

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Audit

2.1.1 Definisi Audit

Menurut Arens *et. all* (2020, h. 30), audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan serta melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit dilaksanakan oleh orang yang berkompeten dan independen. Dalam hal ini, berkompeten artinya memiliki pengetahuan terkait standar dan kriteria yang berlaku. Sebagai contoh, auditor laporan keuangan harus memiliki pengetahuan terkait standar akuntansi yang berlaku. Independen artinya auditor harus bebas dari intervensi pihak lain agar kesimpulan audit yang dihasilkan dapat dipercaya oleh pengguna.

2.1.2 Jenis Audit

Menurut Arens *et. all* (2020, h.38-39), audit dibagi menjadi 3 (tiga) jenis, yaitu:

1. **Audit Operasional**

Merupakan audit yang dilaksanakan untuk menguji efektivitas dan efisiensi atas sebuah prosedur dalam perusahaan.

2. Audit Kepatuhan

Merupakan audit yang dilaksanakan untuk menguji apakah klien telah mematuhi sebuah prosedur, peraturan, maupun kebijakan yang ditetapkan oleh entitas yang lebih tinggi.

3. Audit Laporan Keuangan

Merupakan audit yang dilaksanakan untuk menguji apakah laporan keuangan telah disusun sesuai kriteria yang berlaku.

2.1.3 Jenis Auditor

Menurut Arens *et. all* (2020, h. 40-41), jenis auditor dapat dibedakan menjadi 4 (empat), yaitu:

1. Kantor Akuntan Publik Bersertifikai (*Certified Public Accounting Firm*)

Kantor Akuntan Publik (KAP) melaksanakan audit atas laporan keuangan dari perusahaan komersial maupun organisasi non-komersial. KAP disebut juga dengan auditor eksternal atau auditor independen.

2. Auditor Government Accountability Office (GAO)

GAO adalah organisasi yang bertugas untuk melaksanakan kegiatan audit terhadap laporan keuangan yang disusun oleh lembaga pemerintahan Amerika Serikat. Di Indonesia, lembaga yang bertugas untuk melaksanakan kegiatan audit terhadap laporan keuangan pemerintah adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

3. Auditor pada Internal Revenue Service (IRS)

IRS adalah lembaga yang berwenang dalam bidang pengumpulan dan penyusunan kebijakan terkait pajak di Amerika Serikat. Salah satu tanggung

jawab IRS adalah untuk mengaudit apakah wajib pajak telah mematuhi peraturan pajak.

4. Auditor Internal

Auditor internal adalah auditor yang menjadi bagian dari sebuah organisasi, untuk melaksanakan audit terhadap manajemen dengan pengawasan dari direksi.

2.2 Laporan Keuangan Sektor Publik

2.2.1 Kewajiban Penyusunan Laporan Keuangan

Sesuai Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1 tentang Penyajian Laporan Keuangan, laporan keuangan adalah penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Laporan keuangan perlu disusun untuk memberikan informasi terkait kinerja suatu entitas pada periode tertentu kepada pihak yang berkepentingan. Pemerintah sebagai sebuah entitas yang bertanggung jawab kepada masyarakat juga berkewajiban untuk menyusun laporan keuangan. Hal tersebut tertuang dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pada Pasal 9 huruf (g), yang menyatakan bahwa Menteri/Pimpinan Lembaga bertugas untuk menyusun dan menyampaikan laporan keuangan Kementerian Negara/Lembaga yang dipimpinnya.

Lebih lanjut, dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.05/2022 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat, disebutkan bahwa laporan keuangan adalah bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang disusun oleh pemerintah berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Sesuai

penjelasan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003, laporan keuangan yang merupakan bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan keuangan negara setidaknya tidaknya terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah harus diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebelum disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Dalam hal ini, BPK berperan sebagai auditor eksternal pemerintah.

2.2.2 Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dan Laporan Keuangan

Bendahara Umum Negara

Penyusunan laporan keuangan pemerintah dilaksanakan berdasarkan unit organisasi, kemudian dihimpun menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP). LKPP terdiri dari Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga (LKKL) dan Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LK BUN). LKKL adalah laporan keuangan yang disusun oleh masing-masing kementerian negara/lembaga, meliputi APBN yang dikelola oleh kementerian negara/lembaga tersebut. LKKL disusun berdasarkan Sistem Akuntansi Instansi (SAI). Sedangkan LK BUN adalah laporan keuangan yang disusun oleh Bendahara Umum Negara (BUN), yaitu pejabat yang diberi tugas untuk melaksanakan fungsi bendahara umum negara (Peraturan Menteri Keuangan Nomor 216/PMK.05/2015 s.t.d.d. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 221/PMK.05/2016). LK BUN disusun berdasarkan Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Bendahara Umum Negara (SABUN).

Sesuai Pasal 2 ayat (2) PMK Nomor 221/PMK.05/2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 216/PMK.05/2015 tentang Tata Cara Penyusunan dan Penyampaian Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara, SABUN terdiri dari 10 (sepuluh) subsistem, yang salah satunya adalah Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transaksi Khusus (SATK). SATK diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 127/PMK.05/2018 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.05/2015 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transaksi Khusus. Berdasarkan Pasal 2 pada peraturan tersebut, salah satu ruang lingkup dalam SATK adalah PNBPN yang dikelola oleh DJA. Lebih lanjut, dalam Pasal 3 ayat (4) disebutkan bahwa salah satu ruang lingkup PNBPN yang dikelola oleh DJA adalah pendapatan minyak bumi dan gas bumi (migas).

Pendapatan migas dikelola oleh Satuan Kerja PNBPN Khusus BUN Pengelola PNBPN Minyak dan Gas Bumi pada Direktorat Penerimaan Negara Sumber Daya Alam dan Kekayaan Negara Dipisahkan (PNBPN SDA dan KND), Direktorat Jenderal Anggaran. Dalam menyusun laporan keuangan, Satuan Kerja PNBPN Khusus BUN Pengelola PNBPN Minyak dan Gas Bumi mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 44/PMK.02/2021 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.02/2020 tentang Petunjuk Teknis Akuntansi Penerimaan Negara Bukan Pajak dari Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi.

2.3 Reviu atas Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara

2.3.1 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern adalah 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. Lebih lanjut, dalam peraturan yang sama disebutkan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

SPIP diwujudkan dalam Pengawasan Intern yang merupakan proses pengawasan terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang ditetapkan. Pengawasan intern dilaksanakan oleh:

1. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)
2. Inspektorat Jenderal (Itjen)
3. Inspektorat Provinsi
4. Inspektorat Kabupaten/Kota

Penerapan SPIP menjadi bagian yang integral dari pemerintahan, artinya pengawasan intern dilaksanakan oleh instansi di dalam pemerintahan. Oleh karena itu, keempat instansi sebagaimana disebutkan sebelumnya dapat juga disebut sebagai auditor intern pemerintah.

SPIP dilaksanakan pada setiap jenjang pemerintahan. Pada pemerintah pusat, terdapat BPKP yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden, serta Itjen pada masing-masing kementerian negara/lembaga yang bertanggung jawab langsung kepada Menteri/Pimpinan Lembaga. Pada pemerintah provinsi, terdapat Inspektorat Provinsi yang bertanggung jawab kepada Gubernur melalui Sekretaris Daerah. Pada pemerintah kabupaten/kota, terdapat Inspektorat Kabupaten/Kota yang bertanggung jawab kepada Bupati/Walikota melalui Sekretaris Daerah. Menurut Ristiyanto, N. (2013), tujuan dibentuknya auditor intern di setiap jenjang pemerintahan adalah untuk membantu manajemen pemerintahan guna meningkatkan kinerja instansi pemerintah. Seluruh auditor intern pemerintah tersebut dapat disebut juga dengan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). APIP dapat melaksanakan pengawasan intern melalui kegiatan berikut ini:

1. Audit;
2. Reviu;
3. Evaluasi;
4. Pemantauan; dan/atau
5. Kegiatan pengawasan lainnya.

2.3.2 Kegiatan Reviu oleh Inspektorat Jenderal

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 57 ayat (1) menyebutkan bahwa Itjen melaksanakan pengawasan intern dalam bentuk reviu atas laporan keuangan kementerian/lembaga sebelum disampaikan oleh menteri/pimpinan lembaga kepada Menteri Keuangan. Dalam penjelasan peraturan yang sama, disebutkan bahwa reviu adalah penelaahan ulang bukti-bukti

suatu kegiatan untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan, standar, rencana, atau norma yang telah ditetapkan. Menurut Prasetyo dan Pangemanan (2014), reviu adalah prosedur penelusuran angka-angka dalam laporan keuangan, permintaan keterangan, dan analitik yang harus menjadi dasar memadai bagi APIP untuk memberi keyakinan terbatas bahwa tidak ada modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan tersebut sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Inspektorat Jenderal melakukan reviu atas laporan keuangan yang disusun oleh kementerian negara/lembaga yang menaunginya. Sebagai contoh, Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan melakukan reviu atas Laporan Keuangan Kementerian Keuangan beserta LK BUN yang disusun oleh Kementerian Keuangan. Dalam melaksanakan reviu, Itjen mengacu pada sebuah standar reviu. Standar reviu yang digunakan oleh Itjen adalah sebagai berikut:

1. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 255/PMK.09/2015 tentang Standar Reviu Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga untuk laporan keuangan kementerian negara/lembaga; dan
2. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 10/PMK.09/2015 tentang Standar Reviu atas Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara untuk laporan keuangan bendahara umum negara.

2.3.3 Reviu atas LK BUN

2.3.3.1 Tujuan Kegiatan Reviu atas LK BUN

Sesuai Peraturan Menteri Keuangan Nomor 10/PMK09/2015 tentang Standar Reviu atas Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara, tujuan

dilaksanakannya reviu atas LK BUN adalah untuk membantu terlaksananya penyelenggaraan akuntansi dan penyajian LK BUN serta memberikan keyakinan terbatas mengenai akurasi, keandalan, dan keabsahan informasi dalam LK BUN serta pengakuan, pengukuran, dan pelaporan transaksi sesuai dengan SAP kepada Menteri Keuangan. Dari penjabaran tujuan tersebut, dapat disimpulkan bahwa reviu yang dilaksanakan oleh Itjen adalah sebagai unit pendukung supaya laporan keuangan yang dihasilkan lebih berkualitas.

2.3.3.2 Ruang Lingkup Reviu atas LK BUN

Ruang lingkup reviu atas LK BUN adalah penelaahan atas penyelenggaraan akuntansi dan penyajian LK BUN, termasuk penelaahan atas catatan akuntansi dan dokumen sumber yang diperlukan. Reviu atas LK BUN dilakukan terhadap Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Reviu atas LK BUN tidak meliputi pengujian atas sistem pengendalian intern serta kebenaran dokumen sumber. Reviu atas LK BUN dilaksanakan secara berjenjang mulai dari tingkat satker hingga laporan keuangan konsolidasian. Reviu atas LK BUN dilaksanakan dengan menitikberatkan pada akun-akun yang berpotensi tinggi terjadi kesalahan dalam penyelenggaraan akuntansinya dan/atau penyajian dalam laporan keuangan. Akun-akun tersebut telah disepakati bersama unit akuntansi, dan ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Perbendaharaan Negara (DJPB) sebelum kegiatan reviu dilaksanakan.

2.3.3.3 Tahapan Perencanaan Reviu

Pada tahapan perencanaan reviu atas LK BUN, terdapat pembangunan komitmen pimpinan untuk menghasilkan LK BUN yang berkualitas, salah satunya dengan menetapkan target opini BPK atas LK BUN yang ingin dicapai. Selanjutnya, dilakukan penyusunan tim reviu yang setidaknya terdiri dari 2 (dua) orang yaitu Ketua Tim (KT) dan Anggota Tim (AT). Apabila diperlukan, untuk menjamin pengendalian mutu pelaksanaan reviu dapat ditambahkan Pengendali Teknis (Dalnis) dan Pengendali Mutu (Daltu). Susunan tim reviu tersebut kemudian dituangkan dalam Surat Tugas Reviu yang digunakan oleh pereviu sebagai dasar pelaksanaan reviu. Surat Tugas Reviu berisi informasi terkait pemberi tugas reviu, susunan tim reviu, tujuan, ruang lingkup, lokasi, serta jangka waktu pelaksanaan reviu.

Setelah tim reviu dan unit akuntanssi yang akan direviu ditetapkan, pereviu akan menentukan objek reviu serta melakukan pemahaman atas objek reviu. Setelah memahani objek reviu, maka pereviu dapat melakukan penyusunan prosedur reviu atas LK BUN yang berisi langkah-langkah dalam melaksanakan reviu atas laporan keuangan. Sesuai penjelasan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 10/PMK09/2015 tentang Standar Reviu atas Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara, prosedur reviu atas LK BUN adalah serangkaian kegiatan penelaahan yang dilakukan untuk menilai penyelenggaraan kegiatan akuntansi dan penyajian laporan keuangan pada unit akuntansi dan pelaporan keuangan lingkup BUN. Prosedur reviu atas LK BUN disusun dengan mempertimbangkan entitas yang akan direviu, pertimbangan dan justifikasi

pereviu, serta rencana penggunaan alat bantu berbasis komputer dalam pelaksanaan reviu.

2.3.3.4 Tahapan Pelaksanaan Reviu

Kegiatan reviu dilaksanakan secara paralel dengan pelaksanaan anggaran dan penyusunan LK BUN. Pada tahapan pelaksanaan reviu atas LK BUN, dilakukan identifikasi permasalahan pada proses akuntansi dan penyajian LK BUN serta pemberian saran perbaikan kepada entitas penyusun LK BUN untuk memperbaiki kesalahan dan kelemahan yang terjadi. Pelaksanaan kegiatan reviu meliputi hal-hal sebagai berikut:

1. Pengumpulan data dan/atau informasi

Menurut Gasperz, dkk. (2022), pereviu perlu mempertimbangkan metode pengumpulan data dan/atau informasi yang efektif untuk mendukung pelaksanaan reviu secara optimal. Pengumpulan data dan/atau informasi dilakukan kepada entitas penyusun laporan keuangan dan disesuaikan dengan keperluan pereviu.

2. Penelaahan kegiatan penyelenggaraan akuntansi dan penyajian laporan keuangan

Penelaahan dilaksanakan berpedoman pada prosedur reviu atas LK BUN yang sebelumnya telah ditetapkan pada proses perencanaan reviu. Dalam pelaksanaannya, pereviu dapat menambah, mengurangi, memperluas, maupun memperdalam prosedur reviu atas LK BUN apabila diperlukan.

3. Penyusunan Kertas Kerja Reviu (KKR)

KKR disusun sebagai bentuk pertanggungjawaban dan dokumentasi pelaksanaan reviu atas LK BUN. KKR memuat informasi terkait pihak yang melakukan reviu, jenjang unit akuntansi dimana reviu dilakukan, kegiatan penyelenggaraan akuntansi dan komponen LK BUN yang direviu, serta hasil reviu dan simpulan/catatan pereviu. KKR disusun oleh AT, serta dilakukan reviu berjenjang oleh KT dan Dalnis. Setelah direviu dan disetujui, KKR disimpan untuk kepentingan penelusuran kembali hasil reviu dan pelaksanaan reviu berikutnya atas LK BUN.

2.3.3.5 Tahapan Pelaporan Reviu

Tahapan pelaporan reviu dititikberatkan pada pertanggungjawaban pelaksanaan reviu yang nantinya dituangkan dalam Pernyataan Telah Direviu (PTD). PTD disusun dengan dasar sebagai berikut:

1. Prosedur reviu atas LK BUN yang dilakukan;
2. Kesalahan/kelemahan yang ditemui;
3. Langkah-langkah perbaikan yang disepakati;
4. Langkah-langkah perbaikan yang telah dilakukan; dan
5. Saran perbaikan yang tidak/belum dilakukan.

Pelaporan reviu disajikan dalam bentuk Catatan Hasil Reviu (CHR) pada setiap tingkatan unit akuntansi. CHR adalah sebuah dokumen yang memberikan informasi terkait hasil pelaksanaan reviu, mulai dari simpulan terkait penyelenggaraan akuntansi sampai dengan tindakan perbaikan yang disarankan

oleh pereviu. Sesuai standar reviu, hal-hal yang harus diuraikan dalam CHR antara lain sebagai berikut:

1. Kegiatan penyelenggaraan akuntansi yang harus diperbaiki dan/atau LK BUN yang harus dikoreksi.
2. Permasalahan yang dihadapi oleh unit akuntansi dalam penyusunan LK BUN berdasarkan SABUN dan/atau penyajian LK BUN sesuai SAP.
3. Tindakan perbaikan dan/atau koreksi yang disepakati oleh pereviu dan unit akuntansi yang telah atau akan dilakukan oleh unit akuntansi.
4. Tindakan perbaikan dan/atau koreksi yang disarankan oleh pereviu tetapi tidak disepakati dan dilaksanakan oleh unit akuntansi.

CHR disusun dengan format sebagai berikut:

1. Halaman sampul

Dalam bagian ini, dicantumkan Nama Kementerian/Lembaga dan unit pengawasan intern serta judul CHR.

2. Jenjang dan Nama Unit BUN

Dalam bagian ini, dicantumkan jenjang unit akuntansi BUN dari yang tertinggi hingga terendah.

3. Uraian Catatan Hasil Reviu

Dalam bagian ini, dicantumkan penjelasan hasil reviu, temuan reviu, serta usulan perbaikan yang diberikan oleh pereviu atas:

- a. Penyelenggaraan Akuntansi
- b. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
- c. Laporan Perubahan SAL

- d. Neraca
 - e. Laporan Operasional (LO)
 - f. Laporan Arus Kas (LAK)
 - g. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
 - h. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)
4. Koreksi/Perbaikan yang Belum Dilakukan/Tidak Disetujui

Dalam bagian ini, dicantumkan koreksi/perbaikan yang belum dilakukan atau tidak disetujui oleh unit akuntansi berdasarkan usulan dari pereviu.

5. Tanda tangan

CHR ditandatangani oleh pejabat penanggung jawab unit akuntansi serta perwakilan tim reviu yang masing-masing berjumlah 2 s.d. 3 orang.

Apabila terdapat usulan perbaikan dan/atau koreksi yang tidak/belum dilaksanakan oleh unit akuntansi sampai dengan menjelang batas waktu penyampaian LK BUN, maka hal tersebut akan dituangkan pada paragraf penjelasan PTD.

Selain itu, apabila dimungkinkan, pereviu juga dapat menyusun Ikhtisar Hasil Reviu (IHR). IHR berisi hasil penghitungan setiap akun, meliputi nilai akun sebelum koreksi, usulan koreksi, dan nilai sesudah koreksi. Berbeda dengan CHR yang dilengkapi paragraf sebagai penjelasan, IHR hanya berisi data berupa angka/nilai atas seluruh akun yang menjadi ruang lingkup reviu. Sesuai standar reviu, IHR disusun dengan tujuan untuk memudahkan pengguna hasil reviu dalam memahami hasil reviu yang berkaitan dengan penyajian LK BUN.

Dalam unit akuntansi yang lebih tinggi, CHR dan IHR dari unit akuntansi dibawahnya dapat digabungkan menjadi Laporan Hasil Reviu (LHR). Sesuai standar reviu, LHR disusun dengan tujuan untuk memberikan gambaran menyeluruh terhadap hasil reviu yang dilakukan. Secara garis besar, LHR berisi ringkasan eksekutif, dasar hukum, tujuan dan ruang lingkup reviu, metodologi reviu, gambaran umum objek reviu, hasil reviu, serta apresiasi.