

AUDIT SEKTOR PUBLIK

SUATU PENGANTAR BAGI PEMBANGUNAN
AKUNTABILITAS INSTANSI PEMERINTAH



RAHMADI MURWANTO • ADI BUDIARSO • FAJAR HASRI RAMADHANA



LEMBAGA PENGAJIAN KEUANGAN PUBLIK DAN AKUNTANSI PEMERINTAH
BADAN PENDIDIKAN DAN PELATIHAN KEUANGAN
DEPARTEMEN KEUANGAN RI

BAB I. PENGERTIAN UMUM	2
Definisi Audit	2
1. Informasi dan Kriteria yang Ditetapkan	3
2. Pengumpulan dan Pengevaluasian Bahan Bukti	3
3. Orang yang Kompeten dan Independen	3
4. Pelaporan	4
Hubungan Pengendalian, Pengawasan dan Audit	5
Pengendalian Preventif (Feed-forward/Preventive Control)	5
Pengendalian Proses/Aktivitas (<i>Feed-while/Concurrent Control</i>)	6
Pengendalian Hasil (Feed-back/Repressive/Result Control)	6
Sektor Publik, Akuntansi dan Audit Sektor Publik	6
Pemerintah dan Sektor Publik	6
Akuntansi Sektor Publik dan Akuntansi Sektor Swasta	8
Audit Sektor Publik dan Audit Sektor Swasta	9
Akuntabilitas, Akuntansi, dan Auditing Sektor Publik	10
Pertumbuhan volume dan kompleksitas transaksi ekonomi	11
Pemisahan Sumber Dana	11
Rendahnya Independensi Manajemen Pemerintahan	11
Pengaruh keputusan organisasi sektor publik terhadap masyarakat	12
Peranan dan Tanggung Jawab Auditan dan Auditor pada Sektor Publik	12
Jenis Audit	14
1) Audit Keuangan	14
2) Audit kinerja (audit operasional)	14
Audit Ekonomi dan Efisiensi	15
Audit Efektivitas	15
3) Audit Untuk Tujuan Tertentu	16

Audit Investigasi	16
Audit Ketaatan	17
Obyek Audit	19
<hr/>	
Sistem Pengendalian Sektor Publik	19
<hr/>	
Sistem Pengendalian di Indonesia	20
Pengendalian Negara Kesatuan RI (ekstern).	20
Pengawasan oleh DPR RI	21
Pemeriksaan oleh BEPEKA	22
Pengawasan Masyarakat	24
Pengendalian Intern Pemerintah	25
Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)	25
Inspektorat Jenderal (Itjend) Departemen/Unit Pengawasan LPND	26
Badan Pengawasan Daerah	27
Ruang Lingkup Aparat Pengawas Intern Pemerintah	31
Manfaat Pengendalian Aparat Pengawas Fungsional	32
Tindak Lanjut Hasil Pengendalian	32
Profesi Auditor dan Auditor Sektor Publik	32
Regulatory Framework bagi Auditor	33
<hr/>	
Rangkuman	35
<hr/>	
Latihan	36
<hr/>	
BAB II. KARAKTERISTIK AUDIT SEKTOR PUBLIK	38
Fungsi Audit Sektor Publik	38
<hr/>	
Penugasan Audit	39
Persiapan Perencanaan Penugasan Audit	40
Pelaksanaan dan Penyesuaian Perencanaan Penugasan Audit	40
Persiapan Penugasan Audit	40
<hr/>	
Overview Proses Audit Sektor Publik	41
<hr/>	

Tahap Perencanaan	41
Tahap Mengevaluasi Pengendalian Internal	42
Tahap Pengujian Asersi	42
Tahap Pelaporan	43
Hubungan antara Auditor dan Auditan	43
Salah Saji Material dan Tidak Material	43
Keyakinan yang Memadai	44
Kekeliruan dan Kecurangan	44
Standar Audit Sektor Publik	45
Standar Umum Pertama	47
Standar Umum Kedua	47
Standar Umum Ketiga	47
Standar Pelaksanaan Lapangan Pertama	48
Standar Pelaksanaan Lapangan Kedua	48
Standar Pelaksanaan Lapangan Ketiga	49
Standar Pelaporan Pertama	49
Standar Pelaporan Kedua	50
Standar Pelaporan Ketiga	50
Standar Pelaporan Keempat	50
Rangkuman	53
Latihan	54
BAB III. ETIKA PROFESI AUDITOR	56
Definisi Etika	56
Kode Etik	57
Peranan Etika dalam Profesi Auditor	58
Pentingnya Nilai-Nilai Etika dalam Auditing	58
Dilema Etika	59

Kode Etik Akuntan Indonesia	59
Tanggung Jawab	60
Kepentingan Umum (Publik)	60
Integritas	60
Obyektivitas	60
Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional	60
Kerahasiaan	60
Perilaku Profesional	60
Standar Teknis	61
Kode Etik INTOSAI	61
Government Accounting Standards dari US GAO	61
Draft Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) BPK	61
Aturan Etika Kompartemen Akuntan Sektor Publik	61
Integritas	62
Obyektivitas	62
Kompetensi dan Kehati-hatian	63
Kerahasiaan	63
Ketepatan Bertindak	64
Standar teknis dan profesional	64
Panduan Umum Lainnya pada Aturan Etika IAI-KASP	65
Good Governance	65
Pertentangan Kepentingan	65
Fasilitas dan Hadiah	65
Pemberlakuan Aturan Etika bagi Auditor yang Bekerja di Luar Negeri	66
Independensi Auditor	67
Independensi dan Akuntan Publik	68
Independensi dalam Kenyataan	68

Independensi dalam Penampilan	69
KKN dan Tindakan Melanggar Hukum Lainnya	69
Pengendalian Mutu Audit	70
Peer Review	72
Pelaksanaan Peer Review di BPK	74
Rangkuman	74
Latihan	75
BAB IV. PERENCANAAN AUDIT	77
Perencanaan Lembaga Audit	78
Perencanaan Strategis untuk Setiap Auditan	79
Akuntabilitas	79
Penilaian Materialitas dan Risiko secara Obyektif dan Subyektif	79
Perencanaan Strategis dalam Audit Kinerja	80
Perencanaan Operasional Suatu Lembaga Audit	81
Perencanaan Penugasan Audit dan Manfaatnya	82
Berbagai Aspek Perencanaan Penugasan Audit	85
Persiapan Perencanaan Audit	88
Melaksanakan audit terhadap auditan baru	89
Mengidentifikasi Alasan Penugasan Audit	91
Memperoleh Kesepahaman dengan Pihak yang Memberikan Penugasan (auditan)	91
Pemilihan Staf untuk Penugasan	93
Persiapan Berkaitan dengan Audit Kinerja	93
Penetapan Tujuan Audit	94
Pemahaman Atas Entitas/Program yang Diaudit	95
Pemahaman atas Entitas yang Diaudit dalam Audit Kinerja	96

Prosedur Analitis Awal	99
Materialitas dan Risiko dalam Audit	100
Materialitas	101
Risiko Audit	103
Risiko Deteksi yang Direncanakan	104
Risiko Bawaan	105
Risiko Pengendalian	105
Risiko Audit yang Dapat Diterima	105
Pertimbangan-Pertimbangan Lain dalam Materialitas dan Risiko	106
Perencanaan Audit Rinci dan Penjadwalan	107
Prosedur Analitis	107
Pengujian Rinci Atas Transaksi	107
Pengujian Rinci Atas Saldo	108
Penjadwalan	108
Siapa yang Menyiapkan dan Menelaah Program Audit?	108
Bentuk dan Isi Program Audit	109
Rangkuman	111
Lampiran 1: Kertas Kerja Audit	112
Jenis-jenis kertas kerja	112
Kertas Kerja Neraca Saldo	112
Kertas Kerja Skedul dan Kertas Kerja Analisis	113
Memoranda Audit dan Informasi Pendukung	113
Ayat Jurnal Penyesuaian dan Reklasifikasi	113
Pengarsipan Kertas Kerja	113
Kepemilikan Kertas Kerja	114
Kertas Kerja dalam Proses Audit	114
Lampiran 2. Komunikasi Audit	115
Komunikasi dalam Tim Audit	116
Komunikasi dengan Auditan	116
Komunikasi dengan Pihak Lain	117

Komunikasi dengan Komite Audit atau Pejabat yang Memiliki Fungsi Pengawasan	117
<hr/>	
Lampiran 3. Supervisi Audit	118
<hr/>	
Lampiran 4. Pertimbangan Hasil Audit Sebelumnya	119
<hr/>	
Latihan	120
<hr/>	
BAB V. DASAR-DASAR SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK	122
<hr/>	
Kepemerintahan (<i>Governance</i>) dan Akuntabilitas	122
<hr/>	
Peranan Sistem Pengendalian Intern Sektor Publik dalam Mendorong Kepemerintahan yang Baik dan Akuntabilitas	124
<hr/>	
Sistem Pengendalian Intern (Manajemen) Sektor Publik di Indonesia	125
<hr/>	
Siklus Perencanaan/Anggaran Pemerintah, Perencanaan Strategis, Perencanaan Operasional dan Anggaran	125
<hr/>	
Proses Pelaksanaan Anggaran dan Kegiatan Operasional	131
<hr/>	
Sistem Pelaporan dan Pertanggungjawaban pada Sektor Publik	133
<hr/>	
Konsep Dasar Sistem Pengendalian Intern	135
<hr/>	
Definisi dan Tujuan Pengendalian Intern	135
<hr/>	
Unsur-Unsur Pengendalian Intern	137
<hr/>	
Lingkungan Pengendalian	137
Penilaian Risiko	138
Aktivitas-Aktivitas Pengendalian	139

Informasi dan Komunikasi	144
Pemantauan	145
Keterbatasan Pengendalian Intern	146
Aktivitas-aktivitas Pengendalian pada Sektor Publik	146
Pengendalian Intern Untuk Mencegah KKN	148
Beberapa Pengendalian Intern Kunci	149
Kegiatan-Kegiatan yang Rawan terhadap Kecurangan	150
Kegiatan-Kegiatan yang Rawan terhadap Korupsi	150
Indikasi-Indikasi Terjadinya KKN	150
Sistem Pengendalian Sektor Publik terhadap Pencegahan KKN di Indonesia	151
Rangkuman	152
LAMPIRAN 1. PENGENDALIAN-PENGENDALIAN INTERN UTAMA PADA SEKTOR PUBLIK - BEST PRACTICES MENURUT IFAC	154
Penganggaran dan Akuntansi	154
Pendapatan	154
Pengendalian Pengeluaran	154
Penggajian	155
Uang muka	155
Catatan-catatan atas barang persediaan, inventaris dan aset tetap	155
Badan Pemeriksa	155
Latihan	156
BAB VI. PEMAHAMAN DAN PENILAIAN ATAS PENGENDALIAN INTERN	158

Tanggung Jawab Auditor dan Manajemen Berkaitan dengan Pengendalian Intern	158
Tujuan Pemahaman dan Penilaian atas Pengendalian Intern	159
Jenis-Jenis Pengendalian Yang Perlu Dipahami Pemeriksa	160
Pengendalian Pelaporan Keuangan	160
Pengendalian Pengamanan	161
Pengendalian Anggaran	161
Pengendalian Ketaatan	164
Pengendalian Operasional	164
Aktivitas-Aktivitas Pengendalian Tipikal	164
Prosedur untuk Memperoleh Pemahaman atas Pengendalian Intern	165
Dokumentasi Pemahaman	166
KUESIONER	167
FLOW CHART	167
MEMO/CATATAN NARASI	168
Penilaian Awal atas Pengendalian Manajemen	168
Tujuan Penilaian Awal	168
Proses Penilaian Risiko Pengendalian	168
IDENTIFIKASI SALAH SAJI ATAU KETIDAKTAATAN ATAU PERMASALAHAN KINERJA	169
IDENTIFIKASI PENGENDALIAN-PENGENDALIAN YANG DIPERLUKAN	169
MEMBUAT PENILAIAN	170
Pengujian-pengujian atas Pengendalian	170
Pengujian atas Efektivitas Pengendalian	171
Pengujian atas Efektivitas Pelaksanaan Pengendalian	171

Perancangan Pengujian	171
SIFAT PENGUJIAN	171
WAKTU PENGUJIAN	172
CAKUPAN PENGUJIAN	173
Program Audit untuk Pengujian Pengendalian	173
Penilaian Akhir atas Risiko Pengendalian	174
Mendokumentasikan Tingkat Risiko Pengendalian yang Dinilai	175
Rangkuman	175
Latihan	176
BAB VII. BUKTI AUDIT, PROSEDUR AUDIT, DAN TEMUAN AUDIT	178
Pendahuluan	178
Pertimbangan dalam Pengambilan Keputusan atas Bukti Audit	179
Keputusan atas Bukti Audit	179
Tingkat persuasif bukti audit.	180
Tingkat kompetensi (competency)	180
Relevansi.	180
Tingkat independensi penyedia informasi	181
Tingkat efektifitas pengendalian intern dari auditan	181
Pengetahuan langsung dari auditor	181
Kualifikasi dari penyedia informasi	181
Tingkat obyektivitas	182
Tepat waktu	182
Tingkat kecukupan (<i>sufficiency</i>)	182
Dampak gabungan dari kompetensi dan kecukupan	183
Tingkat persuasif bukti audit	184

Jenis-Jenis Bukti Audit	184
Pemeriksaan fisik	186
Konfirmasi	187
Dokumentasi	188
Prosedur Analitis	191
Analisis Horizontal (<i>trend analysis</i>)	192
Analisis vertikal (<i>Common-size analysis</i>)	192
Analisis Rasio (Ratio Analysis)	192
Wawancara dengan auditan	193
Pelaksanaan kembali	193
Pengamatan	193
Jenis Bukti dan Tingkat Kompetensinya	194
Definisi dan Jenis-jenis Prosedur Audit	196
Temuan Audit	198
Temuan atas Pengendalian intern	198
Temuan atas Kecurangan (<i>fraud</i>)	199
Temuan atas Perbuatan Melanggar Peraturan Perundangan (Hukum)	202
Penyajian Temuan	203
Kondisi	204
Kriteria	205
Sebab	205
Akibat	206
Rekomendasi	206
Hubungan antara Tujuan Audit, Prosedur Audit, Bukti Audit dan Temuan Audit	207
Jenis-Jenis Pengujian dalam Audit	211
Prosedur pemahaman atas pengendalian intern	212
Pengujian pengendalian	212

Pengujian substantif	212
Pengujian substantif atas transaksi	213
Prosedur analitis	213
Pengujian terinci atas saldo	214
Analisis Audit 1	218
Analisis Audit 2	218
Analisis Audit 3	218
Analisis Audit 4	218
Perancangan Program Audit	219
Pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi	220
Prosedur analitis	221
Pengujian terinci atas saldo	222
Transactions based provision	226
Quantitative based provision	226
<i>Procedural-Based Provision</i>	226
Rangkuman	226
Latihan	227
BAB VIII. AUDIT SAMPLING	229
Pendahuluan	229
Istilah dasar yang berkaitan dengan sampling	231
Teknik sampling statistik dan nonstatistik	232
Judgmental sampling (Non Statistical Sampling)	232
Statistical sampling	233
Merancang dan memilih sampel	233
Pemilihan secara acak	235
Pemilihan secara tidak acak.	237
Haphazard selection.	238
Judgmental sample selection	238

Judgmental Sampling dan Prosedur Audit	238
Statistical sampling	238
Attributes sampling plan	239
Acceptance sampling	239
Discovery sampling	240
Variables sampling plan	242
Menindaklanjuti hasil sampling	246
Rangkuman	247
Latihan	247
BAB IX. DAMPAK TEKNOLOGI INFORMASI TERHADAP AUDIT	250
Pendahuluan	250
Bagaimana Teknologi Informasi meningkatkan Pengendalian Manajemen	251
Pengendalian komputer menggantikan pengendalian manual	251
Tersedianya informasi yang berkualitas tinggi	251
Memperkirakan risiko dari Teknologi Informasi	252
Ketergantungan pada kemampuan berfungsinya perangkat keras dan perangkat lunak	252
Kejelasan jejak audit (<i>audit trail</i>)	252
Mengurangi campur tangan manusia	253
Kesalahan sistematis dan kesalahan acak	253
Akses yang tidak diotorisasi	253
Kehilangan data	253
Mengurangi pembagian tugas	254
Kurangnya otorisasi secara tradisional	254
Kebutuhan atas orang yang berpengalaman dengan TI	254

Pengendalian intern khusus untuk Teknologi Informasi	254
Pengendalian Umum	255
Administrasi (Pengaturan) fungsi TI	256
Pemisahan tugas TI	256
Pengembangan Sistem	257
Pengendalian Fisik dan Pengendalian online	259
Pengendalian fisik	259
Pengendalian akses online	260
Backup dan Rencana Kontinjensi	260
Pengendalian Perangkat Keras (Hardware)	260
Pengendalian Aplikasi	260
Pengendalian masukan (<i>Input Control</i>)	261
Pengendalian Pengolahan (<i>Processing Controls</i>)	261
Pengendalian keluaran (<i>Output Controls</i>)	262
Dampak Teknologi informasi dalam proses audit	262
Lingkungan TI Sederhana	263
Lingkungan TI Kompleks	263
Test Data Approach	264
Parallel simulation	264
Embedded Audit Module Approach	266
Rangkuman	267
Latihan	268
BAB X. PELAPORAN DAN TINDAK LANJUT HASIL AUDIT	270
Pendahuluan	270
Peranan dan Fungsi Laporan Audit	271
Syarat-Syarat Laporan Audit	271

Bentuk dan Format Laporan Audit	272
Laporan Audit Keuangan	273
Laporan Audit Kinerja	281
Persiapan, penelaahan dan penyelesaian Laporan Audit	291
Persyaratan dasar dalam membuat draft Laporan Audit	293
Surat Opini Audit (Letter of audit opinions)	294
Keputusan Audit dan Tindak Lanjut	298
Rangkuman	303
Latihan	304
BAGIAN II. PENERAPAN AUDIT SEKTOR PUBLIK DI INDONESIA	306
BAB XI. AUDIT PENERIMAAN NEGARA	307
Pengantar	307
Dasar Hukum	307
Objek dan subyek PNB	308
Pengenaan Tarif	309
Organisasi	309
Tujuan-Tujuan dan Lingkup Audit	309
Jenis Pemeriksaan	309
Lingkup Pemeriksaan	309
Transaksi dan Pengendalian Manajemen	310

Pengelolaan PNBP	310
Umum	310
Perencanaan	310
Penentuan PNBP Terutang	311
Pemungutan dan Penyetoran	311
Penggunaan PNBP	311
Penatausahaan	312
Pelaporan/Pertanggungjawaban	312
Pengembangan Rencana Audit Rinci	312
Prosedur-Prosedur Substantif	312
Pemeriksaan Pendahuluan	312
Pemeriksaan Dokumen di Pusat Tata Usaha Departemen Keuangan/Lembaga	313
Pengujian Terbatas	314
Pengujian Terinci	316
Latihan	316
BAB XII. AUDIT PENGADAAN BARANG DAN JASA	318
Pengantar	318
Tujuan-Tujuan dan Lingkup Audit	319
Transaksi dan Pengendalian Manajemen	319
Perencanaan Kebutuhan	319
Dasar Hukum	320
Prinsip-Prinsip Dasar Pengadaan Barang/Jasa	320
Cara-Cara Pengadaan Barang/Jasa	321
Pengadaan Barang/Jasa yang sebagian atau seluruhnya dibiayai dari APBN/D	321
Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemborongan/Jasa Lainnya untuk Pekerjaan Penanggulangan Bencana Alam, Bencana Sosial, dan Bencana Perang.	323
Pengadaan Barang/Jasa dengan Dana Pinjaman/Hibah Luar Negeri	324
Pengadaan Jasa Konsultasi	325

Pengembangan Rencana Audit Rinci	326
Pemeriksaan atas Perencanaan Kebutuhan Barang/Jasa	326
Pemeriksaan atas Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa	327
Panitia Pengadaan Barang/Pemborongan Pekerjaan	327
Harga Perkiraan Sendiri (HPS)	327
Penyiapan dokumen pengadaan	328
Pemeriksaan Prakualifikasi	328
Pemeriksaan atas Prosedur Pelaksanaan	330
Pemeriksaan atas Prosedur Pemilihan Langsung dan Swakelola	335
Pengadaan jasa Konsultasi	336
Pemeriksaan atas Realisasi Pengadaan barang/Jasa	337
Pengadaan Tanah	339
Tindak Lanjut Temuan Audit yang Lalu	340
Pemeriksaan atas Pencatatan/Pelaporan	341
Hasil Pemeriksaan	341

Latihan	342
----------------	-----

BAB XIII. AUDIT DANA-DANA KHUSUS **344**

Pengantar Audit Dana	344
Audit terhadap pendapatan dana	345
Audit terhadap alokasi dana	345
Audit terhadap belanja dana	346
Audit terhadap manajemen dana	346

Esensi Audit Dana	346
--------------------------	-----

Tujuan Audit	348
---------------------	-----

Metodologi audit	349
Tahap Perencanaan	349
Tahap Pengujian	350
Tahap pelaporan	350

Contoh Kasus: Audit atas Penyaluran Dana Tunai Program	350
---	-----

Pendahuluan	350
Latar belakang audit	350
Ruang Lingkup Audit	350
Tujuan Audit	351
Sasaran Audit	351
Periode Audit	351
Waktu Pelaksanaan Audit	351
Gambaran Umum Program	351
Tujuan dan Sasaran Program	351
Target Penerima Subsidi Program	352
Mekanisme Penyaluran	352
Persyaratan Penerima Bantuan	353
Ketentuan Penyaluran	353
Pengendalian dan Pelaporan	354
Pengukuran Keberhasilan	355
Tujuan Audit dan Prosedur Audit Program Penyaluran Dana Tunai	355
Target	356
Sasaran	356
Organisasi	357
Dana Operasional	357
Rencana Kerja	358
Penyerapan Dana	358
Penyaluran Dana	359
Monitoring	359
Latihan	360
DAFTAR PUSTAKA	361



BAGIAN I

LINGKUNGAN

AUDIT SEKTOR

PUBLIK

I. PENGERTIAN UMUM

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- § Memahami dan menjelaskan definisi audit,
- § Memahami hubungan antara Pengendalian, Pengawasan dan Audit
- § Mengetahui peran dan tanggungjawab Auditor dan Auditor pada Sektor Publik
- § Memahami dan melaksanakan jenis-jenis Audit

Sebelum membahas berbagai aspek audit sektor publik, perlu adanya kesepahaman mengenai berbagai konsep yang mendasari audit, termasuk audit pada sektor publik. Bab ini akan memaparkan berbagai pengertian atau konsep yang akan dipakai dalam buku ini.

Definisi Audit

Secara etimologi, pemeriksaan (audit) berasal dari bahasa latin dengan kata “*audere*” yang berarti mendengar. Mendengar yang efektif adalah sebuah aktivitas menyerap informasi dalam suatu media dengan menggunakan alat pendengaran yang diikuti dengan respon yang terprogram. Dengan demikian agar kegiatan mendengar terjadi maka:

- n Harus ada informasi
- n Harus ada media
- n Harus ada alat pendengaran
- n Harus direspon

Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa pemeriksaan adalah suatu kegiatan

menyerap, mengolah, dan merespon data yang dilakukan oleh pihak yang dapat dipercaya dan disampaikan kepada pihak yang berkepentingan untuk ditindaklanjuti. Dari pengertian tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa pemeriksaan:

- n Terdiri dari beberapa kegiatan;
- n Dilakukan oleh orang yang dapat dipercaya;
- n Disampaikan kepada pihak yang berkepentingan;
- n Pihak yang berkepentingan menindaklanjutinya.

Terkait dengan praktek akuntansi sebuah entitas, auditing lebih dikenal sebagai suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang ditetapkan. Arens dan Loebbecke mendefinisikan auditing sebagai pengumpulan dan evaluasi bukti-bukti dari informasi yang dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen, untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.¹ Definisi ini mengandung beberapa istilah yang dibahas berikut ini.

1. Informasi dan Kriteria yang Ditetapkan

Untuk melaksanakan audit, diperlukan beberapa informasi yang dapat diverifikasi dan beberapa standar (kriteria) yang dapat digunakan auditor untuk mengevaluasi informasi tersebut. Auditor mengaudit informasi yang dapat diukur seperti laporan keuangan perusahaan dan surat pemberitahuan pajak penghasilan (SPT PPh). Auditor juga melaksanakan audit atas informasi yang bersifat subjektif seperti efektifitas sistem komputer dan efisiensi operasi manufaktur.

Kriteria untuk mengevaluasi informasi dapat berupa berbagai macam tergantung dari jenis informasi yang diaudit. Sebagai contoh, dalam audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh kantor akuntan publik, kriteria yang digunakan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Untuk informasi yang bersifat subjektif, seperti audit atas efektifitas aspek operasi komputer, merupakan hal yang sulit untuk menetapkan kriteria. Umumnya, auditor dan auditan menyetujui kriteria yang akan digunakan sebelum audit dilaksanakan. Untuk aplikasi komputer, kriteria yang dapat digunakan adalah jumlah kesalahan input atau output.

¹ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley, *Auditing and Assurance Service*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2005, Hal. 1.

2. Pengumpulan dan Pengevaluasian Bahan Bukti

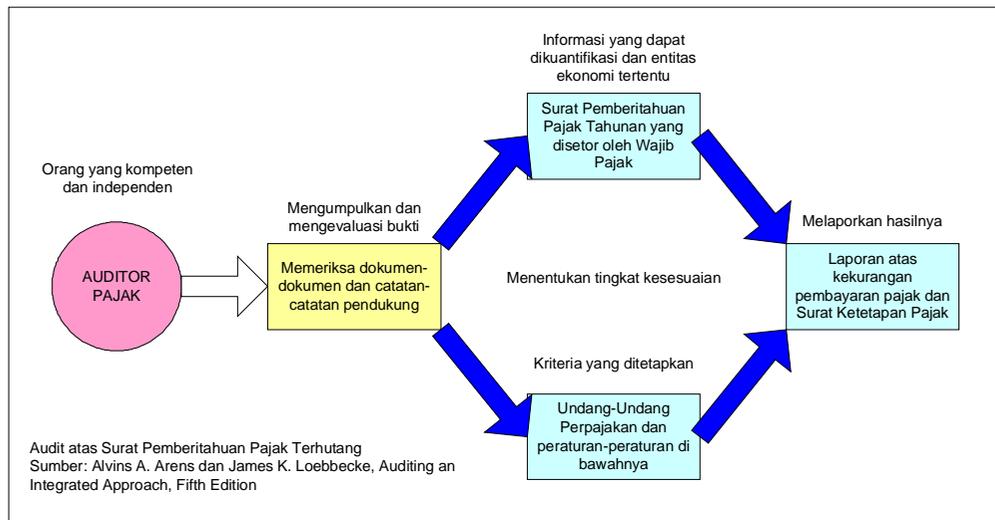
Bahan bukti adalah informasi yang digunakan auditor dalam menentukan kesesuaian informasi yang diaudit dengan kriteria yang telah ditetapkan. Bahan bukti terdiri dari berbagai macam bentuk yang berbeda, termasuk pernyataan lisan dari auditan, komunikasi tertulis dengan pihak luar, pengamatan oleh auditor, dan data elektronik mengenai transaksi. Adalah hal yang penting untuk memperoleh bahan bukti dalam jumlah dan kualitas yang cukup untuk memenuhi tujuan audit. Proses penentuan jenis dan jumlah bahan bukti yang diperlukan dan pengevaluasian kesesuaian informasi dengan kriteria yang ditetapkan merupakan bagian penting dari audit.

3. Orang yang Kompeten dan Independen

Auditor harus mempunyai kemampuan dalam memahami kriteria yang digunakan dan kompeten dalam menentukan jenis dan jumlah bahan bukti untuk menghasilkan kesimpulan yang tepat setelah pengevaluasian bahan bukti. Selain itu, auditor juga harus mempunyai sikap mental yang independen. Seorang auditor yang independen memiliki kebebasan yang cukup untuk melakukan audit yang andal walaupun auditor tersebut dibayar oleh auditan. Walaupun independen yang bersifat mutlak tidak mungkin dimiliki, auditor harus memelihara independensinya untuk menjaga tingkat kepercayaan pengguna atas laporan yang dibuatnya. Seorang auditor internal melaporkan hasil audit langsung kepada manajemen tingkat atas untuk memelihara independensinya dari unit operasi yang sedang diaudit.

4. Pelaporan

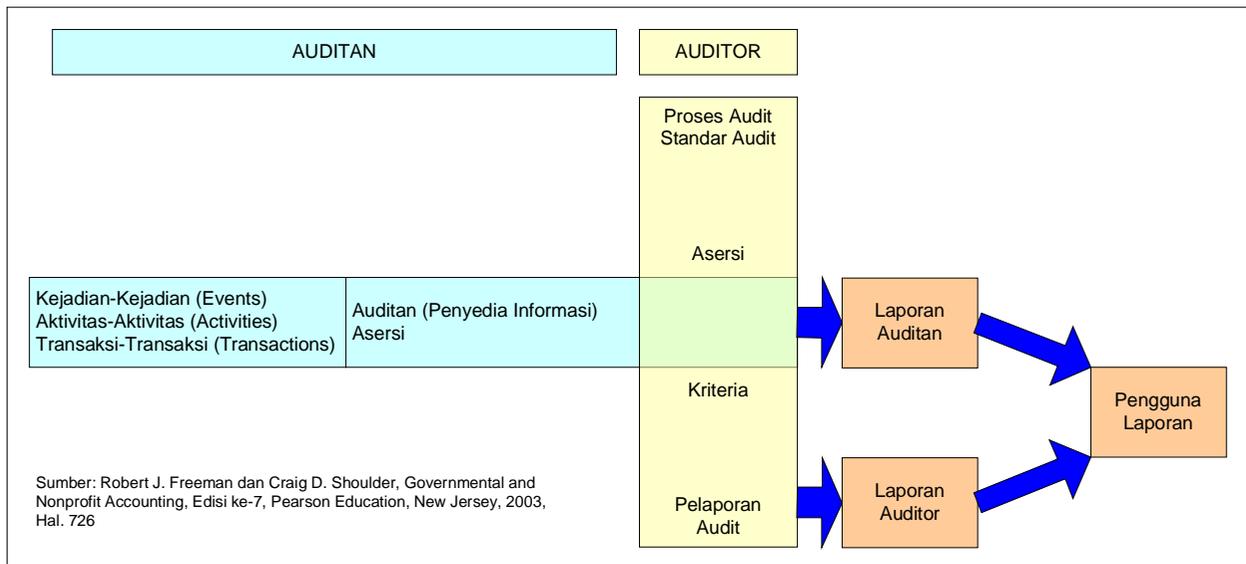
Tahap terakhir dalam audit adalah penyusunan laporan audit yang merupakan alat penyampaian temuan kepada pengguna laporan tersebut. Walaupun isi laporan audit dapat berbeda, tetapi pada hakekatnya laporan tersebut harus mampu memberikan keterangan mengenai kesesuaian informasi dengan kriteria yang ditetapkan. Laporan dapat disajikan dalam bentuk yang berbeda dan bervariasi dari mulai yang kompleks tentang suatu entitas ekonomi sampai dengan laporan lisan yang sederhana atas audit operasional dari efektifitas departemen kecil.



Gambar 1-1: Ilustrasi audit atas SPT pajak

Penggunaan istilah-istilah berbeda untuk hal yang sama seringkali menimbulkan perdebatan apakah istilah-istilah tersebut merujuk pada pengertian yang sama. Istilah pemeriksaan seringkali diidentikkan dengan istilah audit, seperti halnya istilah pemeriksaan dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Menurut UU tersebut, pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dapat dilihat bahwa pengertian pemeriksaan yang terkandung dalam UU tersebut tidak berbeda dengan pengertian audit. Definisi yang digunakan Arens dkk. lebih lengkap unsur-unsurnya. Dalam buku ini, istilah pemeriksaan dan audit mengandung pengertian yang sama.

Dalam suatu audit, ada beberapa istilah/konsep yang perlu dipahami dan akan dibahas dalam buku ini. Freeman dan Shoulder memetakan istilah-istilah tersebut dalam gambar 1-2 berikut:



Gambar 1-2 : Istilah/konsep audit menurut Freeman dan Shoulder

Dari skema ini, Freeman dan Shoulder menekankan tiga hal, yaitu:

- n Audit merupakan pihak yang bertanggungjawab atas kejadian-kejadian, aktivitas-aktivitas dan transaksi-transaksi, dan membuat asersi tentang pertanggungjawaban hal-hal tersebut secara langsung maupun tidak langsung.
- n Auditor membandingkan asersi audit terhadap kriteria yang ditetapkan – dengan mengikuti proses-proses dan standar-standar audit yang sesuai – dan melaporkan suatu pendapat atau pertimbangan lain berkenaan dengan hasil audit. Auditor ini dapat merupakan auditor eksternal atau internal.
- n Pengguna laporan memperoleh informasi dari audit (dalam hal asersi) dan auditor (dalam hal pendapat atau pertimbangan) untuk digunakan dalam membuat evaluasi-evaluasi atau pengambilan keputusan berkenaan dengan pertanggungjawaban audit.

Hubungan Pengendalian, Pengawasan dan Audit

Istilah "pengendalian" adalah berasal dari bahasa Inggris "*control*". Pengendalian adalah merupakan salah satu fungsi terpenting dari manajemen. Pengendalian secara umum bertujuan untuk memastikan bahwa kegiatan dapat berjalan sesuai dengan apa yang seharusnya atau seperti apa yang telah

direncanakan. Permasalahan lemahnya pengendalian akan membawa dampak kepada kerugian yang besar dan bahkan kemungkinan terjadinya kegagalan organisasi. Mengingat arti pentingnya, pengendalian hampir selalu disebutkan dalam setiap literatur manajemen. Secara umum pengendalian dapat dibedakan atas tiga kategori:

Pengendalian Preventif (Feed-forward/Preventive Control)

Pengendalian preventif adalah merupakan salah satu jenis pengendalian yang dilakukan sebelum suatu kegiatan dijalankan. Disebut juga pengendalian yang dipersiapkan agar kegiatan dapat berjalan dengan lancar dan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Terkait dengan hal ini adalah penetapan pengendalian internal (*internal control*) yang ditetapkan oleh manajemen dalam memberikan panduan tentang kerangka struktur pengendalian internal, disamping itu penetapan anggaran, material atau input suatu kegiatan dan segala ketentuan yang harus dipertimbangkan dalam menjalankan suatu kegiatan/kebijakan manajemen adalah merupakan suatu alat pengendalian standar dalam pelaksanaan suatu kegiatan.

Pengendalian Proses/Aktivitas (*Feed-while/Concurrent Control*)

Selama aktivitas/kegiatan berlangsung, fungsi pengendalian manajemen tetaplah dibutuhkan. Untuk menjamin bahwa kegiatan berjalan sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan, maka manajemen perlu mengembangkan jenis pengendalian ini. Contoh dari jenis pengendalian ini adalah pengawasan manajemen (*management control/oversight*), pengawasan atasan langsung (melekat) dan penyeliaan (*supervision*).

Pengendalian Hasil (Feed-back/Repressive/Result Control)

Pengendalian hasil kegiatan bersifat represif, pada dasarnya dilakukan setelah kegiatan berlangsung. Contoh jenis pengendalian ini sering disebut sebagai pemeriksaan yaitu antara lain oleh aparat penegak hukum, untuk setiap kegiatan yang berakibat pelanggaran hukum; dokter, atas setiap kondisi pasien yang merasakan gejala suatu penyakit tertentu, ataupun pemeriksaan

oleh akuntan (audit), untuk hasil/kinerja keuangan suatu entitas. Tujuan dari pengendalian ini adalah untuk menentukan apakah kegiatan/kejadian yang telah berlangsung adalah sesuai dengan standar/kriteria sesuai yang telah ditetapkan.

Pemeriksaan oleh akuntan (audit) yang bertanggung jawab dibawah manajemen akan disebut sebagai pemeriksaan intern yang dilakukan oleh aparat pemeriksa intern sesuai dengan kriteria yang ditetapkan oleh manajemen. Apabila pemeriksaan atas kejadian/transaksi yang telah terjadi di masa lalu dilakukan oleh pemeriksa/auditor profesional atau sering dikenal sebagai auditor eksternal yang profesional dan independen. Pemeriksa/auditor profesional tunduk dan menerapkan prinsip dan standar profesional yang diakui, termasuk dalam memahami prinsip-prinsip kriteria tertentu, melaksanakan standar pemeriksaan tertentu, dan menyadari kode etik jabatannya sebagai auditor independen, yang semuanya telah di atur dalam aturan-aturan profesi yang terorganisir.

Sektor Publik, Akuntansi dan Audit Sektor Publik

Pemerintah dan Sektor Publik

Pemerintah adalah lembaga yang memiliki kekuasaan untuk membuat dan memaksakan hukum dalam organisasi atau kelompoknya. Dalam arti yang luas, pemerintah berarti kekuasaan untuk mengadministrasi suatu wilayah tertentu, sekelompok orang tertentu atau sekelompok aset tertentu. Pengertian pemerintahan ini berkaitan erat dengan sektor publik.

Pengertian tentang sektor publik sangat dipengaruhi situasi politik dan peristiwa-peristiwa di masa lalu. Karena ketiadaan definisi yang komprehensif ini, identifikasi apa saja yang termasuk sektor publik merupakan hal yang sulit. Broadbent dan Guthrie memberikan kerangka identifikasi sektor publik dari dua karakteristik, yaitu aktivitasnya dan kepemilikannya.² Ditinjau dari karakteristik aktivitas, sektor publik terdiri dari:

- n Aktivitas-aktivitas yang didanai oleh pemerintah dari hasil pungutan pajak (termasuk hutang yang kemudian dilunasi dengan menggunakan

² Jane Broadbent dan James Guthrie, Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 2, 1992, Hal. 7.

pajak).

- n Aktivitas-aktivitas penyediaan layanan yang bersifat monopolistik yang dipandang sebagai bagian dari infrastruktur masyarakat yang pendanaannya sebagian disediakan oleh pemerintah.

Ditinjau dari sisi kepemilikan adalah segala sesuatu yang dimiliki masyarakat secara umum, bukannya pemegang saham, termasuk perusahaan-perusahaan yang dimiliki oleh Pemerintah.

Identifikasi sektor publik berdasarkan kepemilikannya menjadi permasalahan yang serius pada beberapa dekade terakhir ini karena adanya gelombang privatisasi badan usaha milik pemerintah di berbagai negara belakangan ini. Privatisasi mengakibatkan lembaga-lembaga atau organisasi-organisasi yang tadinya secara jelas merupakan bagian dari sektor publik telah berpindah kategorinya sebagian atau seluruhnya ke sektor swasta. Pada beberapa lembaga bahkan pengaruh sektor publik hanyalah pada regulasi harga/tarif yang dibebankan kepada publik karena sifat monopolistik dari produk atau layanannya.

Gerakan ke arah komersialisasi tidak hanya menyentuh lembaga-lembaga yang diprivatisasi, tetapi juga lembaga-lembaga lain yang masih dalam kerangka kepemilikan pemerintah, seperti keberadaan Badan Layanan Umum sekarang ini. Badan Layanan Umum, seperti rumah sakit atau universitas, menyediakan layanan kepada masyarakat tertentu yang sebagian atau seluruhnya didanai oleh pemerintah tetapi mereka juga diperbolehkan untuk menyediakan layanan kepada masyarakat lain dengan harga jual komersial. Dengan demikian, organisasi yang sebelumnya tidak memiliki motif mencari laba, telah mulai mengenalkan motif mencari laba pada beberapa bagian organisasinya.

Karena batasan antara berbagai organisasi di masyarakat dengan pemerintah sulit untuk dikenali secara jelas, maka identifikasi yang jelas atas sektor publik sulit dilakukan. Broadbent dan Guthrie kemudian mengusulkan identifikasi sektor publik melalui karakteristik kepemilikan dan pengendalian. Secara umum, sektor publik dapat dibagi menjadi empat kelompok. Dua kelompok pertama adalah pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Kelompok ketiga timbul dari kedua kelompok tersebut, yaitu institusi-institusi publik yang memiliki kaitan yang bervariasi dan rumit dengan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah, contohnya layanan kesehatan. Kelompok keempat adalah entitas bisnis yang memiliki kaitan dengan pemerintah melalui kepemilikan atau regulasi kuasi-organisasi, tetapi dapat didanai oleh permodalan swasta, seperti BUMN/BUMD tertentu. Dengan demikian, sektor publik terdiri dari pemerintah pusat, pemerintah daerah, fasilitas publik yang bertanggung jawab kepada parlemen, badan publik lainnya yang dananya

sebagian besar berasal dari pajak, diatur, dimiliki dan diawasi oleh pemerintah lokal atau daerah (di Indonesia BUMN/BUMD) dan lembaga pendidikan dan pelatihan yang diselenggarakan pemerintah.

Ada definisi lain dari sektor publik yang mencakup sektor pemerintahan dan sektor nirlaba. Dengan demikian, praktik akuntansi dan auditing sektor publik mencakup dua bagian utama yaitu: a) Akuntansi dan Auditing Sektor Pemerintah (Pusat/Daerah) dan b) Akuntansi dan Auditing Sektor Organisasi Nirlabayang dimiliki oleh Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM), Yayasan, dan sebagainya yang ditujukan untuk kegiatan pelayanan sosial. Untuk akuntansi dan auditing organisasi non-profit, telah ditetapkan standard akuntansi/auditnya dalam PSAK 45. Buku ini lebih diarahkan untuk membahas konsep dan praktik auditing pada sektor pemerintahan.

Handjari memberikan panduan untuk mengidentifikasi sektor publik. Menurut Handjari, karakteristik entitas sektor publik adalah:

- n Sektor yang mengelola kekayaan/rumah tangga negara yang sangat besar (makro) dibandingkan dengan entitas sektor perusahaan (mikro).
- n Pencatatan atau akuntansinya tidak memperhitungkan atau menghitung laba atau rugi tetapi defisit atau surplus sejalan dengan penekanan pada pendapatan dan belanja.
- n Pemilik kekayaan adalah masyarakat atau orang banyak (publik) sehingga pemerintah sebagai pengelolanya sebenarnya diawasi oleh masyarakat atau orang banyak melalui perwakilannya di legislatif.
- n Pengelolanya wajib menyusun pertanggungjawaban secara transparan kepada publik.

Karakter audit sektor publik juga dapat dikupas melalui artikulasi definisi frase “sektor publik”. Dari berbagai kupasan seminar dan loka karya, pemahaman sektor publik sering diartikan sebagai aturan pelengkap pemerintah yang mengakumulasikan “hutang sektor publik” dan “permintaan pinjaman sektor publik” untuk suatu tahun tertentu. Artikulasi ini muncul dari sudut pandang ekonomi dan politik yang selama ini mendominasi perdebatan sektor publik. Dari sisi kebijakan publik, sektor publik dipahami sebagai tuntutan pajak, birokrasi yang berlebihan, pemerintahan yang besar dan nasionalisasi versus privatisasi. Dalam arti luas, sektor publik disebut sebagai bidang yang membicarakan metoda manajemen negara, sedangkan dalam arti sempit, diartikan sebagai pembahasan pajak dan kebijakan perpajakan.

Perkembangan paradigma pemerintahan di berbagai negara yang bergeser dan berproses dari *ruling government* menuju ke arah *governance* dan penciptaan administrasi pemerintah yang berhasil guna, berdaya guna, dan berkeadilan telah membuka kesadaran bagi setiap orang, terutama aparat pemerintah untuk senantiasa tanggap akan tuntutan lingkungannya, dengan

berupaya memberikan pelayanan yang terbaik, secara transparan dan berakuntabilitas.

Sejarah organisasi sektor publik sebenarnya telah ada sejak ribuan tahun yang lalu. Dalam bukunya, Vernon Kam (1989) mengilustrasikan bahwa praktik akuntansi sektor publik sebenarnya telah ada sejak ribuan tahun sebelum masehi. Kemunculannya lebih dipengaruhi oleh interaksi dan kekuatan sosial dalam masyarakat. Kekuatan sosial masyarakat, yang umumnya berbentuk pemerintahan-organisasi sektor publik ini, dapat diklasifikasikan dalam:

- n Semangat kapitalisasi (*Capitalistic Spirit*)
- n Peristiwa politik dan ekonomi (*Economic and Politic Events*)
- n Inovasi teknologi (*Technology Inovation*)

Akuntansi Sektor Publik dan Akuntansi Sektor Swasta

Akuntansi sektor publik berkaitan dengan pencatatan dan pelaporan transaksi yang terjadi di instansi pemerintah pusat maupun daerah. Terdapat perbedaan dan persamaan antara akuntansi sektor publik dengan akuntansi sektor swasta. Perbedaan antara sektor publik dengan sektor swasta beserta akuntansinya tersaji pada tabel berikut.

No.	Uraian	Sektor Publik	Sektor Swasta
a.	Tujuan	Tidak mencari keuntungan	Mencari keuntungan
b.	Sumber Pembiayaan	Pajak, retribusi, subsidi dan utang	Modal Sendiri, laba ditahan, utang dan penerbitan saham
c.	Pertanggungjawaban	Kepada masyarakat dan parlemen (DPR/DPRD)	Kepada pemegang saham dan kreditur
d.	Struktur Organisasi	Birokratis, hierarkis dan kaku	Fleksibel: fungsional, piramid dan datar
e.	Karakteristik Anggaran	Terbuka untuk publik	Tertutup untuk publik
f.	Sistem Akuntansi	Kas/modifikasi kas/akrual	Akrual
g.	Laporan Keuangan	Neraca, Aliran Kas dan Laporan Realisasi Anggaran, Catatan atas Laporan Keuangan	Neraca, Aliran Kas, Laporan Rugi Laba dan Laporan Perubahan Modal

h.	Standar Akuntansi	Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah	Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan
i.	Auditor	Auditor Sektor Publik	Kantor Akuntan Publik
j.	Standar Audit	Standar Pemeriksaan Akuntan Sektor Publik	Standar Pemeriksaan Akuntan Publik

Tabel 1-1: Perbedaan Sektor Publik dan Sektor Swasta

Persamaan sektor publik dan sektor swasta dan akuntansinya sebagai berikut:

- a. Merupakan bagian integral dari sistem ekonomi suatu negara.
- b. Mempunyai masalah kelangkaan sumber daya.
- c. Terkait dengan peraturan perundang-undangan dan ketentuan lain yang disyaratkan (standar akuntansi dan standar audit).
- d. Menghasilkan produk yang sama (informasi keuangan).
- e. Membutuhkan informasi yang relevan dan andal untuk melaksanakan fungsi manajemen.

Audit Sektor Publik dan Audit Sektor Swasta

Dalam level teknis audit sektor publik sama dengan jenis audit lainnya. Beberapa teknik audit sektor publik relatif kurang berkembang dibandingkan dengan audit sektor swasta, contohnya teknik perencanaan dan sampel statistik. Namun, tekanan untuk berubah telah membuat auditor sektor publik mengimbangi dan kadang mengungguli sektor swasta. Di lain pihak, sektor publik mempunyai sejarah yang panjang dalam pembangunan nasional, misalnya peranan auditor dalam mendeteksi adanya kecurangan (audit investigasi).

Perbedaan yang paling mendasar antara audit sektor publik dan swasta adalah pertimbangan kebijakan politik. Dalam akhir proses audit, khususnya dalam audit keuangan, auditor akan menggunakan objektivitas terbaiknya dan rekomendasi secara menyeluruh. Auditor yang kurang berpengalaman dalam sektor publik biasanya memberikan rekomendasi yang kontroversial seperti meningkatkan harga untuk mengimbangi kenaikan beban. Hal yang penting untuk membedakan audit sektor publik dan swasta adalah perbedaan kepentingan antara kebijakan politik dan rasional ekonomi, kebijakan politik biasanya diprioritaskan dalam sektor publik setidaknya dalam jangka pendek.

Audit pada sektor swasta lebih ditentukan oleh interaksi antara pemilik perusahaan dan manajemen perusahaan yang banyak ditentukan oleh kontrak-kontrak yang terjadi di antara mereka. Sebaliknya, pada sektor publik interaksi antara pemilik, dalam hal ini masyarakat yang diwakili oleh legislatif, dengan

manajemen sektor publik (pemerintah) diatur dengan jelas pada berbagai peraturan perundang-undangan. Audit sektor publik juga sangat dipengaruhi oleh peraturan perundang-undangan. Berbagai peraturan perundang-undangan tersebut terutama mengatur hal-hal yang harus diaudit dan yang harus dilaporkan dalam laporan audit. Oleh karena itu, audit sektor publik sangat menekankan aspek ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Juga, laporan audit sektor publik menyediakan informasi lebih banyak daripada laporan audit pada sektor swasta. Hal ini pada gilirannya akan menyebabkan lebih luasnya tanggung jawab auditor sektor publik dibandingkan dengan rekan mereka pada sektor swasta.

Akuntabilitas, Akuntansi, dan Auditing Sektor Publik

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), yang masih dalam bentuk konsep dan mengacu pada Government Auditing Standards yang diterbitkan GAO, menyatakan bahwa akuntabilitas adalah kata kunci yang memunculkan kebutuhan akan akuntansi dan auditing. Demikian pula dalam proses-proses pelaksanaan pemerintahan di Indonesia, konsep akuntabilitas merupakan kunci penyelenggaraan pemerintahan yang baik. Berbagai stakeholder organisasi pemerintahan, baik legislatif, eksekutif, maupun masyarakat luas, memerlukan informasi tentang:

- n Penggunaan sumber daya publik secara benar dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- n Penyelenggaraan program-program pemerintah yang mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang diharapkan.
- n Penyediaan layanan kepada masyarakat secara efisien, ekonomis dan efektif.³

Tugas utama pertanggungjawaban hal-hal di atas kepada legislatif dan masyarakat luas berada di tangan jajaran pegawai dan pejabat pemerintahan. Auditor berperan dalam pelaksanaan akuntabilitas dengan menyediakan laporan-laporan yang menambah kredibilitas dan keandalan informasi yang dilaporkan oleh pegawai dan pejabat pemerintah tersebut.

Sebagai suatu proses, auditing berhubungan dengan prinsip dan prosedur akuntansi yang digunakan oleh organisasi. Auditor mengeluarkan suatu opini atas laporan keuangan suatu entitas. Laporan keuangan merupakan hasil dari sebuah sistem akuntansi dan diputuskan atau dibuat oleh pihak pengelola. Pengelola suatu entitas menggunakan data-data mentah akuntansi untuk kemudian dialokasikan ke masing-masing laporan surplus-defisit dan

³ Government Auditing Standards, 2003 Revision, Para. 1.11.

neraca serta menyajikan hasilnya dalam suatu bentuk laporan yang dipublikasikan.

Hubungan antara akuntansi dengan auditing merupakan suatu hubungan yang tertutup. Auditor selalu menggunakan data-data akuntansi dalam melaksanakan kerja auditing. Lebih jauh lagi, auditor harus membuat suatu keputusan tentang pengalokasian data-data akuntansi yang dibuat oleh pihak manajemen. Auditor juga harus memutuskan apakah laporan keuangan yang telah disajikan telah sesuai atau terdapat salah saji. Untuk membuat keputusan-keputusan tersebut, auditor tidak dapat membatasi dirinya hanya dengan menggunakan perekaman bukti akuntansi dan rekening-rekening yang ada di dalam organisasi. Dalam kenyataannya, auditor juga harus memperhatikan seluruh hal yang ada di dalam organisasi, karena perilaku organisasi tidak hanya akan mempengaruhi data yang ada, tetapi yang lebih penting lagi, akan mempengaruhi kebijakan manajemen berkaitan dengan akuntansi dan pelaporan data.

Menurut Jones dan Bates, terdapat empat faktor yang melatarbelakangi pentingnya audit dalam sektor publik, yaitu: pertumbuhan volume dan kompleksitas transaksi ekonomi, pemisahan sumber dana, rendahnya independensi pihak manajemen, dan pengaruh keputusan organisasi sektor publik terhadap masyarakat (sosial).

Pertumbuhan volume dan kompleksitas transaksi ekonomi

Pertumbuhan aktivitas sektor publik mengakibatkan level dan kompleksitas aktivitas ekonomi pun meningkat. Pertumbuhan volume dan kompleksitas tersebut mengakibatkan klasifikasi anggaran, pengukuran dan pelaporan aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan dan beban menjadi lebih sulit. Hal tersebut mengakibatkan kesulitan dalam merancang sistem akuntansi untuk pelaporan transaksi ekonomi secara tepat. Lebih lanjut, aparat pemerintah biasanya tidak terlatih untuk mengerjakan prosedur akuntansi lanjutan. Permasalahan tersebut diperburuk oleh peningkatan jumlah standar akuntansi pemerintah. Kombinasi dari peningkatan kompleksitas, sistem akuntansi dan standar akuntansi pemerintah telah membuat perspektif akuntansi “profesional” semakin dibutuhkan. Salah satu cara untuk mendapatkan perspektif ini adalah melalui fungsi audit.

Pemisahan Sumber Dana

Saat ini, dalam sektor publik terjadi pemisahan antara pihak yang

mendanai dengan pihak yang bertanggung jawab untuk mengelola sumber daya. Pemisahan tersebut disebabkan oleh: jarak yang menyulitkan akses ke sebuah organisasi, perbedaan keahlian teknis antara pihak yang mempunyai dana dan yang mengelola sumber daya, dan perbedaan ukuran organisasi jasa. Lebih lanjut, pemisahan tersebut akan meningkatkan kemungkinan terjadinya kesalahan informasi dan kesalahpahaman baik disengaja maupun tidak. Disinilah audit berperan sebagai alat komunikasi.

Rendahnya Independensi Manajemen Pemerintahan

Ketika informasi disajikan oleh pihak yang memiliki kepentingan sendiri terhadap laporannya, pengguna informasi tersebut harus menguji keandalan data yang diberikan. Suatu informasi diragukan kebenarannya ketika interaksi antara sumber informasi dan penggunaannya rendah. Semakin rendah interaksi yang terjadi antara sumber informasi dan pengguna maka semakin penting bagi pengguna informasi untuk menguji reabilitas informasi yang disajikan, dan di saat yang bersamaan pengujian reabilitas semakin sulit.

Rendahnya independensi manajemen dapat dilihat dari berbagai bentuk, yaitu antara lain sebagai berikut.

- 1) Perkiraan yang terlalu optimis, contoh: volume aktivitas di masa mendatang, pendapatan pajak, hibah, dan tingkat pertumbuhan ekonomi.
- 2) Ditetapkan terlalu rendah, contoh: biaya, hutang, permintaan jasa, biaya sosial dan kebutuhan teknologi.
- 3) Ditetapkan terlalu tinggi, contoh: pendapatan, keuntungan sosial dan aset.
- 4) Kelalaian tidak mencantumkan, contoh: undang-undang masa depan, gangguan administrasi atau lingkungan, kumpulan data yang digunakan untuk mendeteksi program yang tidak efektif atau efisien dan kehilangan pegawai.

Pengaruh keputusan organisasi sektor publik terhadap masyarakat

Keputusan pemerintah mempunyai dampak ganda bagi kebutuhan auditing. Pertama, masyarakat perlu mengetahui apakah pengelolaan sumber daya oleh pemerintah pusat maupun daerah telah dilaksanakan secara efektif dan efisien. Dalam hal ini, terdapat peningkatan kebutuhan auditor sektor publik untuk melaporkan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara

kepada masyarakat. Kedua, presiden selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara perlu mengetahui dampak sosial dari program yang telah dilaksanakan. Disini lah terjadi peningkatan kebutuhan auditor untuk melaporkan keuangan negara kepada presiden. Pernyataan ini lebih dititikberatkan pada unit pemerintahan. Tentu saja masyarakat memiliki kepentingan yang tak kalah penting di organisasi publik lainnya. Dengan sumber daya yang terbatas, setiap organisasi publik berkewajiban melaporkan pengelolaan keuangan negara secara akurat.

Peranan dan Tanggung Jawab Auditor dan Auditor pada Sektor Publik

Konsep SPKN menyatakan bahwa para pejabat dari entitas yang diaudit diberi tanggung jawab untuk mengelola sumber-sumber daya publik sedangkan auditor sektor publik memiliki peranan dan tanggung jawab yang esensial dalam memastikan bahwa sumber-sumber daya publik tersebut digunakan dengan efisien, ekonomis, efektif, dan sah. Secara rinci seperti yang tertera pada Government Auditing Standards 2003 Revision (GAGAS 2003) paragraf, para pejabat dari entitas yang diaudit bertanggung jawab atas hal-hal berikut:

- 1) Menggunakan sumber-sumber daya secara efisien, ekonomis, efektif dan sah untuk mencapai tujuan-tujuan penyediaan sumber-sumber daya tersebut atau program-program yang telah ditetapkan. Sumber daya yang dipertanggungjawabkan ini meliputi sumber daya keuangan, fisik maupun informasional. Sumber daya tersebut dapat dipercayakan kepada pejabat publik atau pihak lainnya yang ditunjuk, misalnya yayasan atau lembaga non-pemerintahan. Sumber daya tersebut dapat berasal dari konstituennya, misalnya yang dialokasikan melalui proses legislatif dalam anggaran belanja, maupun dari tingkatan pemerintah lainnya, misalnya dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah.
- 2) Menaati peraturan perundang-undangan yang berlaku, mencakup identifikasi ketentuan-ketentuan yang harus ditaati oleh entitas dan pejabatnya dan menyelenggarakan sistem-sistem yang dirancang untuk mencapai ketaatan tersebut.
- 3) Membentuk dan menyelenggarakan pengendalian intern yang efektif untuk memastikan bahwa tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang ditetapkan telah tercapai; sumber daya digunakan secara efisien, ekonomis, efektif, dan diamankan dengan baik; peraturan perundang-undangan ditaati; dan laporan yang sesuai kepada berbagai pihak yang mengawasi

tindakan mereka dan kepada publik dalam rangka pertanggungjawaban sumber-sumber daya yang digunakan untuk menjalankan program-program pemerintah dan hasil-hasil yang dicapai dari program-program pemerintah ini.

- 4) Menangani temuan-temuan dan rekomendasi-rekomendasi auditor dan menetapkan dan menyelenggarakan suatu proses untuk memonitor status dari temuan-temuan dan rekomendasi-rekomendasi tersebut.
- 5) Dalam hal auditan melakukan pengadaan untuk audit dan penugasan atestasi lainnya, auditan harus mengikuti praktik pengadaan yang baik, termasuk memastikan bahwa telah ada prosedur-prosedur untuk memantau kinerja dari kontrak pengadaan tersebut. Tujuan-tujuan dan ruang lingkup audit atau penugasan atestasi lainnya harus jelas. Faktor-faktor yang dapat dipertimbangkan dalam mengevaluasi proposal penawaran audit atau penugasa atestasi lainnya adalah harga, kecepatan tanggapan penawar atas permintaan proposal, ketersediaan staf yang memiliki kualifikasi profesional dan kemampuan teknis yang sesuai dan hasil dari *peer review* dari penawar.

Berdasarkan GAGAS 2003, bagi auditor pada sektor publik, ada dua tanggung jawab utama dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, yaitu menjalankan prinsip-prinsip pelayanan kepentingan umum dan mempertahankan tingkat integritas, obyektivitas dan independensi setinggi mungkin. Dalam hal ini, yang dimaksud dengan kepentingan umum adalah keberadaan kolektif dari komunitas masyarakat dan entitas yang dilayani oleh auditor. Dalam melayani kepentingan umum, auditor harus mengambil keputusan-keputusan yang konsisten dengan kepentingan publik atau program atau aktivitas yang diaudit. Untuk itu, auditor sering menghadapi berbagai tekanan dari manajemen entitas yang diaudit, pejabat pemerintah, ataupun pihak-pihak lain. Pegangan utama bagi auditor dalam mengatasi konflik ini adalah bertindak dengan integritas yang tinggi dengan pedoman bahwa bila auditor memenuhi tanggung jawabnya kepada publik maka kepentingan individu-individu dan organisasi-organisasi ini telah dilayani dengan cara terbaik.

Tujuan dari auditor mempertahankan tingkat integritas, obyektivitas dan independensi yang tinggi adalah untuk menjaga dan meningkatkan kepercayaan masyarakat. Auditor harus profesional, obyektif, berdasarkan fakta, tidak memiliki kepentingan politik maupun ideologis dalam hubungannya dengan entitas yang diaudit dan dengan pengguna laporan audit. Auditor harus jujur dan terbuka kepada entitas yang diaudit dan pengguna laporan dalam pelaksanaan tugasnya. Akan tetapi kejujuran dan keterbukaan

ini dibatasi oleh aturan-aturan atau kebijakan-kebijakan kerahasiaan dari entitas yang diaudit. Auditor dilarang menggunakan informasi yang diperolehnya dalam penugasan audit untuk keuntungan pribadinya atau hal-hal yang dapat merusak tujuan-tujuan yang sah dan etis dari entitas yang diaudit

Jenis Audit

Dalam bagian ini akan dijelaskan jenis-jenis audit yang akan dilaksanakan oleh auditor sektor publik. Dalam setiap audit, perlu dimulai dengan penetapan tujuan untuk menentukan jenis audit yang dilaksanakan serta standar audit yang harus diikuti oleh auditor. Berdasarkan tujuannya Audit sektor publik dibagi menjadi tiga jenis yaitu:

1) Audit Keuangan

Audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan apakah laporan keuangan dari entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar tentang posisi keuangan, hasil operasi/usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan, mencakup penentuan apakah:

- a. Informasi keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.
- b. Entitas yang diaudit telah memenuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan keuangan tertentu.
- c. Sistem pengendalian intern instansi tersebut, baik terhadap laporan keuangan maupun terhadap pengamanan atas kekayaannya, telah dirancang dan dilaksanakan secara memadai untuk tujuan pengendalian.

Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan yang meliputi, antara lain audit terhadap unsur yang berikut;

- n Segmen laporan keuangan dan informasi keuangan (seperti laporan pendapatan dan biaya, laporan penerimaan dan pengeluaran kas, laporan aktiva tetap), dokumen anggaran, perbedaan antara realisasi kinerja keuangan dan yang diperkirakan.
- n Pengendalian intern mengenai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- n Pengendalian atau pengawasan intern atas penyusunan laporan keuangan dan atas pengamanan aktiva termasuk

pengendalian/pengawasan intern atas penggunaan sistem yang berbasis komputer. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan dugaan atas adanya kecurangan.

Sementara itu, berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Pemeriksaan Keuangan adalah meliputi pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah. Pemeriksaan Keuangan ini dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan pelayanan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, dalam hal audit keuangan, BPK hanya memiliki wewenang untuk memeriksa laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah.

2) Audit kinerja (audit operasional)

Adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit. Audit kinerja dimaksudkan untuk dapat meningkatkan tingkat akuntabilitas pemerintah dan memudahkan pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggung jawab untuk mengawasi atau memprakarsai tindakan koreksi. Audit kinerja mencakup audit tentang ekonomi, efisiensi, dan program.

Audit Ekonomi dan Efisiensi

Audit Ekonomi dan Efisiensi menentukan apakah:

- n Entitas telah memperoleh, melindungi dan menggunakan sumber dayanya (seperti karyawan, gedung, ruang dan peralatan kantor) secara hemat dan efisien;
- n Penyebab timbulnya ketidakhematan dan ketidakefisienan;
- n Entitas tersebut telah mematuhi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan kehematan dan efisiensi.

Audit ekonomi dan efisiensi dapat mempertimbangkan apakah entitas yang diaudit telah:

- n Mengikuti ketentuan pelaksanaan pengadaan yang sehat.
- n Melakukan pengadaan sumber daya (jenis, mutu, dan jumlah) yang sesuai dengan kebutuhan dan dengan biaya yang wajar;
- n Melindungi dan memelihara semua sumber daya negara yang ada secara memadai;
- n Menghindari duplikasi pekerjaan atau kegiatan yang tanpa tujuan dan

- kurang jelas tujuannya;
- n Menghindari adanya pengangguran atau jumlah pegawai yang berlebihan;
 - n Menggunakan prosedur kerja yang efisien;
 - n Menggunakan sumber daya (staf, peralatan dan fasilitas) secara optimum dalam menghasilkan atau menyerahkan barang/jasa dengan kuantitas dan kualitas yang baik serta tepat waktu;
 - n Mematuhi persyaratan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan perolehan, pemeliharaan dan penggunaan sumber daya negara;
 - n Telah memiliki suatu sistem pengendalian manajemen yang memadai untuk mengukur, melaporkan, dan memantau kehematan dan efisiensi pelaksanaan program;
 - n Telah melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai penghematan dan efisiensi.

Audit Efektivitas

Audit Efektivitas mencakup penentuan:

- n Tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan atau manfaat yang telah ditetapkan oleh undang-undang atau badan lain yang berwenang;
- n Efektivitas kegiatan entitas, pelaksanaan program, kegiatan atau fungsi instansi yang bersangkutan;
- n Apakah entitas yang telah diaudit telah menaati peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan program/kegiatannya.

Contoh pelaksanaan audit (efektivitas) program:

- n Menilai tujuan program, baik yang baru maupun yang sudah berjalan, apakah sudah memadai dan tepat atau relevan;
- n Menentukan tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan;
- n Menilai efektifitas program dan atau unsur program secara sendiri-sendiri;
- n Mengidentifikasi faktor yang menghambat pelaksanaan kinerja yang baik dan memuaskan;
- n Menentukan apakah manajemen telah mempertimbangkan alternatif-alternatif untuk melaksanakan program tersebut, yang mungkin dapat memberikan hasil yang lebih baik dengan biaya yang rendah;
- n Menentukan apakah program tersebut melengkapi, tumpang tindih atau bertentangan dengan program lain yang terkait;
- n Mengidentifikasi cara untuk dapat melaksanakan program tersebut dengan lebih baik;

- n Menilai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk program tersebut;
- n Menilai apakah sistem pengendalian manajemen sudah cukup memadai untuk mengukur, melaporkan, dan memantau tingkat efektivitas program;
- n Menentukan apakah manajemen telah melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai efektifitas program.

Menurut UU Nomor 15 Tahun 2004, Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawas intern pemerintah. Pasal 23 E UUD 1945 mengamanatkan BPK untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja pengelolaan keuangan negara. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Adapun untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien serta memenuhi sarannya secara efektif.

3) Audit Untuk Tujuan Tertentu

Pemeriksaan/audit dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan dan bersifat investigatif ataupun audit ketaatan tertentu.

Audit Investigasi

Audit investigasi adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa rekomendasi untuk ditindaklanjuti bergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang ditemukan. Tujuan audit investigasi adalah mengadakan temuan lebih lanjut atas temuan audit sebelumnya, serta melaksanakan audit untuk membuktikan kebenaran berdasarkan pengaduan atau informasi masyarakat. Tanggung jawab pelaksanaan audit investigasi terletak pada lembaga audit atau satuan pengawas. Prosedur atau teknik audit investigasi mengacu pada standar audit serta disesuaikan dengan keadaan yang dihadapi. Laporan audit investigasi menetapkan siapa yang terlibat atau

bertanggung jawab, dan ditandatangani oleh kepala lembaga/satuan audit. Adapun sumber informasi audit investigasi adalah:

- n Pengembangan temuan audit sebelumnya,
- n Adanya pengaduan dari masyarakat,
- n Adanya permintaan dari dewan komisaris atau DPR untuk melakukan audit, misalnya karena adanya dugaan manajemen/pejabat melakukan penyelewengan.

Program audit untuk audit investigasi umumnya sulit untuk ditetapkan terlebih dahulu atau dibakukan. Kalau audit investigasi yang dilaksanakan merupakan pengembangan temuan audit sebelumnya, seperti *financial audit* dan *operational audit*, auditor dapat menyusun langkah audit yang dilaksanakan meskipun terkadang setelah dilaksanakan masih banyak mengalami penyesuaian atau perubahan.

Adapun hasil audit investigasi pada umumnya dapat disimpulkan berikut ini:

- n Apa yang dilaporkan masyarakat tidak terbukti.
- n Apa yang diadukan terbukti, misalnya terjadi penyimpangan dari suatu aturan atau ketentuan yang berlaku, namun tidak merugikan negara ataupun perusahaan.
- n Terjadi kerugian bagi perusahaan akibat perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh karyawan.
- n Terjadi ketekoran/kekurangan kas atau persediaan barang milik negara, dan bendaharawan tidak dapat membuktikan bahwa kekurangan tersebut diakibatkan bukan karena kesalahan atau kelalaian bendaharawan.
- n Terjadi kerugian negara akibat terjalai wanprestasi atau kerugian dari perikatan yang lahir dari undang-undang.
- n Terjadi kerugian negara akibat perbuatan melawan hukum dan tindak pidana lainnya.

Laporan audit investigasi bersifat rahasia, terutama apabila laporan tersebut akan diserahkan kepada kejaksaan. Dalam menyusun laporan, auditor tetap menggunakan asas praduga tidak bersalah. Pada umumnya audit investigasi berisi: dasar audit, temuan audit, tindak lanjut dan saran sedangkan laporan audit yang akan diserahkan keada kejaksaan, temuan audit memuat: modus operandi, sebab terjadinya penyimpangan, bukti yang diperoleh dan kerugian yang ditimbulkan.

Audit Ketaatan

Audit ketaatan bertujuan untuk menentukan apakah auditan telah

memenuhi atau mengikuti prosedur dan peraturan tertentu yang telah ditetapkan. Contoh dari audit ketaatan adalah audit pajak penghasilan dengan tujuan apakah auditan telah memenuhi peraturan perpajakan dalam menghitung besarnya pajak yang terhutang.

Tabel 1-2, berikut ini mengikhtisarkan jenis-jenis audit termasuk contoh, informasi, kriteria, dan bukti dari setiap jenis audit:

Jenis Audit	Contoh	Informasi	Kriteria yang Ditetapkan	Bukti Audit yang Tersedia
Audit Keuangan	Audit tahunan atas laporan keuangan Pemerintah DKI	Laporan Keuangan Pemerintah DKI	Prinsip akuntansi yang berlaku umum	Dokumen, catatan dan bahan bukti audit yang berasal dari sumber-sumber di luar auditan
Audit Operasional	Evaluasi untuk mengetahui apakah proses pencairan dana pada Direktorat Jenderal Perbendaharaan berjalan secara efektif dan efisien	Banyaknya Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) yang dikeluarkan, biaya yang dikeluarkan dan banyaknya kesalahan yang terjadi.	Ketentuan yang ditetapkan DJPb mengenai efisiensi dan efektivitas proses pencairan dana	Laporan kesalahan, catatan dan biaya pemrosesan pencairan dana
Audit Investigatif	Audit KPK atas kasus korupsi	Masukan saksi dari masyarakat	UU Anti Korupsi, UU Pidana	Bukti suap/ penyelewengan dana
Audit Ketaatan	Audit ketaatan atas penghitungan jumlah pajak yang terhutang	Laporan Keuangan Auditan	Undang-undang dan ketentuan perpajakan	Laporan Keuangan dan perhitungan-perhitungan oleh auditor.

Tabel 1-2: Jenis-jenis audit

Selain berdasarkan tujuannya, maka berdasarkan subyeknya, audit dapat dibagi berdasarkan afiliasi auditor, yaitu:

a. Audit Eksternal

Audit eksternal dilaksanakan oleh auditor yang memiliki sertifikat akuntan publik yang dikeluarkan oleh IAI. Biasanya auditor bersertifikat akuntan publik melakukan jasa audit berdasarkan kontrak.

Pada umumnya audit yang dilaksanakan oleh audit eksternal adalah audit keuangan.

b. Audit Internal

Sebaliknya, audit internal dilakukan oleh auditor intern, yaitu adalah suatu fungsi penilai independen yang didirikan di dalam organisasi untuk memeriksa dan mengevaluasi aktivitas auditan. Auditor intern bekerja di suatu organisasi untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen organisasi. Auditor intern biasanya melaporkan hasil audit kepada komite audit atau dewan komisaris.

Sementara audit keuangan dilaksanakan oleh auditor independen yang mempunyai sertifikat akuntan yang merupakan auditor ekstern. Audit internal melaksanakan audit ketaatan dan operasional untuk organisasinya. Audit internal mengukur tingkat ketaatan setiap lini organisasi dengan kebijakan dan peraturan organisasi. Selain itu, auditor internal juga melaksanakan audit operasional seperti penilaian sistem komputer akuntansi.

c. Audit oleh Pemerintah

Dalam negara Indonesia terdapat beberapa lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pada tingkatan tertinggi terdapat Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Inspektorat Jenderal yang berada di setiap departemen, serta Badan Pengawas Daerah untuk lingkup pengawasan di daerah.

BPK melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pemeriksaan tersebut meliputi seluruh unsur keuangan negara yaitu:

1. hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang dan melakukan pinjaman;
2. kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
3. penerimaan negara;
4. pengeluaran negara;
5. penerimaan daerah;
6. pengeluaran daerah;
7. kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/perusahaan daerah.

8. kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintah dan/atau kepentingan umum;
9. kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Dalam melaksanakan audit, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawasan intern pemerintah. Selain itu, BPK dapat menggunakan pemeriksa dan/atau tenaga ahli dari luar yang bekerja untuk dan atas nama BPK.

BPKP mempunyai tugas untuk melakukan evaluasi efisiensi dan efektivitas operasi berbagai program pemerintah dan BUMN. Salah satu contohnya adalah evaluasi pelaksanaan komputerisasi di dalam suatu unit pemerintahan. Dalam hal ini para auditor dapat meninjau dan menganalisis segala aspek sistem komputerisasi tersebut, tetapi penekanan utamanya adalah pada penilaian terhadap kekayaan peralatan, efisiensi operasi, kecukupan dan kegunaan keluaran, serta hal-hal lainnya guna melihat kemungkinan perolehan pelayanan yang sama dengan biaya yang lebih rendah.

Disamping itu terdapat juga audit ketaatan terhadap UU Perpajakan juga dilakukan oleh auditor pemerintah di kantor-kantor Pelayanan/Pemeriksaan Pajak; demikian juga audit yang dilakukan oleh auditor Komisi Pemberantasan Korupsi, untuk tujuan (investigatif) tertentu.

Obyek Audit

Obyek audit pada dasarnya meliputi semua kegiatan organisasi sejak perencanaan, pelaksanaan kegiatan operasional sampai dengan pelaporan pertanggungjawaban akhir periode dari suatu organisasi/lembaga. Terdapat tiga jenis organisasi/lembaga yaitu pertama organisasi/lembaga sektor komersial, yaitu yang bertujuan untuk mencari laba, kedua organisasi/lembaga sektor publik, yaitu yang bertujuan murni nir laba, dan kuasi sektor publik, yaitu unit yang tidak semata-mata mencari laba. Seiring dengan perkembangan organisasi sektor publik, dan kuasi sektor publik yang berfungsi untuk melayani publik, yang antara lain ditandai dengan perkembangan perundangan tentang otonomi daerah dan prinsip perimbangan keuangan pemerintah pusat dan daerah; maka profesi akuntansi dan auditing sektor publik ditantang untuk berkembang seiring tuntutan dilaksanakannya “*good governance*” di segala bidang.

Sistem Pengendalian Sektor Publik

Pengendalian adalah seluruh proses penilaian terhadap kegiatan berupa langkah-langkah kerja untuk meyakinkan apakah hasil kegiatan sesuai dengan apa yang direncanakan dan tujuan yang ditetapkan. Pengendalian berfungsi penting sebagai sarana untuk menegakkan disiplin nasional dalam rangka pencapaian tujuan negara dengan baik, efektif, dan efisien dikaitkan dengan aparatur pemerintah yang bersih dan berwibawa. Dilihat dari struktur pengendalian yang berlaku dalam sistem pengendalian negara Indonesia maka sistem pengendalian yang berlaku adalah sistem pengendalian utama yaitu sistem pengendalian Negara Kesatuan RI (pemeriksaan/pengawasan ekstern pemerintah) dan sistem pengawasan/pemeriksaan intern pemerintah pusat.

Salah satu kegiatan utama dalam tahapan pengendalian keuangan negara adalah pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Bahkan, reformasi di bidang keuangan negara juga memasukkan unsur pemeriksaan sebagai satu pilar utama reformasi. Reformasi keuangan negara ditandai dengan diundangkannya tiga serangkai undang-undang yang berkaitan dengan keuangan negara: UUKN, UU Perbendaharaan, dan UU tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Sistem Pengendalian di Indonesia

Berdasarkan atas subyeknya, maka sistem pengendalian di Indonesia dapat dijelaskan sebagai berikut:

Pengendalian Negara Kesatuan RI (ekstern).

Berdasarkan UUD 1945 presiden adalah pemegang kekuasaan pemerintahan. Dalam melaksanakan tugas pemerintahannya, presiden memerlukan pembiayaan, dokumen pembiayaan yang digunakan presiden sebagai dasar pelaksanaan tugas pemerintahan adalah APBN. APBN sebagai dasar pelaksanaan tugas pemerintahan pada hakekatnya merupakan mandat yang diberikan DPR kepada presiden untuk melakukan pendapatan dan belanja negara kemudian mandat untuk menggunakan pendapatan tersebut digunakan untuk membiayai pengeluaran dalam melaksanakan pemerintahan. APBN ditetapkan tiap-tiap tahun dengan UU yang ditetapkan presiden dengan persetujuan DPR. Berdasarkan UU nomor 17 tahun 2003 pemerintah berkewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBN yang telah dilaksanakan dalam satu tahun anggaran.

Dalam pasal 23 E ayat 1 UUD 1945 dinyatakan bahwa untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara

diadakan badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri. Hasil pemeriksaan itu diserahkan kepada DPR. Amanat yang tercantum dalam UUD 1945 pasal 23 E tersebut direalisasikan dengan dikeluarkannya UU nomor 5 tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Dalam perkembangannya UU tersebut masih belum mencukupi karena belum memiliki landasan operasional yang memadai dalam mendukung pelaksanaan tugas BPK dalam rangka memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Untuk menyempurnakan UU nomor 5 tahun 1973 ditetapkanlah UU baru yang mengatur tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, UU baru tersebut adalah UU nomor 15 tahun 2004. Dalam UU baru tersebut baik DPR maupun BPK merupakan lembaga tinggi diluar pemerintahan yang dalam melakukan pengawasannya secara mandiri dan terlepas dari pengaruh dan kekuasaan pemerintah, namun bukan merupakan lembaga tersebut lebih tinggi kedudukannya dalam pemerintahan.

Pengawasan oleh DPR RI

Dalam UUD 1945 pasal 20A disebutkan bahwa DPR memiliki fungsi legislasi, fungsi anggaran dan fungsi pengawasan. Selanjutnya dijelaskan dalam UU nomor 22 tahun 2003 pasal 26 ayat 1 tugas dan wewenang DPR adalah:

- (1) Membentuk UU yang dibahas dengan Presiden untuk mendapat persetujuan bersama;
- (2) Membahas dan memberikan persetujuan peraturan pemerintah pengganti UU;
- (3) Menerima dan membahas usulan rancangan UU yang diajukan DPD yang berkaitan dengan bidang tertentu dan mengikutsertakannya dalam pembahasan;
- (4) Memperhatikan pertimbangan DPD atas rancangan undang-undang APBN dan rancangan undang-undang yang berkaitan dengan pajak, pendidikan, dan agama;
- (5) Menetapkan APBN bersama presiden dengan memperhatikan pertimbangan DPD;
- (6) Melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan undang-undang, APBN, dan kebijakan pemerintah;
- (7) Membahas dan menindaklanjuti hasil pengawasan yang diajukan oleh DPD terhadap pelaksanaan undang-undang mengenai pelaksanaan otonomi daerah, pembentukan, pemekaran dan penggabungan daerah, hubungan pusat dan daerah, sumber daya alam dan sumber daya ekonomi lain, pelaksanaan APBN, pajak, pendidikan, dan agama;

- (8) Memilih anggota BPK dengan memperhatikan pertimbangan DPD;
- (9) Membahas dan menindaklanjuti hasil pemeriksaan dan pertanggungjawaban keuangan negara yang disampaikan BPK;
- (10) Memberikan persetujuan kepada presiden atas pengangkatan dan pemberhentian anggota komisi yudisial;
- (11) Memberikan persetujuan calon hakim agung yang diusulkan komisi yudisial untuk ditetapkan sebagai hakim agung oleh presiden;
- (12) Memilih tiga calon anggota hakim konstitusi dan mengajukannya kepada presiden untuk ditetapkan;
- (13) Memberikan pertimbangan kepada presiden untuk mengangkat duta, menerima penempatan duta negara lain, dan memberikan pertimbangan dalam pemberian amnesti, dan abolisi;
- (14) Memberikan persetujuan kepada presiden untuk menyatakan perang, membuat perdamaian, dan perjanjian dengan negara lain, serta membuat perjanjian internasional lain yang menimbulkan akibat luas dan mendasar bagi kehidupan rakyat terkait dengan beban keuangan negara atau pembentukan undang-undang;
- (15) Menyerap, menghimpun, menampung, dan menindaklanjuti aspirasi masyarakat;
- (16) Melaksanakan tugas dan wewenang lain yang ditentukan undang-undang.

Secara operasional penetapan keputusan DPR ditentukan oleh komisi-komisi yang ada dalam DPR dan melalui proses yang ditetapkan dalam keputusan DPR. Selain itu DPR juga memperoleh pertimbangan dari DPD yang melakukan pengawasan atas pelaksanaan APBN sebagaimana diatur dalam pasal 46 UU nomor 22 tahun 2003. Terdapat sebelas komisi dalam DPR yang masing-masing membawahi bidang-bidang yang telah ditentukan yaitu:

- (1) Komisi I: Bidang pertahanan, luar negeri, dan informasi;
- (2) Komisi II: Bidang pemerintahan dalam negeri, otonomi daerah, aparatur negara, agraria;
- (3) Komisi III: Bidang hukum dan perundang-undangan, HAM, dan keamanan;
- (4) Komisi IV: Bidang pertanian, perkebunan, kehutanan, kelautan, perikanan, dan pangan;
- (5) Komisi V: Bidang perhubungan, telekomunikasi, pekerjaan umum, perumahan rakyat, pembangunan pedesaan, dan kawasan tertinggal;
- (6) Komisi VI: Bidang perdagangan, perindustrian, investasi, koperasi, UKM, dan BUMN;
- (7) Komisi VII: Bidang ESDM, riset dan teknologi, dan lingkungan hidup;

- (8) Komisi VIII: Bidang agama, sosial, dan pemberdayaan perempuan;
- (9) Komisi IX: Bidang kependudukan, kesehatan, tenaga kerja, dan transmigrasi;
- (10) Komisi X: Bidang pendidikan, pemuda, olahraga, pariwisata, kesenian, dan kebudayaan;
- (11) Komisi XI: Bidang keuangan, perencanaan pembangunan nasional, perbankan, dan lembaga keuangan bukan bank.

Di bidang perundang-undangan tugas komisi adalah mengadakan persiapan pembahasan, dan penyempurnaan rancangan undang-undang yang termasuk dalam ruang lingkup tugasnya. Di bidang anggaran tugas komisi adalah:

- (1) Mengadakan pembicaraan pendahuluan mengenai RAPBN yang termasuk tugasnya bersama dengan pemerintah;
- (2) Mengadakan pembahasan dan mengajukan usul penyempurnaan RAPBN yang termasuk tugasnya bersama dengan pemerintah;
- (3) Mengadakan pembahasan laporan keuangan negara dan pelaksanaan APBN termasuk pemeriksaan BPK yang terkait dengan lingkup tugasnya;
- (4) Menyampaikan hasil pembicaraan pendahuluan, sebagaimana pembicaraan yang telah dilakukan.

Di bidang pengawasan komisi DPR bertugas melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan undang-undang (termasuk APBN) serta peraturan pelaksanaannya, membahas dan menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK, dan menampung dan menindaklanjuti aspirasi dan pengaduan masyarakat termasuk surat masuk.

Pemeriksaan oleh BPK

Berdasarkan UUD 1945 pasal 23 pasal 23E ayat 1 dinyatakan bahwa untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri. Dalam UUD tersebut juga disebutkan bahwa hasil pemeriksaan keuangan negara diserahkan kepada DPR, DPD dan DPRD sesuai dengan kewenangannya. Peraturan baru yang mengatur BPK adalah UU nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. UU ini memberikan tanggung jawab pemeriksaan keuangan negara kepada BPK, yang meliputi pemeriksaan atas pengelolaan dan pemeriksaan atas tanggung jawab keuangan. Jenis pemeriksaan yang dapat dilaksanakan oleh BPK adalah (Pasal 4 UU No. 15/2004):

1. Pemeriksaan keuangan, yaitu pemeriksaan atas laporan keuangan.
2. Pemeriksaan kinerja, yaitu pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas.
3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

BPK berbentuk dewan dengan tujuh orang yang terdiri atas seorang ketua merangkap anggota dan seorang wakil ketua merangkap anggota. Berdasarkan SK BPK nomor 11/SK/K/1993 tentang Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana BPK, dewan dibantu pejabat sebagai pembantu utama dewan terdiri atas:

- (1) Sekretariat Badan.
Sekjen menyelenggarakan pelayanan kepada seluruh jajaran BPK, menyelenggarakan pembinaan administrasi, dan mengkoordinasikan secara administratif pelaksanaan kegiatan seluruh unsur pelaksana BPK.
- (2) Inspektur Utama. Inspektur utama (IRUTAMA) terdiri atas; IRUTAMA Perencana, Analisa, Evaluasi dan Pelaporan, (IRUTAMA RENALEV) dan IRUTAMA Intern dan Khusus (IRUTAMA WANINSUS).
IRUTAMA RENALEV bertugas menyusun rencana kerja, analisa dan evaluasi hasil pemeriksaan atas tanggung jawab pemerintah tentang keuangan negara, serta pelaksanaan penelitian dan pengembangan sistem, metode, dan teknik pemeriksaan keuangan negara.
IRUTAMA WANINSUS bertugas melakukan pengawasan atas pelaksanaan kegiatan satuan kerja pelaksana BPK dan melakukan pemeriksaan khusus atas temuan pemeriksaan, LAPIP, dan pengaduan masyarakat yang menimbulkan kerugian negara.
- (3) Auditor Utama Keuangan Negara (AUDITAMA KEUANGAN NEGARA). Mempunyai tugas; melaksanakan pemeriksaan atas tanggung jawab pemerintah tentang pelaksanaan APBN/APBD, BUMN/BUMD dan melaksanakan pemeriksaan atas penguasaan dan pertanggungjawaban kekayaan negara.

Dalam melaksanakan tugas BPK mempunyai fungsi:

- 1). Fungsi Operasional yaitu melaksanakan pemeriksaan dan tanggung jawab keuangan negara dan pelaksanaan APBN. Fungsi ini dilaksanakan oleh AUDITAMA Keuangan Negara.

- 2). Fungsi Yudikatif yaitu melakukan peradilan komtabel dalam hal tuntutan perbendaharaan. Fungsi ini dilaksanakan oleh IRUTAMA WANINSUS.
- 3). Fungsi Rekomendasi yaitu memberi saran/pertimbangan pada pemerintah berhubungan dengan keuangan negara. Fungsi ini dilaksanakan oleh IRUTAMA RENALEV.

Berdasarkan UU nomor 15 tahun 2004 pasal 4 pemeriksaan BPK terdiri tiga tipe yaitu:

1. Pemeriksaan keuangan yaitu pemeriksaan atas laporan keuangan baik pusat dan daerah.
2. Pemeriksaan kinerja yaitu pemeriksian atas aspek ekonomi dan efisiensi dan efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah.
3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu merupakan pemeriksaan dengan tujuan khusus selain pemeriksian keuangan dan pemeriksaan kinerja.

Menurut tujuannya pemeriksaan BPK bertujuan untuk:

- Pemeriksaan atas penguasaan dan pengurusan keuangan;
- Pemeriksaan atas ketaatan pada peraturan perundangan yang berlaku;
- Pemeriksaan atas penghematan dan efisiensi dalam penggunaan keuangan negara;
- Pemeriksaan atas efektivitas pencapaian tujuan.

Dalam melaksanakan pemeriksaan BPK memperhatikan laporan aparat pengawasan intern pemerintah. Laporan hasil pemeriksian BPK atas pelaksanaan APBN pada unit organisasi departemen/lembaga pemerintah non departemen diserahkan kepada menteri/kepala lembaga yang bersangkutan setelah pemeriksaan selesai dilakukan. Setelah melalui pemeriksaan yang disebut pmutakhiran data antara menteri dan anggota BPK, laporan yang mencakup seluruh LHP BPK dalam semester tertentu kemudian dihimpun dalam buku hasil pemeriksaan semesteran badan (HAPSEM). HAPSEM atas departemen/lembaga diserahkan kepada DPR RI dan penyampaiannya dilakukan dalam rapat paripurna DPR RI.

Pengawasan Masyarakat

UUD 1945 pasal 1 ayat 2 menyatakan bahwa kedaulatan berada di tangan rakyat dan dilaksanakan menurut undang-undang. Artinya setiap penyelenggara negara wajib menjalankan tugas dan fungsinya berdasarkan aspirasi rakyat. Landasan yang memuat pengawasan masyarakat dalam rangka mewujudkan negara yang bersih dan bebas dari kolusi, korupsi, dan nepotisme adalah:

1. Tap MPR No. XI/MPR/1998 tanggal 13 November 1998 tentang Penyelenggaraan Negara Yang Bersih dan Bebas KKN.
2. Tap MPR No. IV/MPR/1999 tanggal 19 Oktober 1999 tentang GBHN Tahun 1999-2004.
3. UU No. 28 tahun 1999 19 Mei 1999 tentang Penyelenggaraan Negara Yang Bersih Dan Bebas Dari KKN.
4. PP No. 68 tahun 1999 tanggal 14 Juli tentang Tatacara Pelaksanaan Peran Serta Masyarakat Dalam Penyelenggaraan Negara.
5. Keppres RI No. 42 tahun 2002 tentang Pedoman Pelaksanaan APBN serta penjelasannya.

Pelaksanaan pengawasan masyarakat dilakukan dalam bentuk:

1. Hak mencari, memperoleh dan memberikan informasi mengenai penyelenggaraan negara.
2. Hak untuk memperoleh pelayanan yang sama dan adil dari penyelenggara pemerintah.
3. Hak menyampaikan saran dan pendapat secara bertanggungjawab terhadap kebijakan penyelenggara negara.
4. Hak memperoleh perlindungan hukum dalam melaksanakan hak-hak tersebut diatas.

Selanjutnya dalam pasal 72 Keppres RI No. 42 tahun 2002 dinyatakan bahwa Inspektur Jenderal Departemen/Pimpinan Unit Pengawasan Lembaga, Kepala BPKP, Unit Pengawasan Daerah/Desa wajib menindaklanjuti pengaduan masyarakat mengenai pelaksanaan APBN.

Pengendalian Intern Pemerintah

Aparat pengendalian intern pemerintah terdiri dari BPKP, Itjen Departemen/Unit Pengawasan LPND, Satuan Pengawasan Intern BUMN/BUMN. Tujuan pengawasan APIP adalah mendukung kelancaran dan ketepatan pelaksanaan kegiatan pemerintah dan pembangunan sedangkan ruang lingkup pemeriksaannya adalah pemeriksaan operasional dan pemeriksaan komprehensif. Disamping itu berdasarkan Inpres No. 15 tahun 1983 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan, pada semua satuan

organisasi pemerintahan termasuk proyek pembangunan di lingkungan departemen/LPND diciptakan pengawasan atasan langsung/pengawasan melekat.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)

BPKP dibentuk berdasarkan Keppres No. 31 tahun 1983, pada saat itu BPKP merupakan peningkatan fungsi pengawasan yang sebelumnya dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pengawasan Keuangan Negara, Departemen Keuangan. berdasarkan Keputusan Kepala BPKP No Kep-06.00.00-080/K/2001 tentang Struktur Organisasi dan Tatakerja BPKP, BPKP berkedudukan sebagai Lembaga Pemerintah Non Departemen yang bertanggung jawab langsung kepada presiden. Disamping itu terdapat peraturan baru berkenaan dengan BPKP yaitu Keppres No 42 tahun 2002. Dalam melaksanakan tugasnya BPKP menyelenggarakan fungsi:

- 1). Pengkajian dan penyusunan kebijakan nasional dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
- 2). Perumusan pelaksanaan kebijakan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
- 3). Koordinasi kegiatan fungsional dalam pelaksanaan tugas BPKP.
- 4). Pemantauan, pemberian bimbingan, dan pembinaan terhadap kegiatan pengawasan keuangan dan pembangunan.
- 5). Penyelenggaraan, pembinaaan, dan pelayanan administrasi umum dibidang perencanaan umum, ketatausahaan, organisasi dan tatalaksana, kepegawaian, keuangan, kearsipan, persandingan, perlengkapan, dan rumah tangga.

Dalam menyelenggarakan fungsi tersebut BPKP mempunyai kewenangan:

- 1). Penyusunan rencana nasional secara makro dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
- 2). Perumusan kebijakan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan untuk mendukung pembangunan secara makro.
- 3). Penetapan sistim informasi dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
- 4). Pembinaan dan pengawasan atas penyelenggaraan otonomi daerah yang meliputi pemberian pedoman, bimbingan, pelatihan, arahan, dan supervisi dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.

- 5). Penetapan persyaratan akreditasi lembaga pendidikan dan sertifikasi tenaga profesional/ahli serta persyaratan jabatan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
- 6). Kewenangan lain yang melekat dan telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam pasal 71 Keppres No. 42 tahun 2002 dinyatakan bahwa BPKP melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan anggaran negara sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Disamping itu juga menindaklanjuti pengaduan masyarakat mengenai pelaksanaan APBN.

Inspektorat Jenderal (Itjend) Departemen/Unit Pengawasan LPND

Itjen Dep./Unit Pengawasan Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND) dibentuk berdasarkan Keppres RI No 44 dan 45 tahun 1974. Keppres tersebut telah dicabut dengan Keppres No 177 tahun 2000 dan Keppres No 173 tahun 2000 yang mengatur organisasi dan tatakerja Itjen Dep./UP. LPND. Ketentuan perundang-undangan lain yang mengatur tugas Itjen adalah Inpres No 15 tahun 1983 dan Keppres No 42 tahun 2002.

Berdasarkan KMK No 2/KMK/2001 tentang Organisasi dan Tatakerja Departemen Keuangan, Inspektorat Jenderal bertugas melaksanakan pengawasan fungsional di lingkungan Departemen Keuangan terhadap pelaksanaan tugas semua unsur berdasarkan kebijakan yang ditetapkan oleh Menteri dan peraturan perundangan yang berlaku.

Dalam melaksanakan tugasnya Itjen menyelenggarakan fungsi:

- 1). Penyiapan, perumusan kebijakan, rencana dan program pengawasan.
- 2). Pemeriksaaan, pengujian, penilaian dan pengusutan terhadap kebenaran pelaksanaan tugas, pengaduan, penyimpangan, dan penyalahgunaan wewenang yang dilakukan unsur-unsur Departemen.
- 3). Pembinaan dan pengembangan sistem dan prosedur serta teknis pelaksanaan pengawasan.
- 4). Penyampaian hasil pengawasan, pemantauan, dan penilaian penyelesaian tindak lanjut hasil pengawasan.
- 5). Pelaksanaan urusan administrasi Itjen.

Dalam pengawasan APBN, pasal 70 Keppres No 42 tahun 2002 menyatakan bahwa Itjen Departemen/Unit Pengawasan LPND melakukan pengawasan atas pelaksanaan anggaran negara yang dilakukan oleh kantor/satuan kerja/proyek/bagian proyek dalam lingkungan departemen/lembaga yang bersangkutan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Hasil pemeriksaan Itjen/UP. LPND tersebut disampaikan kepada menteri/pimpinan lembaga yang membawahkan proyek yang bersangkutan dengan tembusan disampaikan kepada Kepala BPKP.

Badan Pengawasan Daerah

Sejalan dengan UU No. 32 tentang Pemerintah Daerah, paragraf 9 tentang Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD; maka dalam Pasal 184 ayat (1) disebutkan bahwa Kepala daerah menyampaikan rancangan Perda tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan paling lambat 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Namun demikian, dalam rangka pembinaan dan pengawasan atas penyelenggaraan pemerintah daerah, maka akan senantiasa diadakan kegiatan pengawasan atas pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah; dan pengawasan terhadap peraturan daerah dan peraturan kepala daerah. Pengawasan sebagaimana dimaksud dilaksanakan oleh aparat pengawas intern Pemerintah sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Sesuai dengan Pasal 222 UU tentang Pemerintah Daerah maka telah diatur bahwa:

- 1). Pembinaan dan pengawasan penyelenggaraan pemerintahan daerah secara nasional dikoordinasikan oleh Menteri Dalam Negeri.
- 2). Pembinaan dan pengawasan penyelenggaraan pemerintahan daerah sebagaimana
- 3). dimaksud untuk kabupaten/kota dikoordinasikan oleh Gubernur.
- 4). Pembinaan dan pengawasan penyelenggaraan pemerintahan desa dikoordinasikan
- 5). oleh Bupati/Walikota.
- 6). Bupati dan walikota dalam pembinaan dan pengawasan sebagaimana dimaksud dapat melimpahkannya kepada camat.

Atas dasar ketentuan di atas lah maka aparat pengawasan intern Pemerintah di suatu Daerah (provinsi, kabupaten/kota) dilakukan oleh Badan Pengawasan

Daerah yang dibentuk sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku di daerah masing-masing.

Berikut ini kami sajikan beberapa contoh program kerja Bawasda untuk provinsi Jawa Barat dan Kalimantan Tengah.

BAWASDA PROVINSI JAWA BARAT

Visi :

Terwujudnya pemerintahan yang bersih dan bertanggung jawab melalui pengawasan yang profesional

Misi :

1. Melakukan pengawasan terhadap sistem, mekanisme, aturan dan kebijakan yang ada
2. Mendorong dan memberikan kontribusi bagi terselenggaranya manajemen pemerintahan yang baik melalui pengawasan internal/ fungsional
3. Mendorong terwujudnya akuntabilitas publik serta terciptanya aparatur yang bersih
4. Meningkatkan kualitas hasil pengawasan dalam rangka pengambilan keputusan, peningkatan kinerja instansi pemerintah
5. Menumbuhkan sinergi pengawasan di lingkungan pemerintah

Tujuan :

1. Seluruh Instansi/ Unit Kerja melaksanakan tugas dan fungsinya berjalan sesuai dengan aturan yang berlaku
2. Meningkatkan Kinerja dan terwujudnya pelayanan yang prima Instansi/ Unit Kerja di lingkungan Pemerintah Kota Bandung khususnya Unit-unit Kerja yang berhubungan dengan masyarakat
3. Terwujudnya akuntabilitas hasil-hasil kerja Dinas/ Instansi/ Lembaga-lembaga Pemerintah Daerah Kota Bandung;
4. Terciptanya Aparatur yang bersih dan berkurangnya kasus yang berindikasi KKN;
5. Tersedianya SDM aparat Pengawasan yang handal
6. Tersedianya pengendalian mutu pengawasan secara efektif dan efisien
7. Terwujudnya sistem pengawasan yang baik, terkoordinasi bersama aparat pengawasan lainnya dengan azas kesetaraan
8. Terciptanya pengertian dari Instansi yang diperiksa tentang manfaat pemeriksaan dan terciptanya kemitraan dengan Instansi Terkait

Sasaran :

1. Meningkatnya penerimaan PAD
2. Menurunkan pemborosan dalam pengeluaran/ penggunaan keuangan Pemerintah Kota

3. terselesaikannya kasus dan hambatan kelancaran pembangunan
4. terselesaikannya permasalahan-permasalahan pada Pemerintah Kota

Tugas Pokok :

Melaksanakan pengawasan terhadap jalannya pemerintahan, pembangunan, kemasyarakatan, dan kekayaan Daerah

Fungsi :

1. Melakukan pengujian serta penilaian atas hasil laporan setiap unsur dan atau Instansi di lingkungan Pemerintah Kota
2. Pelaksanaan pelayanan teknis administratis meliputi administrasi perencanaan, evaluasi, dan pelaporan, administrasi umum serta administrasi keuangan Badan

DATA :

Hasil Pemeriksaan Tahun 2001

No.	Uraian	Jumlah	
		Buah	%
1	Jumlah Obyek Pemeriksaa	92	100
2	Target LHP yang ditetapkan	92	100
3	Realisasi Pemeriksaan	87	94,57
4	Dibatalkan	5	5,43
5	Realisasi LHP	75	86,21
6	LHP dalam Proses	12	13,79
7	Jumlah Temuan	311	-
8	Tindak Lanjut dari Obyek Pemeriksaan	279	89,71
9	Tindak Lanjut dalam Proses	32	10,29

**Temuan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Tahun 2001
(Pemeriksaan Reguler)**

No.	Obyek Pemeriksaan	Temuan	Tindak Lanjut		
			S	D	B
1	Asisten/Bagian/Setda (9)	37	37	-	-

2	Badan/Kantor/Lembaga (14)	65	61	-	4
3	Dinas (15)	84	78	-	6
4	Kecamatan (15)	63	48	-	15
5	Cabang Dinas (18)	50	46	-	5
6	RSB/ Puskesmas (3)	11	9	-	2
Jumlah		311	379	-	32

Temuan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Tahun 2001
(Pemeriksaan Non Reguler)

No.	Obyek Pemeriksaan	Temuan	Tindak Lanjut		
			S	D	B
1	Proyek di Lingkungan Pemerintah Kota Bandung (32)	116	110	-	6
Jumlah		116	110	-	6

Hasil Pengawasan Masyarakat

No.	Jalur Dan Jenis Pengaduan	Temuan	Tindak Lanjut		
			S	D	B
1	PO Box 5000	-	-	-	-
2	Gubernur/ Walikota Bandung	3	3	-	-
3	Kepegawaian	6	6	-	-
4	Kehilangan Kendaraan Dinas	5	-	5	-
Jumlah		14	9	5	-

Sumber : www.bandung.go.id/bawasda

Kotak 1-1: Bawasda Provinsi Jawa Barat



2003

KINERJA BANWASDA PROVINSI KALIMANTAN TENGAH

Badan Pengawasan Daerah (Banwasda) Provinsi Kalimantan Tengah menyadari bahwa dengan adanya penyelenggaraan tugas umum pemerintahan, maka pengawasan merupakan sarana yang harus ada dan dilaksanakan oleh manajemen dalam rangka pencapaian tujuan organisasi secara efektif dan efisien. Sebagai bagian yang penting dalam siklus manajemen, maka berbagai upaya pengawasan dilakukan sehingga tuntutan masyarakat akan keterbukaan/ transparansi penyelenggaraan pemerintahan yang baik dan bertanggungjawab dapat terwujud serta memberikan kepuasan dalam pelayanan publik.

Badan Pengawasan Daerah Provinsi Kalimantan Tengah menetapkan sasaran yang ingin dicapai (dalam tahun 2003):

- a. Meningkatkan kualitas pengawasan dan pemeriksaan khususnya terhadap kegiatan bidang Pemerintahan Umum, Pemerintah daerah yang meliputi bidang Pemerintahan, pembangunan, Perekonomian, Kesejahteraan Rakyat dan sosial serta Pembinaan aparatur di Provinsi Kalimantan Tengah.
- b. Meningkatkan pemeriksaan dan penyelesaian terhadap kasus pengaduan masyarakat atas penyelenggaraan pemerintahan, pelaksanaan pembangunan, perekonomian, kesra dan sosial serta pembinaan aparatur di Provinsi Kalimantan Tengah.
- c. Meningkatkan penanganan/penyelesaian tindak lanjut hasil pengawasan, rapat koordinasi pengawasan dan lain-lain di lingkungan Badan Pengawasan Daerah Provinsi Kalimantan Tengah.
- d. Meningkatkan kemampuan aparatur, pembenahan administrasi dan lain-lain di lingkungan Badan Pengawasan Daerah Provinsi Kalimantan Tengah.

Untuk mencapai sasaran tersebut ditempuh kebijakan dan langkah sebagai berikut:

- a. Melaksanakan pengawasan dengan berpedoman pada kebijaksanaan operasional pengawasan di lingkungan Depdagri serta ketentuan peraturan yang berlaku relevan.
- b. Melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) Tahun Anggaran 2003.
- c. Mengusahakan pemenuhan sarana kerja bagi aparat pengawasan dalam menunjang peningkatan pelaksanaan tugas.
- d. Meningkatkan pelaksanaan kegiatan pengawasan melekat.
- e. Meningkatkan profesionalisme aparat pengawas melalui Bimtek/ Diklat/Pelatihan Kerja.

Pokok-pokok kegiatan Badan Pengawasan Daerah Provinsi Kalimantan Tengah (Tahun Anggaran 2003):

1. Pemeriksaan Reguler di Kabupaten/Kota/Provinsi se Kalimantan Tengah.
2. Pemeriksaan Khusus Kasus Pengaduan/Kotak Pos 5000 dan Tromol Pos 101.
3. Pembinaan Badan Pengawasan Daerah pada kabupaten baru se Kalimantan Tengah.
4. Evaluasi proyek-proyek pembangunan akhir Tahun Anggaran se Kalimantan Tengah.
5. Program Penunjang :
 - a. Peningkatan kemampuan aparat pengawasan.
 - b. Peningkatan prasarana fisik dan fasilitas kantor.
 - c. Lain-lain kegiatan penunjang (Rapat-rapat, Konsultasi, Koordinasi, dll)

Realisasi program/kegiatan yang dilaporkan dalam lampiran:

1. Tabel Program, Target dan Realisasi Tahun 2003.
2. Tabel Rekap Temuan Hasil Pemeriksaan Reguler & Tindak lanjut
3. Pemeriksaan Khusus perbidang Banwasda Prov. Kalteng
4. Rekap Surat Pengaduan Masyarakat & Kotak Pos 5000

EVALUASI

Pemeriksaan Khusus pada dasarnya dilakukan pada kasus yang bersumber dari Kotak Pos 5000/Pengaduan Masyarakat baik melalui surat maupun media massa, selama Tahun Anggaran 2003 telah diterima pengaduan masyarakat sebanyak 31 kasus yang melalui Kotak Pos 5000/Pengaduan Masyarakat langsung diklasifikasikan sebagai berikut :

- Menurut Bidang :
 - Pemerintah = 11 Kasus
 - Pembangunan = 11 Kasus
 - Kemasyarakatan = - Kasus
 - Sosial Politik Budaya = 2 Kasus
 - Aparatur = 2 Kasus
 - Perekonomian = - Kasus
- Menurut Profil :
 - Penyalahgunaan wewenang = 7 Kasus
 - Pelayanan masyarakat = 1 Kasus
 - Indikasi korupsi/pungli = 11 Kasus
 - Kepegawaian/ketatanegaraan = 1 Kasus
 - Hukum = - Kasus
 - Tata Laksana Pemerintahan/ Birokrasi = 6 Kasus

Hasil pemeriksaan terhadap pengaduan tersebut menunjukkan :

- Menunjukkan kasus terbukti kebenarannya = 7 Kasus
- Kasus ada mengandung unsur kebenarannya = 14 Kasus
- Kasus tidak ada terbukti kebenarannya = 5 Kasus
- Kasus yang belum ditangani = -
- Kasus dalam proses penanganan = 5 Kasus

Sumber: Website Banwasda Provinsi Kalimantan Tengah Untuk Tahun Anggaran 2003

Kotak 1-2: Bawasda Provinsi Kalimantan Tengah

Ruang Lingkup Aparat Pengawas Intern Pemerintah

BPKP dalam pengawasan pelaksanaan APBN merupakan koordinator pengawasan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) baik dalam hal perencanaan, pelaksanaan pengawasan, pelaporan hasil pengawasan dan pelaksanaan tindak lanjut hasil pengawasan. BPKP dari segi pemerintah merupakan aparat pengawasan intern sedangkan dari sudut departemen/lembaga merupakan pengawas ekstern. Perbedaan lingkungannya adalah bila BPKP mengawasi seluruh pelaksanaan APBN sedangkan Itjen departemen hanya mengawasi departemen yang bersangkutan. Selain itu pengawasan BPKP diarahkan untuk akuntabilitas Departemen/LPND, penilaian tentang hasil program, penilaian tentang isu nasional yang berwawasan makro dan strategis. Sedangkan pengawasan Itjen Dep./UP. LPND diarahkan untuk akuntabilitas program pembangunan unit eselon I dan unit vertikalnya serta akuntabilitas program pembangunan departemen, serta penilaian atas pelayanan aparatur pemerintah.

BPKP sebagai koordinator Aparat Pengawasan Intern telah menerbitkan Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah dan berlaku dan harus ditaati oleh seluruh APFP. Standar tersebut bertujuan untuk menjamin mutu koordinasi, perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, pemeriksaan dan mendorong efektivitas tindak lanjut temuan hasil pemeriksaan. Dibidang perencanaan pengawasan untuk mencegah tumpang tindih koordinasi perlu dilakukan melalui mekanisme Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) yang penyusunannya dilakukan secara bilateral antar masing-masing Itjen Dep./UP. LPND dan BPKP. Laporan disampaikan kepada menteri yang bersangkutan dengan tembusan kepada pejabat eselon I dari objek pemeriksaan. Tembusan laporan hasil pemeriksaan BPKP ditujukan kepada BPK, sedangkan laporan hasil pemeriksaan itjen Dep./UP. LPND disampaikan kepada Menteri dengan tembusan kepada eselon I yang diperiksa dan BPKP.

Manfaat Pengendalian Aparat Pengawas Fungsional

Pengendalian yang dilakukan oleh aparat pengawas fungsional pada dasarnya diterapkan agar supaya pemerintah terkait memperoleh gambaran mengenai:

- intensitas pelaksanaan pengawasan atas pelaksanaan APBN.
- hasil pengawasan dan pelaksanaan APBN itu sendiri.

- sasaran pemeriksaaan dan kasus-kasus yang terjadi pada objek pemeriksaaan.
- perkembangan tindak lanjut hasil pengawasan.

Tindak Lanjut Hasil Pengendalian

Pemeriksaan yang dilakukan aparat pengawas fungsional bertujuan untuk menilai kesesuaian pelaksanaan APBN dengan ketentuan yang berlaku, tujuan yang direncanakan, dan memperhatikan prinsip efisiensi dalam pencapaian tujuan. Hasil pemeriksaan yang berisi penyimpangan ditindaklanjuti berupa tindakan administratif kepegawaian berupa pengenaan hukuman disiplin, tuntutan perdata, pengaduan tindak pidana serta penyempurnaan dalam pelaksanaan waskat yang terdiri atas persiapan pelaksanaan waskat meliputi pemahaman tentang waskat itu sendiri dan menciptakan sarana waskat (Struktur organisasi, kebijakan pelaksanaan, rencana kerja, prosedur kerja, pencatatan dan pelaporan serta pembinaan personel). Tahap berikutnya adalah pelaksanaan waskat yang terdiri dari pemantauan yaitu tindakan untuk mengikuti pelaksanaan kegiatan, pemeriksaan yaitu mengumpulkan dan mencari fakta yang berkaitan dengan faktor yang mempengaruhi kelancaran pelaksanaan kegiatan berupa perbandingan antara hasil kegiatan dan standar rencana norma serta menemukan faktor penyimpangan dari rencana. Tahap terakhir tindak lanjut adalah untuk menyelesaikan masalah yang telah diidentifikasi dalam pelaksanaan waskat.

Profesi Auditor dan Auditor Sektor Publik

Penggunaan istilah akuntan publik terdaftar mengacu pada Undang-Undang No. 34 tahun 1954 yang mengatur sebutan akuntan yang bekerja secara profesional di bidang akuntansi/auditing. Untuk dapat berpraktek sebagai akuntan publik, harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Persyaratan pendidikan.

Untuk menjadi akuntan publik terdaftar diperlukan gelar sarjana ekonomi jurusan akuntansi dari fakultas ekonomi universitas negeri yang telah mendapatkan persetujuan dari Panitia Ahli Persamaan Ijazah Akuntan. Setelah lulus dari pendidikannya, orang tersebut harus mendaftarkan diri ke Direktorat Jenderal Lembaga Keuangan, Departemen Keuangan guna memperoleh nomor register negara dan sertifikat sebagai akuntan terdaftar.

2. Ujian Negara Akuntansi/Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP)
Untuk mendapatkan gelar akuntan, seorang sarjana ekonomi jurusan akuntansi dari perguruan tinggi swasta dan beberapa universitas negeri tertentu diharuskan mengikuti Ujian Negara Akuntansi (UNA). Ujian diselenggarakan dua kali setahun, yaitu bulan Mei dan November. Ujian tersebut dibagi menjadi dua tahap yaitu UNA dasar dan UNA profesi. Setelah lulus dari UNA profesi orang tersebut harus mendaftarkan diri ke Direktorat Jenderal Lembaga Keuangan, Departemen Keuangan. Saat ini UNA diselenggarakan oleh Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi Departemen Pendidikan dan Kebudayaan. Pada perkembangannya untuk para profesional di bidang Akuntansi, diselenggarakan Ujian Sertifikasi Akuntan Publik sebagai prasyarat untuk pemenuhan kompetensi profesional di bidang akuntansi.
3. Persyaratan Pengalaman
Seorang akuntan publik yang terdaftar, seorang akuntan harus memiliki pengalaman kerja sebagai auditor pada kantor akuntan publik atau BPKP paling sedikit 3 tahun. Seorang akuntan publik harus selalu mengikuti pendidikan lanjutan dan memenuhi persyaratan perizinan untuk mempertahankan izin praktek.

Seiring dengan perkembangan lingkungan dan kebutuhan akan profesi akuntansi dan auditing sektor publik, IAI sebagai organisasi profesi akuntansi di Indonesia sejak tahun 2000 lalu telah membentuk Kompartemen Akuntan Sektor Publik (KASP), yang mempunyai tujuan untuk mengembangkan profesi akuntansi sektor publik, yang didalamnya terdapat pengembangan profesi auditing sektor publik.

KASP bekerja bersama-sama dengan instansi dan lembaga-lembaga negara yang berkaitan untuk mengembangkan kelengkapan profesi akuntansi sektor publik antara lain pembentukan Standar Akuntansi Keuangan Sektor Publik, Standar Auditing, dan Kode Etik. Profesi Akuntansi sektor publik saat ini mencakup pengembangan profesi auditing pada sektor keuangan negara atau pemerintahan.

Terkait dengan audit pengelolaan keuangan negara, sesuai dengan amandemen ketiga UUD 1945 tahun 2001, maka BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) akan menjadi "*supreme audit institution*" yang harus mengambil bagian terdepan dalam melakukan perbaikan dan penyempurnaan peraturan perundangan yang berlaku.

Regulatory Framework bagi Auditor

Dalam rangka mewujudkan pengelolaan keuangan negara sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara perlu dilakukan pemeriksaan oleh suatu badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri. Dalam pelaksanaan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara BPK harus berpedoman pada Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Negara.

Pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab mengenai keuangan negara mencakup seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. BPK diberi kewenangan untuk melakukan 3 jenis pemeriksaan, yakni pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pelaksanaan pemeriksaan harus didasarkan pada suatu standar pemeriksaan. Standar tersebut disusun oleh BPK dengan mempertimbangkan standar di lingkungan profesi audit secara internasional. Sebelum standar tersebut ditetapkan, BPK perlu mengonsultasikannya dengan pemerintah serta dengan organisasi profesi di bidang pemeriksaan.

BPK memiliki kebebasan dan kemandirian dalam ketiga tahap pemeriksaan, yakni perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan. Kebebasan dalam tahap perencanaan mencakup kebebasan dalam menentukan obyek yang akan diperiksa, kecuali pemeriksaan yang obyeknya telah diatur tersendiri dalam undang-undang atau pemeriksaan berdasarkan permintaan khusus dari lembaga perwakilan.

Untuk mewujudkan perencanaan yang komprehensif, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawas intern pemerintah, memperhatikan masukan dari pihak lembaga perwakilan, serta informasi dari berbagai pihak. Sementara itu, kebebasan dalam penyelenggaraan kegiatan pemeriksaan antara lain meliputi kebebasan dalam penentuan waktu pelaksanaan dan metode pemeriksaan, termasuk metode pemeriksaan yang bersifat investigatif. Selain itu, kemandirian BPK dalam pemeriksaan keuangan negara mencakup ketersediaan sumber daya manusia, anggaran, dan sarana pendukung lainnya yang memadai.

BPK dapat memanfaatkan hasil pekerjaan yang dilakukan oleh aparat pengawas intern pemerintah. Dengan demikian, luas pemeriksaan yang akan dilakukan dapat disesuaikan dan difokuskan pada bidang-bidang yang secara potensial berdampak pada kwajaran laporan keuangan serta tingkat efisiensi dan efektivitas penegelolaan keuangan negara. Untuk itu, aparat pengawas intern pemerintah wajib menyampaikan hasil pemeriksaannya kepada BPK.

BPK diberi kewenangan untuk mendapatkan data, dokumen, dan keterangan dari pihak yang diperiksa, kesempatan untuk memeriksa secara fisik setiap aset yang berada dalam pengurusan pejabat instansi yang diperiksa, termasuk melakukan penyegelan untuk mengamankan uang, barang dan/atau dokumen pengelolaan keuangan negara pada saat pemeriksaan berlangsung.

Hasil setiap pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK disusun dan disajikan dalam laporan hasil pemeriksaan (LHP) segera setelah kegiatan pemeriksaan selesai. Pemeriksaan keuangan akan menghasilkan opini, pemeriksaan kinerja akan menghasilkan temuan, kesimpulan dan rekomendasi, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu akan menghasilkan kesimpulan. Setiap laporan hasil pemeriksaan BPK disampaikan kepada DPR/DPD sesuai dengan kewenangannya ditindaklanjuti, antara lain dengan membahasnya bersama pihak terkait.

Selain disampaikan kepada lembaga perwakilan, laporan hasil pemeriksaan juga disampaikan oleh BPK kepada pemerintah. Dalam laporan hasil pemeriksaan keuangan, hasil pemeriksaan BPK digunakan oleh pemerintah untuk melakukan koreksi dan penyesuaian yang diperlukan, sehingga laporan keuangan yang telah diperiksa (*audited financial statements*) memuat koreksi dimaksud sebelum disampaikan kepada DPR/DPD. Pemerintah diberikan kesempatan untuk menanggapi temuan dan kesimpulan yang dikemukakan dalam laporan hasil pemeriksaan. Tanggapan dimaksud disertakan dalam laporan hasil pemeriksaan BPK yang disampaikan kepada DPR/DPD. Apabila pemeriksa menemukan unsur pidana, Undang-Undang No. 15 tahun 2004 mewajibkan BPK melaporkannya kepada instansi yang berwenang sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

BPK diharuskan menyusun ikhtisar hasil pemeriksaan yang dilakukan selama 1 (satu) semester. Ikhtisar dimaksud disampaikan kepada DPR/DPD/DPD sesuai dengan kewenangannya, dan kepada Presiden serta gubernur/bupati/walikota yang bersangkutan agar memperoleh informasi secara menyeluruh tentang hasil pemeriksaan.

Dalam rangka transparansi dan peningkatan partisipasi publik, ditetapkan juga bahwa setiap laporan hasil pemeriksaan yang sudah disampaikan kepada lembaga perwakilan dinyatakan terbuka untuk umum. Dengan demikian, masyarakat dapat memperoleh kesempatan untuk mengetahui hasil pemeriksaan, antara lain melalui publikasi dan situs *web* BPK.

Rangkuman

Istilah pemeriksaan seringkali diidentikkan dengan istilah audit.

Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Pada dasarnya pemeriksaan termasuk dalam pengertian pengendalian. Istilah *feedback control*, dikenal sebagai pengendalian atas hasil kegiatan yang bersifat represif. Kegiatan ini umumnya dilakukan setelah kegiatan berlangsung.

Sektor publik terdiri dari pemerintah pusat, pemerintah daerah, fasilitas publik yang bertanggung jawab kepada parlemen, badan publik lainnya yang dananya sebagian besar berasal dari pajak, diatur, dimiliki dan diawasi oleh pemerintah lokal atau daerah (di Indonesia BUMN/BUMD) dan lembaga pendidikan dan pelatihan yang diselenggarakan pemerintah. Perbedaan yang paling mendasar antara audit sektor publik dan swasta adalah pertimbangan kebijakan politik. Dalam akhir proses audit, khususnya dalam audit keuangan, auditor akan menggunakan objektivitas terbaiknya dan rekomendasi secara menyeluruh.

Sebagai suatu proses, *auditing* berhubungan dengan prinsip dan prosedur akuntansi yang digunakan oleh organisasi. Auditor mengeluarkan suatu opini atas laporan keuangan suatu entitas. terdapat empat faktor yang melatarbelakangi pentingnya audit dalam sektor publik, yaitu: pertumbuhan volume dan kompleksitas transaksi ekonomi, pemisahan sumber dana, rendahnya independensi pihak manajemen, dan pengaruh keputusan organisasi sektor publik terhadap masyarakat (sosial).

Sistem pengendalian di Indonesia dapat dijabarkan sebagai berikut: sistem pengendalian ekstern, dan sistem pengendalian intern pemerintah. Sistem pengendalian ekstern pemerintah meliputi kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh DPR, BPK serta oleh masyarakat; dan sistem pengendalian intern pemerintah dilakukan oleh BPKP, Itjend Dep./Unit Pengawasan LPND serta oleh Bawasda.

Saat ini telah terbentuk Kompartemen Akuntan Sektor Publik (KASP), yang mempunyai tujuan untuk mengembangkan profesi akuntansi sektor publik, yang didalamnya terdapat pengembangan profesi auditing sektor publik. Profesi Akuntansi sektor publik saat ini mencakup pengembangan profesi auditing pada sektor keuangan negara atau pemerintahan.

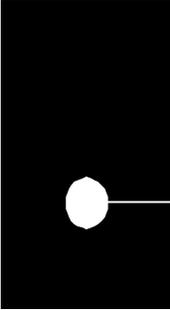
Terkait dengan audit pengelolaan keuangan negara, sesuai dengan amandemen ketiga UUD 1945 tahun 2001, maka BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) akan menjadi "*supreme audit institution*" yang harus mengambil

bagian terdepan dalam melakukan perbaikan dan penyempurnaan peraturan perundangan yang berlaku.

Latihan

Jawablah pertanyaan berikut ini dengan ringkas!

1. Pemeriksaan adalah merupakan bagian dari pengertian pengendalian, Jelaskan!
2. Apakah yang membedakan pemeriksaan sektor publik dan pemeriksaan pada sektor swasta?
3. Apakah pemerintah daerah termasuk dalam pengertian sektor publik?
4. Jelaskan unsur pengawasan intern pemerintah di Indonesia!
5. Jelaskan BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) sebagai "*supreme audit institution*" di Indonesia!



II. KARAKTERISTIK AUDIT SEKTOR PUBLIK

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- Memahami dan menjelaskan fungsi audit
- Memahami dan menyusun penugasan audit
- Menguraikan hubungan antara auditor dan auditan
- Menjelaskan dan menerapkan Standar Audit Sektor Publik

Fungsi Audit Sektor Publik

Sebagaimana layaknya suatu jasa penyelidikan, audit pada umumnya memberikan manfaat bagi publik melalui pemberian opini bahwa setiap informasi tentang kekayaan/posisi keuangan (negara) yang disajikan secara terbuka untuk umum, dapat dijadikan dasar untuk pengambilan keputusan. Audit sektor publik, sebagaimana telah diungkapkan dalam Bab I, dapat

dibedakan menjadi audit ekstern dan intern. Namun demikian, secara internal perangkat hukum yang mengatur standar audit secara spesifik pada dasarnya belum ada. Praktik yang selama ini berlangsung adalah setiap organisasi audit mempunyai interpretasi tersendiri terhadap standar dan peraturan yang dikeluarkan oleh IAI.

Secara umum audit sektor publik memiliki fungsi yang lebih luas terutama dalam kaitannya dengan tugas dan kewajiban untuk melaporkan adanya indikasi kecurangan dan korupsi. Auditor tidak dapat melaksanakan seluruh tugasnya hanya dengan menggunakan satu jenis pekerjaan saja. Lebih lanjut, pekerjaan auditor terdiri dari subseksi yang berbeda dan memiliki tujuan masing-masing. Tingkat pertama dari proses audit secara keseluruhan adalah penugasan audit.

Selain itu, menurut Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, pemeriksaan berfungsi untuk mendukung keberhasilan upaya pengelolaan keuangan negara secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.

Penugasan Audit

Perencanaan audit adalah keseluruhan rencana penugasan audit untuk masa yang akan datang dan dilakukan oleh lembaga audit. Dalam rangka pelaksanaan tanggung jawab audit, wewenang audit dan pengawasan audit secara efektif, lembaga audit seharusnya, sesuai dengan keadaan negara dan praktik audit, membuat perencanaan audit dengan membuat perencanaan secara detil untuk prinsip pelaksanaan audit, tujuan dan tugas, prioritas, implementasi pengukuran, waktu dan langkah-langkah audit.

Perencanaan audit dapat dikelompokkan ke dalam perencanaan jangka pendek dan perencanaan jangka panjang berdasarkan jangka waktu perencanaan. Di antara keseluruhan kategori perencanaan audit, perencanaan penugasan audit merupakan prioritas. Perencanaan penugasan audit menentukan tipe, jumlah unit dan jangka waktu penugasan audit dalam periode yang telah ditentukan, yang sebelum dilaksanakan harus diserahkan kepada lembaga audit untuk mendapatkan persetujuan.

Perencanaan penugasan audit terdiri dari berbagai kategori penugasan, yaitu:

- a. **Penugasan dengan kebebasan memilih auditor.** Penugasan ini direncanakan dan dilaksanakan oleh lembaga audit di berbagai tingkat yang mempunyai wewenang dan tugasnya masing-masing, Lembaga audit

seharusnya membuat perencanaan secara menyeluruh dengan memperhatikan situasi nyata dan prioritas kerja ekonomis dalam menentukan objek dan ruang lingkup audit.

- b. **Penugasan seragam yang disusun lembaga audit di tingkat yang lebih tinggi.** Penugasan ini direncanakan oleh lembaga audit yang memiliki posisi lebih tinggi dan dilaksanakan oleh lembaga audit yang mempunyai tingkatan yang lebih rendah dengan cara yang sama. Penugasan ini merupakan suatu pendekatan yang penting karena aspek profesional dari audit akan diarahkan secara langsung oleh lembaga audit yang mempunyai tingkatan yang lebih tinggi, misalnya setiap tahun lembaga audit yang lebih tinggi membuat perencanaan yang seragam untuk audit sesuai dengan wewenangnya dan mengatur lembaga audit di berbagai tingkatan untuk mengaudit program atau kegiatan.
- c. **Penugasan audit yang diotorisasi.** Penugasan ini merupakan penugasan yang dilaksanakan oleh lembaga audit yang lebih rendah setelah mendapatkan otorisasi dari lembaga audit yang lebih tinggi. Dalam menyiapkan perencanaan penugasan audit, lembaga audit yang posisinya lebih tinggi dapat mengotorisasikan lembaga audit di tingkat yang lebih rendah untuk melaksanakan audit atas aspek-aspek tertentu (kecuali penugasan audit seragam, yang dijelaskan pada poin b).
- d. **Penugasan yang diminta oleh Pemerintah.** Penugasan ini dilaksanakan oleh lembaga audit berdasarkan permintaan pemerintah. Dengan demikian, suatu lembaga audit selain menerima penugasan dari lembaga audit yang posisinya lebih tinggi, juga menerima penugasan audit dari pemerintah yang sesuai dengan tugas dan wewenangnya.

Persiapan Perencanaan Penugasan Audit

Kebutuhan dan tujuan dalam penyusunan penugasan audit berbeda-beda karena adanya perbedaan lingkungan internal dan eksternal dan kebutuhan audit yang berbeda. Untuk meyakinkan perencanaan tersebut efektif, dapat dikerjakan dan praktis, persiapan perencanaan audit harus mengacu kepada prinsip dan standar audit. Tujuannya adalah untuk membuat penggunaan yang cukup atas sumber daya dan menciptakan fleksibilitas. Perhatian yang harus diberikan dalam penyusunan penugasan audit adalah penghindaran pengulangan dan tumpang tindih pekerjaan sehingga dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas audit. Landasan penyusunan penugasan audit adalah undang-undang dan peraturan pemerintah, perencanaan pembangunan nasional baik ekonomi maupun sosial, kebijakan pemerintah di bidang ekonomi dan keuangan, perencanaan audit jangka panjang, prinsip-

prinsip audit, kebijakan dan tugas yang diberikan oleh lembaga audit yang posisinya lebih tinggi, pekerjaan yang dipersyaratkan oleh pemerintah, informasi tentang penugasan audit di tahun yang lalu dan sebagainya.

Pelaksanaan dan Penyesuaian Perencanaan Penugasan Audit

Perencanaan penugasan audit yang telah disetujui, menetapkan tujuan dan tanggung jawab lembaga audit untuk periode waktu tertentu dan merupakan suatu dasar bagi lembaga audit untuk melaksanakan audit. Pemimpin lembaga audit harus mengerti implementasi perencanaan, bertindak tepat dan efektif, dapat memecahkan masalah sehingga dapat melaksanakan perencanaan penugasan audit dengan baik.

Ketika perencanaan penugasan disetujui, lembaga audit harus berusaha melaksanakannya sebaik mungkin. Tidak ada perubahan atau penyesuaian yang dibuat atas penugasan audit, kecuali jika terdapat kondisi tertentu. Penyesuaian perencanaan biasanya diperiksa dan disetujui oleh lembaga audit yang mengeluarkan perencanaan.

Persiapan Penugasan Audit

Persiapan penugasan audit berhubungan dengan berbagai persiapan pihak yang akan melaksanakan audit setelah mendapatkan persetujuan perencanaan audit dan sebelum implementasi perencanaan audit. Kegiatan yang dilakukan pada tahap ini adalah pembentukan tim audit, melaksanakan *pre-audit surveys*, mengumpulkan undang-undang dan peraturan yang relevan, persiapan program audit dan menerbitkan surat pemberitahuan pelaksanaan audit.

a. Pembentukan Tim Audit.

Dalam hubungannya dengan perencanaan penugasan audit, lembaga audit menentukan jumlah auditor yang berkualitas, profesional dan kompeten untuk melaksanakan audit dan mengangkat ketua tim.

b. *Pre- Audit Surveys* dan Pelatihan

Audit surveys seharusnya dilaksanakan sebelum implementasi penugasan audit sehingga auditor dapat mengerti informasi-informasi yang berkaitan dengan penugasan audit, memperoleh gambaran yang jelas mengenai penugasan, dan dapat tetap fokus dalam menentukan prioritas ketika menyusun program audit. Survey tersebut harus meliputi informasi internal maupun eksternal auditan. Informasi eksternal meliputi kebijakan,

undang-undang dan peraturan dan sebagainya. Informasi internal meliputi sejarah auditan, sistem manajemen, struktur organisasi dan informasi mengenai audit yang telah dilaksanakan di tahun lalu.

c. Mengirimkan Surat Pemberitahuan Pelaksanaan Audit

Surat pemberitahuan pelaksanaan audit adalah dokumen tertulis yang diterbitkan oleh lembaga audit, yang menginformasikan auditan bahwa audit akan dilaksanakan. Dokumen tersebut merupakan suatu dasar bagi tim audit untuk melaksanakan audit dan mengumpulkan bukti-bukti audit. Bagian utama surat pemberitahuan pelaksanaan audit adalah; nama auditan, basis, ruang lingkup, isi dan pendekatan audit, tanggal dimulai dan berakhirnya audit, nama dan posisi tim audit dan sebagainya.

Overview Proses Audit Sektor Publik

Secara keseluruhan, audit mempunyai tujuan untuk menyediakan informasi kepada para pengambil keputusan (pengguna laporan keuangan), dengan keyakinan yang memadai, apakah laporan tersebut dapat diandalkan, pengendalian internal efektif, dan sesuai dengan undang-undang atau peraturan yang berlaku. Untuk mencapai tujuan ini, proses audit sektor publik terbagi menjadi empat tahap, yaitu:

- a. Merencanakan audit untuk memperoleh informasi yang relevan dengan cara yang paling efisien.
- b. Mengevaluasi efektivitas pengendalian internal auditan
- c. Menguji asersi yang berkaitan dengan laporan keuangan dan menguji ketaatan pada undang-undang atau peraturan yang mengikat.
- d. Melaporkan hasil audit

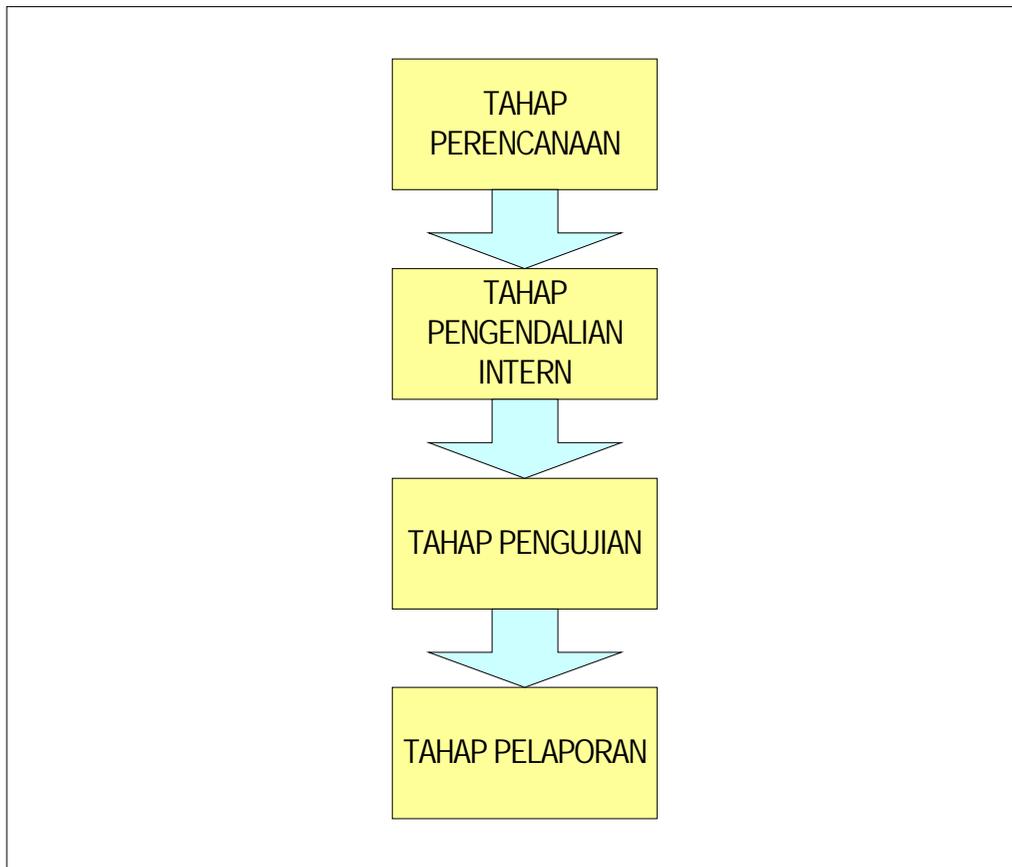
Tahap-tahap audit sektor publik tersebut digambarkan dalam Gambar 2-1.

Tahap Perencanaan

Walaupun perencanaan berlangsung selama proses audit, tujuan dari tahap pendahuluan ini adalah untuk mengidentifikasi area yang signifikan dan mendesain prosedur audit yang efisien. Untuk mencapai tujuan tersebut, metodologi audit dibuat sedemikian rupa untuk:

- a). Memahami operasi auditan termasuk sistem manajemen, dan faktor internal-eksternal yang mempengaruhi lingkungan operasi auditan
- b). Mengidentifikasi akun yang signifikan, aplikasi akuntansi, sistem manajemen keuangan, jumlah anggaran yang disetujui, dan peraturan yang mengatur operasi auditan.

- c). Menentukan keefektifan pengendalian sistem informasi
- d). Melaksanakan penilaian risiko awal untuk mengidentifikasi area yang memiliki risiko yang tinggi, termasuk kemungkinan adanya kecurangan
- e). Merencanakan wilayah/lokasi auditan yang akan diperiksa



GAMBAR 2-1: TAHAPAN-TAHAPAN DALAM AUDIT

Tahap Mengevaluasi Pengendalian Internal

Tahap ini terdiri dari evaluasi dan pengujian pengendalian internal untuk mendukung kesimpulan audit mengenai pencapaian tujuan pengendalian internal yang diuraikan sebagai berikut:

- a). Keandalan laporan keuangan yaitu transaksi dicatat, diproses dan diikhtisarkan dengan benar, dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum

- b). Ketaatan terhadap undang-undang dan peraturan, yaitu transaksi dilaksanakan sesuai dengan (1) anggaran yang telah diotorisasi dan (2) undang-undang, peraturan dan kebijakan pemerintah lainnya

Untuk mengevaluasi pengendalian internal, auditor mengidentifikasi dan memahami pengendalian yang relevan dan menguji efektivitasnya. Ketika hasil pengujian pengendalian internal adalah efektif, maka lingkup pengujian substantif akan dikurangi. Dalam tahap pengendalian internal terdapat petunjuk untuk:

- a). Menilai besarnya risiko pengendalian
- b). Memilih pengujian pengendalian
- c). Menentukan efektivitas pengendalian sistem informasi
- d). Menguji pengendalian internal, termasuk mengkoordinasikan pengujian pengendalian internal dengan tahap pengujian

Tahap Pengujian Asersi

Tujuan dari tahap ini adalah untuk

- a). Memperoleh keyakinan yang memadai apakah laporan keuangan bebas dari salah saji yang material
- b). Menentukan apakah auditan taat pada undang-undang atau peraturan yang mengikat
- c). Menilai efektivitas pengendalian internal melalui pengujian pengendalian yang dikoordinasikan dengan pengujian lainnya

Untuk mencapai tujuan tersebut, tahap ini berisi petunjuk untuk:

- a). Mendesain dan melaksanakan pengujian substantif, ketaatan dan pengendalian
- b). Mendesain dan mengevaluasi sampel audit
- c). Menghubungkan risiko dan materialitas dengan sifat, waktu dan luas pengujian substantif
- d). Mendesain pengujian multi tujuan yang menggunakan sampel umum untuk menguji pengendalian yang berbeda dan transaksi yang spesifik

Tahap Pelaporan

Tahap ini menyelesaikan proses audit dengan menerbitkan informasi mengenai audit berdasarkan hasil dari prosedur audit yang telah dilaksanakan pada tahapan sebelumnya. Laporan audit meliputi informasi mengenai

- n Laporan keuangan beserta informasi tambahan lainnya

n Pengendalian internal

n Ketaatan terhadap undang-undang atau peraturan yang mengikat

Untuk mencapai tujuan tersebut, tahap pelaporan berisi petunjuk untuk membuat pendapat, kesimpulan tentang pengendalian internal, dan melaporkan temuan audit

Hubungan antara Auditor dan Auditan

Auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna mendapatkan keyakinan yang memadai apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan (*errors*) maupun kecurangan (*frauds*). Auditor tidak bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna mendapatkan keyakinan bahwa terdapat salah saji baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan yang tidak material terhadap laporan keuangan yang diperiksa. Berikut adalah penjelasan yang berhubungan dengan tanggung jawab auditor beserta istilah-istilah yang berkaitan dengan tanggung jawab auditor.

Salah Saji Material dan Tidak Material

Salah saji dianggap material jika kombinasi antara kekeliruan dan kecurangan dalam laporan keuangan akan mengubah atau mempengaruhi keputusan pengguna laporan keuangan. Walaupun materialitas sulit untuk diukur, auditor bertanggung jawab untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa tingkat materialitas sudah dicapai. Adalah hal yang memakan banyak biaya (atau bahkan tidak mungkin) bagi seorang auditor untuk menemukan semua kekeliruan dan kecurangan yang sifatnya tidak material.

Keyakinan yang Memadai

Keyakinan adalah ukuran tingkat keyakinan yang diperoleh seorang auditor pada akhir proses audit. Konsep keyakinan yang memadai tidak berarti auditor berperan sebagai penjamin kebenaran suatu laporan keuangan. Ada beberapa alasan mengapa auditor bertanggung jawab untuk memperoleh keyakinan yang memadai bukan mutlak, yaitu:

1. Hampir semua bukti audit dihasilkan dari pengujian sampel dari populasi seperti piutang dan persediaan. Teknik sampel meliputi risiko tidak menemukan salah saji secara material. Selain itu, area lain perlu diuji seperti jenis, luas dan waktu pengujian. Proses evaluasi hasil pengujian

memerlukan pertimbangan auditor. Walaupun auditor memiliki obyektivitas dan integritas yang tinggi, auditor dapat membuat kesalahan dan kekeliruan dalam membuat pertimbangan.

2. Laporan keuangan disusun berdasarkan estimasi kompleks yang mempunyai sifat ketidakyakinan dan dapat mempengaruhi peristiwa di masa mendatang. Akibatnya, auditor harus mendasarkan pertimbangannya pada bukti audit.
3. Auditor sulit untuk menemukan kecurangan dalam penyusunan laporan keuangan terutama jika terdapat kolusi antara pihak manajemen auditan.

Jika auditor bertanggung jawab untuk memastikan bahwa semua asersi di dalam laporan keuangan adalah benar, persyaratan untuk mendapatkan bahan bukti dan biaya pelaksanaan audit akan naik sampai tingkat di mana audit tersebut secara ekonomis tidak layak. Pembelaan terbaik bagi auditor bila salah saji yang material tidak terungkap adalah audit telah dilaksanakan sesuai dengan standar auditing yang berlaku umum.

Kekeliruan dan Kecurangan

Ada dua jenis salah saji yaitu kekeliruan (*errors*) dan kecurangan (*fraud*). Kekeliruan adalah salah saji yang tidak disengaja sedangkan kecurangan disengaja. Contoh kekeliruan adalah salah menghitung besarnya uang lembur yang dihitung berdasarkan jam lembur pegawai.

Jack Bologna mendefinisikan kecurangan sebagai suatu tindakan kriminal yang dilakukan dengan upaya penipuan guna mendapatkan keuntungan dari sisi keuangan. Menurut Arthur W. Holmes dan David C. Burns, kecurangan adalah suatu salah saji atas suatu fakta bersifat material yang diketahui tidak benar atau disajikan dengan mengabaikan prinsip-prinsip kebenaran, dengan maksud menipu terhadap pihak lain dan mengakibatkan pihak lain tersebut dirugikan. Sementara itu, ASOSAI mendefinisikan kecurangan meliputi penyajian secara keliru dengan sengaja, fakta dan atau informasi penting, untuk memperoleh keuntungan illegal atau tidak semestinya.

Berdasarkan definisi-definisi tersebut, dapat ditarik kesimpulan bahwa secara umum kecurangan mencakup unsur-unsur:

1. Terdapat salah saji (*misrepresentation*)
2. Masa lampau (*past*) atau sekarang (*present*)
3. Fakta bersifat material (*material fact*)
4. Kesengajaan atau tanpa perhitungan (*make knowingly or recklessly*)
5. Dengan maksud (*intent*) menimbulkan reaksi dari suatu pihak

6. Pihak yang dirugikan harus bereaksi (*acted*) terhadap salah saji tersebut
7. Menimbulkan kerugian (*detriment*) suatu pihak.

Association of Certified Fraud Examiners, sebuah organisasi yang bergerak pada pencegahan dan penanggulangan kecurangan di USA, mengkategorikan kecurangan menjadi tiga kelompok, yaitu:

1. Kecurangan Laporan Keuangan, adalah kecurangan yang dibuat oleh manajemen dalam bentuk salah saji material laporan keuangan yang akan merugikan pengguna laporan keuangan. Kecurangan laporan keuangan ini dapat bersifat keuangan maupun non-keuangan.
2. Penyalahgunaan aset. Kecurangan ini terbagi ke dalam kecurangan kas dan kecurangan atas persediaan dan aset lainnya.
3. Korupsi. Kecurangan ini terdiri atas benturan kepentingan (*conflict of interest*), suap (*bribery*), pemberian hadiah tidak legal (*illegal gratuity*) dan pemerasan (*economic extortion*).

Terdapat dua jenis kecurangan, yaitu pencurian aktiva yang sering disebut penggelapan atau kecurangan pegawai dan pelaporan keuangan yang menyesatkan, yang sering disebut sebagai kecurangan auditan. Contoh pencurian aktiva adalah seorang bendaharawan mengambil gaji pegawai yang telah mengundurkan diri dari pegawai negeri sipil. Contoh pelaporan keuangan yang menyesatkan adalah lebih saji yang disengaja dari harga kontrak pengadaan barang/jasa.

Auditan memiliki tanggung jawab untuk menentukan kebijakan akuntansi yang sehat, menjalankan sistem pengendalian intern yang baik, dan membuat penyajian yang wajar dalam laporan keuangan. Tanggung jawab auditan atas kewajaran asersi laporan keuangan membawa auditan pada kedudukan untuk menentukan pengungkapan yang diperlukan. Sekalipun auditan bertanggung jawab atas penyajian laporan keuangan dan catatan kaki yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan, namun auditor diperkenankan menyiapkan suatu *draft* untuk auditan atau memberikan saran-saran yang diperlukan. Jika auditan tetap berkeinginan untuk mengungkapkan suatu laporan keuangan yang oleh auditor dianggap tidak wajar, auditor dapat mengeluarkan pendapat tidak wajar atau pendapat wajar dengan pengecualian atau bisa juga menarik diri dari penugasan.

Standar Audit Sektor Publik

Standar auditing merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya. Standar-standar ini meliputi pertimbangan mengenai kualitas profesional auditor seperti keahlian dan independensi,

persyaratan pelaporan dan bahan bukti. Pedoman utama adalah 10 (sepuluh) standar auditing atau 10 *generally auditing standards*-GAAS. Sejak disusun oleh AICPA di tahun 1974 dan diadaptasi oleh IAI di Indonesia sejak tahun 1973, dan sekarang disebut standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia (SA-IAI), kecuali untuk perubahan-perubahan kecil, bentuknya tetap sama.

Standar-standar ini tidak cukup spesifik untuk dapat dipakai sebagai pedoman kerja oleh para auditor, namun menggambarkan suatu kerangka sebagai landasan interpretasi oleh IAI. Standar auditing berbeda dengan prosedur auditing yaitu prosedur berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan sedangkan standar berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut, dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut. Standar auditing tidak hanya berkaitan dengan kualitas profesional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya.

Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah sebagai berikut:

a. **Standar Umum**

1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.

b. **Standar Pekerjaan Lapangan**

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

c. **Standar Pelaporan**

1. Laporan auditor menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Laporan auditor menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan

laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan keuangan.
4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

Standar-standar tersebut dalam banyak hal saling berhubungan erat dan saling bergantung satu dengan yang lainnya. Materialitas dan risiko audit melandasi penerapan semua standar auditing, terutama standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Konsep materialitas bersifat bawaan dalam pekerjaan auditor independen. Dasar yang lebih kuat harus dicari sebagai landasan pendapat auditor independen atas unsur-unsur yang secara relatif lebih penting dan unsur-unsur yang mempunyai kemungkinan besar salah saji material. Misalnya, dalam departemen dengan jumlah debitur yang sedikit, yang nilai piutangnya besar, secara individual piutang itu lebih penting dan kemungkinan terjadinya salah saji material juga lebih besar dibandingkan dengan departemen lain yang memiliki jumlah piutang yang sama tetapi terdiri dari debitur yang banyak dengan nilai piutang yang relatif kecil.

Pertimbangan atas risiko audit berkaitan erat dengan sifat audit. Transaksi pengadaan barang dan jasa umumnya lebih rentan terhadap kecurangan jika dibandingkan dengan transaksi lainnya. Oleh karena itu audit atas pengadaan barang dan jasa harus dilaksanakan secara lebih konklusif, tanpa harus menyebabkan penggunaan waktu yang lebih lama. Selain itu, pengendalian intern terhadap lingkungan audit mempengaruhi besar atau kecilnya risiko salah saji terhadap prosedur audit yang dilaksanakan oleh auditor. Semakin efektif pengendalian intern, semakin rendah tingkat risiko pengendalian. Berikut adalah penjelasan masing-masing standar audit yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia.

Standar Umum Pertama

“Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor”.

Standar umum pertama menegaskan bahwa berapa pun tingginya kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam standar audit ini, jika ia tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang auditing. Untuk memenuhi persyaratan sebagai profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Asisten junior yang baru masuk ke dalam karier auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi memadai dan *review* atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman.

Standar Umum Kedua

“Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.”

Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, yang artinya tidak mudah dipengaruhi. Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun. Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor independensi sikap auditor independen sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa sikap independensi sikap auditor ternyata berkurang. Auditor independen tidak hanya berkewajiban mempertahankan fakta bahwa ia independen, namun ia harus pula menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independensinya.

Standar Umum Ketiga

“Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.”

Standar ini menuntut auditor untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaan tersebut.

Para auditor harus ditugasi dan disupervisi sesuai dengan tingkat pengetahuan, keterampilan dan kemampuan sedemikian rupa sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka periksa. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional yang berarti sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Pengumpulan dan penilaian bukti audit secara obyektif menuntut auditor mempertimbangkan kompetensi dan kecukupan bukti tersebut. Oleh karena bukti dikumpulkan dan dinilai selama proses audit, skeptisme profesional harus digunakan selama proses tersebut.

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan. Oleh karena pendapat auditor atas laporan keuangan didasarkan pada konsep perolehan keyakinan yang memadai, auditor bukanlah penjamin dan laporannya bukanlah suatu jaminan. Oleh karena itu, penemuan kemudian salah saji material yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan, yang ada dalam laporan keuangan, tidak berarti bahwa dengan sendirinya merupakan bukti:

- a). Kegagalan untuk memperoleh keyakinan memadai;
- b). Tidak memadainya perencanaan, pelaksanaan atau pertimbangan;
- c). Tidak menggunakan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama;
- d). Kegagalan untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.

Standar Pelaksanaan Lapangan Pertama

“Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.”

Standar ini berlaku bagi setiap auditor dalam mempertimbangkan dan menerapkan prosedur perencanaan dan supervisi, termasuk penyiapan program audit, pengumpulan informasi tentang auditan, penyelesaian perbedaan pendapat di antara auditor. Perencanaan dan supervisi berlangsung secara terus-menerus selama audit.

Perencanaan audit meliputi pengembangan strategi menyeluruh pelaksanaan dan lingkup audit yang diharapkan. Sifat, lingkup dan saat perencanaan bervariasi dengan ukuran dan kompleksitas auditan, pengalaman mengenai auditan, dan pengetahuan tentang bisnis auditan.

Supervisi mencakup pengarahan usaha asisten dalam mencapai tujuan audit dan penentuan apakah tujuan tersebut tercapai. Unsur supervisi adalah memberikan instruksi kepada asisten, tetap menjaga penyampaian informasi masalah-masalah penting yang dijumpai dalam audit, *me-review* pekerjaan yang dilaksanakan dan menyelesaikan perbedaan pendapat diantara auditor. Luasnya supervisi tergantung atas banyak faktor, termasuk kompleksitas masalah dan kualifikasi orang yang melaksanakan audit.

Standar Pelaksanaan Lapangan Kedua

“Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.”

Standar ini mewajibkan auditor untuk memperoleh pemahaman tentang pengendalian intern yang memadai untuk merencanakan audit dengan melaksanakan prosedur untuk memahami desain pengendalian yang relevan dengan audit atas laporan keuangan, dan apakah pengendalian intern tersebut dioperasikan. Setelah memperoleh pemahaman tersebut, auditor menaksir risiko pengendalian untuk asersi yang terdapat dalam saldo akun, golongan transaksi, dan komponen pengungkapan dalam laporan keuangan. Proses selanjutnya adalah auditor mencari pengurangan lebih lanjut tingkat risiko pengendalian taksiran untuk asersi tertentu. Dalam hal ini, auditor mempertimbangkan apakah bukti audit yang cukup untuk mendukung pengurangan lebih lanjut mungkin tersedia dan apakah pelaksanaan pengujian pengendalian tambahan untuk memperoleh bukti audit tersebut akan efisien. Auditor menggunakan pengetahuan yang dihasilkan dari pemahaman atas pengendalian intern dan tingkat risiko pengendalian taksiran dalam menentukan sifat, saat dan luas pengujian substantif untuk asersi laporan keuangan.

Standar Pelaksanaan Lapangan Ketiga

“Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.”

Sebagian besar pekerjaan auditor independen dalam rangka

memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti audit. Ukuran keabsahan (*validity*) bukti tersebut untuk tujuan audit tergantung pada pertimbangan auditor independen. Dalam hal ini bukti audit berbeda dengan bukti hukum yang diatur secara tegas oleh peraturan. Bukti audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor independen oleh auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan auditan. Relevansi, obyektivitas, ketepatan waktu dan keberadaan bukti audit yang lain menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti audit.

Standar Pelaporan Pertama

“Laporan auditor menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.”

Istilah prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia yang digunakan dalam standar pelaporan pertama dimaksudkan meliputi tidak hanya prinsip dan praktik akuntansi, tetapi juga metode penerapannya. Standar ini tidak mengharuskan auditor untuk menyatakan tentang fakta (*statement of fact*), namun standar ini mengharuskan auditor untuk menyatakan suatu pendapat apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi tersebut. Jika pembatasan terhadap lingkup audit tidak memungkinkan auditor untuk memberikan pendapat mengenai kesesuaian tersebut maka pengecualian semestinya diperlukan dalam laporan auditnya.

Standar Pelaporan Kedua

“Laporan auditor menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.”

Standar pelaporan ini memiliki tujuan untuk memberikan jaminan bahwa jika daya banding laporan keuangan di antara dua periode dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi, auditor akan mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporannya. Juga dinyatakan secara tersirat dalam tujuan standar tersebut bahwa prinsip akuntansi telah diamati konsistensi penerapannya dalam setiap periode akuntansi auditan. Standar

pelaporan tersebut secara tidak langsung mengandung arti bahwa auditor puas bahwa daya banding laporan keuangan di antara dua periode akuntansi tidak dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi dan bahwa prinsip akuntansi tersebut telah diterapkan secara konsisten di antara dua atau lebih periode akuntansi baik karena tidak terjadi perubahan prinsip akuntansi atau terdapat perubahan prinsip akuntansi atau metode penerapannya, namun dampak perubahan tersebut terhadap daya banding laporan keuangan tidak material.

Standar Pelaporan Ketiga

“Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan keuangan.”

Penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia mencakup dimuatnya pengungkapan informatif yang memadai atas hal-hal material. Hal-hal tersebut mencakup bentuk, susunan dan isi laporan keuangan, serta catatan atas laporan keuangan yang meliputi istilah yang digunakan, rincian yang dibuat, penggolongan unsur dalam laporan keuangan dan dasar-dasar yang digunakan untuk menghasilkan jumlah yang dicantumkan dalam laporan keuangan. Auditor harus mempertimbangkan apakah masih terdapat hal-hal tertentu yang harus diungkapkan sehubungan dengan keadaan dan fakta yang diketahuinya pada saat audit.

Standar Pelaporan Keempat

“Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.”

Standar ini memiliki tujuan untuk mencegah salah tafsir tentang tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh akuntan bila namanya dikaitkan dengan laporan keuangan. Seorang akuntan dikaitkan dengan laporan keuangan jika ia

mengizinkan namanya dalam suatu laporan, dokumen atau komunikasi tertulis yang berisi laporan tersebut. Bila seorang akuntan menyerahkan kepada auditor atau pihak lain suatu laporan keuangan yang disusunnya atau dibantu penyusunannya, ia juga dianggap berkaitan dengan laporan keuangan tersebut., meskipun ia tidak mencantumkan namanya dalam laporan tersebut. Meskipun akuntan dapat berpartisipasi dalam penyusunan laporan keuangan, laporan keuangan merupakan representasi manajemen dan kewajiban penyajiannya sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia merupakan tanggung jawab manajemen.

Seperti telah diuraikan dalam pembahasan pendahuluan bahwa tidak ada standar audit publik yang berlaku secara keseluruhan , tetapi praktik yang selama ini berlangsung setiap lembaga auditor menerapkan standar auditnya masing-masing dengan menggunakan standar audit yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia sebagai pedoman. Berikut disajikan standar audit yang berlaku di lingkungan BPK-RI.

Standar Umum

1. Staf yang ditugasi untuk melaksanakan audit harus secara kolektif memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk tugas yang disyaratkan.
2. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan audit, organisasi/lembaga audit dan auditor, baik pemerintah maupun akuntan publik, harus independen (secara organisasi maupun secara pribadi), bebas dari gangguan independensi yang bersifat pribadi dan yang di luar pribadinya (ekstern), yang dapat mempengaruhi independensinya, serta harus dapat mempertahankan sikap dan penampilan yang independen.
3. Dalam melaksanakan audit dan penyusunan laporan keuangan, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.
4. Setiap organisasi/lembaga audit yang melaksanakan audit berdasarkan SAP ini harus memiliki sistem pengendalian intern yang memadai, dan sistem pengendalian mutu tersebut harus direview oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu ekstern).

KOTAK 2-1: STANDAR UMUM AUDIT BPK-RI

Standar Pekerjaan Lapangan Audit Keuangan

1. Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan tenaga asisten harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, waktu dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengajuan pertanyaan dan konfirmasi, sehingga dapat menjadi dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas pelaporan keuangan dari entitas yang diaudit.

KOTAK 2-2: STANDAR PEKERJAAN LAPANGAN AUDIT KEUANGAN BPK-RI

Standar Pelaporan Audit Keuangan

1. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
2. Laporan audit harus menunjukkan keadaan yang di dalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang diterapkan dalam periode sebelumnya.
3. Pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
4. Laporan audit harus memuat pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau mengenai suatu hal yang menyebabkan bahwa pernyataan pendapat tidak bisa diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal, di mana auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada dan tingkat tanggung jawab yang bersangkutan.

KOTAK 2-3: STANDAR PELAPORAN AUDIT KEUANGAN BPK-RI

Selain itu, SAP menetapkan standar tambahan sebagai berikut:

1. Hubungan dengan komite audit atau pejabat lain yang bertanggung jawab.
2. Kepatuhan laporan audit terhadap SAP.
3. Pelaporan mengenai kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan mengenai pengendalian intern.
4. Informasi penting dan rahasia.

Standar Pekerjaan Lapangan Audit Kinerja

1. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai di mana auditor harus merumuskan tujuan dan lingkup audit, serta metodologi yang akan dipergunakan untuk mencapai tujuan audit.
2. Staf harus diawasi/disupervisi dengan baik.
3. Apabila hukum, peraturan perundang-undangan dan persyaratan kepatuhan lainnya merupakan hal yang signifikan bagi tujuan audit, auditor harus merancang audit tersebut untuk memberikan keyakinan memadai mengenai kepatuhan tersebut. Dalam suatu audit kinerja, auditor harus waspada terhadap situasi atau transaksi yang dapat merupakan indikasi adanya unsur perbuatan melanggar/melawan hukum atau penyalahgunaan wewenang.
4. Auditor harus benar-benar memahami pengendalian manajemen yang relevan dengan audit. Apabila pengendalian manajemen signifikan terhadap tujuan audit, maka auditor harus memperoleh bukti yang cukup untuk mendukung pertimbangannya mengenai pengendalian tersebut.
5. Bukti yang cukup, kompeten dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan kesimpulan auditor.

KOTAK 2-4: STANDAR PEKERJAAN LAPANGAN AUDIT KINERJA BPK-RI

Standar Pelaporan Audit Kinerja

1. Auditor harus membuat laporan audit secara tertulis untuk dapat mengkomunikasikan hasil setiap audit.
2. Auditor harus menyusun laporan untuk menyediakan informasi agar dapat digunakan secara tepat waktu oleh manajemen dan pihak lain yang berkepentingan.
3. Auditor harus melaporkan:
 - a. Tujuan, lingkup dan metodologi audit
 - b. Hasil Audit
 - c. Rekomendasi
 - d. Pernyataan standar audit
 - e. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan
 - f. Pengendalian manajemen
 - g. Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab
 - h. Hasil/prestasi kerja yang patut dihargai
 - i. Hal yang memerlukan penelaahan lebih lanjut
 - j. Informasi istimewa dan rahasia
4. Laporan harus lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan serta jelas dan ringkas sepanjang hal ini dimungkinkan.

KOTAK 2-5: STANDAR PELAPORAN AUDIT KINERJA BPK-RI

Rangkuman

Audit sektor publik pada dasarnya memiliki tugas dan kewajiban yang lebih luas terutama untuk melaporkan adanya indikasi kecurangan dan korupsi. Secara keseluruhan, audit mempunyai tujuan untuk menyediakan informasi kepada para pengambil keputusan (pengguna laporan keuangan), dengan keyakinan yang memadai, apakah laporan tersebut dapat diandalkan, pengendalian internal efektif, dan sesuai dengan undang-undang atau peraturan yang berlaku. Perencanaan audit dapat dikelompokkan ke dalam perencanaan jangka pendek dan perencanaan jangka panjang berdasarkan jangka waktu perencanaan. Di antara keseluruhan kategori perencanaan audit, perencanaan penugasan audit merupakan prioritas. Perencanaan penugasan audit menentukan tipe, jumlah unit dan jangka waktu penugasan audit dalam periode yang telah ditentukan, yang sebelum dilaksanakan harus diserahkan kepada lembaga audit untuk mendapatkan persetujuan.

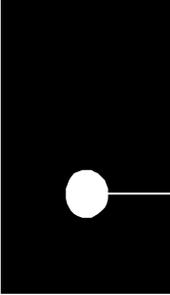
Ada dua jenis salah saji yaitu kekeliruan (*errors*) dan kecurangan (*fraud*). Kekeliruan adalah salah saji yang tidak disengaja sedangkan kecurangan disengaja. Auditor memiliki tanggung jawab untuk menentukan kebijakan akuntansi yang sehat, menjalankan sistem pengendalian intern yang baik, dan membuat penyajian yang wajar dalam laporan keuangan. Tanggung jawab auditor atas kewajaran asersi laporan keuangan membawa auditor pada kedudukan untuk menentukan pengungkapan yang diperlukan. Sekalipun auditor bertanggung jawab atas penyajian laporan keuangan dan catatan kaki yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan, namun auditor diperkenankan menyiapkan suatu *draft* untuk auditor atau memberikan saran-saran yang diperlukan.

Standar auditing merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya. Standar-standar ini meliputi pertimbangan mengenai kualitas profesional auditor seperti keahlian dan independensi, persyaratan pelaporan dan bahan bukti. Standar auditing berbeda dengan prosedur auditing yaitu prosedur berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan sedangkan standar berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut, dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut. Standar auditing tidak hanya berkaitan dengan kualitas profesional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya. Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah terdiri atas 3 pernyataan Standar Umum, 3 pernyataan Standar Pekerjaan Lapangan, 4 pernyataan Standar Pelaporan.

Latihan

Jawablah pertanyaan berikut ini dengan ringkas!

1. Apakah fungsi mendasar audit sektor publik?
2. Sebutkan tujuan audit secara keseluruhan?
3. Bedakan kekeliruan (*errors*) dan kecurangan (*fraud*)?
4. Auditor bertanggung jawab secara penuh atas penyusunan laporan keuangan dan catatan kaki yang merupakan bagian yang tak terpisahkan dari laporan tersebut. Berikan komentar Saudara terhadap pernyataan tersebut!
5. Jelaskan tentang standar pekerjaan lapangan audit kinerja!



III. ETIKA PROFESI AUDITOR

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- § Memahami dan menjelaskan definisi etika
- § Menjelaskan dan menerapkan etika profesi auditor
- § Memahami dan melaksanakan kode etik akuntan Indonesia
- § Menguraikan dan menerapkan etika profesi akuntan sektor publik
- § Memahami dan menerapkan independensi auditor
- § Menjelaskan perilaku KKN dan tindakan melanggar hukum lainnya

Definisi Etika

Sebelum mendefinisikan etika, alangkah baiknya kita memahami beberapa istilah yang berkaitan dengan etika. Etika, moral, etos dan etiket dalam komunikasi sehari-hari seringkali dianggap sama maknanya, padahal tidak semua istilah tersebut sama. Dalam pengertian sempit, etika mempunyai makna yang sama dengan moral, yaitu adat istiadat atau kebiasaan. Namun, etika dapat juga dipandang sebagai suatu bidang studi filsafat atau ilmu tentang adat atau kebiasaan.

Dalam perkembangannya, etika dapat dilihat sebagai praksis dan refleksi (Bartens,K., Perspektif Etika: Esai-Esai tentang Masalah Aktual.

Kanisius, Yogyakarta, 2001.hal 162-164). Sebagai praksis, etika diartikan sebagai nilai-nilai atau norma-norma moral yang mendasari perilaku manusia. Di sisi lain, etika sebagai refleksi diartikan sebagai pemikiran atau filsafat moral, yaitu manusia berpikir atau merenung mengenai apa yang harus dan apa yang tidak harus dilakukan dan bagaimana manusia berperilaku pada situasi konkrit. Dalam konteks ini, manusia mengamati dan menilai perilaku moral.

Etos didefinisikan sebagai ciri-ciri dari suatu masyarakat atau budaya. Apabila ada suatu istilah etos kerja, maka ini dimaksudkan sebagai ciri-ciri dari kerja., khususnya pribadi atau kelompok yang melaksanakan kerja, seperti disiplin, tanggung jawab, dedikasi, integritas, transparansi dsb. Sementara itu, etiket berarti hubungan formal atau sopan santun. Dari pengertian ini, etiket memiliki perbedaan mendasar dibandingkan dengan etika. Pertama, etiket menunjukkan cara suatu tindakan harus dilakukan dalam suatu kalangan tertentu sedangkan etika berkaitan dengan norma moral apakah suatu tindakan boleh dilakukan atau tidak. Kedua, etiket hanya berlaku ketika ada orang atau pihak lain yang menyaksikan suatu tindakan, sedangkan etika berlaku baik ketika ada orang atau pihak lain yang menyaksikan atau tidak. Ketiga, etika lebih bersifat relatif, tergantung pada persepsi kalangan atau budaya yang memberlakukan etiket, sedangkan etika lebih bersifat universal karena memberikan pedoman moral untuk semua kalangan atau budaya.

Etika secara umum didefinisikan sebagai perangkat prinsip moral atau nilai. Dengan kata lain, etika merupakan ilmu yang membahas dan mengkaji nilai dan norma moral. Sebagai salah satu cabang filsafat, etika menekankan pada pendekatan kritis dalam melihat nilai dan norma moral serta permasalahan-permasalahan moral yang timbul dalam kehidupan manusia. Jadi etika merupakan refleksi kritis dan rasional mengenai (1) nilai dan norma yang menyangkut bagaimana manusia, sebagai manusia, harus hidup baik dan (2) masalah-masalah kehidupan manusia dengan mendasarkan diri pada nilai dan norma-norma moral yang umum diterima. Dengan demikian, sebagai suatu studi mengenai norma moral, etika berusaha menggugah kesadaran manusia untuk bertindak secara otonom; etika bertujuan membantu manusia untuk bertindak secara bebas tetapi dapat dipertanggungjawabkan.

Etika dalam pengertian luas berarti keseluruhan norma dan penilaian yang dipergunakan oleh masyarakat untuk mengetahui bagaimana manusia seharusnya menjalankan kehidupannya. Sementara itu, etika dalam pengertian sempit berarti seperangkat nilai atau prinsip moral yang berfungsi sebagai panduan untuk berbuat, bertindak atau berperilaku. Karena berfungsi sebagai panduan, prinsip-prinsip moral tersebut juga berfungsi sebagai kriteria untuk menilai benar/salahnya perbuatan/perilaku.

Masing-masing orang memiliki perangkat nilai, sekalipun tidak dapat diungkapkan secara eksplisit. Para filsuf, organisasi-organisasi keagamaan dan kelompok lain mempunyai berbagai cara mengungkapkan perangkat prinsip moral atau nilai. Sebagai contoh, perangkat prinsip moral atau nilai mencakup hukum dan peraturan, doktrin gereja, etika untuk profesi dokter, etika bisnis untuk kelompok profesional seperti akuntan publik, dan etika untuk anggota suatu organisasi.

Kode Etik

Kode etik adalah nilai-nilai, norma-norma, atau kaidah-kaidah untuk mengatur perilaku moral dari suatu profesi melalui ketentuan-ketentuan tertulis yang harus dipenuhi dan ditaati setiap anggota profesi. Karena kode etik merupakan wujud dari komitmen moral organisasi, kode etik harus berisi mengenai apa yang boleh dan apa yang tidak boleh dilakukan oleh anggota profesi, apa yang harus didahulukan dan apa yang boleh dikorbankan oleh profesi ketika menghadapi situasi konflik atau dilematis, tujuan dan cita-cita luhur profesi, dan bahkan sanksi yang akan dikenakan kepada anggota profesi yang melanggar kode etik.

Terdapat dua tujuan utama dari kode etik. Pertama, kode etik bertujuan melindungi kepentingan masyarakat dari kemungkinan kelalaian, kesalahan atau pelecehan, baik disengaja maupun tidak disengaja oleh anggota profesi. Kedua, kode etik bermaksud melindungi keluhuran profesi dari perilaku-perilaku menyimpang oleh anggota profesi.

Agar kode etik dapat berfungsi dengan optimal, minimal ada 2 (dua) syarat yang harus dipenuhi. Pertama, kode etik harus dibuat oleh profesinya sendiri. Kode etik tidak akan efektif apabila ditentukan oleh pemerintah atau instansi di luar profesi itu. Kedua, pelaksanaan kode etik harus diawasi secara terus-menerus. Setiap pelanggaran akan dievaluasi dan diambil tindakan oleh suatu dewan yang khusus dibentuk.

Peranan Etika dalam Profesi Auditor

Pada saat ini jasa audit terutama audit sektor publik memegang peranan yang sangat penting dalam masyarakat. Lebih lanjut, audit membutuhkan pengabdian yang besar pada masyarakat dan komitmen moral yang tinggi. Masyarakat menuntut untuk memperoleh jasa para auditor publik dengan standar kualitas yang tinggi, dan menuntut mereka untuk bersedia mengorbankan diri. Itulah sebabnya profesi auditor menetapkan standar teknis

dan standar etika yang harus dijadikan panduan oleh para auditor dalam melaksanakan audit.

Standar etika ini sangat penting mengingat sebagai profesional, seorang auditor mengemban tanggung jawab yang besar. Dalam hal ini, kesadaran atau kewaspadaan merupakan unsur kunci untuk menghindari perilaku tidak etis dan melanggar hukum. Untuk menghindari perilaku tidak etis, para auditor harus membangun rasa tanggung jawab yang kuat. Mereka tidak dapat membiarkan diri mereka menyalahkan orang lain atau keadaan yang tidak menguntungkan untuk menyalahkan masalah yang menimpa mereka.

Dengan demikian, standar etika diperlukan bagi profesi audit karena auditor memiliki posisi sebagai orang kepercayaan dan menghadapi kemungkinan benturan-benturan kepentingan. Kode etik atau aturan etika profesi audit menyediakan panduan bagi para auditor profesional dalam mempertahankan diri dari godaan dan dalam mengambil keputusan-keputusan sulit.

Pentingnya Nilai-Nilai Etika dalam Auditing

Beragam masalah etis berkaitan langsung maupun tidak langsung dengan auditing. Banyak auditor menghadapi masalah serius karena mereka melakukan hal-hal kecil yang tak satu pun tampak mengandung kesalahan serius, namun ternyata hanya menumpuknya hingga menjadi suatu kesalahan yang besar dan merupakan pelanggaran serius terhadap kepercayaan yang diberikan. Oleh karena itu, pengetahuan akan tanda-tanda peringatan adanya masalah etika akan memberikan peluang untuk melindungi diri sendiri, dan pada saat yang sama, akan membangun suasana etis di lingkungan kerja.

Berikut adalah masalah-masalah etika yang dapat dijumpai oleh auditor yang meliputi permintaan atau tekanan untuk:

1. Melaksanakan tugas yang bukan merupakan kompetensinya
2. Mengungkapkan informasi rahasia
3. Mengkompromikan integritasnya dengan melakukan pemalsuan, penggelapan, penyuapan dan sebagainya.
4. Mendistorsi obyektivitas dengan menerbitkan laporan-laporan yang menyesatkan.

Jika auditor tunduk pada tekanan atau permintaan tersebut, maka telah terjadi pelanggaran terhadap komitmen pada prinsip-prinsip etika yang dianut oleh profesi. Oleh karena itu, seorang auditor harus selalu memupuk dan menjaga kewaspadaannya agar tidak mudah takluk pada godaan dan tekanan yang membawanya ke dalam pelanggaran prinsip-prinsip etika secara umum dan etika profesi. Seorang auditor haruslah memiliki kesadaran dan kepekaan

etis yang tinggi; mampu mengenali situasi-situasi yang mengandung isu-isu etis sehingga memungkinkannya untuk mengambil keputusan atau tindakan yang tepat.

Dilema Etika

Dilema etika adalah situasi yang dihadapi seseorang di mana keputusan mengenai perilaku yang pantas harus dibuat. Auditor banyak menghadapi dilema etika dalam melaksanakan tugasnya. Bernegosiasi dengan auditan jelas merupakan dilema etika. Ada beberapa alternatif pemecahan dilema etika, tetapi harus berhati-hati untuk menghindari cara yang merupakan rasionalisasi perilaku tidak beretika. Berikut ini adalah metode rasionalisasi yang biasanya digunakan bagi perilaku tidak beretika:

1. Semua orang melakukannya. Argumentasi yang mendukung penyalahgunaan pelaporan pajak, pelaporan pengadaan barang/jasa biasanya didasarkan pada rasionalisasi bahwa semua orang melakukan hal yang sama, oleh karena itu dapat diterima.
2. Jika itu legal, maka itu beretika. Menggunakan argumentasi bahwa semua perilaku legal adalah beretika sangat berhubungan dengan ketepatan hukum. Dengan pemikiran ini, tidak ada kewajiban menuntut kerugian yang telah dilakukan seseorang.
3. Kemungkinan ketahuan dan konsekuensinya. Pemikiran ini bergantung pada evaluasi hasil temuan seseorang. Umumnya, seseorang akan memberikan hukuman (konsekuensi) pada temuan tersebut.

Para ahli etika telah mengembangkan kerangka formal yang akan membantu orang dalam memecahkan masalah dilema etika. Tujuan kerangka ini adalah untuk menentukan masalah-masalah etika dan menetapkan tindakan yang tepat dengan menggunakan norma orang yang bersangkutan. Pendekatan enam langkah berikut ini merupakan pendekatan sederhana untuk memecahkan dilema etika:

1. Dapatkan fakta-fakta yang relevan
2. Identifikasi isu-isu etika dari fakta-fakta yang ada
3. Tentukan siapa dan bagaimana orang atau kelompok yang dipengaruhi oleh dilema etika
4. Identifikasi alternatif-alternatif yang tersedia bagi orang yang memecahkan dilema etika
5. Identifikasi konsekuensi yang mungkin timbul dari setiap alternatif
6. Tetapkan tindakan yang tepat.

Kode Etik Akuntan Indonesia

Etika profesional bagi praktik akuntan di Indonesia ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia dan disebut dengan Kode Etik Akuntan Indonesia. Dalam hubungan ini perlu diingat bahwa IAI adalah satu-satunya organisasi profesi akuntan di Indonesia. Anggota IAI meliputi auditor dalam berbagai jenisnya (auditor independen/publik, auditor intern dan auditor pemerintah), akuntan manajemen, dan akuntan pendidik. Oleh sebab itu, kode etik IAI berlaku bagi semua anggota IAI, tidak terbatas pada akuntan anggota IAI yang berpraktik sebagai akuntan publik.

Kode Etik Akuntan Indonesia mempunyai struktur seperti kode etik AICPA yang meliputi prinsip etika, aturan etika dan interpretasi aturan etika yang diikuti dengan tanya jawab dalam kaitannya dengan interpretasi aturan etika. Prinsip-prinsip etika dalam Kode Etik IAI ada 8 (delapan), yaitu:

Tanggung Jawab

Dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai profesional, setiap akuntan harus senantiasa mewujudkan kepekaan profesional dan pertimbangan moral dalam semua kegiatan yang dilakukan.

Kepentingan Umum (Publik)

Setiap akuntan harus menerima kewajiban untuk melakukan tindakan yang mendahulukan kepentingan masyarakat, menghargai kepercayaan masyarakat dan menunjukkan komitmen pada profesional.

Integritas

Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.

Obyektivitas

Setiap akuntan harus menjaga obyektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.

Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional

Setiap akuntan harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa auditan atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legislasi dan teknik yang paling mutakhir.

Kerahasiaan

Setiap akuntan harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkannya.

Perilaku Profesional

Setiap akuntan harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

Standar Teknis

Setiap akuntan harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan.

Kode Etik INTOSAI

Kode etik INTOSAI terdiri dari (1) integritas, (2) independen, obyektif dan tidak memihak, (3) kerahasiaan dan (4) kompetensi. Dalam paragraf 15 dan 18, INTOSAI menyatakan bahwa auditor tidak hanya bersifat independen terhadap auditan dan pihak lainnya, tetapi juga harus obyektif dalam menghadapi berbagai masalah yang direviu.

Government Accounting Standards dari US GAO

Dalam paragraf 1.19, dinyatakan bahwa dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, auditor harus menjaga integritas, obyektifitas dan independensi. Organisasi pemeriksa juga memiliki tanggung jawab dalam memberikan keyakinan yang memadai bahwa independensi dan obyektifitas dilaksanakan dalam semua tahap penugasan.

Draft Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) BPK

Berkaitan dengan independensi, SPKN menyatakannya dalam standar umum kedua, yang berbunyi “Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa baik pemerintahan maupun akuntan publik, harus bebas baik dalam sikap mental maupun penampilan dari gangguan pribadi, ekstern dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.”

Hal yang berkaitan dengan obyektif dinyatakan dalam paragraph 2.15, yaitu “pemeriksa harus obyektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya.

Aturan Etika Kompartemen Akuntan Sektor Publik

Aturan etika merupakan penjabaran lebih lanjut dari prinsip-prinsip etika dan ditetapkan untuk masing-masing kompartemen. Untuk akuntan sektor publik, aturan etika ditetapkan oleh IAI Kompartemen Akuntan Sektor Publik (IAI-KASP). Sampai saat ini, aturan etika ini masih dalam bentuk *exposure draft*, yang penyusunannya mengacu pada *Standard of Professional Practice on Ethics* yang diterbitkan oleh *the International Federation of Accountants (IFAC)*.

Berdasarkan aturan etika ini, seorang profesional akuntan sektor publik harus memiliki karakteristik yang mencakup:

- n Penguasaan keahlian intelektual yang diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan.
- n Kesiapan melakukan tugas untuk masyarakat secara luas di tempat instansi kerja maupun untuk auditan.
- n Berpandangan obyektif.
- n Penyediaan layanan dengan standar pelaksanaan tugas dan kinerja yang tinggi.

Penerapan aturan etika ini dilakukan untuk mendukung tercapainya tujuan profesi akuntan yaitu: bekerja dengan standar profesi yang tinggi, mencapai tingkat kinerja yang diharapkan dan mencapai tingkat kinerja yang memenuhi persyaratan kepentingan masyarakat. Oleh karena itu, menurut aturan etika IAI-KASP, ada tiga kebutuhan mendasar yang harus dipenuhi, yaitu:

- n Kredibilitas akan informasi dan sistem informasi.
- n Kualitas layanan yang didasarkan pada standar kinerja yang tinggi.
- n Keyakinan pengguna layanan bahwa adanya kerangka etika profesional dan standar teknis yang mengatur persyaratan-persyaratan layanan yang tidak dapat dikompromikan.

Aturan etika IAI-KASP memuat tujuh prinsip-prinsip dasar perilaku etis auditor dan empat panduan umum lainnya berkenaan dengan perilaku etis tersebut. Ketujuh prinsip dasar tersebut adalah: integritas, obyektivitas, kompetensi dan kehati-hatian, kerahasiaan, ketepatan bertindak, dan standar teknis dan profesional. Empat panduan umum mengatur hal-hal yang terkait dengan *good governance*, pertentangan kepentingan, fasilitas dan hadiah, serta penerapan aturan etika bagi anggota profesi yang bekerja di luar negeri.

Integritas

Integritas berkaitan dengan profesi auditor yang dapat dipercaya karena menjunjung tinggi kebenaran dan kejujuran. Integritas tidak hanya berupa kejujuran tetapi juga sifat dapat dipercaya, bertindak adil dan berdasarkan keadaan yang sebenarnya. Hal ini ditunjukkan oleh auditor ketika memunculkan keunggulan personal ketika memberikan layanan profesional kepada instansi tempat auditor bekerja dan kepada auditannya. Misalnya, auditor seringkali menghadapi situasi di mana terdapat berbagai alternatif penyajian informasi yang dapat menciptakan gambaran keuangan atau kinerja yang berbeda-beda. Dengan berbagai tekanan yang ada untuk memanipulasi fakta-fakta, auditor yang berintegritas mampu bertahan dari berbagai tekanan tersebut sehingga fakta-fakta tersaji seobyektif mungkin. Auditor perlu mendokumentasikan setiap pertimbangan-pertimbangan yang diambil dalam situasi penuh tekanan tersebut.

Obyektivitas

Auditor yang obyektif adalah auditor yang tidak memihak sehingga independensi profesinya dapat dipertahankan. Dalam mengambil keputusan atau tindakan, ia tidak boleh bertindak atas dasar prasangka atau bias, pertentangan kepentingan, atau pengaruh dari pihak lain. Obyektivitas ini dipraktikkan ketika auditor mengambil keputusan-keputusan dalam kegiatan auditnya. Auditor yang obyektif adalah auditor yang mengambil keputusan berdasarkan seluruh bukti yang tersedia, dan bukannya karena pengaruh atau

berdasarkan pendapat atau prasangka pribadi maupun tekanan dan pengaruh orang lain.

Obyektivitas auditor dapat terancam karena berbagai hal. Situasi-situasi tertentu dapat menghadapkan auditor pada tekanan yang mengancam obyektivitasnya, seperti hubungan kekerabatan antara auditor dengan pejabat yang diaudit. Obyektivitas auditor juga dapat terancam karena tekanan-tekanan pihak-pihak tertentu, seperti ancaman secara fisik. Untuk itu, auditor harus tetap menunjukkan sikap rasional dalam mengidentifikasi situasi-situasi atau tekanan-tekanan yang dapat mengganggu obyektivitasnya. Ketidakmampuan auditor dalam menegakkan satu atau lebih prinsip-prinsip dasar dalam aturan etika karena keadaan atau hubungan dengan pihak-pihak tertentu menunjukkan indikasi adanya kekurangan obyektivitas.

Hubungan finansial dan non-finansial dapat mengganggu kemampuan auditor dalam menjalankan prinsip obyektivitas. Misalnya, auditor memegang jabatan komisaris bersama-sama dengan auditan pada suatu perusahaan sedikit banyak akan mempengaruhi obyektivitas auditor tersebut ketika mengaudit auditan. Transaksi peminjaman dari auditan atau investasi pada auditan dapat mendorong auditor menyajikan temuan audit yang berbeda dengan keadaan sebenarnya, terutama bila temuan tersebut berpengaruh terhadap keuangannya.

Kompetensi dan Kehati-hatian

Agar dapat memberikan layanan audit yang berkualitas, auditor harus memiliki dan mempertahankan kompetensi dan ketekunan. Untuk itu auditor harus selalu meningkatkan pengetahuan dan keahlian profesinya pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa instansi tempat ia bekerja atau auditan dapat menerima manfaat dari layanan profesinya berdasarkan pengembangan praktik, ketentuan, dan teknik-teknik yang terbaru. Berdasarkan prinsip dasar ini, auditor hanya dapat melakukan suatu audit apabila ia memiliki kompetensi yang diperlukan atau menggunakan bantuan tenaga ahli yang kompeten untuk melaksanakan tugas-tugasnya secara memuaskan.

Berkenaan dengan kompetensi, untuk dapat melakukan suatu penugasan audit, auditor harus dapat memperoleh kompetensi melalui pendidikan dan pelatihan yang relevan. Pendidikan dan pelatihan ini dapat bersifat umum dengan standar tinggi yang diikuti dengan pendidikan khusus, sertifikasi, serta pengalaman kerja. Kompetensi yang diperoleh ini harus selalu dipertahankan dan dikembangkan dengan terus-menerus mengikuti perkembangan dalam profesi akuntansi, termasuk melalui penerbitan-

penerbitan nasional dan internasional yang relevan dengan akuntansi, auditing, dan keterampilan-keterampilan teknis lainnya.

Kerahasiaan

Auditor harus mampu menjaga kerahasiaan atas informasi yang diperolehnya dalam melakukan audit, walaupun keseluruhan proses audit mungkin harus dilakukan secara terbuka dan transparan. Informasi tersebut merupakan hak milik auditan, untuk itu auditor harus memperoleh persetujuan khusus apabila akan mengungkapkannya, kecuali adanya kewajiban pengungkapan karena peraturan perundang-undangan. Kerahasiaan ini harus dijaga sampai kapanpun bahkan ketika auditor telah berhenti bekerja pada instansinya. Dalam prinsip kerahasiaan ini juga, auditor dilarang untuk menggunakan informasi yang dimilikinya untuk kepentingan pribadinya, misalnya untuk memperoleh keuntungan finansial.

Prinsip kerahasiaan tidak berlaku dalam situasi-situasi berikut:

- n Pengungkapan yang diijinkan oleh pihak yang berwenang, seperti auditan dan instansi tempat ia bekerja. Dalam melakukan pengungkapan ini, auditor harus mempertimbangkan kepentingan seluruh pihak, tidak hanya dirinya, auditan, instansinya saja, tetapi juga termasuk pihak-pihak lain yang mungkin terkena dampak dari pengungkapan informasi ini.
- n Pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan peraturan perundang-undangan, seperti tindak pidana pencucian uang, tindakan KKN, dan tindakan melanggar hukum lainnya.
- n Pengungkapan untuk kepentingan masyarakat yang dilindungi dengan undang-undang.

Bila auditor memutuskan untuk mengungkapkan informasi karena situasi-situasi di atas, ada tiga hal yang harus dipertimbangkan, yaitu:

- n Fakta-fakta yang diungkapkan telah mendapat dukungan bukti yang kuat atau adanya pertimbangan profesional penentuan jenis pengungkapan ketika fakta-fakta tersebut tidak didukung dengan bukti yang kuat.
- n Pihak-pihak yang menerima informasi adalah pihak yang tepat dan memiliki tanggung jawab untuk bertindak atas dasar informasi tersebut.
- n Perlunya nasihat hukum yang profesional atau konsultasi dengan organisasi yang tepat sebelum melakukan pengungkapan informasi.

Ketepatan Bertindak

Auditor harus dapat bertindak konsisten dalam mempertahankan reputasi profesi serta lembaga profesi akuntan sektor publik dan menahan diri dari setiap tindakan yang dapat mendiskreditkan lembaga profesi atau dirinya sebagai auditor profesional. Tindakan-tindakan yang tepat ini perlu dipromosikan melalui kepemimpinan dan keteladanan.

Apabila auditor mengetahui ada auditor lain melakukan tindakan yang tidak benar, maka auditor tersebut harus mengambil langkah-langkah yang diperlukan untuk melindungi masyarakat, profesi, lembaga profesi, instansi tempat ia bekerja dan anggota profesi lainnya dari tindakan-tindakan auditor lain yang tidak benar tersebut. Untuk itu, ia harus mengumpulkan bukti-bukti dari tindakan yang tidak benar tersebut dan menuangkannya dalam suatu laporan yang dibuat secara jujur dan dapat dipertahankan kebenarannya. Auditor kemudian melaporkan kepada pihak yang berwenang atas tindakan yang tidak benar ini, misalnya kepada atasan dari auditor yang melakukan tindakan yang tidak benar tersebut atau kepada pihak yang berwajib apabila pelanggarannya menyangkut tindak pidana.

Standar teknis dan profesional

Auditor harus melakukan audit sesuai dengan standar audit yang berlaku, yang meliputi standar teknis dan profesional yang relevan. Standar ini ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia dan Pemerintah Republik Indonesia. Pada instansi-instansi audit publik, terdapat juga standar audit yang mereka tetapkan dan berlaku bagi para auditornya, termasuk aturan perilaku yang ditetapkan oleh instansi tempat ia bekerja. Dalam hal terdapat perbedaan dan/atau pertentangan antara standar audit dan aturan profesi dengan standar audit dan aturan instansi, maka permasalahannya dikembalikan kepada masing-masing lembaga penyusun standar dan aturan tersebut.

Panduan Umum Lainnya pada Aturan Etika IAI-KASP

Seperti telah dikemukakan sebelumnya, panduan umum lainnya yang tercantum dalam aturan etika IAI-KASP terdiri dari tiga hal yaitu panduan good governance dari organisasi/instansi tempat auditor bekerja, panduan identifikasi pertentangan kepentingan, panduan atas pemberian fasilitas dan hadiah, dan panduan penerapan aturan etika bagi auditor yang bekerja di luar wilayah hukum aturan etika.

Good Governance

Auditor diharapkan mendukung penerapan good governance pada organisasi atau instansi tempat ia bekerja, yang meliputi prinsip-prinsip berikut:

- n Tidak mementingkan diri sendiri
- n Integritas
- n Obyektivitas
- n Akuntabilitas
- n Keterbukaan
- n Kejujuran
- n Kepemimpinan

Struktur dan proses organisasi atau instansi tempat ia bekerja harus memiliki hal-hal berikut yaitu: akuntabilitas keberadaan organisasi, akuntabilitas penggunaan dana publik, komunikasi dengan stakeholders, dan peran dan tanggung jawab dan keseimbangan kekuasaan antara stakeholders dan pengelola. Instansinya juga harus memiliki mekanisme pelaporan keuangan dan pengendalian intern yang mencakup: pelaporan tahunan, manajemen risiko dan audit internal, komite audit, komite penelaah kinerja, dan audit eksternal. Instansinya juga harus memiliki standar perilaku yang mencakup kepemimpinan dan aturan perilaku.

Pertentangan Kepentingan

Beberapa hal yang tercantum dalam aturan etika yang dapat mengindikasikan adanya pertentangan kepentingan yang dihadapi oleh auditor sektor publik adalah:

- n Adanya tekanan dari atasan, rekan kerja, maupun auditan di tempat kerja (instansinya).
- n Adanya tekanan dari pihak luar seperti keluarga atau relasi.
- n Adanya tuntutan untuk bertindak yang tidak sesuai dengan standar atau aturan.
- n Adanya tuntutan loyalitas kepada organisasi atau atasan yang bertentangan dengan kepatuhan atas standar profesi.
- n Adanya publikasi informasi yang bias sehingga menguntungkan instansinya.
- n Adanya peluang untuk memperoleh keuntungan pribadi atas beban instansi tempat ia bekerja atau auditan.

Fasilitas dan Hadiah

Auditor dapat menerima fasilitas atau hadiah dari pihak-pihak yang memiliki atau akan memiliki hubungan kontraktual dengannya dengan mengacu dan memperhatikan seluruh peraturan perundang-undangan mengenai tindak pidana korupsi, dengan melakukan tindakan-tindakan berikut:

- a). Melakukan pertimbangan atau penerimaan fasilitas atau hadiah yang normal dan masuk akal, artinya auditor juga akan menerima hal yang sama pada instansi tempat ia bekerja apabila ia melakukan hal yang sama.
- b). Meyakinkan diri bahwa besarnya pemberian tidak menimbulkan persepsi masyarakat bahwa auditor akan terpengaruh oleh pemberian tersebut.
- c). Mencatat semua tawaran pemberian fasilitas atau hadiah, baik yang diterima maupun yang ditolak, dan melaporkan catatan tersebut.
- d). Menolak tawaran-tawaran fasilitas atau hadiah yang meragukan.

Pemberlakuan Aturan Etika bagi Auditor yang Bekerja di Luar Negeri

Pada dasarnya auditor harus menerapkan aturan yang paling keras apabila auditor dihadapkan pada dua aturan berbeda yang berlaku ketika ia bekerja di luar negeri, yaitu aturan etika profesinya di Indonesia dan aturan etika yang berlaku di luar negeri.

Kode Etik Auditor BPK-RI

Auditor profesional dalam melaksanakan tugas pemeriksaan tidak hanya berpegang pada standar audit profesi (SAP-SPAP IAI), tetapi harus pula secara paralel mematuhi kode etik profesi. Kode etik profesi auditor berisi tuntunan moral dan nilai-nilai yang harus dijunjung tinggi oleh auditor dalam melaksanakan pemeriksaan. Tujuan dikeluarkannya kode etik ini adalah agar setiap pegawai BPK-RI menjunjung tinggi kehormatan BPK-RI, yang berarti mengandung nilai-nilai moral yang harus dipahami, dihayati dan diamalkan dengan baik seluruh pegawai BPK-RI. Kode etik auditor BPK-RI terdiri dari Sapta Prasetya Jati dan Ikrar Pemeriksa. Sapta Prasetya Jati berlaku untuk seluruh pegawai BPK-RI sedangkan Ikrar Pemeriksa berlaku untuk pegawai BPK-RI yang menyandang Jabatan Fungsional Auditor.

Sapta Prasetya Jati

1. Karyawan BPK-RI menghayati dan mengamalkan Pancasila, Undang-Undang Dasar 1945, Undang-undang tentang Badan Pemeriksa Keuangan serta Peraturan Perundangan lainnya, Sumpah Pegawai Negeri Sipil dan

Sumpah Jabatan dengan rasa tanggung taqwa kepada Tuhan Yang Maha Esa.

2. Karyawan BPK-RI mempunyai kesadaran tanggung jawab yang tinggi dalam mengembangkan ilmu dan pengabdianya bagi kemajuan negara dan bangsa serta kesejahteraan dan kebahagiaan masyarakat.
3. Karyawan BPK-RI dengan segala kesadaran dan kehormatannya membantu dan menyertai pimpinan menegakkan disiplin kerja demi wibawa dan martabat BPK-RI sebagai lembaga pemeriksa tertinggi kekayaan negara.
4. Karyawan BPK-RI membina rasa dan jiwa kesetiakawanan berdasarkan kejujuran dan keikhlasan antar sesama rekan demi kerukunan, kegembiraan kerja maupun kelancaran dan kesempurnaan pelaksanaan tugas.
5. Karyawan BPK-RI menciptakan dan membina suasana yang sehat bagi pertumbuhan pengertian dan kerja sama yang konstruktif antara semua pihak yang bertanggung jawab dan yang menaruh minat atas keberesan dan ketertiban pengelolaan kekayaan bangsa.
6. Karyawan BPK-RI senantiasa berusaha mengembangkan dan mencurahkan segenap ilmu pengetahuan dan kemahirannya untuk melaksanakan tugas secara tepat, cermat dan hemat.
7. Karyawan BPK-RI dalam melakukan tugas sebagai pemeriksa wajib melaksanakan Ikrar Pemeriksa.

Ikrar Pemeriksa

Dalam melaksanakan tugas sebagai pemeriksa, auditor di lingkungan BPK-RI-RI berikrar sebagai berikut:

1. Dalam mengemban kehormatan tugas pemeriksa, auditor BPK-RI-RI menegakkan kemerdekaan dan kebebasan diri pribadi serta menolak setiap bentuk dan macam usaha atau pengaruh yang dapat mengurangi obyektivitas dan kebenaran laporan atau yang dapat menurunkan wibawa dan martabatnya sebagai pemeriksa.
2. Berdasarkan keyakinan akan kecakapan teknis sebagai pemeriksa, auditor BPK-RI-RI mengutamakan sikap membina dan mendidik, tanpa mengurangi kesungguhan kerja, sikap tegas dan jujur dalam menilai dan dalam membuat laporan hasil pemeriksaan.
3. Auditor BPK-RI-RI berusaha untuk selalu menghindarkan diri dari tindakan yang mencemarkan martabat jabatan dan dari tindakan menyalahgunakan kepercayaan yang diberikan.
4. Sesuai dengan peraturan perundangan yang memuat diantaranya tentang ketentuan tentang rahasia jabatan dan tentang penggunaan keterangan yang

- diperoleh pada waktu menunaikan tugas BPK-RI, auditor BPK-RI-RI hanya memberi keterangan kepada mereka yang berhak dan kepada mereka yang telah mendapatkan persetujuan dari pimpinan BPK-RI.
5. Auditor BPK-RI-RI tidak menyatakan suatu pendapat tentang hasil pemeriksaan selain yang diperlukan untuk menyelesaikan tugasnya.
 6. Bila ada suatu fakta penting yang diketahui bahwa hal tersebut akan menimbulkan akibat yang merugikan instansi yang diperiksa dan/atau merugikan negara, auditor BPK-RI-RI berkewajiban untuk mengungkapkan fakta tersebut kepada pimpinan BPK-RI-RI.
 7. Auditor BPK-RI-RI menyadari bahwa pelanggaran terhadap Ikrar Pemeriksa dikenakan hukuman menurut peraturannya.

KOTAK 3-1: KODE ETIK BPK-RI

Independensi Auditor

Sesuai dengan etika profesi, akuntan yang berpraktik sebagai auditor dipersyaratkan memiliki sikap independensi dalam setiap pelaksanaan audit. Dalam kaitannya dengan auditor, independensi umumnya didefinisikan dengan mengacu kepada kebebasan dari hubungan (*freedom from relationship*) yang merusak atau tampaknya merusak kemampuan akuntan untuk menerapkan obyektivitas. Jadi, independensi diartikan sebagai kondisi agar obyektivitas dapat diterapkan.

Selain itu, terdapat pengertian lain tentang independensi yang berarti cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit. Independensi harus dipandang sebagai salah satu ciri auditor yang paling penting. Alasannya adalah begitu banyak pihak yang menggantungkan kepercayaannya kepada kelayakan laporan keuangan berdasarkan laporan auditor yang tidak memihak.

Independensi dan Profesionalisme

Seorang akuntan yang profesional seharusnya tidak menggunakan pertimbangannya hanya untuk kepuasan auditan. Dalam realitas auditor, setiap pertimbangan mengenai kepentingan auditan harus disubordinasikan kepada kewajiban atau tanggung jawab yang lebih besar yaitu kewajiban terhadap pihak-pihak ketiga dan kepada publik. Prinsip kunci dari seluruh gagasan profesionalisme adalah bahwa seorang profesional memiliki pengalaman dan kemampuan mengenali/memahami bidang tertentu yang lebih tinggi dari auditan. Oleh karena itu, profesional tersebut seharusnya tidak mensubordinasikan pertimbangannya kepada keinginan auditan.

Independensi dan Akuntan Publik

Independensi merupakan suatu konsep yang lebih mendasar dalam profesi akuntansi dibandingkan dengan profesi lainnya. Tidak ada standar dalam Aturan Perilaku atau Kode Etik Profesi bagi auditor yang lebih penting daripada independensi. Dalam audit, independensi memegang peranan yang sangat penting sehingga tanpa adanya independensi tidak ada jasa audit yang sesungguhnya dapat dilaksanakan. Dengan demikian, independensi merupakan konsep sangat penting yang menempatkan auditor berbeda dengan profesi lainnya. Hal tersebut muncul dikarenakan seorang auditor memiliki misi pokok untuk memberikan penilaian terhadap laporan-laporan publik yang menjelaskan status keuangan auditan. Inilah satu-satunya fungsi eksklusif yang dilaksanakan auditor bagi masyarakat.

Dalam memberikan suatu pendapat, auditor independen memikul tanggung jawab kepada publik. Lebih dari itu, kewajiban publik ini harus mengungguli hubungan kerja atau kewajiban terhadap auditan. Akuntan publik memiliki fungsi pengawas publik yang menuntut auditor mensubordinasikan tanggung jawab terhadap auditan dalam rangka menjaga kepercayaan publik.

Sikap mental independen harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*). Independensi dalam kenyataan akan ada apabila pada kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan audit. Independen dalam penampilan berarti hasil interpretasi pihak lain mengenai independensi. Apabila auditor memiliki sikap independen dalam kenyataan tetapi pihak lain yang berkepentingan yakin bahwa auditor tersebut adalah penasihat auditan maka sebagian besar nilai fungsi auditnya akan sia-sia.

Independensi dalam Kenyataan

Independensi dalam kenyataan merupakan salah satu aspek paling sulit dari etika dalam profesi akuntansi. Kebanyakan auditor siap untuk menegaskan bahwa untuk sebagian besar independensi dalam kenyataan merupakan norma dalam kehidupan sehari-hari seorang profesional. Namun mereka gagal untuk memberikan bukti penegasan ini atau bahkan untuk menjelaskan mengapa mereka percaya bahwa hal itu benar demikian.

Adalah hal yang sulit untuk membedakan sifat-sifat utama yang diperlukan untuk independensi dalam kenyataan. Audit dikatakan gagal jika seorang auditor memberikan pendapat kepada pihak ketiga bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku

umum padahal dalam kenyataannya tidak demikian. Seringkali kegagalan audit disebabkan oleh tidak adanya independensi.

Contoh tidak adanya independensi dalam kenyataan adalah tidak adanya obyektivitas dan skeptisisme, menyetujui pembatasan penting yang diajukan auditan atas ruang lingkup audit atau dengan tidak melakukan evaluasi kritis terhadap transaksi auditan. Beberapa pihak juga percaya bahwa ketidakkompetenan merupakan perwujudan dari tiadanya independensi dalam kenyataan.

Independensi dalam Penampilan

Independensi dalam penampilan mengacu kepada interpretasi atau persepsi orang mengenai independensi auditor. Sebagian besar nilai laporan audit berasal dari status independensi dari auditor. Oleh karena itu, jika auditor adalah independen dalam kenyataan, tetapi masyarakat umum percaya bahwa auditor berpihak kepada auditan, maka sebagian nilai fungsi audit akan hilang.

Adanya persepsi mengenai tidak adanya independensi dalam kenyataan tidak hanya menurunkan nilai laporan audit tetapi dapat juga memiliki pengaruh buruk terhadap profesi. Auditor berperan untuk memberikan suatu pendapat yang tidak bias pada informasi keuangan yang dilaporkan berdasarkan pertimbangan profesional. Jika auditor secara keseluruhan tidak dianggap independen, maka validitas peran auditor di dalam masyarakat akan terancam. Kredibilitas profesi pada akhirnya bergantung kepada persepsi masyarakat mengenai independensi (independensi dalam penampilan), bukan independensi dalam kenyataan.

KKN dan Tindakan Melanggar Hukum Lainnya

Korupsi, yang di era reformasi ini disandingkan dengan dua jenis tindakan lainnya yaitu kolusi dan nepotisme, merupakan isu etika yang sangat menonjol dan mendapatkan banyak perhatian. Secara ekonomi dan politik, korupsi dinilai memiliki dampak yang luar biasa karena menghambat pertumbuhan ekonomi dan demokrasi. Oleh sebab itu, Indonesia telah membentuk kerangka dan kelembagaan untuk memberantas korupsi. Terakhir, pemerintah telah membentuk Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) sebuah lembaga independen anti-korupsi.

Dari sudut pandang etika, korupsi dalam konteks administrasi publik didefinisikan sebagai penggunaan jabatan, posisi, fasilitas atau sumber daya publik untuk kepentingan atau keuntungan pribadi. Dengan demikian, korupsi

pada dasarnya merupakan pelanggaran terhadap kepercayaan publik yang diberikan kepada pegawai atau pejabat publik. Kepentingan atau keuntungan pribadi dalam definisi tersebut tidak terbatas pada keuntungan keuangan, tetapi meliputi juga semua jenis manfaat sekali pun tidak secara langsung berkaitan dengan diri pegawai atau pejabat publik yang bersangkutan.

Dari definisi tersebut, maka sebenarnya banyak sekali tindakan pegawai atau pejabat publik yang dapat dikategorikan korupsi. Contohnya adalah pembelian atau pembayaran fiktif, *mark up* harga pembelian, penerimaan suap, mangkir kerja dan penerimaan hadiah, parcel atau sumbangan. Perbuatan-perbuatan tersebut melanggar sumpah dan janji pegawai negeri dan sekaligus melanggar prinsip-prinsip etika seperti kejujuran, keadilan, obyektivitas dan legalitas.

Dari sudut pandang hukum, sebagaimana dinyatakan dalam Undang-Undang No. 3 Tahun 1971 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 31 tahun 1999 tentang Tindak Pidana Korupsi, korupsi merupakan tindak pidana yang diartikan sebagai perbuatan melawan hukum, memperkaya diri sendiri, orang lain atau korporasi, yang dapat merugikan negara atau perekonomian negara. Dengan demikian, secara hukum suatu tindakan dapat dikategorikan sebagai korupsi jika memenuhi tiga kondisi, yaitu: (1) melawan hukum, (2) menguntungkan diri sendiri, (3) merugikan negara. Selain itu, termasuk pula korupsi adalah penyalahgunaan wewenang, kesempatan dan sarana yang ada karena jabatan atau kedudukan untuk menguntungkan diri sendiri, orang lain atau korporasi, dan perbuatan tersebut merugikan negara.

Dalam era reformasi sekarang ini, penggunaan istilah korupsi selalu disandingkan dengan kata kolusi dan nepotisme. Kolusi, seperti halnya definisi yang digunakan dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme, mengacu kepada permufakatan atau kerja sama (secara melawan hukum) dengan sesama pegawai atau pejabat publik atau dengan pihak lain yang merugikan orang lain, masyarakat, dan atau negara. Sementara itu, nepotisme diartikan sebagai perbuatan oleh pegawai/pejabat publik (secara melawan hukum) yang menguntungkan keluarganya dan atau kroninya di atas kepentingan masyarakat, bangsa, dan negara. Dalam konteks administrasi publik, kolusi dan nepotisme merupakan bentuk pelanggaran etika pelayanan publik, dan sebenarnya keduanya dapat dipandang sebagai bentuk-bentuk dari tindakan korupsi, atau sebagai bagian dari tindak korupsi.

Pengendalian Mutu Audit

Hasil audit diperlukan oleh berbagai pihak sebagai pertimbangan dalam membuat keputusan. Opini auditor yang tidak akurat akan memberikan dampak yang buruk. Karenanya, timbul suatu kebutuhan untuk menjaga kualitas laporan audit sehingga mencegah pengambilan keputusan yang kurang tepat. Dalam penugasan audit, auditor harus mematuhi standar audit. Oleh karena itu, organisasi pemeriksa harus membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian penugasan audit dengan standar audit.

Pengendalian mutu terdiri metode yang digunakan untuk meyakinkan bahwa organisasi pemeriksa telah menerapkan dan mematuhi kemahiran profesionalnya, termasuk standar, kebijakan dan prosedur pemeriksaan secara memadai. Pengendalian mutu berhubungan erat, tetapi tidak sama dengan standar audit. Pengendalian mutu adalah prosedur yang digunakan organisasi pemeriksa di setiap penugasan audit untuk membantu mereka memenuhi standar audit secara konsisten. Oleh karena itu, pengendalian mutu ditujukan untuk organisasi pemeriksa secara keseluruhan, sedangkan audit standar berlaku untuk setiap penugasan audit.

Sifat dan lingkup sistem pengendalian mutu organisasi pemeriksa sangat tergantung pada beberapa faktor, seperti ukuran dan tingkat otonomi kegiatan yang diberikan kepada staf dan organisasi pemeriksa, sifat pekerjaan, struktur organisasi, pertimbangan mengenai biaya dan manfaatnya. Pada mulanya terdapat 9 (sembilan) elemen pengendalian mutu, namun dikurangi menjadi 5 (lima), yang akan dijelaskan dalam tabel sebagai berikut:

No	Elemen	Deskripsi	Contoh Prosedur
1.	Independensi, integritas dan objektivitas	Setiap personil dalam penugasan audit harus mempertahankan sikap independensi dalam fakta (<i>in fact</i>) maupun dalam penampilan (<i>in apperance</i>), melaksanakan semua kemahiran profesionalnya secara integritas dan objektif.	Setiap personil harus menjawab pertanyaan tentang independensi secara berkala.
2.	Manajemen Personil	Kebijakan dan prosedur harus dibuat untuk menyediakan organisasi pemeriksa dengan keyakinan yang memadai bahwa: 1. Semua personil baru harus kompeten dalam melaksanakan tugasnya.	Setiap personil harus dievaluasi pada setiap penugasan audit dengan menggunakan laporan evaluasi.

		<p>2. Setiap tugas diberikan kepada personil yang mempunyai pelatihan teknik yang cukup.</p> <p>3. Semua personil harus memelihara kompetensinya melalui pendidikan profesional berkelanjutan.</p> <p>4. Personil yang dipromosikan mempunyai kualifikasi seperti yang dipersyaratkan dalam tanggung jawab yang lebih tinggi.</p>	
3.	Penerimaan dan keberlanjutan auditan.	Kebijakan dan prosedur dibuat untuk memutuskan apakah menerima atau melanjutkan hubungan profesional dengan auditan. Kebijakan dan prosedur tersebut harus meminimalisir resiko yang berkaitan dengan auditan yang memiliki integritas yang rendah.	Lembar evaluasi auditan yang berkaitan dengan pendapat auditor pendahulu dan evaluasi manajemen, harus disiapkan untuk setiap auditan baru.
4.	Penetapan tanggung jawab	Kebijakan dan prosedur dibuat untuk memberi keyakinan yang memadai bahwa tugas yang telah dilaksanakan memenuhi standar profesional, persyaratan perundangan, dan standar mutu organisasi pemeriksa.	Atasan selalu bersedia untuk memberikan jasa konsultasi.
5.	Pemantauan	Kebijakan dan prosedur dibuat untuk memberi keyakinan bahwa keempat elemen pengendalian mutu telah dilaksanakan secara efektif.	Organisasi pemeriksa mengevaluasi secara rutin kebijakan dan prosedur pengendalian mutu.

Tabel 3-1 : 5 elemen pengendalian mutu

Seperti telah disebutkan sebelumnya, sifat dan lingkup sistem pengendalian mutu organisasi pemeriksa sangat tergantung pada berbagai beberapa faktor. Sebagai perbandingan berikut disajikan pengendalian mutu dalam draft Standar Pemeriksaan Keuangan Negara yang berlaku untuk BPK

Pengendalian mutu diatur dalam standar keempat, yang berbunyi: “Setiap organisasi pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai, dan sistem pengendalian mutu tersebut harus direviu oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu ekstern).”

Sistem pengendalian mutu yang disusun organisasi pemeriksa harus dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa organisasi tersebut:

1. telah menetapkan dan mematuhi standar pemeriksaan yang berlaku;
2. telah menetapkan dan mematuhi kebijakan dan prosedur pemeriksaan yang memadai.

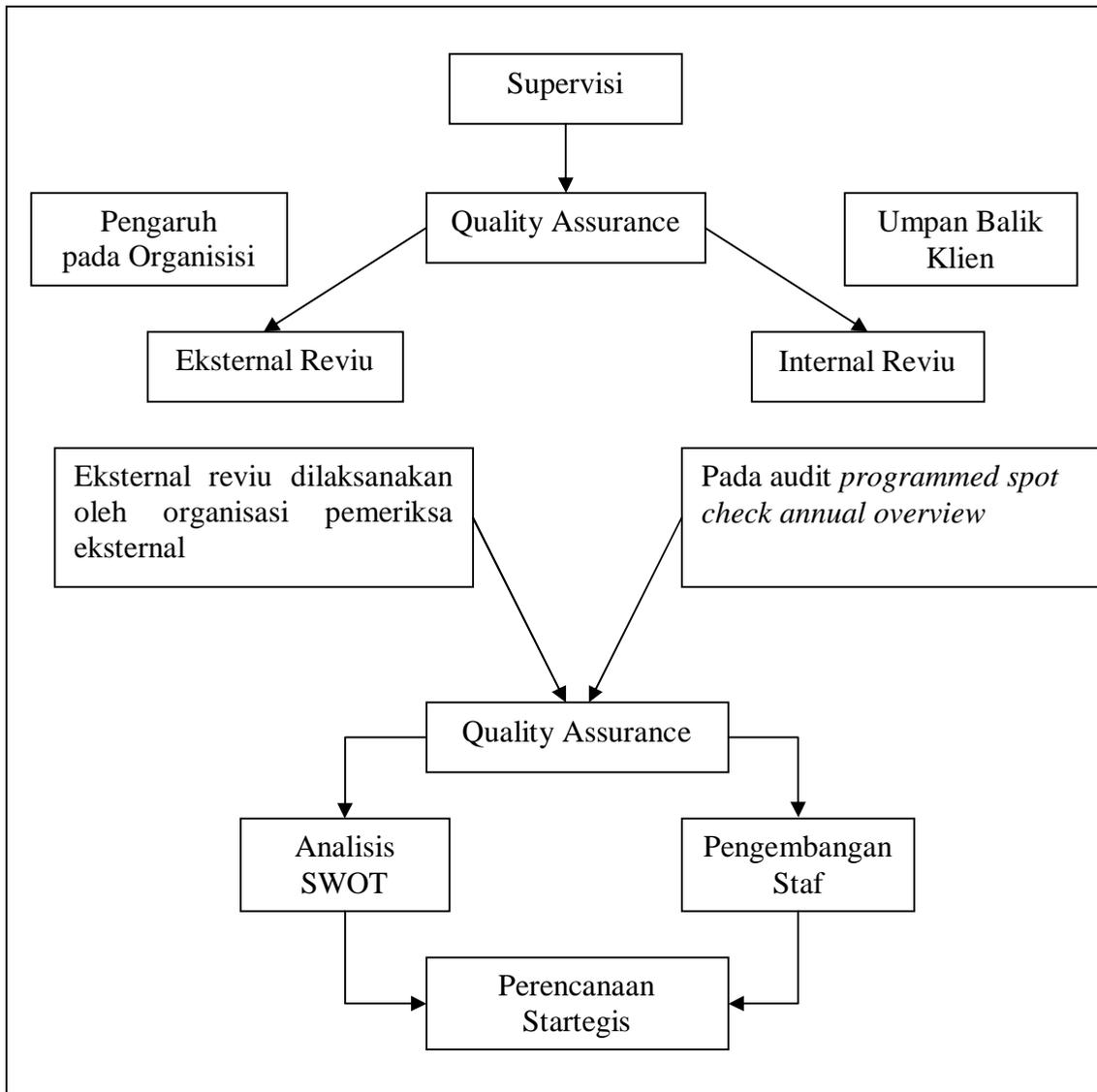
dan KAP yang melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara untuk dan atas nama BPK.

Peer Review

Menurut Internal Quality Review, istilah *peer review* memiliki arti eksternal reviu dan evaluasi kualitas dan efektivitas program akademis, staffing, dan struktur, yang dilaksanakan oleh pihak eksternal yang memiliki keahlian di bidang yang direviu. Dalam konteks audit sektor publik, *peer review* memiliki arti penilaian apakah organisasi pemeriksa telah memenuhi standar pemeriksaan. Beberapa reviu biasanya melibatkan auditor yang berpengalaman dari organisasi pemeriksaan lainnya. Pelaksanaan *peer review* memiliki tujuan untuk menentukan dan melaporkan apakah organisasi pemeriksa telah melaksanakan kebijakan dan prosedur untuk kelima elemen pengendalian mutu dan menerapkannya dalam praktek audit. *Peer review* sendiri bukan untuk mengkritik proses audit tertentu, tetapi untuk menentukan pengendalian audit yang tepat, bagaimana pengendalian ini diterapkan, *gap* pengendalian dan cara untuk meningkatkan sistem kualitas audit.

Standar umum GAGAS, paragraph 3.49 menyatakan setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan dan atau atestasi berdasarkan standar pemeriksaan harus mempunyai sistem pengendalian mutu internal yang memadai dan melakukan eksternal *peer review*. Sistem pengendalian mutu internal terdiri dari standar, prosedur dan penilaian internal, yang terdiri dari *ongoing review* dan *periodic review*. *Ongoing review* menitikberatkan pada kinerja aktivitas audit seperti supervisi, *checklist* (*per procedures*),

matriks kinerja dll. *Periodic review* dilaksanakan oleh sendiri atau pihak lain dalam organisasi, yang mempunyai pengetahuan praktik dan standar pemeriksaan sektor publik. Eksternal reuiu akan menjawab pertanyaan “Siapa yang akan memeriksa auditor?”. Eksternal reuiu juga akan memberikan strategi untuk meningkatkan fungsi audit dan menghasilkan program yang efektif. Hubungan antara internal reuiu, eksternal reuiu dan *quality assurance* dan rencana strategis untuk meningkatkan audit dapat dijelaskan dalam gambar berikut ini.



Gambar 3-1 : Hubungan eksternal reuiu, internal reuiu, quality assurance, dan perencanaan strategis

Peer review dalam SPKN dinyatakan dalam paragraph 4.38 yaitu “Organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan harus direviu paling tidak sekali dalam 5 (lima) tahun oleh organisasi pemeriksa eksternal yang berwenang yang tidak mempunyai kaitan dengan organisasi pemeriksa yang direviu. Penilaian atas penengendalian mutu pemeriksaan oleh pihak luar yang kompeten adalah untuk menentukan apakah sistem pengendalian mutu pemeriksaan sudah dibuat dan dilaksanakan dengan efektif, sehingga dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa kebijakan dan prosedur pemeriksaan yang ditetapkan dan standar pemeriksaan yang berlaku telah dipatuhi.”

Pelaksanaan *Peer Review* di BPK

Pada Agustus 2004, BPK menyelesaikan *peer review* untuk pertama kalinya. *Peer review* tersebut dilaksanakan oleh 3 (tiga) pihak dari Badan Audit New Zealand, yaitu Direktur Eksekutif New Zealand, Direktur Audit New Zealand, dan Direktur Asosiasi Audit New Zealand. *Peer review* ini didanai oleh Bank Dunia. Pada akhir *peer review*, dibuatkan laporan yang diberikan kepada DPR.

Peer review terdiri dari legislasi, akuntabilitas parlemen, kapabilitas dan desain organisasi, implementasi dan pelaksanaan audit. Reviu dilaksanakan dalam dua tahap. Tahap pertama merupakan perencanaan, penentuan ruang lingkup dan wawancara anggota BPK dan manajemen senior untuk menganalisis dokumen yang penting dan material. Tahap kedua terdiri dari wawancara lebih lanjut dengan orang-orang yang kompeten di BPK, tetapi lebih difokuskan kepada reuiu sampel audit yang telah dilaksanakan BPK.

Berikut adalah hasil dari *peer review* Audit BPK:

1. Pemeriksaan keuangan

Berdasarkan hasil reuiu, tim menyimpulkan bahwa pemeriksaan keuangan mempunyai ruang lingkup yang terbatas, dan sebagian besar berfokus pada pengumpulan laporan keuangan dari berbagai buku besar. Perencanaan dan ruang lingkup pemeriksaan keuangan ditentukan di dalam manual audit, yang berarti perencanaan audit tidak didesain khusus sesuai dengan kondisi auditan, sehingga tidak terdapat penilaian terhadap:

- a. Manajemen pengendalian lingkungan auditan,
- b. Sistem informasi manajemen dan akuntansi auditan,

- c. Pengendalian utama auditan,
 - d. Resiko auditan,
 - e. Ukuran dan skala bisnis auditan dan,
 - f. Laporan keuangan auditan.
2. Pemeriksaan kinerja.
BPK berada pada tahap awal dalam pemeriksaan kinerja. Dengan demikian tidak realistis jika BPK mengharapkan pemeriksa keuangan dapat melaksanakan pemeriksaan kinerja. Seperti diketahui, meskipun pemeriksaan keuangan mempunyai beberapa karakteristik yang sama dengan pemeriksaan kinerja, keduanya merupakan dua hal yang berbeda. BPK harus mengurangi ambisinya dan lebih realistis dalam mengembangkan kemampuan pemeriksaan kinerja.
3. Pemeriksaan yang berhubungan dengan keuangan (Financially-Related Audit/FIRA Audits).
Pemeriksaan ini diklasifikasikan dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Kinerja BPK dalam melaksanakan pemeriksaan ini dipertanyakan terutama pada validitas kerja mengingat tidak adanya proses perencanaan strategis yang memadai.

Rangkuman

Etika secara umum didefinisikan sebagai perangkat prinsip moral atau nilai. Dalam pengertian sempit, etika berarti seperangkat nilai atau prinsip moral yang berfungsi sebagai panduan untuk berbuat, bertindak atau berperilaku. Karena berfungsi sebagai panduan, prinsip-prinsip moral tersebut juga berfungsi sebagai kriteria untuk menilai benar/salahnya perbuatan/perilaku. Standar etika diperlukan bagi profesi audit karena auditor memiliki posisi sebagai orang kepercayaan dan menghadapi kemungkinan benturan-benturan kepentingan. Etika profesional bagi praktik akuntan di Indonesia ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia dan disebut dengan Kode Etik Akuntan Indonesia.

Kode Etik Akuntan Indonesia mempunyai struktur seperti kode etik AICPA yang meliputi prinsip etika, aturan etika dan interpretasi aturan etika yang diikuti dengan tanya jawab dalam kaitannya dengan interpretasi aturan etika. Prinsip-prinsip etika dalam Kode Etik IAI ada 8 (delapan), yaitu: tanggung jawab, kepentingan umum (publik), integritas, obyektivitas, kompetensi dan kehati-hatian profesional, kerahasiaan, perilaku profesional, standar teknis. Aturan etika merupakan penjabaran lebih lanjut dari prinsip-prinsip etika dan ditetapkan untuk masing-masing kompartemen. Untuk

akuntan sektor publik, aturan etika ditetapkan oleh IAI Kompartemen Akuntan Sektor Publik (IAI-KASP). Sampai saat ini, aturan etika ini masih dalam bentuk *exposure draft*, yang penyusunannya mengacu pada *Standard of Professional Practice on Ethics* yang diterbitkan oleh *the International Federation of Accountants (IFAC)*. Panduan umum lainnya yang tercantum dalam aturan etika IAI-KASP terdiri dari tiga hal yaitu panduan *good governance* dari organisasi/instansi tempat auditor bekerja, panduan identifikasi pertentangan kepentingan, panduan atas pemberian fasilitas dan hadiah, dan panduan penerapan aturan etika bagi auditor yang bekerja di luar wilayah hukum aturan etika.

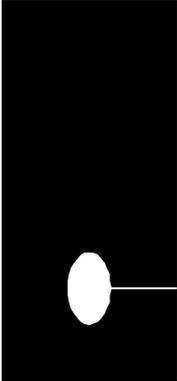
Sesuai dengan etika profesi, akuntan yang berpraktik sebagai auditor dipersyaratkan memiliki sikap independensi dalam setiap pelaksanaan audit. Independensi merupakan suatu konsep yang lebih mendasar dalam profesi akuntansi dibandingkan dengan profesi lainnya. Tidak ada standar dalam Aturan Perilaku atau Kode Etik Profesi bagi auditor yang lebih penting daripada independensi. Sikap mental independen harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*). Independensi dalam kenyataan akan ada apabila pada kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan audit. Independen dalam penampilan berarti hasil interpretasi pihak lain mengenai independensi.

Hasil audit diperlukan oleh berbagai pihak sebagai pertimbangan dalam membuat keputusan. Opini auditor yang tidak akurat akan memberikan dampak yang buruk. Oleh karena itu, timbul suatu kebutuhan untuk menjaga kualitas laporan audit sehingga mencegah terjadinya pengambilan keputusan yang kurang tepat. Dalam penugasan audit, auditor harus mematuhi standar audit. Beberapa instrumen yang dapat digunakan untuk meningkatkan kualitas laporan audit adalah dengan melaksanakan reвью internal maupun eksternal (*peer review*).

Latihan

1. Bedakan apa yang dimaksud dengan etika dan moralitas?
2. Jelaskan Kode Etik Akuntan menurut IAI, apakah terdapat perbedaan struktur dengan kode etik AICPA?
3. Apakah yang dimaksud dengan kehati-hatian profesional?
4. Independensi adalah penting bagi auditor, jelaskan apa dan mengapa?!
5. Apakah tujuan dari dilaksanakannya *Peer review*? Jelaskan tahap pelaksanaan *peer review* yang dilakukan oleh auditor.

PERENCANAAN PENUGASAN AUDIT



IV. PERENCANAAN AUDIT

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- Memahami dasar perencanaan audit
- Mengetahui faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan dalam menilai materialitas dan risiko audit
- Menyusun perencanaan audit secara komprehensif

Suatu audit, sama seperti proses-proses lainnya, menggunakan sumber daya yang terbatas untuk menyediakan suatu jasa/layanan. Oleh karena itu, persiapan dan perencanaan yang seksama diperlukan sehingga sumber daya yang ada dapat dimanfaatkan secara optimal untuk menyediakan jasa terbaik kepada pihak-pihak yang menggunakan hasil audit dan pihak-pihak yang membayar auditor untuk waktu dan usahanya. Output dari perencanaan audit adalah rencana audit tertulis untuk melakukan pekerjaan lapangan. Output ini juga berisi pernyataan tujuan audit berupa apa yang akan dihasilkan dari audit

dan karenanya menunjukkan apa yang akan dilaporkan oleh auditor. Formulasi tujuan-tujuan audit dilakukan melalui proses langkah demi langkah yang meliputi pemilihan aspek-aspek keuangan dan/atau kinerja dan/atau aspek lain yang secara khusus diidentifikasi dalam tahapan survei awal, mengonfirmasikan apa yang auditor inginkan atau ingin pelajari, dan menetapkan tujuan-tujuan audit.

Dalam banyak literatur auditing, tahapan persiapan audit sering disamakan dengan tahapan perencanaan audit. Di sisi lain, beberapa literatur auditing membedakan kedua tahapan ini. Tahapan persiapan audit berisi berbagai kegiatan berkenaan dengan penerimaan penugasan audit dan perolehan berbagai informasi yang diperlukan untuk mengembangkan perencanaan audit dan program audit secara menyeluruh. Suatu perencanaan audit yang baik akan mendukung auditor melaksanakan penugasan dengan efektif dan efisien. Informasi yang cukup mengenai penugasan akan membantu auditor dalam merencanakan pengujian dan prosedur audit lain yang sesuai. Bila, misalnya, auditor ketika melakukan pengumpulan bukti dan pengujian-pengujian menyadari bahwa prosedur/pengujian yang telah direncanakan sebelumnya tidak sesuai dengan kenyataan dan gagal mengumpulkan bukti yang kompeten, ia akan mencoba prosedur-prosedur lain untuk memperbaiki tindakannya. Bayangkan bila hal ini sering terjadi, proses audit akan bertambah panjang dan biaya yang dikeluarkan akan semakin besar.

Berdasarkan cakupan perencanaan, perencanaan audit dapat dikategorikan dalam dua kelompok utama perencanaan, perencanaan organisasi audit dan perencanaan penugasan audit. Perencanaan organisasi audit dapat dirinci menjadi dua jenis perencanaan, yaitu perencanaan jangka panjang, yang sering disebut sebagai rencana strategis, dan perencanaan jangka pendek yang biasanya dalam jangka waktu satu tahun, yang disebut perencanaan operasional. Perencanaan penugasan audit adalah perencanaan untuk setiap penugasan yang dilakukan oleh tim audit.

Perencanaan organisasi merupakan metode yang digunakan auditor untuk membagi waktunya pada masing-masing penugasan dan pada masing-masing auditan. Setiap organisasi audit memiliki kewajiban berdasarkan undang-undang maupun kewajiban lain yang harus dipenuhi untuk setiap auditan. Dalam rangka memenuhi kewajiban ini, beberapa penugasan audit harus dilaksanakan setiap periode. Untuk itu, organisasi audit akan membuat rencana strategis yang mencakup setiap auditan untuk memastikan semua penugasan yang direncanakan untuk setiap auditan memenuhi tanggung jawab hukumnya dalam suatu tahun anggaran tertentu. Rencana strategis ini menjadi dirinci dalam rencana operasional. Lembaga audit harus memastikan bahwa lembaga ini memiliki sumber daya yang cukup untuk melayani para

auditannya, baik saat ini maupun di masa depan, yang dituangkan dalam rencana operasional.

Perencanaan Lembaga Audit

Lembaga audit sektor publik, baik internal maupun eksternal, umumnya memiliki tugas yang lebih luas daripada akuntan publik. Misalnya, Bawasda mempunyai tugas-tugas tertentu yang tertera dalam peraturan perundang-undangan mulai dari pemeriksaan keuangan sampai dengan pemeriksaan investigasi adanya kecurangan (KKN). Sifat praktik sektor publik yang beragam mengharuskan suatu rencana strategis dirancang untuk menetapkan audit prioritas pada jangka menengah (satu sampai lima tahun). Dengan melakukan perencanaan strategis, pekerjaan-pekerjaan prioritas dapat ditetapkan. Sumber daya yang ada dan kebutuhan pelatihan sumber daya kemudian dapat dikombinasikan untuk menghasilkan input yang memadai untuk menghasilkan output audit yang diinginkan.

Lembaga audit dapat memberikan layanan-layanan kepada berbagai lembaga auditan. Untuk setiap auditan, lembaga audit mungkin memiliki berbagai tugas dan setiap tugas ini mungkin memerlukan beberapa penugasan audit individual. Rencana strategis mengorganisasikan berbagai penugasan berbeda ini ke dalam seperangkat penugasan yang koheren dan menghasilkan suatu kerangka kerja untuk layanan-layanan audit yang efektif dan efisien.

Ketika suatu lembaga audit memiliki lebih dari satu lembaga auditan, sumber daya yang dimiliki harus didistribusikan kepada setiap lembaga auditan ini. Inspektorat Jendral suatu departemen dapat menghabiskan hampir sebagian besar waktunya untuk melayani departemen bersangkutan dan sebagian kecil waktunya untuk melayani lembaga-lembaga di pemerintah daerah dalam bentuk penyediaan jasa keahlian tertentu. Demikian juga, Bawasda harus melayani beberapa lembaga pemerintah daerah. Dalam kedua situasi ini, sumber daya yang dimiliki Itjen dan Bawasda harus dialokasikan kepada beberapa auditan berbeda. Basis alokasinya biasanya sederhana: kebutuhan sumber daya biasanya sudah disetujui bersama dengan auditan dalam bentuk orang-hari kerja.

Perencanaan Strategis untuk Setiap Auditan

Lembaga audit biasanya akan mengarahkan usahanya pada penugasan-peugasan yang akan mencakup semua bidang yang secara finansial signifikan dari aktivitas-aktivitas yang dilakukan oleh auditannya. Lembaga audit hanya

akan berkonsentrasi pada bidang-bidang yang dianggap material. Selain itu, lembaga audit juga harus mempertimbangkan untuk memeriksa bidang-bidang yang memiliki risiko signifikan terjadinya salah saji keuangan, pengendalian intern yang buruk atau aktivitas yang tidak efisien dan efektif. Beberapa penugasan audit mungkin akan mencakup bidang-bidang yang memiliki risiko audit yang substansial dan juga material. Jelaslah bahwa lembaga audit harus mempertimbangkan semua kemungkinan penugasan pada satu auditan berdasarkan materialitas dan risikonya sebelum lembaga tersebut memutuskan tingkat kepentingan setiap penugasan secara relatif.

Akuntabilitas

Semua tugas auditor pasti dikaitkan dengan peranan utamanya yaitu meningkatkan akuntabilitas. Berdasarkan pandangan ini, semua jenis audit, apakah itu audit keuangan, audit kinerja ataupun audit dengan tujuan tertentu, merupakan komponen-komponen yang penting dalam suatu peranan audit yaitu meningkatkan akuntabilitas. Tidak satupun jenis audit yang dapat dipandang lebih penting daripada yang lainnya karena yang selalu dinilai adalah kegiatan audit secara keseluruhan dari lembaga audit. Sebagai konsekuensinya, lembaga audit harus memandang keseluruhan penugasan audit dalam rencana strategis sebagai suatu penugasan audit tunggal yang sangat besar.

Konsep materialitas dan risiko yang didiskusikan di atas perlu diaplikasikan ke dalam setiap jenis pekerjaan audit yang berbeda dari seluruh layanan audit kepada setiap auditan. Permasalahan yang akan timbul adalah bagaimana lembaga audit akan mengukur materialitas dan risiko untuk setiap fungsi auditan untuk setiap jenis audit.

Penilaian Materialitas dan Risiko secara Obyektif dan Subyektif

Bila auditor memperoleh bukti-bukti yang diperlukan dengan menggunakan sampling statistik, seperti sampling unit moneter, maka pengukuran materialitas dan risiko dapat dilakukan dengan mudah. Dengan sampling unit moneter, jumlah pekerjaan audit yang diperlukan ditentukan oleh tiga variabel: tingkat kepercayaan (risiko), ukuran populasi dan materialitas. Hal ini akan dibahas secara rinci pada bab yang membahas tentang sampling statistik.

Sampling statistik dalam uji pengendalian intern tidak melibatkan sampling unit moneter. Dalam sampling ini, setiap pengendalian kunci yang

diuji dalam suatu organisasi dipandang sama pentingnya. Hal yang terpenting dalam sampling statistik uji pengendalian intern adalah pengendalian-pengendalian mana yang akan diuji. Keputusan-keputusan ini umumnya didasarkan pada materialitas dari bidang-bidang yang dikendalikan oleh pengendalian-pengendalian tersebut. Oleh karena itu, perencanaan strategis untuk pengujian pengendalian perlu ditentukan bersamaan dengan penentuan perencanaan pekerjaan sampling unit moneter.

Untuk pekerjaan-pekerjaan audit non-statistik, jumlah pekerjaan yang dibutuhkan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam suatu bidang audit tertentu hanya dapat dinilai secara subyektif, dengan berdasarkan pengalaman di masa lalu. Materialitas dari suatu bidang audit dapat dinilai secara aritmetis (misalnya sebagai persentase dari total biaya), tetapi jumlah pekerjaan audit yang diperlukan dalam lingkungan audit non-statistik adalah keputusan yang subyektif. Beberapa faktor yang dapat dipertimbangkan dalam melakukan penilaian subyektif tertera pada daftar berikut.

Daftar faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam penilaian risiko secara subyektif:

1. **Nilai moneter dari transaksi-transaksi yang diaudit.** Risiko yang terkait dengan transaksi-transaksi yang berjumlah besar jelas lebih besar daripada risiko dari transaksi-transaksi yang berjumlah kecil.
2. **Terjadinya kesalahan-kesalahan dan kerugian-kerugian di masa lalu.** Hal-hal ini mungkin telah terjadi pada lembaga yang diaudit atau organisasi-organisasi sejenis lainnya.
3. **Sistem-sistem lain atau angka-angka lain yang terpengaruh.** Kesalahan kecil dalam bunga pinjaman, misalnya, dapat menunjukkan kesalahan-kesalahan besar dalam pokok pinjaman.
4. **Sensitivitas setiap kesalahan atau kerugian terhadap manajemen atau politisi.**
5. **Adanya kekurangan staf.** Pengendalian intern sering terabaikan bila terjadi kekurangan staf. Kesalahan-kesalahan sering terjadi.
6. **Perubahan-perubahan dalam sistem utama atau dalam personil kunci.** Perubahan-perubahan pada organisasi menyebabkan ketidakpastian untuk suatu periode dan kesalahan-kesalahan dapat terjadi.
7. **Penilaian risiko dari manajemen auditan.**

Perencanaan Strategis dalam Audit Kinerja

Perencanaan strategis menjadi sangat penting dalam perencanaan audit kinerja, terutama dalam pemilihan bidang-bidang yang akan diaudit. Audit kinerja memiliki karakteristik di mana kriteria yang digunakan tidak memiliki definisi yang absolut. Analisis dan penilaian atas berbagai pengamatan harus dilakukan secara kasus per kasus berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tertentu, yang dapat bernuansa politis. Hal inilah yang menyebabkan perencanaan audit kinerja harus dilakukan secara menyeluruh dalam bentuk perencanaan strategis.

Perencanaan strategis menjadi dasar pemilihan topik audit dan kemungkinan-kemungkinan studi awal. Perencanaan strategis dapat dilakukan dengan langkah-langkah berikut:

1. Penetapan bidang-bidang yang secara potensial merupakan bidang audit yang akan dipilih secara strategis. Pemilihan bidang audit melibatkan berbagai pilihan strategis berkaitan dengan konsekuensi keuangan dan sumber daya bagi lembaga audit. Jumlah bidang-bidang potensial sangat banyak sedangkan sumber daya lembaga audit terbatas. Oleh karena itu, pemilihan ini harus dilakukan dengan hati-hati.
2. Penetapan kriteria yang akan digunakan untuk memilih bidang-bidang yang akan diaudit. Kriteria seleksi utama umumnya adalah kontribusi potensial dari audit terhadap penilaian dan peningkatan berfungsinya lembaga pemerintah.
3. Identifikasi sumber-sumber informasi utama untuk audit terhadap lembaga/bidang yang terpilih. Informasi yang mudah didapat dan paling dipercaya adalah informasi yang didapat dari survei dan studi yang telah dilakukan oleh lembaga audit itu sendiri.

Perencanaan Operasional Suatu Lembaga Audit

Suatu perencanaan operasional suatu lembaga audit terdiri dari dua komponen utama, yaitu layanan audit yang diberikan dan sumber daya yang tersedia. Layanan audit yang diberikan adalah layanan yang akan disediakan pada setiap tahun anggaran, yang meliputi aspek-aspek apa yang akan diaudit dan jenis-jenis audit yang akan dilaksanakan. Sumber daya yang tersedia berkaitan dengan jumlah staf dan kemampuan mereka. Sumber daya staf biasanya adalah faktor yang terbatas dalam suatu audit. Tidak ada sumber daya kunci lain yang membatasi layanan diberikan kepada auditan. Dalam pembahasan ini diasumsikan bahwa rencana operasional dilakukan untuk

organisasi auditan yang selama ini dilayani. Sumber daya yang tersedia adalah staf saat ini ditambah kemungkinan pegawai baru, dikurangi pegawai yang pensiun.

Pekerjaan pertama adalah menganalisis waktu staf yang tersedia untuk tahun depan secara rinci, dan juga untuk dua tahun berikutnya atau lebih bila memungkinkan. Analisis waktu staf juga harus memperhitungkan cuti, diklat dan waktu yang dihabiskan untuk administrasi. Juga perlu dipertimbangkan kehilangan waktu yang terjadi karena pengurangan staf, terutama bila mengikuti diklat jangka panjang.

Sebelum awal tahun anggaran, lembaga audit perlu membuat suatu kalender untuk setiap staf yang ada dan staf yang mungkin ada yang menunjukkan waktu diklat, libur nasional (cuti bersama) dan cuti. Bila perhitungan memerlukan estimasi, terutama untuk kehilangan waktu karena cuti sakit atau hal-hal lain, estimasi yang paling realistis harus dibuat berdasarkan pengalaman di masa lalu. Kalender ini memiliki dua tujuan utama:

1. Menghasilkan estimasi yang seakurat mungkin jumlah jam-staf yang dapat digunakan.
2. Hilangnya waktu dapat dilihat dengan segera.

Perencanaan operasional biasanya didokumentasikan dalam suatu dokumen perencanaan yang bertujuan memberikan arahan prioritas audit dan cakupan audit. Dokumen ini berisi program kerja yang telah disesuaikan dengan ketersediaan sumber daya, terutama sumber daya manusia (staf). Penentuan prioritas oleh suatu lembaga audit biasanya didasarkan pada suatu kebijakan pada sektor publik, baik prioritas nasional/lokal, kebijakan pembangunan, anggaran negara/daerah, peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara dan berbagai persoalan yang berkembang di masyarakat.

Perencanaan operasional lembaga audit pada umumnya terdiri dari rencana kerja tahunan dan rencana kerja audit. Rencana kerja tahunan biasanya berisi kebijakan-kebijakan audit yang dipilih untuk satu tahun anggaran. Rencana ini menjelaskan tujuan, aktivitas, dan sumber daya yang diperlukan sesuai dengan kebijakan dan strategi yang telah ditetapkan. Rencana kerja audit berisi informasi mengenai entitas-entitas yang akan diaudit, auditor-auditor yang ditugaskan, orang hari atau durasi audit dan biaya yang diperlukan sesuai dengan kebijakan-kebijakan yang tertera dalam rencana kerja tahunan.

Segera setelah auditan ditetapkan, rencana kerja audit harus mendokumentasikan faktor-faktor tertentu yang perlu dipertimbangkan dalam perencanaan penugasan audit. BPK, misalnya, dalam rencana kerja pemeriksaannya mendokumentasikan faktor-faktor berikut:

- n Signifikansi permasalahan.
- n Jenis dan kerumitan aktivitas auditan, semakin rumit aktivitas auditan semakin besar risiko auditnya bila dibandingkan dengan auditan yang memiliki aktivitas yang sederhana.
- n Kriteria untuk mengevaluasi aktivitas, apakah peraturan perundang-undangan, target, anggaran, pendapat ahli, kinerja tahun sebelumnya, dan sebagainya.
- n Temuan-temuan audit dan pendapat yang signifikan dari audit sebelumnya yang mempengaruhi audit tahun ini.
- n Sumber data potensial sebagai bukti audit, dengan mempertimbangkan validitas dan keandalan.
- n Pekerjaan dari auditor atau ahli lain yang dapat digunakan untuk mencapai beberapa tujuan audit yang telah ditetapkan.

Seringkali, lembaga audit juga menghadapi situasi di mana mereka memperoleh penugasan khusus, baik dari pemerintah, legislatif ataupun dari masyarakat. Untuk itu, lembaga audit harus memiliki sumber daya staf yang menjadi pengaman (*buffer*) untuk mampu melayani permintaan-permintaan khusus tersebut. Perencanaan yang baik memungkinkan lembaga audit untuk mengelola ketersediaan sumber daya pengaman ini.

Perencanaan Penugasan Audit dan Manfaatnya

Perencanaan merupakan tahapan yang penting dalam proses audit. Standar pekerjaan lapangan pertama mengharuskan bahwa “Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.” Perencanaan meliputi penetapan tujuan audit dan pemilihan ruang lingkup dan metodologi untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut. Tujuan dapat dipandang sebagai pertanyaan-pertanyaan yang oleh auditor dicarikan jawabannya. Ruang lingkup adalah batasan dari audit. Metodologi menjelaskan bagaimana tujuan-tujuan tersebut akan dicapai dan berisi pekerjaan-pekerjaan mengumpulkan bukti dan membuat analisis untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut. Standar audit mengharuskan bahwa rincian dari rencana untuk pekerjaan lapangan ditulis dalam suatu program audit.

Arens dan Loebbecke menyatakan bahwa alasan mengapa auditor harus merencanakan penugasan dengan sebaik-baiknya adalah untuk memungkinkan auditor mendapatkan bukti-bukti kompeten yang cukup untuk setiap situasi yang dihadapi, untuk menekan biaya audit sampai pada jumlah yang sepiantasnya, dan menghindarkan terjadinya kesalahpahaman dengan auditan.¹ Alasan-alasan ini juga yang menjadi pertimbangan auditor sektor publik untuk melakukan persiapan dan perencanaan audit. Auditor sektor publik memerlukan bukti-bukti kompeten yang cukup untuk mendukung laporan audit. Mereka menghadapi kendala waktu dan anggaran yang disediakan untuk melakukan audit. Contohnya, audit laporan keuangan pemerintah harus diselesaikan BPK dalam dua bulan. Informasi yang cukup tentang auditan yang dikumpulkan dalam perencanaan audit akan membantu auditor memahami penugasan dan auditan dan membantunya memiliki komunikasi yang baik dengan auditan, dan karenanya menghindari kesalahpahaman dengan auditan.

Dengan demikian, beberapa manfaat yang diperoleh auditor jika perencanaan audit dilaksanakan dengan sebaik-baiknya, yaitu:

a). Untuk memperoleh bahan bukti kompeten yang cukup

Dengan merencanakan audit sebaik-baiknya, auditor dapat menentukan kecukupan bahan bukti yang diperlukannya sesuai dengan risiko dan materialitas tiap-tiap pos laporan keuangan. Bahan bukti yang kompeten dan cukup dapat digunakan auditor untuk mendukung pendapat yang dikeluarkannya.

b). Membantu menentukan sumber daya yang diperlukan dan biaya audit

Dengan perencanaan, auditor dapat menentukan prosedur audit yang hendak dilakukan sehingga lama pemeriksaan dan biaya audit dapat diperkirakan. Selain itu perencanaan yang jelas dapat menghindarkan tumpang tindih prosedur audit, yang merupakan penyebab membengkaknya biaya audit.

c). Menentukan prioritas

Jika auditor ingin menyelesaikan audit sebelum waktu yang ditetapkan, maka teknik yang digunakan adalah menetapkan prioritas pada prosedur audit individual. Tiap-tiap prosedur diselesaikan sesuai dengan urutan prioritas dan tidak melakukan prosedur audit pada pos-pos yang dianggap aman.

d). Meningkatkan disiplin dalam penyelesaian proses audit

¹ Alvins A. Arens dan James K. Loebbecke, Auditing: An Integrated Approach (New Jersey: Prentice Hall, Inc., 2000) Hal. 218.

Sebagaimana hutang yang memiliki tanggal jatuh tempo, audit juga memiliki target yang hendak dicapai baik dari segi waktu, biaya, maupun pencapaian. Perencanaan audit merupakan gambaran target yang harus dicapai oleh auditor.

e). **Membangun saling pengertian dengan auditan**

Rencana audit dapat digunakan untuk mengkomunikasikan gambaran proses audit yang akan dilakukan terhadap perusahaan/instansinya. Diharapkan dapat terjalin saling pengertian dan kerja sama antara auditor dengan auditan.

Audit dengan perencanaan yang baik akan mengantisipasi beberapa hal berikut:

- a). **Berbagai jenis audit, karakteristik auditan dan penugasan staf yang kompeten.** Perencanaan audit yang baik akan mengantisipasi berbagai karakteristik auditan dan memungkinkan auditor menugaskan staf yang ahli kepada auditan tertentu dengan cara yang paling efisien. Keahlian staf dapat digolongkan dalam dua kategori, yaitu keahlian yang didapat dari pendidikan dan pelatihan dan keahlian yang didapat dari pengalaman. Pengetahuan atas aktivitas dan administrasi dari auditan sangat penting untuk menentukan staf audit seperti apa yang diperlukan. Tanpa analisis yang tepat mengenai karakteristik auditan, suatu tim yang ditugaskan untuk suatu audit dapat tidak memiliki staf yang memiliki pengetahuan EDP padahal sistem informasi auditan telah terkomputerisasi secara komprehensif. Demikian pula, bila penugasannya merupakan audit kinerja, yang lebih diperlukan adalah staf yang memiliki pengetahuan mendalam tentang program yang diperiksa daripada staf dengan kemampuan perolehan data elektronik.
- b). **Arah dan pengendalian audit.** Ketika suatu audit dimulai, audit tersebut perlu diarahkan. Rencana audit mengarahkan staf audit dalam melakukan audit dengan menunjukkan hubungan antara berbagai bagian pekerjaan audit dan kepentingan masing-masing bagian pekerjaan tersebut secara relatif.
- c). **Aspek-aspek kritis.** Dalam setiap penugasan, beberapa aspek pekerjaan menjadi lebih sensitif, rumit atau sulit dipecahkan daripada aspek-aspek pekerjaan lainnya. Suatu perencanaan yang baik akan menonjolkan aspek-aspek ini sehingga dapat diberikan perhatian yang cukup pada setiap permasalahan khusus. Misalnya, suatu pemerintah daerah telah menyebabkan beberapa persoalan audit menjadi rumit selama beberapa tahun terakhir. Jika auditor mendapatkan informasi

bahwa skema akuntansi yang kreatif dan rumit telah dilakukan oleh pemda tersebut pada suatu tahun anggaran, auditor harus menonjolkan skema ini dalam perencanaannya. Hal ini akan memastikan bahwa skema ini telah diselidiki dengan sebaik-baiknya oleh tim audit ketika melaksanakan audit, dan kebutuhan akan ahli spesialis dapat diperoleh ketika rincian atas skema tersebut berhasil digambarkan. Dalam suatu audit, yang terjadi seringkali adalah penyelesaian beberapa masalah-masalah audit penting secara buru-buru setelah seluruh pekerjaan audit diselesaikan. Praktik seperti ini melemahkan posisi auditor dalam hubungannya dengan auditan dan juga merupakan praktik audit yang buruk. Perencanaan yang menyeluruh atas aspek-aspek kritis dalam suatu audit mendorong suatu pemikiran yang jernih pada tahap-tahap awal ketika masih banyak waktu untuk menemukan solusi yang baik.

- d). **Jangka waktu penyelesaian.** Auditor biasanya harus memberikan laporannya dalam suatu jangka waktu yang telah ditetapkan sebelum pekerjaan dimulai, atau ditetapkan berdasarkan peraturan perundang-undangan atau kebiasaan. Dalam situasi apapun, auditor akan berusaha menghabiskan waktu seminimal mungkin dengan tetap mempertahankan efektivitas dan keekonomian suatu penugasan. Waktu yang diperlukan untuk melakukan suatu audit bergantung pada jumlah pekerjaan yang dilakukan dan keahlian staf yang ditugaskan.

Di samping manfaat, ada beberapa hambatan dalam perencanaan audit yang harus dihindarkan oleh auditor:

a). **Perencanaan audit terlalu rumit dan tidak efisien**

Perencanaan audit dapat menjadi rumit jika sebagian besar waktu dialokasikan untuk melengkapi kertas kerja secara detail dan hanya sedikit alokasi waktu untuk prosedur audit yang sebenarnya.

b). **Perencanaan audit yang kaku**

Perencanaan audit yang tidak fleksibel akan membuat auditor melanggar rencana audit yang telah ditetapkan. Kegagalan dalam melaksanakan audit sesuai rencana berisiko menghilangkan semua manfaat yang bisa didapat dari perencanaan audit.

Perencanaan yang baik atas penugasan audit akan membantu memastikan bahwa setiap bidang-bidang penting yang diaudit telah memperoleh perhatian selayaknya, masalah-masalah penting telah diidentifikasi dan pekerjaan audit dapat diselesaikan dengan cara yang paling cepat. Perencanaan juga membantu dalam melakukan pembagian kerja kepada

asisten dan dalam melakukan koordinasi pekerjaan dengan auditor lain atau tenaga ahli.

Berbagai Aspek Perencanaan Penugasan Audit

Ditinjau dari jenis auditnya, perencanaan audit yang paling mudah adalah perencanaan audit laporan keuangan karena berbagai standar, petunjuk, manual maupun praktik-praktik yang terbaik (*best practices*) telah memberikan beberapa prosedur audit yang jelas yang harus dilakukan, seperti melakukan verifikasi atas piutang, memeriksa saldo persediaan, dan rekonsiliasi kas. Untuk dengan tujuan tertentu, tujuan-tujuan dan metodologinya biasanya didasarkan pada kesepakatan antara auditor dengan pihak yang meminta jasa audit jenis ini. Dengan demikian, kesepakatan yang ada mengurangi variasi atas tujuan dan metodologi yang akan digunakan. Perencanaan audit yang paling sulit adalah perencanaan audit kinerja karena sifat audit yang melebar sehingga menghasilkan variasi tujuan-tujuan dan metodologi-metodologi.

Karakteristik yang berbeda pada setiap jenis audit juga mempengaruhi perencanaan audit yang dilakukan. Perbedaan tujuan audit akan mempengaruhi Bila dibandingkan antara audit keuangan dan audit kinerja, audit keuangan dapat dipandang sebagai suatu pekerjaan rutin. Auditor mengambil pendekatan atas penugasan pada auditan tanpa mengarah pada permasalahan spesifik. Dalam audit kinerja, yang dicari auditor adalah permasalahan dan ketika ditemukan, auditor akan menelusuri penyebabnya. Dalam audit keuangan, yang menjadi pusat perhatian adalah angka-angka, dalam audit kinerja auditor lebih banyak berurusan dengan manusia. Bila dibandingkan dengan audit keuangan yang fokusnya lebih sempit pada persyaratan-persyaratan dan ekspektasi-ekspektasi yang khusus, audit kinerja lebih luas dan lebih memerlukan ruang yang luas untuk pertimbangan-pertimbangan dan interpretasi. Dalam audit kinerja, survei awal harus dilakukan lebih rinci bila dibandingkan dengan audit keuangan sebelum dapat menyusun rencana audit. Hal ini disebabkan oleh kebebasan dalam memilih subyek audit (auditor dapat memilih institusi, program, kegiatan atau aspek tertentu operasi secara spesifik) dan digabungkan dengan cakupan dan ruang yang luas untuk pertimbangan dan interpretasi.

Menurut Draft Standar Pemeriksaan Keuangan Negara BPK Standar Pekerjaan Lapangan Pemeriksaan Keuangan Paragraf 5.5, dalam suatu audit keuangan, perencanaan auditnya harus mempertimbangkan hal-hal berikut:

1. Masalah yang berkaitan dengan tugas pokok dan fungsi dan sektor dari organisasi publik dan bisnis entitas dan industri yang menjadi tempat usaha entitas untuk organisasi bisnis.
2. Kebijakan dan prosedur akuntansi entitas tersebut.
3. Metode yang digunakan oleh entitas tersebut dalam mengolah informasi akuntansi yang signifikan, termasuk penggunaan organisasi jasa dari luar untuk mengolah informasi akuntansi.
4. Tingkat risiko pengendalian yang direncanakan.
5. Pertimbangan awal tentang tingkat materialitas untuk tujuan pemeriksaan.
6. Pos laporan keuangan yang mungkin memerlukan penyesuaian.
7. Kondisi yang mungkin memerlukan perluasan atau perubahan pengujian pemeriksaan, seperti risiko kekeliruan atau kecurangan yang material atau adanya transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
8. Sifat laporan hasil pemeriksaan yang diharapkan akan diserahkan.

Sementara itu, dalam merencanakan suatu audit kinerja, beberapa hal yang harus dilakukan oleh auditor, seperti yang tertera dalam paragraf 7.8 Standar Pekerjaan Lapangan Pemeriksaan Kinerja, sebagai berikut:

1. Mempertimbangkan signifikansi masalah dan kebutuhan potensial pengguna laporan hasil pemeriksaan.
2. Memperoleh pemahaman mengenai program yang diperiksa.
3. Mempertimbangkan pengendalian intern.
4. Merancang pemeriksaan untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan-penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan, ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian, kecurangan (*fraud*) dan ketidakpatutan (*abuse*).
5. Mengidentifikasi kriteria yang diperlukan untuk mengevaluasi hal-hal yang harus diperiksa.
6. Mengidentifikasi temuan pemeriksaan dan rekomendasi yang signifikan dari pemeriksaan terdahulu yang dapat mempengaruhi tujuan pemeriksaan sekarang. Pemeriksa harus menentukan apakah manajemen sudah memperbaiki kondisi yang menyebabkan temuan tersebut dan sudah melaksanakan rekomendasinya.
7. Mengidentifikasi sumber data potensial yang mungkin dapat digunakan untuk mempertimbangkan validitas dan keandalan data tersebut, termasuk data yang dikumpulkan oleh entitas yang diperiksa, data yang diperoleh pemeriksa, atau data yang disediakan pihak ketiga.

8. Mempertimbangkan apakah pekerjaan pemerksa lain atau ahli lainnya dapat digunakan untuk mencapai beberapa tujuan pemeriksaan yang telah ditetapkan.
9. Menyediakan pegawai atau staf yang cukup dan sumber daya lain untuk melaksanakan pemeriksaan.
10. Mengomunikasikan informasi mengenai tujuan pemeriksaan serta informasi umum lainnya yang berkaitan dengan rencana dan pelaksanaan pemeriksaan tersebut kepada manajemen dan pihak-pihak lain yang terkait.
11. Mempersiapkan suatu rencana pemeriksaan secara tertulis.

Standards for the Professional Practice of Internal Auditing dari Institute of Internal Auditor menyatakan hal-hal yang harus dipertimbangkan auditor dalam perencanaan audit, yaitu:

1. Tujuan-tujuan dari aktivitas-aktivitas yang diperiksa dan berbagai cara yang digunakan oleh aktivitas untuk mengendalikan kinerjanya.
2. Risiko-risiko yang signifikan terhadap aktivitas tersebut, tujuan-tujuannya, sumber dayanya, kegiatannya dan cara-cara yang digunakan untuk membuat pengaruh potensial dari risiko terjaga pada tingkat yang dapat diterima.
3. Kecukupan dan efektivitas manajemen risiko aktivitas dan sistem pengendalian dibandingkan dengan kerangka kerja pengendalian yang relevan.
4. Kemungkinan-kemungkinan untuk membuat perbaikan secara signifikan terhadap manajemen risiko dan sistem pengendalian dari aktivitas.

Perencanaan audit keuangan secara umum terdiri atas tujuh bagian utama yakni:

1. Persiapan perencanaan audit
2. Penetapan tujuan audit
3. Pemahaman atas entitas yang diaudit
4. Melakukan prosedur analitis awal
5. Menentukan materialitas, dan menetapkan risiko audit yang dapat diterima dan risiko bawaan
6. Memahami struktur pengendalian intern dan menetapkan risiko pengendalian
7. Mengembangkan rencana audit dan program audit menyeluruh

Perencanaan audit kinerja sedikit berbeda dari perencanaan audit keuangan karena pada audit kinerja, auditor harus lebih banyak memahami masalah dan program secara rinci sebagai akibat dari luasnya cakupan untuk pertimbangan dan interpretasi permasalahan. Pada umumnya, ada delapan bagian utama dalam perencanaan audit kinerja:

1. Mengumpulkan informasi tentang entitas audit dalam rangka memperoleh pengetahuan tentang auditan dan masalah-masalah yang dihadapinya.
2. Menetapkan tujuan dan cakupan audit.
3. Melakukan analisis awal untuk menentukan pendekatan yang akan diadopsi dan sifat dan luasnya prosedur pemeriksaan yang akan dilakukan kemudian.
4. Menandai permasalahan-permasalahan khusus yang telah diketahui selama perencanaan audit.
5. Menyiapkan suatu anggaran dan jadwal untuk audit.
6. Mengidentifikasi kebutuhan staf dan tim audit.
7. Mendiskusikan dengan entitas yang diaudit mengenai cakupan dan tujuan-tujuan audit.

Selain langkah-langkah perencanaan di atas, auditor dalam merencanakan audit kinerja harus mempertimbangkan:

- n Penentuan relevansi dan kesesuaian kriteria audit.
- n Penentuan pendekatan yang efektif dan efisien dalam melakukan suatu audit.
- n Perencanaan penggunaan tenaga ahli.
- n Selalu memperhatikan kebutuhan pengguna laporan audit.
- n Menelaah temuan-temuan dan rekomendasi-rekomendasi dari audit yang terdahulu dan mendokumentasikan rencana audit.

Persiapan Perencanaan Audit

Sebelum mengembangkan rencana audit secara menyeluruh, auditor melakukan persiapan perencanaan audit/perencanaan awal. Persiapan ini menyangkut penugasan dan perhitungan biaya audit. Prosedur persiapan perencanaan audit berisi penelitian yang dilakukan sebelum suatu perencanaan audit yang menyeluruh dilakukan. Bagi auditor eksternal pemerintah, penugasan diberikan oleh Lembaga atau atas nama Lembaga melalui surat

tugas. Surat tugas merupakan alat kelengkapan bagi tim auditor di dalam melakukan tugas audit. Surat tugas memuat penugasan atas nama Lembaga, susunan tim auditor yang ditugasi, jangka waktu pelaksanaan tugas, tempat dan tanggal dikeluarkannya surat tugas, nama dan tanda tangan pemberi tugas. Surat Tugas yang meliputi audit PA Departemen/Lembaga, PAN, IKMN, dan kerugian negara ditetapkan oleh Pimpinan Lembaga dengan menggunakan prosedur tertentu yang ditetapkan Lembaga tersebut, sedangkan untuk Surat Tugas Audit Dokumen yang bersifat pengumpulan data untuk bahan penyusunan RKT (Rencana Kinerja Tahunan), bahan pendukung pemeriksaan setempat, dan pemeriksaan dokumen yang dilakukan secara terus-menerus di departemen/lembaga, ditetapkan oleh pejabat di bawah Pimpinan Lembaga. Bilamana karena sesuatu hal tugas pemeriksaan tidak dapat dilaksanakan akibat penolakan, maka Tim Auditor wajib mengajukan formulir Berita Acara Penolakan kepada instansi yang diperiksa.

Hal lain yang harus diperhitungkan dalam perencanaan awal adalah biaya audit. Biaya audit merupakan masalah yang penting karena terkait dengan pelaksanaan proses audit. Biaya audit dihitung dengan mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi pelaksanaan audit. Faktor-faktor tersebut adalah:

- n sasaran audit, didasarkan antara lain jumlah anggaran, jumlah dan jenis kegiatan, serta objek yang akan diperiksa
- n tujuan audit, didasarkan pada jenis audit yang dilakukan
- n kendala yang dihadapi, didasarkan antara lain pada: lokasi sasaran audit (tersebar/terpusat, jauh/dekat), sistem administrasi penyimpanan dokumen (terpusat/tersebar, tertib/tidak), dan sebagainya
- n jarak lokasi objek audit
- n jumlah personel tim auditor

Luasnya prosedur persiapan perencanaan pada umumnya bergantung pada pemahaman auditor terhadap calon auditan dan tingkat keahliannya atas bidang-bidang tertentu yang menjadi perhatiannya. Suatu persiapan perencanaan selalu dibutuhkan. Organisasi yang diaudit selalu berubah. Perubahan peraturan, perubahan personil dan perubahan di berbagai hal. Waktu yang dihabiskan untuk suatu persiapan perencanaan jarang yang sia-sia, seberapa paham pun auditor terhadap organisasi yang diaudit.

Dalam hal auditor yang ditunjuk untuk memeriksa adalah akuntan publik, maka akuntan publik melakukan prosedur umum untuk menerima atau menolak penugasan. Dalam tahapan ini, auditor dapat mempertimbangkan apakah menerima penugasan audit terhadap auditan baru atau terhadap auditan

yang tahun sebelumnya telah diaudit. Berikut ini adalah langkah-langkah yang dilakukan dalam persiapan audit.

Melaksanakan Audit terhadap Auditan Baru

Auditor harus memiliki kemampuan untuk memahami situasi baru dengan cepat. Ini merupakan bagian dari pekerjaannya. Persiapan untuk mengaudit auditan baru juga memerlukan kemampuan tersebut. Pada umumnya, akuntan publik menginvestigasi calon auditan sebelum memutuskan menerima penugasan atau tidak. Investigasi ini meneliti bagaimana status auditan dan hubungannya dengan akuntan publik. Seringkali, calon auditan telah diaudit oleh akuntan publik lainnya. Dalam situasi ini, auditor yang kemudian harus berkomunikasi dengan auditan sebelumnya berdasarkan SPAP No. 16. Tujuannya adalah untuk membantu auditor yang kemudian mengevaluasi apakah akan menerima penugasan. Meminta informasi dari auditor sebelumnya adalah prosedur yang harus dilakukan karena auditor sebelumnya dapat memberikan informasi bagi auditor yang kemudian dalam menentukan apakah akan menerima atau menolak penugasan. Auditor yang kemudian harus menaruh perhatian dalam beberapa hal, misalnya auditor yang sebelumnya dan yang kemudian dapat mempunyai perbedaan pendapat mengenai implementasi prinsip akuntansi, prosedur audit dan hal-hal penting lainnya.

Auditor yang kemudian harus mendapatkan persetujuan dari calon auditan sebelum meminta penjelasan dari auditor yang sebelumnya karena auditor dilarang memberikan informasi rahasia yang diperoleh sepanjang audit tanpa persetujuan dari calon auditan. Jika calon auditan menolak memberikan izin kepada auditor yang sebelumnya dalam memberikan jawaban atau membatasi jawaban, auditor yang kemudian harus menyelidiki alasan-alasannya dan mempertimbangkan pengaruh dari pembatasan tersebut dalam menentukan untuk menerima penugasan. Auditor yang kemudian harus menanyakan penjelasan yang spesifik dan logis kepada auditor yang sebelumnya tentang hal-hal yang menurut auditor yang sebelumnya akan mendukung dalam memutuskan penerimaan penugasan. Auditor yang sebelumnya harus memberikan jawaban segera dan lengkap terhadap pertanyaan-pertanyaan auditor yang kemudian.

Akuntan publik dapat menggunakan sumber-sumber lain untuk menyelidikannya, seperti penasihat hukum, organisasi lain, perbankan, dan lembaga-lembaga tertentu yang menjadi pengamat organisasi yang diaudit. Akuntan publik dapat menyewa penyelidik profesional untuk mendapatkan informasi tentang reputasi dan latar belakang dari tim manajemen/pejabat

organisasi yang diperiksa. Penyelidikan yang lebih ekstensif diperlukan bila organisasi tersebut belum pernah diaudit atau auditor yang sebelumnya tidak memberikan informasi yang dibutuhkan atau ada indikasi masalah-masalah timbul selama komunikasi.

Dalam hal melanjutkan penugasan dari auditan yang tahun sebelumnya diaudit (auditan lanjutan), kantor akuntan publik harus secara rutin melakukan evaluasi ulang terhadap auditannya untuk menentukan apakah mereka tetap melanjutkan penugasan audit. Hubungan kerja jangka panjang dapat mempengaruhi independensi auditor dalam melaksanakan audit. Suatu tuntutan hukum terhadap kantor akuntan publik yang dilayangkan oleh auditan juga dapat mempengaruhi independensi akuntan publik tersebut. Mungkin juga ada konflik di masa lalu antara auditor dan auditan berkenaan dengan penugasan-penugasan sebelumnya, seperti ruang lingkup audit dan jenis opini yang diterbitkan. Konflik-konflik seperti ini dapat membuat auditor memutuskan untuk tidak melanjutkan penugasan. Keputusan untuk tidak melanjutkan audit juga dapat didasarkan pada pertimbangan auditor terhadap ketidadaan integritas dari calon auditan sehingga tidak layak menjadi auditan.

Apabila penugasan audit diterima oleh auditor pemerintah (seperti BPK atau Inspektorat Jenderal), auditor pemerintah tidak dapat melakukan penolakan penugasan. Mereka harus tetap melanjutkan audit instansi pemerintahan untuk terselenggaranya akuntabilitas instansi pemerintahan. Bila suatu institusi pemerintahan tidak memiliki integritas misalnya, auditor pemerintah tidak akan memutuskan untuk tidak melanjutkan audit terhadap institusi tersebut seperti yang dilakukan oleh akuntan publik, tetapi auditor pemerintah harus memperluas cakupan audit, dan bila diperlukan melakukan jenis audit yang lain, seperti audit investigasi, untuk mendeteksi kecurangan-kecurangan yang memunculkan ketiadaan integritas tersebut.

Dalam hal auditor pemerintah menerima penugasan untuk auditan yang baru, persiapan untuk menghadapi auditan ini, cara termudah untuk memulainya adalah dengan anggaran atau laporan dari periode sebelumnya. Informasi ini dapat diperoleh dari auditor sebelumnya dengan meminta kertas kerja mereka. Kertas kerja ini dapat menjadi sumber informasi yang berharga dan pada umumnya antar auditor pemerintah tidak ada pembatasan untuk menelaah kertas kerja di antara mereka selama dalam supervisi yang memadai.

Daftar Persiapan untuk Auditan Baru

1. Dapatkan angka-angka dan penelaahan-penelaahan rinci dari periode sebelumnya.
2. Dapatkan, bila memungkinkan, kertas kerja auditor periode sebelumnya.
3. Jika tidak memahami operasi auditan baru, kegiatan penelitian diperlukan untuk memperoleh pemahaman tentang:
 - a. Kegiatan-kegiatan secara umum. Apa saja yang dikerjakan auditan.
 - n Membaca buku.
 - n Berdiskusi dengan auditor lain.
 - b. Peraturan perundang-undangan yang secara khusus terkait dengan auditan.
 - c. Permasalahan-permasalahan umum yang berkaitan dengan organisasi auditan.
 - d. Pengguna jasa atau pelanggan dari organisasi auditan.
 - e. Pemasok organisasi auditan:
 - n Para pegawainya sendiri
 - n Rekanan-rekanan
4. Diskusikan penugasan audit dengan manajemen puncak auditan:
 - a. Alasan melakukan audit – untuk kesopanan.
 - b. Latar belakan operasional secara umum seperti yang dinyatakan dalam point 3. di atas.
 - c. Penyelenggaraan administrasi.
 - d. Berbicara dengan manajemen puncak tentang:
 - n Untuk alasan kesopanan dan untuk menjelaskan alasan-alasan audit bila alasan-alasan ini belum jelas.
 - n Tentang perubahan-perubahan utama dalam sistem.
 - n Tentang perubahan-perubahan dalam jajaran manajemen dan personil kunci.
 - n Tentang perubahan-perubahan perundang-undangan.
 - n Tentang kontrak-kontrak baru yang besar.
 - n Tentang adanya tuntutan hukum dan kewajiban kontinjen lainnya.
5. Kemudian diskusikan:
 - a. Kapan auditan siap menerima auditor melaksanakan pekerjaannya.
 - b. Kapan laporan audit diperlukan.
 - c. Pekerjaan yang dibutuhkan oleh pegawai audit termasuk, bila ada, audit internal

6. Untuk penugasan audit yang besar, riset atas operasional sistem secara rinci diperlukan sebelum perencanaan rinci dimungkinkan. Hal ini akan meliputi evaluasi sistem dan pembuatan flowchart. (Dibahas pada bab berkenaan dengan pengendalian intern.)

Mengidentifikasi Alasan Penugasan Audit

Ketika auditor ditugaskan atau memutuskan untuk melaksanakan penugasan, ada beberapa alasan yang mendasarinya. Pada kebanyakan audit dilaksanakan secara tahunan karena peraturan yang mengharuskannya. Beberapa audit lain dilaksanakan tidak berdasarkan persyaratan yang ada dalam undang-undangan dan dilaksanakan secara tidak teratur. Staf auditan yang paham audit-audit ini untuk alasan suatu hubungan yang baik dan untuk memudahkan pelaksanaan audit meminta penjelasan tentang sebab dan sifat audit. Kegagalan memberikan informasi kepada staf auditan tepat pada waktunya dapat mengganggu proses perencanaan dan pelaksanaan pekerjaan-pekerjaan audit berikutnya.

Identifikasi alasan penugasan audit berguna dalam merencanakan bukti-bukti yang akan dikumpulkan. Jika laporan keuangan akan digunakan oleh pengguna yang lebih luas, auditor harus memperoleh bukti lebih banyak lagi. Pada sektor publik, penugasan audit mungkin diminta oleh instansi pemerintahan, terutama berkaitan dengan audit kinerja.

Memperoleh Kesepahaman dengan Pihak yang Memberikan Penugasan

Setelah auditor menerima penugasan, auditor melakukan pertemuan dengan auditan atau pihak yang memberikan penugasan untuk memperoleh kesepahaman. Kesepahaman dengan pihak yang memberikan penugasan dituangkan dalam suatu surat penugasan. Dokumen ini berisi tujuan-tujuan penugasan, tanggung jawab auditor dan auditan, dan pembatasan-pembatasan dalam penugasan. Ini merupakan persetujuan antara auditor dengan pihak yang memberikan penugasan. Persetujuan ini harus berisi apakah auditor akan melakukan suatu audit, review atau jasa lainnya. Persetujuan ini juga harus menyatakan pembatasan-pembatasan yang dikenakan atas pekerjaan auditor, batas waktu penyelesaian audit, bantuan-bantuan yang diberikan oleh auditan dalam memperoleh bukti-bukti dan catatan-catatan, dan jadwal yang disiapkan, serta persetujuan akan besarnya honorarium (dalam hal penugasan diterima oleh akuntan publik).

Surat penugasan dapat menyatakan bahwa auditor tidak menjamin bahwa semua kecurangan dapat ditemukan. Hal ini penting untuk menghindari kesalahpahaman dengan pihak yang memberikan penugasan berkenaan dengan tanggung jawab hukum dari auditor, auditan dan pihak yang memberikan penugasan.

Surat penugasan mempengaruhi waktu pemeriksaan dan jumlah waktu audit dan jasa lain yang diperlukan, oleh karenanya berpengaruh dalam perencanaan audit. Jika batas waktu penyerahan laporan audit segera setelah tanggal laporan keuangan, sebagian besar porsi audit harus dilaksanakan sebelum tahun anggaran berakhir.

Bila auditor melakukan pertemuan pertama dengan auditan untuk memperoleh kesepahaman, sebelum pertemuan pertama dengan auditan, persiapan diperlukan sehingga auditor sehingga auditor sangat memahami sejarah auditan dan prestasi-prestasinya akhir-akhir ini. Banyak auditan yang akan tersinggung dan terganggu jika auditor tidak ingat apapun kerja keras dan prestasi pada tahun-tahun sebelumnya. Pertemuan pertama dengan manajemen puncak auditan sebelum dimulainya audit juga dapat memberikan informasi yang bermanfaat yang mungkin saja sulit atau mahal untuk diperoleh ketika audit dilaksanakan. Dorong manajemen untuk berbicara kesuksesannya dan permasalahan yang timbul selama tahun berjalan. Tunjukkan simpati pada saat yang tepat dan beri ucapan selamat bila memang layak. Dengan cara seperti ini jarang sekali hal-hal penting berkenaan dengan audit akan terlewatkan. Misalnya, suatu proyek pembangunan yang sukses mungkin melibatkan berbagai metoda pencatatan yang kreatif. Apakah ada catatan-catatannya? Auditor dapat memeriksanya nanti. Permasalahan-permasalahan mungkin saja timbul dalam penempatan pegawai baru atau pemasangan jaringan komputer baru. Bidang-bidang ini memerlukan perhatian khusus dalam audit. Tanyakan kepada manajemen apa yang telah berubah dalam tahun berjalan dan mereka biasanya akan berkata “perubahan-perubahan kecil”; tanyakan apa yang mereka harapkan pada tahun depan, dan mereka akan berkata agak banyak tentang skema yang sedang dirancang, banyak dari skema ini yang mungkin berkaitan dengan audit.

Tentu saja banyak pertanyaan penting yang harus dijawab pada pertemuan pertama. Yang paling penting adalah pertanyaan-pertanyaan yang berkaitan dengan kapan catatan atau bahan yang diaudit siap diperiksa dan kapan laporan akhir disampaikan. Jika batas waktu penyampaian laporan ditetapkan oleh pihak-pihak selain auditan, maka harus ada persetujuan penjadwalan audit pada kesempatan pertama ini untuk menghindari permasalahan-permasalahan yang mungkin timbul nantinya.

Daftar Pengecekan untuk Persiapan Audit bagi Auditan Lama:

1. Menelaah arsip kertas kerja dan korespondensi.
2. Memperoleh laporan manajemen atau revisi anggaran atau informasi tertentu lainnya.
3. Berbicara dengan manajemen puncak:
 - a. Untuk alasan kesopanan dan untuk menjelaskan alasan-alasan audit bila alasan-alasan ini belum jelas.
 - b. Tentang perubahan-perubahan utama dalam sistem.
 - c. Tentang perubahan-perubahan dalam jajaran manajemen dan personil kunci.
 - d. Tentang perubahan-perubahan perundang-undangan.
 - e. Tentang kontrak-kontrak baru yang besar.
 - f. Tentang adanya tuntutan hukum dan kewajiban kontinjen lainnya.
4. Kemudian mendiskusikan:
 - a. Kapan audit siap menerima auditor melaksanakan pekerjaannya.
 - b. Kapan laporan audit diperlukan.
 - c. Pekerjaan yang diperlukan oleh pegawai auditan, termasuk, bila ada, audit internal.

Pemilihan Staf untuk Penugasan

Pertimbangan dalam pemilihan staf untuk menjadi anggota tim audit adalah dua standar umum pertama, yaitu kompetensi profesional dan independensi. Penugasan staf yang tepat juga mendukung audit yang efisien. Pada penugasan audit yang lebih besar, perlu dipertimbangkan penugasan beberapa staf yang berpengalaman dalam melakukan audit dan juga tenaga-tenaga spesialis pada bidang-bidang teknis, seperti sampling statistik dan penilaian risiko komputer.

Institusi auditor pemerintah juga harus mengevaluasi anggota tim yang ditugaskan untuk memastikan ketiadaan gangguan independensi secara personal dengan auditan. Selain independensi, auditor pemerintah juga harus memastikan bahwa mereka telah memenuhi standar berkenaan kompetensi profesional. Penugasan staf juga harus mempertimbangkan pengaruh jangka panjang seperti penugasan staf yang belum berpengalaman berdampingan dengan staf yang sangat berpengalaman akan membuat staf yang belum berpengalaman menjadi staf yang sangat kompeten setelah beberapa penugasan audit.

Persiapan Berkaitan dengan Audit Kinerja

Sebelum memutuskan untuk melakukan audit kinerja, auditor sebaiknya melakukan studi awal yang akan menjadi dasar apakah audit kinerja jadi dilaksanakan atau tidak. Hasil dari studi awal ini berupa suatu memorandum studi awal dan suatu rencana kerja bila manajemen lembaga audit memutuskan melanjutkan ke audit kinerja. Studi awal ini biasanya dilaksanakan dalam periode yang sangat singkat.

Auditor harus memiliki perspektif yang menyeluruh dan berkesinambungan dalam melakukan studi awal karena auditor melakukan pemantauan terhadap bidang-bidang spesifik. Pemantauan yang aktif dan berorientasi kepada masalah akan memudahkan auditor untuk menemukan permasalahan-permasalahan dan mengidentifikasi bidang-bidang potensial untuk diaudit. Auditor harus memiliki pemahaman tentang kecenderungan, permasalahan-permasalahan efisiensi dan efektivitas dan aktivitas-aktivitas yang sedang berjalan pada berbagai bidang yang auditnya mungkin akan dilaksanakan. Ketika menetapkan apa yang akan diaudit, menetapkan batasan-batasan audit, audit kinerja juga memerlukan informasi apa yang dibutuhkan untuk menganalisis persoalan-persoalan dan permasalahan-permasalahan yang ada. Kenyataan bahwa auditor menghadapi situasi yang kompleks ketika melaksanakan audit kinerja berarti auditor harus lebih banyak memberikan perhatian pada persiapan awal ini.

Penetapan Tujuan Audit

Setiap audit harus memiliki tujuan audit. Agar audit dapat dijalankan dengan efektif, tujuan audit harus ditetapkan dengan jelas. Tujuan ini akan memberikan arah bagi auditor dalam melakukan audit. Tujuan-tujuan audit berkaitan dengan mengapa audit dilakukan dan apakah audit tersebut didasarkan pada perintah dari otoritas yang lebih tinggi. Setiap penugasan audit dimulai dengan tujuan-tujuan yang akan dicapai, dan kemudian tujuan-tujuan ini menentukan jenis pekerjaan lapangan yang akan dilakukan dan standar audit yang harus diikuti. Suatu penugasan audit dapat memiliki seperangkat tujuan yang meliputi lebih dari satu jenis audit, seperti audit komprehensif, atau dapat memiliki seperangkat tujuan audit yang terbatas pada beberapa aspek dari satu jenis audit, seperti audit laporan keuangan. Auditor harus menaati standar-standar yang berlaku untuk masing-masing tujuan audit atau penugasan atestasi.

Setiap simpulan yang didapat harus dibuat sesuai dengan tujuan auditnya. Dengan demikian, pada akhir penugasan, auditor akan membuat simpulan-simpulan berdasarkan tujuan-tujuan audit. Jika tujuan audit tidak ada, maka simpulan juga tidak akan ada. Dalam kaitannya dengan hal ini, perencanaan audit harus dimulai dari pemahaman atas output yang akan dihasilkan, yaitu produk komunikasi yang berguna bagi pihak-pihak yang terkait dengan audit. Auditor harus mendefinisikan apa yang berguna tersebut dalam tujuan-tujuan auditnya. Produk komunikasi yang merupakan output umum suatu audit adalah laporan audit yang berisi informasi-informasi yang memenuhi tujuan-tujuan audit, yang sering disebut sebagai hasil audit atau temuan. Standar audit mengharuskan laporan audit dihasilkan dalam bentuk tertulis. Oleh karena itu, auditor harus memikirkan laporan ini selama tahap perencanaan, mempertimbangkan apa saja yang akan masuk ke dalam laporan, dan merencanakan pekerjaan untuk menghasilkan informasi yang dibutuhkan.

Tujuan dan ruang lingkup audit sektor publik sangat tergantung pada mandat dari lembaga audit yang bersangkutan dan jenis audit yang dilakukan. Audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor eksternal pada umumnya bertujuan untuk menilai kewajaran laporan keuangan entitas, sedangkan audit atas penyusunan laporan keuangan oleh auditor internal (pengawas) bertujuan untuk memberikan rekomendasi untuk perbaikan sistem pengendalian intern dan koreksi atas kesalahan penyusunan laporan keuangan. Jenis audit lain seperti audit kinerja bertujuan untuk memeriksa aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas bagi kepentingan manajemen pemerintah, lazimnya dilakukan oleh auditor internal.

Menurut GAO, tujuan audit dapat merupakan kombinasi dari lebih dari satu jenis audit, tidak hanya terbatas pada satu tujuan audit saja. Sebagai contoh, auditor melakukan audit komprehensif atas instansi pemerintah yang tidak hanya memeriksa laporan keuangan tetapi juga aspek ekonomi, efisiensi, efektivitas serta ketaatan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Dalam hal ini auditor melakukan tiga jenis audit yakni audit keuangan, audit kinerja, dan audit ketaatan.

Tujuan-tujuan audit juga harus mengarah pada persoalan akuntabilitas dan pemerintahan yang baik dan mendukung pengendalian keuangan serta meningkatkan ekonomi, efisiensi dan efektivitas dari pelaksanaan kegiatan pemerintah. Tujuan-tujuan audit harus dikondisikan dengan kebutuhan untuk memaksimalkan manfaat-manfaat dan pengaruh-pengaruh dari audit.

Dalam penetapan tujuan audit kinerja, tim audit harus mempertimbangkan peranan dan tanggung jawab lembaga audit dan pengaruh yang diharapkan dari audit yang tertuang dalam rencana strategis audit. Tujuan-tujuan audit dan cakupannya saling berkaitan satu dengan lainnya

karena perubahan pada satu akan mempengaruhi yang lainnya, oleh karena itu keduanya harus dipertimbangkan dengan seksama. Praktik manajemen yang sehat mengharuskan tujuan-tujuan dan cakupan audit didiskusikan antara auditor dan auditan dalam audit kinerja.

Penetapan tujuan dan ruang lingkup audit bertujuan secara umum:

- a). Mengetahui batasan-batasan yang ada pada pekerjaan audit
- b). Mengidentifikasi wewenang yang dimiliki dalam pelaksanaan audit
- c). Memastikan bahwa auditor telah memenuhi persyaratan hukum yang berlaku
- d). Memberikan keyakinan bahwa pendekatan audit yang direncanakan telah sesuai dengan kebijakan audit yang ditetapkan
- e). Memastikan bahwa tujuan audit telah memenuhi kebutuhan legislatif
- f). Mengidentifikasi pihak-pihak yang berhak menerima laporan audit

Dalam menyatakan apa yang akan dicapai oleh audit, tujuan-tujuan audit mendefinisikan kegunaan audit, menetapkan arah perencanaan dan pekerjaan lapangan audit, memberikan kerangka untuk isi laporan, dan memberikan fokus untuk pengembangan temuan audit berikutnya. Semua pengumpulan bukti dan evaluasi data bermula dari tujuan-tujuan audit. Audit berakhir ketika auditor telah memiliki bukti yang kompeten dan relevan digunakan untuk menulis dan menerbitkan suatu laporan yang memenuhi tujuan-tujuan audit. Uraian lebih lanjut mengenai tujuan audit akan dijelaskan dalam Bab 7.

Pemahaman Atas Entitas/Program yang Diaudit

Untuk setiap penugasan audit, auditor harus memahami entitas bisnis. Informasi yang dikumpulkan untuk tahapan ini umumnya sama dari satu penugasan ke penugasan lain walaupun ada beberapa perbedaan-perbedaan kecil karena perubahan-perubahan tertentu dari entitas yang diaudit. Dalam tahap ini, auditor mengumpulkan informasi untuk memperoleh pemahaman secara keseluruhan tentang entitas yang diaudit, awal berdirinya dan sejarahnya, ukuran dan lokasinya, organisasi, misi, kegiatan utama (tugas pokok dan fungsi), strategi, risiko melekat, risiko KKN, dan sekilas tentang pengendalian intern. Pemahaman atas aspek operasi dari auditan dalam proses perencanaan akan

Ada tiga alasan perlunya pemahaman yang baik atas entitas yang diaudit:

- a). Banyak sektor/industri mempunyai aturan akuntansi yang khas yang harus dipahami auditor untuk mengevaluasi kesesuaian laporan keuangan auditan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum
- b). Membantu mengidentifikasi risiko bawaan dalam sektor/industri yang akan mempengaruhi penetapan risiko audit yang dapat diterima
- c). Membantu membuat perbandingan dengan organisasi/perusahaan lain yang sejenis sehingga mempermudah interpretasi informasi audit

Pengetahuan mengenai sektor/industri auditan dapat diperoleh dengan berbagai cara sebagai berikut:

- n Diskusi dengan auditor pendahulu yang mengaudit di tahun-tahun sebelumnya atau dengan auditor yang sedang melakukan penugasan serupa
- n Peninjauan atas fasilitas auditan. Peninjauan secara langsung dapat membantu auditor mendapatkan pemahaman dan visualisasi yang nyata mengenai entitas yang diaudit
- n Melakukan pertemuan dengan pegawai auditan
- n Menelaah berbagai literatur seperti: pedoman auditor, jurnal, majalah ekonomi sehubungan dengan entitas yang akan diaudit
- n Menelaah kebijakan dan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa melalui berkas permanen auditor
- n Mengevaluasi kebutuhan akan spesialis/ahli dari luar. Hal ini dilakukan jika auditor menghadapi situasi yang memerlukan pengetahuan khusus sehingga perlu untuk menghubungi seorang spesialis, diatur dalam PSA 39 (SA 336).

Untuk lebih memahami entitas yang akan diaudit, maka auditor juga harus mengetahui informasi mengenai kewajiban hukum dari auditan pada awal penugasan. Pengetahuan ini akan memungkinkan auditor untuk menginterpretasikan bahan bukti selama penugasan berlangsung dan menjamin bahwa pengungkapan yang pantas telah dilakukan dalam laporan keuangan.

Tiga dokumen dan catatan yang berkaitan erat dengan kewajiban hukum auditan yakni:

- a). Peraturan perundang-undangan pembentukan organisasi dan peraturan tugas pokok dan fungsinya atau akte pendirian dan anggaran dasar perusahaan/organisasi

- b). Notulen rapat pejabat, dewan direksi dan komisaris
- c). Dokumen kontrak

Pemahaman atas Entitas yang Diaudit dalam Audit Kinerja

Berkenaan dengan audit kinerja, auditor harus memperoleh pemahaman akan hal-hal berikut:

- n Mandat atas program dan lembaga yang diaudit.
- n Tujuan-tujuan program dan kinerja.
- n Hubungan akuntabilitas.
- n Lingkungan internal dan eksternal dari auditan dan *stakeholder*-nya.
- n Hambatan-hambatan eksternal yang mempengaruhi pelaksanaan program.
- n Tenaga ahli di bidang yang sesuai.
- n Proses dan operasi manajemen program.
- n Sumber daya yang digunakan.

Auditor juga memerlukan beberapa informasi tambahan, yaitu:

1. Indikator Kinerja Utama (Key Performance Indicator) yang digunakan oleh auditan.
2. Pemahaman tentang sumber daya yang menjadi input, proses, dan output program.

Ketika berusaha memahami program yang akan diaudit, auditor harus mempertimbangkan apakah suatu masalah signifikan bagi pencapaian tujuan audit dan bagi pengguna laporan hasil audit, berdasarkan faktor-faktor kuantitatif dan kualitatif. Nilai rupiah dari suatu permasalahan efisiensi misalnya merupakan faktor kuantitatif yang dapat menjadi pertimbangan. Beberapa faktor kualitatif, seperti yang tertera dalam paragraf 7.9 Standar Pekerjaan Lapangan Pemeriksaan Kinerja, adalah:

- n Apakah program yang diaudit sensitif dan menjadi perhatian masyarakat, misalnya efisiensi PT PLN untuk menunda kemungkinan kenaikan tarif listrik.

- n Apakah program yang diaudit merupakan program baru atau ada perubahan-perubahan dalam kondisi program, misalnya audit atas efisiensi program pemberantasan korupsi.
- n Apakah audit yang dilaksanakan dapat berperan menyediakan informasi yang dapat memperbaiki pertanggungjawaban Pemerintah dan pengambilan keputusan.
- n Seberapa luas review atau pengawasan independen bentuk lainnya.

Pengguna laporan audit dapat merupakan pejabat pemerintah yang memberikan wewenang atau yang meminta audit dan pihak auditan yang merupakan pengguna utama, pejabat pemerintah lainnya, media cetak, pihak yang berkepentingan dan warga negara perorangan yang merupakan pengguna lainnya. Pengguna lainnya ini juga mempunyai kepentingan terhadap program dan dapat mempunyai kemampuan untuk mempengaruhi pelaksanaan program. Kesadaran auditor tentang adanya kepentingan dan pengaruh dari pengguna lainnya ini dapat membantunya memahami mengapa program tersebut berjalan seperti itu. Kesadaran ini juga dapat membantu pemeriksa untuk menilai apakah kemungkinan temuan pemeriksaan itu merupakan temuan yang signifikan bagi pengguna-pengguna lain tersebut. Informasi tambahan tersebut dapat diperoleh auditor melalui pemahaman atas program yang diaudit, yang kemudian membantunya untuk menilai signifikansi dari tujuan-tujuan audit yang mungkin dan kemungkinan untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut. Cakupan dan luasnya pemahaman tersebut bervariasi antara audit yang satu dengan audit yang lainnya.

Berkenaan dengan program, menurut Standar Pekerjaan Lapangan Pemeriksaan Kinerja dalam Draft SPKN, aspek-aspek yang harus dipahami oleh auditor adalah:

1. Peraturan perundang-undangan. Program pemerintah pada umumnya ditetapkan dalam suatu peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, program pemerintah terikat pada peraturan perundang-undangan yang spesifik. Peraturan perundang-undangan biasanya aktivitas-aktivitas pada suatu program, siapa yang berwenang melaksanakannya, bagaimana prosedur pelaksanaannya, bagaimana mencapai tujuan, siapa yang memperoleh manfaat dari program, dan berapa besar anggaran biayanya serta untuk apa peruntukan biaya tersebut. Dengan demikian, pemahaman atas landasan hukum suatu program merupakan hal yang paling penting dalam memahami suatu program. Pemahaman ini juga menjadi tahap awal yang penting dalam mengidentifikasi peraturan

- perundang-undangan yang relevan dan penting untuk tujuan pemeriksaan.
2. Tujuan dan sasaran. Tujuan adalah hasil atau pengaruh yang diinginkan, dan tidak harus dinyatakan secara eksplisit, sedangkan sasaran dinyatakan dalam suatu angka yang menunjukkan tingkat kinerja yang ingin dicapai. Pemerintah menentukan tujuan program ketika menetapkan suatu program, pejabat pelaksana program (manajemen) menentukan sasaran untuk setiap input, operasi, output dan hasil (*outcome*) dari program tersebut. Pemeriksa dapat menggunakan tujuan dan sasaran yang diterapkan tersebut sebagai kriteria untuk menilai kinerja program tersebut.
 3. Input. Input adalah jumlah kuantitatif sumber daya yang digunakan untuk pelaksanaan suatu program. Sumber daya yang digunakan dapat dalam bentuk uang, bahan baku, personalia, dan sebagainya. Sumber daya ini dapat berasal dari dalam dan dari luar organisasi. Pengukurannya dapat menggunakan beberapa dimensi, seperti waktu, biaya, dan kualitas. Contoh pengukuran input adalah satuan nilai uang, jam kerja pegawai dan meter persegi ruangan.
 4. Operasi program. Operasi program adalah strategi, proses, dan aktivitas yang digunakan oleh auditan dalam mengubah input menjadi output.
 5. Output. Output adalah jumlah barang dan jasa yang dihasilkan oleh auditan. Contohnya, jumlah lulusan, jumlah lulusan yang memenuhi persyaratan tertentu.
 6. Outcome (hasil). Outcome adalah hasil yang dicapai atau sebagian hasil yang dicapai yang disebabkan oleh barang/jasa/layanan yang diproduksi. Outcome dapat berkisar pada hasil yang dalam jangka pendek yang dapat dilihat segera dan juga dapat berkisar pada hasil yang dicapai dalam jangka panjang. Contohnya, suatu program pelatihan tenaga kerja, outcome jangka pendeknya adalah jumlah lulusan dari program pelatihan yang memperoleh pekerjaan, sedangkan outcome jangka panjangnya adalah apakah lulusan peserta program pelatihan mempunyai kemungkinan lebih tinggi untuk tetap dipekerjakan, dibandingkan dengan tidak mengikuti program tersebut. Dalam pelaksanaan suatu program, ada outcome-outcome yang memang diinginkan sejak perencanaan program ada pula outcome-outcome yang tidak diinginkan. Auditor harus dapat memahami outcome mana yang diinginkan dari perencanaan program dan juga harus dapat mengidentifikasi outcome-outcome yang tidak diinginkan yang mungkin timbul dari suatu program. Beberapa permasalahan yang

muncul dari suatu program dapat menjadi indikasi adanya outcome-outcome yang tidak diinginkan. Outcome-outcome ini dapat dipengaruhi oleh faktor budaya, ekonomi, fisik atau teknologi yang merupakan faktor-faktor di luar program. Auditor dapat menggunakan pendekatan yang diambil dari bidang evaluasi program untuk memisahkan dampak program dari pengaruh-pengaruh lain.

7. Pengendalian intern. Pengendalian intern yang terkait dengan audit kinerja suatu program adalah pengendalian intern yang bertujuan untuk efektivitas dan efisiensi operasional program. Pengendalian intern dengan tujuan-tujuan lain, seperti validitas dan keandalan data, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan, dan pengamanan sumber daya perlu juga dipahami karena pengendalian intern dengan tujuan-tujuan tersebut berkaitan erat dengan kinerja perusahaan.

Untuk memperoleh pemahaman atas aspek-aspek di atas, sumber informasi yang dapat digunakan adalah:

- n Pidato dan dokumentasi rapat-rapat legislatif.
- n Pernyataan pemerintah, baik presiden ataupun menteri, dan keputusan-keputusannya.
- n Laporan audit, penelaahan, evaluasi, ataupun penelitian terakhir.
- n Studi ilmiah dan riset yang relevan (bahkan yang dilakukan di negara lain).
- n Rancangan strategis dan operasional, pernyataan misi dan laporan tahunan.
- n Dokumen-dokumen kebijakan.
- n Bagan organisasi, petunjuk operasional dan petunjuk pelaksanaan kegiatan.
- n Evaluasi program dan rencana-rencana dan laporan-laporan audit internal.
- n Catatan-catatan rapat.
- n Diskusi dengan manajemen auditan dan *stakeholder* kunci.
- n Sistem informasi manajemen.

Sumber informasi lain yang dapat digunakan diantaranya:

- n Studi oleh industri, profesi dan kelompok-kelompok pengamat khusus.
- n Dengar pendapat atau penelaahan oleh legislatif.
- n Informasi yang dimiliki oleh lembaga koordinasi atau komite antar lembaga.

- n Riset akademisi dan pekerjaan yang dilakukan oleh pemerintah negara lain.
- n Berita pers.

Prosedur Analitis Awal

Menurut PSA 22 (SA 329) prosedur analitis didefinisikan sebagai “evaluasi atas informasi keuangan yang dilakukan dengan mempelajari hubungan logis antara data keuangan dan nonkeuangan...meliputi perbandingan jumlah-jumlah yang tercatat dengan ekspektasi auditor.” Definisi ini menekankan pada ekspektasi yang dikembangkan oleh auditor. Prosedur analitis dapat dilakukan dalam tiga kesempatan selama penugasan audit berlangsung yakni saat perencanaan, pengujian dan penyelesaian audit. Prosedur analitis pada tahap perencanaan bertujuan:

a). Memahami kegiatan entitas yang diaudit

Umumnya auditor mempertimbangkan pengetahuan dan pengalaman tentang auditan yang diperoleh di tahun sebelumnya sebagai titik tolak perencanaan audit tahun berjalan. Dengan melakukan prosedur analitis, perubahan yang terjadi dapat diamati dari perbandingan informasi tahun berjalan (yang belum diaudit) dengan informasi tahun sebelumnya yang telah diaudit. Perubahan tersebut dapat mencerminkan kecenderungan yang penting atau kejadian spesifik. Contohnya menurunnya persentase margin kotor selama beberapa waktu dapat mengindikasikan inefisiensi kinerja perusahaan.

b). Menunjukkan kemungkinan salah saji

Perbedaan yang tidak diharapkan (fluktuasi yang tidak biasa) antara data keuangan tahun berjalan yang belum diaudit dengan data keuangan yang dijadikan pembanding dapat mengindikasikan adanya salah saji atau ketidakberesan akuntansi. Fluktuasi yang tidak biasa terjadi jika diperkirakan tidak ada perbedaan tetapi kenyataannya terjadi perbedaan, atau bila diperkirakan terjadi perbedaan, yang ternyata tidak terjadi. Aspek prosedur analitis ini sering disebut “arahan perhatian” karena prosedur ini menghasilkan prosedur yang lebih rinci dalam bidang audit khusus di mana terdapat kemungkinan ditemukannya salah saji.

c). Mengurangi pengujian terinci

Jika prosedur analitis tidak mengungkapkan fluktuasi yang tidak biasa, maka implikasinya adalah adanya kemungkinan salah saji material telah diminimalisasikan. Dengan kata lain, pos tersebut tidak memerlukan pengujian rinci, prosedur audit tertentu dapat dihilangkan, sampel dapat dikurangi, atau pelaksanaan prosedur audit pada pos tersebut dapat dilaksanakan sesudah tanggal neraca.

Prosedur analitis lebih sering digunakan pada audit keuangan karena data keuangan yang menjadi analisis dalam audit keuangan memiliki hubungan dan kecenderungan antar berbagai data dari berbagai akun-akun pencatatan. Walaupun demikian, prosedur analitis juga dapat digunakan pada audit-audit lain terutama bila data yang digunakan adalah data-data kuantitatif. Kecenderungan (*trend*) tingkat kematian bayi, misalnya, dapat digunakan dalam prosedur analitis pemeriksaan kinerja efektivitas Program Imunisasi Nasional.

Auditor umumnya melakukan beberapa langkah berikut untuk mencapai tujuan-tujuan prosedur analitis awal, yaitu:

- a). Membandingkan angka-angka pada tahun berjalan dengan angka-angka pada tahun lalu, baik data keuangan maupun data kuantitatif non-keuangan.
- b). Mengidentifikasi fluktuasi-fluktuasi atau kecenderungan-kecenderungan yang tidak biasa.
- c). Mengevaluasi kemungkinan faktor-faktor penyebab terjadinya fluktuasi-fluktuasi.

Materialitas dan Risiko dalam Audit

Setelah tujuan audit ditetapkan dan berbagai bidang yang diaudit dianalisis dalam prosedur analitis awal, tingkat materialitas untuk angka-angka yang diaudit harus ditetapkan. Auditor tidak mungkin memeriksa semua hal untuk memastikan bahwa semuanya telah diperlakukan dengan seleyaknya dalam suatu sistem atau telah dilaporkan dengan benar. Ia harus memutuskan sampai tingkatan mana memeriksa hal-hal tersebut yang sesuai dengan tujuan-tujuannya, dan karena hal inilah konsep materialitas dan risiko muncul dalam audit.

Banyak faktor yang menyebabkan auditor tidak dapat memeriksa semua hal, seperti:

- n Jangka waktu audit.
- n Sifat audit dan kapasitas sumber daya yang ada.
- n Keterbatasan anggaran, dan

Suatu opini audit memiliki probabilitas untuk dikatakan benar, tidak benar 100%. Pembaca laporan audit memberikan kepercayaan pada opini berdasarkan probabilitas bahwa laporan itu salah. Dengan asumsi bahwa auditor memiliki kemampuan yang layak, probabilitas laporan audit memberikan hasil yang benar berkaitan secara langsung dengan kedalaman pemeriksaan yang dilakukan, dan hal ini terejawantahkan dalam nilai-nilai yang diterapkan kepada materialitas dan risiko.

Materialitas

Definisi dari materialitas dalam kaitannya dengan akuntansi dan pelaporan audit adalah suatu salah saji dalam laporan keuangan dapat dianggap material jika pengetahuan atas salah saji tersebut dapat mempengaruhi keputusan pemakai laporan keuangan yang rasional. Pernyataan FASB No. 2 mendefinisikan materialitas sebagai jumlah atau besarnya kekeliruan atau salah saji dalam informasi akuntansi yang, dalam kaitannya dengan kondisi yang bersangkutan, mungkin membuat pertimbangan pengambilan keputusan pihak yang berkepentingan berubah atau terpengaruh oleh salah saji tersebut. Materialitas juga didefinisikan dalam International Accounting Standard. Menurut standar ini, informasi dipandang sebagai material bila disajikan salah atau tidak disajikan dapat mempengaruhi keputusan-keputusan ekonomis yang diambil oleh pengguna laporan yang mendasarkan keputusan-keputusannya sebagian pada informasi dalam laporan keuangan. Materialitas bergantung pada ukuran pos atau kesalahan dan bergantung pada situasi-situasi tertentu yang melingkup kesalahsajian atau peniadaan informasi. Oleh karena itu, materialitas lebih merupakan pemberian suatu batasan daripada suatu karakteristik kualitatif primer yang harus dimiliki oleh informasi yang berguna.

Definisi ini pada kenyataannya sulit diterapkan oleh auditor dalam praktik. Definisi ini memberikan penekanan kepada pengguna yang penuh pertimbangan (*reasonable users*) dalam menggunakan laporan keuangan untuk pengambilan keputusan. Oleh karena itu, auditor harus memiliki pemahaman tentang pengguna laporan keuangan dan keputusan-keputusan yang mereka buat. Dalam suatu audit keuangan, tujuan audit adalah memungkinkan auditor menyatakan opininya apakah laporan keuangan, dalam hal-hal yang material, disajikan sesuai dengan standar akuntansi. Dengan demikian, penilaian apakah sesuatu itu material merupakan pertimbangan profesional.

Tujuan penetapan materialitas adalah untuk membantu auditor merencanakan pengumpulan bahan bukti yang cukup. Jika auditor menetapkan

jumlah yang rendah berarti lebih banyak bahan bukti yang harus dikumpulkan. Tanggung jawab auditor adalah menetapkan apakah suatu laporan keuangan salah saji dalam jumlah yang material. Apabila auditor berpendapat adanya salah saji yang material, ia harus memberitahukan hal tersebut pada auditan, sehingga koreksi dapat dilakukan. Jika auditan menolak untuk mengkoreksi laporan tersebut, pendapat dengan pengecualian atau pernyataan tidak wajar harus diberikan. Oleh karena itu, auditor harus memahami benar penerapan materialitas.

Materialitas merupakan konsep relatif, bukan absolut dalam jumlah. Salah saji dalam jumlah tertentu dapat dianggap material pada sebuah perusahaan kecil tetapi tidak material pada perusahaan besar. Karena sifatnya relatif, diperlukan basis untuk menentukan tingkat materialitas suatu salah saji. Basis penetapan dapat berdasarkan neraca atau laporan laba rugi atau suatu angka-angka kuantitas input atau output tertentu, seperti besarnya anggaran.

Materialitas menunjukkan dua aspek dari auditing. Aspek pertama yang lebih umum adalah penggunaan materialitas pada ukuran dan sensitivitas kesalahan yang dapat mempengaruhi laporan audit. Aspek lainnya seperti yang telah dikemukakan sebelumnya berkenaan dengan kedalaman pemeriksaan dalam suatu audit. Kedua konsep ini bertautan satu dengan lainnya karena kedalaman pemeriksaan akan menentukan kemungkinan kesalahan akan ditemukan. Pada intinya, materialitas berkaitan dengan angka-angka moneter di atas jumlah tertentu yang menurut auditor akan mempengaruhi tujuan-tujuan auditnya. Oleh karenanya, materialitas merupakan hal yang subyektif dan dapat bervariasi dari satu situasi audit ke situasi audit lainnya

Ada lima langkah audit yang terkait dengan penerapan konsep materialitas, dua diantaranya dilakukan pada tahap perencanaan, yaitu:

1. Menetapkan penentuan awal tentang materialitas. Penentuan ini dinyatakan sebagai penentuan awal karena akan berubah sepanjang audit proses bila ada perubahan kondisi. Alasan utama untuk menetapkan penentuan awal ini adalah untuk membantu auditor merencanakan bukti yang cukup untuk dikumpulkan dan dievaluasi. Jika auditor menetapkan tingkat materialitas yang rendah maka diperlukan bukti yang lebih banyak daripada jika auditor menetapkan tingkat materialitas yang lebih tinggi.
2. Mengalokasikan penentuan materialitas awal kepada berbagai bidang atau segmen. Alokasi ini diperlukan karena bukti-bukti dikumpulkan untuk setiap bidang atau segmen pemeriksaan, bukannya keseluruhan pemeriksaan. Jika auditor memiliki penetapan materialitas awal untuk setiap bidang atau segmen, penetapan ini akan membantunya

menentukan bukti audit yang tepat untuk dikumpulkan bagi setiap bidang atau segmen. Dalam praktik, alokasi ini sulit dilakukan karena sulitnya menduga bidang atau segmen mana yang mungkin mengandung salah saji atau temuan. Oleh karena itu, alokasi materialitas ini juga memerlukan pertimbangan profesional.

Tiga langkah audit berikut juga menerapkan konsep materialitas dan dilaksanakan dalam tahapan pelaksanaan audit, yaitu:

1. Mengestimasikan kesalahan pada setiap segmen.
2. Mengestimasikan kesalahan secara total.
3. Membandingkan estimasi kesalahan total dengan penetapan materialitas awal atau yang sudah direvisi.

Dalam menilai tingkat materialitas suatu entitas, program, aktivitas atau layanan pemerintah, auditor sektor publik perlu menetapkan tingkat materialitas yang lebih rendah daripada tingkat materialitas yang ditetapkan dalam audit-audit pada sektor swasta karena adanya akuntabilitas publik dari auditan, berbagai persyaratan peraturan perundang-undangan dan visibilitas dan sensitivitas dari program-program pemerintah. Auditor juga harus mempertimbangkan kenyataan bahwa laporan-laporan pada sektor publik berkaitan erat dengan aspek legal dan kepatuhan pada peraturan-peraturan yang berlaku.

Auditor sektor publik dalam menetapkan tingkat materialitas, baik dalam nilai absolut rupiah maupun dalam persentase, harus memperhatikan kebijakan yang telah ditetapkan oleh lembaga audit karena audit yang dilakukannya tidak berdiri sendiri melainkan bagian dari rencana strategis yang telah ditetapkan oleh lembaga. Pada bidang-bidang tertentu, pertimbangan politis suatu lembaga atau pos atau permasalahan mengharuskan auditor menetapkan tingkat materialitas khusus yang hanya berlaku untuk pos tersebut dan hal ini umumnya telah ada dalam panduan yang diberikan kepada auditor oleh lembaga auditnya.

Risiko Audit

Risiko dalam audit berarti bahwa auditor menerima suatu tingkat ketidakpastian tertentu dalam pelaksanaan audit. Risiko adalah penilaian auditor akan kemungkinan terjadi kesalahan dalam simpulan-simpulannya yang dinyatakan dalam laporan audit. Risiko audit dapat didefinisikan sebagai risiko yang dihadapi auditor dengan menderita kerugian karena menghasilkan laporan atau memberikan opini audit yang tidak layak. Kerugian ini dapat

berupa rusaknya reputasi auditor atau dalam bentuk kompensasi moneter atas kerugian yang diderita pihak lain (misalnya auditan atau pihak yang memberikan penugasan) atau bahkan keduanya. Menurut Nasamiku Liandu, laporan/opini yang tidak layak ini dapat terjadi karena:

- n Tidak mengumpulkan bukti audit yang layak.
- n Secara sengaja diarahkan pengumpulan buktinya oleh pihak-pihak yang menyediakan bukti dengan menyembunyikan bukti yang bila diberikan kepada auditor dapat mengarah pada simpulan/opini yang berbeda.
- n Salah menginterpretasikan (mengambil simpulan yang salah) dari bukti yang dikumpulkan.²

Bila audit menggunakan pendekatan non-statistik, risiko harus dipertimbangkan bersama-sama dengan materialitas. Dalam pendekatan statistik, penilaian risiko bukan merupakan permasalahan utama dalam proses perencanaan karena pada umumnya materialitas yang menjadi penentu utama ukuran sampel. Auditor akan memerlukan perencanaan berkaitan dengan risiko bila menghadapi tiga situasi berikut:

1. Bila melakukan perencanaan pekerjaan audit yang menggunakan pendekatan non-statistik.
2. Bila tingkat kesalahan dalam sampling diperkirakan akan tinggi. Hal ini akan dibahas lebih lanjut dalam pembahasan sampling statistik pada bagian berikutnya.
3. Menilai kebergantungan kepada pengendalian intern. Hal ini akan dibahas pada bagian pemahaman dan penilaian pengendalian intern.

Auditor harus menerima tingkat risiko tertentu dalam melakukan audit dengan alasan yang sama sebagaimana harus menentukan tingkat materialitas tertentu. Seorang auditor yang efektif akan mengenali adanya risiko dan akan menghadapi risiko dengan cara yang benar. Sebagian besar risiko ini sulit diukur dan memerlukan pemikiran yang mendalam untuk menanggapinya. Audit yang berkualitas mengharuskan auditor untuk tanggap secara kritis terhadap risiko-risiko ini.

Model risiko audit dapat digunakan terutama untuk tahap perencanaan dalam menentukan berapa besar bahan bukti yang harus dikumpulkan dalam tiap siklus. Rumusnya adalah sebagai berikut:

² Namasiku Liandu, Audit Risk in a Brave New World. <http://www.accglobal.com>. 30 September 2004.

$$PDR = \frac{AAR}{IR \times CR}$$

Keterangan:

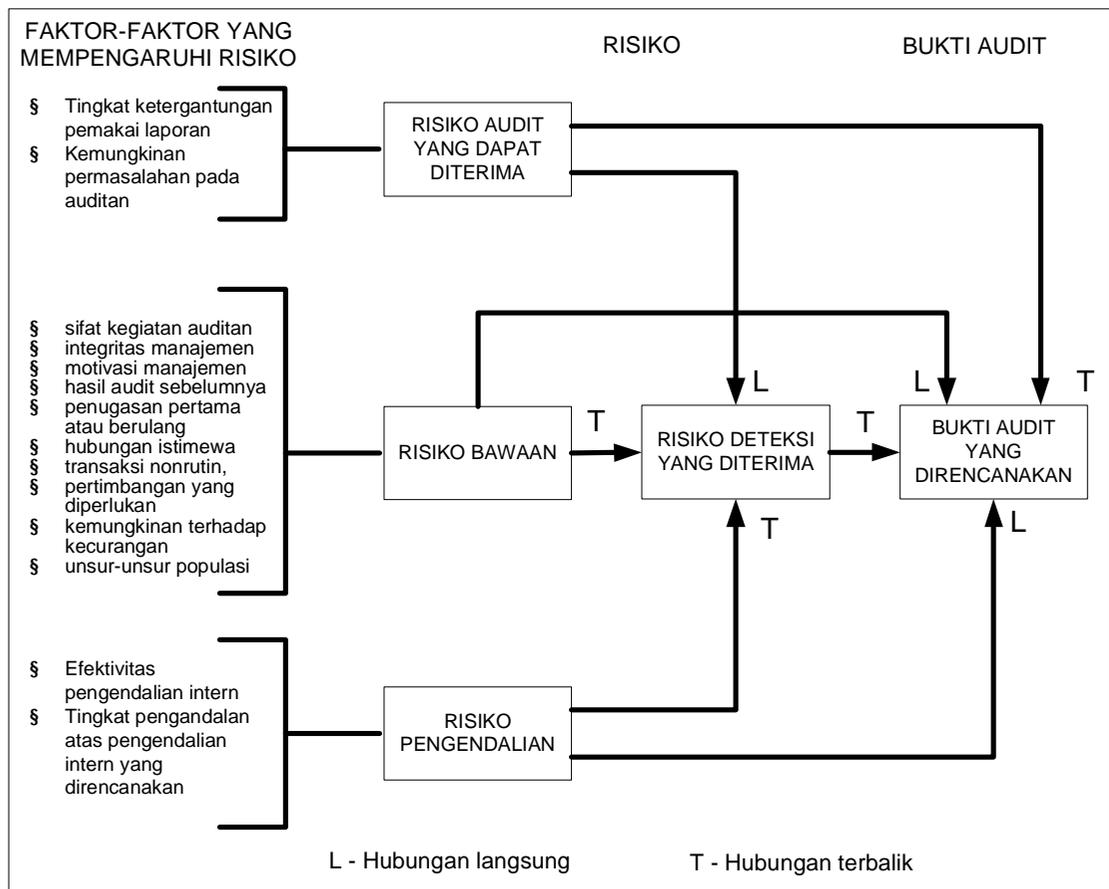
PDR = Risiko deteksi yang direncanakan (Planned Detection Risk)

AAR = Risiko audit yang dapat diterima (Acceptable Audit Risk)

IR = Risiko bawaan (Inherent Risk)

CR = Risiko pengendalian (Control Risk)

Hubungan antara faktor-faktor yang mempengaruhi risiko terhadap risiko dan hubungan antara risiko dengan bukti yang direncanakan digambarkan pada ilustrasi berikut:



GAMBAR 4-1: HUBUNGAN FAKTOR RISIKO, RISIKO, DAN JUMLAH BUKTI AUDIT (Sumber: Auditing An Integrated Approach. Fifth Edition. Arens & Loebbecke. Halaman 263.)

Risiko Deteksi yang Direncanakan

Risiko deteksi yang direncanakan adalah risiko bahwa bahan bukti yang dikumpulkan dalam segmen gagal menemukan salah saji yang melewati jumlah yang dapat ditoleransi, kalau salah saji semacam itu timbul. Ada dua hal penting mengenai risiko deteksi yang direncanakan di atas: pertama, ia tergantung pada tiga unsur risiko lain dalam model dan kedua, risiko deteksi yang direncanakan menentukan besarnya rencana bahan bukti yang akan dikumpulkan, dalam hubungan yang berlawanan. Risiko deteksi yang direncanakan hanya akan berubah bila auditor mengubah faktor-faktor risiko lainnya. Risiko ini juga yang menentukan jumlah bukti yang rencananya akan dikumpulkan, yang hubungannya berbanding terbalik dengan risiko deteksi yang direncanakan. Bila risiko deteksinya dikurangi maka auditor harus menambah bukti yang harus dikumpulkan..

Risiko Bawaan

Risiko bawaan adalah penetapan auditor akan kemungkinan adanya salah saji dalam segmen audit yang melewati batas toleransi, sebelum memperhitungkan faktor efektivitas pengendalian intern. Faktor-faktor yang mempengaruhi risiko bawaan adalah sifat kegiatan auditan, integritas manajemen, motivasi manajemen, hasil audit sebelumnya, penugasan pertama atau berulang, hubungan istimewa, transaksi nonrutin, pertimbangan yang diperlukan, kemungkinan terhadap kecurangan, dan unsur-unsur populasi.

Ketika memulai audit, tidak banyak upaya yang dapat dilakukan untuk mengubah risiko bawaan. Auditor harus menilai faktor-faktor di atas yang mempengaruhi risiko bawaan dan memodifikasi bukti audit untuk memastikan bahwa faktor-faktor tersebut telah diperhitungkan. Faktor-faktor tertentu akan mempengaruhi seluruh tujuan ruang lingkup audit, seperti motivasi atau integritas manajemen. Sementara itu, beberapa faktor tertentu hanya akan mempengaruhi tujuan audit tertentu dan/atau bidang-bidang tertentu yang diaudit, seperti faktor transaksi-transaksi nonrutin.

Risiko Pengendalian

Risiko pengendalian adalah ukuran penetapan auditor akan kemungkinan adanya kekeliruan (salah saji) dalam segmen audit yang melewati batas toleransi, yang tidak terdeteksi atau tercegah oleh struktur pengendalian intern. Faktor yang mempengaruhi risiko pengendalian adalah

efektivitas pengendalian intern dan keandalan yang direncanakan oleh auditor. Risiko pengendalian ditetapkan setelah auditor memahami struktur pengendalian intern auditan.

Risiko Audit yang Dapat Diterima

Risiko audit yang dapat diterima adalah ukuran ketersediaan auditor untuk menerima bahwa laporan audit tidak memberikan pendapat atau simpulan yang sesuai dengan kenyataan yang ada. Faktor yang mempengaruhi risiko audit yang dapat diterima adalah tingkat ketergantungan pemakai laporan auditan dan kemungkinan adanya permasalahan dalam organisasi auditan, seperti masalah keuangan.

Hubungan antara berbagai faktor risiko dengan jumlah bukti audit digambarkan pada tabel berikut.

Situasi	AAR	IR	CR	PDR	Jumlah bukti audit
1	Tinggi	Rendah	Rendah	Tinggi	Rendah
2	Rendah	Rendah	Rendah	Sedang	Sedang
3	Rendah	Tinggi	Tinggi	Rendah	Tinggi
4	Sedang	Sedang	Sedang	Sedang	Sedang
5	Tinggi	Rendah	Sedang	Sedang	Sedang

KOTAK 4-1: HUBUNGAN RISIKO DENGAN JUMLAH BUKTI AUDIT (Sumber: Auditing An Integrated Approach. Fifth Edition. Arens & Loebbecke. Halaman 265.)

Pertimbangan-Pertimbangan Lain dalam Materialitas dan Risiko

Risiko pengendalian dan risiko bawaan biasanya ditetapkan untuk setiap bidang atau siklus atau akun dan juga untuk setiap tujuan audit, tidak untuk keseluruhan audit. Oleh karena itu, tingkat risikonya akan bervariasi antar setiap bidang/siklus/akun dan antar setiap tujuan pada satu penugasan audit. Pengendalian intern mungkin lebih efektif pada pembayaran honor daripada pada transaksi pengadaan barang. Risiko pengendaliannya tentu saja akan berbeda bergantung pada efektivitas pengendaliannya. Faktor-faktor yang mempengaruhi risiko bawaan, seperti kemungkinan kecurangan dan rutinitas transaksi, juga akan berbeda dari satu bidang audit ke bidang audit lainnya. Untuk alasan tersebut, auditor umumnya akan menetapkan tingkat risiko

bawaan yang berbeda-beda pada bidang-bidang berbeda kecuali pada entitas auditan ada satu faktor menyeluruh yang kuat, seperti integritas manajemen.

Risiko audit yang dapat diterima pada umumnya ditetapkan oleh auditor untuk digunakan sepanjang pelaksanaan audit dan besarnya selalu tetap untuk setiap bidang/siklus/akun. Misalnya, diasumsikan auditor menetapkan risiko audit yang dapat diterima pada tingkatan menengah karena sedikitnya jumlah pengguna laporan auditan dan program-program diselenggarakan dengan baik (tidak ada permasalahan-permasalahan dalam organisasi). Auditor akan cenderung menggunakan risiko audit yang dapat diterima pada tingkatan menengah untuk audit inventaris, pembangunan gedung, penerimaan bukan pajak, pembayaran honor dan transaksi-transaksi utama lainnya. Auditor menggunakan tingkatan risiko yang sama karena faktor-faktor yang mempengaruhi risiko audit terkait dengan audit secara keseluruhan, bukannya bidang/siklus/akun individual.

Pada kasus-kasus tertentu, auditor akan menggunakan tingkat risiko audit yang dapat diterima pada tingkatan yang lebih rendah pada bidang-bidang audit tertentu. Misalnya, tingkat risiko audit pada pengeluaran-pengeluaran tertentu yang berasal dari pinjaman luar negeri umumnya ditetapkan lebih rendah daripada bidang-bidang lain karena adanya berbagai persyaratan tambahan dan pelaporan tambahan berkenaan dengan pengeluaran-pengeluaran tersebut.

Satu kelemahan utama dalam aplikasi model risiko audit ini adalah sulitnya mengukur komponen-komponen dari setiap modal. Seberapa baiknya upaya auditor dalam perencanaan audit, penilaian risiko audit yang dapat diterima, risiko bawaan dan risiko pengendalian dan juga risiko deteksi yang direncanakan merupakan upaya yang sangat subyektif dan kesesuaian dengan kenyataan hanya diupayakan sebaik mungkin. Oleh karena itu, auditor hanya menggunakan ukuran-ukuran relatif dalam menilai tingkat risiko, yaitu rendah, sedang atau tinggi. Hal yang sama juga terjadi pada pengukuran jumlah bukti audit yang sesuai dengan tingkat risiko deteksi yang direncanakan

Konsep materialitas dan risiko dalam auditing berkaitan erat dan tidak dapat dipisahkan. Risiko adalah ukuran ketidakpastian sedangkan materialitas adalah ukuran jumlah atau magnitude. Digunakan bersama-sama, keduanya mengukur tingkat ketidakpastian pada suatu jumlah. Tujuan utama auditor menggunakan materialitas dan risiko adalah untuk membantu auditor dalam mengumpulkan bukti yang kompeten secukupnya dengan cara yang paling efisien.

Perencanaan Audit Rinci dan Penjadwalan

Setelah menentukan materialitas dan risiko audit, auditor merencanakan program audit secara rinci. Praktik yang lebih disukai adalah setiap siklus memiliki program audit tersendiri. Program audit pada umumnya dirancang dalam tiga bagian pengujian substantif: prosedur analitis, pengujian rinci atas transaksi, dan pengujian terinci atas saldo. Uraian mengenai jenis-jenis pengujian dijelaskan lebih mendalam pada Bab 7.

Prosedur Analitis

Prosedur analitis merupakan prosedur yang paling murah. Perhatian harus diberikan pada bagaimana prosedur analitis dapat membantu pencapaian risiko deteksi yang dapat diterima sebelum memilih pengujian terinci. Pada saat hasil prosedur analitis sesuai dengan yang diharapkan dan tingkat risiko deteksi yang dapat diterima tinggi, maka tidak perlu dilakukan pengujian terinci

Pengujian Rinci Atas Transaksi

Pengujian rinci atas transaksi terutama melibatkan penelusuran (tracing) dan pemeriksaan (vouching). Sebagai contoh, transaksi penjualan dapat ditelusuri ke catatan akuntansi seperti jurnal penjualan atau dokumen sumber seperti faktur dan voucher penjualan. Fokus auditor melakukan pengujian ini adalah penemuan kesalahan moneter, bukan penyimpangan dari pengendalian. Prosedur lainnya yang dapat dilakukan adalah pengajuan pertanyaan (inquiry) dan pelaksanaan kembali (reperformance).

Pengujian rinci atas transaksi biasanya lebih banyak memakan waktu sehingga lebih mahal dari pengujian analitis, meski masih lebih murah dibandingkan dengan pengujian atas saldo. Pengujian rinci atas transaksi dapat efektif jika ditargetkan pada kesalahan potensial. Efisiensi biaya juga dapat dilakukan dengan melakukan pengujian bertujuan ganda. Contohnya, terdapat laporan pengecualian atas pos-pos yang telah ditagih tetapi barang belum dikirim. Auditor dapat menguji perincian transaksi bersamaan dengan pengujian prosedur tindak lanjut atas laporan pengecualian.

Pengujian Rinci Atas Saldo

Pengujian rinci atas saldo berfokus pada perolehan bukti secara langsung tentang saldo akun, bukan debit dan kredit secara individual yang ada dalam neraca. Contoh, auditor meminta konfirmasi bank atas saldo kas

dan konfirmasi pada pelanggan atas saldo piutang. Kefektifan pengujian ini bergantung pada prosedur tertentu yang dilakukan dan jenis bukti yang diperoleh. Jika risiko deteksi tinggi, maka auditor menggunakan dokumen-dokumen yang disiapkan secara intern dan melakukan prosedur audit secara terbatas. Sebaliknya jika risiko deteksi rendah, auditor cenderung menggunakan dokumen eksternal dan memperluas prosedur auditnya. Pengujian rinci atas saldo sering menggunakan dokumen eksternal dan pengetahuan auditor secara langsung. Pengujian ini sangat efektif tetapi cenderung sangat memakan waktu dan mahal untuk dilakukan.

Penjadwalan

Tingkat risiko deteksi yang dapat diterima mungkin mempengaruhi penentuan waktu pengujian. Jika tingkat risiko deteksi tinggi, pengujian substantif dapat dilakukan beberapa bulan sebelum akhir tahun. Sebaliknya pada saat risiko deteksi rendah, pengujian substantif dilakukan pada atau mendekati tanggal neraca. Akan tetapi terdapat kemungkinan bertambahnya risiko audit sampai tanggal neraca.

SAS No. 45 tentang *Substantive Test Prior to Balance Sheet Date* menyebutkan bahwa kondisi yang memberikan kontribusi pada pengendalian risiko adalah:

1. Pengendalian intern yang efektif selama periode tersisa
2. Tidak ada kondisi yang mendorong manajemen untuk melakukan salah saji dalam laporan keuangan selama periode tersisa
3. Saldo akhir tahun dari akun yang telah diuji pada tanggal interim dengan pertimbangan yang tepat, dapat diprediksi dalam hal jumlah, signifikansi relatif serta komposisi
4. Sistem akuntansi auditan dapat memberikan informasi mengenai transaksi yang tidak biasa maupun fluktuasi yang signifikan selama periode tersisa tersebut.

Jika kondisi di atas tidak terpenuhi, maka akun tersebut harus diuji pada tanggal neraca.

Akan tetapi dalam praktik, auditor tidak akan melakukan pengujian substantif terhadap seluruh asersi dalam suatu akun. Misalnya, auditor dapat melakukan pemeriksaan fisik terhadap persediaan auditan pada tanggal interim untuk memenuhi asersi eksistensi. Tetapi auditor baru akan memperoleh nilai pasar setelah tanggal neraca untuk memenuhi asersi penilaian.

Siapa yang Menyiapkan dan Menelaah Program Audit?

Bergantung pada jenis lembaga audit, staf audit senior biasanya adalah orang yang bertanggung jawab untuk menyiapkan program audit. Penyelia (supervisor) akan memberikan arahan-arahan bagaimana program audit harus dibuat. Pada organisasi yang baik, pola dasar program audit biasanya telah dibakukan dalam buku petunjuk audit sehingga pembuat program audit tidak perlu menyiapkan program audit dari kertas kosong. Pada umumnya, staf yang paling tepat untuk menyusun draft program audit adalah staf audit senior yang berpengalaman berhubungan dengan auditan sehingga memahami berbagai kegiatan dan permasalahan harian dari auditan. Manajer audit (supervisor) biasanya akan mengerjakan bagian persiapan dari penyusunan program audit yaitu ruang lingkup audit dan jangka waktu penyelesaian kegiatan audit. Program audit secara rinci akan dikembangkan oleh ketua tim audit (staf audit senior).

Setelah draft selesai disusun, draft tersebut akan ditelaah oleh manajer audit dengan menggunakan dua kriteria berikut:

1. Apakah penyusun memahami apa yang manajer audit butuhkan dari audit?
2. Apakah manajer audit memahami implikasi-implikasi dari instruksi-instruksi dalam draft program audit, terutama dalam mencapai tujuan-tujuan audit?

Bentuk dan Isi Program Audit

Program audit merupakan suatu pernyataan tentang kualitas audit dan dokumen yang paling sering dibaca dari dokumentasi audit yang ada. Program audit harus disimpan pada bagian depan dari arsip kertas kerja untuk referensi selama dan setelah pekerjaan audit oleh pejabat-pejabat berikut:

1. Pimpinan lembaga audit.
2. Manajer/supervisor audit
3. Ketua tim audit (staf audit senior)
4. Anggota tim audit (staf audit junior)
5. Lembaga audit lainnya dalam program *peer review*.

Beberapa atribut berikut penting dimiliki oleh suatu program audit, yaitu:

1. Mengikuti pola perencanaan yang logis.

2. Dalam bentuk terketik.
3. Memiliki bukti telah ditelaah oleh manajer audit.
4. Harus berisi rincian penting dari setiap aspek pekerjaan yang penting.
5. Harus memiliki judul-judul dan subjudul-subjudul yang jelas.
6. Disusun sependek mungkin.

Setiap program audit akan berisi beberapa judul/subjudul, seperti yang tertera pada daftar di bawah ini. Format seperti ini berlaku untuk semua jenis audit. Judul/subjudul yang pada umumnya ada dalam suatu program audit sebagai berikut:

- a). Auditan/Judul/Tanggal. Informasi ini merupakan informasi mendasar yang harus ada dalam program audit.
- b). Tujuan-tujuan audit dan ranking tujuan-tujuan tersebut.
- c). Format pelaporan. Seringkali format pelaporan telah jelas dengan melihat tujuan-tujuan audit karena format pelaporan setiap jenis audit telah ditentukan dalam petunjuk pelaporan yang dikeluarkan oleh lembaga audit. Pada beberapa audit tertentu, tidak ada format pelaporan formal. Untuk audit-audit seperti ini, yang umumnya tujuan-tujuan auditnya beragam, pelaporannya dapat menjadi suatu hal yang rumit. Bagian ini harus menjelaskan rincian sistem pelaporan yang konsisten dengan setiap tujuan audit. Beberapa tujuan audit tambahan tidak secara khusus diatur pelaporannya kecuali bila memerlukan perhatian manajemen auditan.
- d). Rincian staf audit. Bagian ini akan berisi daftar staf audit beserta penjelasan ringkas mengenai pengalaman dan keahlian mereka masing-masing untuk bagian pekerjaan audit yang akan dibebankan kepada mereka. Adanya kekurangan tenaga ahli dapat dilihat dari program audit ini dan juga manajer audit akan memperhatikan sumber daya yang akan digunakan dalam setiap penugasan audit.
- e). Staf auditan. Bagian ini berisi catatan atau daftar staf auditan yang akan bekerja sama dalam audit, bersamaan dengan rincian tanggung jawab mereka. Aspek ini akan menjadi sangat penting dalam suatu penugasan audit. Untuk beberapa penugasan audit, staf auditan senior yang sangat berpengalaman akan terlibat, waktu mereka sangat terbatas dan tidak boleh disia-siakan. Hal ini juga akan mempengaruhi senioritas dari staf audit yang ditugaskan dan mungkin juga rincian strategi audit. Staf audit junior dapat memperoleh manfaat dari melihat rincian ini. Mereka akan mengetahui siapa-siapa saja yang penting dalam organisasi untuk menghindari tindakan-tindakan yang mungkin

menimbulkan permasalahan dan juga mendorong kredibilitas dari pekerjaan mereka.

- f). Jadwal. Manajer audit dan tim audit perlu mengetahui kapan pekerjaan audit akan dilakukan dan kapan batas waktu penyampaian laporan audit. Setelah jadwal ditetapkan oleh manajer audit, tim audit dapat bekerja sesuai dengan jadwal dengan penuh percaya diri.
- g). Hal-hal penting berkenaan dengan audit. Program audit harus mengungkapkan hal-hal penting berkenaan dengan audit secara ringkas. Rinciannya akan disimpan dalam arsip korespondensi atau arsip kertas kerja audit sebelumnya dan juga arsip kertas kerja audit tahun berjalan. Hal-hal penting tersebut dapat berupa kelemahan-kelemahan dalam sistem auditan dan juga program-program pengeluaran utama.
- h). Angka-angka yang akan diaudit. Siapapun yang membuat rencana audit dan membacanya perlu memperoleh gambaran yang jelas tentang besarnya organisasi atau otoritas yang diaudit. Angka-angka ringkasan dari laporan keuangan dapat menjadi informasi yang berguna.
- i). Materialitas. Untuk pekerjaan atestasi, materialitas dan tingkat kepercayaan harus dijelaskan dalam program audit beserta dengan seberapa besar mengandalkan pada pengendalian intern dan tingkat pengujian substantif yang akan dilakukan. Untuk pekerjaan audit kinerja, materialitas juga merupakan aspek yang penting. Pada bidang-bidang tertentu yang dianalisis, aspek-aspek tertentu dalam suatu bidang memerlukan analisis yang lebih mendalam daripada aspek-aspek lainnya. Misalnya, suatu audit efisiensi biaya pemeliharaan akan memiliki tingkat materialitas yang berbeda dengan audit efisiensi program peningkatan kompetensi guru.
- j). Prosedur audit rinci. Bagian ini merupakan bagian yang paling komprehensif dari suatu program audit. Bagian inilah yang menjadi inti dari pekerjaan perencanaan audit di mana berbagai hal yang dikemukakan dalam perencanaan dimasukkan ke dalam program dan pengujian-pengujian audit yang dibutuhkan. Pembaca program audit harus dapat memahami keseluruhan audit dengan menelaah prosedur audit rinci ini. Ia akan dapat memahami beberapa aspek berikut dari penugasan audit:
 - n Kedalaman pekerjaan audit yang akan diantisipasi.
 - n Kemungkinan sumber-sumber audit.
 - n Metode audit yang digunakan untuk permasalahan-permasalahan spesifik yang diidentifikasi pada tahap perencanaan.

- n Rincian bagaimana pekerjaan lain telah dilakukan atau sedang dilakukan akan mendukung atau memodifikasi program ini.
- n Sifat dari pengujian-pengujian yang direncanakan untuk setiap bidang audit.

Rangkuman

Perencanaan audit mencakup perencanaan yang dilakukan oleh lembaga audit dalam memberikan layanan audit dan perencanaan yang dilakukan untuk setiap penugasan audit. Perencanaan lembaga audit dikembangkan dalam dua tingkatan, yaitu perencanaan strategis dan perencanaan operasional. Perencanaan strategis berfungsi mengoordinasikan semua penugasan yang direncanakan sehingga mampu mencakup semua bidang audit yang signifikan dan auditan-auditan yang dilayani oleh lembaga audit. Perencanaan operasional merinci pelaksanaan kegiatan audit dan sumber daya yang digunakan dalam suatu tahun audit.

Perencanaan penugasan audit dilakukan untuk setiap penugasan audit yang dilakukan. Tujuannya adalah agar audit dapat dilaksanakan dengan cara yang paling efisien tetapi tetap memenuhi tujuan-tujuan yang telah ditetapkan. Tahapan-tahapan dalam perencanaan audit adalah persiapan perencanaan audit, penetapan tujuan audit, pemahaman atas entitas/program yang diaudit, prosedur analitis awal, penetapan materialitas dan risiko dalam audit, dan penyusunan program audit.

Lampiran 1: Kertas Kerja Audit

Pengertian kertas kerja audit adalah catatan-catatan yang dibuat atau dikumpulkan dan disimpan oleh auditor mengenai prosedur audit yang ditempuhnya, pengujian yang dilakukannya, keterangan yang diperolehnya, dan kesimpulan yang ditariknya sehubungan dengan audit. Istilah lain untuk kertas kerja audit adalah dokumentasi audit. Kertas kerja audit adalah alat utama untuk mengendalikan dan mencatat penugasan audit sehingga mendukung kredibilitas pekerjaan audit. Kredibilitas suatu pekerjaan audit dapat meningkat apabila pekerjaan audit dicatat dan dikendalikan dengan cara yang rasional, teratur dan konsisten.

Tujuan dari penyusunan kertas kerja audit adalah:

- a). **Sebagai dasar untuk perencanaan audit tahun selanjutnya**
Auditor merencanakan audit tahun berjalan dengan mengacu kertas kerja yang mencakup berbagai informasi perencanaan, seperti informasi mengenai sistem pengendalian intern, anggaran waktu tiap bidang audit, program audit dan hasil audit tahun lalu.
- b). **Sebagai catatan bahan bukti dan hasil pengujian yang telah dilakukan**
Kertas kerja merupakan bukti bahwa auditor telah melakukan audit sesuai dengan standar audit. Hal ini berguna untuk menjaga auditor terhadap tuntutan pemakai laporan keuangan dan sanksi lembaga profesi.
- c). **Sebagai dasar untuk menentukan jenis laporan audit yang pantas**
Kertas kerja memuat berbagai informasi penting yang berguna untuk membantu auditor menentukan kelayakan laporan audit yang akan diterbitkan dan memudahkan penyusunan laporan audit secara menyeluruh.
- d). **Sebagai dasar untuk penelaahan oleh penyelia dan partner**
Penelaahan dilakukan untuk mengevaluasi apakah pekerjaan yang dilakukan dan bahan bukti yang diperoleh telah memadai untuk membenarkan laporan audit. Penelaahan umumnya dilakukan dalam dua tahap, yakni setelah audit pada segmen tertentu selesai dan setelah semua prosedur audit terlaksana.

Kertas kerja audit yang disusun harus memiliki beberapa karakteristik yang harus diikuti oleh auditor. Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK

misalnya, mencantumkan karakteristik kertas kerja yang disiapkan oleh auditor BPK sebagai berikut: lengkap dan akurat, jelas dan ringkas, mudah disiapkan, mudah dimengerti dan berurutan, relevan, terorganisasi dengan baik, dan mudah ditelaah.

Jenis-jenis kertas kerja

- ### Kertas Kerja Neraca Saldo

Kertas kerja neraca saldo merupakan bagian dari kertas kerja yang paling penting di dalam audit karena:

- n menjadi mata rantai penghubung antara akun buku besar auditan dan item-item yang dilaporkan dalam laporan keuangan
- n memberikan dasar untuk pengendalian seluruh kertas kerja individual
- n mengidentifikasi kertas kerja spesifik yang memuat bukti audit bagi setiap item laporan keuangan

- ### Kertas Kerja Skedul dan Kertas Kerja Analisis

Kedua istilah ini sering digunakan untuk menggambarkan setiap kertas kerja yang memuat bukti yang mendukung item-item dalam kertas kerja neraca saldo. Sebagai contoh: skedul piutang dagang, skedul aktiva tetap, dan lain-lain.

- ### Memoranda Audit dan Informasi Pendukung

Memoranda audit merujuk pada data tertulis yang disusun oleh auditor dalam bentuk naratif. Memoranda meliputi komentar-komentar atas pelaksanaan prosedur-prosedur audit seperti: ruang lingkup audit, temuan audit, dan kesimpulan audit. Selain itu, auditor juga dapat menyusun memoranda audit untuk mendokumentasikan informasi pendukung sebagai berikut:

- n Salinan risalah rapat
- n Representasi tertulis dari manajemen dan para pakar yang berasal dari luar organisasi
- n Salinan kontrak penting

- ### Ayat Jurnal Penyesuaian dan Reklasifikasi

Ayat jurnal penyesuaian merupakan koreksi atas kesalahan auditan sebagai akibat pengabaian atau salah penerapan PSAK. Ayat jurnal

reklasifikasi berkaitan dengan penyajian laporan keuangan yang benar dengan saldo akun yang sesuai.

Pengarsipan Kertas Kerja

Kertas kerja diarsipkan menurut dua kategori sebagai berikut:

1. File Permanen

File permanen memuat data yang diharapkan tetap bermanfaat bagi auditor dalam banyak perikatan dengan auditan di masa mendatang. Item-item yang dijumpai dalam berkas permanen ialah:

- n Salinan AD/ART auditan
- n Bagan akun dan manual/pedoman prosedur
- n Struktur organisasi
- n Tata letak pabrik, proses produksi, dan produk-produk utama
- n Ketentuan-ketentuan dalam modal saham dan penerbitan obligasi
- n Salinan kontrak jangka panjang, seperti sewa guna usaha, rencana pensiun, dan pembagian laba/bonus
- n Skedul amortisasi kewajiban jangka panjang serta penyusutan aktiva auditan
- n Ikhtisar prinsip-prinsip akuntansi yang digunakan oleh auditan

2. File Tahun Berjalan

File tahun berjalan memuat informasi yang berkaitan dengan program audit tahun berjalan, antara lain: program audit, ayat jurnal penyesuaian dan reklasifikasi, kertas kerja neraca saldo, memoranda audit, skedul kertas kerja, dan lain-lain.

Kepemilikan Kertas Kerja

Menurut PSAP No. 15 kertas kerja menjadi milik auditor, dalam hal ini lembaga yang memberi mandat dan bukan milik auditor pribadi. Namun hak kepemilikan oleh lembaga tersebut masih tunduk pada pembatasan-pembatasan yang diatur dalam kode etik profesi auditor yang berkaitan dengan informasi rahasia yakni auditor tidak diperkenankan mengungkapkan informasi auditan yang rahasia, tanpa persetujuan dari auditan. Akan tetapi ketentuan ini tidak dimaksudkan untuk menghalangi dalam pemberian informasi sehubungan dengan proses penyidikan atau penegakan disiplin.

Kertas Kerja dalam Proses Audit

Dokumentasi yang diselenggarakan dalam proses audit harus mempertimbangkan hal-hal berikut, yaitu:

- n Setiap arsip audit harus memiliki informasi identifikasi seperti nama auditan, periode yang dicakup, penjelasan ringkas tentang isi, paraf staf audit yang menyiapkan, tanggal pembuatan, dan kode indeks.
- n Dokumentasi audit harus berindeks dan bereferensi silang untuk memudahkan pengorganisasian dan pengarsipan.
- n Dokumentasi audit yang lengkap harus secara jelas mengindikasikan pekerjaan audit yang dilakukan dengan menggunakan cara-cara berikut:
 - o Pernyataan tertulis dalam formulir memo.
 - o Dengan memberikan paraf pada prosedur audit di dalam program audit, dan
 - o Dengan memberikan tanda langsung pada skedul dengan kode-kode tertentu yang nantinya dijelaskan pada bagian bawah skedul.
- n Dokumentasi audit harus mencakup informasi yang cukup untuk memenuhi tujuan-tujuan perancangannya dan auditor harus memperhatikan hal ini.
- n Simpulan yang diperoleh dari setiap prosedur audit yang dilaksanakan harus dijelaskan dengan cara yang sederhana.

Ketua tim dan anggota tim pemeriksa memiliki tugas-tugas yang berbeda berkenaan dengan pengelolaan kertas kerja. Anggota tim bertugas menyusun kertas kerja ketika melaksanakan setiap prosedur audit berdasarkan penugasan yang diberikan oleh ketua tim. Ketua tim umumnya harus memeriksa, menganalisis dan menilai kertas kerja audit yang disiapkan anggota tim. Tujuan ketua tim menelaah kertas kerja ini adalah untuk memastikan bahwa semua prosedur audit telah dilaksanakan, prosedur audit telah dilaksanakan sesuai dengan panduan yang ada. Ketua tim juga perlu mendiskusikan kertas kerja dengan anggota tim yang menyusunnya untuk memberikan panduan perbaikan kertas kerja ini.

Lampiran 2. Komunikasi Audit

Menurut Schermerhorn, dkk. komunikasi adalah proses pengiriman dan penerimaan simbol-simbol yang mempunyai makna-makna tertentu.³ Komunikasi juga dilakukan dalam audit untuk memastikan bahwa audit dapat diselenggarakan dengan baik. Komunikasi yang dilakukan dalam audit dapat dikelompokkan dalam empat bagian, berdasarkan standar audit yang ada, yaitu:

- n Komunikasi antara auditor baru dengan auditor terdahulu (PSA No. 16/SA315). Auditor pengganti harus melakukan komunikasi dengan auditor terdahulu dalam hal terjadi penggantian atau proses penggantian auditor yang melaksanakan penugasan audit laporan keuangan.
- n Komunikasi hal-hal yang berkaitan dengan temuan-temuan pengendalian intern (PSA No. 35/SA325). Auditor harus mengidentifikasi dan melaporkan kondisi-kondisi yang patut dilaporkan (*reportable conditions*) berkaitan dengan pengendalian intern entitas. Komunikasi tersebut umumnya ditujukan kepada komite audit atau orang dengan tingkat wewenang dan tanggung jawab yang sama.
- n Komunikasi dengan manajemen (PSA No. 68/SA360).
- n Komunikasi dengan komite audit (PSA No. 48/SA 380). Beberapa permasalahan yang ditemui dalam audit harus dikomunikasikan dengan komite audit, yaitu yang menyangkut tanggung jawab auditor, kebijakan akuntansi signifikan, ketidaksepakatan manajemen, konsultasi dengan akuntan lain, isu utama yang dibicarakan dengan manajemen sebelum mempertahankan auditor, kesulitan yang dijumpai dalam pelaksanaan audit dan informasi signifikan lainnya.
- n Komunikasi antara auditor utama dengan auditor lain (IPSA No. 38.01/SA 380)

Standar pekerjaan lapangan audit pemerintahan, seperti yang tertera dalam GAGAS dan Draft SPKN, mengharuskan auditor mengomunikasikan informasi yang berkaitan dengan sifat, saat, lingkup pengujian dan pelaporan yang direncanakan, dan tingkat keyakinan yang diharapkan, kepada pejabat entitas yang diperiksa dan pejabat yang meminta pemeriksaan. Auditor tidak

³ John R. Schermerhorn, Jr., James G. Hunt, dan Richard N. Osborn, *Organizational Behavior*, Eighth Edition, John Wiley & Sons, Inc: 2003, hal. 339.

dibatasi untuk berkomunikasi kepada siapapun selama masa perencanaan pemeriksaan, termasuk kemungkinan adanya pembatasan dalam pelaporan untuk mengurangi risiko salah interpretasi laporan pemeriksaan. Bentuk, isi dan frekuensi komunikasi ditentukan berdasarkan pertimbangan profesional pemeriksa, tentu saja bentuk komunikasi tertulis lebih baik daripada bentuk komunikasi lisan. Auditor juga dapat mengomunikasikan informasi dalam surat penugasan. Komunikasi yang dilakukan oleh auditor harus didokumentasikan.

Dalam audit sektor publik, auditor harus mengomunikasikan tanggung jawab penugasan mereka kepada pejabat yang berwenang dari entitas yang diaudit, komite audit atau fungsi pengawasan lainnya, dan personil yang memiliki kewenangan dan tanggung jawab dalam proses pelaporan keuangan. Auditor juga harus menggunakan keahlian komunikasi dalam berkoordinasi dengan auditor pemerintah lainnya dan manajemen entitas yang diaudit, serta menjelaskan tanggung jawab mereka dalam menilai pengendalian intern dan opini mereka. Dalam hal auditor menghentikan audit, auditor harus mengomunikasikan secara tertulis alasan penghentian audit tersebut.

Komunikasi dalam Tim Audit

Sebelum berhubungan dengan pihak luar, tim auditor harus mempunyai mekanisme komunikasi internal yang baik. Komunikasi internal tersebut dilakukan dalam tahapan-tahapan berikut:

- a). Membangun suasana kerja tim yang sehat, melalui kerja sama, komunikasi permasalahan di antara anggota tim, apresiasi pendapat, saling percaya, dan mendorong tanggung jawab.
- b). Komunikasi audit dalam tahap perencanaan. Komunikasi ini dilakukan oleh manajer audit ketika mengarahkan semua tim audit dan menyusun program audit, dan komunikasi antara ketua tim dan anggota tim ketika melakukan pembagian tugas.
- c). Komunikasi audit selama pelaksanaan audit. Komunikasi ini terdiri dari komunikasi vertikal antara manajer audit, ketua tim dan anggota tim, dan komunikasi horizontal antar anggota tim. Komunikasi vertikal terdiri dari pernyataan kesulitan-kesulitan audit, laporan perkembangan audit, dan umpan balik dari anggota tim. Komunikasi horizontal terdiri dari koordinasi tim, pengumpulan informasi bersama, pemecahan masalah, pemahaman bersama, mengurangi perbedaan antar anggota tim, rekonsiliasi dan membangun dukungan bersama.
- d). Komunikasi selama penyiapan laporan audit. Tujuan komunikasi selama tahapan ini adalah untuk memperoleh persetujuan temuan audit,

mendapatkan tanggapan, dan memastikan bahwa auditor telah mengelola kertas kerja dengan baik.

Komunikasi dengan Auditan

Komunikasi antara auditor dengan auditan diselenggarakan dalam setiap tahapan audit, sejak dari perencanaan sampai dengan tahapan tindak lanjut. Pada permulaan pelaksanaan audit, auditor menggunakan komunikasi untuk memperoleh persepsi yang sama tentang mekanisme pelaksanaan audit dan mendapatkan pernyataan dari auditan untuk mendukung pelaksanaan audit. Selama masa pelaksanaan audit, auditor menggunakan komunikasi untuk mendapatkan bukti yang cukup, kompeten dan relevan untuk membuat simpulan, rekomendasi ataupun opini. Pada akhir audit, auditor menggunakan komunikasi untuk mendapatkan tanggapan dan persetujuan akhir atas semua temuan audit dan hal-hal yang akan dinyatakan dalam laporan audit. Komunikasi ini biasanya dilakukan dengan formal dan dituangkan dalam suatu berita acara. Pada tahapan tindak lanjut audit, komunikasi digunakan untuk memastikan bahwa auditan telah melaksanakan segala rekomendasi yang ada dalam laporan audit.

Komunikasi dengan Pihak Lain

Selain komunikasi internal dan komunikasi dengan auditan, auditor juga berkomunikasi dengan pihak-pihak lain, seperti:

- n Komunikasi dengan instansi teknis. Komunikasi ini dilakukan untuk menapatkan informasi yang kompeten dan memastikan bahwa beberapa permasalahan tertentu menjadi persoalan di antara auditor dan auditan. Komunikasi ini harus dalam bentuk formal dan tertulis. Sifat komunikasinya adalah ad hoc dan dapat dilakukan sewaktu-waktu.
- n Komunikasi dengan pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan auditan dalam melaksanakan sebagian fungsi auditan. Komunikasi ini juga dilakukan dalam bentuk formal dan tertulis.
- n Komunikasi dengan tenaga ahli, pakar atau nara sumber. Komunikasi ini dilakukan kepada orang-orang karena pengetahuan mereka bukan karena posisi mereka.
- n Komunikasi dengan instansi penyidik atau kejaksaan. Komunikasi ini diselenggarakan dalam situasi khusus seperti ditemukannya kecurangan.

Komunikasi dengan Komite Audit atau Pejabat yang Memiliki Fungsi Pengawasan

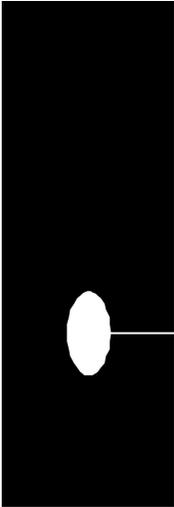
Pejabat fungsi pengawasan atau komite audit berfungsi mengawasi terselenggaranya pengendalian intern dan pelaporan yang bebas dari salah saji.

Lampiran 3. Supervisi Audit

Lampiran 4. Pertimbangan Hasil Audit Sebelumnya

Latihan

1. Jelaskan apa yang dimaksud dengan perencanaan audit dan apa saja langkah-langkah yang dilakukan dalam tahapan perencanaan audit.
2. Apakah yang dimaksud dengan perencanaan lembaga audit dan apa pula yang dimaksud dengan perencanaan penugasan audit?
3. Apa saja yang tertera dalam perencanaan strategis lembaga audit?
4. Apa saja isi perencanaan operasional lembaga audit?
5. Mengapa perencanaan penugasan audit harus dilakukan? Apa manfaatnya?
6. Jelaskan aspek-aspek dalam perencanaan audit.
7. Sebutkan dan jelaskan langkah-langkah dalam persiapan perencanaan audit.
8. Apa tujuan auditor menetapkan tujuan audit?
9. Bagaimana pemahaman atas entitas/program dilakukan pada audit keuangan dan audit kinerja?
10. Sebutkan sumber-sumber informasi yang dapat digunakan untuk memahami suatu program.
11. Apa tujuan dari prosedur analitis awal?
12. Apakah definisi dari materialitas dan risiko dalam audit? Jelaskan model risiko yang digunakan dalam audit.
13. Sebutkan unsur-unsur perencanaan audit rinci.
14. Apa saja yang tercantum dalam program audit?
15. Apa tujuan penyusunan kertas kerja?
16. Jelaskan jenis-jenis kertas kerja.
17. Bagaimana pengarsipan suatu kertas kerja?
18. Jelaskan jenis-jenis komunikasi apa saja yang dilakukan dalam audit.
19. Mengapa pekerjaan audit dari anggota tim harus disupervisi?
20. Jelaskan pengaruh hasil audit sebelumnya terhadap audit tahun berjalan.



V. DASAR-DASAR SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- § Menjelaskan hubungan antara pemerintahan yang baik dengan akuntabilitas.
- § Menjelaskan peranan sistem pengendalian intern sektor publik dalam mendorong pemerintahan yang baik dan akuntabilitas sektor publik.
- § Merinci sistem pengendalian manajemen sektor publik di Indonesia.
- § Memaparkan konsep dasar sistem pengendalian intern berdasarkan kerangka kerja COSO.
- § Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas pengendalian pada sektor publik.
- § Menjelaskan pokok-pokok pengendalian intern untuk mencegah KKN.
- § Memaparkan sistem pengendalian untuk pencegahan KKN di Indonesia

Kepemerintahan (*Governance*) dan
Akuntabilitas

Harapan publik terhadap organisasi pemerintahan diartikulasikan dalam berbagai cara, tetapi semuanya terfokus pada organisasi dan bagaimana pimpinannya mengatur organisasi. Istilah yang sering digunakan berkaitan dengan pengaturan organisasi adalah pemerintahan (*governance*) dan tanggung jawab pengelolaan (*stewardship*). Kedua istilah ini saling terkait di mana pemerintahan mengandung arti wewenang atau hak dari manajemen suatu organisasi dan tanggung jawab pengelolaan mengandung arti kewajiban yang timbul dari pelaksanaan wewenang atau hak tersebut. Bentuk formal dari tanggung jawab pengelolaan terwujud dalam penyelenggaraan akuntabilitas.

Kepemerintahan mempunyai banyak pengertian. Dari segi fungsional, pemerintahan ditinjau dari apakah pemerintah telah menjalankan fungsinya secara efektif dan efisien dalam upaya mencapai tujuan yang telah digariskan atau sebaliknya. World Bank mendefinisikan pemerintahan sebagai cara bagaimana kekuasaan negara digunakan untuk mengelola sumber daya-sumber daya ekonomi dan social guna pembangunan masyarakat. Sementara itu UNDP mendefinisikan pemerintahan sebagai penggunaan kesewenangan politik, ekonomi, dan administratif untuk mengelola masalah-masalah nasional pada semua tingkatan. Dari ketiga definisi di atas dapat ditarik kesimpulan mengenai pemerintahan yakni cara pemerintah menjalankan kekuasaannya, meliputi kekuasaan politik, ekonomi, dan sosial untuk menyelesaikan masalah nasional dan mencapai tujuan negara.

Kata *governance* seringkali disandingkan dengan “*good*” menjadi *good governance*. *Good* mengandung dua pengertian. Pertama, nilai-nilai yang menjunjung tinggi kehendak rakyat dan dapat meningkatkan kemampuan rakyat dalam pencapaian tujuan kemandirian, pembangunan berkelanjutan, dan keadilan sosial. Kedua, aspek-aspek fungsional yang dijalankan secara efisien dan efektif. Dengan kata lain, pemerintahan yang baik (*good governance*) berorientasi pada tujuan nasional serta menuntut pemerintah memiliki kompetensi sehingga struktur ekonomi dan mekanisme politik dapat berfungsi efektif dan efisien.

Dari pengertian akar katanya, dapat ditarik suatu definisi mengenai pemerintahan yang baik yaitu:

a). Menurut World Bank

Kepemerintahan yang baik adalah penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab sejalan dengan demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran kesalahan alokasi dana investasi yang langka, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan

kerangka kerja hukum dan politik bagi tumbuhnya aktivitas kewiraswastaan

b). Menurut UNDP

Kepemerintahan yang baik dicerminkan melalui hubungan sinergis dan konstruktif antara negara, sektor swasta, dan masyarakat.

Pelaksanaan pemerintahan yang baik menjadi tanggung jawab pemerintah sebagai pengemban amanah rakyat dengan didukung masyarakat dan sektor swasta. Peran pemerintah sebagaimana diutarakan Osborne and Gaebler (1992) dalam “Reinventing the Government” adalah sebagai berikut:

- a). Pemerintah katalis: fokus pada pemberian pengarahan, bukan terlibat langsung dalam proses produksi
- b). Pemerintah milik masyarakat: memberdayakan masyarakat daripada melayani
- c). Pemerintah yang kompetitif: menumbuhkan semangat kompetisi dalam pemberian pelayanan publik
- d). Pemerintah yang digerakkan oleh misi: mengubah organisasi yang digerakkan oleh peraturan menjadi organisasi yang digerakkan oleh misi
- e). Pemerintah berorientasi hasil: membiayai hasil bukan masukan
- f). Pemerintah berorientasi pelanggan: memenuhi kebutuhan pelanggan, bukan birokrasi
- g). Pemerintah wirausaha: mampu menciptakan pendapatan, tidak sekedar membelanjakan
- h). Pemerintah antisipatif: berupaya mencegah daripada bersikap reaktif
- i). Pemerintah desentralisasi: berubah dari kekuasaan terpusat menuju tim kerja dan partisipasi
- j). Pemerintah berorientasi pada (mekanisme) pasar: mengadakan perubahan dengan mekanisme pasar (sistem insentif) dan bukan dengan mekanisme administratif (sistem prosedur dan pemaksaan)

Tanggung jawab pengelolaan (*stewardship*) berada pada jajaran pimpinan organisasi yang meliputi pengawasan atas praktik-praktik pemerintahan yang dilaksanakan oleh jajaran organisasinya. Tugas utama dari pimpinan organisasi dalam proses pemerintahan yang baik adalah mengawasi pelaksanaan tugas pokok dan fungsi organisasi, untuk memastikan bahwa sumber daya manusia yang efektif tersedia untuk menjalankan tugas sehari-hari, pertanggungjawaban sumber-sumber daya keuangan dan sumber-sumber daya lainnya, dan memastikan bahwa tidak ada permasalahan-

permasalahan yang serius dalam mengarahkan organisasi untuk mencapai visi dan misinya.

Kepemerintahan yang baik harus didukung dengan transparansi dan akuntabilitas yang tinggi. Seorang pakar keuangan menyatakan bahwa salah satu pondasi pemerintahan yang baik adalah ketersediaan informasi yang cukup, tepat waktu dan dapat dipercaya mengenai kinerja organisasi (Jeffrey Lucy, Ketua Australian Securities and Investment Commission). Oleh karena itu, informasi yang lengkap dan dapat dipercaya harus selalu tersedia mengenai kinerja dan konsumsi sumber daya yang digunakan untuk pelayanan publik. Ketersediaan informasi atau transparansi inilah yang merupakan unsur utama dari akuntabilitas. Transparansi adalah unsur pembangun bagi akuntabilitas yang efektif. Transparansi berarti masyarakat dapat melihat dengan jelas aktivitas dari organisasi pemerintahan.

Akuntabilitas harus didasarkan pada tingkatan tanggung jawab hierarkis dalam organisasi pemerintahan. Setiap individu dalam organisasi pemerintahan bertanggung jawab atas setiap kegiatan yang dilaksanakannya sesuai dengan wewenangnya. Oleh karena itu, harus ada perbedaan akuntabilitas antara kegiatan-kegiatan yang dapat dikendalikan (*controllable activities*) dan kegiatan-kegiatan yang tidak dapat dikendalikan (*uncontrollable activities*) oleh setiap individu atau pejabat di dalam organisasi pemerintahan.

Peranan Sistem Pengendalian Intern Sektor Publik dalam Mendorong Kepemerintahan yang Baik dan Akuntabilitas

Para pengambil kebijakan dan jajaran manajemen di sektor pemerintahan selalu berusaha untuk mencari cara-cara yang lebih baik untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran organisasi, yang tercantum baik dalam perencanaan strategis maupun perencanaan operasional tahunan. Faktor kunci untuk mencapai keberhasilan dan meminimalkan permasalahan-permasalahan operasional adalah menyelenggarakan suatu sistem pengendalian manajemen, atau yang juga sering disebut sebagai sistem pengendalian intern, yang sesuai dengan kebutuhan organisasi. Suatu sistem pengendalian intern yang efektif juga akan mendukung manajemen organisasi dalam mengantisipasi perubahan-perubahan lingkungan internal dan eksternal yang akan mengubah pola dan prioritas kebutuhan masyarakat. Ketika program-program yang diselenggarakan mengalami perubahan dan ketika unit-unit organisasi pemerintahan berusaha menyempurnakan proses

kegiatannya dan menggunakan teknologi-teknologi baru, manajemen unit-unit organisasi tersebut harus secara terus menerus menilai dan mengevaluasi sistem pengendaliannya untuk memastikan bahwa aktivitas pengendalian yang digunakannya berjalan dengan efektif dan selalu diperbarui.

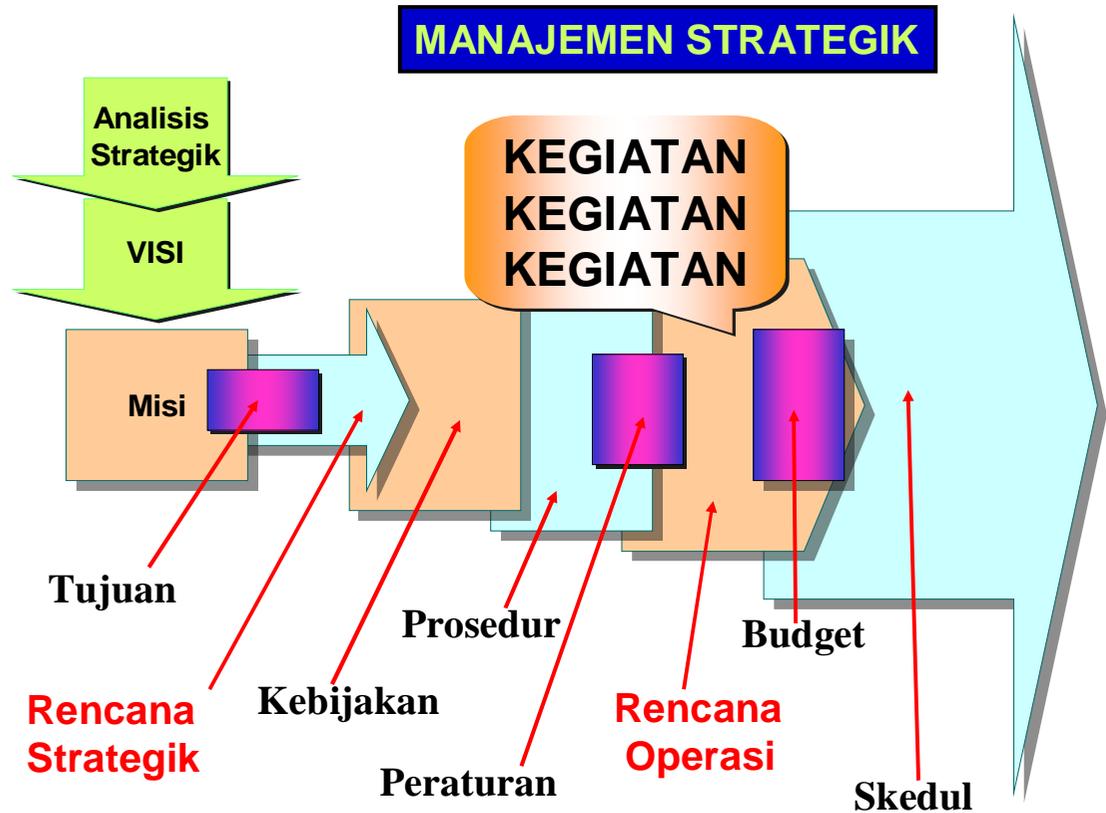
Berbagai perkembangan sosial dan politik saat ini mengharuskan organisasi pemerintahan menyelenggarakan suatu sistem pengendalian manajemen yang efektif. Dari sisi hukum, ada dua perkembangan utama yang berkaitan dengan penyelenggaraan sistem pengendalian manajemen. Pertama, berbagai aturan dalam Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah sejak tahun 1999 mengharuskan instansi pemerintah untuk menyatakan visi, misi, sasaran-sasaran kinerja strategis dan tahunan dan mengukur serta melaporkan kinerja dari pencapaian sasaran-sasaran tersebut. Sistem pengendalian berperan sangat penting dalam memastikan bahwa berbagai visi, misi, tujuan dan sasaran instansi tersebut tercapai dalam kerangka waktu yang telah ditentukan. Kedua, Pasal 58 Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mengharuskan Pemerintah mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh untuk peningkatan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.

Perkembangan yang pesat dalam teknologi komunikasi dan informasi juga mulai mempengaruhi sektor pemerintahan. Inisiatif *e-government* sudah mulai bergulir dengan munculnya berbagai sistem informasi sektor publik yang dapat diakses melalui internet. Hal ini semua memunculkan adanya kebutuhan akan sistem pengendalian intern pada lingkungan yang berbasis sistem komputer. Sumber daya manusia juga telah dipandang sebagai sumber daya yang paling kritikal bagi suatu organisasi sehingga memunculkan adanya kebutuhan manajemen modal intelektual (*human/intellectual capital*) sebagai bagian penting dalam sistem pengendalian intern.

Sistem Pengendalian Intern (Manajemen) Sektor Publik di Indonesia

Siklus Perencanaan/Anggaran Pemerintah,
Perencanaan Strategis, Perencanaan Operasional
dan Anggaran

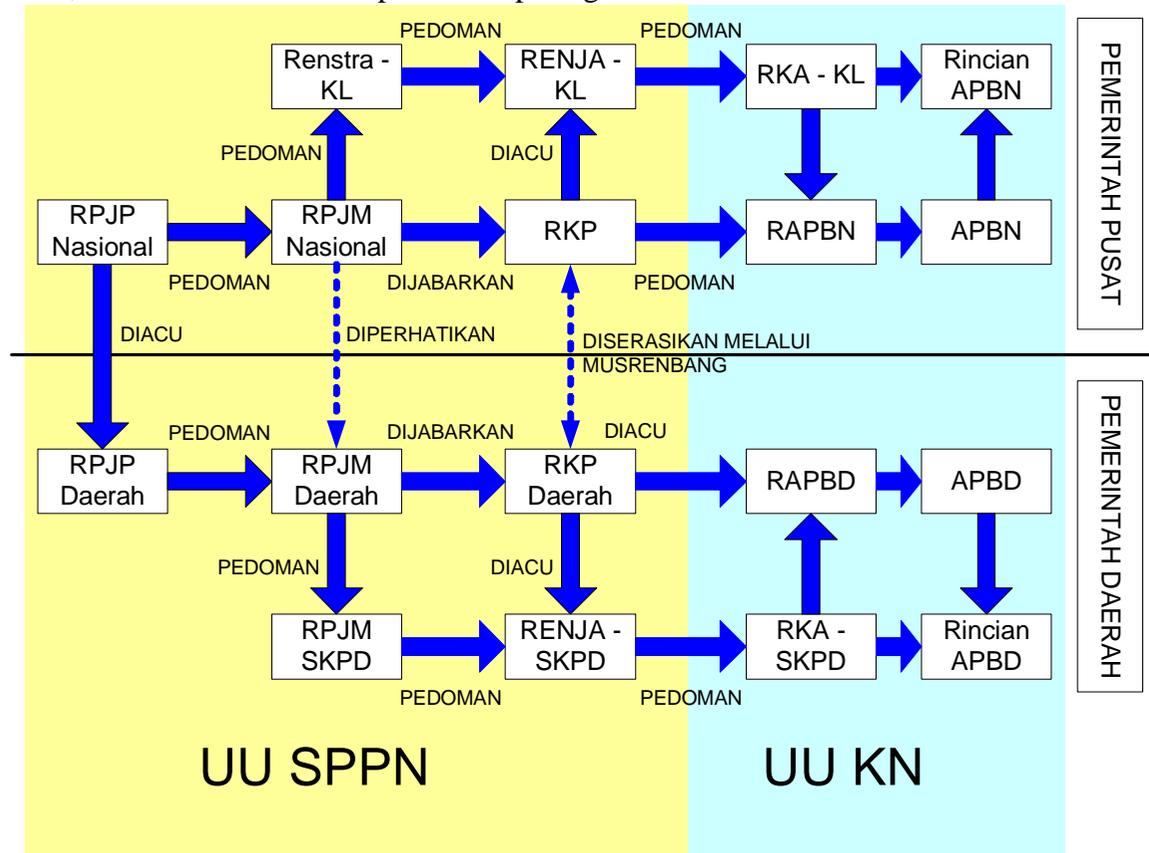
Berbagai aspek dalam sistem pengendalian manajemen instansi pemerintahan di Indonesia terkait dengan sistem perencanaan pemerintahan Indonesia. Sejalan dengan pengembangan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan, sistem perencanaan kegiatan pemerintahan mengintegrasikan rencana-rencana operasional tahunan dalam perencanaan strategik, seperti yang tersaji pada gambar 5-1 berikut:



GAMBAR 5-1: KETERKAITAN PERENCANAAN STRATEGIK DAN PERENCANAAN OPERASIONAL (SUMBER: DJAPK)

Perencanaan Pembangunan berdasarkan Undang-Undang Nomor 25 tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional terdiri atas tiga macam yakni Rencana Pembangunan Jangka Panjang (untuk periode 20 tahun), Rencana Pembangunan Jangka Menengah (untuk periode 5 tahun) dan Rencana Kerja Tahunan disebut juga Rencana Kerja Pemerintah (RKP). Rencana Kerja Tahunan ini kemudian dirinci aspek finansialnya dalam RAPBN, yang setelah disetujui menjadi APBN sebagai landasan hukum

pembiayaan kegiatan negara dan pembangunan. Keterkaitan antara RPJM, RKP, RAPBN dan APBN dapat dilihat pada gambar 5-2 berikut.



GAMBAR 5-2: KETERKAITAN PERENCANAAN DALAM UU SPPN DAN UUKN

RKP disusun dengan berpedoman pada RPJM Nasional, selanjutnya menjadi pedoman bagi penyusunan APBN setiap tahunnya.

Pada tingkatan kementerian/lembaga, disusun Rencana Strategik Kementerian/Lembaga (Renstra KL) untuk periode 5 tahunan, yang dirinci lebih lanjut dalam Rencana Kinerja Kementerian/Lembaga (Renja KL) untuk mendokumentasikan rencana kegiatan tahunan. Rincian rencana finansial dari Renja KL tersusun dalam Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian/Lembaga (RKA-KL). Konsolidasi RKA-KL seluruh kementerian/lembaga inilah yang menjadi isi dari RAPBN. Dengan demikian, ketika RAPBN diresmikan menjadi APBN, maka Rincian APBN dikembangkan dari RKA-KL, seperti yang tertera pada gambar di atas.

Pada masa-masa sebelumnya, GBHN ditetapkan oleh MPR sehingga pemerintah hanya berperan sebagai pelaksana anggaran. Kini RPJP dan RPJM

ditetapkan oleh pemerintah sendiri, dalam hal ini adalah Bappenas. Penetapan rencana pembangunan tersebut melibatkan peran serta lembaga pemerintah terkait dan masyarakat melalui Musrenbang (Musyawarah Perencanaan Pembangunan) yang diselenggarakan di beberapa kota besar seperti Jakarta, Surabaya, Makassar, dan sebagainya.

Dari gambar di atas dapat dilihat bahwa masing-masing kementerian/lembaga menyusun Rencana Strategik (Renstra) dengan mengacu pada RPJM Nasional. Pengertian Perencanaan Strategis menurut Inpres No. 7 Tahun 1999 adalah proses yang berorientasi pada hasil yang ingin dicapai selama kurun waktu satu tahun sampai dengan lima tahun dengan memperhitungkan potensi, peluang, dan kendala yang ada atau mungkin timbul. Rencana strategik mengandung visi, misi, tujuan, sasaran yang meliputi kebijaksanaan, program, dan kegiatan yang realistis dengan mengantisipasi perkembangan masa depan yang diinginkan dan dapat dicapai.

Pada tingkatan pemerintah daerah, lembaga pemerintah daerah (propinsi dan kabupaten/kota) mengembangkan RPJP Daerah untuk perencanaan berjangka waktu 25 tahunan, RPJM Daerah untuk perencanaan berjangka waktu 5 tahunan, dan RKP Daerah. RKP Daerah ini menjadi acuan bagi penyusunan RAPBD. Demikian pula, pada tingkatan instansi pemerintah daerah, setiap instansi mengembangkan Renstra Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) untuk program kerja 5 tahunan, Renja SKPD untuk program kerja tahunan, dan RKA-SKPD untuk penganggaran keuangan berkenaan dengan program kerja tahunan tersebut.

Rencana Strategik kementerian/lembaga berisi hal-hal yang disepakati bersama oleh para pejabat dan pegawai kementerian/lembaga, seperti yang tertera pada gambar 5-3 (formulir) di bawah, yang terdiri dari:

- a. Visi
- b. Misi
- c. Tujuan
- d. Sasaran
- e. Strategi
 - Kebijakan
 - Program

Rencana Strategik
Tahuns.d.

Instansi :
Visi :
Misi :

Tujuan	Sasaran		Cara Mencapai Tujuan dan Sasaran		Keterangan
	Uraian	Indikator	Kebijakan	Program	
1	2	3	4	5	6

GAMBAR 5-3: FORMULIR RENCANA STRATEGIK

Selanjutnya dari perencanaan strategis diterjemahkan menjadi perencanaan operasional (kinerja). Perencanaan kinerja merupakan proses penetapan kegiatan tahunan dan indikator kinerja berdasarkan program, kebijakan, dan sasaran yang telah ditetapkan dalam rencana strategik. Hasil dari proses ini berupa RKT/RKP. Seperti yang tercantum pada gambar 5-4 berikut, komponen rencana kinerja meliputi:

- a). Sasaran
- b). Program
- c). Kegiatan
- d). Indikator kinerja kegiatan (masukan, keluaran, hasil, dampak, manfaat)

Dari RKP inilah kemudian disusunlah APBN setiap tahun. Berikut tahapan dalam penetapan APBN:

- a). Pemerintah Pusat menyerahkan kebijakan fiskal dan kerangka makro ekonomi untuk tahun anggaran berikutnya kepada DPR paling lambat akhir Mei tahun sebelumnya.
- b). Pemerintah Pusat dan DPR mendiskusikan kebijakan fiskal dan kerangka makro ekonomi.
- c). Tiap kementerian/lembaga menyusun rencana kerja dan anggaran tahun berikutnya.
- d). Rencana kerja dan anggaran diserahkan kepada DPR untuk didiskusikan. Hasil diskusi diserahkan kepada Menteri Keuangan untuk menyusun RAPBN.
- e). Pemerintah Pusat mengajukan RAPBN dilengkapi dengan Nota Keuangan kepada DPR pada bulan Agustus
- f). DPR mendiskusikan RAPBN. DPR dapat mengusulkan perubahan pada RAPBN.

- g). Keputusan penetapan APBN paling lambat 2 bulan sebelum tahun anggaran yang bersangkutan. Jika DPR tidak menyetujui RAPBN, maka digunakan APBN tahun yang lalu.

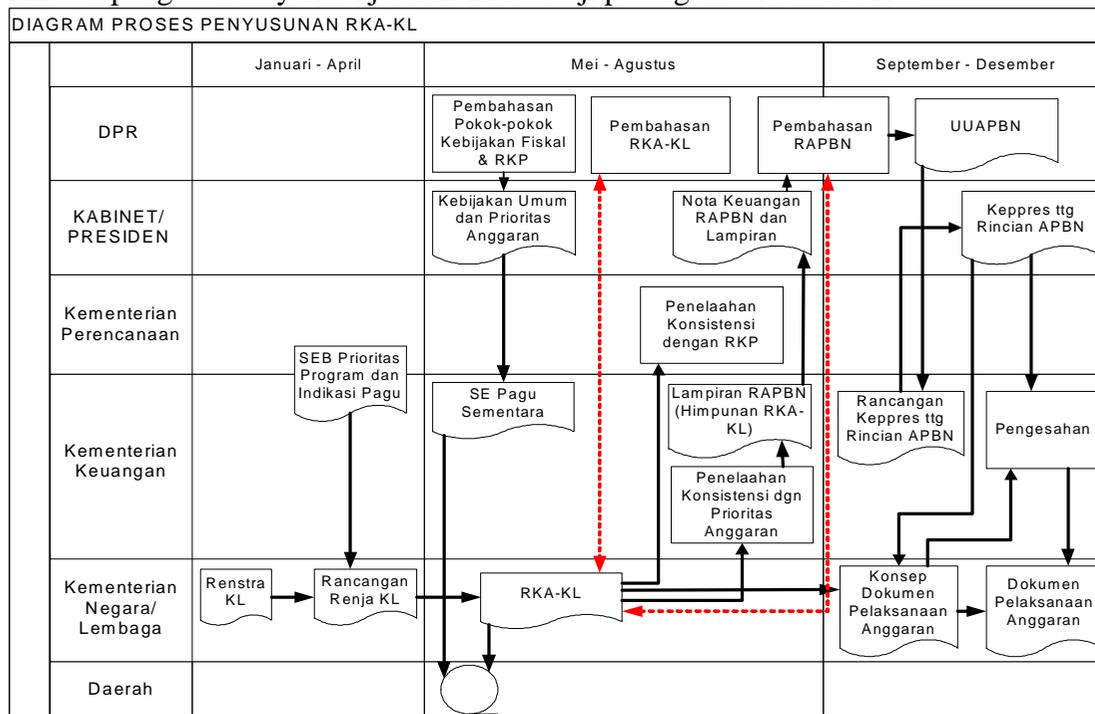
Rencana Kinerja Tahunan
Tahun.....

Instansi:

Sasaran			Program	Kegiatan				Ket.
Uraian	Indikator	Target		Uraian	Indikator	Satuan	Target	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

GAMBAR 5-4: FORMULIR RENCANA KINERJA TAHUNAN

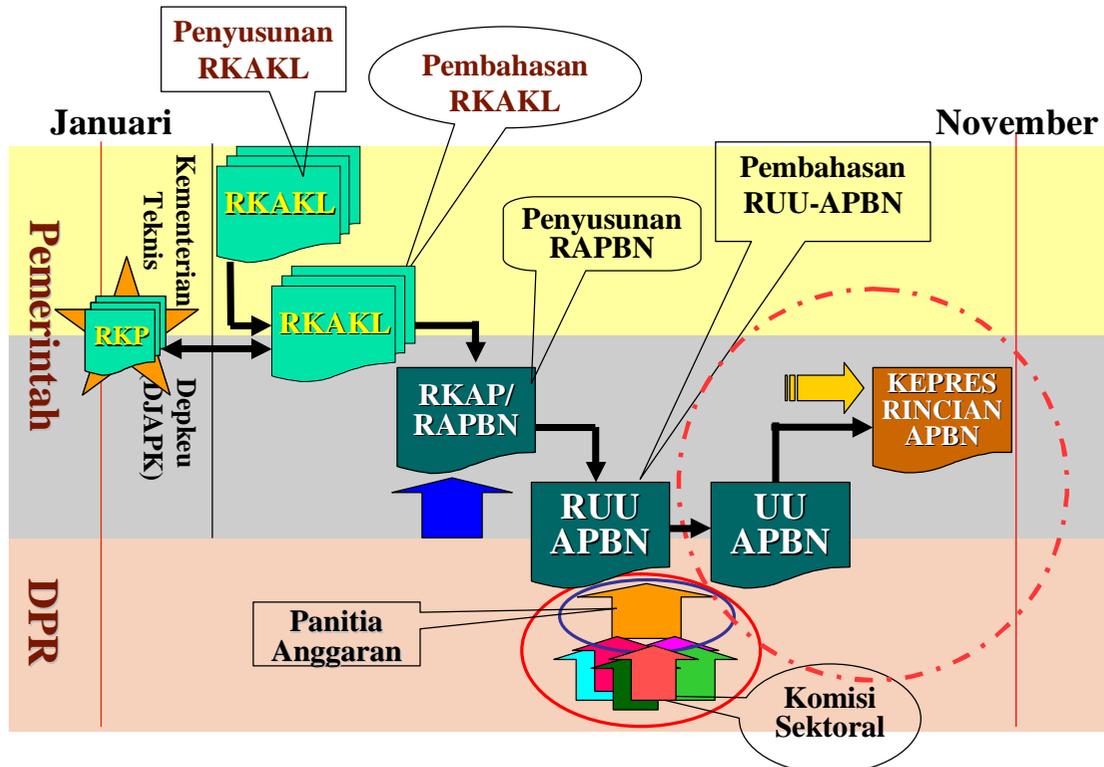
Secara umum, rangkaian penyusunan RAPBN dengan bersumber pada RKA-KL dan pengesahannya menjadi APBN tersaji pada gambar 5-5 berikut



GAMBAR 5-5: BAGAN ALUR PROSES PENYUSUNAN RKA-KL

Keterkaitan proses penyusunan RAPBN dan RKA-KL tersaji pada gambar berikut:

Penyusunan Dokumen Anggaran

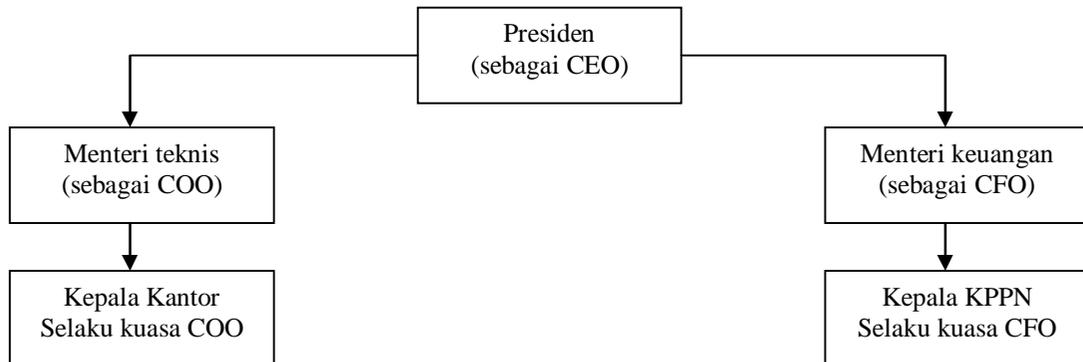


GAMBAR 5-6: ALUR PROSES PENYUSUNAN DOKUMEN ANGGARAN (SUMBER DJAPK)

Proses Pelaksanaan Anggaran dan Kegiatan Operasional

Berdasarkan UU No. 17 Tahun 2003, pelaksanaan anggaran dilakukan oleh beberapa kekuasaan, seperti dijabarkan dalam gambar 5-7 berikut.

Presiden berperan sebagai kuasa tertinggi dalam pelaksanaan anggaran. Menteri Keuangan berperan sebagai bendaharawan umum yang mengelola keuangan negara melalui KPPN (DJPb), sedangkan menteri teknis dan kepala kantor di bawahnya merupakan pelaksana kegiatan operasional pemerintah. Masing-masing kementerian teknis dan kantor yang berada di bawahnya dapat mengajukan kebutuhan dana melalui KPPN sesuai dengan DIPA yang telah ditetapkan pada awal tahun. DIPA berfungsi sebagai pagu atas (batas atas) belanja pemerintah.

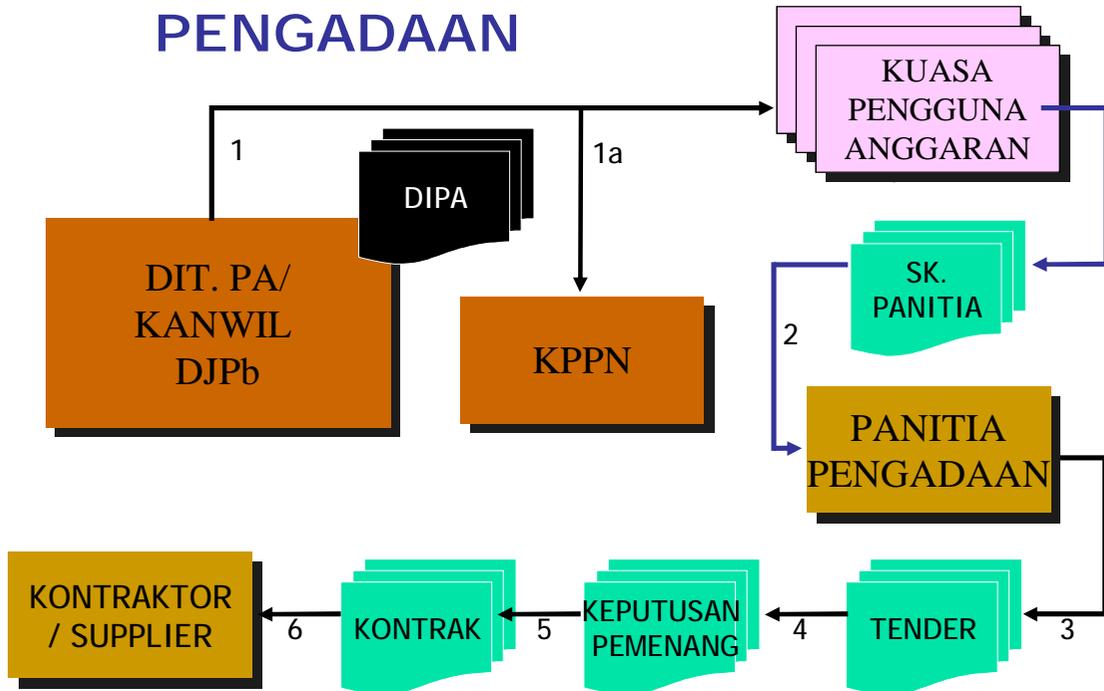


GAMBAR 5-7: BAGAN ORGANISASI KEKUASAAN DALAM KEUANGAN NEGARA

Meskipun demikian penyesuaian dalam anggaran pemerintah tetap dimungkinkan sepanjang terjadi perbedaan antara kondisi sekarang dengan asumsi saat penyusunan anggaran. Penyesuaian anggaran dilakukan antara lain dengan UU TPAPBN (Tambah dan Perubahan APBN) dan penggeseran satu anggaran ke anggaran lainnya (kecuali dari belanja pegawai ke belanja nonpegawai).

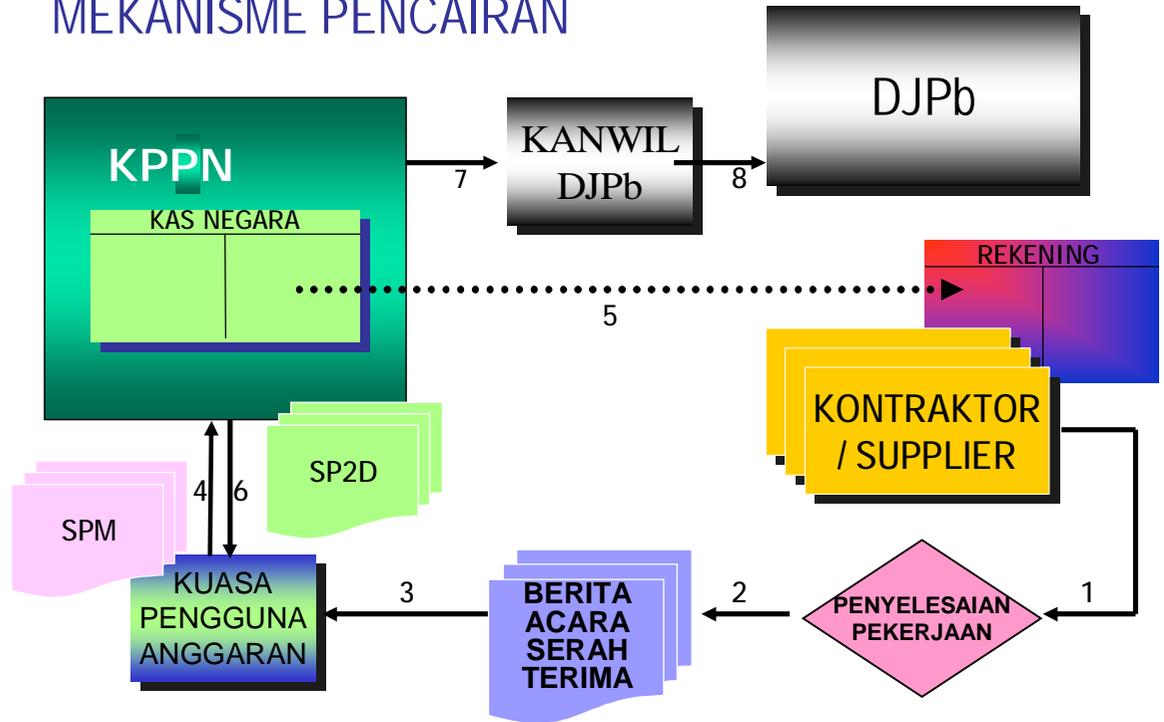
Dalam pelaksanaan kegiatan yang didanai melalui APBN ini, Pemerintah mengeluarkan berbagai aturan yang berfungsi mengendalikan aspek pelaksanaan kegiatan maupun pencairan uang dari kas negara, seperti penyusunan dan pencairan DIPA, pedoman pelaksanaan DIPA, mekanisme pengadaan barang, struktur organisasi pengelolaan keuangan, pengaturan otorisasi kegiatan, pengaturan otorisasi pembebanan pada anggaran, otorisasi pembayaran dan sebagainya.

MEKANISME PENGADAAN



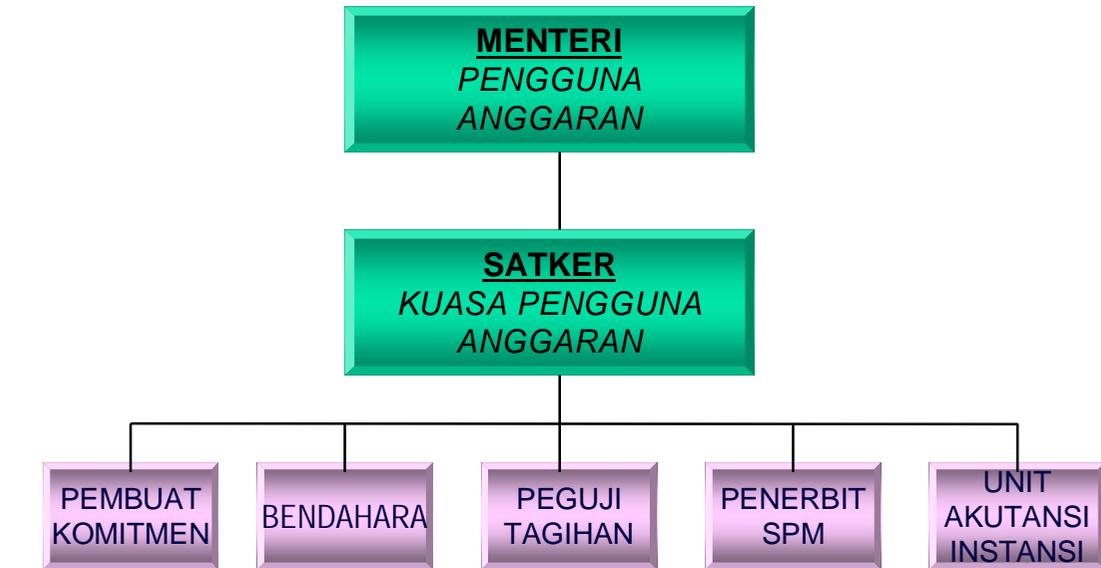
GAMBAR 5-8: ALUR DOKUMEN MEKANISME PENGADAAN (SUMBER DJAPK)

MEKANISME PENCAIRAN



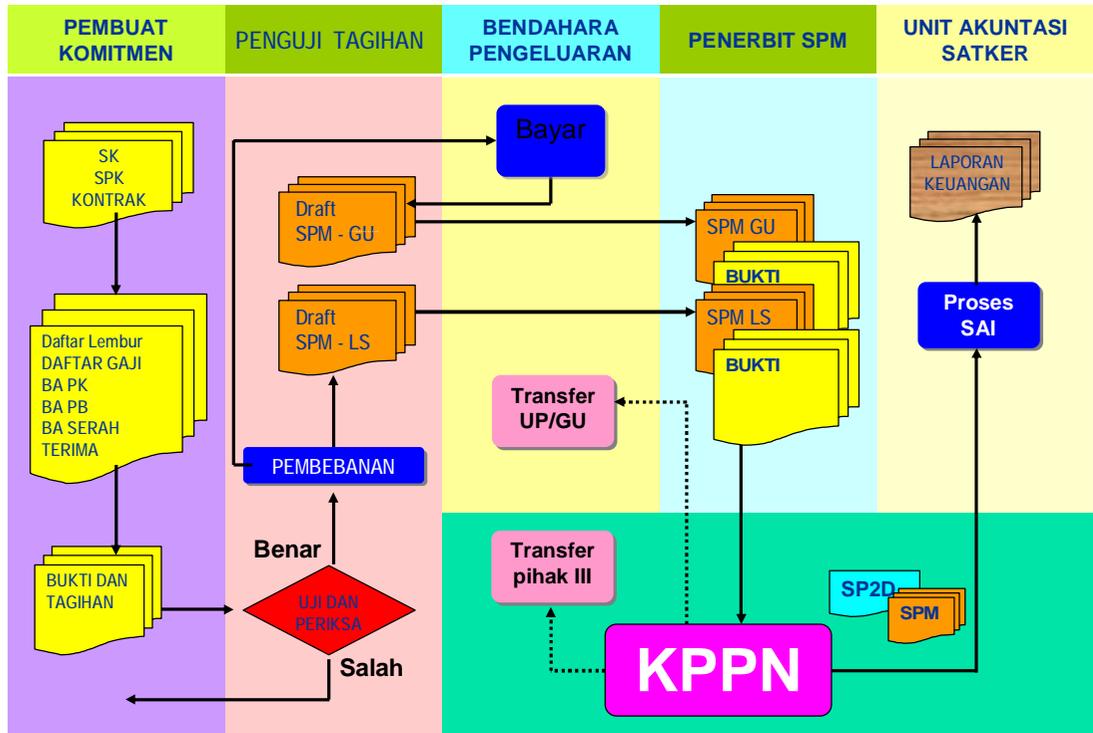
GAMBAR 5-9: ALUR DOKUMEN MEKANISME PENCAIRAN ANGGARAN(SUMBER DJAPK)

**STRUKTUR ORGANISASI
PENGELOLA KEUANGAN NEGARA
(UU KEUANGAN NEGARA NO. 17/2003)**



GAMBAR 5-10: STRUKTUR ORGANISASI PENGELOLA KEUANGAN NEGARA

BAGAN ALIR PROSES PEMBAYARAN PADA SATUAN KERJA



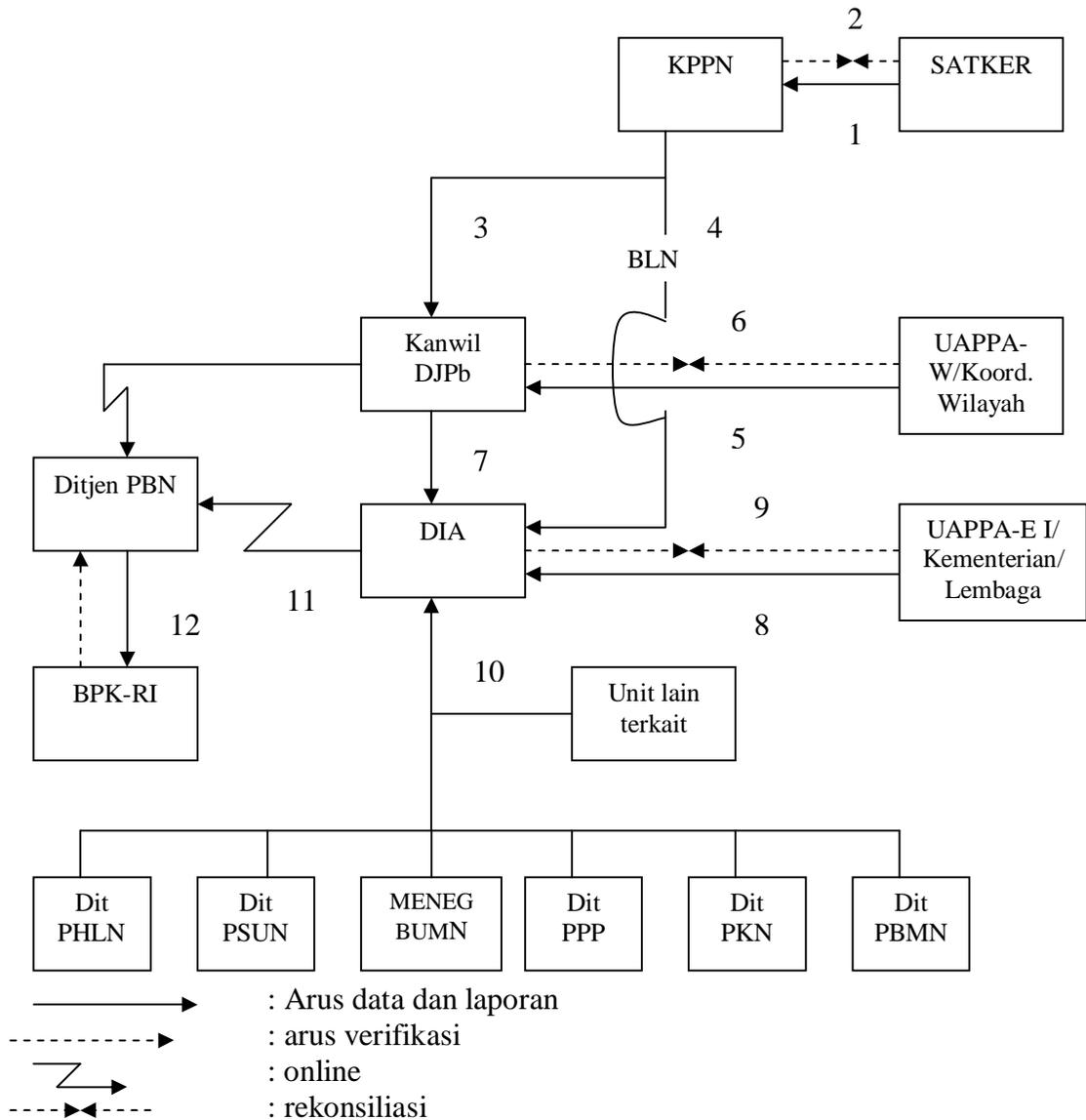
GAMBAR 5-11: BAGAN ALIR PROSES PEMBAYARAN PADA SATUAN KERJA

Sistem Pelaporan dan Pertanggungjawaban pada Sektor Publik

Mekanisme pelaksanaan anggaran didukung oleh suatu sistem yakni Sistem Akuntansi Pemerintahan Pusat (SAPP). SAPP merupakan sistem terpadu yang menggabungkan prosedur manual dengan proses elektronik dalam pengambilan data, pembukuan, dan pelaporan semua transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas seluruh entitas Pemerintah Pusat. Sistem ini diberlakukan untuk seluruh unit organisasi Pemerintah Pusat dan unit akuntansi pada Pemerintah Daerah, kecuali Pemerintah Daerah, BUMN/BUMD, Bank dan Lembaga Keuangan Pemerintah.

SAPP terdiri atas SAP (Sistem Akuntansi Pusat) dan SAI (Sistem Akuntansi Instansi). SAP dilaksanakan oleh Ditjen Perbendaharaan, sedangkan SAI dilaksanakan oleh kementerian/lembaga. Sistem-sistem akuntansi ini memiliki beberapa subsistem

Sistem pelaporan dan pertanggungjawaban pada pemerintah pusat dapat dilihat pada gambar berikut.



GAMBAR 5-12: BAGAN ALUR SISTEM PELAPORAN DAN PERTANGGUNGJAWABAN PEMERINTAH PUSAT

1. KPPN memproses dokumen sumber untuk menyusun Laporan Keuangan berupa Laporan Arus Kas, Neraca Kas Umum Negara, dan Laporan Realisasi Anggaran (LRA).
2. KPPN melakukan rekonsiliasi LRA dengan seluruh unit kerja di wilayah kerjanya
3. KPPN menyusun Laporan Keuangan tingkat KPPN dan menyerahkannya bersama Arsip Data Komputer (ADK) kepada Kanwil DJPb.
4. Khusus untuk KPPN yang memproses Bantuan Luar Negeri, menyerahkan Laporan Keuangan dilengkapi ADK kepada DIA (Direktorat Informasi dan Akuntansi)
5. Kanwil memproses laporan keuangan dari UAPPA-Wilayah.
6. Kanwil melakukan rekonsiliasi LRA dengan UAPPA-Wilayah di wilayah kerjanya
7. Kanwil menyusun Laporan Keuangan dalam bentuk Laporan Arus Kas, Neraca, dan Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan laporan keuangan konsolidasi dari seluruh KPPN di wilayah kerjanya.
8. DIA memproses laporan keuangan dari UAPPA-Eselon I
9. DIA melakukan rekonsiliasi LRA dengan UAPPA-Eselon I di wilayah kerjanya
10. Seluruh direktorat menyerahkan laporan dilengkapi dengan ADK kepada DIA
11. DIA melakukan konsolidasi atas seluruh laporan keuangan dari Kanwil, BLN, dan direktorat-direktorat menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dan menyerahkannya kepada Ditjen Pb
12. DJPb menyerahkan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat kepada BPK-RI.

Konsep Dasar Sistem Pengendalian Intern

Definisi dan Tujuan Pengendalian Intern

Pada tahun 1992, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) telah mengembangkan sebuah model untuk mengevaluasi pengendalian internal. Model tersebut telah diadaptasi sebagai kerangka pengendalian internal yang diterima umum dan diakui sebagai standar definitif, di mana organisasi harus mengukur efektivitas sistem pengendalian internnya.

Pengendalian intern, sebagaimana didasarkan pada definisi yang terdapat dalam COSO Report, merupakan suatu proses yang menjadi komponen suatu manajemen organisasi yang dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai tercapainya tiga tujuan berikut:

- n Efektivitas dan efisiensi kegiatan organisasi,
- n Keandalan pelaporan keuangan, dan
- n Ketaatan atas peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pengendalian intern juga dirancang untuk tujuan tambahan yaitu mengamankan aset/kekayaan organisasi, yaitu memberikan keyakinan yang memadai bahwa perolehan, penggunaan, dan pelepasan aset organisasi secara tidak sah dapat dicegah atau dideteksi dengan segera. Sementara itu, INTOSAI menyatakan definisi pengendalian intern dengan cara yang agak berbeda tetapi memiliki makna yang sama, yaitu:

“Internal control is an integral process that is effected by an entity’s management and personnel and is designed to address risks and to provide reasonable assurance that in pursuit of the entity’s mission, the following general objectives are being achieved:

- Executing orderly, ethical, economical, efficient and effective operations;
- Fulfilling accountability obligations;
- Complying with applicable laws and regulations;
- Safeguarding resources against loss, misuse and damage.”

(Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector
– INTOSAI)

Perbedaan utama kedua definisi ini terletak pada penekanan tujuan pengamanan sumber daya dari kehilangan, penyalahgunaan dan kerusakan. Pada kerangka kerja COSO, tujuan ini hanya merupakan tujuan tambahan, tetapi pada panduan INTOSAI tujuan ini diangkat menjadi tujuan utama. INTOSAI beralasan bahwa tujuan ini perlu diangkat lebih dari sekedar tujuan tambahan bagi organisasi pada sektor publik karena sumber daya pada sektor publik umumnya berasal dari uang masyarakat dan penggunaannya pada sektor publik memerlukan perhatian khusus.

Dengan demikian, definisi di atas mengandung konsep-konsep fundamental sebagai berikut:

- n Pengendalian intern adalah suatu proses. Pengendalian intern adalah suatu cara bukan suatu hasil akhir. Pengendalian intern berisi

serangkaian tindakan yang menyeluruh dan terintegrasi dalam infrastruktur organisasi.

- n Pengendalian intern dipengaruhi oleh orang. Pengendalian intern tidak akan tercapai hanya dengan menyediakan prosedur dan formulir, tetapi juga dengan tindakan-tindakan dan sikap-sikap orang dalam setiap tingkatan suatu organisasi, termasuk pucuk pimpinan organisasi tersebut.
- n Pengendalian intern hanya dapat memberikan keyakinan yang memadai, bukannya keyakinan yang absolut, bagi pimpinan organisasi. Hal ini disebabkan oleh kelemahan yang melekat dalam semua sistem pengendalian intern dan kebutuhan untuk mempertimbangkan biayanya terhadap manfaat dalam menyelenggarakan pengendalian intern.
- n Pengendalian intern dirancang untuk mencapai tujuan-tujuan pelaporan keuangan, ketaatan, dan kegiatan tersebut secara bersama-sama.

Pengendalian intern merupakan bagian utama dalam pengelolaan suatu organisasi. Pengendalian intern terdiri dari rencana-rencana, metode-metode, dan prosedur-prosedur yang digunakan untuk mencapai visi, misi, tujuan dan sasaran organisasi sehingga mendukung suatu sistem manajemen berbasis kinerja. Pengendalian intern juga berperan sebagai perlindungan di garis depan dalam menjaga aset/harta dan mencegah dan mendeteksi kesalahan-kesalahan dan kecurangan-kecurangan. Pengendalian intern membantu manajemen instansi pemerintah dalam mencapai hasil-hasil yang diinginkan melalui pertanggungjawaban pengelolaan sumber daya publik yang efektif.

Unsur-Unsur Pengendalian Intern

Unsur-unsur pengendalian intern diturunkan dari cara manajemen menjalankan kegiatan organisasi dan merupakan bagian yang integral dalam proses manajemen. Unsur-unsur ini saling terkait satu dengan lainnya.

Pengendalian Intern terdiri dari lima komponen yang saling berkaitan berikut:

- Lingkungan pengendalian
- Penilaian risiko
- Aktivitas-aktivitas pengendalian
- Informasi dan komunikasi
- Pemantauan

Walaupun semua unsur ini ada dalam setiap organisasi, penyelenggaraan setiap unsur tersebut dapat berbeda sesuai dengan ukuran organisasi. Unsur-unsur tersebut sebagai berikut:

Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian menjadi dasar bagi sistem pengendalian internal yang memadai bagi organisasi melalui kepemimpinan, nilai bersama,

Faktor faktor lingkungan pengendalian:

- Integritas dan nilai-nilai etika yang dipelihara dan ditunjukkan oleh jajaran manajemen dan pegawai organisasi.
- Komitmen manajemen terhadap kompetensi.
- Filosofi dan gaya operasi manajemen.
- Struktur organisasi.
- Cara pendelegasian wewenang dan tanggung jawab dalam organisasi.
- Kebijakan-kebijakan dan praktik-praktik manajemen sumber daya manusia yang baik.
- Hubungan instansi dengan lembaga-lembaga pengawas di dalam dan luar organisasi

dan budaya yang menekankan akuntabilitas untuk pengendalian. Unsur lingkungan pengendalian menentukan suasana organisasi dengan mempengaruhi orang-orang di dalam organisasi akan kesadaran mereka terhadap pentingnya pengendalian. Para pegawai dan manajemen harus mengembangkan dan memelihara suatu lingkungan yang melingkupi organisasi yang membentuk sikap yang positif dan suportif terhadap pengendalian intern dan manajemen yang hati-hati. Lingkungan pengendalian yang positif memunculkan kedisiplinan, struktur, dan suasana yang mempengaruhi kualitas dari pengendalian intern.

Beberapa faktor mempengaruhi lingkungan pengendalian, yaitu:

- n **Integritas dan nilai-nilai etika yang dipelihara dan ditunjukkan oleh jajaran manajemen dan pegawai organisasi.** Manajemen instansi pemerintah memainkan peranan penting dalam memberikan kepemimpinan dalam faktor ini dengan cara memelihara suasana etika organisasi, menjadi teladan untuk tindakan-tindakan yang benar, menghilangkan godaan-godaan untuk melakukan tindakan yang tidak etis dan menegakkan disiplin sebagaimana mestinya.

- n **Komitmen manajemen terhadap kompetensi.** Semua pegawai harus memiliki dan memelihara tingkat kompetensi yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas yang menjadi tanggung jawab mereka dan untuk memahami pentingnya mengembangkan dan menyelenggarakan pengendalian intern yang baik. Manajemen perlu mengidentifikasi kebutuhan pengetahuan dan keterampilan untuk berbagai tugas dan jabatan dan menyediakan pelatihan yang dibutuhkan, pembinaan yang jujur dan konstruktif, dan penilaian kinerja.
- n **Filosofi dan gaya operasi manajemen.** Faktor ini menentukan tingkat risiko yang akan diambil oleh instansi dan filosofi manajemen terhadap manajemen berbasis kinerja, sistem informasi, akuntansi, fungsi personalia, pengawasan, audit, dan evaluasi yang dapat memberikan pengaruh besar terhadap pengendalian intern.
- n **Struktur organisasi.** Faktor ini menyediakan kerangka kerja bagi manajemen dalam perencanaan, pengarahan, dan pengendalian organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan organisasi. Suatu pengendalian intern yang baik mengharuskan adanya struktur organisasi suatu instansi yang menunjukkan dengan jelas bidang-bidang kunci atas wewenang dan tanggung jawab dan yang menetapkan jalur pelaporan yang benar.
- n **Cara pendelegasian wewenang dan tanggung jawab dalam organisasi.** Pendelegasian ini mencakup wewenang dan tanggung jawab untuk aktivitas-aktivitas operasional, hubungan pelaporan, dan prosedur otorisasi.
- n **Kebijakan-kebijakan dan praktik-praktik manajemen sumber daya manusia yang baik,** yang meliputi penetapan praktik-praktik yang layak dalam hal perolehan, orientasi, pelatihan, evaluasi, pembinaan, promosi, kompensasi dan tindakan disiplin bagi sumber daya manusia.
- n **Hubungan instansi dengan lembaga-lembaga pengawas di dalam dan luar organisasi** (seperti DPR/DPRD, BPK-RI/Bawasda dan aparat pengawas fungsional). Lembaga-lembaga pengawas yang selalu memonitor instansi akan membuat instansi tersebut memiliki lingkungan pengendalian yang baik.

Penilaian Risiko

Penilaian risiko adalah proses identifikasi dan analisis risiko-risiko yang relevan terhadap pencapaian tujuan-tujuan organisasi dan penentuan langkah tindak yang tepat berkenaan dengan risiko tersebut. Pengendalian intern harus memberikan suatu penilaian (*assessment*) atas risiko yang dihadapi oleh instansi pemerintah baik yang bersumber dalam organisasi maupun yang bersumber dari luar organisasi. Penilaian atas risiko ini sendiri

baru dapat dilakukan apabila instansi pemerintah tersebut memiliki tujuan yang jelas dan konsisten. Penilaian risiko dimulai dengan identifikasi dan analisis risiko-risiko yang relevan berkaitan dengan pencapaian tujuan instansi, seperti yang tertuang dalam rencana strategis atau roadmap atau rencana jangka panjang dan rencana operasional sebagaimana ditetapkan dalam Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah maupun Rencana Jangka Panjang/Menengah. Kemudian, instansi pemerintah tersebut mengembangkan suatu kerangka untuk menentukan bagaimana risiko-risiko tersebut dikelola.

Langkah Langkah Penilaian Risiko

1. Identifikasi risiko:
 - Berkaitan dengan tujuan-tujuan instansi
 - Komprehensif
 - Mencakup risiko-risiko yang berasal dari faktor internal dan eksternal, pada tingkatan organisasi maupun kegiatan
2. Evaluasi risiko:
 - Estimasi signifikansi dari risiko
 - Menilai kemungkinan terjadinya risiko
3. Penilaian atas tendensi organisasi terhadap risiko
4. Pengembangan langkah tindak
 - Empat langkah tindak yang perlu dipertimbangkan: memindahkan, menerima, menghadapi atau menghentikan risiko-risiko. Menghadapi risiko adalah yang paling relevan dalam merancang pengendalian intern karena pengendalian intern yang efektif adalah mekanisme utama dalam menghadapi risiko.
 - Pengendalian-pengendalian yang tepat, baik pengendalian yang sifatnya mendeteksi ataupun pengendalian yang sifatnya mencegah.

Manajemen perlu secara komprehensif menentukan risiko-risiko dan harus mempertimbangkan semua interaksi yang signifikan antara instansinya dengan pihak lain, antara faktor-faktor internal pada tingkatan entitas maupun tingkatan kegiatan entitas. Metode-metode identifikasi yang dapat digunakan meliputi penentuan ranking secara kualitatif dan kuantitatif, diskusi manajerial, peramalan dan perencanaan strategis, dan pengkajian atas berbagai temuan dari audit-audit maupun tindakan evaluasi lainnya.

Setelah risiko-risiko dapat diidentifikasi, harus dianalisa kemungkinan dampak yang ditimbulkan dari setiap risiko tersebut. Analisis risiko umumnya mencakup estimasi atas dampak risiko, menilai kemungkinan terjadinya, dan menentukan bagaimana mengelola risiko dan tindakan-tindakan apa yang harus dilakukan. Metodologi analisis risiko khusus dapat berbeda antara satu organisasi dengan organisasi lainnya karena adanya perbedaan dalam misi organisasi dan kesulitan dalam menetapkan tingkatan risiko secara kualitatif maupun kuantitatif.

Karena kondisi-kondisi pemerintahan, ekonomi, peraturan, dan operasi selalu berubah, suatu instansi dengan pengendalian intern yang baik harus memiliki mekanisme yang mampu mengidentifikasi dan mengatasi setiap risiko khusus yang muncul karena perubahan-perubahan tersebut.

Aktivitas-Aktivitas Pengendalian

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan-kebijakan, prosedur-prosedur, teknik-teknik, dan mekanisme-mekanisme yang digunakan untuk menjalankan arahan-arahan manajemen, contohnya proses untuk memastikan kepatuhan terhadap persyaratan-persyaratan dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran. Aktivitas pengendalian dirancang dan diselenggarakan untuk memastikan bahwa langkah-langkah yang tepat diambil untuk mengatasi risiko-risiko yang ada. Aktivitas-aktivitas pengendalian ini merupakan bagian yang integral dari perencanaan, pelaksanaan, pengevaluasian dan akuntabilitas dari instansi pemerintahan terhadap pengelolaan sumber daya negara dan pencapaian tujuan-tujuan dengan efektif.

Aktivitas pengendalian ada pada setiap tingkatan dan fungsi dari instansi pemerintahan. Aktivitas pengendalian ini mencakup berbagai jenis aktivitas seperti, mekanisme persetujuan, otorisasi, verifikasi, rekonsiliasi, evaluasi kinerja, pengelolaan keamanan, dan pembentukan dan penyelenggaraan pencatatan-pencatatan atau dokumentasi-dokumentasi sebagai bukti pelaksanaan aktivitas-aktivitas ini. Aktivitas-aktivitas ini diterapkan baik pada sistem informasi yang terkomputerisasi maupun proses-proses manual. Pada umumnya aktivitas-aktivitas pengendalian ini dikelompokkan berdasarkan tujuan-tujuan pengendalian khusus, seperti memastikan kelengkapan dan keakuratan pemrosesan informasi.

Ada beberapa kelompok aktivitas pengendalian yang umumnya ada pada semua instansi, contohnya:

- n **Evaluasi kinerja berjalan oleh pimpinan puncak dari instansi.** Pimpinan harus meneliti pencapaian-pencapaian utama dari instansi dan membandingkannya dengan rencana-rencana, target-target, serta

tujuan-tujuan yang telah ditetapkan, seperti yang terdapat dalam Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan.

- n **Evaluasi oleh manajemen pada setiap tingkatan manajerial.** Manajemen perlu membandingkan antara kinerja aktual dengan hasil-hasil yang direncanakan atau diharapkan pada semua tingkatan manajerial dan menganalisis setiap perbedaan yang signifikan.
- n **Pengelolaan modal sumber daya manusia.** Manajemen yang efektif atas tenaga kerja yang dimiliki instansi sangat penting dalam pencapaian tujuan dan hal ini merupakan bagian penting dari pengendalian intern. Manajemen harus memandang modal sumber daya manusia sebagai aset bukannya biaya. Hanya bila pegawai yang tepat ditempatkan pada posisi yang tepat dan dilengkapi dengan pelatihan, peralatan, struktur, insentif dan pertanggungjawaban yang tepatlah maka kesuksesan suatu kegiatan dapat dicapai. Manajemen harus memastikan bahwa kompetensi yang diperlukan selalu dinilai dan dievaluasi. Organisasi harus mampu memperoleh pegawai dengan kompetensi yang dibutuhkan yang cocok dengan kompetensi-kompetensi yang diperlukan untuk mencapai tujuan-tujuan organisasi. Pelatihan harus diarahkan untuk membentuk dan mempertahankan tingkat kompetensi pegawai untuk memenuhi kebutuhan organisasi yang selalu berubah. Pembinaan yang baik dan terus-menerus harus dilakukan untuk memastikan bahwa tujuan-tujuan pengendalian telah tercapai. Evaluasi dan umpan balik kinerja, yang selaras dengan sistem insentif yang efektif, harus dirancang untuk membantu para pegawai mengerti hubungan antara kinerja mereka dengan kesuksesan organisasi. Sebagai bagian dari perencanaan modal sumber daya manusia, manajemen juga harus mempertimbangkan bagaimana cara yang terbaik untuk mempertahankan pegawai yang bernilai tinggi, merencanakan penggantian mereka pada saatnya, dan memastikan kelangsungan kompetensi dan kemampuan yang dibutuhkan.
- n **Pengendalian-pengendalian pada pemrosesan informasi.** Berbagai aktivitas pengendalian digunakan dalam pemrosesan informasi, contohnya melakukan pengecekan atas data yang akan digunakan, mencatat transaksi (dokumentasi) dalam urutan bernomor, membandingkan jumlah angka rincian dengan angka total yang dilaporkan, mengendalikan akses atas dokumen dan sebagainya.
- n **Pengendalian fisik atas aset-aset yang rawan penyelewengan/kehilangan.** Suatu instansi harus menyelenggarakan pengendalian fisik untuk mengamankan dan menjaga aset-aset yang rawan penyelewengan/kehilangan, contohnya pengamanan dan akses

yang terbatas atas aset-aset tertentu seperti kas, surat-surat berharga, persediaan, dan peralatan yang rawan terhadap risiko kehilangan atau penggunaan yang tidak sah. Aset-aset tersebut harus diinventarisasi dan dibandingkan dengan catatan yang ada secara periodik.

- n **Penetapan dan evaluasi indikator-indikator dan ukuran-ukuran kinerja.** Perlu ditetapkan kegiatan-kegiatan yang memonitor ukuran-ukuran dan indikator-indikator kinerja. Pengendalian seperti ini contohnya adalah perbandingan dan penilaian pada berbagai set data satu sama lain sehingga berbagai analisis atas hubungan-hubungan yang terjadi dapat dilakukan dan tindakan-tindakan yang diperlukan dapat diambil. Pengendalian-pengendaliannya harus diarahkan pada validasi atas kelayakan dan integritas dari indikator-indikator dan ukuran-ukuran kinerja baik organisasi maupun individu.
- n **Pemisahan tugas-tugas.** Tugas-tugas dan tanggung jawab tertentu yang penting harus dipisah atau dikerjakan oleh orang yang berbeda untuk mengurangi risiko kesalahan atau penyelewengan, misalnya memisahkan tanggung jawab otorisasi transaksi, pemrosesan dan pencatatan transaksi, penelaahan transaksi, dan penanganan atas aset-aset yang terkait. Tidak boleh ada individu yang mengendalikan semua aspek dari suatu transaksi atau kegiatan.
- n **Pelaksanaan transaksi atau kegiatan dengan benar.** Transaksi-transaksi dan kegiatan-kegiatan penting lainnya harus diotorisasi dan dilaksanakan oleh petugas yang bertindak dalam lingkup kewenangannya. Inilah alat utama yang memastikan bahwa hanya transaksi atau kegiatan lain yang sah yang dilakukan untuk menukar, memindahkan, atau menggunakan sumber daya. Otorisasi harus secara jelas dikomunikasikan kepada pimpinan dan pegawai.
- n **Pencatatan transaksi dan kegiatan yang akurat dan tepat pada waktunya.** Transaksi-transaksi atau kegiatan-kegiatan harus dicatat segera untuk menjaga relevansi dan nilainya bagi manajemen dalam mengendalikan operasi dan mengambil keputusan. Hal ini berlaku untuk keseluruhan proses atau siklus hidup dari suatu transaksi atau kegiatan mulai sejak permulaan dan otorisasi sampai dengan klasifikasi final dalam catatan/laporan. Selain itu, aktivitas-aktivitas pengendalian membantu memastikan bahwa semua transaksi dicatat dengan lengkap dan benar.
- n **Pembatasan akses atas sumber daya dan dokumen-dokumen serta akuntabilitas atas sumber daya dan dokumen-dokumen.** Akses terhadap sumber daya dan dokumen harus dibatasi hanya kepada individu yang berwenang. Juga harus ada penetapan dan

penyelenggaraan akuntabilitas atas penyimpanan dan penggunaan sumber daya dan dokumen tersebut. Secara periodik harus dilakukan perbandingan antara sumber daya yang ada dengan catatan/laporan akuntabilitas untuk mengurangi risiko kesalahan, kecurangan, penyalahgunaan, atau penghilangan tanpa otorisasi.

- n **Dokumentasi yang layak atas transaksi-transaksi dan pengendalian intern.** Pengendalian intern, semua transaksi dan kejadian penting lainnya perlu didokumentasikan dengan jelas dan dokumentasinya harus cepat tersedia untuk pemeriksaan. Dokumentasi harus dilakukan terhadap arahan-arahan pimpinan, kebijakan administratif atau prosedur kerja dalam bentuk tertulis ataupun elektronik. Semua dokumentasi dan catatan harus dikelola dan dijaga dengan baik.

Manajemen memiliki fleksibilitas sampai pada tingkatan tertentu untuk menyelenggarakan aktivitas-aktivitas pengendalian pada pengendalian intern pada instansinya yang sesuai dengan kebutuhan spesifik dari manajemen. Aktivitas-aktivitas pengendalian spesifik yang digunakan oleh suatu instansi dapat berbeda dengan yang digunakan oleh instansi lainnya karena berbagai faktor, seperti:

- n Risiko dan ancaman khusus yang dihadapi,
- n Pertimbangan manajemen,
- n Ukuran dan kerumitan organisasi,
- n Lingkungan operasional,

- n Sensitivitas dan nilai dari data, danKebutuhan akan keandalan, ketersediaan, dan kinerja sistem.

Contoh Aktivitas Pengendalian:

- Evaluasi oleh pimpinan atas kinerja aktual
- Evaluasi oleh manajemen pada tingkatan fungsional atau kegiatan
- Pengelolaan modal sumber daya manusia
- Pengendalian atas pemrosesan informasi
- Pengendalian fisik atas aset-aset yang rawan
- Penetapan dan evaluasi ukuran-ukuran atau indikator-indikator kinerja
- Pemisahan tugas
- Pelaksanaan transaksi/kegiatan dengan benar
- Pencatatan/pendokumentasian transaksi/kegiatan dengan benar dan tepat pada waktunya
- Pembatasan akses terhadap dan akuntabilitas atas sumber daya dan catatan-catatan
- Dokumentasi transaksi dan pengendalian intern yang layak

Pada instansi-instansi yang menggunakan teknologi informasi pada sistem informasinya, ada beberapa aktivitas pengendalian yang khusus bagi mereka. Aktivitas-aktivitas pengendalian tersebut dikelompokkan dalam pengendalian umum dan pengendalian aplikasi. Pengendalian umum diterapkan pada keseluruhan sistem informasi, yaitu mainframe, komputer, network, dan lingkungan pengguna sistem. Pengendalian aplikasi dirancang untuk mencakup pemrosesan data dalam software aplikasi.

Pengendalian umum mencakup perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas program pengamanan organisasi keseluruhan dalam hal operasi pusat data, perolehan software sistem, pengamanan akses, dan pengembangan dan pemeliharaan sistem aplikasi. Secara khusus pengendalian umum terdiri dari:

- n Pengendalian atas pusat data dan operasi client-server, yang meliputi prosedur back-up dan pemulihan (recovery), serta rencana kontinjensi dan penanggulangan bencana. Selain itu, pengendalian atas kegiatan pusat data juga mencakup prosedur persiapan dan penjadwalan kerja serta pengendalian atas aktivitas-aktivitas operator.
- n Pengendalian software sistem yang mencakup pengendalian pada perolehan, penggunaan, dan pemeliharaan semua software sistem (sistem operasi, sistem manajemen database, software pengaman, dan program-program utility).
- n Pengendalian pengamanan akses mengamankan sistem dan jaringan dari akses dan penggunaan yang tidak sah oleh hacker dan berbagai pengganggu sistem lainnya atau penggunaan yang tidak semestinya oleh pegawai instansi. Beberapa aktivitas pengendalian khusus misalnya penggantian nomor dial-up yang sering; penggunaan akses dial-back; pembatasan kepada pengguna sistem yang hanya boleh mengakses fungsi-fungsi sistem yang mereka perlukan; “firewall” software dan hardware untuk membatasi akses terhadap aset, komputer dan jaringan oleh pihak luar; dan penggantian password yang sering dan deaktivasi password dari mantan pegawai.
- n Pengendalian pengembangan dan pemeliharaan sistem aplikasi menyediakan struktur untuk pengembangan sistem baru dan modifikasi sistem yang ada dengan aman, yang meliputi persyaratan dokumentasi; otorisasi atas proyek pengembangan/modifikasi sistem; dan persetujuan atas aktivitas-aktivitas pengembangan dan modifikasi sebelum beroperasinya sistem. Alternatif lain dari pengembangan sistem internal adalah penggunaan sistem yang dijual umum, akan tetapi pengendalian tetap diperlukan untuk memastikan bahwa software yang dipilih sesuai dengan kebutuhan pengguna dan software tersebut digunakan dan beroperasi dengan baik.

Pengendalian aplikasi dirancang untuk membantu memastikan kelengkapan, keakuratan, otorisasi, dan validitas semua transaksi selama pemrosesan aplikasi. Pengendalian harus dipasang pada setiap pertemuan aplikasi dengan sistem-sistem lain untuk memastikan bahwa semua input yang diterima adalah sah dan outputnya telah benar dan didistribusikan dengan layak. Contoh pengendalian ini adalah pengujian edit terprogram yang dimasukkan dalam sistem untuk menelaah format, keberadaan dan kelayakan data.

Pengendalian umum dan pengendalian aplikasi atas suatu sistem komputer saling berkaitan satu dengan lainnya. Pengendalian umum

mendukung berfungsinya pengendalian aplikasi dan keduanya diperlukan untuk memastikan pemrosesan informasi yang lengkap dan akurat. Jika pengendalian umum tidak mencukupi, pengendalian aplikasi tidak dapat berfungsi sebagaimana mestinya dan dapat dilewati.

Karena teknologi informasi cepat berubah, pengendalian juga harus berubah agar tetap efektif. Perubahan dana teknologi dan aplikasinya pada jaringan Internet akan mengubah aktivitas-aktivitas pengendalian khusus yang akan digunakan dan bagaimana penggunaannya tetapi persyaratan dasar dari pengendalian tidak akan berubah. Sistem komputer yang lebih canggih menempatkan tanggung jawab pemrosesan data pada pengguna akhirnya, oleh karena itu pengendalian yang dibutuhkan juga harus diidentifikasi dan diselenggarakan.

Informasi dan Komunikasi

Dalam suatu sistem pengendalian intern yang baik, informasi harus dicatat dan dikomunikasikan kepada manajemen dan pihak-pihak lain dalam organisasi yang membutuhkannya dan dalam bentuk dan kerangka waktu yang membantu mereka melaksanakan pengendalian intern dan tanggung jawab lainnya. Suatu organisasi membutuhkan komunikasi berkenaan dengan kejadian-kejadian internal dan eksternal yang relevan, dapat diandalkan dan tepat waktu untuk menjalankan dan mengendalikan kegiatan-kegiatannya. Informasi diperlukan di seluruh bagian organisasi untuk mencapai tujuan-tujuan yang telah ditetapkannya.

Para pimpinan unit atau instansi memerlukan data operasional dan finansial untuk menentukan apakah mereka mencapai kinerja strategis dan tahunan instansi dan mencapai tujuan-tujuan untuk akuntabilitas penggunaan sumber daya yang efektif dan efisien. Misalnya, informasi operasional diperlukan untuk pembuatan laporan keuangan. Informasi ini mencakup berbagai data yang mencakup pembelian-pembelian, subsidi, dan transaksi-transaksi lain untuk mendata aset, barang inventaris dan aset lainnya. Informasi operasi juga diperlukan untuk menentukan apakah instansi telah mencapai persyaratan ketaatan terhadap peraturan dan perundang-undangan yang berlaku. Laporan finansial diperlukan untuk penggunaan internal dan eksternal instansi. Informasi keuangan diperlukan untuk menyusun laporan keuangan untuk pelaporan periodik kepada pihak luar dan pengambilan keputusan, monitoring kinerja, dan alokasi sumber daya sehari-hari. Informasi yang penting harus diidentifikasi, diperoleh, dan didistribusikan dalam bentuk dan jangka waktu yang memungkinkan orang-orang menjalankan tugas mereka dengan efisien.

Komunikasi yang efektif harus terjadi seluas-luasnya dengan informasi yang mengalir ke bawah, ke samping dan ke atas jalur manajemen organisasi. Di samping informasi internal tersebut, manajemen juga harus memastikan bahwa tersedia mekanisme komunikasi yang cukup dengan pihak stakeholder dan mendapatkan informasi dari mereka yang mungkin berpengaruh signifikan bagi instansi untuk mencapai tujuan-tujuannya. Manajemen teknologi informasi yang efektif sangat menunjang dalam penyelenggaraan pencatatan dan pengomunikasian informasi yang berguna, andal dan terus menerus.

Berkenaan dengan penyediaan informasi dan komunikasi yang memadai, pada umumnya instansi pemerintah mengembangkan sistem informasi dengan subsistem yang terdiri dari:

1. Subsistem akuntansi instansi yaitu subsistem yang digunakan untuk menghasilkan laporan keuangan instansi.
2. Subsistem akuntansi anggaran yaitu subsistem yang digunakan untuk mencatat dan melaporkan pelaksanaan anggaran oleh instansi.
3. Subsistem pelaporan ketaatan yaitu semua kebijakan dan prosedur yang dilaksanakan oleh instansi untuk memantau ketaatan secara keseluruhan terhadap peraturan dan perundang-undangan yang berlaku bagi instansi tersebut.
4. Subsistem pelaporan operasi yaitu subsistem yang digunakan untuk mencatat dan melaporkan indikator-indikator dan ukuran-ukuran kinerja yang digunakan oleh instansi tersebut pada setiap kegiatannya.

Pemantauan

Pemantauan pengendalian intern harus menilai kualitas kinerja sepanjang waktu dan memastikan bahwa temuan-temuan audit dan evaluasi lainnya diselesaikan dengan segera. Pengendalian intern harus dirancang untuk memastikan bahwa pemantauan terus menerus terjadi sepanjang kegiatan normal organisasi. Pemantauan ini dilaksanakan secara terus-menerus dan melekat dalam kegiatan-kegiatan instansi. Pemantauan terus menerus ini meliputi aktivitas supervisi dan manajemen secara teratur, perbandingan, rekonsiliasi, dan tindakan-tindakan lain yang dilakukan oleh pegawai dalam menjalankan tugasnya.

Evaluasi secara khusus terhadap pengendalian-pengendalian juga dapat berguna dengan memusatkan perhatian secara langsung pada efektivitas pengendalian-pengendalian pada waktu-waktu tertentu. Cakupan dan frekuensi evaluasi terpisah ini harus bergantung terutama pada penilaian risiko dan efektivitas dari prosedur pemantauan yang sedang berjalan. Evaluasi ini dapat berbentuk evaluasi diri (*self-assessment*) atas rancangan pengendalian dan pengujian langsung atas pengendalian intern. Evaluasi khusus juga dapat

Pemantauan:

- **Pemantauan terus menerus**, dibangun dalam kegiatan normal instansi, yang meliputi aktivitas pembinaan, manajemen, dan tindakan lain yang dilakukan pegawai dalam menjalankan tugasnya.
- **Evaluasi khusus**, yang cakupan dan frekuensinya bergantung pada penilaian risiko dan efektivitas dari pemantauan terus menerus.

dilakukan oleh aparat pemeriksaan fungsional ataupun pemeriksa eksternal. Kelemahan-kelemahan yang ditemukan selama pemantauan terus menerus ataupun melalui evaluasi khusus harus dikomunikasikan kepada individu yang bertanggung jawab atas fungsi yang mengandung kelemahan tersebut dan kepada pimpinan paling tidak satu tingkat di atas individu tersebut. Persoalan-persoalan yang serius harus dilaporkan kepada pimpinan puncak instansi.

Pemantauan atas pengendalian intern harus mencakup kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur untuk memastikan bahwa temuan-temuan audit dan evaluasi lainnya segera diselesaikan. Manajemen instansi harus:

- n Segera menelaah temuan-temuan dari audit dan evaluasi lainnya, termasuk temuan-temuan yang menunjukkan kelemahan-kelemahan dan rekomendasi-rekomendasi yang dilaporkan auditor dan pihak lain yang mengevaluasi kegiatan instansi;
- n Menentukan langkah tindakan yang tepat menanggapi temuan-temuan dari audit dan evaluasi; dan
- n Menyelesaikan semua langkah tindakan untuk memperbaiki atau menyelesaikan persoalan yang dilaporkan kepada manajemen dalam jangka waktu yang telah ditetapkan.

Proses penyelesaian dimulai ketika hasil-hasil audit atau evaluasi dilaporkan kepada manajemen dan selesai hanya setelah tindakan perbaikan telah diambil untuk:

- n Memperbaiki kelemahan-kelemahan yang ditemukan,
- n Menghasilkan perbaikan-perbaikan, atau
- n Menunjukkan bahwa temuan-temuan atau rekomendasi-rekomendasi tersebut tidak perlu mendapat tindak lanjut dari manajemen.

Keterbatasan Pengendalian Intern

Seperti yang telah dikemukakan sebelumnya, pengendalian intern hanya dapat memberikan keyakinan yang memadai kepada manajemen instansi pemerintahan berkenaan dengan pencapaian tujuan-tujuan organisasi. Alasan-alasan mengapa hanya dapat memberikan keyakinan memadai karena pengendalian intern memiliki kelemahan melekat pada sistem informasi dan pengendalian intern entitas karena hal-hal berikut:

- n **Biaya versus manfaat.** Biaya untuk menyelenggarakan sistem informasi dan pengendalian intern entitas tidak boleh melebihi manfaat-manfaat yang diharapkan dari sistem tersebut. Karena pengukuran yang akurat atas biaya dan manfaat tidak selalu memungkinkan, manajemen harus membuat estimasi-estimasi dan pertimbangan-pertimbangan kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi hubungan antara manfaat dan biaya.
- n **Pengabaian oleh manajemen.** Manajemen dapat mengabaikan kebijakan-kebijakan atau prosedur-prosedur untuk tujuan-tujuan yang tidak sah, seperti untuk keuntungan pribadi atau memperindah penyajian kinerja organisasi. Praktik-praktik pengabaian ini mencakup memberikan penyajian yang salah dengan sengaja kepada auditor dan pihak lain dengan menerbitkan dokumen-dokumen palsu untuk mendukung pencatatan transaksi-transaksi fiktif.
- n **Kesalahan-kesalahan dalam melakukan pertimbangan.** Kadang-kadang, manajemen dan pegawai melakukan pertimbangan yang buruk dalam mengambil keputusan-keputusan atau dalam melakukan tugas rutin karena keterbatasan informasi, waktu atau tekanan-tekanan lain.
- n **Kolusi.** Para pegawai yang secara bersama-sama (seperti pegawai yang melakukan pengendalian yang penting bersama-sama dengan pegawai atau rekanan lain) dapat menembus dan menutupi ketidakberesan sehingga tidak dapat dideteksi dengan sistem informasi dan pengendalian intern.
- n **Kegagalan sistem.** Kegagalan dalam pengendalian-pengendalian yang telah ditetapkan dapat terjadi karena pegawai tidak memahami instruksi atau membuat kesalahan karena kecerobohan, kealpaan atau kelelahan. Perubahan pegawai atau sistem atau prosedur dapat pula menyebabkan kegagalan sistem.

Aktivitas-aktivitas Pengendalian pada Sektor Publik

Pelaksanaan anggaran tidak bisa dilepaskan dari aktivitas pengendalian. Suatu organisasi, seperti halnya pemerintah memerlukan pengendalian manajemen yang dapat memberikan jaminan dilaksanakannya strategi organisasi secara efektif dan efisien sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Sistem pengendalian manajemen tersebut harus didukung dengan perangkat yang lain berupa struktur organisasi yang sesuai, manajemen sumber daya manusia, dan lingkungan yang mendukung.

Pengendalian manajemen, dalam konteks yang lebih luas, adalah cara bagaimana suatu organisasi dapat mencapai tujuannya dengan efisien dan efektif. Organisasi sektor publik umumnya mempunyai struktur hirarki yang terdiri atas pusat-pusat pertanggungjawaban, seperti: unit, bagian, departemen, dan divisi. Masing-masing pusat pertanggungjawaban tersebut terbagi atas pusat pertanggungjawaban yang lebih kecil. Dasar yang digunakan dalam pengendalian anggaran pada suatu organisasi adalah pusat-pusat pertanggungjawaban tersebut. Pusat pertanggungjawaban memperoleh sumber daya input berupa tenaga kerja, material, dan sebagainya yang dengan input tersebut diharapkan dapat menghasilkan output dalam bentuk barang atau pelayanan pada tingkat kuantitas dan kualitas tertentu. Tiap-tiap pusat pertanggungjawaban dalam melaksanakan program atau aktivitas tertentu harus mendukung program pusat pertanggungjawaban pada level yang lebih tinggi, sehingga tujuan umum perusahaan dapat tercapai. Laporan kinerja dievaluasi oleh semua level manajemen dengan membandingkan antara hasil yang telah dicapai dengan anggaran.

Proses pengendalian manajemen pada sektor publik dapat dilakukan dengan menggunakan saluran formal dan informal. Komunikasi informal dapat dilakukan melalui memorandum, pertemuan, diskusi/percakapan, atau bahkan sinyal, seperti ekspresi wajah. Selain saluran komunikasi informal, organisasi juga mempunyai saluran komunikasi formal yang terdiri dari aktivitas formal dalam organisasi yang meliputi fase-fase yang saling berkaitan:

a). Perencanaan (programming)

Suatu perencanaan akan memuat beberapa varian yang dapat digunakan sebagai kontrol atas manajemen organisasi.

b). Penganggaran (budget formulation)

Selain berfungsi sebagai penghubung antara perencanaan dan operasionalisasi, anggaran juga digunakan sebagai dasar dalam mengevaluasi kinerja dari segi keuangan, dengan membandingkan anggaran dengan realisasinya.

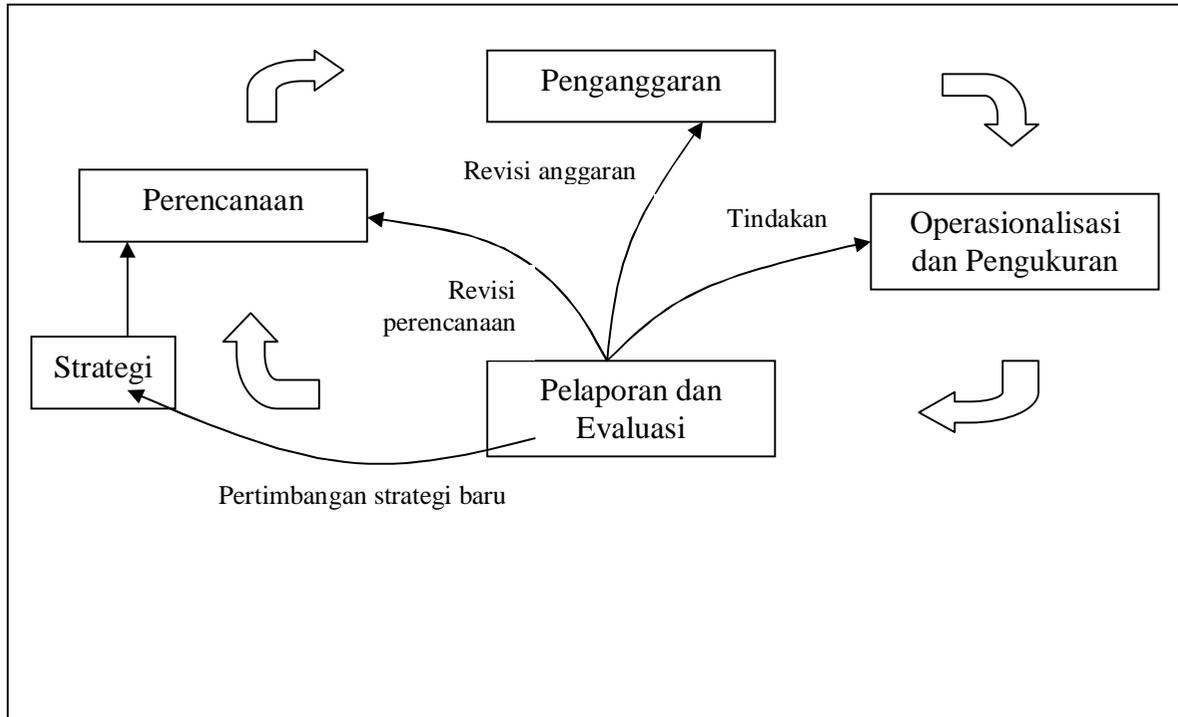
c). Operasionalisasi dan Pengukuran (operating and measurement)

Pengukuran kinerja organisasi diperlukan untuk mengetahui sejauh mana kemajuan suatu kegiatan operasional, sekaligus sebagai sarana pengendalian. Jika selama proses operasionalisasi terdapat penyimpangan, maka manajemen dapat segera mengambil tindakan.

d). Pelaporan dan Evaluasi (reporting and evaluation)

Informasi akuntansi, jika memungkinkan, dilengkapi dengan berbagai informasi lainnya. Suatu laporan harus menyediakan informasi yang berguna dalam mengevaluasi manajemen maupun perencanaan. Evaluasi kinerja dapat menghasilkan perubahan atas rencana, perubahan anggaran, atau modifikasi pada operasionalisasi.

Berikut gambar mengenai tahapan pengendalian manajemen.



Gambar 5-13 : Tahapan Pengendalian Manajemen

- a). Memantau kinerja masing-masing pusat pertanggungjawaban dari level terbawah hingga level atas dalam bentuk masukan dan keluaran (input and output)

- b). Menyediakan informasi yang tepat waktu dan akurat mengenai kinerja pemegang anggaran sehingga dapat segera diambil tindakan jika terdapat permasalahan
- c). Mengontrol “controllable cost” dan memantau “non-controllable cost” dalam rangka menilai kinerja manajer
- d). Mengetahui posisi anggaran dan kemajuan yang dicapai organisasi secara berkala selama tahun anggaran
- e). Menyediakan informasi yang cukup dan tidak berlebihan sehingga tidak membingungkan dan memungkinkan bagi pemegang anggaran untuk mengevaluasi varian yang terjadi
- f). Mempengaruhi perilaku manajerial melalui pengukuran kinerja dengan indikator nonkeuangan
- g). Memantau pelaksanaan transfer antar mata anggaran

Pengendalian Intern Untuk Mencegah KKN

Peranan auditor sering digambarkan sebagai pengawas (watchdog) terhadap adanya indikasi KKN. Auditor harus waspada terhadap kemungkinan KKN dan yang mencurigakan bukan dengan sengaja mencari KKN pada bidang-bidang yang tidak menunjukkan indikasi KKN.

Pada sektor publik, peranan auditor sebagai pengawas atas indikasi KKN lebih ditekankan daripada auditor pada sektor swasta. Auditor tidak saja waspada terhadap kemungkinan KKN tetapi juga mempersiapkan langkah-langkah spesifik untuk mencegah KKN, yang biasanya menjadi bagian dari evaluasi yang lebih luas atas pengendalian intern. Ketika melakukan audit pada instansi pemerintahan, auditor harus mempertimbangkan kemungkinan terjadinya KKN ketika merencanakan audit dan menelaah pengendalian intern. Auditor juga harus memberi perhatian khusus terhadap praktik-praktik KKN dan langkah-langkah yang diambil manajemen instansi untuk membatasi kemungkinan KKN. Hal ini dipengaruhi oleh harapan dari masyarakat yang menunjukkan persoalan moral yang lebih tinggi berkenaan dengan dana-dana publik yang hilang karena KKN.

Beberapa Pengendalian Intern Kunci

Setiap organisasi memiliki situasi dan kondisi yang berbeda-beda akan tetapi mereka mempunyai beberapa pengendalian intern kunci yang sama dalam mencegah KKN. Pengendalian-pengendalian tersebut adalah:

- a). **Pengendalian-pengendalian yang melibatkan lebih dari satu pejabat.**
- n **Pemisahan tugas** sehingga tidak ada satu pegawai pun yang mengendalikan seluruh proses dalam suatu transaksi atau kegiatan. Pada umumnya, ketika ada risiko KKN, terutama penggelapan, tugas-tugas harus melibatkan minimal dua pegawai.
 - n **Supervisi langsung** untuk mengurangi kemungkinan dan godaan untuk melakukan KKN. Pegawai yang dibiarkan sendiri untuk suatu periode yang panjang atau periode yang dapat diprediksi dapat tergoda untuk melakukan KKN, terutama apabila pegawai tersebut bertanggung jawab atas aset-aset yang dapat dipindahkan dan berharga.
- b). **Pengendalian-pengendalian yang menggunakan rekonsiliasi independen.** Rekonsiliasi bank adalah contoh nyata pengendalian jenis ini. Rekonsiliasi independen atas dua perangkat catatan seringkali dapat mencegah atau menemukan kecurangan karena tidak semua pihak memiliki akses atas semua catatan. Seringkali pelaksanaan rekonsiliasi, walaupun bukan dengan maksud untuk menemukan kecurangan, dapat mencegah terjadinya kecurangan karena pegawai yang mempersiapkan suatu catatan atau laporan biasanya tidak mengetahui catatan/laporan lainnya yang direkonsiliasikan dengan catatan atau laporannya. Rekonsiliasi antara pegawai pada posisinya dengan catatan kepegawaian, misalnya mampu mencegah adanya pembayaran-pembayaran kepada pegawai fiktif.
- c). **Pengendalian-pengendalian yang melibatkan penggunaan tanda tangan.** Para pelaku KKN potensial seringkali dapat dicegah melakukan KKN jika mereka diharuskan memberikan tanda tangan pada pekerjaan mereka. Bukti yang menunjukkan siapa yang mengerjakan suatu pekerjaan biasanya merupakan prasyarat untuk mencapai suatu kualitas dan keandalan kinerja yang baik. Pembayaran yang disertai tanda tangan antara pejabat yang menerima dan yang memberi merupakan contoh umum jenis pengendalian ini.
- d). **Pengendalian fisik.** Kunci pada pintu, lemari brankas, halaman yang berpagar terkunci merupakan contoh pengendalian yang membantu mencegah pencurian. Pengendalian-pengendalian fisik umumnya membantu meminimalkan risiko-risiko dan godaan-godaan.
- e). **Daftar kekayaan yang dimiliki pejabat.** Daftar ini harus tersedia bagi politisi maupun pejabat yang memiliki kepentingan terhadap pekerjaan organisasi.

Kegiatan-Kegiatan yang Rawan terhadap Kecurangan

Kegiatan-kegiatan yang rawan berbeda-beda antara satu organisasi dengan organisasi lainnya, tetapi kegiatan-kegiatan ini memiliki kesamaan umum yang berkenaan dengan pengeluaran-pengeluaran untuk:

- a). Pembayaran tunjangan atau subsidi.
- b). Pembayaran-pembayaran kontrak, terutama pekerjaan pembangunan.
- c). Persediaan, termasuk perkakas-perkakas kantor yang berharga.
- d). Pinjaman kepada pegawai, pinjaman mobil, dan sebagainya.
- e). Pembayaran lembur, bonus dan honor-honor.
- f). Pembayaran perjalanan dinas.
- g). Barang-barang inventaris pada perumahan pegawai, penjara, rumah sakit, dan sejenisnya.
- h). Kas kecil.
- i). Dana-dana tak resmi, seperti sumbangan-sumbangan.
- j). Pembayaran kepada pegawai honorer.

Kegiatan-Kegiatan yang Rawan terhadap Korupsi

Beberapa kegiatan yang dapat menjadi rawan terhadap praktik-praktik korupsi yang meluas adalah:

- a). Pentenderan, pemberian dan penyelesaian kontrak, menyewa konsultan atau staf sementara dari unit lain.
- b). Penjualan dengan tekanan, seperti pemberian hadiah atau liburan bila membeli suatu barang.
- c). Jamuan.
- d). Pemberian ijin/lisensi.
- e). Pembelian barang-barang yang langsung dikirimkan ke lokasi gedung bukannya ke gudang.
- f). Konflik kepentingan yang timbul ketika politisi atau pejabat (atau teman dan kerabat mereka) memiliki kepentingan-kepentingan finansial atas pekerjaan yang diberikan oleh instansi publik.
- g). Penggunaan peralatan khusus, seperti laptop dan mobil, untuk pekerjaan pribadi.
- h). Penghapusan atau penjualan barang-barang inventaris bekas.

Indikasi-Indikasi Terjadinya KKN

Daftar berikut berisi hal-hal yang patut dicurigai yang menunjukkan indikasi terjadinya KKN bagi auditor:

- a). Kesulitan bertemu pegawai tertentu yang penting bagi audit.
- b). Kesulitan menemukan dokumen-dokumen.
- c). Dokumen-dokumen yang telah diubah, terutama bila telah difotokopi atau di-tipp-ex, kecuali ada paraf yang menunjukkan tanggung jawab perubahan dan hal yang berubah masih terbaca.
- d). Pos-pos yang belum diselesaikan untuk jangka waktu yang lama atau saldo-saldo yang tidak dapat dijelaskan dalam pembukuan.
- e). Keengganan pegawai/pejabat untuk mengambil cuti.
- f). Gaya hidup yang mewah.
- g). Kunjungan-kunjungan kepada kontraktor yang sering dan tidak biasa.
- h). Keengganan untuk ditemani/disaksikan orang lain selama atau ketika menangani hal-hal yang terkait dengan kas.
- i). Upaya-upaya menawarkan informasi-informasi tertentu, seperti transaksi-transaksi tertentu, kepada auditor.
- j). Penawaran jamuan yang berlebihan, terutama bila jamuan ini kemudian dapat dipandang sebagai penyuapan.
- k). Komputer yang selalu bermasalah ketika auditor mencoba menggunakannya.
- l). Upaya-upaya memojokkan pegawai lain (baik benar ataupun tidak benar) yang dapat dipandang sebagai cara-cara untuk mengalihkan perhatian auditor kepada pihak ketiga yang tidak bersalah.

Satu indikasi dapat berkembang menjadi jauh, akan tetapi apabila hanya satu saja dari indikasi-indikasi di atas kecil kemungkinan untuk memunculkan kecurigaan; kombinasi dari beberapa indikasi di atas harus menjadi perhatian.

Sistem Pengendalian Sektor Publik terhadap Pencegahan KKN di Indonesia

Sistem pengendalian manajemen sektor publik yang diterapkan di Indonesia selama ini telah bergulat sedemikian keras dalam memberantas praktik KKN yang seakan berakar di negara kita. Sistem pengendalian yang efektif didukung oleh struktur dan peraturan yang memadai. Pemerintah Indonesia telah menetapkan beberapa peraturan terkait dengan praktik KKN, antara lain:

- a). UU Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme. Undang-Undang ini memuat tentang definisi dan batasan penyelenggara negara

yang bersih dan bebas KKN, asas umum pemerintahan negara (good governance), peran serta masyarakat dalam penyelenggaraan negara yang bersih serta keberadaan komisi pemeriksa kekayaan negara. Keberadaan komisi pemeriksa tersebut sejalan dengan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab Pengelolaan Kekayaan Negara yang dilakukan oleh BPK-RI selaku komite audit pemerintah. Hal ini juga telah memenuhi kriteria penilaian risiko dalam COSO Framework. Selain itu UU ini juga mengatur hak penyelenggaraan negara dan sanksi bagi yang melanggar.

- b). UU Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Korupsi. UU ini mengatur tentang tindak korupsi, penyidikan, penuntutan, dan pemeriksaan dalam pengadilan serta sanksi yang dikenakan.

Struktur yang mendukung pengendalian atas KKN juga harus diperhatikan. Sebagaimana telah diatur dalam UU, struktur yang mendukung antara lain:

- a). ITJEN sebagai pemeriksa internal tiap kementerian/lembaga
- b). BPK-RI sebagai pemeriksa internal pemerintah
- c). POLRI sebagai lembaga penegak hukum
- d). Kejaksaan dan Kehakiman sebagai lembaga peradilan hukum

Tidak hanya itu, pemerintah juga telah mendirikan beberapa badan independen yang juga menangani masalah KKN, yakni KPK (Komisi Pemberantasan Korupsi) dan Pengadilan Tipikor (Tindak Pidana Korupsi). Akan tetapi struktur yang baik tidak akan berhasil tanpa sumber daya manusia yang berkualitas, baik dari segi kemampuan maupun moral. Oleh karena itu pemerintah berupaya menempatkan orang-orang yang tepat pada posisi-posisi tersebut. Meski saat ini kinerja lembaga-lembaga pengendalian KKN telah menunjukkan sedikit kemajuan, pemberantasan KKN masih merupakan agenda jangka panjang dan memerlukan upaya peningkatan yang terus menerus.

Rangkuman

Penerapan pemerintahan yang baik bagi suatu instansi pemerintah mengharuskan adanya akuntabilitas dalam pengelolaan berbagai program yang dijalankan, termasuk pengelolaan keuangannya. Pilar utama yang mendukung tercapainya akuntabilitas yang baik adalah terselenggaranya sistem pengendalian intern pada lembaga pemerintahan tersebut. Sistem ini dikembangkan dan diselenggarakan melekat pada siklus perencanaan dan

penganggaran instansi pemerintah, yang mencakup perencanaan jangka menengah yang bersifat strategis dan perencanaan operasional yang dilakukan secara tahunan. Semuanya itu diatur dalam dua sistem utama yaitu sistem keuangan negara dan sistem perencanaan pembangunan nasional. Sistem pengendalian intern juga dikembangkan dalam prosedur-prosedur yang dijalankan ketika melaksanakan anggaran dalam suatu tahun anggaran, seperti prosedur pengadeaan barang, prosedur pencairan surat perintah membayar, dan sebagainya. Sistem pengendalian intern juga terkait erat dengan proses pelaporan keuangan instansi pemerintahan.

Sampai saat ini pemerintah Indonesia belum memiliki peraturan resmi tentang sistem pengendalian intern baku yang berlaku secara nasional. Peraturan setingkat Peraturan Pemerintah sedang disusun. Untuk memahami konsep pengendalian intern, kita perlu mengacu pada kerangka yang dikembangkan oleh Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Dalam kerangka ini, tujuan pengendalian intern adalah efektivitas dan efisiensi kegiatan organisasi, keandalan pelaporan keuangan, dan ketaatan atas peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pengendalian intern juga memiliki tujuan tambahan berkenaan dengan pengelolaan aset. Unsur-unsur pengendalian intern terdiri dari: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas-aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Aktivitas-aktivitas pengendalian sektor publik pada umumnya dirancang pada kegiatan-kegiatan perencanaan, penganggaran, operasionalisasi dan pengukuran, serta pelaporan dan evaluasi.

Karena sektor publik merupakan sektor yang paling mempengaruhi rakyat banyak maka pencegahan terhadap KKN menjadi salah satu hal yang paling penting. Peranan auditor sektor publik lebih besar dalam pendeteksian dan pencegahan KKN dibandingkan rekan mereka di sektor swasta. Auditor perlu mengetahui beberapa pengendalian intern kunci untuk mencegah KKN, aspek-aspek yang rawan terhadap KKN, dan indikasi-indikasi terjadinya KKN.

LAMPIRAN 1. PENGENDALIAN-PENGENDALIAN INTERN UTAMA PADA SEKTOR PUBLIK - BEST PRACTICES MENURUT IFAC

Penganggaran dan Akuntansi

1. Peraturan-peraturan di bidang keuangan dievaluasi dan diperbarui setiap tiga tahun.
2. Suatu anggaran yang komprehensif (termasuk pendapatan, modal dan pinjaman) disetujui oleh parlemen, sebelum dimulainya tahun anggaran, dengan menampilkan juga angka rencana pengeluaran tahun sebelumnya.
3. Laporan realisasi anggaran diaudit dan diterbitkan dalam jangka waktu enam bulan setelah berakhirnya tahun anggaran. Laporan realisasi anggaran semester pertama diterbitkan tiga bulan setelah tengah tahun anggaran.
4. Struktur pengodean keuangan yang komprehensif dikembangkan dan dikelola.
5. Akun-akun keuangan tahunan disiapkan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku dan diaudit dalam jangka waktu enam bulan setelah berakhirnya tahun anggaran.
6. Sanksi diberlakukan terhadap pengeluaran-pengeluaran yang melebihi anggaran yang ditetapkan.

Pendapatan

7. Suatu daftar tahunan berisi tarif pajak, bea masuk, bea lainnya dan tarif-tarif layanan tersedia untuk umum.
8. Semua penerimaan kas diterima dan disetorkan ke bank dengan segera.
9. Catatan penerimaan dan tanda terima uang harus direkonsiliasi secara independen dengan laporan bank secara teratur dan setiap ketidakkonsistenan diselidiki dengan sebaik-baiknya.
10. Suatu ikhtisar rutin berisi semua penerimaan (dengan perbandingan angka-angka tahun sebelumnya) dan SPT yang penerimaannya belum masuk kas negara tersedia bagi unit akuntansi pemerintah dan auditor (BPK-RI) setidaknya satu kali setiap bulan.

Pengendalian Pengeluaran

11. Suatu faktur atau bukti resmi harus tersedia untuk seluruh pengeluaran.
12. Harus ada daftar rekanan yang disetujui dan untuk pembelian-pembelian berulang berdasarkan daftar harga resmi.
13. Tender yang kompetitif harus digunakan untuk semua pengadaan-pengadaan yang besar. Bergantung pada nilai pengadaan, hal-hal berikut harus digunakan:
14. Memperoleh tiga penawaran tertulis,
15. Tender formal di mana para rekanan mengajukan rincian penawaran atas pekerjaan dalam amplop tertutup,
16. Penawaran-penawaran yang kompetitif harus diputuskan oleh tim tender untuk pengadaan-pengadaan yang bernilai besar.
17. Tugas-tugas harus secara jelas dipisahkan pelaksanaan kepada staf/unit yang terpisah dilakukan pada ketiga tugas berikut:
18. Otorisasi atas pengadaan atau faktur untuk pembayaran
19. Penerimaan dan penyimpanan barang-barang atau jasa-jasa
20. Pengelolaan catatan-catatan pembelian, kas dan akuntansi.
21. Suatu rekonsiliasi bank formal harus dilakukan oleh staf yang tidak bertanggung jawab mengelola buku kas paling tidak satu bulan sekali. Saldo kas di bank yang tertera pada rekening koran bank harus secara jelas sesuai dengan jumlah yang tercatat dalam buku kas. Setiap perbedaan harus diteliti dan diklarifikasi oleh pimpinan.

Penggajian

22. Semua posisi dan penempatan pegawai diotorisasi oleh pimpinan senior yang ditetapkan.
23. Perubahan antara setiap periode penggajian harus dijelaskan dan diperiksa dengan selayaknya oleh pejabat yang ditetapkan. Rekonsiliasi atas penggajian ini harus secara formal diotorisasi.
24. Harus ada hubungan yang cermat antara departemen yang relevan, unit akuntansi pemerintah dan komisi/lembaga/unit pengawasan layanan publik. Catatan-catatan yang disimpan oleh masing-masing unit ini harus direkonsiliasi dengan cermat paling tidak setahun sekali untuk memastikan bahwa daftar pegawai yang disetujui bersama dikelola dengan baik.

Uang muka

25. Suatu daftar uang muka harus ditelaah secara teratur (setiap triwulan) oleh staf senior dalam departemen dan unit akuntansi pemerintah. Setiap pos-pos yang tidak biasa, terlambat atau besar harus diselidiki.
26. Bukti pembayaran terakhir harus disiapkan dengan segera dan selengkapnya bagi staf yang berhenti. Setiap uang muka yang masih belum dipertanggungjawabkan harus dikurangkan dari pembayaran akhir.

Catatan-catatan atas barang persediaan, inventaris dan aset tetap

27. Inventarisasi fisik secara independen harus dilakukan paling tidak setahun sekali dan ketika ada perubahan pengelola.
28. Suatu daftar yang layak harus tersedia untuk semua aset tetap yang nilainya di atas jumlah tertentu. Harus ada pemeriksaan setiap tahun untuk memastikan bahwa semua aset telah dipertanggungjawabkan dan diamankan dengan baik.
29. Pelepasan semua aset publik harus dikendalikan dengan cermat. Lelang publik harus diselenggarakan untuk semua pelepasan aset yang bernilai besar.

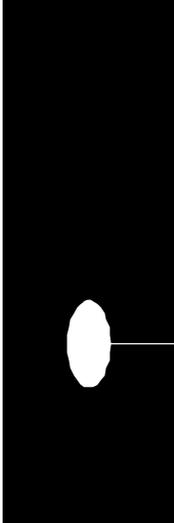
Badan Pemeriksa

30. Anggota Badan Pemeriksa harus independen dan diangkat, melapor dan bila diperlukan diberhentikan oleh parlemen.
31. Laporan tahunan Badan Pemeriksa harus tersedia secara publik dan secara editorial independen dari pengaruh Kementerian Keuangan dan pemerintah.
32. Standar auditing yang cocok dan prosedur pengendalian kualitas harus diikuti.

Latihan

1. Jelaskan hubungan antara pemerintahan yang baik dan akuntabilitas. Apa peranan sistem pengendalian intern dalam mendukung keduanya?
2. Jelaskan alur perencanaan strategis dan perencanaan operasional suatu instansi pemerintahan.

3. Apa saja kekuasaan-kekuasaan dalam pengelolaan keuangan negara? Siapa saja yang memegang kekuasaan tersebut?
4. Jelaskan mekanisme pengadaan secara ringkas.
5. Jelaskan mekanisme pencairan anggaran secara ringkas.
6. Gambarkan bagan alir prose pembayaran pada satuan kerja.
7. Gambarkan dan jelaskan bagaimana alur sistem pelaporan dan pertanggungjawaban pemerintah pusat.
8. Apakah tujuan pengendalian intern? Apa saja komponen-komponennya? Jelaskan.
9. Apa saja keterbatasan melekat pada pengendalian intern?
10. Sebutkan aktivitas-aktivitas pengendalian pada sektor publik.
11. Sebutkan tujuan-tujuan pengendalian anggaran.
12. Sebutkan dan jelaskan pengendalian intern kunci untuk mencegah KKN.
13. Sebutkan kegiatan-kegiatan yang rawan terhadap kecurangan dan korupsi.
14. Sebutkan hal-hal yang patut dicurigai yang menunjukkan indikasi terjadinya KKN.
15. Jelaskan sistem pengendalian untuk mencegah KKN di Indonesia.



VI. PEMAHAMAN DAN PENILAIAN ATAS PENGENDALIAN INTERN

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- § Membedakan tanggung jawab auditor dan tanggung jawab manajemen dalam kaitannya dengan pengendalian intern.
- § Menyebutkan tujuan pemahaman dan penilaian atas pengendalian intern.
- § Merinci jenis-jenis pengendalian yang perlu dipahami dan dinilai.
- § Menjelaskan prosedur untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern.
- § Membuat dokumentasi audit dalam rangka pemahaman atas pengendalian intern.
- § Melakukan penilaian awal atas pengendalian intern.
- § Merancang pengujian-pengujian atas pengendalian.
- § Menetapkan penilaian akhir atas risiko pengendalian dan mendokumentasikannya.

Tanggung Jawab Auditor dan Manajemen
Berkaitan dengan Pengendalian Intern

Setelah memahami dasar-dasar Sistem Pengendalian Intern/Manajemen Sektor Publik, hal yang perlu dilakukan oleh auditor adalah memahami pengendalian intern organisasi pemerintah yang diauditnya. Pemahaman atas pengendalian sangat penting bagi auditor dan secara khusus dimasukkan ke dalam standar auditing yang berlaku umum. Dalam standar pekerjaan lapangan disebutkan: “Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang dilakukan”

Meskipun pengendalian internal merupakan tanggung jawab manajemen, informasi mengenai pengendalian seringkali membantu auditor memutuskan apakah laporan keuangan disajikan dengan wajar. Laporan keuangan tidak akan diharapkan menyajikan secara wajar posisi keuangan jika pengendalian internal yang berkaitan dengan keandalan laporan keuangan tidak memadai. Akan tetapi, auditor dapat memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian terhadap laporan keuangan meskipun pengendalian internal tidak mendorong efisiensi dan efektivitas. Selain itu pemahaman atas pengendalian intern juga membantu dalam penilaian ketaatan organisasi terhadap peraturan dan hukum yang berlaku. Oleh karena itu auditor berkepentingan terhadap pengendalian internal yang berkenaan dengan keandalan data, terutama yang mempengaruhi kewajaran laporan keuangan.

Tujuan Pemahaman dan Penilaian atas Pengendalian Intern

Untuk audit keuangan, auditor harus memperoleh pemahaman atas pengendalian intern dan mendapatkan bukti tentang efektivitas pengendalian intern untuk tiga tujuan, yaitu:

- a). Menilai risiko pengendalian,
- b). Menentukan sifat, saat dan ruang lingkup pengujian-pengujian yang dilakukan atas pengendalian, ketaatan dan substantif.
- c). Menyatakan pendapat atau membuat laporan atas pengendalian intern berkenaan dengan laporan keuangan dan ketaatan.

Risiko pengendalian dinilai secara terpisah untuk setiap asersi laporan keuangan yang signifikan dalam setiap siklus akuntansi. Sedangkan untuk audit atas laporan kinerja, auditor harus mendapatkan pemahaman atas unsur-unsur pengendalian intern yang berkaitan dengan keberadaan, kelengkapan, dan penilaian asersi yang relevan dengan ukuran-ukuran kinerja yang

dilaporkan dalam LAKIP, untuk laporan pengendalian-pengendalian yang tidak dirancang dan dilaksanakan dengan sebagaimana mestinya.

Dalam audit keuangan, auditor mengevaluasi pengendalian intern, yang telah dirancang dan dilaksanakan manajemen, untuk mendapatkan keyakinan yang memadai bahwa tujuan-tujuan berikut terpenuhi, yaitu:

- n **Keandalan laporan keuangan (pengendalian laporan keuangan).** Transaksi-transaksi dicatat, diproses, dan diringkas untuk memungkinkan penyajian laporan keuangan yang sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum. Selain itu, aset diamankan dari kerugian yang diakibatkan oleh perolehan, penggunaan dan pelepasan yang tidak sah. Pengendalian-pengendalian yang berkaitan dengan tujuan ini sering disebut sebagai pengendalian akuntansi.
- n **Ketaatan atas peraturan dan perundang-undangan yang berlaku (pengendalian ketaatan).** Transaksi-transaksi dilaksanakan sesuai dengan (a) peraturan perundang-undangan yang mengatur penggunaan anggaran dan peraturan perundang-undangan lainnya yang dapat berpengaruh langsung dan material terhadap laporan keuangan, dan (b) semua peraturan dan kebijakan lainnya yang ditetapkan bagi instansi tersebut. Pengendalian-pengendalian yang berkaitan dengan tujuan ini sering disebut sebagai pengendalian administratif.

Sementara itu, berkaitan dengan audit atas kinerja, auditor memperoleh pemahaman atas unsur-unsur pengendalian intern dari ukuran-ukuran kinerja yang terdapat dalam Laporan Kinerja dalam hal asersi keberadaan, kelengkapan, dan penilaian. Auditor harus melaporkan kelemahan-kelemahan yang ditemukan dalam rancangan pengendalian intern dan pelaksanaan pengendalian intern.

Dalam memperoleh pemahaman terhadap pengendalian intern suatu instansi, auditor harus mendapatkan pemahaman akan rancangan pengendalian-pengendalian yang relevan dan juga apakah pengendalian-pengendalian tersebut dijalankan sebagaimana mestinya dalam kegiatan-kegiatan instansi. Oleh karena itu, auditor harus menentukan apakah instansi yang diperiksa menggunakan pengendalian-pengendalian tersebut, bukan hanya memastikan bahwa pengendalian-pengendalian tersebut ada dalam prosedur tertulis.

Dalam tahapan pemahaman atas pengendalian intern ini, auditor harus menentukan apakah pengendalian intern tersebut telah memberikan keyakinan yang memadai bahwa salah saji, kerugian, atau ketidaktaatan yang material berkenaan dengan laporan dapat dicegah atau ditemukan selama periode yang diaudit. Dalam hal audit ketaatan, maka auditor harus menentukan apakah pengendalian intern telah memberikan keyakinan bahwa transaksi/kegiatan

telah dilaksanakan sesuai dengan peraturan dan perundang-undangan yang berlaku. Bila auditor akan memberikan pendapatnya atas pengendalian intern, ia membuat kesimpulan terpisah atas pengendalian intern pada akhir periode.

Jenis-Jenis Pengendalian Yang Perlu Dipahami Auditor

Pengendalian-pengendalian yang perlu dipahami oleh auditor pada umumnya dikelompokkan dalam tiga jenis, yaitu pengendalian pelaporan keuangan, pengendalian pengamanan, pengendalian anggaran, pengendalian ketaatan, dan pengendalian operasional. Tiga jenis pengendalian pertama, pengendalian pelaporan keuangan, pengendalian pengamanan dan pengendalian anggaran, berkaitan erat dengan tujuan keandalan laporan keuangan.

Pengendalian Pelaporan Keuangan

Pengendalian-pengendalian pelaporan keuangan adalah pengendalian-pengendalian yang dirancang dan diselenggarakan dengan tujuan mencegah atau menemukan salah saji agregat dalam laporan keuangan dan laporan anggaran. Oleh karena itu, dalam jenis pengendalian ini termasuk juga pengendalian-pengendalian yang ada dalam sistem penganggaran. Untuk dapat mengetahui tujuan-tujuan pengendalian untuk pengendalian pelaporan keuangan, auditor harus memperkirakan jenis-jenis salah saji yang dapat terjadi untuk setiap asersi yang signifikan pada setiap pos/akun yang dilaporkan. Satu atau beberapa salah saji dapat terjadi pada setiap asersi laporan keuangan/anggaran. Misalnya, untuk asersi keberadaan atau keterjadian, salah saji potensial dapat terjadi pada empat bidang berikut:

- n **Validitas:** Transaksi-transaksi yang tercatat tidak mewakili kejadian-kejadian ekonomi yang sebenarnya terjadi.
- n **Titik pisah (*cutoff*):** transaksi-transaksi dicatat dalam periode yang berbeda dengan periode timbulnya kejadian ekonomi.
- n **Pengikhtisaran:** Transaksi-transaksi diringkas dengan cara yang tidak benar sehingga angka totalnya dilaporkan terlalu tinggi.
- n **Keberadaan:** Aset-aset dan hutang-hutang entitas tidak ada pada suatu tanggal tertentu.

Untuk setiap salah saji potensial, terdapat satu atau beberapa tujuan-tujuan pengendalian yang, bila tercapai, akan mencegah atau mendeteksi salah saji

tersebut. Salah saji potensial dan tujuan pengendalian ini adalah dasar utama bagi auditor menilai efektivitas kegiatan-kegiatan pengendalian entitas yang diaudit.

Pengendalian Pengamanan

Pengendalian-pengendalian pengamanan adalah pengendalian-pengendalian yang bertujuan mengamankan aset/harta dari perolehan, penggunaan dan pelepasan yang tidak sah. Pengendalian ini sangat penting terutama dalam mengamankan aset-aset yang likuid, seperti kas, persediaan, atau properti yang sangat rawan terhadap pencurian, kehilangan atau penggunaan yang tidak sah. Pengendalian ini menjadi pengendalian yang paling penting ketika ada peningkatan risiko terjadinya kecurangan.

Pengendalian-pengendalian pengamanan membatasi akses yang tidak sah terhadap aset/harta dan dokumen-dokumen. Contoh bentuk-bentuk pengendaliannya adalah sebagai berikut:

- a). Penerimaan kas dicatat sebelum kas disetorkan ke bank (kas negara).
- b). Penggunaan fasilitas-fasilitas pengamanan, seperti ruangan yang terkunci, area berpagar, brankas, dan sebagainya. Akses terhadap formulir dan mesin-mesin yang penting (misalnya mesin penandatanganan) dibatasi hanya kepada pegawai yang berwenang.
- c). Akses terhadap file program dan data dibatasi hanya kepada pegawai yang berwenang. Misalnya, manual, terminal komputer, file backup ditempatkan pada ruangan dengan pengamanan yang hanya bisa dimasuki oleh pegawai yang berwenang.
- d). Aset/harta dan catatan-catatan dilindungi dari kerusakan-kerusakan fisik, Misalnya, penggunaan alarm, satpam, alat-alat pemadaman kebakaran untuk menghindari kerusakan secara sengaja maupun tidak sengaja terhadap aset/catatan.
- e). Aset yang dikeluarkan dan dimasukkan dicatat, diperiksa, diterima atau diserahkan hanya dengan otorisasi yang sah sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan.
- f). Prosedur-prosedur ditetapkan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa file data dapat diperbaiki bila terjadi kegagalan sistem komputer.
- g). Akses terhadap dokumen-dokumen dan formulir-formulir penting dibatasi, misalnya akses terhadap cek bank.

Pengendalian Anggaran

Tujuan dari pengendalian anggaran adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa entitas telah:

- a). Mencatat, memproses, dan meringkas transaksi-transaksi dengan benar yang memungkinkan penyajian laporan realisasi anggaran sesuai dengan peraturan pelaporan anggaran yang berlaku;
- b). Melaksanakan transaksi-transaksi sesuai dengan otorisasi dalam anggaran

Manual audit GAO menggambarkan proses pelaksanaan anggaran pada sistem akrual yang menjadi perhatian auditor sebagai berikut:

General Phases	Events	Accounting Recognition
Preparation	Budget submission	None
Approval	Granting budget authority	Appropriation
Execution	Delegation of authority	Apportionment
		Allotment
	Use of authority	Commitment
		Obligation
		Expended
		Outlay

GAMBAR 6-1: TAHAPAN BUDGET EXECUTION PROCESS (SUMBER AUDIT MANUAL GAO)

Ketika anggaran disetujui, suatu entitas mendapatkan **pagu anggaran (appropriation)** yang memberikan hak kepada pengguna anggaran untuk mengadakan perikatan-perikatan yang menimbulkan tagihan kepada negara. Anggaran ini dirinci lebih lanjut dalam **rencana kerja anggaran (apportionment)** yang pada dasarnya merupakan daftar distribusi anggaran pada kegiatan/proyek/obyek tertentu. Jumlah yang didistribusikan ini merupakan jumlah maksimal yang diperkenankan untuk dikeluarkan dari kas negara untuk kegiatan/proyek/obyek tersebut.

Pimpinan entitas kemudian membuat petunjuk pelaksanaan yang merupakan **alokasi (allotment)** yang memberikan wewenang bawahannya untuk melakukan kegiatan yang menimbulkan beban kepada negara sampai sebesar jumlah yang tercantum dalam Petunjuk Pelaksanaan tersebut. Pada dasarnya, alokasi ini merupakan rincian lebih lanjut pada unit-unit dalam entitas. Berdasarkan alokasi ini, kemudian entitas membuat **komitmen (commitment)**, yaitu reservasi secara administratif pada entitas atas alokasi untuk mengantisipasi kewajiban-kewajiban yang akan timbul dari kegiatan

entitas. Komitmen ini digunakan oleh entitas untuk perencanaan keuangan dalam pengadaan barang dan jasa, pengendalian atas kewajiban-kewajiban yang timbul dan penggunaan kewenangan anggaran.

Entitas yang bersangkutan kemudian memunculkan **kewajiban (obligations)**, yaitu ketika pengadaan dilakukan yang memerlukan pembayaran dari kas negara pada tahun anggaran berjalan. Kewajiban ini harus memenuhi berbagai ketentuan sebelum dapat dibebankan pada mata anggaran yang bersangkutan. Ketentuan-ketentuan ini pada umumnya mencakup pertimbangan-pertimbangan apakah tujuan, jumlah, jangka waktu dari tagihan yang timbul sesuai dengan anggaran dan rinciannya. Entitas kemudian mencatat **kewenangan belanja (expended authority)**, yang merupakan pengurangan atas kewajiban melalui penerimaan barang dan jasa yang dipesan. Hal ini berarti entitas tersebut telah menggunakan kewenangan anggaran yang dimilikinya untuk memperoleh barang dan jasa.

Perolehan barang dan jasa ini menimbulkan tagihan kepada negara, yang setelah diuji oleh bendahara sesuai dengan ketentuan-ketentuan yang berlaku, dibebankan dan dibayarkan dari kas negara. Entitas kemudian mencatatnya sebagai **realisasi belanja (outlays)**.

Berdasarkan pemaparan di atas, maka pengendalian-pengendalian yang dievaluasi auditor berkenaan dengan pengendalian anggaran pada sistem akrual dalam hal:

- a). **Pagu anggaran (appropriation)**: pagu anggaran yang dicatat oleh entitas sama dengan yang tercantum dalam perundang-undangan anggaran yang meliputi batas maksimal anggaran, tujuan, dan jangka waktu.
- b). **Rencana kerja anggaran (apportionment)**: rencana kerja anggaran yang ada pada entitas sesuai dengan rencana kerja anggaran yang disetujui oleh unit pengkoordinasi penyusunan anggaran dan tidak melebihi pagu anggaran.
- c). **Petunjuk pelaksanaan (allotment)**: Jumlah yang dialokasikan ada kegiatan-kegiatan dalam satu entitas tidak melebihi pagu pada rencana kerja anggarannya.
- d). **Komitmen (commitment)**: Pengendalian atas komitmen umumnya tidak menjadi perhatian auditor dalam pengendalian anggaran karena lebih merupakan pengendalian operasional, yaitu bagaimana manajemen entitas memastikan bahwa berbagai kegiatan yang dilakukan didukung dengan anggaran yang tersedia.
- e). **Transaksi kewajiban (obligations)**: Beberapa tujuan pengendalian berkaitan dengan transaksi kewajiban yaitu:

- n Kewajiban tersebut sah (validity): telah terjadi (dibuktikan dengan dokumentasi yang lengkap), tujuannya sesuai dengan anggaran, terjadi dalam periode anggaran, tidak melebihi pagu anggaran, memenuhi ketentuan-ketentuan lain dan kewajiban tersebut tidak dibatalkan.
 - n Kewajiban dicatat dengan lengkap (completeness)
 - n Kewajiban dicatat pada angka estimasi pengeluaran yang paling akurat (valuation).
 - n Kewajiban dicatat pada periode yang benar (cutoff).
 - n Kewajiban dicatat pada mata anggaran, program, kegiatan yang tepat (classification).
- f). **Transaksi kewenangan belanja (expended authority):** Beberapa tujuan pengendalian berkaitan dengan transaksi kewenangan belanja yaitu:
- n Kewenangan belanja yang dicatat tersebut merupakan transaksi yang sah (validity): telah terjadi (dibuktikan dengan dokumentasi yang lengkap) dan tidak melebihi pagu anggaran
 - n Kewenangan belanja dicatat dengan lengkap (completeness)
 - n Kewenangan belanja dicatat pada jumlah pengeluaran yang benar (valuation).
 - n Kewenangan belanja dicatat pada periode yang benar (cutoff).
 - n Kewenangan belanja dicatat pada mata anggaran, program, kegiatan yang tepat (classification).
- g). **Transaksi realisasi belanja (outlay):** Beberapa tujuan pengendalian berkaitan dengan transaksi realisasi belanja yaitu:
- n Transaksi realisasi belanja yang dicatat merupakan transaksi yang sah (validity): didukung dengan bukti yang memadai
 - n Transaksi realisasi belanja telah dicatat dengan lengkap (completeness)
 - n Transaksi realisasi belanja dicatat pada akun yang benar (baik mata anggaran, program, dan kegiatan)
- h). **Saldo kewajiban dan kewenangan belanja:** Beberapa tujuan pengendalian berkaitan dengan saldo kewajiban dan kewenangan belanja yaitu:
- n Saldo-saldo yang tercatat atas kewajiban dan kewenangan belanja pada tanggal tertentu telah didukung dengan catatan rinci yang telah diringkaskan dan direkonsiliasi kepada saldo pagu anggaran, untuk setiap mata anggaran, program, dan kegiatan (summarization).

- n Saldo pagu anggaran didukung dengan transaksi-transaksi kewajiban dan kewenangan belanja yang sah (substantiation).
 - n Total pengeluaran (termasuk yang dicatat dalam kewenangan belanja tetapi belum dibayarkan) tidak melebihi pagu anggaran (limitation).
- i). **Saldo pagu anggaran:** Mata anggaran ditutup tepat pada waktunya.
- j). **Pencatatan penerimaan kas berkenaan dengan penutupan anggaran.** Kas ini telah disetorkan ke kas negara paling lambat pada tanggal yang telah ditetapkan.

Pengendalian Ketaatan

Pengendalian ketaatan adalah pengendalian-pengendalian dengan tujuan untuk menyediakan keyakinan yang memadai bahwa entitas telah menaati semua peraturan perundang-undangan yang berlaku. Tujuan-tujuan pengendalian ketaatan harus cocok dengan peraturan yang mendasarinya dan didokumentasikan pada kertas kerja secara terpisah atau dapat juga digabungkan dengan kertas kerja untuk pengendalian-pengendalian pelaporan keuangan. Jenis-jenis pengendalian ketaatan sangat spesifik bergantung pada peraturan perundang-undangan yang mendasari sehingga tidak dibahas di sini.

Pengendalian Operasional

Pengendalian operasional adalah pengendalian-pengendalian yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa entitas telah mencapai tujuannya secara efektif dan efisien. Bagian utama dari pengendalian operasional adalah pengendalian-pengendalian ukuran kinerja yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa data yang mendukung ukuran-ukuran kinerja yang dilaporkan pada laporan akuntabilitas telah dicatat dan dipertanggungjawabkan untuk memungkinkan penyusunan informasi kinerja yang andal dan lengkap.

Aktivitas-Aktivitas Pengendalian Tipikal

Jenis-jenis aktivitas pengendalian yang spesifik dalam berbagai pengendalian adalah:

- a). **Otorisasi.** Pengendalian-pengendalian otorisasi dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa transaksi, kejadian yang

- menyebabkan munculnya transaksi, dan prosedur pemrosesan transaksi diotorisasi sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku
- b). **Persetujuan.** Pengendalian-pengendalian persetujuan dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa pegawai/pejabat yang berwenang menyetujui transaksi-transaksi sesuai dengan kriteria umum dan khusus dari manajemen.
 - c). **Pemisahan tugas.** Pengendalian-pengendalian pemisahan tugas dirancang untuk mengurangi kesempatan-kesempatan bagi seseorang untuk menyusup dan menutupi kesalahan atau kecurangan dalam pelaksanaan tugas-tugas normalnya.
 - d). **Perancangan dan penggunaan dokumen dan catatan.** Tujuan dari pengendalian ini adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian dicatat dengan benar. Pengendalian-pengendalian jenis ini umumnya berbentuk:
 - n Formulir berpranomor yang digunakan untuk mencatat semua transaksi entitas, dan urutan penggunaan nomor dipertanggungjawabkan dengan baik.
 - n Laporan penerimaan, dokumen pemeriksaan, dan sebagainya, dicocokkan dengan dokumen penagihan atau dokumen yang lain yang digunakan untuk mencatat pengadaan dan membebaskan penagihan ke kas negara untuk memastikan bahwa hanya transaksi yang sah yang dicatat dan dibayarkan.
 - n Dokumen-dokumen transaksi dicap tanda terima bertanggal dan ditelusuri untuk memastikan bahwa transaksi-transaksi diproses dan dicatat dengan segera.
 - n Dokumen-dokumen yang dipakai telah ditandai “selesai diproses/dibayar” untuk memastikan bahwa dokumen yang sama tidak digunakan kembali. Hanya dokumen asli yang digunakan dalam transaksi.
 - e). **Pengecekan secara independen.** Pengendalian ini dirancang untuk memberikan pengecekan terpisah atas keabsahan, akurasi dan kelengkapan data yang diproses. Prosedur yang sering dipakai adalah penghitungan ulang, inventarisasi fisik, tindak lanjut yang segera atas keberatan-keberatan dari berbagai pihak, penelaahan manajemen atas laporan kinerja dan sebagainya.
 - f). **Penilaian atas jumlah yang dicatat.** Pengendalian ini dirancang dengan tujuan agar aset dilaporkan pada nilai yang benar.
 - g). **Peringkasan data.** Pengendalian ini dirancang dengan tujuan agar data-data dalam laporan merupakan hasil peringkasan yang sah atas data-data transaksi.

- h). **Hak dan kewajiban.** Pengendalian ini dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa (1) entitas memiliki aset/kekayaan yang dicatatnya, dengan dukungan dokumen kepemilikan yang lengkap, (2) entitas memiliki hak atas aset pada tanggal pelaporan, (3) hutang entitas yang dicatat merupakan kewajiban-kewajiban yang sah terhadap entitas.
- i). **Penyajian dan pengungkapan.** Pengendalian ini dirancang dengan tujuan untuk memberikan keyakinan bahwa klasifikasi dan pengungkapan dalam laporan telah disajikan sesuai dengan standar/peraturan.

Prosedur untuk Memperoleh Pemahaman atas Pengendalian Intern

Dalam tahap ini, auditor harus melakukan dan mendokumentasikan berbagai prosedur yang digunakan untuk memahami sistem informasi dan lingkungan pengendalian entitas. Sistem informasi yang dipelajari berkaitan dengan sistem informasi untuk pelaporan keuangan, ketaatan terhadap peraturan dan perundang-undangan yang berlaku, dan kegiatan yang relevan (termasuk ukuran-ukuran pengendalian intern yang dilaporkan). Prosedur-prosedur yang digunakan terdiri dari:

- n Menelaah pengalaman sebelumnya dengan entitas;
- n Menanyai pimpinan, manajemen, dan staf yang sesuai;
- n Menginspeksi dokumen-dokumen dan catatan-catatan;
- n Mengamati kegiatan-kegiatan dan aktivitas-aktivitas instansi pemerintah tersebut.

Ketika auditor mempunyai pengalaman sebelumnya dengan entitas yang diaudit, kertas kerja audit tahun sebelumnya telah berisi banyak sekali informasi yang relevan untuk audit tahun berjalan. Misalnya, kesimpulan tahun sebelumnya tentang kekuatan-kekuatan dan kelemahan-kelemahan dalam sistem pengendalian intern dapat menjadi titik awal, yang ditindaklanjuti dengan pertanyaan-pertanyaan oleh auditor berkenaan dengan perubahan-perubahan yang terjadi selama tahun berjalan. Kertas kerja yang ada harus berisi informasi tentang jenis-jenis kesalahan yang ditemukan dalam audit sebelumnya dan penyebab kesalahan-kesalahan tersebut. Auditor dapat menindaklanjuti informasi ini untuk menentukan apakah tindakan-tindakan perbaikan telah dilakukan oleh manajemen entitas.

Dokumen-dokumen yang relevan juga harus diinspeksi, seperti bagan organisasi, keputusan-keputusan yang bersifat kebijakan, catatan-catatan keuangan, dan dokumentasi-dokumentasi lainnya. Inspeksi ini akan memunculkan berbagai pertanyaan tentang pengendalian-pengendalian tertentu dan perubahan-perubahan kondisi.

Untuk semakin memperkuat pemahaman atas beberapa aspek kegiatan dan prosedur pengendalian, auditor dapat melakukan penelaahan transaksi secara walk-through. Untuk melaksanakan prosedur ini, satu atau beberapa transaksi dari setiap kegiatan utama ditelusuri melalui jejak transaksinya, dan pada saat bersamaan diidentifikasi dan diamati kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur pengendalian yang terkait.

Dokumentasi Pemahaman

Dokumentasi atas pemahaman terhadap sistem informasi ini diperlukan pada semua audit. Dokumentasi dalam kertas kerja ini dapat berbentuk kuesioner yang telah dijawab, flow chart dan catatan naratif. Dalam suatu audit atas entitas yang besar yang menggunakan berbagai audit strategi, ketiga dokumentasi ini dapat digunakan untuk berbagai bagian yang berbeda dalam mendapatkan pemahaman. Untuk audit atas entitas yang kecil, catatan naratif mungkin sudah cukup untuk mendokumentasikan pemahaman atas semua komponen.

Auditor dapat mendokumentasikan pemahaman bersamaan dengan ketika ia mendapatkannya. Misalnya, auditor seringkali mencatat tanggapan-tanggapan dari pegawai entitas atas pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner tercetak yang menjadi bagian dari kertas kerja. Auditor dapat juga mendokumentasikan pemahaman bagian-bagian dalam sistem informasi entitas dengan menyiapkan flow chart atau menggunakan flow chart yang disiapkan oleh entitas sebagai bagian dari kertas kerja. Dalam penugasan berulang, perlu dipertimbangkan untuk memutakhirkan kuesioner, flow chart atau catatan naratif yang ada pada kertas kerja tahun sebelumnya. Hanya bagian-bagian dari sistem informasi yang relevan terhadap audit saja yang perlu didokumentasikan

KUESIONER

Suatu kuesioner pengendalian intern berisi seperangkat pertanyaan tentang kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur akuntansi dan pengendalian yang menurut pertimbangan auditor penting dalam mencapai

tujuan pengendalian. Pertanyaan-pertanyaannya biasanya disusun sehingga cukup dijawab dengan 'Ya', 'Tidak', atau 'T/B' (Tidak Berlaku), dengan jawaban 'Ya' menyatakan kondisi yang baik. Ruangan kosong juga disediakan dalam kuesioner untuk catatan-catatan khusus seperti siapa yang melakukan prosedur pengendalian dan seberapa sering. Kuesioner standar seringkali digunakan untuk berbagai audit. Beberapa auditor menggunakan kuesioner berbeda bergantung pada ukuran organisasi.

Beberapa lembaga audit sektor publik menggunakan kuesioner otomatis. Para auditornya memasukkan jawaban 'Ya', 'Tidak', dan 'T/B' ke dalam komputer notebook ketika mereka mendapatkan informasi dari entitas yang diaudit. Software auditor kemudian menganalisis pola-pola jawaban dan mengarahkan auditor untuk langkah-langkah selanjutnya dalam menilai pengendalian intern dan merancang prosedur pengujian substantif.

Beberapa lembaga audit sektor publik memberikan pelatihan khusus kepada auditornya dalam melakukan wawancara yang diperlukan ketika mengelola kuesioner. Misalnya, dengan mewaspadaikan sinyal-sinyal non-verbal yang diberikan oleh pegawai yang diwawancarai (seperti keengganan menjawab, ketidaktahuan terhadap pengendalian, atau tampak tertekan selama wawancara), pemahaman auditor dapat meningkat secara signifikan.

Sebagai alat untuk mendokumentasikan pemahaman, kuesioner memiliki sejumlah keunggulan. Kuesioner biasanya dikembangkan oleh auditor yang profesional dan berpengalaman dan menjadi alat bimbingan yang sangat baik staf yang belum berpengalaman yang mungkin dipekerjakan untuk memperoleh pemahaman pada audit-audit tertentu. Kuesioner relatif mudah digunakan dan bila digunakan dapat mengurangi kemungkinan terlewat mendata masalah-masalah pengendalian intern yang penting. Kelemahan kuesioner adalah dapat menjadi sangat panjang bila digunakan untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern dari berbagai sistem informasi yang berbeda.

FLOW CHART

Flow chart adalah diagram skema yang menggunakan simbol-simbol standar, garis-garis yang saling menghubungkan dan anotasi-anotasi yang menggambarkan langkah-langkah pemrosesan informasi pada suatu sistem informasi/akuntansi. Flow chart disiapkan untuk memetakan proses dari transaksi/kegiatan individu, seperti pengadaan, pembayaran, upah dan produksi.

Suatu flow chart yang rinci harus menunjukkan komponen-komponen penting berikut ini:

- Semua tindakan dalam pemrosesan transaksi;
- Metode pemrosesan (manual atau komputer);
- Cakupan pembagian tugas (dengan mengidentifikasi setiap tindakan dalam bidang fungsi, bagian atau individu); dan
- Sumber, arus dan disposisi dokumen-dokumen, catatan-catatan dan laporan-laporan yang terlibat dalam pemrosesan.

MEMO/CATATAN NARASI

Memo narasi berisi komentar-komentar tertulis yang menunjukkan pertimbangan auditor atas suatu sistem informasi/akuntansi. Memo ini dapat digunakan sebagai pelengkap dari dua bentuk dokumentasi sebelumnya untuk meringkaskan pemahaman menyeluruh auditor terhadap sistem informasi/akuntansi atau kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur pengendalian spesifik. Untuk audit unit yang kecil, memo narasi mungkin sudah mencukupi untuk mendokumentasikan pemahaman auditor.

Penilaian Awal atas Pengendalian Manajemen

Tujuan Penilaian Awal

Penilaian atas risiko pengendalian dilakukan dalam dua tahapan. Tahap penilaian awal ditujukan untuk membantu merancang prosedur audit rinci. Dalam memetakan program audit rinci, cara yang paling efektif dan efisien adalah menggabungkan pengujian atas pengendalian dan pengujian substantif (dengan menggunakan bukti sumber yang sama). Penilaian awal dilakukan untuk mendapatkan ekspektasi yang layak atas efektivitas pengendalian yang memungkinkan pengembangan program audit rinci sesuai dengan strategi audit yang dipilih. Tahap kedua terjadi setelah penyelesaian semua pengujian atas pengendalian. Jika pengujian-pengujian ini tidak mendukung hasil penilaian awal atas risiko pengendalian, maka auditor harus melakukan prosedur-prosedur substantif tambahan, yang tentu saja menambah biaya audit. Pada umumnya, penilaian awal cukup dapat diandalkan, terutama pada penugasan yang berulang, sehingga prosedur-prosedur substantif tambahan yang diperlukan setelah penyelesaian pengujian-pengujian pengendalian jarang terjadi.

Proses Penilaian Risiko Pengendalian

Penilaian risiko pengendalian adalah proses mengevaluasi efektivitas rancangan dan pelaksanaan pengendalian intern entitas dalam mencegah atau menemukan kesalahan material dalam laporan, ketaatan terhadap peraturan dan ketentuan, dan pelaksanaan kegiatan operasional entitas yang efektif dan efisien.

Langkah pertama adalah menilai lingkungan pengendalian. Suatu lingkungan pengendalian yang buruk dapat melemahkan struktur pengendalian intern. Prosedur-prosedur pengendalian intern yang kuat tidak akan bekerja dengan efektif pada lingkungan pengendalian yang buruk. Penilaian atas lingkungan pengendalian ini sangat melibatkan pertimbangan profesional auditor dan umumnya sama untuk semua tujuan audit.

Langkah kedua adalah menilai efektivitas rancangan dari prosedur pengendalian dan kemampuannya untuk mencegah atau mengoreksi kesalahan. Efektivitas ini tentu saja pada akhirnya dibatasi oleh rancangannya. Risiko pengendalian dinilai untuk setiap asersi atau tujuan-tujuan khusus audit. Karena sistem informasi terpusat pada pemrosesan transaksi dan juga pemrosesan setiap jenis transaksi tertentu terdapat banyak prosedur pengendalian, maka merupakan hal umum untuk memulai penilaian risiko pengendalian untuk setiap asersi transaksi, seperti kejadian, kelengkapan, pengukuran pembayaran kas. Hal yang perlu diperhatikan oleh auditor adalah bahwa penilaian atas risiko pengendalian dilakukan untuk setiap asersi, bukan atas keseluruhan sistem informasi/akuntansi.

Langkah terakhir adalah menilai apakah pengendalian-pengendalian tersebut telah diterapkan secara efektif selama periode yang diaudit. Pengujian atas pengendalian yang dapat dimasukkan pada langkah ini umumnya ditunda sampai penilaian awal selesai dan hanya dilakukan pada langkah ini bila strategi risiko yang dipilih adalah yang didasarkan pada penilaian tingkat risiko yang rendah.

Dalam mengevaluasi efektivitas rancangan yang cukup untuk melakukan penilaian awal atas risiko pengendalian untuk suatu asersi, auditor dapat melakukan:

- n Identifikasi salah saji dalam asersi entitas atau ketidaktaatan atau permasalahan kinerja yang dapat terjadi;
- n Identifikasi pengendalian-pengendalian yang diperlukan yang mampu mencegah atau menemukan permasalahan di atas;
- n Evaluasi bukti dan membuat penilaian.

IDENTIFIKASI SALAH SAJI ATAU KETIDAKTAATAN ATAU PERMASALAHAN KINERJA

Jika pemahaman atas sistem informasi telah didapatkan melalui penggunaan kuesioner pengendalian intern, jawaban ‘Ya’ menunjukkan adanya pengendalian yang efektif sedangkan jawaban ‘Tidak’ menunjukkan adanya kelemahan pengendalian. Seperti yang telah dikemukakan sebelumnya, auditor dapat menggunakan software komputer untuk menghubungkan jawaban-jawaban dari pertanyaan-pertanyaan tertentu pada kuesioner yang terkomputerisasi pada identifikasi salah saji atau ketidaktaatan atau permasalahan kinerja. Akan tetapi, sebagian besar auditor umumnya menggunakan daftar pengecekan (check list) untuk evaluasi pengendalian intern yang menunjukkan beberapa permasalahan tersebut. Baik menggunakan bantuan software maupun check list dalam pemahaman auditor terhadap pengendalian intern, auditor harus mampu mengidentifikasi permasalahan-permasalahan tersebut pada situasi dan kondisi dari entitas yang diperiksa. Contoh potensi salah saji pada beberapa asersi berkenaan dengan transaksi pembayaran kas tersaji pada tabel berikut

IDENTIFIKASI PENGENDALIAN-PENGENDALIAN YANG DIPERLUKAN

Baik menggunakan software komputer yang memproses jawaban-jawaban dari kuesioner pengendalian intern ataupun dengan menganalisa check list secara manual, auditor dapat mengidentifikasi pengendalian-pengendalian yang diperlukan yang dapat mencegah atau menemukan salah saji atau ketidaktaatan atau permasalahan kinerja, seperti yang diilustrasikan pada tabel sebelumnya.

Dalam beberapa kasus tertentu, beberapa pengendalian digunakan untuk satu salah saji atau ketidaktaatan atau permasalahan kinerja yang potensial. Dalam kasus-kasus yang lain, cukup hanya satu pengendalian untuk mencegah satu permasalahan tersebut. Selain itu, ada juga satu pengendalian dapat juga mencegah beberapa permasalahan tersebut. Misalnya, rekonsiliasi bank periodik secara independen dapat menemukan cek-cek yang belum tercatat atau cek-cek yang dikeluarkan pada jumlah yang tepat tetapi dicatat dalam pembukuan pada jumlah yang tidak tepat.

Penentuan pengendalian-pengendalian yang diperlukan memerlukan pertimbangan profesional auditor dan juga situasi dan kondisi yang terjadi. Misalnya, bila dalam situasi volume transaksi pembayaran kas yang sangat tinggi, pengendalian yang mungkin penting untuk dilakukan adalah melakukan pengecekan independen untuk mencocokkan ringkasan cek yang dikeluarkan setiap hari dengan catatan pembukuan kas. Dengan cara ini, kesalahan-kesalahan yang terjadi dapat ditemukan dengan cepat. Bila volume transaksi pembayaran kas rendah, dan penemuan kesalahan yang tepat pada waktunya

tidak begitu penting, rekonsiliasi bank periodik secara independen cukup untuk mengompensasi ketiadaan pengecekan independen harian. Dalam situasi kedua ini, rekonsiliasi bank dapat dipandang sebagai pengendalian kompensasi.

MEMBUAT PENILAIAN

Dari pengetahuan yang diperoleh pada tahapan (1) memperoleh pemahaman dan (2) identifikasi salah saji atau ketidaktaatan atau permasalahan kinerja potensial dan pengendalian-pengendalian yang diperlukan untuk mencegah atau menemukan permasalahan-permasalahan tersebut, auditor dapat membuat penilaian awal atas risiko pengendalian. Penilaian ini harus mempertimbangkan penilaian atas lingkungan pengendalian dan sejauh mana rancangan prosedur-prosedur pengendalian dapat efektif. Penilaian awal ini didasarkan pada asumsi awal bahwa pengujian-pengujian pengendalian lebih lanjut akan memberikan bukti efektivitas pelaksanaan pengendalian-pengendalian tersebut.

Pengujian-pengujian atas Pengendalian

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, pengujian-pengujian atas pengendalian adalah prosedur-prosedur audit yang diselenggarakan untuk menentukan efektivitas rancangan dan/atau pelaksanaan pengendalian intern. Pengujian-pengujian pengendalian berkenaan dengan rancangan menitikberatkan apakah pengendalian-pengendalian tersebut dirancang cocok untuk mencegah atau menemukan salah saji atau ketidaktaatan atau permasalahan kinerja. Misalnya, auditor dapat menyimpulkan bahwa perencanaan manajemen untuk menyimpan persediaan dalam gudang yang terkunci aman dapat mencegah atau secara signifikan mengurangi risiko salah saji dalam asersi keberadaan persediaan. Pengujian-pengujian pengendalian berkenaan dengan efektivitas pelaksanaan dari prosedur-prosedur pengendalian menitikberatkan apakah pengendalian-pengendalian tersebut benar-benar bekerja. Dalam contoh persediaan sebelumnya, dengan mengamati apakah persediaan benar-benar disimpan dalam gudang yang terkunci aman akan memberikan pengujian atas efektivitas pelaksanaan pengendalian. Pengujian-pengujian atas efektivitas pengendalian berpusat pada tiga pertanyaan berikut:

- n Bagaimana penerapan pengendalian?
- n Apakah pengendalian diterapkan secara konsisten sepanjang tahun?
- n Siapa yang menerapkan pengendalian?

Suatu pengendalian dilaksanakan dengan efektif bila pengendalian tersebut telah diterapkan secara benar dan konsisten sepanjang tahun oleh pegawai yang diberi wewenang menerapkannya. Sebaliknya, kegagalan menerapkan secara benar dan konsisten, atau penerapan pengendalian oleh pegawai yang tidak berwenang, menunjukkan ketidakefektifan pelaksanaan pengendalian. Kegagalan-kegagalan seperti ini disebut penyimpangan. Terminologi ini lebih dipilih daripada istilah 'kesalahan' karena kegagalan dalam pelaksanaan hanya menunjukkan ada kemungkinan kesalahan dalam catatan akuntansi atau dokumentasi. Misalnya, kegagalan pegawai kedua memeriksa dokumen pembayaran merupakan suatu penyimpangan, tetapi dokumen tersebut dapat saja masih benar bila pegawai pertama telah memeriksanya dengan baik.

Pengujian-pengujian pengendalian yang cukup untuk membuat suatu penilaian awal atas pengendalian intern dilakukan pada tahap perencanaan bersama-sama dengan perolehan atas pemahaman. Jika penilaian awal atas risiko pengendalian ini kurang dari tinggi, dan auditor memutuskan untuk mengurangi prosedur-prosedur substantif, pengujian-pengujian pengendalian lebih lanjut akan dilakukan pada pekerjaan audit interim.

Pengujian atas Efektivitas Pengendalian

Pengujian-pengujian atas efektivitas pengendalian biasanya dilakukan pada saat memperoleh pemahaman, dengan hasilnya digunakan dalam membuat penilaian awal atas risiko pengendalian. Pelaksanaan pengujian-pengujian ini telah dijelaskan pada bagian sebelumnya.

Pengujian atas Efektivitas Pelaksanaan Pengendalian

Pengujian-pengujian pengendalian jenis ini dimasukkan dalam program audit yang ditulis setelah strategi audit yang tepat telah ditentukan. Pengujian-pengujian ini terutama dilakukan selama pekerjaan audit interim, tetapi pengujian-pengujian lebih lanjut dapat dilakukan pada audit akhir tahun untuk pengendalian-pengendalian yang penting selama periode setelah audit interim. Pengujian-pengujian ini memberikan bukti atas penerapan suatu pengendalian dengan benar dan konsisten sepanjang periode yang diaudit, dan mendukung penilaian awal atas risiko pada tingkatan menengah atau rendah dan juga tingkat prosedur substantif terkait yang direncanakan.

Perancangan Pengujian

Auditor memiliki beberapa pilihan dalam merancang pengujian-pengujian. Pilihan-pilihan ini berkaitan dengan sifat prosedur audit yang digunakan untuk melakukan pengujian-pengujian, dan jangka waktu serta luasnya pengujian.

SIFAT PENGUJIAN

Pilihan-pilihan auditor terkait dengan sifat dari pengujian-pengujian pengendalian adalah:

- n Mewawancarai para pegawai berkenaan dengan pelaksanaan tugas mereka;
- n Mengamati pelaksanaan tugas oleh para pegawai;
- n Memeriksa dokumen-dokumen dan laporan-laporan yang menunjukkan pelaksanaan pengendalian-pengendalian; dan
- n Pelaksanaan ulang pengendalian oleh auditor.

Dalam melakukan pengujian-pengujian, auditor memilih prosedur yang akan memberikan bukti yang paling meyakinkan tentang efektivitas pengendalian. Prosedur wawancara dirancang untuk menentukan:

- n Pemahaman para pegawai atas tugas-tugas mereka;
- n Bagaimana para pegawai melaksanakan tugas-tugas mereka; dan
- n Frekuensi, penyebab-penyebab dan penyelesaian-penyelesaian penyimpangan-penyimpangan pelaksanaan tugas.

Jawaban-jawaban yang tidak memuaskan dari seorang pegawai mengindikasikan penerapan suatu pengendalian yang tidak benar. Mengamati pegawai melakukan tugasnya menghasilkan bukti yang sama. Idealnya, prosedur ini harus dilakukan tanpa sepengetahuan pegawai tersebut, atau secara mendadak. Menanyai dan mengamati sangat berguna dalam mendapatkan bukti tentang prosedur pengendalian pemisahan tugas-tugas. Akan tetapi, keterbatasan-keterbatasan berikut harus dikenali berkenaan dengan bukti yang diperoleh melalui pengamatan:

- n Pegawai dapat melakukan pengendalian dengan cara berbeda ketika tidak diamati; dan
- n Bukti berlaku hanya ketika pengamatan terjadi.

Pemeriksaan dokumen-dokumen dan catatan-catatan dapat digunakan ketika ada jejak transaksi berupa tanda tangan atau cap validasi yang mengindikasikan apakah pengendalian dilaksanakan dan oleh siapa. Setiap

dokumen atau catatan yang gagal menunjukkan bukti pelaksanaan pengendalian yang diharuskan merupakan penyimpangan, walaupun dokumennya belum tentu salah.

Pelaksanaan ulang (reperformance) merupakan pengujian bertujuan ganda yaitu menyediakan bukti untuk pengujian pengendalian dan juga pengujian substantif rinci. Ketika pengujian ini menunjukkan suatu kesalahan, hal ini menunjukkan bahwa terjadi kegagalan pengendalian untuk mencegah kesalahan tersebut. Untuk mengilustrasikan pelaksanaan ulang, diasumsikan bahwa prosedur pengendalian pengecekan independen mengharuskan pegawai kedua pada bagian pembayaran secara terpisah melakukan verifikasi tentang ketepatan harga yang ditagihkan pada bukti tagihan dengan membandingkannya terhadap harga pesanan pembelian. Dalam melakukan tugas ini, pegawai tersebut memberikan paraf pada dokumen tagihan yang menunjukkan pelaksanaan pengecekan independen. Dalam menguji prosedur pengendalian, auditor memeriksa dokumen tagihan tersebut untuk melihat adanya paraf dan dapat melakukan ulang proses perbandingan antara harga pada dokumen tagihan dengan dokumen pesanan. Pengujian seperti ini secara ganda merupakan pengujian atas pengendalian dan pengujian substantif rinci, karena setiap kesalahan menyediakan bukti kegagalan pelaksanaan pengecekan independen dengan benar dan kesalahan moneter transaksi yang dicatat. Ketika pengujian ini akan digunakan, auditor harus secara seksama merancang pengujian ini untuk memastikan bahwa bukti yang diperoleh merupakan bukti atas efektivitas pengendalian dan kesalahan moneter pada transaksi. Auditor juga harus hati-hati dalam mengevaluasi bukti yang diperoleh.

WAKTU PENGUJIAN

Waktu pengujian pengendalian mengacu pada kapan pengujian dilakukan dan bagian periode pelaporan mana pengujian ini terkait. Pengujian-pengujian pengendalian yang direncanakan dilakukan selama pekerjaan interim, yang dapat dilakukan beberapa bulan sebelum akhir tahun yang diaudit. Oleh karena itu, pengujian-pengujian ini menyediakan bukti efektivitas pengendalian sejak awal tahun sampai dengan tanggal pengujian. Padahal, standar audit mengharuskan auditor memperoleh bukti efektivitas pengendalian untuk keseluruhan tahun/periode pelaporan/ketaatan/kinerja yang dicakup dalam audit. Dengan demikian, dari sudut pandang efisiensi audit, pengujian-pengujian pengendalian seharusnya dilakukan pada saat yang paling akhir dari periode audit interim.

Kebutuhan untuk pengujian pengendalian tambahan pada waktu kemudian dalam tahun yang diaudit bergantung pada lamanya waktu antara

akhir periode audit interim dengan akhir tahun. Setiap perubahan yang signifikan atas pengendalian-pengendalian yang dilakukan setelah pengujian-pengujian interim harus menjadi pertimbangan utama. Ketika perubahan-perubahan yang signifikan terjadi, auditor harus merevisi pemahaman mereka terhadap sistem informasi dan pengendalian intern dan mempertimbangkan untuk melakukan pengujian pengendalian atas kebijakan-kebijakan yang telah berubah tersebut, atau melakukan prosedur substantif yang lebih banyak pada periode audit tersisa.

CAKUPAN PENGUJIAN

Pengujian pengendalian yang lebih luas menyediakan bukti yang lebih banyak tentang efektivitas pelaksanaan suatu pengendalian. Misalnya, dalam hal wawancara, menanyai lebih dari satu orang tentang prosedur pengendalian yang sama akan memberikan bukti lebih banyak daripada hanya menanyai satu orang saja. Demikian juga, bila melakukan pengamatan kepada semua pegawai yang menyetujui tagihan akan memberikan keyakinan yang lebih baik tentang pelaksanaan prosedur pengendalian yang penting tersebut daripada hanya mengamati satu pegawai saja. Pemeriksaan dokumen yang lebih ekstensif terhadap paraf atau tanda tangan yang menunjukkan pelaksanaan prosedur pengendalian memberikan bukti yang lebih banyak daripada hanya memeriksa beberapa dokumen.

Luasnya pengujian pengendalian dipengaruhi langsung oleh tingkat penilaian risiko pengendalian yang direncanakan. Pengujian akan dilakukan lebih banyak untuk tingkat penilaian yang rendah atas risiko pengendalian daripada untuk tingkat penilaian yang moderat atas risiko pengendalian. Akan tetapi perlu diingat bahwa penilaian atas risiko pengendalian pada akhirnya dibatasi oleh lingkungan pengendalian dan rancangan pengendalian.

Program Audit untuk Pengujian Pengendalian

Keputusan auditor berkenaan dengan sifat, luas dan waktu pengujian pengendalian harus didokumentasikan dalam program audit dan kertas kerjanya yang terkait. Contoh program audit untuk pengujian pengendalian transaksi pembayaran kas tersaji pada gambar berikut. Perlu diingat bahwa program tersebut berisi prosedur-prosedur yang digunakan dalam melakukan pengujian-pengujian untuk asersi yang ditunjukkan. Program tersebut juga menyediakan kolom-kolom yang menunjukkan: referensi silang pada kertas kerja di mana hasil-hasil pengujian didokumentasikan; siapa yang melakukan pengujian; dan tanggal pengujian selesai dilakukan. Rincian tentang luas dan

waktu pengujian dapat ditunjukkan pada program audit atau dalam kertas kerja yang direferensi silang ke program audit

Penilaian Akhir atas Risiko Pengendalian

Penilaian akhir atas risiko pengendalian didasarkan pada evaluasi bukti-bukti yang diperoleh dari (1) prosedur untuk memperoleh pemahaman atas komponen-komponen sistem informasi dan pengendalian intern dan (2) pengujian-pengujian pengendalian yang terkait. Bila berbagai jenis bukti mendukung kesimpulan yang sama tentang efektivitas suatu pengendalian, tingkat keyakinan auditor menjadi meningkat. Sebaliknya, bila berbagai jenis bukti tersebut mendukung kesimpulan yang berbeda, tingkat keyakinannya menjadi menurun. Misalnya, paraf pegawai dapat secara konsisten ada dalam dokumen-dokumen yang menunjukkan pelaksanaan suatu prosedur pengendalian, tetapi wawancara auditor kepada yang pegawai yang memaraf dokumen dapat menunjukkan bahwa pegawai tersebut tidak memahami prosedur pengendalian yang dilaksanakannya. Bukti hasil wawancara ini akan mengurangi tingkat keyakinan yang diperoleh dari pemeriksaan atas paraf pada dokumen-dokumen.

Evaluasi bukti melibatkan pertimbangan kuantitatif dan kualitatif. Dalam mengambil kesimpulan tentang efektivitas suatu prosedur pengendalian, auditor seringkali menggunakan panduan-panduan berkenaan dengan frekuensi penyimpangan yang dapat ditolerir (biasanya disajikan dalam bentuk persentase) dari pelaksanaan-pelaksanaan suatu pengendalian yang benar. Jika hasil pengujian mengarahkan auditor untuk menyimpulkan bahwa frekuensi penyimpangan kurang dari atau sama dengan tingkat penyimpangan yang dapat ditolerir, pelaksanaan pengendalian tersebut dapat dipandang sebagai efektif. Ketika disimpulkan bahwa frekuensi penyimpangannya melebihi tingkat penyimpangan yang dapat ditolerir, maka pengendaliannya dianggap tidak efektif. Sebelum mencapai kesimpulan tersebut, auditor harus mempertimbangkan penyebab-penyebab penyimpangan. Misalnya, auditor dapat menyimpulkan tingkat signifikansi yang berbeda atas terjadinya penyimpangan yang tinggi, yaitu karena adanya penggantian sementara akibat pegawai mengambil cuti dibandingkan dengan karena dilakukan oleh pegawai yang telah berpengalaman. Hal yang perlu dipertimbangkan juga apakah penyimpangan-penyimpangan tersebut terjadi karena kesalahan secara tidak sengaja atau ketidakberesan yang disengaja. Bukti satu penyimpangan karena ketidakberesan dapat lebih penting daripada banyak penyimpangan karena kesalahan.

Penilaian risiko pengendalian dapat juga dinyatakan secara kuantitatif (misalnya ada 40% kemungkinan risiko bahwa pengendalian-pengendalian yang relevan tidak akan mencegah atau menemukan satu salah saji/permasalahan tertentu), atau secara kualitatif (misalnya ada risiko yang rendah, sedang atau tinggi bahwa pengendalian-pengendalian yang relevan tidak akan mencegah atau menemukan satu salah saji/permasalahan tertentu. Perlu juga diingat bahwa menilai risiko pengendalian untuk suatu asersi sangat penting dalam menentukan tingkat risiko deteksi yang dapat diterima untuk asersi tersebut. Hal ini, selanjutnya akan mempengaruhi tingkat prosedur substantif yang direncanakan (termasuk sifat, waktu dan luas pengujian-pengujian tersebut) untuk dilaksanakan dalam menyelesaikan suatu audit. Jika risiko pengendaliannya dinilai terlalu rendah, risiko deteksi dapat ditetapkan terlalu tinggi dan auditor tidak dapat melaksanakan prosedur substantif yang cukup. Hal ini akan mengakibatkan audit menjadi tidak efektif. Sebaliknya, jika risiko pengendalian dinilai terlalu tinggi, prosedur substantif harus dilakukan lebih banyak daripada yang diperlukan, menghasilkan audit yang tidak efisien.

Mendokumentasikan Tingkat Risiko Pengendalian yang Dinilai

Kertas kerja auditor harus mencakup dokumentasi risiko pengendalian. Persyaratan dokumentasi sebagai berikut:

- n Risiko pengendalian tinggi: hanya kesimpulannya saja yang perlu didokumentasikan.
- n Risiko pengendalian lebih rendah daripada tinggi: dasar untuk penilaian harus didokumentasikan.

Pada umumnya, standar-standar audit yang ada tidak mengilustrasikan atau memberikan arahan tentang bentuk formulir dokumentasi yang diperlukan. Dalam praktik, pendekatan yang sering digunakan adalah memo narasi.

Rangkuman

Auditor dan manajemen entitas mempunyai tanggung jawab yang berbeda dalam pengendalian intern. Manajemenlah yang bertanggung jawab untuk menyusun dan menyelenggarakan pengendalian intern. Auditor menggunakan pemahaman dan penilaian atas pengendalian intern dalam penugasan audit. Tujuannya adalah untuk menilai risiko pengendalian,

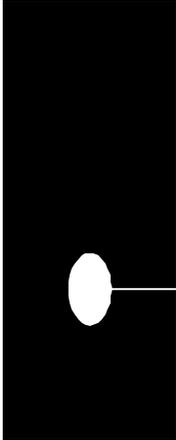
mendapatkan input utama untuk merencanakan pengujian, dan memberikan masukan kepada manajemen untuk perbaikan pengendalian intern. Jenis-jenis pengendalian intern yang perlu dipahami oleh pemeriksa adalah pengendalian pelaporan keuangan, pengendalian pengamanan harta/aset, pengendalian anggaran, pengendalian ketaatan dan pengendalian operasional.

Auditor menggunakan beberapa prosedur untuk melakukan pemahaman atas sistem informasi dan pengendalian entitas dan mendokumentasikannya dengan menggunakan kuesioner, bagan alir (flow chart) dan catatan narasi. Setelah mendokumentasikan dan memahami, auditor melakukan penilaian awal atas risiko pengendalian. Pengendalian yang dinilai ini kemudian diuji untuk mengetahui apakah pengendalian-pengendalian tersebut benar-benar dilaksanakan. Berdasarkan hasil pengujian tersebut, auditor melakukan penilaian akhir atas risiko pengendalian yang akan digunakan dalam menentukan prosedur-prosedur dan bukti-bukti substantif yang dibutuhkan.

Latihan

1. Apakah tanggung jawab auditor atas pengendalian intern? Apakah juga tanggung jawab manajemen entitas atas pengendalian intern?
2. Apakah tujuan auditor melakukan pemahaman dan penilaian atas pengendalian intern?
3. Sebutkan dan jelaskan jenis-jenis pengendalian yang perlu dipahami oleh auditor.
4. Sebutkan aktivitas-aktivitas pengendalian tipikal dalam berbagai jenis pengendalian.
5. Jelaskan prosedur-prosedur apa saja yang dapat digunakan untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern.
6. Sebutkan alat-alat dokumentasi pemahaman pengendalian intern yang digunakan auditor. Apakah kelebihan dan kelemahan masing-masing?
7. Apakah tujuan penilaian awal atas pengendalian intern?
8. Bagaimana proses penilaian awal atas pengendalian intern dilakukan?
9. Mengapa auditor melakukan pengujian atas pengendalian?
10. Pengujian-pengujian apa saja yang dilakukan atas pengendalian?

PEMAHAMAN DAN PENILAIAN ATAS PENGENDALIAN INTERN



VII. BUKTI AUDIT, PROSEDUR AUDIT DAN TEMUAN AUDIT

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- Menjelaskan pengertian bukti audit, prosedur audit, dan temuan audit
- Memahami pertimbangan dalam pengambilan keputusan atas bukti audit
- Memahami hal-hal yang mempengaruhi tingkat persuasif bukti audit
- Mengetahui jenis bukti audit dan tingkat kompetensinya
- Mengetahui jenis prosedur audit beserta bukti audit yang terkait
- Memahami jenis temuan audit beserta cara penyajiannya
- Memahami hubungan antara tujuan audit, prosedur audit, bukti audit, dan temuan audit
- Memahami jenis pengujian dalam audit
- Mampu merancang program audit

Bukti audit didefinisikan sebagai semua informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang diaudit telah disajikan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Informasi ini beragam tergantung pada tingkat pengaruhnya terhadap keputusan auditor mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, apakah kinerja auditan telah sesuai dengan yang diharapkan, atau tujuan audit lainnya. Bukti audit mencakup informasi yang tingkat pengaruhnya tinggi seperti hasil perhitungan auditor terhadap persediaan, dan juga informasi yang kurang berpengaruh seperti jawaban dari pertanyaan-pertanyaan yang diajukan auditor kepada auditan.

Istilah “bukti” memang sering kita dengar berkaitan dengan proses audit. Istilah “bukti” dalam proses audit sering dipadankan dengan istilah “audit” sehingga menjadi suatu istilah yang tidak berdiri sendiri yaitu “bukti audit”. Istilah “bukti” tidak hanya digunakan oleh auditor dalam audit tetapi juga digunakan oleh ilmuwan, pengacara dan ahli sejarah. Tabel 7-1 menunjukkan bagaimana perbedaan penggunaan bukti dari perspektif seorang ilmuwan, pengacara dan auditor.

Pertimbangan dalam Pengambilan Keputusan atas Bukti Audit

Keputusan atas Bukti Audit

Masalah utama pengambilan keputusan atas bukti audit adalah penentuan jenis dan jumlah bukti audit yang memadai untuk mengambil kesimpulan. Keputusan auditor dalam pengumpulan bukti audit dapat dibagi dalam 4 (empat) bagian yaitu:

- a). Prosedur audit apa yang akan digunakan?
- b). Berapa jumlah sampel yang akan diuji dengan prosedur tersebut?
- c). Item mana yang akan dipilih sebagai sampel dari populasi?
- d). Kapan akan melakukan prosedur audit ini?

Dasar perbandingan	Percobaan (eksperimen) tentang pengujian obat	Kasus hukum mengenai pencurian	Audit atas laporan keuangan
Manfaat bukti	Menentukan dampak penggunaan obat	Memutuskan tersangka bersalah atau tidak	Menentukan apakah laporan keuangan disajikan dengan

Dasar perbandingan	Percobaan (eksperimen) tentang pengujian obat	Kasus hukum mengenai pencurian	Audit atas laporan keuangan
			layak.
Karakteristik bukti yang digunakan	Hasil dari percobaan yang berulang-ulang	Bukti langsung dan kesaksian dari saksi dan pihak-pihak yang terlibat	Bermacam-macam jenis bukti audit yang diperoleh dari auditor, pihak ketiga, dan auditan
Pihak yang mengevaluasi bukti	Ilmuwan	Hakim	Auditor
Kepastian dari kesimpulan berdasarkan bukti audit	Beragam dari pasti sampai hampir pasti	<i>requires guilt beyond a reasonable doubt</i>	Tingkat keyakinan yang tinggi
Karakteristik dari kesimpulan	merekomendasikan penggunaan obat atau tidak	Tersangka bersalah atau tidak	Mengeluarkan opini atas laporan keuangan, rekomendasi untuk perbaikan kinerja.
Konsekuensi dari kesimpulan yang keliru dari bukti	Masyarakat menggunakan obat yang tidak efektif	Pihak yang bersalah dihukum atau pihak yang bersalah tidak dihukum	Pengguna laporan keuangan mengambil keputusan yang salah dan auditor dapat digugat

TABEL 7-1: KARAKTERISTIK DARI BUKTI UNTUK PERCOBAAN ILMIAH, KASUS HUKUM DAN AUDIT ATAS LAPORAN KEUANGAN (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Tingkat persuasif bukti audit.

Dengan adanya kendala biaya dan sifat dari bukti audit itu sendiri, jarang sekali auditor mencapai tingkat keyakinan yang absolut atas kebenaran opini yang dibuatnya. Namun demikian, auditor harus mengumpulkan bukti

audit semaksimal mungkin sehingga opini yang dikeluarkannya adalah benar dengan tingkat keyakinan yang tinggi (walaupun bukan absolut). Dengan mengombinasikan semua bukti audit yang diperoleh selama proses audit, auditor dapat memutuskan apakah bukti-bukti audit tersebut telah secara memadai mendukung auditor untuk mengeluarkan laporan audit. 2 (dua) faktor yang menentukan tingkat persuasif bahan bukti adalah:

Tingkat kompetensi (competency)

Tingkat kompetensi mencerminkan sejauh mana bukti audit dapat dipercaya. Jika suatu bukti audit dianggap sangat kompeten maka bukti audit tersebut akan sangat membantu auditor dalam menyusun temuan audit dan memberikan opini audit.. Kompetensi bukti audit sering digunakan bergantian dengan keandalan bukti audit (*reliability of evidence*).

Tingkat kompetensi bukti audit bergantung pada prosedur audit apa yang akan digunakan. Tingkat kompetensi bukti audit dapat ditingkatkan dengan memilih prosedur audit yang mengandung satu atau lebih dari 7 karakteristik bukti audit yang kompeten yaitu:

Relevansi.

Bukti audit haruslah relevan dengan tujuan audit yang diuji oleh auditor sebelum bukti audit itu dapat diandalkan. Sebagai contoh, asumsikan seorang auditor mengetahui bahwa auditan tidak mencatat tagihan atas barang yang telah dikirim kepada pelanggan (tujuan kelengkapan). Jika auditor memilih sampel dari faktur penjualan dan melacak setiap faktur tersebut ke dokumen pengiriman yang berhubungan, maka bukti audit ini tidak relevan untuk tujuan kelengkapan dan karena itu maka bukti ini tidak dapat dikategorikan sebagai bukti yang dapat diandalkan untuk tujuan audit ini. Prosedur audit yang relevan adalah melacak sampel dari dokumen pengiriman ke lampiran faktur penjualan yang berhubungan untuk menentukan apakah setiap pengiriman barang telah dicatat sebagai piutang. Prosedur audit yang kedua tadi adalah prosedur audit yang relevan sedangkan yang pertama tidak karena pengiriman barang adalah kriteria normal yang digunakan dalam menentukan apakah penjualan telah terjadi dan seharusnya menjadi tagihan.

Relevansi harus pula dilihat dari tujuan auditnya. Bukti yang relevan untuk satu tujuan audit bisa jadi kurang relevan bagi tujuan audit yang lain. Pada contoh di atas, ketika auditor melacak dari salinan faktur penjualan ke dokumen pengiriman yang berkaitan, bukti tersebut relevan dengan tujuan audit eksistensi. Sebagian besar bukti audit relevan untuk lebih dari satu tujuan audit, tetapi tidak untuk semua tujuan audit.

P. Jones dan J. Bates mengemukakan bahwa sebagai petunjuk umum, semakin relevan suatu bukti audit maka semakin mudah untuk menghubungkan kembali kepada tujuan audit dan prosedur auditnya. Pendekatan ini adalah pendekatan yang lebih efektif dan profesional yang masih digunakan oleh auditor tradisional.

Tingkat independensi penyedia informasi

Bukti audit yang diperoleh dari sumber di luar organisasi adalah lebih dapat diandalkan daripada bukti yang diperoleh dari dalam organisasi. Sebagai contoh, bukti eksternal seperti rekening koran bank lebih dapat diandalkan daripada jawaban yang diperoleh dari wawancara terhadap auditan. Hal ini dapat dimengerti karena sumber dari luar organisasi memberikan informasi yang lebih obyektif dibanding informasi yang diberikan oleh sumber dari dalam. Sumber dari dalam organisasi mempunyai kecenderungan untuk memberikan informasi yang baik-baik saja, sehingga kurang menyajikan kondisi yang sebenarnya (lebih subyektif).

Tingkat efektifitas pengendalian intern dari auditan

Ketika pengendalian intern auditan efektif, maka bukti audit yang diperoleh adalah lebih diandalkan daripada bukti yang dihasilkan dari pengendalian intern yang lemah. Sebagai contoh, apabila pengendalian intern atas sistem pembayaran telah berjalan efektif, maka auditor dapat memperoleh bukti yang lebih kompeten dari SPM/SP2D. Namun, apabila ternyata pengendalian intern auditan tidak memadai, maka SPM/SP2D yang diterbitkan dalam sistem ini perlu diragukan keandalannya.

Pengetahuan langsung dari auditor

Bukti audit yang diperoleh secara langsung oleh auditor melalui pemeriksaan fisik, pengamatan, penghitungan, dan pemeriksaan mendadak adalah bukti audit yang lebih kompeten daripada bukti audit yang diperoleh secara tidak langsung. Sebagai contoh, jika auditor menghitung rasio utang terhadap aktiva dan membandingkan dengan tahun sebelumnya, maka bukti audit ini akan lebih dapat diandalkan daripada auditor yang hanya bergantung pada hasil perhitungan dari manajer keuangan.

Kualifikasi dari penyedia informasi

Meskipun sumber informasi berasal dari luar dan independen, bukti audit hanya akan dapat diandalkan apabila orang yang menyediakan informasi itu telah teruji (*qualified*). Karena itu, konfirmasi bank lebih dapat diandalkan daripada konfirmasi piutang dagang dari orang-orang yang tidak familiar

dengan dunia usaha. Bukti yang diperoleh langsung dari auditor pun dapat menjadi tidak andal apabila auditor tersebut tidak mampu untuk mengevaluasi bukti yang diperolehnya. Sebagai contoh, pemeriksaan persediaan intan oleh auditor yang tidak terlatih untuk membedakan intan dan kaca, tidak akan menyediakan bukti yang dapat diandalkan untuk tujuan eksistensi dari intan tersebut.

Tingkat obyektivitas

Bukti audit yang obyektif lebih dapat diandalkan daripada bukti audit yang membutuhkan penilaian untuk menentukan apakah itu benar atau tidak. Contoh dari bukti yang obyektif adalah konfirmasi piutang dagang dan rekening koran dari bank, penghitungan fisik atas surat berharga dan kas, serta melakukan penjumlahan atas daftar hutang untuk menentukan apakah jumlahnya telah sesuai dengan yang dilaporkan dalam buku besar. Contoh dari bukti audit yang subyektif adalah pengamatan atas keusangan persediaan selama penghitungan fisik, dan wawancara dengan manajer kredit tentang kolektibilitas dari piutang jangka panjang. Ketika mengevaluasi keandalan dari bukti yang subyektif, kualifikasi dari orang yang menyediakan bukti tersebut penting untuk dipertimbangkan.

Tepat waktu

Ketepatan waktu dari bukti audit mengacu kepada waktu ketika bukti audit itu dikumpulkan atau periode laporan yang diperiksa. Dalam audit atas laporan keuangan, bukti audit biasanya lebih dapat diandalkan untuk akun-akun neraca ketika bukti tersebut diperoleh pada waktu sedekat mungkin dengan tanggal neraca. Untuk akun-akun laporan realisasi pendapatan dan belanja, bukti audit yang diambil dari sampel atas seluruh periode laporan keuangan akan lebih dapat diandalkan bila dibandingkan dengan bukti audit yang hanya mengambil sampel dari bagian tertentu dari periode tersebut. Sebagai contoh, sampel acak dari transaksi belanja sepanjang tahun akan lebih dapat diandalkan daripada sampel yang diambil hanya dari 6 bulan pertama.

Tingkat kecukupan (*sufficiency*)

Jumlah bukti audit yang dikumpulkan menentukan kecukupannya. Tingkat kecukupan bahan bukti diukur dari jumlah sampel yang diambil auditor. Sebagai contoh, jumlah bukti yang diperoleh dari 100 sampel akan lebih cukup daripada bukti yang diperoleh dari 50 sampel.

Ada 2 faktor yang menentukan jumlah sampel yang memadai dalam audit yaitu, perkiraan auditor akan terjadinya salah saji dan efektifitas dari pengendalian intern auditan. Sebagai ilustrasi asumsikan bahwa dalam audit atas suatu organisasi, auditor menyimpulkan bahwa ada kemungkinan besar terjadi keusangan persediaan karena sifat barang persediaan itu sendiri. Auditor akan mengambil sampel persediaan yang lebih besar dibandingkan jika auditor menduga bahwa kemungkinan terjadinya keusangan persediaan adalah kecil. Dengan cara yang sama, apabila auditor menyimpulkan bahwa pengendalian intern auditan dalam pencatatan aktiva tetap telah berjalan dengan baik, maka jumlah sampel yang lebih kecil akan dianggap memadai dalam audit atas perolehan aktiva tetap.

Sebagai tambahan dalam menentukan jumlah sampel, item-item individual yang diuji juga mempengaruhi kecukupan bukti. Sampel yang terdiri dari item-item yang memiliki nilai rupiah/*dollar* besar, item-item yang memiliki kemungkinan besar terjadinya salah saji, dan item-item yang mewakili populasi biasanya dianggap sudah cukup. Sebaliknya, auditor biasanya menganggap sampel tidaklah cukup apabila hanya berisi item-item dengan nilai rupiah/*dollar* terbesar walaupun item-item ini adalah sebagian besar dari jumlah total populasi.

Dampak gabungan dari kompetensi dan kecukupan

Tingkat persuasif bukti audit hanya dapat dievaluasi apabila telah menganalisa gabungan kriteria tingkat kompetensi dan tingkat kecukupan, termasuk dampak dari faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kompetensi dan tingkat kecukupan. Sejumlah besar sampel yang disediakan oleh pihak ketiga yang independen tidak persuasif apabila bukti tersebut tidak relevan dengan tujuan audit yang diuji. Jumlah sampel yang besar dan relevan dengan tujuan audit, tetapi bukan bukti yang obyektif, juga tidak termasuk dalam kategori bukti yang persuasif. Hal yang sama juga berlaku pada sejumlah kecil sampel yang hanya terdiri dari satu atau dua sampel yang merupakan bukti yang kompeten, juga merupakan bukti yang kurang persuasif. Karena itu auditor harus mengevaluasi apakah bukti audit telah memenuhi kriteria kompetensi dan kecukupan, termasuk semua faktor yang mempengaruhinya dalam menentukan tingkat persuasif dari bukti audit tersebut.

Terdapat hubungan langsung antara 4 (empat) keputusan bukti audit dengan 2 (dua) kriteria kualitatif yang menentukan tingkat persuasif bukti audit. Hubungan ini dapat digambarkan seperti pada Tabel 7.2

Untuk mengilustrasikan hubungan di atas asumsikan auditor sedang memverifikasi persediaan yang merupakan bagian utama dalam laporan

keuangan. Sesuai dengan standar auditing yang berlaku umum maka auditor harus mendapat keyakinan bahwa tidak terdapat salah saji yang material atas persediaan. Oleh karena itu auditor harus memperoleh bukti audit yang kompeten dalam jumlah yang cukup mengenai persediaan.

Keputusan Bukti Audit	Kualitas yang mempengaruhi tingkat persuasif bukti audit
Prosedur Audit dan Waktu Pelaksanaan	Kompetensi
	Relevansi
	Tingkat independensi penyedia
	Efektifitas Pengendalian intern
	Pengetahuan langsung auditor
	Kualifikasi penyedia
	Tingkat obyektivitas bukti
	Ketepatan waktu
	waktu pelaksanaan prosedur audit bagian dari periode yang diaudit
Ukuran sampel dan item yang dipilih	Tingkat kecukupan
	Ukuran sampel yang memadai
	Memilih item populasi yang tepat

TABEL 7-2: HUBUNGAN ANTARA KEPUTUSAN BUKTI AUDIT DENGAN TINGKAT PERSUASIF (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Ini berarti auditor harus memilih prosedur audit yang harus digunakan untuk memenuhi kriteria kompetensi dan juga menentukan jumlah sampel yang tepat dan item yang akan dipilih dari populasi untuk memenuhi kriteria kecukupan. Kombinasi dari 4 keputusan bukti audit harus menghasilkan bukti audit yang persuasif bagi auditor untuk dapat menyimpulkan bahwa persediaan secara material telah disajikan dengan benar. Program audit untuk persediaan akan menggambarkan keputusan-keputusan ini. Dalam praktik, auditor menerapkan 4 keputusan bukti audit untuk tujuan audit khusus dalam menentukan bukti audit yang kompeten dalam jumlah yang cukup.

Tingkat persuasif bukti audit dan biaya

Dalam mengambil keputusan mengenai bukti audit, selain faktor tingkat persuasif, faktor biaya juga perlu dipertimbangkan. Sangat jarang apabila hanya tersedia satu jenis bukti audit untuk memverifikasi informasi. Tingkat persuasif dan biaya dari semua alternatif bukti audit harus dipertimbangkan sebelum memilih alternatif bukti audit yang terbaik. Tujuan auditor adalah mendapatkan bukti- bukti audit yang kompeten dalam jumlah yang cukup dengan total biaya paling kecil. Akan tetapi, biaya tidak boleh dijadikan alasan untuk mengabaikan prosedur yang penting atau untuk tidak mengumpulkan jumlah sampel yang memadai.

Jenis-Jenis Bukti Audit

Sebelum kita membahas lebih lanjut mengenai jenis-jenis bukti audit, alangkah baiknya bila kita melihat perbedaan antara bukti audit dan bukti hukum (*legal evidence*). Sawyer dan Dittenhofer mengemukakan bahwa disamping persamaan yang dimiliki oleh bukti audit dan bukti hukum, fokus dari bukti audit berbeda dari bukti hukum. Bukti hukum sangat bergantung pada pemberian kesaksian dengan berbicara (*oral testimony*) sedangkan bukti audit lebih mengandalkan bukti dokumentasi. Selain itu juga, bukti hukum memperbolehkan adanya dugaan-dugaan tertentu bahwa fakta-fakta yang tertera dalam dokumen perjanjian antara pihak-pihak yang berkaitan adalah benar sedangkan auditor tidak terikat pada suatu dugaan tertentu dan akan selalu menguji semua bukti sampai auditor tersebut merasa puas mengenai kebenarannya.

Auditor harus memahami bentuk-bentuk bukti hukum. Pemahaman ini akan sangat berguna bila mereka menghadapi kasus-kasus kecurangan (*fraud*) selama melakukan audit. Bukti hukum terdiri atas *best evidence*, *secondary evidence*, *direct evidence*, *circumstantial evidence*, *conclusive evidence*, *corroborative evidence*, *opinion evidence* dan *hearsay evidence*.

Best evidence yang juga sering disebut *primary evidence* adalah bukti yang paling dapat membuktikan suatu fakta dalam investigasi. Bukti ini biasanya terbatas pada bukti dokumentasi dan diterapkan untuk membuktikan isi dari sebuah dokumen. Jika dokumen asli tersedia, maka *best evidence rule* tidak memperbolehkan pihak-pihak yang terkait untuk membuktikan isi tulisan tersebut dengan kesaksian secara berbicara. Bukti kesaksian dengan berbicara dapat digunakan untuk menjelaskan suatu dokumen apabila dokumen tersebut memiliki lebih dari satu interpretasi.

Tingkat keandalan *secondary evidence* berada di bawah *best evidence*. *Secondary evidence* mencakup salinan dari suatu dokumen atau kesaksian

dengan berbicara atas isi dokumen tersebut. Salinan dari suatu dokumen digunakan apabila dokumen asli telah hilang atau rusak tanpa disengaja oleh pihak yang berlawanan, dokumen tidak dapat disajikan oleh pihak yang mendukung, atau dokumen tersebut disimpan oleh entitas publik.

Direct evidence menyediakan sebuah fakta yang tidak perlu menggunakan dugaan atau penalaran lagi untuk pembuktian. Kesaksian dengan berbicara oleh seorang saksi atas sebuah fakta adalah *direct evidence*.

Circumstantial evidence membuktikan sebuah fakta perantara atau kumpulan fakta dimana seseorang dapat menyimpulkan suatu fakta utama yang penting berkaitan dengan hal yang dipertimbangkan. Bukti ini tidak secara langsung membuktikan keberadaan bukti utama, tetapi hanya memberikan penalaran logis bahwa bukti utama tersebut ada. Penerimaan barang yang keliru oleh bagian penerimaan dengan cap pemeriksa dalam nota penerimaan barang adalah contoh *circumstantial evidence* yang menunjukkan pemeriksa tersebut lalai dalam melakukan tugasnya.

Conclusive evidence adalah bukti yang tidak dapat diperdebatkan lagi bagaimanapun sifatnya. Bukti ini begitu kuat sehingga mengesampingkan bukti-bukti yang lain. Bukti jenis ini hanya menyediakan satu kesimpulan yang dapat diambil.

Corroborative evidence adalah bukti tambahan dengan karakter yang berbeda mengenai suatu hal yang sama. Bukti ini melengkapi bukti-bukti yang telah ada dan bertujuan untuk menguatkan bukti-bukti tersebut. Sebagai contoh, pemberian kesaksian dengan berbicara yang sesuai dengan suatu dokumen dengan maksud untuk mengonfirmasi atau menunjukkan kebenaran tentang isi dokumen tersebut adalah *corroborative evidence*. Kesaksian dengan berbicara yang diberikan oleh penyelia bagian pemeriksaan bahwa pemeriksa penerimaan memang sedang bertugas pada waktu terjadinya kekurangan penerimaan dan tidak ada orang lain yang memiliki akses atas cap pemeriksa mendukung *circumstantial evidence* di atas mengenai adanya cap pemeriksa.

Opinion rule mensyaratkan bahwa saksi hanya perlu mengungkapkan fakta yang benar-benar mereka lihat atau dengar. Auditor harus mengeluarkan unsur opini dari kesaksian tersebut untuk mendapatkan dan mengevaluasi faktanya saja. Meskipun *Opinion evidence* kurang obyektif, bukti ini dapat berguna dalam menetapkan arah pengumpulan fakta. Terdapat pengecualian atas *opinion rule* yaitu yang berkaitan dengan opini dari pakar atau ahli. Dalam pengecualian tersebut, seorang ahli dapat memberikan opini terhadap suatu fakta dimana dengan cara tersebut pihak pengadilan dapat memahami fakta dimaksud.

Hearsay evidence adalah pernyataan seseorang yang bukan saksi yang digunakan untuk membuktikan kebenaran atas suatu hal. Dengan kata lain, *hearsay evidence* adalah bukti tertulis atau dengan berbicara yang digunakan dalam pengadilan sebagai alat pembuktian atas hal-hal yang dikatakan di luar pengadilan. Bukti ini biasanya tidak diterima dalam pengadilan karena cara terbaik untuk mengetahui kebenaran dari suatu pernyataan adalah menempatkan para saksi di bawah sumpah dan melakukan pemeriksaan silang (*cross-examine*) atas apa yang mereka lihat dan dengar. Dalam pengidentifikasian kecurangan, auditor harus menempatkan dirinya sebagaimana pengadilan memberikan pertanyaan dan memeriksa catatan. Sebagai contoh apabila si A berkata kepada auditor, “Saya melihat sendiri bahwa si B menandatangani nota penerimaan barang”, maka ini adalah *direct evidence*. Auditor dapat lebih lanjut melakukan pemeriksaan silang atas pernyataan si A. Apabila si B berkata kepada auditor, “Si C mengatakan kepada saya bahwa dia melihat si B menandatangani nota penerimaan barang dimaksud”, ini adalah *hearsay evidence*. Lalu bagaimana dengan dokumen tertulis yang digunakan dalam usaha seperti faktur penjualan, order pembelian, laporan kekurangan dan dokumen-dokumen usaha lainnya yang dibuat, ditandatangani dan diproses oleh orang-orang? Ini juga termasuk *hearsay evidence* karena merupakan pernyataan yang dibuat tidak dalam pengadilan atau pada saat tidak ada auditor.

Berkaitan dengan bukti audit, Konrath menjelaskan bahwa bukti audit terdiri dari fakta-fakta dan penalaran-penalaran yang mempengaruhi pemikiran auditor yang *berhubungan* dengan penyajian laporan keuangan. Bukti faktual (*Factual Evidence*) adalah bukti langsung dan secara umum dianggap lebih kuat daripada bukti hasil penalaran. Pengamatan atas persediaan untuk meyakinkan eksistensinya adalah contoh dari bukti faktual. Melalui pengamatan persediaan, auditor dapat mengambil kesimpulan secara langsung bahwa persediaan itu benar-benar ada. Sebaliknya, bukti hasil penalaran (*Inferential Evidence*) tidak dapat membantu secara langsung dalam pengambilan kesimpulan. Pengamatan atas persediaan yang menumpuk dapat membuat auditor menduga bahwa persediaan tersebut sudah usang. Ini adalah contoh dari bukti hasil penalaran. Bukti ini bukan bukti yang dapat memberikan kesimpulan atau bukti langsung tetapi memungkinkan auditor untuk melakukan penalaran tentang keusangan. Bukti tambahan baik berupa bukti pendukung atau bukti penyanggah penalaran awal mengenai keusangan harus diperoleh dari wawancara dengan pegawai auditan dan pengujian atas perputaran persediaan (*tests of inventory turnover*).

Dalam audit atas laporan keuangan, hal-hal yang membuktikan (*Evidential matter*) terdiri dari catatan-catatan akuntansi penting (*underlying*

accounting data) dan informasi-informasi pendukung (*corroborating information*). Catatan-catatan akuntansi penting terdiri dari jurnal umum, buku besar dan kertas kerja. Sedangkan informasi pendukung terdiri dari dokumentasi-dokumentasi seperti rekening koran, faktur pembelian, voucher, order pembelian dan laporan penerimaan barang. Informasi pendukung juga mencakup bukti audit yang disusun oleh auditor seperti konfirmasi, perhitungan, pengamatan, dan rekonsiliasi.

Dalam memilih prosedur audit yang akan digunakan, auditor dapat memilih 7 (tujuh) kategori bukti audit seperti yang dikemukakan Arens dan Loebbecke, yaitu:

- a). Pemeriksaan fisik
- b). Konfirmasi
- c). Dokumentasi
- d). Prosedur Analitis
- e). Wawancara dengan auditan
- f). Pelaksanaan kembali
- g). Pengamatan.

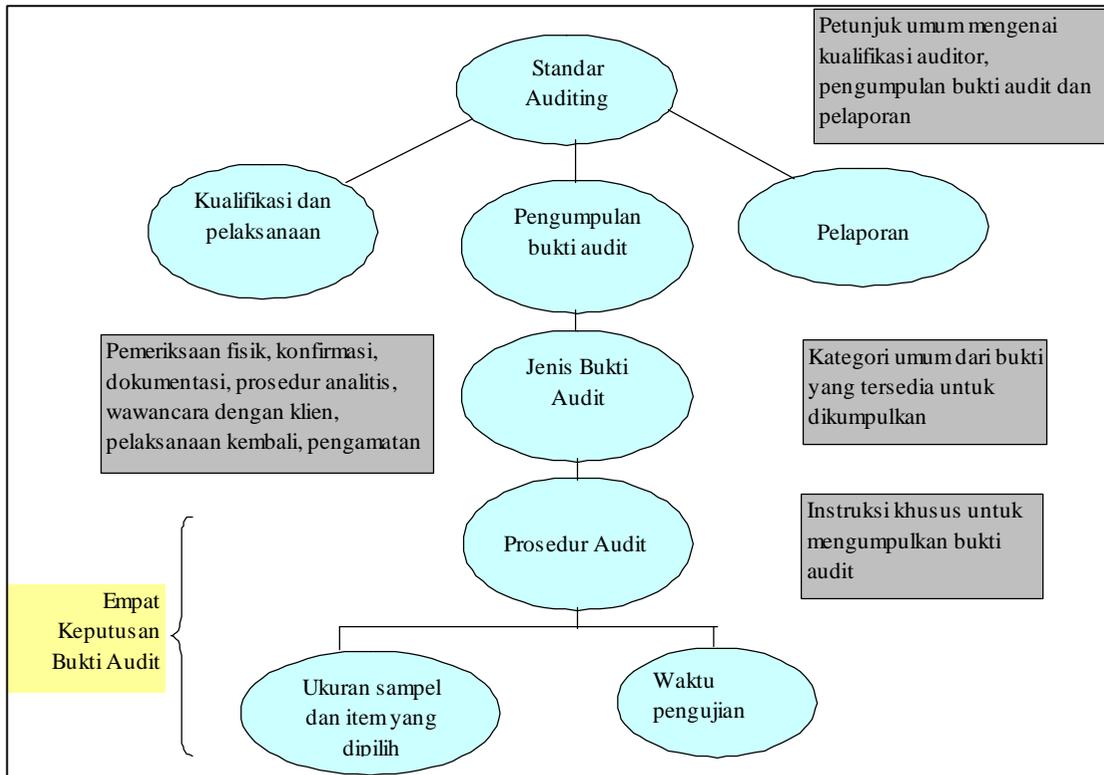
Namun sebelum menjelaskan ketujuh jenis bukti audit ini, ada baiknya kita melihat hubungan antara standar auditing untuk audit atas laporan keuangan, jenis bukti audit dan 4 (empat) keputusan bukti audit yang telah dijelaskan di bagian sebelumnya. Hubungan ini dapat dilihat dalam Gambar 7-1.

Perlu dipahami bahwa standar auditing adalah umum sementara prosedur audit adalah khusus (*specific*). Jenis bukti audit lebih luas daripada prosedur audit dan lebih kecil cakupannya daripada standar auditing. Setiap prosedur audit dapat memperoleh satu atau lebih jenis bukti audit. Penjelasan atas jenis-jenis bukti audit adalah sebagai berikut.

Pemeriksaan fisik

Oleh Arens dan Loebbecke, Pemeriksaan fisik didefinisikan sebagai pemeriksaan atau penghitungan yang dilakukan oleh auditor atas *tangible asset*. Jenis bukti audit ini sering berhubungan dengan persediaan, kas dan juga termasuk verifikasi investasi, piutang dan *tangible fixed asset*. Pemisahan antara pemeriksaan fisik atas aktiva, seperti investasi dan kas, dan pemeriksaan dokumen, seperti faktur pembelian dan laporan penerimaan barang, adalah sangat penting untuk tujuan pemeriksaan. Jika obyek yang diperiksa, seperti faktur pembelian, tidak memiliki nilai bawaan, maka bukti audit ini disebut dokumentasi. Sebagai contoh, sebelum ditandatangani sebuah cek adalah sebuah dokumen. Setelah ditandatangani, cek ini berubah menjadi aktiva. Dan pada waktu di-*cancelled*, cek ini berubah kembali menjadi

dokumen. Secara teknis, pemeriksaan fisik atas cek hanya dapat dilakukan ketika cek ini menjadi aktiva.



GAMBAR 7-1: HUBUNGAN ANTARA STANDAR AUDIT, JENIS BUKTI AUDIT DAN EMPAT KEPUTUSAN BUKTI AUDIT (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Bukti audit fisik (*physical evidence*) terdiri dari semua yang dapat dihitung, diperiksa, diamati, atau diinspeksi. Bukti audit ini, melalui bukti langsung (faktual), menyediakan dukungan utama bagi tujuan eksistensi. Auditor menghitung kas yang ada di tangan (*cash on hand*) pada akhir tahun dan melacak jumlah itu pada catatan penerimaan kas dan rekening koran untuk menentukan apakah transaksi penerimaan kas tersebut telah dicatat pada periode akuntansi yang tepat. Auditor memeriksa kontrak penyertaan modal yang dimiliki oleh auditan untuk menentukan apakah jumlah penyertaan modal yang dilaporkan dalam neraca adalah jumlah yang benar. Contoh lain adalah auditor mengamati penghitungan fisik persediaan yang dilakukan auditan. Auditor menguji perhitungan fisik auditan dan membandingkan jumlah-jumlah ini dengan jumlah-jumlah yang dicatat untuk memperoleh keyakinan tentang eksistensi dan kondisi dari persediaan yang dicatat. Contoh

lain lagi adalah apabila auditan melakukan pembelian aktiva dalam jumlah yang signifikan, auditor mungkin perlu untuk memeriksa pembelian-pembelian utama.

Pemeriksaan fisik sebagai cara untuk memverifikasi apakah sebuah aktiva benar-benar ada (tujuan eksistensi), telah dianggap sebagai jenis bukti audit yang paling andal dan berguna. Secara umum, pemeriksaan fisik adalah cara yang obyektif dalam menentukan jumlah dan keterangan dari aktiva yang diperiksa. Pada kasus-kasus tertentu, pemeriksaan fisik juga berguna dalam mengevaluasi kondisi dan kualitas dari aktiva. Akan tetapi pemeriksaan fisik bukanlah bukti audit yang memadai dalam menguji apakah aktiva yang ada adalah benar-benar merupakan milik dari auditan (tujuan hak dan kewajiban dalam asersi manajemen), dan dalam banyak kasus, auditor tidak mampu untuk menilai faktor-faktor kualitatif seperti tingkat kerusakan dan keaslian aktiva (tujuan audit nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*)) termasuk juga auditor tidak dapat menentukan penilaian yang layak atas aktiva untuk tujuan pelaporan keuangan (tujuan audit ketepatan (*accuracy*))

Konfirmasi

Konfirmasi adalah penerimaan tanggapan dari pihak ketiga yang independen baik dalam bentuk wawancara maupun tertulis untuk memverifikasi ketepatan dari informasi yang dinyatakan oleh auditor. Permintaan konfirmasi dibuat oleh auditan, dengan meminta pihak ketiga untuk memberikan tanggapannya secara langsung kepada auditor. Karena berasal dari sumber yang independen dari auditan, konfirmasi adalah sangat penting dan merupakan bukti audit yang sering digunakan. Akan tetapi, konfirmasi membutuhkan biaya yang relatif besar dan dapat menyebabkan ketidaknyamanan bagi pihak yang dimintakan tanggapan. Oleh sebab itu konfirmasi tidak digunakan dalam semua keadaan yang memungkinkan. Karena tingkat keandalan yang tinggi dari konfirmasi, auditor sering meminta tanggapan tertulis daripada tanggapan wawancara apalagi ketika tanggapan tertulis lebih praktis. Hal ini dikarenakan konfirmasi tertulis lebih mudah untuk diperiksa dan pada saat dibutuhkan, konfirmasi tertulis dapat menunjukkan bahwa konfirmasi itu sudah diterima atau belum.

SA-IAI mendefinisikan konfirmasi sebagai proses pemerolehan dan penilaian suatu komunikasi langsung dari pihak ketiga sebagai jawaban atas suatu permintaan informasi tentang unsur tertentu yang berdampak terhadap asersi laporan keuangan. Proses konfirmasi mencakup:

- a). Pemilihan unsur yang dimintakan konfirmasi

- b). Perancangan permintaan konfirmasi
- c). Pemberitahuan permintaan konfirmasi kepada auditan
- d). Pemberitahuan permintaan konfirmasi kepada pihak ketiga yang bersangkutan
- e). Penerimaan jawaban dari pihak ketiga
- f). Penilaian terhadap informasi, atau tidak adanya informasi, yang disediakan oleh pihak ketiga mengenai tujuan audit, termasuk keandalan informasi tersebut

Keputusan untuk menggunakan konfirmasi bergantung pada kebutuhan dari suatu keadaan akan keandalan bukti audit dan juga bergantung pada bukti audit alternatif yang tersedia. Konfirmasi jarang dilakukan dalam memeriksa pembelian aktiva tetap karena transaksi ini dapat diverifikasi secara layak dengan menggunakan dokumentasi dan pemeriksaan fisik .

SA-IAI menjelaskan bahwa terdapat 2 (dua) bentuk permintaan konfirmasi yaitu bentuk positif dan bentuk negatif. Konfirmasi positif adalah konfirmasi yang membutuhkan jawaban dari pihak yang dimintai konfirmasi. Beberapa konfirmasi positif meminta responden untuk menunjukkan apakah ia setuju dengan informasi yang dicantumkan dalam permintaan konfirmasi. Bentuk konfirmasi positif lain tidak menyebutkan jumlah (atau informasi lain) pada permintaan konfirmasi, tetapi meminta responden untuk mengisi saldo atau informasi lain pada ruang kosong yang disediakan dalam formulir permintaan konfirmasi. Dilain pihak, konfirmasi negatif adalah konfirmasi yang tidak membutuhkan jawaban langsung dari pihak yang dimintai konfirmasi. Konfirmasi negatif meminta penerima konfirmasi untuk memberikan jawaban hanya jika ia tidak setuju dengan informasi yang disebutkan dalam permintaan konfirmasi. Karena konfirmasi merupakan bukti audit yang penting hanya jika konfirmasi itu dikirim kembali kepada auditor, maka konfirmasi positif lebih kompeten bila dibandingkan dengan konfirmasi negatif.

Bila auditor tidak menerima jawaban atas permintaan konfirmasi positif, biasanya auditor akan mengirim permintaan konfirmasi yang kedua atau ketiga bahkan dalam beberapa kasus auditor akan meminta auditan untuk menghubungi pihak ketiga tersebut dan meminta tanggapannya untuk disampaikan kepada auditor. Jika usaha-usaha ini juga gagal atau membutuhkan biaya yang terlalu besar, auditor boleh menggunakan bukti audit yang lain untuk memenuhi tujuan audit. Bukti-bukti audit yang lain ini disebut juga prosedur alternatif.

Sifat prosedur alternatif bervariasi sesuai dengan akun dan asersi yang dituju. Sebagai contoh, dalam pemeriksaan terhadap piutang usaha, prosedur alternatif dapat meliputi pemeriksaan terhadap penerimaan kas setelah tanggal

neraca (termasuk membandingkan penerimaan kas dengan pos yang sesungguhnya dibayar), dokumen pengiriman, dokumentasi auditan yang lain untuk memberikan bukti asersi keberadaan.

Agar dapat menjadi bukti audit yang andal, konfirmasi harus diawasi oleh auditor sejak permintaan konfirmasi ini dibuat sampai dikembalikan. Apabila hanya auditan yang mengendalikan penyusunan konfirmasi, pengiriman, atau penerimaan tanggapan, maka auditor akan kehilangan kendalinya termasuk independensi bukti audit tersebut, yang akhirnya akan mengurangi keandalan bukti audit tersebut.

Dokumentasi

Dokumentasi adalah pemeriksaan yang dilakukan auditor atas catatan dan dokumen auditan untuk membuktikan informasi dalam laporan keuangan atau yang seharusnya disajikan dalam laporan keuangan. Dokumen-dokumen yang diperiksa oleh auditor adalah catatan-catatan yang digunakan auditan untuk menyediakan informasi dalam menjalankan operasi dengan cara yang terorganisir. Karena setiap transaksi yang dilakukan oleh auditan biasanya didukung oleh paling kurang satu dokumen, maka terdapat banyak sekali jenis bukti ini yang tersedia. Sebagai contoh, auditan sering menyimpan order pembelian pelanggan, dokumen pengiriman, dan salinan faktur penjualan untuk setiap transaksi penjualan. Dokumen-dokumen ini adalah bukti yang bermanfaat bagi auditor untuk memverifikasi ketepatan dari pencatatan auditan untuk transaksi penjualan. Dokumentasi adalah bentuk bukti audit yang digunakan secara luas dalam audit karena tersedia bagi auditor dengan biaya yang relatif kecil. Bahkan kadang-kadang dokumentasi adalah bukti audit yang cukup memadai yang tersedia.

Bukti audit dalam bentuk dokumen terdiri dari catatan akuntansi dan semua dokumen yang mendukung pencatatan transaksi dan kejadian dalam catatan akuntansi tersebut. Sebagian besar dari bukti audit dokumentasi adalah bukti penalaran dan bukan bukti faktual, sehingga kesimpulan tidak bisa ditarik secara langsung dari bukti ini. Dokumentasi mengambil peranan penting dalam proses audit karena merupakan bagian integral dari suatu jejak audit (*audit trail*). Jejak audit terdiri dari dokumen yang berkaitan yang memungkinkan auditor untuk melakukan *tracing* dan *vouching* atas transaksi atau kejadian dari dokumen sumber ke buku besar (*ledger*) atau sebaliknya. *Tracing* mendukung tujuan kelengkapan dengan melacak transaksi atau kejadian ke depan sejak pencatatannya ke akun buku besarnya. Sedangkan *vouching* mendukung tujuan eksistensi dengan melakukan penelusuran ke belakang dari akun di buku besar ke pencatatan transaksi atau kejadian. Proses

vouching dan *tracing* atas transaksi dan kejadian adalah tahap yang sangat penting dalam setiap program audit.

Dokumen-dokumen dapat diklasifikasikan menjadi dokumen internal dan dokumen eksternal. Dokumen internal adalah dokumen yang disusun dan digunakan oleh auditan dan tidak digunakan oleh pihak luar seperti pelanggan atau penyedia. Contoh dokumen internal adalah salinan faktur penjualan, laporan jam kerja pegawai, dan laporan penerimaan barang. Dokumen eksternal adalah dokumen yang bersumber dari pihak di luar auditan yang terkait dengan suatu transaksi yang dicatat, yang sekarang berada di auditan atau dapat diakses oleh auditan. Pada beberapa kasus, dokumen eksternal berasal dari organisasi di luar auditan yang memang harus berakhir di auditan. Contoh dari dokumen eksternal tipe ini adalah faktur pembelian, *cancelled notes payable*, dan polis asuransi. Dokumen-dokumen lain seperti *cancelled checks*, awalnya berasal dari auditan, dikirim ke pihak luar, akhirnya kembali lagi kepada auditan.

Faktor penentu utama bagi auditor dalam menerima atau tidak dokumen sebagai bukti yang andal adalah apakah dokumen ini berasal dari internal atau eksternal. Apabila dokumen adalah dokumen internal, maka pertanyaan selanjutnya adalah apakah dokumen ini dihasilkan dan diproses melalui suatu pengendalian intern yang efektif. Dokumen internal yang dihasilkan dan diproses melalui suatu pengendalian intern yang lemah bukanlah bukti yang andal.

Karena dokumen eksternal pernah berada di dua pihak, auditan dan di luar auditan, maka ada indikasi bahwa kedua pihak tersebut setuju mengenai informasi dan keadaan yang dinyatakan dalam dokumen tersebut. Itulah sebabnya dokumen eksternal dianggap lebih andal daripada dokumen internal. Beberapa diantara dokumen eksternal memiliki tingkat keandalan yang tinggi karena disusun dengan sangat teliti dan telah ditelaah oleh pengacara atau ahli yang telah teruji. Contohnya sertifikat hak milik atas properti seperti tanah, polis asuransi, perjanjian, dan kontrak.

Seringkali auditor perlu untuk menganalisa sebagian dari dokumentasi auditan yang tersedia dalam bentuk elektronik. Sebagai contoh, beberapa auditan menggunakan Electronic Data Interchange (EDI) dalam transaksi usaha secara elektronik dan menyelesaikan transaksi pembelian, pengiriman, penagihan, penerimaan kas, dan penerimaan kas seluruhnya melalui pertukaran pesan elektronik. Auditan juga menggunakan *image processing systems* untuk mengubah dokumen tradisional menjadi dokumen elektronik untuk membantu penyimpanan dan pelacakan kembali sehingga dokumen tradisional tadi tidak disimpan lagi. Baik dokumen tertulis maupun dokumen elektronik dua-duanya merupakan bukti yang valid dan berguna.

Prosedur Analitis

Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan hubungan-hubungan (korelasi) untuk memperkirakan apakah saldo akun atau data yang lain telah disajikan dengan layak. Contoh dari prosedur analitis adalah membandingkan persentase *gross margin* pada tahun ini dengan tahun yang lalu. Prosedur analitis digunakan secara luas dalam praktik dan kegunaannya meningkat sejak adanya komputer yang membantu melakukan penghitungan-penghitungan ini. Dalam audit atas laporan keuangan, Prosedur analitis menjadi bukti audit yang sangat penting karena dilakukan pada 3 (tiga) tahapan audit yaitu pada waktu perencanaan, pengujian substantif dan pada waktu penyelesaian audit. Menurut Arens dan Loebbecke, tujuan dari prosedur analitis dalam audit atas laporan keuangan adalah:

- a). Memahami sifat industri dan usaha auditan.

Auditor harus mendapatkan pengetahuan mengenai sifat industri dan usaha auditan sebagai bagian dari perencanaan audit. Dengan melaksanakan prosedur analitis di mana informasi laporan keuangan yang belum diaudit dibandingkan dengan informasi laporan keuangan tahun lalu yang telah diaudit, perubahan yang terjadi dapat teridentifikasi. Perubahan-perubahan ini dapat mewakili kecenderungan-kecenderungan yang penting atau kejadian-kejadian tertentu dimana semuanya akan mempengaruhi perencanaan audit. Sebagai contoh penambahan saldo dari aktiva tetap mungkin mengindikasikan perolehan signifikan yang harus diperiksa.

- b). Memperkirakan kemampuan auditan untuk melanjutkan usahanya (*going concern*)

Prosedur analitis berguna sebagai indikasi jikalau auditan sedang mengalami masalah keuangan. Beberapa prosedur analitis akan sangat membantu auditor dalam memperkirakan kemungkinan kegagalan keuangan. Sebagai contoh jika terjadi kombinasi antara perbandingan di atas normal dari hutang jangka panjang dengan kekayaan bersih dan perbandingan di bawah rata-rata dari penghasilan dengan total aktiva, maka risiko kegagalan keuangan yang tinggi mungkin terindikasi. Hal ini bukan hanya mempengaruhi perencanaan audit, tetapi mempengaruhi modifikasi laporan audit jika prosedur analitis ini dilakukan pada tahap penyelesaian.

- c). Mengindikasikan terjadinya kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan.

Perbedaan yang signifikan antara data keuangan yang belum diaudit dengan data lain yang digunakan sebagai pembanding, sering disebut

fluktuasi yang tidak biasa (*unusual fluctuations*). Fluktuasi yang tidak biasa terjadi ketika perbedaan signifikan yang seharusnya tidak muncul tetapi ada dalam laporan keuangan, atau perbedaan yang seharusnya muncul tetapi tidak ada. Pada dua kasus ini, satu alasan yang mungkin untuk fluktuasi yang tidak biasa ini adalah kesalahan pencatatan akuntansi. Karena itu apabila fluktuasi yang tidak biasa ini terjadi dalam jumlah besar, auditor harus menemukan alasan sehingga mendapatkan keyakinan bahwa penyebabnya adalah kejadian ekonomi yang valid dan bukan karena adanya salah saji.

d). Mengurangi pengujian terinci.

Ketika prosedur analitis tidak mengungkapkan adanya fluktuasi yang tidak biasa, maka kemungkinan adanya salah saji yang material telah berkurang. Dalam kasus ini, prosedur analitis adalah bagian dari bukti substantif yang mendukung penyajian secara layak atas akun-akun yang berkaitan, dan memungkinkan untuk melaksanakan pengujian terinci yang lebih sedikit atas akun-akun tersebut. Dengan kata lain beberapa prosedur audit tertentu dapat dihapuskan, jumlah sampel dapat dikurangi, atau waktu pelaksanaan prosedur audit ini dapat dipindahkan lebih jauh dari tanggal neraca.

Lebih lanjut Konrath menjelaskan bahwa jenis-jenis penerapan prosedur analitis antara lain adalah:

Analisis Horizontal (*trend analysis*)

Analisis kecenderungan mensyaratkan auditor untuk memeriksa perubahan-perubahan dalam data sepanjang waktu. Premis yang mendasari analisa ini adalah bahwa kecenderungan di masa lalu mungkin diharapkan berlanjut di masa yang akan datang kecuali terjadi perubahan-perubahan keadaan yang material. Sebagai contoh, auditor dapat mengamati perubahan dalam belanja dan pendapatan selama periode tertentu atau mungkin mengamati perubahan dalam bentuk hubungan-hubungan. Contoh analisis kecenderungan yang lain adalah penerapan analisis regresi untuk memprediksikan komponen belanja dan pendapatan berdasarkan hubungan-hubungan yang diamati.

Aplikasi dari analisis kecenderungan adalah dengan membandingkan unsur-unsur utama dalam laporan keuangan yang diaudit dengan laporan keuangan tahun sebelumnya dan menyelidiki perubahan yang signifikan. Contoh yang lain dari analisis kecenderungan adalah auditor membandingkan sumber-sumber pendapatan dan belanja dan menyelidiki sumber-sumber baru atau sumber-sumber lama yang dihapuskan.

Analisis vertikal (*Common-size analysis*)

Laporan keuangan dengan ukuran yang biasa menyajikan semua unsur laporan keuangan dalam bentuk persentase terhadap sebuah dasar yang biasa (*common base*). Sebagai contoh dalam laporan keuangan semua aktiva dapat disajikan dalam persentase terhadap total aktiva. Contoh analisis vertikal adalah setelah menyusun beberapa paket laporan keuangan dengan ukuran yang biasa, auditor mencoba menyusun perkiraan auditor dengan menganalisa hubungan-hubungan antar data dalam periode audit. Contoh yang lain dari analisis vertikal adalah auditor dapat memeriksa laporan kinerja dan menyelidiki varian yang signifikan dari anggaran.

Analisis Rasio (*Ratio Analysis*)

Analisis rasio membandingkan hubungan-hubungan antara saldo akun. Meskipun analisa ini lebih berguna ketika membandingkan auditan dengan organisasi lain, auditor harus juga mengamati perubahan dalam rasio untuk suatu kurun waktu tertentu.

Berkaitan dengan jenis-jenis penerapan prosedur analitis, Arens dan Loebbecke mengemukakan bahwa prosedur analitis terdiri dari 5 (lima) jenis yaitu:

- a). Membandingkan data auditan dengan data industri di mana auditan beroperasi;
- b). Membandingkan data auditan dengan data periode laporan yang sama;
- c). Membandingkan data auditan dengan hasil yang diharapkan auditan;
- d). Membandingkan data auditan dengan hasil yang diharapkan auditor; dan
- e). Membandingkan data auditan dengan hasil yang diharapkan, dengan menggunakan data nonkeuangan.

Wawancara dengan auditan

Wawancara adalah proses untuk mendapatkan informasi baik tertulis maupun lewat kalimat langsung sebagai tanggapan atas pertanyaan auditor. Meskipun banyak bukti yang dapat diperoleh dari auditan melalui wawancara, bukti-bukti ini tidak dapat memberikan kesimpulan karena berasal dari sumber yang tidak independen dan mungkin cenderung untuk menguntungkan auditan. Karena itu, ketika auditor mendapatkan bukti melalui wawancara, biasanya auditor akan berusaha untuk mendapatkan bukti-bukti pendukung melalui prosedur audit yang lain. Sebagai contoh, ketika auditor ingin mendapatkan informasi mengenai metode yang digunakan auditan dalam mencatat dan mengendalikan transaksi akuntansi, auditor biasanya memulai dengan

menanyakan auditan tentang bagaimana pengendalian intern dijalankan. Selanjutnya, auditor akan melakukan pengujian dengan menggunakan dokumentasi dan pengamatan untuk menentukan apakah semua transaksi telah dicatat (tujuan kelengkapan) dan telah diotorisasi (tujuan keberadaan) dengan cara yang telah dinyatakan tadi.

Pelaksanaan kembali

Pelaksanaan kembali mencakup pengecekan kembali terhadap sampel dari penghitungan dan informasi yang diberikan oleh auditan selama periode audit. Pengecekan kembali perhitungan yang dilakukan adalah berupa pengujian ketepatan matematis dari penghitungan auditan. Pengujian ini mencakup prosedur audit seperti menghitung faktur pembelian, menjumlah jurnal dan buku pembantu, serta menguji penghitungan depresiasi. Pelaksanaan kembali atas pemberian informasi terdiri dari pelacakan atas jumlah untuk meyakini bahwa untuk informasi yang sama jika dimasukkan dalam lebih dari satu tempat, maka informasi ini akan dicatat pada jumlah yang sama setiap kali diberikan. Pelaksanaan kembali yang dilakukan auditor sebagian besar dilakukan dengan perangkat lunak audit berbantuan komputer.

Pengamatan

Pengamatan adalah penggunaan panca indera untuk memperkirakan kegiatan-kegiatan tertentu. Selama proses audit, terdapat banyak kesempatan untuk melihat, mendengar, menyentuh, dan mencium untuk mengevaluasi beragam jenis barang.. Sebagai contoh, auditor dapat melakukan perjalanan mengamati auditan untuk mendapatkan pemahaman umum mengenai fasilitas auditan, menentukan apakah peralatan sulit untuk dievaluasi keuangannya, dan mengamati pegawai dalam melakukan tugas pencatatan untuk menentukan apakah pegawai yang diberikan tanggung jawab itu melaksanakan tanggung jawabnya atau tidak. Bukti hasil pengamatan jarang menjadi bukti audit yang cukup karena pegawai auditan yang terlibat dalam kegiatan-kegiatan yang diamati tahu bahwa mereka sedang diamati oleh auditor. Karena itu, mereka mungkin melakukan tanggung jawab mereka sesuai kebijakan auditan ketika diamati dan kembali melakukan kegiatan normal ketika pengamatnya telah pergi. Maka, menjadi hal yang penting untuk mendukung hasil pengamatan awal dengan bukti-bukti pendukung.

Jenis Bukti dan Tingkat Kompetensinya

Hubungan dari karakteristik-karakteristik dalam menentukan tingkat kompetensi bukti audit dan ketujuh jenis bukti audit di atas disajikan dalam Tabel 7-3.

Dalam tabel ini, 2 (dua) karakteristik yaitu tingkat relevansi dan ketepatan waktu tidak diikutsertakan karena setiap jenis bukti audit memiliki kemungkinan untuk relevan dan tepat waktu tergantung pada sumbernya dan kapan bukti audit itu diperoleh. Dari tabel ini ada beberapa hal yang dapat dilihat. Pertama, tingkat efektifitas pengendalian intern auditan memiliki dampak yang besar terhadap tingkat kompetensi dari sebagian besar jenis bukti audit.

Jenis Bukti Audit	Kriteria untuk Menentukan Tingkat Kompetensi				
	Tingkat Independensi Penyedia	Efektifitas Pengendalian Intern Auditan	Pengetahuan langsung Auditor	Kualifikasi Penyedia	Tingkat obyektivitas bukti
Pemeriksaan fisik	Tinggi (dilakukan oleh auditor)	Beragam	Tinggi	Biasanya tinggi (dilakukan auditor)	Tinggi
Konfirmasi	Tinggi	<i>not applicable</i>	rendah	Beragam - biasanya tinggi	Tinggi
Dokumentasi	Beragam - eksternal lebih independen daripada internal	Beragam	rendah	Beragam - biasanya tinggi	
Prosedur Analitis	Tinggi/rendah (dilakukan auditor/diberikan auditan)	Beragam	rendah	Biasanya tinggi (dilakukan auditor/disediakan auditan)	Beragam - biasanya rendah
Wawancara dengan Auditan	Rendah (disediakan auditan)	<i>not applicable</i>	rendah	Beragam	Beragam - rendah sampai tinggi
Pelaksanaan kembali	Tinggi (dilakukan auditor)	Beragam	Tinggi	Tinggi (dilakukan auditor)	Tinggi
Pengamatan	Tinggi (dilakukan auditor)	Beragam	Tinggi	Biasanya tinggi (dilakukan auditor)	menengah

TABEL 7-3: TINGKAT KOMPETENSI JENIS-JENIS BUKTI (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Kedua, baik pemeriksaan fisik maupun pelaksanaan kembali adalah sangat dapat diandalkan apabila pengendalian intern auditan efektif meskipun penggunaan keduanya berbeda. Ketiga, satu jenis bukti audit yang khusus jarang dianggap cukup untuk menyediakan bukti audit yang dapat diandalkan dalam memenuhi tujuan audit. Contohnya adalah prosedur analitis, wawancara dengan auditan dan pengamatan.

Dua jenis bukti audit yang paling membutuhkan biaya adalah pemeriksaan fisik dan konfirmasi. Pemeriksaan fisik mahal karena biasanya mensyaratkan kehadiran auditor ketika auditan menghitung aktiva pada tanggal neraca. Konfirmasi mahal karena auditor harus dengan hati-hati mengikuti prosedur dalam persiapan konfirmasi, pengiriman, penerimaan dan tindak lanjut dari konfirmasi yang tidak dibalas atau jumlah yang dikecualikan (*exceptions*).

Dokumentasi dan prosedur analitis adalah jenis bukti audit yang tidak terlalu mahal. Apabila pegawai auditan menyimpan dokumen untuk auditor dan mengatur dokumen-dokumen itu sehingga nyaman digunakan, jenis bukti audit dokumentasi akan lebih murah. Apabila auditor harus mencari sendiri dokumen-dokumen itu, dokumentasi akan menjadi jenis bukti audit yang mahal. Bahkan dalam keadaan tertentu, informasi dan data dalam dokumen tersebut adalah rumit dan membutuhkan interpretasi dan analisa yang mendalam. Contohnya yaitu membaca dan mengevaluasi kontrak-kontrak auditan dan notulen rapat dari manajemen yang membutuhkan waktu yang banyak. Prosedur analitis adalah lebih murah bila dibandingkan dengan konfirmasi dan pemeriksaan fisik. Karena itu banyak auditor lebih suka untuk menggantikan pengujian terinci atas saldo dengan prosedur analitis (Penjelasan mengenai jenis-jenis pengujian dalam audit akan dijelaskan di bagian selanjutnya dalam bab ini). Sebagai contoh, adalah lebih murah untuk menghitung dan menelaah piutang daripada untuk mengonfirmasinya. Akan tetapi prosedur analitis juga memakan waktu karena mengharuskan auditor untuk memutuskan prosedur analitis mana yang akan digunakan, membuat perhitungan, dan mengevaluasi hasil tersebut.

Tiga jenis bukti audit yang termurah adalah pengamatan, wawancara dengan auditan, dan pelaksanaan kembali. Pengamatan biasanya dilakukan bersamaan dengan prosedur-prosedur audit yang lain. Auditor dapat dengan mudah mengamati apakah pegawai auditan mengikuti prosedur penghitungan fisik dengan baik bersamaan dengan auditor mengambil sampel dari persediaan (pemeriksaan fisik). Wawancara dengan auditan biasanya

dilakukan secara luas dalam setiap audit dan biasanya itu dilakukan dengan biaya yang rendah. Beberapa pertanyaan kepada auditan dapat memakan biaya misalnya meminta pernyataan tertulis untuk mendokumentasikan diskusi yang terjadi selama proses audit. Pelaksanaan kembali biasanya dilakukan dengan biaya yang kecil karena hanya berupa perhitungan sederhana dan pelacakan yang dapat dilakukan menurut kehendak auditor. Biasanya juga pelaksanaan kembali dilakukan oleh auditor dengan dibantu dengan perangkat lunak komputer.

Dalam Tabel 7-4 digambarkan penerapan dari 3 (tiga) jenis bukti audit dalam satu tujuan audit berkait transaksi (jumlah persediaan dalam catatan perpetual auditan sama dengan persediaan yang ada secara fisik). Tujuan keseluruhan dari prosedur-prosedur audit ini adalah untuk mendapatkan bukti audit yang persuasif dengan biaya yang minimum bahwa persediaan adalah benar secara material. Untuk tujuan audit ini, auditor memilih 3 (tiga) jenis bukti audit. Auditor memutuskan bahwa ke-4 (empat) jenis bukti audit lainnya adalah tidak relevan atau tidak diperlukan untuk tujuan audit ini.

Jenis Bukti Audit	Kriteria untuk Menentukan Tingkat Kompetensi			
	Prosedur Audit	Ukuran Sampel	Item yang dipilih	Waktu Pelaksanaan
Pengamatan	Mengamati pegawai auditan dalam menghitung persediaan untuk menentukan apakah mereka telah mengikuti instruksi yang diberikan	Semua item yang dihitung	<i>not applicable</i>	Tanggal neraca
Pemeriksaan fisik	Menghitung sampel persediaan dan membandingkan jumlah dan keterangan dalam penghitungan auditan	120 item	40 item dengan jumlah rupiah besar ditambah 80 item dipilih secara acak	Tanggal neraca
Dokumentasi	Membandingkan jumlah dalam catatan perpetual auditan dengan jumlah dalam perhitungan auditan	70 items	30 item dengan jumlah rupiah besar ditambah 40 item dipilih secara acak	Tanggal neraca

TABEL 7-4: JENIS BUKTI AUDIT DAN EMPAT KEPUTUSAN BUKTI AUDIT UNTUK TUJUAN AUDIT BERKAIT TRANSAKSI ATAS PERSEDIAAN

(DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Definisi dan Jenis-jenis Prosedur Audit

Menurut Arens dan Loebbecke, prosedur audit adalah langkah-langkah terinci yang biasanya dicatat dalam bentuk petunjuk-petunjuk dalam mengumpulkan satu jenis bukti audit yang harus diperoleh pada waktu tertentu selama proses audit. Dengan kata lain prosedur audit adalah metode yang digunakan untuk mengumpulkan bukti audit. Prosedur audit harus diungkapkan secara jelas agar anggota tim audit mengerti apa yang harus dilakukan.

Ada beberapa istilah yang digunakan untuk menyatakan prosedur-prosedur audit (jenis-jenis prosedur audit). Di dalam tabel 7-5 berikut ini digambarkan ilustrasi prosedur audit untuk setiap istilah dan jenis bahan buktinya.

Istilah dan Definisi	Ilustrasi Prosedur Audit	Jenis Bukti Audit
Memeriksa (<i>examine</i>) - Pengamatan terinci terhadap dokumen atau catatan untuk menentukan fakta khusus mengenai dokumen dan catatan itu	Periksa sampel faktur pemasok untuk menentukan apakah barang dan jasa yang diterima adalah sesuai dan biasa digunakan dalam usaha auditan	Dokumentasi
Melihat (<i>Scan</i>) - Pemeriksaan yang kurang terinci atas dokumen dan catatan untuk menentukan apakah terdapat hal yang tidak biasa yang dapat diselidiki lebih lanjut.	Lihat Jurnal penjualan, untuk melihat transaksi yang besar dan tidak biasa	Prosedur Analitis
Membaca (<i>Read</i>) - Pemeriksaan terhadap informasi tertulis untuk menentukan fakta yang berkaitan dengan audit	Baca notulen rapat manajemen dan ringkaskan semua informasi berkaitan dengan laporan keuangan dalam kertas kerja	Dokumentasi

BUKTI AUDIT, PROSEDUR AUDIT DAN TEMUAN AUDIT

Istilah dan Definisi	Ilustrasi Prosedur Audit	Jenis Bukti Audit
Menghitung (<i>compute</i>) - Perhitungan yang dilakukan sendiri oleh auditor (independen dari auditan)	Hitung rasio anggaran belanja dan pendapatan terhadap realisasinya	Prosedur Analitis
Menghitung kembali (<i>recompute</i>) - Perhitungan yang dilakukan untuk menentukan apakah perhitungan auditan benar atau tidak	Hitung kembali harga per unit dikalikan jumlah unit dalam sampel faktor pemasok dan membandingkan totalnya dengan perhitungan	Pelaksanaan kembali
Menjumlahkan (<i>Foot</i>) - Penjumlahan atas angka-angka dalam satu kolom untuk menentukan apakah jumlahnya sama dengan catatan auditan	Menjumlahkan sampel dari Jurnal Pembelian untuk periode satu bulan dan bandingkan jumlahnya dengan jumlah dalam buku besar	Pelaksanaan kembali
Menelusuri (<i>Trace</i>) - Petunjuk yang biasanya berkaitan dengan dokumentasi atau pelaksanaan kembali. Instruksi itu harus menyatakan apakah yang ditelusuri auditor dan dari dan sampai mana penelusuran itu.	Telusuri sampel dari transaksi belanja dari jurnal belanja ke faktur pemasok/kontrak kerja dan bandingkan nama pemasok, tanggal dan total jumlah rupiah pembelian itu. Telusuri posting dari jurnal pembelian ke buku besar	Dokumentasi Pelaksanaan kembali
Membandingkan (<i>Compare</i>) - Perbandingan antara informasi yang berada di dua tempat berbeda. Petunjuk itu harus menunjukkan informasi apa yang dibandingkan serinci dan sepraktis mungkin.	Pilih sampel faktur pemasok dan membandingkan harga per unit dengan harga standar menurut anggaran.	Dokumentasi
Menghitung (<i>count</i>) - Penentuan jumlah aktiva yang ada pada suatu waktu tertentu. Istilah ini hanya digunakan berhubungan dengan jenis bukti audit	Hitung sampel 100 item persediaan dan membandingkan jumlah dan keterangan dalam perhitungan auditan	Pemeriksaan fisik

Istilah dan Definisi	Ilustrasi Prosedur Audit	Jenis Bukti Audit
pemeriksaan fisik		
Mengamati (<i>observe</i>) - Tindakan pengamatan berhubungan dengan jenis bukti audit pengamatan	Amati apakah 2 tim penghitung persediaan telah menghitung secara independen dan mencatat jumlah biaya persediaan	Pengamatan
Menanyakan (<i>Inquiry</i>) - Tindakan menanyakan hanya berhubungan dengan jenis bukti audit wawancara dengan auditan	Tanyakan manajemen auditan apakah ada kehilangan atas aktiva selama periode berjalan	Wawancara dengan auditan
Melacak (<i>vouch</i>) - Penggunaan dokumen untuk memverifikasi jumlah transaksi yang dicatat	Lacak sampel dari transaksi pembelian yang dicatat pada faktur pemasok dan laporan penerimaan barang	Dokumentasi

TABEL 7-5: ISTILAH, PROSEDUR AUDIT DAN JENIS-JENIS BUKTI AUDIT (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Temuan Audit

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya pada Bab 2 mengenai proses audit sektor publik secara umum, selain untuk menguji kelayakan penyajian laporan keuangan auditan, dalam audit atas laporan keuangan, auditor juga disyaratkan untuk menguji efektifitas pengendalian intern, memeriksa kemungkinan terjadinya pelanggaran terhadap peraturan perundangan serta memeriksa kemungkinan terjadinya kecurangan dan ketidakpatutan. Temuan audit yang berupa temuan atas pengendalian intern, temuan atas ketaatan terhadap peraturan perundangan dan temuan kecurangan dan ketidakpatutan selanjutnya harus disajikan menurut elemen temuan yang terdiri dari kriteria, kondisi, sebab dan akibat. Hal ini dimaksudkan untuk membantu manajemen atau lembaga pengawas auditan dalam memahami perlunya untuk melakukan

tindakan perbaikan. Sebagai tambahan auditor juga harus memberikan rekomendasi untuk tindakan perbaikan. Untuk lebih jelasnya, temuan-temuan audit akan diuraikan di bawah ini.

Temuan atas Pengendalian intern

Tujuan utama auditor dalam mempelajari pengendalian intern adalah untuk memperkirakan risiko pengendalian dalam menentukan lingkup pengujian substantif yang berhubungan. Selama memahami pengendalian intern dan memperkirakan risiko pengendalian, auditor bisa jadi menemukan kelemahan yang signifikan dalam kebijakan dan prosedur pengendalian intern yang tidak diketahui oleh komite audit atau pihak lain yang memiliki kewenangan yang sama. Hal-hal ini disebut juga keadaan-keadaan yang dapat dilaporkan (*reportable conditions*).

Keadaan yang dapat dilaporkan didefinisikan sebagai hal-hal yang menjadi perhatian auditor yang menurut penilaiannya hal-hal tersebut harus dikomunikasikan kepada komite audit atau pihak lain yang memiliki kewenangan yang sama karena hal-hal ini menunjukkan kekurangan yang penting dalam perancangan dan pengoperasian pengendalian intern, di mana hal-hal ini dapat memberikan dampak negatif bagi kemampuan auditan dalam mencatat, mengolah, mengikhtisarkan dan melaporkan data keuangan secara konsisten dengan asersi-asersi manajemen dalam laporan keuangan. Contoh-contoh dari keadaan yang dapat dilaporkan:

- a). Tidak adanya pemisahan tugas yang memadai. (orang yang sama yang menyetor kas, mencatat penerimaan kas, atau orang yang sama yang menghitung persediaan dan memelihara catatan persediaan);
- b). Tidak adanya otorisasi dan telaah yang memadai atas transaksi, pencatatan akuntansi, atau keluaran sistem. (Tidak ada orang yang mengotorisasi faktur pembelian sebelum dilakukan pembayaran);
- c). Tidak cukupnya batasan-batasan untuk mengamankan aktiva.;
- d). Bukti yang menunjukkan terjadinya kegagalan dalam mengamankan aktiva dari kerugian, kerusakan atau kehilangan;
- e). Bukti yang menunjukkan bahwa sistem gagal untuk menyediakan keluaran yang lengkap dan tepat sesuai dengan tujuan pengendalian auditan karena kesalahan pelaksanaan kegiatan pengendalian;
- f). Bukti adanya kesengajaan untuk melangkahi pengendalian intern oleh pihak-pihak yang karena kewenangannya memiliki kesempatan untuk melakukan hal tersebut. (Kepala kantor menandatangani cek yang disiapkan tanpa dokumen-dokumen pendukung dan otorisasi).

- g). Bukti yang menunjukkan kelalaian untuk melakukan tugas yang merupakan bagian penting dalam pengendalian intern seperti tidak adanya rekonsiliasi, atau rekonsiliasi yang dibuat tidak pada waktunya.
- h). Kelemahan dalam lingkungan pengendalian pada auditan seperti tidak adanya sikap yang positif dan mendukung efektifitas pengendalian intern dari manajemen auditan.
- i). Kurang memadainya perancangan dan pelaksanaan pengendalian intern yang dapat menyebabkan pelanggaran peraturan perundangan, kecurangan dan KKN, atau ketidakpatutan yang memiliki dampak langsung dan material terhadap laporan keuangan atau tujuan audit; dan
- j). Kelalaian untuk menindaklanjuti dan memperbaiki kekurangan yang teridentifikasi sebelumnya dalam pengendalian intern.

Standar auditing mensyaratkan auditor untuk mengkomunikasikan keadaan yang dapat dilaporkan kepada komite audit sebagai bagian dalam setiap audit. Jika auditan tidak memiliki komite audit, laporan ini harus dikomunikasikan kepada orang-orang dalam auditan yang bertanggung jawab atas pengendalian intern. Auditor harus menyampaikan keadaan-keadaan yang dapat dilaporkan melalui pembicaraan sesegera mungkin setiap ditemukan. Pada akhir periode audit, auditor juga dapat membuat laporan tertulis mengenai kondisi-kondisi yang dapat dilaporkan tersebut.

Temuan atas Kecurangan (*fraud*)

Standar Audit menjelaskan bahwa meskipun kecurangan merupakan konsep hukum yang luas, kepentingan auditor berkaitan secara khusus terhadap tindak kecurangan yang berakibat pada salah saji material dalam laporan keuangan. Faktor yang membedakan antara kecurangan (*fraud*) dan kekeliruan (*error*) terletak pada ada tidaknya unsur kesengajaan yang mengakibatkan salah saji dalam laporan keuangan. Contoh dari kekeliruan adalah kesalahan dalam mengalikan jumlah unit dengan harga per unit dalam faktur pembelian. Ada 2 (dua) tipe salah saji yang relevan dengan pertimbangan auditor tentang kecurangan dalam audit atas laporan keuangan yaitu salah saji yang timbul sebagai akibat dari kecurangan dalam pelaporan keuangan (*fraudulent financial reporting*) dan kecurangan yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva (*misappropriation of asset*).

Salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan adalah salah saji atau penghilangan secara sengaja suatu jumlah/pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui pemakai laporan

keuangan. Kecurangan dalam laporan keuangan dapat menyangkut tindakan seperti:

- a). Manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan
- b). Representasi yang salah dalam pelaporan keuangan atau penghilangan dari laporan keuangan atas peristiwa, transaksi atau informasi yang signifikan
- c). Kesalahan penerapan prinsip akuntansi secara sengaja yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian, atau pengungkapan

Salah saji yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva (seringkali disebut dengan penyalahgunaan atau penggelapan) berkaitan dengan pencurian aktiva entitas yang berakibat laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva entitas dapat dilakukan dengan berbagai cara, termasuk penggelapan tanda terima barang/uang, pencurian aktiva, atau tindakan yang menyebabkan entitas membayar harga barang atau jasa yang tidak diterima oleh entitas. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva dapat disertai dengan catatan atau dokumen palsu atau yang menyesatkan dan dapat menyangkut satu atau lebih individu di antara manajemen. Di bawah ini diilustrasikan 3 (tiga) situasi di mana terjadi pencurian aktiva.

- a). Aktiva dicuri dan pencurian itu ditutupi dengan menaikkan aktiva. Sebagai contoh, kas yang berasal dari penagihan piutang dicuri dan piutang tidak dikreditkan. Hal ini menyebabkan salah saji tidak ditemukan.
- b). Aktiva dicuri dan pencurian itu ditutupi dengan menurunkan pendapatan atau menaikkan belanja. Sebagai contoh, kas dari pendapatan dicuri dan transaksi ini tidak dicatat. Hal ini menyebabkan salah saji tidak ditemukan.
- c). Aktiva dicuri tetapi salah saji ini ditemukan. Laporan keuangan dan catatan atas laporan keuangan yang berkaitan menjelaskan salah saji ini.

Dalam 3 (tiga) situasi ini terjadi perlakuan yang tidak semestinya terhadap aktiva tetapi salah saji laporan keuangan hanya terjadi pada situasi a dan b.

Ada perbedaan penting antara kecurangan dalam pelaporan keuangan dan perlakuan tidak semestinya atas aktiva. Kecurangan pelaporan keuangan membahayakan pengguna informasi dengan menyediakan laporan keuangan yang tidak benar untuk pengambilan keputusan pengguna informasi. Ketika aktiva tidak diperlakukan sebagaimana mestinya, kreditur, pemilik dan pihak

lain terancam karena aktiva tidak lagi berada di bawah hak mereka. Biasanya kecurangan pelaporan keuangan dilakukan oleh pihak manajemen dan kadang-kadang tanpa sepengetahuan pegawainya. Manajemen berada pada posisi pembuat keputusan mengenai akuntansi dan pelaporan tanpa sepengetahuan pegawai. Namun demikian, pencurian aktiva juga bisa dilakukan oleh pegawai bukan oleh manajemen dalam jumlah yang material.

Standar auditing tidak membedakan antara tanggung jawab auditor untuk menemukan kekeliruan dan kecurangan apakah dikarenakan kecurangan dalam pelaporan keuangan atau karena perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva. Auditor harus mendapatkan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji yang material yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.

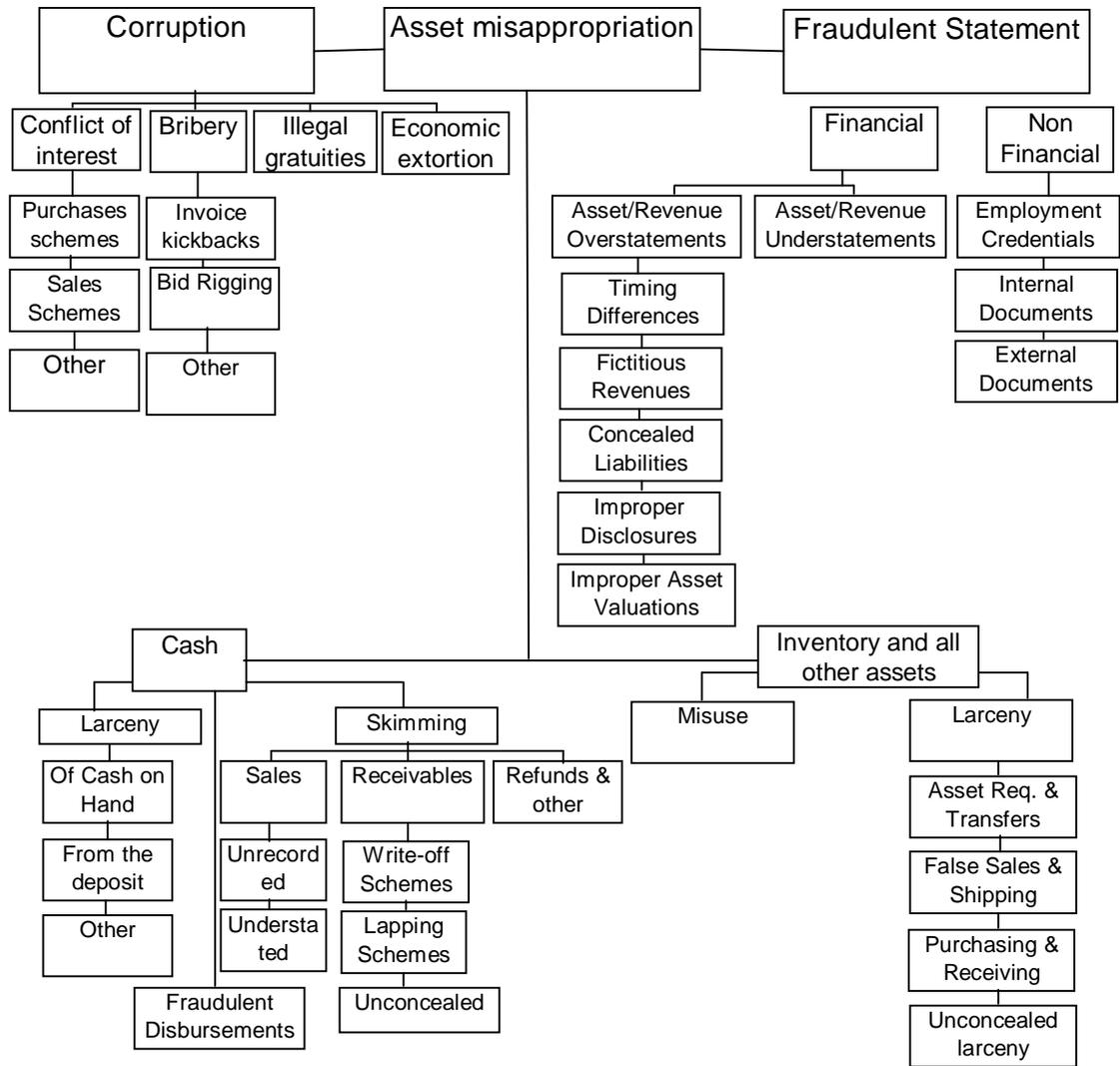
Kecurangan seringkali menyangkut hal berikut ini: (a) suatu tekanan atau suatu dorongan untuk melakukan kecurangan, (b) suatu peluang yang dirasakan ada untuk melaksanakan kecurangan, dan (c) penggunaan rasionalisasi untuk membenarkan kecurangan yang dilakukan. Meskipun tekanan dan peluang khusus untuk terjadinya kecurangan dalam laporan keuangan dapat berbeda dari kecurangan melalui perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva, dua kondisi tersebut biasanya terjadi dikedua tipe kecurangan tersebut. Sebagai contoh, kecurangan dalam pelaporan keuangan dapat dilakukan karena manajemen berada di bawah tekanan untuk mencapai target defisit yang tidak realistis. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva dapat dilakukan karena individu yang terlibat hidup di luar batas kemampuannya. Peluang dirasakan ada jika seorang individu yakin bahwa ia dapat menghindari pengendalian intern.

Kecurangan dapat disembunyikan dengan memalsukan dokumentasi, termasuk dengan pemalsuan tanda tangan. Kecurangan juga disembunyikan melalui kolusi di antara manajemen, pegawai atau pihak ketiga. Sebagai contoh, melalui kolusi, bukti palsu bahwa kegiatan pengendalian telah dilaksanakan secara efektif dapat disajikan kepada auditor. Contoh lain, auditor dapat menerima konfirmasi palsu dari pihak ketiga yang melakukan kolusi dengan manajemen. Akibatnya kolusi dapat menyebabkan auditor percaya bahwa suatu bukti dapat meyakinkan, meskipun kenyataannya palsu. Meskipun kecurangan biasanya disembunyikan, adanya faktor risiko atau kondisi lain dapat memperingatkan auditor tentang kemungkinan adanya kecurangan.

Berbicara mengenai kecurangan, adalah tidak lengkap jika tidak melihat definisi kecurangan menurut *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*. *ACFE*, organisasi yang mendedikasikan kegiatannya pada pencegahan dan penanggulangan kecurangan di USA, mengkategorikan

kecurangan menjadi tiga kelompok, yaitu (a) kecurangan laporan keuangan, (b) penyalahgunaan aktiva dan (c) korupsi. Secara diagram, pengkategorian kecurangan tersebut disajikan oleh *ACFE* dalam pohon kecurangan (*fraud tree*) berikut seperti dalam Gambar 7-2.

Istilah ketidakpatutan (*abuse*) berbeda dengan kecurangan atau pelanggaran terhadap peraturan perundangan. Ketika ketidakpatutan terjadi, tidak ada peraturan perundangan yang dilanggar tetapi melibatkan tindakan yang tidak sesuai bila dibandingkan dengan perilaku yang jujur dalam praktik usaha dalam fakta dan keadaan yang sama. Berkaitan dengan ketidakpatutan, auditor harus waspada akan situasi atau transaksi yang mungkin mengindikasikan terjadinya ketidakpatutan. Apabila auditor mengidentifikasi terjadinya ketidakpatutan maka auditor harus mempertimbangkan pengaruhnya terhadap laporan keuangan. Karena penentuan terjadinya ketidakpatutan bersifat subjektif, auditor tidak diharuskan untuk mendapatkan keyakinan yang memadai dalam mendeteksi terjadinya ketidakpatutan.



GAMBAR 7-2: FRAUD TREE

Temuan atas Perbuatan Melanggar Peraturan Perundangan (Hukum)

Standar Audit mensyaratkan auditor untuk memeriksa dampak dari kecurangan dan perbuatan melanggar peraturan perundangan. Tindakan pelanggaran terhadap peraturan perundangan (*illegal acts*) didefinisikan sebagai pelanggaran terhadap hukum atau peraturan perundang-undangan Republik Indonesia. Unsur tindakan melanggar hukum oleh auditor adalah

unsur tindakan pelanggaran yang dapat dihubungkan dengan auditan yang laporan keuangannya diaudit, atau tindakan manajemen atau pegawai yang bertindak atas nama entitas.

Pelanggaran-pelanggaran atas peraturan perundang-undangan dapat memiliki dampak keuangan langsung pada saldo akun tertentu dalam laporan keuangan. Tanggung jawab auditor untuk pelanggaran hukum yang berdampak langsung ini sama dengan tanggung jawab untuk kekeliruan dan kecurangan. Oleh karena itu dalam setiap audit, auditor akan mengevaluasi apakah terdapat bukti yang mengindikasikan pelanggaran peraturan dan perundang-undangan yang material. Namun demikian, sebagian besar dari pelanggaran hukum tidak berdampak langsung dalam laporan keuangan. Dampak dari pelanggaran hukum ini mungkin hanya membutuhkan pengungkapan dalam catatan atas laporan keuangan.

Menurut Arens dan Loebbecke, ada 3 (tiga) tingkatan tanggung jawab auditor untuk menemukan dan melaporkan perbuatan melanggar hukum:

- a). Pengumpulan bukti audit ketika tidak ada alasan untuk menduga bahwa perbuatan melanggar hukum yang memiliki dampak tidak langsung terjadi.

Banyak prosedur audit melaksanakan pemeriksaan untuk mencari kekeliruan dan kecurangan tetapi tidak mencakup perbuatan melanggar hukum. Contohnya, membaca notulen rapat dan menanyakan pengacara tentang kasus hukum. Auditor harus menanyakan juga kepada manajemen tentang kebijakan yang ditetapkan mereka untuk mencegah perbuatan melanggar hukum dan apakah pihak manajemen tahu tentang peraturan perundang-undangan yang telah dilanggar. Selain prosedur-prosedur ini auditor tidak perlu mencari perbuatan melanggar hukum yang berdampak tidak langsung kecuali ada alasan mendasar atau dugaan itu terjadi.

- b). Pengumpulan bukti audit dan kegiatan-kegiatan lain ketika terdapat dugaan yang mendasar bahwa perbuatan melanggar hukum yang berdampak langsung atau tidak langsung terjadi.

Auditor mungkin menemukan kemungkinan perbuatan melawan hukum dilakukan dengan bermacam-macam cara. Ketika auditor yakin bahwa perbuatan melanggar hukum mungkin terjadi, maka perlu untuk melakukan beberapa tindakan. Pertama, auditor harus menanyakan manajemen dengan cara pada tingkat di mana mereka terlibat dalam perbuatan melanggar hukum yang potensial. Kedua, auditor harus berkonsultasi dengan ahli hukum tentang perbuatan melanggar hukum yang mungkin terjadi. Ketiga, auditor harus memerlukan untuk mengumpulkan bukti tambahan untuk menentukan apakah perbuatan

melanggar hukum benar-benar terjadi. Ketiga tindakan ini dilakukan dengan maksud untuk mendapatkan informasi tentang apakah dugaan perbuatan melawan hukum ini benar-benar terjadi.

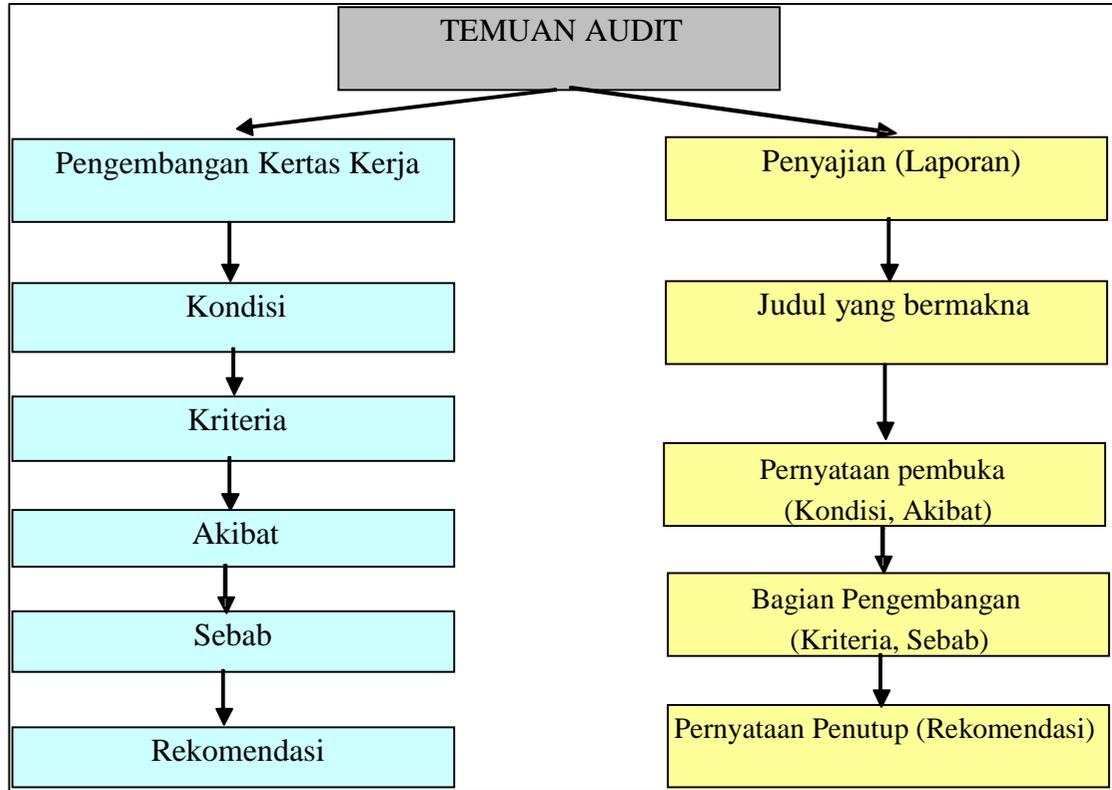
- c). Tindakan ketika auditor mengetahui terjadinya perbuatan melanggar hukum

Tindakan pertama ketika perbuatan melanggar hukum teridentifikasi adalah mempertimbangkan dampaknya dalam laporan keuangan termasuk pengungkapan yang memadai. Dampak-dampak ini mungkin rumit dan sulit untuk dipecahkan. Jika auditor menyimpulkan bahwa pengungkapan perbuatan melanggar hukum ini tidak diungkapkan secara memadai maka auditor harus memodifikasi laporan auditnya. Auditor harus juga mempertimbangkan dampak perbuatan melanggar hukum ini pada hubungannya dengan manajemen. Jika manajemen tahu perbuatan melanggar hukum ini dan tidak menginformasikannya kepada auditor maka perlu dipertanyakan apakah manajemen dapat dipercaya pada pembicaraan yang lain.

Auditor harus mengkomunikasikan kepada komite audit atau pihak lain dalam otoritas yang sama untuk memastikan mereka mengetahui perbuatan melanggar hukum ini. Penyampaian ini dapat berbentuk pembicaraan atau laporan tertulis. Jika dalam bentuk pembicaraan, hal-hal yang disampaikan dan diskusinya harus didokumentasikan dalam file audit.

Penyajian Temuan

Dalam audit atas laporan keuangan, temuan audit harus disajikan menurut elemen-elemennya baik dalam laporan terpisah maupun menjadi satu dengan laporan audit yang berisi opini atas laporan keuangan. Seperti yang dijelaskan di atas, penyajian temuan berdasarkan elemen-elemennya menjadi penting untuk memberikan pemahaman tentang pentingnya pengambilan tindakan perbaikan kepada manajemen dan lembaga pengawas auditan. Menurut Indra Bastian, sistematika penyajian temuan audit adalah seperti yang digambarkan dalam Gambar 7-3, dimana sejalan dengan GAS 2003 revision, bentuk temuan audit yang efektif terdiri dari 5 (lima) elemen yaitu:



GAMBAR 7-3: SISTEMATIKA TEMUAN AUDIT (DIADAPTASI DARI AUDIT SEKTOR PUBLIK, INDRA BASTIAN)

Kondisi

Sawyer dan Dittenhofer mendefinisikan kondisi sebagai semua fakta yang dikumpulkan selama pelaksanaan audit. Kondisi adalah inti dari temuan sehingga informasinya haruslah cukup, kompeten, dan relevan. Kondisi ini harus mewakili populasi atau sistem yang ditelaah atau jika berupa suatu keadaan maka keadaan ini adalah kekurangan yang signifikan. Menurut Indra Bastian, kondisi menunjukkan suatu kesimpulan, masalah, atau kesempatan yang dicatat selama telaah audit. Kondisi ini dapat berhubungan dengan tujuan pengendalian atau standar kinerja lainnya. Contoh pernyataan kondisi antara lain:

- a). "Pihak yang berwenang tidak mengotorisasi dokumen ini"
- b). "Rekening bank tidak direkonsiliasi selama tiga bulan"

- c). “Proses dapat dirampingkan untuk menghemat waktu kerja enam jam per hari”

Pertanyaan-pertanyaan yang dapat dikaitkan dengan kondisi adalah sebagai berikut:

- a). Apakah masalahnya?
- b). Apakah kekurangannya?
- c). Apakah persyaratan yang tidak dipenuhi?
- d). Apakah yang ada dalam kesalahan tersebut?
- e). Apakah masalahnya telah diisolasi atau telah menyebar?

Kriteria

Unsur ini menguraikan standar yang digunakan sebagai pedoman dalam mengevaluasi kondisi. Dengan kata lain, kriteria menggambarkan kondisi yang ideal yang dapat merujuk pada suatu kebijakan, prosedur, atau peraturan pemerintah yang spesifik. Menurut Sawyer dan Dittenhorf, kriteria adalah tujuan dan sasaran yang ingin dicapai oleh manajemen dalam operasinya. Kriteria ini menyediakan informasi sehingga pengguna laporan audit mampu menentukan apa yang diharapkan untuk dicapai oleh suatu program atau operasi.

Jenis-jenis kriteria antara lain:

- a). Persyaratan tertulis (hukum, peraturan, instruksi, prosedur, pedoman, pengarahannya dan sebagainya),
- b). Logika umum,
- c). Pengalaman auditor,
- d). Pendapat ahli yang independen,
- e). Praktik usaha yang baik,
- f). Instruksi tidak tertulis,
- g). Tujuan keseluruhan dari departemen atau organisasi,
- h). Standar dan prinsip-prinsip yang diterima umum

Akibat

Pernyataan akibat menggambarkan risiko-risiko tertentu yang muncul sebagai dampak dari perbedaan antara apa yang ditemukan auditor (kondisi) dan apa yang seharusnya (kriteria)..Pada intinya, akibat menjawab pertanyaan “lalu apa?” (*so what?*). Pernyataan akibat sering memperbincangkan potensi kerugian, ketidaktaatan, atau ketidakpuasan pelanggan yang ditimbulkan oleh penyimpangan tersebut.

Manajemen seringkali memfokuskan perhatiannya pada elemen ini. karena informasi ini memungkinkan manajemen untuk mengetahui bagaimana penyimpangan tersebut memberikan dampak negatif pada para pegawainya. Satu catatan yang harus diperhatikan dalam pernyataan akibat adalah risiko yang dikemukakan oleh pernyataan akibat tidak boleh dilebih-lebihkan (*overblown*).

Sebab

Pernyataan sebab menerangkan mengapa terjadi penyimpangan dari kriteria, dan mengapa tujuan dan sasaran tidak tercapai. Pengidentifikasian sebab sangat penting untuk perbaikan karena hanya apabila sebab penyimpangan diketahui maka masalah tersebut dapat dipecahkan. Menurut Indra Bastian, pernyataan sebab mungkin merupakan atribut paling kritis dalam penyusunan temuan. Tanpa penentuan mengapa penyimpangan tersebut terjadi, situasi tersebut tidak dapat diperbaiki dengan semestinya.

Dalam mendokumentasikan sebab, auditor harus mengidentifikasi alasan-alasan yang mendasar dari masalah tersebut. Penjelasan yang kurang mendalam dan tidak mengungkap alasan utama (*root cause*) tidak akan mengarahkan auditor pada rekomendasi yang efektif.

Jenis-jenis sebab antara lain:

- a). Kekurangan pelatihan
 - b). Kekurangan komunikasi
 - c). Ketidakjujuran
 - d). Kecerobohan atau kurangnya perhatian
 - e). Keputusan, prosedur, aturan atau standar yang ada tidak berjalan atau ketinggalan zaman/usang
 - f). Ketidakhahaman atas peraturan-peraturan
 - g). Keputusan atau instruksi yang hati-hati untuk menyimpang dari instruksi
 - h). Kekurangan sumber-sumber
 - i). Kegagalan untuk menggunakan pertimbangan atas logika yang baik
 - j). Ketidakhati-hatian bahwa suatu masalah (kondisi) ada atau terjadi
 - k). Perhatian atau usaha yang tidak cukup
 - l). Kekurangan pengawasan yang efektif atau yang cukup atau kekurangan review pengawasan
 - m). Ketidakmauan untuk berubah
 - n). Kekurangan perencanaan
 - o). Penyusunan organisasi atau pendelegasian wewenang yang tidak sempurna atau tidak efektif
-

Akibat

~~Pernyataan akibat menggambarkan risiko-risiko tertentu yang muncul sebagai dampak dari perbedaan antara apa yang ditemukan auditor (kondisi) dan apa yang seharusnya (kriteria). Pada intinya, akibat menjawab pertanyaan “lalu apa?” (*so what?*). Pernyataan akibat sering memperbincangkan potensi kerugian, ketidaktaatan, atau ketidakpuasan pelanggan yang ditimbulkan oleh penyimpangan tersebut.~~

~~Manajemen seringkali memfokuskan perhatiannya pada elemen ini karena informasi ini memungkinkan manajemen untuk mengetahui bagaimana penyimpangan tersebut memberikan dampak negatif pada para pegawainya. Satu catatan yang harus diperhatikan dalam pernyataan akibat adalah risiko yang dikemukakan oleh pernyataan akibat tidak boleh dilebih-lebihkan (*overblown*).~~

Rekomendasi

Aspek temuan ini menyarankan bagaimana memperbaiki penyimpangan yang terjadi. Rekomendasi yang efektif berkaitan secara langsung dengan penghilangan sebab. Adalah tidak cukup bagi manajemen jika rekomendasi hanya berisi saran untuk segera memperbaiki masalah, sehingga pernyataan rekomendasi juga harus menjelaskan bagaimana perbaikan itu dilakukan.

Suatu rekomendasi yang baik mempertimbangkan batasan biaya dan keuntungan. Sebelum membuat rekomendasi, auditor harus memperhatikan pertanyaan-pertanyaan berikut ini:

- a). Apakah rekomendasi memecahkan masalah dan menghilangkan atau mengurangi risiko?
- b). Apakah rekomendasi dapat diimplementasikan dalam lingkungan yang ada saat ini?
- c). Apakah keuntungan untuk melaksanakan rekomendasi tersebut melebihi biaya yang akan dikeluarkan?
- d). Apakah rekomendasi tersebut adalah suatu penyelesaian sementara atau merupakan suatu penyelesaian permanen?

Temuan audit dapat berupa temuan positif atau temuan negatif. Temuan positif adalah temuan dimana kondisi melebihi kriteria yang digunakan. Temuan positif biasanya kurang memerlukan pengembangan dan penjelasan lebih lanjut bila dibandingkan dengan temuan negatif. Namun,

temuan ini adalah sama pentingnya sebagai hasil audit. Beberapa organisasi audit cenderung untuk tidak memasukkan temuan-temuan positif tersebut dalam laporan audit untuk menghindari kelebihan informasi dan karena temuan ini biasanya tidak memerlukan tindak lanjut oleh manajemen.

Temuan negatif merupakan dasar bagi auditor untuk menyusun rekomendasi dan opini. Karena itu auditor harus berhati-hati dalam menyediakan dukungan terhadap temuan tersebut dengan fakta-fakta yang meyakinkan. Jenis temuan negatif antara lain salah saji, prosedur atau sistem akuntansi yang buruk, atau aktivitas-aktivitas yang tidak sesuai dengan yang disyaratkan.

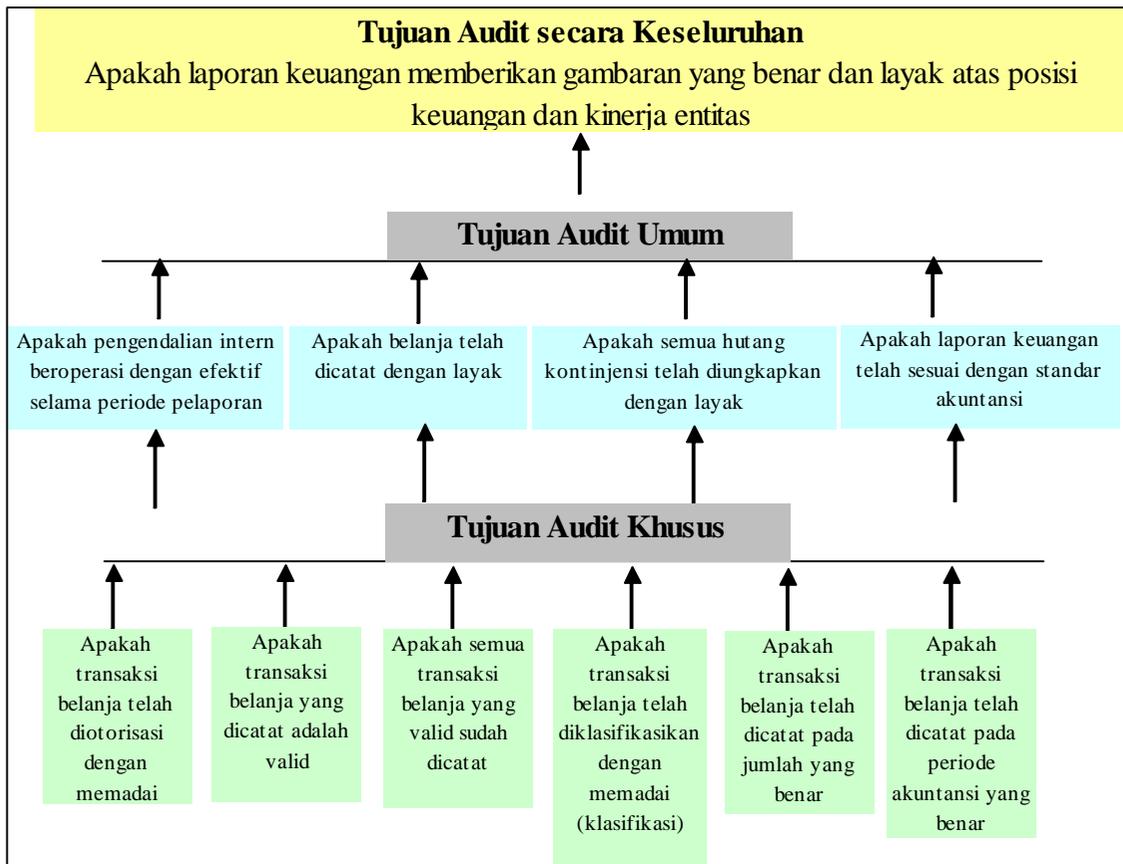
Hubungan antara Tujuan Audit, Prosedur Audit, Bukti Audit dan Temuan Audit

Untuk memenuhi tujuan audit, auditor melakukan prosedur-prosedur audit dalam mengumpulkan bukti-bukti audit. Empat keputusan mengenai bukti audit yaitu prosedur audit, jumlah sampel, item yang dipilih dan waktu pelaksanaan disusun dalam suatu program audit. Hasil dari pengujian-pengujian yang dilakukan kemudian dikomunikasikan melalui laporan hasil pemeriksaan yang berisi temuan-temuan audit.

Tujuan audit adalah obyek dari penyelidikan auditor. Tujuan audit adalah apa yang coba ditemukan oleh auditor dan merupakan tujuan dari prosedur audit yang dilaksanakan. Akan sangat membantu apabila tujuan audit dinyatakan dalam bentuk pertanyaan. Dalam audit keuangan, tingkat tertinggi dari tujuan audit menyeluruh (*overall audit objective*) diwakili oleh pertanyaan apakah laporan keuangan memberikan gambaran yang benar dan layak atas posisi keuangan dan kinerja entitas tersebut. Untuk menjawab pertanyaan ini sehingga memenuhi tujuan audit menyeluruh ini, perlu ada pertanyaan lanjutan yang lebih terinci. Contohnya apakah laporan keuangan telah sesuai dengan standar akuntansi? Atau apakah pengendalian intern beroperasi dengan efektif selama periode pelaporan? Apakah jumlah-jumlah dalam laporan keuangan misalnya belanja telah dicatat dengan layak? Pertanyaan-pertanyaan ini adalah tujuan-tujuan audit umum (*general audit objective*). Untuk memenuhi tujuan-tujuan audit umum ini diperlukan pertanyaan-pertanyaan yang lebih rinci lagi. Pertanyaan-pertanyaan inilah yang merupakan tujuan audit khusus (*specific audit objective*). Sebagai contoh, untuk memenuhi tujuan umum untuk meyakinkan apakah belanja telah dicatat dengan layak dalam laporan keuangan, auditor harus menentukan apakah:

1. Transaksi belanja telah diotorisasi dengan memadai
2. Transaksi belanja yang dicatat adalah valid (eksistensi)
3. Semua transaksi belanja yang valid sudah dicatat (kelengkapan)
4. Transaksi belanja telah diklasifikasikan dengan memadai (klasifikasi)
5. Transaksi belanja telah dicatat pada jumlah yang benar (ketepatan)
6. Transaksi belanja telah dicatat pada periode akuntansi yang benar (pisah batas)

Setiap pertanyaan-pertanyaan ini mewakili tujuan audit khusus. (hirarki dari tujuan audit dapat dilihat dalam Gambar 7-4)



GAMBAR 7-4: HIRARKI TUJUAN AUDIT (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

P. Jones dan J. Bates memberikan contoh *high level audit objectives* dan *lower level audit objectives* yang mengindikasikan jenis bukti audit yang dibutuhkan dalam Tabel 7-6 berikut.

Pertanyaan: Untuk apa bukti audit diperiksa?

Jawaban : Bukti Audit diperiksa untuk memenuhi:

High Level Audit Objectives	Possible lower level test objectives	Possible sources of evidence
<p>Untuk membuat opini tentang ketepatan jumlah dan jenis persediaan</p>	<p>Untuk memperkirakan ketepatan dan keandalan prosedur pemeriksaan fisik (1 dan 2)</p> <p>Untuk mengevaluasi sistem pembelian dan pengeluaran barang (3 dan 4)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penghitungan fisik akhir tahun 2. Kehadiran dalam penghitungan fisik 3. Evaluasi sistem untuk mengetahui kelemahan pengendalian intern diikuti dengan pengujian pengendalian atas pengendalian kunci 4. Pengujian substantif atas sampel dari pembelian dan pengeluaran persediaan dari permintaan pengeluaran persediaan sampai pencatatan akuntansinya
<p>Untuk membuat opini tentang ketepatan jumlah kas pada akhir tahun</p> <p>Untuk membuat opini mengenai keamanan dari pengelolaan kas</p>	<p>Untuk memperkirakan ketepatan dan keandalan prosedur akuntansi (1, 2, 3, dan 5)</p> <p>Untuk mengevaluasi sistem pengumpulan kas (3, 4, dan 5)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Rekonsiliasi bank akhir tahun 2. Penghitungan kas di tangan akhir tahun 3. Konfirmasi dan bank statement 4. Evaluasi sistem dan pengujian pengendalian 5. Pengujian substantif dari sampel penerimaan kas

Pertanyaan: Untuk apa bukti audit diperiksa?

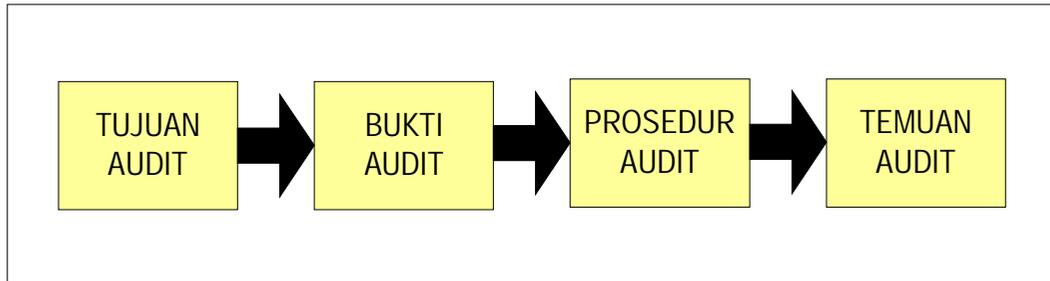
Jawaban : Bukti Audit diperiksa untuk memenuhi:

High Level Audit Objectives	Possible lower level test objectives	Possible sources of evidence
Membuat opini dan melaporkan kepada manajemen tentang keandalan sistem hutang Membuat opini tentang ketepatan saldo hutang akhir tahun	Untuk memastikan bahwa belanja telah diperiksa dan dikendalikan dengan memadai pada setiap tahap dalam sistem hutang (1&2) Untuk memastikan hanya belanja yang diotorisasi yang masuk dalam akun hutang (3 dan 5) Untuk memastikan semua belanja yang terotorisasi sudah termasuk dalam akun hutang (4 dan 5)	1. Mencatat dan mengevaluasi pengendalian dan kelemahan dalam sistem 2. Menguji pengendalian untuk menentukan tingkat pengujian selanjutnya (3, 4, dan 5) 3. Pengujian substantif dari akun hutang ke faktur dan order pembelian (<i>vouching</i>) 4. Pengujian substantif dari faktur dan order pembelian ke akun hutang (<i>tracing</i>) 5. Telaah analitis akun tahun ini dan tahun sebelumnya dan akun pada organisasi yang sama

TABEL 7-6: HUBUNGAN ANTARA BUKTI AUDIT DAN TUJUAN AUDIT (DIADAPTASI DARI PUBLIC SECTOR AUDIT, JONES & BATES)

Ketika memasuki tahapan proses audit, auditor mengumpulkan bukti audit untuk memenuhi tujuan audit spesifik dan menarik kesimpulan mengenai tujuan audit umum yang berkaitan. Pada akhir periode audit, auditor harus memiliki bukti audit yang cukup dan memadai untuk mendukung opini auditor mengenai apakah laporan keuangan telah menyajikan gambaran yang adil dan benar tentang posisi keuangan dan kinerja organisasi (tujuan audit menyeluruh/*overall audit objective*). Standar auditing mensyaratkan auditor untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan memadai yang memungkinkan auditor untuk menarik kesimpulan yang beralasan sebagai dasar opini mereka. Metode- metode yang digunakan untuk mengumpulkan bukti audit adalah prosedur audit. Setelah melakukan prosedur-prosedur audit dalam lima jenis pengujian selama tahapan-tahapan audit, auditor akan memperoleh temuan-

temuan dalam audit sebagai dasar bagi mereka dalam menyusun laporan hasil pemeriksaan. Hubungan ini dapat digambarkan dalam Gambar 7-5.



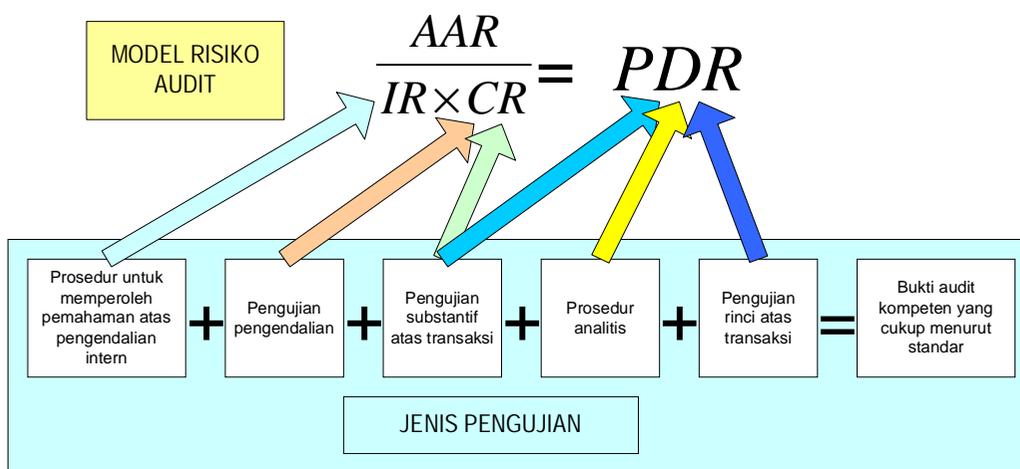
GAMBAR 7-5: HUBUNGAN ANTARA TUJUAN AUDIT, BUKTI AUDIT, PROSEDUR AUDIT DAN TEMUAN AUDIT

Seperti telah dijelaskan sebelumnya dalam Bab 2, Untuk setiap jenis audit baik audit keuangan, audit kinerja atau audit untuk tujuan tertentu, dapat disusun tujuan audit menyeluruh, tujuan audit umum dan tujuan audit khusus. Selanjutnya setelah tujuan pemeriksaan telah ditetapkan barulah kemudian disusun program audit untuk memenuhi tujuan pemeriksaan tersebut. Kesimpulan atas hasil pengujian selanjutnya dituangkan dalam laporan hasil pemeriksaan yang mencakup temuan audit. Sebagai contoh dalam audit ketaatan tujuan audit menyeluruhnya adalah menentukan apakah kegiatan entitas yang diperiksa telah diselenggarakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan apakah penggunaan keuangan negara telah dilakukan dengan cara-cara yang dapat dipertanggungjawabkan sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan. Selanjutnya disusun tujuan audit umumnya seperti apakah prosedur pengadaan barang telah dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Tujuan audit khususnya misalnya menentukan apakah proses pemilihan penyedia barang telah mengimplementasikan sistem penilaian sesuai yang disyaratkan dalam peraturan yang berlaku. Dari tujuan-tujuan audit khusus yang dibuat kemudian auditor menyusun program audit (prosedur audit, jumlah sampel, item yang dipilih, waktu pelaksanaan) untuk memenuhi tujuan audit khusus. Hasil dari pemeriksaan ini disimpulkan terlebih dahulu dalam temuan audit sebelum dilaporkan dalam laporan hasil audit.

Jenis-Jenis Pengujian dalam Audit

Untuk audit keuangan, Arens dan Loebbecke menjelaskan bahwa dalam menyusun rencana audit secara menyeluruh, auditor memiliki 5 (lima)

jenis pengujian yang dapat digunakan untuk menentukan apakah laporan keuangan disajikan dengan layak. Kelima jenis pengujian ini terdiri dari (1) prosedur pemahaman atas pengendalian intern, (2) pengujian pengendalian intern, (3) pengujian substantif atas transaksi, (4) prosedur analitis, dan (5) pengujian terinci atas saldo. Seperti ditunjukkan dalam gambar 7-6 (dengan menggunakan model risiko audit yang telah dijelaskan pada Bab 2), prosedur pemahaman atas pengendalian intern dan pengujian pengendalian intern digunakan untuk mengurangi risiko pengendalian (*control risk*), sedangkan prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo digunakan untuk memenuhi risiko deteksi yang direncanakan. Pengujian substantif atas transaksi mempengaruhi risiko pengendalian dan risiko deteksi yang direncanakan karena digunakan dalam menguji efektifitas dari pengendalian intern dan menguji nilai rupiah/*dollar* dari suatu transaksi.



GAMBAR 7-6: JENIS PENGUJIAN AUDIT DAN MODEL RISIKO AUDIT (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Jenis-jenis pengujian ini lebih lanjut akan dijelaskan pada bagian berikut ini.

Prosedur pemahaman atas pengendalian intern

Dalam bagian audit ini, auditor harus memusatkan perhatian pada perancangan dan pelaksanaan unsur-unsur dari pengendalian intern untuk merencanakan audit selanjutnya dengan efektif. Setelah mendokumentasikan

pengendalian intern (*flowchart*, narasi, kuesioner dan sebagainya), sangat penting untuk melakukan *walk-through system* (penelusuran sistem) untuk memastikan bahwa pengendalian yang tercatat benar-benar dilakukan. 5 (lima) jenis prosedur audit yang berhubungan dengan pemahaman auditor atas pengendalian intern adalah:

- a). Mengupdate dan mengevaluasi pengalaman sebelumnya auditor dengan auditan
- b). Melakukan wawancara dengan pegawai auditan
- c). Membaca manual sistem dan kebijakan auditan
- d). Memeriksa dokumen-dokumen dan catatan-catatan
- e). Mengamati kegiatan dan operasi auditan.

Pengujian pengendalian

Fungsi utama dari pemahaman auditor terhadap pengendalian intern adalah untuk memperkirakan risiko pengendalian dalam setiap tujuan audit berkait transaksi. Contohnya adalah memperkirakan tujuan ketepatan untuk transaksi pendapatan adalah lemah dan untuk tujuan eksistensi adalah sedang. Ketika kebijakan serta prosedur pengendalian intern dianggap telah efektif dan efisien, maka auditor akan memilih untuk memperkirakan risiko pengendalian pada tingkat yang menggambarkan penilaian tadi. Akan tetapi alam membuat perkiraan risiko ini, risiko pengendalian yang diperkirakan harus dibatasi pada tingkat yang didukung oleh bukti audit. Prosedur-prosedur untuk memperoleh bukti audit disebut pengujian pengendalian.

Pengujian pengendalian dilakukan untuk menentukan kelayakan dari rancangan dan efektifitas operasi dari pengendalian intern khusus. Pengendalian intern ini dapat dengan cara manual atau terotomatisasi. Pengujian pengendalian mencakup prosedur-prosedur audit dibawah ini:

- a). Melakukan wawancara dengan pegawai yang tepat
- b). Memeriksa dokumen, catatan-catatan, dan laporan-laporan
- c). Mengamati kegiatan-kegiatan pengendalian
- d). Melaksanakan kembali prosedur auditan

Dua prosedur awal sama dengan yang digunakan dalam pemahaman atas pengendalian intern. *System walk through* yang dilakukan dalam pemahaman atas pengendalian intern digunakan untuk menentukan apakah pengendalian benar-benar ada dan telah diaplikasikan untuk beberapa transaksi. Pengujian pengendalian digunakan untuk menentukan apakah pengendalian-pengendalian itu efektif dengan melibatkan sampel dalam jumlah besar. Jumlah bukti tambahan yang diperlukan dalam pengujian pengendalian

bergantung pada jumlah bukti yang diperoleh selama pemahaman atas pengendalian intern dan rencana pengurangan atas risiko pengendalian.

Pengujian substantif

Pengujian substantif adalah prosedur-prosedur audit yang didesain untuk menguji kesalahan dalam nilai rupiah yang mempengaruhi langsung kebenaran dari saldo-saldo dalam laporan keuangan. Salah saji (*monetary misstatement*) seperti itu adalah indikasi yang jelas dari salah saji dari akun-akun. Terdapat 3 (tiga) macam pengujian substantif yaitu (1) pengujian substantif atas transaksi, (2) prosedur analitis, (3) pengujian terinci atas saldo.

Pengujian substantif atas transaksi

Tujuan dari pengujian substantif atas transaksi adalah untuk menentukan apakah semua tujuan audit berkaitan dengan transaksi (*transaction-related audit objectives*) telah terpenuhi untuk setiap kelas transaksi. Sebagai contoh auditor melakukan pengujian substantif atas transaksi untuk menguji apakah transaksi yang dicatat benar-benar ada dan transaksi yang ada semua telah dicatat. Auditor juga melakukan pengujian ini untuk menentukan apakah transaksi belanja telah dicatat dengan benar, transaksi belanja telah dicatat pada periode laporan yang tepat, belanja telah diklasifikasikan dengan benar dalam neraca, dan apakah belanja telah diikhtisarkan dan diposting dengan benar ke buku besar. Jika auditor merasa yakin bahwa transaksi-transaksi telah dicatat dan diposting dengan benar, auditor dapat meyakini bahwa jumlah dalam buku besar juga benar.

Pengujian pengendalian dapat dilakukan secara terpisah dari pengujian-pengujian yang lain. Tetapi untuk efisiensi pengujian pengendalian biasanya dilakukan bersamaan dengan pengujian substantif atas transaksi. Sebagai contoh, pengujian pengendalian yang mencakup dokumentasi dan pelaksanaan kembali biasanya digunakan dalam pengujian salah saji moneter (*monetary misstatement*) untuk transaksi yang sama. Dalam kenyataan pelaksanaan kembali biasanya secara bersamaan menyediakan bukti untuk pengendalian dan kebenaran moneter.

Prosedur analitis

Prosedur analitis mencakup perbandingan-perbandingan dari jumlah-jumlah yang dicatat dengan jumlah yang diharapkan yang disusun oleh

auditor. Biasanya juga prosedur analitis mencakup perhitungan rasio-rasio oleh auditor untuk membandingkan dengan rasio tahun lalu dan data lain yang berhubungan.

Dua tujuan utama prosedur analitis yang dilakukan pada tahap pelaksanaan audit atas saldo akun adalah (1) mengindikasikan kemungkinan terjadinya salah saji dalam laporan keuangan dan (2) mengurangi pengujian terinci atas saldo. Ada perbedaan mendasar dalam prosedur analitis yang dilakukan dalam tahap perencanaan dan prosedur analitis yang dilakukan dalam tahap pengujian. Pada tahap perencanaan, auditor mungkin menghitung rasio dengan menggunakan data interim. Sedangkan pada tahap pengujian saldo akhir, auditor akan menghitung kembali rasio itu dengan menggunakan data setahun penuh. Jika auditor percaya bahwa prosedur analitis yang dilakukan mengindikasikan kemungkinan terjadinya salah saji, maka prosedur analitis tambahan dapat dilakukan atau auditor memutuskan untuk memodifikasi pengujian terinci atas saldo.

Ketika auditor menyusun jumlah-jumlah yang diharapkan dengan menggunakan prosedur analitis dan menyimpulkan bahwa saldo akhir akun-akun tertentu dalam laporan keuangan auditan dapat diterima (*reasonable*), beberapa pengujian terinci atas saldo dapat dihapuskan atau jumlah sampel dikurangi. Standar auditing menyatakan bahwa prosedur analitis dapat digunakan sebagai pengujian substantif.

Pengujian terinci atas saldo

Pengujian terinci atas saldo memusatkan perhatian atas saldo-saldo akhir buku besar untuk laporan realisasi pendapatan dan belanja serta neraca. Contoh dari pengujian terinci atas saldo termasuk konfirmasi untuk saldo piutang, pemeriksaan fisik persediaan, dan pemeriksaan kontrak utang dengan pihak lain. Pengujian terinci atas saldo ini adalah penting karena bukti biasanya diperoleh dari sumber yang independen sehingga dapat diandalkan. Luas dari pengujian terinci atas saldo bergantung dari hasil pengujian pengendalian intern, pengujian substantif atas transaksi, dan prosedur analitis untuk akun tersebut.

Pengujian terinci atas saldo memiliki tujuan untuk menetapkan kebenaran jumlah uang (*monetary correctness*) dari akun-akun yang berhubungan sehingga dapat dikatakan sebagai pengujian substantif. Sebagai contoh, konfirmasi untuk pengujian atas salah saji adalah pengujian substantif dan penghitungan Kas juga adalah pengujian substantif.

Biasanya auditor menggunakan kelima pengujian ini ketika melakukan audit. Akan tetapi ada pengujian-pengujian tertentu yang diutamakan

tergantung pada keadaannya. Faktor-faktor seperti ketersediaan ketujuh jenis bukti audit, biaya dari setiap pengujian, efektifitas pengendalian intern, dan risiko bawaan, mempengaruhi keputusan auditor dalam memilih kombinasi pengujian yang akan dilaksanakan.

Hubungan antara jenis-jenis pengujian dan jenis bukti audit disajikan dalam Tabel 7-7 berikut. Hal-hal yang dapat diamati dari tabel tersebut adalah:

- a). Prosedur untuk mendapatkan pemahaman atas pengendalian intern dan pengujian atas pengendalian intern hanya mencakup pengamatan, dokumentasi, wawancara dengan auditan, dan pelaksanaan kembali. Pengujian substantif atas transaksi mencakup hanya dokumentasi, wawancara dengan auditan dan pelaksanaan kembali.
- b). Lebih banyak jenis bukti audit yang digunakan dalam pengujian terinci atas saldo daripada jenis pengujian lainnya dan hanya pengujian terinci atas saldo yang mencakup konfirmasi dan pemeriksaan fisik.
- c). Wawancara dengan auditan dilakukan dalam setiap pengujian.
- d). Dokumentasi dan Pelaksanaan kembali digunakan dalam setiap pengujian kecuali dalam prosedur analitis.

Jenis Pengujian	Pemeriksaan fisik	Konfirmasi	Dokumentasi	Pengamatan	wawancara dengan auditan	Pelaksanaan kembali	Prosedur Analitis
Prosedur untuk mendapatkan pemahaman atas pengendalian intern			√	√	√	√	
Pengujian Pengendalian			√	√	√	√	
Pengujian Substantif atas transaksi			√		√	√	
Prosedur Analitis					√		√
Pengujian terinci atas saldo	√	√	√		√	√	

TABEL 7-7: HUBUNGAN ANTARA JENIS PENGUJIAN AUDIT DAN BUKTI AUDIT (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Dalam memutuskan jenis pengujian yang akan digunakan untuk mendapatkan bukti kompeten yang cukup, auditor harus mempertimbangkan aspek biayanya. Jenis-jenis pengujian dalam urutan jumlah biaya yang diperlukan dimulai dari biaya yang terkecil adalah prosedur analitis, prosedur pemahaman pengendalian intern dan pengujian pengendalian, pengujian substantif atas transaksi, dan pengujian terinci atas saldo.

Alasan mengapa prosedur analitis lebih murah dibanding pengujian yang lain karena relatif mudahnya untuk membuat perhitungan dan perbandingan. Biasanya informasi tentang kemungkinan salah saji dapat diperoleh dengan hanya membandingkan dua atau tiga angka. Auditor dapat menghitung rasio-rasio ini dengan menggunakan perangkat lunak komputer sehingga meminimalisir biaya.

Pengujian pengendalian juga relatif lebih murah karena auditor melakukan wawancara dan mengamati hal-hal seperti otorisasi atas dokumen, atau dalam file komputer dan indikasi-indikasi dari pengendalian yang lain. Biasanya, pengujian pengendalian dapat dilakukan untuk item yang banyak dalam beberapa menit. Auditor sering memanfaatkan perangkat lunak audit untuk menguji pengendalian dalam sistem akuntansi yang terkomputerisasi auditan.

Pengujian substantif atas transaksi lebih mahal daripada pengujian pengendalian yang tidak mencakup pelaksanaan kembali karena pengujian substantif mensyaratkan penghitungan kembali dan pelacakan (*tracing*). Dalam lingkungan yang terkomputerisasi auditor dapat melakukan pengujian substantif atas transaksi secara cepat untuk banyak transaksi.

Pengujian terinci atas saldo relatif paling mahal diantara pengujian-pengujian yang ada. Ini dikarenakan biaya yang mahal dalam pengiriman konfirmasi dan penghitungan fisik aktiva. Karena biayanya relatif tinggi, auditor biasanya mencoba untuk merencanakan audit yang meminimalkan penggunaan pengujian ini.

Penelaahan atas perbedaan antara pengujian pengendalian dan pengujian substantif akan bermanfaat untuk lebih memahami pengujian pengendalian dan pengujian substantif. Sebuah pengecualian dalam pengujian pengendalian hanya merupakan indikasi terjadinya salah saji dalam laporan keuangan. Sedangkan pengecualian dalam pengujian substantif atas transaksi atau pengujian terinci atas saldo merupakan salah saji dalam laporan keuangan. Pengecualian dalam pengujian pengendalian biasanya disebut

control test deviations. Jadi, *control test deviations* adalah penting apabila itu sering terjadi sehingga auditor meyakini bahwa mungkin terdapat salah saji yang material dalam laporan keuangan. Selanjutnya perlu dilakukan pengujian substantif atas transaksi dan pengujian terinci atas saldo untuk menentukan apakah salah saji tersebut benar-benar terjadi. Sebagai contoh, asumsikan bahwa pengendalian manajemen mengharuskan pihak penguji Surat Perintah Membayar di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara harus memverifikasi kembali kelengkapan bukti-bukti pendukung, memverifikasi faktur pemasok, laporan penerimaan barang, NPWP pemasok, SSP dan SPT pemasok untuk kesesuaian jumlahnya dengan SPM serta tidak melewati pagu anggaran dalam DIPA, dan selanjutnya memberikan tanda tangan sebagai tanda bahwa dokumen itu telah diverifikasi. Prosedur pengujian atas pengendalian intern dalam hal ini adalah memeriksa sampel dari set dokumen SPM dan dokumen pendukungnya untuk menentukan apakah kelengkapan dokumen SPM tersebut telah diperiksa dan SPM beserta dokumen pendukungnya itu telah diverifikasi keabsahannya. Apabila ditemukan banyak set dokumen SPM yang tidak disertai tanda tangan penguji atau diduga tanda tangannya adalah palsu, maka auditor harus menindaklanjuti dengan pengujian substantif atas pengeluaran pembayaran dari beban APBN ini. Pengujian substantif ini dapat dilakukan dengan memperluas pemeriksaan atas dokumen pelengkap SPM untuk memverifikasi kebenaran nilai faktur pemasok, perkaliannya, penjumlahannya serta meneliti kewajaran harga pembelian. Sebaliknya jika hanya sedikit dokumen SPM yang tidak disertai dengan tanda tangan penguji maka pengendalian dianggap efektif dan auditor selanjutnya dapat mengurangi pengujian substantif atas transaksi dan pengujian terinci atas saldo.

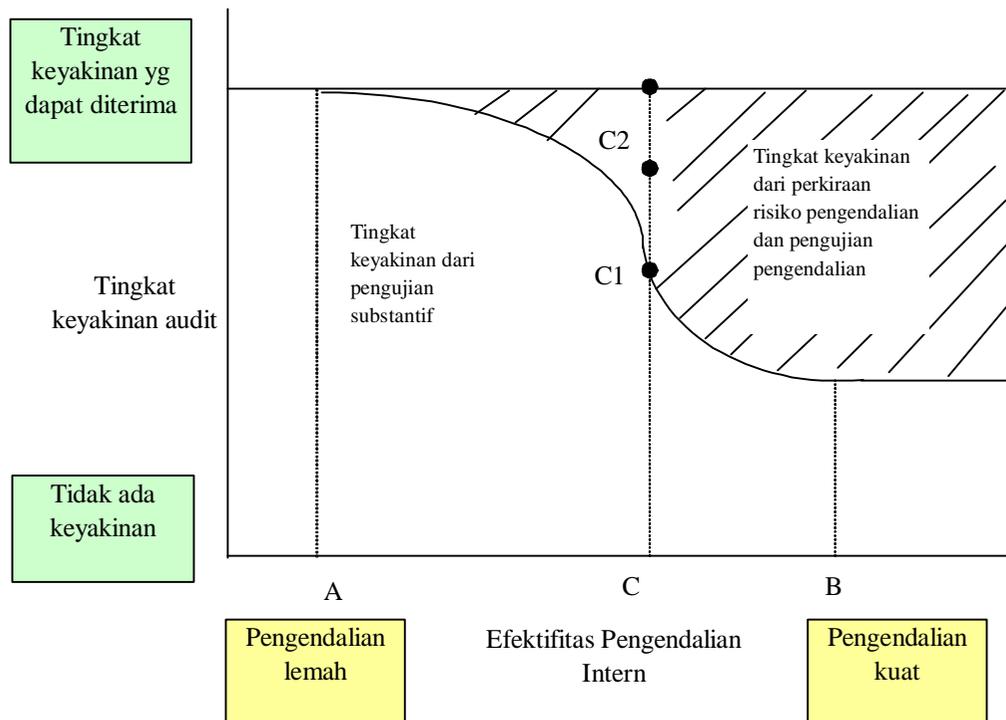
Sama halnya dengan hubungan di atas, prosedur analitis juga memberikan indikasi terjadinya salah saji dalam laporan keuangan. Fluktuasi yang tidak biasa dalam hubungan antar akun atau informasi nonkeuangan sudah dapat mengindikasikan terjadinya salah saji yang material tanpa perlu menyediakan bukti langsung dari salah saji tersebut. Apabila fluktuasi yang tidak biasa sebagai hasil dari prosedur analitis teridentifikasi pengujian substantif atas transaksi atau pengujian terinci atas saldo harus dilakukan untuk menentukan apakah salah saji tersebut benar-benar terjadi. Apabila auditor melakukan prosedur analitis dan dari hasilnya auditor meyakini bahwa kemungkinan terjadinya salah saji adalah kecil maka pengujian substantif dapat dikurangi.

Seperti dijelaskan dalam bab sebelumnya bahwa terdapat *trade-off* antara pengujian pengendalian dan pengujian substantif. Auditor membuat keputusan dalam tahap perencanaan apakah memperkirakan risiko pengendalian dibawah tingkat maksimum. Pengujian pengendalian harus

dilakukan untuk menentukan apakah risiko pengendalian yang diperkirakan itu dapat didukung. Jika hasil pengujian pengendalian menunjukkan bahwa risiko pengendalian di bawah tingkat maksimum maka *planned detection risk* (Lihat Gambar 7-6) akan bertambah yang berarti juga bahwa pemeriksaan substantif dapat dikurangi. Gambar 7-7 menunjukkan hubungan antara pengujian substantif dan risiko pengendalian yang diperkirakan (termasuk pengujian pengendalian) pada tingkat efektifitas yang berbeda dari pengendalian intern.

Daerah yang diarsir (gelap) adalah tingkat keyakinan maksimum yang diperoleh dari perkiraan risiko pengendalian dan pengujian pengendalian. Sebagai contoh, pada titik-titik di sebelah kiri titik A risiko pengendaliannya adalah 1,0 karena hasil evaluasi auditor atas pengendalian intern menunjukkan bahwa pengendalian intern itu tidak efektif. Pada titik-titik di sebelah kanan titik B, tidak ada lagi pengurangan atas risiko pengendalian karena auditor telah menentukan risiko pengendalian minimal yang diijinkan. Dalam gambar 7-7 dapat dilihat bahwa apapun tingkat keyakinan audit yang diperoleh dari perkiraan risiko pengendalian dan pengujian pengendalian, beberapa prosedur substantif selalu harus dilakukan.

Setelah auditor memutuskan tingkat efektifitas pengendalian intern auditan (misalnya A, B atau C), auditor dapat memilih satu titik dalam daerah yang diarsir sesuai dengan risiko pengendalian yang diperkirakan auditor. Sebagai ilustrasi asumsikan bahwa auditor menyatakan bahwa tingkat efektifitas pengendalian intern berada pada titik C.



GAMBAR 7-7: TINGKAT KEYAKINAN AUDIT DARI PENGUJIAN SUBSTANTIF DAN PENGUJIAN PENGENDALIAN (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Pengujian Pengendalian pada level C1 menyediakan tingkat risiko pengendalian yang terendah. Auditor dapat memilih untuk tidak melakukan pengujian pengendalian (titik C3) untuk mendukung risiko pengendalian 1,0. Titik-titik di antara keduanya (C1 dan C3) seperti C2 juga dapat dipilih. Jika C2 yang dipilih, keyakinan audit dari pengujian pengendalian adalah C3-C2 dan dari pengujian substantif adalah C-C2. Auditor dapat memilih C1, C2, atau C3 berdasarkan biaya relatif dari pengujian pengendalian dan pengujian substantif.

Pemilihan jenis-jenis pengujian yang akan digunakan dan seberapa luas pengujian itu akan dilakukan beragam sesuai dengan tingkat efektivitas pengendalian intern, risiko bawaan dan juga dapat berbeda untuk setiap siklus transaksi. Kombinasi dari kelima jenis pengujian untuk setiap siklus transaksi biasa disebut *evidence mix*. Tabel 7-8 menunjukkan *evidence mix* untuk 4 (empat) audit yang berbeda. Dalam setiap kasus diasumsikan bukti audit kompeten yang cukup telah dikumpulkan. Analisa atas setiap audit dalam Tabel 7-8 adalah sebagai berikut:

Analisis Audit 1

Auditan adalah organisasi yang besar dengan pengendalian intern yang memadai dan risiko bawaan yang rendah. Karena itu auditor melakukan pengujian pengendalian yang luas dan bersandar kepada pengendalian intern auditan untuk mengurangi pengujian substantif. Prosedur analitis yang luas dilakukan untuk mengurangi pengujian substantif yang lain. Karena itu pengujian substantif atas transaksi dan pengujian terinci atas saldo diminimalisir. Karena bersandar pada pengujian pengendalian dan prosedur analitis, audit ini dapat dilakukan dengan biaya relatif kecil.

Analisis Audit 2

Auditan adalah organisasi berukuran sedang (*medium sized*) dengan pengendalian intern yang tidak terlalu memadai dan risiko bawaan yang rendah. Karena itu auditor memutuskan untuk melakukan pengujian yang sedang untuk setiap jenis pengujian kecuali untuk prosedur analitis yang akan dilakukan secara luas. Akan terdapat lebih banyak pengujian yang dilakukan ketika terdapat risiko bawaan yang khusus.

Analisis Audit 3

Auditan adalah organisasi yang berukuran sedang tetapi memiliki sedikit pengendalian intern yang efektif dan risiko bawaan yang signifikan. Manajemen memutuskan bahwa adalah tidak efektif dari segi biaya untuk memiliki pengendalian intern yang lebih baik. Tidak ada pengujian pengendalian yang dilakukan karena tidak tepat untuk mengandalkan pada pengendalian intern ketika pengendalian intern tersebut tidak cukup. Pengujian ditekankan pada pengujian terinci atas saldo dan pengujian substantif atas transaksi dengan tetap melakukan beberapa prosedur analitis. Prosedur analitis biasanya digunakan untuk mengurangi pengujian substantif yang lain karena dapat menyediakan bukti tentang kemungkinan salah saji yang material. Apabila auditor telah mengharapkan untuk menemukan salah saji yang material dalam saldo akun, melakukan prosedur analitis tambahan menjadi kurang efektif dari segi biaya. Biaya dalam audit seperti Audit 3 ini cenderung relatif tinggi karena jumlah pengujian substantif yang luas.

Analisis Audit 4

Rencana awal dalam audit ini adalah menggunakan pendekatan dalam Audit 2. Tetapi auditor menemukan deviasi yang besar dari pengujian pengendalian dan salah saji yang signifikan ketika melakukan pengujian substantif atas transaksi dan prosedur analitis. Karena itu auditor menyimpulkan bahwa pengendalian intern adalah tidak efektif. Pengujian terinci atas saldo dilakukan untuk mengurangi hasil yang tidak dapat diterima oleh pengujian-pengujian yang lain. Biaya audit ini akan menjadi lebih tinggi karena pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi yang dilakukan tidak dapat digunakan untuk mengurangi pengujian terinci atas saldo.

	Prosedur untuk mendapatkan pemahaman atas pengendalian intern	Pengujian pengendalian	Pengujian substantif atas transaksi	Prosedur Analitis	Pengujian terinci atas saldo
Audit 1	E	E	S	E	S
Audit 2	M	M	M	E	M
Audit 3	M	N	E	M	E
Audit 4	M	M	E	E	E

E = Pengujian dalam jumlah yang luas

M = Pengujian dalam jumlah sedang

S = Pengujian dalam jumlah sedikit

N = Tidak dilakukan pengujian

TABEL 7-8: RAGAM DALAM EVIDENCE MIX (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Terdapat satu lagi jenis pengujian yang khusus dilakukan dalam rangka pemeriksaan atas hal yang berkaitan dengan keuangan yaitu pengujian ketaatan (*compliance test*). *GAO Financial Audit Manual* seksi 410.01 menyatakan bahwa:

“During the testing phase, the auditor gathers evidence to report on the financial statements, internal control, whether the entity’s systems are in substantial compliance with the three requirements of FFMIA, and the entity’s compliance with significant provisions of laws and regulations. The following types of tests are performed in the testing phase:

- *Sampling control tests may be performed to obtain evidence about the achievement of specific control objectives. If the auditors obtains sufficient evidence regarding control objectives through the use of nonsampling control tests (such as observation, inquiry, and walkthroughs including inspection of documents), sampling control tests are not necessary, as discussed in section 350. Further guidance on sampling control tests begins in section 450.*
- *Compliance tests are performed to obtain evidence about compliance with significant provisions of laws and regulations. Further guidance on compliance tests is in section 460.*
- *Substantive tests are performed to obtain evidence that provides reasonable assurance about whether the financial statements and related assertions are free of material misstatements. Further guidance on substantive test is in section 470.”*

Perancangan Program Audit

Setelah auditor menentukan pengujian-pengujian apa yang harus diperluas, program audit khusus harus dirancang untuk setiap jenis pengujian. Prosedur-prosedur audit yang dikombinasikan membentuk program audit. Program audit dirancang dalam 3 (tiga) bagian yaitu pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi, prosedur analitis, dan pengujian terinci atas saldo. Untuk setiap siklus transaksi harus terdapat kumpulan program audit yang terpisah. Sebagai contoh, dalam siklus belanja dan pembayaran, diperlukan program audit untuk pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi untuk belanja dan pengeluaran kas; prosedur analitis

untuk siklus tersebut; dan pengujian terinci atas saldo atas kas, utang, dan belanja.

Pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi

Program audit pengujian pengendalian dan program audit pengujian substantif atas transaksi biasanya berisi bagian penjelasan yang mencatat pemahaman yang diperoleh atas pengendalian intern. Biasanya juga mencakup penjelasan dari prosedur-prosedur yang telah dilakukan ketika mendapatkan pemahaman atas pengendalian intern dan risiko pengendalian yang diperkirakan. Kedua hal ini mempengaruhi program audit untuk pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi. Metodologi dalam merancang pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi digambarkan dalam Gambar 7-8 berikut.

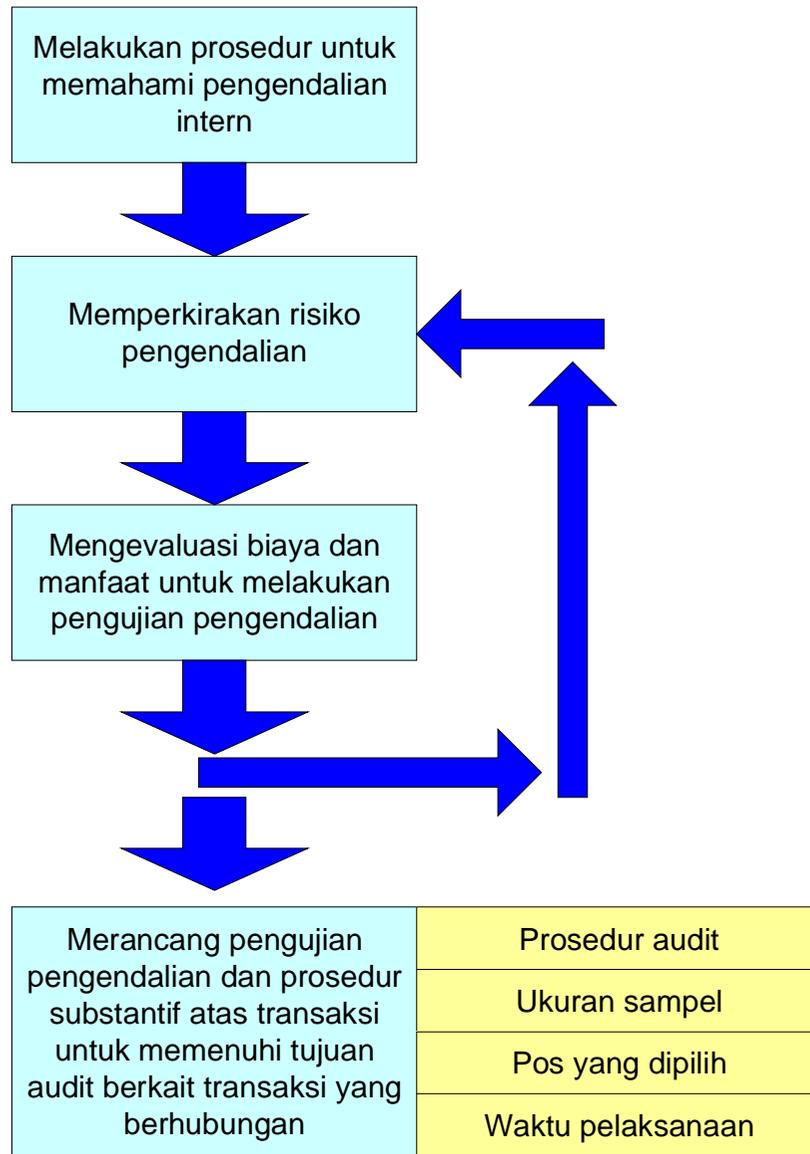
Tiga langkah pertama adalah melakukan prosedur pemahaman atas pengendalian intern, memperkirakan risiko pengendalian, dan mengevaluasi biaya dan keuntungan dari pengujian pengendalian. Setelah itu baru dilakukan perancangan program audit untuk pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi. Prosedur-prosedur audit yang dilakukan bergantung pada risiko pengendalian yang diperkirakan. Ketika pengendalian intern efektif dan risiko pengendalian rendah, maka pengujian pengendalian perlu ditekankan. Beberapa pengujian substantif atas transaksi akan diikuti juga. Jika risiko pengendalian diperkirakan 1,0, hanya pengujian substantif atas transaksi yang akan digunakan. Prosedur-prosedur yang telah digunakan untuk mendapatkan pemahaman atas pengendalian intern akan mempengaruhi pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi.

Pendekatan dalam perancangan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi ditekankan untuk memenuhi tujuan audit berkaitan dengan transaksi. Pendekatan 4 (empat) langkah yang diikuti oleh auditor ketika berencana untuk mengurangi risiko pengendalian yang diperkirakan adalah:

- a). Menerapkan tujuan audit berkaitan dengan transaksi kepada kelas transaksi, contohnya belanja
- b). Mengidentifikasi kunci pengendalian (*key controls*) yang seharusnya mengurangi risiko pengendalian untuk setiap tujuan audit berkaitan dengan transaksi.

- c). Menyusun pengujian pengendalian yang tepat untuk setiap pengendalian intern yang digunakan untuk mengurangi perkiraan awal risiko pengendalian dibawah maksimum (kunci pengendalian)
- d). Merancang pengujian substantif atas transaksi yang tepat untuk jenis-jenis salah saji yang potensial berkaitan dengan setiap tujuan audit berkaitan dengan transaksi, dengan mempertimbangkan kelemahan dalam pengendalian intern dan hasil yang diharapkan dari pengujian pengendalian.

Pendekatan 4 (empat) langkah dalam merancang pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi digambarkan dalam Gambar 7-9.



GAMBAR 7-8: METODOLOGI DALAM MERANCANG PENGUJIAN PENGENDALIAN DAN PENGUJIAN SUBSTANTIF ATAS TRANSAKSI (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Prosedur analitis

Karena prosedur analitis relatif lebih murah bila dibandingkan dengan pengujian-pengujian lainnya, banyak auditor melakukan prosedur analitis yang luas dalam setiap audit. Seperti dinyatakan di bagian sebelumnya, prosedur analitis dilakukan dalam 3 (tiga) tahap yang berbeda dalam audit yaitu: (1) tahap perencanaan untuk membantu auditor memahami usaha auditan dan menentukan bukti lain yang diperlukan untuk memenuhi risiko audit yang dapat diterima; (2) selama pelaksanaan audit secara khusus selama pengujian substantif; (3) pada akhir audit sebagai pengujian kelayakan yang terakhir. Prosedur analitis yang dilakukan selama pengujian substantif lebih terfokus dan lebih luas daripada yang dilakukan di tahap lainnya. Prosedur analitis yang menggunakan saldo bulanan akan lebih efektif dalam melacak salah saji daripada prosedur analitis yang menggunakan saldo tahunan, dan perbandingan antara perusahaan yang sama jenis usahanya akan lebih efektif daripada perbandingan dengan seluruh perusahaan (*companywide*).

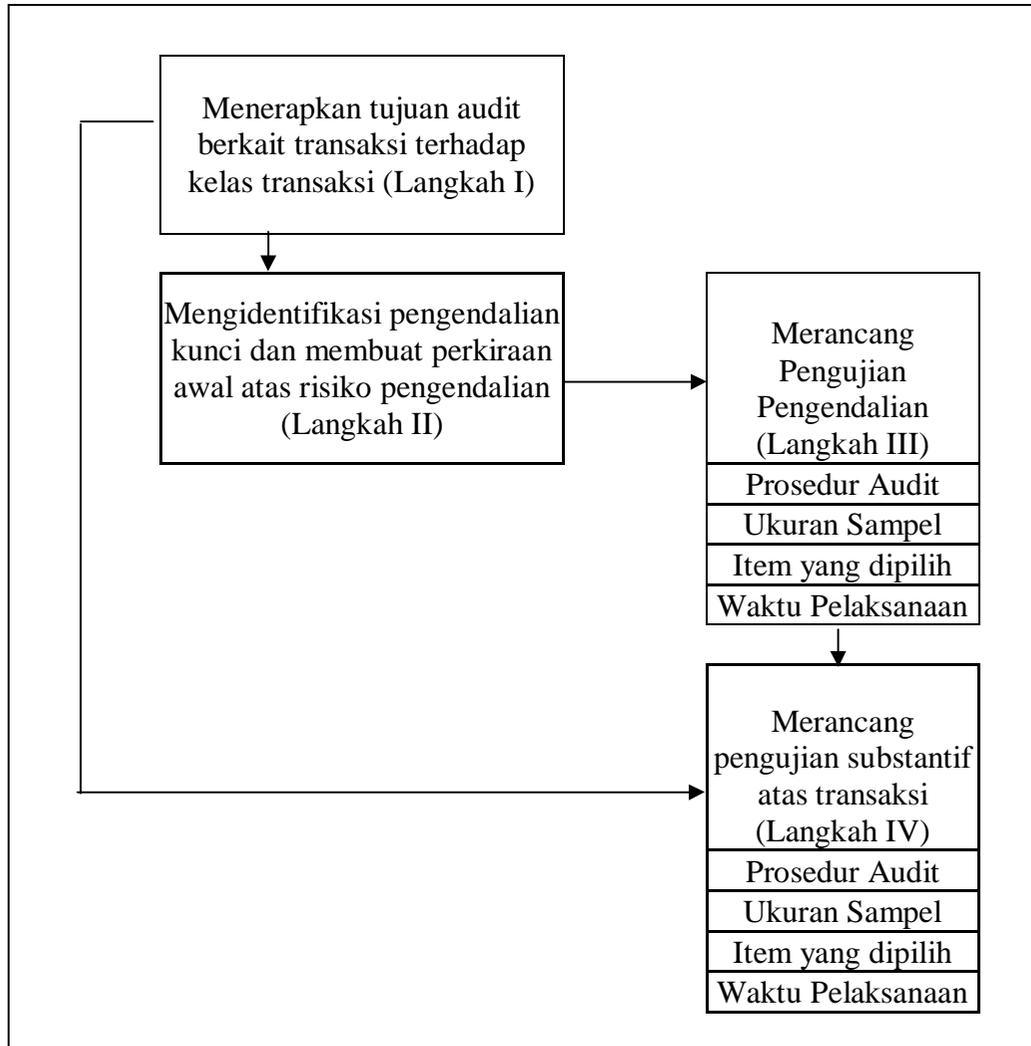
Ketika auditor berencana untuk menggunakan prosedur analitis sebagai bagian dari pengujian substantif untuk mendapatkan keyakinan, adalah hal yang penting bahwa data yang digunakan dalam perhitungan adalah data yang cukup dan dapat diandalkan.

Pengujian terinci atas saldo

Metodologi dalam perancangan pengujian terinci atas saldo berorientasi pada tujuan audit berkait transaksi. Dalam merencanakan prosedur-prosedur audit yang harus dilakukan untuk memenuhi setiap tujuan audit berkait transaksi, banyak auditor mengikuti metodologi yang terdiri dari:

- a). Mengidentifikasi risiko usaha auditan yang mempengaruhi suatu saldo akun.
- b). Menetapkan salah saji yang dapat ditoleransi (*tolerable misstatement*) dan menentukan risiko bawaan dari akun tersebut.
- c). Menentukan risiko pengendalian untuk siklus transaksi yang melibatkan akun tersebut.
- d). Merancang dan melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi yang melibatkan akun tersebut.
- e). Merancang dan melakukan prosedur analitis untuk akun tersebut.
- f). Merancang pengujian terinci atas saldo untuk memenuhi tujuan audit berkait transaksi.

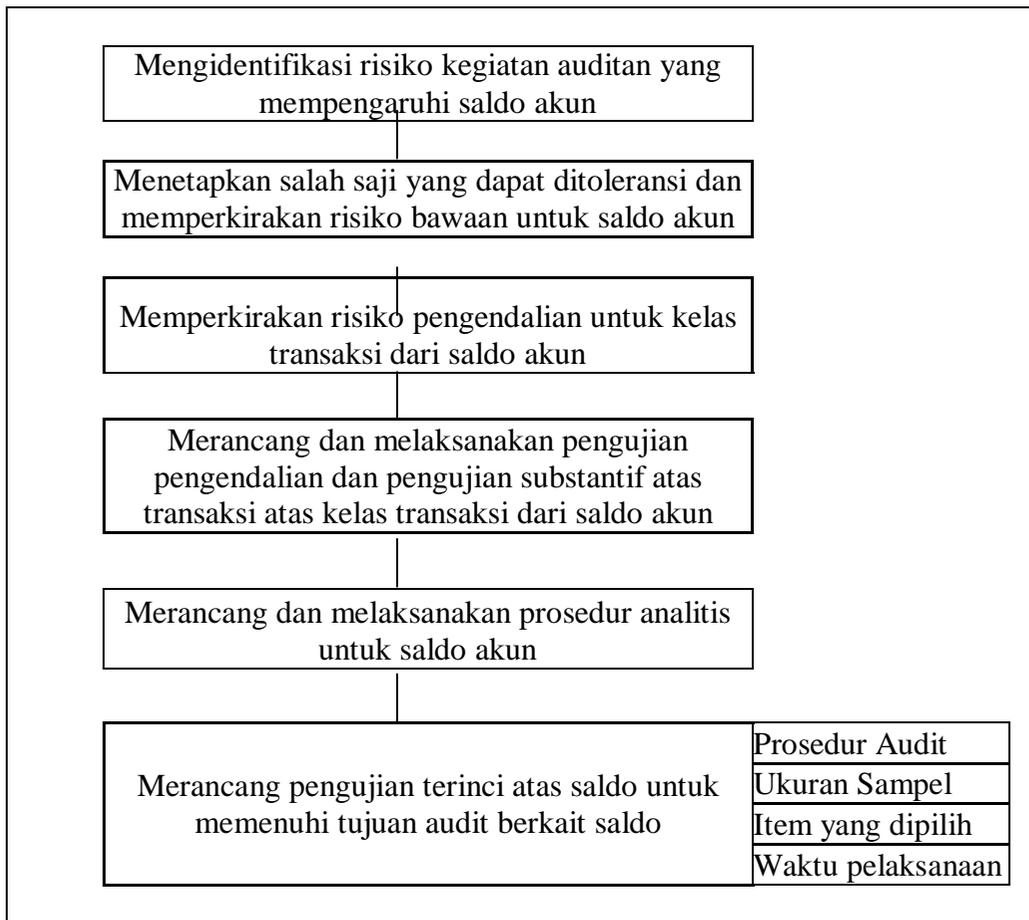
Metodologi dalam merancang pengujian terinci atas saldo dapat digambarkan seperti Gambar 7-10.



GAMBAR 7-9: PENDEKATAN EMPAT LANGKAH UNTUK MERANCANG PENGUJIAN PENGENDALIAN DAN PENGUJIAN SUBSTANTIF ATAS TRANSAKSI (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

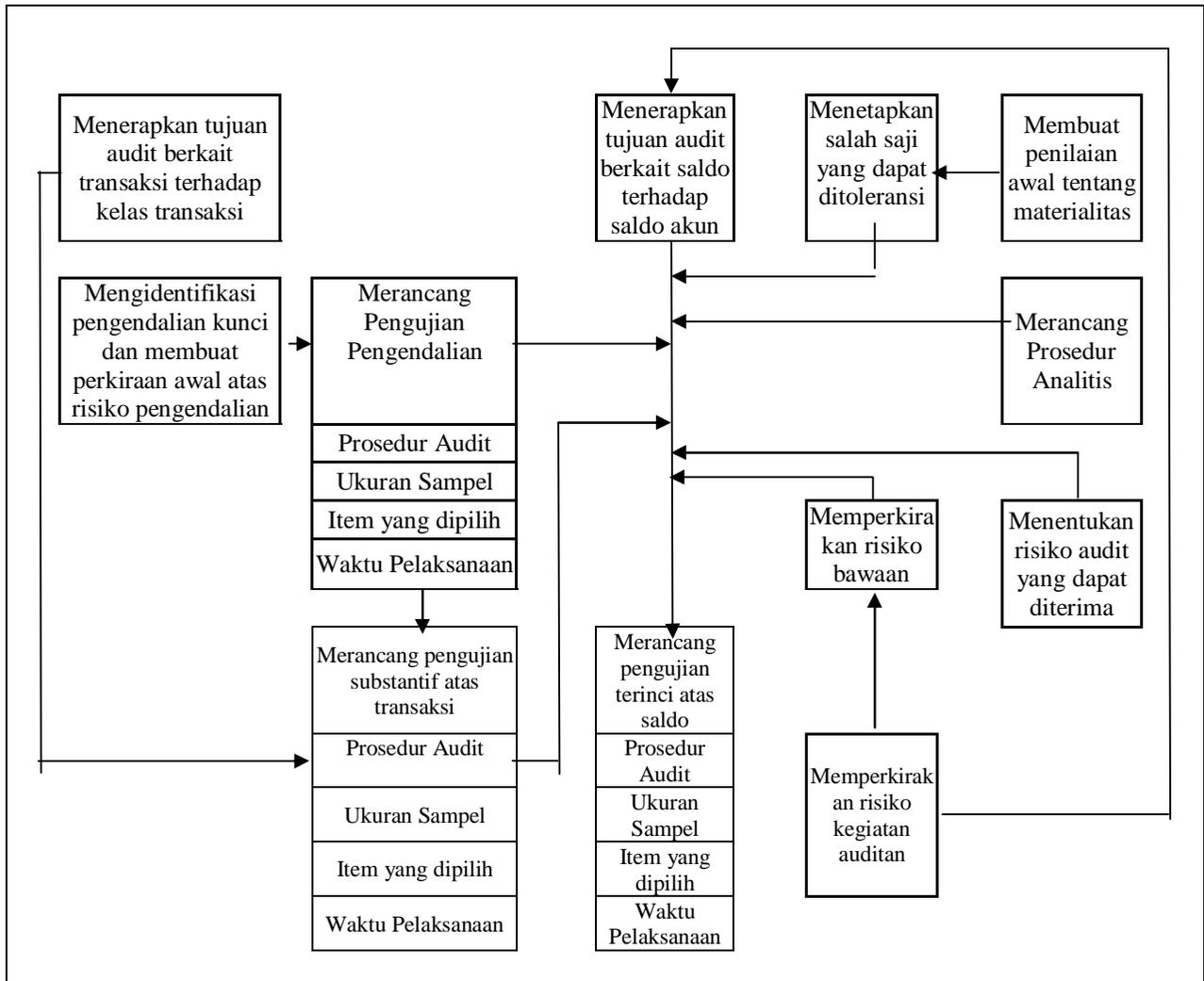
Kesulitan yang dihadapi auditor dalam merancang pengujian terinci atas saldo adalah kebutuhan untuk memperkirakan dampak dari pengujian pengendalian, pengujian substantif atas transaksi dan prosedur analitis sebelum pengujian-pengujian ini dilakukan. Perkiraan ini penting karena auditor seharusnya merancang pengujian terinci atas saldo pada tahap

perencanaan sedangkan rancangan yang memadai bergantung dari hasil pengujian yang lain. Dalam merencanakan pengujian terinci atas saldo, auditor biasanya memperkirakan bahwa akan ada sedikit bahkan tidak ada pengecualian dalam pengujian pengendalian, pengujian substantif atas transaksi, dan prosedur analitis, kecuali ada alasan yang lain untuk meyakini hal sebaliknya. Jika hasil dari pengujian pengendalian, pengujian substantif atas transaksi, dan prosedur analitis tidak konsisten dengan perkiraan, pengujian terinci atas saldo harus diubah sebagai bagian dari perkembangan pelaksanaan audit. Pendekatan dalam perancangan pengujian terinci atas saldo diikhtisarkan dalam Gambar 7-11.



GAMBAR 7-10: METODOLOGI DALAM MERANCANG PENGUJIAN TERINCI ATAS SALDO (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

Dalam rangka pemeriksaan hal yang berkaitan dengan keuangan maka auditor juga harus merancang program audit untuk pengujian ketaatan (*compliance test*). Dalam merancang prosedur audit yang berkaitan dengan ketaatan, auditor harus mengidentifikasi batasan-batasan yang penting dalam hukum dan peraturan (*provision of laws and regulations*). GAO Financial Audit Manual mengklasifikasikan batasan-batasan hukum dan peraturan menjadi kategori-kategori berikut ini:



GAMBAR 7-11: PENDEKATAN DALAM MERANCANG PENGUJIAN TERINCI ATAS SALDO (DIADAPTASI DARI AUDITING-AN INTEGRATED APPROACH, ARENS & LOEBBECKE)

- *Transaction-based provisions are those for which compliance is determined on individual transactions. For example, the Prompt Payment Act requires that late payments be individually identified and interest paid on such late payments.*
- *Quantitative-based provisions are those that require the accumulation/summarization of quantitative information for measurement. These provisions may contain minimum, maximum, or targeted amounts (restrictions) for*

accumulated/summarized information. For example, The Comprehensive Environmental Response, Compensation, and Liability Act of 1980 prohibits the Environmental Protection Agency from exceeding certain spending limits on specific projects.

- *Procedural-based provisions are those that require the entity to implement policies or procedures to achieve certain objectives. For example, the Single Audit Act, as amended, requires the awarding entity to review certain financial information on awardees.*

Jenis-jenis batasan berdasarkan hukum dan peraturan, dan perkiraan atas efektifitas pengendalian ketaatan (*compliance control*) mempengaruhi sifat dan luas pengujian ketaatan (*compliance tests*). Berdasarkan jenis batasan berdasarkan hukum dan peraturan itu tersebut, pengujian ketaatan dilakukan.

Transactions based provision

Untuk menguji *transaction based provision*, auditor sebaiknya menggunakan metode sampling untuk memilih transaksi khusus yang akan diuji ketaatannya. Pemilihan transaksi yang akan diuji dapat digabung dengan pengujian pengendalian dan pengujian substantif apabila memadai. Jika pemilihan transaksi hanya untuk pengujian ketaatan auditor harus menggunakan *random attribute sampling*. (Penjelasan mengenai audit sampling akan diuraikan pada Bab 8).

Quantitative based provision

Pengendalian ketaatan seharusnya menyediakan keyakinan yang memadai bahwa pengumpulan informasi adalah tepat dan lengkap. Jika pengendalian ketaatan tidak menyediakan keyakinan memadai semacam itu, auditor harus menguji keberadaan, kelengkapan dan proses dari pengumpulan/pengikhtisaran informasi secara langsung. Pengujian ini dapat dilakukan dengan teknik sampling dan non sampling. Sebagai contoh apabila pembatasan dari hukum dan peraturan mengenai anggaran dianggap signifikan dan pengendalian anggaran dan pengendalian ketaatan yang berkaitan tidak efektif, auditor harus menguji pengumpulan informasi secara langsung tentang kemungkinan salah saji berikut ini dalam informasi pelaksanaan anggaran (*budget execution*):

- a). *Validity*: jumlah yang dicatat tidak valid.
- b). *Completeness*: Tidak semua jumlah yang dicatat
- c). *Cutoff*: Hutang dan pengeluaran tidak dicatat pada periode yang tepat
- d). *Recording*: Hutang dan pengeluaran tidak dicatat dengan jumlah yang benar

- e). *Classification*: Hutang dan pengeluaran tidak dicatat pada akun yang tepat berdasarkan program atau berdasarkan obyek. Jika dapat diterapkan, termasuk tahun apropriasi yang tepat jika akun memiliki tenggat waktu lebih dari satu tahun (*multiple years*).
- f). *Summarization*; Transaksi tidak diikhtisarkan dengan tepat dalam total akun yang seharusnya.

Procedural-Based Provision

Dalam menguji pengendalian ketaatan berhubungan dengan *procedural-based provision*, auditor umumnya mendapatkan bukti yang cukup untuk menyimpulkan bahwa auditan melaksanakan prosedur dan sejalan dengan batasan itu. Sebagai contoh, pengujian auditor atas pengendalian ketaatan berkaitan dengan penerimaan informasi dari pemberi hibah umumnya akan menyediakan bukti apakah informasi itu telah diterima dan telah ditaati. Jika pengujian pengendalian ketaatan tidak menyediakan bukti yang cukup untuk menentukan ketaatan, auditor harus melakukan prosedur tambahan yang dianggap perlu untuk mendapatkan bukti-bukti semacam itu.

Rangkuman

Bukti audit adalah semua informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang diaudit telah disajikan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Bukti audit mencakup informasi yang tingkat pengaruhnya tinggi hingga yang kurang berpengaruh. Tingkat persuasif bukti audit ditentukan berdasarkan tingkat kompetensi dan tingkat kecukupannya. Semakin tinggi tingkat kompetensi dan kecukupannya, maka semakin kuatlah bukti audit tersebut untuk dijadikan dasar oleh auditor dalam menerbitkan Laporan Audit. Tujuh kategori bukti audit yang lazim digunakan adalah: pemeriksaan fisik, konfirmasi, dokumentasi, prosedur analitis, wawancara, pelaksanaan kembali, dan pengamatan.

Prosedur audit adalah metode yang digunakan untuk mengumpulkan bukti audit. Prosedur audit harus diungkapkan secara jelas agar anggota tim audit mengerti apa yang harus dilakukan. Prosedur audit yang digunakan selama proses audit adalah: memeriksa, melihat, membaca, menghitung, menjumlah, menelusuri, membandingkan, mengamati, menanyakan, dan melacak.

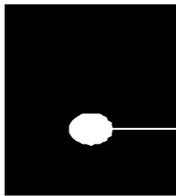
Temuan audit adalah kondisi, kriteria, dan sebab/akibat yang ditemui oleh auditor selama proses audit. Temuan audit dapat berupa temuan atas pengendalian intern, temuan atas ketaatan terhadap peraturan perundangan,

dan temuan atas kecurangan/ketidapatutan. Temuan audit juga dapat berupa temuan positif ataupun temuan negatif.

Untuk audit keuangan, auditor memiliki 5 (lima) jenis pengujian yang dapat digunakan untuk menentukan apakah laporan keuangan disajikan dengan layak. Kelima jenis pengujian ini adalah: prosedur pemahaman atas pengendalian intern, pengujian pengendalian intern, pengujian substantif atas transaksi, prosedur analitis, dan pengujian terinci atas saldo.

Latihan

1. Sebutkan definisi Bukti audit, Prosedur audit, dan temuan audit!
2. Sebutkan dan jelaskan jenis-jenis bukti audit!
3. Sebutkan dan jelaskan jenis-jenis prosedur audit!
4. Sebutkan dan jelaskan jenis-jenis temuan audit!
5. Jelaskan kaitan antara tujuan audit, prosedur audit, dan bukti audit!



VIII. AUDIT SAMPLING

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- Memahami pengertian audit sampling
- Memahami istilah-istilah yang terkait dengan sampling
- Memahami dan menerapkan teknik sampling statistik dan non statistik
- Menindaklanjuti hasil sampling

Pendahuluan

Audit sampling adalah penerapan prosedur audit terhadap kurang dari 100% item-item yang berkaitan dengan saldo akun atau kelas transaksi sedemikian rupa sehingga semua item tersebut (*unit sampling*) memiliki kesempatan untuk dipilih. Dengan menggunakan audit sampling, auditor dapat mengumpulkan dan mengevaluasi bukti audit tentang karakteristik dari populasi di mana sampel tersebut diambil. Audit sampling dapat menggunakan pendekatan statistik dan pendekatan nonstatistik.

Dalam pengertian yang lebih umum, sampling adalah pemeriksaan atas sedikit item (unit sampling) yang diambil dari data yang banyak (populasi) untuk mendapatkan gambaran mengenai karakteristik dari data yang banyak tersebut secara keseluruhan. Sebagai contoh misalkan auditor memiliki 2.000 faktur dari pemasok dan auditor ingin mengetahui:

1. Apakah sebelum dilakukan pembayaran faktur-faktur tersebut telah:
 - a). telah ditandingkan dengan order pembelian dan laporan penerimaan
 - b). diperiksa ketepatan perkalian dan penjumlahannya
 - c). diperiksa kebenaran klasifikasi akunya
2. Apakah:
 - a). perkalian dan penjumlahannya telah benar secara aritmetis
 - b). transaksi tersebut telah dimasukkan ke dalam akun yang benar
 - c). jumlah yang benar telah dicatat dalam catatan akuntansi
 - d). transaksi tersebut telah dicatat pada periode akuntansi yang benar.

Seperti telah kita ketahui, tujuan-tujuan audit pada poin 1. adalah tujuan audit yang berhubungan dengan prosedur-prosedur pengendalian intern auditor. Untuk menguji tingkat kepatuhan terhadap prosedur-prosedur ini maka auditor melakukan pengujian pengendalian. Tujuan-tujuan audit pada poin 2. berhubungan dengan ketepatan pencatatan jumlah, klasifikasi akun dan periode akuntansi dari transaksi. Untuk menguji hal ini maka auditor akan melakukan pengujian substantif.

Adalah hal yang tidak mungkin dan sangat tidak praktis apabila auditor harus melakukan pengujian atas keseluruhan 2.000 faktur untuk memenuhi ketujuh tujuan audit di atas. Karena itu auditor akan memilih sampel, katakanlah 40 faktur, dan melakukan pengujian untuk memenuhi 7 tujuan audit tersebut atas 40 sampel ini. Berdasarkan hasil dari pengujian ini, auditor akan menarik kesimpulan mengenai karakteristik-karakteristik yang diuji dari keseluruhan populasi faktur pemasok.

Pentingnya audit sampling yang menyebabkan teknik ini diterima sebagai teknik audit adalah:

- a). Dalam lingkungan usaha modern adalah hal yang tidak ekonomis dan tidak praktis untuk memeriksa rincian dari setiap transaksi dan saldo akun.
- b). Menguji sampel transaksi adalah lebih cepat dan lebih murah bila dibandingkan dengan menguji keseluruhan populasi.

Auditor diminta untuk memberikan opini tentang kebenaran dan kewajaran dari laporan keuangan. Auditor tidak disyaratkan untuk mendapatkan keyakinan pasti atau mengetahui jumlah dalam laporan keuangan benar secara absolut. Karena itu tugas auditor dapat dilakukan

dengan menguji sampel dari bukti audit tanpa harus menguji seluruh bukti audit tersebut.

Walaupun menawarkan kemudahan-kemudahan seperti yang telah dijelaskan di atas, auditor tetap harus memperhatikan hal-hal penting sebagai dampak penggunaan audit sampling. Teknik audit sampling juga memiliki risiko yang disebut risiko sampling (*sampling risk*). Risiko sampling adalah risiko karena kesimpulan yang diambil berdasarkan sampel, berbeda dengan kesimpulan yang diambil berdasarkan keseluruhan populasi bila atas sampel dan populasi tersebut diterapkan prosedur audit yang sama. Dengan kata lain, risiko sampling adalah risiko di mana auditor mengambil kesimpulan yang salah tentang populasi karena sampel yang diperiksa tidak mewakili populasi tersebut.

Terdapat 2 (dua) jenis risiko sampling dan setiap jenis memiliki dampak yang berlawanan terhadap pemeriksaan. Kedua jenis risiko ini yaitu:

- a). Risiko di mana auditor menyimpulkan dalam pengujian pengendalian bahwa risiko pengendalian lebih rendah dari yang sebenarnya, atau dalam pengujian substantif di mana auditor menyimpulkan bahwa tidak ada kesalahan yang material sementara yang sebenarnya adalah terdapat kesalahan yang material. Risiko jenis ini mempengaruhi efektivitas audit dan cenderung untuk membawa auditor pada opini yang keliru.
- b). Risiko di mana auditor menyimpulkan dalam pengujian pengendalian bahwa risiko pengendalian lebih tinggi dari yang sebenarnya, atau dalam pengujian substantif di mana auditor menyimpulkan bahwa terdapat kesalahan yang material sementara yang sebenarnya adalah tidak ada kesalahan yang material. Risiko jenis ini mempengaruhi efisiensi audit dan biasanya menyebabkan auditor untuk melakukan pekerjaan tambahan untuk menguji kembali kesimpulan awal.

Risiko sampling tidak dapat dihindari jika menggunakan prosedur sampling. Risiko sampling dapat dikurangi dengan menambah jumlah sampel dan memilih unit sampel secara acak (*random*). Sebagai tambahan, risiko sampling dapat dikuantifikasi dan dikendalikan melalui penggunaan teknik sampling statistik.

Istilah dasar yang berkaitan dengan sampling

Untuk memahami prinsip-prinsip dasar dari audit sampling kita perlu memiliki pengertian yang memadai atas istilah-istilah yang biasa digunakan dalam audit sampling. Istilah-istilah tersebut adalah:

- a). **Populasi:** Istilah ini mengacu pada semua item dalam suatu saldo akun atau kelas transaksi yang memiliki karakteristik khusus yang mana hendak disimpulkan oleh auditor.
- b). **Kerangka** (*frame*): Ini adalah wakil populasi secara fisik. Contohnya jika auditor tertarik atas tanda tangan dari otorisator dalam surat perintah pembayaran sebagai bukti ketaatan atas prosedur otorisasi, maka surat perintah pembayaran adalah kerangkanya (*frame*).
- c). **Unit sampel:** Sebuah unit sampel adalah satu item yang dipilih dari populasi, di mana unit sampel ini termasuk dalam sampel yang akan diperiksa.
- d). **Characteristics of interest:** Istilah ini mengacu pada karakteristik yang ingin diuji dan disimpulkan oleh auditor. Terdapat 2 (dua) *basic characteristics of interest* yaitu *attribute* dan *variable*.
- n *attribute* adalah karakteristik dari populasi yang menunjukkan apakah karakteristik tersebut ada maupun tidak ada dalam setiap item populasi. *Attributes sampling* mengukur seberapa sering karakteristik itu ada atau tidak ada. Sebagai contoh seberapa sering tanda tangan otorisator yang menandakan otorisasi dari pembayaran ada atau tidak ada dalam surat perintah pembayaran.
 - n *variabel* adalah sebuah pengukuran yang dimiliki oleh setiap item dari populasi yang dapat berupa sebuah nilai dalam suatu rentang nilai. Sebagai contoh, sebuah variabel adalah jumlah moneter dari suatu transaksi atau saldo akun. Dalam *variables sampling*, auditor berkepentingan dengan jumlah moneter yang diperkirakan. Sebagai contoh, auditor menetapkan perkiraan jumlah barang persediaan yang layak atau auditor menetapkan perkiraan jumlah persediaan barang yang tidak layak.
- e). **Stratification:** Istilah ini mengacu pada pembagian suatu populasi menjadi sub-populasi sebagai yang memiliki karakteristik yang sama. Pembagian ini dilakukan untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi audit. Pembagian ini mengurangi tingkat keragaman (*variability*) dari item-item dalam suatu sub-populasi (*stratum*) sehingga memungkinkan untuk mengurangi ukuran sampel tanpa penambahan yang proporsional dalam risiko sampling. Ketika melakukan prosedur pengujian substantif, sebuah saldo akun atau kelas transaksi biasanya dibagi berdasarkan nilai moneter sehingga memungkinkan usaha audit yang lebih besar diarahkan ke dalam item-item yang bernilai besar yang mungkin mengandung potensi kesalahan material yang lebih besar dalam hal lebih saji (*overstatement*). Demikian juga populasi dapat dibagi berdasarkan karakteristik tertentu yang mengindikasikan

risiko kesalahan yang lebih tinggi. Sebagai contoh ketika menguji penilaian piutang, saldo piutang dapat dibagi berdasarkan umur (*aging*).

- f). **Precision limits:** Istilah ini mengacu pada seberapa dekat hasil yang diperoleh dari pemeriksaan atas item-item yang disampel dengan hasil yang akan didapatkan apabila keseluruhan populasi tersebut diuji. Sebagai contoh, dalam *attributes sampling*, jika sampel menunjukkan bahwa suatu karakteristik tertentu terjadi dalam 2% dari seluruh kasus, maka precision limits menunjukkan seberapa dekat hal ini mewakili tingkat keterjadian (*rate of occurrence*) yang akan diperoleh apabila seluruh item dalam populasi diperiksa. Contoh dalam *variables sampling* adalah jika berdasarkan pengujian sampel dari item auditor memperkirakan saldo dari barang persediaan Rp. 500 juta, maka precision limits adalah seberapa dekat jumlah ini terhadap jumlah yang akan diperoleh apabila setiap item individu dari barang persediaan telah dimasukkan dalam perhitungan dan dijumlahkan dengan benar.
- g). **Tingkat keyakinan** (*Confidence level/level of sampling risk*): Istilah ini mengacu pada seberapa yakin auditor atas unit sampel yang diperiksa akan memiliki tingkat *precision* yang diharapkan. Sebagai contoh auditor memperkirakan jumlah dari barang persediaan dan menetapkan sebuah *precision limit* yaitu Rp. 30 juta dengan 95 % tingkat keyakinan. Hal ini berarti auditor mengharapkan jumlah barang persediaan yang diperkirakan berbeda dengan nilai barang persediaan aktual dengan jumlah yang tidak lebih dari Rp. 30 juta sekurang-kurangnya 95 kali dari 100 kali pengambilan. Hal ini berarti juga bahwa auditor akan menerima apabila dari 100 kali pengambilan terdapat 5 kali jumlah perkiraan auditor atas saldo barang persediaan berbeda dengan jumlah aktual barang persediaan lebih dari Rp. 30 juta. Risiko 5% yang dihasilkan dari sampel yang berada di luar batas presisi (*precision limits*) adalah yang disebut risiko sampling. Dengan kata lain terdapat risiko 5% bahwa sampel yang dipilih tidak mewakili populasinya.

Teknik sampling statistik dan nonstatistik

Dalam membahas audit sampling adalah penting untuk membedakan antara *judgmental(non statistic) sampling* dan *statistical sampling*.

Judgmental sampling (Non Statistical Sampling)

Judgmental sampling mengacu pada penggunaan teknik sampling dalam keadaan di mana auditor mengandalkan pada penilaiannya sendiri dalam menentukan:

- a). berapa besar sampel yang harus diambil;
- b). item-item yang mana dari populasi yang harus dipilih;
- c). apakah diterima atau tidak keandalan populasi berdasarkan hasil yang diperoleh dari pemeriksaan unit sampel.

Metode sampling ini memiliki keuntungan yang lebih dibandingkan statistical sampling yaitu lebih cepat dan lebih murah dalam aplikasinya. Dan juga metode ini memungkinkan auditor untuk memasukkan ke dalam prosedur sampling penyisihan/cadangan untuk faktor-faktor dari hasil tahapan audit sebelumnya, contohnya hasil dari pemahaman atas pengendalian intern auditan. Akan tetapi tidak seperti statistical sampling, metode ini tidak menyediakan perhitungan risiko sampling, penilaian auditor harus dapat dipertanggungjawabkan, dan kesimpulan yang diambil berkaitan dengan sampel dapat sulit dipertahankan. Selanjutnya ketika menggunakan judgmental sampling adalah hal yang sulit untuk tidak menghasilkan bias berkaitan dengan ukuran sampel, item yang dipilih dan kesimpulan yang diambil atas populasi.

Statistical sampling

Statistical sampling mengacu pada penggunaan teknik sampling yang menggunakan teori probabilitas untuk membantu dalam menentukan:

- a). berapa besar sampel yang seharusnya;
- b). apakah menerima atau tidak keandalan populasi berdasarkan dari hasil yang diperoleh dari pemeriksaan unit sampel.

Harus dicatat bahwa ketika menggunakan statistical sampling, unit sampel harus dipilih secara acak.

Metode sampling ini memiliki 3 (tiga) keuntungan penting daripada judgmental sampling yaitu:

- a). tidak bias;
- b). unsur-unsur dari sampling dapat dipertanggungjawabkan dan
- c). dapat dipertahankan apabila dipermasalahkan.

Metode ini dapat menghasilkan risiko sampling dalam angka. Sebagai contoh, apabila sebuah sampel dipilih dalam tingkat keyakinan 95%, maka terdapat risiko sampling sebesar 5% yaitu risiko bahwa sampel tersebut tidak mewakili populasinya dan hasilnya adalah kesimpulan yang diambil tentang populasinya adalah tidak tepat.

Akan tetapi statistical sampling memiliki kekurangan-kekurangan yaitu lebih sulit dan lebih mahal dalam pengaplikasiannya bila dibandingkan judgmental sampling. Selanjutnya, secara umum hanya entitas besar yang memiliki populasi yang cukup besar secara merata untuk pengaplikasian secara penuh dari metode statistical sampling. Karena adanya kekurangan tersebut, auditor sering menerapkan metode statistical sampling yang dimodifikasi.

Walaupun antara statistical sampling dan judgmental sampling berbeda, perlu dicatat bahwa elemen penilaian auditor juga berperan dalam penggunaan teknik statistical sampling. Hal ini akan terlihat jelas dalam pembahasan *attribute* dan *PPS sampling procedures* yang nanti akan dijelaskan di bagian selanjutnya.

Merancang dan memilih sampel

Dalam merancang sebuah sampel auditor harus mempertimbangkan:

- a). tujuan-tujuan audit yang harus dipenuhi dengan menguji item sampel, dan
- b). atribut dari populasi darimana sampel akan diambil

Tujuan audit menentukan prosedur audit apa yang akan dilakukan. Dalam melakukan prosedur audit, auditor perlu mendefinisikan sampai sejauh mana adanya salah saji dapat mempengaruhi populasi yang akan digunakan dalam sampling. Sebagai contoh jika tujuan dari pengujian pengendalian intern berhubungan dengan pembayaran untuk meyakinkan apakah surat perintah pembayaran telah diotorisasi dengan benar dan prosedur pengendalian intern auditan mensyaratkan otorisator untuk membubuhi surat perintah pembayaran dengan tanda tangan, maka prosedur audit yang tepat adalah memeriksa (*vouch*) apakah sampel dari kopi surat perintah pembayaran telah dibubuhi tanda tangan otorisator. Dalam kasus ini tidak adanya tanda tangan otorisator dalam surat perintah pembayaran mengindikasikan terjadinya salah saji dan populasi yang diperiksa adalah seluruh kopi surat perintah pembayaran selama satu periode akuntansi. Apabila tujuan dari pengujian substantif adalah untuk menguji apakah jumlah total dalam surat perintah pembayaran telah benar dikalikan dan dijumlahkan, maka prosedur audit yang tepat adalah menghitung kembali (*reperform*) perkalian dan penjumlahan dalam sampel dari kopi surat

perintah pembayaran. Dalam kasus ini, salah saji adalah kesalahan aritmetis dalam perkalian dan penjumlahan dan populasi yang diperiksa sekali lagi adalah seluruh kopi surat perintah pembayaran selama satu periode akuntansi.

Apabila auditor telah memutuskan untuk melakukan prosedur audit atas item-item sampel dari suatu populasi, maka langkah selanjutnya adalah menentukan banyaknya unit sampling yang akan diambil. Keputusan mengenai jumlah unit sampel dipengaruhi oleh 3 (tiga) faktor yaitu: risiko sampling, jumlah kesalahan yang dapat diterima dalam suatu populasi, dan seberapa sering auditor mengharapkan akan menemukan kesalahan. Ketiga faktor ini akan dijelaskan sebagai berikut:

- a). Risiko sampling. Ukuran sampel dipengaruhi oleh tingkat risiko sampling yang dapat diterima oleh auditor. Semakin kecil risiko sampling yang dikehendaki oleh auditor, kesimpulan yang diambil berdasarkan pengujian item sampel diharapkan tidak berbeda dengan kesimpulan yang diambil jika memeriksa keseluruhan item dalam populasi. Semakin kecil risiko sampling yang dikehendaki, maka semakin besar sampel yang perlu untuk diperiksa. Sebaliknya, bila auditor berani mengambil risiko yang besar atas sampling yang diterapkannya, maka ada kemungkinan kesimpulan yang diambil berbeda dengan apabila ia memeriksa seluruh populasi. Konsekuensi keberanian auditor menerapkan risiko tinggi dalam sampling adalah ia dapat memeriksa lebih sedikit sampel.
- b). *Acceptable error rate*. Istilah ini menunjukkan kesalahan maksimum dalam populasi yang dapat diterima oleh auditor untuk tetap menyimpulkan bahwa tujuan audit telah terpenuhi. *Acceptable error rate* mempengaruhi ukuran sampel. Jumlah maksimum kesalahan ini disebut juga kesalahan yang dapat ditoleransi (*tolerable error*). Dalam pengujian pengendalian, kesalahan yang dapat ditoleransi adalah sejauh mana deviasi dari prosedur pengendalian dapat diterima oleh auditor dalam populasi dan tetap menyimpulkan bahwa perkiraan awal risiko pengendalian adalah valid. Dalam prosedur pengujian substantif, kesalahan yang dapat ditoleransi adalah jumlah kesalahan moneter dalam saldo akun atau kelas transaksi yang dapat diterima oleh auditor sehingga setelah mempertimbangkan hasil dari prosedur audit yang lain auditor dapat menyimpulkan dengan keyakinan yang cukup bahwa dalam laporan keuangan tidak terdapat salah saji yang material. Semakin kecil kesalahan yang dapat ditoleransi maka semakin besar sampel yang perlu dipilih oleh auditor.
- c). *Expected error rate*. Ukuran sampel juga dipengaruhi oleh tingkat kesalahan yang diperkirakan akan ditemui oleh auditor dalam populasi. Jika diperkirakan terdapat kesalahan, maka lebih besar sampel yang perlu untuk

diperiksa (bila dibandingkan dengan tidak ada perkiraan kesalahan) agar bisa menyimpulkan bahwa tingkat kesalahan aktual dalam populasi tidak melebihi kesalahan yang dapat ditoleransi. Apabila diperkirakan tidak ada kesalahan dalam populasi, maka jumlah sampel dapat dikurangi. Dalam menentukan tingkat perkiraan kesalahan, auditor mempertimbangkan hal-hal seperti jumlah dan frekuensi dari kesalahan yang teridentifikasi melalui audit pada periode sebelumnya, perubahan dalam prosedur audit dan bukti audit yang tersedia dari prosedur yang lain.

Seperti ditunjukkan dalam bagian selanjutnya dari bab ini, bila auditor menggunakan statistical sampling method, maka risiko sampling, kesalahan yang dapat ditoleransi, dan perkiraan kesalahan dalam populasi telah diperhitungkan dalam metode sampling tersebut. Apabila auditor menggunakan judgmental sampling method, maka auditor perlu untuk mempertimbangkan ketiga faktor ini dalam menentukan jumlah sampel.

Langkah auditor selanjutnya setelah menentukan jumlah sampel adalah menentukan bagaimana item sampel tersebut akan dipilih. Auditor harus memilih item sebagai sampel dengan harapan bahwa semua unit dalam populasi memiliki kesempatan untuk dipilih. Statistical sampling mensyaratkan item sampel dipilih secara acak sehingga setiap unit sampel memiliki kesempatan yang sama untuk dipilih. Unit sampel dapat berupa item fisik misalnya faktur pembelian atau berupa unit moneter. Apabila digunakan metode non statistik, auditor menggunakan penilaian profesionalnya untuk memilih item sebagai sampel. Karena tujuan pengambilan sampel adalah untuk menarik kesimpulan mengenai keseluruhan populasi, auditor akan berusaha semaksimal mungkin untuk memilih sampel yang representatif dengan memilih sampel yang memiliki karakteristik yang sama dengan populasi dan memilih sampel sedemikian rupa hingga dapat menghindari bias. Terdapat beberapa metode pemilihan sampel audit. namun metode yang sering digunakan dapat dibagi menjadi 2 (dua) kelompok yaitu pemilihan secara acak (*random selection*) dan pemilihan tidak acak (*non-random selection*).

Pemilihan secara acak

Karakteristik khusus dari pemilihan acak adalah setiap item dalam populasi memiliki kesempatan yang sama untuk dipilih. Dengan karakteristik ini maka terdapat 3 (tiga) macam pemilihan acak yaitu *unrestricted random selection*, *systematic selection*, dan *selection with probability proportional to size (PPS selection)*.

- a). *Unrestricted random selection*. Metode pemilihan ini memperlakukan keseluruhan populasi sebagai sejumlah besar data yang sejenis, dan untuk memilih unit sampel digunakan tabel nomor acak (tabel random) atau nomor acak yang dihasilkan komputer .
- b). *Systematic selection*. Dalam pemilihan sistematis (*systematic selection*), interval sampling ditentukan terlebih dahulu dengan membagi populasi yang akan diperiksa dengan jumlah sampel yang akan diambil. Sebagai contoh apabila dalam populasi terdapat 2.625 faktur pembelian dan jumlah sampel yang akan diambil adalah 125 maka interval sampling adalah $2.625/125 = 21$. Item dengan nomor urut antara 0 sampai 21 dipilih secara acak oleh auditor atau dengan menggunakan tabel random/nomor acak yang dihasilkan komputer yang selanjutnya nomor tersebut menjadi nomor awal. Setiap item yang ke-21 setelah nomor tersebut selanjutnya akan dipilih.
- c). *Selection with probability proportional to size (PPS selection)*. Apabila menggunakan *PPS selection*, setiap unit moneter (yaitu setiap Rp. 1) secara individu dalam suatu populasi diperlakukan sebagai suatu unit yang terpisah. Metode ini dapat dijelaskan dengan contoh sederhana sebagai berikut.

Metode dalam pemilihan sampel audit dapat dilihat dalam Tabel 8.1 berikut.

Kelompok umum metode pemilihan sampel	Bagian Kelompok metode pemilihan sampel
Pemilihan acak	a). <i>Unrestricted random selection</i> b). <i>Systematic sampling</i> (contohnya <i>cluster sampling</i>) c). Pemilihan dengan <i>Probability Proportional to size</i>
Pemilihan tidak acak	a). <i>Haphazard selection</i> b). <i>Judgmental selection</i>

TABEL 8-1: METODE PEMILIHAN SAMPEL AUDIT

Sebagai contoh asumsikan bahwa saldo akun debitor dalam neraca auditan terdiri dari 10 (sepuluh) akun debitor secara individual dan saldo dari akun-akun ini adalah seperti yang digambarkan dalam tabel 8.2 berikut ini. Asumsikan juga jumlah sampel yang harus diambil adalah 6 (enam) sampel.

Saldo debitor adalah saldo seperti yang ada dalam buku pembantu dan total kumulatif dihitung berdasarkan urutan saldo tersebut ($276+1.194=1470$ dan seterusnya). Total kumulatif menunjukkan populasi dari 4.690 juta rupiah secara individu. 1 Rupiah sampai 276 juta rupiah terdapat pada debitor 1, 277

juta rupiah sampai 1470 juta rupiah terdapat pada debitor 2 dan seterusnya. *Unrestricted random sampling* atau *systematic sampling* digunakan untuk memilih unit sampel (rupiah secara individu) yang jumlahnya telah ditentukan terlebih dahulu (misalnya, 6 sampel).

Keuntungan dari PPS selection adalah saldo akun yang lebih besar memiliki kesempatan yang lebih besar untuk dipilih di mana saldo akun yang lebih besar ini memiliki kemungkinan yang lebih besar untuk mengandung salah saji material. Akan tetapi metode ini juga memiliki kekurangan yaitu kemungkinan yang kecil bagi saldo yang kecil untuk dipilih di mana kadangkala saldo-saldo akun yang kecil justru secara signifikan mengandung salah saji yang material sehingga secara bersama-sama saldo-saldo akun yang kecil ini menyebabkan salah saji yang material. Permasalahan ini dapat diselesaikan dengan membagi populasi menjadi dua bagian berdasarkan batas saldo tertentu sehingga terdapat 2 (dua) populasi yaitu saldo yang lebih besar dan saldo yang kecil. Selanjutnya sampel dapat dipilih dari subpopulasi ini dengan menggunakan *unrestricted random sampling*.

Debitur	Jumlah saldo (dalam jutaan rupiah)	Total kumulatif (dalam jutaan rupiah)	Lokasi unit sampel
1	276	276	v
2	1194	1470	v
3	683	2153	v
4	25	2178	
5	1221	3399	v
6	94	3493	
7	76	3569	
8	684	4253	vv
9	135	4388	
10	302	4690	

TABEL 8-2: PEMILIHAN PPS: POPULASI DEBITUR

Masalah selanjutnya dari PPS sampling adalah tidak dimasukkannya saldo negatif (contohnya saldo piutang yang negatif). Pendekatan yang dapat digunakan untuk mengatasi masalah ini adalah memperlakukan saldo negatif tersebut sebagai saldo positif dan mengikutkan saldo tersebut dalam penghitungan total kumulatif.

Pemilihan secara tidak acak.

Haphazard selection.

Apabila menggunakan *haphazard selection*, auditor mencoba melakukan pemilihan acak tetapi tidak menggunakan tabel random atau nomor acak yang dihasilkan komputer. Auditor memilih item sampel dari populasi dengan sembarangan tanpa mengacu pada ukuran, sumber, tanggal atau karakteristik apapun dari item dalam populasi tersebut.

Metode pemilihan sampel ini adalah sangat sederhana dan cepat tetapi memiliki kekurangan yaitu bias yang tidak disengaja dapat terjadi dalam pemilihan sampel. Item-item tertentu dalam populasi cenderung memiliki kesempatan yang lebih besar untuk dipilih dibanding dengan yang lainnya. Sebagai contoh, auditor sering memiliki kecenderungan untuk memilih atau menghindari item-item di bagian atas/awal, bagian bawah atau tengah dari data populasi dalam satu halaman, pihak yang dikenal atau tidak dikenal, nama-nama yang menarik atau hal-hal lainnya.

Judgmental sample selection

Apabila menggunakan *judgmental selection*, auditor berusaha semaksimal mungkin supaya dapat memilih sampel yang dapat mewakili populasi atau mengikutsertakan item-item yang perlu mendapat perhatian khusus.

Ketika berusaha memilih sampel yang representatif, auditor akan memasukkan:

- a). Pemilihan item-item yang mewakili transaksi yang terjadi setiap bulan bahkan setiap minggu dalam periode akuntansi
- b). Pemilihan saldo akun atau transaksi yang mewakili populasinya sehingga proporsi saldo yang besar dan kecil akan diikutkan sebagai sampel agar menggambarkan proporsi saldo-saldo tersebut dalam populasi.

Apabila auditor ingin memilih sampel yang memiliki risiko tinggi maka auditor akan memasukkan:

- a). Proporsi yang besar untuk transaksi-transaksi atau saldo-saldo akun yang memiliki kemungkinan lebih besar terjadi salah saji yang material.
- b). Item-item yang mewakili periode dimana prosedur pengendalian intern auditan tidak berfungsi sebagaimana mestinya. Contohnya surat perintah pembayaran pada periode otorisator surat perintah pembayaran sedang cuti atau sedang sakit.

Keuntungan utama dari judgmental sample selection adalah auditor dapat menyesuaikan sampel yang akan dipilih sesuai dengan keadaan audit. Kelemahannya, apabila metode pemilihan sampel ini digugat, misalnya di depan pengadilan, maka menjadi lebih sukar untuk mempertahankannya bila dibandingkan dengan menggunakan metode pemilihan secara acak.

Judgmental Sampling dan Prosedur Audit

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa sampling digunakan untuk membantu pelaksanaan prosedur pengujian pengendalian intern dan prosedur pengujian substantif di mana prosedur audit tidak diterapkan atas populasi melainkan hanya diterapkan pada item sampel. Hasil yang diperoleh dari penerapan prosedur audit atas item sampel kemudian digunakan untuk menarik kesimpulan mengenai populasi secara keseluruhan.

Apabila judgmental sampling digunakan, proses sampling bersandar pada penilaian auditor. Langkah-langkah dalam proses ini adalah:

- a). ukuran/jumlah sampel ditentukan berdasarkan penilaian
- b). sampel dipilih dengan menggunakan metode pemilihan acak atau pemilihan tidak acak.
- c). sampel diperiksa atas karakteristik yang ingin diuji yaitu ketaatan terhadap prosedur spesifik pengendalian intern, atau validitas, kelengkapan, ketepatan jumlah moneter dari suatu kelas transaksi atau saldo akun.

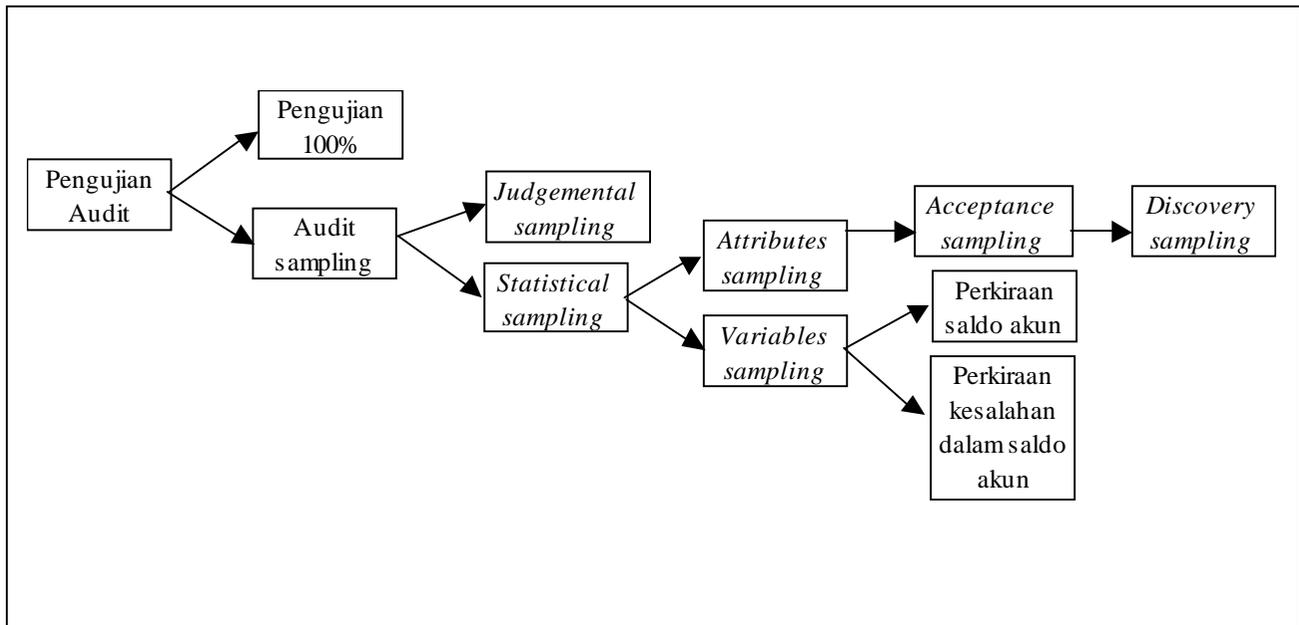
Hasil sampel digunakan untuk menarik kesimpulan mengenai populasi dan berdasarkan hasil ini populasi dianggap dapat diterima atau tidak. Populasi diterima atau tidak yaitu berdasarkan penilaian auditor menyimpulkan bahwa pengendalian yang diuji telah ditaati atau tidak, atau kelas transaksi dalam saldo akun bebas atau tidak dari salah saji material.

Statistical sampling

Statistical sampling dilakukan dengan menggunakan metode sampling yang secara umum terdiri dari 2 (dua) kategori yaitu *attributes sampling plan* dan *variables sampling plan*. Banks (1979) menyediakan penjelasan yang jelas atas perbedaan kedua metode ini. Dari pandangan praktis audit, proses pengambilan kesimpulan atas hasil sampel untuk sampai pada kesimpulan atas populasi terbagi atas 2 (dua) teknik yaitu (a) *sampling for attributes (how many)* (b) *sampling for Variables (how much)*. Dalam attribute sampling,

jenis kesimpulan yang dapat diambil dapat dituliskan sebagai berikut: Saya merasa yakin 95%, berdasarkan hasil dari sampel yang dipilih secara tidak bias, tingkat kesalahan dalam populasi tidak melebihi 5% berkaitan dengan atribut yang diuji. Sedangkan dalam variable sampling jenis kesimpulan yang dapat diambil dapat dituliskan sebagai berikut: Saya merasa yakin 95%, berdasarkan hasil dari sampel tidak bias yang dipilih bahwa nilai total moneter dari keseluruhan populasi adalah berada dalam rentang nilai antara Rp 2.930.789.000 dan Rp 3.163.230.000.

Hubungan antar metode sampling dapat dilihat dalam Gambar 8.1



GAMBAR 8-1: HUBUNGAN ANTARA METODE-METODE SAMPLING

Attributes sampling plan

Seperti telah dijelaskan sebelumnya, attributes sampling adalah tentang meyakinkan ada tidaknya suatu karakteristik. Karena bukti dari ketaatan atas prosedur pengendalian intern secara umum adalah ada atau tidak (misalnya, tanda tangan dalam surat perintah pembayaran oleh otorisator ada atau tidak) maka attributes sampling dapat digunakan dalam prosedur pengujian pengendalian intern. Dua macam attributes sampling yang sering digunakan dalam proses audit adalah *acceptance sampling* dan *discovery sampling*.

Acceptance sampling

Sebagai syarat penggunaan acceptance sampling auditor perlu untuk menetapkan:

- a). tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi (*tolerable error rate*) yaitu tingkat kesalahan dalam populasi yang dapat diterima auditor sehingga tetap menyimpulkan bahwa pengendalian intern auditan dapat diandalkan.
- b). tingkat kesalahan yang diharapkan dalam populasi (*expected error rate*) yaitu tingkat kesalahan yang diharapkan auditor dalam populasi yang berdasarkan perkiraan awal risiko bawaan dan penilaian awal sistem pengendalian intern auditan
- c). tingkat keyakinan yang diinginkan (*desired level of confidence*) yaitu tingkat keyakinan yang ingin dicapai auditor bahwa kesimpulan yang diambil berdasarkan item sampel adalah valid. (Atau sebaliknya tingkat risiko yang dapat diterima auditor bahwa kesimpulan yang diambil berdasarkan hasil sampel adalah tidak valid).

Seperti yang dijelaskan dalam contoh ilustrasi attributes sampling di bagian berikut, dengan menggunakan informasi-informasi di atas auditor dapat menggunakan tabel sampling statistik untuk menentukan ukuran sampel yang memadai untuk item-item yang akan diuji.

Selanjutnya sampel kemudian dipilih dengan menggunakan metode pemilihan acak dan kemudian diperiksa karakteristiknya yang ingin diuji. Berdasarkan ada atau tidaknya karakteristik yang ingin diuji dalam sampel, tabel sampling statistik digunakan untuk menentukan tingkat kesalahan maksimal dalam populasi. Metode sampling ini menghasilkan pernyataan seperti: “Saya yakin 95% bahwa jumlah surat perintah pembayaran yang tidak ditandatangani oleh otorisator tidak melebihi 2%”. (Atau dengan kata lain, terdapat risiko 5% bahwa tingkat surat perintah pembayaran yang tidak ditandatangani otorisator melebihi 2%)

Selanjutnya tingkat kesalahan maksimal dalam populasi dibandingkan dengan tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi dan apabila tingkat kesalahan maksimal dalam populasi tidak melebihi tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi maka auditor dapat menerima keandalan populasi (auditor akan menyimpulkan bahwa prosedur pengendalian intern auditan dapat diandalkan).

Discovery sampling

Ini adalah bagian dari *acceptance sampling* di mana tingkat perkiraan kesalahan ditetapkan nol. Hal ini memberikan ukuran sampel yang paling sedikit dalam *acceptance sampling* akan tetapi apabila ada satu saja kesalahan

ditemukan dalam sampel maka tingkat kesalahan yang dapat diterima akan melebihi tingkat kesalahan maksimal dalam populasi sehingga populasi tidak dapat diterima (prosedur pengendalian intern yang berhubungan tidak dapat diandalkan) tanpa perlu penyelidikan lagi lebih lanjut.

Untuk menjelaskan *attributes sampling* maka prosedur untuk *acceptance sampling* dijelaskan di bawah ini. Untuk ilustrasi, diasumsikan bahwa auditan memiliki 20.000 surat perintah pembayaran yang harus diperiksa untuk mengetahui apakah prosedur pengendalian untuk otorisasi pembayaran telah dilakukan dengan efektif. Langkah-langkah dalam *acceptance sampling* adalah sebagai berikut:

Langkah-langkah dalam acceptance sampling	Contoh
A. Menentukan tujuan dari prosedur audit	Untuk meyakinkan apakah surat perintah pembayaran telah diotorisasi dengan memadai.
B. Menentukan atribut	Tanda tangan otorisator dalam surat perintah pembayaran yang menandakan otorisasi atas perintah pembayaran.
C. Menentukan populasi (atau lebih tepatnya lagi kerangkanya (frame))	Surat perintah pembayaran yang dikeluarkan selama periode akuntansi. Dalam hal ini yaitu surat perintah pembayaran dengan nomor 24494 sampai 44501
D. Menentukan kesalahan yang dapat ditoleransi dalam populasi	4 % tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi. Auditor akan mentolerir surat perintah pembayaran yang tidak ditandatangani otorisator sampai dengan 4% untuk tetap menyimpulkan bahwa pengendalian auditan dapat diandalkan.
E. Menentukan tingkat keyakinan yang diinginkan atau dengan kata lain tingkat risiko sampling.	Tingkat keyakinan yang disyaratkan adalah 95%. Auditor ingin 95% yakin bahwa berdasarkan hasil dari pemeriksaan item sampel auditor menyimpulkan bahwa tingkat kesalahan tidak melebihi 4% (Atau dengan kata lain, auditor menerima risiko 5% bahwa tingkat kesalahan faktual melebihi 4% sehingga berdasarkan hasil pemeriksaan item sampel auditor dapat salah mengambil kesimpulan bahwa prosedur pengendalian intern auditan dapat diandalkan).
F. Memperkirakan tingkat deviasi populasi. (ini adalah perkiraan tingkat kesalahan berdasarkan penilaian awal atas ketaatan auditan terhadap prosedur pengendalian intern).	Diperkirakan bahwa terdapat 1% surat perintah pembayaran yang tidak ditandatangani oleh otorisator.
G. Menggunakan tabel yang relevan untuk menentukan ukuran sampel.	Lihat pada Tabel 8.3 yang berjudul “Ukuran sampel untuk attributes sampling”

PELAPORAN DAN TINDAK LANJUT HASIL AUDIT

Langkah-langkah dalam acceptance sampling	Contoh
<p>H. Menggunakan tabel dan parameter yang telah ditentukan berdasarkan penilaian auditor di atas untuk menentukan ukuran sampel</p>	<p>Tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi 4% (Lihat langkah 4). Ini terdapat dalam kolom yang relevan dalam tabel. Tingkat deviasi populasi adalah 1% (Lihat langkah 6). Ini terdapat dalam baris yang relevan. Ukuran sampel yang disyaratkan berada pada perpotongan antara kolom dan baris yang relevan. Jumlah sampelnya adalah 156.</p>
<p>I. Memilih sampel secara acak sesuai ukuran sampel yang disyaratkan.</p>	<p>Menggunakan tabel nomor acak atau nomor acak yang dihasilkan komputer dan selanjutnya memilih sampel sebanyak 156 surat perintah pembayaran.</p>
<p>J. Melakukan prosedur audit relevan dan mencatat deviasi.</p>	<p>Memeriksa (vouch) 156 surat perintah pembayaran dan mencatat semua surat perintah pembayaran yang tidak ditandatangani oleh otorisator. Asumsikan ditemukan 1 (satu) surat perintah pembayaran yang tidak ditandatangani.</p>
<p>K. Hasil sampel digeneralisasikan ke populasi dengan menggunakan tabel untuk mengevaluasi hasil <i>attributes sampling</i></p>	<p>Lihat Tabel 8.4. (Terdapat tabel yang berbeda untuk tiap tingkat keyakinan yang diharapkan/tingkat risiko sampling) Jumlah aktual deviasi yang ditemukan ditunjukkan oleh kolom yang relevan. (dalam contoh ini diasumsikan 1 (satu) deviasi :lihat langkah 10) Ukuran/jumlah sampel ditunjukkan oleh baris yang relevan. (Dalam contoh ini 150 yaitu yang terdekat dengan 156: lihat langkah 8) Dari tabel dapat dilihat (berdasarkan asumsi contoh ini) bahwa proyeksi tingkat kesalahan maksimum dalam populasi adalah 3,1% (persentase surat perintah pembayaran yang tidak ditandatangani). Tingkat kesalahan maksimum ini bukanlah tingkat kesalahan yang sering terjadi melainkan tingkat kesalahan yang terburuk/maksimal yang mungkin.</p>
<p>L. Menganalisa deviasi yang terdeteksi untuk meyakinkan apakah deviasi tersebut dihasilkan oleh satu saja situasi atau mengindikasikan permasalahan yang lebih meluas misalnya prosedur pengendalian intern auditan tersebut tidak berfungsi efektif karena otorisator sedang absen.</p>	<p>Menyelidiki penyebab deviasi yang terdeteksi. Berdasarkan penyelidikan asumsikan deviasi ini disebabkan oleh kesalahan insidental dari prosedur pengendalian. (Sebagai contoh ada 2 (dua) surat perintah pembayaran yang diserahkan bersama-sama kepada otorisator tetapi hanya satu yang ditandatangani)</p>
<p>M. Menerapkan aturan pengambilan keputusan untuk</p>	<p>Proyeksi tingkat kesalahan maksimum dalam populasi adalah 3,1%. Jumlah ini adalah kurang dari</p>

Langkah-langkah dalam acceptance sampling	Contoh
<p><i>acceptance sampling.</i> Jika proyeksi tingkat kesalahan maksimum melebihi tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi maka harus disimpulkan bahwa prosedur pengendalian tidak dapat diandalkan. Jika proyeksi tingkat kesalahan maksimum dalam populasi lebih kecil dari tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi, dan deviasinya telah dianalisis seperti langkah 12, maka harus disimpulkan bahwa prosedur pengendalian intern dapat diandalkan.</p>	<p>4% tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi (lihat langkah 4). Selanjutnya berdasarkan penelitian, deviasi yang ditemukan merupakan kesalahan insidental dalam pengendalian. Sebagai hasil dari temuan ini maka auditor menyimpulkan bahwa prosedur pengendalian intern untuk otorisasi surat perintah pembayaran adalah dapat diandalkan.</p>

TABEL 8-3: LANGKAH-LANGKAH DALAM ACCEPTANCE SAMPLING DAN ILLUSTRASINYA

Variables sampling plan

Seperti yang dijelaskan sebelumnya bahwa *variables sampling* memperkirakan nilai moneter dari saldo atau jumlah nilai moneter dalam laporan keuangan yang mungkin mengandung salah saji. Karena *variables sampling* memfokuskan pada jumlah moneter maka dapat digunakan dalam pengujian substantif. Sebagaimana dilihat dalam Gambar 8-1, *variables sampling* mencakup *sampling perkiraan* yang dapat berupa *perkiraan saldo akun* atau *perkiraan jumlah kesalahan maksimum dalam saldo akun*.

Dalam *variables sampling* ini auditor memilih item sampel (yaitu sampel dari transaksi atau bagian-bagian dari saldo akun, misalnya barang persediaan) dan berdasarkan sampel ini auditor memperkirakan rentang nilai (antara batas tertinggi dan batas terendah) di mana saldo akun laporan keuangan seharusnya berada. Bentuk *sampling perkiraan* ini dapat diwakili dengan pernyataan berikut: “Dari item-item barang persediaan yang diperiksa, Saya 95% yakin bahwa nilai saldo akun barang persediaan berada di antara batas atas Rp 1,5 milyar dan batas bawah Rp 1,3 milyar. (Dengan kata lain dapat dinyatakan: “terdapat risiko 5% bahwa nilai dari saldo akun barang persediaan melebihi Rp. 1,5 milyar atau kurang dari Rp. 1,3 milyar).

Variables sampling tidak memperkirakan nilai dari saldo akun tetapi auditor memperkirakan jumlah kesalahan maksimum yang mungkin terdapat dalam saldo akun. Bentuk *sampling perkiraan* ini dapat diwakili dengan

pernyataan berikut: “Dari item-item barang persediaan yang diperiksa, Saya 95% yakin bahwa jumlah kesalahan maksimum dalam saldo akun barang persediaan tidak melebihi Rp. 5 juta. (Dengan kata lain dapat dinyatakan: “terdapat risiko 5% bahwa jumlah kesalahan dalam saldo akun barang persediaan lebih dari Rp. 5 juta).

Meskipun variables sampling adalah teknik audit yang bermanfaat, banyak aplikasi prosedur variables sampling dalam suatu populasi menghasilkan ukuran sampel yang cukup besar. Karena itu, PPS (monetary unit) sampling lebih banyak digunakan daripada variables sampling.

Seperti yang dijelaskan dalam Gambar 8-1, PPS sampling adalah campuran dari *attributes sampling* dan *variables sampling*. PPS sampling adalah teknik yang berdasarkan nilai moneter dalam populasi sehingga dikatakan menjadi bagian dari variables sampling. Akan tetapi, teknik attributes sampling juga digunakan dalam menentukan ukuran sampel dan mengevaluasi hasil sampel. Untuk mendapatkan gambaran yang jelas tentang PPS sampling, prosedur-prosedurnya akan dijelaskan di bagian berikut. Untuk ilustrasi, asumsikan bahwa jumlah saldo Bagian lancar pinjaman terhadap perusahaan Daerah adalah Rp. 30 milyar. Auditor hendak mengetahui apakah terdapat salah saji yang material dalam saldo ini. Langkah-langkah dalam PPS sampling diilustrasikan pada Tabel 8-4.

Ada 2 hal penting yang perlu diperhatikan dalam ilustrasi ini. Pertama, metode ini memberikan kemungkinan yang kecil kepada akun bersaldo kecil untuk dipilih sebagai sampel. Karena itu penting untuk melengkapi ke-156 sampel dengan pemilihan saldo akun debitor yang kecil untuk menyelidiki saldo-saldo akun kecil yang mungkin mengandung salah saji material.

Kedua, kesalahan yang ditemukan dalam ilustrasi ini adalah saldo bagian lancar piutang perusahaan daerah yang seharusnya Rp. 400 juta tetapi dicatat Rp. 200 juta. Ini diperlakukan sebagai satu deviasi karena satu rupiah dalam satu saldo akun debitor mengandung kesalahan (langkah 10). Karena itu untuk menentukan proyeksi tingkat kesalahan maksimal dalam populasi, deviasi aktual yang ditemukan berada pada kolom yang relevan dalam Tabel 8-5. Tetapi kenyataannya saldo debitor tidak salah secara total karena saldo yang Rp 400 juta tidak dicatat sebagai Rp. 0 melainkan Rp. 200 juta. Inilah yang disebut kesalahan sebagian (*partial error*). Untuk kesalahan sebagian ini (50% error) auditor dapat menginterpolasi antara kolom deviasi aktual 0 dan 1 sehingga menghasilkan proyeksi kesalahan maksimal dalam populasi adalah 2,55% $((2+3,1)/2)$. Penjelasan kembali yang berhubungan dengan kesalahan sebagian ini dapat mengurangi proyeksi kesalahan maksimum dari 3,1% menjadi 2,55 persen. Hal ini akhirnya dapat mempengaruhi kesimpulan auditor dalam menerima atau tidak populasi tersebut.

PELAPORAN DAN TINDAK LANJUT HASIL AUDIT

Langkah-langkah dalam PPS sampling	Contoh ilustrasi
Menentukan tujuan dari prosedur audit	Untuk mendapat kesimpulan apakah saldo Bagian lancar pinjaman terhadap Perusahaan Daerah tidak mengandung salah saji yang material
Menentukan populasi (atau lebih tepat kerangkanya (frame))	30.000.000.000 unit moneter untuk setiap Rp. 1. (Setiap rupiah dalam populasi diperlakukan sama dengan unit fisik (1 SPP) dalam attributes sampling)
Menentukan tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi dalam populasi.	Asumsikan tingkat kesalahan yang dapat diterima adalah 4%. Batas atas dan batas bawah materialitas adalah Rp. 1,2 milyar.
Menentukan tingkat keyakinan yang diinginkan (atau tingkat risiko sampling yang diinginkan)	Asumsikan tingkat keyakinan yang diinginkan adalah 95% (atau risiko sampling 5%)
Memperkirakan tingkat kesalahan yang diharapkan dalam populasi (berdasarkan hasil prosedur audit sebelumnya). Ini sama dengan tingkat deviasi dalam populasi yang diharapkan dalam attributes sampling.	Asumsikan tingkat kesalahan yang diharapkan dalam populasi adalah 1% yaitu auditor mengharapkan populasi mengandung salah saji sebesar Rp. 300 juta lebih dari atau kurang dari saldo yang dinyatakan sebesar Rp. 30 milyar.
Menggunakan tabel yang relevan untuk menentukan jumlah sampel yang disyaratkan.	Lihat tabel 8.4 yang berjudul “Ukuran sampel untuk attributes sampling”
Menggunakan tabel dan parameter yang telah ditetapkan berdasarkan penilaian auditor di atas, untuk menentukan ukuran sampel.	Tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi 4% (Lihat langkah 3). Ini terdapat dalam kolom yang relevan dalam tabel. Tingkat deviasi populasi adalah 1% (Lihat langkah 5). Ini terdapat dalam baris yang relevan. Ukuran sampel yang disyaratkan berada pada perpotongan antara kolom dan baris yang relevan. Jumlah sampelnya adalah 156.
melakukan pemilihan sampel secara acak sesuai ukuran sampel yang disyaratkan.	Memilih 156 sampel saldo rupiah dengan menggunakan metode pemilihan PPS, dan mengidentifikasi saldo akun debitur secara individu di mana sampel itu berada (lihat penjelasan metode pemilihan PPS).
Melaksanakan prosedur audit yang relevan dan mencatat kesalahan (deviasi)	Mengkonfirmasi saldo akun yang mengandung 156 sampel tadi kepada debiturnya dengan menggunakan teknik konfirmasi atau prosedur alternatif seperti biasanya. Asumsikan bahwa satu saldo akun debitur yang seharusnya Rp. 200 juta dicatat Rp. 400 juta dan tidak ada kesalahan lain yang ditemukan
Menggeneralisasikan sampel ke	Lihat Tabel VII.5 yang berjudul “Evaluasi hasil

Langkah-langkah dalam PPS sampling	Contoh ilustrasi
<p>populasinya dengan menggunakan tabel yang relevan untuk mengevaluasi hasil attributes sampling.</p>	<p>attributes sampling” Jumlah kesalahan (deviasi) aktual yang ditemukan berada dalam kolom yang relevan. (dalam contoh ini diasumsikan 1 (satu) deviasi yang ditemukan. Meskipun jumlah saldo debitur yang diperiksa adalah 400 juta, hanya 1 dari 400 juta rupiah ini yang termasuk dalam sampel. Dalam 1 rupiah inilah mengandung kesalahan Ukuran sampel ditentukan dalam baris yang relevan. (dalam contoh ini adalah 150 yaitu yang terdekat dengan 156: lihat langkah 7) Dari tabel evaluasi (berdasarkan asumsi-asumsi tadi) dapat dilihat bahwa proyeksi tingkat kesalahan maksimum dalam populasi (persentase dari rupiah yang salah saji) adalah 3,1%.</p>
<p>Menganalisa kesalahan yang terdeteksi untuk meyakinkan apakah kesalahan tersebut terjadi karena satu saja situasi ataukah kesalahan tersebut merupakan indikasi terjadinya masalah yang lebih meluas. (contohnya pengendalian yang berfungsi tidak efektif karena otorisator berhalangan hadir).</p>	<p>Menyelidiki penyebab kesalahan yang terdeteksi. Asumsikan kesalahan ini disebabkan karena kesalahan insidental dalam pengendalian di mana 2 dokumen piutang sebesar masing-masing Rp. 200 juta kepada perusahaan daerah yang telah dilunasi tetapi hanya satu yang dicatat sebagai pelunasan dalam buku besar debitur.</p>
<p>Menerapkan aturan pengambilan keputusan untuk <i>acceptance sampling</i>. Jika proyeksi tingkat kesalahan maksimum melebihi tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi maka harus disimpulkan bahwa saldo akun mungkin mengandung salah saji. Jika proyeksi tingkat kesalahan maksimum dalam populasi lebih kecil dari tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi, dan deviasinya telah dianalisis seperti langkah 11, maka harus disimpulkan bahwa saldo akun tidak mengandung salah saji yang material.</p>	<p>Proyeksi tingkat kesalahan maksimum dalam populasi adalah 3,1%. Jumlah ini adalah kurang dari 4% tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi (lihat langkah 3). Selanjutnya berdasarkan penelitian, deviasi yang ditemukan merupakan kesalahan insidental dalam pengendalian (Lihat langkah 11). Sebagai hasil dari temuan ini maka auditor menyimpulkan bahwa saldo bagian lancar piutang kepada perusahaan negara sebesar Rp. 30 milyar tidak mengandung salah saji yang material.</p>

TABEL 8-4: LANGKAH-LANGKAH DALAM PPS SAMPLING DAN ILUSTRASINYA

Tingkat keyakinan 95% (Risiko sampling 5%)											
Tingkat deviasi yang diharapkan dalam populasi (persentase)	Tingkat deviasi yg dapat ditoleransi (persentase)										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
0,00	149	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
0,25	236	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0,50		157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0,75		208	117	93	78	66	58	51	46	30	22
1,00			156	93	78	66	58	51	46	30	22
1,25			156	124	78	66	58	51	46	30	22
1,50			192	124	103	66	58	51	46	30	22
1,75			227	153	103	88	77	51	46	30	22
2,00				181	127	88	77	68	46	30	22
2,25				208	127	88	77	68	61	30	22
2,50					150	109	77	68	61	30	22
2,75					173	109	95	68	61	30	22
3,00					195	129	95	84	61	30	22
3,25						148	112	84	61	30	22
3,50						167	112	84	76	40	22
3,75						185	129	100	76	40	22
4,00							146	100	89	40	22
5,00								158	116	40	30
6,00									179	50	30
7,00										68	37

TABEL 8-5: UKURAN SAMPEL UNTUK ATTRIBUTES SAMPLING

Menindaklanjuti hasil sampling

Tanpa mempertimbangkan teknik sampling yang digunakan apakah judgmental sampling atau statistical sampling, auditor tidak hanya begitu saja bergantung pada metode sampling yaitu aturan pengambilan keputusan untuk menerima atau tidak. Sebagai contoh, apabila proyeksi tingkat deviasi/kesalahan maksimum populasi dalam *acceptance sampling* lebih kecil dari tingkat deviasi/kesalahan yang dapat diterima tidak berarti secara otomatis auditor akan menerima bahwa prosedur pengendalian intern auditan berfungsi secara efektif selama periode pelaporan.

Tingkat keyakinan 95% (Risiko sampling 5%)											
Ukuran sampel	Jumlah aktual deviasi yg ditemukan										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25	11,3	17,6									
30	9,5	14,9	19,5								
35	8,2	12,9	16,9								
40	7,2	11,3	14,9	18,3							
45	6,4	10,1	13,3	16,3	19,2						
50	5,8	9,1	12,1	14,8	17,4	19,9					
55	5,3	8,3	11,0	13,5	15,9	18,1					
60	4,9	7,7	10,1	12,4	14,6	16,7	18,8				
65	4,5	7,1	9,4	11,5	13,5	15,5	17,4	19,3			
70	4,2	6,6	8,7	10,7	12,6	14,4	16,2	18,0	19,7		
75	3,9	6,2	8,2	10,0	11,8	13,5	15,2	16,9	18,4	20,0	
80	3,7	5,8	7,7	9,4	11,1	12,7	14,3	15,8	17,3	18,8	
90	3,3	5,2	6,8	8,4	9,9	11,3	12,7	14,1	15,5	16,8	18,1
100	3,0	4,6	6,2	7,6	8,9	10,2	11,5	12,7	14,0	15,2	16,4
125	2,4	3,7	4,9	6,1	7,2	8,2	9,3	10,3	11,3	12,2	13,2
150	2,0	3,1	4,1	5,1	6,0	6,9	7,7	8,6	9,4	10,2	11,0
200	1,5	2,3	3,1	3,8	4,5	5,2	5,8	6,5	7,1	7,7	8,3

TABEL 8-5A: EVALUASI ATAS HASIL ATTRIBUTES SAMPLING

Sama halnya jika jumlah saldo akun yang diperkirakan berada pada rentang kesalahan yang dapat ditoleransi juga tidak secara otomatis menghasilkan kesimpulan bahwa saldo akun tersebut tidak mengandung salah saji yang material. Akan tetapi, auditor harus tetap waspada atas kemungkinan bahwa prosedur pengendalian intern auditan mungkin tidak berfungsi efektif selama periode pelaporan atau saldo akun yang diperiksa mungkin mengandung salah saji yang material. Jadi seperti contoh dalam penjelasan attributes sampling plan dan variables sampling plan, semua deviasi yang terdeteksi dalam pemeriksaan unit sampel dalam *acceptance dan monetary unit sampling*, harus dianalisa untuk mengetahui penyebabnya (tidak terkecuali apakah melebihi atau kurang dari tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi).

Akan tetapi asumsikan bahwa tidak ada hal-hal yang menyebabkan auditor untuk menyimpulkan yang sebaliknya, jika hasil sampel berdasarkan aturan pengambilan keputusan metode sampling mengatakan “ya” maka auditor akan menyimpulkan bahwa prosedur pengendalian intern auditan

(yang akan diandalkannya untuk mencegah salah saji yang material) berfungsi secara efektif atau saldo akun yang diperiksa tidak mengandung salah saji yang material. Walaupun demikian auditor tetap waspada atas risiko sampling dan tetap mengawasi bukti-bukti selanjutnya yang menandakan bahwa kesimpulannya ini adalah tidak valid.

Apabila hasil sampel mengindikasikan bahwa prosedur pengendalian intern tidak dapat diandalkan atau saldo akun mungkin mengandung salah saji material, temuan ini harus ditindaklanjuti dengan teknik-teknik audit alternatif. Dalam kasus di mana prosedur pengendalian intern ditemukan tidak berjalan efektif, prosedur pengendalian yang lain dapat ditemukan dan diuji untuk melihat apakah prosedur pengendalian yang lain ini dapat diandalkan untuk mendeteksi dan mencegah kemungkinan kesalahan yang relevan. Bila tidak ditemukan juga prosedur pengendalian lain yang dapat diandalkan maka auditor dapat memperluas pengujian substantif. Jika sampel mengindikasikan bahwa saldo akun mungkin mengandung salah saji material, teknik-teknik audit alternatif perlu dilakukan untuk meyakini bahwa kesimpulan ini valid atau tidak valid.

Contoh Kasus (Attribut Sampling)

Pengantar

Kantor Dinas Pekerjaan Umum (Dinas PU) daerah X, memiliki gudang perbekalan tempat menyimpan barang-barang persediaan untuk berbagai keperluan dalam rangka penyediaan sarana dan prasarana fisik. Faktor kunci pengendalian intern dari keluar masuknya barang dalam gudang tersebut terletak pada sistem pengendalian yang dilakukan oleh internal audit. Setiap barang yang masuk ke dalam gudang harus sudah dipastikan bahwa barang tersebut telah dipesan sebelumnya. Pengawasan atas barang yang masuk dilakukan oleh penjaga gudang dengan cara memberikan cap “diterima” pada dokumen nota pembelian. Bila barang hanya diterima sebagian, maka nota pembelian tersebut diberi coretan dengan tinta merah sebagai tanda bahwa barang yang diterima hanya sebagian.

Parameter sampling

Dalam rangka melakukan audit terhadap pelaksanaan prosedur diatas (compliance audit), auditor memutuskan untuk melakukan uji sampel terhadap dokumen-dokumen yang terkait dengan keluar masuknya barang di gudang. Parameter yang ditetapkan oleh auditor adalah sebagai berikut:

- a) Auditor menghendaki tingkat keyakinan sebesar 90% bahwa dokumen yang tidak diproses sesuai dengan prosedur (tingkat kesalahan) tidak lebih dari 4% dari total dokumen yang ada dalam populasi.
- b) Pada dokumen yang dijadikan sampel, diharapkan tidak ditemukan adanya kesalahan.

Hal ini merupakan contoh penerapan atribut sampling, dimana setiap dokumen yang dijadikan sampel dilihat apakah telah sesuai atau tidak dengan standar yang telah ditetapkan.

Jumlah sampel

Dengan menggunakan Tabel *Reliability Factor* dibawah ini, maka jumlah sampel yang akan diambil dapat dilakukan dengan cara berikut.

Jumlah kesalahan pada sampel	Tingkat keyakinan (%)					
	50	75	85	90	95	99
0	0,69	1,39	1,90	2,31	3,00	4,61
1	1,68	2,69	3,38	3,89	4,75	6,64
2	2,68	3,92	4,73	5,33	6,30	8,41
3	3,67	5,11	6,02	6,69	7,76	10,05
4	4,67	6,28	7,27	8,00	9,16	11,61
5	5,67	7,42	8,50	9,28	10,52	13,11

Tabel 8-6: Reliability Factor (sumber: Public Sector Audit hal.179 berdasarkan distribusi kumulatif Poisson)

$$\text{Jumlah sampel} = \frac{\text{Reliability Factor}}{\text{Tingkat kesalahan \%}}$$

Berdasarkan data pada tabel 8-6, reliability factor untuk tingkat keyakinan 90% dan jumlah kesalahan pada sampel sebesar 0 adalah 2,31. Dengan angka-angka tersebut maka jumlah sampel yang akan diambil adalah sebagai berikut.

$$\text{Jumlah sampel} = \frac{2,31}{4 \%} = 57,75 \text{ atau } 58 \text{ sampel}$$

Pengambilan sampel

Dalam mengamati prosedur pengiriman barang, auditor melihat bahwa nota pengiriman barang tersebut dibuat dalam suatu formulir yang dicetak oleh komputer. Formulir yang digunakan tersebut sudah terdapat nomor yang berurutan. Bon permintaan barang disimpan dalam file terpisah dan disusun

berdasarkan nomor yang berurutan pula. Setiap bon permintaan barang dapat dicocokkan dengan nota pengiriman barangnya, dengan jeda waktu antara permintaan barang dengan pengirimannya mencapai 4 bulan.

Tujuan auditor adalah untuk memastikan bahwa kontrol terhadap keluar masuknya barang telah dilakukan dengan baik. Untuk mencapai tujuan tersebut, auditor memeriksa nota permintaan barang lalu melihat apakah nota tersebut terdapat cap “diterima” atau terdapat coretan yang menandakan bahwa barang baru terkirim sebagian. Setelah yakin nota permintaan tersebut diproses dengan benar, maka auditor akan membandingkannya dengan nota pengiriman barang terkait. Nota permintaan dan nota pengiriman barang yang hendak diperiksa oleh auditor adalah nota tahun lalu yang bernomor X7/1 sampai dengan X7/24742. Dengan menggunakan tabel random, auditor memilih 58 nota dari seluruh nota yang bernomor 00001 sampai dengan 24742. Untuk setiap nota yang terpilih sebagai sampel, auditor membutuhkan waktu 2 menit untuk memverifikasi antara nota permintaan dan nota pengiriman barang.

Hasil yang dicapai

Setelah melakukan verifikasi terhadap nota yang dijadikan sampel, auditor menyimpulkan pekerjaannya sebagai berikut:

Jumlah populasi : 24.742 nota

Jumlah sampel : 58 nota

Jumlah kesalahan yang ditemukan : nihil

Dengan hasil tersebut, auditor mendapat keyakinan sebesar 90% bahwa kesalahan yang terdapat dalam seluruh nota dalam populasi tidak melebihi 4%.

Kesimpulan

Berdasarkan proses yang telah dilakukan, auditor dapat memberitahukan kepada Kepala Kantor Dinas PU kota X bahwa pengawasan internal atas keluar masuknya barang di gudang telah berjalan dengan baik, dalam batas-batas toleransi yang diperkenankan.

Pertimbangan lebih lanjut

Jika satu saja ditemukan kesalahan dalam nota yang dijadikan sampel, maka auditor patut ragu bahwa ia yakin 90% kesalahan yang ada pada populasi tidak lebih dari 4%. Jika auditor ragu terhadap keyakinan tersebut, maka ia harus menurunkan tingkat keyakinan yang telah ditetapkan sebelumnya atau melakukan proses audit yang lebih mendalam. Auditor wajib melaporkan hasil temuannya ini kepada pimpinan kantor.

Seandainya auditor mau merevisi asumsinya, katakanlah ada 2 sampel yang diperkirakan terdapat kesalahan, maka untuk mendapatkan keyakinan

sebesar 90% bahwa total kesalahan yang terdapat dalam populasi tidak melebihi 4% diperlukan sampel sebanyak 113 nota (5,33/0,04). Semakin besar jumlah kesalahan yang diantisipasi, maka semakin banyak pula sampel yang diperlukan untuk tetap mempertahankan tingkat keyakinan yang dikehendaki.

Rangkuman

Audit sampling adalah penerapan prosedur audit terhadap kurang dari 100% item-item yang berkaitan dengan saldo akun atau kelas transaksi sedemikian rupa sehingga semua item tersebut (*unit sampling*) memiliki kesempatan untuk dipilih. Dengan menggunakan audit sampling, auditor dapat menyimpulkan karakteristik dari populasi di mana sampel tersebut diambil. Audit sampling dapat menggunakan pendekatan statistik dan pendekatan nonstatistik.

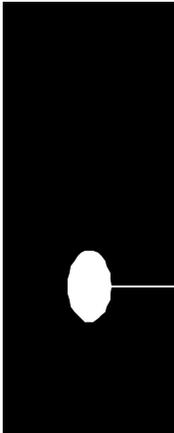
Teknik audit sampling memiliki risiko yang disebut risiko sampling (*sampling risk*). Risiko sampling adalah risiko karena kesimpulan yang diambil berdasarkan sampel, berbeda dengan kesimpulan yang diambil berdasarkan keseluruhan populasi bila atas sampel dan populasi tersebut diterapkan prosedur audit yang sama. Dengan kata lain, risiko sampling adalah risiko di mana auditor mengambil kesimpulan yang salah tentang populasi karena sampel yang diperiksa tidak mewakili populasi tersebut.

Non Statistical sampling mengacu pada penggunaan teknik sampling dalam keadaan di mana auditor mengandalkan penilaiannya sendiri dalam menentukan berapa besar sampel yang harus diambil; item-item mana yang dipilih; dan menentukan tingkat keandalan populasi berdasarkan uji unit sampel. Keuntungan metode ini adalah cepat dan murah, sedangkan kelemahannya adalah metode ini cenderung bias dan lebih sulit untuk dipertahankan apabila harus dipresentasikan di pengadilan.

Statistical sampling mengacu pada penggunaan teknik sampling yang menggunakan teori probabilitas untuk membantu auditor dalam menentukan: jumlah sampel dan tingkat keandalan populasi berdasarkan uji unit sampel. Kelebihan metode ini adalah; tidak bias, unsur sampling dapat dipertanggungjawabkan, serta lebih mudah dipresentasikan di depan pengadilan.

Latihan

1. Sebutkan definisi audit sampling serta pendekatan yang dilakukan dalam audit sampling!
2. Jelaskan risiko yang terkait dengan audit sampling! Seperti apa risiko sampling tersebut?
3. Sebutkan dan jelaskan pertimbangan yang perlu dilakukan oleh auditor dalam merancang sampel!
4. Sebutkan dan jelaskan metode pemilihan unit sampel!
5. Apa yang Saudara ketahui tentang attributes sampling plan dan variables sampling plan?



IX. DAMPAK TEKNOLOGI INFORMASI TERHADAP AUDIT

Tujuan Instruksional

Sesudah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- Memahami pengaruh teknologi informasi (TI) terhadap pengendalian intern
- Memperkirakan risiko dari TI
- Memahami pengendalian intern untuk TI
- Memahami dampak TI dalam proses audit

Pendahuluan

Dalam Bab V dan VI telah dijelaskan komponen-komponen Sistem Pengendalian Manajemen Sektor Publik dan bagaimana auditor memperoleh pemahaman tentang pengendalian manajemen serta memperkirakan risiko pengendalian. Pada bab ini akan dijelaskan bagaimana penggunaan teknologi informasi dalam sistem akuntansi mempengaruhi risiko-risiko audit dan pengendalian manajemen (pengendalian intern). Penggunaan teknologi informasi dapat meningkatkan pengendalian intern dengan menambah

prosedur pengendalian baru yang dilakukan oleh komputer dan mengganti pengendalian manual yang seringkali menjadi subyek bagi *human error*. Teknologi informasi juga dapat menimbulkan risiko-risiko baru. Bab ini akan menjelaskan risiko-risiko khusus dalam lingkungan teknologi informasi, menjelaskan pengendalian yang dapat dilaksanakan untuk mengatasi risiko itu dan akan menjelaskan bagaimana pengendalian yang berhubungan dengan teknologi informasi mempengaruhi proses audit.

Auditor harus berhati-hati untuk tidak terlalu mengandalkan suatu informasi hanya karena informasi itu dihasilkan oleh komputer. Memang banyak yang berasumsi bahwa bila informasi itu dihasilkan oleh komputer maka hasilnya adalah benar. Akhirnya yang sering terjadi adalah auditor terlalu mengandalkan informasi keluaran (*output*) hasil komputer yang belum teruji keakuratannya karena auditor lupa bahwa komputer hanya melakukan pekerjaan-pekerjaan yang telah terprogram untuk dilakukan. Auditor harus memahami dan menguji pengendalian berbasis komputer sebelum menyimpulkan bahwa informasi yang dihasilkan komputer itu dapat diandalkan.

Bagaimana Teknologi Informasi meningkatkan Pengendalian Manajemen

Banyak entitas baik besar maupun kecil menggunakan teknologi informasi untuk mencatat dan mengolah transaksi usaha. Termasuk juga dalam sektor publik di mana hampir di setiap instansi pemerintah sudah menggunakan teknologi informasi dalam membantu melaksanakan tugasnya. Dalam lingkup Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat, pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Perbendaharaan sudah menggunakan teknologi informasi dalam mencatat dan mengolah transaksi-transaksi setiap instansi pemerintah dalam rangka menghasilkan suatu laporan keuangan yang terkonsolidasi. Sejalan dengan perkembangan kegiatannya, setiap institusi pasti akan terus meningkatkan kemampuan sistem teknologi informasinya untuk menangani kebutuhan informasi yang juga terus meningkat apalagi dengan dituntutnya akuntabilitas dari setiap institusi pemerintah. Maka adalah hal yang biasa bila melihat penggunaan lingkungan jaringan yang rumit, internet, dan fungsi teknologi informasi yang tersentralisasi dalam institusi-institusi saat ini.

Peningkatan dalam pengendalian intern karena penggunaan teknologi informasi dalam sistem akuntansi mencakup:

Pengendalian komputer menggantikan pengendalian manual

Keuntungan dari teknologi informasi seperti kemampuan untuk mengolah jumlah transaksi rumit dalam volume yang sangat besar dengan biaya yang murah, menyebabkan institusi-institusi menggunakan teknologi informasi dalam proses pelaporan keuangan. Satu keuntungan TI adalah kemampuannya untuk meningkatkan pengendalian intern dengan menggunakan pengendalian yang dilaksanakan komputer dalam aktivitas pemrosesan transaksi setiap hari. Penggantian prosedur manual dengan pengendalian yang telah terprogram untuk menerapkan mekanisme *check and balances* atas setiap transaksi yang diproses dapat mengurangi *human error* yang sering terjadi dalam lingkungan tradisional dengan cara manual. Sistem TI yang dikendalikan dengan baik adalah potensi yang besar untuk mengurangi salah saji karena komputer mengolah informasi secara konsisten. Contoh dari pengendalian intern yang dilakukan oleh komputer yang sebelumnya dilakukan secara manual adalah membandingkan total saldo anggaran yang telah dikeluarkan dengan Surat Perintah Pembayaran dengan pagu anggaran dalam Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DIPA). Pengendalian keamanan secara online dalam aplikasi, database dan sistem operasi juga dapat meningkatkan pemisahan tugas dan wewenang.

Tersedianya informasi yang berkualitas tinggi

Apabila manajemen yakin atas keandalan informasi yang dihasilkan oleh teknologi informasi, penggunaan informasi ini oleh manajemen dapat meningkatkan kualitas keputusan manajemen. Pertama-tama lingkungan TI yang kompleks biasanya dilaksanakan secara efektif karena kompleksitas mensyaratkan organisasi, prosedur dan pencatatan yang efektif. Kedua, Sistem TI menyediakan informasi yang lebih berkualitas dan lebih cepat bagi manajemen bila dibandingkan dengan kebanyakan sistem manual.

Memperkirakan risiko dari Teknologi Informasi

Walaupun TI dapat meningkatkan pengendalian intern entitas, TI juga dapat mempengaruhi risiko pengendalian entitas secara keseluruhan. Banyak risiko yang berkaitan dengan sistem manual berkurang dan dalam kasus-kasus tertentu risiko itu dapat dihilangkan. Akan tetapi risiko baru yang khusus

dalam lingkungan TI akan muncul dan risiko tersebut dapat menimbulkan kerugian yang mendasar apabila diabaikan. Sebagai contoh yaitu ketidakmampuan mengambil informasi yang penting karena kegagalan sistem TI atau penggunaan informasi yang tidak dapat diandalkan karena kesalahan pengolahan oleh TI itu dapat membahayakan entitas. Risiko-risiko ini meningkatkan kemungkinan salah saji yang material dalam laporan keuangan sehingga perlu dipertimbangkan oleh manajemen dan auditor. Risiko-risiko utama berkaitan dengan lingkungan TI adalah sebagai berikut:

Ketergantungan pada kemampuan berfungsinya perangkat keras dan perangkat lunak

Tanpa perlindungan fisik serta pemeliharaan yang memadai, perangkat keras dan perangkat lunak dapat tidak berfungsi. Karena itu sangat penting untuk secara fisik melindungi perangkat keras, perangkat lunak dan data yang berhubungan dari kerusakan fisik yang disebabkan oleh penggunaan yang tidak tepat, sabotase dan kerusakan lingkungan seperti kebakaran, panas kelembaban dan air. Disamping perlindungan fisik, pemeliharaan juga sesuatu yang tidak boleh dilupakan. Komputer merupakan kumpulan peralatan elektronik yang sensitif terhadap debu, sehingga perlu dibersihkan secara berkala. Perangkat lunak pun perlu dipelihara dengan cara melakukan update ke situs pembuatnya. Contoh software yang harus di update secara berkala adalah software peraturan perpajakan dan software anti virus.

Kejelasan jejak audit (*audit trail*)

Penggunaan TI biasanya mengurangi bahkan menghapuskan dokumen-dokumen sumber dan catatan-catatan yang memungkinkan entitas untuk melacak informasi akuntansi karena banyak informasi yang dimasukkan langsung ke dalam komputer. Dokumen-dokumen dan catatan-catatan ini disebut *audit trail*. Karena hilangnya jejak audit maka diperlukan pengendalian lain yang harus dilakukan untuk mengganti kemampuan tradisional dalam hal membandingkan informasi yang dihasilkan dengan data *hard copy*. Pada sistem tradisional, bila auditor hendak menguji validitas saldo akun, misalnya akun penjualan, ia dapat melakukannya dengan cara meneliti dokumen-dokumen pendukung dari akun tersebut seperti bon penjualan, dan sebagainya. Pada lingkungan IT terkomputerisasi, bon penjualan tersebut bisa jadi sudah tidak ada lagi, apalagi bila entitas menerapkan penjualan online.

Mengurangi campur tangan manusia

Dalam banyak lingkungan TI, pegawai yang berhubungan dengan pengolahan awal transaksi tidak pernah melihat hasil akhir dari pemrosesan transaksi itu. Karena itu mereka kurang mampu untuk mengidentifikasi kesalahan pengolahan. Walaupun mungkin mereka dapat melihat hasilnya, adalah tetap sulit bagi mereka untuk mengenali kesalahan tersebut karena hasil pemrosesan biasanya sudah sangat ringkas. Hal lain juga adalah pegawai cenderung untuk menyatakan bahwa keluaran dari TI adalah benar karena dihasilkan oleh komputer.

Kesalahan sistematis dan kesalahan acak

Ketika organisasi menggantikan prosedur manual dengan prosedur berbasis teknologi, risiko kesalahan acak akan berkurang. Akan tetapi risiko kesalahan sistematis akan bertambah karena keseragaman pemrosesan komputer. Satu kali prosedur terprogram dalam perangkat lunak komputer, komputer akan mengolah informasi secara konsisten untuk semua transaksi sampai prosedur yang telah terprogram itu diubah. Secara langsung kesalahan dalam pemrograman perangkat lunak dan perubahan dalam perangkat lunak tersebut biasanya menyebabkan banyak salah saji yang signifikan. Risiko ini semakin besar apabila sistem TI tersebut tidak diprogram untuk mengidentifikasi transaksi yang tidak biasa, atau apabila jejak audit tidak mencukupi.

Akses yang tidak diotorisasi

Sistem akuntansi berbasis TI biasanya memungkinkan akses terhadap data master dan catatan-catatan lain yang disimpan dalam bentuk elektronik secara on-line. Karena akses on-line dapat terjadi dari banyak tempat yang terpencil termasuk pihak-pihak luar dengan akses melalui internet, maka ada kemungkinan terjadi akses yang tidak seharusnya. Tanpa pembatasan online seperti *passwords* dan *user IDs*, kegiatan yang tidak terotorisasi dapat dilakukan melalui komputer oleh siapapun, sehingga dapat menyebabkan perubahan yang tidak seharusnya dalam program perangkat lunak dan file master (termasuk juga dapat membocorkan informasi rahasia yang seharusnya dijaga).

Kehilangan data

Banyak data dalam lingkungan TI disimpan dalam file elektronik yang tersentralisasi. Ketika data disentralisasi, ada risiko tambahan yaitu kehilangan sebagian atau kerusakan keseluruhan file data. Jika hal ini sampai terjadi, terdapat kesalahan yang potensial dalam laporan keuangan dan disamping itu pula organisasi ini dapat mengalami hambatan serius dalam melaksanakan kegiatannya operasionalnya. Untuk mengurangi risiko ini, suatu organisasi harus memiliki sistem backup data yang memadai, terutama jika data-data tersebut sangat penting/rahasia.

Mengurangi pembagian tugas

Ketika suatu organisasi memutuskan menerapkan sistem IT untuk menggantikan sistem manual, komputer melakukan banyak tugas yang dulunya dipisahkan seperti otorisasi dan pencatatan. Karena itu penggabungan kegiatan-kegiatan dari berbagai bagian organisasi yang berbeda ke dalam fungsi TI menyebabkan sentralisasi tanggung jawab yang sebelumnya terpisah. Administrator TI yang memiliki akses terhadap perangkat lunak dan file master dapat mencuri aset meskipun fungsi-fungsi utama telah dipisah secara layak dalam fungsi TI.

Kurangnya otorisasi secara tradisional

Adalah hal yang biasa dalam Sistem TI yang maju, jenis-jenis transaksi tertentu dimasukkan secara langsung secara otomatis oleh komputer. Karena itu otorisasi yang memadai sangat bergantung pada prosedur-prosedur dalam perangkat lunak dan ketepatan dalam file master yang digunakan dalam pembuatan keputusan otorisasi. Dalam sistem yang tradisional, otorisasi dilakukan oleh orang yang berbeda dengan orang yang menerbitkan dokumen. Bila terdapat kesalahan dalam dokumen, maka ada kemungkinan kesalahan tersebut akan ditemukan oleh bagian otorisasi, sehingga bisa segera diperbaiki. Dalam sistem TI, bila dokumen tersebut langsung dimasukkan ke dalam file master tanpa melalui otorisasi, maka kesalahan tersebut akan menetap di file master selamanya dan mempengaruhi seluruh akun yang terkait.

Kebutuhan atas orang yang berpengalaman dengan TI

Pegawai dengan pengetahuan dan pengalaman untuk menginstall, memelihara dan menggunakan sistem TI adalah penting bagi organisasi. Banyak organisasi mendirikan fungsi TI yang terdiri dari programmer, operator, penyelia jaringan, perpustakaan, petugas entry data, spesialis *quality assurance*, dan administrator database. Banyak juga organisasi yang memberikan kesempatan kepada pihak luar untuk mengatur operasi TI dalam organisasi tersebut. Tingkat keandalan dari sistem TI dan informasi yang dihasilkan menjadi sangat bergantung pada kemampuan organisasi untuk mempekerjakan pegawai atau konsultan yang memiliki pengetahuan dan pengalaman teknologi yang memadai.

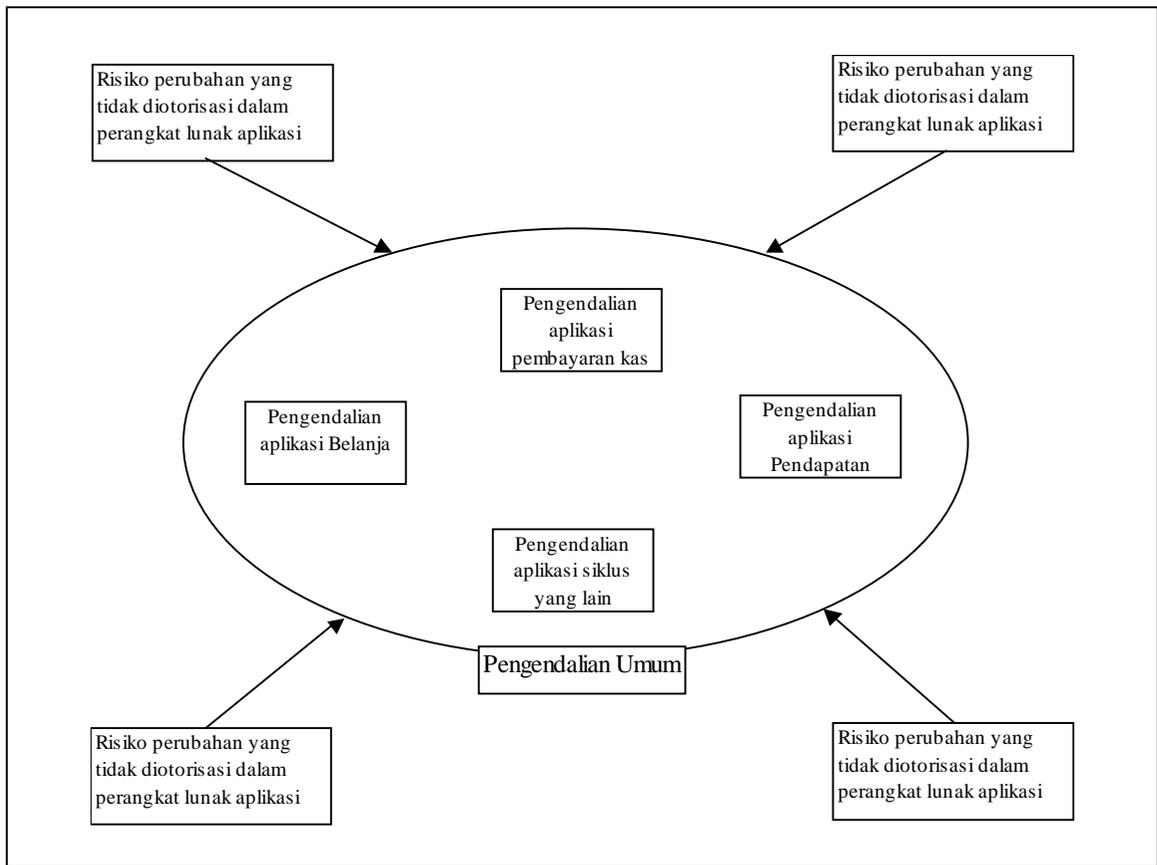
Pengendalian intern khusus untuk Teknologi Informasi

Untuk mengatasi risiko-risiko yang berkaitan dengan penggunaan TI, suatu organisasi biasanya menerapkan pengendalian khusus untuk fungsi TI. Secara umum pengendalian dalam sistem TI dapat dikelompokkan menjadi 2 (dua) kelompok yaitu pengendalian umum (*general control*) dan pengendalian aplikasi (*application control*).

Pengendalian umum berhubungan dengan semua aspek dari fungsi TI termasuk administrasi, pembelian dan pemeliharaan perangkat lunak, pengamanan fisik dan online atas akses terhadap perangkat keras, perangkat lunak, dan data-data yang berhubungan, perencanaan *backup* untuk keadaan-keadaan darurat yang tidak diharapkan, dan pengendalian atas perangkat keras.

Pengendalian aplikasi diterapkan dalam proses dari setiap transaksi seperti pengendalian terhadap proses belanja dan pengeluaran kas. Karena itu pengendalian aplikasi adalah khusus untuk aplikasi perangkat lunak tertentu dan tidak mempengaruhi fungsi TI secara keseluruhan. Pengendalian proses ini selanjutnya harus dievaluasi untuk setiap area audit (saldo akun atau kelas transaksi) yang dipengaruhi oleh aplikasi yang direncanakan oleh auditor untuk dikurangi risiko pengendaliannya.

Seperti yang ditunjukkan dalam Gambar 9.1, pengendalian umum dirancang untuk melindungi semua pengendalian aplikasi dan memastikan pengendalian-pengendalian itu berjalan efektif. Pengendalian umum yang kuat akan mengurangi dampak risiko-risiko yang berada di luar lingkaran oval pengendalian umum.



~~Seperti yang ditunjukkan dalam Gambar 9.1, pengendalian umum dirancang untuk melindungi semua pengendalian aplikasi dan memastikan pengendalian-pengendalian itu berjalan efektif. Pengendalian umum yang kuat akan mengurangi dampak risiko-risiko yang berada di luar lingkaran oval pengendalian umum.~~

GAMBAR 9-1: HUBUNGAN ANTARA PENGENDALIAN UMUM DAN PENGENDALIAN APLIKASI

Tabel 9.1 menjelaskan 6 (enam) kategori dari pengendalian umum dan 3 (tiga) kategori dari pengendalian aplikasi serta contoh untuk setiap kategori tersebut.

Pengendalian Umum

Administrasi (Pengaturan) fungsi TI

Sejalan dengan meningkatnya kebutuhan akan TI dalam kegiatan organisasi, pengaturan terhadap fungsi TI menjadi hal yang penting. Manajemen harus mengalokasikan sumber daya yang cukup untuk mendukung teknologi.

Bagaimana pentingnya TI dalam organisasi biasanya dinyatakan melalui sikap manajemen puncak dalam organisasi itu. Pengawasan mereka, pengalokasian sumber daya dan peran mereka dalam mengambil keputusan dalam hal-hal utama berkaitan dengan TI menunjukkan sinyal yang kuat pentingnya fungsi TI bagi organisasi.

Sebaliknya, ketika fungsi TI didelegasikan kepada pegawai yang berada di level bawah manajemen puncak atau kepada konsultan luar, maka ada pesan tersirat bahwa TI mungkin bukanlah prioritas yang utama. Hasilnya adalah fungsi TI yang kurang pegawainya, kurang pendanaannya dan rendah tingkat pengendaliannya.

Jenis Pengendalian	Kategori Pengendalian	Contoh Pengendalian
Pengendalian Umum	Administrasi fungsi TI	CIO atau Manajer TI melapor kepada manajemen puncak
	Pemisahan tugas TI	Tanggung jawab atas pemrograman, operasi, dan pengendalian data dipisah
	Pengembangan Sistem	Tim yang terdiri dari pengguna, analis sistem, dan programmer membangun dan menguji perangkat lunak
	Pengendalian fisik dan online	Akses terhadap perangkat lunak dibatasi, penggunaan password dan user IDs untuk membatasi akses terhadap perangkat lunak dan file data, dan encryption dan firewall digunakan untuk melindungi data dan program dari pihak luar
	Backup dan rencana kontinjensi	Rencana backup disiapkan dan diuji secara berkala sepanjang tahun
	Pengendalian perangkat keras	Kerusakan dalam memori atau perangkat keras muncul dalam pesan kerusakan dalam monitor komputer

Pengendalian Aplikasi	Pengendalian masukan	Tampilan masukan data yang telah diprogram terlebih dahulu tersedia bagi pegawai entry data untuk informasi yang akan dimasukkan
	Pengendalian pengolahan	Pengujian atas harga standar belanja yang digunakan untuk mengolah pembelian
	Pengendalian keluaran	Pegawai bagian lain melakukan telaah setelah pengolahan atas data pembelian

TABEL 9-1: KATEGORI PENGENDALIAN UMUM DAN PENGENDALIAN APLIKASI

Pemisahan tugas TI

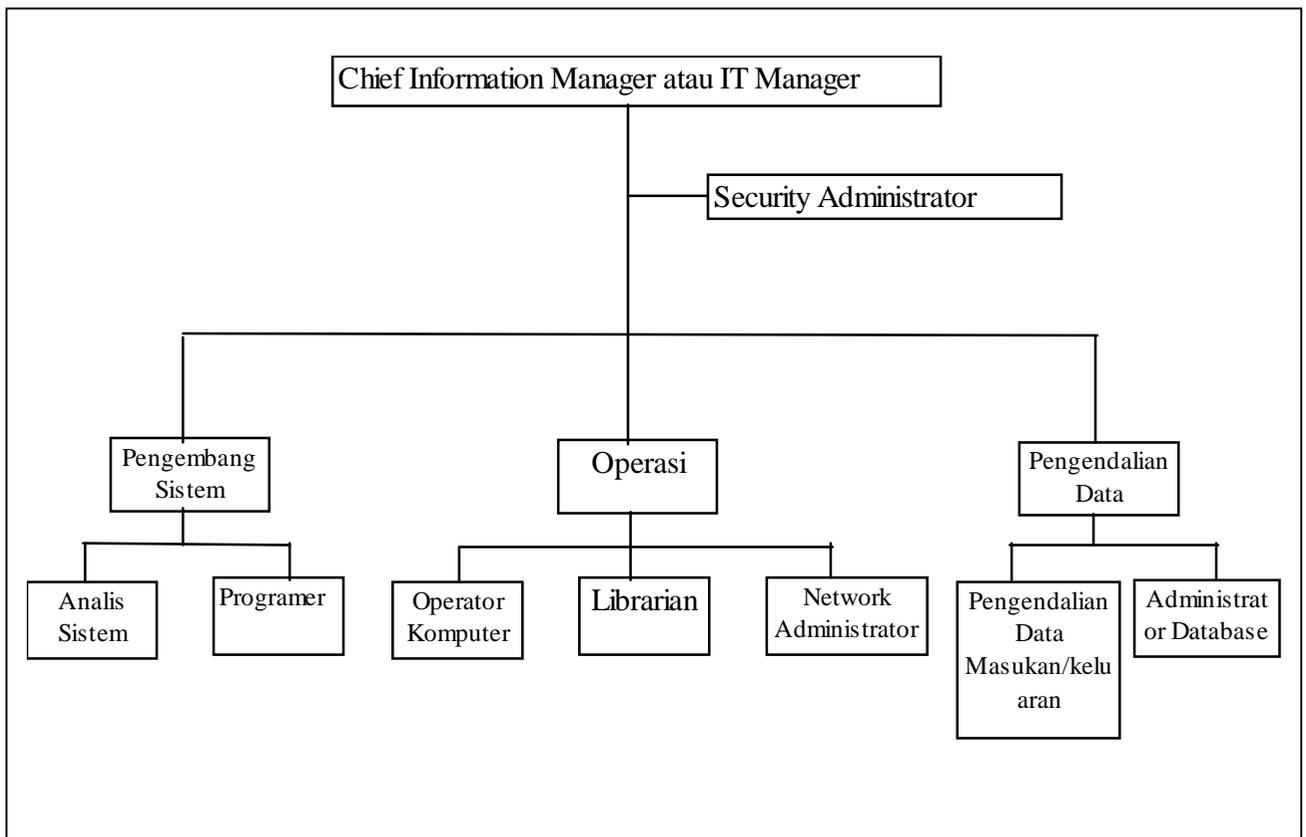
Sebuah organisasi yang memiliki pengendalian yang baik akan mengantisipasi risiko yang muncul dari menggabungkan tanggung jawab tradisional (Penyimpan, otorisasi, dan pencatatan) ke dalam fungsi TI dengan cara membagi tugas-tugas utama dalam TI. Hal ini penting untuk mencegah pegawai TI menutupi pencurian aktiva karena menjalankan fungsi otorisasi dan pencatatan transaksi secara bersamaan. Hal berikutnya adalah meminimalisir kesalahan. Untuk meminimalisir kesalahan maka fungsi-fungsi seperti pemrograman perangkat lunak, operasi komputer (termasuk pengamanan akses fisik dan online terhadap perangkat keras, perangkat lunak, dan file data), dan pengendalian terhadap entry data serta output harus dipisahkan (Lihat Tabel 9.2).

Idealnya tanggung jawab manajemen TI, pengembangan sistem, operasi dan pengendalian data harus dipisahkan seperti yang akan dijelaskan berikut. Akan tetapi pemisahan tugas ini bergantung terhadap ukuran dan kompleksitas organisasi itu sendiri. Bahkan bagi perusahaan yang kecil adalah tidak praktis untuk memisahkan tugas seperti yang dimaksud di bawah ini.

Pengawasan fungsi TI umumnya menjadi tanggung jawab *Chief Information Officer(CIO)* atau manajer TI. CIO atau manajer TI ini bertanggung jawab mengawasi semua fungsi TI untuk memastikan bahwa kegiatan-kegiatan yang dilakukan konsisten dengan rencana strategik fungsi TI tersebut. Untuk membantu CIO, *Security Administrator* mengawasi akses fisik dan online terhadap perangkat keras, perangkat lunak, dan file data serta melakukan prosedur investigasi untuk menindaklanjuti intervensi/gangguan yang terdeteksi oleh sistem.

Pengembangan Sistem

Pengembangan dan perubahan dalam sistem TI umumnya dikoordinasikan oleh seorang analis sistem (*system analyst*) yang bertanggung jawab atas keseluruhan desain untuk setiap sistem aplikasi dan juga berperan sebagai penghubung antara pegawai yang bertanggung jawab untuk memprogram aplikasi dan pegawai di luar fungsi TI yang merupakan pengguna sistem (*system users*). Setelah *system analyst*, orang kedua yang memegang peranan penting dalam sistem TI adalah *programmer*. *Programmers* bertanggung jawab membangun bagan alur untuk sebuah aplikasi, menyiapkan instruksi komputer, menguji program, dan mendokumentasikan hasilnya sesuai petunjuk analis sistem. *Programmers* tidak boleh memiliki akses terhadap input data dan operasi komputer karena pemahamannya terhadap logika program dapat disalahgunakan untuk keuntungan pribadi. Akses terhadap copy dari program aktual yang digunakan untuk menghasilkan informasi akuntansi dan akses terhadap datanya juga harus dibatasi sehingga programmer tidak dapat melakukan perubahan perangkat lunak tanpa otorisasi dari yang berwenang. *Programmers* seharusnya hanya diperbolehkan untuk bekerja dengan menggunakan copy dari data dan program yang hanya untuk menguji dan bukan data dan program aktual yang digunakan.



GAMBAR 9-2: PEMISAHAN TUGAS TI

Operasional komputer setiap hari adalah tanggung jawab operator komputer. Operator komputer bertanggung jawab melaksanakan pekerjaan sesuai dengan jadwal kerja yang telah ditetapkan oleh CIO dan juga bertanggung jawab memonitor penggunaan komputer atas efektivitas dan kesalahan pengoperasiannya. Seorang *librarian* bertanggung jawab untuk memelihara program komputer, file transaksi, dan catatan-catatan komputer penting lainnya. Librarian memelihara pengendalian atas program dan catatan ini dengan hanya menyerahkan kepada operator sesuai dengan jadwal kerjanya. Librarian hanya mengeluarkan copy data uji kepada programmers apabila diotorisasi oleh manajemen puncak. Dalam lingkungan jaringan (*networked*), administrator jaringan bertanggung jawab atas perencanaan, pelaksanaan, dan pemeliharaan jaringan server yang menghubungkan pengguna kepada aplikasi dan file data yang beragam.

Pegawai pengendali input/output data secara independen memverifikasi kualitas dari input data dan keandalan outputnya. Dalam organisasi yang menggunakan database untuk menyimpan informasi yang digunakan bersama-sama oleh fungsi akuntansi dan fungsi-fungsi lainnya, *database administrator* bertanggung jawab terhadap operasi dan keamanan akses terhadap database bersama tersebut.

Untuk lebih meyakinkan bahwa perangkat lunak yang telah diuji akan terus mengolah informasi seperti yang diinginkan, manajemen harus merancang dan menerapkan pengendalian intern yang dapat mengurangi risiko perubahan perangkat lunak yang tidak diotorisasi. Pengendalian intern ini disebut prosedur metodologi pengembangan sistem.

Faktor kunci dalam kesuksesan pembelian perangkat lunak atau pemrograman sendiri perangkat lunak adalah mengikutsertakan pegawai TI dan pegawai non TI, pengguna utama dari perangkat lunak, dan auditor internal dalam sebuah tim. Penggabungan ini memperbesar tingkat keberhasilan bahwa kebutuhan informasi, perancangan perangkat lunak, dan pemecahan masalah dapat dipenuhi dengan baik.

Pengujian yang komprehensif atas perangkat lunak dengan data yang sebenarnya adalah hal yang sangat penting, baik perangkat lunak tersebut dibeli dari pihak luar atau dikembangkan sendiri. Tujuan pengujian ini adalah untuk meyakinkan bahwa perangkat lunak yang baru cocok (*compatible*) dengan perangkat keras dan bagian-bagian perangkat lunak yang ada, dan untuk menentukan apakah perangkat keras dan perangkat lunak tersebut dapat menangani volume transaksi yang sebenarnya. 2 (dua) macam strategi pengujian yang lazim digunakan adalah *pilot testing* dan *parallel testing*. Pilot

testing mengimplementasi suatu sistem dalam satu bagian dalam organisasi sementara di bagian lain tetap menggunakan sistem yang lama. Contohnya, suatu organisasi dapat menerapkan sistem TI pada bagian penjualan, sedangkan pada bagian pembelian masih tetap menerapkan sistem manual. Hal ini dilakukan untuk menjaga bila ternyata sistem TI gagal diterapkan, hanya bagian penjualan saja yang harus diperbaiki. Parallel testing mengoperasikan sistem yang lama dan sistem yang baru secara bersama-sama pada semua bagian organisasi. Dalam contoh yang sama, penerapan parallel sistem adalah menerapkan sistem TI pada bagian penjualan dan pembelian, namun sistem manual belum dihentikan seluruhnya. Hal ini dilakukan untuk mengantisipasi bila sistem TI gagal, maka sistem manual tetap dapat diterapkan untuk memproses penjualan dan pembelian, sambil dilakukan perbaikan atas sistem TI.

Apabila pengujian berhasil, perangkat lunak yang mendukung sistem yang baru diserahkan oleh staf programming kepada librarian. Pengendalian atas penyerahan ini juga sangat penting untuk memastikan bahwa hanya perubahan yang terotorisasi yang boleh dilaksanakan.

Pengendalian Fisik dan Pengendalian online

Pengendalian fisik atas komputer dan pembatasan akses atas perangkat lunak dan data file terkait akan mengurangi risiko bahwa perubahan yang tidak terotorisasi terjadi dalam program perangkat lunak dan file data. Rencana pengamanan harus dalam bentuk tertulis dan terus-menerus dimonitor. Pengertian dari pengendalian fisik dan pengendalian akses online adalah sebagai berikut:

Pengendalian fisik

Pengendalian fisik atas peralatan komputer dimulai dengan pembatasan atas akses terhadap perangkat keras, perangkat lunak, backup file data dalam pita magnetik atau disk, hard drive, CD dan disk eksternal. Contoh cara untuk membatasi penggunaan yang tidak terotorisasi adalah penggunaan *keypad entrances*, *badge entry system*, kamera pengaman, dan penempatan petugas pengamanan (satpam). Untuk tingkat pengamanan yang lebih tinggi, akses fisik dan online hanya diberikan kepada pegawai setelah sidik jari pegawai terbaca, atau retina pegawai terbaca dan cocok dengan database yang telah terotorisasi. Pengendalian fisik yang lain termasuk pengawasan terhadap suhu untuk memastikan peralatan berfungsi dengan baik. Alat pemadam api yang tersedia akan mengurangi kemungkinan kerusakan karena kebakaran.

Pengendalian akses online

Penggunaan *password* dan *IDs* untuk mengakses perangkat lunak dan file data yang berhubungan akan mengurangi kemungkinan terjadinya perubahan yang tidak terotorisasi terhadap aplikasi perangkat lunak dan file data. Banyak perangkat lunak yang menyediakan fitur pengendalian dalam bentuk password dan IDs. Dalam sistem TI yang maju, perangkat lunak pengaman yang terpisah dapat diinstall untuk memperkuat pengamanan. Contoh pengendalian online adalah keharusan mengisi user ID beserta passwordnya agar dapat menggunakan/mengakses program tertentu.

Backup dan Rencana Kontinjensi

Bencana seperti listrik padam, kebakaran, kelebihan panas atau kelembaban, banjir atau bahkan sabotase, memiliki dampak serius terhadap organisasi yang menggunakan TI. Untuk menghadapi risiko ini, organisasi harus memiliki rencana backup dan rencana kontinjensi yang rinci. Satu hal yang utama dalam rencana backup dan kontinjensi adalah memastikan bahwa semua copy perangkat lunak dan file data yang penting telah dibackup dan disimpan dengan baik. Di samping itu rencana tersebut harus menentukan perangkat keras alternatif yang akan digunakan untuk mengolah data.

Pengendalian Perangkat Keras (Hardware)

Pengendalian yang ada dalam perangkat keras yang diciptakan oleh pabriknya untuk mendeteksi dan melaporkan kerusakan peralatan disebut pengendalian perangkat keras (*hardware control*). Auditor lebih mementingkan metode auditan untuk menangani kesalahan yang teridentifikasi oleh komputer daripada keandalan pengendalian perangkat lunak yang ada dalam sistem. Bagaimanapun tingkat kualitas pengendalian perangkat keras, output akan tetap tidak benar kecuali organisasi auditan telah menyusun alternatif untuk menangani kesalahan mesin (*machine errors*).

Pengendalian Aplikasi

Pengendalian aplikasi dirancang untuk setiap aplikasi perangkat lunak dan disusun untuk membantu organisasi memenuhi tujuan audit berkait transaksi yang telah dijelaskan pada bab-bab sebelumnya. Pengendalian aplikasi dapat dilakukan oleh komputer atau oleh manusia. Pengendalian

aplikasi yang dilakukan oleh manusia dengan bantuan komputer biasa disebut *user control*. Efektivitas user control seperti telaah terhadap laporan kegagalan yang dihasilkan komputer (*computer-produced exception report*) sering bergantung pada ketepatan dari informasi yang dihasilkan. Sebagai contoh, telaah bagian keuangan atas laporan yang menunjukkan bahwa pengeluaran aktual telah melewati rencana anggaran sangat bergantung pada kualitas hasil telaah pegawai dan ketepatan dari informasi dalam laporan yang dihasilkan.

Jenis-jenis dari pengendalian aplikasi adalah:

Pengendalian masukan (*Input Control*)

Pengendalian yang dirancang suatu organisasi untuk memastikan bahwa informasi yang akan diolah oleh komputer telah diotorisasi, akurat dan lengkap disebut pengendalian masukan. Pengendalian masukan sangat penting karena banyak kesalahan yang terjadi dalam sistem TI dikarenakan oleh kesalahan dalam memasukkan data. Kesalahan dalam pemasukan data menyebabkan kesalahan dalam keluaran bagaimanapun kualitas dari pengolahan data. Dalam dunia TI ada istilah GIGO (*Garbage In, Garbage Out*), yang artinya adalah bila kita salah memasukkan data, maka informasi yang dihasilkannya juga akan salah, tanpa memandang sebaik apapun proses yang telah dilalui. Pengendalian tertentu dalam sistem manual tetap penting dalam sistem TI ini. Contohnya otorisasi manajemen terhadap transaksi, persiapan dokumen sumber input yang baik, dan pegawai yang berkompeten. Selanjutnya pengendalian-pengendalian yang lain adalah pengendalian yang khusus dalam TI. Contoh dari pengendalian khusus dalam TI misalnya rancangan tampilan masukan yang sudah diformat terlebih dahulu untuk informasi transaksi, daftar menu pilihan yang tersedia dalam perangkat lunak, dan pengujian validasi atas ketepatan masukan yang dilakukan oleh komputer. Dalam lingkungan TI yang mengelompokkan transaksi-transaksi yang sama dalam *batches*, penggunaan *financial batch totals*, *hash totals*, dan *record count totals* akan membantu meningkatkan ketepatan dan kelengkapan masukan. *Batch input control* digambarkan dalam Tabel 9.2.

Pengendalian	Definisi	Contoh
Financial Total	Ringkasan dari total jumlah field untuk semua records dalam satu batch yang mewakili jumlah yang berarti seperti jumlah rupiah	Jumlah rupiah dari faktur pemasok yang akan dibayar

Hash Total	Ringkasan dari jumlah kode dalam semua records dalam satu batch yang tidak mewakili jumlah yang berarti	Jumlah nomor pemasok untuk faktur pemasok yang akan dibayar
Record Count	Ringkasan jumlah records fisik dalam satu batch	Jumlah faktur pemasok yang akan diolah

TABEL 9-2: BATCH INPUT CONTROL

Pengendalian Pengolahan (*Processing Controls*)

Pengendalian yang mencegah dan mendeteksi kesalahan ketika data diolah disebut *processing control*. Meskipun pengendalian umum khususnya pengendalian yang berkaitan dengan pengembangan sistem dan pengamanan menyediakan beberapa pengendalian yang terbaik untuk meminimalisasi kesalahan, pengendalian proses aplikasi biasanya melekat dalam perangkat lunak itu sendiri untuk mencegah, mendeteksi dan memperbaiki kesalahan dalam pengolahan. Tabel 9.3 menjelaskan definisi dan contoh dari pengendalian pengolahan.

Pengendalian	Definisi	Contoh
<i>Validation test</i>	Meyakinkan penggunaan file master, database dan program yang benar dalam pengolahan	Apakah label internal dalam pita file master belanja sesuai dengan label file yang ditunjukkan dalam perangkat lunak aplikasi
<i>Sequence test</i>	Menentukan apakah data yang dimasukkan dalam pengolahan urutannya sudah benar	Apakah file masukan transaksi belanja telah disortir menurut tanggal sebelum diolah?
<i>Arithmetic accuracy test</i>	Menguji ketepatan data yang diolah	Apakah jumlah dari harga bersih dan diskon sama dengan harga kotor?
<i>Data reasonableness test</i>	Menentukan apakah data melebihi batas yang telah ditentukan	Apakah harga barang melebihi harga standar?
<i>Completeness test</i>	Menentukan apakah semua field dalam satu record telah lengkap	Apakah nomor pemasok, nama pemasok, jumlah barang, harga per unit, harga total, NPWP pemasok telah dimasukkan

		dalam data setiap pemasok?
--	--	----------------------------

TABEL 9-3: PENGENDALIAN PROSES

Pengendalian keluaran (*Output Controls*)

Pengendalian yang memfokuskan untuk mendeteksi kesalahan setelah data selesai diolah disebut pengendalian keluaran. Pengendalian keluaran yang paling penting adalah penelaahan akurasi data oleh seseorang yang sangat menguasai hal-hal tentang keluaran itu. Pengguna biasanya dapat mengidentifikasi kesalahan karena mereka mengetahui perkiraan jumlah yang benar. Sebagai tambahan, rekonsiliasi antara keluaran yang dihasilkan komputer dan total pengendalian manual, dan perbandingan antara jumlah unit yang diolah dengan jumlah unit yang dimasukkan untuk diolah akan sangat membantu dalam mengetahui ada tidaknya kesalahan dalam keluaran. Dalam kasus-kasus tertentu dapat dilakukan sampel perbandingan antara keluaran transaksi dan dokumen sumber masukan.

Dampak Teknologi informasi dalam proses audit

Banyak auditor mengevaluasi pengendalian umum terlebih dahulu sebelum mengevaluasi pengendalian aplikasi. Jika pengendalian umum tidak efektif maka ada kemungkinan terdapat salah saji yang material dalam setiap aplikasi akuntansi yang berbasis komputer bagaimanapun kualitas dari pengendalian aplikasi itu. Sebagai contoh, apabila tanggung jawab tidak dipisahkan sebagaimana mestinya dimana operator komputer bertugas juga sebagai programmer dan memiliki akses terhadap program komputer dan file data, maka auditor harus mementingkan kemungkinan terjadinya transaksi fiktif atau data yang tidak terotorisasi. Hal yang sama juga harus mendapat perhatian apabila auditor mengamati bahwa file data tidak diamankan dengan baik maka auditor dapat menyimpulkan bahwa terdapat risiko yang signifikan terjadinya kehilangan data karena pengendalian umum itu berpengaruh pada setiap aplikasi. Dalam situasi ini pengujian audit untuk memenuhi tujuan kelengkapan dapat diperluas dalam area-area yang berkaitan.

Sebaliknya apabila pengendalian umum efektif maka kemungkinan untuk mengandalkan pengendalian aplikasi akan lebih besar. Karena itu

auditor dapat menguji pengendalian aplikasi tertentu atas efektivitas operasinya dan mengacu pada hasilnya untuk mengurangi pengujian substantif. Penggunaan pengendalian umum dan pengendalian aplikasi yang efektif dapat meningkatkan efisiensi audit.

Tantangan utama dalam lingkungan TI adalah dampak dari penggantian perangkat lunak terhadap keandalan pengendalian. Ketika auditor mengganti perangkat lunak, auditor harus mengevaluasi apakah pengujian tambahan diperlukan atau tidak. Jika pengendalian umum efektif, auditor dapat dengan mudah mengetahui apakah terjadi penggantian perangkat lunak atau tidak. Dalam lingkungan pengendalian umum yang lemah terdapat kemungkinan bahwa penggantian perangkat lunak tidak teridentifikasi. Hasilnya auditor harus mempertimbangkan untuk menguji efektivitas pengendalian aplikasi secara terus-menerus sepanjang tahun.

Auditor biasanya mendapatkan informasi tentang pengendalian umum dan pengendalian aplikasi melalui wawancara dengan pegawai TI dan pengguna utama, pemeriksaan dokumentasi sistem (bagan alur, manual user, permintaan perubahan program), dan telaah atas kuesioner yang diisi oleh pegawai TI. Dalam banyak kasus, kombinasi beberapa pendekatan yang berbeda dalam memahami pengendalian intern digunakan karena setiap pendekatan menawarkan informasi yang berbeda-beda.

Dampak pengendalian umum dan pengendalian aplikasi bermacam-macam tergantung tingkat kompleksitas dalam lingkungan TI.

Lingkungan TI Sederhana

Banyak organisasi yang menggunakan TI dalam mengolah transaksi atau kegiatannya dan merancang sistem TI sehingga dokumen sumber masih dapat diketahui dan dapat dengan mudah dilacak dari sistem akuntansi ke keluaran. Dalam keadaan-keadaan itu banyak dokumen sumber tradisional seperti faktur supplier, surat perintah pembayaran, dan kontrak kerja tetap disimpan dengan baik. Perangkat lunak yang digunakan juga mencetak jurnal dan buku besar yang dapat digunakan auditor untuk melacak transaksi individual melalui catatan akuntansi tersebut.

Dalam situasi ini penggunaan TI tidak berdampak signifikan terhadap jejak audit (*audit trail*). Biasanya auditor mendapatkan pemahaman atas pengendalian intern dan melakukan pengujian atas pengendalian, pengujian substantif atas transaksi dan prosedur verifikasi saldo akun dengan cara yang sama dengan sistem akuntansi manual. Meskipun auditor tidak melakukan pengujian atas pengendalian komputer (pengendalian umum dan pengendalian aplikasi), auditor tetap harus bertanggung jawab untuk mendapatkan

pemahaman atas pengendalian umum dan pengendalian aplikasi karena bermanfaat dalam mengidentifikasi risiko-risiko yang mungkin mempengaruhi laporan keuangan. Pendekatan audit seperti ini disebut *auditing around the computer*, karena auditor tidak menggunakan pengendalian komputer untuk mengurangi risiko pengendalian melainkan menggunakan pengendalian selain pengendalian TI seperti yang telah dijelaskan di bab-bab sebelumnya.

Lingkungan TI Kompleks

Ketika organisasi memperluas penggunaan TI maka pengendalian intern melekat pada aplikasi yang hanya dapat dilihat dalam bentuk elektronik. Apabila dokumen sumber seperti faktur, surat perintah pembayaran dan catatan-catatan akuntansi seperti jurnal, daftar persediaan, daftar aset tetap hanya tersedia dalam bentuk elektronik dan bukan hard copy maka auditor harus mengubah pendekatan audit. Pendekatan audit seperti ini disebut *auditing through computer*. Tabel 9.4 menjelaskan contoh yang membedakan antara kedua macam pendekatan audit dalam lingkungan TI.

Terdapat 3 (tiga) strategi pengujian ketika menggunakan pendekatan *auditing through computer* yaitu:

Test Data Approach

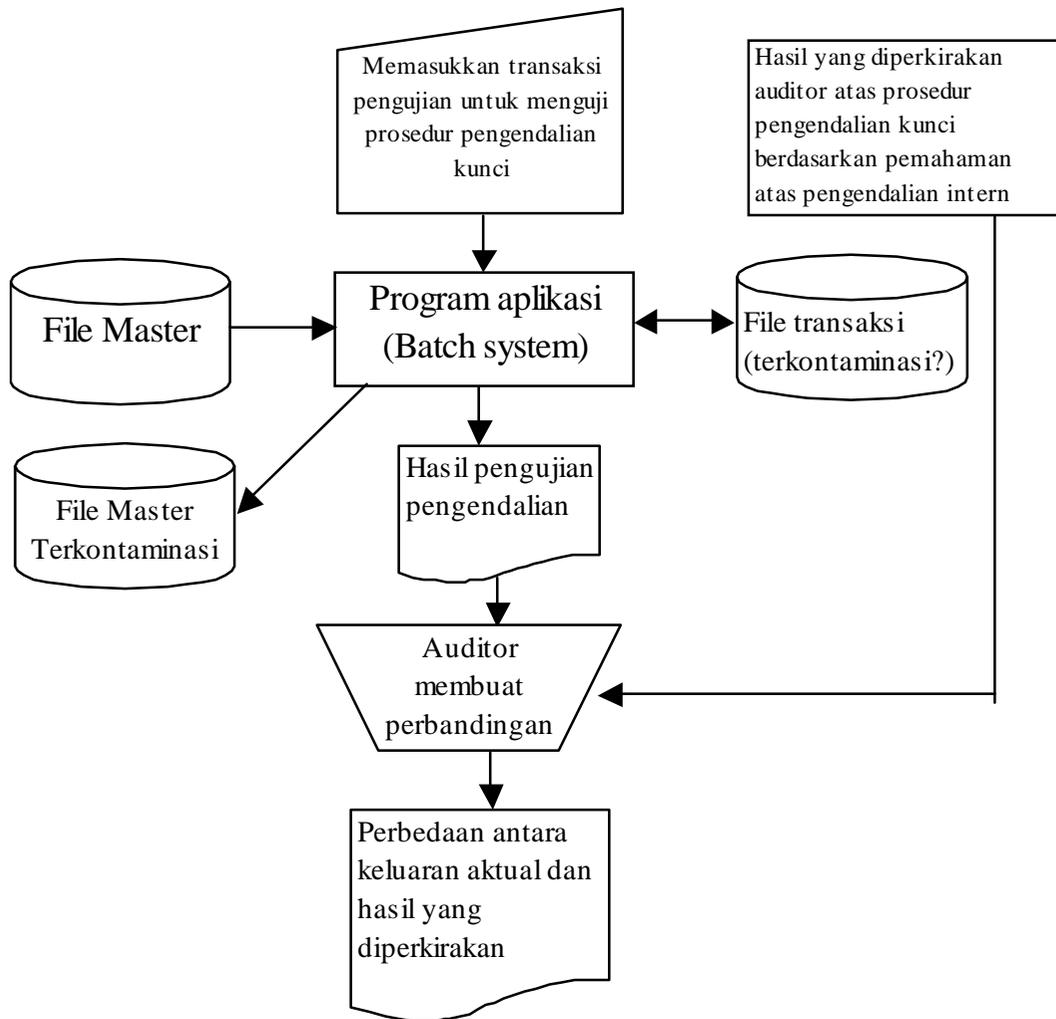
Test Data Approach mengolah data pengujian auditor dengan menggunakan sistem komputer auditan dan program aplikasi auditan untuk menentukan apakah pengendalian yang dilakukan komputer dengan benar mengolah data pengujian itu. Karena auditor yang merancang data pengujian itu, auditor dapat mengidentifikasi item-item pengujian mana yang diterima atau ditolak oleh sistem auditan. Auditor membandingkan hasil yang dihasilkan oleh sistem dengan hasil yang diharapkan untuk memperkirakan efektivitas dari pengendalian intern program aplikasi tersebut. Gambar 9.3 menggambarkan *Test Data Approach*.

Terdapat 3 (tiga) pertimbangan auditor ketika menggunakan *test data approach* yaitu:

- a). Data pengujian auditor harus mencakup semua kondisi relevan yang ingin diuji auditor.
- b). Auditor harus merancang data pengujian untuk menguji pengendalian kunci berbasis komputer yang hendak diandalkan untuk mengurangi risiko pengendalian.
- c). Data pengujian auditor harus berisi item-item data realistis seperti yang ada dalam proses normal auditan (termasuk transaksi yang valid dan transaksi yang tidak valid)

Parallel simulation

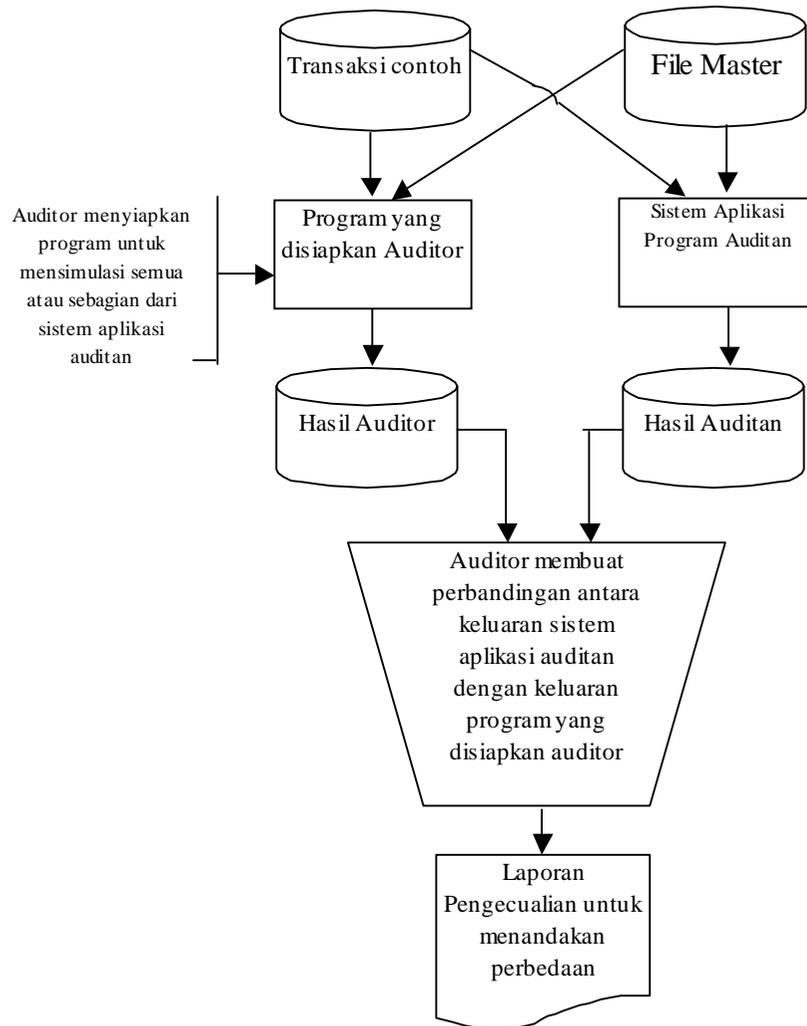
Ada bermacam-macam perangkat lunak yang tersedia untuk membantu auditor dalam menentukan efektivitas perangkat lunak auditan dan untuk mendapatkan bukti tentang saldo akun dalam format elektronik. Auditor menggunakan perangkat lunak yang dikendalikan auditor untuk melaksanakan operasi paralel bersama-sama dengan perangkat lunak auditan dengan file data yang sama. Auditor selanjutnya membandingkan keluaran dari perangkat lunak auditan dan keluaran dengan perangkat lunak auditor untuk menentukan efektivitas perangkat lunak auditan, baik dalam pengujian pengendalian maupun pengujian substantif. Tidak adanya perbedaan dalam keluaran itu menunjukkan bahwa perangkat lunak auditan berfungsi efektif. Sebaliknya jika perbedaan terjadi berarti terdapat kelemahan yang potensial dalam perangkat lunak auditan.



GAMBAR 9-3: PENDEKATAN DATA PENGUJIAN (TEST DATA APPROACH)

Strategi pengujian ini disebut *parallel simulation testing* karena perangkat lunak auditor dirancang untuk beroperasi bersama-sama dengan perangkat lunak auditan. Gambar 9.4 menggambarkan *parallel simulation*. Alat yang biasanya digunakan untuk melaksanakan *parallel simulation testing* adalah *generalized audit software* (GAS) yaitu perangkat lunak yang dirancang khusus untuk penggunaan oleh auditor. Kegunaan GAS adalah untuk menguji pengendalian TI. Sebagai contoh, auditor dapat mendapatkan file master tentang harga standar penawaran dari pemasok untuk barang-

barang tertentu dan memasukkan file harga yang ditawarkan oleh para pemasok.



GAMBAR 9-4: PENDEKATAN SIMULASI PARALEL

Selanjutnya auditor dapat memberikan perintah kepada komputernya untuk memberikan daftar penawaran harga yang melebihi harga standar. Auditor selanjutnya merekonsiliasi keluaran pengujian tadi dengan transaksi yang dicatat perangkat lunak auditan untuk menguji ketepatan dan kelengkapan dari file auditan. Kegunaan GAS yang kedua adalah untuk menguji saldo akun auditan. Sebagai contoh, auditor dapat menggunakan perangkat lunak (GAS) untuk menambah file master kas dan selanjutnya

menentukan apakah total dalam file master akan sama dengan total dalam buku besar.

Embedded Audit Module Approach

Apabila menggunakan pendekatan ini auditor memasukkan sebuah modul audit dalam sistem aplikasi klien untuk mengetahui transaksi-transaksi yang memiliki karakteristik khusus yang menjadi perhatian auditor. Sebagai contoh, auditor dapat mengetahui semua pembelian yang melebihi jumlah rupiah tertentu untuk memeriksa semua transaksi yang besar yang diolah melalui siklus perolehan dan siklus pembayaran kas. Dengan pendekatan ini auditor dapat secara terus menerus memeriksa transaksi dengan mengidentifikasi transaksi aktual yang diolah oleh auditan. Keuntungan yang penting bila dibandingkan dengan dua pendekatan sebelumnya yang dilakukan pada satu waktu tertentu adalah pendekatan ini dapat dilakukan secara kontinyu. Keuntungan yang lainnya adalah kemampuan untuk mengidentifikasi semua transaksi yang tidak biasa untuk evaluasi auditor. Dalam beberapa kasus, transaksi yang tidak biasa ini digandakan menjadi file data terpisah yang selanjutnya diolah melalui perangkat lunak auditor yang dirancang untuk menduplikasi fungsi yang dilakukan oleh sistem auditan. Komputer selanjutnya membandingkan keluaran auditan dan keluaran auditor. Perbedaan yang terjadi dalam keluaran selanjutnya dicetak dalam satu laporan (*exception report*) untuk ditindaklanjuti oleh auditor. Dalam kasus ini, *embedded audit module* approach memungkinkan auditor untuk melakukan *parallel simulation test* secara *real time*.

Rangkuman

Penggunaan teknologi informasi (TI) dapat meningkatkan pengendalian intern dengan menambah prosedur pengendalian baru yang dilakukan oleh komputer dan mengganti pengendalian manual yang seringkali menjadi subyek bagi *human error*. Auditor harus berhati-hati untuk tidak terlalu mengandalkan suatu informasi hanya karena informasi itu dihasilkan oleh komputer. Auditor harus memahami dan menguji pengendalian berbasis komputer sebelum menyimpulkan bahwa informasi yang dihasilkan komputer itu dapat diandalkan.

Walaupun TI dapat meningkatkan pengendalian intern, TI juga dapat mempengaruhi risiko pengendalian entitas secara keseluruhan. Risiko-risiko utama berkaitan dengan lingkungan TI adalah: ketergantungan pada fungsionalitas hardware dan software, berkurangnya jejak audit, berkurangnya

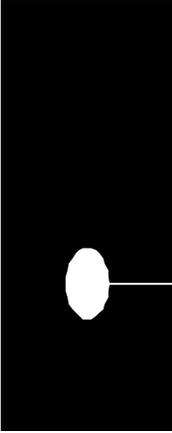
campur tangan manusia, munculnya kemungkinan kesalahan sistematis dan kesalahan acak, akses ilegal, kehilangan data, berkurangnya pembagian tugas dan otorisasi, serta ketergantungan terhadap tenaga ahli TI.

Untuk mengatasi risiko-risiko yang berkaitan dengan penggunaan TI, suatu organisasi biasanya menerapkan pengendalian khusus untuk fungsi TI. Secara umum pengendalian dalam sistem TI dapat dikelompokkan menjadi 2 (dua) kelompok yaitu pengendalian umum (*general control*) dan pengendalian aplikasi (*application control*). Pengendalian umum berhubungan dengan semua aspek dari fungsi TI termasuk administrasi, pembelian dan pemeliharaan perangkat lunak, pengamanan fisik dan online atas akses terhadap perangkat keras, perangkat lunak, dan data-data yang berhubungan, perencanaan *backup* untuk keadaan-keadaan darurat yang tidak diharapkan, dan pengendalian atas perangkat keras. Sedangkan pengendalian aplikasi diterapkan dalam proses dari setiap transaksi, seperti pengendalian terhadap proses belanja dan pengeluaran kas.

Dampak pengendalian umum dan pengendalian aplikasi bermacam-macam tergantung tingkat kompleksitas dalam lingkungan TI. Dalam lingkungan TI sederhana digunakan pendekatan *auditing around the computer*, karena auditor tidak menggunakan pengendalian komputer untuk mengurangi risiko pengendalian. Sedangkan dalam lingkungan TI yang kompleks, auditor menggunakan pendekatan *auditing through computer*. Terdapat 3 (tiga) strategi pengujian ketika menggunakan pendekatan *auditing through computer* yaitu: Test data approach, parallel simulation, dan embedded audit module approach.

Latihan

1. Jelaskan peran TI dalam pengendalian intern auditan!
2. Jelaskan risiko-risiko yang timbul dari diterapkannya TI dalam pengendalian intern!
3. Sebutkan dan jelaskan pengelompokan pengendalian dalam sistem TI!
4. Sebutkan dampak TI dalam proses audit!
5. Sebutkan dan jelaskan dampak TI pada lingkungan TI sederhana dan lingkungan TI kompleks!



X. PELAPORAN DAN TINDAK LANJUT HASIL AUDIT

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- Memahami definisi, fungsi, dan syarat-syarat laporan audit
- Memahami bentuk dan format laporan audit
- Menyusun laporan audit keuangan
- Menyusun laporan audit kinerja
- Menyusun surat opini audit dan menindaklanjuti hasil audit

Pendahuluan

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya dalam Bab 7, khususnya dalam pembahasan hubungan antara tujuan audit, bukti audit, prosedur audit dan temuan audit, telah kita ketahui bahwa hasil dari audit yang dilakukan auditor disimpulkan terlebih dahulu melalui elemen-elemen temuan audit, dan selanjutnya disajikan dalam Laporan Audit. Dengan demikian Laporan Audit dapat didefinisikan sebagai sarana untuk mengkomunikasikan pekerjaan audit

dan temuan audit secara komprehensif, yang diberikan oleh tim audit kepada organisasi audit. Laporan Audit adalah hal yang sangat penting untuk diperhatikan auditor agar hasil audit dapat bermanfaat bagi pengguna Laporan Audit. Selanjutnya dalam Bab ini akan dijelaskan mengenai bentuk dan format laporan audit, jenis-jenis laporan audit, penyajian laporan audit kepada auditan, tanggapan auditan atas laporan audit serta tindak lanjut hasil audit.

Peranan dan Fungsi Laporan Audit

Selain sebagai ringkasan dari pekerjaan audit dan temuan audit, Laporan Audit juga merupakan dasar dalam membuat Surat Opini Audit, Rekomendasi, dan membuat Keputusan Audit. Peranan utama dari Laporan Audit adalah:

- a). Laporan Audit adalah jalan utama bagi institusi audit untuk memahami informasi tentang proses audit. Tim audit harus menyerahkan laporan kepada institusi audit yang menugaskan pada saat audit selesai sehingga institusi audit dapat memahami proses dan hasil dari audit yang dilakukan oleh tim audit tersebut.
- b). Laporan Audit adalah dasar dalam pembuatan Surat Opini Audit dan Keputusan Audit. Laporan Audit mengevaluasi kewajaran, ketaatan dan kinerja dari auditan dan memberikan opini dan rekomendasi berdasarkan temuan audit. Berdasarkan informasi tersebut institusi audit membuat Surat Opini Audit dan Keputusan Audit.
- c). Laporan Audit adalah dasar yang penting untuk mengumpulkan dan mengolah informasi audit. Laporan Audit menyampaikan informasi dan masalah yang berhubungan dengan belanja dan pendapatan serta kegiatan-kegiatan ekonomi yang relevan dari institusi atau proyek yang diaudit. Institusi audit dapat memproses lebih lanjut informasi yang penting dan masalah yang disajikan dalam Laporan Audit dan melalui Laporan Audit ini institusi audit dapat menyediakan informasi tentang isu-isu individual atau informasi yang terintegrasi kepada institusi pemerintah yang berhubungan lainnya, institusi audit di tingkat yang lebih tinggi, dan departemen yang berkompeten lainnya.

Menurut Modul Manajemen Audit BPK-RI, laporan audit tertulis berfungsi untuk:

- a). Mengkomunikasikan hasil audit kepada pejabat pemerintah, yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
- b). Membuat hasil audit terhindar dari kesalahpahaman

- c). Membuat hasil audit sebagai bahan untuk tindakan perbaikan oleh instansi terkait; dan
- d). Memudahkan tindak lanjut untuk menentukan apakah tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

Syarat-Syarat Laporan Audit

Pada setiap akhir pelaksanaan audit, auditor harus menyiapkan konsep Laporan Audit. Isi konsep Laporan Audit tersebut harus mudah dimengerti dan bebas dari penafsiran ganda serta memenuhi standar pelaporan yaitu:

- a). **Lengkap.** Laporan harus memuat semua informasi yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan audit, meningkatkan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan isi laporan. Hal ini berarti bahwa laporan harus memasukkan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai. Data pendukung yang rinci tidak perlu dimasukkan, kecuali apabila diperlukan untuk membuat penyajian Laporan Audit menjadi lebih meyakinkan.
- b). **Akurat.** Laporan harus menyajikan bukti yang benar dan menggambarkan temuan dengan tepat. Satu ketidakakuratan dalam laporan dapat menimbulkan keraguan atas validitas seluruh laporan dan dapat mengalihkan perhatian pembaca dari substansi laporan tersebut. Laporan harus memasukkan hanya informasi, temuan, dan simpulan yang didukung bukti kompeten dan relevan dalam KKP. Bukti yang dilaporkan harus mencerminkan kebenaran logis atas masalah yang dilaporkan.
- c). **Obyektif.** Laporan harus disajikan secara seimbang dalam isi dan nada. Ini berarti auditor harus menyajikan hasil audit secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan atau terlalu menekankan kinerja yang kurang. Nada laporan harus mendorong pengambil keputusan untuk bertindak atas dasar temuan dan rekomendasi dari auditor.
- d). **Meyakinkan.** Laporan audit harus menjawab tujuan audit, temuan disajikan secara persuasif, dan kesimpulan serta rekomendasi disusun secara logis berdasarkan fakta yang disajikan. Laporan yang meyakinkan membuat pembaca mengakui validitas temuan, kewajaran simpulan, dan manfaat penerapan rekomendasi.
- e). **Jelas.** Laporan audit harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin, sepanjang hal ini dimungkinkan. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, dan

akronim yang tidak begitu dikenal, hal itu harus didefinisikan dengan jelas. Penggunaan akronim diusahakan seminimal mungkin. Pengorganisasian materi laporan secara logis dan keakuratan serta ketepatan dalam menyatakan fakta dan dalam mengambil simpulan, adalah penting untuk kejelasan dan pemahaman bagi pembaca Laporan Audit. Penggunaan judul, subjudul, dan kalimat topik secara efektif akan membuat laporan lebih mudah dibaca dan dipahami. Alat bantu visual (seperti gambar, bagan, grafik dan peta) harus digunakan secara tepat untuk menjelaskan dan memberikan ringkasan materi yang rumit.

- f). **Ringkas.** Laporan audit harus disajikan secara ringkas, tidak lebih panjang dari yang diperlukan untuk mendukung pesan. Jika terlalu rinci, dapat menurunkan kualitas laporan bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan mengurangi minat pembaca. Pengulangan yang tidak perlu juga harus dihindari.

Bentuk dan Format Laporan Audit

Laporan Audit umumnya terdiri dari judul, tujuan laporan, bagian utama, tanda tangan dari ketua tim audit, dan tanggal laporan. Laporan Audit berisi hal-hal sebagai berikut:

- a). **Pernyataan atas tugas audit.** Laporan Audit harus menjelaskan tugas audit yang berhubungan termasuk dasar pelaksanaan audit, nama auditan, ruang lingkup audit, pekerjaan yang akan dilakukan, pendekatan audit dan waktu pelaksanaan audit termasuk juga informasi mengenai pelacakan kembali dan hal-hal yang penting serta kerjasama dan bantuan yang diberikan oleh auditan.
- b). **Informasi dasar mengenai auditan.** Informasi dasar mengenai auditan mencakup karakteristik usaha auditan terakhir, sistem manajemen, luas usaha dan skala operasi, afiliasi keuangan atau perjanjian manajemen (*management arrangement*), dan pengawasan terhadap aktiva negara serta posisi belanja dan pendapatan.
- c). **Informasi dasar tentang audit dan evaluasi secara keseluruhan.** Informasi dasar tentang audit dan evaluasi keseluruhan mencakup item belanja dan pendapatan yang telah diaudit, standar audit yang digunakan, prosedur audit, pendekatan audit yang utama, evaluasi atas sistem pengendalian intern serta evaluasi atas kewajaran, ketaatan dan kinerja dari auditan termasuk hal-hal lain yang membutuhkan penjelasan.

- d). **Temuan audit.** Terdapat 2 (dua) jenis temuan audit. Yang pertama adalah temuan yang mengacu pada undang-undang yang harus ditaati oleh organisasi audit yaitu pelanggaran terhadap peraturan keuangan dan ekonomi serta peraturan audit. Jenis temuan audit yang kedua adalah temuan atas tidak dilaksanakannya praktik-praktik yang sesuai dengan peraturan. Laporan Audit harus menyajikan semua masalah utama yang ditemukan dalam audit termasuk fakta-fakta yang berhubungan, penyebabnya, peraturan yang dilanggar, dan dampak dari pelanggaran itu.
- e). **Opini audit dan Rekomendasi.** Laporan Audit harus menyajikan opini dan rekomendasi atas temuan audit. Opini harus diberikan tentang sanksi atas pelanggaran peraturan keuangan dan ekonomi serta peraturan audit sedangkan rekomendasi harus dibuat berkaitan dengan praktik yang tidak tepat atau tidak diterima umum (*inappropriate or irregular practice*)

Laporan Audit Keuangan

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya audit atas laporan keuangan adalah salah satu jenis audit keuangan. Tujuan audit atas laporan keuangan antara lain adalah untuk menginformasikan kepada organisasi audit dan/atau pimpinan auditan, tentang opini/pendapat auditor, apakah laporan keuangan yang disajikan oleh auditan telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Standar Pelaporan untuk audit atas laporan keuangan menurut PSA-IAI seperti yang terdapat pada Bab 2 dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a) Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b) Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c) Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d) Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan

audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.

Berdasarkan SA-IAI, tipe opini/pendapat auditor yang dapat digunakan dalam laporan audit atas laporan keuangan adalah:

1. **Pendapat wajar tanpa pengecualian.** Pendapat wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan auditan, menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. **Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan.** Keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraf penjelasan dalam Laporan Audit. Keadaan-keadaan tersebut antara lain meliputi pembatasan ruang lingkup audit atas bagian tertentu dalam laporan keuangan, adanya hal-hal tertentu yang perlu ditekankan, adanya keadaan dimana suatu bagian dalam laporan keuangan auditan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum tetapi penyajian tersebut adalah lebih memadai dalam menyajikan informasi keuangan auditan,
3. **Pendapat wajar dengan pengecualian.** Pendapat wajar dengan pengecualian, menyatakan bahwa laporan keuangan auditan menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.
4. **Pendapat tidak wajar.** Pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan auditan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
5. **Pernyataan tidak memberikan pendapat.** Pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan, jika bukti audit tidak cukup untuk membuat kesimpulan.

Menurut SA-IAI, materi pokok laporan hasil audit atas laporan keuangan adalah sebagai berikut :

- a). Suatu judul yang memuat kata “independen”
- b). Suatu pernyataan bahwa laporan keuangan yang disebutkan dalam Laporan Audit diperiksa oleh auditor
- c). Suatu pernyataan bahwa laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen perusahaan/entitas yang bersangkutan dan tanggung jawab

- auditor terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan hasil auditnya
- d). Suatu pernyataan bahwa audit dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan oleh IAI.
 - e). Suatu pernyataan bahwa standar auditing tersebut mengharuskan auditor merencanakan dan melaksanakan auditnya agar memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material.
 - f). Suatu pernyataan bahwa audit meliputi:
 - 1. Audit, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan.
 - 2. Penentuan prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi-estimasi signifikan yang dibuat manajemen.
 - 3. Penilaian penyajian laporan keuangan secara keseluruhan
 - g). Suatu pernyataan bahwa auditor yakin bahwa audit yang dilaksanakan memberikan dasar memadai untuk memberikan pendapat.
 - h). Suatu pendapat mengenai laporan keuangan yaitu wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, atau tidak wajar, atau tidak memberikan pendapat.
 - i). Tanda tangan auditor yang memiliki Nomor Register Akuntan selaku penanggung jawab.
 - j). Tanggal Laporan Audit

Di samping standar pelaporan menurut PSA-IAI di atas, untuk audit dalam sektor publik terdapat Standar Pelaporan tambahan yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a) Laporan Audit harus menyatakan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai standar audit yang berlaku umum. Standar audit yang berlaku umum yang dimaksud adalah PSA-IAI dan Standar khusus yang berlaku dalam audit sektor publik.
- Berkaitan dengan standar ini, maka dalam Laporan Audit harus dicantumkan pernyataan bahwa audit dilaksanakan sesuai dengan standar audit yang berlaku umum. Apabila auditor tidak dapat mengikuti suatu standar tertentu dalam standar audit yang berlaku umum tersebut, maka pernyataan di atas harus dikualifikasi. Dalam situasi seperti ini, auditor harus mengungkapkan dalam bagian ruang lingkup mengenai standar audit yang berlaku umum yang tidak diikuti, alasan mengapa tidak mengikuti standar, dan bagaimana dampak yang terjadi atau dapat terjadi terhadap hasil audit sebagai akibat tidak mengikuti standar. Dalam menilai dampak terhadap hasil audit sebagai

akibat tidak mengikuti standar, auditor mungkin perlu untuk mengkualifikasi opininya, tidak memberikan opini, atau mundur dari penugasan audit.

- b) Ketika auditor memberikan opini atau tidak memberikan opini atas laporan keuangan, auditor harus memasukkan dalam Laporan Audit atas laporan keuangan, penjelasan atas **ruang lingkup pengujian pengendalian intern** atas pelaporan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundangan, dan batasan kontrak atau perjanjian hibah serta hasil dari pengujian pengendalian tersebut.

Untuk audit atas laporan keuangan dimana auditor memberikan opini atau tidak memberikan opini, auditor harus melaporkan ruang lingkup pengujian atas pengendalian intern untuk pelaporan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundangan, batasan kontrak atau perjanjian hibah termasuk apakah pengujian yang dilakukan tersebut mampu menyediakan bukti yang cukup untuk mendukung opini terhadap efektivitas pengendalian intern tersebut.

- c) Untuk audit keuangan, termasuk audit atas laporan keuangan dimana auditor menyediakan opini atau tidak memberikan opini, auditor harus melaporkan sesuai tujuan auditnya, (1) kelemahan dalam pengendalian intern yang merupakan kondisi-kondisi yang dapat dilaporkan seperti yang disebutkan dalam PSA-IAI, (2) semua kecurangan dan perbuatan melanggar hukum yang terjadi, serta (3) pelanggaran terhadap batasan kontrak atau perjanjian hibah serta ketidakpatutan.

Hal-hal yang dapat merupakan kondisi-kondisi yang dapat dilaporkan misalnya:

1. Tidak adanya pemisahan tugas yang memadai dan konsisten dengan tujuan pengendalian;
2. Tidak adanya telaah dan otorisasi yang memadai atas transaksi, jurnal akuntansi, atau keluaran sistem;
3. Tidak memadainya batasan dalam pengamanan aktiva;
4. Adanya bukti kegagalan dalam mengamankan kativa dari kerugian, kerusakan atau penyalahgunaan;
5. Adanya bukti bahwa sistem gagal untuk menyediakan keluaran yang lengkap dan akurat yang konsisten dengan tujuan pengendalian auditan karena kesalahan pelaksanaan kegiatan pengendalian;
6. Adanya bukti bahwa terjadi penyimpangan terhadap pengendalian intern yang dilakukan dengan sengaja oleh pihak-pihak yang memiliki akses dalam kerusakan sistem secara keseluruhan;

7. Adanya bukti bahwa terjadi kegagalan dalam melakukan tugas-tugas yang merupakan bagian penting dari pengendalian intern misalnya rekonsiliasi yang tidak disiapkan tepat pada waktunya;
8. kelemahan dalam lingkungan pengendalian auditan seperti tidak adanya tindakan yang positif dan mendukung pengendalian intern dari manajemen;
9. kelemahan dalam perancangan dan pelaksanaan pengendalian intern yang dapat menyebabkan pelanggaran peraturan perundangan, pelanggaran batasan kontrak atau perjanjian hibah, kecurangan, atau ketidakpatutan secara material dan langsung mempengaruhi laporan keuangan atau tujuan audit; dan
10. kelalaian dalam menindaklanjuti dan memperbaiki kelemahan pengendalian intern yang ditemukan sebelumnya.

Dalam menyajikan temuan terhadap kelemahan pengendalian intern termasuk juga perbuatan melanggar hukum, kecurangan, pelanggaran batasan kontrak dan pelanggaran perjanjian hibah, auditor dapat menggunakan sistematika penyajian temuan seperti yang telah dijelaskan dalam Bab 7 yang terdiri dari kriteria, kondisi, sebab, akibat dan rekomendasi.

Ketika auditor menemukan kelemahan dalam pengendalian intern yang bukan kondisi yang dapat dilaporkan, auditor harus menyampaikan kelemahan-kelemahan tersebut secara terpisah dalam *management letter*.

Standar audit yang berlaku umum mensyaratkan auditor untuk mengungkapkan dampak dari kecurangan, perbuatan melanggar hukum dan pelanggaran terhadap batasan kontrak atau perjanjian hibah serta memastikan bahwa komite audit atau pihak lain yang memiliki otoritas dan tanggungjawab yang sama, telah mendapat informasi secara memadai mengenai kecurangan, perbuatan melanggar hukum dan pelanggaran-pelanggaran tersebut.

Ketika auditor menemukan pelanggaran batasan kontrak atau perjanjian hibah yang tidak material atau ketidakpatutan, auditor harus menyampaikan temuan mereka dalam *management letter*. Dalam keadaan tertentu, sesuai peraturan perundangan, auditor dapat menyampaikan secara langsung pelanggaran batasan kontrak atau perjanjian hibah, kecurangan, perbuatan melanggar hukum dan ketidakpatutan kepada pihak lain.

- d) Apabila Laporan Audit menyebutkan adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, perbuatan melanggar hukum, pelanggaran terhadap kontrak atau perjanjian hibah, dan

ketidakpatutan, auditor harus mendapatkan dan melaporkan tanggapan dari pejabat yang bertanggungjawab mengenai temuan, simpulan dan rekomendasi, begitu juga dengan tindakan perbaikan yang direncanakan

Cara yang paling efektif untuk menjamin bahwa suatu laporan telah dibuat secara wajar, lengkap dan obyektif adalah dengan mendapatkan review dan komentar dari pejabat yang bertanggung jawab dari entitas yang diperiksa. Tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab tidak hanya mencakup kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan terhadap ketentuan dan peraturan perundang-undangan, ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian, atau ketidakpatutan yang dilaporkan oleh auditor, tetapi juga mengenai pendapat pejabat tersebut tentang kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan, ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian, atau ketidakpatutan dan tindakan perbaikan yang direncanakan. Auditor harus memuat komentar pejabat tersebut dalam laporannya.

Auditor harus meminta pejabat yang bertanggung jawab untuk memberikan tanggapan tertulis terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi, termasuk tindakan korektif yang direncanakan oleh manajemen.

Komentar yang diperoleh harus dievaluasi secara seimbang dan obyektif. Komentar yang berupa suatu janji atau rencana untuk tindakan perbaikan tidak boleh diterima sebagai alasan untuk menghilangkan temuan yang signifikan atau rekomendasi terkait.

Apabila komentar dari entitas yang diperiksa bertentangan dengan temuan dalam laporan, simpulan, atau rekomendasi, dan menurut auditor, komentar tersebut tidak benar atau apabila rencana tindakan perbaikannya tidak sesuai dengan rekomendasi, maka auditor harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas komentar dan rencana tindakan perbaikan. Ketidaksetujuan tersebut harus disampaikan secara seimbang dan obyektif. Sebaliknya, auditor harus memperbaiki laporannya apabila menemukan bahwa komentar tersebut benar.

- e) Apabila ada informasi tertentu yang dilarang oleh ketentuan peraturan perundangan untuk diungkapkan kepada umum, Laporan Audit harus menyatakan sifat informasi yang tidak dilaporkan tersebut dan ketentuan peraturan perundangan yang menyebabkan tidak dilaporkannya informasi tersebut.

Informasi tertentu dapat dilarang untuk diungkapkan kepada umum oleh ketentuan peraturan perundang-undangan. Informasi tersebut mungkin hanya dapat diberikan kepada mereka yang berdasarkan peraturan

perundang-undangan mempunyai kewenangan untuk mengetahuinya. Situasi lain yang berkaitan dengan keamanan publik dapat juga mengakibatkan informasi tersebut dilarang untuk diungkapkan dalam laporan. Sebagai contoh, informasi rinci tentang pengamanan komputer untuk suatu program dapat dikeluarkan dari pelaporan publik guna mencegah penyalahgunaan informasi tersebut. Dalam situasi tersebut, auditor dapat mengeluarkan satu laporan yang resmi yang berisi informasi di atas dan mendistribusikannya kepada pihak yang akan menindaklanjuti rekomendasi auditor. Bila memungkinkan, auditor dapat berkonsultasi dengan konsultan hukum mengenai permintaan atau situasi lain yang membutuhkan penghilangan informasi tertentu dari laporan.

- f) Laporan Audit diserahkan oleh auditor kepada auditan, organisasi yang meminta atau mengatur pelaksanaan suatu audit. Bagian dari Laporan Audit yang relevan juga harus dikirimkan kepada pihak yang mempunyai kewenangan mengantar auditan dan yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut hasil audit serta kepada pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima Laporan Audit tersebut. Auditor harus menjelaskan bahwa laporan bersifat terbuka untuk umum, kecuali apabila laporan tersebut dibatasi oleh undang-undang atau peraturan, atau apabila mengandung informasi khusus dan rahasia.

Laporan Audit harus didistribusikan tepat waktu kepada pejabat yang berkepentingan. Pejabat tersebut termasuk pihak yang diatur oleh ketentuan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk menerima laporan tersebut, pihak yang bertanggung jawab untuk menindaklanjuti temuan dan rekomendasi, serta pihak lain dari lembaga pemerintah yang memberikan bantuan atau hibah kepada entitas yang diperiksa, dan anggota legislatif. Namun jika hal yang diperiksa merupakan rahasia negara, untuk tujuan keamanan atau tidak boleh dikeluarkan kepada pihak-pihak tertentu atas dasar ketentuan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku, auditor dapat membatasi pendistribusian laporan tersebut.

Apabila suatu audit dihentikan sebelum berakhir, namun auditor tidak mengeluarkan laporan hasil audit tersebut, maka auditor harus membuat catatan yang mengikhtisarkan hasil pekerjaannya sampai tanggal penghentian dan menjelaskan alasan penghentian tersebut. Auditor juga harus mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian pekerjaan tersebut kepada manajemen auditan, entitas yang meminta audit tersebut, atau pejabat lain yang berkepentingan.

Contoh Laporan audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan adalah sebagai berikut:

**BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA****Nomor. 07.A/Auditama V/GA/II/2005****LAPORAN AUDITOR INDEPENDEN**

Kami telah mengaudit neraca Perum Percetakan Uang Republik Indonesia, (selanjutnya disingkat Perum Peruri) tanggal 31 Desember 2004 dan 2003, serta laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut. Kami juga melakukan pengujian atas kepatuhan perusahaan terhadap peraturan perundang-undangan dan pengendalian intern. Laporan keuangan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan pengendalian intern adalah tanggung jawab manajemen perusahaan. Tanggung jawab kami terletak pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan pengendalian intern berdasarkan audit kami.

Kami melaksanakan audit berdasarkan Standar Audit Pemerintahan yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar tersebut mengharuskan kami merencanakan dan melaksanakan audit agar memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material.

Suatu audit meliputi pemeriksaan atas dasar pengujian bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Audit juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Selain itu audit mencakup pengujian atas kepatuhan perusahaan terhadap kontrak, persyaratan bantuan dan pasal-pasal tertentu peraturan perundang-undangan serta kepatuhan terhadap pengendalian intern. Kami yakin bahwa audit kami memberikan dasar memadai untuk menyatakan pendapat.

Menurut pendapat kami, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan Perum Peruri tanggal 31 Desember 2004 dan 2003, dan hasil usaha, serta arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan pengendalian intern kami sampaikan secara terpisah kepada manajemen dengan laporan kami nomor: 07.B/Auditama V/GA/II/2005 tanggal 28 Pebruari 2005.

Auditor Utama Keuangan Negara
V
Penanggung Jawab Audit

Drs. Misnoto, Ak., MA
Register Negara No. D-1416

Jakarta, 28 Pebruari 2005

Contoh Laporan audit ketaatan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan adalah sebagai berikut:

BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) telah melaksanakan audit atas Subsidi Pupuk Tahun Anggaran (TA) 2004 pada PT Pupuk Sriwidjaja (Persero), yang selanjutnya disebut PT Pusri, sesuai Undang-undang Nomor 5 tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan tanggung-jawab keuangan Negara, Surat menteri keuangan RI No. S-20/MK.2/2005 tanggal 23 Februari 2005 perihal Permintaan Audit atas Ketaatan Penggunaan Subsidi Pupuk oleh Produsen Pupuk Tahun Anggaran 2004 dan Surat Tugas BPK-RI No. 27/ST/VII-XV.1/4/2005 tanggal 5 April 2005.

Audit ini bertujuan untuk mengetahui dan menilai tingkat kewajaran volume pemanfaatan gas yang digunakan untuk memproduksi pupuk urea yang disalurkan ke sektor pangan selama tahun anggaran 2004, tingkat kewajaran volume penyaluran pupuk kepada petani pangan selama tahun anggaran 2004 dan besarnya subsidi pupuk tahun anggaran 2004 yang diterima oleh PT Pusri serta untuk mengetahui apakah pelaksanaan distribusi pupuk dari produsen sampai dengan ke konsumen (petani pangan) telah sesuai dengan ketentuan.

Lingkup audit atas subsidi pupuk tahun 2004 meliputi audit atas:

1. Volume pemakaian gas.
2. Volume produksi pupuk.
3. Volume penyaluran pupuk bersubsidi.
4. Perhitungan subsidi pupuk.

Pokok-pokok hasil audit adalah sebagai berikut:

1. Laporan Perhitungan Subsidi oleh PT Pupuk Sriwidjaja

PT Pusri telah menyusun laporan perhitungan subsidi pupuk tahun anggaran 2004 No. U-248/A.00.KU/2005 tanggal 14 Maret 2005. Hal-hal pokok yang dapat dikemukakan dalam laporan tersebut adalah:

- a. Volume gas yang digunakan untuk memproduksi pupuk urea bersubsidi selama TA 2004 adalah sebanyak 74.290.943,02 MMBTU.
- b. Volume produksi pupuk urea selama TA 2004 adalah sebesar 2.187.550,00 ton.
- c. Jumlah penyaluran untuk sektor pangan yang telah dilakukan PT Pusri dalam TA 2004 sebesar 1.661.295,82 ton. Sesuai dengan SK Menperindag No. 356/MPP/Kep/5/2004 tanggal 27 Mei 2004, PT Pusri bertanggung jawab terhadap pengadaan dan penyaluran pupuk urea bersubsidi di wilayah Sumatera Barat, Jambi, Riau, Bengkulu, Sumatera Selatan, Bangka Belitung, Lampung, Banten, DKI Jakarta, sebagian Jawa Barat, Jawa Tengah, DI Yogyakarta, dan Kalimantan Barat.
- d. Jumlah subsidi yang telah diajukan oleh PT Pusri TA 2004 kepada Pemerintah adalah sebesar USD46.691.999,16. Dari jumlah tersebut telah dibayarkan kepada PT Pusri adalah USD37.585.735,83 atau sebesar Rp345.045.281.825,00.

Laporan tersebut telah memperhatikan ketentuan yang diatur dalam SK Menteri Keuangan No. 319/KMK.06/2004 tanggal 28 Juni 2004, SK menperindag No. 356/MPP/Kep/5/2004 tanggal 27 Mei 2004 dan SK menperindag No.70/MPP/Kep/2/2003 tanggal 11 Pebruari 2003 antara lain dokumen yang ada dalam kaitan dengan perhitungan subsidi telah didukung dengan Surat Perjanjian Jual Beli (SPJB) antara produsen dengan distributor, SPJB antara distributor dengan pengecer dan didukung pula dengan laporan bulanan dari distributor.

2. Hasil Audit

Audit dilakukan terhadap volume pemakaian gas, jumlah produksi pupuk, rasio pemanfaatan gas, volume penyaluran pupuk dan jumlah

subsidi pupuk pada PT Pusri di Palembang, Sumatera Selatan.

Dari hasil audit diketahui terdapat temuan-temuan yang mengakibatkan perlunya koreksi terhadap perhitungan volume pemakaian gas, rasio pemanfaatan gas dan volume penyaluran pupuk yang secara keseluruhan merupakan koreksi terhadap besarnya perhitungan jumlah subsidi pupuk yang harus dibayar oleh pemerintah. Jumlah tagihan subsidi yang diajukan oleh PT Pusri selama tahun anggaran 2004 sebesar USD46.691.999,16 sedangkan jumlah subsidi berdasarkan hasil audit sebesar USD45.903.777,88. Dengan demikian terjadi koreksi negatif sebesar USD788.221,28. Koreksi tersebut dapat dirinci dalam tabel berikut:

Uraian	Laporan Subsidi PT Pusri	Koreksi BPK-RI		Hasil BPK
		Positif	Negatif	
Pemakaian gas (MMBTU)	74.290.943,02	747.136,91	784.371,36	74.2
Produksi urea (Ton)	2.187.550,00	0,00	0,00	2.18
Rasio pemanfaatan gas (MMBTU/Ton)	33,9608	0,0000	0,0170	33,9
Penyaluran (Ton)	1.661.295,82	12.882,90	34.814,50	1.63
Jumlah subsidi (USD)	46.691.999,16	482.888,21	1.271.109,49	45.9

Terjadinya perhitungan jumlah subsidi pupuk yang terlalu tinggi dalam Laporan perhitungan Subsidi Pupuk yang disebabkan oleh perhitungan volume pemakaian gas yang terlalu tinggi sebesar 37.234,45 MMBTU, perhitungan rasio pemanfaatan gas rata-rata lebih tinggi sebesar 0,0170 MMBTU/Ton dan perhitungan volume penyaluran pupuk ke lini IV yang terlalu tinggi sebesar 21.931,60 ton, yang secara keseluruhan mengakibatkan perhitungan subsidi terlalu tinggi sebesar USD788.221,28.

Direksi PT Pusri menjelaskan bahwa perusahaan menerima hasil audit tersebut berikut koreksi yang dilakukan oleh BPK-RI atas jumlah tagihan subsidi.

3. Simpulan

Berdasarkan hasil audit, jumlah subsidi pupuk yang layak diberikan kepada PT Pusri untuk TA 2004 adalah sebesar USD45.903.777,88 yang dapat dirinci sebagai berikut:

Jumlah perhitungan subsidi pupuk yang diajukan USD46.691.999,16

Koreksi Audit

- Koreksi positif USD482.888,21
 - Koreksi negatif USD1.271.109,49
- Jumlah koreksi USD788.221,28

Jumlah subsidi yang layak diberikan	USD45.903.777,88
Jumlah subsidi yang sudah dibayar	<u>USD(37.585.735,83)</u>
Jumlah subsidi yang belum dibayar	USD8.318.042,05

Dengan demikian, jumlah subsidi yang belum dibayar oleh pemerintah sebesar USD8.318.042,05 atau setara dengan Rp77.274.610.644,50 (berdasarkan kurs tengan Bank Indonesia per 31 Desember 2004 USD1,00 = Rp9.290,00).

PENANGGUNG JAWAB

Drs. Misnoto, MA, Ak.

Laporan Audit Kinerja

Audit kinerja adalah audit yang dilakukan untuk mengetahui apakah suatu organisasi publik telah melaksanakan anggaran belanjanya secara bijaksana. Dengan kata lain, audit kinerja dilakukan untuk melihat apakah hasil yang didapat sebanding dengan uang yang dibelanjakan oleh suatu organisasi publik. Di lingkungan pemerintahan, audit kinerja dilakukan dalam rangka menilai suatu departemen apakah pimpinan departemen/kantor/lembaga telah menerapkan anggaran belanjanya secara ekonomis, efisien, efektif, dan dapat dipertanggungjawabkan. Secara umum, audit kinerja harus dapat menjawab pertanyaan: 1) apakah kegiatan yang kita lakukan sudah tepat (*Are we doing the right things?*), 2) apakah kegiatan yang kita lakukan sudah efektif dan efisien (*Are we doing things efficiently and effectively?*), dan apakah hasil yang dicapai sesuai dengan yang direncanakan (*Did we get the results that we wanted?*).

Berbeda dengan audit keuangan, audit kinerja tidak diatur dalam PSA-IAI. Dalam beberapa literatur dikemukakan bahwa audit kinerja muncul terlebih dalam sektor publik kemudian diikuti oleh audit kinerja pada sektor privat yang lebih dikenal sebagai audit yang dilakukan oleh divisi audit internal. *Government Auditing Standard 2003 Revision* mengemukakan standar pelaporan audit kinerja yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a) Auditor harus membuat Laporan Audit untuk dapat mengkomunikasikan setiap hasil audit.

Laporan Audit berfungsi untuk: (1) mengkomunikasikan hasil audit kepada pejabat pemerintah, yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku (2) membuat hasil audit terhindar dari kesalahpahaman, (3) membuat hasil audit sebagai bahan untuk tindakan perbaikan oleh instansi terkait, dan (4) memudahkan tindak lanjut untuk menentukan apakah tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan. Apabila suatu audit dihentikan sebelum selesai, maka auditor harus memberitahukan penghentian tersebut secara tertulis kepada auditan dan pejabat lain yang terkait. Auditor juga harus membuat suatu memorandum sebagai dokumen, yang mengikhtisarkan hasil pekerjaannya dan menjelaskan mengapa audit tersebut dihentikan.

- b) Laporan Audit harus mencakup tujuan, lingkup dan metodologi audit; hasil audit termasuk temuan audit, simpulan, dan rekomendasi yang tepat, pernyataan standar audit; tanggapan pejabat yang bertanggung jawab, dan jika mungkin informasi yang bersifat istimewa dan rahasia.

Auditor harus memuat tujuan, lingkup dan metodologi audit dalam Laporan Audit. Informasi tersebut penting bagi pengguna laporan agar dapat memahami maksud dan jenis audit, serta memberikan perspektif terhadap apa yang dilaporkan.

Dalam melaporkan tujuan audit, auditor harus menjelaskan mengapa audit tersebut dilakukan dan menyatakan apa yang harus dimuat dalam Laporan Audit. Penjelasan mengenai apa yang harus dimuat dalam laporan tersebut biasanya mencakup pengidentifikasian obyek/sasaran audit, dan aspek kinerja yang diperiksa, pemberitahuan unsur temuan yang dibahas, dan perumusan simpulan dan pemberian rekomendasi

Untuk menghindari kesalahpahaman dalam hal tujuan audit yang lebih luas, yang dapat disimpulkan dari audit tersebut, maka auditor dapat menyatakan tujuan yang tidak ingin dicapai oleh audit tersebut.

Dalam melaporkan lingkup audit, auditor harus menguraikan ruang lingkup dan luas lingkup pekerjaan yang dilakukan untuk mencapai tujuan audit. Auditor sedapat mungkin, harus menjelaskan hubungan antara populasi dan besarnya uji-petik (*sample*) yang diperiksa; mengidentifikasi organisasi; lokasi geografis, dan periode yang dicakup; melaporkan jenis dan sumber bukti; dan menjelaskan kualitas dan masalah yang terdapat pada bukti tersebut. Auditor juga harus melaporkan kendala signifikan yang dialami pada pelaksanaan auditoran, karena terbatasnya data atau kurang memadainya lingkup audit.

Untuk melaporkan metodologi yang digunakan, auditor harus secara jelas menggambarkan teknik pengumpulan dan analisis data yang digunakan. Penjelasan ini harus mengidentifikasi: (1) asumsi signifikan yang dibuat

dalam melaksanakan audit tersebut; (2) teknik perbandingan yang diterapkan; (3) kriteria yang digunakan; dan apabila pengambilan uji-petik secara signifikan mendukung temuan audit; (4) rancangan uji-petik dan menjelaskan pula mengapa rancangan tersebut dipilih.

Auditor harus berupaya untuk menghindarkan kesalahpahaman pembaca mengenai pekerjaan yang dilakukan dan yang tidak dilakukan dalam rangka mencapai tujuan audit, terutama jika pekerjaan tersebut dibatasi oleh kendala waktu atau sumber daya.

Auditor harus melaporkan temuan audit untuk menjawab tujuan audit. Dalam melaporkan temuan tersebut, auditor harus memasukkan informasi yang cukup, kompeten, dan relevan sehingga bisa dipahami. Auditor juga harus melaporkan

informasi mengenai latar belakang yang dibutuhkan oleh pembaca dalam memahami temuan tersebut.

Temuan audit biasanya terdiri dari unsur kondisi, kriteria, akibat, dan sebab. Namun demikian unsur yang dibutuhkan untuk sebuah temuan audit tergantung seluruhnya pada tujuan audit tersebut. Sebuah temuan atau sekelompok temuan audit disebut lengkap sepanjang tujuan auditnya telah dipenuhi dan laporannya secara jelas mengaitkan tujuan tersebut dengan unsur temuan .

Laporan hasil audit harus menyajikan juga kelemahan pengendalian intern yang signifikan²⁴, kecurangan, dan penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan.

Auditor harus melaporkan lingkup pekerjaannya mengenai pengendalian intern dan kelemahan signifikan yang ditemukan selama audit. Apabila auditor menemukan kelemahan pengendalian intern yang tidak signifikan, auditor harus menyampaikan kelemahan tersebut dengan surat yang ditujukan kepada manajemen entitas yang diperiksa. Jika auditor sudah menyampaikan hal tersebut, auditor harus memuatnya di dalam laporan hasil audit. Dalam audit kinerja, auditor dapat mengidentifikasi kelemahan signifikan dalam pengendalian intern sebagai penyebab lemahnya kinerja.

Apabila berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh auditor menyimpulkan, bahwa telah terjadi atau mungkin telah terjadi kecurangan, penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian serta ketidakpatutan, auditor harus melaporkan hal-hal tersebut. Dalam melaporkan hal yang berkaitan dengan kecurangan, penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan, ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian serta ketidakpatutan, auditor harus menyajikan temuannya secara gamblang dan jelas (dalam sudut pandang yang benar). Agar pembaca mempunyai dasar untuk menilai

pengaruh dan konsekuensi temuan audit, maka temuan audit tersebut harus dikaitkan dengan populasi atau jumlah kasus yang diperiksa, dan jika mungkin dinyatakan dalam nilai Rupiah. Apabila temuan tersebut tidak bisa dinyatakan dalam nilai Rupiah, auditor harus membatasi simpulan atas temuannya tersebut.

Dalam keadaan tertentu, auditor bertanggung jawab untuk secara langsung melaporkan kecurangan, penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan, ketidakpatuhan terhadap kontrak perjanjian serta ketidakpatutan kepada pihak yang berwenang sesuai dengan peraturan perundang-undangan, sebagaimana diuraikan dalam butir-butir berikut ini. Auditor harus memenuhi tanggung jawabnya meskipun auditor telah mengundurkan diri atau diberhentikan dari penugasan audit.

Entitas yang diperiksa mungkin disyaratkan oleh peraturan perundang-undangan untuk melaporkan kecurangan, penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan ketidakpatuhan terhadap kontrak/perjanjian serta ketidakpatutan kepada pihak yang berwenang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Jika auditor telah memberitahukan hal tersebut kepada entitas yang diperiksa, dan entitas yang diperiksa lalai melaporkannya, maka auditor harus memberitahukan kelalaian tersebut kepada pimpinan tertinggi entitas yang diperiksa. Jika entitas yang diperiksa tidak sesegera mungkin membuat laporan yang diharuskan setelah adanya pemberitahuan auditor kepada badan/lembaga yang membawahi entitas yang diperiksa, maka auditor harus melaporkan secara langsung hal tersebut kepada pihak luar yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan.

Auditor harus menyusun simpulan hasil audit. Simpulan adalah penafsiran logis mengenai program yang didasarkan atas temuan auditor dan bukan merupakan ringkasan temuan. Simpulan harus dibuat oleh auditor secara jelas. Kekuatan simpulan tergantung pada meyakinkan atau tidaknya bukti yang mendukung temuan tersebut dan pada logika yang digunakan untuk merumuskan simpulan tersebut.

Auditor harus menyampaikan rekomendasi untuk melakukan tindakan perbaikan untuk peningkatan kinerja atas bidang yang bermasalah dan untuk meningkatkan pelaksanaan kegiatan entitas yang diperiksa.

Auditor harus menyampaikan rekomendasi, apabila terdapat potensi perbaikan yang signifikan dalam operasi dan kinerja yang dikuatkan oleh temuan yang dilaporkan. Rekomendasi yang dapat meningkatkan kepatuhan pada ketentuan dan peraturan perundangundangan yang berlaku, menghilangkan ketidakpatutan, dan memperbaiki pengendalian intern juga harus dibuat, apabila ditemukan hal yang signifikan yang merupakan

ketidakpatuhan pada ketentuan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku, atau ketidakpatutan, atau kelemahan signifikan dalam pengendalian intern. Auditor juga harus melaporkan audit status temuan audit yang signifikan dan rekomendasi dari hasil audit sebelumnya yang belum ditindaklanjuti yang mempengaruhi tujuan audit yang sedang dilakukan.

Rekomendasi yang bersifat membangun dapat mendorong perbaikan dalam pelaksanaan program pemerintah. Suatu rekomendasi akan bersifat sangat konstruktif/membangun apabila: (1) diarahkan untuk menyelesaikan masalah yang ditemukan; (2) berorientasi pada tindakan nyata dan spesifik; (3) ditujukan kepada pihak yang mempunyai wewenang untuk bertindak; (4) dapat dilaksanakan; dan (5) apabila dilaksanakan, biayanya memadai.

Auditor harus melaporkan bahwa audit dilaksanakan berdasarkan standar audit yang berlaku umum. Pernyataan kepatuhan terhadap standar audit yang berlaku umum. Standar Audit mengacu pada semua standar yang diterapkan. Apabila auditor tidak mengikuti standar tertentu yang dapat diterapkan, pernyataan tersebut harus diberi pengecualian. Dalam situasi demikian, auditor harus melaporkan dalam bagian lingkup laporan hasil audit, mengenai standar yang dapat diterapkan tetapi tidak diikuti, alasan untuk tidak mengikuti standar tersebut, dan bagaimana pengaruhnya terhadap hasil audit dengan tidak diikutinya standar tersebut.

Auditor harus melaporkan semua kejadian mengenai ketidakpatuhan terhadap ketentuan dan peraturan perundangundangan yang berlaku yang signifikan dan ketidakpatutan yang ditemukan selama atau dalam hubungannya dengan audit. Dalam keadaan tertentu, auditor harus melaporkan adanya unsur penyimpangan dari ketentuan dan peraturan perundang-undangan tersebut kepada pihak yang berwenang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, melalui pimpinan organisasi auditor sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Auditor harus meminta tanggapan/pendapat secara tertulis dari pejabat yang bertanggung jawab terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi. Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab harus secara obyektif dievaluasi dan dipahami, serta disajikan secara memadai dalam laporan hasil audit. Tanggapan yang diberikan, seperti janji atau rencana tindakan perbaikan harus dicantumkan dalam laporan hasil audit, namun jangan diterima sebagai pembenaran untuk menghilangkan temuan dan rekomendasi yang berhubungan dengan temuan tersebut.

Salah satu cara yang paling efektif untuk memastikan bahwa suatu laporan hasil audit dipandang adil, lengkap, dan obyektif adalah adanya revidi dan

tanggapan dari pejabat/pihak yang bertanggung jawab, sehingga dapat diperoleh suatu laporan yang tidak hanya mengemukakan temuan dan pendapat auditor saja, melainkan memuat pula pendapat dan rencana yang akan dilakukan oleh pejabat yang bertanggung jawab tersebut. Apabila tanggapan tersebut bertentangan dengan temuan, simpulan, dan rekomendasi dalam laporan hasil audit, dan menurut pendapat auditor tanggapan tersebut tidak valid, maka auditor dapat memilih untuk menolak tanggapan tersebut dengan mengemukakan alasannya. Sebaliknya, auditor harus mengubah laporannya, jika auditor berpendapat bahwa tanggapan tersebut valid.

Auditor harus mengkomunikasikan masalah-masalah signifikan, yang memerlukan audit lebih lanjut kepada penanggung jawab audit untuk perencanaan audit di masa mendatang.

Jika selama pelaksanaan audit, auditor mengidentifikasi adanya masalah signifikan yang memerlukan audit lebih lanjut, tetapi hal tersebut tidak secara langsung berkaitan dengan tujuan audit atau auditor tidak memiliki waktu atau sumber daya untuk memperluas audit dalam rangka mencapai hal tersebut, maka auditor harus menyampaikan masalah signifikan tersebut kepada penanggung jawab audit untuk merencanakan audit yang akan datang. Apabila perlu, auditor juga harus mengungkapkan masalah signifikan tersebut dalam laporan hasil auditnya dan alasan mengapa masalah tersebut memerlukan penelaahan lebih lanjut.

Apabila informasi tertentu dilarang diungkapkan untuk umum, laporan hasil audit harus mengungkapkan sifat informasi yang dihilangkan tersebut dan ketentuan yang melarang pengungkapan informasi tersebut. Beberapa informasi tertentu tidak dapat diungkapkan kepada umum berdasarkan peraturan perundang-undangan atau keadaan khusus lainnya yang berkaitan dengan keselamatan dan keamanan publik. Dalam hal demikian, auditor dapat menerbitkan laporan terpisah yang memuat informasi dimaksud, dan didistribusikan kepada kalangan tertentu yang berhak menerimanya sesuai dengan ketentuan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Jika diperlukan, auditor dapat berkonsultasi dengan konsulen hukum berkaitan dengan ketentuan dan keadaan yang menyebabkan tidak diungkapkannya informasi tersebut.

Pertimbangan auditor mengenai tidak diungkapkannya informasi tertentu tersebut harus mengacu kepada kepentingan publik. Jika situasi mengharuskan penghilangan informasi tertentu, auditor harus mempertimbangkan apakah penghilangan tersebut dapat mengganggu hasil penugasan atau melanggar hukum. Jika auditor memutuskan untuk

menghilangkan informasi tertentu, auditor harus menyatakan sifat informasi yang dihilangkan dan alasan penghilangan tersebut.

- c) Laporan Audit harus tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan, serta jelas dan ringkas sepanjang hal ini dimungkinkan.

Agar informasi tersebut bermanfaat secara maksimal, maka laporan harus **tepat waktu**. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna laporan. Oleh karena itu, auditor harus merencanakan penerbitan laporan tersebut secara semestinya, dan melakukan audit dengan dasar pemikiran tersebut. Selama audit berlangsung, auditor harus mempertimbangkan adanya laporan sementara (*Interim Report*) untuk hal yang signifikan kepada pejabat terkait. Laporan sementara tersebut, baik dalam bentuk lisan maupun tertulis, bukan merupakan pengganti laporan akhir, tetapi mengingatkan kepada pejabat terkait terhadap hal yang membutuhkan perhatian segera dan memungkinkan pejabat tersebut untuk memperbaikinya sebelum laporan akhir diselesaikan.

Agar menjadi **lengkap**, laporan harus memuat semua informasi yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan audit, meningkatkan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan isi laporan. Hal ini juga berarti bahwa laporan harus memasukkan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai.

Laporan harus memberikan perspektif mengenai aspek kedalaman dan signifikansi temuan audit, seperti frekuensi terjadinya penyimpangan dibandingkan dengan jumlah kasus atau transaksi yang diuji, serta hubungan antara temuan dengan kegiatan entitas tersebut. Hal ini diperlukan agar pembaca memperoleh pemahaman yang benar dan memadai. Dalam banyak hal, satu contoh kekurangan saja tidak cukup untuk mendukung suatu kesimpulan yang luas atau rekomendasi yang berhubungan dengan kesimpulan tersebut. Yang dapat didukung dengan satu contoh kekurangan, hanyalah apabila terdapat suatu penyimpangan, kesalahan, atau kelemahan. Data pendukung yang rinci tidak perlu dimasukkan, kecuali apabila diperlukan untuk membuat penyajian laporan hasil audit menjadi meyakinkan.

Keakuratan mensyaratkan bahwa bukti yang disajikan benar dan temuan itu digambarkan dengan tepat. Kebutuhan keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk memberikan kepastian kepada pengguna laporan bahwa apa yang dilaporkan meyakinkan dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan dapat menimbulkan keraguan atas keandalan seluruh laporan dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan dari substansi laporan tersebut. Demikian pula, laporan yang tidak

akurat dapat merusak kredibilitas organisasi auditor yang menerbitkan laporan dan mengurangi efektivitas laporan.

Laporan Audit harus memuat informasi, temuan, dan simpulan yang didukung oleh bukti yang kompeten dan relevan dalam kertas kerja auditor. Apabila terdapat data yang signifikan terhadap temuan dan simpulan audit tetapi tidak diperiksa, maka auditor harus secara jelas menunjukkan dalam laporannya keterbatasan data tersebut dan tidak membuat simpulan atau rekomendasi berdasarkan data tersebut.

Bukti yang dilaporkan harus masuk akal dan mencerminkan kebenaran mengenai masalah yang dilaporkan. Penggambaran yang benar berarti penjelasan secara akurat tentang lingkup dan metodologi audit, serta penyajian temuan dan simpulan yang konsisten dengan lingkup pekerjaan audit. Salah satu cara untuk meyakinkan bahwa laporan hasil audit telah memenuhi standar pelaporan adalah dengan menggunakan proses pengendalian mutu, misalnya referensi. Referensi adalah suatu proses dimana seorang auditor menguji bahwa pernyataan mengenai suatu fakta, angka, atau tanggal telah dilaporkan dengan benar, bahwa temuan telah didukung dengan dokumentasi audit, dan bahwa simpulan dan rekomendasi secara logis mengacu pada data pendukung.

Obyektivitas mensyaratkan bahwa penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan nada. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pembaca dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan. Laporan hasil audit harus adil dan tidak menyesatkan. Ini berarti auditor harus menyajikan hasil audit secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan kekurangan yang ada. Dalam menjelaskan kekurangan suatu kinerja, auditor harus menyajikan penjelasan pejabat yang bertanggung jawab, termasuk pertimbangan atas kesulitan yang mereka hadapi.

Nada laporan harus mendorong pengambil keputusan untuk bertindak atas dasar temuan dan rekomendasi auditor. Meskipun temuan harus disajikan dengan jelas dan terbuka, auditor harus ingat bahwa salah satu tujuannya adalah untuk meyakinkan, dan cara terbaik untuk itu adalah dengan menghindari bahasa laporan yang menimbulkan adanya sikap membela diri dan menentang dari pihak yang diperiksa. Meskipun kritik terhadap kinerja yang telah lalu seringkali dibutuhkan, laporan hasil audit harus menekankan perbaikan yang diperlukan. Agar meyakinkan, maka laporan harus dapat menjawab tujuan audit, menyajikan temuan, simpulan serta rekomendasi yang logis. Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk mengakui validitas temuan tersebut, kewajaran simpulan yang diambil, dan manfaat penerapan rekomendasi.

Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggung jawab untuk memusatkan perhatiannya atas hal yang memerlukan perhatian itu, dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai rekomendasi dalam laporan hasil audit. Laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin, sepanjang hal ini dimungkinkan. Penggunaan bahasa yang lugas dan tidak teknis sangat penting untuk menyederhanakan penyajian. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, dan akronim yang tidak begitu dikenal, maka hal itu harus didefinisikan dengan jelas. Akronim agar digunakan sejarang mungkin.

Auditor perlu membuat resume laporan untuk menyampaikan informasi yang penting untuk diperhatikan oleh pengguna laporan. Ringkasan tersebut memuat jawaban terhadap tujuan audit, temuan-temuan yang paling signifikan, simpulan, dan rekomendasi. Pengorganisasian laporan secara logis, keakuratan dan ketepatan dalam menyajikan fakta, serta dalam mengambil simpulan, merupakan hal yang penting untuk memberi kejelasan dan pemahaman bagi pengguna laporan. Penggunaan judul, sub judul, dan kalimat topik (utama) akan membuat laporan lebih mudah dibaca dan dipahami. Alat bantu visual (seperti gambar, bagan, grafik, dan peta) dapat digunakan untuk menjelaskan dan memberikan resume terhadap suatu masalah yang rumit. Laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak lebih panjang dari yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan. Laporan yang terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau mengurangi minat pembaca. Pengulangan yang tidak perlu juga harus dihindari. Meskipun banyak peluang untuk mempertimbangkan isi laporan, laporan yang lengkap tetapi ringkas, akan mencapai hasil yang lebih baik.

- d)** Laporan Audit diserahkan oleh organisasi audit kepada: (1) pejabat yang berwenang dalam auditan, (2) pejabat yang berwenang dalam organisasi yang meminta atau mengatur pemeriksaan, termasuk organisasi luar yang memberikan daa, kecuali dilarang oleh ketentuan dan peraturan perundangan yang berlaku; (3) pejabat lain yang berwenang atau yang bertanggung jawab untuk menindaklanjuti temuan dan rekomendasi audit; dan (4) pihak lain yang diberi wewenang oleh auditan untuk menerima laporan tersebut.

Contoh Laporan audit kinerja yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan adalah sebagai berikut:

BAB I

KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Berdasarkan ketentuan Pasal 23E perubahan ketiga Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 2 Undang-Undang No. 5 tahun 1973 dan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004, Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) telah melakukan pemeriksaan kinerja atas Penyelenggaraan Sekolah Dasar Tahun Ajaran 2003/2004 pada Kota Cilegon. Pemeriksaan dilakukan dengan berpedoman pada Standar Audit pemerintah (SAP) Tahun 1995 dan Panduan Manajemen Pemeriksaan (PMP) BPK-RI Tahun 2002.

Tujuan pemeriksaan kinerja adalah untuk menguji dan menilai keberhasilan penyelenggaraan Sekolah Dasar (SD) berdasarkan Standar Pelayanan Minimal (SPM) dengan memperhatikan aspek kehematan dan efektivitas atas unsur pembiayaan.

Berdasarkan pemeriksaan tersebut dapat disimpulkan bahwa kinerja Penyelenggaraan SD pada Kota Cilegon Tahun Ajaran 2003/2004 adalah Baik. Hal itu tercermin dari pencapaian nilai kumulatif atas Indikator Utama Kinerja atau *Key performance Indicator* (KPI) yang telah ditetapkan, sebagai berikut:

1. Nilai Kumulatif atas pencapaian KPI

Nilai Kumulatif yang diperoleh dalam pencapaian KPI atas penyelenggaraan SD adalah sebesar 87,31 dari nilai maksimum 100. Skala nilai kinerja yang ditetapkan oleh BPK-RI adalah 0,00 s.d. 50,00 (Kurang); lebih dari 50,00 s.d. 60,00 (Sedang); lebih dari 60,00 s.d. 75,00 (Cukup); lebih dari 75,00 s.d. 91,00 (Baik) dan lebih dari 91,00 s.d. 100 (Amat Baik).

Kontribusi terbesar atas keberhasilan Penyelenggaraan SD yang merupakan aspek positif diperoleh dari:

- a. Pelaksanaan Kurikulum dengan capaian skor yang diperoleh adalah sebesar 10, dari skor maksimal 10, yang berarti bahwa seluruh SD di Kota Cilegon sebanyak 150 SD telah melaksanakan kurikulum sesuai SPM dengan pencapaian 100%.
- b. Manajemen Sekolah dengan capaian skor yang diperoleh adalah sebesar 6,80, dari skor maksimal 7 atau tercapai 97,14%, yang berarti bahwa sebagian besar SD di Kota Cilegon (lebih dari 95,00%) telah melaksanakan manajemen sekolah sesuai SPM.

2. Aspek Negatif

Kontribusi negatif terhadap kinerja penyelenggaraan SD Tahun Ajaran

2003/2004 berasal dari kegiatan atau aktifitas yang tidak mencapai skor maksimal dengan persentase ketidakcapaian relatif besar, yaitu pemenuhan sarana dan prasarana dengan capaian skor yang diperoleh adalah sebesar 4,60 dari skor maksimal sebesar 10, atau tidak tercapai sebesar 54,00%. Selain itu ditemukan penyimpangan atas pembiayaan penyelenggaraan SD Tahun Ajaran 2003/2004 senilai Rp 1.844.486.730,81 atau 3,76% dari realisasi pembiayaan TA 2003 dan TA 2004 yang diperiksa sebesar Rp49.064.630.348,50, yang terdiri atas:

- a. Penyimpangan terhadap azas kehematan sebanyak lima temuan senilai Rp393.749.967,31 atau 0,80% dari realisasi yang diperiksa, yaitu:
 - 1) Pembelian material pada pekerjaan imbal swadaya rehabilitasi SD lebih mahal sebesar Rp70.022.240,00 dibandingkan dengan Daftar Harga Tertinggi (DHT).
 - 2) Biaya perencanaan teknik untuk kegiatan revitalisasi SD/MI TA 2003 melebihi standar yang ditetapkan oleh Walikota Cilegon sebesar Rp76.193.735,38.
 - 3) Pengadaan meubelair SD TA 2003 tidak hemat sebesar Rp96.032.000,00 dan terdapat pemakaian bahan yang tidak sesuai dengan spesifikasi senilai Rp38.494.266,70.
 - 4) Volume tiga pekerjaan pembangunan SDN Kubang Sepat I TA 2003 yang diperhitungkan dalam RAB melebihi gambar Bestek senilai Rp49.370.539,73.
 - 5) Volume pekerjaan revitalisasi sembilan SD TA 2003 yang diperhitungkan dalam RAB lebih besar senilai Rp63.637.185,50.
- b. Penyimpangan yang dapat mengakibatkan tidak tercapainya program yang direncanakan sebanyak enam temuan senilai Rp1.450.736.763,50 atau 2,96% dari realisasi yang diperiksa, yaitu:
 - 1) Pembayaran gaji dan tunjangan Kepala SD, Guru SD, dan penjaga SD Kota Cilegon melebihi ketentuan sebesar Rp74.924.186,00.
 - 2) Pembayaran honorarium Tenaga Kerja Kontrak SD pada Dinas Pendidikan TA 2003 sebesar Rp67.325.000,00 dan Tunjangan Khusus Daerah serta Tunjangan Kesejahteraan Pegawai sebesar Rp496.638.500,00 terlambat.
 - 3) Gedung SD Kranggot yang selesai dibangun TA 2003 dengan biaya sebesar Rp461.588.800,00 belum dimanfaatkan.
 - 4) Kebijakan pengadaan mobil dari Anggaran Program Beasiswa SD/MI keluarga tidak mampu TA 2003 tidak tepat.
 - 5) Pelaksanaan sebagian pekerjaan pada kegiatan rehabilitasi SD yang dibiayai dari *Basic Education Project* (BEP) tahun 2003

senilai Rp77.290.277,50 tidak sesuai surat perjanjian.

- 6) Bantuan beasiswa SD/MI pada Tahun Ajaran 2003/2004 sebesar Rp58.080.000,00 tidak tepat sasaran dan pemberian penghargaan siswa berprestasi SD/MI sebesar Rp128.250.000,00 terlambat.

Berdasarkan hal tersebut, BPK-RI merekomendasikan sebagai berikut:

1. Walikota Cilegon agar:

- a. Mengatasi aspek negatif dalam penyelenggaraan SD dan lebih selektif dalam membuat kebijakan pendirian SD baru.
- b. Memberikan teguran tertulis kepada:
 - 1) Kepala Bagian Keuangan untuk mempertanggungjawabkan atas pembayaran gaji yang melebihi ketentuan sebesar Rp12.309.811,00 dan mmenyetorkan kembali ke kas daerah serta membuat perhitungan dengan Pemerintah Kabupaten Bandung sebesar Rp43.970.323,00 dan dengan Pemerintah Toba Samosir sebesar Rp18.644.052,00.
 - 2) Kepala Dinas Pendidikan, Kepala Bagian Kepegawaian, dan Kepala Bagian Keuangan Sekretariat Daerah Kota Cilegon supaya meningkatkan koordinasi dalam penanganan pegawai yang mutasi, meninggal dunia, atau pensiun.
 - 3) Kepala Bappeda, Kepala Dinas Pendidikan dan Kepala Dinas Pekerjaan Umum yang kurang melakukan koordinasi dalam merencanakan pendirian dan pembangunan SD Kranggot dan segera membuat langkah-langkah nyata dalam memanfaatkan bangunan SD tersebut.
 - 4) Kepala Dinas Pendidikan yang telah mengalokasikan anggaran pengadaan kendaraan operasional dinas dari Dana Beasiswa Sekolah.
 - 5) Kepala Badan Perencana Daerah, Kepala Bagian Pengendalian pembangunan dan Bagian Keuangan yang kurang teliti dalam memeriksa Data hasil Asistensi penelitian DASK Perubahan APBD (Beasiswa) Kota Cilegon.
 - 6) Pemimpin Bagian Proyek BEP atas pengalihan pekerjaan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan efektifitas penggunaannya.
 - 7) Tim Sekretariat Program Beasiswa bagi Keluarga Miskin dan Siswa Berprestasi yang membagikan beasiswa untuk keluarga miskin tingkat SD tidak sesuai dengan Surat Keputusan Walikota Cilegon.
- c. Memberikan instruksi secara tertulis kepada:
 - 1) Kepala Dinas Pendidikan untuk:

- a) Memberikan teguran kepada Unit Pelayanan Teknis Daerah (UPTD) Kecamatan yang terlambat menyampaikan SPJ pembayaran honor Tenaga Kerja Kontrak, Tunjangan Khusus Daerah dan Tunjangan Kesejahteraan Pegawai.
 - b) Meningkatkan pengawasan atas pembayaran honorarium Tenaga Kerja Kontrak, Tunjangan Khusus Daerah dan Tunjangan Kesejahteraan Pegawai supaya tidak terjadi keterlambatan.
 - c) Menegur kepada Panitia Pelelangan Pengadaan Meubelair yang tidak membuat Harga Perhitungan Sendiri (HPS) dan Pelaku Aktivitas agar mempertanggungjawabkan ketidakhematan dalam pengadaan meubelair dan di masa yang akan datang, dalam setiap pengadaan barang agar selalu membuat HPS.
 - d) Menegur Panitia Pemeriksaan Barang yang tidak cermat dalam melakukan pemeriksaan meubelair serta mempertanggungjawabkan pemakaian bahan yang tidak sesuai dengan spesifikasi dan menyetorkan ke kas daerah sebesar Rp38.494.266,70.
- 2) Kepala Dinas Pekerjaan Umum untuk:
- a) Menegur Pelaku Aktivitas Revitalisasi SD/MI yang telah menyusun HPS dengan tidak berpedoman pada standar biaya yang telah ditetapkan oleh Walikota Cilegon, dan dimasa yang akan datang agar selalu berpedoman pada standar biaya serta menegur Kepala Sub Bidang Cipta Karya yang tidak melakukan pengecekan ulang atas penyusunan OE tersebut.
 - b) Menegur Kepala Sub Dinas Cipta Karya, Pelaku Aktivitas SD Kubang Sepat dan Konsultan Perencana PT Jabez Pratama Konsultan yang tidak cermat dalam melaksanakan tugasnya.
 - c) Mempertanggungjawabkan terjadinya kerugian daerah sebesar Rp49.370.539,73 dengan menyetorkan ke kas daerah.
 - d) Menegur Pelaku Aktivitas Revitalisasi SD/MI supaya menegur dan meminta pertanggungjawaban konsultan perencana PT Reka Cipta Bangun Struktur dan PT Jabez Pratama Konsultan yang kurang cermat dalam membuat *Engineering Estimate* (EE).
 - e) Memerintahkan Pelaku Aktivitas Revitalisasi SD/MI untuk menegur Panitia Lelang/Pemilihan Langsung Pengadaan Jasa yang kurang cermat dalam membuat *Owner's Estimate* (OE).

- f) Memerintahkan Pelaku Aktivitas Revitalisasi SD/MI untuk menegur Konsultan Pengawas CV Dimensi Rancang Bangun yang kurang cermat dalam melaksanakan tugasnya.
 - g) Mempertanggungjawabkan kerugian sebesar Rp63.637.185,50 tersebut dengan menyetorkannya ke kas daerah.
2. Kepala Dinas Pendidikan agar menginstruksikan kepada Pelaku Aktivitas Rehabilitasi SD supaya memerintahkan kepada Ketua Komite Sekolah Dasar Negeri untuk mempertanggungjawabkan pembelian material yang lebih mahal dari Daftar Harga Tertinggi Kota Cilegon dengan menyetorkan ke kas daerah sebesar Rp70.0220240,00.
 3. Pemimpin Bagian Proyek BEP agar:
 - a. Menegur Konsultaan Konstruksi ditingkat kota yang kurang cermat memonitor Tim Pelaksana Rehabilitasi (TPR) dalam pembuatan proposal teknis, biaya dan administrasi.
 - b. Menegur Konsultan Lapangan di masing-masing sekolah yang tidak cermat membantu TPR dalam perencanaan penggunaan bahan, alat dan tenaga serta memperkirakan dan mengendalikan biaya pelaksanaan terhadap kemajuan fisik.

**BADAN PEMERIKSA
KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA
Kepala Perwakilan III BPK-RI
di Jakarta**

**Hadi Priyanto
NIP. 240000961**

Persiapan, penelaahan dan penyelesaian Laporan Audit

Tim audit bertanggung jawab untuk menyiapkan Laporan Audit. Dalam menyusun Laporan Audit, tim audit harus mengikuti prosedur yang

telah ditetapkan dan memenuhi persyaratan-persyaratan dasar. Laporan tersebut dibahas bersama-sama oleh institusi audit dan tim audit.

Prosedur dalam penyiapan Laporan Audit terdiri dari langkah-langkah berikut:

- a). Menelaah, mengatur dan mengelompokkan kertas kerja. Kertas kerja adalah catatan historis dari proses audit dan merupakan dasar langsung dalam penyiapan Laporan Audit. Karena informasi dan masalah yang disajikan dalam kertas kerja masih dalam bentuk yang terpisah-pisah, perlu penelaahan kembali untuk mengambil informasi yang berguna dari bukti audit atau data yang ada dalam kertas kerja. Informasi-informasi yang dipilih kemudian ditelaah, diatur dan dikelompokkan menurut karakteristik dari isu atau masalah tersebut. Data yang akan digunakan dalam laporan harus direkonsiliasikan dengan fakta-fakta penting dan bukti audit. Hal-hal yang masih meragukan selanjutnya harus dipelajari untuk kemudian diselesaikan. Tujuan dari dilakukannya semua hal ini adalah untuk menyediakan data yang benar dan dapat diandalkan serta sebagai dasar penyusunan Laporan Audit.
- b). Membuat outline, dan membuat draft Laporan Audit. Setelah semua hal yang akan dilaporkan telah diatur isinya dengan baik, outline dari Laporan Audit dapat disusun. Untuk memastikan kualitas Laporan Audit, outline yang diajukan harus dibahas oleh seluruh anggota tim audit sebelum penyelesaian. Pembahasan itu harus mencakup hal-hal berikut:
 - Apakah hal-hal dalam outline telah didefinisikan dengan jelas dan apakah struktur bahasanya sudah memadai.
 - Apakah bagian penting dari laporan yang ada dalam outline telah dinyatakan dengan jelas dan apakah hal-hal tersebut telah menggambarkan hal-hal utama yang akan dilaporkan dengan penyajian yang memadai.
 - Apakah fakta-fakta yang ada dalam outline telah jelas dan apakah argumen dan dasar argumen telah cukup dan apakah hal-hal itu telah disajikan dengan jelas dan pasti. Ketika fakta-fakta yang mendasari tidak diklarifikasi dengan jelas atau kurang didukung oleh bukti audit, hal-hal yang berhubungan harus dipelajari dan dikonfirmasi kembali.

Apabila outline Laporan Audit telah dibahas dan diselesaikan, draft laporan dapat disusun berdasarkan outline tersebut. Draft awal direvisi oleh tim audit dan selanjutnya draft yang telah direvisi tersebut ditelaah kembali oleh ketua tim untuk menyusun *exposure draft*. *Exposure draft* adalah rencana draft isi Laporan Audit

c). Meminta pendapat dari auditan dan merevisi serta menyelesaikan *exposure draft*. Sebelum diserahkan kepada institusi audit, *exposure draft* dikirim terlebih dahulu kepada auditan untuk meminta tanggapan mereka. Auditan harus mengirim tanggapan mereka dalam bentuk tertulis kepada tim audit atau institusi audit paling lambat 10 hari setelah mereka menerima *exposure draft* tersebut. Hal-hal yang akan ditanggapi oleh institusi yang diaudit mencakup:

- Apakah fakta-fakta yang dikonfirmasi dan diterima tim audit adalah benar, apakah hukum dan Peraturan telah diterapkan dengan benar
- Apakah bagian-bagian yang diaudit telah dievaluasi dengan obyektif
- Apakah opini audit dan rekomendasi adalah memadai dan valid. Jika tim audit atau institusi audit tidak menerima balasan dari auditan dalam jangka waktu di atas, itu dapat diartikan bahwa institusi audit setuju dengan laporan itu.

Apabila ada komentar dari auditan yang diterima, komentar tersebut harus dipelajari dengan hati-hati. Jika ketidaksetujuan dengan laporan muncul karena fakta-fakta penting yang tidak jelas atau kurangnya bukti audit pendukung, fakta-fakta dan bukti audit tersebut selanjutnya harus dipelajari dan dengan tepat harus diperbaiki kembali. Jika ketidaksetujuan itu muncul dari referensi hukum dan peraturan yang tidak memadai, penyesuaian yang diperlukan harus dilakukan.

Apabila auditan tidak sependapat dengan evaluasi audit, opini audit dan rekomendasi audit dan tim audit juga melihat bahwa memang perlu untuk dilakukan penyesuaian atas Laporan Audit maka laporan tersebut perlu diperbaiki atau disesuaikan dengan benar. Penjelasan harus diberikan apabila tim audit tidak sependapat dengan instansi yang diaudit dalam komentar tertulis mereka. Setelah membuat pernyataan atas tanggapan auditan terhadap *exposure draft*, tim audit harus memasukkan pernyataan itu bersama dengan Laporan Audit yang telah direvisi kepada institusi audit yang berkaitan untuk ditelaah lebih lanjut dan diselesaikan.

Persyaratan dasar dalam membuat draft Laporan Audit

Beberapa hal yang menjadi persyaratan dasar dalam membuat draft Laporan Audit adalah:

- a). Bukti audit yang cukup dan penentuan karakteristik temuan audit dengan tepat. Laporan Audit harus dibuat sehingga tersusun dan disahkan oleh fakta-fakta, bukti audit, dan peraturan yang menyatakan benar atau salah yang sesuai dengan kebijakan hukum dan peraturan negara. Bukti audit yang digunakan dalam laporan harus cukup dan mampu untuk mendukung opini audit. Referensi hukum dan peraturan untuk menentukan temuan audit harus tepat dan sesuai. Setiap referensi tersebut harus menjelaskan nama dan nomor dari hukum dan peraturan yang menjadi dasar termasuk isi dari pembatasan dalam peraturan tersebut.
- b). Fakta-fakta penting dinyatakan dengan jelas serta penggunaan data yang dapat dipercaya. Semua fakta dalam Laporan Audit harus jelas dan data yang digunakan dalam Laporan Audit harus tepat dan dapat diandalkan. Laporan Audit harus dengan jelas mengungkapkan penyebab dan dampak dari hal-hal penting yang sedang dibahas. Hanya dengan cara demikian institusi audit dapat mengevaluasi bagian-bagian audit dan mengambil kesimpulan yang tepat.
- c). Cakupan yang lengkap dan pengungkapan prioritas. Proses evaluasi dan pemberian opini dalam Laporan Audit dilakukan atas kebenaran, ketaatan dan efektivitas kinerja dari auditan untuk suatu periode tertentu. Laporan Audit harus memiliki cakupan yang lengkap atas semua hal-hal di atas supaya dapat menggambarkan temuan audit dengan lengkap dan tepat. Pertama-tama Laporan Audit harus lengkap dalam keseluruhan bagian-bagian yang disyaratkan dan sesuai dengan standar auditing baik isi maupun strukturnya. Yang kedua, isi dari Laporan Audit harus secara komprehensif dan benar menggambarkan situasi yang sebenarnya dari auditan. Ketiga, Laporan Audit harus disiapkan dengan berfokus pada hal-hal yang prioritas dan tidak perlu untuk membahas semua hal.
- d). Pengaturan tampilan yang jelas dan struktur yang memadai. Bagian isi dari Laporan Audit harus secara sistematis dikategorikan dan ditata dengan baik dengan penyusunan paragraf dan pemaparan ide yang baik dan jelas. Hal-hal yang karakteristiknya sama harus disajikan dalam satu bagian laporan. Hal-hal yang tidak relevan sebaiknya tidak dimasukkan dalam bagian laporan untuk menghindari penyajian ganda. Umumnya, hal-hal utama dipaparkan terlebih dahulu sebelum menyajikan hal-hal yang bukan utama, sedangkan penjelasan dari suatu hal dipaparkan terlebih dahulu sebelum penentuan karakteristik dari hal-hal tersebut. Dalam kasus yang lain, situasi dipaparkan terlebih

dahulu dan selanjutnya evaluasi dilakukan dengan diikuti pemberian rekomendasi atau opini audit.

- e). Penyajian yang akurat dan penggunaan kata yang efektif (*concise wording*). Laporan Audit harus disajikan dengan akurat dan menggunakan bahasa yang sederhana serta mudah dimengerti.

Laporan Audit yang diserahkan oleh tim audit selanjutnya harus ditelaah dan diselesaikan oleh institusi audit yang membawahi. Hal-hal berikut umumnya diputuskan dalam proses penelaahan dan penyelesaian:

- a). Apakah fakta-fakta yang penting dalam bagian-bagian yang diaudit sudah jelas
- b). Apakah bukti audit telah cukup
- c). Apakah opini atas evaluasi audit dan kesimpulan audit sudah memadai
- d). Apakah penentuan karakteristik temuan audit dan saran untuk memberikan sanksi dan denda sudah memadai dan sesuai dengan hukum yang berlaku
- e). Apakah tanggapan auditan atas Laporan Audit dan hasil telaah selanjutnya sudah benar

Surat Opini Audit (Letter of audit opinions)

Setelah menelaah dan menyelesaikan Laporan Audit, institusi audit harus mengirimkan Surat Opini Audit kepada auditan dengan mengikuti prosedur sesuai peraturan. Surat Opini Audit adalah dokumen tertulis yang menyajikan evaluasi atas item-item dalam audit, opini audit, dan rekomendasi.

Peranan dari Surat Opini Audit adalah sebagai berikut:

- a). Surat Opini Audit adalah alat yang digunakan institusi audit untuk menelaah item-item audit dan menyatakan opini audit. Institusi audit diharuskan untuk menelaah kebenaran, ketaatan dan kinerja dari auditan, memberikan opini atas temuan audit, dan memberikan rekomendasi atas kelemahan dalam manajemen. Surat Opini Audit dapat menjadi alat dalam semua aspek pekerjaan audit yang disebutkan di atas.
- b). Surat Opini Audit adalah dasar bagi auditan untuk memperbaiki praktik-praktik yang tidak sesuai dengan praktik umum.
- c). Surat Opini Audit memberikan referensi kepada institusi audit untuk meningkatkan kinerja mereka. Rekomendasi yang diajukan oleh institusi audit melalui Surat Opini Audit kepada auditan ditujukan untuk meningkatkan pengendalian intern dan meningkatkan system yang lain yang dapat meningkatkan kinerja auditan.

Surat Opini Audit biasanya terdiri dari judul, tujuan dari surat, bagian utama, tanda tangan dan tanggal surat. Isi utama dari Surat Opini Audit adalah sebagai berikut:

1. Dasar penugasan, ruang lingkup audit, *audit contents*, pendekatan dan waktu pelaksanaan audit. Dasar penugasan menunjukkan sumber dari penugasan audit seperti rencana audit yang disiapkan institusi, permintaan audit dari institusi berwenang yang lain atau permintaan audit oleh pemerintah. Ruang lingkup audit menjelaskan organisasi yang akan diaudit atau luas audit yang akan dilakukan dan jangka waktu kegiatan keuangan yang akan diaudit. *Audit contents* adalah item spesifik yang diaudit. Pendekatan audit adalah cara audit dilakukan seperti pendekatan audit lapangan (*field audit approach*) dan pendekatan audit di atas meja (*desk audit approach*). Waktu pelaksanaan audit menjelaskan kapan audit akan dimulai dan kapan audit selesai. Jika pendekatan audit lapangan yang digunakan, Surat Opini Audit harus menjelaskan kapan tim audit datang dan keluar dari auditan. Apabila pendekatan audit di atas meja yang digunakan maka harus dijelaskan waktu penerimaan informasi akuntansi dan kapan informasi itu diserahkan kembali kepada auditan.
2. Evaluasi audit. Evaluasi audit adalah audit keseluruhan atas kebenaran, ketaatan, dan efektivitas belanja dan penerimaan auditan. Evaluasi audit mencakup hal-hal sebagai berikut:
 - a. Mengevaluasi kebenaran item audit. Evaluasi jenis ini dilakukan untuk melihat apakah praktik akuntansi auditan sesuai dengan standar akuntansi dan system keuangan yang dapat diterapkan (*applicable financial system*) dan apakah data akuntansi dengan benar telah menyajikan informasi mengenai pendapatan dan belanja auditan. 3 (tiga) jenis opini dapat dihasilkan melalui evaluasi ini:
 - 1). **Benar (Truthful)**. Jika data dalam laporan keuangan auditan konsisten dengan data yang diperoleh dari standar akuntansi, system akuntansi serta peraturan keuangan yang digunakan yang sementara digunakan, opini dapat diberikan yang menyatakan bahwa praktik akuntansi yang digunakan oleh auditan sesuai dengan standar akuntansi, system akuntansi dan system keuangan serta data akuntansi yang disajikan dengan benar mengungkapkan pendapatan dan belanja tahunan auditan.

- 2). ***Basically truthful***. Jika data dalam laporan keuangan auditan untuk semua hal-hal yang penting konsisten dengan data yang diperoleh oleh institusi audit dari standar akuntansi, dan system akuntansi serta peraturan keuangan yang sementara digunakan, opini dapat diberikan bahwa data akuntansi tersebut menggambarkan dengan pendapatan dan belanja tahunan auditan.
 - 3). **Tidak benar (*not truthful*)**. Jika terdapat perbedaan yang material antara data dalam laporan keuangan auditan dengan data yang diperoleh dari standar akuntansi, system dan peraturan keuangan yang digunakan, opini dapat diberikan bahwa data akuntansi tersebut tidak memberikan gambaran sebenarnya tentang pendapatan dan belanja tahunan auditan.
- b. Mengevaluasi ketaatan dari item-item yang diaudit. Evaluasi ini dilakukan untuk mengetahui apakah auditan menaati hukum dan peraturan keuangan negara. 3 (tiga) jenis opini dapat dihasilkan melalui evaluasi ini:
- 1). ***Compliance***. Jika tidak ada praktik-praktik dalam pendapatan dan belanja yang tidak sesuai dengan peraturan perundangan di bidang keuangan negara, opini dapat dinyatakan bahwa pendapatan dan belanja yang diaudit sesuai dengan peraturan perundangan tersebut.
 - 2). ***Basic Compliance***. Jika ditemukan praktik-praktik yang tidak sesuai dengan peraturan perundangan tetapi jumlah kesalahan tersebut relatif kecil dan berkarakteristik tidak serius, opini dapat diberikan bahwa pendapatan dan belanja untuk hal-hal yang penting telah sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku kecuali untuk hal-hal di mana ditemukan kesalahan tersebut.
 - 3). ***Non-compliance***. Jika terdapat pelanggaran yang signifikan, opini dapat diberikan bahwa ada kasus-kasus di mana terdapat ketidaktaatan atau pelanggaran serius terhadap peraturan perundangan di bidang keuangan negara.
- c. Mengevaluasi kinerja auditan (*evaluating value for money of audit items*). Evaluasi ini dilakukan untuk memeriksa kinerja

keuangan dari auditan. Faktor-faktor yang tidak dapat dibandingkan tidak dimasukkan dalam evaluasi ini. Tim audit harus membandingkan pencapaian kinerja aktual (hasil ekonomi dan efisiensi operasi) dengan rencana kerja (tujuan dan sasaran), hal-hal dalam periode yang sama, pencapaian organisasi maju dalam bidang yang sama dan selanjutnya memberikan opini apakah kinerjanya baik (good), dapat diterima (acceptable), atau kurang baik (poor).

- d. Mengevaluasi sistem pengendalian intern. Evaluasi dilakukan untuk mengevaluasi kecukupan dan efektivitas pengendalian intern. Evaluasi atas kecukupan ditujukan terhadap eksistensi suatu system pengendalian intern. Sedangkan evaluasi atas efektivitas ditujukan terhadap implementasi dari system pengendalian intern tersebut.
3. Temuan audit dan opini untuk perbaikan (*audit findings dan corrective opinions*). Surat Opini Audit harus menunjukkan temuan-temuan audit yang utama. Jika temuan audit tersebut tidak memenuhi syarat untuk pemberian sanksi audit tetapi mengharuskan perbaikan oleh auditan, Surat Opini Audit harus menjelaskan penyebab dan dampak dari masalah serta hal-hal khusus berkaitan dengan pelanggaran atas peraturan dan perundangan. Ukuran-ukuran perbaikan harus sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku.
4. Rekomendasi kepada manajemen. Sebagai tambahan atas hal-hal yang harus diperbaiki oleh auditan seperti yang telah dijelaskan di atas, dalam Surat Opini Audit juga mencakup opini dan rekomendasi untuk peningkatan dalam praktik akuntansi, pengendalian intern, dan system manajemen yang berhubungan dengan auditan.

Surat Opini Audit disiapkan oleh institusi audit. Institusi audit harus menyerahkan SOA kepada auditan dalam waktu 30 (tiga puluh) hari setelah menerima Laporan Audit dari tim audit. Persiapan SOA harus mengikuti prosedur-prosedur yang telah ditetapkan dan memenuhi persyaratan dasar. Persiapan SOA umumnya dilakukan berdasarkan prosedur-prosedur sebagai berikut:

1. Mengklasifikasikan temuan audit. Institusi audit harus mengklasifikasikan temuan audit setelah evaluasi dan penyelesaian Laporan Audit. Temuan audit dapat diklasifikasikan menjadi 3 (tiga) jenis yaitu:
 - a. Pelanggaran serius terhadap peraturan perundangan yang dapat dikenakan sanksi audit

- b. Ketidaktaatan umum (*general non compliance*) auditan sehingga harus dilakukan perbaikan.
 - c. Ketidacukupan dalam akuntansi, pengendalian intern, dan manajemen yang tidak dapat dikategorikan sebagai ketidaktaatan umum.
2. Memberikan opini audit. Berdasarkan klasifikasi temuan audit, opini audit khusus dan opini atas evaluasi secara keseluruhan harus diberikan. Ketika temuan audit berdampak pada diberikannya sanksi audit, temuan-temuan audit tersebut harus ditangani dengan membuat Keputusan Audit. Opini audit khusus atas sanksi audit harus dinyatakan bersama dengan hal-hal yang mendasarinya yang masih harus diperbaiki auditan. Apabila temuan audit temuan mensyaratkan perbaikan oleh auditan, rekomendasi yang praktis dan dapat dilaksanakan harus diajukan. Selanjutnya opini keseluruhan atas kebenaran, ketaatan dan efektivitas pendapatan dan belanja harus mengintegrasikan semua aspek temuan audit.
3. Membuat draft Surat Opini Audit. Setelah menelaah dan menyelesaikan Laporan Audit, institusi audit harus menetapkan orang yang membuat draft Surat Opini Audit. Dalam proses penyusunan draft, orang tersebut harus dengan cermat membaca Laporan Audit yang diserahkan tim audit dan memahami opini serta rekomendasi yang diajukan oleh tim audit. Apabila perlu kertas kerja dapat dilihat kembali. Dalam melakukan hal ini, opini audit yang diberikan institusi audit harus disajikan dalam Surat Opini Audit secara komprehensif.
4. Menelaah dan menyelesaikan Surat Opini Audit. Institusi audit harus menelaah dan mengevaluasi draft Surat Opini Audit sesuai dengan peraturan yang relevan. Penelaahan dan penyelesaian itu mencakup hal-hal utama sebagai berikut:
 - a. Apakah Surat Opini Audit telah menyajikan opini audit institusi audit
 - b. Apakah item audit telah dievaluasi dengan cara yang *fair* dan obyektif.
 - c. Apakah bukti audit telah cukup
 - d. Apakah rekomendasi yang diajukan praktis, dapat dilaksanakan dan relevan
 - e. Apakah semua elemen penyusun Surat Opini Audit telah disajikan
 - f. Apakah draft Surat Opini Audit disusun berdasarkan standar dokumentasi.

Persyaratan-persyaratan yang harus dipenuhi dalam menyiapkan Surat Opini Audit adalah:

- a). Mengevaluasi kesesuaian terhadap peraturan. Dalam Surat Opini Audit, kebenaran, ketaatan, dan efektivitas dari pendapatan dan belanja yang disajikan dalam informasi akuntansi oleh auditan harus dievaluasi dengan cara yang terintegrasi sesuai dengan kebijakan negara, hukum dan peraturan, dan standar evaluasi yang dapat diterapkan. Evaluasi dan opini yang dihasilkan haruslah obyektif, adil dan diambil berdasarkan fakta.
- b). Menjelaskan ruang lingkup evaluasi dengan akurat. Evaluasi harus dibatasi pada item-item yang telah diuji dalam proses audit. Item-item audit yang tidak diuji dalam proses audit, yang kurang memiliki bukti audit, atau yang tidak memiliki basis evaluasi yang jelas harus tidak dimasukkan dalam evaluasi. Hanya dengan memenuhi persyaratan ini institusi audit dapat mendefinisikan tanggung jawab mereka, mencegah risiko audit dan mencapai temuan audit yang diinginkan. Persyaratan ini juga dapat mengamankan hak-hak hukum auditan dan kepentingan Negara serta membantu organisasi-organisasi yang lain dalam mengambil keputusan yang tepat dengan menggunakan Surat Opini Audit.
- c). Menjelaskan pemaparan ide dan menekankan hal-hal yang utama. Opini hasil evaluasi secara keseluruhan, opini audit khusus dan rekomendasi harus dengan jelas dibedakan dan disajikan secara terpisah menurut bagian-bagian (Section or passage). Bagian tulisan untuk opini atas evaluasi secara keseluruhan harus tidak disajikan bersama opini audit khusus dan rekomendasi atau sebaliknya. Item-item penting harus disajikan dengan deskripsi yang jelas atas fakta-fakta penting, penyajian bukti audit pendukung, penentuan karakteristik yang akurat dan evaluasi mendalam dan komprehensif. Untuk item-item umum (general item), pendapat yang singkat adalah cukup dan untuk item-item yang tidak terlalu penting (minor item) dapat dihilangkan dari Surat Opini Audit.
- d). Opini audit dan rekomendasi harus praktis dan dapat dilaksanakan. Opini audit dan rekomendasi dalam Surat Opini Audit dibuat dengan maksud untuk dapat dilaksanakan oleh auditan. Karena itu opini dan rekomendasi tersebut harus didasarkan pada pemahaman auditan dan ditujukan atas masalah-masalah yang ditemui dalam proses audit. Sebagai tambahan, Rekomendasi dan opini audit harus praktis dan dapat dilaksanakan dan haruslah bukan praktik yang tidak mungkin dilakukan atau sudah tidak valid lagi. Persyaratan ini akan menjadi

lebih penting dan relevan apabila mencakup hal-hal tertentu. Dalam keadaan tersebut, penelaahan lebih lanjut harus dilakukan untuk menghasilkan opini dan rekomendasi yang lebih praktis dan dapat dilaksanakan. Praktik-praktik dalam rekomendasi ini bukan hanya membantu auditan dalam memperbaiki dan meningkatkan manajemen tetapi juga membantu departemen pemerintah dalam menyusun kebijakan makro dan amandemen dalam peraturan yang relevan, yang juga berdampak pada organisasi-organisasi lain yang harus melakukan perbaikan dalam hal-hal yang sama serta meningkatkan manajemennya.

Keputusan Audit dan Tindak Lanjut

Setelah menelaah dan menyelesaikan Laporan Audit, mengevaluasi item-item audit dan membuat Surat Opini Audit, institusi audit dengan kekuatan hukum mereka juga harus membuat keputusan tentang pelanggaran auditan atas peraturan perundangan di bidang keuangan publik yang memiliki sanksi audit. Keputusan Audit adalah dokumen hukum untuk institusi audit untuk memberikan hukuman atas tindakan auditan berkaitan dengan pendapatan dan belanja yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Institusi audit harus mengeluarkan Keputusan Audit kepada auditan dalam 30 hari setelah menerima Laporan Audit. Keputusan itu mulai berlaku sejak tanggal diterima oleh auditan.

Peranan Keputusan Audit adalah sebagai berikut:

- a). Keputusan Audit adalah alat bagi institusi audit untuk menyampaikan opini mengenai pemberian sanksi audit. Institusi audit harus memberikan hukuman atas pelanggaran terhadap peraturan perundangan yang mengandung sanksi di dalamnya. Dalam menjalankan kekuatan hukum ini institusi audit menggunakan Keputusan Audit sebagai alat dalam menyampaikan opini atas pemberian sanksi audit ini.
- b). Keputusan Audit adalah dasar yang mengharuskan auditan untuk memperbaiki praktik-praktik yang tidak diterima umum. Keputusan Audit adalah keharusan dan harus dilaksanakan oleh auditan. Auditan harus memperbaiki praktik-praktik yang tidak berlaku umum (*irregularities*) tersebut dan menerima sanksi apabila tidak dilakukan dalam jangka waktu tertentu.
- c). Keputusan Audit adalah alat untuk memberikan hukuman dan membuat auditan untuk tidak lagi melakukan praktik-praktik yang tidak berlaku umum (*irregular acts*) dan mempertahankan kinerjanya.

Dengan memberikan sanksi dan hukuman terhadap pelanggaran atas peraturan perundangan melalui Keputusan Audit, institusi audit bukan hanya memperbaiki *irregularities* dan meningkatkan kinerja auditan, tetapi juga digunakan sebagai pendorong auditan untuk tidak melakukan hal-hal yang melanggar peraturan perundangan. Keputusan Audit dapat meningkatkan sikap patuh terhadap peraturan perundangan (*sense of compliance*). Dari perspektif makro, Keputusan Audit kondusif bagi enforcement atas ketaatan terhadap peraturan perundangan dan peningkatan kinerja.

Keputusan Audit terdiri dari judul, alamat yang dituju, bagian isi, tanda tangan pengambil keputusan dan tanggal pembuatan keputusan. Bagian isi terdiri atas:

- a). Dasar penugasan, ruang lingkup audit, *audit contents*, pendekatan dan waktu pelaksanaan audit. Dasar penugasan menunjukkan sumber dari penugasan audit seperti rencana audit yang disiapkan institusi, permintaan audit dari institusi berwenang yang lain atau permintaan audit oleh pemerintah. Ruang lingkup audit menjelaskan organisasi yang akan diaudit atau luas audit yang akan dilakukan dan jangka waktu kegiatan keuangan yang akan diaudit. *Audit contents* adalah item spesifik yang diaudit. Pendekatan audit adalah cara audit dilakukan seperti pendekatan audit lapangan (*field audit approach*) dan pendekatan audit di atas meja (*desk audit approach*). Waktu pelaksanaan audit menjelaskan kapan audit akan dimulai dan kapan audit selesai.
- b). Jika pendekatan audit lapangan yang digunakan, Surat Opini Audit harus menjelaskan kapan tim audit datang dan keluar dari auditan. Apabila pendekatan audit di atas meja yang digunakan maka harus dijelaskan waktu penerimaan informasi akuntansi dan kapan informasi itu diserahkan kembali kepada auditan.
- c). Tindakan dalam pendapatan dan belanja yang melanggar peraturan perundangan dalam keuangan negara. Bagian ini sebagian besar menjelaskan fakta-fakta utama berkaitan dengan *irregularities* tersebut, nilai moneter dari jumlah uang yang tercakup dan dampak serta kerugian sebagai konsekuensi *irregularities* tersebut.
- d). Menentukan karakteristik *irregularities* dan keputusan-keputusan sebagai dasar untuk memberikan sanksi. Bagian ini menjelaskan beberapa aspek yaitu: penentuan karakteristik *regularities*, hukum dan peraturan yang dilanggar, dasar dan kriteria untuk memberikan sanksi, keputusan pemberian sanksi atas *irregularities* dalam keuangan publik

dan keputusan pemberian sanksi dan hukuman terhadap irregularities dalam pendapatan dan belanja keuangan.

- e). Persyaratan dan batas waktu untuk melaksanakan keputusan audit. Bagian ini dimaksudkan untuk menjelaskan bahwa keputusan audit yang dikeluarkan oleh institusi audit harus ditaati oleh auditan. Bagian ini juga menyatakan tanggal efektif dan batas waktu pelaksanaan keputusan audit serta persyaratan dalam melaporkan hasil pelaksanaan keputusan audit tersebut.
- f). Batas waktu permintaan audit review dan review bodies. Bagian ini menjelaskan hak auditan untuk meminta audit review. Jika auditan tidak setuju dengan keputusan audit berkaitan dengan pemberian sanksi dan hukuman, auditan dapat meminta review atas institusi audit oleh institusi yang memiliki kewenangan lebih tinggi atau oleh pemerintah yang berada pada level yang sama selama 15 (lima belas) hari setelah auditan menerima keputusan audit. Selama periode review, keputusan audit harus dilakukan seperti yang telah ditentukan.

Keputusan audit adalah dokumen hukum yang penting, karena itu penyusunan keputusan audit harus mengikuti prosedur dan memenuhi persyaratan-persyaratan dasar. Prosedur untuk menyusun keputusan audit terdiri dari langkah-langkah berikut:

1. Menentukan item yang dikenakan sanksi dan hukuman. *Irregularities* yang menjadi subyek pengenaan sanksi dan hukuman ditentukan oleh institusi audit setelah menelaah dan menyelesaikan Laporan Audit. *Irregularities* tersebut diklasifikasikan dan diatur dengan baik berdasarkan referensi dari surat opini audit. Temuan audit yang utama disajikan dan diklasifikasikan dengan memadai untuk menentukan temuan audit mana yang seharusnya dikenakan sanksi dan hukuman. Terdapat 2 jenis *irregularities* yang dapat dikenakan sanksi dan hukuman yaitu:
 - a. *Irregularities* yang sanksi dan hukumannya diberikan oleh institusi audit
 - b. *Irregularities* yang sanksi dan hukumannya diberikan oleh otoritas lain yang berkompeten

Dalam kasus pertama, institusi audit harus membuat keputusan mengenai pemberian sanksi dan hukuman. Sedangkan dalam kasus yang kedua, institusi audit harus menyerahkan hal-hal berkaitan dengan *irregularities* kepada departemen yang berwenang dengan mengeluarkan surat rekomendasi audit. Keputusan mengenai

- pemberian sanksi atau hukuman diserahkan kepada departemen yang berwenang tersebut.
2. Menentukan karakteristik dari item-item (*irregularities*) yang dikenakan sanksi dan hukuman. Institusi audit harus menetapkan karakteristik dari *irregularities* yang dikenakan sanksi dan hukuman. Institusi audit harus menjelaskan hukum dan peraturan apa yang dilanggar serta menjelaskan dasar dan kriteria dalam pemberian sanksi dan hukuman. Institusi audit juga harus mengutip pembatasan khusus dari hukum dan perundang-undangan yang dilanggar tersebut.
 3. Membuat keputusan tentang pemberian sanksi dan hukuman. Institusi audit harus memberikan sanksi dan hukuman yang relevan dengan peraturan perundangan berkaitan dengan *irregularities* yang dilakukan oleh auditan. Sanksi audit adalah tindakan perbaikan yang digunakan oleh institusi audit atas tindakan dalam pendapatan dan belanja yang melanggar peraturan perundangan negara. Sanksi audit terdiri atas:
 - a. Memerintahkan auditan untuk menyerahkan wewenang atas pendapatan publik dalam jangka waktu yang telah ditentukan
 - b. Memerintahkan auditan untuk mengembalikan keuntungan yang ilegal dalam jangka waktu yang ditentukan
 - c. Memerintahkan auditan untuk mengembalikan aset yang disita secara ilegal dalam jangka waktu yang telah ditentukan
 - d. Memerintahkan auditan untuk menghapus atau menyesuaikan akun-akun relevan dalam laporan keuangan
 - e. Tindakan perbaikan lainnya sesuai dengan peraturan perundangan

Hukuman audit (*Audit penalties*) adalah hukuman administratif yang diberikan atas tindakan dalam pendapatan dan belanja yang melanggar peraturan perundangan dan peraturan audit. Sanksi audit terdiri dari surat peringatan, *circulating notices of criticism*, denda, penyitaan atas pendapatan yang ilegal, dan hukuman lainnya sesuai dengan hukum yang berlaku. Hukuman audit harus diberikan sesuai dengan *irregularities* yang dilakukan. Dalam kasus-kasus berikut ini, hukuman audit dapat harus diberikan dengan keras dan tegas:

- a). Pemimpin auditan memaksa bawahannya untuk melakukan tindakan yang melanggar peraturan perundangan
- b). Auditan menyelewengkan dana-dana untuk kepentingan umum
- c). Perbuatan dalam pendapatan dan belanja yang melanggar apa yang harus dilakukan menurut peraturan perundangan
- d). Auditan keberatan atau menolak audit atau menolak perbaikan

- e). Tindakan-tindakan lain yang harus diberikan hukuman dalam hal-hal lain sesuai peraturan perundangan

Dalam keadaan berikut ini hukuman audit ringan dapat diberikan:

- a). Auditan memiliki keinginan untuk memeriksa kesalahan mereka dan membuat perbaikan secara bertahap
- b). Tindakan dalam pendapatan dan belanja yang melanggar peraturan perundangan negara mencakup nilai moneter dan karakteristik yang tidak signifikan serta diperbaiki oleh auditan sesuai rekomendasi.
- c). Auditan memiliki keinginan untuk melakukan pemeriksaan atas diri sendiri dan berinisiatif untuk menghilangkan dampak yang tidak baik dari tindakan mereka dalam pendapatan dan belanja yang melanggar peraturan perundangan negara.
- d). Pelanggaran terhadap peraturan perundangan dilakukan karena dipaksa oleh orang lain.
- e). Pelanggaran lain yang dapat diberikan hukuman ringan sesuai peraturan perundangan.

Ketika tindakan dalam pendapatan dan belanja melanggar peraturan perundangan yang dilakukan oleh auditan tidak ditemukan sampai dengan periode 2 (dua) tahun, institusi audit tidak lagi memberikan hukuman audit. Akan tetapi peraturan ini tidak berlaku dalam pemberian sanksi audit.

- 4. Membuat draft, menelaah dan menyelesaikan keputusan audit. Orang-orang yang telah ahli diberikan tugas untuk membuat draft keputusan audit setelah institusi audit menelaah dan menyelesaikan Laporan Audit sesuai dasar dalam menentukan item-item yang dapat dikenakan sanksi dan hukuman dengan mengambil opini atas pemberian sanksi dan hukuman sebagai referensi. Pada tahap penyelesaian draftnya, institusi audit akan menelaah dan menyelesaikan draft keputusan audit tersebut. Hal-hal yang akan dibahas dalam tahap ini adalah:
 - a. Apakah ada item yang dapat dikenakan sanksi dan hukuman terlewatkan
 - b. Apakah fakta-fakta utama telah disajikan dengan jelas
 - c. Apakah bukti audit cukup dan dapat diandalkan
 - d. Apakah dasar dalam menentukan karakteristik item audit adalah benar
 - e. Apakah dasar hukum untuk pemberian sanksi dan hukuman telah cukup
 - f. Apakah sanksi dan hukuman yang diberikan telah memadai.

Opini yang diberikan oleh institusi audit setelah menelaah dan menyelesaikan Laporan Audit harus melekat dalam proses penyusunan keputusan audit. Sanksi dan hukuman harus diterapkan pada lingkup yang benar. Hubungan antara keputusan audit, Surat Opini Audit dan Rekomendasi audit serta kasus-kasus yang diserahkan kepada otoritas lain yang berkompeten harus dipahami dan ditangani dengan baik. Keputusan audit harus lengkap dalam semua bagian penyusunannya, sesuai dengan aturan dokumentasi yang relevan, mengikuti prosedur dan batas waktu dalam penyusunan dan penelaahan serta penyelesaian keputusan audit, serta menggunakan bahasa standar yang jelas dan akurat.

Tujuan tindak lanjut audit adalah untuk:

- a). memastikan bahwa saran/rekomendasi auditor yang dimuat dalam laporan hasil audit telah dilaksanakan secara memadai, dan tepat waktu oleh entitas yang diperiksa
- b). mengetahui perkembangan tindak lanjut saran/rekomendasi dalam Laporan Hasil Audit lalu yang masih belum selesai,
- c). memonitor koreksi yang sudah dilakukan manajemen, serta hasil dan pengaruhnya bagi entitas yang diperiksa, dan
- d). memastikan bahwa temuan yang diperoleh dalam audit sebelumnya tidak dijumpai lagi dalam audit yang sedang dilaksanakan.

SAP menyatakan bahwa auditor harus mengikuti pelaksanaan tindak lanjut atas temuan material dari audit sebelumnya, beserta rekomendasinya, yang dapat mempengaruhi audit atas laporan keuangan. Auditor harus melaksanakan hal ini untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah secara tepat waktu melaksanakan tindakan koreksi yang semestinya. Auditor harus melaporkan status temuan audit yang material beserta rekomendasinya yang berasal dari audit sebelumnya, yang berdampak terhadap audit atas laporan keuangan, yang sampai dengan saat audit sekarang belum ada tindakan koreksi.

Rangkuman

Laporan Audit adalah sarana untuk mengkomunikasikan pekerjaan audit dan temuan audit secara komprehensif, yang diberikan oleh tim audit kepada organisasi audit. Laporan Audit adalah hal yang sangat penting untuk diperhatikan auditor agar hasil audit dapat bermanfaat bagi pengguna Laporan Audit. Selain sebagai ringkasan dari pekerjaan audit dan temuan audit,

Laporan Audit juga merupakan dasar dalam membuat Surat Opini Audit, Rekomendasi, dan membuat Keputusan Audit.

Pada setiap akhir pelaksanaan audit, auditor harus menyiapkan konsep Laporan Audit. Isi konsep Laporan Audit tersebut harus mudah dimengerti dan bebas dari penafsiran ganda serta memenuhi standar pelaporan yaitu: lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan, jelas, dan ringkas. Laporan Audit berisi hal-hal sebagai berikut: Pernyataan atas tugas audit, Informasi dasar mengenai auditan, Informasi dasar tentang audit dan evaluasi secara keseluruhan, Temuan audit, dan Opini audit dan Rekomendasi.

Tujuan audit atas laporan keuangan adalah antara lain untuk menginformasikan kepada organisasi audit dan/atau pimpinan auditan, tentang opini/pendapat auditor, apakah laporan keuangan yang disajikan oleh auditan telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Audit kinerja adalah audit yang dilakukan untuk mengetahui apakah suatu organisasi publik telah melaksanakan anggaran belanjanya dengan secara bijaksana. Dengan kata lain, audit kinerja dilakukan untuk melihat apakah hasil yang didapat sebanding dengan uang yang dibelanjakan oleh organisasi publik. Secara umum, audit kinerja harus dapat menjawab pertanyaan: 1) apakah kegiatan yang kita lakukan sudah tepat?, 2) apakah kegiatan yang kita lakukan sudah efektif dan efisien?, dan 3) apakah hasil yang dicapai sesuai dengan yang direncanakan?

Beberapa hal yang menjadi persyaratan dalam membuat draft Laporan Audit adalah: a) Bukti audit yang cukup dan penentuan karakteristik temuan audit dengan tepat, b) Fakta-fakta penting dinyatakan dengan jelas serta penggunaan data yang dapat dipercaya, c) Cakupan yang lengkap dan pengungkapan prioritas, d) Pengaturan tampilan yang jelas dan struktur yang memadai, dan e) Penyajian yang akurat dan penggunaan kata yang efektif.

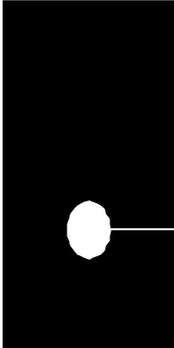
Setelah menelaah dan menyelesaikan Laporan Audit, mengevaluasi item-item audit dan membuat Surat Opini Audit, institusi audit dengan kewenangan mereka juga dapat membuat keputusan tentang pelanggaran yang dilakukan oleh auditan. Keputusan Audit adalah dokumen hukum bagi institusi audit untuk memberikan hukuman atas tindakan auditan terkait dengan pendapatan dan belanja yang tidak sesuai dengan peraturan yang berlaku. Institusi audit harus mengeluarkan Keputusan Audit kepada auditan dalam 30 hari setelah menerima Laporan Audit. Keputusan Audit terdiri dari judul, alamat yang dituju, bagian isi, tanda tangan pengambil keputusan dan tanggal pembuatan keputusan.

Latihan

1. Sebutkan fungsi laporan audit!
2. Sebutkan dan jelaskan syarat-syarat laporan audit!
3. Sebutkan dan jelaskan bentuk/format dari laporan audit!
4. Jelaskan standar pelaporan untuk audit atas laporan keuangan menurut PSA-IAI!
5. Sebutkan tipe opini yang dapat dikeluarkan oleh auditor ketika mengaudit laporan keuangan!
6. Jelaskan standar pelaporan untuk audit kinerja menurut GAS!
7. Uraikan prosedur yang harus dilakukan untuk menyusun laporan audit.
8. Jelaskan syarat-syarat dalam menyusun draft laporan audit.
9. Sebutkan peran dari surat opini audit.
10. Sebutkan peran keputusan audit.



BAGIAN II
PENERAPAN
AUDIT SEKTOR
PUBLIK DI
INDONESIA



XI. AUDIT PENERIMAAN NEGARA

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- Memahami pengertian, dasar hukum, subyek dan obyek Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)
- Memahami tujuan dan lingkup audit atas PNBP
- Memahami serta melaksanakan proses audit terhadap PNBP

Pengantar

Penerimaan Negara Bukan Pajak merupakan salah satu unsur penerimaan negara yang masuk dalam di dalam struktur Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Dalam APBN tahun 2005, PNBP mempunyai peranan yang penting terhadap tercapainya target APBN yang diharapkan pemerintah. Dengan demikian perlu diupayakan untuk merealisasikannya dan

bahkan meningkatkannya dari tahun ke tahun secara bertahap sehingga PNBPN diharapkan lebih mampu memberikan sumbangan yang lebih besar dalam upaya mendukung pembangunan nasional.

Dasar Hukum

Dasar hukum yang mengatur Penerimaan Negara Bukan Pajak dapat dikelompokkan menjadi:

- a). Dasar hukum yang berkaitan dengan Penerimaan Negara Bukan Pajak, Jenis-jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak dan Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak;
- b). Dasar hukum yang berkaitan dengan penentuan tarif PNBPN;
- c). Dasar hukum yang berkaitan dengan penatausahaan, penggunaan dan pertanggungjawaban PNBPN;
- d). Dasar hukum yang menyangkut organisasi Departemen/Instansi Pemerintah yang mengelola PNBPN

Objek dan subyek PNBPN

PNBPN dapat dikelompokkan ke dalam berbagai kelompok, yaitu:

- a). Penerimaan yang bersumber dari pengelolaan dana pemerintah, yaitu penerimaan jasa giro, sisa anggaran belanja pegawai, belanja barang modal dan sebagainya.
- b). Penerimaan dari pemanfaatan sumber daya alam, yaitu royalti di bidang perikanan, royalti di bidang kehutanan dan royalti di bidang pertambangan.
- c). Penerimaan dari hasil-hasil pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan, yaitu dividen, bagian laba pemerintah, dana pembangunan semesta dan hasil penjualan saham pemerintah.
- d). Penerimaan dari kegiatan pelayanan yang dilaksanakan pemerintah, yaitu pelayanan pendidikan, pelayanan kesehatan, pelayanan pelatihan, pemberian hak paten, merek, hak cipta, pemberian visa dan paspor, serta pengelolaan kekayaan negara yang tidak dipisahkan.
- e). Penerimaan berdasarkan putusan pengadilan dan yang berasal dari pengenaan denda administrasi, yaitu lelang barang rampasan dan denda.
- f). Penerimaan berupa hibah yang merupakan hak pemerintah, yaitu bantuan hibah dan atau sumbangan dari dalam dan luar negeri, baik swasta maupun pemerintah. Hibah dalam bentuk natura yang

digunakan secara langsung untuk mengatasi keadaan darurat seperti bencana alam atau wabah penyakit, tidak dicatat dalam APBN.

g). Penerimaan lainnya yang diatur dalam undang-undang tersendiri.

Kecuali jenis penerimaan negara bukan pajak yang ditetapkan dengan undang-undang, jenis penerimaan negara bukan pajak yang tercakup dalam kelompok tersebut di atas ditetapkan dengan peraturan pemerintah.

Sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku, obyek dan subyek PNBPN dikelompokkan dalam dua jenis, yaitu:

- a) Jenis-jenis PNBPN yang berlaku di semua departemen dan lembaga non departemen, meliputi:
 - 1) Sisa anggaran belanja pegawai, belanja modal dan sebagainya;
 - 2) Hasil penjualan barang/kekayaan negara;
 - 3) Hasil penyewaan barang/kekayaan negara;
 - 4) Hasil penyimpanan uang negara (jasa giro);
 - 5) Ganti rugi atas kerugian negara (tuntutan ganti rugi);
 - 6) Denda keterlambatan penyelesaian pekerjaan pemerintah;
 - 7) Hasil penjualan dokumen lelang.
- b) Jenis-jenis PNBPN yang terdapat pada departemen teknis yang bersangkutan, meliputi penerimaan negara yang dipungut oleh masing-masing departemen/lembaga pemerintah non departemen yang berkaitan dengan penyelenggaraan tugas-tugas dan pemberian kemudahan-kemudahan sesuai dengan bidang tugas masing-masing departemen/lembaga pemerintah non departemen yang bersangkutan. Oleh karena itu, jenis PNBPN pada masing-masing departemen/lembaga pemerintah non departemen berbeda satu dengan lainnya.

Pengenaan Tarif

Tarif atas PNBPN ditetapkan dengan memperhatikan dampak pengenaan terhadap masyarakat dan kegiatan usahanya, biaya penyelenggaraan kegiatan pemerintah sehubungan dengan jenis PNBPN yang bersangkutan dan aspek keadilan dalam pengenaan beban pada masyarakat. Penilaian atas besarnya tarif dengan memperhatikan hal-hal tersebut di atas dilakukan oleh Pemerintah bersama DPR. Oleh karena itu, tarif atas jenis PNBPN ditetapkan dalam undang-undang atau peraturan pemerintah yang menerapkan jenis PNBPN yang bersangkutan.

Organisasi

Organisasi yang mengelola PNBPN adalah Departemen atau Lembaga teknis berikut unit kerja teknis dari Departemen/Lembaga yang bersangkutan dan Direktorat Perbendaharaan Negara. Untuk Departemen/Lembaga teknis yang bersangkutan. Menteri atau Ketua Lembaga Teknis tersebut dapat menunjuk instansi pemerintah di bawahnya untuk menagih dan atau memungut.

Lembaga pemerintah yang ditunjuk menagih dan memungut PNBPN wajib menyampaikan rencana dan laporan realisasi PNBPN kepada Menteri/Ketua Lembaga dengan tembusan kepada Kanwil dan Direktorat Perbendaharaan. Pengelolaan PNBPN yang meliputi penetapan target setiap jenis PNBPN serta alokasi penggunaan dana dari PNBPN, dilakukan oleh Direktorat Perbendaharaan.

Tujuan-Tujuan dan Lingkup Audit

Audit atas PNBPN memiliki tujuan untuk mengetahui dan menilai:

- a). Apakah setiap jenis PNBPN yang telah dimuat dalam rencana penerimaan pada setiap departemen/lembaga pemerintah non departemen mempunyai landasan hukum dan telah dipungut sesuai dengan tarif yang telah ditetapkan dan disetorkan ke kas negara dengan tertib;
- b). Apakah realisasi PNBPN mencapai target yang telah ditetapkan dalam DIKS
- c). Apakah semua PNBPN pada setiap departemen/lembaga pemerintah non departemen telah ditatausahakan dan dilaporkan serta dipertanggungjawabkan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Jenis Pemeriksaan

Pemeriksaan PNBPN diarahkan pada jenis pemeriksaan keuangan dan diutamakan pada pemeriksaan atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan.

Lingkup Pemeriksaan

Pemeriksaan terhadap PNBPN dilakukan kepada satuan unit kerja pada semua departemen/lembaga pemerintah non departemen yang memiliki PNBPN, terutama pada unit kerja:

1. Biro Keuangan Departemen Keuangan;

2. Direktorat Jenderal Perbendaharaan Departemen Keuangan;
3. Direktorat Jenderal pada Departemen Teknis yang bersangkutan;
4. Biro Keuangan pada Departemen Teknis yang bersangkutan;
5. Lembaga/Satuan Kerja Unit Penghasil/Unit Pelaksana Teknis (UPT);
6. Biro Lelang, Biro Informasi dan Hukum pada Direktorat Jenderal Piutang Lelang

Pemeriksaan diarahkan pada kegiatan yang meliputi:

- a). Perencanaan,
- b). Penetapan,
- c). Pemungutan dan Penyetoran,
- d). Penatausahaan,
- e). Pelaporan dan pertanggungjawaban

Transaksi dan Pengendalian Manajemen

Pengelolaan PNBP

Umum

PNBP merupakan salah satu sumber penerimaan negara dalam APBN, dengan demikian seluruh PNBP wajib disetor secara langsung ke kas negara. Dalam rangka menertibkan penatausahaan dan pertanggungjawaban PNBP, Menteri Departemen atau Ketua Lembaga Negara dapat menunjuk Instansi Pemerintah untuk menagih dan atau memungut PNBP yang terutang serta menyetorkannya ke kas negara. Pada beberapa departemen atau lembaga yang mengelola suatu jenis PNBP, memiliki karakteristik yang berbeda antara PNBP pada suatu departemen atau lembaga dan departemen atau lembaga yang lain. Penentuan jumlah PNBP yang terutang dilakukan dengan cara:

- a). Ditetapkan oleh Instansi Pemerintah;
- b). Dihitung sendiri oleh Wajib Bayar

Jenis PNBP yang penentuan jumlahnya dilakukan dengan cara dihitung sendiri oleh wajib bayar ditetapkan oleh Peraturan Pemerintah. Kewajiban membayar PNBP untuk jenis yang dihitung sendiri akan kadaluarsa setelah 10 tahun terhitung sejak saat terutangnya PNBP yang bersangkutan. Ketentuan kadaluarsa ini tertunda apabila wajib bayar melakukan tindak pidana di bidang PNBP. Wajib bayar membayar jumlah PNBP yang terutang dalam jangka waktu tertentu. Instansi pemerintah, atas permohonan wajib bayar untuk jenis PNBP yang dihitung sendiri oleh wajib bayar setelah memenuhi persyaratan yang ditentukan, dapat memberikan persetujuan kepada wajib bayar untuk

mengangsur atau menunda pembayaran PNBPN yang terutang dengan dikenakan denda sebesar 2% (dua persen) sebulan.

Perencanaan

Penyusunan rencana target PNBPN ditentukan oleh hasil kesepakatan/pembahasan antara Kanwil Ditjen Perbendaharaan bersama Kanwil Departemen/lembaga teknis yang bersangkutan. Perencanaan target tersebut didasarkan pada tarif masing-masing jenis PNBPN yang ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah yang selanjutnya dituangkan dalam DIPA.

Penentuan PNBPN Terutang

Jumlah PNBPN yang terutang adalah jumlah PNBPN yang harus dibayar oleh wajib bayar dalam periode tertentu yang jumlahnya ditetapkan oleh Instansi Pemerintah sebagai Instansi Penagih/Pemungut dan atau dihitung sendiri oleh wajib bayar. Untuk jenis PNBPN yang menjadi terutang sebelum wajib bayar menerima manfaat atas kegiatan pemerintah, seperti pemberian hak paten, pelayanan pendidikan, maka penentuan jumlah PNBPN yang terutang ditetapkan oleh Instansi Pemerintah. Namun, untuk jenis PNBPN yang menjadi terutang setelah menerima manfaat, seperti pemanfaatan sumber daya alam, maka jumlah PNBPN yang terutang dapat ditentukan oleh wajib bayar sendiri (*self assessment*).

Pemungutan dan Penyetoran

Pemungutan atas PNBPN didasarkan pada besarnya tarif yang telah ditetapkan untuk masing-masing jenis PNBPN. Waktu pemungutan PNBPN didasarkan pada ketentuan waktu pemungutan yang telah ditetapkan untuk masing-masing jenis PNBPN sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang mengatur masing-masing jenis PNBPN. Dengan demikian, kapan waktu dilakukan pemungutan dapat bersifat harian, berkala, angsuran atau sewaktu-waktu setiap terjadi penerimaan negara tergantung pada sifat dan karakteristik PNBPN tersebut.

Pemungutan PNBPN dilakukan oleh orang atau Badan Hukum atau Instansi Pemerintah yang ditunjuk oleh Menteri/Ketua Lembaga untuk menagih dan atau memungut PNBPN yang terutang. Orang atau Badan Hukum/Instansi Pemerintah yang ditunjuk untuk menagih dan atau memungut PNBPN adalah:

- n Bendahara Penerima, yaitu orang yang karena jabatannya sebagai bendaharawan ditugasi untuk memungut PNBPN di lingkungan unit kerja tertentu dan menyetorkannya ke Rekening Kas Negara (Pusat) atau Rekening Kas Daerah (Daerah).

- n Wajib Bayar yaitu orang atau Badan Hukum/Instansi yang sesuai dengan ketentuan yang mendasarinya, telah ditetapkan menyetorkan sendiri setoran PNBP yang menjadi kewajibannya.

Secara prinsip seluruh hasil pungutan PNBP disetorkan langsung ke kas negara. Oleh karena itu, setiap Bendaharawan Penerima yang memungut PNBP diwajibkan menyetorkan seluruh penerimaan yang dipungutnya ke kas negara atau ke Rekening Kas Negara pada Bank Pemerintah atau bank lain yang ditentukan oleh Menteri Keuangan sekurang-kurangnya sekali satu minggu. Setiap wajib bayar menyetorkan seluruh PNBP yang terutang ke kas negara satu hari setelah PNBP diterima atau setelah jatuh tanggal waktu pembayaran PNBP tersebut.

Penggunaan PNBP

PNBP dikelola dalam Sistem Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara serta hasil pemungutannya disetor ke kas negara. Sebagian dana dari suatu jenis PNBP dapat dipergunakan untuk kegiatan tertentu yang berkaitan dengan jenis PNBP tersebut oleh instansi yang bersangkutan. Kegiatan tertentu yang dapat menggunakan PNBP meliputi;

- a). Penelitian dan pengembangan teknologi;
- b). Pelayanan kesehatan;
- c). Pendidikan dan pelatihan;
- d). Penegakan hukum
- e). Pelayanan yang melibatkan kemampuan intelektual tertentu;
- f). Pelestarian sumber daya alam.

Tata cara penggunaan PNBP diatur oleh Peraturan Pemerintah.

Penatausahaan

Peraturan Pemerintah Nomor 22 tahun 1997 tentang Jenis dan Penyetoran PNBP sebagai pelaksanaan Undang-Undang Nomor 20 tahun 1997 tentang PNBP, belum mengatur penatausahaan PNBP baik yang dilakukan oleh Bendaharawan Penerima maupun Ditjen Perbendaharaan.

Pelaporan/Pertanggungjawaban

Pelaporan dan pertanggungjawaban atas PNBP merupakan bentuk akhir dari mekanisme pengelolaan PNBP secara keseluruhan. Dengan

demikian, pelaporan dan pertanggungjawaban PNBPN yang ada pada setiap departemen/lembaga pemerintah non departemen diatur dalam Peraturan Pemerintah

Pengembangan Rencana Audit Rinci

Prosedur-Prosedur Substantif

Pemeriksaan atas PNBPN dilakukan melalui 3 (tiga) tahapan, yaitu pemeriksaan pendahuluan, pengujian terbatas dan pengujian terinci.

Pemeriksaan Pendahuluan

Pemeriksaan Dokumen di Kantor Auditor

Pemeriksaan ini dilakukan dalam rangka memperoleh informasi/data yang bersifat umum mengenai kegiatan dari obyek/instansi atau obyek yang diperiksa, yang dilakukan secara terus-menerus sepanjang tahun oleh auditor yang membidangi tugas pemeriksaan atas departemen/lembaga negara yang mengelola PNBPN. Dokumen yang diperiksa adalah dokumen yang dihimpun oleh masing-masing unit kerja, berupa dokumen pertanggungjawaban keuangan negara yang berkaitan dengan PNBPN yang dikirim oleh Departemen Keuangan, Departemen/Lembaga Pemerintah Non Departemen dan Sekretariat Jenderal/Panitera Lembaga Tertinggi/Tinggi Negara serta Perusahaan Negara sesuai dengan Inpres No. 1 Tahun 1999 tanggal 31 Maret 1999, terutama sebagai berikut:

- a). Nota Keuangan dan RUU APBN;
- b). Undang-Undang APBN (UU APBN)
- c). Undang-Undang Perubahan APBN (UU-P APBN)
- d). Keppres tentang Rincian APBN
- e). DIPA atau dokumen lain yang dipersamakan dengan DIPA, khususnya mengenai penetapan target setiap jenis PNBPN pada departemen/lembaga yang bersangkutan;
- f). Peraturan Pemerintah, Keppres dan SK Menteri Keuangan tentang Penerimaan Penyetoran, Penggunaan, Penatausahaan dan Pertanggungjawaban PNBPN, SK Menteri/Ketua Lembaga yang berkaitan dengan penetapan obyek pungutan, tarif pungutan dan sistem pengelolaan PNBPN serta perubahannya.
- g). SK Menteri/Ketua Lembaga tentang penunjukan bendaharawan khusus penerima dan atasan langsungnya untuk mengelola PNBPN;

- h). Laporan triwulan realisasi penerimaan, penyetoran dan atau penggunaan PNBP dari departemen/lembaga;
- i). Rincian Pertanggungjawaban Penerimaan Bendaharawan Umum atau Daftar Perbendaharawan;
- j). Daftar Gabungan Penerimaan dan Pengeluaran Departemen/Lembaga;
- k). Daftar Pemeriksaan Terakhir Pertanggungjawaban seluruh Penerimaan/Pengeluaran;
- l). Laporan Kas Posisi (LKP) setiap akhir bulan dari KPPN yang dilampiri surat pernyataan saldo bank;
- m). Perhitungan Anggaran Departemen/Lembaga Semesteran dan Tahunan;
- n). Laporan Keuangan BUMN;
- o). Rencana Pendapatan dan Biaya BUMN;
- p). Laporan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS);
- q). Laporan Triwulanan Monitoring Kewajiban dan Realisasi Pembayaran Dividen/DPS serta duplikasi (*copy*) surat-surat teguran kepada BUMN atau badan usaha lainnya yang belum membayar dividen dari Kementerian Negara BUMN.

Khusus untuk dokumen point n) sampai dengan q) hanya berlaku pada pemeriksaan yang dilakukan di Departemen Keuangan. Selain dokumen-dokumen tersebut, auditor wajib mendapatkan dan mengkaji peraturan perundang-undangan yang secara khusus mengatur PNBP, antara lain; UU No. 20 Tahun 1997 tentang PNBP, PP No. 52 Tahun 1998 tentang Perubahan atas PP No. 22 Tahun 1997 tentang Jenis dan Penyetoran PNBP. Pemeriksaan dokumen dapat dilaksanakan dengan teknik-teknik pemeriksaan seperti *scanning*, verifikasi, analisis, uji banding, dan menghitung kembali (*recomputed*) baik secara vertikal maupun horizontal terhadap semua laporan yang terkait dengan PNBP. Hasil pemeriksaan dokumen ini digunakan untuk mendukung pemeriksaan lanjutan. Dalam praktiknya, proses pengiriman dokumen dari Departemen/Lembaga kepada auditor tidak lancar, sehingga perlu dilakukan pemeriksaan dokumen di Pusat Tata Usaha Keuangan Departemen/Lembaga.

Pemeriksaan Dokumen di Pusat Tata Usaha Departemen Keuangan/Lembaga

Pemeriksaan ini dilakukan oleh Biro Keuangan Departemen dan Bagian Keuangan pada Direktorat Jenderal yang mengelola PNBP. Langkah pertama dalam pemeriksaan ini adalah melengkapi dokumen PNBP yang diperoleh saat pemeriksaan dokumen di kantor audit termasuk melengkapi

atau memutakhirkan *permanent file* yang mungkin terjadi karena adanya perubahan. Teknik-teknik pemeriksaan yang dilakukan adalah wawancara baik lisan maupun tertulis (dalam bentuk kuesioner) kepada pejabat yang terkait dengan PNBPN. Informasi yang harus dikelompokkan dalam tahap ini adalah; Undang-Undang dan peraturan yang berkaitan dengan PNBPN, organisasi dan tata kerja yang berkaitan dengan pengurusan/pengelolaan PNBPN baik di tingkat pusat maupun di tingkat pelaksana, kebijakan-kebijakan umum yang digunakan sebagai pedoman dalam pemungutan dan pengelolaan PNBPN, data keuangan yang berkaitan dengan target rencana dan realisasi pelaksanaan pungutan PNBPN, gambaran umum prosedur pungutan dan penyetoran hasil pungutan PNBPN, instansi dan lokasi pengelola PNBPN dan deskripsi masalah-masalah penting yang belum terpecahkan.

Dalam pemeriksaan pendahuluan, tim auditor melakukan penelaahan terhadap peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan PNBPN dan unsur-unsur sistem pengendalian manajemen yang meliputi organisasi, kebijakan, prosedur kerja, perencanaan, pencatatan/pelaporan dan hasil pemeriksaan Aparat Pengawas Intern Pemerintah. Hasil pemeriksaan ini dimanfaatkan untuk pemeriksaan tahap berikutnya.

Pengujian Terbatas

Kegiatan pengujian terbatas atas sistem pengendalian manajemen PNBPN pada instansi yang diperiksa, dapat dilaksanakan pada saat yang bersamaan dengan pemeriksaan dokumen di Pusat Tata Usaha Keuangan Departemen/Lembaga. Hal tersebut dimaksudkan agar pemeriksaan dapat dilaksanakan secara efisien, dan menghindari kesan dari pihak auditan bahwa pemeriksaan oleh auditor dilakukan terus-menerus. Pengujian terbatas pada sistem pengendalian manajemen merupakan upaya untuk mengumpulkan informasi mengenai cara kerja sistem pengendalian manajemen atas pengelolaan PNBPN yang dilakukan oleh auditan, baik di tingkat Departemen/Lembaga, Ditjen-Ditjen maupun di tingkat unit pelaksana teknis, dan mengidentifikasi kelemahan-kelemahan yang memerlukan perbaikan lebih lanjut.

Pada dasarnya, pengujian terbatas dilakukan atas semua unsur-unsur sistem pengendalian manajemen, namun tidak selamanya semua unsur sistem manajemen dilaksanakan oleh setiap instansi yang mengelola/mengurus PNBPN, karena tergantung pada tugas dan fungsinya, contohnya unit pelaksana teknis yang ditunjuk memungut PNBPN tidak memiliki fungsi dan atau tugas untuk menetapkan/menyusun target penerimaan PNBPN, sehingga unsur perencanaan merupakan tugas unit kerja lain. Oleh karena itu, pengujian

terbatas atas sistem pengendalian manajemen disesuaikan dengan tugas dan fungsi instansi yang diperiksa dalam kaitan dengan pengelolaan PNBPN.

Langkah-langkah pemeriksaan yang dilakukan dalam pengujian terbatas atas sistem pengendalian manajemen meliputi:

1. Organisasi
 - a). Periksa apakah pelaksanaan pengurusan/pengelolaan PNBPN (pungutan, penyetoran, penatausahaan dan pelaporan) dilaksanakan oleh unit organisasi yang ditunjuk.
 - b). Apakah pelaksanaan tugas-tugas pengurusan/pengelolaan PNBPN dilaksanakan berdasarkan pembagian tugas yang ada dalam organisasi, dan tidak perangkapan jabatan yang melemahkan pengendalian intern.
 - c). Teliti apakah kewenangan-kewenangan yang diberikan kepada organisasi dan para pejabat yang bertanggung jawab dapat terlaksana/berjalan dalam melaksanakan tugas-tugasnya.
2. Kebijakanaksanaan
 - a) Periksa apakah jenis PNBPN yang dipungut oleh instansi pelaksana sesuai dengan kebijakanaksanaan yang telah ditetapkan oleh pimpinan instansi dan kebijakanaksanaan umum yang berlaku untuk penentuan jenis PNBPN yang akan dipungut.
 - b) Periksa apakah penentuan besarnya tarif yang dipungut sudah memperhatikan kebijakanaksanaan umum dan kebijakanaksanaan yang ditetapkan oleh pimpinan instansi. Periksa pula bahwa kebijakanaksanaan pimpinan instansi tidak bertentangan dengan kebijakanaksanaan di atasnya/kebijaksanaan umum.
 - c) Teliti bahwa pengurusan/pengelolaan (pungutan, penatausahaan, penyetoran dan pelaporan) PNBPN itu telah sesuai/memperhatikan kebijakanaksanaan yang ditetapkan.
 - d) Periksa apakah terdapat hambatan-hambatan dalam melaksanakan pengurusan/pengelolaan PNBPN yang disebabkan oleh kebijakanaksanaan-kebijaksanaan yang ditetapkan.
3. Perencanaan
 - a) Periksa penentuan jenis PNBPN yang akan dikelola oleh auditan sudah didasarkan kepada perundang-undangan yang berlaku, minta dan pelajari dasar hukum pemungutan atas jenis-jenis PNBPN tersebut.
 - b) Periksa apakah dalam menentukan rencana penerimaan dari jenis PNBPN itu sudah melibatkan instansi yang berwenang.
 - c) Teliti apakah dalam penentuan target penerimaan setiap jenis PNBPN sudah mempertimbangkan unsur-unsur terkait.
4. Prosedur Kerja

- a) Periksa apakah peraturan besarnya tarif pungutan PNBPN sudah mengikuti prosedur yang ditetapkan.
 - b) Teliti apakah pelaksanaan pungutan, penatausahaan, penyetoran dan pelaporan hasil PNBPN sudah sesuai dengan prosedur kerja yang ditentukan.
 - c) Teliti bahwa prosedur kerja dalam pengelolaan pungutan, penyetoran, penatausahaan dan pelaporan PNBPN tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang mengatur masalah tersebut.
 - d) Identifikasi hambatan-hambatan yang terjadi dalam melaksanakan prosedur kerja dan pelajari sebab dan akibatnya.
5. Pencatatan/pelaporan
- a) Teliti apakah bendaharawan pengelola PNBPN telah diangkat oleh pejabat yang berwenang.
 - b) Teliti apakah setiap jenis PNBPN yang dikelola telah dibuatkan buku-buku catatan.
 - c) Teliti apakah pencatatan dilakukan dengan cermat, tepat waktu dan akurat.
 - d) Teliti apakah instansi pengelola PNBPN telah memiliki standar pelaporan PNBPN.
 - e) Teliti apakah pelaporan PNBPN dapat memberikan informasi yang diperlukan oleh pejabat yang berwenang.
 - f) Teliti apakah pelaporan yang dibuat telah dapat berfungsi sebagai sistem pengendalian.
6. Pemeriksaan APIP (Aparat Pengawasan Internal Pemerintah)
- Langkah-langkah pemeriksaan yang dilakukan meliputi:
- a) Periksa apakah APIP telah melakukan pemeriksaan atas PNBPN yang bersangkutan, teliti atau bahas LAPIP jika telah dilakukan pemeriksaan.
 - b) Periksa apakah hasil pemeriksaan sebelumnya yang nilainya cukup material telah ditindaklanjuti oleh departemen/lembaga yang bersangkutan. Apabila belum ditindaklanjuti, teliti apa sebabnya.
 - c) Teliti apakah dalam pemeriksaan tahun berjalan ditemukan masalah yang sama (masalah berulang).

Apabila masalah-masalah tersebut muncul, maka dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian auditan lemah, sehingga perlu dilakukan pengujian terinci atas hal tersebut guna menetapkan dan menambah jumlah nilai penyimpangan (menambah nilai/materialitas temuan) dan menentukan penyebab sebenarnya, yaitu apakah peraturan perundangan yang sudah tidak memadai atau masalah lain yang terkait dengan korupsi, kolusi dan nepotisme.

Pengujian Terinci

Pengujian terinci dilakukan pada Unit Pelaksana Teknis dan atau pada bendaharawan yang ditugaskan/diangkat untuk melakukan pungutan, penyetoran, penatausahaan, pertanggungjawaban dan pelaporan hasil pelaksanaan kegiatan PNB. Unit Pelaksana Teknis dan atau Bendaharawan Khusus Penerima PNB terdapat pada Departemen/Lembaga Direktorat Jenderal, Sekretariat Jenderal, Kanwil, Dinas atau kantor di daerah tergantung pada jenis PNB yang dikelolanya.

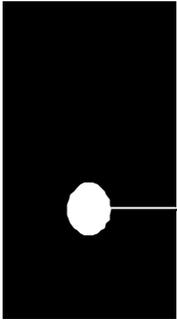
Tahap kegiatan ini merupakan kelanjutan dari pengujian terbatas, yang mencakup:

1. Menganalisa dan mengevaluasi secara mendalam atas berbagai kelemahan dan permasalahan sistem pengelolaan PNB yang telah diidentifikasi;
2. Mengusahakan memperoleh bukti-bukti pendukung secara lengkap dan akurat;
3. Mendiskusikan secara tuntas hal-hal penting yang bermasalah dengan pihak yang bertanggung jawab;
4. Menyusun Lembaran Temuan Pemeriksaan.

Pengujian terinci seharusnya dilakukan terhadap kegiatan-kegiatan yang telah ditetapkan dalam lingkup pemeriksaan dan diidentifikasi kelemahan potensial dari hasil pengujian terbatas. Pada dasarnya, dalam pengujian terinci tidak diperlukan lagi langkah-langkah pengumpulan dokumen, terutama yang berkaitan dengan peraturan perundang-undangan, jenis dan tarif PNB, yang telah dilakukan pada saat melakukan pemeriksaan pendahuluan dan pengujian terbatas. Langkah-langkah pengujian terinci yang dilaksanakan meliputi:

Latihan

Coba Saudara susun program Audit PNB pada lingkungan kantor tempat Saudara bekerja! (Bila di kantor Saudara tidak terdapat penerimaan PNB, maka coba Saudara lakukan audit penerimaan PNB pada kantor kelurahan atau kantor kecamatan yang ada di sekitar Saudara)



XII. AUDIT PENGADAAN BARANG DAN JASA

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- Memahami pengertian, dasar hukum, prinsip dasar, serta cara-cara pengadaan barang dan jasa
- Memahami tujuan dan lingkup audit atas pengadaan barang dan jasa
- Memahami serta melaksanakan proses audit terhadap pengadaan barang dan jasa

Pengantar

Salah satu faktor yang mempengaruhi keberhasilan pelaksanaan tugas-tugas pemerintah, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah termasuk perusahaan negara dan daerah, tergantung pada tersedianya sarana dan prasarana kerja sesuai dengan kebutuhan. Oleh karena itu, dalam setiap APBN/D dan anggaran perusahaan negara/daerah selalu terdapat anggaran untuk pengadaan sarana dan prasarana berupa barang bergerak, jasa dan barang-barang tidak bergerak.

Dalam pengadaan barang dan jasa, pemerintah selalu berpegang pada prinsip ekonomi, efisien, dan efektif. Pemerintah selalu berupaya menyempurnakan prosedur pelaksanaan pengadaan barang/jasa baik melalui penyempurnaan peraturan-peraturan maupun pengambilan kebijakan dan keputusan yang tepat. Agar pelaksanaan pengadaan barang dan jasa dilaksanakan secara ekonomi, efisien dan efektif, perlu dilakukan pengawasan secara intensif.

Selain itu, tuntutan kepada pemerintah untuk menerapkan *good governance* dalam menjalankan pemerintahan, telah membuat akuntabilitas pengadaan barang dan jasa harus dilaksanakan. Akuntabilitas pengadaan barang/jasa merupakan perwujudan untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan pengadaan barang/jasa dalam mencapai tujuan pengadaan, yaitu sebagaimana terdapat dalam hakekat Keppres Nomor 80 Tahun 2003 tentang Pengadaan Barang/Jasa, yang meliputi:

- a). Dalam jumlah yang cukup;
- b). Dengan kualitas dan harga yang dapat dipertanggungjawabkan;
- c). Dalam waktu dan tempat tertentu;
- d). Secara efektif dan efisien;
- e). Menurut ketentuan dan tata cara yang berlaku.

Pemeriksaan atas pelaksanaan pengadaan barang/jasa dimaksudkan untuk menguji dan mengetahui sampai sejauh mana peraturan-peraturan dan ketentuan-ketentuan yang mengatur pelaksanaan pengadaan barang/jasa dipatuhi, sehingga upaya mewujudkan prinsip ekonomi, efisiensi dan efektivitas dalam pengadaan barang dan atau jasa dapat dicapai.

Tujuan-Tujuan dan Lingkup Audit

Audit pengadaan barang/jasa memiliki tujuan untuk mengetahui apakah:

- a). Penguasaan, pemilikan, pengurusan, penggunaan dan penatausahaan serta pertanggungjawaban anggaran untuk pengadaan barang/jasa telah dilakukan secara tertib dan benar serta sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- b). Proses pengadaan barang/jasa telah memperhatikan aspek kehematan dan prinsip-prinsip dasar serta sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku.
- c). Pengadaan barang/jasa telah dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan.

Lingkup pemeriksaan atas pengadaan barang/jasa meliputi:

- a). Perencanaan kebutuhan barang/jasa;
- b). Pelaksanaan pengadaan barang/jasa.

Transaksi dan Pengendalian Manajemen

Perencanaan Kebutuhan

Jumlah dana yang disediakan untuk pengadaan barang/jasa oleh Pemerintah dalam APBN/D, BUMN/D, Yayasan dan Badan-Badan yang dikelola atau diadakan oleh Pemerintah, merupakan perkiraan maksimum dari hasil analisa atas rencana kebutuhan barang/jasa yang diajukan oleh satuan-satuan kerja dalam suatu organisasi pemerintah dikalikan dengan perkiraan harga suatu barang/jasa. Oleh karena itu, penentuan besarnya dana untuk pengadaan barang/jasa merupakan hasil perhitungan atau perkalian antara jumlah barang/jasa dikali perkiraan harga satuan dari masing-masing barang/jasa.

Karena terbatasnya anggaran yang tersedia dan waktu penyusunan anggaran serta banyaknya rencana yang perlu dibahas, maka penentuan dana untuk pengadaan barang/jasa tersebut tidak lagi sepenuhnya didasarkan atas rencana kebutuhan akan barang/jasa. Hal ini sering dijumpai dalam DIPA di mana anggaran belanja untuk pengadaan barang/jasa tidak didukung oleh rencana kebutuhan atas barang/jasa.

Dalam rangka kejelasan penggunaan anggaran tersebut, perlu disusun rencana kebutuhan barang/jasa. Rencana kebutuhan barang/jasa tersebut seharusnya memuat:

- a). Jenis dan jumlah serta spesifikasi barang/jasa yang dibutuhkan.
- b). Kapan dan unit/satuan kerja mana yang membutuhkan.
- c). Di mana dan bagaimana barang/jasa tersebut diperoleh atau dikerjakan.
- d). Siapa yang ditugasi dan yang bertanggung jawab dalam pengadaan barang/jasa tersebut.
- e). Jumlah perkiraan biaya yang diperlukan untuk pengadaan barang/jasa tersebut, dan dari mana sumber biayanya.

Dasar Hukum

Peraturan dasar hukum untuk pengadaan barang/jasa meliputi:

- a). Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara;

- b). Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2003 tentang Perbendaharaan Negara;
- c). Kitab Undang-Undang Hukum Perdata;
- d). Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 2000 tentang Penyelenggaraan Jasa Konstruksi;
- e). Keputusan Presiden Nomor 42 Tahun 2002 tentang Pedoman Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara;
- f). Keputusan Presiden Nomor 80 Tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah;
- g). Keputusan Republik Indonesia Nomor 61 tahun 2004 tentang Perubahan Atas Keppres Nomor 80 Tahun 2003 Tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah.
- h). Peraturan Presiden Nomor 36 Tahun 2005 tentang Ketentuan Mengenai Tata Cara Pembebasan Tanah.

Prinsip-Prinsip Dasar Pengadaan Barang/Jasa

- a). efisien, berarti pengadaan barang/jasa harus diusahakan dengan menggunakan dana dan daya yang terbatas untuk mencapai sasaran yang ditetapkan dalam waktu sesingkat-singkatnya dan dapat dipertanggungjawabkan;
- b). efektif, berarti pengadaan barang/jasa harus sesuai dengan kebutuhan yang telah ditetapkan dan dapat memberikan manfaat yang sebesar-besarnya sesuai dengan sasaran yang ditetapkan;
- c). terbuka dan bersaing, berarti pengadaan barang/jasa harus terbuka bagi penyedia barang/jasa yang memenuhi persyaratan dan dilakukan melalui persaingan yang sehat di antara penyedia barang/jasa yang setara dan memenuhi syarat/kriteria tertentu berdasarkan ketentuan dan prosedur yang jelas dan transparan;
- d). transparan, berarti semua ketentuan dan informasi mengenai pengadaan barang/jasa, termasuk syarat teknis administrasi pengadaan, tata cara evaluasi, hasil evaluasi, penetapan calon penyedia barang/jasa, sifatnya terbuka bagi peserta penyedia barang/jasa yang berminat serta bagi masyarakat luas pada umumnya;
- e). adil/tidak diskriminatif, berarti memberikan perlakuan yang sama bagi semua calon penyedia barang/jasa dan tidak mengarah untuk memberi keuntungan kepada pihak tertentu, dengan cara dan atau alasan apapun;
- f). akuntabel, berarti harus mencapai sasaran baik fisik, keuangan maupun manfaat bagi kelancaran pelaksanaan tugas umum pemerintahan dan

pelayanan masyarakat sesuai dengan prinsip-prinsip serta ketentuan yang berlaku dalam pengadaan barang/jasa.

Prinsip-prinsip tersebut ditujukan kepada Panitia Pengadaan/Pejabat yang berwenang dalam mengeluarkan keputusan dan tindakan lainnya. Prinsip-prinsip tersebut dimaksudkan untuk menciptakan suasana yang kondusif bagi terciptanya efisiensi, partisipasi dan persaingan yang sehat dan terbuka antara penyedia barang/jasa yang setara dan memenuhi syarat, menjamin rasa keadilan dan kepastian hukum bagi semua pihak, sehingga dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap proses pengadaan barang/jasa, karena hasilnya dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat, baik dari segi fisik, keuangan maupun manfaatnya bagi kelancaran pelaksanaan tugas instansi pemerintah.

Cara-Cara Pengadaan Barang/Jasa

Pengadaan Barang/Jasa yang sebagian atau seluruhnya dibiayai dari APBN/D

Dengan mempertimbangkan dan memperhatikan jenis, sifat dan nilai barang/jasa, serta kondisi lokasi, kepentingan masyarakat dan jumlah penyedia barang/jasa yang ada, maka pengadaan barang/jasa yang sebagian atau seluruhnya dibiayai oleh APBN/D, dapat dilakukan dengan cara-cara dan metode sebagai berikut:

1). Pelelangan umum

Pelelangan umum adalah metode pemilihan penyedia barang/jasa yang dilakukan secara terbuka dengan pengumuman secara luas melalui media massa dan papan pengumuman resmi untuk penerangan umum sehingga masyarakat luas dunia usaha yang berminat dan memenuhi kualifikasi dapat mengikutinya. Isi pengumuman memuat sekurang-kurangnya :

- i. nama dan alamat pengguna barang/jasa yang akan mengadakan pelelangan umum.
- ii. uraian singkat mengenai pekerjaan yang akan dilaksanakan atau barang yang akan dibeli;
- iii. perkiraan nilai pekerjaan;
- iv. syarat-syarat peserta lelang umum;

- v. tempat, tanggal, hari, dan waktu untuk mengambil dokumen pengadaan.

2). Pelelangan Terbatas

Bila calon penyedia barang/jasa diketahui terbatas jumlahnya karena karakteristik kompleksitas dan atau kecanggihan teknologi pekerjaannya dan atau kelangkaan tenaga ahli atau terbatasnya perusahaan yang mampu melaksanakan pekerjaan tersebut, pengadaan barang/jasa dilakukan melalui pelelangan terbatas. Proses pelelangan terbatas pada prinsipnya sama dengan proses pelelangan umum kecuali dalam pengumuman dicantumkan kriteria peserta dan nama-nama penyedia barang/ jasa yang akan diundang. Apabila setelah diumumkan ternyata ada penyedia barang/jasa yang tidak tercantum dalam pengumuman dan berminat serta memenuhi kualifikasi, maka wajib untuk diikutsertakan dalam pelelangan terbatas.

3). Pemilihan Langsung

Dalam hal metode pelelangan umum atau pelelangan terbatas dinilai tidak efisien dari segi biaya pelelangan, maka pemilihan penyedia barang/jasa dapat dilakukan dengan metode pemilihan langsung, yaitu pemilihan penyedia barang/jasa yang dilakukan dengan membandingkan sebanyak-banyaknya penawaran, sekurang-kurangnya 3 (tiga) penawaran dari penyedia barang/jasa yang telah lulus prakualifikasi serta dilakukan negosiasi baik teknis maupun biaya serta harus diumumkan minimal melalui papan pengumuman resmi untuk penerangan umum dan bila memungkinkan melalui internet. Pemilihan langsung dapat dilaksanakan untuk hal-hal berikut ini:

- a). Penanganan darurat untuk keamanan dan keselamatan masyarakat dan pengadaan barang/jasa yang masih memungkinkan untuk menggunakan proses pemilihan langsung.
- b). Pekerjaan yang perlu dirahasiakan, yang menyangkut keamanan dan keselamatan negara yang ditetapkan oleh Presiden.
- c). Pengadaan barang/jasa yang setelah dilakukan pelelangan ulang ternyata jumlah penyedia barang/jasa yang lulus prakualifikasi atau yang memasukkan penawaran kurang dari 3 (tiga) peserta.

4). Penunjukan Langsung

Dalam keadaan tertentu dan keadaan khusus, pemilihan penyedia barang/jasa dapat dilakukan dengan cara penunjukan langsung terhadap 1 (satu) penyedia barang/jasa dengan cara melakukan negosiasi baik teknis maupun biaya sehingga diperoleh harga yang

wajar dan secara teknis dapat dipertanggungjawabkan. Penunjukan langsung tersebut dilakukan oleh kepala kantor/satuan kerja/pemimpin proyek/bagian proyek/pejabat yang disamakan/ditunjuk.

5). Swakelola

Swakelola adalah pelaksanaan pekerjaan yang direncanakan, dikerjakan dan diawasi sendiri dengan menggunakan tenaga sendiri, alat sendiri atau upah borongan kerja. Tenaga ahli dari luar tidak boleh melebihi 50%(lima puluh persen) dari tenaga sendiri. Swakelola dilihat dari pelaksana pekerjaan dibedakan menjadi :

- a). Swakelola oleh pengguna barang/jasa adalah pekerjaan yang direncanakan, dikerjakan, dan diawasi sendiri oleh pengguna barang/jasa dengan menggunakan tenaga sendiri, dan/atau tenaga dari luar baik tenaga ahli maupun tenaga upah borongan;
- b). Swakelola oleh instansi pemerintah lain non swadana (universitas negeri, lembaga penelitian/ilmiah pemerintah, lembaga pelatihan) adalah pekerjaan yang perencanaan dan pengawasannya dilakukan oleh pengguna barang/jasa, sedangkan pelaksanaan pekerjaan dilakukan oleh instansi pemerintah yang bukan penanggung jawab anggaran;
- c). Swakelola oleh penerima hibah adalah pekerjaan yang perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasannya dilakukan oleh penerima hibah (kelompok masyarakat, LSM, komite sekolah/pendidikan, lembaga pendidikan swasta/lembaga penelitian/ilmiah non badan usaha dan lembaga lain yang ditetapkan oleh pemerintah) dengan sasaran ditentukan oleh instansi pemberi hibah.

Pekerjaan yang dapat dilakukan dengan swakelola :

- a). pekerjaan yang bertujuan untuk meningkatkan kemampuan teknis sumber daya manusia instansi pemerintah yang bersangkutan dan sesuai dengan fungsi dan tugas pokok pengguna barang/jasa; dan/atau
- b). pekerjaan yang operasi dan pemeliharaannya memerlukan partisipasi masyarakat setempat; dan/atau
- c). pekerjaan tersebut dilihat dari segi besaran, sifat, lokasi atau pembiayaannya tidak diminati oleh penyedia barang/jasa; dan/atau
- d). pekerjaan yang secara rinci/detail tidak dapat dihitung/ ditentukan terlebih dahulu, sehingga apabila dilaksanakan oleh penyedia barang/jasa akan menanggung risiko yang besar; dan/atau
- e). penyelenggaraan diklat, kursus, penataran, seminar, lokakarya, atau penyuluhan; dan/atau

- f). pekerjaan untuk proyek percontohan (*pilot project*) yang bersifat khusus untuk pengembangan teknologi/metode kerja yang belum dapat dilaksanakan oleh penyedia barang/jasa; dan/atau
- g). pekerjaan khusus yang bersifat pemrosesan data, perumusan kebijakan pemerintah, pengujian di laboratorium, pengembangan sistem tertentu dan penelitian oleh perguruan tinggi/lembaga ilmiah pemerintah;
- h). pekerjaan yang bersifat rahasia bagi instansi pengguna barang/jasa yang bersangkutan.

Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemborongan/Jasa Lainnya untuk Pekerjaan Penanggulangan Bencana Alam, Bencana Sosial, dan Bencana Perang.

Pekerjaan penanggulangan bencana alam, bencana sosial, dan bencana perang adalah pekerjaan untuk penanganan darurat menjelang, pada saat, dan setelah terjadinya bencana. Jenis pekerjaan ini akan diuraikan sebagai berikut :

- n Pengadaan barang/jasa lainnya untuk keperluan penanggulangan bencana sosial, dan bencana perang, misalnya pengadaan obat-obatan, tenda darurat, bahan pangan untuk yang terkena bencana;
- n Konstruksi darurat yang harus segera dilaksanakan dan diselesaikan dalam waktu yang sesingkat-singkatnya untuk keamanan dan keselamatan masyarakat dan/atau menghindari kerugian negara/masyarakat yang lebih besar;
- n Konstruksi darurat harus dapat mengatasi kelancaran kegiatan masyarakat semula dan harus tetap memenuhi persyaratan teknis sebagai jenis pekerjaan darurat walaupun kemampuan konstruksinya dapat lebih rendah, dan pengamatan atas kestabilan konstruksi/perawatannya harus diawasi secara terus menerus;
- n Pekerjaan penanggulangan bencana alam yang tidak masuk dalam cakupan areal suatu kontrak, pengadaan penyedia barang/jasa dilakukan dengan penunjukan langsung kepada penyedia barang/jasa yang sedang melaksanakan kontrak pekerjaan sejenis terdekat dan/atau yang dinilai mempunyai kemampuan, peralatan, tenaga yang cukup serta kinerja baik dan diyakini dapat melaksanakan pekerjaan dengan tahapan sebagai berikut :
 - a). Pengguna barang/jasa dapat menerbitkan Surat Perintah Mulai Kerja (SPMK), setelah mendapat persetujuan dari penanggung jawab keuangan (Menteri/Panglima TNI/Kapolri/Pemimpin

- Lembaga/ Gubernur/Bupati/Walikota) dan ada pernyataan bencana alam dari Presiden/ Gubernur/ Bupati/Walikota;
- b). *Opname* pekerjaan di lapangan dilakukan bersama antara pengguna dan penyedia barang/jasa, sementara proses dan administrasi pengadaan dapat dilakukan secara simultan;
 - c). Dana bencana alam dalam DIP bencana alam digunakan hanya untuk membiayai penanganan darurat dengan konstruksi darurat, bukan untuk membiayai penanganan yang sifatnya permanen;
 - d). Bagi kejadian bencana alam yang masuk dalam cakupan areal suatu kontrak, pekerjaan penanganan darurat dapat dimasukkan ke dalam *Contract Change Order (CCO)* dan dapat melebihi 10% (sepuluh persen) dari nilai kontrak awal.

Pengadaan Barang/Jasa dengan Dana Pinjaman/Hibah Luar Negeri

1. Umum

- a). Pinjaman luar negeri adalah penerimaan negara yang diperoleh dari lembaga keuangan internasional atau negara-negara lain, baik dalam bentuk devisa dan atau devisa yang dirupiahkan maupun dalam bentuk barang dan atau jasa yang harus dibayar kembali dengan persyaratan tertentu.
- b). Hibah luar negeri adalah penerimaan negara yang diperoleh dari lembaga keuangan internasional maupun negara-negara sahabat dalam bentuk devisa dan atau devisa yang dirupiahkan maupun dalam bentuk barang dan atau jasa termasuk tenaga ahli dan pelatihan yang tidak perlu dibayar kembali.
- c). Pinjaman dengan fasilitas kredit ekspor (*export credit*) atau *trade-related aid* adalah pinjaman luar negeri yang diberikan oleh lembaga keuangan suatu negara yang didukung oleh negara yang bersangkutan dalam bentuk pemberian pinjaman langsung, subsidi bunga, bantuan keuangan, jaminan dan asuransi dan sebagainya untuk meningkatkan ekspor negara yang bersangkutan atau bagian terbesar dari dana tersebut dipergunakan untuk membeli barang dari negara pemberi pinjaman.
- d). Ketentuan ini berlaku bagi pengadaan barang/jasa yang dibiayai sebagian atau seluruhnya dengan pinjaman/hibah luar negeri sepanjang ketentuan-ketentuan ini sesuai atau tidak bertentangan dengan pedoman dan ketentuan pengadaan barang/jasa dari

pemberi pinjaman/hibah yang bersangkutan atau kesepakatan-kesepakatan yang dibuat antara Pemerintah Indonesia dengan pemberi pinjaman.

- e). Pengguna barang/jasa yang melaksanakan pekerjaan yang dibiayai sebagian atau seluruhnya dengan pinjaman, wajib memahami isi semua dokumen penyiapan, penilaian dan pelaksanaan proyek, serta Naskah Perjanjian Luar Negeri (NPLN) atau dokumen kesepakatan (*Memorandum of Understanding*) dan ketentuan-ketentuan pelaksanaan proyek dan *guidelines* pengadaan yang ada dari pemberi pinjaman bersangkutan.

2. Pengadaan Barang/Jasa Berdasarkan NPLN/*Grant Agreement*

Pengadaan barang/jasa pada umumnya dilakukan setelah NPLN/*grant agreement* disepakati pemerintah RI dan pemberi pinjaman/hibah kecuali untuk beberapa pinjaman bilateral. Pengadaan barang/jasa yang sebagian atau seluruhnya dibiayai dari pinjaman/hibah luar negeri dan dilakukan setelah penanda tangan NPLN/*grant agreement*, pelaksanaannya harus mengikuti ketentuan-ketentuan (*guidelines*) dari pemberi pinjaman dan atau ketentuan-ketentuan lain yang disepakati oleh pemerintah RI dengan pemberi pinjaman dalam NPLN/*grant agreement* beserta dokumen persiapan maupun dokumen-dokumen proyek dalam rangka pelaksanaan proyek terkait.

Pengadaan barang/jasa yang dibiayai sebagian atau seluruhnya dengan pinjaman atau hibah luar negeri harus dilaksanakan berdasarkan Keppres Nomor 80 Tahun 2003, sepanjang sesuai dan atau tidak bertentangan dengan ketentuan-ketentuan (*guidelines*) dari pemberi pinjaman dan atau ketentuan-ketentuan lain yang disepakati oleh pemerintah RI dengan pemberi pinjaman dalam NPLN/*grant agreement* beserta dokumen persiapan maupun dokumen-dokumen proyek dalam rangka pelaksanaan proyek terkait.

3. Kredit Ekspor dan Kerjasama Perdagangan

Pengadaan barang/jasa yang akan dibiayai dengan kredit ekspor harus dilakukan melalui cara pelelangan internasional. Pengadaan barang/jasa yang dibiayai sebagian atau seluruhnya dari kredit ekspor harus merupakan proyek prioritas yang tercantum dalam Daftar Rencana Pinjaman/Hibah Luar Negeri (DRPHLN) yang diterbitkan Kementerian Negara Perencanaan Pembangunan/ Bappenas dan baru dapat dilaksanakan setelah alokasi pembiayaan kredit ekspor disetujui Menteri Koordinator Bidang Perekonomian.

Peserta pelelangan internasional memasukkan penawaran administratif, teknis, harga dan penawaran sumber pendanaannya yang persyaratannya sesuai dengan ketentuan *Overseas Economic Cooperation for Development (OECD)* menyangkut antara lain: jenis proyek yang memenuhi syarat untuk memperoleh pendanaan dari kredit ekspor maupun *trade-related aid*; jangka waktu pengembalian maksimum yang dapat diberikan; besarnya *insurance premium*; *interest rate*; dan sebagainya.

Pengadaan Jasa Konsultasi

Pelaksanaan pengadaan jasa konsultasi dapat dilaksanakan dengan cara-cara dan metode sebagai berikut:

1. Seleksi Umum

Seleksi umum adalah metode pemilihan penyedia jasa konsultasi yang daftar pendek pesertanya dipilih melalui proses prakualifikasi secara terbuka yaitu diumumkan secara luas melalui media massa dan papan pengumuman resmi untuk penerangan umum sehingga masyarakat luas mengetahui dan penyedia jasa konsultasi yang berminat dan memenuhi kualifikasi dapat mengikutinya.

2. Seleksi Terbatas

Seleksi terbatas adalah metode pemilihan penyedia jasa konsultasi untuk pekerjaan yang kompleks dan diyakini jumlah penyedia jasa yang mampu melaksanakan pekerjaan tersebut jumlahnya terbatas.

3. Seleksi Langsung

Seleksi langsung adalah metode pemilihan penyedia jasa konsultasi yang daftar pendek pesertanya ditentukan melalui proses prakualifikasi terhadap penyedia jasa konsultasi yang dipilih langsung dan diumumkan sekurang-kurangnya di papan pengumuman resmi untuk penerangan umum atau media elektronik (internet). Metode ini dilakukan jika seleksi umum atau seleksi terbatas dinilai tidak efisien dari segi biaya seleksi.

4. Penunjukan Langsung

Dalam keadaan tertentu dan keadaan khusus, pemilihan penyedia jasa konsultasi dapat dilakukan dengan menunjuk satu penyedia jasa konsultasi yang memenuhi kualifikasi dan dilakukan negosiasi baik dari segi teknis maupun biaya sehingga diperoleh biaya yang wajar dan secara teknis dapat dipertanggungjawabkan.

Pengembangan Rencana Audit Rinci

Pemeriksaan atas Perencanaan Kebutuhan Barang/Jasa

- a. Periksa apakah rencana pengadaan barang/jasa dibuat berdasarkan rencana kebutuhan yang diajukan oleh unit-unit kerja pemakai dan atau dari rencana pengembangan kegiatan/usaha.
- b. Periksa apakah skala prioritas yang dijadikan dasar untuk menentukan rencana kebutuhan tersebut didasarkan kepada kebutuhan yang mendesak untuk meningkatkan kinerja unit kerja.
- c. Minta dan catat rincian lebih lanjut tentang jenis barang/jasa yang akan dibeli/diadakan serta jadwal pengadaannya sebagai dasar penilaian dalam pemeriksaan atas pelaksanaan pengadaan barang/jasa tersebut.
- d. Periksa apakah rencana kebutuhan barang/jasa yang dilakukan oleh instansi/proyek atau badan usaha yang diperiksa, sebagian atau seluruhnya dibiayai dari dana APBN/D, BUMN/D atau direncanakan mendapat pembiayaan dari sumber lain, misalnya dari pendapatan negara yang tidak disetorkan, dana di luar anggaran, bantuan atau sumbangan atau pinjaman/hibah dari luar negeri.
- e. Apabila sumber pembiayaan atau dana tersebut berasal dari dana di luar anggaran atau dari pendapatan yang tidak disetorkan, periksa apakah sudah ada dasar penggunaannya/otorisasinya. Apabila pengadaan barang/jasa tersebut dibiayai dari bantuan atau pinjaman/hibah luar negeri, periksa apakah biaya untuk itu tercantum dalam Naskah Perjanjian Luar Negeri (NPLN) atau Dokumen Kesepahaman (*Memorandum of Understanding/ MOU*), dan periksa pula bagaimana cara pembayaran kembali atas pinjaman tersebut beserta bunganya dan atas beban siapa.
- f. Dapatkan rencana atau anggaran investasi dan eksploitasi yang dijadikan dasar pembelian. Bandingkan apakah terhadap rencana kebutuhan yang telah ditetapkan, dalam pelaksanaan terdapat perbedaan atau perubahan dan penyimpangan. Jika ada, periksa perbedaan-perbedaan, perubahan, penyimpangan tersebut, apakah tidak berpengaruh terhadap tujuan pengadaan barang/jasa yang telah ditetapkan, dan apakah perubahan tersebut telah mendapat persetujuan dari pejabat yang berwenang.

Pemeriksaan atas Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa

Panitia Pengadaan Barang/Pemborongan Pekerjaan

- 1) Minta Surat Keputusan Pembentukan Panitia Pengadaan Barang/Pemborongan Pekerjaan, kemudian periksa apakah panitia itu dibentuk oleh pengguna barang/jasa.
- 2) Periksa apakah Panitia yang telah dibentuk, sekurang-kurangnya terdiri dari:
 - n Perencana pekerjaan/kegiatan yang bersangkutan;
 - n Pengelola keuangan;
 - n Pengelola barang/jasa;
 - n Ahli pengadaan, ahli hukum kontrak atau yang menguasai administrasi kontrak;
 - n Untuk hal-hal yang bersifat teknis, telah mengikutsertakan pejabat dari instansi teknik yang berwenang.
- 3) Periksa bahwa dalam keanggotaan panitia itu tidak terdapat pengguna barang/jasa dan/atau aparat pengawas fungsional yang dilarang duduk sebagai panitia.
- 4) Periksa dan pastikan bahwa honorarium dan biaya kegiatan Panitia dialokasikan dalam dokumen anggaran yang bersangkutan

Harga Perkiraan Sendiri (HPS)

- 1). Untuk memastikan bahwa pengguna barang/jasa telah memiliki HPS untuk setiap barang/jasa yang diadakan, minta HPS yang telah disusun oleh Panitia dan ditetapkan oleh pengguna barang/jasa.
- 2). Periksa apakah HPS tersebut telah dikalkulasikan secara teliti dan cermat dengan mempertimbangkan:
 - a). Analisa harga satuan pekerjaan yang bersangkutan;
 - b). Perkiraan perhitungan biaya oleh konsultan (*engineer's estimate*);
 - c). Harga kontrak/SPK untuk barang/pekerjaan yang sejenis;
 - d). Informasi harga satuan yang dipublikasikan secara resmi oleh BPS (Badan Pusat Statistik) atau badan/instansi lainnya dan media cetak yang datanya dapat dipertanggungjawabkan;
 - e). Daftar harga standar yang dikeluarkan oleh instansi yang berwenang;
 - f). Harga atau tarif barang/jasa yang dikeluarkan oleh pabrikan.

- 3). Periksa bahwa dalam HPS itu tidak diperhitungkan biaya tak terduga, biaya lain-lain dan PPh penyedia barang/jasa, tetapi dapat memperhitungkan PPN dan keuntungan wajar bagi penyedia barang/jasa.
- 4). Pastikan bahwa dalam pemanfaatannya, HPS digunakan sebagai alat untuk menilai kewajaran harga penawaran, sebagai salah satu acuan dalam evaluasi penawaran, tidak bersifat rahasia, dan tidak dapat dijadikan dasar menggugurkan penawaran.

Penyiapan dokumen pengadaan

- 1). Teliti apakah setiap pengadaan barang/jasa, Panitia telah menyiapkan dokumen-dokumen untuk keperluan pengadaan barang/jasa tersebut yang menggambarkan secara jelas dan rinci semua persyaratan yang diperlukan baik administrasi maupun teknis, penggunaan barang/jasa dalam negeri dan preferensi harga, unsur-unsur yang dinilai, kriteria, formula evaluasi, jenis kontrak yang dipilih dan formulir-formulir yang harus diisi yang dapat dimengerti dan diikuti oleh penyedia barang/jasa.
- 2). Pastikan bahwa Panitia juga telah menyiapkan dokumen prakualifikasi untuk calon penyedia barang/jasa berupa formulir isian yang memuat data administrasi, keuangan, personil, peralatan dan pengalaman kerja.
- 3). Periksa bahwa dokumen pengadaan barang/jasa itu memuat undangan pengadaan barang/jasa, pedoman prakualifikasi, instruksi kepada penawar, syarat-syarat umum kontrak, syarat-syarat khusus kontrak, daftar kuantitas dan harga, spesifikasi teknis, gambar-gambar bentuk surat penawaran, bentuk kontrak, bentuk surat jaminan penawaran, bentuk surat jaminan pelaksanaan dan bentuk surat jaminan uang muka.
- 4). Teliti bahwa materi yang dimuat dalam masing-masing dokumen pengadaan tersebut telah sesuai dengan yang ditetapkan dalam surat Keputusan bersama Menteri Keuangan dan Kepala Bappenas Nomor S-42/A/2000 tentang Petunjuk Teknis dan Nomor S-2262/D.2/05/2000 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah.
- 5). Periksa bahwa dalam dokumen pengadaan, Panitia telah menetapkan nilai nominal jaminan penawaran sebesar 1-3% dari nilai HPS.
- 6). Periksa bahwa dalam dokumen pengadaan telah dijelaskan sistem penyampaian dokumen penawaran dan sistem kontrak yang akan digunakan.

- 7). Pastikan bahwa biaya penyiapan dokumen pengadaan telah dialokasikan dalam dokumen anggaran yang bersangkutan.

Pemeriksaan Prakuualifikasi

- 1). Periksa apakah prakuualifikasi dilakukan oleh Panitia Pengadaan untuk setiap kegiatan pengadaan guna menyeleksi penyedia barang/jasa yang memenuhi persyaratan.
- 2). Teliti bahwa untuk setiap pelaksanaan prakuualifikasi dilakukan pengumuman tentang akan diadakannya prakuualifikasi dan pengumuman itu dilakukan melalui media cetak, papan pengumuman resmi untuk penerangan umum, papan pengumuman proyek, asosiasi penyedia barang/jasa terkait, LPJK/KADIN dan atau lewat media elektronik.
- 3). Periksa bahwa pengumuman prakuualifikasi itu, sekurang-kurangnya memuat:
 - n Jadwal pelaksanaan prakuualifikasi;
 - n Paket pekerjaan yang akan dilaksanakan, sumber dana, perkiraan nilai pekerjaan atau proyek dan lokasi pekerjaan;
 - n Golongan, klasifikasi dan kualifikasi calon penyedia barang/jasa yang diperlukan;
 - n Waktu, alamat dan tempat pengambilan dokumen.
- 4). Periksa bahwa Panitia Pengadaan menyiapkan persyaratan dan kriteria untuk menilai calon penyedia barang/jasa yang diperlukan dengan memperhatikan informasi yang terdapat dalam sertifikasi yang dikeluarkan oleh asosiasi/LPJK/KADIN dan informasi lain, yang antara lain:
 - a). Memiliki surat izin usaha pada bidang usahanya yang dikeluarkan oleh instansi pemerintah yang berwenang yang masih berlaku, seperti SIUP untuk jasa perdagangan, IUJK untuk jasa konstruksi, dan sebagainya;
 - b). Secara hukum mempunyai kapasitas menandatangani kontrak pengadaan;
 - c). Tidak dalam pengawasan pengadilan, tidak bangkrut, kegiatan usahanya tidak sedang dihentikan, dan/atau tidak sedang menjalani sanksi pidana
 - d). Dalam hal penyedia jasa akan melakukan kemitraan, penyedia barang/jasa wajib mempunyai perjanjian kerjasama

- operasi/kemitraan yang memuat persentase kemitraan dan perusahaan yang mewakili kemitraan tersebut;
- e). Telah melunasi kewajiban pajak tahun terakhir (SPT/PPH) serta memiliki laporan bulanan PPh Pasal 25 atau Pasal 21/Pasal 23 atau PPN sekurang-kurangnya 3 (tiga) bulan yang lalu;
 - f). Selama 4 (empat) tahun terakhir pernah memiliki pengalaman menyediakan barang/jasa baik di lingkungan pemerintah atau swasta termasuk pengalaman subkontrak baik di lingkungan pemerintah atau swasta, kecuali penyedia barang/jasa yang baru berdiri kurang dari 3 (tiga) tahun;
 - g). Memiliki kinerja baik dan tidak masuk dalam daftar sanksi atau daftar hitam di suatu instansi;
 - h). Memiliki kemampuan pada bidang pekerjaan yang sesuai untuk usaha kecil termasuk koperasi kecil;
 - i). Memiliki kemampuan pada bidang dan subbidang pekerjaan yang sesuai untuk bukan usaha kecil:
 - (1) Untuk jasa pemborongan memenuhi $KD = 2$ NPt (KD : Kemampuan Dasar, NPt : nilai pengalaman tertinggi) pada subbidang pekerjaan yang sesuai untuk bukan usaha kecil dalam kurun waktu 7 (tujuh) tahun terakhir;
 - (2) Untuk pengadaan barang/jasa lainnya memenuhi $KD = 5$ NPt (KD : Kemampuan Dasar, NPt : nilai pengalaman tertinggi) pada subbidang pekerjaan yang sesuai untuk bukan usaha kecil dalam kurun waktu 7 (tujuh) tahun terakhir;
 - j). Dalam hal bermitra yang diperhitungkan adalah kemampuan dasar dari perusahaan yang mewakili kemitraan (lead firm);
 - k). Untuk pekerjaan khusus/spesifik/teknologi tinggi dapat ditambahkan persyaratan lain seperti peralatan khusus, tenaga ahli spesialis yang diperlukan, atau pengalaman tertentu;
 - l). Memiliki surat keterangan dukungan keuangan dari bank pemerintah/swasta untuk mengikuti pengadaan barang/jasa sekurang-kurangnya 10% (sepuluh persen) dari nilai proyek untuk pekerjaan jasa pemborongan dan 5% (lima persen) dari nilai proyek untuk pekerjaan pemasokan barang/jasa lainnya,

- kecuali untuk penyedia barang/jasa usaha kecil termasuk koperasi kecil;
- m). Memiliki kemampuan menyediakan fasilitas dan peralatan serta personil yang diperlukan untuk pelaksanaan pekerjaan;
 - n). Termasuk dalam penyedia barang/jasa yang sesuai dengan nilai paket pekerjaan;
 - o). Menyampaikan daftar perolehan pekerjaan yang sedang dilaksanakan khusus untuk jasa pemborongan;
 - p). Tidak membuat pernyataan yang tidak benar tentang kompetensi dan kemampuan usaha yang dimilikinya;
 - q). Untuk pekerjaan jasa pemborongan memiliki sisa kemampuan keuangan (SKK) yang cukup dan sisa kemampuan paket (SKP).
- 4). Minta daftar hasil prakualifikasi setiap kali pengadaan barang/jasa, kemudian periksa apakah penggolongan penyedia barang/jasa sudah sesuai dengan nilai borongan/pekerjaan yang dilaksanakan sebagai berikut:
- a). Penyedia jasa pemborongan dikelompokkan atas:
 - (1). Golongan kecil dua (k-2) untuk mengerjakan pekerjaan s.d. Rp 400.000.000
 - (2). Golongan kecil satu (k-1) untuk mengerjakan pekerjaan di atas Rp 400.000.000 s.d. Rp 1.000.000.000
 - (3). Golongan menengah untuk mengerjakan pekerjaan di atas Rp 1.000.000.000 s.d. Rp 10.000.000.000
 - (4). Golongan besar untuk mengerjakan pekerjaan bernilai di atas Rp 10.000.000.000
 - b). Penyedia barang/jasa lain dikelompokkan atas:
 - (1). Golongan kecil dua (k-2) untuk mengerjakan pekerjaan s.d. Rp 200.000.000
 - (2). Golongan kecil satu (k-1) untuk mengerjakan pekerjaan di atas Rp 200.000.000 s.d. Rp 500.000.000
 - (3). Golongan menengah untuk mengerjakan pekerjaan di atas Rp 500.000.000 s.d. Rp 4.000.000.000
 - (4). Golongan besar untuk mengerjakan pekerjaan bernilai di atas Rp 4.000.000.000
 - c). Penyedia jasa konsultasi dikelompokkan atas:
 - (1). Golongan kecil untuk mengerjakan pekerjaan s.d. Rp 200.000.000

- (2). Golongan menengah untuk mengerjakan pekerjaan di atas Rp 200.000.000 s.d. Rp 1.000.000.000
- (3). Golongan besar untuk mengerjakan pekerjaan bernilai di atas Rp 1.000.000.000

Pemeriksaan atas Prosedur Pelaksanaan

- 1). Untuk memastikan bahwa Panitia telah mengumumkan secara luas tentang adanya pelelangan, minta dokumen pengumuman tersebut dan periksa apakah pengumuman itu sesuai dengan pelelangan yang akan dilakukan dan apakah isi pengumuman itu telah memenuhi syarat yang ditetapkan.
- 2). Minta daftar peserta pelelangan yang sudah mendaftarkan diri pada Panitia, kemudian periksa apakah kepada para peserta telah dilakukan prakualifikasi untuk menentukan boleh tidaknya peserta tersebut mengikuti pelelangan dengan cara meminta daftar calon peserta yang telah lulus prakualifikasi.
- 3). Periksa apakah daftar calon peserta lelang (yang sudah lulus prakualifikasi) telah ditandatangani oleh pengguna barang/jasa. Periksa pula apakah jumlah peserta lelang yang lulus prakualifikasi itu telah mencukupi minimal 3 (tiga) calon untuk sahnya suatu pelelangan.
- 4). Bila calon peserta lelang dalam daftar peserta kurang dari dua calon, apakah telah dilakukan pengumuman kembali untuk mengundang peserta lelang yang baru.
- 5). Periksa apakah semua calon peserta lelang yang tercatat dalam daftar calon peserta lelang diundang untuk mengikuti pelelangan.
- 6). Periksa apakah kepada peserta pelelangan telah diadakan penjelasan lelang (*Aanwijzing*) mengenai barang/jasa yang akan diadakan atau dikerjakan. Minta dan catat nomor dan tanggal Berita Acara Penjelasan tersebut serta catat juga pesertanya untuk dibandingkan dengan peserta lelang yang memasukkan penawarannya.
- 7). Periksa dan catat sistem penyampaian dan pembukuan dokumen penawaran yang ditentukan dalam dokumen lelang, apakah sistem satu sampul, dua sampul atau dua tahap, kemudian bandingkan dengan pelaksanaannya apakah diikuti sesuai dengan sistem yang dilakukan.
- 8). Minta Berita Acara Pembukuan Penawaran dan catat peserta yang mengikuti/memasukkan penawarannya, kemudian teliti

- apakah peserta itu termasuk dalam daftar peserta lelang yang diundang.
- 9). Periksa pula apakah dalam Berita Acara Pembukuan Penawaran itu disaksikan oleh sekurang-kurangnya 2 (dua) orang saksi dari luar panitia. Kalau saksi itu berasal dari luar panitia (bukan panitia lelang) karena saksi dari peserta lelang tidak ada yang hadir maka penunjukan saksi tersebut harus dilakukan secara tertulis.
 - 10). Bila dalam pembukuan penawaran hanya diikuti kurang dari 3 (tiga) penawar apakah pelelangan dibatalkan dan diadakan pelelangan ulang untuk sahnya suatu pelelangan.
 - 11). Periksa pula apakah proses pembukuan dokumen penawaran telah dilakukan sesuai ketentuan untuk setiap sistem penyampaian dan cara pembukuan surat penawaran (satu sampul, dua sampul atau dua tahap).
 - 12). Minta berkas-berkas dokumen penawaran setiap peserta, kemudian periksa kelengkapan dokumen penawaran sesuai ketentuan yang ditentukan untuk masing-masing sistem penawaran.
 - 13). Periksa apakah setiap penawaran menyertakan surat jaminan penawaran yang dikeluarkan bank umum atau perusahaan asuransi yang mempunyai program asuransi kerugian (*security bond*) dan besarnya nilai jaminan itu tidak kurang dari nilai nominal yang dipersyaratkan dalam dokumen lelang atau antara 1-3% dari nilai HPS.
 - 14). Periksa bahwa dalam evaluasi penawaran dilakukan oleh Panitia terhadap semua penawaran yang dinyatakan lulus pada saat pembukaan penawaran, dan evaluasi tersebut dilakukan secara bertahap yang meliputi evaluasi administrasi, teknis dan harga berdasarkan kriteria, metode dan tata cara evaluasi yang sudah ditetapkan dalam dokumen lelang.
 - 15). Periksa kembali bahwa penilaian segi administrasi, teknis dan harga oleh Panitia telah meliputi unsur-unsur yang dipersyaratkan dalam dokumen lelang baik untuk syarat administrasi, syarat teknis maupun syarat harga. Teliti juga bahwa penawaran yang tidak lulus syarat administrasi tidak dilanjutkan dengan evaluasi teknis dan penawaran yang tidak lulus dalam evaluasi teknis dinyatakan gugur dan tidak dilanjutkan dengan evaluasi harga.
 - 16). Dalam kegiatan evaluasi kewajaran harga periksa bahwa :

- a). Bilamana terdapat perbedaan antara penulisan nilai dalam angka dan huruf, maka nilai penawaran yang diakui adalah nilai dan tulisan huruf.
- b). Koreksi aritmetik hanya dilakukan terhadap:
 - (1). Kesalahan penjumlahan dan pengalian volume dengan harga satuan pekerjaan dilakukan dengan ketentuan bahwa harga satuan pekerjaan yang ditawarkan peserta tidak boleh diubah.
 - (2). Jenis dan volume pekerjaan yang tercantum dalam dokumen penawaran disesuaikan dengan yang tercantum dalam dokumen lelang.
 - (3). Jenis pekerjaan yang tidak diberi harga satuan dalam penawaran dianggap sudah termasuk dalam harga satuan pekerjaan yang lain, dan harga satuan pada surat penawaran tetap dibiarkan kosong, namun jenis pekerjaan tersebut harus tetap dikerjakan sesuai dengan volume tercantum dalam dokumen lelang.
 - (4). Hasil koreksi aritmetik dapat mengubah nilai atau urutan penawaran menjadi lebih tinggi atau lebih rendah terhadap urutan penawaran semula.
- c). Klarifikasi dilakukan dalam hal:
 - (1). Terdapat harga satuan jenis pekerjaan yang timpang.
 - (2). Penawaran komponen dalam negeri terlalu tinggi dibandingkan perkiraan panitia.
 - (3). Harga penawaran terlalu rendah. Apabila hasil klarifikasi ternyata peserta lelang tetap menyatakan mampu melaksanakan pekerjaan sesuai dokumen lelang, maka peserta lelang tersebut harus bersedia menaikkan jaminan pelaksanaannya menjadi sekurang-kurangnya 80% (delapan puluh persen) dari HPS dikalikan presentasi jaminan pelaksanaan yang ditetapkan dalam dokumen lelang, bilamana ditunjuk sebagai pemenang lelang. Bila peserta lelang itu tidak bersedia menambah jaminan pelaksanaannya maka penawarannya dapat digugurkan dan jaminan pelaksanaannya disita untuk negara, sedangkan penyedia barang/jasa itu di *black list* selama satu tahun.
- d). Harga atau satuan harga yang ditawarkan dalam penawaran sudah mempertimbangkan harga pasar atau harga standar

- yang dikeluarkan instansi berwenang atau harga pabrikan atau harga kontrak barang/jasa sejenis yang pernah dilakukan.
- 17). Periksa pula bahwa Berita Acara Hasil Pelelangan (BAHP) telah dibuat dan ditandatangani oleh Ketua dan semua anggota panitia atau sekurang-kurangnya dua pertiga dari jumlah anggota panitia, serta memuat:
 - a). Nama semua peserta lelang dan harga penawaran dan atau harga penawaran terkoreksi dari masing-masing peserta lelang.
 - b). Metode evaluasi yang digunakan.
 - c). Unsur-unsur yang dievaluasi.
 - d). Rumus yang digunakan.
 - e). Keterangan-keterangan lain yang dianggap perlu mengenai pelaksanaan pelelangan.
 - f). Penetapan urutan calon pemenang kesatu sampai ketiga. Bila calon pemenang tidak sampai pada urutan ketiga, maka dalam BAHP harus dinyatakan pernyataan bahwa pelelangan batal dan diadakan lelang ulang.
 - 18). Periksa bahwa calon pemenang sudah ditetapkan oleh panitia selambat-lambatnya 7 hari setelah pembukaan penawaran untuk sistem satu sampul atau setelah pembukaan sampul II pada sistem dua sampul dua tahap.
 - 19). Teliti bahwa panitia telah membuat dan menyampaikan laporan pelaksanaan pelelangan disertai usulan pemenang kepada penggunaan barang/jasa atau kepada pejabat yang berwenang mengambil keputusan menetapkan pemenang lelang melalui pengguna barang/jasa.
 - 20). Pastikan bahwa pemenang lelang ditetapkan oleh pejabat yang berwenang menetapkan berdasarkan usulan panitia. Periksa pula bahwa pejabat yang berwenang telah mengeluarkan Surat Penetapan Penyedia barang/Jasa (SPPB) dan menyampaikannya kepada panitia selambat-lambatnya:
 - a). Lima hari kerja untuk penetapan oleh pengguna barang/jasa.
 - b). Empat belas hari kerja untuk penetapan oleh Menteri/Lembaga Pemerintahan Non Departemen/Bupati/Walikota/Direktur Utama BUMN/BUMD

Ketentuan tersebut terhitung sejak surat usulan penetapan pemenang lelang tersebut diterima oleh pejabat yang berwenang menetapkan pemenang lelang.

- 21). Periksa bahwa pemenang lelang diumumkan dan diberitahukan oleh panitia kepada para peserta selambat-lambatnya dua hari kerja setelah diterimanya SPPBJ dan pejabat yang berwenang, dan memberikan waktu lima hari untuk mengajukan sanggahan bagi peserta yang tidak setuju atas penetapan pemenang lelang. Periksa pula bahwa pejabat yang berwenang menetapkan pemenang lelang, telah memberikan jawaban tertulis selambat-lambatnya dalam lima hari kerja atas sanggahan tersebut.
- 22). Periksa bahwa setelah waktu sanggah berakhir ternyata tidak ada sanggahan atau sanggahan dari peserta tidak benar, pengguna barang/jasa telah mengeluarkan SKPPBJ (Surat Keputusan Penetapan Penyedia Barang/Jasa) sebagai pemenang lelang.
- 23). Teliti bahwa apabila pemenang lelang yang sudah ditetapkan mengundurkan diri dengan alasan yang dapat diterima dan masa penawarannya masih berlaku, pengguna barang/jasa telah mencairkan jaminan penawaran peserta lelang yang bersangkutan dan menyetorkannya ke kas negara/daerah/BUMN/BUMD, dan kalau alasan pengunduran diri tidak dapat diterima secara obyektif, maka selain jaminan penawaran yang menjadi milik negara/daerah/BUMN/BUMD yang bersangkutan juga dikenakan sanksi berupa larangan untuk mengikuti kegiatan pengadaan barang/jasa di instansi pemerintah selama satu tahun dan diinformasikan kepada asosiasi/LPKJ/KADIN.
- 24). Periksa apabila pemenang lelang urutan pertama mengundurkan diri, penetapan penyedia barang/jasa dilakukan kepada calon pemenang lelang urutan kedua sesuai dengan harga penawarannya dengan ketentuan bahwa harga penawarannya masih berlaku atau sudah diperpanjang masa berlakunya dan harga penawaran itu tidak melampaui pagu dana yang tersedia sesuai dokumen anggaran atau dokumen lain yang dipersamakan dan disetujui oleh pejabat penetapan pemenang yang berwenang. Periksa juga kalau pemenang urutan kedua juga mengundurkan diri, maka jaminannya dicairkan dan disetorkan ke kas negara/daerah/BUMN/BUMD, serta diberi sanksi seperti pada pemenang pertama.
- 25). Periksa bahwa setelah pemenang urutan kedua mengundurkan diri, penyedia barang/jasa ditetapkan kepada pemenang lelang urutan ketiga dengan harga penawarannya bila syarat seperti pemenang urutan kedua terpenuhi. Bila pemenang lelang ketiga juga mengundurkan diri, maka jaminannya dicairkan dan

disetorkan ke kas negara/daerah/BUMN/BUMD, serta diberikan sanksi seperti kepada pemenang pertama/urutan kedua dan pelelangan dinyatakan batal, kemudian panitia melakukan pelelangan ulang.

- 26). Teliti bahwa setelah SKPPBJ diterbitkan dan pemenang lelang tidak mengundurkan diri, pengguna barang/jasa telah menyiapkan dan menandatangani kontrak/surat perjanjian pelaksanaan pekerjaan dan isi kontrak telah sesuai dengan yang ditetapkan dalam dokumen lelang. Teliti bahwa kontrak untuk pekerjaan yang bersifat kompleks dan atau bernilai di atas 50 milyar rupiah, ditandatangani oleh pengguna barang/jasa setelah memperoleh pendapat ahli hukum kontrak yang profesional.
- 27). Pastikan bahwa proses pelelangan mulai dari pengumuman pengadaan barang/jasa sampai penetapan pemenang (di luar tenggang waktu prakualifikasi) dilaksanakan secepat-cepatnya 36 hari kerja dan selambat-lambatnya 45 hari kerja.
- 28). Bila dalam kontrak disepakati penyedia barang/jasa dapat mengajukan uang muka, periksa:
 - a). Uang muka diberikan maksimal 30% dari nilai kontrak kepada usaha kecil/koperasi kecil dan 20% dari nilai kontrak kepada pengusaha menengah/besar.
 - b). Pembayaran uang muka diberikan setelah penyedia barang/jasa menyerahkan surat jaminan uang muka sekurang-kurangnya sama dengan nilai uang muka yang diberikan oleh bank umum atau perusahaan asuransi yang mempunyai program asuransi kerugian, kecuali pekerjaan dilakukan oleh perguruan tinggi negeri atau lembaga ilmiah pemerintah, uang muka tidak perlu diserahkan dengan surat jaminan.
 - c). Pengembalian uang muka diperhitungkan berangsur-angsur secara merata pada tahap-tahap pembayaran sesuai ketentuan dalam kontrak dan selambat-lambatnya harus telah lunas pada saat pembayaran pekerjaan mencapai prestasi 100%.

Pemeriksaan atas Prosedur Pemilihan Langsung dan Swakelola

- 1). Periksa apakah pemilihan langsung untuk menentukan penyedia barang/jasa dilakukan karena:
 - a). Penanganan darurat untuk keamanan dan keselamatan masyarakat dan atau;

- b). Pekerjaan itu perlu dirahasiakan yang menyangkut keamanan dan keselamatan negara yang ditetapkan oleh Presiden dan atau;
 - c). Pengadaan barang/jasa yang setelah dilakukan pelelangan ulang, ternyata jumlah penyedia barang/jasa yang lulus prakualifikasi atau yang memasukkan penawaran kurang dari 3 (tiga) peserta.
- 2). Periksa apakah untuk pengadaan barang/jasa dengan metode pemilihan langsung ini, panitia telah menyiapkan dokumen pengadaan serta memberikan penjelasan kepada peserta yang diundang untuk mengajukan penawaran. Pelajari dokumen pengadaan tersebut sebagai kriteria untuk penilaian selanjutnya.
 - 3). Kecuali untuk pemilihan langsung yang diadakan karena akibat terjadinya lelang ulang yang gagal (pemilihan langsung dapat diikuti oleh 2 peserta), periksa apakah pemilihan langsung diikuti oleh sekurangnya 3 (tiga) calon penyedia barang/jasa yang memasukkan penawaran.
 - 4). Periksa bahwa setelah melakukan penawaran administrasi, teknis dan harga terhadap masing-masing penawaran yang telah masuk, panitia telah menyusun urutan penawaran sebagai dasar menentukan urutan dalam melakukan klasifikasi dan negosiasi.
 - 5). Berdasarkan pedoman klasifikasi dan negosiasi yang telah disusun sebelumnya baik teknis maupun harga, teliti bahwa panitia telah melakukan klasifikasi dan negosiasi yang ikut ditandatangani oleh peserta.
 - 6). Periksa bahwa dari hasil klasifikasi dan negosiasi itu panitia telah membuat urutan calon penyedia barang/jasa dan surat usulan penetapan penyedia barang/jasa kepada pejabat yang berwenang menetapkan pemenang penyedia barang/jasa.
 - 7). Periksa apakah Surat Keputusan Penetapan Penyedia Barang/Jasa dikeluarkan oleh pengguna barang/jasa, dan telah diumumkan/diberitahukan secara tertulis oleh panitia kepada pada peserta pemilihan langsung.
 - 8). Dalam hal pengadaan barang/jasa dengan metode penunjukan langsung, pastikan bahwa penunjukan langsung dilakukan karena:
 - a). Penanganan darurat untuk keamanan dan keselamatan masyarakat yang pelaksanaan pekerjaannya tidak dapat ditunda, termasuk bencana alam.

- b). Pekerjaan yang perlu dirahasiakan yang menyangkut keamanan dan keselamatan negara yang ditetapkan oleh Presiden.]
 - c). Pekerjaan yang berskala kecil dengan nilai maksimum Rp 50.00.000
 - d). Pekerjaan spesifik, agen tunggal, tarif resmi yang ditetapkan pemerintah.
- 9). Periksa bahwa penunjukan langsung dari pekerjaan berskala kecil yang bernilai sampai Rp 50.000.000 itu bukan hasil pemecahan pekerjaan yang merupakan satu kesatuan untuk menghindarkan lelang.
- 10). Periksa apakah pekerjaan swakelola benar-benar direncanakan, dikerjakan dan diawasi sendiri dengan menggunakan tenaga sendiri, alat sendiri atau upah borongan tenaga, dan pekerjaan yang dilaksanakan itu sesuai dengan yang ditentukan dalam SK Bersama Menteri Keuangan dan ketua Bappenas tahun 2000 tentang Petunjuk Teknis Pengadaan Barang/Jasa Instansi Pemerintah.

Pengadaan jasa Konsultasi

- 1). Periksa apakah pengadaan jasa konsultasi telah dipergunakan dalam hal pengguna barang/jasa tidak memiliki tenaga ahli dan atau kemampuan yang cukup untuk mengerjakannya sendiri atau untuk mendapatkan opini pihak ketiga atas suatu pelaksanaan kegiatan.
- 2). Periksa apakah pengadaan jasa konsultasi dilaksanakan dengan cara atau metode seleksi umum, seleksi terbatas, seleksi langsung atau penunjukan langsung. Bandingkan dengan Petunjuk Teknis Pengadaan Barang/Jasa Instansi Pemerintah, apakah terdapat penyimpangan atau tidak.
- 3). Periksa kelengkapan dokumen-dokumen persiapan pengadaan jasa konsultasi, yang terdiri dari:
 - a). Surat undangan kepada penyedia jasa konsultasi untuk memasukkan penawaran teknis dan biaya.
 - b). Kerangka Acuan Kerja (KAK) yang sudah disetujui pengguna barang/jasa.
 - c). Rencana Kerja dan Syarat (RKS).
 - d). Konsep Kontrak.
- 4). Periksa apakah sistem evaluasi penawaran yang dipilih oleh panitia pengadaan jasa konsultasi dengan cara:

- a). metode evaluasi kualitas;
 - b). metode evaluasi kualitas dan biaya;
 - c). metode evaluasi pagu anggaran;
 - d). metode evaluasi biaya terendah;
 - e). metode evaluasi penunjukan langsung.
- Bandingkan prosedur dan tata cara pelaksanaannya, apakah telah sesuai dengan Petunjuk Teknis Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah.
- 5). Periksa apakah pengadaan jasa konsultasi dengan cara seleksi langsung telah dilakukan dengan Surat Perintah Kerja (SPK) di antara kurang dari 5 (lima) konsultan dan lebih dari 1 (satu) konsultan.
 - 6). Periksa apakah pengadaan jasa konsultasi dengan cara penunjukan langsung telah dilaksanakan secara beruntun yakni:
 - a). Pembukaan penawaran teknis dan penawaran harga dibuka sekaligus.
 - b). Penilaian kualitas penawaran teknis.
 - c). Klarifikasi dan negosiasi penawaran teknis.
 - d). Menyesuaikan penawaran teknis dan penawaran harga.
 - e). Klarifikasi dan negosiasi penawaran harga yang meliputi: biaya langsung personil, biaya langsung non personil dan biaya langsung personil atau biaya langsung non personil.
 - 7). Periksa terhadap cara-cara evaluasi atau penilaian yang dilakukan oleh panitia terhadap peserta konsultan, baik yang meliputi evaluasi kelengkapan data administrasi dan evaluasi penawaran teknis serta evaluasi penetapan calon pemenang.
 - 8). Periksa apakah dalam penetapan pemenang oleh panitia pengadaan jasa konsultasi telah didasarkan pada peserta yang memenuhi syarat dengan harga yang paling menguntungkan bagi negara, dan diperiksa pula apakah penetapan pemenang dilakukan oleh pejabat yang berwenang.
 - 9). Periksa apakah penyerahan dan pelaksanaan jasa konsultasi tidak melampaui batas waktu penyerahan yang ditetapkan dalam kontrak (bandingkan antara tanggal penyerahan dan batas tanggal waktu yang ditetapkan dalam kontrak) dan hitung hari/jumlah denda keterlambatannya.

Pemeriksaan atas Realisasi Pengadaan barang/Jasa

- 1). Kecuali untuk pengadaan jasa yang dilakukan oleh perguruan tinggi/universitas negeri dan instansi pemerintah, periksa apakah

- penyedia barang/jasa telah menyerahkan surat jaminan pelaksanaan pekerjaan/pengadaan barang/jasa sebelum kontrak ditandatangani dan besarnya sudah sesuai dengan jumlah yang ditetapkan dalam dokumen lelang (1-3% dari nilai kontrak). Periksa bahwa masa berlakunya surat jaminan pelaksanaan pekerjaan/pengadaan barang/jasa itu atau perpanjangan masa berlakunya sesuai dengan masa berlakunya kontrak.
- 2). Minta dan pelajari masing-masing kontrak/surat perjanjian masing-masing pengadaan barang/jasa, kemudian periksa apakah:
 - a). Penyedia barang/jasa dalam kontrak itu sesuai dengan hasil penunjukan pemenang lelang/pemilihan langsung/penunjukkan langsung.
 - b). Jenis dan jumlah barang/jasa atau spesifikasi pekerjaan yang dilaksanakan dalam kontrak itu sama dengan yang ditentukan dalam dokumen lelang/pemilihan langsung/penunjukkan langsung yang bersangkutan.
 - c). Harga/nilai yang ditetapkan dalam kontrak sama dengan nilai hasil penetapan/penunjukkan penyedia barang/jasa.
 - 3). Periksa apakah dalam pengadaan barang telah mengutamakan produksi dalam negeri sepanjang barang tersebut diproduksi juga di dalam negeri.
 - 4). Bila nilai kontrak pengadaan barang/jasa bernilai di atas Rp 25.000.000.000 atau bila penyedia barang/jasa itu jatuh pada golongan menengah/golongan besar, periksa apakah dalam pelaksanaannya telah bekerja sama dengan penyedia barang/jasa golongan pengusaha kecil/koperasi kecil, sebagai subkontraktor.
 - 5). Periksa bahwa penyedia barang/jasa dilakukan oleh pengusaha kecil, pelaksanaannya tidak diserahkan kepada pengusaha kecil/koperasi kecil yang bukan ditunjuk sebagai pelaksana.
 - 6). Pelajari dan cermati termin-termin pembayaran dan prestasi yang harus dicapai/diserahkan oleh penyedia barang/jasa serta nilai untuk masing-masing termin. Pelajari atau periksa apakah termin masa pemeliharaan diberikan waktu tidak kurang dari 3 (tiga) bulan sejak penyerahan 100% fisik.
 - 7). Periksa bahwa setiap pembayaran termin dilakukan sesuai dengan prestasi yang dilakukan dan didasarkan atas Berita Acara Penyelesaian/penyerahan barang/jasa, serta dituangkan dalam Berita Acara Pembayaran Termin.
 - 8). Bilamana penyedia barang/jasa menerima uang muka sesuai kontrak, maka untuk pengembalian uang muka tersebut, apakah

- telah dipotong dari pembayaran termin, dan lunas pada pembayaran termin 100% fisik selesai.
- 9). Periksa apakah pembayaran terakhir (masa pemeliharaan) dilakukan setelah masa pemeliharaan itu benar-benar berakhir dan tidak ada kerusakan-kerusakan yang memerlukan perbaikan.
 - 10). Lakukan pengecekan fisik untuk mengetahui apakah barang/pekerjaan/jasa yang diserahkan penyedia barang/jasa itu sesuai dengan jenis dan spesifikasi teknis, jumlah dan mutu barang/pekerjaan/jasa yang ditentukan dalam kontrak dan data dokumen lelang/pemilihan langsung. Bila ditemukan kekurangan-kekurangan catat dan hitung nilainya kemudian tanyakan sebab dan penanggulangannya kepada pengguna barang/jasa atau kepada penyedia barang/jasa.
 - 11). Tanyakan dan minta kalau ada *addendum* kontrak, kemudian pelajari apakah *addendum* tersebut berkaitan dengan perubahan waktu kontrak (perpanjangan), penambahan atau pengurangan pekerjaan barang atau perubahan spesifikasi teknik/mutu. Periksa apakah perubahan itu sudah mendapat persetujuan dari pengguna barang/jasa.
 - 12). Dalam hal perpanjangan waktu kontrak, periksa apakah terjadi karena *force majeure* atau hal-hal yang dapat diterima secara akal sehat. Dalam hal terjadi penambahan pekerjaan yang menimbulkan tambahan biaya lebih dari 10% dari nilai kontrak, prosedur pemilihan penyedia barang/jasa telah dilakukan melalui lelang/pemilihan langsung.
 - 13). Bila penyerahan barang/jasa terlambat dilakukan oleh penyedia barang/jasa, apakah kepada penyedia barang/jasa telah dikenakan sanksi keterlambatan sesuai dengan yang diatur dalam kontrak.
 - 14). Apabila penyerahan barang/jasa telah melakukan teguran-teguran kepada penyedia barang/jasa dan apabila teguran-teguran tidak ditanggapi oleh penyedia barang/jasa serta yang bersangkutan tidak mau meneruskan lagi pekerjaannya, apakah pengguna barang/jasa memutuskan kontrak dan memberikan sanksi kepada penyedia barang/jasa sesuai kontrak serta mencairkan jaminan pelaksanaan dan menyetorkan ke kas negara/daerah/BUMN/BUMD.
 - 15). Periksa apakah dalam hal pembayaran oleh pengguna barang/jasa dilakukan terlambat kepada penyedia barang/jasa, denda keterlambatan pembayaran kepada penyedia barang/jasa sudah sesuai dengan perhitungan hari yang telah ditentukan dalam

kontrak dan sesuai dengan tingkat bunga yang berlaku pada saat keterlambatan terjadi.

- 16). Periksa apakah barang yang diterima itu telah dicatat dalam diserahkan kepada unit kerja pengguna yang membutuhkan secara utuh dan lengkap. Bila barang yang dibeli untuk menambah persediaan gudang, periksa bahwa barang tersebut sudah diterima di gudang dan dicatat dalam buku persediaan barang gudang.
- 17). Periksa apakah barang/jasa yang diadakan atau dibeli sudah dimanfaatkan sesuai tujuan pengadaannya, kalau belum dimanfaatkan cari sebab-sebabnya.

Pengadaan Tanah

- 1). Periksa apakah kegiatan pembebasan tanah telah sesuai dengan perencanaan pengadaannya, baik luas maupun lokasinya. Bila terjadi perbedaan, teliti sebab-sebab dan akibatnya.
- 2). Periksa apakah target pembebasan tanah telah dapat dipenuhi sesuai dengan yang direncanakan baik volume maupun anggarannya.
- 3). Periksa apakah ada kegiatan pembebasan tanah yang terlambat/tidak dapat diselesaikan, sehingga menghambat pelaksanaan kegiatan pembangunan.
- 4). Minta peta lokasi tanah yang telah dibebaskan dan dibayar serta periksa apakah telah sesuai dengan rencana lokasi pembangunan.
- 5). Selanjutnya, periksa apakah tanah yang sudah dibebaskan seluruhnya dapat dimanfaatkan dengan pembangunan.
- 6). Apabila ada tanah yang telah dibebaskan, namun tidak digunakan untuk pembangunan, hitung jumlah dan nilainya serta teliti sebab-sebabnya.
- 7). Apabila ada perubahan lokasi pembangunan, periksa apakah berakibat pembebasan tanah baru. Periksa lebih mendalam apakah perubahan lokasi itu terjadi karena survey dan perencanaan yang kurang cermat atau sebab lainnya.
- 8). Periksa apakah pelaksanaan pembebasan tanah telah didasarkan sepenuhnya pada ketentuan dan peraturan yang berlaku.
- 9). Lakukan uji petik atas bukti pendukung pembayaran kepada beberapa pemilik tanah, apakah telah dibayar sesuai dengan haknya serta didukung dengan surat-surat bukti pemilikan tanah yang kuat dan sah.

- 10). Selanjutnya periksa pula apakah telah dilakukan usaha untuk pensertifikatan tanah yang telah dibebaskan.
- 11). Periksa apakah pembayaran biaya-biaya yang berkaitan dengan panitia pembebasan tanah telah didukung selengkapnyanya dengan bukti pembayaran honor anggota panitia, biaya administrasi dan biaya operasional oleh panitia.
- 12). Periksa apakah harga pengadaan tanah tidak melebihi harga kesepakatan yang ditetapkan bersama oleh panitia dan para pemilik tanah (usahakan untuk mendapatkan notulen kesepakatan tersebut).
- 13). Periksa apakah biaya-biaya yang berkaitan dengan panitia pembebasan tanah tidak melebihi dari biaya berdasarkan ketentuan yang berlaku.
- 14). Periksa apakah pembayaran biaya-biaya yang berkaitan dengan panitia pembebasan tanah telah didukung selengkapnyanya dengan bukti pembayaran honor anggota panitia, bukti pengeluaran biaya administrasi dan biaya operasional oleh panitia.

Tindak Lanjut Temuan Audit yang Lalu

Sesuai dengan standar audit publik, dalam pemeriksaan pengadaan barang/jasa Tim Pemeriksa diwajibkan untuk melakukan pemeriksaan tindak lanjut atas temuan dan rekomendasi hasil audit terdahulu yang dilakukan oleh auditor. Langkah-langkah yang harus dilakukan, meliputi:

- 1). Dapatkan hasil pemeriksaan auditor berupa LTP atau LHP dan tanggapan instansi pada waktu pembahasan tindak lanjut, serta data hasil pemeriksaan instansi pemeriksa lainnya beserta tanggapan dari instansi/proyek yang diperiksa.
- 2). Pelajari temuan/masalah yang dikemukakan dalam hasil-hasil pemeriksaan auditor, saran pemeriksa, tanggapan instansi/proyek yang bersangkutan dan tingkat penyelesaian atas temuan/masalah dari masing-masing hasil pemeriksaan auditor.
- 3). Catat temuan-temuan/masalah dan rekomendasi yang belum ditindaklanjuti dan yang dalam proses tindak lanjut, kemudian teliti sebab-sebabnya apakah karena kelalaian oleh instansi/proyek yang bersangkutan, atau penyelesaiannya berkaitan dengan penyelesaian yang harus dilakukan oleh instansi lain, baik secara vertikal maupun horizontal, atau karena penyelesaiannya memerlukan waktu relatif lama.

- 4). Untuk temuan/masalah yang belum dan atau terlambat ditindaklanjuti, teliti lebih mendalam sebab-sebab terjadinya apakah karena kelalaian atau sebab lain.
- 5). Untuk masalah yang belum selesai, karena berkaitan dengan kewenangan instansi lain, teliti apakah sudah ada usaha dari pihak instansi/proyek yang diperiksa untuk menghubungi atau menyelesaikan temuan dengan instansi tersebut.
- 6). Bagi penyelesaian temuan yang memerlukan waktu relatif lama pelajari langkah-langkah yang harus dilakukan dan waktu penyelesaian yang diperlukan untuk dapat menilai, apakah usaha penyelesaian yang dilakukan itu memerlukan waktu yang lama.
- 7). Lakukan pengujian tentang kebenaran penjelasan pihak instansi/proyek tersebut dengan meneliti dokumen dan kegiatan penyelesaian yang telah dilakukan.
- 8). Teliti apakah dalam pemeriksaan yang sedang dilakukan terdapat masalah/temuan berulang dari pemeriksaan yang terdahulu kemudian pelajari sebab-sebabnya dan bagaimana cara instansi menyelesaikan temuan berulang tersebut. Untuk temuan berulang, agar rumusan unsur penyebab dari temuan bersangkutan dipertegas.
- 9). Buatlah kesimpulan hasil pemeriksaan tindak lanjut atas temuan-temuan hasil pemeriksaan auditor terdahulu dalam masing-masing formulir atau tabel yang menggambarkan antara lain:
 - a). Tanggal dan Nomor Laporan Hasil Pemeriksaan;
 - b). Tahun Anggaran yang diperiksa;
 - c). Temuan/masalah yang dikemukakan;
 - d). Saran/rekomendasi atas temuan/masalah;
 - e). Tindak lanjut yang dilakukan oleh instansi;
 - f). Tingkat penyelesaian hasil tindak lanjut;
 - g). Sebab-sebab belum ditindaklanjuti atau belum selesainya tindak lanjut temuan;
 - h). Komentar instansi.

Hasil pemeriksaan tindak lanjut atau penyelesaian atas temuan-temuan pemeriksaan terdahulu disajikan dalam rumusan dua alternatif yaitu: dikemukakan secara langsung dalam temuan atas pemborongan pekerjaan/jasa atau pengadaan barang yang bersangkutan, atau dikemukakan secara gabungan bersama tindak lanjut atas temuan-temuan lain dalam laporan hasil pemeriksaan.

Pemeriksaan atas Pencatatan/Pelaporan

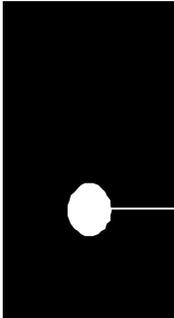
- a). Apakah seluruh pengadaan barang/jasa telah dicatat atau dibukukan dengan teliti, cermat, lengkap, tepat waktu, diklasifikasikan dengan tepat dan dapat diandalkan.
- b). Apakah pencatatan/penatausahaan yang diselenggarakan telah dapat mengidentifikasi, mengakomodasikan, mengelompokkan, mencatat dan melaporkan seluruh pengadaan barang/jasa pada instansi/proyek yang diperiksa.
- c). Apakah dokumen-dokumen pembukuan dan bukti-bukti pendukung pengadaan barang/jasa telah disimpan dan dipelihara dengan rapi dan sistematis, sehingga memudahkan apabila sewaktu-waktu dibutuhkan atau diperlukan.
- d). Apakah seluruh proses pengadaan barang/jasa pada instansi/proyek yang diperiksa telah dibuatkan laporannya baik triwulanan, semesteran maupun tahunan untuk disampaikan kepada pejabat yang berwenang.
- e). Apakah laporan yang disusun mengenai pengadaan barang/jasa telah didasarkan atas data dan informasi yang benar dan tepat waktu.
- f). Apakah laporan yang disusun mengenai pengadaan barang/jasa yang diterima oleh pejabat yang berwenang telah ditindaklanjuti.

Hasil Pemeriksaan

Hasil pemeriksaan pengadaan barang/jasa akan dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan. Bentuk dan susunan Laporan Hasil Pemeriksaan mengacu pada standar audit sektor publik. Hasil-hasil pemeriksaan yang meliputi temuan negatif maupun positif dan data-data pendukungnya dituangkan dalam KKP. Lebih lanjut, KKP yang berisi catatan-catatan pemeriksa yang mencerminkan kegiatan yang dilakukan, metode, prosedur dan teknik pemeriksaan yang diterapkan, simpulan yang dibuat dan saran yang dirumuskan untuk setiap kegiatan/sasaran pemeriksaan, merupakan jembatan untuk memudahkan Temuan Pemeriksaan dan Laporan Hasil Pemeriksaan. Untuk lebih memudahkan evaluasi, dibuat daftar evaluasi pengadaan barang/jasa.

Latihan

Coba Saudara susun program Audit pengadaan barang dan jasa pada lingkungan kantor tempat Saudara bekerja!



XIII. AUDIT DANA-DANA KHUSUS

Tujuan Instruksional

Setelah menyelesaikan bab ini, Anda diharapkan mampu:

- Memahami esensi audit dana
- Memahami tujuan, metodologi, dan lingkup audit atas dana-dana khusus
- Memahami serta melaksanakan proses audit terhadap dana-dana khusus

Pengantar Audit Dana

Hibah dan kontribusi adalah bagian dari belanja yang disebut pembayaran transfer (*transfer payment*). Pembayaran transfer adalah transfer uang dari pemerintah kepada orang pribadi dan kepada berbagai jenis organisasi termasuk dunia usaha dan bagian dari pemerintah yang lain di mana pemerintah tidak secara langsung memperoleh barang/jasa sebagai pengembaliannya.

Hibah adalah pembayaran transfer yang tidak bersyarat. Ini berarti jika orang-orang atau organisasi yang memenuhi kelayakan untuk memperoleh hibah, pembayaran yang tepat dapat dilakukan tanpa mengharuskan penerima untuk memenuhi persyaratan yang lain. Sebaliknya kontribusi adalah pembayaran transfer yang harus memenuhi kriteria kinerja yang telah ditetapkan dalam perjanjian kontribusi. Pihak penerima harus terus menunjukkan bahwa kriteria kinerja telah dipenuhi agar supaya biaya sepanjang perjanjian dapat diganti kembali.

Dalam rangka menyukseskan tercapainya tujuan yang telah disusun dalam rencana kerja pemerintah, terdapat program pemerintah yang melakukan penyaluran dana kepada masyarakat di mana dana itu sendiri berasal dari APBN. Penyaluran dana ini selanjutnya dikelola oleh satuan kerja pemerintah yang berkaitan dengan program tersebut.

Pemberian dana kepada publik yang dikelola oleh satuan kerja pemerintah yang membawahi program ini dapat dikategorikan pembayaran transfer yang bersifat kontribusi di mana satuan kerja pemerintah harus dapat mempertanggungjawabkan dana yang dikelolanya kepada pemerintah selaku pemberi dana. Untuk memastikan bahwa satuan kerja pemerintah telah menjalankan program dengan efektif, ekonomis dan efisien serta sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku maka perlu dilakukan audit atas pengelolaan dana untuk program tersebut.

Dana penyaluran kepada masyarakat ini dikelola secara terpisah oleh departemen yang berkaitan sesuai dengan tujuannya. Sebagai contoh Dana Penyaluran Subsidi Bahan Bakar Minyak untuk sekolah-sekolah dikelola oleh Departemen Pendidikan Nasional, Dana untuk Penanggulangan Bencana Alam, dan Dana untuk Jaring Pengaman Sosial dikelola oleh Departemen Sosial. Departemen pemerintah ini berfungsi sebagai institusi administrasi.

Departemen pemerintah dan satuan kerja dibawahnya harus menjamin keamanan dan integritas dari dana penyaluran kepada masyarakat yang dikelolanya, menjadwalkan dan melakukan penyerahan dana tersebut sesuai dengan tujuan penyerahan dana tersebut. Institusi administrasi tidak boleh keliru mengelola dana ini, melakukan pembebanan administrasi yang dibebankan kepada dana ini serta mengubah dana tersebut menjadi dana untuk aplikasi pembayaran.

Dalam mengaudit dana penyaluran kepada masyarakat ini, proses audit dapat dilakukan terhadap 4 (empat) hal yaitu:

Audit terhadap pendapatan dana

Audit terhadap pendapatan dana harus berfokus terhadap masalah-masalah berikut:

1. Kesalahan dalam pencatatan penerimaan dana dari pemerintah atau menerima dana tanpa ada dokumen formal yang membatasi penerimaan dana dari pemerintah
2. Kesalahan dalam penyetoran dana penyaluran dalam bank serta menetapkan bendahara lain yang tidak terotorisasi.

Audit terhadap alokasi dana

Audit terhadap alokasi dana harus berfokus terhadap masalah-masalah berikut:

1. Apakah program alokasi telah ditelaah dan disahkan oleh departemen yang berkaitan
2. Apakah dana telah dialokasikan dengan meminta penerima untuk memenuhi syarat kelayakan terlebih dahulu.
3. Apakah dana telah dialokasikan dan telah ditutup, apakah institusi administrasi mengenakan biaya administrasi, mendapatkan pendapatan lain-lain dari dana penyaluran tersebut.
4. Apakah ada dana alokasi yang tidak terbayarkan karena terlalu banyak pihak perantara atau ada dana yang ditahan di tingkat-tingkat tertentu sehingga masyarakat yang berhak tidak menerima dana penyaluran tersebut.

Audit terhadap belanja dana

Audit terhadap belanja dari dana penyaluran harus berfokus pada masalah-masalah berikut:

1. Penyalahgunaan dana penyaluran oleh institusi administrasi yaitu dengan membebankan beban institusi administrasi sebagai beban administrasi dana penyaluran.
2. Pengalokasian kembali barang-barang yang diperoleh melalui dana penyaluran untuk mendapatkan keuntungan pribadi dengan memindahkan otorisasi penggunaan kepada pihak atau orang lain.

Audit terhadap manajemen dana

Audit terhadap manajemen berfokus pada masalah berikut:

1. Apakah sistem pengendalian intern dapat diandalkan dan efektif

2. Apakah terdapat pemeriksaan yang tegas dan formalitas dalam pemberian persetujuan atas penjadwalan, pengalokasian dan aplikasi dana.
3. Apakah terdapat manajemen terhadap barang-barang fisik
4. Apakah harga penjualan barang-barang fisik ditelaah oleh administrasi harga
5. Apakah pembukaan rekening sesuai dengan peraturan yang ditetapkan

Esensi Audit Dana

Inti dari audit terhadap hibah dan kontribusi adalah menentukan apakah manajemen keuangan dan pengendalian telah didukung dengan bukti yang jelas. Harus terdapat bukti yang jelas mengenai hal-hal berikut:

- a). Integritas dalam perancangan program sesuai dengan kepentingan masyarakat
- b). Dukungan dalam pengambilan keputusan pada semua tingkat manajemen
- c). Ketersediaan informasi manajemen yang tepat waktu, relevan dan dapat diandalkan baik informasi keuangan maupun nonkeuangan
- d). Manajemen risiko
- e). Penggunaan sumber daya yang efisien, efektif dan ekonomis
- f). Akuntabilitas penggunaan sumber daya
- g). Lingkungan pengendalian yang mendukung
- h). Ketaatan terhadap otoritas dan memelihara aktiva
- i). Memonitor dan melaporkan hasil aktual

Secara singkat audit atas program hibah dan kontribusi adalah untuk menentukan tingkat *due diligence* dari manajemen dana masyarakat. *Due diligence* didefinisikan dalam *The Revised Policy on Transfer Payments* sebagai:

“...reasonable care or attention to a matter, which is good enough to ensure that provided funding would contribute to the intended objective of the transfer payment and stand the test of public scrutiny. This includes: (a) being guided by an understanding of the purpose and objectives to be achieved; (b) supported by competence and capability of information, resources and skills; (c) a shared commitment to what needs to be done and an understanding of respective authorities, responsibilities and accountabilities; and (d) ongoing

monitoring and learning to ensure reassessment and effectiveness”

Bukti dari tingkat *due diligence* yang dibutuhkan oleh kebijakan dapat ditemukan dengan menerapkan prosedur audit konvensional pada level program dan proyek.

Semua pihak yang terlibat dalam manajemen pemerintah dipercayakan sumber daya untuk memberikan jasa kepada publik. Mereka bertanggung jawab dan akuntabel untuk mengelola sumber daya itu dengan bijaksana dan jujur serta mengacu pada prinsip ekonomi, efisiensi dan efektivitas.

Manajemen keuangan adalah bagian penting dari program penyaluran dana serta mempertanggungjawabkan kepercayaan yang diberikan melalui sumber daya yang diberikan kepada manajer program. Terdapat 3 (tiga) bagian penting dari manajemen keuangan yaitu:

a). Manajemen risiko dan Pengendalian.

Bagian ini penting karena organisasi mengidentifikasi risiko-risiko yang dihadapi (semua hal yang dapat mempengaruhi kemampuan organisasi untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan) dan bagian ini menetapkan rancangan kerangka untuk mengelola dan mengendalikan risiko tersebut. Bagian penting dari manajemen dan pengendalian risiko adalah lingkungan yang menyampaikan tujuan, nilai dan etika dari organisasi.

b). Informasi.

Bagian ini penting karena organisasi menetapkan prosedur untuk mengatur dan melindungi integritas data mereka dan menghasilkan informasi yang diperlukan manajer untuk melakukan kegiatan dan mempertanggungjawabkan kegiatan mereka. Organisasi harus menyajikan informasi setiap kali diperlukan. Bagian ini termasuk manajemen sistem informasi dan informasi kinerja keuangan dan non keuangan (operasional dan program)

c). Manajemen sumber daya.

Bagian dari manajemen keuangan ini berfokus pada mengatur dan mengarahkan sumber daya organisasi secara ekonomis, dan efisien untuk mencapai tujuan organisasi. Bagian ini termasuk rencana strategis, analisis dan dukungan untuk keputusan.

Risiko didefinisikan sebagai keadaan di mana tidak ada perlindungan terhadap kegagalan atau kerugian (*exposure to the chance of failure or loss*). Semua yang dilakukan pemerintah mengandung risiko. Administrasi publik yang bertanggung jawab tidak berarti menghapus semua risiko karena

menghapus semua risiko adalah tidak mungkin dan tidak akan tercapai. Bertanggung jawab berarti mengelola risiko yaitu menetapkan risiko apa, seberapa besar risiko yang dapat diterima berhubungan dengan hasil dari program yang diharapkan, dan selanjutnya mengatur operasinya. Risiko selalu ada. Pengelolaan risiko mencakup kehati-hatian, penerimaan dan pengendalian, penghindaran dari risiko semaksimal mungkin dan diversifikasi dan pembagian risiko apabila itu praktis.

Manajemen risiko umumnya terdiri dari langkah-langkah yaitu menjelaskan tujuan, mengidentifikasi risiko, memperkirakan risiko, memperlakukan risiko (*treat risk*), memonitor dan menelaah.

Pendekatan atribut (*attribute approach*) dapat digunakan untuk mengidentifikasi risiko dalam program hibah dan kontribusi. Pendekatan ini menggunakan atribut dari program hibah dan kontribusi yang dikelola dengan baik. Dengan atribut ini sebagai dasar, auditor dapat memperkirakan apa yang salah dalam program, apa kesalahan itu dan seberapa serius kesalahan itu. Atribut dari program hibah dan kontribusi yang dikelola dengan baik terdiri dari:

- a). Memilih pendanaan program yang tepat – apakah hibah atau kontribusi – dengan mencapai keseimbangan antara prinsip-prinsip akuntabilitas kepada dewan (*Parliament*), analisa biaya/keuntungan yang baik, manajemen risiko, dan perlakuan yang baik terhadap penerima dana program.
- b). Manajemen program pada semua tingkat dapat menjelaskan bagaimana penerima dana diharapkan mendapatkan keuntungan dari pemberian dana dan untuk apa pemberian dana tersebut (*to what end*).
- c). Petugas program mengerti siapa yang menjadi tujuan penyaluran dana, atas kondisi-kondisi apa, untuk tujuan apa dan dalam jumlah berapa.
- d). Pihak-pihak yang mungkin dapat menerima dana mengetahui program yang ada.
- e). Dana digunakan untuk tujuan yang telah disetujui
- f). Masalah dengan proyek dan program dengan cepat diselesaikan.
- g). Pelaporan manajemen menunjukkan pengetahuan yang baik atas kinerja program
- h). Uang yang harus diserahkan kepada pemerintah harus dikumpulkan.

Dari penelaahan atas atribut dari program hibah dan kontribusi yang dikelola dengan baik dapat dihasilkan risiko yang mempengaruhi pencapaian tujuan program. Selanjutnya risiko ini digunakan untuk mengidentifikasi masalah-masalah faktual yang mungkin menghambat tercapainya tujuan

program. Risiko dan masalah faktual yang terjadi adalah dasar untuk merancang langkah-langkah audit atas kinerja program tersebut.

Tujuan Audit

Audit atas program penyaluran dana tunai kepada masyarakat tergolong audit ketaatan dan audit kinerja. Karena itu dalam menyusun prosedur audit dalam rangka mengumpulkan bukti audit perlu ditetapkan tujuan audit ketaatan dan tujuan audit kinerja yang berkaitan dengan program tersebut. Tujuan audit ketaatan atas penyaluran dana kepada masyarakat dijabarkan dalam tiga tepat yaitu:

- a). Tepat Sasaran. Bahwa program yang diluncurkan oleh pemerintah benar-benar diterima oleh keluarga miskin yang ditetapkan.
- b). Tepat Jumlah. Bahwa besarnya bantuan yang diberikan oleh pemerintah melalui program ini diterima keluarga miskin dengan jumlah sesuai yang telah ditetapkan.
- c). Tepat Waktu. Bahwa dana/manfaat yang disalurkan melalui penanggung jawab, pelaksana kegiatan program diterima oleh keluarga miskin pada bulan yang telah ditetapkan dengan jumlah per keluarga miskin sesuai dengan yang telah ditetapkan.

Tujuan audit kinerja penyaluran dana tunai adalah untuk menilai kinerja dari program penyaluran dana sesuai. Kinerja program ini dinilai dengan membandingkan pencapaian program dengan kriteria evaluasi yang telah ditetapkan. Tujuan audit kinerja penyaluran dana tunai berkaitan dengan ditemukannya masalah-masalah yang teridentifikasi menghambat kelancaran penyaluran dana tunai kepada keluarga miskin. Masalah-masalah tersebut antara lain:

- a). Tidak maksimalnya kegiatan sosialisasi karena singkatnya rentang waktu yang tersedia.
- b). Faktor keamanan, geografis dan administratif, pada daerah-daerah yang terpencil yang tidak kondusif dan faktor-faktor kependudukan lainnya yang berpengaruh seperti adanya pengungsi yang berpindah dari satu daerah ke daerah yang lain.
- c). Tidak adanya dukungan dana bantuan operasional dan pengendalian (BOP) di semua tingkatan.

Metodologi audit

Metodologi audit atas Dana Penyaluran kepada masyarakat terdiri dari 4 (empat) tahap yaitu:

Tahap Perencanaan

Dalam tahap ini auditor harus memahami dasar penugasan audit dan memahami program secara menyeluruh. Pemahaman ini selanjutnya menjadi bahan pertimbangan dalam menentukan tujuan audit. Tujuan audit inilah yang menjadi dasar dalam merencanakan prosedur-prosedur audit yang akan dilakukan. Dalam bagian dasar penugasan audit, auditor harus memahami hal-hal sebagai berikut:

- a). Latar belakang audit
- b). Dasar audit
- c). Ruang lingkup audit
- d). Tujuan audit
- e). Sasaran audit
- f). Periode audit, dan
- g). Waktu pelaksanaan audit

Dalam bagian pemahaman atas program, auditor harus memahami dengan baik hal-hal berikut ini:

- a). Dasar hukum program
- b). Tujuan dan sasaran program
- c). Target penerima dana penyaluran
- d). Mekanisme penyaluran termasuk prinsip-prinsip pengelolaan, organisasi pengelola baik di pusat sampai di tingkat kelurahan/desa (struktur organisasi pengelola), dokumen yang digunakan dalam pengelolaan, persyaratan penerima bantuan, ketentuan penyaluran, pengendalian dan pelaporan serta pengukuran keberhasilan program.

Pemahaman atas dasar penugasan audit dan program yang diaudit dilakukan untuk:

- a). Memahami pengendalian manajemen yang ada dalam program
- b). Mengidentifikasi risiko bawaan dan pengendalian program dan serta memperkirakan tingkat risiko tersebut.
- c). Mengidentifikasi kriteria evaluasi kinerja program
- d). Mengidentifikasi pembatasan khusus dalam peraturan dan perundangan yang harus ditaati dalam pelaksanaan program

Setelah memahami dasar penugasan dan program yang diaudit, auditor harus menetapkan tujuan audit sebagai dasar dalam merancang prosedur audit selanjutnya. Tahap perencanaan selesai apabila telah disusun program audit yang berisi faktor kunci keberhasilan, masalah, tujuan audit dan prosedur audit.

Tahap Pengujian

Dalam tahap ini auditor melakukan prosedur audit yang ada dalam rencana program audit untuk mengumpulkan bukti dalam menilai kinerja program dan memastikan apakah program telah dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundangan yang telah ditetapkan.

Tahap pelaporan

Dalam tahap ini auditor melaporkan temuan audit dan rekomendasi.

Contoh Kasus: Audit atas Penyaluran Dana Tunai

Pendahuluan

Latar belakang audit

Subsidi BBM yang dilakukan selama ini terasa kurang tepat sasaran. Pada kenyataannya subsidi tersebut lebih banyak dinikmati oleh industri dan para pemilik kendaraan pribadi yang termasuk lapisan masyarakat berpenghasilan tinggi. Selain itu subsidi pada dasarnya sangat memberatkan APBN.

Dengan kenyataan ini, pemerintah RI telah mengambil keputusan untuk mengurangi subsidi BBM, tetapi pengurangan/penghematan subsidi ini kemudian disalurkan kembali kepada masyarakat yang lebih berhak menerima yaitu masyarakat berpenghasilan rendah dan masyarakat miskin.

Sebagai konsekuensi logis dari pengurangan subsidi BBM ini, pemerintah menaikkan harga BBM. Kenaikan harga BBM ini akan berdampak terjadi kenaikan harga barang-barang kebutuhan pokok masyarakat. Untuk menghindari efek inflatoir ini, pemerintah telah menyiapkan sejumlah paket kompensasi sosial

Dengan paket kompensasi sosial ini diharapkan kelompok masyarakat berpendapatan rendah akan terlindungi dari dampak inflasi yang bisa menurunkan pendapatan akibat kenaikan harga barang-barang kebutuhan pokok dan daya beli kelompok masyarakat miskin tidak makin menurun.

Ruang Lingkup Audit

Audit dilaksanakan di tingkat Pusat dan tingkat Daerah yang meliputi Kabupaten, Kecamatan serta Desa.

Tujuan Audit

Audit bertujuan untuk menilai keberhasilan upaya pemerintah dalam mengatasi dampak kenaikan harga BBM bagi masyarakat berpenghasilan rendah, dan memberikan rekomendasi jika dijumpai kelemahan dalam kaitannya dengan peningkatan efektivitas dan efisiensi dari pelaksanaan program. Keberhasilan pelaksanaan program tersebut dijabarkan dalam “Tiga Tepat”

- a). Tepat Sasaran, yaitu program yang diluncurkan oleh pemerintah benar-benar diterima oleh keluarga miskin/berpenghasilan rendah sesuai dengan kriteria yang ditetapkan
- b). Tepat jumlah, yaitu besaran bantuan yang diberikan oleh Pemerintah melalui program ini diterima keluarga miskin/berpenghasilan rendah sesuai dengan jumlah yang telah ditetapkan.
- c). Tepat Waktu, yaitu dana/manfaat yang disalurkan melalui penanggung jawab pelaksana kegiatan program diterima oleh keluarga miskin/berpenghasilan rendah pada saat dibutuhkan

Sasaran Audit

Sasaran audit meliputi pelaksanaan kegiatan-kegiatan yang menunjang program. Untuk tiba pada simpulan audit yang diharapkan, maka audit akan dilaksanakan pada seluruh propinsi pendukung program.

Periode Audit

Periode yang diaudit adalah 1 Oktober sampai dengan 31 Desember 2000

Waktu Pelaksanaan Audit

Audit direncanakan mulai pada bulan Desember 2001 sampai bulan Januari 2002. Laporan hasil audit sudah harus diterima institusi audit pada tanggal 22 Februari 2002.

Gambaran Umum Program

Tujuan dan Sasaran Program

Sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan Penyaluran Dana Tunai, maka Tujuan dan Sasaran Program adalah sebagai berikut:

Tujuan Program:

- a). Melindungi masyarakat atau keluarga miskin dari dampak langsung atas kenaikan harga BBM.
- b). Mempertahankan kemampuan daya beli kebutuhan energi masyarakat keluarga miskin.
- c). Menjaga stabilitas dan gejolak sosial masyarakat yang rentan terhadap pengaruh psikologis

Sasaran Program:

- a). Masyarakat: adalah sasaran utama penerima bantuan dana tunai yaitu keluarga miskin dengan kriteria yang telah disepakati di tingkat Desa
- b). Lokasi: adalah daerah yang mendapatkan alokasi bantuan dana tunai yaitu Kabupaten/Kota yang secara umum mempunyai tingkat keparahan kemiskinan penduduk relatif tinggi.

Target Penerima Subsidi Program

Target penerima subsidi adalah keluarga miskin dengan target penerima sejumlah 6.666,67 KK dengan jumlah dana bantuan berjumlah Rp. 200 milyar. Besarnya subsidi adalah untuk masing-masing KK Rp. 10.000/bulan selama 3 (tiga) bulan terhitung mulai Oktober s.d Desember 2000.

Mekanisme Penyaluran

Penyaluran dana tunai didasarkan pada prinsip-prinsip sebagai berikut:

- a). Seluruh kegiatan harus diketahui oleh seluruh masyarakat dengan mudah dan terbuka (*transparency*)
- b). Seluruh anggota masyarakat harus berperan aktif dalam pelaksanaan dan pengawasan kegiatan di dalam program (*participation*)
- c). Penyaluran subsidi dilakukan dengan cepat dan langsung kepada masyarakat penerima (*Quick disbursement*)
- d). Seluruh kegiatan harus dapat dipertanggungjawabkan baik secara teknis maupun administratif. (*accountability*)

Dalam rangka mendukung kelancaran penyaluran dana tunai dibentuk organisasi pengelola di setiap tingkatan pemerintahan sebagai berikut:

Pusat

Penanggung jawab:

- a. Kepala Bappenas penanggung jawab program
- b. Menteri Dalam Negeri dan Otonomi Daerah penanggung jawab operasional program
- c. Menteri Keuangan penanggung jawab pendanaan program

Tim Pengendali:

- a. Deputi Bidang Regional dan Sumber Daya Alam, Bappenas, Ketua Tim Pengendali
- b. Direktur Jenderal PMD, Depdagri dan Otda, Sekretaris Tim Pengendali
- c. Direktur Jenderal Anggaran, Depkeu, anggota Tim Pengendali

Propinsi

Penanggung jawab:

Penyaluran Dana Tunai menjadi tanggung jawab Gubernur

Tim Pengendali:

Tim Pengendali tingkat provinsi dibentuk dan ditetapkan dengan SK Gubernur masing-masing provinsi, adapun susunan tim sebagai berikut:

- a. Ketua Bappeda sebagai Ketua Tim Pengendali
- b. Kepala Kantor PMD Provinsi sebagai Sekretaris Tim Pengendali
- c. Kakanwil DJA sebagai anggota

Kabupaten/Kota

Penanggung jawab:

Penyaluran dana tunai kepada keluarga miskin menjadi tanggung jawab Bupati Walikota.

Tim Pengendali:

Tim Pengendali tingkat kabupaten/kota dibentuk dan ditetapkan dengan SK Bupati/Walikota masing-masing Kabupaten/Kota. Adapun susunan tim sebagai berikut:

- a. Ketua Bappeda Kabupaten/Kota sebagai Ketua Pengendali
- b. Kepala Kantor/Dinas PMD Kabupaten/Kota sebagai Sekretaris Tim Pengendali
- c. Kepala KPKN sebagai anggota

Kecamatan

Penanggung jawab:

Penanggung jawab penyaluran dana tunai adalah Camat merangkap Ketua Tim Pengendali.

Tim Pengendali:

Sedangkan Kasie PMD bersama masyarakat (LSM dan Lembaga Masyarakat) adalah pelaksana pengendali lapangan.

Kelurahan/Desa

Penanggung jawab pelaksana program dana tunai di tingkat Kelurahan/Desa adalah Kepala Desa/Kepala Kelurahan. Sedangkan pelaksana tingkat desa/kota adalah Penanggung jawab Operasional Kegiatan (PjOK) dan Penanggung jawab Administrasi Kegiatan (PjAK)

Persyaratan Penerima Bantuan

Persyaratan penerima bantuan melalui mekanisme sebagai berikut:

- a). Masyarakat melalui musyawarah desa guna menentukan nama-nama KK miskin yang layak menerima dan masuk dalam daftar prioritas penerima dana tunai selanjutnya dikirim ke Kecamatan.
- b). Tim Pengendali Kecamatan menilai usulan dari setiap desa, kemudian ditetapkan menjadi Keputusan Camat, selanjutnya diusulkan kepada Kepala Dinas PMD Kabupaten/Kota.
- c). Tim Pengendali Kabupaten/Kota bersama masyarakat independen (LSM, Perguruan Tinggi dan kelompok masyarakat lainnya) selanjutnya ditetapkan melalui Keputusan Kepala Kantor/Dinas PMD dan menginformasikan ke Camat dan Kepala Desa/Lurah;
- d). Penentuan tersebut juga harus mempertimbangkan bahwa desa-desa yang telah menerima bantuan dari Program PPK, P3DT, P2KP dan PMDKE tidak masuk dalam daftar prioritas.

Ketentuan Penyaluran

Penyaluran dana tunai diatur melalui Surat Edaran Direktur Jenderal Anggaran, Departemen Keuangan dengan ketentuan sebagai berikut:

1. Yang berhak mengajukan Surat Permintaan Pembayaran (SPP) ke KPKN adalah Bendaharawan Dana Pembangunan Desa dan Kelurahan Kantor/Dinas PMD Kabupaten/Kota setempat
2. SPP yang diajukan dilampiri dengan:
 - a. Alokasi Penerima Bantuan Dana Tunai yang dirinci per Kecamatan dan jumlah KK Miskin penerima subsidi per Desa sesuai pada Form AK-02 dan Form AK-03
 - b. Surat Keputusan Kepala Kantor/Dinas PMD Kabupaten/Kota atas nama Bupati/Walikota yang berisi Alokasi Penerima Bantuan Dana Tunai per kecamatan dan Desa;
 - c. Kuitansi tanda terima sesuai Form AK-04
3. Atas dasar SPP yang disampaikan Bendaharawan Dana Pembangunan Desa dan Kelurahan Kabupaten/Kota setempat KPKN menerbitkan Surat Perintah Membayar (SPM) setelah meneliti dan menguji kebenaran SPP tersebut dengan transfer dana dari Rekening kas Negara

langsung ke Rekening Penanggung jawab Administrasi Kegiatan (PjAK) Desa/Kelurahan.

4. Dalam melakukan pembayaran langsung ke Rekening PjAK Desa/Kelurahan, KPKN menerbitkan Surat Perintah Membayar (SPM) secara penuh (tanpa potongan Pajak atau lampiran faktur Pajak)
5. Kemudian PjAK selaku Bendaharawan program Dana Pembangunan Desa dan Kelurahan, bersama-sama dengan LKMD dan PKK, berdasarkan Daftar Keluarga miskin Penerima Dana Tunai yang sudah disahkan oleh Kepala Desa/Lurah segera mencairkan dana subsidi bagi keluarga miskin.
6. Selanjutnya PjAK bersama-sama LKMD dan PKK mendistribusikan kepada keluarga miskin penerima dana tunai. Sebaiknya kaum ibu yang menerima dengan maksud agar segera dapat digunakan untuk keperluan rumah tangga. Untuk tidak menimbulkan keraguan, sebagai bukti bahwa dana telah diterima oleh yang berhak, maka para penerima harus menandatangani Daftar Tanda Bukti Penerimaan (Form TT-01)

Pengendalian dan Pelaporan

Monitoring dilakukan secara berjenjang mulai dari tingkat Pusat, Provinsi, Kabupaten/Kota, dan Desa/Kelurahan. Monitoring dilakukan baik oleh aparat Pemerintah maupun Lembaga Masyarakat Non Pemerintah. Jadwal monitoring dilakukan secara reguler maupun insidental dan ditujukan kepada institusi penyalur dana dan pengelola kegiatan maupun penerima langsung dana tunai. Monitoring dan evaluasi dimaksudkan untuk meyakinkan bahwa dana tunai diterima oleh yang berhak dalam jumlah, waktu dan cara yang tepat. Tujuan Monitoring dan Evaluasi adalah:

- n Mengetahui perkembangan realisasi pelaksanaan kegiatan di lapangan
- n Mengetahui permasalahan yang muncul di dalam pelaksanaan kegiatan baik di institusi pelaksana maupun di lapangan dan memberikan alternatif pemecahannya
- n Mengevaluasi pelaksanaan kegiatan di lapangan dan memberikan rekomendasi
- n Memperlancar pelaksanaan kegiatan dan pencapaian sasaran di lapangan

Untuk kebutuhan pengendalian pelaksanaan, maka laporan-laporan pelaksanaan kegiatan di setiap tingkatan pemerintahan harus dapat memberikan manfaat bagi pengambilan keputusan yang tepat, cepat dan akurat demi kelancaran dan keberhasilan pelaksanaan program di masing-masing tingkatan. Hampir seluruh program tersebut disusun dan direkapitulasi ke tingkat yang lebih tinggi berdasarkan laporan dari tingkat di bawahnya. Dalam

rangka keterbukaan informasi, laporan tersebut dapat diberikan kepada pihak yang memerlukan. Pelaporan kinerja pelaksanaan secara rutin dilaporkan ke tingkatan di atasnya (Kabupaten/Kota, Provinsi, dan Pusat) melalui jalur struktural dan fungsional dengan mekanisme secara berjenjang sebagai berikut:

1. Pelaporan Struktural

a. Desa

Laporan dari desa/kelurahan disampaikan ke kecamatan dalam bentuk format laporan Kepala Desa/Lurah tentang penerima dana tunai. Form LP-01

b. Kecamatan

Camat merekap laporan dari desa/kelurahan dan selanjutnya disampaikan kepada Tim Pengendali Tingkat Kabupaten/Kota tentang jumlah penerima dana tunai per desa/kelurahan. Form LP-02

c. Kabupaten/Kota

Sekretaris Tim Pengendali Kabupaten/Kota merekap laporan dari kecamatan dan selanjutnya disampaikan kepada Tim Pengendali Tingkat Pusat dan tembusan ke Gubernur Cq Sekretaris Tim Pengendali Provinsi. Form LP-03

d. Provinsi

Sekretariat Pengendali tingkat Provinsi (Cq. Kantor PMD Provinsi) menyusun rekap hasil tembusan laporan realisasi penyerapan dana tunai berdasarkan laporan dari Tim Pengendali Tingkat Kabupaten/Kota di wilayahnya dan melaporkan ke Sekretariat Tim Pengendali Pusat paling lambat 2 (dua) minggu setelah menerima laporan dari Tim Pengendali Tingkat Kabupaten/Kota. Form LP-04

e. Pusat

Sekretaris Pengendali Tingkat Pusat menyampaikan laporan realisasi penyaluran dana tunai per Kabupaten kepada Menteri Koordinator Bidang Perekonomian, Ketua Bappenas, Menteri Dalam Negeri dan Otonomi Daerah, Menteri Keuangan dan Tim Sosialisasi BBM Pusat.

2. Pelaporan Jalur Fungsional

KPKN setelah menerbitkan SPM untuk semua desa/kelurahan dan kelompok masyarakat melaporkan rekapitulasinya per kecamatan dan kabupaten/kota kepada Kanwil Ditjen Anggaran dengan tembusan kepada Ditjen Anggaran Departemen Keuangan dan Tim Pengendali Tingkat Kabupaten/Kota

3. Form Laporan

a. Form AK-01. Berita Acara Musyawarah Desa/Kelurahan dan Lampiran, Daftar hadir Musyawarah Desa/Kelurahan

- b. Form AK-01b, Daftar Nama Penerima Bantuan
- c. Form-AK 02, Daftar Alokasi Bantuan
- d. Form-AK 03, Rekapitulasi Alokasi Penerima Bantuan
- e. Form-AK 04, Tanda Terima Bendaharawan DPD/K
- f. Form-TT 01, Tanda Terima Desa/Kelurahan
- g. Form-LP 02, Laporan Realisasi Penyerapan Kecamatan
- h. Form-LP 03, Laporan Realisasi Penyerapan Kabupaten/Kota
- i. Form-LP 04, Laporan Realisasi Penyerapan Propinsi

Pengukuran Keberhasilan

Pelaksanaan Program Penyaluran Dana Tunai diarahkan pada Tiga Tepat yaitu:

- a). Tepat Sasaran.
Bahwa program yang diluncurkan oleh pemerintah benar-benar diterima oleh keluarga miskin yang ditetapkan
- b). Tepat Jumlah.
Bahwa besarnya bantuan yang diberikan oleh pemerintah melalui program ini diterima keluarga miskin dengan jumlah sesuai yang telah ditetapkan
- c). Tepat waktu
Bahwa dana/manfaat yang disalurkan melalui penanggung jawab pelaksana kegiatan program diterima oleh keluarga miskin pada bulan Oktober, November dan Desember masing-masing Rp. 10.000

Tujuan Audit dan Prosedur Audit Program Penyaluran Dana Tunai

TARGET

Faktor Kunci Keberhasilan	:	Pencapaian Target
Masalah	:	Penyaluran Bantuan KK Miskin belum sepenuhnya mencapai target
Tujuan Audit	:	Untuk menilai pencapaian target penyaluran dana bantuan KK Miskin

Prosedur Audit :

1. Dapatkan realisasi jumlah penyaluran bantuan per Kabupaten
2. Dapatkan jumlah bantuan sesuai rencana (Lampiran Surat Keputusan Otorisasi)
3. Simpulan mengenai pencapaian target

4. Wawancara dengan Tim Pengendali Kabupaten mengapa target tidak tercapai (jika ada masuk dalam daftar penyebab)

SASARAN

Faktor Kunci Keberhasilan Masalah	:	Ketepatan Sasaran
Tujuan Audit	:	Masih terdapat masyarakat penerima bantuan dana tunai tidak sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan Dana Tunai Subsidi BBM Untuk menilai apakah penyaluran dana tunai telah tepat sasaran

Prosedur Audit:

1. Dapatkan dan lakukan pengujian atas dokumen (*examine*) untuk menentukan jumlah KK miskin penerima bantuan yang ditentukan melalui musyawarah desa. Dokumen-dokumen tersebut adalah:
 - a. Form AK-01 (Berita Acara Musyawarah Desa)
 - b. Daftar Hadir Musyawarah Desa
 - c. Form Ak-01b mengenai nama-nama KK Miskin Penerima Bantuan
 - d. Form AK-02 mengenai nama-nama Desa/Kelurahan penerima bantuan
 - e. Form AK-03 Rekapitulasi Penerima Bantuan
2. Simpulkan jumlah KK penerima yang didukung dokumen musyawarah dan jumlah KK penerima yang tidak didukung oleh dokumen wawancara.
3. Lakukan pencocokan Data KK Miskin dari Form-Form di atas
4. Simpulkan jumlah KK miskin yang berbeda antar dokumen yang berhubungan penentuan KK miskin
5. Wawancara (konfirmasi) ke Tim Pengendali Kabupaten tentang jumlah KK Miskin yang menerima bantuan dari program PPK, P3DT, P2KP, dan PDM-DKE
6. Simpulkan jumlah KK Miskin yang menerima bantuan dari program tersebut
7. Wawancara/konfirmasi ke KK miskin tentang apakah mereka ikut musyawarah desa untuk menentukan KK Miskin penerima bantuan
8. Simpulkan Jumlah KK Miskin penerima bantuan yang tidak pernah ikut musyawarah

9. Simpulan ketepatan sasaran yaitu jumlah KK miskin diseleksi dan tidak diseleksi. Formula kinerja = $1 - (\text{Jumlah KK miskin tidak melalui seleksi} / \text{Jumlah KK miskin melalui seleksi})$
10. Wawancara untuk mengetahui sebab-sebab terjadi penyimpangan sasaran (jika ada masuk dalam daftar penyebab)

ORGANISASI

Faktor Kunci Keberhasilan	:	Eksistensi Organisasi
Masalah	:	Masih terdapat perangkat organisasi penyalur bantuan dana tunai tidak sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan Penyaluran
Tujuan Audit	:	Dana Tunai Subsidi BBM Untuk menilai perangkat organisasi yang dikembangkan apakah sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan

Prosedur Audit:

1. Dapatkan data mengenai jumlah perangkat organisasi yang diterbitkan dalam rangka penyaluran di tingkat Propinsi (SK Gubernur), Kabupaten/Kotamadya (SK Bupati/Walikota), Kecamatan (SK Camat), Kelurahan/Desa (Penunjukkan Kades/Lurah)
2. Dapatkan data mengenai perangkat organisasi sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan.
3. Teliti apakah perangkat organisasi sesuai juklak, dan berapa jumlahnya
4. Simpulkan tingkat ketepatan jumlah perangkat organisasi.
Formula Kinerja = $1 - (\text{Perangkat organisasi tidak sesuai juklak} / \text{Perangkat Organisasi})$
5. Wawancara untuk mengetahui sebab-sebab penyimpangan penggunaan perangkat organisasi (Jika ada masuk dalam daftar penyebab)

DANA OPERASIONAL

Faktor Kunci Keberhasilan	:	Penggunaan Dana Operasional
Masalah	:	Masih terdapat penggunaan dana operasional penyaluran bantuan dana tidak sesuai dengan Juklak Penyaluran Dana Tunai Subsidi BBM
Tujuan Audit	:	Untuk menilai apakah penggunaan dana operasional sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan

Prosedur Audit:

1. Teliti apakah jumlah dana operasional yang diterima masing-masing Kabupaten sesuai dengan jumlah dalam juklak
2. Memeriksa dokumen mengenai rincian penggunaan dana operasional
3. Dapatkan dan teliti bukti penggunaan dana operasional
4. Hitung jumlah penggunaan dana operasional sesuai juklak
5. Rekapitulasi jumlah penyimpangan penggunaan dana operasional
6. Simpulkan tingkat ketepatan penggunaan dana operasional
Formula Kinerja = $1 - (\text{Dana operasional tidak sesuai rencana/sampel Dana operasional})$
7. Wawancara untuk mengetahui sebab-sebab penyimpangan penggunaan dana operasi (jika ada masuk dalam daftar penyebab)

RENCANA KERJA

Faktor Kunci Keberhasilan	:	Pelaksanaan Tugas Pokok dan Fungsi
Masalah	:	Masih terdapat pelaksanaan Tupoksi penyaluran bantuan dana tunai tidak sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan Dana Tunai Subsidi BBM
Tujuan Audit	:	Untuk menilai pelaksanaan Tupoksi apakah sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan

Prosedur Audit:

1. Dapatkan Tupoksi masing-masing jenis organisasi di Kabupaten, Kecamatan, dan Desa
2. Pelajari dan teliti apakah pelaksanaan Tupoksi sesuai dengan Tupoksi dalam juklak
3. Simpulkan tingkat ketepatan pencapaian rencana kerja
4. Formula = $1 - (\text{Penyimpangan pelaksanaan Tupoksi/Jumlah Tupoksi yang ditetapkan})$
5. Wawancara untuk mengetahui sebab-sebab penyimpangan pelaksanaan Tupoksi (Jika ada masuk dalam daftar penyebab).

PENYERAPAN DANA

Faktor Kunci Keberhasilan	:	Penyerapan Dana Bantuan dan Operasional
Masalah	:	Masih terdapat penyerapan dana bantuan dan dana operasional tidak sesuai dengan

Tujuan Audit	:	Petunjuk Pelaksanaan Dana Tunai Subsidi BBM Untuk menilai penyerapan dana apakah sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan
--------------	---	--

Prosedur Audit:

1. Dapatkan jumlah dana bantuan yang sudah disalurkan
2. Dapatkan jumlah dana operasional yang terealisasi
3. Cutoff jumlah dana tunai yang disalurkan sampai dengan 31 Desember 2000
4. Cutoff jumlah dana operasional sampai dengan 31 Desember 2000
5. Tentukan jumlah dana bantuan dan operasional yang tidak terserap sampai dengan 31 Desember 2000
6. Simpulkan tingkat penyerapan sesuai dengan waktu yang telah ditetapkan
Formula Kinerja = $1 - (\text{Jumlah pencairan dana tidak tepat waktu} / \text{total dana})$
7. Wawancara untuk mengetahui sebab-sebab terjadi penyimpangan dari jadwal waktu yang ditetapkan (Jika ada masuk dalam daftar penyebab)

PENYALURAN DANA

Faktor Kunci Keberhasilan Masalah	:	Ketepatan Penyaluran
Tujuan Audit	:	Masih terdapat penyaluran bantuan dana tunai tidak sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan Penyaluran Dana Tunai Subsidi BBM Untuk menilai apakah pelaksanaan penyaluran dana tunai sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan

Prosedur Audit:

1. Dapatkan dan lakukan pemeriksaan atas dokumen penyaluran dan pembayaran apakah sesuai dengan data KK Miskin. Dokumen-dokumen tersebut adalah:
 - a. Form AK-04 (Tanda Terima Cash Transfer oleh PjAK)
 - b. Form TT -01 (Tanda Terima oleh KK Miskin)
 - c. Surat Permintaan Pembayaran

- d. Surat Perintah Membayar
- e. Form AK-02 dan AK-03
2. Simpulkan jumlah pembayaran setiap desa/kecamatan yang sesuai atau tidak sesuai dengan data KK Miskin
3. Wawancara /konfirmasi dengan KK miskin apakah mereka menerima bantuan sesuai dengan pagu yang telah ditetapkan
4. Simpulkan tingkat kesesuaian jumlah penyaluran dana dan KK miskin penerima bantuan.
Formula Kinerja = $1 - (\text{Jumlah dana disalurkan tidak sesuai dengan juklak/jumlah dana yang disalurkan})$
5. Wawancara untuk mengetahui sebab-sebab penyimpangan dalam penyaluran dana bantuan tunai (Jika ada masuk dalam daftar penyebab)

MONITORING

Faktor Kunci Keberhasilan	:	Pelaporan, Monitoring dan Evaluasi
Masalah	:	Masih terdapat kegiatan monitoring penyaluran bantuan dana tunai tidak sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan Penyaluran Dana Tunai Subsidi BBM
Tujuan Audit	:	Untuk menilai pelaksanaan penyaluran dana tunai apakah sesuai dengan Petunjuk Pelaksanaan

Prosedur Audit:

1. Identifikasi laporan yang harus diterbitkan oleh pihak-pihak yang berkewajiban menyampaikan laporan kegiatan secara berjenjang di tingkat Kabupaten, Kecamatan dan desa.
2. Teliti apakah pihak-pihak tersebut menyampaikan laporan kemajuan kegiatan setiap bulan secara berjenjang
3. Simpulkan tingkat kesesuaian penerbitan dan penyampaian laporan
Formula Kinerja : $1 - (\text{jumlah yang tidak dilakukan/kegiatan yang seharusnya})$
4. Wawancara untuk mengetahui sebab-sebab tidak dilakukannya kegiatan monitoring (jika ada masuk dalam daftar penyebab)

Latihan

Coba Saudara susun program Audit dana-dana khusus pada lingkungan kantor tempat Saudara bekerja!

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A. dan James K. Loebbecke. *Auditing, An Integrated Approach*. Englewoods Cliff, New Jersey: Prentice Hall, 1991.
- Badan Pemeriksa Keuangan. *Konsep (Draft V) Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta: BPK. Oktober 2005.
- Badan Pemeriksa Keuangan. *Modul Diklat Auditor Terampil: Komunikasi dalam Pemeriksaan*. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pegawai Badan Pemeriksa Keuangan. Jakarta. 2005.
- Badan Pemeriksa Keuangan. *Standar Audit Pemerintahan*. Jakarta: BPK. 1995.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. *Modul Diklat Pembentukan Auditor Terampil: Teknik Komunikasi Audit*. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. Jakarta. 2003.
- Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly. *Principles of External Auditing: Second Edition*. John Wiley & Sons Ltd., West Sussex, England, 2003.
- Broadbent, Jane dan James Guthrie. *Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 2, 1992. Hal. 7-9.
- Cosserat, Graham W. *Modern Auditing*. West Sussex: John Wiley & Sons, 2000.
- Guy, Dan M., D.R. Car Michael, dan Linda A. Lach. *Ethics for CPAs (Meeting Expectations in Challenging Times)*. John Willey and Sons Inc. New Jersey: 2003.
- Ikatan Akuntan Indonesia. *Standar Profesional Akuntan Publik*. 2001.
- Indra Bastian, Akt., MBA, Ph.D., *Audit Sektor Publik*. Visi Global Media, Jakarta, 2003.
- Institute of Internal Auditor. *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. 2003.

International Organization of Supreme Audit Institution. Auditing Standards. Brussels: INTOSAI, 1995.

International Organization of Supreme Audit Institution. Exposure Draft: Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards Brussels: INTOSAI, 2005.

International Organizations of Supreme Audit Institutions. *Code of Ethics*. 1998.

International Organization of Supreme Audit Institution. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Brussels: INTOSAI, 2005.

Jones, P. dan J. Bates. Public Sector Auditing: Practical Techniques for an Integrated Approach. London, UK: Chapman and Hall, 1990.

Konrath., Larry F. Auditing: A Risk Analysis Approach 5Th Edition. SouthWestrn, Ohio, 2002.

Public Audit Forum. The Different Roles of External Audit, Inspection and Regulation: A Guide for Public Service Managers (Consultation Paper). London: Public Audit Forum, November 2002.

Rooswiyanto, Tony. *Etika Organisasi Pemerintah*. Jakarta: Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pegawai BPPK Departemen Keuangan, 2005.

Standard Profesional Akuntan Publik. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), Jakarta, 2001.

Schermerhorn, Jr., John R, James G. Hunt, and Richard N. Osborn. Organizational Behavior. Eight Edition. John Wiley & Sons, Inc. 2003.

The Office of The Auditor-General of New Zealand. *Peer Review of The Audit Board of Republik Indonesia (BPK)*. Jakarta: 2004.

Triadji, Bambang. Pengukuran Kinerja dan Tujuan Organisasi Sektor Publik: Suatu Pemikiran tentang Pengembangan Akuntansi Sektor Publik (makalah Seminar Kontribusi Akuntan Sektor Publik dalam Perwujudan Good Governance). Jakarta: BPK, 7 Desember 2001.

Undang-Undang No.15 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

United States General Accounting Office. *Financial Audit Manual*. Washington DC: GAO, July 2001.

United States General Accounting Offices. *An Audit Quality Control Systems*. 1993.

United States General Accounting Offices. *Government Auditing Standards (2003 Revision)*. 2003.

United States General Accounting Office. *Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS) 2003 Revision*. Washington DC: GAO, 2003.

United States General Accounting Office. *Standards for Internal Control in the Federal Government*. Washington DC: GAO, November 1999.

Ward, Graham. *Serving the Public Interest* (makalah Chartered Institute of Public Finance and Accountancy Annual Conference). Manchester, UK: IFAC, 16 Juni 2005.