

Dr. DADANG SUWANDA, S.E., M.M., M.Ak., Ak., CA.  
Dr. HALILUL KHAIRI, S.Sos., M.Si.  
Dr. MARJA SUNURAT, M.Pd., M.M.

# DASAR-DASAR AUDIT LAPORAN KEUANGAN



**MODUL 1**



## **DASAR-DASAR AUDIT LAPORAN KEUANGAN MODUL 1**

Copyright © 2023, Dadang Suwanda, Halilul Khairi, Marja Sinurat

ISBN 978 625 5466 54 5 (Jilid Lengkap)

ISBN 978 625 5466 55 2

Penulis : Dr. Dadang Suwanda, S.E., M.M., M.Ak., Ak., AC.  
Dr. Halilul Khairi., S.Sos., M.Si.  
Dr. Marja Sinurat., M.Pd., M.M.  
Editor : Yudi Prihanto Santoso, S.E.  
Layout &  
Desain Cover : Gede Lanang Nur Baihaqi

Cetakan Pertama, Juni 2023

Diterbitkan oleh **CV CENDEKIA PRESS**  
NIB: 8120107982776  
Komp. GBA Barat Blok C-4 No. 7 Bandung  
Hotline: +6282127441400  
Email: [publisher@cendekiapress.com](mailto:publisher@cendekiapress.com)  
Website: [www.cendekiapress.com](http://www.cendekiapress.com)

Anggota IKAPI

Semua hak dilindungi oleh Penulis, dan hak penerbitan di CV Cendekia Press. Dilarang memperbanyak artikel ini dalam bentuk apa pun dan dengan cara apa pun tanpa izin tertulis dari Penerbit.



## KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur kami panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa karena atas ridho dan kuasa-Nya kami dapat menyelesaikan modul yang berjudul dasar-dasar audit laporan keuangan. Kami berharap dengan diterbitkannya modul ini, dapat digunakan sebagai bahan ajar bagi para praja di lingkungan Institut Pemerintahan Dalam Negeri (IPDN). Pengetahuan mengenai dasar-dasar audit ini sangat diperlukan, terutama bagi para praja untuk memberikan pemahaman kepada mereka mengenai berbagai konsep dasar di bidang audit, sehingga dapat melaksanakan tugasnya sehari-hari nanti dengan cara yang lebih efisien dan efektif.

Audit sektor publik adalah kegiatan yang ditujukan terhadap entitas dengan tujuan untuk membandingkan antara kondisi yang ditemukan dan kriteria yang ditetapkan. Audit sektor publik di Indonesia dikenal sebagai audit keuangan negara, yang diatur dalam Undang-Undang nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Undang-Undang tersebut menyebutkan bahwa pemeriksaan berfungsi untuk mendukung keberhasilan upaya pengelolaan keuangan negara secara tertib dan taat pada peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Buku ini merupakan modul ke 1 dari buku paket dasar-dasar audit laporan keuangan yang menginformasikan tentang pengertian audit, audit sektor publik, internal audit maupun standar audit. Tentu saja modul ini tidak terlepas dari kesalahan dan masih jauh dari sempurna. Kami menyadari sepenuhnya akan hal tersebut, untuk itu evaluasi penyempurnaan memang masih terus kami lakukan demi kualitas yang

lebih baik pada buku modul ini. Tidak lupa kami ucapkan terima kasih kepada civitas akademika IPDN yang telah memberikan inspirasi dan semangat kepada kami dalam menyelesaikan modul ini.

Jatinangor, Juni 2023

**Dr. Dadang Suwanda. SE., MM., M.Ak., Ak., CA**

**Dr. Halilul Khairi, S.Sos., M.Si.**

**Dr. Marja Sinurat., M.Pd., MM.**



# DAFTAR ISI

<b>KATA PENGANTAR</b>	iii
<b>DAFTAR ISI</b>	v
<b>DAFTAR GAMBAR</b>	vii
<b>DAFTAR TABEL</b>	viii
<b>BAB I     PENDAHULUAN</b>	1
A. Latar Belakang	1
B. Kompetensi Dasar	1
C. Indikator Keberhasilan	2
D. Sistematika Modul	2
E. Metode Pembelajaran	3
<b>BAB II    PENGERTIAN AUDIT</b>	5
A. Pengertian Audit	5
B. Jenis-Jenis Audit	12
C. Tujuan Audit	15
D. Manfaat Audit	21
E. Risiko Audit	21
F. Latihan Soal	26

<b>BAB III</b>	<b>AUDIT SEKTOR PUBLIK</b>	27
	A. Pengertian Audit Sektor Publik	27
	B. Sejarah Audit Sektor Publik di Indonesia	29
	C. Ruang lingkup Audit Sektor Publik	31
	D. Objek Audit Sektor Publik	34
	E. Karakteristik Audit Sektor Publik	35
	F. Tujuan Audit Sektor Publik	37
	G. Standar Audit Sektor Publik	37
	H. Latihan Soal	39
<b>BAB IV</b>	<b>INTERNAL AUDIT</b>	41
	A. Pengertian Internal Audit	41
	B. Perubahan Paradigma APIP	44
	C. Perkembangan Risk Based Audit	45
	D. Kegiatan Assurance dan Konsultasi	50
	E. Tahapan Penugasan Audit Internal	58
	F. Latihan Soal	60
<b>BAB V</b>	<b>STANDAR AUDIT APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH (APIP)</b>	61
	A. Pendahuluan	61
	B. Standar Audit Auditor Intern Pemerintah Indonesia (SA-AIPI)	61
	C. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)	85
	D. Standar Profesi Audit Internal (SPAI)	88
	E. Latihan Soal	97
	<b>DAFTAR PUSTAKA</b>	99
	<b>TENTANG PENULIS</b>	101



## DAFTAR GAMBAR

Gambar 4.1.	Lingkup penugasan auditor internal menurut AAIP	50
Gambar 5.1.	Sistematika standar audit intern pemerintah Indonesia	64

## DAFTAR TABEL

Tabel 2.1.	Daftar jenis audit dan tujuannya	16
Tabel 2.2.	Hubungan antar risiko dengan luasnya pengujian	26
Tabel 3.1.	Perbedaan antara audit sektor swasta dan audit sektor publik	36
Tabel 4.1.	Perubahan paradigma auditor internal.	44
Tabel 4.2.	Tingkatan risk maturity dan langkah yang akan diambil auditor internal	47
Tabel 4.3.	Derajat <i>assurance</i> , jumlah bukti yang dikumpulkan dan dievaluasi	56





## **BAB I**

# **PENDAHULUAN**

### **A. Latar Belakang**

Modul dasar-dasar audit laporan keuangan ini disusun untuk memenuhi materi pembelajaran kurikulum pada Prodi Keuangan Publik Fakultas Manajemen Pemerintahan IPDN.

Modul I ini merupakan rangkaian awal untuk mata kuliah audit dengan mempertimbangkan latar belakang Pendidikan, para praja IPDN yang pada umumnya bukan berlatar belakang pendidikan jurusan akuntansi. Dengan pertimbangan ini, modul ini menggunakan pendekatan utama untuk membantu para praja memahami dunia auditing serta membantu memberikan pemahaman pengetahuan dan pengertian mengenai audit sektor publik khususnya audit dalam pemerintahan.

### **B. Kompetensi Dasar**

Setelah mengikuti mata kuliah ini praja diharapkan mampu memahami pengertian dan aspek yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan daerah, pengertian audit, audit sektor publik dan standar yang digunakan dalam audit pemerintahan.

## C. Indikator Keberhasilan

Setelah mengikuti proses pembelajaran, praja diharapkan mampu mengetahui mengenai:

1. Aspek-aspek penting berkaitan dengan kegiatan audit yang meliputi prosedur audit, teknik audit dan bukti audit,
2. Audit sektor publik.
3. Audit intern.
4. Standar audit yang digunakan dalam melakukan audit.

## D. Sistematika Modul

Sistematika Buku Modul I Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan terbagi dalam :

Bab I Pendahuluan.

Pada bab ini, praja mendapatkan penjelasan informasi tentang latar belakang, kompetensi dasar dan indikator keberhasilan, gambaran ringkas materi pembelajaran dan metodologi pembelajaran

Bab II Pengertian audit.

Bab ini menjelaskan tentang hal-hal yang perlu diketahui tentang Pengertian audit, jenis-jenis audit, tujuan audit, manfaat audit dan risiko audit.

Bab III Audit sektor publik.

Bab ini menjelaskan pengertian audit sektor publik, sejarah audit sektor publik di Indonesia, ruang lingkup audit sektor publik, objek audit sektor publik, karakteristik audit sektor publik, tujuan audit sektor publik dan standar audit sektor publik

Bab IV Internal audit.

Bab ini menjelaskan mengenai pengertian internal audit, perubahan paradigma APIP, perkembangan *risk based audit*, kegiatan *assurance* dan konsultasi, serta tahapan penugasan audit internal.

Bab V Standar audit aparat pengawasan intern pemerintah

Bab ini menjelaskan tentang standar audit auditor intern pemerintah indonesia (SA-AIPI), standar pemeriksaan keuangan negara (SPKN) dan standar profesi audit internal (SPAI)

## **E. Metode Pembelajaran**

Metode pembelajaran yang digunakan, yaitu:

- a. Ceramah.  
Dosen menjelaskan tentang konsepsi keintegrasian audit laporan keuangan dan penerapannya di instansi pemerintah.
- b. Diskusi dan tanya jawab.  
Dosen dan praja berdiskusi untuk mendalami konsep keintegrasian audit laporan keuangan.
- c. Latihan.  
Praja berlatih untuk menyelesaikan beberapa kasus terkait dengan penerapan audit laporan keuangan yang integratif bagi instansi pemerintah.





## BAB II

# PENGETRIAN AUDIT

## A. Pengertian Audit

Banyak definisi atau pendapat dari para ahli mengenai audit, berikut ini beberapa definisi atau pengertian audit, yaitu :

### Definisi 1:

"Audit adalah proses pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai suatu informasi untuk menetapkan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriterianya. Audit hendaknya dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independent" (Arens et al., 2003)

### Definisi 2:

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

### Definisi 3:

"Audit adalah suatu penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor terhadap operasi dan kontrol yang berbeda- beda

dalam organisasi untuk menentukan apakah: (1) informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan. (2) risiko yang dihadapi perusahaan (organisasi) telah diidentifikasi dan diminimalisasi. (3) peraturan ekstern serta kebijakan dan prosedur intern yang bisa diterima telah dipenuhi. (4) kriteria operasi (kegiatan) yang memuaskan telah dipenuhi. (5) sumberdaya telah digunakan secara efisien dan ekonomis. dan (6) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif --- semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif." (Gramling & Ramamoorti, 2003. Ramamoorti, 2003. Sawyer, 1993)

Berdasarkan ketiga definisi tersebut, dapat ditarik suatu hubungan yang dapat kita simpulkan sebagai karakteristik atau ciri-ciri audit. Karakteristik tersebut mencakup tiga ciri dasar sebagai berikut:

1. Audit merupakan suatu proses penilaian.
2. Penilaian tersebut dilakukan terhadap informasi, kondisi, operasi dan/atau pengendalian.
3. Penilaian harus dilakukan secara obyektif oleh pihak yang kompeten dan independen.

Secara rinci karakteristik audit sebagaimana dikemukakan di atas, adalah :

## 1. Proses Penilaian

Audit adalah suatu proses penilaian, yang pada dasarnya merupakan kegiatan untuk mengetahui apakah sesuatu yang dinilai tadi sesuai dengan yang seharusnya. Sebagai contoh, pada waktu guru melakukan penilaian atas hasil ujian muridnya, maka yang dilakukan guru adalah menentukan bobot kesesuaian antara jawaban murid dengan kunci jawaban atas soal ujian tersebut. Jika jawaban murid seluruhnya sama dengan kunci jawabannya, maka sang murid akan mendapat nilai 100. Jadi proses penilaian pada dasarnya merupakan suatu kegiatan perbandingan, yaitu membandingkan antara hal yang diaudit dengan patokan atau kriteria mengenai bagaimana hal tadi dikerjakan. Dalam proses penilaian, secara implisit menunjukkan adanya dua pihak yang terkait, yakni pihak yang melakukan penilaian (auditor) dan pihak yang dinilai yaitu *auditee*

## a. Auditor

Pihak yang melakukan audit disebut auditor. Permenpan No. PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 menyebutkan bahwa auditor adalah pegawai negeri sipil (PNS) yang mempunyai jabatan fungsional auditor dan/atau pihak lain yang diberi tugas, wewenang, tanggung jawab dan hak secara penuh oleh pejabat yang berwenang melaksanakan pengawasan pada instansi pemerintah untuk dan atas nama. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah Instansi Pemerintah yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan dan terdiri atas:

- 1) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang bertanggung jawab kepada Presiden.
- 2) Inspektorat Jenderal (Itjen)/Inspektorat Utama (Ittama)/Inspektorat yang bertanggungjawab kepada Menteri/Kepala Lembaga Pemerintah Non Kementerian (LPND).
- 3) Inspektorat Pemerintah Provinsi yang bertanggung jawab kepada Gubernur.
- 4) Inspektorat Pemerintah Kabupaten/Kota yang bertanggung jawab kepada Bupati/Walikota.

Sehingga pengertian auditor dalam hal ini bisa merujuk pada individu yang melakukan audit maupun institusi yang memerintahkan individu tersebut melakukan audit. Dalam struktur pemerintahan Indonesia, institusi tersebut meliputi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Kementerian, Unit Pengawasan pada Lembaga Pemerintah Non Kementerian (LPND) dan Lembaga Negara, Badan Pengawasan Daerah (Inspektorat) atau Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/Kota.

## b. Auditee

Sesuai dengan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 Tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. *Auditee* adalah orang/instansi pemerintah yang diaudit oleh APIP. Pengertian secara umum *auditee* adalah pihak yang melaksanakan dan bertanggung jawab atas hal yang dinilai oleh auditor. Dihubungkan dengan struktur pemerintahan di Indonesia, *auditee* mencakup seluruh instansi pemerintahan di Indonesia. Pengertian

instansi di sini mencakup semua tingkatan satuan organisasi dalam pemerintahan.

Sebagai contoh, *auditee* bisa berupa pemerintah Indonesia, satu pemerintah provinsi, atau satu pemerintah kabupaten/kota, satu kementerian, satu direktorat jenderal, satu unit pelaksanaan teknis, satu dinas di provinsi/kabupaten/kota, atau suatu pelaksanaan kegiatan pada suatu dinas tertentu dan seterusnya.

## 2. Informasi dan Kriteria

Kegiatan audit dilakukan didasarkan pada suatu informasi. Informasi secara implisit juga merujuk kepada siapa pemilik atau penanggung jawab informasi tersebut (*auditee*). Informasi tersebut dapat berupa:

### a. Laporan

Dalam hal ini laporan diartikan sebagai pengungkapan tertulis hasil pelaksanaan aktivitas tertentu.

#### Contoh 1:

Laporan dapat berwujud berbagai bentuk seperti laporan keuangan pemerintah daerah (baik berupa neraca, laporan realisasi anggaran, maupun laporan arus kas), laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (LAKIP), laporan pertanggungjawaban akhir masa jabatan kepala daerah, laporan pelaksanaan kegiatan, serta laporan-laporan dalam bentuk lainnya.

### b. Kegiatan

Kegiatan diartikan sebagai sesuatu aktivitas yang mengandung tujuan tertentu, baik yang tengah berlangsung maupun yang telah selesai dikerjakan. Penggunaan istilah kegiatan dalam hal ini tidak sama dan tidak merujuk pada istilah kegiatan sebagaimana yang digunakan dalam APBN/APBD. Dalam modul ini istilah kegiatan digunakan dalam arti yang lebih luas dari pada istilah kegiatan yang digunakan dalam APBN/APBD.

#### Contoh 2:

Kegiatan dapat berwujud dalam berbagai bentuk, seperti kegiatan pengadaan barang dan jasa pemerintah, kegiatan penerimaan pegawai baru, kegiatan pemeliharaan kendaraan dinas, kegiatan penyelenggaraan



urusan tugas pokok dan fungsi instansi, kegiatan pengelolaan anggaran pada suatu instansi dan lain sebagainya.

### **c. Keadaan atau kejadian**

Keadaan dan kejadian diartikan sebagai suatu fakta yang telah terjadi atau telah ada pada saat hal tersebut diteliti.

#### **Contoh 3:**

Keadaan dan kejadian dapat berwujud seperti keadaan atau kejadian ketekoran kas di bendahara, kejadian pengadaan barang fiktif, kejadian proses penerimaan pegawai yang tidak transparan, kejadian pemalsuan dokumen pengeluaran, serta kejadian atau keadaan lainnya.

Seluruh hal yang akan dinilai tersebut harus dikumpulkan dan akan merupakan bukti audit. Bukti merupakan representasi dari informasi sebagaimana dimaksud di atas. Seluruh simpulan yang dihasilkan auditor harus didasarkan pada bukti. Hal ini merupakan ciri dasar audit. Audit didasarkan pada fakta yang dapat diverifikasi oleh semua pihak, bukan berdasarkan opini atau dugaan. Bukti atau fakta yang sesungguhnya terjadi akan merupakan alat yang tidak akan terbantahkan sampai kapanpun mengenai terjadi atau tidak terjadinya suatu keadaan.

Oleh karena itu, dalam audit, auditor harus mengumpulkan bukti sampai diperoleh kepuasan bahwa simpulan yang diambil memang tepat sesuai dengan keadaan yang sesungguhnya. Agar simpulan sesuai kondisi yang sesungguhnya, maka bukti yang dikumpulkan harus dievaluasi. Evaluasi dilakukan untuk menilai apakah bukti yang dikumpulkan dapat mendukung simpulan atau tidak. Evaluasi juga dilakukan untuk mengetahui apakah bukti yang dikumpulkan telah lengkap untuk mendukung simpulan. Jika hasil evaluasi menunjukkan perlunya bukti tambahan, maka auditor harus melakukan pengumpulan bukti tambahan.

Dalam audit, informasi tersebut harus dibandingkan dengan kriterianya. Kriteria adalah sesuatu yang digunakan sebagai tolok ukur. Jadi kriteria merupakan keadaan yang seharusnya dipenuhi oleh informasi tersebut. Sehubungan dengan hal tersebut, kriteria yang akan digunakan sebagai pembanding akan tergantung pada tujuan pelaksanaan pembandingan, atau dengan kata lain tergantung pada tujuan auditnya.

### **3. Objektif, Kompeten dan Independen**

Dalam pelaksanaan penilaian, audit mensyaratkan bahwa penilaian dilakukan secara objektif dan independen.

#### **a. Objektif**

Penilaian dikatakan objektif jika penilaian yang dihasilkan adalah berdasarkan kondisi yang sebenarnya dan tidak terpengaruh oleh pertimbangan subjektif. Objektivitas harus tetap dipertahankan meskipun mungkin auditor bekerja untuk kepentingan pihak manajemen. Bukti-bukti dan kesimpulan yang dihasilkan harus tetap objektif, sehingga pihak manajemen pengguna laporan hasil audit dapat mengetahui, mengambil keputusan atau melaksanakan tindakan korektif yang tepat.

Penilaian yang objektif dalam audit mensyaratkan adanya kriteria yang ditetapkan dan disepakati terlebih dulu untuk dibandingkan dengan kondisi objek audit. Kriteria bisa didapatkan dari peraturan, standar akuntansi keuangan, standar akuntansi pemerintah, pengetahuan ilmiah, maupun standar yang dikembangkan untuk menjadi acuan pelaksanaan kegiatan.

#### **b. Kompeten**

Auditor yang kompeten adalah auditor yang mempunyai hak atau kewenangan untuk melakukan audit menurut hukum dan memiliki keterampilan dan keahlian yang cukup untuk melakukan tugas audit. Auditor sebagai institusi mempunyai hak atau kewenangan melakukan audit berdasarkan dasar hukum pendirian organisasi itu (mandat audit) atau penugasan. Auditor sebagai individu mempunyai hak dan kewenangan untuk melakukan audit berdasarkan surat tugas audit. Kompetensi menurut hukum (dasar kewenangan) lazimnya dicantumkan di dalam surat tugas audit dan laporan hasil audit.

Kompetensi pula dengan keharusan bagi setiap auditor untuk memiliki keterampilan atau kemahiran profesi auditor yang diakui umum untuk melakukan audit. Karena itu secara profesi tidak semua orang boleh melakukan audit.

#### **c. Independen**

Independen berarti mandiri atau tidak tergantung pada sesuatu yang lain atau tidak bias dalam bersikap. Auditor yang independen

akan memungkinkan yang bersangkutan bersikap objektif. Independensi auditor harus ditinjau dari dua sisi, independensi dari sisi auditor yang bersangkutan (sering disebut "*independensi praktisi*") dan independensi dari sisi pihak yang menilai keindependenan auditor (sering disebut "*independensi profesi*").

Auditor dikatakan memenuhi independensi praktisi jika yang bersangkutan berdasarkan ukurannya sendiri mampu menjamin bahwa perilakunya tidak akan bias atau didasari oleh kepentingan suatu pihak tertentu. Sedangkan auditor dikatakan memenuhi independensi profesi jika pihak lain tidak dapat menduga bahwa pada saat melakukan audit, auditor akan memihak suatu kepentingan tertentu karena berbagai hal, misalnya hubungan keluarga.

#### **Contoh 4:**

Auditor A ditugaskan melakukan audit pada satker B yang dipimpin oleh pamannya. Walaupun A yakin bahwa dia akan mampu bersikap independen dalam penugasan tersebut (tidak ada hambatan independensi praktisi), namun pihak lain tentu akan menilai bahwa A pasti akan tidak independen karena adanya hubungan keluarga dengan kepala satker B (terdapat masalah dalam independensi profesi).

Dalam penugasan, auditor harus memenuhi kedua ukuran independensi tersebut. Adanya masalah dalam salah satu ukuran independensi akan merusak kepercayaan pengguna laporan mengenai objektivitas hasil audit. Oleh karena itu, jika salah satu ukuran independensi tidak terpenuhi maka auditor harus menarik diri dari penugasan.

Semula kegiatan audit dilakukan terbatas pada pemeriksaan atas laporan keuangan saja, yaitu laporan pertanggung jawaban keuangan yang disusun oleh manajemen, tujuannya adalah untuk meyakini apakah laporan tersebut didukung dengan bukti yang cukup/lengkap dan sah serta disajikan berdasarkan standar pelaporan yang berlaku. Dalam perkembangannya, lingkup kegiatan audit tidak hanya terbatas pada pemeriksaan atas laporan keuangan saja, melainkan meluas menjadi audit kepatuhan, audit operasional, audit kecurangan (*fraud*), audit dalam rangka membantu penyidikan (*forensic audit*) dan sebagainya. Walaupun masing-masing jenis audit memiliki tujuan yang berbeda, namun pada dasarnya, sasaran awalnya adalah untuk meyakini keandalan (layak dipercaya atau tidaknya) informasi yang diaudit, sehingga secara umum audit dapat diartikan sebagai: "Aktivitas pengumpulan dan pengujian

data, yang dilakukan oleh pihak yang kompeten dan independen, dalam rangka menentukan kesesuaian informasi yang diaudit dengan standar/kriteria yang telah ditetapkan, untuk disampaikan kepada para pihak yang membutuhkan/berkepentingan”.

## **B. Jenis-Jenis Audit**

Sama halnya dengan pengertian audit, terdapat banyak pendapat mengenai jenis audit. Untuk kepentingan pembahasan, modul ini mengelompokkan jenis audit ke dalam dua kelompok, yaitu menurut pihak yang melakukan audit dan menurut tujuan pelaksanaan audit.

Menurut pihak yang melakukan, audit dikelompokkan menjadi audit intern dan audit ekstern. Sedangkan menurut tujuannya, audit (pemeriksaan) dibedakan menjadi audit keuangan, audit kinerja dan audit dengan tujuan tertentu.

### **1. Jenis Audit Menurut Pihak yang Melakukan Audit**

#### **a. Audit intern**

Audit intern adalah audit yang dilakukan oleh pihak dari dalam organisasi *auditee*. Pengertian organisasi *auditee* dalam hal ini harus dilihat dengan sudut pandang yang tepat. Organisasi *auditee* misalnya adalah pemerintah daerah, kementerian negara, lembaga negara, perusahaan, atau bahkan pemerintah pusat. Sebagai contoh, untuk pemerintah daerah, maka audit intern adalah audit yang dilakukan oleh aparat pengawasan intern daerah yang bersangkutan (Inspektorat). Sedangkan pada organisasi kementerian negara audit intern dilakukan oleh inspektorat jenderal kementerian dan dalam organisasi pemerintah pusat audit intern dilakukan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Audit intern dilaksanakan dalam rangka pelaksanaan fungsi pengawasan dalam manajemen. Jadi pelaksanaan audit intern lebih diarahkan pada upaya membantu bupati/walikota/gubernur/menteri/presiden untuk meyakinkan pencapaian tujuan organisasi.

#### **b. Audit ekstern**

Audit ekstern adalah audit yang dilakukan oleh pihak di luar organisasi *auditee*. Dalam Pemerintahan Republik Indonesia, peran audit ekstern

dijalankan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). BPK menjalankan audit atas pengelolaan keuangan negara (termasuk keuangan daerah) oleh seluruh organ pemerintahan untuk dilaporkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR).

Namun demikian, dengan merujuk pembahasan di atas, maka untuk menentukan apakah suatu audit merupakan audit ekstern atau intern harus merujuk pada lingkup organisasinya. Sebagai contoh, audit yang dilakukan oleh BPKP terhadap departmen/lembaga merupakan audit ekstern bagi kementerian/lembaga yang bersangkutan, namun merupakan audit intern dilihat dari sisi pemerintahan

## **2. Jenis Audit Menurut Tujuan Pelaksanaan Audit**

### **a. Audit keuangan**

Audit keuangan adalah audit atas laporan keuangan. Audit keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan tentang kesesuaian antara laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen (dalam hal ini pemerintah) dengan standar akuntansi yang berlaku (dalam hal ini Standar Akuntansi Pemerintahan/SAP). Hasil dari audit keuangan adalah opini (pendapat) audit mengenai kesesuaian laporan keuangan dengan SAP. Sesuai dengan UU 15 tahun 2004, kewenangan melakukan audit keuangan berada di tangan BPK. APIP tidak mempunyai kewenangan untuk melakukan audit keuangan atas laporan keuangan instansi pemerintah.

Namun demikian, sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, APIP berkewajiban melakukan revidu (intern) atas laporan keuangan yang disusun oleh kementerian/lembaga/pemerintah daerah. Tujuan pelaksanaan revidu intern tersebut adalah untuk meyakinkan bahwa penyusunan laporan keuangan instansi pemerintah telah sesuai dengan SAP sehingga pada waktu diaudit oleh BPK tidak terdapat lagi permasalahan yang menyebabkan BPK memberikan opini atas laporan keuangan pemerintah selain wajar tanpa pengecualian atau setidaknya wajar dengan pengecualian.

### **b. Audit kinerja/audit operasional**

Banyak nama dan istilah yang dipergunakan untuk menunjuk pada pengertian jenis audit ini. Istilah yang paling sering dijumpai adalah

*performance audit*, *Value for Money (VFM)* audit, audit manajemen, audit operasional atau audit 3E.

Audit kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Dalam melakukan audit kinerja, auditor juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan serta pengendalian intern. Audit kinerja menghasilkan temuan, simpulan dan rekomendasi.

Dalam audit kinerja, langkah yang ditempuh mencakup identifikasi sebab dan akibat mengapa kegiatan tidak dilakukan secara ekonomis, efisien dan efektif, dalam rangka memberikan rekomendasi perbaikan kepada pihak yang berkepentingan. Kriteria yang digunakan dalam audit kinerja adalah keekonomisan, keefisienan dan keefektifan. Karena itu, audit kinerja/operasional lazim dikenal dengan sebutan audit 3E.

Kriteria audit keuangan yaitu standar akuntansi yang berlaku umum jelas bentuknya, karena itu relatif lebih mudah didapatkan dan dipelajari. Sedangkan kriteria yang digunakan dalam audit operasional yaitu ekonomis, efisien dan efektif, mungkin tidak mudah didapatkan oleh auditor, karena sangat tergantung dari kondisi, tempat dan waktu.

Dapat dikemukakan bahwa audit operasional memiliki ciri atau karakteristik antara lain sebagai berikut:

- 1) Bersifat konstruktif dan bukan mengkritik.
- 2) Tidak mengutamakan mencari-cari kesalahan pihak *auditee*
- 3) Memberikan peringatan dini, jangan terlambat.
- 4) Objektif dan realistis.
- 5) Bertahap.
- 6) Data mutakhir, kegiatan yang sedang berjalan.
- 7) Memahami usaha-usaha manajemen (*management oriented*).
- 8) Memberikan rekomendasi bukan menindaklanjuti rekomendasi.

Apabila audit operasional berjalan baik dan rekomendasi audit dilaksanakan oleh manajemen *auditee*, diharapkan akan didapat manfaat dari audit operasional antara lain:

- 1) Biaya-biaya kegiatan akan lebih kecil atau ekonomis.
- 2) Hasil kerja (produktivitas) akan meningkat.
- 3) Rencana, kebijakan dan lain-lain yang tidak tepat dapat diperbaiki.
- 4) Suasana kerja menjadi lebih sehat.

### c. Audit dengan tujuan tertentu

Audit dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan yang tidak termasuk dalam pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja/audit operasional. Sesuai dengan definisinya, jenis audit ini dapat berupa semua jenis audit selain audit keuangan dan audit operasional. Dengan demikian dalam jenis audit tersebut termasuk diantaranya audit ketaatan dan audit investigatif.

#### 1) Audit ketaatan

Audit ketaatan adalah audit yang dilakukan untuk menilai kesesuaian antara kondisi/pelaksanaan kegiatan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Kriteria yang digunakan dalam audit ketaatan adalah peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi *auditee*. Perundang-undangan di sini diartikan dalam arti luas, termasuk ketentuan yang dibuat oleh yang lebih tinggi dan dari luar *auditee* asal berlaku bagi *auditee* dengan berbagai bentuk atau medianya, tertulis maupun tidak tertulis.

#### 2) Audit investigatif

Audit investigatif adalah audit yang dilakukan untuk membuktikan apakah suatu indikasi penyimpangan/kecurangan apakah memang benar terjadi atau tidak terjadi. Jadi fokus audit investigatif adalah membuktikan apakah benar kecurangan telah terjadi. Dalam hal dugaan kecurangan terbukti, audit investigatif harus dapat mengidentifikasi pihak yang harus bertanggung jawab atas penyimpangan/kecurangan tersebut.

## C. Tujuan Audit

Tujuan audit adalah hasil yang hendak dicapai dari suatu audit. Tujuan audit mempengaruhi jenis audit yang dilakukan. Secara umum audit dilakukan untuk menentukan apakah:

1. Informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan serta telah disusun sesuai dengan standar yang mengaturnya.
2. Risiko yang dihadapi organisasi telah diidentifikasi dan diminimalisasi.
3. Peraturan ekstern serta kebijakan dan prosedur intern telah dipenuhi.
4. Kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi.
5. Sumber daya telah digunakan secara efisien dan diperoleh secara ekonomis. Tujuan organisasi telah dicapai secara efektif.

Tujuan tersebut dapat dicapai dalam satu penugasan audit, yang dikenal dengan istilah audit kinerja/operasional. Dapat juga terjadi, satu penugasan hanya mencakup satu atau lebih tujuan tersebut. Misalnya, audit mutu yang hanya bertujuan untuk menentukan apakah kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi.

Contoh lain, audit kinerja/operasional yang ditekankan untuk menentukan bahwa sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis, tujuan organisasi telah dicapai secara efektif dan peraturan ekstern serta kebijakan dan prosedur intern yang bisa diterima telah dipenuhi. Perlu diingat bahwa tujuan audit menentukan jenis audit yang dilaksanakan.

Tabel 2.1 di bawah ini memperlihatkan hubungan antara jenis audit dengan tujuan auditnya.

**Tabel 2.1.**  
Daftar jenis audit dan tujuannya

JENIS AUDIT	TUJUAN AUDIT
Audit keuangan	Untuk menentukan apakah informasi keuangan telah akurat dan dapat diandalkan, serta untuk memberikan opini kewajaran atas penyajian laporan keuangan.
Audit kinerja/ audit operasional	Untuk menentukan apakah (1) informasi operasi telah akurat dan dapat diandalkan. (2) peraturan ekstern serta kebijakan dan prosedur intern telah dipenuhi. (3) kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi. (4) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis dan (5) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif atau menentukan: keandalan informasi kinerja, tingkat ketaatan, pemenuhan standar mutu operasi, efisiensi, kehematan dan efektivitas.
Audit ketaatan	Untuk menentukan apakah peraturan ekstern serta kebijakan dan prosedur intern telah dipenuhi.
Audit investigatif	Untuk menentukan apakah kecurangan/ penyimpangan benar terjadi.



Adapun uraian dari jenis audit tersebut adalah :

## 1. **Audit Keuangan**

Audit keuangan secara umum dilaksanakan oleh auditor ekstern. Namun demikian, sesuai kepentingan/tujuan pelaksanaannya, auditor intern juga dapat melakukan audit keuangan (atau lebih tepat disebut reviu laporan keuangan). Namun perlu diingat bahwa tujuan pelaksanaan reviu intern bukan memberikan opini/pendapat atas penyajian laporan keuangan.

Jika audit keuangan dilaksanakan sebagai penugasan audit ekstern, maka titik berat auditnya adalah pada tujuan untuk memberikan pendapat atas kewajaran informasi keuangan. Sebagai contoh, audit keuangan terhadap laporan keuangan pemerintah oleh BPK adalah untuk memberikan pendapat/opini tentang kesesuaian penyajian laporan keuangan pemerintah dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Jika audit keuangan dilaksanakan sebagai penugasan audit intern, maka titik beratnya adalah pada tujuan untuk menentukan keakuratan dan keandalan informasi keuangan.

### a. **Pernyataan pendapat**

Tujuan pernyataan pendapat dalam audit keuangan adalah pernyataan pendapat tentang kewajaran penyajian laporan keuangan. Menurut Indra Bastian (2003), ada lima jenis pendapat yang dapat diberikan auditor, yaitu:

- 1) Pendapat wajar tanpa pengecualian.
- 2) Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan paragraf penjas.
- 3) Pendapat wajar dengan pengecualian.
- 4) Pendapat tidak wajar.
- 5) Pernyataan tidak memberikan pendapat atau menolak memberikan pendapat.

### b. **Penentuan keakuratan dan keandalan informasi keuangan**

Audit keuangan dengan tujuan penentuan keakuratan dan keandalan informasi keuangan adalah untuk membantu *auditee* dalam melaksanakan kewajiban penyusunan laporan keuangan secara akurat dan andal.

Jadi tujuan akhirnya bukan pernyataan pendapat, tetapi rekomendasi perbaikan. Karena itu, audit keuangan ini lebih tepat dilaksanakan sebagai suatu penugasan audit intern.

Keakuratan laporan keuangan adalah penyajian yang akurat tentang seluruh transaksi dalam tahun berjalan dan seluruh posisi aset, kewajiban dan ekuitas per akhir tahun. Ciri laporan keuangan akurat adalah lengkap dan menyajikan nilai yang tepat (akurat). Contoh tujuan audit yang dapat dikembangkan terkait dengan keakuratan adalah:

- 1) Kas di bank yang dilaporkan dari hasil rekonsiliasi tercatat dengan akurat.
- 2) Pencatatan pengeluaran kas dilaksanakan dengan akurat sesuai kas yang dibayarkan.

Sementara itu, keandalan laporan keuangan adalah penyajian seluruh transaksi dan posisi keuangan yang sangat mendukung pengambilan keputusan. Sehingga ciri laporan yang andal adalah dapat diverifikasi dan tepat waktu. Berikut ini adalah contoh tujuan- tujuan audit yang terkait dengan keandalan, yaitu:

- 1) Pengeluaran kas tidak digunakan untuk pengeluaran fiktif.
- 2) Kas di bank yang dilaporkan dari hasil rekonsiliasi benar ada.
- 3) Pencatatan pengeluaran kas dilaksanakan pada hari pengeluaran terjadi.

## **2. Audit Kinerja/Operasional**

Audit kinerja (audit operasional) bertujuan untuk menilai apakah sumber daya ekonomi yang tersedia telah dikelola secara ekonomis, efisien dan efektif. Pengertian terhadap konsep efektivitas, efisiensi dan ekonomis akan membantu kita menyusun tujuan audit untuk pengujian substantif.

### **a. Efektivitas**

Efektif yaitu tercapainya tujuan atau manfaat. Dalam melakukan pengujian, kita dapat mengukur efektivitas kegiatan dengan merinci tujuan audit sebagai berikut:

- 1) *Output* yang dihasilkan sesuai dengan yang direncanakan, baik dari segi jenis/spesifikasi, kuantitas, maupun mutu.

**Contoh 5:**

Suatu kegiatan telah merencanakan untuk memperoleh beras impor sebanyak 10 ribu ton, tetapi hanya didapat beras impor – dengan jenis dan mutu yang sama dengan rencana – 8 ribu ton, maka terjadi ketidakefektifan dalam hal kuantitas.

2) *Output* yang dihasilkan dapat atau telah dimanfaatkan.

**Contoh 6:**

Suatu program mengadakan bibit ikan sebanyak 1.000.000 ekor, tetapi sebanyak 300.000 ekor mati sebelum didistribusikan ke petani ikan, maka terjadi ketidakefektifan berupa *output* yang tidak dapat dimanfaatkan.

3) *Output* yang dihasilkan digunakan sesuai rencana.

**Contoh 7:**

Kegiatan pelatihan direncanakan untuk para petani, tetapi ternyata yang dilaksanakan adalah kegiatan pelatihan untuk penyuluh pertanian, maka terjadi ketidak efektifan berupa tidak terlaksananya kegiatan sesuai rencana.

**b. Efisiensi**

Efisien yaitu hubungan antara *input* dengan output. Efisiensi terjadi jika sejumlah output tertentu dapat dicapai dengan jumlah *input* yang lebih kecil.

**Contoh 8:**

Untuk membuat 100 unit pot gerabah diperlukan 100 kg tanah liat. Efisiensi terjadi jika ternyata untuk menghasilkan 100 unit pot gerabah hanya digunakan kurang dari 100kg tanah liat, misalnya 80 kg.

Untuk tujuan pengujian, efisiensi dapat diuji dengan tujuan audit sebagai berikut:

1) Kuantitas output tertentu telah menggunakan kuantitas *input* yang lebih kecil dari standar.

**Contoh 9:**

Untuk menghasilkan 1 set meja-kursi belajar, menurut standar diperlukan 1 meter kubik kayu. Suatu kegiatan menghasilkan 100 set meja-kursi belajar, dengan mutu sesuai standar, telah menggunakan 95 meter kubik kayu, maka terjadi efisiensi sebesar 5 meter kubik kayu.

- 2) Kuantitas *input* tertentu telah menghasilkan kuantitas output yang lebih besar dari standar.

**Contoh 10.**

Untuk menghasilkan 1 set meja-kursi belajar, menurut standar diperlukan 1 meter kubik kayu. Suatu kegiatan menggunakan 100 meter kubik kayu ternyata menghasilkan 110 unit, maka terjadi efisiensi sebesar 10 meter kubik kayu.

- 3) *Input* telah digunakan untuk menghasilkan *output* yang direncanakan atau tidak terdapat pemborosan sumber daya.

**Contoh 11:**

Pengeluaran kas sebesar 10 juta rupiah yang seharusnya digunakan untuk pembelian ATK telah digunakan untuk biaya kegiatan hari besar nasional, maka *input* tidak digunakan untuk menghasilkan output yang direncanakan atau telah terjadi pemborosan sumber daya.

**c. Ekonomis**

Ekonomis/hemat berhubungan dengan perolehan *input* untuk pelaksanaan kegiatan, yaitu bila harga/nilai *input* menjadi lebih rendah/murah/hemat.

**3. Audit Ketaatan**

Audit ketaatan adalah audit yang bertujuan untuk memberikan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan tentang kesesuaian antara kondisi/pelaksanaan kegiatan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Definisi ini melihat audit ketaatan dalam arti sempit. Audit ketaatan dalam arti sempit hanya menentukan bahwa suatu instansi atau kegiatan telah dilaksanakan sesuai ketentuan yang berlaku. Misalnya, audit ketaatan hanya menentukan apakah penerimaan pegawai baru telah mengikuti peraturan penerimaan pegawai baru. Ketaatan tersebut dibatasi pada tindakan-tindakannya, belum sampai pada masalah efektivitas, efisiensi, atau keekonomisan pelaksanaan penerimaan pegawai baru.

Beberapa pemikiran dan praktik audit melihat audit ketaatan dalam arti luas. Hal ini dapat diterapkan jika pelaksanaan Anggaran Berbasis Kinerja (ABK) diterapkan dengan benar. Dalam ABK telah ditetapkan target kinerja. Jika audit ketaatan tidak dilakukan hanya dengan menilai apakah pelaksanaan kegiatan telah sesuai dengan dokumen pelaksanaan

anggaranannya, tetapi juga menilai apakah pencapaian target dilakukan secara ekonomis, efisien dan efektif, maka audit tersebut merupakan audit ketaatan dalam arti luas. Modul ini membatasi pembahasan pada audit ketaatan dalam arti sempit.

#### **4. Audit Investigatif**

Tujuan audit investigatif adalah memperoleh kepastian tentang ada tidaknya penyimpangan/kecurangan dalam pelaksanaan kegiatan/operasional kantor. Jika audit investigatif menemukan indikasi bahwa kecurangan tersebut benar terjadi, maka audit investigatif harus dapat mengidentifikasi apa jenis kecurangannya, siapa yang harus bertanggung jawab atas kecurangan tersebut, dimana dan bilamana (kapan) kecurangan tersebut terjadi, serta bagaimana kecurangan tersebut dilakukan.

#### **D. Manfaat Audit**

Audit ekstern bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan untuk mengetahui bagaimana manajemen mengelola aset yang dipercayakan kepadanya. Sedangkan manfaat audit internal adalah membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif. Setelah melaksanakan audit, auditor menyampaikan laporan hasil audit yang berisi pendapat atau simpulan dan rekomendasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Pihak-pihak yang berkepentingan tersebut bisa manajemen *auditee* dan atau pihak di luar manajemen *auditee* yang memiliki kepentingan langsung dengan pelaksanaan kegiatan oleh *auditee*. Rekomendasi dari auditor amat penting karena bertujuan untuk memperbaiki kondisi yang ada, yang menurut pertimbangan auditor perlu diperbaiki. Jadi, audit internal akan menghasilkan simpulan dan rekomendasi yang menjadi dasar bagi anggota organisasi untuk mengambil keputusan dan tindakan korektif sehingga tanggung jawab mereka dapat dijalankan secara efektif.

#### **E. Risiko Audit**

Risiko adalah ketidakpastian yang dihadapi oleh organisasi dalam mencapai tujuannya. Risiko juga bisa dipandang sebagai potensi terjadinya kondisi-kondisi atau kejadian-kejadian yang dapat menghambat organisasi untuk mencapai tujuannya. Berkaitan dengan audit, ada dua

jenis risiko yaitu risiko organisasi dan risiko audit. Risiko organisasi adalah potensi terjadinya kondisi-kondisi atau kejadian-kejadian yang dihadapi oleh organisasi dalam mencapai tujuannya, sedangkan risiko audit adalah risiko yang dihadapi oleh auditor yang menyebabkan audit tidak mencapai tujuannya.

## **1. Risiko Organisasi**

Setiap organisasi, termasuk pemerintahan, mempunyai tujuan. Dalam usaha mencapai tujuan, organisasi menghadapi risiko yaitu kondisi atau kejadian yang dapat menghambat organisasi dalam mencapai tujuannya. Karenanya, dalam usaha mencapai tujuan, sangat penting bagi organisasi untuk mengevaluasi dan meningkatkan pengendalian risiko.

Pemahaman tentang pengelolaan risiko penting bagi auditor intern, karena auditor intern bertanggung jawab untuk mengkaji ulang penerapan manajemen risiko dan menentukan bahwa penerapan manajemen risiko telah sesuai dengan tata kelola yang sehat. Atau dengan kata lain, auditor intern mempunyai kewajiban untuk menentukan bahwa risiko yang dihadapi organisasi telah diidentifikasi dan diminimalisasi. Pemahaman atas manajemen risiko juga penting bagi auditor intern, karena pada setiap penugasan audit, risiko organisasi akan merupakan dasar bagi auditor dalam menentukan tingkat risiko audit. Tingkat risiko pelaksanaan kegiatan (risiko organisasi) juga merupakan faktor yang harus dipertimbangkan dalam menetapkan materialitas atau tingkat dapat diterimanya suatu keadaan yang tidak sesuai dengan yang seharusnya, atau dengan kata lain batas nilai kesalahan yang masih dapat ditoleransi. Di samping itu, pemahaman mengenai risiko organisasi diperlukan oleh auditor untuk menentukan, mengembangkan dan memfokuskan tujuan audit

## **2. Risiko audit**

Risiko audit adalah kondisi ketidakpastian yang dihadapi oleh auditor yang menyebabkan audit tidak mencapai sasaran. Dengan kata lain simpulan atau pendapat yang dikemukakan tidak sesuai dengan kondisi yang sesungguhnya. Auditor yang melakukan audit oprasional dikatakan mengalami risiko audit jika auditor menyimpulkan bahwa kegiatan telah dilakukan secara ekonomis, efisien dan efektif, padahal sesungguhnya terdapat ketidakekonomisan, ketidakefisienan, serta ketidakefektifan dalam pelaksanaan kegiatan.

Guna memperkecil risiko audit, auditor dapat menggunakan model risiko sebagai berikut:

$$\text{Risiko Audit} = \text{Risiko Inheren} \times \text{Risiko Pengendalian} \times \text{Risiko Deteksi}$$

Risiko audit (RA) adalah ukuran risiko tidak tercapainya tujuan audit. Dengan kata risiko audit merupakan suatu ukuran dimana auditor akan membuat simpulan atau pendapat yang tidak sesuai dengan kondisi yang sesungguhnya. Risiko audit dipengaruhi oleh ketiga unsur risiko yang lain, yakni risiko inheren (risiko melekat), risiko pengendalian dan risiko deteksi.

Risiko *inheren* (RI) atau risiko melekat adalah ukuran risiko yang terkait dengan operasi organisasi sebelum mempertimbangkan efektivitas pengendalian. Jadi, risiko inheren berkaitan dengan sifat kegiatan yang bersangkutan, tanpa memperhatikan lemah atau kuatnya pengendalian intern yang diterapkan dalam pengelolaan kegiatan tersebut serta tidak dapat dipengaruhi oleh auditor.

#### **Contoh 12:**

Sebagai contoh, kegiatan penyimpanan obat di rumah sakit memiliki risiko inheren yang lebih tinggi terhadap kehilangan daripada kegiatan penyimpanan blanko formulir pencatatan data pasien. Hal ini karena obat mempunyai kemungkinan yang lebih besar (atau dengan kata lain lebih berisiko) untuk dicuri serta rusak karena penyimpanan dibandingkan dengan blanko formulir data pasien. Di samping itu, hilang atau rusaknya obat akan mengakibatkan kerugian yang lebih besar dibandingkan dengan kerugian akibat hilangnya blanko formulir data pasien.

Risiko pengendalian (RP) adalah ukuran taksiran auditor bahwa pengendalian yang diterapkan *auditee* dalam pelaksanaan suatu kegiatan tidak mampu mendeteksi dan mencegah terjadinya kesalahan atau kecurangan. Makin lemah pengendalian yang diterapkan, maka makin besar nilai RP. Sama halnya dengan risiko inheren, risiko pengendalian juga tidak dapat dipengaruhi oleh auditor. Risiko pengendalian merupakan hasil dari penerapan pengendalian intern yang telah ditetapkan oleh *auditee*

### Contoh 13:

Sebagai contoh, prosedur otorisasi oleh seorang pejabat keuangan dimaksudkan untuk mencegah risiko bahwa pengeluaran kas telah dibebankan pada mata anggaran yang sesuai. Setelah prosedur ini diuji efektivitasnya, ternyata diketahui bahwa sebesar 30% pengeluaran kas telah dibebankan pada mata anggaran yang keliru, maka dalam hal ini auditor perlu menetapkan tingkat risiko pengendalian yang tinggi terhadap terjadinya pengeluaran yang tidak sesuai anggaran.

Risiko deteksi (RD) adalah ukuran risiko bahwa hasil pengumpulan dan evaluasi bukti-bukti audit akan gagal mendeteksi adanya kesalahan. Jadi risiko deteksi sepenuhnya merupakan hasil dari keputusan pengujian yang dilakukan oleh auditor. Makin besar nilai RD makin besar kemungkinan audit tidak dapat mendeteksi adanya kesalahan.

Jadi, berbeda dengan risiko inheren dan risiko pengendalian, risiko deteksi sepenuhnya ditentukan oleh auditor. Dihubungkan dengan pelaksanaan pengujian bukti dalam audit yang pada umumnya dilakukan dengan pengambilan sampel atas populasi bukti yang diuji, RD terdiri dari:

- a. Risiko sampling yaitu risiko yang terjadi jika sampel yang diuji tidak mewakili populasi (tidak representatif). Jadi risiko sampling berkaitan dengan metode sampling yang digunakan oleh auditor. Untuk mengatasi terjadinya risiko sampling, maka auditor harus merancang metode samplingnya sedemikian rupa agar sampel mewakili populasi.
- b. Risiko *non sampling* yaitu risiko yang terjadi tanpa ada hubungannya dengan pelaksanaan audit secara sampling. Risiko non sampling dipengaruhi oleh dua faktor, kompetensi auditor dan prosedur audit yang dipilih.

Auditor akan mengalami risiko deteksi atau gagal menemukan kesalahan jika auditor yang ditugaskan melakukan pengujian tidak kompeten, misalnya auditor tidak mengetahui kesalahan apa yang harus ditemukan.

Di samping itu, auditor juga dapat gagal menemukan kesalahan jika prosedur audit yang digunakan salah.



**Contoh 14:**

Risiko deteksi dapat terjadi jika auditor tidak kompeten. Sebagai contoh, prosedur pelaksanaan pengeluaran barang dari gudang menetapkan bahwa seluruh pengeluaran barang harus diotorisasi oleh kepala bagian produksi. Dalam hal ini, risiko deteksi dapat terjadi jika auditor yang ditugaskan untuk menguji bahwa seluruh barang yang dikeluarkan dari gudang diotorisasi sebagaimana mestinya hanya melihat bahwa barang yang dikeluarkan ada bon keluar barangnya atau tidak tanpa melihat apakah dalam bon tersebut ada tanda tangan kepala bagian produksi atau tidak.

**Contoh 15:**

Risiko deteksi juga dapat terjadi karena auditor salah menetapkan langkah pengujiannya (prosedur audit). Sebagai contoh, prosedur pengeluaran barang menetapkan bahwa setiap pengeluaran barang harus didasarkan pada permintaan dari pihak yang akan menggunakan. Jadi dalam pelaksanaan pengeluaran barang akan terdapat dua populasi bukti yang terkait, bukti permintaan barang dan bukti pengeluaran barang. Dalam hal ini, risiko deteksi dapat terjadi jika dalam melakukan pengujian auditor menetapkan prosedur audit “periksa apakah atas setiap permintaan barang terdapat bukti pengeluaran barangnya!” Prosedur ini dipastikan tidak akan menemukan kesalahan seperti kecurangan pihak gudang yang mengeluarkan barang walaupun tidak ada permintaan dari pihak yang membutuhkan barang karena jika ada permintaan barang dapat dipastikan bagian gudang akan menerbitkan bukti pengeluaran barang.

Sebaliknya, jika prosedur audit yang ditetapkan adalah: “periksa apakah atas setiap bukti pengeluaran barang terdapat bukti permintaan barangnya!” maka prosedur ini mungkin akan dapat menemukan kecurangan bagian gudang atas pengeluaran barang yang tidak didasarkan pada permintaan barang. Dengan prosedur tersebut, jika seandainya bagian gudang melakukan kecurangan mengeluarkan barang tetapi bukan untuk kepentingan perusahaan, maka akan dapat ditemukan dari sampel pengeluaran barang yang tidak ditemukan bukti permintaan barangnya.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka RD berhubungan dengan luasnya pengumpulan dan pengujian bukti yang harus dilakukan auditor. RD yang rendah hanya dapat dicapai jika auditor melakukan pengujian yang luas. Hal ini berarti bahwa RD berbanding terbalik dengan luasnya

pengujian. Pemahaman mengenai model risiko audit tersebut akan dapat membantu auditor dalam merancang luasnya pengujian agar auditor tidak mengalami risiko audit (dalam arti audit menjadi tidak efektif) serta agar audit dapat dilaksanakan secara efisien (dalam arti audit dapat menghindarkan diri dari melakukan perluasan pengujian yang tidak perlu).

Guna melakukan rancangan luasnya pengumpulan dan pengujian bukti, model risiko audit di atas perlu dimodifikasi sebagai berikut:

Guna menghindari risiko audit, maka auditor harus menetapkan bahwa RA yang dapat diterima adalah rendah. Hubungan antar risiko tersebut dengan luasnya pengujian dapat disarikan sebagai berikut:

**Tabel 2.2.**  
Hubungan antar risiko dengan luasnya pengujian.

RA diterima	RI	RP	RD rencana	Pengujian Bukti
Rendah	Rendah	Rendah	Tinggi	Rendah
Rendah	Rendah	Tinggi	Menengah	Menengah
Rendah	Tinggi	Rendah	Menengah	Menengah
Rendah	Tinggi	Tinggi	Rendah	Tinggi

## F. Latihan Soal

1. Jelaskan pengertian audit!
2. Sebutkan jenis-jenis audit menurut UU Nomor 15 tahun 2004 serta sebutkan tujuan masing-masing jenis audit tersebut!
3. Jelaskan manfaat audit!
4. Jelaskan jenis-jenis risiko yang harus diperhatikan auditor dalam suatu pelaksanaan audit!
5. Jelaskan hubungan antara risiko audit dengan luasnya pengujian yang harus dilakukan!



### **BAB III**

## **AUDIT SEKTOR PUBLIK**

### **A. Pengertian Audit Sektor Publik**

Audit terhadap institusi sektor publik menjadi terasa penting saat baru disadari bahwa lembaga eksekutif sebagai pihak yang mengelola uang negara yang merupakan uang rakyat, uang orang banyak, perlu untuk dipertanggungjawabkan penggunaannya dan perlu diperiksa kewajarannya. Audit terhadap sektor publik menjadi fokus perhatian karena dinilai instansi pemerintah tidak terbuka terhadap masyarakat mengenai kondisi keuangan sebenarnya selain itu instansi sektor publik rawan akan penyalahgunaan dana sehingga dibutuhkan aturan yang ketat dan audit yang independen terhadap pemeriksaan laporan keuangan instansi pemerintahan.

Audit terhadap sektor publik sangat penting dilakukan, hal ini merupakan bentuk tanggung jawab sektor publik (pemerintah pusat, daerah dan desa) untuk mempertanggung jawabkan dana yang telah digunakan oleh instansi sehingga dapat diketahui pemanfaatan dana tersebut, apakah dilaksanakan sesuai prosedur dan standar atau tidak. Banyak sekali suara miring tentang penyalahgunaan wewenang para penyelenggara negara, korupsi, kolusi dan nepotisme. Berbagai kritik

bahwa keberadaan sektor publik tak efisien dan jauh tertinggal dengan kemajuan dan perkembangan yang terjadi di sektor swasta lembaga sektor publik masih memiliki kesempatan yang luas untuk memperbaiki kinerja dan memanfaatkan sumberdaya secara ekonomis efisien dan efektif. Istilah "akuntabilitas publik *value for money* reformasi sektor publik privatisasi *good public governance*" telah begitu cepat masuk kedalam kamus sektor publik (Mardiasmo, 2012). Bahkan istilah pemeriksaan khusus terhadap kasus- kasus yg diperkirakan mengandung unsur penyimpangan yang merugikan pemerintah pusat, pemerintah daerah badan usaha milik negara dan badan usaha milik daerah sudah dikenal luas di lingkungan pemerintahan dan BUMN/BUMD (Karni, 2000).

Audit pada organisasi sektor publik telah menjadi isu yang penting dalam rangka mewujudkan *good governance*. Audit merupakan suatu investigasi independen terhadap beberapa aktivitas khusus. Mekanisme audit merupakan suatu mekanisme yang dapat menggerakkan makna akuntabilitas di dalam pengelolaan sektor pemerintahan, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), atau instansi pengelola aset negara lainnya.

Auditing didefinisikan sebagai proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti, tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen, untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria- kriteria yang telah ditetapkan (Arens & Loebbecke, 1991). Meskipun auditing hanya memiliki pengertian yang tepat ketika digunakan dalam modifikasi yang terbatas, namun untuk auditing pajak ataupun auditing keuangan, satu definisi umum dapat dikemukakan yaitu suatu proses sistematis secara objektif, penyediaan dan evaluasi bukti- bukti yang berkenaan dengan asersi tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara asersi tersebut dengan kriteria yang ada, serta mengkomunikasikan hasil yang diperoleh tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan (*Auditing Concepts Committee, "Report of the Committee on Basic Auditing Concepts," The Accounting Review*. Vol. 47, Supp. 1972, hal 18).

Sedangkan audit pada organisasi sektor publik didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif, untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik. Proses pengujian ini memungkinkan akuntan publik independen yang bersertifikasi mengeluarkan suatu

pendapat atau opini mengenai seberapa baik laporan keuangan organisasi mewakili posisi keuangan organisasi sektor publik dan apakah laporan keuangan tersebut memenuhi prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum atau *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*. Di Indonesia, PABU yang digunakan dalam audit untuk organisasi sektor publik adalah standar audit sektor publik. GAAP ditetapkan oleh *The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*.

Dari definisi tersebut di atas, beberapa bagian perlu mendapat perhatian, yaitu:

1. Proses sistematis, audit merupakan aktivitas terstruktur yang mengikuti suatu urutan yang logis.
2. Objektivitas, hal ini berkaitan dengan kualitas informasi yang disediakan dan juga kualitas orang yang melakukan audit. Secara esensial, objektivitas berarti bebas dari prasangka (*freedom from bias*).
3. Penyediaan dan evaluasi bukti-bukti, hal ini berkaitan dengan pengujian yang mendasari dukungan terhadap asersi ataupun representasi.
4. Asersi tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, hal ini merupakan suatu deskripsi luas tentang subyek permasalahan yang diaudit. Asersi merupakan suatu proporsi yang secara esensial dapat dibuktikan atau tidak dapat dibuktikan.
5. Derajat hubungan kriteria yang ada, hal ini artinya suatu audit memberikan kecocokan antara asersi dengan kriteria yang ada.
6. Mengkomunikasikan hasil, secara sederhana, agar bermanfaat, hasil audit perlu dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Komunikasi dapat dilakukan secara lisan maupun tertulis.

## **B. Sejarah Audit Sektor Publik di Indonesia**

Sejarah munculnya ide pemeriksaan keuangan pemerintah (audit sektor publik) di Indonesia cukup panjang dan itu berlaku cukup lama setelah era reformasi tahun 1999. Pada tanggal 22 Mei 2002, sesudah memulai proses yang cukup panjang, Menteri Keuangan Republik Indonesia menyampaikan *White Paper* dengan judul "*Reform of Public Financial Management System in Indonesia: Principles and Strategy*" untuk membahas berbagai persoalan yang terkait dengan pengelolaan keuangan di sektor publik beserta auditnya. Sebagaimana judul dari

*white paper* tersebut, mulai saat itulah reformasi pada pengelolaan dan pertanggungjawaban serta audit di bidang keuangan negara dilakukan secara serius dan berkesinambungan. Ini merupakan suatu langkah awal pengelolaan pemerintahan yang baik di Indonesia.

Berbagai tindak lanjut atas *white paper* tersebut bermunculan, salah satu hasil reformasi di bidang keuangan negara yang berkaitan dengan audit sektor publik adalah pemberlakuan paket tiga Undang- Undang Keuangan Negara pada tahun 2003 dan 2004, Standar Akuntansi Pemerintahan pada tahun 2005, serta Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dengan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, ini semua menjadi dasar dalam proses audit sektor publik di Indonesia.

Proses berikutnya adalah adanya action plan terhadap proses audit, pada bulan Oktober 2003, dengan dukungan hibah dari *Asian Development Bank* (ADB), pemerintah menyetujui dimulainya Proyek *State Audit Reform-Sector Development Program* (STAR-SDP Project) untuk lebih memantapkan koordinasi dan pengembangan audit sektor publik. Sasaran dari STAR-SDP adalah meningkatkan pengelolaan serta kehematan, efisiensi dan efektivitas audit di sektor publik melalui peningkatan peran lembaga pemerintah yang dijabarkan dalam bentuk perbaikan kebijakan dan kerangka hukum bagi lembaga- lembaga audit pemerintahan, penataan kerangka operasional lembaga audit internal dan eksternal supaya lebih kuat dan efisien, peningkatan akuntabilitas dan pengawasan dari fungsi audit di semua tingkatan pemerintahan dan peningkatan kesadaran masyarakat mengenai manfaat dan hasil audit.

Aksi berikutnya adalah adanya petunjuk teknis dan perencanaan audit. Audit sektor publik secara jelas menunjukkan perbedaan antara kewajiban dengan tugas, mulai dari sertifikasi akuntan sampai audit terhadap organisasi khusus, penugasan atas pemeriksaan kecurangan, korupsi dan nilai uang dari audit (*value for money audit*). Kegiatan audit sektor publik meliputi perencanaan, pengendalian, pengumpulan data, pemberian opini dan pelaporan. Permasalahan pokok dalam proses audit adalah memberikan sasaran yang jelas dalam pelaksanaannya dengan diperoleh melalui proses pengetesan.

## C. Ruang lingkup Audit Sektor Publik

Ada beberapa pengertian cakupan audit yang dipergunakan sebagai pemahaman untuk memperdalam metode audit, cakupan tersebut adalah sebagai berikut:

1. Audit umum (*general audit*) dan audit keuangan (*financial audit*).  
Audit umum tidak termasuk jenis audit. Audit umum digunakan sebagai istilah yang menggambarkan sifat. Sedangkan, audit keuangan mencakup elemen keuangan seperti aktiva, hutang dan modal. Istilah audit keuangan digantikan dengan istilah audit atas laporan keuangan, yaitu audit yang dilakukan untuk memberikan pernyataan pendapat akuntan/auditor yang independen mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan auditan atas penggunaan dana dari berbagai sumber.
2. Audit operasional, audit manajemen, audit atas program dan audit kinerja jenis audit kinerja secara substansial tidak berbeda dengan audit operasional yang di dalamnya mencakup audit manajemen dan audit atas program. Kesemua jenis audit tersebut mengandung unsur evaluasi atas efektivitas.
3. Audit komprehensif.  
Audit komprehensif adalah suatu pendekatan audit dengan menetapkan berbagai tipe audit, seperti audit atas laporan keuangan, audit kinerja dan atau audit lainnya, atas berbagai aspek yang menjadi lingkup audit dalam suatu penugasan audit. Audit komprehensif diperlukan untuk memungkinkan pelaksanaan jenis-jenis audit secara simultan guna mencakup area yang luas dan mencegah pelaksanaan audit yang berulang atau tumpang tindih atas suatu auditan.
4. Pemeriksaan kemudian (*post audit*).  
Pemeriksaan kemudian adalah audit yang dilakukan ketika periode akuntansi untuk seluruh kegiatan yang diaudit telah selesai, atau telah tersedia asersi manajemen yang akan diverifikasi, atau kejadian/ peristiwa/ transaksi telah selesai. Audit kemudian berbeda dengan audit pada periode berjalan, yaitu audit yang dilakukan ketika periode akuntansi untuk kegiatan yang diaudit sedang dalam proses, atau kejadian/peristiwa/transaksi yang sedang berlangsung.
5. Audit khusus (*special audit*).  
Audit khusus adalah audit yang dilakukan atas lingkup audit yang bersifat khusus. Sebagai contoh, audit khusus dalam rangka menilai

kasus tidak lancarnya pelaksanaan pembangunan, maka audit yang digunakan adalah audit khusus atas ketidaklancaran pelaksanaan pembangunan. Salah satu bentuk audit khusus adalah *fraud* auditing.

6. Audit atas kecurangan (*fraud auditing*).

Audit atas kecurangan adalah audit khusus yang dimaksudkan untuk mendeteksi dan mencegah terjadinya penyimpangan atau kecurangan atas transaksi keuangan. Audit atas kecurangan termasuk dalam audit khusus yang berbeda dengan audit umum, terutama dalam hal tujuan. Audit atas kecurangan bertujuan lebih sempit atau khusus dan cenderung untuk mengungkap suatu kecurangan yang diduga terjadi dalam pengelolaan aset/aktiva.

7. Evaluasi.

Evaluasi berbeda dengan audit. Fokus evaluasi pada pencapaian hasil atas kerja sedangkan fokus audit adalah menilai kinerja, kewajaran dan akurasi proses pencapaian kinerja. Evaluasi adalah proses perbandingan antara suatu praktik pelaksanaan kegiatan dengan kebijakan yang telah ditetapkan. Hal ini dilakukan untuk memberikan penilaian terhadap hasil, manfaat dan dampak yang diperoleh dari pelaksanaan kegiatan tersebut.

8. Audit pajak (*tax auditing*).

Audit pajak yaitu suatu rangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan dan mengolah data dan atau keterangan lainnya dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan yang berlaku.

9. Audit sosial (*social audit*).

Audit sosial adalah audit yang menyangkut pemantauan, penilaian dan pengukuran prestasi organisasi dan keterlibatannya dengan masalah-masalah sosial. Audit sosial dapat dilakukan terhadap masalah lingkungan hidup, produksi, keselamatan kerja, pemberian lowongan kerja, penggajian, pensiun dan jaminan hari tua dan lain-lainnya yang berhubungan dengan kepentingan sosial.

10. Audit mutu (*quality audit*).

Audit mutu adalah suatu pemeriksaan yang sistematis dan independen untuk menentukan apakah kualitas aktivitas dan pencapaian hasil sesuai dengan rencana yang sudah dirancang dan apakah rancangan tersebut dapat diimplementasikan secara efektif dalam mencapai tujuan. Dengan kata lain, audit mutu disebut juga sebagai suatu alat manajemen yang digunakan untuk mengevaluasi, mengonfirmasi atau memverifikasi aktivitas yang berhubungan dengan kualitas.



11. *Audit tunggal (single audit).*

Audit tunggal adalah pendekatan yang digunakan untuk melaksanakan audit secara efisien. Audit tunggal dilakukan untuk meniadakan duplikasi atau tumpang tindih audit dalam waktu bersamaan untuk berbagai kepentingan.
12. *Audit berbasis risiko (risk based auditing)*

Audit berbasis risiko adalah suatu audit yang dimulai dengan proses penilaian risiko audit, sehingga dalam perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan auditnya lebih difokuskan pada area-area penting yang berisiko dari penyimpangan, kecurangan. Dengan demikian audit berbasis risiko bukanlah merupakan suatu jenis audit, tetapi lebih merupakan suatu pendekatan dalam melaksanakan suatu audit.
13. *Audit ketaatan (legal auditing).*

Audit ketaatan adalah suatu proses yang sistematis untuk menentukan apakah kegiatan suatu entitas itu sesuai atau tidak dengan standar atau kebijakan yang dikeluarkan oleh manajemen atau hukum dan peraturan pemerintah yang berlaku.
14. *Due diligence audit.*

*Due diligence* audit merupakan suatu audit yang mendalam dan menyeluruh dari segala aspek yang diarahkan untuk suatu tujuan tertentu, agar dapat melindungi kepentingan klien yang umumnya adalah entitas keuangan perbankan maupun nonperbankan. Dalam hal ini bank memberikan hak kepada pemeriksa untuk meminta konfirmasi kepada manajemen mengenai kebenaran laporan keuangan melalui pemeriksaan yang dilakukan secara langsung terhadap bank.
15. *Audit lingkungan.*

Audit lingkungan adalah proses verifikasi sistematis dan terdokumentasi terhadap perolehan dan evaluasi bukti audit yang dilakukan secara objektif untuk menentukan bahwa suatu aktivitas lingkungan, kejadian, kondisi, sistem manajemen, atau informasi tertentu tentang masalah lingkungan sesuai kriteria audit dan melaporkan hasil dari proses ini kepada klien.
16. *Katalisator.*

Katalisator adalah suatu fungsi auditor internal untuk membantu anggota organisasi secara langsung dalam mempercepat suatu penyelesaian masalah dan pencapaian tujuan sesuai dengan ruang lingkup kewenangannya.

17. Objek pemeriksaan (*obrik*).  
Istilah *obrik* tidak hanya dimaksudkan sebagai entitas ekonomi atau instansi yang diaudit tetapi dapat berupa aktivitas, program, fungsi, atau operasi suatu entitas yang dinilai mempunyai masalah audit potensial.
18. *Electronic data processing* (EDP).  
EDP audit adalah suatu proses pengumpulan dan evaluasi bukti untuk menetapkan apakah sistem pembukuan komputer dapat mengamankan harta, menjaga integritas data, tujuan organisasi dapat tercapai dengan efektif dengan penggunaan sumber-sumber daya efisien.
19. Audit eksternal dan audit internal.  
Audit eksternal adalah suatu proses pemeriksaan yang sistematis dan objektif yang dilakukan oleh auditor eksternal yang independen terhadap laporan keuangan suatu organisasi/unit organisasi dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran keadaan keuangan dan hasil usaha organisasi/unit organisasi tersebut. Sedangkan, audit internal merupakan pengawasan manajerial yang fungsinya mengukur dan mengevaluasi sistem pengendalian dengan tujuan membantu semua anggota manajemen dalam mengelola secara efektif pertanggungjawabannya dengan cara menyediakan analisis, penilaian, rekomendasi dan komentar-komentar yang berhubungan dengan kegiatan-kegiatan yang ditelaah.

## D. Objek Audit Sektor Publik

Objek audit sektor publik meliputi keseluruhan organisasi di sektor publik dan/atau kegiatan yang dikelola oleh organisasi sektor publik tersebut dalam rangka mencapai tujuannya. Setiap objek audit memiliki wewenang dan tanggung jawab yang berbeda-beda sesuai dengan karakteristik dan sistem pendelegasian wewenang yang diselenggarakan pada organisasi tersebut.

Perencanaan, pengelolaan, pengendalian, pengambilan keputusan yang berkaitan dengan departemen/divisi menjadi wewenang dan tanggung jawab pimpinan departemen/divisi, yang akan dipertanggungjawabkan bersamaan dengan penyajian laporan departemen/divisi kepada pimpinan organisasi. Suatu departemen/divisi dalam organisasi publik dapat berupa kementerian, pemerintah daerah, badan usaha milik negara, badan

layanan umum dan lainnya. Departemen/bagian dalam suatu organisasi sektor publik memiliki wewenang dan tanggung jawab utama pada departemen/divisi tersebut.

Untuk mencapai tujuannya, objek audit menetapkan berbagai program yang pelaksanaannya dijabarkan ke dalam berbagai bentuk kegiatan. Setiap program-program/ aktivitas yang diselenggarakan pada setiap departemen/ divisi harus selaras dengan tujuan organisasi secara keseluruhan. Oleh karena itu, auditor harus memahami tujuan organisasi dan berbagai program/ aktivitas yang diselenggarakan untuk mendapatkan pemahaman tentang keselarasan tujuan tersebut.

Dalam pemahaman terhadap objek audit, auditor harus mendapatkan informasi tentang sumber daya atau kapasitas aktivitas yang dimiliki objek audit dalam melaksanakan berbagai kegiatan. Di samping itu, metode operasi atau cara pelaksanaan kegiatan juga harus menjadi perhatian penting karena dari hubungan antara metode operasi dengan ketersediaan sumber daya, auditor akan mendapatkan informasi awal apakah suatu kegiatan telah dilaksanakan dengan ekonomis, efisien dan efektif dalam mencapai tujuannya.

## **E. Karakteristik Audit Sektor Publik**

Ditinjau dari proses (metodologi) dan teknik audit, tidak ada perbedaan mendasar antara audit sektor publik dan sektor privat. Namun demikian, karena karakteristik manajemen sektor publik yang berkaitan erat dengan kebijakan dan pertimbangan politik serta ketentuan peraturan, auditor sektor publik harus memberikan perhatian yang memadai pada hal-hal tersebut.

Akuntansi sektor publik berkaitan dengan pencatatan dan pelaporan transaksi yang terjadi di instansi pemerintahan. Terdapat perbedaan dan persamaan antara akuntansi sektor publik dengan akuntansi sektor swasta.

Perbedaan antara audit sektor privat dan audit sektor publik adalah sebagai berikut:

**Tabel 3.1.**

Perbedaan antara audit sektor swasta dan audit sektor publik

Uraian	Audit Sektor Swasta	Audit Sektor Publik
Pelaksanaan audit.	Kantor Akuntan Publik (KAP).	Lembaga audit pemerintah dan juga KAP yang ditunjuk oleh lembaga audit pemerintah.
Objek Audit.	Perusahaan/ entitas swasta.	Entitas, program, kegiatan dan fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
Standar audit yang digunakan.	Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang dikeluarkan oleh IAI.	Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang dikeluarkan oleh BPK-RI.
Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.	Tidak terlalu dominan dalam audit.	Merupakan faktor dominan karena kegiatan di sektor publik sangat dipengaruhi oleh peraturan dan perundang- undangan.
Subjek	Perusahaan milik swasta yang bersifat mencari laba.	Organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba seperti sektor pemerintahan daerah (pemda), BUMN, BUMD dan instansi lain yang berkaitan dengan pengelolaan aset kekayaan Negara dan Perusahaan

Ditinjau dari pelaksana audit, sektor swasta proses audit dipercayakan kepada lembaga profesional berupa kantor akuntan publik (KAP) sementara lembaga audit pemerintah dan juga KAP yang ditunjuk oleh lembaga audit pemerintah. Perbedaan mendasar lainnya adalah standar audit yang digunakan, sektor swasta menggunakan standar profesional akuntan publik (SPAP) yang dikeluarkan oleh IAI sementara sektor publik menggunakan standar pemeriksaan keuangan negara (SPKN) yang dikeluarkan oleh BPK.

Audit sektor publik berbeda dengan audit pada sektor bisnis atau audit sektor swasta. Audit sektor publik dilakukan pada organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba seperti sektor pemerintahan daerah (pemda), BUMN, BUMD dan instansi lain yang berkaitan dengan pengelolaan aset kekayaan negara. Sedangkan, audit sektor bisnis dilakukan pada perusahaan milik swasta yang bersifat mencari laba. Audit sektor publik dan audit sektor bisnis (swasta) sama-sama terdiri dari audit keuangan (*financial audit*), audit kinerja (*performance audit*) dan audit investigasi (*special audit*).

## **F. Tujuan Audit Sektor Publik**

Lembaga sektor publik merupakan lembaga masyarakat, milik dan untuk masyarakat. Organisasi sektor publik mendapat amanah dan kepercayaan dari masyarakat untuk menggunakan sumber daya publik. Oleh karena itu, mereka dituntut untuk mengelola sumber daya tersebut secara akuntabel dan transparan. Untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan sumber daya tersebut diperlukan audit pada sektor publik.

Hasil audit berupa informasi, informasi yang diperoleh dari hasil audit sektor publik dapat digunakan oleh pihak internal (entitas yang diaudit) yaitu untuk melaksanakan perbaikan internal. Disamping itu, hasil audit juga diperlukan oleh pihak eksternal (di luar entitas yang diaudit) untuk mengevaluasi apakah:

1. Sektor publik mengelola sumber daya publik dan menggunakan kewenangannya secara tepat dan sesuai dengan ketentuan dan peraturan.
2. Program yang dilaksanakan mencapai tujuan dan hasil yang diinginkan.
3. Pelayanan publik diselenggarakan secara efektif, efisien, ekonomis, etis dan berkeadilan.

## **G. Standar Audit Sektor Publik**

Dalam melaksanakan suatu audit, diperlukan standar yang akan digunakan untuk menilai mutu memuat persyaratan minimum yang harus dipenuhi oleh seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya. Di

Indonesia standar audit pada sektor publik adalah Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Standar-standar yang menjadi pedoman dalam audit menurut SPKN adalah sebagai berikut:

## **1. Standar Umum**

- a. Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaannya.
- b. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.
- c. Dalam melaksanakan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.
- d. Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai dan sistem pengendalian mutu tersebut harus di reviu oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu eksternal).

## **2. Standar Pelaksanaan Audit**

- a. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.
- b. Staf harus disupervisi dengan baik.
- c. Bukti yang cukup, kompeten dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa.
- d. Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumen pemeriksaan yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan pemeriksaan harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan pemeriksa yang berpengalaman, tetapi tidak mempunyai hubungan dengan pemeriksaan tersebut, dapat memastikan bahwa dokumen pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan dan rekomendasi pemeriksa.

### 3. Standar Pelaporan Audit

- a. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
- b. Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup:
  - 1) Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan.
  - 2) Tujuan, lingkup dan metodologi pemeriksaan.
  - 3) Hasil pemeriksaan berupa temuan audit, simpulan dan rekomendasi.
  - 4) Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan.
- c. Pelaporan informasi rahasia apabila ada.
- d. Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas dan ringkas mungkin.

Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diaudit, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diaudit, pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kepada pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan.

### H. Latihan Soal

1. Jelaskan pengertian audit sektor publik menurut pandangan saudara?
2. Jelaskan perbedaan antara audit sektor privat dan audit sektor publik?
3. Jelaskan tujuan audit sektor publik?
4. Jelaskan standar yang menjadi pedoman dalam audit menurut SPKN?
5. Jelaskan tentang pengertian audit pada organisasi sektor publik?
6. Sebutkan cakupan dari audit sektor publik?
7. Apa sajakah objek audit sektor publik?

the 1990s, the number of publications on the topic has increased steadily (see Figure 1).

There are a number of reasons for the increase in research on the topic. First, the number of people who are affected by the disease has increased. Second, the disease has become a major public health problem in many countries. Third, the disease has become a major cause of death and disability in many countries.

There are a number of reasons for the increase in research on the topic. First, the number of people who are affected by the disease has increased. Second, the disease has become a major public health problem in many countries. Third, the disease has become a major cause of death and disability in many countries.

There are a number of reasons for the increase in research on the topic. First, the number of people who are affected by the disease has increased. Second, the disease has become a major public health problem in many countries. Third, the disease has become a major cause of death and disability in many countries.

There are a number of reasons for the increase in research on the topic. First, the number of people who are affected by the disease has increased. Second, the disease has become a major public health problem in many countries. Third, the disease has become a major cause of death and disability in many countries.

There are a number of reasons for the increase in research on the topic. First, the number of people who are affected by the disease has increased. Second, the disease has become a major public health problem in many countries. Third, the disease has become a major cause of death and disability in many countries.

There are a number of reasons for the increase in research on the topic. First, the number of people who are affected by the disease has increased. Second, the disease has become a major public health problem in many countries. Third, the disease has become a major cause of death and disability in many countries.

There are a number of reasons for the increase in research on the topic. First, the number of people who are affected by the disease has increased. Second, the disease has become a major public health problem in many countries. Third, the disease has become a major cause of death and disability in many countries.

There are a number of reasons for the increase in research on the topic. First, the number of people who are affected by the disease has increased. Second, the disease has become a major public health problem in many countries. Third, the disease has become a major cause of death and disability in many countries.

There are a number of reasons for the increase in research on the topic. First, the number of people who are affected by the disease has increased. Second, the disease has become a major public health problem in many countries. Third, the disease has become a major cause of death and disability in many countries.





## BAB IV

# INTERNAL AUDIT

## A. Pengertian Internal Audit

Saat ini di seluruh dunia melakukan kegiatan *Internal audit* yang cukup bervariasi tergantung pada kondisi dan kebutuhan organisasi. Akibatnya muncul beberapa definisi internal audit antara lain sebagai berikut.

Definisi menurut *American Accounting Association (AAA)* adalah:

*Internal audit adalah proses sistematis untuk secara objektif memperoleh dan mengevaluasi asersi mengenai tindakan dan kejadian-kejadian ekonomis untuk meyakinkan derajat kesesuaian antara asersi ini dengan kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikannya ke pengguna yang berkepentingan.*

Definisi Internal Audit menurut Sawyer (2005: 10) adalah:

*Internal audit adalah suatu penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah: (1) informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan. (2) risiko yang dihadapi organisasi telah diidentifikasi dan diminimalisasi. (3)*

*peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti. (4) kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi. (5) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis. (6) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif—semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif.*

Definisi Audit Internal (Pengawasan intern) menurut Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah:

*Pengawasan intern adalah seluruh proses kegiatan audit, reviu, pemantauan, evaluasi dan kegiatan pengawasan lainnya berupa asistensi, sosialisasi dan konsultasi terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan pemerintahan yang baik.*

Definisi *internal audit* menurut *The Institute of Internal Auditor's* (IIA) adalah:

*Internal Auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.*

Internal audit adalah kegiatan konsultasi dan assurance independen yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan perbaikan operasi organisasi. Internal audit membantu organisasi untuk mencapai tujuannya melalui pendekatan yang sistematis dan disiplin dalam mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola.

Kedua definisi pertama, yaitu definisi menurut AAA dan Sawyer, belum memasukkan peran auditor internal sebagai konsultan. Sementara dalam praktik, terjadi peningkatan signifikan peran auditor internal sebagai konsultan yang memberikan nilai tambah bagi organisasi. Maka definisi yang akan digunakan modul ini adalah dua definisi terakhir,

yaitu definisi menurut Standar Audit APIP dan definisi menurut IIA. Kedua definisi ini serupa dimana membagi peran auditor internal ke dalam dua kelompok *assurance* dan *consulting* (dalam Standar Audit APIP disebut : pengawasan lainnya).

Analisis lebih lanjut terhadap definisi *internal auditing* dilakukan dengan analisis masing-masing kata kunci definisi internal audit menurut IIA sebagai berikut.

1. Internal audit

Audit merupakan suatu proses penilaian terhadap informasi, kondisi, operasi dan/atau pengendalian, yang dilakukan secara objektif oleh pihak yang kompeten dan independen. Kata internal dapat diartikan bahwa kegiatan audit dilaksanakan sendiri oleh organisasi atau oleh pegawai organisasi tersebut. Hal ini untuk membedakan dengan audit eksternal yang dilaksanakan oleh akuntan publik atau Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

2. *Assurance*

Peran *assurance* dilakukan dengan memberikan penilaian/pendapat objektif terkait suatu entitas, operasi, fungsi, proses, sistem, atau subjek lainnya. Sifat dan lingkup kegiatan *assurance* ditentukan oleh auditor internal. Dalam standar audit APIP, kegiatan *assurance* terbagi dalam kegiatan audit, reuiu, pemantauan dan evaluasi.

3. Konsultasi

Peran sebagai konsultan muncul setelah terjadi perubahan paradigma auditor internal. Paradigma lama auditor internal sebagai *watchdog*, telah bertambah dengan peran sebagai konsultan dan *catalist*. Peran konsultan pada umumnya bersifat pemberian saran, atau layanan lain dengan sifat dan ruang lingkup berdasar kesepakatan antara auditor dengan yang disepakati dengan manajemen. Layanan konsultasi ini bertujuan untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian organisasi. Dalam standar audit APIP, kegiatan konsultasi ini disebut dengan kegiatan pengawasan lainnya, yang terbagi dalam kegiatan berupa asistensi, sosialisasi dan konsultasi.

4. Independen

Independen adalah suatu kondisi dimana auditor internal terbebas dari segala kondisi yang mengancam kemampuannya dalam bertindak objektif/tidak bias.

5. Membantu organisasi untuk mencapai tujuannya  
 Dalam definisi IIA ditegaskan bahwa tujuan auditor internal adalah membantu organisasi dalam mencapai tujuannya. Hal ini dapat dilakukan melalui meningkatkan efektivitas manajemen risiko (dimana risiko yang mengganggu pencapaian tujuan organisasi merupakan fokus utama), pengendalian internal (untuk memastikan bahwa tujuan organisasi terwujud) dan proses tata kelola (organisasi tanpa tata kelola yang baik tidak akan berhasil mencapai tujuannya).
6. Pendekatan yang sistematis dan disiplin  
 Auditor internal telah memiliki standar audit dan standar perilaku yang jelas, sehingga dapat dijamin bahwa auditor internal telah bekerja dengan sistematis dan disiplin.

## B. Perubahan Paradigma APIP

Peran auditor internal pada awal keberadaannya berperan utama sebagai *watchdog*, namun sejak tahun 1970-an telah mengalami pergeseran menjadi konsultan. Adapun peran auditor internal sebagai katalis, baru berkembang sekitar tahun 1990-an. Perubahan paradigma ini tidak berarti bahwa peran sebagai *watchdog* ditinggalkan, tetapi justru peran auditor internal meluas. Tabel berikut ini menggambarkan secara singkat perubahan paradigma auditor internal.

**Tabel 4.1.**  
Perubahan paradigma auditor internal.

URAIAN	<i>WATCHDOG</i>	<i>CONSULTANT</i>	<i>CATALYST</i>
Proses	Audit kepatuhan (Compliance Audit)	Audit operasional	<i>Assurance</i>
Fokus	Adanya Variasi (penyimpangan, kesalahan atau kecurangan dll)	Penggunaan sumber daya (resources)	Nilai (Values)
<i>Impact</i>	Jangka pendek	Jangka menengah	Jangka panjang

Peran *watchdog* meliputi aktivitas inspeksi, observasi, perhitungan, pengujian transaksi yang bertujuan untuk memastikan ketaatan terhadap ketentuan, peraturan atau kebijakan yang telah ditetapkan. Audit yang dilakukan adalah audit kepatuhan (*compliance audit*) dan apabila dijumpai penyimpangan dapat dilakukan koreksi atas sistem

pengendalian manajemen. Peran *watchdog* umumnya menghasilkan rekomendasi yang mempunyai dampak jangka pendek, yaitu perbaikan atas kesalahan yang sudah terjadi.

Peran auditor internal sebagai konsultan diharapkan dapat memberikan manfaat berupa nasehat (*advice*) dalam pengelolaan sumber daya (*resources*) organisasi, sehingga dapat membantu tugas para pimpinan di tingkat operasional. Audit yang dilakukan adalah audit operasional yaitu untuk meyakini apakah organisasi telah memanfaatkan sumber daya organisasi secara ekonomis, efisien dan efektif, sehingga dapat dinilai apakah manajemen telah menjalankan aktivitas organisasi yang mengarah kepada tujuannya. Rekomendasi yang dibuat umumnya bersifat jangka menengah, yaitu memperbaiki dan meningkatkan efektifitas dan efisiensi operasi organisasi.

Peran auditor internal sebagai katalis berkaitan dengan jaminan kualitas (*quality assurance*). Auditor diharapkan dapat membimbing manajemen dalam mengenali berbagai risiko yang mengancam pencapaian tujuan organisasi. Pemberian jasa jaminan kualitas bertujuan untuk meyakinkan bahwa aktivitas organisasi yang dijalankan, telah menghasilkan keluaran (*output*) yang dapat memenuhi kebutuhan penggunanya. Dalam memainkan perannya sebagai katalis, auditor internal berperan sebagai fasilitator dan agen perubahan (*agent of change*). Dampak dari peran ini bersifat jangka panjang karena fokus katalis adalah nilai jangka panjang (*long-term values*) dari organisasi, terutama berkaitan dengan tujuan organisasi yang dapat memenuhi kepuasan pelanggan (*customer satisfaction*) dan masyarakat (*stakeholders*).

## **C. Perkembangan *Risk Based Audit***

### **1. Mengapa Risiko Menjadi Pusat Perhatian Auditor Internal**

Definisi risiko menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 adalah kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan instansi pemerintah. Sementara itu, tujuan auditor internal adalah membantu organisasi untuk mencapai tujuannya, karena itu sudah seharusnya risiko organisasi menjadi pusat perhatian auditor internal organisasi tersebut.

Pemahaman auditor terkait risiko yang dihadapi organisasi memegang peranan penting dalam perencanaan dan pelaksanaan setiap penugasan. Auditor harus memaksimalkan segala sumberdaya, waktu, tenaga dan biaya yang terbatas pada area pemeriksaan yang berisiko tinggi. Pemahaman auditor terkait risiko organisasi dapat diperoleh dari *risk register* (daftar risiko) yang disusun oleh manajemen. Namun, sebelum auditor memanfaatkan daftar risiko tersebut, terlebih dahulu harus menilai tingkatan *risk maturity* (kematangan manajemen risiko) organisasi.

## 2. Manajemen Risiko

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, pemimpin instansi pemerintah wajib melakukan penilaian risiko secara periodik dan komprehensif. Risiko-risiko tersebut harus dipertimbangkan dalam setiap pengambilan keputusan. Penilaian risiko adalah kegiatan penilaian atas kemungkinan dan dampak kejadian yang dapat mengancam pencapaian tujuan instansi pemerintah. Langkah penilaian risiko terdiri dari:

- a. Identifikasi risiko adalah untuk mengenali risiko-risiko yang mengancam tujuan organisasi yang bersumber dari eksternal dan internal serta faktor lain yang dapat meningkatkan risiko.
- b. Analisis risiko adalah untuk menentukan tingkat (*scoring*) probabilitas dan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan instansi pemerintah.

Risiko-risiko ini merupakan tanggung jawab manajemen selaku pemilik risiko. Manajemen harus membangun pengendalian internal (*internal control*) untuk menjaga agar risiko-risiko tetap berada di tingkat yang dapat ditolerir (dibawah *risk appetite*). Serangkaian proses sejak identifikasi, analisis, pengelolaan dan pengendalian risiko untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tujuan adalah kegiatan manajemen risiko.

## 3. Risk Maturity

*Risk maturity level* adalah tingkatan sejauh mana manajemen risiko telah diadopsi dan diterapkan di seluruh organisasi untuk mengidentifikasi, menganalisis, menentukan *response* risiko dan melaporkan peluang/ancaman yang dapat mempengaruhi pencapaian tujuan organisasi. Tingkat *risk maturity* berpengaruh pada rencana audit yang disusun auditor internal. Untuk mengetahui sejauh mana tingkat *risk maturity* suatu organisasi auditor internal dapat melakukan hal-hal sebagai berikut.

- a. Melakukan wawancara dengan jajaran pimpinan organisasi untuk mengetahui proses yang telah diterapkan untuk meningkatkan manajemen risiko. Proses yang telah dilakukan oleh manajemen dapat berupa pelatihan, *workshop*, membuat *questionnaire* tentang risiko dan wawancara dengan pemilik risiko. Hasil akhir dari proses ini adalah *risk register* yang komprehensif dan kesimpulan bagaimana *risk* manajemen tertanam dalam organisasi.
- b. Mengumpulkan informasi/bukti yang mendukung simpulan di atas antara lain berupa:
  - 1) Tujuan organisasi.
  - 2) Kertas kerja penilaian risiko berupa *scoring* dampak dan probabilitas untuk menyusun peringkat risiko.
  - 3) Tingkat *risk appetite* yang ditetapkan pimpinan operasi.
  - 4) Prosedur yang digunakan manajemen untuk mengidentifikasi risiko.
  - 5) Bukti bahwa manajemen mempertimbangkan risiko dalam pengambilan keputusan.
  - 6) Daftar risiko organisasi yang menunjukkan hubungan antara tujuan, risiko, pemilik risiko, *score* dampak dan probabilitas untuk *inherent risk* dan *residual risk*. Termasuk *risk response* dan pengendalian yang telah diterapkan serta tingkat *risk appetite* yang dikehendaki pimpinan organisasi.
  - 7) Dokumen lain yang membuktikan adanya komitmen pimpinan terhadap penerapan manajemen risiko.

Tingkat *risk maturity auditee* mempengaruhi langkah audit yang akan diambil. Dalam table berikut digambarkan tingkatan *risk maturity* dan langkah yang akan diambil auditor internal.

**Tabel 4.2.**

Tingkatan *risk maturity* dan langkah yang akan diambil auditor internal

<b>Risk Maturity</b>	<b>Karakteristik kunci</b>	<b>Pendekatan Internal Audit</b>
<i>Risk naive</i>	Organisasi belum menerapkan manajemen risiko secara formal	Memfasilitasi organisasi membangun manajemen risiko. Auditor melakukan penilaian risiko dengan keterlibatan manajemen.

Risk aware	Penerapan manajemen risiko organisasi secara acak ( <i>scattered silo approach</i> )	Memfasilitasi organisasi membangun manajemen risiko. Auditor melakukan penilaian risiko dengan keterlibatan manajemen.
Risk defined	Strategi dan kebijakan manajemen risiko telah dikomunikasikan dan tingkatan risiko yang dapat ditolerir ( <i>risk appetite</i> ) telah ditetapkan	Memfasilitasi penyempurnaan manajemen risiko. Audit memanfaatkan hasil penilaian risiko yang dilakukan manajemen
Risk managed	Risk manajemen telah diterapkan dan telah dikomunikasikan ke seluruh anggota organisasi.	Penekanan audit pada proses manajemen risiko. Perhatian khusus diberikan untuk memverifikasi pemantauan risiko utama.
Risk enabled	Organisasi telah mengintegrasikan manajemen risiko dan internal control	Penekanan audit pada proses manajemen risiko. Perhatian khusus diberikan untuk memverifikasi pemantauan risiko utama.

Hasil penilaian tingkat *risk maturity* dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam menentukan pendekatan audit yang akan digunakan oleh auditor internal sebagai berikut.

- a. Jika *risk maturity* organisasi berada pada level *risk aware* (penerapan manajemen risiko secara acak) dan *risk naive* (manajemen risiko belum diterapkan secara formal), maka auditor tidak dapat meyakini *risk register* organisasi. Dalam kondisi seperti ini, internal auditor dapat menjalankan peran konsultatifnya, yaitu bertindak sebagai konsultan dalam proses pemahaman dan penerapan manajemen risiko bagi organisasi.
- b. Auditor internal dimungkinkan untuk melakukan audit berbasis risiko setelah dilakukan fasilitasi penyusunan *risk register* organisasi. Auditor internal tidak dapat menetapkan risiko tanpa keterlibatan pihak manajemen, karena pemilik dan penanggung jawab risiko adalah



manajemen. Hal ini dilakukan untuk menghindari kesalahpahaman pihak manajemen yang menganggap bahwa auditor internal yang bertanggung jawab terhadap risiko organisasi.

- c. Pada kondisi *risk defined* (strategi dan kebijakan manajemen risiko telah ditetapkan), pekerjaan audit diawali dengan verifikasi apakah proses manajemen risiko sudah berjalan dengan efektif. Pekerjaan audit lebih detail diperlukan untuk meyakinkan bahwa semua risiko sudah diidentifikasi dan pengendalian terhadap risiko telah berjalan efektif.
- d. Pada kondisi *risk managed* dan *risk enabled*, pekerjaan audit tidak lagi diarahkan untuk menemukan kesalahan penetapan risiko atau kelemahan pengendalian. Perhatian khusus diarahkan pada proses manajemen risiko dan verifikasi terhadap pemantauan manajemen atas risiko-risiko kunci dalam organisasi.

#### 4. Audit Universe (Peta Objek Audit)

Dari hasil penilaian *risk maturity*, dapat diperoleh daftar risiko (*risk register*) organisasi. Dalam konteks kondisi manajemen risiko yang masih *naive* dan *aware*, daftar ini dapat diperoleh dari hasil fasilitasi penyusunan *risk register*. Bila manajemen risiko organisasi telah mencapai level *managed* dan *enabled*, auditor dapat menggunakan daftar risiko yang dihasilkan manajemen. Daftar risiko ini merupakan sumber penyusunan *audit universe* yang akan digunakan dalam proses perencanaan dan pelaksanaan audit selanjutnya.

*Audit universe* (peta audit) merupakan daftar semua kemungkinan audit yang dapat dilakukan dan dimanfaatkan untuk perencanaan audit jangka panjang (lebih dari satu tahun), menyusun strategi audit dan aktivitas audit lainnya. Peta audit adalah *risk register* yang telah dikembangkan lebih lanjut yang memuat informasi sebagai berikut.

- a. Risiko yang telah teridentifikasi dan telah dilengkapi dengan *score*.
- b. Tujuan yang terancam oleh masing-masing risiko.
- c. Pemilik risiko (*risk owner*).
- d. Pengendalian yang diterapkan oleh manajemen.
- e. Simpulan hasil audit sebelumnya mengenai efektifitas pengendalian setiap risiko.
- f. Informasi mengenai audit-audit yang telah dan akan dilakukan.
- g. Informasi lain terkait pengendalian dan risiko.

Peta audit sebaiknya disimpan dalam bentuk *data base* (misalnya *Access*), bukan *spreadsheet* (misalnya *Excel*). Keuntungan penggunaan *data base* adalah data yang disimpan relatif lebih terjaga keamanan, konsistensi dan integritasnya. Dalam bentuk *data base*, peta audit lebih mudah dalam menghasilkan laporan misalnya:

- a. Penugasan-penugasan audit yang sedang berlangsung.
- b. Risiko-risiko yang mengancam tujuan tertentu.
- c. Rincian risiko-risiko yang diurutkan berdasar *score*-nya.
- d. Beragam laporan lain sesuai data-data yang disimpan dalam *data base*.

### D. Kegiatan Assurance dan Konsultansi

Gambaran lingkup penugasan auditor internal menurut Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia yang disusun Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI), dapat digambarkan dalam skema sebagai berikut.



**Gambar 4.1.**  
Lingkup penugasan auditor internal menurut AAIPI

## 1. Peran Auditor Internal

Peran audit internal menurut Standar Audit APIP dan IIA dapat dibagi dalam dua kelompok, yaitu *assurance* dan konsultasi. Standar audit APIP menyatakan bahwa pengawasan intern adalah seluruh proses kegiatan (*assurance*) audit, reviu, pemantauan, evaluasi dan kegiatan pengawasan lainnya (konsultasi) berupa asistensi, sosialisasi dan konsultasi. Hal ini senada dengan IIA yang membagi secara tegas tugas auditor internal dengan pernyataan bahwa: "*Internal Auditing is an independent, objective assurance and consulting activity*". IIA dalam *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (IPPF-2013) mendefinisikan kedua peran ini sebagai berikut.

- a. *Assurance services : An objective examination of evidence for the purpose of providing an independent assessment on governance, risk management, and control processes for the organization. Examples may include financial, performance, compliance, system security, and due diligence engagements.*

Dijelaskan bahwa kegiatan penjaminan adalah pemeriksaan bukti-bukti secara objektif untuk memberikan penilaian independen tentang manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola. Contohnya dapat berupa penugasan terkait keuangan, kinerja, ketaatan dan keamanan sistem

- b. *Consulting services : Advisory and related client service activities, the nature and scope of which are agreed with the client, are intended to add value and improve an organization's governance, risk management, and control processes without the internal auditor assuming management responsibility. Examples include counsel, advice, facilitation, and training.*

Dijelaskan bahwa kegiatan konsultasi adalah pemberian saran terkait aktivitas organisasi. Sifat dan lingkup penugasan disepakati bersama untuk memberikan nilai tambah dan perbaikan risiko, pengendalian dan proses tata kelola organisasi. Contohnya dapat berupa konsultasi, pemberian saran, fasilitasi dan pelatihan.

## 2. Persamaan Dan Perbedaan Assurance Dan Konsultasi

Persamaan kedua peran ini adalah bertujuan untuk meningkatkan *governance, risk management, and control (GRC)* organisasi. Bedanya,

*assurance* dilakukan melalui pemeriksaan bukti-bukti yang bertujuan menilai GRC, sedangkan konsultasi dilakukan melalui kegiatan pemberian saran perbaikan GRC. Perbedaan mendasar antara kedua peran ini adalah sebagai berikut.

- a. Pihak-pihak yang terlibat.  
Dalam kegiatan konsultasi, pihak yang terlibat hanya dua pihak, yaitu pihak manajemen selaku peminta/penerima saran dan auditor internal selaku pemberi saran. Dalam kegiatan *assurance* ada tiga pihak terlibat, yaitu manajemen selaku *auditee*, auditor internal selaku pelaksana kegiatan dan pihak ketiga yang memanfaatkan hasil kegiatan *assurance* ini.
- b. Standar pelaksanaan.  
Standar audit APIP sementara ini belum mengatur kegiatan konsultasi, namun IIA menerbitkan standar pelaksanaan berupa IPPF-2013. Dalam standar ini, *attribute standard* dan *performance standard* berlaku pada semua kegiatan *assurance* dan konsultasi, dengan perbedaan standard untuk masing masing peran.
- c. Tujuan kegiatan,  
Kegiatan *assurance* bertujuan untuk memberikan penilaian independen dengan lingkup dan sifat kegiatan yang ditentukan oleh auditor. Sedangkan kegiatan konsultasi bertujuan untuk memberikan saran, pelatihan dan fasilitasi. Sifat dan lingkup kegiatan konsultasi ditetapkan sesuai kesepakatan antara manajemen dan auditor internal.
- d. Penyampaian hasil kegiatan.  
Jenis informasi yang disampaikan untuk berbagai kegiatan *assurance* relatif sama, sehingga format laporan dapat dikatakan tidak jauh berbeda. Keseragaman format ini mempermudah pembaca laporan untuk mencari informasi tertentu yang mereka butuhkan. Laporan kegiatan konsultasi sebaliknya, sangat berbeda tergantung jenis dan lingkup penugasan yang disepakati. Bentuk dan isi laporan konsultasi disesuaikan dengan kebutuhan, dalam bentuk yang dianggap paling efektif dan efisien dalam menyampaikan pesan,

### 3. Jenis Kegiatan Assurance

Menurut draft Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (AAPI), kegiatan *assurance* yang dilakukan oleh APIP meliputi kegiatan berikut ini.

- a. Audit adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Jenis audit yang dapat dilakukan APIP dapat terbagi dalam tiga kelompok, yaitu:
- 1) Audit keuangan adalah audit atas laporan keuangan, yang terbagi atas:
    - a) Audit keuangan yang bertujuan untuk memberikan opini atas kewajaran penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima umum. Dalam penugasan ini auditor wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dan/atau Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).
    - b) Audit terhadap aspek keuangan tertentu (audit atas laporan keuangan bukan untuk memberikan opini), contohnya antara lain:
      - (1) Audit atas bagian dari laporan keuangan/informasi keuangan.
      - (2) Audit atas laporan pendapatan dan biaya.
      - (3) Audit atas laporan penerimaan dan pengeluaran kas.
      - (4) Audit atas laporan aktiva tetap, permintaan anggaran.
      - (5) Audit pengelolaan keuangan dana dekonsentrasi.
      - (6) Audit keuangan lainnya.
  - 2) Audit kinerja adalah audit atas pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang terdiri atas audit aspek ekonomi, efisiensi dan audit aspek efektivitas, serta ketaatan pada peraturan. Contoh audit kinerja antara lain:
    - a) Audit dengan sasaran ekonomis, efisiensi dan efektivitas, serta ketaatan pada peraturan.
    - b) Post audit dengan sasaran ekonomis, efisiensi dan efektivitas, serta ketaatan pada peraturan.
    - c) Audit kinerja atas penyusunan dan pelaksanaan anggaran.
    - d) Audit kinerja atas penerimaan, penyaluran dan penggunaan dana.
    - e) Audit kinerja atas pengelolaan aset dan kewajiban.
    - f) Audit operasional program/kegiatan.

- g) Audit akuntabilitas kinerja.
  - h) Audit sistem informasi.
- 3) Audit dengan tujuan tertentu adalah audit di luar audit keuangan dan audit kinerja yang bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang diaudit. Yang termasuk dalam kategori ini antara lain:
- a) Audit investigatif adalah proses mencari, menemukan dan mengumpulkan bukti secara sistematis yang bertujuan mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu perbuatan dan pelakunya guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya.
  - b) Audit terhadap masalah yang menjadi fokus perhatian pimpinan organisasi.
  - c) Audit ketaatan (*compliance audit*).
  - d) Audit atas tindak kecurangan/*fraud audit*.
  - e) Audit atas kegiatan melawan hukum/*illegal act audit*.
  - f) Mengumpulkan data dan/atau informasi intelijen.
  - g) *Fraud audit/illegal act audit*/audit atas tindak kecurangan/ KKN /audit forensik/ audit investigatif.
  - h) Memproses penyelesaian TP/TGR.
  - i) Audit atas berbagai indikasi pemborosan (*waste, abuse*).
  - j) Audit khusus terhadap adanya pengaduan masyarakat terkait dugaan penyimpangan dalam pengelolaan aset, pelayanan publik atau pelaksanaan pemerintahan.
  - k) Membantu aparat penegak hukum (APH) untuk memberikan keterangan ahli/pendampingan pemberian keterangan ahli dalam peradilan kasus hasil pengawasan.
  - l) Membantu aparat penegak hukum (APH) untuk melakukan penghitungan kerugian keuangan negara (Audit PKKN).
  - m) Audit atas pengelolaan aset.
  - n) Audit atas kepegawaian.
  - o) Memberikan kesaksian dalam peradilan kasus hasil pengawasan non keuangan seperti kasus perceraian, indisipliner pegawai dan kasus perselingkuhan.
  - p) Mengkaji sistem pengendalian manajemen objek pengawasan.
  - q) Pengendalian intern terhadap ketaatan hukum dan peraturan atas proses tender, akuntansi, hibah, bantuan dan kontrak.
  - r) Audit ketaatan atas hukum dan peraturan.
  - s) Audit penyesuaian harga.

- t) Audit klaim.
  - u) Audit lingkungan.
  - v) Audit sosial, audit atas efektifitas bantuan sosial (misalnya: bantuan langsung tunai/BLT).
  - w) Audit khusus dalam rangka serah terima jabatan (sertijab)/ alih jabatan.
  - x) Pemeriksaan dalam rangka berakhirnya masa jabatan kepala daerah.
  - y) Audit atas catatan-catatan akuntansi intern (*internal accounting records*).
  - z) Audit buril, seperti: melaksanakan verifikasi, serta pengujian dan penilaian dokumen.
  - aa) Audit yang bersifat khas lainnya.
- b. Reviu adalah penelaahan ulang bukti-bukti suatu kegiatan untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan, standar, rencana, atau norma yang telah ditetapkan. Contoh reviu antara lain:
- 1) Reviu atas laporan keuangan.
  - 2) Reviu atas sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP).
  - 3) Reviu atas rencana kegiatan dan anggaran (RKA).
  - 4) Reviu atas usulan revisi yang mengubah plafon anggaran.
  - 5) Reviu atas aspek keuangan tertentu.
  - 6) Reviu aspek kinerja tertentu.
  - 7) Reviu periodik atas pengelolaan keuangan.
  - 8) Reviu atas aspek tertentu penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan.
  - 9) Reviu atas hasil kajian pengawasan tertentu.
- c. Pemantauan adalah proses penilaian kemajuan suatu program/ kegiatan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Contoh pemantauan antara lain:
- 1) Pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan.
  - 2) Pemantauan terhadap pelaksanaan kebijakan.
  - 3) Pemantauan realisasi penyerapan anggaran.
  - 4) Pemantauan capaian kinerja instansi pemerintah.
  - 5) Monitoring dana dekonsentrasi.
  - 6) Pemantauan persidangan perkara pidana.
- d. Evaluasi adalah rangkaian kegiatan membandingkan hasil/prestasi suatu kegiatan dengan standar, rencana, atau norma yang telah

ditetapkan dan menentukan faktor- faktor yang mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan suatu kegiatan dalam mencapai tujuan. Contoh evaluasi antara lain:

- 1) Evaluasi dan penilaian atas efektivitas proses tata kelola.
- 2) Evaluasi dan penilaian atas efektivitas manajemen risiko.
- 3) Evaluasi dan penilaian atas efektivitas penerapan sistem pengendalian intern.
- 4) Evaluasi atas efektivitas suatu program.
- 5) Evaluasi kelembagaan.
- 6) Evaluasi kebijakan.
- 7) Evaluasi strategi pelaksanaan kegiatan.
- 8) Evaluasi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (SAKIP).
- 9) Evaluasi hasil pengembangan sistem informasi.

Masing-masing kegiatan *assurance* (audit, reviu, pemantauan dan evaluasi) memiliki derajat *assurance* yang berbeda sesuai sifat dan jumlah bukti yang akan diuji. Derajat *assurance* berbanding lurus dengan jumlah bukti yang dikumpulkan dan dievaluasi, sebagaimana tergambar dalam table berikut.

**Tabel 4.3.**

Derajat *assurance*, jumlah bukti yang dikumpulkan dan dievaluasi

Jenis Penugasan	Derajat Assurance	Jumlah Bukti Dikumpulkan	Sifat Assurance
Audit	Tinggi	Banyak	Positif
Reviu	Sedang	Cukup Banyak	Negatif
Assurance Lain	Bervariasi	Bervariasi	Negatif

#### 4. Jenis Kegiatan Konsultasi

Kegiatan konsultasi sangat bervariasi baik bentuk dan sifatnya, disesuaikan dengan kesepakatan antara auditor dan manajemen. Kegiatan ini dapat didesain sesuai kebutuhan manajemen untuk mengatasi masalah tertentu. Walaupun demikian, kegiatan ini hanya dapat dilaksanakan sepanjang tidak mengganggu independensi dan objektivitas auditor internal.



Kegiatan konsultasi dapat berbentuk pemberian saran (*advisory role*), pelatihan (*training role*) dan bimbingan teknis (*facilitative role*). Namun, dalam praktik kegiatan konsultasi tidak dapat dipisahkan secara tegas antara *advisory role*, *training role* dan *facilitative role*. Misalnya dalam kegiatan *facilitative*, auditor juga berperan *advisory*. Demikian juga dalam kegiatan *training role*, auditor internal juga memberika saran (*advisory role*)

### **a. Advisory role**

Pada umumnya, kegiatan konsultasi bersifat memberikan saran kepada manajemen. Kegiatan dapat dilakukan dalam bentuk kajian dan penyampaian rekomendasi. Setiap organisasi tentu mengalami berbagai tantangan, untuk menghadapinya manajemen dapat meminta auditor untuk memberikan saran misalnya dalam hal-hal berikut.

- 1) Membangun desain pengendalian internal.
- 2) Membangun prosedur dan kebijakan.
- 3) Memberikan saran tentang kegiatan yang berisiko tinggi.
- 4) Membangun manajemen risiko.

### **b. Training role**

Auditor pada umumnya berpengalaman melaksanakan tugas *assurance* dan memiliki pengetahuan yang dapat dibagi dengan manajemen. Pengetahuan auditor yang dapat diberikan terkait berbagai kriteria/peraturan, manajemen risiko, pengendalian internal dan *best practices*. Auditor dapat membagikan/menyebarkan/mendesiminasikan pengetahuan tersebut atas permintaan manajemen melalui pelatihan, *workshop*, atau sosialisasi.

### **c. Facilitative role**

Manajemen juga bisa meminta auditor internal untuk terlibat lebih jauh, misalnya sebagai fasilitator (*facilitative role*). Peran fasilitator ini dilaksanakan dalam bentuk pendampingan asistensi dan bimbingan teknis pendampingan. Internal auditor telah berpengalaman dalam melakukan analisis pengendalian yang diperlukan untuk menangani suatu risiko. Internal auditor dapat membimbing manajemen untuk menemukan 'kelemahan' suatu pengendalian dan membimbing manajemen membangun pengendalian untuk menutup kelemahan tersebut.

Selaku fasilitator, auditor internal terlibat langsung dalam kegiatan manajemen. Yang harus diperhatikan adalah dalam melakukan asistensi, internal auditor tidak boleh bertindak sebagai pengambil keputusan yang menjadi tanggung jawab manajemen. Standar IPPF mengatur bahwa ketika membantu manajemen, auditor internal harus menghindari asumsi dari manajemen, bahwa auditor telah mengambil alih tanggung jawab manajemen selaku penanggung jawab risiko.

## E. Tahapan Penugasan Audit Internal

Menurut *Institut of Internal Auditors - Research Foundation (IIA-RF)*<sup>1</sup>, tahapan penugasan auditor internal baik penugasan *assurance* maupun konsultasi secara umum terbagi dalam tiga tahap utama, yaitu: perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan. Dalam praktik tidak ada garis tegas yang membagi ketiga tahap ini. Tahap perencanaan tidak berhenti saat dimulainya tahap pelaksanaan, karena penyesuaian rencana perlu dilakukan saat ditemukan adanya penyimpangan. Penyampaian simpulan (tahap pelaporan) tidak harus setelah tahap pelaksanaan penugasan selesai, namun dapat dilakukan saat ditemukan adanya masalah yang perlu penanganan segera.

### 1. Penugasan Assurance

Penugasan *assurance* bervariasi sesuai tujuan dan lingkupnya, namun dengan tahapan penugasan relatif sama. Tahapan-tahapan berikut pada umumnya dilakukan di setiap kegiatan *assurance*, dengan sedikit penyesuaian pelaksanaan. Tahapan kegiatan *assurance* dapat dirinci sebagai berikut.

- a. Perencanaan
  - 1) Penetapan tujuan dan lingkup penugasan.
  - 2) Pemahaman *auditee*
  - 3) Identifikasi dan penilaian risiko.
  - 4) Identifikasi pengendalian kunci.
  - 5) Evaluasi pengendalian.
  - 6) Penyusunan rencana pengujian.
  - 7) Penyusunan program audit.
  - 8) Pengalokasian sumber daya.
- b. Pelaksanaan.
  - 1) Pengujian dan pengumpulan bukti.

- 2) Evaluasi bukti dan pengambilan kesimpulan.
  - 3) Pengembangan temuan dan rekomendasi.
- c. Pelaporan.
- 1) Penyampaian simpulan sementara.
  - 2) Penyusunan laporan.
  - 3) Distribusi laporan.
  - 4) Monitoring tindak lanjut.

## 2. Penugasan Konsultasi

Berbeda dengan kegiatan *assurance*, kegiatan konsultasi berbeda tahapannya untuk setiap kegiatan. Hal ini disebabkan lingkup, sifat dan metode kegiatan ditetapkan berdasar kesepakatan antara auditor dan manajemen. Dengan kata lain, bentuk penugasan konsultasi sangat bergantung kebutuhan manajemen. Berikut adalah tahapan kegiatan konsultasi secara umum penerapannya disesuaikan lingkup dan tujuan penugasan. Tahapan kegiatan konsultasi dapat dirinci sebagai berikut.

- a. Perencanaan.
- 1) Penentuan tujuan dan lingkup.
  - 2) Permintaan persetujuan tujuan dan lingkup penugasan dari manajemen.
  - 3) Pemahaman lingkup penugasan dan proses bisnis.
  - 4) Pemahaman risiko yang terkait (jika diperlukan).
  - 5) Pemahaman pengendalian terkait (jika diperlukan).
  - 6) Evaluasi desain pengendalian.
  - 7) Penyusunan rencana penugasan.
  - 8) Pengalokasian sumber daya.
- b. Pelaksanaan.
- 1) Penugasan *advisory*.
    - a) Pengumpulan dan evaluasi bukti.
    - b) Penyusunan saran.
  - 2) Penugasan *training* dan *fasilitative*.
    - a) Penutupan bahan fasilitasi/training.
    - b) Pelaksanaan fasilitasi/training.
    - c) Evaluasi efektifitas.
- c. Pelaporan.
- 1) Penyampaian simpulan sementara.
  - 2) Penyusunan laporan.

- 3) Distribusi laporan.
- 4) Monitoring tindak lanjut (jika diperlukan).

## **F. Latihan Soal**

1. Jelaskan apa yang dimaksud internal audit?
2. Jelaskan perubahan paradigma audit internal di Indonesia?
3. Jelaskan mengapa risiko menjadi penting dalam audit?
4. Jelaskan peran audit internal?
5. Jelaskan jenis kegiatan *assurance*?
6. Jelaskan jenis kegiatan konsultasi?
7. Jelaskan tahapan penugasan audit internal?



## BAB V

# STANDAR AUDIT APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH (APIP)

## A. Pendahuluan

Standar Audit Auditor Intern Pemerintah Indonesia (SA-AIPI) diterbitkan oleh Asosiasi Auditor Internal Pemerintah Indonesia (AAIPI) merupakan kriteria atau ukuran mutu bagi seluruh auditor intern dalam lembaga eksekutif. Standar ini dibentuk untuk membantu pimpinan di lingkungan lembaga eksekutif, baik di tingkat presiden, menteri, kepala lembaga pemerintah non kementerian (LPNK) sampai ke tingkat pemerintah daerah provinsi, kabupaten dan kota. Standar audit APIP diperlukan kehadirannya, mengingat pelaksanaan audit yang dilakukan oleh BPK tidak selalu dapat dialihkan untuk dilakukan oleh APIP, misalnya audit keuangan.

## B. Standar Audit Auditor Intern Pemerintah Indonesia (SA-AIPI)

### 1. Landasan Hukum

Standar Audit Auditor Intern Pemerintah Indonesia (SA-AIPI), yang diterbitkan oleh AAIPI, didasarkan pada peraturan sebagai berikut.

- a. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- b. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
- c. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER-220/M.PAN/7/2008 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya.
- d. Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga Organisasi Profesi Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAPI).

## **2. Pengertian Standar Audit AAPI**

Standar audit AAPI adalah kriteria atau ukuran mutu minimal untuk melakukan kegiatan audit intern yang wajib dipedomani oleh Auditor Intern Pemerintah Indonesia (API).

## **3. Tujuan dan Fungsi Standar Audit AAPI**

Tujuan standar audit adalah untuk:

- a. Menetapkan prinsip-prinsip dasar untuk merepresentasikan praktik-praktik audit yang seharusnya.
- b. Menyediakan kerangka kerja pelaksanaan dan peningkatan kegiatan audit intern yang memiliki nilai tambah.
- c. Menetapkan dasar-dasar pengukuran kinerja audit intern.
- d. Mempercepat perbaikan kegiatan operasi dan proses organisasi (APIP).
- e. Menilai, mengarahkan dan mendorong auditor untuk mencapai tujuan audit intern.
- f. Menjadi pedoman dalam pekerjaan audit intern.
- g. Menjadi dasar penilaian keberhasilan pekerjaan audit intern.

Standar audit berfungsi sebagai ukuran mutu minimal bagi para auditor dan APIP dalam:

- a. Pelaksanaan tugas dan fungsi yang dapat merepresentasikan praktik-praktik audit intern yang seharusnya, menyediakan kerangka kerja pelaksanaan dan peningkatan kegiatan audit intern yang memiliki nilai tambah serta menetapkan dasar-dasar pengukuran kinerja audit intern.

- b. Pelaksanaan koordinasi audit intern oleh pimpinan APIP.
- c. Pelaksanaan perencanaan audit intern oleh pimpinan APIP.
- d. Penilaian efektivitas tindak lanjut hasil audit intern dan konsistensi penyajian laporan hasil audit intern.

#### 4. Ruang Lingkup

Ruang lingkup kegiatan audit intern yang dapat dilakukan oleh auditor dikelompokkan sebagai berikut:

- a. Kegiatan penjaminan kualitas (*quality assurance*).
- b. Audit, yaitu:
  - 1) Audit keuangan.
    - a) Audit keuangan yang memberikan opini.
    - b) Audit terhadap aspek keuangan tertentu.
  - 2) Audit kinerja.
  - 3) Audit dengan tujuan tertentu.
- c. Evaluasi.
- d. Reviu.
- e. Pemantauan/Monitoring.
- f. Kegiatan pengawasan lainnya yang tidak memberikan penjaminan kualitas (kegiatan *consulting*), antara lain konsultasi, sosialisasi dan asistensi.

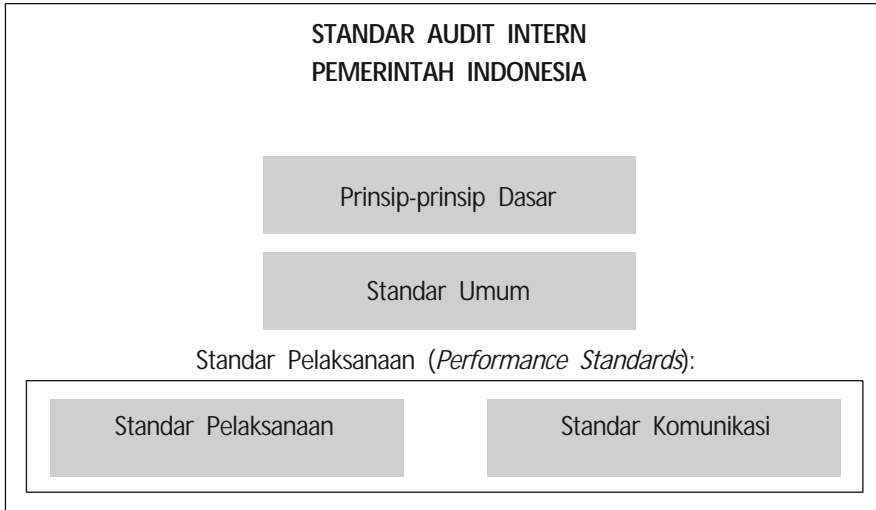
#### 5. Sistematika Standar Audit APIP

Standar audit ini terdiri dari dua bagian utama, sebagai berikut.

- a. Standar atribut (*attribute standards*)  
Standar atribut mengatur mengenai karakteristik umum yang meliputi tanggung jawab, sikap dan tindakan dari penugasan audit intern serta organisasi dan pihak-pihak yang melakukan kegiatan audit intern dan berlaku umum untuk semua penugasan audit intern. Standar atribut dibagi menjadi prinsip-prinsip dasar dan standar umum.
- b. Standar pelaksanaan (*performance standards*)  
Standar pelaksanaan menggambarkan sifat khusus kegiatan audit intern dan menyediakan kriteria untuk menilai kinerja audit intern. Standar pelaksanaan dibagi menjadi standar pelaksanaan audit intern dan standar komunikasi audit intern. Lingkup kegiatan yang diatur dalam standar pelaksanaan ini meliputi kegiatan pemberian

jaminan kualitas (*quality assurance activities*) dan pemberian jasa konsultasi (*consulting activities*).

Dalam bagan, sistematika standar audit digambarkan sebagai berikut.



**Gambar 5.1.**  
Sistematika standar audit intern pemerintah Indonesia

- a. Prinsip-prinsip dasar.  
Ringkasan prinsip dasar yang ditetapkan dalam standar audit AIPI, sebagai berikut.
  - 1) Visi, misi, tujuan, kewenangan dan tanggung jawab APIP (*audit charter*).  
Visi, misi, tujuan, kewenangan dan tanggung jawab APIP harus dinyatakan secara tertulis dan disetujui oleh pimpinan organisasi kementerian/lembaga/pemerintah daerah, serta ditandatangani oleh pimpinan APIP sebagai piagam audit (*audit charter*).
  - 2) Independensi dan objektivitas.  
Dalam semua hal yang berkaitan dengan penugasan audit intern, APIP dan kegiatan audit intern harus independen serta para auditornya harus objektif dalam pelaksanaan tugasnya. Penilaian independensi dan objektivitas mencakup dua komponen berikut.
    - a) Status APIP dalam kementerian/lembaga/pemerintah daerah.
    - b) Kebijakan untuk menjaga objektivitas auditor terhadap auditan.



- 3) Independensi APIP.  
Agar tanggung jawab pelaksanaan audit dapat terpenuhi, pimpinan APIP bertanggung jawab kepada pimpinan kementerian/ lembaga/pemerintah daerah. Posisi APIP ditempatkan secara tepat sehingga bebas dari intervensi dan memperoleh dukungan yang memadai dari pimpinan kementerian/ lembaga/pemerintah daerah sehingga APIP dapat bekerja sama dengan auditan dan melaksanakan pekerjaan dengan leluasa. Meskipun demikian, APIP harus membina hubungan kerja yang baik dengan auditan terutama dalam hal saling memahami di antara peranan masing-masing lembaga.
  - 4) Objektivitas auditor.  
Auditor harus memiliki sikap yang netral dan tidak bias serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan penugasan yang dilakukannya. Auditor harus objektif dalam melaksanakan audit intern.
  - 5) Gangguan terhadap independensi dan objektivitas.  
Jika independensi atau objektivitas terganggu, baik secara faktual maupun penampilan, maka gangguan tersebut harus dilaporkan kepada pimpinan APIP.
  - 6) Kepatuhan terhadap kode etik.  
Auditor harus mematuhi kode etik yang telah ditetapkan. Penugasan audit intern harus mengacu kepada standar audit ini dan auditor wajib mematuhi kode etik yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari standar audit ini. Auditor diharapkan menerapkan dan menegakkan prinsip-prinsip etika, yaitu integritas, objektivitas, kerahasiaan, kompetensi, akuntabel dan perilaku profesional.
- b. Standar umum.
- 1) Kompetensi dan kecermatan profesional.  
Penugasan audit intern harus dilakukan dengan kompetensi dan kecermatan professional.
    - a) Kompetensi auditor.  
Auditor harus mempunyai pendidikan, pengetahuan, keahlian dan keterampilan, pengalaman, serta kompetensi lain yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawabnya. Pendidikan, pengetahuan, keahlian dan keterampilan, pengalaman, serta kompetensi lain adalah bersifat kolektif

yang mengacu pada kemampuan profesional yang diperlukan auditor untuk secara efektif melaksanakan tanggung jawab profesionalnya.

b) Kecermatan profesional auditor

Auditor harus menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan saksama (*due professional care*) serta berhati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan audit intern. Penggunaan kecermatan profesional menekankan tanggung jawab setiap auditor untuk memperhatikan standar audit serta mempertimbangkan penggunaan audit berbasis teknologi dan teknik analisis data lainnya.

2) Kewajiban auditor.

a) Mengikuti standar audit.

Auditor harus mengikuti standar audit dalam segala pekerjaan audit intern yang dianggap material agar pekerjaan auditor dapat dievaluasi. Suatu hal dianggap material apabila pemahaman mengenai hal tersebut kemungkinan akan mempengaruhi pengambilan keputusan oleh pengguna laporan hasil audit intern. Materialitas biasanya dikaitkan dengan suatu nilai tertentu dan/atau peraturan yang menghendaki agar hal tersebut diungkapkan.

b) Meningkatkan kompetensi.

Auditor wajib meningkatkan pengetahuan, keahlian dan keterampilan, serta kompetensi lain melalui pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*) guna menjamin bahwa kompetensi yang dimilikinya sesuai dengan kebutuhan APIP dan perkembangan lingkungan pengawasan.

3) Program pengembangan dan penjaminan kualitas.

Pimpinan APIP harus merancang, mengembangkan dan menjaga program pengembangan dan penjaminan kualitas atas semua aspek kegiatan audit intern. Program ini dirancang agar dapat menilai kesesuaian kegiatan audit intern dengan standar audit. Selain itu, program ini dapat juga mengevaluasi apakah auditor telah menerapkan kode etik.

c. Standar pelaksanaan audit intern.

1) Mengelola kegiatan audit intern.

Pimpinan APIP harus mengelola kegiatan audit intern secara efektif untuk memastikan bahwa kegiatan audit intern

memberikan nilai tambah bagi auditan. Kegiatan audit intern dikelola secara efektif jika:

- a) Hasil kerja kegiatan audit intern mencapai tujuan dan tanggung jawab yang tertera dalam piagam audit intern (*audit charter*).
- b) Kegiatan audit intern sesuai dengan standar audit.
- c) Orang-orang yang merupakan bagian dari kegiatan audit intern menunjukkan kesesuaian dengan kode etik dan standar audit.

Kegiatan audit intern memberikan nilai tambah auditan (dan pemangku kepentingan) jika dapat memberikan jaminan objektif dan relevan dan berkontribusi terhadap efektivitas dan efisiensi proses tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian.

- 2) Sifat kerja kegiatan audit intern.

Kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi dan memberikan kontribusi pada perbaikan tata kelola sektor publik, manajemen risiko dan pengendalian intern dengan menggunakan pendekatan sistematis dan disiplin. Proses tata kelola sektor publik, manajemen risiko dan pengendalian intern masing-masing tidak didefinisikan secara terpisah dan berdiri sendiri sebagai suatu proses dan struktur, melainkan memiliki hubungan antara proses tata kelola sektor publik, manajemen risiko dan pengendalian intern. Oleh karena itu, auditor harus mengevaluasi proses tata kelola sektor publik, manajemen risiko dan pengendalian intern auditan secara keseluruhan sebagai satu kesatuan yang tidak dipisahkan.

- 3) Perencanaan penugasan audit intern.

Auditor harus mengembangkan dan mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan, termasuk tujuan, ruang lingkup, waktu dan alokasi sumber daya penugasan. Rencana penugasan audit intern dimaksudkan untuk menjamin bahwa tujuan audit intern tercapai secara berkualitas, ekonomis, efisien dan efektif. Selain itu, auditor perlu mempertimbangkan berbagai hal termasuk sistem pengendalian intern dan ketaatan auditan terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*). Auditor harus mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan audit intern.

- a) Pertimbangan dalam perencanaan.
- Dalam merencanakan penugasan audit intern, auditor harus mempertimbangkan berbagai hal, termasuk sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan auditan terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*). Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah:
- (1) Laporan hasil audit intern sebelumnya serta tindak lanjut atas rekomendasi yang material dan berkaitan dengan sasaran audit intern yang sedang dilaksanakan.
  - (2) Sasaran audit intern dan pengujian-pengujian yang diperlukan untuk mencapai sasaran audit intern tersebut.
  - (3) Kriteria-kriteria yang akan digunakan untuk mengevaluasi auditan, program, aktivitas, atau fungsi yang diaudit.
  - (4) Sistem pengendalian intern auditan, termasuk aspek aspek penting lingkungan tempat beroperasinya auditan.
  - (5) Pemahaman tentang hak dan kewajiban serta hubungan timbal balik antara auditor dengan auditan dan manfaat audit intern bagi kedua pihak.
  - (6) Pendekatan audit intern yang paling efisien dan efektif.
  - (7) Bentuk, isi dan pengguna laporan hasil audit intern.
- Ketika merencanakan penugasan audit intern yang melibatkan pihak luar APIP, auditor harus menetapkan pemahaman secara tertulis dengan mereka tentang tujuan, ruang lingkup, tanggung jawab masing-masing dan harapan lainnya, termasuk pembatasan distribusi hasil penugasan audit intern dan akses ke catatan penugasan. Auditor harus membangun pemahaman dengan klien penugasan *consulting* tentang sasaran, ruang lingkup, tanggung jawab

masing-masing dan harapan klien lainnya. Untuk penugasan yang signifikan, pemahaman ini harus didokumentasikan.

- b) Penetapan sasaran, ruang lingkup, metodologi dan alokasi sumber daya.

Dalam membuat rencana penugasan audit intern, Auditor harus menetapkan sasaran, ruang lingkup, metodologi dan alokasi sumber daya.

- (1) Sasaran.

Sasaran penugasan audit adalah untuk menilai bahwa auditan telah menjalankan kegiatannya secara ekonomis, efisien dan efektif. Di samping itu, sasaran audit juga untuk mendeteksi adanya kelemahan sistem pengendalian intern serta adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*).

Sasaran penugasan *consulting* harus memberikan nilai tambah pada tata kelola sektor publik, manajemen risiko dan proses pengendalian sampai batas yang disepakati dengan klien. Sasaran penugasan *consulting* harus konsisten dengan nilai-nilai APIP, strategi dan sasarannya.

- (2) Ruang lingkup.

Agar sasaran audit tercapai, maka auditor harus menetapkan ruang lingkup penugasan yang memadai. Ruang lingkup audit meliputi aspek keuangan dan operasional auditan. Oleh karena itu, auditor akan memeriksa semua buku, catatan, laporan, aset maupun personalia untuk memeriksa kinerja auditan pada periode yang diperiksa.

Dalam melakukan penugasan *consulting*, auditor harus memastikan bahwa lingkup penugasan cukup untuk sasaran yang disepakati. Jika auditor mengembangkan syarat tertentu tentang ruang lingkup saat penugasan, syarat ini harus dibicarakan dengan klien untuk menentukan apakah akan melanjutkan dengan penugasan. Selama penugasan *consulting*, auditor harus mengawasi pengendalian yang konsisten

dengan sasaran penugasan dan waspada terhadap masalah pengendalian yang signifikan.

(3) Metodologi.

Untuk mencapai sasaran audit berdasarkan ruang lingkup audit yang telah ditetapkan, auditor harus menggunakan metodologi audit yang meliputi antara lain:

- (a) Penetapan waktu yang sesuai untuk melaksanakan prosedur audit intern tertentu.
- (b) Penetapan jumlah bukti yang akan diuji.
- (c) Penggunaan teknologi audit intern yang sesuai seperti teknik *sampling* dan pemanfaatan komputer untuk alat bantu audit intern.
- (d) Perbandingan dengan peraturan yang berlaku.
- (e) Perancangan prosedur audit intern untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari ketentuan peraturan, kecurangan dan, ketidakpatutan (*abuse*).

(4) Alokasi sumber daya.

Auditor harus menentukan sumber daya yang sesuai untuk mencapai sasaran dalam penugasan audit intern. Penugasan auditor harus didasarkan pada evaluasi atas sifat dan kompleksitas penugasan, keterbatasan waktu dan ketersediaan sumber daya. Audit harus dilaksanakan oleh suatu tim yang secara kolektif harus mempunyai kompetensi yang diperlukan untuk melaksanakan audit intern. Oleh karena itu, pimpinan APIP harus mengalokasikan auditor yang mempunyai latar belakang pendidikan formal, pengetahuan, keahlian dan keterampilan, kompetensi lain serta pengalaman sesuai dengan kebutuhan audit.

c) Program kerja penugasan.

Auditor harus mengembangkan dan mendokumentasikan program kerja penugasan untuk mencapai tujuan penugasan. Program kerja penugasan audit intern harus mencakup prosedur untuk mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi dan mendokumentasikan informasi selama penugasan,

termasuk metodologi yang digunakan, misalnya audit berbasis teknologi dan teknik sampling. Program kerja penugasan harus direviu dan disetujui sebelum pelaksanaannya dan setiap penyesuaian harus mendapat persetujuan segera. Program kerja untuk penugasan consulting dapat bervariasi bentuk dan isinya tergantung pada sifat penugasan.

d) Evaluasi terhadap sistem pengendalian intern.

Auditor harus memahami rancangan sistem pengendalian intern dan menguji penerapannya serta memberikan rekomendasi yang diperlukan.

Auditor harus mempunyai pemahaman atas sistem pengendalian intern auditan dan mempertimbangkan apakah prosedur-prosedur sistem pengendalian intern telah dirancang dan diterapkan secara memadai. Pemahaman atas rancangan sistem pengendalian intern digunakan untuk menentukan saat dan jangka waktu serta penentuan prosedur yang diperlukan dalam pelaksanaan audit intern. Oleh karena itu, auditor harus memasukkan pengujian atas sistem pengendalian intern auditan dalam prosedur audit internnya.

Pemahaman atas sistem pengendalian intern dapat dilakukan melalui permintaan keterangan, pengamatan, inspeksi catatan dan dokumen, atau reviu laporan pihak lain.

e) Evaluasi atas ketidakpatuhan auditan terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*)

Auditor harus merancang audit internnya untuk mendeteksi adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*).

Dalam merencanakan pengujian untuk mendeteksi adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan, auditor harus mempertimbangkan dua faktor berikut, yaitu rumitnya peraturan yang dimaksud dan masih barunya peraturan tersebut.

Auditor harus mempertimbangkan risiko terjadinya kecurangan (*fraud*) yang berpengaruh secara signifikan terhadap tujuan audit intern. Faktor-faktor terjadinya

kecurangan yang harus diperhatikan oleh auditor adalah keinginan atau tekanan yang dialami seseorang untuk melakukan kecurangan, kesempatan yang memungkinkan terjadinya kecurangan dan sifat atau alasan seseorang untuk melakukan kecurangan.

Ketidakpatutan (*abuse*) bisa terjadi tetapi tidak ada pelanggaran terhadap peraturan. Auditor harus mempertimbangkan risiko terjadinya ketidakpatutan (*abuse*) yang berpengaruh secara signifikan terhadap tujuan audit intern. Meskipun demikian, auditor harus mempertimbangkan secara hati-hati karena terjadinya ketidakpatutan (*abuse*) ini bersifat subjektif.

Auditor harus menggunakan pertimbangan profesional untuk mendeteksi kemungkinan adanya ketidakpatutan terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*). Dalam kondisi tertentu, auditor, sesuai mekanisme intern APIP, diwajibkan untuk melaporkan indikasi terjadinya ketidakpatutan terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*) ini kepada pihak-pihak tertentu sesuai dengan peraturan.

4) Pelaksanaan penugasan audit intern.

Auditor harus mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi dan mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan audit intern.

a) Mengidentifikasi informasi.

Auditor harus mengidentifikasi informasi audit intern yang cukup, kompeten dan relevan. Informasi yang dikumpulkan oleh auditor akan digunakan untuk mendukung simpulan, fakta, serta rekomendasi yang terkait.

Informasi yang cukup, berkaitan dengan jumlah informasi yang dapat dijadikan dasar untuk penarikan suatu simpulan. Untuk menentukan kecukupan informasi, auditor harus menerapkan pertimbangan keahliannya secara profesional dan objektif.

Informasi disebut kompeten jika informasi tersebut sah dan dapat diandalkan untuk menjamin kesesuaian dengan faktanya. Informasi yang sah adalah Informasi yang memenuhi persyaratan hukum dan peraturan. Informasi yang dapat



diandalkan berkaitan dengan sumber dan cara perolehan Informasi Informasi disebut relevan jika Informasi tersebut secara logis mendukung atau menguatkan pendapat atau argumen yang berhubungan dengan tujuan dan simpulan. Auditor dapat menggunakan tenaga ahli apabila pengetahuan dan pengalamannya tidak memadai untuk mendapatkan informasi yang cukup, kompeten dan relevan. Untuk memahami apakah hasil kerja tenaga ahli dapat mendukung simpulan, auditor harus mempelajari metode atau asumsi yang digunakan oleh tenaga ahli tersebut.

b) Menganalisis dan mengevaluasi informasi.

Auditor harus mendasarkan simpulan dan hasil penugasan audit intern pada analisis dan evaluasi informasi yang tepat. Selain untuk mendukung simpulan auditor dan hasil penugasan audit intern, informasi yang diidentifikasi, dianalisis dan dievaluasi meliputi pula informasi yang mendukung adanya kelemahan dalam sistem pengendalian intern serta informasi yang mendukung adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*).

c) Mendokumentasikan informasi.

Auditor harus menyiapkan dan menatausahakan pendokumentasian informasi audit intern dalam bentuk kertas kerja audit intern. Informasi harus didokumentasikan dan disimpan secara tertib dan sistematis agar dapat secara efektif diambil kembali, dirujuk dan dianalisis. Informasi yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan audit intern harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan auditor yang berpengalaman tetapi tidak mempunyai hubungan dengan audit tersebut dapat memastikan bahwa informasi tersebut dapat menjadi informasi yang mendukung simpulan, fakta dan rekomendasi auditor.

Bentuk dan isi informasi harus dirancang secara tepat sehingga sesuai dengan kondisi masing-masing penugasan atau jenis audit intern. Informasi harus menggambarkan catatan penting mengenai penugasan. Audit intern yang dilaksanakan oleh auditor sesuai dengan standar audit dan simpulan auditor. Kuantitas, jenis dan isi informasi audit

intern didasarkan atas pertimbangan profesional auditor. Informasi harus berisi:

- (1) Sasaran, lingkup dan metodologi audit intern, termasuk kriteria pengambilan uji petik (*sampling*) yang digunakan.
- (2) Dokumentasi penugasan yang dilakukan digunakan untuk mendukung pertimbangan profesional dan fakta yang ditemukan.
- (3) Informasi tentang reviu dan supervisi terhadap penugasan yang dilakukan.
- (4) Penjelasan auditor mengenai standar audit yang tidak diterapkan, apabila ada, alasan dan akibatnya. Penyusunan dokumentasi informasi harus cukup rinci untuk memberikan pengertian yang jelas tentang sasaran, sumber dan simpulan yang dibuat oleh auditor dan harus diatur secara jelas sehingga ada hubungan antara fakta dengan simpulan yang ada dalam laporan hasil audit intern. Setiap kertas kerja audit intern harus direviu secara berjenjang untuk memastikan bahwa kertas kerja audit intern telah disusun dan memuat semua informasi yang berkaitan dengan pelaksanaan program kerja penugasan.

Pimpinan APIP harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang wajar mengenai pengamanan dan penyimpanan informasi audit intern selama waktu tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dokumentasi informasi memungkinkan dilakukannya reviu terhadap kualitas pelaksanaan audit intern, yaitu dengan memberikan informasi tersebut kepada pereviu, baik dalam bentuk dokumen tertulis maupun dalam format elektronik. Apabila informasi

audit intern hanya disimpan secara elektronik, pimpinan APIP harus yakin bahwa informasi elektronik tersebut dapat diakses sepanjang periode penyimpanan yang ditetapkan dan akses terhadap informasi elektronik tersebut dijaga secara memadai.

Pimpinan APIP harus mengembangkan kebijakan yang mengatur pengamanan dan retensi catatan penugasan *consulting*, serta pendistribusiannya kepada pihak intern dan ekstern. Kebijakan ini harus konsisten dengan pedoman APIP dan persyaratan peraturan lainnya yang terkait.

d) Supervisi penugasan.

Pada setiap tahap penugasan audit intern, auditor harus disupervisi secara memadai untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas dan meningkatnya kompetensi auditor. Supervisi merupakan tindakan yang terus-menerus selama penugasan audit intern, mulai dari perencanaan hingga dikomunikasikannya hasil akhir audit intern.

Supervisi harus diarahkan baik terhadap substansi maupun metodologi audit intern dengan tujuan antara lain untuk mengetahui:

- (1) Pemahaman tim audit intern atas rencana audit intern.
- (2) Kesesuaian pelaksanaan penugasan audit intern dengan standar audit.
- (3) Kelengkapan informasi yang terkandung dalam kertas kerja audit intern untuk mendukung simpulan dan rekomendasi sesuai dengan jenis audit intern.
- (4) Kelengkapan dan akurasi laporan hasil audit intern, yang terutama mencakup simpulan dan rekomendasi sesuai dengan jenis audit intern.

Semua penugasan audit intern harus direviu secara berjenjang sebelum hasil akhir audit intern dikomunikasikan. Reviu secara berjenjang dan periodik dilakukan untuk memastikan bahwa:

- (a) Tim audit intern memahami sasaran dan rencana audit intern.
  - (b) Audit intern dilaksanakan sesuai dengan standar audit.
  - (c) Prosedur audit intern telah diikuti.
  - (d) Kertas kerja audit intern memuat informasi yang mendukung fakta, simpulan dan rekomendasi. Dan sasaran audit telah dicapai.
- d. Standar komunikasi audit intern.
- 1) Komunikasi hasil penugasan audit intern.

Auditor harus mengkomunikasikan hasil penugasan audit intern. Komunikasi hasil penugasan audit intern antara lain berguna untuk mengkomunikasikan hasil penugasan audit intern kepada auditan dan pihak lain yang berwenang berdasarkan peraturan, menghindari kesalahpahaman atas hasil penugasan audit intern, menjadi bahan untuk melakukan tindakan perbaikan bagi auditan dan instansi terkait, memudahkan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

    - a) Kriteria komunikasi hasil penugasan audit intern.

Komunikasi hasil penugasan audit intern harus mencakup sasaran dan ruang lingkup penugasan audit intern serta pendapat auditor dan/simpulan yang berlaku, rekomendasi dan rencana aksi. Pendapat dan/atau simpulan harus mempertimbangkan harapan auditan dan para pemangku kepentingan lainnya dan harus didukung oleh informasi yang cukup, kompeten, relevan dan berguna. Dalam komunikasi hasil penugasan audit intern, auditor didorong untuk mengakui kinerja yang memuaskan. Dalam menerbitkan hasil penugasan audit intern, komunikasi harus mencakup pembatasan distribusi dan penggunaan hasil. Komunikasi kemajuan dan hasil dari penugasan *consulting* bervariasi dalam bentuk dan isi tergantung pada sifat penugasan dan kebutuhan klien.
    - b) Komunikasi atas kelemahan sistem pengendalian intern  
Auditor harus melaporkan adanya kelemahan atas sistem pengendalian intern auditan. Kelemahan atas sistem pengendalian intern yang dilaporkan adalah yang

mempunyai pengaruh signifikan. Sedangkan kelemahan yang tidak signifikan cukup disampaikan kepada auditan dalam bentuk surat (*management letter*).

- c) Komunikasi atas ketidakpatuhan auditan terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*)

Apabila berdasarkan informasi yang diperoleh, auditor menyimpulkan bahwa telah terjadi ketidakpatuhan terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*), auditor harus mengkomunikasikan hal tersebut. Apabila peraturan mengatur bahwa APIP harus segera melaporkan, maka auditor harus segera melaporkan sesuai dengan ketentuan internal apip tanpa harus menunggu laporan hasil audit diselesaikan. Auditor dapat menggunakan bantuan konsultan hukum untuk menentukan apakah telah terjadi ketidakpatuhan terhadap peraturan dan kecurangan serta berkonsultasi tentang mekanisme pelaporannya.

- d) Kualitas komunikasi.

Komunikasi hasil penugasan audit intern harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, konstruktif, jelas, ringkas dan singkat. Komunikasi yang tepat waktu berarti tepat dan bijaksana, tergantung pada pentingnya masalah dan memungkinkan manajemen untuk mengambil tindakan korektif yang tepat. Informasi berupa laporan hasil penugasan audit intern jika dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna hasil penugasan audit intern. Oleh karena itu, auditor harus mengkomunikasikan hasil penugasan audit intern dengan semestinya dan melakukan audit intern berdasar pemikiran tersebut.

Selama penugasan audit intern berlangsung, auditor dapat mengkomunikasikan fakta yang ditemukan secara lisan dengan auditan. Auditor juga harus mempertimbangkan perlunya laporan hasil penugasan audit intern sementara untuk hal yang material kepada auditan dan/atau kepada pihak lain yang terkait. Laporan hasil penugasan audit intern sementara tersebut bukan merupakan pengganti laporan hasil penugasan audit intern akhir, tetapi mengingatkan kepada pejabat terkait terhadap hal yang membutuhkan

perhatian segera dan memungkinkan pejabat tersebut untuk memperbaikinya sebelum laporan hasil penugasan audit intern akhir diselesaikan.

Komunikasi lengkap, artinya tidak kekurangan apapun hal yang penting dan mencakup semua informasi penting dan relevan serta pengamatan untuk mendukung rekomendasi dan simpulan. Agar hasil audit intern menjadi lengkap maka harus memuat semua informasi dari informasi audit intern yang dibutuhkan untuk memenuhi sasaran audit intern, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil penugasan audit intern. Hal ini juga berarti bahwa hasil penugasan audit intern harus memasukkan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai, harus memberikan perspektif yang wajar mengenai aspek kedalaman dan signifikansi fakta yang ditemukan dalam audit intern seperti hubungan antara fakta dengan kegiatan auditan. Hal ini diperlukan agar pembaca memperoleh pemahaman yang benar dan memadai.

Umumnya, satu kasus kekurangan/kelemahan saja tidak cukup untuk mendukung suatu simpulan yang luas atau rekomendasi yang berhubungan dengan simpulan tersebut. Satu kasus itu hanya dapat diartikan sebagai adanya kelemahan, kesalahan, atau kekurangan data pendukung oleh karenanya informasi yang terinci perlu diungkapkan dalam hasil penugasan audit intern untuk meyakinkan pengguna laporan hasil penugasan audit intern tersebut.

Komunikasi yang akurat artinya bebas dari kesalahan dan distorsi dan sesuai dengan fakta-fakta yang mendasari. Perlunya keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan hasil penugasan audit intern dapat menimbulkan keraguan atas keandalan hasil penugasan audit intern dan dapat mengalihkan perhatian pengguna dari substansi laporan. Demikian pula, laporan

hasil penugasan audit intern yang tidak akurat dapat merusak kredibilitas APIP yang menerbitkan laporan dan mengurangi efektivitas laporan hasil penugasan audit intern. Laporan hasil penugasan audit intern harus memuat informasi, yang didukung oleh bukti yang cukup, kompeten dan relevan dalam kertas kerja audit intern. Apabila terdapat data yang material terhadap fakta yang ditemukan tetapi auditor tidak melakukan pengujian terhadap data tersebut, maka auditor harus secara jelas menunjukkan dalam laporan bahwa data tersebut tidak diperiksa dan tidak membuat simpulan atau rekomendasi berdasarkan data tersebut. Bukti yang dicantumkan dalam laporan hasil penugasan audit intern harus masuk akal dan mencerminkan kebenaran mengenai masalah yang dilaporkan. Penggambaran yang benar berarti penjelasan secara akurat tentang lingkup dan metodologi, serta penyajian fakta yang konsisten dengan lingkup audit intern.

Salah satu cara untuk meyakinkan bahwa hasil penugasan audit intern telah memenuhi standar pelaporan adalah dengan menggunakan proses pengendalian mutu, seperti proses referensi. Proses referensi adalah proses dimana seorang auditor yang tidak terlibat dalam proses audit tersebut menguji bahwa suatu fakta, angka, atau tanggal telah dilaporkan dengan benar, bahwa fakta telah didukung dengan dokumentasi audit dan bahwa simpulan dan rekomendasi secara logis didasarkan pada data pendukung.

Komunikasi yang objektif adalah adil, tidak memihak, tidak bias, serta merupakan hasil dari penilaian adil dan seimbang dari semua fakta dan keadaan yang relevan. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil audit 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 dihadapi entitas yang diperiksa.

Redaksi laporan harus mendorong pengambil keputusan untuk bertindak atas dasar fakta dan rekomendasi auditor. Meskipun fakta yang ditemukan auditor harus disajikan dengan jelas dan terbuka, auditor harus ingat bahwa salah satu tujuannya adalah untuk meyakinkan. Cara terbaik untuk itu adalah dengan menghindari bahasa laporan yang menimbulkan adanya sikap membela diri dan menentang dari entitas yang diaudit. Meskipun kritik terhadap kinerja yang telah lalu seringkali dibutuhkan, namun laporan hasil audit intern harus menekankan perlunya perbaikan di masa depan. Agar meyakinkan, maka hasil penugasan audit intern harus dapat menjawab sasaran audit, menyajikan fakta, simpulan dan rekomendasi yang logis. Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna untuk mengakui validitas fakta tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi. Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggung jawab untuk memusatkan perhatiannya atas hal yang memerlukan perhatian dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai rekomendasi dalam laporan hasil audit.

Komunikasi konstruktif adalah komunikasi yang membantu auditan dan mengarahkan pada perbaikan yang diperlukan. Komunikasi yang jelas adalah yang mudah dipahami dan logis, menghindari bahasa teknis yang tidak perlu dan menyediakan semua informasi yang signifikan dan relevan. Laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin. 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. Apabila diperlukan, auditor dapat membuat ringkasan laporan untuk menyampaikan informasi yang penting sehingga



diperhatikan oleh pengguna laporan. Ringkasan tersebut memuat jawaban terhadap sasaran audit, fakta-fakta yang paling material dan rekomendasi.

Pengorganisasian laporan secara logis, keakuratan dan ketepatan dalam menyajikan fakta, merupakan hal yang penting untuk memberi kejelasan dan pemahaman bagi pengguna laporan. Penggunaan judul, subjudul 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. Komunikasi yang singkat adalah langsung ke titik masalah dan menghindari elaborasi yang tidak perlu, detail berlebihan, *redundancy* dan membuang-buang kata.

Laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak lebih panjang daripada 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.

Jika komunikasi hasil akhir mengandung kesalahan atau kelalaian yang signifikan, pimpinan APIP harus mengkomunikasikan informasi yang telah diperbaiki kepada semua pihak yang telah menerima komunikasi hasil akhir sebelumnya.

e) Metodologi, bentuk, isi dan frekuensi komunikasi.

Komunikasi audit harus dibuat secara tertulis berupa laporan dan harus segera, yaitu pada kesempatan pertama setelah berakhirnya pelaksanaan audit. Komunikasi audit intern harus dibuat secara tertulis untuk menghindari kemungkinan salah tafsir atas simpulan, fakta dan rekomendasi auditor. Keharusan membuat komunikasi secara tertulis tidak berarti membatasi atau mencegah komunikasi lisan dengan auditan selama proses audit berlangsung. Pembuatan komunikasi audit secara tertulis dapat dilakukan secara berkala (interim) sebelum selesainya penugasan/

pekerjaan lapangan untuk memenuhi kebutuhan informasi hasil pengawasan yang mendesak bagi *stakeholders*.

Komunikasi audit intern melalui laporan hasil audit intern, harus dibuat dalam bentuk dan isi yang dapat dimengerti oleh auditan dan pihak lain yang terkait. Bentuk laporan pada dasarnya bisa berbentuk surat atau bab. Bentuk surat digunakan apabila dari hasil audit tidak diketemukan banyak fakta yang signifikan. Sedangkan bentuk bab digunakan apabila dari hasil audit ditemukan banyak fakta dan/atau signifikan. Laporan hasil penugasan audit intern, baik bentuk surat maupun bab, setidaknya harus memuat:

- (1) Dasar pelaksanaan audit intern.
- (2) Identifikasi auditan.
- (3) Tujuan/sasaran, lingkup dan metodologi audit intern.
- (4) Pernyataan bahwa penugasan dilaksanakan sesuai dengan standar audit.
- (5) Kriteria yang digunakan untuk mengevaluasi.
- (6) Hasil audit intern berupa simpulan, fakta dan rekomendasi.
- (7) Tanggapan dari pejabat auditan yang bertanggung jawab.
- (8) Pernyataan adanya keterbatasan dalam audit serta pihak-pihak yang menerima laporan.
- (9) Pelaporan informasi rahasia, apabila ada.  
Adanya kelemahan dalam sistem pengendalian intern serta adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*) disajikan sebagai bagian dari pengungkapan fakta.

f) Tanggapan auditan.

Auditor harus meminta tanggapan/pendapat auditan terhadap simpulan, fakta dan rekomendasi, termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan, secara tertulis dari pejabat auditan yang bertanggung jawab. Tanggapan tersebut harus dievaluasi dan dipahami secara seimbang dan objektif, serta disajikan secara memadai dalam laporan hasil audit intern. Tanggapan yang diberikan, seperti janji atau rencana tindakan perbaikan, harus dicantumkan dalam laporan hasil audit intern, tetapi tidak dapat diterima

sebagai pembenaran untuk menghilangkan fakta dan rekomendasi yang berhubungan dengan fakta tersebut.

g) Auditor harus melaporkan tanggapan pejabat auditan yang bertanggung jawab mengenai simpulan, fakta dan rekomendasi auditor, serta perbaikan yang direncanakan. Salah satu cara yang paling efektif untuk memastikan bahwa suatu laporan hasil audit intern dipandang adil, lengkap dan objektif adalah adanya revidasi dan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, sehingga dapat diperoleh suatu laporan yang tidak hanya mengemukakan fakta dan pendapat auditor saja, melainkan memuat pula pendapat dan rencana yang akan dilakukan oleh pejabat yang bertanggung jawab tersebut. Apabila tanggapan dari auditan bertentangan dengan simpulan, fakta dan rekomendasi dalam laporan hasil audit intern dan menurut pendapat auditor tanggapan tersebut tidak benar, maka auditor harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas tanggapan tersebut beserta alasannya secara seimbang dan objektif. Sebaliknya, auditor harus memperbaiki laporannya, apabila auditor berpendapat bahwa tanggapan tersebut benar.

h) Kesesuaian dengan standar audit.

Auditor diharuskan untuk menyatakan dalam setiap laporan bahwa kegiatannya “dilaksanakan sesuai dengan standar”. Apabila terdapat ketidaksesuaian dengan standar audit yang berdampak pada suatu penugasan audit, komunikasi hasil audit harus mengungkapkan:

- (1) Prinsip atau aturan pelaksanaan standar audit yang tidak tercapai.
- (2) Alasan mengapa terjadi ketidaksesuaian.
- (3) Dampak dari pengkomunikasian atas ketidaksesuaian pada penugasan dan hasil penugasan audit.

i) Pendistribusian hasil audit intern.

Auditor harus mengkomunikasikan dan mendistribusikan hasil penugasan audit intern kepada pihak yang tepat, sesuai dengan ketentuan peraturan. Pengkomunikasian hasil penugasan audit intern harus dilaksanakan tepat waktu kepada pemberi tugas dan pihak yang berkepentingan

sesuai dengan ketentuan peraturan. Namun, dalam hal yang diaudit merupakan rahasia negara maka untuk tujuan keamanan atau karena adanya larangan untuk disampaikan kepada pihak-pihak tertentu, auditor dapat membatasi pendistribusian hasil audit. Apabila audit dihentikan sebelum masa auditnya berakhir, tetapi auditor tidak mengeluarkan laporan hasil audit, maka auditor harus membuat catatan yang mengikhtisarkan hasil auditnya sampai tanggal penghentian dan menjelaskan alasan penghentian audit tersebut. Auditor juga harus mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian audit tersebut kepada auditan dan pejabat lain yang berwenang.

2) Pemantauan tindak lanjut.

Auditor harus memantau dan mendorong tindak lanjut atas simpulan, fakta dan rekomendasi audit. Auditor harus mendokumentasikan fakta untuk keperluan pemantauan tindak lanjut dan memutakhirkan fakta sesuai dengan informasi tentang tindak lanjut yang telah dilaksanakan auditan. Pemantauan dan penilaian tindak lanjut bertujuan untuk memastikan bahwa tindakan yang tepat telah dilaksanakan oleh auditan sesuai rekomendasi.

Manfaat audit intern tidak hanya terletak pada banyaknya fakta yang dilaporkan, namun juga terletak pada efektivitas tindak lanjut rekomendasi tersebut. Rekomendasi yang tidak ditindaklanjuti dapat merupakan indikasi lemahnya pengendalian auditan dalam mengelola sumber daya yang diserahkan kepadanya. Apabila auditan telah menindaklanjuti rekomendasi dengan cara yang berlainan dengan rekomendasi yang diberikan, auditor harus menilai efektivitas penyelesaian tindak lanjut tersebut. Auditor tidak harus memaksakan rekomendasinya ditindaklanjuti namun harus dapat menerima langkah lain yang ternyata lebih efektif.

Pada saat pelaksanaan kegiatan audit intern, auditor harus memeriksa tindak lanjut atas rekomendasi audit intern sebelumnya. Apabila terdapat rekomendasi yang belum ditindaklanjuti, auditor harus memperoleh penjelasan yang cukup mengenai sebab rekomendasi belum dilaksanakan dan selanjutnya auditor wajib mempertimbangkan kejadian tersebut dalam program kerja

penugasan yang akan disusun. Demikian pula terhadap tindak lanjut yang sudah dilaksanakan harus pula menjadi perhatian dalam penyusunan program kerja penugasan. Auditor harus menilai pengaruh simpulan, fakta dan rekomendasi yang tidak atau belum ditindaklanjuti terhadap simpulan atau pendapat atas audit intern yang sedang dilaksanakan.

## C. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)

Selain standar audit yang telah dibicarakan di atas, terdapat standar pemeriksaan keuangan negara yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia melalui Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2017 yang memiliki landasan dan referensi berikut.

1. Landasan Peraturan:
  - a. Undang-Undang Dasar RI Tahun 1945.
  - b. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
  - c. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
  - d. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
  - e. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
2. Referensi.
  - a. *Standar Audit Pemerintahan*, Badan Pemeriksa Keuangan RI Tahun 1995.
  - b. *Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS) 2003 Revision*, United States Government Accountability Office.
  - c. *Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)*, 2001, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).
  - d. *Auditing Standards*, International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Latest Ammendment 1995.
  - e. *Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)*, AICPA, 2002.
  - f. *Internal Control Standards*, INTOSAI, 2001.
  - g. *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Latest Revision December 2003.

Standar pemeriksaan ini berlaku untuk semua pemeriksaan yang dilaksanakan terhadap entitas, program, kegiatan serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dengan demikian, maka standar pemeriksaan ini berlaku untuk:

1. BPK.
2. Akuntan publik atau pihak lainnya yang melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, untuk dan atas nama BPK.
3. Aparat pengawas intern pemerintah termasuk satuan pengawasan intern maupun pihak lainnya sebagai acuan dalam menyusun standar pengawasan sesuai dengan kedudukan, tugas dan fungsinya.

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara memuat 7 (tujuh) butir pernyataan standar pemeriksaan berikut.

1. Standar umum.
2. Standar pelaksanaan pemeriksaan keuangan.
3. Standar pelaporan pemeriksaan keuangan.
4. Standar pelaksanaan pemeriksaan kinerja.
5. Standar pelaporan pemeriksaan kinerja.
6. Standar pelaksanaan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.
7. Standar pelaporan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Pernyataan Standar Pemeriksaan Nomor 1 tentang Standar Umum mengatur kriteria yang bersifat umum untuk melaksanakan pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Standar ini berkaitan dengan ketentuan mendasar untuk menjamin kredibilitas hasil pemeriksaan. Standar ini juga memberikan kerangka dasar untuk dapat menerapkan standar pelaksanaan dan standar pelaporan secara efektif. Cakupan standar umum mengatur hal-hal berikut:

1. Persyaratan kemampuan/keahlian.
2. Independensi.
3. Penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama.
4. Pengendalian mutu.

Pernyataan Standar Pemeriksaan Nomor 2 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan mengatur hal-hal berikut:

1. Hubungan dengan standar profesional akuntan publik.
2. Komunikasi pemeriksa.
3. Pertimbangan terhadap hasil pemeriksaan sebelumnya.

4. Merancang pemeriksaan untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari ketentuan peraturan, kecurangan (*fraud*), serta ketidakpatutan (*abuse*).
5. Pengembangan temuan pemeriksaan.
6. Dokumentasi pemeriksaan.

Pernyataan Standar Pemeriksaan Nomor 3 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan mengatur hal-hal berikut:

1. Hubungan dengan standar profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.
2. Pernyataan kepatuhan terhadap standar pemeriksaan.
3. Pelaporan tentang kepatuhan terhadap peraturan.
4. Pelaporan tentang pengendalian intern.
5. Pelaporan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab.
6. Pelaporan informasi rahasia.
7. Penerbitan dan pendistribusian laporan hasil pemeriksaan.

Pernyataan Standar Pemeriksaan Nomor 4 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja mengatur hal-hal berikut:

1. Perencanaan,
2. Supervisi,
3. Bukti.
4. Dokumentasi pemeriksaan.

Pernyataan Standar Pemeriksaan Nomor 5 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja mengatur hal-hal berikut:

1. Bentuk.
2. Isi laporan.
3. Unsur-unsur kualitas laporan.
4. Penerbitan dan pendistribusian laporan hasil pemeriksaan.

Pernyataan Standar Pemeriksaan Nomor 6 tentang Standar Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu mengatur hal-hal berikut:

1. Hubungan dengan standar profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh ikatan akuntan indonesia.
2. Komunikasi pemeriksa.
3. Pertimbangan terhadap hasil pemeriksaan sebelumnya.
4. Pengendalian intern.

5. Merancang pemeriksaan untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari ketentuan peraturan. kecurangan (*fraud*), serta ketidakpatutan (*abuse*).
6. Dokumentasi pemeriksaan.

Pernyataan Standar Pemeriksaan Nomor 7 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu mengatur hal-hal berikut:

1. Hubungan dengan standar profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh ikatan akuntan indonesia.
2. Pernyataan kepatuhan terhadap standar pemeriksaan.
3. Pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan.
4. Pelaporan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab.
5. Pelaporan informasi rahasia.
6. Penerbitan dan pendistribusian laporan hasil pemeriksaan.

## **D. Standar Profesi Audit Internal (SPAI)**

Sebagaimana dikemukakan di atas sebagai bahan perbandingan, berikut ini diuraikan Standar Profesi Audit Internal yang diterbitkan oleh Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal. SPAI membagi standar audit menjadi dua kelompok besar, yaitu (1) Standar Atribut dan (2) Standar Kinerja. Berikut ini akan disajikan SPAI secara lengkap.

1. Standar atribut.
  - a. Tujuan, kewenangan dan tanggung jawab.

Tujuan, kewenangan dan tanggung jawab fungsi audit internal harus dinyatakan secara formal dalam charter audit internal, konsisten dengan Standar Profesi Audit Internal (SPAI) dan mendapat persetujuan dari pimpinan dan dewan pengawas organisasi.
  - b. Independensi dan objektivitas.

Fungsi audit internal harus independen dan auditor internal harus objektif dalam melaksanakan pekerjaannya.

    - 1) Independensi organisasi  
Fungsi audit internal harus ditempatkan pada posisi yang memungkinkan fungsi tersebut memenuhi tanggung jawabnya. Independensi akan meningkat jika fungsi audit internal memiliki akses komunikasi yang memadai kepada pimpinan dan dewan pengawas organisasi.



- 2) Objektivitas auditor internal  
Auditor internal harus memiliki sikap mental yang objektif, tidak memihak dan menghindari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan (*conflict of interest*).
  - 3) Kendala terhadap prinsip independensi dan objektivitas  
Jika prinsip independensi dan objektivitas tidak dapat dicapai baik secara fakta maupun penampilan, hal ini harus diungkapkan kepada pihak yang berwenang.  
Teknis dan rincian pengungkapan ini tergantung kepada alasan tidak terpenuhinya prinsip independensi dan objektivitas tersebut.
- c. Keahlian dan kecermatan profesional.  
Penugasan harus dilaksanakan dengan memperhatikan keahlian dan kecermatan profesional.
- 1) Keahlian.  
Auditor internal harus memiliki pengetahuan, ketrampilan dan kompetensi lainnya yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawab perorangan. Fungsi audit internal secara kolektif harus memiliki pengetahuan, ketrampilan dan kompetensi lainnya yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawabnya.
    - a) Penanggung jawab fungsi audit internal harus memperoleh saran dan asistensi dari pihak yang kompeten jika pengetahuan, ketrampilan dan kompetensi dari staf auditor internal tidak memadai untuk melaksanakan sebagian atau seluruh penugasannya.
    - b) Auditor internal harus memiliki pengetahuan yang memadai untuk dapat mengenali, meneliti dan menguji adanya indikasi kecurangan.
    - c) Fungsi audit internal secara kolektif harus memiliki pengetahuan tentang risiko dan pengendalian yang penting dalam bidang teknologi informasi dan teknik-teknik audit berbasis teknologi informasi yang tersedia.
  - 2) Kecermatan profesional.  
Auditor internal harus menerapkan kecermatan dan keterampilan yang layak dilakukan oleh seorang

auditor internal yang *prudent* dan kompeten. Dalam menerapkan kecermatan profesional auditor internal perlu mempertimbangkan:

- a) Ruang lingkup penugasan.
- b) Kompleksitas dan materialitas yang dicakup dalam penugasan.
- c) Kecukupan dan efektivitas manajemen risiko, pengendalian dan proses *governance*.
- d) Biaya dan manfaat penggunaan sumber daya dalam penugasan.
- e) Penggunaan teknik-teknik audit berbantuan komputer dan teknik-teknik analisis lainnya.

3) Pengembangan profesional yang berkelanjutan (PPL).

Auditor internal harus meningkatkan pengetahuan, keterampilan dan kompetensinya melalui pengembangan profesional yang berkelanjutan.

d. Program *quality assurance* fungsi audit internal.

Penanggung jawab fungsi audit internal harus mengembangkan dan memelihara program *quality assurance*, yang mencakup seluruh aspek dari fungsi audit internal dan secara terus menerus memonitor efektivitasnya. Program ini mencakup penilaian kualitas internal dan eksternal secara periodik serta pemantauan internal yang berkelanjutan. Program ini harus dirancang untuk membantu fungsi audit internal dalam menambah nilai dan meningkatkan operasi perusahaan serta memberikan jaminan bahwa fungsi audit internal telah sesuai dengan standar dan kode etik audit internal.

1) Penilaian terhadap program *quality assurance*.

Fungsi audit internal harus menyelenggarakan suatu proses untuk memonitor dan menilai efektivitas program *quality assurance* secara keseluruhan. Proses ini harus mencakup penilaian (*assessment*) internal maupun eksternal.

a) Penilaian internal.

Fungsi audit internal harus melakukan penilaian internal yang mencakup:

- (1) Reviu yang berkesinambungan atas kegiatan dan kinerja fungsi audit internal.
- (2) Reviu berkala yang dilakukan melalui *self assessment* atau oleh pihak lain dari dalam

organisasi yang memiliki pengetahuan tentang standar dan praktik audit internal.

b) Penilaian eksternal.

Penilaian eksternal harus dilakukan sekurang-kurangnya sekali dalam tiga tahun oleh pihak luar perusahaan yang independen dan kompeten.

2) Pelaporan program *quality assurance*.

Penanggung jawab fungsi audit internal harus melaporkan hasil revidu dari pihak eksternal kepada pimpinan dan dewan pengawas organisasi.

3) Pernyataan kesesuaian dengan SPAI

Dalam laporan kegiatan periodiknya, auditor internal harus memuat pernyataan bahwa aktivitasnya dilaksanakan sesuai dengan standar profesi audit internal. Pernyataan ini harus didukung dengan hasil penilaian program *quality assurance*.

4) Pengungkapan atas Ketidakpatuhan.

Dalam hal terdapat ketidakpatuhan terhadap SPAI dan kode etik yang mempengaruhi ruang lingkup dan aktivitas fungsi audit internal secara signifikan, maka hal ini harus diungkapkan kepada pimpinan dan dewan pengawas organisasi.

2. Standar Kinerja

a. Pengelolaan fungsi audit internal.

Penanggung jawab fungsi audit internal harus mengelola fungsi audit internal secara efektif dan efisien untuk memastikan bahwa kegiatan fungsi tersebut memberikan nilai tambah bagi organisasi.

1) Perencanaan.

penanggung jawab fungsi audit internal harus menyusun perencanaan yang berbasis risiko (*risk-based plan*) untuk menetapkan prioritas kegiatan audit internal, konsisten dengan tujuan organisasi. Rencana penugasan audit internal harus berdasarkan penilaian risiko yang dilakukan paling sedikit setahun sekali. Masukan dari pimpinan dan dewan pengawas organisasi serta perkembangan terkini harus juga dipertimbangkan dalam proses ini. Rencana penugasan audit internal harus mempertimbangkan potensi untuk meningkatkan

- pengelolaan risiko, memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan organisasi.
- 2) Komunikasi dan persetujuan.  
penanggung jawab fungsi audit internal harus mengkomunikasikan rencana kegiatan audit dan kebutuhan sumber daya kepada pimpinan dan dewan pengawas organisasi untuk mendapat persetujuan. Penanggung jawab fungsi audit internal juga harus mengkomunikasikan dampak yang mungkin timbul karena adanya keterbatasan sumber daya.
  - 3) Pengelolaan sumber daya.  
penanggung jawab fungsi audit internal harus memastikan bahwa sumber daya fungsi audit internal sesuai, memadai dan dapat digunakan secara efektif untuk mencapai rencana-rencana yang telah disetujui.
  - 4) Kebijakan dan prosedur.  
penanggung jawab fungsi audit internal harus menetapkan kebijakan dan prosedur sebagai pedoman bagi pelaksanaan kegiatan fungsi audit internal.
  - 5) Koordinasi.  
Penanggung jawab fungsi audi internal harus berkoordinasi dengan pihak internal dan eksternal organisasi yang melakukan pekerjaan audit untuk memastikan bahwa lingkup seluruh penugasan tersebut sudah memadai dan meminimalkan duplikasi.
  - 6) Laporan kepada pimpinan dan dewan pengawas.  
Penanggung jawab fungsi audit internal harus menyampaikan laporan secara berkala kepada pimpinan dan dewan pengawas mengenai perbandingan rencana dan realisasi yang mencakup sasaran, wewenang, tanggung jawab dan kinerja fungsi audit internal. Laporan ini harus memuat permasalahan mengenai risiko, pengendalian, proses *governance* dan hal lainnya yang dibutuhkan atau diminta oleh pimpinan dan dewan pengawas.
- b. Lingkup penugasan.  
Fungsi audit internal melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan proses pengelolaan risiko, pengendalian dan *governance*, dengan menggunakan pendekatan yang sistematis, teratur dan menyeluruh.

- 1) Pengelolaan risiko.  
Fungsi audit internal harus membantu organisasi dengan cara mengidentifikasi dan mengevaluasi risiko signifikan dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan pengelolaan risiko dan sistem pengendalian intern.
- 2) Pengendalian.  
Fungsi audit internal harus membantu organisasi dalam memelihara pengendalian intern yang efektif dengan cara mengevaluasi kecukupan, efisiensi dan efektivitas pengendalian tersebut, serta mendorong peningkatan pengendalian intern secara berkesinambungan.
  - a) Berdasarkan hasil penilaian risiko, fungsi audit internal harus mengevaluasi kecukupan dan efektivitas sistem pengendalian intern, yang mencakup *governance*, kegiatan operasi dan sistem informasi organisasi. Evaluasi sistem pengendalian intern harus mencakup:
    - (1) Efektivitas dan efisiensi kegiatan operasi.
    - (2) Keandalan dan integritas informasi.
    - (3) Kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku.
    - (4) Pengamanan aset organisasi.
  - b) Fungsi audit internal harus memastikan sampai sejauh mana sasaran dan tujuan program serta kegiatan operasi telah ditetapkan dan sejalan dengan sasaran dan tujuan organisasi.
  - c) Auditor internal harus mereviu kegiatan operasi dan program untuk memastikan sampai sejauh mana hasil-hasil yang diperoleh konsisten dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
  - d) Untuk mengevaluasi sistem pengendalian intern diperlukan kriteria yang memadai.
- 3) Proses *governance*.  
Fungsi audit internal harus menilai dan memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses *governance* dalam mencapai tujuan-tujuan berikut.
  - a) Mengembangkan etika dan nilai-nilai yang memadai di dalam organisasi.
  - b) Memastikan pengelolaan kinerja organisasi yang efektif dan akuntabel.

- c) Secara efektif mengkomunikasikan risiko dan pengendalian kepada unit- unit yang tepat di dalam organisasi.
  - d) Secara efektif mengkoordinasikan kegiatan dari dan mengkomunikasikan informasi di antara pimpinan, dewan pengawas, auditor internal dan eksternal serta manajemen. Fungsi audit internal harus mengevaluasi rancangan, implementasi dan efektivitas dari kegiatan, program dan sasaran organisasi yang berhubungan dengan etika organisasi.
- c. Perencanaan penugasan.
- Auditor internal harus mengembangkan dan mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan yang mencakup ruang lingkup, sasaran, waktu dan alokasi sumber daya.
- 1) Pertimbangan perencanaan.
 

Dalam merencanakan penugasan, auditor internal harus mempertimbangkan:

    - a) Sasaran dan kegiatan yang sedang direviu dan mekanisme yang digunakan kegiatan tersebut dalam mengendalikan kinerjanya.
    - b) Risiko signifikan atas kegiatan, sasaran, sumber daya dan operasi yang direviu serta pengendalian yang diperlukan untuk menekan dampak risiko ke tingkat yang dapat diterima oleh organisasi.
    - c) Kecukupan dan efektivitas pengelolaan risiko dan sistem pengendalian intern.
    - d) Peluang yang signifikan untuk meningkatkan pengelolaan risiko dan sistem pengendalian intern.
  - 2) Sasaran penugasan.
 

Sasaran untuk setiap penugasan harus ditetapkan.
  - 3) Ruang lingkup penugasan.
 

Agar sasaran penugasan tercapai, maka fungsi audit internal harus menentukan ruang lingkup penugasan yang memadai.
  - 4) Alokasi sumber daya penugasan.
 

Auditor internal harus menentukan sumber daya yang sesuai untuk mencapai sasaran penugasan. Penugasan staf harus didasarkan pada evaluasi atas sifat dan kompleksitas penugasan, keterbatasan waktu dan ketersediaan sumber daya.

- 5) Program kerja penugasan.  
Auditor internal harus menyusun dan mendokumentasikan program kerja dalam rangka mencapai sasaran penugasan. Program kerja harus menetapkan prosedur untuk mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi dan mendokumentasikan informasi selama penugasan. Program kerja ini harus memperoleh persetujuan sebelum dilaksanakan. Perubahan atau penyesuaian atas program kerja harus segera mendapat persetujuan.
- d. Pelaksanaan penugasan.  
Dalam melaksanakan audit, auditor internal harus mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi dan mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan.
    - 1) Mengidentifikasi Informasi.  
Auditor internal harus mengidentifikasi informasi yang memadai, andal, relevan dan berguna untuk mencapai sasaran penugasan.
    - 2) Analisis dan evaluasi.  
Auditor internal harus mendasarkan simpulan dan hasil penugasan pada analisis dan evaluasi yang tepat.
    - 3) Dokumentasi informasi.  
Auditor internal harus mendokumentasikan informasi yang relevan untuk mendukung simpulan dan hasil penugasan.
    - 4) Supervisi penugasan.  
Setiap penugasan harus disupervisi dengan tepat untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas dan meningkatnya kemampuan staf.
  - e. Komunikasi hasil penugasan.  
Auditor internal harus mengkomunikasikan hasil penugasannya secara tepat waktu.
    - 1) Kriteria komunikasi.  
Komunikasi harus mencakup sasaran dan lingkup penugasan, simpulan, rekomendasi dan rencana tindak lanjut.
      - a) Komunikasi akhir hasil penugasan bila memungkinkan memuat opini keseluruhan dan simpulan auditor internal.
      - b) Dalam komunikasi hasil penugasan, auditor internal perlu memberikan apresiasi terhadap kinerja yang memuaskan dari kegiatan yang direviu.

- c) Bilamana hasil penugasan disampaikan kepada pihak di luar organisasi, maka pihak yang berwenang harus menetapkan pembatasan distribusi dan penggunaannya.
  - 2) Kualitas komunikasi.

Komunikasi yang disampaikan, baik tertulis maupun lisan, harus akurat, objektif, jelas, ringkas, konstruktif, lengkap dan tepat waktu. Jika komunikasi final mengandung kesalahan dan kealpaan, penanggung jawab fungsi audit internal harus mengkomunikasikan informasi yang telah dikoreksi kepada semua pihak yang telah menerima komunikasi sebelumnya.
  - 3) Pengungkapan atas ketidakpatuhan terhadap standar.

Dalam hal terdapat ketidakpatuhan terhadap standar yang mempengaruhi penugasan tertentu, komunikasi hasil-hasil penugasan harus mengungkapkan:

    - a) Standar yang tidak dipatuhi.
    - b) Alasan ketidakpatuhan.
    - c) Dampak dari ketidakpatuhan terhadap penugasan.
  - 4) Penyampaian hasil-hasil penugasan  
Penanggung jawab fungsi audit internal harus mengkomunikasikan hasil penugasan kepada pihak yang berhak.
- f. Pemantauan tindak lanjut.  
Penanggung jawab fungsi audit internal harus menyusun dan menjaga sistem untuk memantau tindak lanjut hasil penugasan yang telah dikomunikasikan kepada manajemen. Penanggung jawab fungsi audit internal harus menyusun prosedur tindak lanjut untuk memantau dan memastikan bahwa manajemen telah melaksanakan tindak lanjut secara efektif, atau menanggung risiko karena tidak melakukan tindak lanjut.
- g. Resolusi penerimaan risiko oleh manajemen.  
Apabila manajemen senior telah memutuskan untuk menanggung risiko residual yang sebenarnya tidak dapat diterima oleh organisasi, penanggung jawab fungsi audit internal harus mendiskusikan masalah ini dengan manajemen senior. Jika diskusi tersebut tidak menghasilkan keputusan yang memuaskan, maka penanggung jawab fungsi audit internal dan manajemen senior harus melaporkan hal tersebut kepada pimpinan dan dewan pengawas organisasi untuk mendapatkan resolusi.



## E. Latihan Soal

1. Standar audit yang berlaku bagi APIP terdiri atas berapa kategori? Sebutkan satu persatu!
2. Apa alasan bahwa pertanggung-jawaban keuangan manajemen harus diperiksa oleh auditor yang independen? Apakah manajemen tidak mampu untuk menyajikan laporan pertanggungjawaban yang baik?
3. Jika suatu kantor/organisasi audit pemerintah menugaskan dua orang auditor yang baru lulus dari universitas dan belum pernah melaksanakan audit (namun memiliki nilai akademis yang tinggi) untuk melaksanakan suatu penugasan audit, apakah penugasan ini telah memenuhi standar umum APIP? Apa alasan Saudara?
4. Apa saja yang harus dimiliki auditor untuk memenuhi standar umum yang pertama (keahlian dan pelatihan)?
5. APIP dan para auditornya harus senantiasa mewaspadaai setiap kendala yang dapat mempengaruhi independensi dalam audit yang sedang dilakukannya, baik kendala pribadi maupun kendala eksternal. Harap Saudara jelaskan apa saja kendala pribadi dan kendala eksternal tersebut!
6. Dalam suatu penugasan audit, Saudara menemukan bahwa di dalam sistem pengelolaan bahan baku terdapat kelemahan di mana setiap pengeluaran bahan baku tidak didasarkan pada bon pengeluaran barang, namun hanya berdasarkan nota telepon dari kepala bagian produksi. Dalam hal ini, apa reaksi Saudara? Apakah langsung memberikan instruksi kepada kepala gudang untuk memperbaiki kelemahan tersebut? Jelaskan alasan Saudara!
7. Sistem kendali mutu yang memadai meliputi suatu pengujian atas sejumlah sampel kegiatan pelaksanaan audit secara sistematis. Pengujian ini dimaksudkan untuk menentukan apa?
8. Supervisi, berupa bimbingan dan pengawasan terhadap para asisten, diperlukan untuk mencapai tujuan audit dan menjaga mutu audit. Supervisi harus dilakukan dalam semua penugasan tanpa memandang tingkat pengalaman auditor yang bersangkutan. Supervisi ini dilakukan untuk memastikan apa saja?
9. Sebutkan jenis-jenis bukti audit!
10. Apa yang dimaksudkan dengan bukti relevan dan bukti kompeten?
11. Apa saja yang harus didokumentasikan dalam kertas kerja audit (KKA)?
12. Apa tujuan disusunnya kertas kerja audit?
13. Agar dapat memenuhi tujuannya, KKA harus memenuhi syarat-syarat tertentu. Sebutkan syarat-syarat tersebut!

14. Dalam standar pelaporan disebutkan bahwa temuan dan simpulan yang disampaikan kepada auditan harus dikemukakan secara objektif. Apa maksudnya?
15. Unsur-unsur apa saja yang harus ada dalam setiap temuan hasil pemeriksaan?
16. Apa lingkup penilaian sistem pengendalian intern dalam audit operasional?
17. APIP melakukan audit dengan standar audit sendiri, berarti APIP dalam menjalankan tugas auditnya tidak mengikuti standar audit yang telah ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Benarkah pernyataan ini? Jelaskan jawaban Saudara!
18. Banyak temuan hasil pemeriksaan APIP yang tidak ditindaklanjuti oleh auditan, sehingga akumulasinya sangat material. Hal ini di samping menimbulkan citra negatif terhadap keberhasilan pengawasan, juga menimbulkan beban administrasi yang tidak ringan. Sebagai bahan diskusi, apa saja penyebab tidak ditindaklanjutinya temuan hasil pemeriksaan dalam kaitannya dengan standar audit?
19. Bentuk dan isi laporan harus disusun sedemikian rupa, sehingga memenuhi tujuan audit, jelas, mudah dimengerti, lengkap dan objektif. Bentuk dan isi laporan audit tersebut sekurang-kurangnya harus mencakup hal-hal apa saja?
20. Menurut standar audit, apa yang harus dilakukan oleh auditor jika mendapatkan temuan yang berindikasi melawan hukum?



## DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A., Alvin, R. J. E., Mark, S., & Beasley, A. (2003). *Assurance Service: An Integrated Approach*. USA: Pearson Education, Inc.
- Gramling, A. A., & Ramamoorti, S. (2003). *Research opportunities in internal auditing*. Institute of Internal Auditors.
- Mardiasmo. (2012). *Good governance implementation and international alignment: the case of regional governments in Indonesia*. Queensland University of Technology.
- Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara., (2004). <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjWxrKeif7eAhVYfysKHcHWAOWQFjAAegQICRAC&url=https%3A%2F%2Fwww.ojk.go.id%2Fid%2Fkanal%2Fpasar-modal%2Fregulasi%2Fundang-undang%2FDocuments%2FPages%2Fundang-undang-nomo>
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal auditing: history, evolution, and prospects*.
- Sawyer, L. B. (1993). Why internal auditing? *Internal Auditor*, 50(6), 43–49.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara  
Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional.

Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat.

Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah.

Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

Peraturan Kementerian Dalam Negeri Nomor 77 Tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah



## TENTANG PENULIS



**Dr. DADANG SUWANDA, SE., MM., M.Ak., Ak., CA.**

Memulai pekerjaan pada Direktorat Jenderal Pengawasan Keuangan Negara Departemen Keuangan pada Februari 1983, Perwakilan BPKP Propinsi Sumatera Barat, Perwakilan BPKP Propinsi Jawa Barat dan BPKP Pusat. Diperbantukan pada Inspektorat Jenderal Kementerian Dalam Negeri sejak Tahun 2005 sampai 2013 sebagai Auditor Ahli Madya serta berbagai jabatan struktural, yaitu Kepala Bagian Administrasi dan Tata Usaha Pengaduan, Kepala Bagian Umum, Kepala Bagian Evaluasi Laporan dan Hasil Pengawasan serta terakhir sebagai pejabat eselon IIa menjadi Inspektur Wilayah III. Pernah pula diperbantukan pada Yayasan Purna Bakti sebagai Staf Ahli dan Direktur Umum pada PT. Selaras Griya Adigunatama (pengelola Pasar Induk Tanah Tinggi Tangerang). Sejak tahun 2007 sampai sekarang, pengajar/widyaiswara tidak tetap pada Badan Diklat/ Pusat Pengembangan SDM Kementerian Dalam Negeri. Sejak Agustus 2013 sampai sekarang sebagai Dosen Tetap di IPDN dengan spesifikasi pada Bidang Keuangan, Audit dan Akuntansi Pemerintah Daerah. Sejak Oktober 2018 sampai September 2021 menjabat sebagai Kepala Pusat

Penjaminan Mutu Penelitian dan Pengabdian Masyarakat, setelah itu menjabat sebagai Ketua Satuan Pengawas Intern (SPI) IPDN. Aktif sebagai pembicara dan narasumber pada acara pelatihan, seminar dan workshop tingkat nasional dan daerah yang berkaitan dengan penyelenggaraan pemerintah daerah, Tim penyusun modul di Deputi Pelayanan Publik Kementerian PAN RB pada tahun 2019. Sejak tahun 2019 sampai 2021 menjadi Staf Ahli Sekretaris Jenderal Dewan Perwakilan Daerah Republik Indonesia (DPD-RI).

### Buku-Buku yang telah dipublikasikan

No	Judul	Penerbit	Tahun
1	Strategi Mendapatkan Opini WTP Laporan Keuangan Pemda	PPM Jakarta	2013
2	Optimalisasi Pengelolaan Aset/Barang Milik Daerah	PPM Jakarta	2013
3	Panduan Praktis Implementasi Penyelenggaraan SPIP Pemerintah Daerah	PPM Jakarta	2013
4	Menyusun Standard Operating Procedures Lembaga Pemerintah Berbasis SPIP	PPM Jakarta	2014
5	Dana Hibah dan Bantuan Sosial	PPM Jakarta	2014
6	Kebijakan Akuntansi Berbasis Akrua Berpedoman pada SAP	PT Remaja Rosdakarya Bandung	September 2014
7	Sistem Akuntansi Akrua Pemerintah Daerah Berpedoman SAP Berbasis Akrua	PPM Jakarta	2015
8	Bagan Akun Standar Sistem Akuntansi Aktual Pemerintah Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Juni 2015
9	Factors Affecting Quality Of Local Government's Financial Statements	Lambert Academic Publishing Saabrucken Germany	Juli 2015

No	Judul	Penerbit	Tahun
10	Dasar-Dasar Akuntansi Akrual Pemerintah Daerah	PT Ghalia Indonesia	Maret 2016
11	Penguatan Pengawasan DPRD untuk Pemerintahan Daerah yang Efektif	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Maret 2016
12	Optimalisasi Fungsi Penganggaran DPRD dalam Penyusunan PERDA APBD	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Mei 2016
13	Peningkatan Fungsi DPRD dalam Penyusunan Perda yang Responsif	PT Remaja Rosdakarya Bandung	September 2016
14	Peran Pengawasan DPRD Terhadap LKPJ dan LPP APBD/LKPD <i>Audited</i> Serta TLHP BPK	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2017
15	Panduan Penerapan Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Februari 2017
16	Panduan Penerapan Kebijakan Akuntansi Akrual Pemerintah Daerah	Penerbit Ghalia Bogor	2017
17	Reviu Rencana Kerja Anggaran Pemerintah Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2018
18	Manajemen Risiko Pengelolaan Keuangan Daerah sebagai Upaya Peningkatan Transparansi dan Akuntabilitas Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Mei 2019
19	Good Governance Pengelolaan Keuangan Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	September 2019
20	Manual Aplikasi Sistem Informasi Keuangan Daerah Berbasis Akrual (e-KEUDA)	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2019

No	Judul	Penerbit	Tahun
21	Forum Konsultasi Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2020
22	Sistem Informasi Pelayanan Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2020
23	Dasar-Dasar Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrua	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Februari 2020
24	Teknis Penyusunan Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Maret 2020
25	Panduan Penyusunan Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD)	Putra Galuh Publisher	Agustus 2020
26	Pedoman Pelaksanaan Reviu Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (LPPD)	PT Remaja Rosdakarya Bandung	September 2020
27	Panduan Teknik Aplikasi Sistem Informasi Barang E-KEUDA	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Desember 2020
28	Mal Pelayanan Publik Percepatan peningkatan Kualitas Inovasi Layanan Masyarakat	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2021
29	Penyusunan Standar Pelayanan Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Februari 2021
30	Reviu RPJMD dan Restra SKPD	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Agustus 2021
31	Kodifikasi Peraturan Desa: Penyelenggaraan Pemerintahan dan Kewenangan Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021



No	Judul	Penerbit	Tahun
32	Kodifikasi Peraturan Desa: Pembangunan Desa serta Pengadaan Barang dan Jasa Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021
33	Kodifikasi Peraturan Desa: Administrasi dan Aset Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021
34	Kodifikasi Peraturan Desa: Pengelolaan dan Pengawasan Keuangan Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021
35	Kodifikasi Peraturan Desa: Pengelolaan Dana Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021
36	Faktor-Faktor yang Memengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah untuk Mendapatkan Opini WTP dari BPK	CV Cendekia Bandung	Februari 2022
37	Strategi Manajemen Keuangan Daerah Berbasis Risiko dalam Meningkatkan Akuntabilitas dan Transparansi Sektor Publik	CV Cendekia Bandung	Februari 2022
38	Grand Design Pembangunan Kependudukan	CV Bimedia Bandung	April 2022
39	Inovasi Pelayanan pada Organisasi Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Juni 2022
40	Optimalisasi Pengelolaan Barang Milik Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Agustus 2022
41	Inovasi Pelayanan Melalui Mal Pelayanan Publik	CV Bimedia Bandung	September 2022

No	Judul	Penerbit	Tahun
42	Government and Financial Management Papers	CV Bimedia Bandung	Oktober 2022
43	Strategi Optimalisasi Penilaian Pajak	Cipta Media Nusantara	Desember 2022
44	Praktikum Pengendalian Intern Modul 1	CV Cendekia Bandung	Maret 2023
45	Praktikum Pengendalian Intern Modul 2	CV Cendekia Bandung	April 2023
46	Praktikum Pengendalian Intern Modul 3	CV Cendekia Bandung	Mei 2023

### Publikasi Jurnal Internasional yang ditulis

No	Judul	Issue	Publisher	Index	Website
1	Factors Affecting Quality of Local Government Financial Statement To Get Unqualified Opinion (WTP) of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK)	Volume 6 No 4 Tahun 2015	Jurnal The International Institute of Science, Technology and Education (IISTE)	OJS	<a href="https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/19978">https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/19978</a>
2	Regional Performance Allowances Instrument Improving Performance of Government Employees	Volume 7, Issue 4, April 2019	International Journal of Economics, Commerce and Management (IJECM), United Kingdom	OJS	<a href="http://ijecm.co.uk/volume-vii-issue-4/">http://ijecm.co.uk/volume-vii-issue-4/</a>

3	Integrated Career Pattern Hope of Bureaucration In The Future	Volume 8, Issue 05 May 2019	International Journal of Scientific & Technology Research (IJSTR)	Terindeks Scopus	<a href="http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-0419-20153">http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-0419-20153</a>
4	The Effect of Sectoral Economic On Employment Absorption and Poverty Level In The West Nusatenggara Province	Volume 9, Issue 01, Januari 2020	International Journal of Scientific & Technology Research (IJSTR)	Terindeks Scopus	<a href="http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-0120-27987">http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-0120-27987</a>
5	Recruitment of Prospective Civil Servants Towards World Class Bureaucracy In Indonesia	Volume 9, Issue 01 May 2020	International Journal of Scientific & Technology Research (IJSTR)	Terindeks Scopus	<a href="http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-1219-26368">http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-1219-26368</a>
6	Idea Formats for Selection Regional Heads in The Future as a Democracy setherment Requitment in Indonesia	Volume 10, Juni 2020	International Journal of Scientic and Research publication	OJS	<a href="http://www.ijsrp.org/research-paper-0620.php?rp=P10210090#citation">http://www.ijsrp.org/research-paper-0620.php?rp=P10210090#citation</a>
7	The Fiscal Capacity of The Autonomous Region (DOB) In Increasing Economic Growth and Eradication of The Poor	Volume 12, Nomor 1, Mei 2020	Jurnal Bina Praja Research and Development Agency Minister of Home Affairs Republic of Indonesia	Sinta 2	<a href="http://jurnal.kemendagri.go.id/index.php/jbp/article/view/681">http://jurnal.kemendagri.go.id/index.php/jbp/article/view/681</a>
8	Decentralization of Fiscall Asymmetric for Community Well Being: Evidence From Aceh Propince, Indonesia	Volume 12, Issue No 06, 2020	Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems	Terindeks Scopus	<a href="https://www.jardcs.org/abstract.php?id=5933">https://www.jardcs.org/abstract.php?id=5933</a>
9	Risk Management Solution in Local Government Financial Management	Volume 27 No 3 Tahun 2020	Ayer Journal	Scopus Q2	<a href="http://ayerjournal.com/index.php/ayer/article/view/116">http://ayerjournal.com/index.php/ayer/article/view/116</a>
10	Regional Government Management Control in The Implementation of Risk Governance	Volume 12 No 3 tahun 2020	Oceanide Jounal	Scopus Q3	<a href="http://oceanidenetne.net/index.php/o/article/view/68">http://oceanidenetne.net/index.php/o/article/view/68</a>

11	Performance Model of Auditors and Supervisors in the Inspectorates Government Indonesia	Volume 63 Issue no. 3 tahun 2020	Solid State Technology	Scopus Q4	<a href="http://www.solidstate technology.us/index.php/ JSST/ article/ view/4272">http://www.solidstate technology.us/index.php/ JSST/ article/ view/4272</a>
12	Human Resource Development in Local Governments: Inscreased Transparency and Public Accountability	Volume 8 No 1 tahun 2021	Jurnal of Asian Finance, Economics and Business	Scopus Q2	<a href="http://www.koreascience.or.kr/article/ JAKO2021005 69475376. view?orgId= kodisa">www.koreascience.or.kr/article/ JAKO2021005 69475376. view?orgId= kodisa</a>
13	The Implementation of Performance-Based Budgeting Through A money Follow Program in Impressing Budget Corruption	Volume 21 No 2 tahun 2021	Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi	Sinta 4	<a href="http://ji.unbari.ac.id/index.php/ ilmiah/article/ view/1576">http://ji.unbari.ac.id/index.php/ ilmiah/article/ view/1576</a>
14	Kepemimpinan dalam Peningkatan Kualitas Pelayanan Publik di Daerah	Volume 21 No 3 tahun 2021	Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi	Sinta 4	<a href="http://ji.unbari.ac.id/index.php/ ilmiah/article/ view/1751">http://ji.unbari.ac.id/index.php/ ilmiah/article/ view/1751</a>
15	Leadership in the Quality Public Service Improvement	Volume 6 tahun 2021	Jurnal Linguistic and Culture Review	Scopus Q4	<a href="https://lingcure.org/index.php/ journal/article/ view/2027">https://lingcure.org/index.php/ journal/article/ view/2027</a>
16	The Suistainability of Papua and West Papua Special Autonomy Fund (SAF) in Assymmentric Decentralization	Volume 6 No. 4 tahun 2022	Journal of Pasifive School Psychology	Scopus Q2	<a href="http://www.journalppw.com/index.php/jpsp/ article/ view/6971">http://www.journalppw.com/index.php/jpsp/ article/ view/6971</a>
17	Optimalisasi Penilaian dan Reguilation Pajak Korporasi untuk Meningkatkan Penerimaan Pendapatan Negara	Volume 6 No 2 tahun 2022	Journal of Economics and Business LPM Unbari Jambi	Sinta 3	<a href="http://ekonomis.unbari.ac.id/index.php/ ojsekonomis/ article/ view/688">http://ekonomis.unbari.ac.id/index.php/ ojsekonomis/ article/ view/688</a>

18	Ketidakpatuhan Wajib Pajak dalam Aksi Korporasi yang Berpotensi Menurunkan Penerimaan Pajak Negara.	Volume 6 No 2 tahun 2022	Journal of Economics and Business LPM Unbari Jambi	Sinta 3	<a href="http://ekonomis.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/689">http://ekonomis.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/689</a>
19	Optimization of Corporate Tax Assessment to Increase State Income Revenue.	Volume 7 No 1 tahun 2023	Jurnal Linguistic and Culture Review	Sinta 3	<a href="http://ekonomis.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/1058">http://ekonomis.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/1058</a>
20	Effect of Tacid Knowledge on Student Self Determination in Indonesia: A Mixed - Methodes Study.	ID 6122 547	Journal of Governance	Scopus Q2	<a href="https://www.hindawi.com/journals/edri/2023/6122547/">https://www.hindawi.com/journals/edri/2023/6122547/</a>

### Publikasi Prosiding yang Ditulis

No	Judul
1	<i>The effect of asset management to increase the local government financial reports (2015, Universiti Selangor Malaysia).</i>
2	<i>Fiscal reform (taxation) on local government and the new administrative duties (2015, 1st APG/Asian Public government forum on local finance management – OECD/the Organization for Economic Co-operation and Development.</i>
3	<i>Transformasi Proses Bisnis dan Strategi Penerapannya dalam Sistem Pajak Online di Kota Semarang (2022, Prosiding Seminar Hasil Penelitian Dosen IPDN).</i>

### Publikasi Artikel Nasional

No	Judul
1	<i>Strategi Pemda meraih opini WTP, Majalah Triwulanan Edisi Khusus HUT ke 30 Warta Pengawasan BPKP, Maret 2014</i>
2	<i>Reformasi Fiskal (Perpajakan) Pada Pemerintah Daerah Dan Tugas Administrasi Yang Baru, Jurnal Ekonomi dan Keuangan Publik, IPDN. Juni 2015</i>
3	<i>Mewujudkan Tujuan Desentralisasi, Media online Amunisi News. <a href="http://amunisinews.com">http://amunisinews.com</a>. Oktober 2017</i>

No	Judul
4	<i>Dari Buku hingga Asas Desentralisasi</i> , Media online Amunisi News. <a href="http://amunisinews.com">http://amunisinews.com</a> . Oktober 2017
5	<i>Konseptor Administrasi Pemerintah Daerah</i> , Media online Harnas News. <a href="http://harnasnews.com">http://harnasnews.com</a> . Oktober 2017
6	<i>Menilik Problematika Pengelolaan Keuangan Daerah Dan Desa, deteksi online</i> , <a href="http://deteksionline.com">http://deteksionline.com</a> , November 2017.
7	Aset Daerah Harus Cermat dalam Pengelolaan, Fakta Hukum. <a href="http://www.faktahukum.co.id/dadang-suwanda-aset-daerah-harus-cermat-dalam-pengelolaan/">http://www.faktahukum.co.id/dadang-suwanda-aset-daerah-harus-cermat-dalam-pengelolaan/</a> November 2017
8	<i>Problematika Pengelolaan Keuangan Daerah Dan Desa</i> , Media online Harnas News. <a href="http://harnasnews.com">http://harnasnews.com</a> . Desember 2017
9	<i>Lampu Kuning Keuangan Pemerintah Daerah</i> , Opini koran Tempo 8 Februari 2021. <a href="https://koran.tempo.co/read/462159/lampu-kuning-keuangan-pemerintahan-daerah">https://koran.tempo.co/read/462159/lampu-kuning-keuangan-pemerintahan-daerah</a>



**Dr. Halilul Khairi, S.Sos., M.Si.**, Dekan Fakultas Pemerintahan IPDN Kementerian Dalam Negeri, menempuh pendidikan SI Beasiswa pada Sekolah Tinggi Pemerintahan Dalam Negeri (STPDN) tahun 1992, S2 Magister Administrasi Publik Universitas Gadjah Mada tahun 2002, S3 Beasiswa Program Doktor Ilmu Sosial Kajian Utama Ilmu Pemerintahan Universitas Padjadjaran tahun 2009. Jabatan yang pernah diembah menjadi

Camat Pembantu Pematang tiga tahun 1995-1998, Kasubbag Protokol Setda Kabupaten Bengkulu Utara tahun 1998-2000, Kasubbag Rumah Tangga Setda Kabupaten Bengkulu Utara tahun 2000, Direktur PDAM Bengkulu Utara tahun 2002-2005, Dosen Institut Pemerintahan Dalam Negeri tahun 2012-sekarang, Kepala LPM Institut Pemerintahan Dalam Negeri tahun 2019-2020. Sering mengikuti Pendidikan dalam Jabatan serta menjadi TIM Ahli.

## PENDIDIKAN DALAM JABATAN

No	Nama Pendidikan	Lembaga Penyelenggara	Tahun
1	Diklat Kepemimpinan Kelurahan	Bandiklat Depdagri	1994
2	Diklat Administrasi Umum (ADUM)	Bandiklat Provinsi Bengkulu	1996
3	Diklat Administrasi Umum Lanjutan (ADUMLA)	Bandiklat Bengkulu	1998
4	Diklat TOT Diklatpim Tingkat III	Bandiklat Depdagri	2002
5	Diklat Teknis Perencanaan dan Penganggaran berbasis Kinerja	Ditjen BAKD Depdagri	2003
6	Diklat Pengadaan Barang/Jasa Instansi Pemerintah	Bappenas	2003
7	Diklat TOT Peningkatan Kapasitas Camat	Bandiklat Depdagri	2006
8	<i>Short Course on E-Government and Public Service</i>	Renmin University Tiongkok	2015
9	Getting That Selection Right	KASN	2017
10	Studi Referensi Pemerataan Pembangunan Daerah Pada Pemerintah Kota Marseille Prancis	Komite 1 DPD RI dan Konjen Indonesia di Marseille	2019
11	Studi Referensi Federalisme dan Desentralisasi Pada Pemerintahan Amerika Serikat	Komite 1 DPD RI dan Kedubes RI di Washington DC	2022

## PENGALAMAN TIM

No	Jabatan	Yang Memperkerjakan	Tahun
1	Tim Ahli Penyusunan RUU Daerah Khusus Jakarta	Mendagri/DPD RI	2023
2	Anggota Tim Evaluasi Kinerja Pemerintahan Daerah	Mendagri	2023
3	Tim Ahli Penyusunan RUU Pemerintahan Aceh	DPD RI	2022

No	Jabatan	Yang Memperkerjakan	Tahun
4	Ketua Tim Ahli Penyusunan Renstra Rumah Sakit Koja DKI Jakarta	Direktur RSUD Koja	2022
5	Tim Penyusunan Naskah Akademik dan Raperda Penyidik Pegawai Negeri Sipil DKI Jakarta	Satpol PP DKI Jakarta	2022
6	Tim Pakar Penyusunan RUU Hubungan Keuangan Pusat dan Daerah	Menteri Keuangan RI	2021-2022
7	Ketua Tim Penelitian Unggulan Collaborative Governance Dalam Penanggulangan Kebakaran Hutan	IPDN	2021
8	Tim Ahli Penyusunan Perubahan UU Desa	DPD RI	2021
9	Tim Penyusunan Kajian Pengelolaan PKJ TIM Jakarta	Dinas kebudayaan DKI Jakarta	2021
10	Tim Ahli Penyusunan RUU Pemilihan Kepala Daerah	DPD RI	2020
11	Tenaga Ahli Fasilitasi Penyusunan Rencana Aksi Reformasi Birokrasi Ditjen Bina Marga	Ditjen Bina Marga	2020
12	Tenaga Ahli Fasilitasi Penilaian Mandiri Reformasi Birokrasi Ditjen Bina Marga	Ditjen Bina Marga	2019
13	Tim Ahli Penyusunan RUU Wilayah Negara	DPD RI	2019
14	Ketua Tim Penyusunan Budaya Organisasi Ditjen Bina Marga	Ditjen Bina Marga	2018
15	Ketua Tim Ahli Penyusunan RUU Percepatan Pembangunan Daerah Tertinggal	DPD RI	2018
16	Tim Kajian Kebijakan Bidang Evaluasi Pemerintahan Daerah	World Bank	2018
17	Ketua Tim Penyusunan Budaya Organisasi Ditjen Bina Marga	Ditjen Bina Marga	2018
18	Tenaga Ahli Ketua DPD RI	DPD RI	2017



No	Jabatan	Yang Memperkerjakan	Tahun
19	Tim Ahli Penyusunan dan Pembahasan PP Tindak Lanjut UU No 23 Tahun 2014 (Termasuk PP No 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah)	Mendagri	2015-2018
20	Tim Penyusunan Rencana Aksi Reformasi Birokrasi Kabupaten Bekasi	Pemda Kabupaten Bekasi	2014
21	Tim Penyusunan Standar Kompetensi Pemerintahan	BPSDM Kemendagri	2013
22	Tim Ahli Penyusunan Naskah Akademik dan Draft revisi UU No 32/2004 Pemerintahan Daerah	Mendagri	2010-2012
23	Tim Pakar Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah	Mendagri	2009-2012
24	Ahli Pemerintahan Pada <i>Provincial Governance Strengthening Project</i>	UNDP	2010-2012
25	<i>National Technical Adviser</i> Pada <i>Aceh Government Transformation Project</i>	UNDP	2008-2010
26	Tim Ahli Penyusunan Kelembagaan Kementerian PUPR	Setjen Kemen PUPR	2009
27	Ahli Pemerintahan Pada <i>Sustainable Capacity Building Development</i>	ADB	2009



**Dr. MARJA SINURAT, M.Pd., MM.** Penulis lahir di Pangururan, Kab. Samosir pada tanggal 19 Januari 1969. Sekarang bertugas sebagai Dosen pada Fakultas Manajemen Pemerintahan IPDN Kementerian Dalam Negeri sejak tahun 2013. Beralamat di Jl.Kresek Indag Gg.H.Nelly No.123A RT/RW: 02/03 Kel. Kalisari Kec. Pasar Rebo - Jakarta Timur, HP. 0813 8663 4320 dan E-mail: dr.marjasinurat@yahoo.com. Sebelumnya, bertugas sebagai Dosen Akuntansi (Dpk) Kopertis Wilayah

I (Medan) NAD-Sumatera Utara Dep. Pendidikan Nasional (1993-2005), tahun 2006 pindah ke Dep. Dalam Negeri sekarang Kementerian Dalam Negeri. Selain di IPDN sebelumnya juga telah aktif mengajar dan membimbing pada Prog Magister PPS LPMI Jakarta (2006- sekarang). Sebelum kembali menjadi dosen, menduduki Widyaiswara (2006-2009) Badan Diklat dan Jabatan Struktural Kasubid Akuntansi Lingkup I Pusat Adm Keuangan dan Pengelolaan Aset (AKPA) Setjen Kemdagri (2009-2010), Kabid. Analisis Perekonomian Pusat Kajian Kebijakan Strategik (JAKSTRA), Setjen Kemdagri (2010-2012), Ka.Unit Perpustakaan PPs IPDN Kemdagri (2018-2020), dan Ka.Prodi Keuangan Publik FMP IPDN Kemdagri (2020-sekarang). Sebagai dosen dengan spesifikasi Manajemen Keuangan, mengampu mata kuliah Bank dan Moneter, Teori Pembangunan, Keuangan Pusat dan Daerah, dan Akuntansi Keuangan Daerah pada Program D4, Program S1, Program Profesi, dan Program PPs S2 dan S3. Dalam lingkup tugas Kemdagri secara khusus tentang Keuangan Daerah menjadi penulis modul (Perencanaan & Penganggaran Pembangunan (2008), Penatausahaan Bendahara (2009), Akuntansi Keuangan Daerah (2009), Reviu LKPD (2010)), pengembang kurikulum diklat (Keuangan dan Pembangunan), dan narasumber Diklat Keuangan Badan Diklat Kemdagri maupun Diklat Keuangan yang diselenggarakan Provinsi & Kab/Kota di Indonesia (termasuk DPRD Prov dan Kab/Kota dalam bidang Pembangunan dan Keuangan Daerah).

Setelah pendidikan umum, melanjutkan pendidikan pada Jur. Pendidikan Dunia Usaha Prog.Studi Pend. Akuntansi (S1-1992), FPIPS IKIP Medan, Prog. Magister Manajemen Pendidikan (S2-1997) PPS IKIP Jakarta, dengan prestasi yang diraih memperoleh penghargaan mengikuti Program Doktor tanpa seleksi dengan pilihan Doktor Teknologi Pendidikan (S3-2001 dengan Predikat Berprestasi dengan Doktor Termuda) PPS UNJ Jakarta, dan sembari mengikuti Pendidikan Program Dokot mengingat tugas pada Perguruan Tinggi program studi Akuntansi sekaligus juga mengikuti Prog. Magister Manajemen Keuangan pada Lembaga Pengembangan Manajemen Indonesia (S2-2002), PPS LMPI Jakarta.

Tanggung jawab sebagai dosen telah melakukan penelitian: Penyusunan Sistem Akuntansi KPUM Medan (1995), Aplikasi *Analisis Activity Base Costing (ABC) System* pada PT.Dongha Perkas (2001), Keberhasilan Pemegang Kas Menyelesaikan Tugas sesuai dengan Perubahan Akuntansi Keuangan Daerah (2004), Dampak Reviu LKPD dalam Perolehan Opini Laporan Keuangan (2010), Optimalisasi Pemanfaatan Aset Pemda (2012),

dan menulis Buku Pegangan: Perencanaan, Penganggaran, Pelaporan dan Evaluasi Pembangunan Daerah, Asosiasi Perencana Pemerintah Indonesia (AP2I) Bappenas (2010) dan Reviu Laporan Keuangan Pemda (2015), Akuntansi Keuangan Daerah Berbasis Akrual (2016), Perencanaan dan Penganggaran Daerah (2017), Akuntansi Keuangan Daerah (2018) serta tulisan pada Media Diklat: Membangun Profesionalisme Aparatur, "Peran SPI dalam Menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah", Edisi XI Des 2013, dan "Reviu Kesesuaian Lap Keu Pemerintah Daerah (LKPD) dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)", Edisi XIII 2014, Jakarta.