

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

2.1.1 Pengertian

Reviu menurut penjelasan Pasal 48 ayat 2 PP Nomor 60 Tahun 2018 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah 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 PMK Nomor 8 Tahun 2015 tentang Standar Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang dimaksud dengan reviu atas laporan keuangan pemerintah daerah yaitu penelaahan pelaksanaan akuntansi dan penyajian LKPD oleh Inspektorat Daerah selaku APIP untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa sistem akuntansi telah dilaksanakan sesuai dengan SAPD serta LKPD telah disajikan sesuai dengan SAP yang berlaku. Reviu atau telaah menurut (Sumanjaya, 2015) merupakan penilaian atas suatu aktivitas akuntansi yang telah dilaksanakan oleh suatu entitas untuk memastikan apakah telah sesuai dengan ketentuan atau standar yang telah ditetapkan.

Reviu atas laporan keuangan pemerintah daerah berbasis akrual sebagaimana dijelaskan dalam Permendagri Nomor 4 Tahun 2018 yaitu

serangkaian prosedur antara lain penelusuran angka, permintaan keterangan, dan analitis yang dijadikan dasar memadai bagi Inspektorat untuk memberikan keyakinan terbatas atas laporan keuangan pemerintah daerah bahwa tidak terdapat modifikasi material yang perlu dilakukan atas laporan keuangan tersebut agar disajikan sesuai Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai.

Reviu dilakukan oleh Inspektorat Daerah sejalan dengan proses penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Hal tersebut bertujuan ketika proses reviu menemukan sesuatu yang perlu perbaikan, maka dapat langsung mengkomunikasikannya ke unit akuntansi entitas terkait agar dilakukan koreksi.

2.1.2 Tujuan

Menurut (Arnes, 2008) reviu dilakukan bertujuan untuk meyakinkan keandalan atas Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan kesesuaian dengan SAP atas tiap asersi yang terdapat dalam pembuatan LKPD. Selanjutnya, menurut (Sumanjaya, 2015) pelaksanaan reviu diharapkan untuk peningkatan kualitas LKPD, kemudahan pengujian keandalan SPI, dan kewajaran penyajian laporan keuangan sesuai SAP.

Menurut Permendagri Nomor 4 Tahun 2018 reviu bertujuan untuk memperoleh keyakinan terbatas bahwa laporan keuangan pemerintah daerah telah disajikan sesuai Sistem Pengendalian Intern yang memadai dan sesuai Standar Akuntansi Pemerintah. Reviu diharapkan mampu memberikan keyakinan atas akurasi, keandalan, dan keabsahan informasi dalam laporan keuangan sebelum

disampaikan oleh kepala daerah kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk diberikan opini.

2.1.3 Tahapan

Sesuai dengan Permendagri Nomor 4 Tahun 2018 revidi laporan keuangan pemerintah daerah dilaksanakan melalui beberapa tahapan, yaitu sebagai berikut:

- 1) Tahap Persiapan
- 2) Tahap Pelaksanaan
- 3) Tahap Pelaporan

2.2 Tahapan Revidi atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

2.2.1 Tahapan Revidi: Persiapan

Tahap persiapan perlu dilakukan sebelum memulai proses revidi. Hal ini dilakukan dengan maksud agar proses revidi dilakukan secara terstruktur serta tujuan revidi dapat terwujud. Menurut Pasal 6 Permendagri No. 4 Tahun 2018, pada tahap persiapan terdapat rangkaian kegiatan antara lain pemahaman entitas akuntansi dan entitas pelaporan, penilaian atas Sistem Pengendalian Intern (SPI) entitas yang direvidi, dan penyusunan Program Kerja Revidi (PKR).

Namun demikian, sebelum melaksanakan rangkaian kegiatan tersebut Inspektorat perlu membentuk tim revidi dengan anggota yang memiliki kemampuan teknis memadai. Setiap anggota diharuskan memiliki pemahaman atas SPI, Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah (SAPD), proses bisnis inti dari entitas yang direvidi, dasar audit, teknik komunikasi, serta *database analysis*. Setelah itu, tim revidi melakukan rangkaian proses diantaranya:

- 1) Pemahaman atas entitas akuntansi dan entitas pelaporan

Tim reviu pada tahap persiapan perlu memahami entitas akuntansi dan entitas pelaporan. Hal ini bertujuan agar tim reviu mampu mengenali kesalahan yang mungkin terjadi dan menentukan prosedur yang tepat yang digunakan dalam proses reviu. Pemahaman atas entitas akuntansi dan entitas pelaporan yang dilakukan oleh tim reviu mencakup:

- a) Latar belakang dan sifat lingkungan operasional entitas akuntansi dan entitas pelaporan. Dalam memahami hal ini tim reviu dapat menghimpun informasi yang terkait dengan entitas akuntansi dan entitas pelaporan meliputi peraturan perundang-undangan terkait, membaca laporan keuangan entitas, hasil reviu tahun sebelumnya, atau dengan cara lainnya.
 - b) Proses transaksi yang signifikan. Tim reviu dapat memahami proses transaksi signifikan dengan cara membaca kebijakan pengelolaan keuangan daerah, peraturan daerah mengenai sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah, dan peraturan daerah tentang kebijakan akuntansi, serta dapat juga dengan cara melakukan wawancara dengan pihak yang langsung berkaitan dengan transaksi tersebut.
 - c) Prinsip dan metode akuntansi yang digunakan dalam menyusun laporan keuangan entitas terkait. Terkait hal ini, tim reviu dapat mendalami kebijakan daerah tentang akuntansi dan pelaporan keuangan, wawancara dengan pihak bagian akuntansi, membaca laporan keuangan entitas, serta membaca kertas kerja reviu entitas tahun sebelumnya.
- 2) Penilaian SPI

Penilaian atas Sistem Pengendalian Intern (SPI) perlu dilakukan tim reviu guna menelaah sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah yang memiliki risiko salah saji material. Penilaian SPI dilaksanakan melalui proses sebagai berikut:

- a) Memahami secara detail dan menyeluruh tentang sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah. Menurut Pasal 8 (2) yang dimaksud dengan sistem dan prosedur tersebut antara lain penerimaan dan/atau pengeluaran kas, akuntansi perangkat daerah, akuntansi pejabat pengelola keuangan daerah, dan penyusunan laporan keuangan.
 - b) Melakukan pengamatan (observasi) atau wawancara dengan pihak yang berkaitan langsung pada tiap prosedur pengelolaan keuangan daerah. Hal ini bertujuan untuk mengidentifikasi risiko pada tiap bagian proses yang ada serta peran pengendalian intern dalam melakukan mitigasi risiko tersebut.
 - c) Menganalisis risiko yang telah ditelaah pada suatu kesimpulan tentang kemungkinan terjadinya salah saji material dalam penyusunan laporan keuangan.
 - d) Menganalisis risiko yang telah ditelaah pada suatu kesimpulan tentang arah pelaksanaan reviu.
- 3) Penyusunan Program Kerja Reviu

Program Kerja Reviu (PKR) perlu disusun oleh tim reviu sebelum melaksanakan reviu. PKR merupakan dokumen yang memuat rangkaian tata cara dan teknik reviu yang digunakan yang disusun secara sistematis. PKR kelak akan dijadikan sebagai acuan oleh tim reviu dalam proses reviu LKPD.

Menurut Pasal 9 Permendagri No. 4 Tahun 2018 Program Kerja Reviu diharuskan memuat beberapa hal, antara lain:

- a) Langkah kerja reviu, berisi tentang prosedur yang harus dilaksanakan oleh tim reviu dalam melaksanakan reviu.
- b) Teknik reviu, berisi tentang cara yang digunakan dalam melaksanakan tiap prosedur yang ada dalam langkah kerja reviu.
- c) Sumber data, berisi tentang bahan yang digunakan dalam melakukan teknik reviu di mana bahan tersebut dapat berasal dari entitas terkait.
- d) Pelaksana reviu, berisi tentang nama anggota tim reviu yang melaksanakan tiap prosedur yang ada dalam langkah kerja reviu.
- e) Waktu pelaksanaan, berisi tentang penjelasan kapan tiap prosedur reviu.

2.2.2 Tahapan Reviu: Pelaksanaan

Tahap pelaksanaan reviu merupakan tahap lanjutan setelah dilakukannya persiapan. Proses reviu dilaksanakan oleh tim reviu bersamaan atau sejalan dengan penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Dengan kata lain, reviu tidak dilakukan setelah laporan keuangan pemerintah daerah selesai disusun. Pelaksanaan reviu harus berdasarkan pada Program Kerja Reviu (PKR) yang telah disusun sebelumnya pada tahap persiapan.

Menurut Pasal 10 (3) Permendagri No. 4 Tahun 2018, tim reviu pada tahap pelaksanaan reviu melakukan beberapa kegiatan sebagai berikut:

- 1) Penelusuran angka

Penelusuran angka pada laporan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan bahwa angka-angka tersebut benar adanya dan disajikan dengan

perhitungan yang tepat. Penelusuran angka dilakukan dengan cara menelusuri angka yang disajikan dalam laporan keuangan ke buku atau catatan atas transaksi yang berkaitan. Kegiatan ini dilakukan oleh tim review dengan beberapa tahapan.

Penelusuran angka dapat dilakukan dengan menelusuri angka pada laporan keuangan konsolidasi yang telah disajikan menurut Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Selanjutnya, tim review dapat menelusuri angka pada laporan keuangan konsolidasi pada kertas kerja konsolidasi. Penelusuran angka pada kertas kerja konsolidasi berfokus pada angka yang dihasilkan pada proses eliminasi dan penggabungan seluruh neraca saldo dari tiap Organisasi Perangkat Daerah (OPD) dan Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD). Selain itu, tim review dapat menelusuri angka neraca saldo terhadap buku besar masing-masing OPD. Tim review tidak selalu melakukan hal tersebut, hanya terhadap entitas tertentu berdasarkan pertimbangan risiko yang telah ditetapkan pada tahap persiapan.

2) Permintaan keterangan

Tahap ini merupakan tahap lanjutan dari penelusuran angka yang telah dilakukan oleh tim review. Permintaan keterangan dilakukan jika tim review pada proses penelusuran angka menemukan perbedaan menurut review yang perlu dikonfirmasi kepada Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) atau Operasi Perangkat Daerah (OPD). Tim review dalam hal menentukan permintaan keterangan mempertimbangkan:

- a) sifat dan materialitas pos;
- b) kemungkinan salah saji;
- c) informasi yang didapatkan selama persiapan review;

- d) pernyataan mengenai kualifikasi para personil bagian akuntansi entitas berkaitan;
- e) seberapa besar pengaruh pertimbangan manajemen terhadap suatu pos tertentu;
- f) ketidakcukupan data keuangan entitas; dan
- g) ketidaklengkapan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

Permintaan keterangan yang dilakukan oleh tim review meliputi:

- 1) kesesuaian antara sistem akuntansi dan pelaporan keuangan yang diterapkan oleh entitas yang berkaitan;
- 2) kebijakan dan metode akuntansi yang digunakan oleh entitas yang bersangkutan;
- 3) prosedur pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtisaran transaksi serta pengumpulan informasi untuk disajikan dalam laporan keuangan;
- 4) menerima informasi dari audit atau review atas LKPD periode sebelumnya; serta
- 5) tiap personil yang bertanggung jawab atas akuntansi dan pelaporan keuangan perihal:
 - a. apakah pelaksanaan anggaran telah dilaksanakan sesuai dengan SPI yang memadai?
 - b. apakah LKPD telah disusun dan disajikan sesuai SAP yang berlaku?,
 - c. apakah terdapat perubahan kebijakan akuntansi pada entitas pelaporan tersebut?

- d. apakah ada masalah yang timbul dalam penerapan SAP dan pelaksanaan sistem akuntansi?
- e. apakah terdapat *subsequent event* atau kejadian setelah tanggal neraca yang mempunyai dampak yang material terhadap laporan keuangan?

3) Prosedur analitis

Kegiatan prosedur analitis yaitu kegiatan mengidentifikasi apakah terdapat hubungan antar akun dan kejadian yang tidak seperti biasa serta tidak sesuai SAP. Prosedur analitis dilaksanakan oleh tim reviu dengan menilai tingkat kewajaran saldo dan perincian dalam laporan keuangan, kesesuaian dan keterkaitan antar komponen laporan keuangan satu dengan komponen lainnya.

Tim reviu dalam menyusun prosedur analitis perlu mempertimbangkan hasil reviu SPI. Hal tersebut bertujuan agar reviu tentang kesesuaian dengan SAP mampu mengarah pada komponen laporan keuangan dan saldo akun tertentu yang dinilai memiliki pengendalian yang lemah. Dengan begitu, tim reviu akan mampu memperdalam materi reviunya, serta mempertimbangkan jenis masalah yang sekiranya membutuhkan penyesuaian.

Pelaksanaan reviu akan didokumentasikan oleh tim dalam bentuk Kertas Kerja Reviu (KKR). KKR disusun berdasarkan Program Kerja Reviu (PKR) yang telah disusun. Berdasarkan Pasal 11 Permendagri No. 4 Tahun 2018, KKR yang disusun oleh tim reviu harus memuat hal sebagai berikut:

- a) pihak yang melaksanakan reviu,
- b) entitas yang direviu,
- c) aktivitas penyelenggaraan akuntansi dan komponen LKPD yang direviu,

- d) asersi yang dinilai dan langkah revidu yang dilakukan untuk menilai asersi tersebut,
- e) hasil pelaksanaan langkah revidu, simpulan, dan komentar perevidu,
- f) tujuan revidu,
- g) daftar pertanyaan wawancara dan kuesioner, dan
- h) langkah kerja prosedur penelusuran angka, prosedur analitis, serta permintaan keterangan.

Tim revidu dalam menyusun KKR perlu memperhatikan substansi yang ada. Sepertinya halnya masalah yang tercakup dalam permintaan keterangan dan prosedur analitis serta masalah yang dinilai tidak biasa selama proses revidu berlangsung termasuk penyelesaiannya. KKR selain menjadi bentuk dokumentasi pelaksanaan revidu juga sebagai bentuk pertanggungjawaban oleh tim revidu bahwa tiap langkah kerja revidu telah dilaksanakan.

KKR yang disusun dengan baik akan lebih menjamin kualitas hasil revidu. KKR yang baik memiliki kriteria sebagai berikut:

- a) KKR disusun pada saat kegiatan revidu berlangsung
- b) KKR disusun dengan lengkap sesuai ketentuan sebagai berikut:
 - a. Mengacu pada tahapan revidu yang telah ditetapkan.
 - b. Daftar isi KKR sesuai dengan dokumen fisik KKR
 - c. Disusun secara terstruktur dengan mencermati kesesuaian antara informasi utama dengan data pendukung.

- d. Berisi masalah-masalah yang ditemukan, baik yang telah ditindaklanjuti, masih dalam proses tindak lanjut, dan tidak dapat segera ditindaklanjuti oleh unit akuntansi terkait.
- e. Memenuhi hal-hal sebagai berikut:
 - i. Relevan, informasi yang dimuat berhubungan dengan tujuan revidi dan permasalahan yang dihadapi.
 - ii. Sesuai dengan PKR, prosedur revidi pada PKR yang tidak dilaksanakan atau diubah perlu dibuat penjelasan tentang alasan dilakukannya pembatalan atau perubahannya.
 - iii. Lengkap dan Cermat, informasi dan data harus lengkap dan cermat agar mampu mendukung simpulan, LHR, permasalahan dan rekomendasinya.
 - iv. Mudah dipahami, harus menggunakan bahasa yang sederhana, ringkas, dan alur yang kronologis.
 - v. Rapi, berkaitan dengan tata ruang penulisan pengorganisasian, dan pengelolaan fisik KKR.
 - vi. Efisien, berkaitan dengan penghindaran pembuatan daftar yang tidak perlu, dan dimungkinkan menggunakan salinan dari catatan objek yang direvidi.

2.2.3 Tahapan Revidi: Pelaporan

1. Catatan Hasil Revidi (CHR)

Setelah dilaksanakannya penelusuran angka, permintaan keterangan, dan prosedur analitis, simpulan yang dibuat oleh tim revidi dalam KKR kemudian

dituangkan dalam bentuk Catatan Hasil Reviu (CHR). CHR yang disusun harus memuat beberapa hal sebagai berikut:

- a) Pelaksanaan kebijakan akuntansi yang perlu diperbaiki atau komponen LKPD (LRA, LP SAL, Neraca, LO, LAK, LPE, dan CaLK) yang harus dikoreksi.
- b) Permasalahan yang dihadapi oleh unit akuntansi yang bersangkutan dalam penyajian LKPD sesuai SAP.
- c) Tindakan perbaikan atau koreksi yang disepakati oleh pereviu dan unit akuntansi terkait serta telah atau akan dilakukan perbaikan tersebut oleh unit akuntansi.
- d) Tindakan perbaikan atau koreksi yang disarankan pereviu namun tidak disepakati dan dilaksanakan oleh unit akuntansi terkait.

Dalam kaitannya dengan status pelaksanaan perbaikan atau koreksi yang dilakukan oleh unit akuntansi, baik belum atau belum selesai dilakukan perbaikan/koreksi, baik disepakati ataupun tidak disepakati oleh unit akuntansi, maka perbaikan/koreksi tersebut perlu diungkapkan dalam paragraf penjelasan PTD.

2. Laporan Hasil Reviu (LHR)

Ketika proses reviu secara keseluruhan telah selesai dilaksanakan, selanjutnya tim reviu akan membuat Laporan Hasil Reviu (LHR). Dalam penyusunan LHR tim reviu harus berpedoman pada KKR yang telah dibuat sebelumnya. LHR disajikan dalam bentuk surat yang pada intinya memuat pernyataan reviu, komentar, dan informasi tambahan (dasar reviu, tujuan, sasaran,

ruang lingkup, simpulan, dan rekomendasi, serta tindak lanjut hasil revidu). LHR tersebut nantinya akan disampaikan kepada kepala daerah (gubernur/bupati/wali kota) dalam rangka penandatanganan Pernyataan Tanggung Jawab.

Berdasarkan Pasal 12 (5) Permendagri No. 4 Tahun 2018 dijelaskan bahwa terdapat dua jenis pernyataan revidu atau Pernyataan Telah Direvidu (PTD) yang diberikan oleh tim revidu yang didasarkan pada LHR yang ada, yaitu:

1. PTD tidak dengan paragraf penjelas

Pernyataan ini diberikan apabila tidak terdapat modifikasi material yang harus dilakukan oleh entitas yang bersangkutan atas laporan keuangan yang disusunnya agar laporan tersebut sesuai dengan SAP.

2. PTD dengan paragraf penjelas

Pernyataan ini dibuat apabila terjadi pembatasan dalam pelaksanaan revidu, atau didapati adanya penyimpangan atas standar akuntansi pada laporan keuangan dan entitas pelaporan tidak melakukan koreksi sebagaimana yang telah disarankan oleh Inspektorat Daerah selaku APIP, atau teknik revidu tidak dapat dilaksanakan.