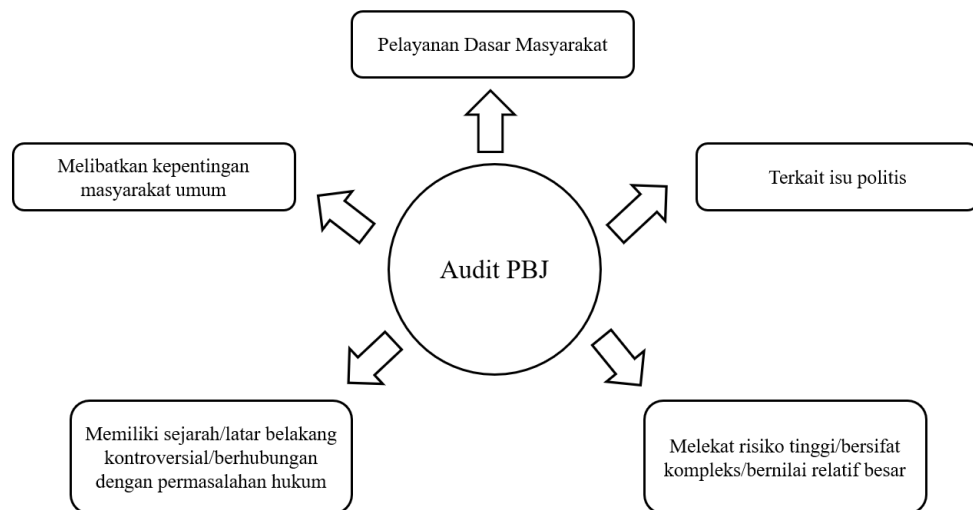
2.2.5.1 Konsep Audit Pengadaan Barang/Jasa

Audit pengadaan barang/jasa bertujuan untuk menentukan kesesuaian proses pengadaan barang/jasa dengan aturan yang berlaku sehingga termasuk dalam audit dengan tujuan tertentu. Hal tersebut sejalan dengan Murwanto *et al.* (2015) yang menyatakan bahwa salah satu bentuk dari kegiatan audit dengan tujuan tertentu adalah audit ketaatan. Secara umum, pedoman pelaksanaan audit PBJ oleh APIP diatur dalam Peraturan BPKP Nomor 3 Tahun 2019 tentang Pedoman Pengawasan Intern atas Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah. Di dalam peraturan tersebut, salah satu bentuk pengawasan intern atas PBJ dapat dilakukan melalui audit PBJ.

Gambar II.4 menunjukkan beberapa jenis kegiatan PBJ yang pengawasannya harus dilaksanakan dalam bentuk audit. Karena PBJ bagi penanganan Covid-19 merupakan jenis PBJ yang melibatkan kepentingan masyarakat umum, jenis PBJ tersebut wajib diawasi melalui audit PBJ. Audit PBJ Covid-19 sebagai salah satu bentuk kegiatan penjaminan kualitas dilaksanakan dengan tujuan memberikan keyakinan yang memadai bahwa PBJ telah

dilaksanakan sesuai dengan peraturan yang berlaku serta dapat memenuhi kebutuhan penanganan Covid-19.

Gambar II. 4 Jenis PBJ yang Dilakukan Audit



Sumber: Diolah penulis dari laman BPKP.go.id

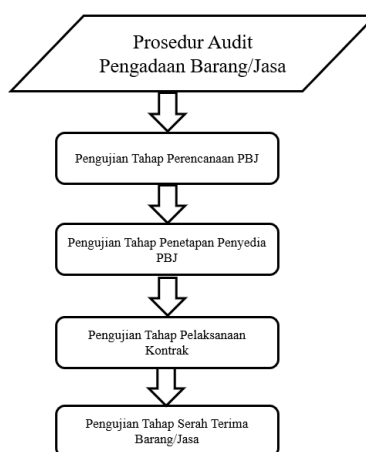
Pada kondisi normal, proses PBJ pemerintah wajib dilakukan pengawasan oleh APIP, baik melalui audit, reuiu, pemantauan, evaluasi, maupun kegiatan pengawasan lainnya. Akan tetapi, proses PBJ untuk mendorong penanganan Covid-19 tentu memiliki perbedaan dibandingkan proses PBJ pemerintah dalam situasi yang normal. Berdasarkan Surat Edaran Kepala BPKP Nomor SE-12/K/D2/2020, PBJ untuk penanganan Covid-19 wajib dilakukan pengawasan melalui audit dengan tujuan tertentu atas tata kelola PBJ-nya.

2.2.5.2 Prosedur Audit Pengadaan Barang/Jasa

Pada bagian ini, penulis menguraikan prosedur audit pengadaan barang/jasa, baik secara umum maupun secara khusus bagi proses PBJ untuk penanganan Covid-19. Prosedur audit pengadaan barang/jasa pada kondisi normal diatur dalam

Peraturan BPKP Nomor 3 Tahun 2019. Dalam peraturan tersebut, audit PBJ dilaksanakan melalui 4 (empat) buah prosedur sebagaimana tercantum pada gambar II.5. Prosedur tersebut berupa pengujian atas empat tahapan proses PBJ, yaitu pengujian tahap perencanaan PBJ, pengujian tahap penetapan penyedia PBJ, pengujian tahap pelaksanaan kontrak, serta pengujian tahap serah terima barang/jasa.

Gambar II. 5 Prosedur Audit Pengadaan Barang/Jasa



Sumber: Diolah penulis dari Peraturan BPKP Nomor 3 Tahun 2019

Detail mengenai prosedur audit PBJ berdasarkan gambar II.5 penulis uraikan sebagai berikut.

1) Pengujian tahap perencanaan PBJ

Prosedur yang dapat dilakukan untuk menguji tahapan perencanaan adalah melakukan permintaan dokumen rencana kebutuhan PBJ dari unit teknis, dokumen perhitungan nilai *mark-up* dalam penyusunan anggaran, serta dokumen yang digunakan sebagai dasar identifikasi kebutuhan. Selain itu, APIP juga diharuskan untuk melakukan analisis ketersediaan anggaran.

2) Pengujian tahap penetapan penyedia

Pada pengujian ini, prosedur audit yang wajib dilakukan oleh APIP adalah melakukan revidi dokumen persiapan pengadaan, dokumen metode pemilihan penyedia, serta dokumen tahapan dan jadwal pemilihan penyedia. Selain itu, APIP juga diwajibkan untuk melakukan wawancara dengan unit teknis mengenai proses pemilihan penyedia. Dalam hal APIP belum mendapatkan bukti yang cukup dan tepat dari dua prosedur sebelumnya, APIP juga dimungkinkan untuk melakukan evaluasi atas kemungkinan perubahan dokumen pemilihan penyedia.

3) Pengujian tahap pelaksanaan kontrak

Pada tahapan pengujian atas pelaksanaan kontrak, prosedur pertama yang harus dilakukan adalah melakukan permintaan dan revidi dokumen, seperti surat pemesanan, dokumen pelaksanaan PBJ, dan dokumen penyerahan barang/jasa (BAST). Revidi ketiga dokumen tersebut dilaksanakan untuk memastikan bahwa isi dan substansi dokumen terkait telah sesuai dengan dokumen yang ada pada tahap perencanaan.

Prosedur kedua yang wajib dilakukan oleh APIP adalah melaksanakan pemeriksaan fisik atas barang/jasa yang telah diterima. Hasil pemeriksaan fisik tersebut kemudian ditinjau kesesuaiannya dengan surat pemesanan, BAST, dan dokumen tagihan barang/jasa. Selain dengan peninjauan dokumen kontrak, APIP juga dapat melaksanakan tinjauan atas dokumen pembayaran pekerjaan dan pelaksanaan mobilisasi.

4) Pengujian tahap serah terima barang/jasa

Pada tahap pengujian ini, APIP wajib melakukan permintaan dan reviu dokumen BAST serta dokumen pembayaran prestasi pekerjaan. APIP juga wajib melakukan wawancara dengan PPK mengenai pelaksanaan proses pengecekan barang pada saat proses serah terima. Selain pelaksanaan permintaan dokumen dan wawancara, APIP juga diharuskan untuk melaksanakan pemeriksaan fisik atas barang/jasa yang telah diterima. Prosedur terakhir yang wajib dilakukan oleh APIP untuk memastikan ketepatan proses serah terima barang/jasa adalah pelaksanaan uji petik kepada penerima barang/jasa, baik secara langsung maupun melalui telepon.

Dalam situasi normal, audit pengadaan barang/jasa dilaksanakan berdasarkan prosedur yang telah penulis uraikan di atas. Akan tetapi, dalam situasi penanganan Covid-19, audit pengadaan barang/jasa harus dilaksanakan melalui audit dengan tujuan tertentu. Dasar dalam pelaksanaan prosedur audit dengan tujuan tertentu atas proses PBJ tersebut secara khusus diatur dalam Surat Edaran Kepala BPKP Nomor SE-12/K/D2/2020. Berdasarkan peraturan tersebut, audit pengadaan barang/jasa memiliki prosedur yang berbeda antara proses PBJ yang dilaksanakan melalui penyedia dan swakelola. Penulis menguraikan prosedur audit PBJ untuk penanganan Covid-19 tersebut berdasarkan metode PBJ-nya pada tabel II.1, yaitu melalui penyedia dan swakelola. Berdasarkan tabel II.1, prosedur audit PBJ melalui penyedia dilaksanakan dalam 9 (sembilan) tahapan prosedur, sedangkan audit PBJ melalui swakelola hanya dilaksanakan melalui 3 (tiga) tahapan. Dari tabel II.1 juga dapat dilihat bahwa secara umum prosedur audit PBJ

melalui penyedia hanya mencakup pengujian pada tahap perencanaan dan pelaksanaan PBJ.

Tabel II. 1 Perbedaan Prosedur Audit PBJ Penanganan Covid-19 Melalui Penyedia dan Swakelola

No.	Prosedur Audit PBJ melalui Penyedia	Prosedur Audit PBJ melalui Swakelola
1	Pengidentifikasian pengadaan yang telah dikontrakkan dan dibayar	Pengujian proses perencanaan
2	Pengujian ketepatan proses identifikasi kebutuhan	Pengujian proses pelaksanaan
3	Pengujian kesesuaian proses perencanaan	Pengujian kewajaran harga
4	Pengujian kewajaran penetapan penyedia	
5	Pengujian proses pelaksanaan PBJ	
6	Pengujian atas ketepatan pembayaran	
7	Pengujian kewajaran harga PBJ	
8	Pengujian proses penerimaan barang	
9	Pengujian proses distribusi barang	

Sumber: Diolah penulis dari Surat Edaran Kepala BPKP Nomor SE-12/K/D2/2020

Sementara itu, tabel III.1 juga menunjukkan bahwa prosedur audit PBJ melalui penyedia dilaksanakan atas seluruh tahapan, sejak tahapan perencanaan, pelaksanaan, hingga serah terima barang/jasa. Berdasarkan pedoman audit PBJ untuk penanganan Covid-19 tersebut, pertama-tama penulis menguraikan prosedur audit PBJ melalui penyedia sebagai berikut.

1) Pengidentifikasian pengadaan yang telah dikontrakkan dan dibayar

Prosedur audit yang wajib dilakukan oleh APIP pada tahapan ini adalah melakukan permintaan dokumen yang terkait dengan PBJ untuk penanganan Covid-19, seperti Surat Keputusan (SK) Pejabat Pembuat Komitmen (PPK), dan laporan kemajuan proses PBJ. Kemudian, APIP juga wajib mengidentifikasi kemungkinan adanya kontrak yang belum atau terlambat dibayar karena kurangnya anggaran.

2) Pengujian ketepatan proses identifikasi kebutuhan

Pada tahapan ini, APIP diwajibkan untuk menghimpun data terkait dengan kebutuhan PBJ dari unit teknis yang terlibat dalam penanganan Covid-19, hasil penentuan kebutuhan PBJ Covid-19, serta kebijakan yang menjadi dasar identifikasi kebutuhan PBJ untuk penanganan Covid-19. Selain itu, APIP juga diminta untuk membandingkan proses penentuan kebutuhan PBJ dengan dokumen pendukung serta melakukan identifikasi jika terdapat permasalahan yang mungkin timbul. Pada tahapan akhir, APIP diwajibkan untuk menganalisis ketersediaan anggaran dengan membandingkan antara anggaran yang tersedia dan jumlah rencana kebutuhan.

3) Pengujian kesesuaian proses perencanaan

Prosedur yang wajib dilakukan oleh APIP pada pengujian ini adalah melakukan permintaan dokumen perencanaan PBJ, yaitu dokumen perencanaan pengadaan dari masing-masing PPK. Setelah itu, APIP wajib menganalisis kelengkapan dokumen perencanaan tersebut berupa adanya rencana kebutuhan, alternatif rencana pengadaan, dan alternatif rencana distribusi.

4) Pengujian kewajaran penetapan penyedia

Pada pengujian ini, pertama-tama APIP wajib untuk mendapatkan notulen rapat penunjukan Penyedia. APIP juga diminta untuk memastikan bahwa penyedia tersebut merupakan penyedia yang sedang/pernah melakukan PBJ sejenis pada waktu yang hampir bersamaan. Selain melakukan pengujian atas kriteria penyedia, APIP juga diwajibkan untuk memastikan seluruh pihak yang

terlibat dalam proses PBJ benar-benar berada dalam mata rantai distribusi barang/jasa.

5) Pengujian proses pelaksanaan PBJ

Untuk menguji pelaksanaan PBJ, APIP harus mendapatkan dokumen yang berkaitan dengan pelaksanaan PBJ, yaitu Surat Penunjukan Penyedia Barang/Jasa (SPPBJ), Berita Acara Pemeriksaan Bersama (BAPB), surat pesanan, dan Berita Acara Serah Terima (BAST). Setelah itu, APIP wajib menganalisis kesesuaian dokumen PBJ yang dirumuskan oleh PPK dengan ketentuan yang berlaku di bidang PBJ.

6) Pengujian atas ketepatan pembayaran

Dalam menguji ketepatan pembayaran, APIP mula-mula wajib untuk mendapatkan dokumen kontrak, BAPB, BAST, serta dokumentasi pembayaran ke penyedia. Prosedur audit selanjutnya yang wajib dilakukan adalah melakukan perbandingan antara jumlah yang dibayar ke penyedia dengan barang/jasa yang diterima berdasarkan BAPB/BAST/kontrak.

7) Pengujian kewajaran harga PBJ

Pengujian kewajaran harga adalah pengujian khusus yang dilaksanakan atas proses PBJ untuk penanganan Covid-19. Hal tersebut karena pada masa penanganan Covid-19 unit teknis dapat melaksanakan PBJ meskipun harga prakiraan dari barang/jasa belum dapat ditentukan. Untuk melakukan pengujian ini, APIP wajib melakukan permintaan dokumen yang berkaitan dengan bukti kewajaran harga dari penyedia. Selain itu, APIP juga diwajibkan untuk melakukan tahapan pengujian kewajaran harga berupa pencarian data

harga pembandingan di pasaran, permintaan daftar harga jual ke pihak lain yang menyediakan barang/jasa sejenis, dan serta pelaksanaan analisis mengenai pihak-pihak yang terlibat dalam mata rantai distribusi barang.

8) Pengujian proses penerimaan barang

Untuk menguji penerimaan barang, terdapat 3 (tiga) buah prosedur audit yang wajib dijalankan oleh APIP. Prosedur pertama adalah permintaan dokumen yang berkaitan dengan serah terima dan cek fisik barang/jasa. Prosedur kedua yang wajib dijalankan adalah pelaksanaan wawancara dengan PPK untuk meyakinkan bahwa PPK telah melakukan pengecekan spesifikasi barang pada saat serah terima. Sementara itu, prosedur terakhir yang wajib dilakukan oleh APIP adalah pengecekan administrasi dan fisik barang di gudang dengan tujuan untuk meyakinkan kebenaran jumlah dan spesifikasi barang/jasa yang diterima.

9) Pengujian proses distribusi barang

Pada tahapan ini, APIP diwajibkan untuk melakukan tinjauan kesesuaian antara dokumen rencana kebutuhan barang, dokumen serah terima barang, dan dokumen distribusi barang. Selain itu, APIP juga diwajibkan untuk menganalisis realisasi distribusi barang dengan tujuan memastikan bahwa barang yang telah didistribusikan sesuai dengan rencana kebutuhan.

Apabila PBJ dilaksanakan melalui swakelola, APIP hanya diwajibkan untuk melaksanakan prosedur audit sebagai berikut.

1) Pengujian proses perencanaan

Pengujian ini dilaksanakan oleh APIP dengan melakukan permintaan dokumen perencanaan swakelola, seperti dokumen penetapan tipe swakelola, spesifikasi teknis, dan Rancangan Anggaran Biaya (RAB). Selain itu, APIP diwajibkan untuk meninjau kesesuaian antara spesifikasi teknis barang/jasa dan tujuan PBJ. Pada tahapan akhir pengujian, APIP diharuskan untuk menganalisis ketepatan penyusunan RAB. Ketepatan tersebut dinilai dengan meninjau kesesuaian tarif biaya yang ada di dalam RAB dengan ketentuan yang berlaku.

2) Pengujian proses pelaksanaan

Prosedur audit pertama yang wajib dilakukan oleh APIP dalam pengujian ini adalah mendapatkan dan mempelajari kontrak swakelola, laporan penyelesaian pekerjaan, dan BAST. Kemudian, APIP diharuskan untuk menilai kesesuaian pelaksanaan pekerjaan dengan rencana swakelola dan kontrak.

3) Pengujian kewajaran harga

Sejalan dengan pengujian pada PBJ melalui penyedia, APIP juga diwajibkan untuk melakukan pengujian kewajaran harga pada PBJ melalui swakelola. Prosedur pertama di dalam pengujian ini adalah meneliti kelengkapan dokumen pertanggungjawaban keuangan. Selanjutnya, APIP juga diharuskan untuk membandingkan antara realisasi pemakaian bahan, upah, dan peralatan dari laporan pelaksanaan swakelola dengan rencana swakelola dan kontrak. Selain melakukan permintaan dan perbandingan dokumen, APIP juga wajib untuk melakukan konfirmasi dengan pemasok dan tenaga kerja untuk mengetahui realisasi pembayaran upah.