

**Dr. DADANG SUWANDA, S.E., M.M., M.Ak., Ak., CA.**  
**Drs. H. UJUD RUSDIAN, M.Si.**  
**ANDI AHNI ALFISYAHR HAMID, S.STP., M.M.**

# **DASAR-DASAR AUDIT LAPORAN KEUANGAN**



**MODUL 2**

*cendekia*



## **DASAR-DASAR AUDIT LAPORAN KEUANGAN MODUL 2**

Copyright © 2023, Dadang Suwanda, H. Ujud Rusdia, Andi Ahni Alfisyahr Hamid

ISBN 978 625 5466 54 5 (Jilid Lengkap)

ISBN 978 625 5466 56 9

Penulis : Dr. Dadang Suwanda, S.E., M.M., M.Ak., Ak., AC.  
Drs. H. Ujud Rusdia, M.Si.  
Andi Ahni Alfisyahr Hamid., S.STP., M.M.  
Editor : Yudi Prihanto Santoso, S.E.  
Layout &  
Desain Cover : Gede Lanang Nur Baihaqi

Cetakan Pertama, Juli 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 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 2 dari buku paket dasar-dasar audit laporan keuangan yang menginformasikan tentang audit laporan keuangan, perencanaan audit, dan pelaksanaan audit, tentu saja modul ini tidak terlepas dari kesalahan dan tentunya modul ini masih jauh dari sempurna. Karena itu 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, Juli 2023

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

**Drs. H. Ujud Rusdia, M.Si,**

**Andi Ahni Alfisyahr Hamid, SSTP, 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     AUDIT LAPORAN KEUANGAN</b>	1
A. Pengertian Audit Laporan Keuangan.	1
B. Tujuan Audit Laporan Keuangan	3
C. Fungsi dan Manfaat Audit Laporan Keuangan	5
D. Tahapan Audit Laporan Keuangan	7
E. Latihan Soal	13
<b>BAB II    PERENCANAAN AUDIT</b>	15
A. Perencanaan Audit	15
B. Pemahaman Atas Sistem Akuntansi Keuangan Sektor Publik	16
C. Survei Pendahuluan (SP)	16
D. Penetapan Tujuan dan Lingkup Audit	27
E. Pemahaman Proses Kerja Auditee	29

F.	Identifikasi dan Penilaian Risiko	30
G.	Identifikasi Pengendalian Kunci.	37
H.	Evaluasi Pengendalian	39
I.	Penyusunan Program Kerja Audit	50
J.	Pengalokasian Sumber Daya	57
K.	Latihan Soal	57
<b>BAB III</b>	<b>PELAKSANAAN AUDIT</b>	<b>59</b>
A.	Pelaksanaan Audit	59
B.	Pengujian Substantif dan Pengumpulan Bukti	59
C.	Pengembangan Temuan dan Rekomendasi	111
D.	Latihan Soal	117
<b>DAFTAR PUSTAKA</b>		<b>121</b>
<b>TENTANG PENULIS</b>		<b>123</b>



## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1.	Tujuan Audit Laporan Keuangan.	4
Gambar 1.2.	Tahapan Audit menurut A. A. Arens & Loebbecke (1976)	10
Gambar 1.3.	Alur Kerja Audit Internal Bidang Keuangan	13
Gambar 2.1.	Pengendalian Mitigative dan Preventive	34
Gambar 2.2.	Peta Risiko	36
Gambar 2.3.	Peta Risiko, <i>Inherent Risk</i> dan <i>Residual Risk</i>	37
Gambar 2.4.	Program Audit	51
Gambar 3.1.	Contoh Hubungan PKA dengan KKA	61
Gambar 3.2.	Hubungan antar jenis KKA	63
Gambar 3.3.	Format KKA	68
Gambar 3.4.	Daftar Isi KKA	71
Gambar 3.5.	BAP Kas	98
Gambar 3.6.	Pendukung BAP Kas	99
Gambar 3.7.	Berita Acara Pemeriksaan Fisik untuk Persediaan/Inventaris	100
Gambar 3.8.	Daftar Pendukung BAP Fisik (Untuk Persediaan/Inventaris)	101
Gambar 3.9.	Contoh Teknik <i>Audit Vouching</i>	104
Gambar 3.10.	Contoh Teknik <i>Audit Trasir</i>	105

# DAFTAR TABEL

Tabel 1.2.	Proses Audit Laporan Keuangan	7
Tabel 2.1.	Alur Pikir Pengembangan PAO menjadi TAO melalui SP	21
Tabel 2.2.	Contoh KK-SP Ringkasan Informasi Hasil Survei Pendahuluan	25
Tabel 2.3.	Identifikasi Risiko	32
Tabel 2.4.	Contoh Format Hasil Identifikasi Risiko	32
Tabel 2.5.	Contoh Format Hasil Penilaian Risiko	35
Tabel 2.6.	Contoh Kasus Peta Risiko	36
Tabel 2.7.	Contoh Kasus Pengendalian	38
Tabel 2.8.	Alur Pikir Pengembangan TAO menjadi FAO Melalui Evaluasi SPM	49
Tabel 2.9.	Format PKA Sesuai Dengan Tingkat Kemajuan Audit	52
Tabel 3.1.	Tujuan Audit Dari POA Hingga Menjadi FAO	74
Tabel 3.2.	Contoh Dokumentasi Observasi/Pengamatan	97
Tabel 3.4.	Contoh Teknik Audit <i>Footing</i>	103
Tabel 3.5.	Contoh Teknik <i>Cross Footing</i>	103





## BAB I

# AUDIT LAPORAN KEUANGAN

## A. Pengertian Audit Laporan Keuangan.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Keuangan Negara dan Standar Pemeriksaan Keuangan menyebutkan bahwa pengertian audit keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*), apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi atau basis akuntansi komprehensif yang berlaku umum di Indonesia. Audit keuangan adalah pemeriksaan yang menjamin bahwa sistem akuntansi dan pengendalian keuangan berjalan secara efisien dan tepat serta transaksi keuangan diotorisasi serta dicatat secara benar. Sementara itu, menurut beberapa pendapat ahli, pengertian audit keuangan adalah sebagai berikut:

1. Arens dan Loebbecke (2003)

Bahwa pengertian audit keuangan adalah pengumpulan dan evaluasi bukti informasi secara terukur pada entitas ekonomi oleh para kompeten dan independen, sehingga dapat melaporkan hasil pemeriksaan sesuai kriteria yang berjalan.

2. Mulyadi (2002).

Berdasarkan pernyataan Mulyadi, pengertian audit keuangan adalah proses sistematis untuk memperoleh dan membuat bukti evaluasi secara objektif atas kegiatan ekonomi, sehingga laporan sesuai dengan kriteria yang ditetapkan dan hasilnya disampaikan pada entitas bersangkutan.

3. Sukrisno Agoes (2004).

Menurut penjelasan Sukrisno Agoes, pengertian audit keuangan adalah suatu pemeriksaan yang dilaksanakan secara kritis dan sistematis oleh pihak independen terhadap laporan keuangan serta catatan akuntansi pendukung dari manajemen perusahaan, dalam rangka menyajikan pendapat atas tingkat kewajaran laporan tersebut.

Sehingga, jika disimpulkan dari beberapa pengertian tersebut, dapat disimpulkan bahwa audit keuangan adalah proses pengujian atau evaluasi secara objektif dan sistemik pada suatu entitas ekonomi tertentu, yang dilaksanakan oleh para ahli independen (umumnya disebut auditor) untuk menunjukkan kualitas laporan keuangan berdasarkan kriteria.

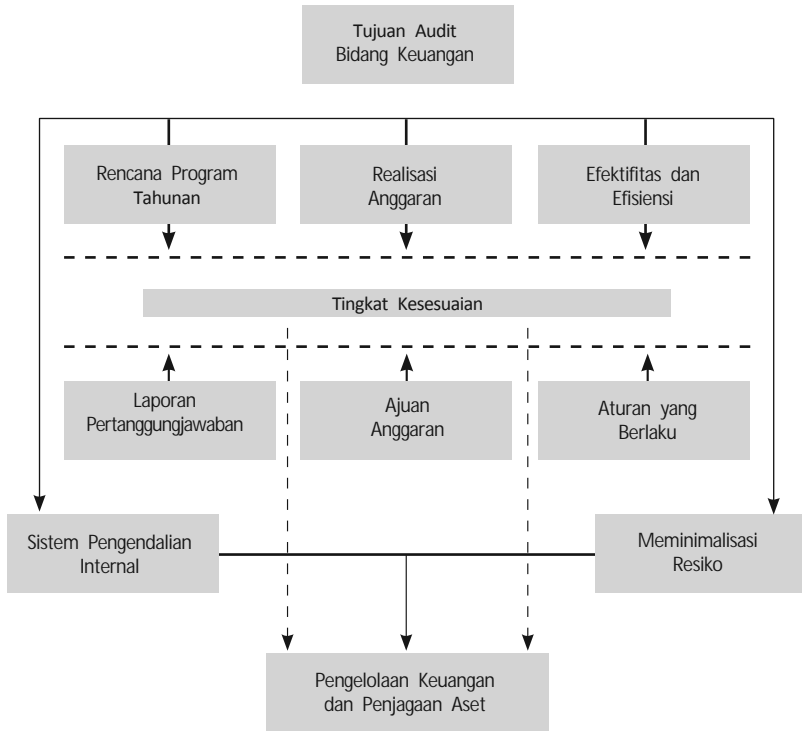
Sedangkan pengertian audit keuangan sektor publik dimaksudkan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan yang diperiksa telah mematuhi prinsip akuntansi berterima umum, peraturan dan pengendalian intern serta kegiatan operasi entitas sektor publik dilaksanakan secara efisien, ekonomis, dan efektif. Dalam keterbatasan yang ada, audit tetap perlu dilakukan agar tercipta akuntabilitas publik yang lebih transparan dan akuntabel. Audit keuangan merupakan evaluasi laporan keuangan suatu organisasi, perusahaan, atau lembaga yang akurat, lengkap, relevan, wajar, dan sesuai dengan prinsip akuntansi dan aturan yang berlaku. Pemeriksaan menyeluruh atas laporan keuangan ini harus menyajikan kondisi keuangan perusahaan dan kinerja manajemen yang sebenarnya pada tanggal pelaporan dan periode tersebut. Dewasa ini, audit laporan keuangan menjadi suatu keharusan bagi setiap organisasi. Agar tidak terjadi kesalahan data pada saat auditor melakukan pemeriksaan.

## B. Tujuan Audit Laporan Keuangan

Pada dasarnya, tujuan audit keuangan adalah menciptakan keyakinan berbasis data dan analisis terhadap keuangan perusahaan yang diaudit. Sehingga, setiap pemangku kepentingan dan masyarakat luas bisa melihat kualitas manajemen serta sistem keuangan organisasi tersebut. Apakah sudah sesuai kaidah akuntansi yang berlaku atau tidak. Audit laporan keuangan memiliki tujuan, yaitu untuk mendapatkan keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan, organisasi, dan lembaga disusun melalui prinsip dan standar akuntansi yang berlaku. Laporan keuangan juga harus menyajikan kondisi keuangan perusahaan sebenarnya pada tanggal pelaporan dan kinerja manajemen pada periode tersebut. Tujuan lain sesuai dengan peraturan atau kebijakan yang berlaku adalah :

1. Untuk memastikan bahwa unit kerja telah menjalankan rencana program tahunan dengan baik dan sesuai serta telah melaporkan pertanggungjawaban keuangan program kepada pihak terkait.
2. Untuk memastikan realisasi anggaran auditee telah sesuai dengan yang dianggarkan atau diajukan oleh masing-masing auditee.
3. Untuk memastikan efektivitas dan efisiensi operasional telah sesuai dengan aturan yang berlaku.
4. Untuk memastikan bahwa auditee telah memiliki sistem pengendalian internal yang baik dalam hal pengelolaan keuangan dan menjaga aset organisasi.
5. Untuk mengidentifikasi risiko-risiko yang mungkin terjadi serta memberikan rekomendasi untuk meminimalisir risiko tersebut.

Tujuan singkat audit digambarkan sebagai berikut:



**Gambar 1.1.**  
Tujuan Audit Laporan Keuangan.

Sedangkan tujuan utama audit laporan pemerintahan adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Tujuan selanjutnya yang mengiringi pemeriksaan keuangan adalah melihat kesesuaian laporan keuangan (yang telah disusun oleh kementerian/lembaga/pemerintah propinsi/pemerintah kabupaten/kota) dengan standar akuntansi pemerintah (SAP). Dalam audit ini juga akan dilihat faktor kecukupan pengungkapan (*disclosure*).

## C. Fungsi dan Manfaat Audit Laporan Keuangan

Di samping tujuannya, terdapat 4 fungsi dan manfaat audit keuangan, yaitu:

1. Memeriksa keakuratan suatu laporan keuangan.  
Pertama, manfaat audit keuangan adalah memeriksa tingkat akurasi suatu laporan keuangan. Terkadang ada kesalahan manusia atau penipuan yang dikerjakan oleh oknum di perusahaan. Auditor tugasnya adalah menemukan tindak kriminal tersebut, sehingga laporan sesuai dengan fakta di lapangan.
2. Memantau sistem keuangan organisasi.  
Tidak hanya laporannya saja, tapi auditor juga bisa secara independen memantau sistem keuangan suatu organisasi. Jika terjadi tindak korupsi dan sebagainya, auditor bisa memberikan laporan tertulis terkait perilaku tersebut kepada pihak berwenang.
3. Mencapai tujuan keuangan.  
Manfaat audit keuangan lainnya adalah mencapai tujuan keuangan. Sebab, dengan memeriksa keuangan, apabila terjadi kesalahan, auditor bisa menyarankan perusahaan untuk memperbaikinya.
4. Perbaikan laporan tersebut bisa dijadikan landasan untuk menjalankan sistem keuangan berikutnya. Ketika laporan keuangan sehat, potensi suatu organisasi untuk mencapai tujuan keuntungan juga akan lebih tinggi.

Beberapa manfaat lain dalam melakukan audit keuangan yang dapat berdampak positif bagi pertumbuhan bisnis.

1. Menjaga kepatuhan.  
Saat auditor memeriksa data keuangan, tentunya mereka akan memastikan bahwa suatu organisasi bisnis sudah mematuhi semua peraturan yang ditetapkan berdasarkan hukum yang berlaku. Jika ternyata organisasi tersebut ditemukan melakukan pelanggaran dan berbuat tidak patuh, maka auditor dapat melaporkannya.
2. Laporan yang lebih akurat.  
Ketika laporan keuangan di audit, maka auditor akan mengidentifikasi semua celah sebelum menyajikan hasilnya kepada pemangku kepentingan. Dengan demikian keandalan data yang dilaporkan pun jadi lebih akurat dan terpercaya.

3. Ketepatan dalam penentuan laba.  
Audit keuangan membantu perusahaan untuk menentukan profitabilitas yang lebih tepat karena semua angka dihitung dengan cermat dan teliti mungkin. Oleh sebab itu, melakukan audit dapat membantu anda mengambil keputusan yang tepat untuk meningkatkan kelancaran manajemen bisnis.
4. Menyederhanakan proses pinjaman.  
Jika laporan keuangan sudah di audit, maka akan jadi lebih mudah bagi lembaga keuangan seperti bank untuk meminjamkan uang. Tentunya hal ini dikarenakan laporan keuangan yang di audit lebih terpercaya ke andalannya dan sangat kecil kemungkinannya untuk dipalsukan.
5. Mendeteksi kecurangan.  
Jika ada kecurangan atau penipuan yang mungkin saja terjadi dalam organisasi bisnis, hal tersebut bisa langsung terdeteksi dengan bantuan audit. Karena seorang auditor akan selalu melaporkan data keuangan perusahaan berdasarkan keaslian fakta yang ditemukan.
6. Meningkatkan pertumbuhan organisasi.  
Seorang auditor merupakan pihak yang independen, sehingga semua pandangan dan saran yang diberikan tidak memihak pada kepentingan personal. Ini berarti membuat auditor menjadi pihak ideal yang tepat untuk memberikan nasihat keuangan demi meningkatkan sistem bisnis, praktik akuntansi, serta tata kelola keuangan perusahaan.
7. Membantu perencanaan dan penganggaran.  
Audit keuangan membantu untuk mengkonfirmasi keakuratan laporan keuangan suatu bisnis dengan menganalisis setiap transaksi yang dilakukan. Dengan demikian pergerakan uang yang keluar dan masuk bisa dirinci dengan jelas. Tentunya hal ini membuat pemangku kepentingan lebih mudah untuk melakukan perencanaan, penganggaran, dan pengambilan keputusan keuangan yang lebih baik di masa depan.

Jangan sampai kredibilitas organisasi dinilai tidak baik karena Anda tidak dapat menyajikan laporan keuangan yang andal. Karena itulah, audit laporan keuangan sangat diperlukan demi meningkatkan kesuksesan organisasi.

## D. Tahapan Audit Laporan Keuangan

Proses dapat diartikan sebagai aktivitas mengolah masukan (*input*) menjadi keluaran (*output*) yang berguna/memiliki nilai tambah (*outcome*). Demikian juga dengan proses audit, dapat dipandang sebagai aktivitas pengumpulan dan evaluasi bukti-bukti yang mendukung informasi/laporan yang disajikan auditee, untuk meningkatkan keyakinan (*assurance*) bagi pemakainya, bahwa laporan tersebut dapat dipakai sebagai dasar untuk pengambilan keputusan.

**Tabel 1.2.**  
Proses Audit Laporan Keuangan

INPUT	PROCESS	OUTPUT/OUTCOME
Informasi/Laporan dari auditan dan bukti-bukti yang mendukungnya	Evaluasi kesesuaian informasi dengan bukti pendukung dan kriteria penyusunannya	Laporan Hasil Audit dan memperkuat keyakinan user dalam pengambilan keputusan

Proses audit di atas cenderung mengacu pada pengertian audit keuangan, yang bertujuan untuk menilai layak dipercaya atau tidaknya laporan keuangan yang disajikan auditee. Namun secara konseptual, pengertian proses audit tersebut berlaku pula untuk audit kepatuhan dan audit operasional, karena walaupun memiliki tujuan berbeda, sebelum melakukan analisis lebih lanjut, pada awalnya auditor perlu memastikan lebih dahulu kebenaran nilai populasi yang terkait dengan kegiatan yang diaudit, seperti banyaknya sumber daya yang digunakan dan hasil yang diperoleh. Setelah itu barulah dilakukan evaluasi lebih lanjut sesuai tujuan audit, misalnya:

1. Pada pemeriksaan ketaatan atas ketentuan pengadaan barang dan jasa, kegiatan audit dimulai dengan pengumpulan data mengenai frekuensi, volume dan nilai pengadaan yang akan diuji. Setelah itu barulah dilakukan pengujian mengenai ketaatan prosedur pengadaan tersebut terhadap peraturan yang berlaku.
2. Pada pemeriksaan operasional yaitu pemberian salah satu jenis perizinan, auditor terlebih dahulu mengumpulkan informasi mengenai volume dan nilai pendapatan retribusi dari pemberian izin tersebut. Setelah itu baru melakukan pengujian mengenai

keekonomisan, efisiensi dan efektivitas & pelaksanaan kegiatan operasional pemberian izin tersebut.

Disamping itu, sebagai aktivitas mengolah masukan menjadi keluaran, proses audit juga dapat diartikan sebagai urutan kegiatan dari awal sampai akhir. Secara umum proses audit internal dapat dikelompokkan dalam.

1. Persiapan penugasan.
2. Audit pendahuluan.
3. Pelaksanaan pengujian.
4. Penyelesaian penugasan.
5. Pelaporan dan tindak lanjut.

Proses *auditing* yang dilakukan pada organisasi sektor publik memiliki beberapa konsep dasar. Konsepsi *auditing* merupakan hal yang harus dilakukan saat pelaksanaan proses audit, adapun konsepsi *auditing* yang dimaksud adalah:

1. Pembuktian (*evidence*) yang cukup.  
Bukti yang digunakan dalam proses audit merupakan bukti yang valid yaitu yang memenuhi syarat formil dan materil.
2. Memeriksa dengan hati-hati (*Due Audit Care*).  
Pemeriksaan yang dilakukan selama proses audit harus menggunakan kecermatan secara profesional sesuai dengan keahliannya.
3. Penyajian yang wajar (*Fair Presentation*).  
Konsep audit penyajian yang wajar berkaitan dengan ketepatan akuntansi (*accounting propriety*), pengungkapan yang cukup (*adequate disclosure*), dan kewajiban pemeriksaan (*audit obligation*).
4. Bebas, mampu bertindak jujur dan objektif (*independence*) terhadap fakta dan penyajiannya.
5. Berbuat/bertindak sesuai dengan kode etik (*ethical conduct*) sesuai dengan etika profesi akuntan.

Tahapan audit adalah tahap-tahap yang harus dilalui oleh seorang auditor dalam melaksanakan suatu proses audit. Tiap tahap mempunyai tujuan dan manfaat tertentu untuk mencapai tujuan. Tiap jenis audit memiliki tahapan yang berbeda. Pemberian istilah atau penamaan dalam tahapan audit dan penerapannya dilapangan antara satu lembaga audit dengan lembaga audit lainnya ternyata tidak selalu sama, namun demikian tujuan yang hendak dicapai pada



setiap tahap pada umumnya adalah sama.

Berikut ini contoh perbedaan tahapan antara audit keuangan dengan audit operasional menurut Arens (2007). Audit keuangan memiliki tahapan sebagai berikut (A. A. Arens & Loebbecke, 1976) :

1. Tahap I : Perencanaan dan desain pendekatan audit.
2. Tahap II : Pelaksanaan uji pengendalian dan uji substansi transaksi.
3. Tahap III : Pelaksanaan prosedur analitis dan uji rincian saldo.
4. Tahap IV : Penyelesaian audit dan penerbitan laporan.

Sedangkan tahapan dalam audit operasional adalah sebagai berikut (A. A. Arens & Loebbecke, 1976):

1. Tahap I : Perencanaan audit.
2. Tahap II : Pengumpulan dan evaluasi bukti.
3. Tahap III : Pelaporan dan tindak lanjut.

Meskipun tujuan audit dan jenis audit berbeda, menurut Taylo Glezen, secara umum tahapan audit mencakup hal-hal berikut (Taylor & Glezen, 1994):

1. Perencanaan audit.
2. Pemahaman dan pengujian pengendalian intern.
3. Pengujian substantif.
4. Pelaporan.

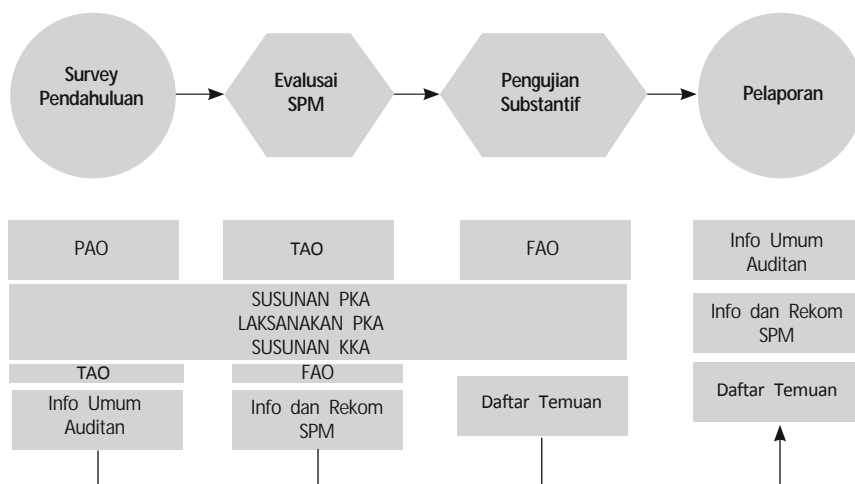
Tahapan-tahapan audit yang dikemukakan menurut Taylor & Glezen (1994) tersebut yang diadaptasi untuk audit operasional adalah :

1. Persiapan audit : survei pendahuluan.
2. Evaluasi sistem pengendalian manajemen (SPM).
3. Pengujian substantif dan pengembangan temuan.
4. Pelaporan dan tindak lanjut.

Gambaran tahapan di atas membantu auditor untuk melaksanakan audit secara sistematis dan membantunya dalam menerapkan keahlian secara cermat (*due professional care*). Pada tiap tahap, auditor dapat menetapkan tujuan audit, menyusun program kerja audit dan menyusun kertas kerja audit. Proses tersebut (penetapan tujuan hingga penyusunan KKA) dilaksanakan pada tahap survei pendahuluan, evaluasi SPM dan pengujian substantif. Pada tahap pengembangan temuan, auditor banyak melaksanakan evaluasi bukti-bukti untuk meningkatkan kualitas temuan dan berkomunikasi dengan auditee untuk meningkatkan objektivitas temuan dan meningkatkan mutu rekomendasi.

Tahapan audit berhubungan juga dengan pengembangan tujuan. Pengembangan tujuan audit dalam audit operasional sangat tergantung dari lingkup dan kompleksitas kegiatan objek audit. Pada lingkup kegiatan yang sempit dan sederhana, misalnya hanya mengaudit prosedur pembuatan KTP di kelurahan A, maka tujuan-tujuan audit dapat dikembangkan setelah survei pendahuluan. Sedangkan untuk audit pada lingkup kegiatan yang luas dan kompleks, misalnya audit kegiatan pendataan dan pembuatan tanda pengenal kependudukan pada kota A, maka tujuan-tujuan auditnya perlu dikembangkan secara bertahap.

Jika pengembangan tujuan audit dapat diselesaikan pada akhir tahap survei pendahuluan, maka PKA hanya disusun sekali untuk keseluruhan audit. Sedangkan untuk pengembangan tujuan audit yang bertahap mengikuti proses seperti digambarkan pada gambar 1.3. di bawah ini:



Gambar 1.2.

Tahapan Audit menurut A. A. Arens & Loebbecke (1976)

Pengembangan tujuan dalam proses tersebut dimulai dari *Potential Audit Objectives* (PAO) yaitu pernyataan tujuan audit dalam rumusan umum seperti ketaatan, efektivitas dan efisiensi. Setelah tahap survei pendahuluan, PAO dirinci menjadi *Tentative Audit Objectives* (TAO). TAO telah merinci PAO menjadi tujuan-tujuan pengujian substantif. TAO akan diseleksi dan disusun prioritas pengujian substansinya setelah evaluasi SPM dilaksanakan. Setelah evaluasi SPM, TAO menjadi *Firm Audit Objectives* (FAO) yaitu TAO yang telah diseleksi, disusun

prioritas pengujian substansinya dan dikumpulkan lebih banyak bukti melalui tahap pengujian substansi dan pengembangan temuan.

Dalam praktik, beberapa penugasan audit tidak menggunakan tahapan tersebut di atas. Hal ini disebabkan, ada beberapa penugasan audit tersebut yang telah diatur dengan ketentuan khusus. Misalnya penugasan-penugasan sebagai berikut.

1. Evaluasi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (AKIP).

Evaluasi AKIP adalah aktivitas analisis yang sistematis, pemberian nilai, atribut, apresiasi, dan pengenalan permasalahan, serta pemberian solusi atas masalah yang ditemukan untuk tujuan peningkatan kinerja dan akuntabilitas instansi/unit kerja pemerintah. Metodologi yang digunakan untuk melakukan evaluasi akuntabilitas kinerja instansi dengan menggunakan teknik "*criteria referenced survei*", dengan cara menilai secara bertahap langkah demi langkah (*step by step assessment*) setiap komponen dan selanjutnya menilai secara keseluruhan (*overall assessment*) dengan kriteria evaluasi dari masing-masing komponen yang telah ditetapkan sebelumnya. Kriteria evaluasi kinerja instansi pemerintah ditentukan dengan berdasarkan kepada:

- a. Kebenaran normatif sebagaimana yang ditetapkan dalam pedoman penyusunan laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
- b. Kebenaran normatif yang bersumber pada modul atau buku petunjuk mengenai sistem AKIP.
- c. Kebenaran normatif yang bersumber pada *best practice* baik di Indonesia maupun di luar negeri.
- d. Kebenaran normatif yang bersumber pada berbagai praktik manajemen strategis, manajemen kinerja, dan sistem akuntabilitas yang baik.

Penilaian apakah suatu instansi telah memenuhi suatu kriteria, harus didasarkan pada fakta objektif dan *professional judgement* dari para evaluator. Teknik evaluasi pada dasarnya merupakan cara/alat/metode yang digunakan untuk pengumpulan dan analisis data. Berbagai teknik evaluasi dapat dipilih untuk digunakan dalam evaluasi ini, namun demikian pada akhirnya teknik yang digunakan harus dapat mendukung penggunaan metode evaluasi yang telah ditetapkan, sehingga mampu menjawab tujuan dilakukannya evaluasi

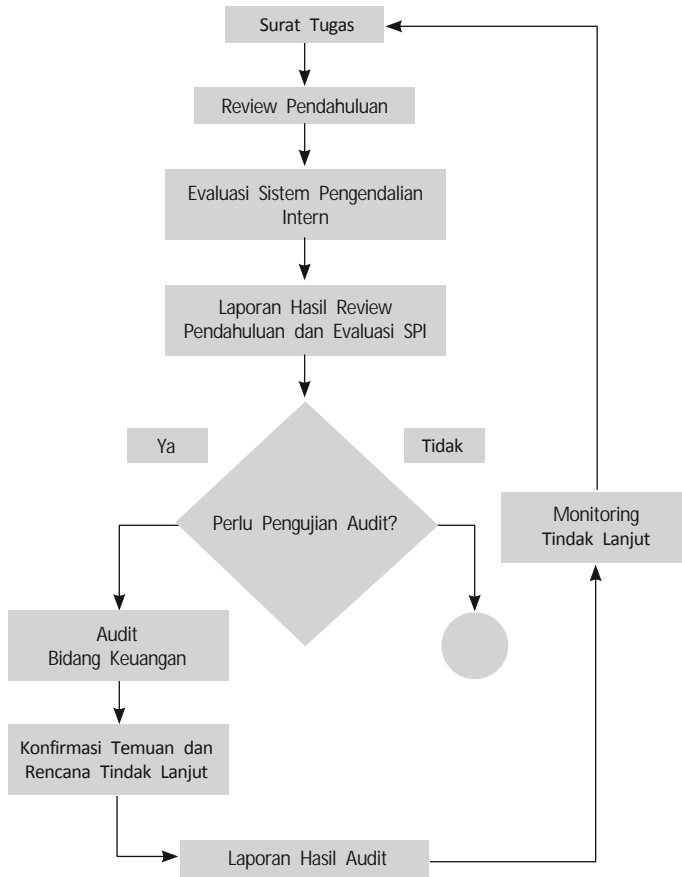
ini. Berbagai teknik pengumpulan data antara lain: kuisisioner, wawancara, observasi, studi dokumentasi atau kombinasi beberapa teknik tersebut. Sedangkan teknik analisis data antara lain: telaahan sederhana, berbagai analisis dan pengukuran, metode statistik, perbandingan, analisis logika program dan sebagainya.

Ruang lingkup evaluasi AKIP meliputi kegiatan evaluasi terhadap perencanaan strategis dan perencanaan kinerja tahunan, pelaksanaan program dan kegiatan, pengukuran capaian kinerja, serta pelaporan kinerja, informasi kinerja yang dipertanggungjawabkan dalam LAKIP bukanlah satu-satunya yang digunakan dalam menentukan nilai evaluasi, akan tetapi juga termasuk berbagai hal yang dapat dihimpun guna mengukur keberhasilan ataupun keunggulan instansi. Untuk keberhasilan pelaksanaan evaluasi, terlebih dahulu perlu didefinisikan kepentingan pihak-pihak pengguna hasil evaluasi. Informasi yang dihasilkan dari suatu evaluasi antara lain mencakup:

- a. Informasi untuk mengetahui tingkat kemajuan/perkembangan (*progress*).
  - b. Informasi untuk membantu agar kegiatan tetap dalam alurnya.
  - c. Informasi untuk meningkatkan efisiensi.
2. Audit investigatif.

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.

Berdasarkan pengertian audit. Secara umum proses audit terdiri dari tiga langkah yaitu perencanaan (*planning*), pelaksanaan (*executing*), pelaporan (*reporting*). Langkah yang sama juga dilakukan dalam proses audit sektor publik. Jika digambarkan alur kerja audit keuangan dapat dilihat dalam skema dibawah ini:



**Gambar 1.3.**  
Alur Kerja Audit Internal Bidang Keuangan

## E. Latihan Soal

1. Jelaskan apa yang dimaksud pengertian audit laporan keuangan?
2. Jelaskan tujuan dari audit laporan keuangan?
3. Jelaskan fungsi dan manfaat dari audit laporan keuangan?
4. Apa yang dimaksud dan jelaskan menurut saudara tentang proses audit?
5. Sebutkan tahapan-tahapan dari audit laporan keuangan menurut para ahli?
6. Sebutkan dan jelaskan beberapa penugasan audit tidak menggunakan tahapan tersebut di atas. Hal ini disebabkan, ada beberapa penugasan audit tersebut yang telah diatur dengan ketentuan khusus?





## BAB II

# PERENCANAAN AUDIT

## A. Perencanaan Audit

Audit sektor publik sangat penting dalam memberikan informasi yang independen, objektif, dan dapat diandalkan untuk legislatif, kantor audit, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola (*governance*), dan masyarakat. Audit sektor publik dapat dikatakan memainkan peran penting dalam meningkatkan administrasi sektor publik dengan menekankan prinsip-prinsip transparansi, akuntabilitas, tata kelola, dan kinerja.

Tahap yang krusial dalam audit adalah tahap perencanaan karena perencanaan audit yang matang akan menentukan kesuksesan audit. Beberapa hal yang mendasari kebutuhan akan perencanaan audit antara lain 1) kendali saat ini ada di tangan masyarakat. 2) kompleksitas laporan keuangan. 3) pihak manajemen pemerintah memiliki kecenderungan ingin sukses dan meminimalisir kesalahan pemerintahannya. 4) kontrol dan kredibilitas. 5) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan. 6) identifikasi terhadap kelemahan sistem.

Perencanaan audit merupakan jembatan untuk pekerjaan pengujian berupa prosedur-prosedur yang akan dilakukan. Perencanaan audit

meliputi pengembangan strategi menyeluruh pelaksanaan dan lingkup audit yang diharapkan sehingga dengan perencanaan dan program audit yang matang, proses audit sektor publik akan mampu merespons tantangan masyarakat, perubahan lingkungan di mana audit dilakukan, dan kebutuhan *stakeholder* yang berbeda dalam proses demokrasi, semua dalam parameter kemerdekaan mereka.

Perencanaan audit merupakan tahap yang vital dalam audit. Perencanaan audit yang matang, akan sangat menentukan kesuksesan audit. Perencanaan audit yang baik merupakan faktor penting bagi bukti audit (*evidence*) yang cukup dan kompeten pendukung isi laporan audit.

Secara umum, perencanaan audit perlu dilakukan dengan tujuan 1) untuk memperoleh bukti yang memadai sesuai dengan kondisi pada saat audit dilaksanakan, 2) menjaga independensi dan profesionalitas dalam menjalankan audit, dan 3) mengurangi kesalah pahaman dengan auditee. Pada tahapan ini, auditor melakukan beberapa kegiatan dalam proses perencanaan yaitu meliputi:

## **B. Pemahaman Atas Sistem Akuntansi Keuangan Sektor Publik**

Pemahaman atas sistem akuntansi sangatlah penting, karena saat ini audit sektor publik tidak lagi berfokus pada laporan realisasi anggaran saja, tetapi juga laporan keuangan lainnya berupa neraca, surplus/defisit, dan arus kas. Jadi, auditor harus memiliki pemahaman yang memadai tentang sistem akuntansi keuangan sektor publik.

## **C. Survei Pendahuluan (SP)**

Dalam setiap penugasan audit, auditor harus menyusun rencana audit. Survei pendahuluan merupakan langkah pertama pelaksanaan kegiatan audit untuk memperoleh gambaran umum auditee serta mengidentifikasi kelemahan kerentanan operasional yang memerlukan pendalaman lebih lanjut. Survei pendahuluan sebagai salah satu proses dalam audit internal lazim pula dikenal dengan nama lain seperti *preliminary audit*, persiapan audit, audit pendahuluan dll. Namun dalam modul ini selanjutnya digunakan istilah survei pendahuluan dan disingkat SP. Rencana audit dimaksudkan untuk menjamin bahwa tujuan audit tercapai secara berkualitas, ekonomis, efisien dan efektif.



Dalam merencanakan auditnya, auditor menetapkan sasaran, ruang lingkup, metodologi dan alokasi sumber daya. Selain itu, auditor perlu mempertimbangkan berbagai hal termasuk sistem pengendalian intern dan ketaatan auditee terhadap peraturan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*). Auditor harus mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan audit. Pelaksanaan survei pendahuluan (SP) dalam suatu penugasan audit bertujuan untuk:

1. Mendapatkan gambaran (informasi) umum mengenai auditee, sehingga memperoleh pemahaman tentang dasar hukum, peraturan yang berlaku, tujuan organisasi, kegiatan operasional, metode dan prosedur, kebijakan yang berlaku, masalah keuangan dan informasi lapangan.
2. Menetapkan tujuan-tujuan audit sementara untuk menentukan arah tahap audit selanjutnya berupa pelaksanaan evaluasi sistem pengendalian manajemen (ESPM).
3. Menaksir risiko inheren auditee. Taksiran risiko dapat dilaksanakan dengan menetapkan risiko dalam ukuran kuantitatif yaitu menetapkan nilai risiko dalam persentase (75%, 50% dan 10%) atau dalam ukuran kualitatif seperti tinggi, moderat dan rendah.

Hasil SP dimanfaatkan sebagai penentu arah awal dalam audit, sehingga audit lebih terarah kepada hal-hal yang penting saja, untuk kemudian diteruskan secara mendalam dalam proses audit berikutnya. Selain itu, informasi yang dihasilkan dapat digunakan sebagai bahan laporan audit mengenai gambaran umum auditee. SP yang dilakukan dengan sempurna dalam proses audit secara keseluruhan akan membuat keseluruhan proses audit menjadi ekonomis, efisien dan efektif karena SP mampu mengidentifikasi ada atau tidaknya potensi kelemahan dan kerentanan operasi auditee.

Sebagaimana proses dalam audit pada umumnya, maka pada survei pendahuluan (SP) ditempuh melalui proses atau langkah sebagai berikut:

1. Memahami dan menelaah tugas pokok dan fungsi (tupoksi) auditee. Tujuan memahami tupoksi auditee adalah:
  - a. Untuk mendapatkan gambaran secara utuh kegiatan utama auditee.
  - b. Auditor akan dapat/mampu membuat peta (*road map*) atas kegiatan utamanya dan dapat memberikan panduan kepada tim audit untuk masuk pada tahapan audit berikutnya.

Manfaat atas pemahaman terhadap tupoksi auditee adalah:

- a. Untuk memperoleh gambaran kegiatan, proses manajemen yang mencakup *input*, proses, output dan informasi umum lainnya.
- b. Menetapkan tujuan audit sementara. Pemahaman yang objektif dan komprehensif dapat mendukung dan mempertajam tujuan audit, mampu mengidentifikasi isu-isu yang penting dan kritis sehingga akan dapat mengarahkan pelaksanaan audit menjadi lebih efisien, efektif dan ekonomis. Pemahaman yang baik tentang tupoksi auditee dapat mencegah terjadinya kesalahan dalam pengambilan keputusan, pengungkapan temuan dan pemberian rekomendasi yang menyesatkan dan/atau tidak dapat ditindaklanjuti.
- c. Menetapkan tingkat risiko inheren. Taksiran risiko inheren merupakan penunjuk awal perlu atau tidaknya suatu masalah didalami lebih lanjut.

Tahap pemahaman atas tupoksi auditee oleh auditor biasanya harus dilakukan dalam waktu yang relatif singkat. Oleh karena itu pada saat dilakukan pertemuan pertama kali dengan auditee yang lazim disebut dengan *entry meeting* auditor harus mampu membangun persamaan persepsi dengan auditee agar terjalin kerjasama yang baik. Melalui kerjasama yang baik maka auditee diharapkan akan banyak membantu dalam memberikan informasi yang dibutuhkan.

Teknik-teknik pelaksanaan SP yang umum digunakan dalam tahap ini adalah permintaan keterangan, observasi dan inspeksi. Penelaahan dilaksanakan setelah informasi terkumpul. Kemudian, atas informasi yang terkumpul disusun kertas kerja survei pendahuluan dan dilakukan penyusunan simpulan hasil SP.

Contoh:

Informasi mengenai gambaran umum yang dikumpulkan auditor pada saat survei pendahuluan antara lain:

- 1) Visi, misi dan strategi auditee.
- 2) Peraturan yang menjadi dasar organisasi auditee.
- 3) Kebijakan-kebijakan dan pedoman peraturan internal.
- 4) Lingkungan internal, eksternal, pemangku kepentingan dan pihak terkait lainnya.

- 5) Tugas pokok dan fungsi auditee.
  - 6) Struktur organisasi dan personil yang terlibat didalamnya dan *job description*.
  - 7) Anggaran, realisasi dan/atau laporan kinerja lainnya.
  - 8) Pedoman dan petunjuk pelaksanaan tentang sistem informasi manajemen.
  - 9) Hasil audit periode sebelumnya baik dari internal maupun eksternal.
2. Mengidentifikasi area kunci dan titik-titik kritis.
- Rincian kegiatan SP pada tahapan ini terutama terkait dengan:
- a. Mengumpulkan informasi.

Informasi yang perlu dikumpulkan oleh auditor sangat tergantung dari auditor dan auditeenya. Untuk tiap audit, informasi yang diperlukan dapat berbeda. Dari sisi auditor, informasi yang diperlukan tergantung dari tujuan audit, ruang lingkup audit, lamanya audit serta prioritas audit.

Dari sisi auditee, unsur yang mempengaruhi umumnya mencakup. jenis/tipe kegiatan, besarnya kegiatan dan proses kegiatan. Informasi yang dikumpulkan tersebut ada yang bersifat informasi umum dan informasi spesifik.

Informasi umum menyangkut unit kerja secara keseluruhan, misalnya dasar hukum berdirinya unit kerja, struktur organisasi, uraian tugas, anggaran, data keuangan, sistem pelaporan, pencatatan, prosedur kepegawaian, tata cara (proses) kegiatan operasional auditoran intern dan lain-lain. Disamping itu diperlukan pula informasi yang bersifat spesifik untuk kegiatan tertentu, misalnya untuk kegiatan pengadaan barang/jasa, pengelolaan aset, pemeliharaan, kepegawaian, keuangan, tata persuratan, kearsipan, transportasi, perjalanan dinas dan lain-lain.

Untuk menilai apakah kegiatan tersebut telah dilaksanakan dengan ekonomis, efisien dan efektif, perlu pula diperoleh informasi mengenai perencanaan, organisasi, prosedur, kebijakan, pelaporan, pencatatan, kepegawaian dan auditoran intern yang berkaitan dengan kegiatan tertentu.

Informasi yang dikumpulkan tersebut harus relevan dan penting sesuai dengan tujuan audit. Dalam pengumpulan informasi tersebut, termasuk pula pengumpulan kriteria untuk

mengukur keekonomisan, keefisienan dan keefektifan, serta ketaatan (3E+1K).

b. Menelaah informasi.

Auditor harus menguji dan menelaah informasi yang telah didapat dengan tujuan untuk menilai atau mendeteksi ada tidaknya kelemahan dan kerentanan dalam pelaksanaan kegiatan dan unsur-unsur pengendalian manajemen auditee. Penelaahan ini termasuk menghubungkan antara berbagai informasi tersebut. Dengan kata lain, sudah mulai membandingkan antara kondisi dan kriteria.

Untuk penelaahan ini, auditor harus memiliki pengetahuan, pemahaman dan keterampilan yang baik dari berbagai peraturan yang terkait dan disiplin ilmu, umpamanya bagaimana organisasi yang baik serta bagaimana perencanaan yang baik.

Sebelum informasi/data digunakan dan ditelaah, terlebih dahulu dilakukan pengujian. Pengujian juga dilakukan untuk menguatkan praduga kelemahan dan kerentanan dalam pelaksanaan kegiatan dan unsur pengendalian manajemen auditee. Namun pengujian yang dilakukan masih bersifat pengujian terbatas atas kegiatan/transaksi.

Penelaahan dilakukan terhadap berbagai data/informasi keuangan, operasi, sistem dan prosedur, peraturan dan berbagai unsur kendali manajemen hingga diperoleh simpulan yang memadai mengenai berbagai risiko inheren, praduga kelemahan/kerentanan kegiatan dan sistem pengendalian manajemen, serta potensi risiko pengendalian pada auditee. Hasil SP ini untuk menentukan tujuan audit sementara (*tentative audit objective/TAO*). Untuk melakukan pengujian dan penelaahan di atas, auditor pada dasarnya dapat menggunakan prosedur dan berbagai teknik audit sebagaimana akan dijelaskan pada bab berikutnya, antara lain analisis, evaluasi, cek, *scanning*, bandingkan dan inspeksi.

c. Pelaksanaan survei pendahuluan.

Berbagai kegiatan pengujian dan penelaahan dalam SP dapat dilaksanakan di kantor auditor. Sebagian kegiatan SP memang harus dilaksanakan di lokasi auditee, khususnya agar auditor mendapat gambaran yang jelas mengenai praktik yang nyata di tempat auditee.

Hal-hal di atas juga dibatasi oleh tujuan dan sasaran penugasan audit, dalam arti tidak semua informasi umum tentang auditee harus dikumpulkan dan ditelaah.

Bagaimana SP ini dilakukan tergantung situasi dan kondisi auditor dan auditee. Bagi internal auditor yang lebih banyak berhubungan dengan auditee atau dalam pelaksanaan audit ulangan, waktu untuk SP relatif lebih sedikit karena dapat memutakhirkan informasi yang telah ada dalam KKA yang lalu. Kegiatan SP mungkin sebagian dilaksanakan di kantor auditor dan mungkin sebagian di kantor auditee. Survei pendahuluan mungkin pula dilakukan dengan surat tugas tersendiri yang kemudian digunakan untuk menyusun PKA standar.

Karena peran dan tujuannya, dalam setiap penugasan audit bagaimanapun kondisinya, diperlukan suatu kegiatan survei pendahuluan, yang harus ditunjang dengan kelengkapan berkas kertas kerja survei pendahuluan.

**Tabel 2.1.**  
Alur Pikir Pengembangan PAO menjadi TAO melalui SP

POTENTIAL AUDIT OBJECTIVE	SURVEI PENDAHULUAN	TENTATIVE AUDIT OBJECTIVE
<p><b>Ketaatan:</b> Kegiatan dilaksanakan sesuai ketentuan Keppres No. 80 Tahun 2003 beserta penyempurnaannya.</p>	<p>Pengumpulan dan penelaahan informasi menggunakan teknik-teknik audit:</p>	<p>1. Ketidaktaatan terhadap kebijakan umum PBJ.</p>
<p><b>Efektivitas:</b> Output yang dihasilkan sesuai dengan yang direncanakan, dalam jenis/spesifikasi, kuantitas dan mutu.</p>	<p>1. Permintaan keterangan. 2. Observasi. 3. Inspeksi.</p>	<p>2. Pelanggaran etika pengadaan.</p>
<p>Output yang dihasilkan dapat atau telah dimanfaatkan.</p>	<p>Hasil: Kegiatan didasarkan pada dokumen anggaran yang sah.</p>	<p>3. Pelanggaran terhadap tugas pokok dan persyaratan para pihak.</p>

<p>Output yang dihasilkan digunakan sesuai rencana.</p> <p><b>Efisiensi:</b></p> <p>Kuantitas output tertentu telah menggunakan kuantitas <i>input</i> yang lebih kecil dari standar</p> <p><i>Input</i> telah digunakan untuk menghasilkan output yang direncanakan atau tidak terdapat pemborosan sumber daya.</p> <p><b>Ekonomis:</b></p> <p>Output dihasilkan dengan harga yang murah (tidak terjadi kemahalan harga)</p>	<p>Struktur organisasi Balai Perpustakaan X baik.</p> <p>Pengadaan telah didasarkan pada kebutuhan nyata.</p> <p>Penyusunan HPS melalui prosedur dan analisis yang memadai, tetapi pengujian lebih lanjut masih diperlukan.</p> <p>Daftar buku yang diperlukan dan HPS tersebut telah menjadi lampiran SPK.</p> <p>Rapat menunjuk Kepala Balai sebagai ketua panitia pengadaan. Hal ini tidak sesuai ketentuan.</p> <p>Pemilihan penyedia barang/jasa dibatasi di wilayah Kota X. Hal ini tidak sesuai ketentuan.</p> <p>Kegiatan berakhir sesuai batas waktu SPK.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>4. Ketidaktaatan terhadap jadwal pelaksanaan pemilihan penyedia barang/jasa.</li> <li>5. Ketidaktaatan terhadap ketentuan penetapan HPS.</li> <li>6. Ketidaktaatan terhadap prinsip penetapan sistem pengadaan.</li> <li>7. Ketidaktaatan terhadap sistem pengadaan barang/jasa pemborongan/jasa lainnya</li> <li>8. Pelanggaran kontrak pengadaan barang/jasa.</li> <li>9. Buku-buku yang dipesan bukan buku-buku yang diperlukan.</li> <li>10. Buku-buku yang diterima tidak sesuai dengan yang dipesan, baik jumlah maupun spesifikasinya.</li> <li>11. Buku-buku yang diterima tidak dapat dimanfaatkan.</li> </ol>
---	--	--

	Kegiatan pengadaan buku perpustakaan memiliki risiko inheren yang rendah.	<p>12. Jumlah pengadaan buku tidak sesuai kebutuhan dan rencana pengadaan</p> <p>13. Terdapat pengeluaran yang tidak sesuai anggaran item pengeluaran dan/atau jumlah pengeluaran</p> <p>14. Terjadi kemahalan harga dalam pengadaan buku-buku</p>
--	---	--

d. Menyusun simpulan survei pendahuluan.

Penyampaian hasil penugasan (*communication*) adalah bagian tidak terpisahkan dari suatu penugasan *assurance*. Selama pelaksanaan penugasan, internal auditor secara teratur berkomunikasi dengan personil kunci auditee. Pada umumnya komunikasi dilakukan dalam bentuk tatap muka untuk menyampaikan permasalahan-permasalahan yang ditemui.

Komunikasi selama proses penugasan dapat membantu auditor internal untuk memastikan fakta yang ditemukan benar-benar akurat. Disamping akan dapat diperoleh informasi langkah koreksi (rekomendasi) terbaik. Hasil komunikasi ini akan dimanfaatkan untuk penyusunan simpulan/temuan final yang akan dimuat dalam LHA.

Apabila pembicaraan tidak dilakukan secara bertahap, dikhawatirkan setelah auditor melangkah jauh dengan waktu yang cukup lama ternyata setelah materi temuan dibicarakan dengan pihak auditee, barulah terungkap adanya bukti atau kebijakan manajemen lain yang ternyata dapat menggugurkan temuan tersebut. Pembicaraan akhir harus tuntas. Ada baiknya sebelum dibicarakan final, ketua tim berkonsultasi dulu dengan pengendali teknisnya dan/atau pengendali mutunya supaya ada keseragaman pendapat mengenai masalah yang akan dibicarakan dengan auditee. Pengalaman menunjukkan bahwa masih ada pembicaraan akhir atas temuan audit yang dilaksanakan oleh ketua tim audit sebelum direviu oleh pengendali teknis dan pengendali mutu, misalnya karena lokasi auditee jauh di

luar kota. Hal ini mengandung risiko karena setelah direviu pengendali teknis, materi temuan dapat saja berubah sehingga tidak lagi sesuai dengan apa yang telah dibicarakan dengan auditee. Apabila terjadi perubahan materi laporan yang telah dibicarakan dengan auditee tanpa memberi informasi terlebih dulu kepada auditee, dapat menimbulkan citra yang kurang baik terhadap auditor.

Usahakan mendapat komentar pejabat atau pihak yang langsung berkepentingan yang akan melakukan tindak lanjut temuan tersebut dan akan mengalami akibat negatif dari pelaporan temuan tersebut. Auditor harus memberikan kesempatan kepada pejabat atau pihak yang terkena atau mungkin terkena secara negatif pelaporan tersebut untuk memberi komentar tertulis atau lisan serta memberi informasi atau penjelasan sebelum laporan dikeluarkan. Komentar dan penjelasan tambahan ini harus dihargai dan dibahas untuk disajikan secara layak, lengkap dan objektif dalam laporan akhir. Apabila komentar pendahuluan sudah diterima dan kemudian diadakan perubahan penting dalam temuan atau rekomendasi, maka pejabat atau pihak yang terkena harus diberi kesempatan lagi untuk memberikan komentar mengenai pembahasan tersebut sebelum laporan diterbitkan. Apabila tidak bisa diperoleh komentar dari pihak yang terkena, maka laporan harus memaparkan kenyataan itu. Komentar tambahan juga harus diminta apabila komentar pendahuluan tampaknya tidak relevan dengan simpulan dan rekomendasi yang diajukan.

Setiap informasi yang penting perlu dibuat simpulannya, misalnya simpulan organisasi, simpulan data keuangan, simpulan pelaporan, simpulan perencanaan, simpulan kepegawaian, simpulan pelaksanaan operasional dan lain-lain. Apabila diperlukan, dibuat simpulan gabungan atau rangkuman yang menyeluruh.

Pada akhir tahap survei pendahuluan dibuat pula simpulan secara keseluruhan yang merupakan laporan hasil survei pendahuluan. Simpulan berupa laporan hasil survei pendahuluan terutama berisi informasi umum tentang auditee, penetapan tingkat risiko inheren dan sasaran audit sementara atau *tentative audit objectives* (TAO).



Pada tiap TAO dijelaskan pula risiko audit dan praduga kelemahan dan kerentanan unsur-unsur pengendalian manajemen dari kegiatan yang diaudit.

**Contoh:**

Tabel 1.1 merupakan alur pikir pengembangan tujuan audit potensial (*potential audit objectives* = PAO) menjadi TAO melalui pelaksanaan SP. Contoh yang digunakan adalah kegiatan pengadaan buku perpustakaan pada instansi X.

Ketentuan yang tidak masuk ke dalam TAO, misalnya “penyedia barang/jasa tidak memenuhi persyaratan”, disebabkan pertimbangan auditor atas informasi yang diperolehnya. Misalnya, auditor telah memperoleh informasi yang meyakinkan bahwa penyedia barang/jasa memang memenuhi persyaratan, maka PAO ini telah tercapai sehingga tidak memerlukan pengembangan lagi.

**Contoh:**

Berikut ini contoh KK-SP yang memuat ringkasan informasi hasil survei pendahuluan kegiatan pengadaan buku perpustakaan pada instansi X.

**Tabel 2.2.**  
Contoh KK-SP Ringkasan Informasi Hasil Survei Pendahuluan

Inspektorat X	No. KKA :
Ref PKA :	
Disusun oleh :	
Nama Auditee : Balai Perpustakaan X	Tanggal dan Paraf :
Tahun/Masa Audit: T.A. 20XX	Direviu oleh :
<b>JUDUL KKA</b>	
<b>RINGKASAN HASIL SURVEI PENDAHULUAN KEGIATAN PENGADAAN BUKU PERPUSTAKAAN</b>	
<b>INFORMASI:</b>	
Kegiatan Pengadaan Buku Perpustakaan pada Balai Perpustakaan X dilaksanakan berdasarkan DIPA Nomor: 4577/...../20XX tanggal 5 Januari 20XX.	
Perpustakaan X berlokasi di Balai Perpustakaan XI, Jalan Padjajaran No. 78, Kota X.	
Struktur organisasi secara umum adalah sebagai berikut:	

1. Kepala Balai adalah Alfa, SH. MH.
2. Kepala Bagian Tata Usaha adalah Drs. Beta.
3. Bendaharawan Pengeluaran adalah Cerio SH.

Kebutuhan buku-buku perpustakaan tersebut merupakan tanggapan atas keluhan pengunjung perpustakaan, terutama pegawai instansi X. Hanya sebagian kecil yang merupakan mahasiswa dari berbagai perguruan tinggi di Kota X.

Daftar buku yang diperlukan (judul dan jumlah) merupakan hasil rapat para pejabat struktural dan pegawai fungsional perpustakaan pada tanggal 30 Juli 2004, yang merupakan bagian dari kegiatan pengajuan anggaran.

Harga buku-buku yang akan diadakan ditentukan melalui permintaan data dari importir buku dan beberapa toko buku, kemudian ditambahkan margin rata-rata sebesar 10% untuk keuntungan bagi penyedia barang/jasa sesuai tingkat margin yang diambil oleh para pedagang besar dari pihak importir. Misalnya, buku seharga Rp 1 juta yang dibeli dari importir akan dijual seharga 1,1 juta oleh para pedagang buku. Kondisi ini digunakan dalam menyusun Harga Perhitungan Sendiri (HPS).

Daftar buku yang diperlukan dan HPS tersebut telah menjadi lampiran Surat Perintah Kerja (SPK) No. 11/SK/03/200X.

Penetapan panitia pengadaan barang dilaksanakan oleh Kepala Balai Perpustakaan X berdasarkan hasil rapat tanggal 23 Maret 200X. Secara aklamasi, rapat menunjuk Kepala Balai Perpustakaan sebagai Ketua Panitia Pengadaan Barang/Jasa. Bendahara kegiatan adalah Bendahara Pengeluaran pada Balai Perpustakaan X.

Penunjukan penyedia barang/jasa dilakukan dengan pertimbangan bahwa buku-buku impor adalah buku-buku khusus yang hanya bisa dibeli dari salah satu pedagang besar buku yaitu PT XYZ. Importir buku tidak bersedia menjual secara langsung kepada konsumen karena akan melanggar etika bisnis yang telah dibangun antara importir dengan para pedagang besar buku. Informasi ini kami dapatkan secara lisan dari salah seorang anggota panitia pengadaan. Sementara itu, dari informasi eksternal, yaitu hasil penelusuran internet, Kami tahu bahwa buku-buku tersebut bisa didapatkan dari para pedagang buku besar di Kota Y.

Kegiatan pengadaan buku perpustakaan berakhir pada tanggal 19 Agustus 20XX dengan diterimanya buku-buku yang dipesan sesuai Lampiran SPK.

#### **KESIMPULAN:**

1. Kegiatan pengadaan buku perpustakaan didasarkan pada dokumen anggaran yang sah.
2. Secara umum struktur organisasi Balai Perpustakaan X telah baik. Tiap fungsi telah diisi dengan pejabat yang kompetensinya memadai.
3. Pengadaan telah didasarkan pada kebutuhan nyata.

4. Penyusunan HPS melalui prosedur dan analisis yang memadai dan telah sesuai dengan kondisi pasar. Tetapi pengujian lebih lanjut masih diperlukan untuk tiap judul buku mengingat materialitas harga per unit buku.
5. Daftar Buku Yang Diperlukan dan HPS tersebut telah menjadi lampiran Surat Perintah Kerja (SPK) No. 11/SK/03/20XX.
6. Secara aklamasi, rapat menunjuk Kepala Balai Perpustakaan sebagai ketua panitia pengadaan barang/jasa. Hal ini tidak sesuai ketentuan dalam Keppres No. 80/2003 karena Kepala Balai adalah juga pengguna barang/jasa.
7. Pemilihan penyedia barang/jasa dibatasi di wilayah Kota X. Menurut ketentuan, penyedia barang/jasa wilayah lain juga berhak mengikuti kegiatan tersebut.
8. Kegiatan berakhir pada tanggal 19 Agustus 20XX sesuai batas waktu SPK.
9. Kegiatan memiliki **risiko inheren yang rendah**, karena merupakan kegiatan rutin bagi suatu perpustakaan dan buku bukanlah barang yang bersifat rentan atau berbahaya.

## D. Penetapan Tujuan dan Lingkup Audit

Langkah dalam memulai suatu perencanaan audit adalah menentukan tujuan (apa yang akan dicapai) dan lingkup penugasan (apa yang akan diuji). Pada bagian sebelumnya telah disebutkan bahwa kegiatan *assurance* dapat berbentuk audit, reviu, evaluasi dan pemantauan. Pembagian penugasan ini berdasarkan tujuan dan lingkup penugasan. Misalnya, jika suatu penugasan bertujuan untuk memberikan *positive assurance* (keyakinan memadai) maka jenis penugasannya adalah 'audit'. Keyakinan memadai yang diberikan membawa konsekuensi bahwa penugasan akan menggunakan sumber daya lebih terkait banyaknya jumlah bukti yang harus diuji.

Tujuan dan lingkup audit sektor publik sangat tergantung pada mandat dari lembaga audit yang bersangkutan. Audit atas laporan keuangan yang dilakukan auditor eksternal pada umumnya bertujuan untuk menilai kewajaran laporan keuangan (memberikan opini) atas laporan keuangan entitas, sedangkan audit atas penyusunan laporan keuangan oleh auditor bertujuan untuk memberikan rekomendasi perbaikan sistem pengendalian internal dan koreksi kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan.

Dalam menentukan tujuan dan ruang lingkup, auditor harus memastikan bahwa tujuan dan ruang lingkup audit yang ditetapkan telah sesuai dengan mandat dan wewenang lembaga audit dan auditor yang bersangkutan.

Dalam konteks audit atas laporan keuangan instansi pemerintahan (sektor publik), auditor memiliki wewenang:

1. Melakukan revidi atas sistem akuntansi dan pengendalian internal, dan memberikan rekomendasi perbaikan atas kelemahan-kelemahannya.
2. Melakukan pengujian dan koreksi atas kesalahan pencatatan akuntansi, sehingga laporan keuangan dihasilkan dengan informasi yang dapat diandalkan.

Tujuan pemahaman menentukan tujuan dan ruang lingkup ini sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui batasan-batasan yang ada pada pekerjaan audit.
2. Untuk mengidentifikasi wewenang yang dimiliki dalam pelaksanaan audit.
3. Untuk memastikan bahwa auditor telah memenuhi persyaratan hukum yang berlaku.
4. Untuk memberikan keyakinan bahwa pendekatan audit yang direncanakan telah sesuai dengan kebijakan audit yang ditetapkan.
5. Untuk memastikan bahwa tujuan audit telah memenuhi kebutuhan legislatif.
6. Untuk mengidentifikasi pihak-pihak yang berhak menerima laporan audit.

Lingkup menentukan tujuan dan ruang lingkup adalah batasan hal-hal yang akan diuji. Batasan tersebut dapat berupa proses tertentu, tingkatan tertentu, periode waktu dan/atau wilayah tertentu. Keputusan menentukan lingkup penugasan memerlukan *professional judgement* dari pimpinan instansi auditor internal. Penentuan lingkup penugasan yang jelas, membantu tim audit untuk lebih fokus pada pengujian tertentu. Bagi pembaca laporan, pernyataan lingkup penugasan yang jelas dapat mempermudah untuk memahami permasalahan dan simpulan yang disampaikan dalam laporan.

### **Contoh kasus dalam penetapan tujuan dan lingkup audit**

Pada tahun 202X, suatu Satuan Kerja XYZ melaksanakan pengadaan 300 set computer dan 15.000 eksemplar buku untuk 150 sekolah yang

tersebar di 15 kecamatan. Pengadaan ini menggunakan dana APBN yang bersumber dari DIPA Satker XYZ. Audit ditugaskan untuk memastikan bahwa kegiatan pengadaan komputer tersebut telah sesuai peraturan yang berlaku tentang pengadaan barang/jasa instansi pemerintah.

Atas penugasan tersebut audit menetapkan tujuan dan lingkup sebagai berikut.

1. Tujuan penugasan adalah memberi *positive assurance* bahwa pengadaan komputer tersebut telah sesuai ketentuan yang berlaku.
2. Lingkup audit yaitu pengadaan komputer pada satker XYZ pada tahun 202X.
3. Nama penugasan adalah audit keuangan atas pengadaan komputer pada Satker XYZ tahun 202X.

## E. Pemahaman Proses Kerja Auditee

Dalam merencanakan penugasan, audit harus memahami auditee (tujuan, proses dan area yang menjadi lingkup penugasan). Kegagalan dalam memahami auditee dapat berakibat pengujian yang tidak lengkap atau kesalahan pengalokasian sumber daya. Yang pertama harus dipahami oleh audit adalah tujuan organisasi. Tujuan organisasi dapat diartikan sebagai sesuatu yang diupayakan untuk dicapai oleh organisasi. Informasi yang diuji pada umumnya terkait pernyataan (*assertion*) auditee sejauh mana tujuan organisasi telah tercapai dan proses yang dilakukan manajemen dalam mencapainya.

Audit dapat menggunakan berbagai sumber untuk memahami auditee. Salah satunya dengan memanfaatkan data yang telah tersedia, misalnya data-data sebagai berikut.

1. Laporan keuangan.
2. Renstra dan tujuan dicapai.
3. Kebijakan.
4. Prosedur baku.
5. Uraian tugas masing-masing pegawai yang terlibat.
6. *Process map/flow chart* keseluruhan proses.
7. Dokumentasi lain misalnya laporan efektivitas *internal control*.
8. Risiko diidentifikasi, dimitigasi dan dikelola.
9. Informasi keuangan, manajerial dan operasi disajikan secara akurat, andal dan tepat waktu.
10. Program, rencana dll.

Atas data-data tersebut dapat dilakukan prosedur analitis lebih lanjut dengan langkah sebagai berikut.

1. Membandingkan data tahun ini dengan data tahun sebelumnya.
2. Analisis rasio misalnya tingkat penyerapan anggaran (realisasi/anggaran).
3. Mengukur tingkat kemandirian keuangan pemerintah daerah (PAD/total pendapatan).
4. Mengukur tingkat capaian kinerja, baik kinerja keuangan maupun kinerja non keuangan.

Perkembangan teknologi dalam pengelolaan keuangan pemerintah dan kegiatan lainnya dapat dimanfaatkan oleh auditor untuk mempermudah pelaksanaan tugas. Misalnya dengan memanfaatkan sistem informasi yang ada, auditor internal dapat dengan mudah memperoleh informasi sebagai berikut.

1. Jumlah atau persentase pembayaran yang dilakukan setelah tanggal jatuh tempo.
2. Pengelompokan data berdasar jumlah pembayaran atau penerima pembayaran.
3. Pembayaran dengan jumlah yang sama terhadap rekanan yang sama.

## F. Identifikasi dan Penilaian Risiko

Dalam bagian sebelumnya telah dijelaskan konsep *risk maturity*. Auditor internal idealnya telah melakukan pengujian dan memiliki informasi *risk maturity level* setiap organisasi/satuan kerja yang menjadi lingkup auditorannya. Informasi ini sangat bermanfaat dalam penugasan tahap ini (identifikasi dan penilaian risiko).

Pada kondisi *risk managed* dan *risk enabled*, auditor internal mendapat informasi risiko yang dihadapi organisasi dari daftar risiko kunci hasil proses manajemen risiko organisasi. Pada kondisi *risk defined* auditor cukup dengan melakukan verifikasi apakah proses manajemen risiko sudah berjalan dengan efektif. Bila proses manajemen risiko sudah berjalan dengan baik, auditor internal dapat menggunakan daftar risiko organisasi. Namun, bila ternyata kematangan manajemen risiko organisasi masih pada tingkat *risk naïve* dan *aware*, auditor perlu menjalankan peran konsultatifnya.

Dalam kondisi organisasi berada pada level *risk aware* dan *risk naive*, maka auditor bertindak sebagai konsultan dalam proses pemahaman dan penerapan manajemen risiko bagi organisasi. Sekali lagi, auditor harus melibatkan manajemen dalam proses identifikasi dan penilaian risiko ini. Hal ini dilakukan untuk menghindari kesalahpahaman pihak manajemen yang menganggap bahwa auditor internal yang bertanggung jawab terhadap pengelolaan (manajemen) risiko organisasi.

## 1. Identifikasi Risiko

Identifikasi risiko adalah proses menetapkan apa, dimana, kapan, mengapa, dan bagaimana sesuatu risiko dapat terjadi, sebelum risiko timbul dan berdampak negatif terhadap pencapaian tujuan. Hasil identifikasi risiko adalah suatu daftar risiko-risiko yang berpotensi mengancam pencapaian tiap tujuan organisasi.

Dalam rangka menjamin perolehan identifikasi risiko yang akurat, penilaian risiko harus menggunakan metodologi yang tepat dan melibatkan para pemilik risiko yang terkait dengan kegiatan yang dinilai risikonya. Metodologi yang tepat akan mengarahkan ketepatan proses penilaian, sedang keterlibatan para pemilik risiko penting karena mereka yang mengerti kegiatan dan menjadi pihak yang terkena dampak atas kegagalan pencapaian tujuan.

Identifikasi dilakukan melalui wawancara dengan para pihak yang terkait dengan kegiatan yang dinilai risikonya, evaluasi dokumen, pengamatan dan pendekatan lainnya untuk menggali risiko yang ada. Finalisasi hasil identifikasi dilakukan melalui proses rapat internal (*Focus Group Discussion*-FGD) untuk mengkonfirmasi ulang risiko yang telah teridentifikasi dan untuk meminta masukan atas risiko-risiko baru yang sebelumnya belum teridentifikasi.

COSO - *Enterprise Risk Management* (2004) menyebutkan bahwa sumber risiko dapat dikelompokkan menjadi dua faktor, yaitu faktor internal dan faktor eksternal. Yang termasuk dalam faktor eksternal antara lain perubahan ekonomi, bencana alam, peristiwa politik, perubahan sosial dan perkembangan teknologi. Sedangkan yang termasuk dalam faktor internal antara lain infrastruktur organisasi, personil, proses bisnis dan kondisi teknologi organisasi.

*Output* identifikasi risiko adalah daftar risiko yang sekurang-kurangnya memuat informasi tentang tujuan terkait risiko, pernyataan risiko pemilik

risiko, sumber risiko dan pengendalian yang ada. Hasil identifikasi risiko dapat dituangkan dalam format berikut.

**Tabel 2.3.**  
Identifikasi Risiko

No	Tujuan	Pernyataan Risiko	Pemilik Risiko	Sumber Risiko			Pengendalian yang Ada
				Sumber	<i>Uncotrollable /Controllable (U/C)</i>	Uraian	

**Tabel 2.4.**  
Contoh Format Hasil Identifikasi Risiko

Melanjutkan kasus Satker XYZ, berikut akan dicontohkan hasil identifikasi risiko. Dalam praktik jumlah risiko dapat berjumlah cukup banyak, dalam contoh ini hanya ditampilkan beberapa risiko. Hasil identifikasi risiko adalah sebagai berikut.

NO	TUJUAN	PERNYATAAN RISIKO	PEMILIK RISIKO	SUMBER RISIKO			PENGENDALIAN YANG ADA
				SUMBER	U/C	URAIAN	
1	Tersedianya komputer sebagai sarana peningkatan kemampuan teknologi informasi	Spesifikasi teknis tidak sesuai kebutuhan.	PA/KPA, PPK, PPHP	Internal External	C	Kelelahan PPK dalam membuat spesifikasi, kelelahan PPHP dalam menerima barang.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• PPK memuat spesifikasi teknis</li> <li>• Spesifikasi teknis menjadi bagian dokumen pengadaan</li> <li>• Spesifikasi teknis dimuat dalam kontrak</li> <li>• PPHP menerima barang dibandingkan dengan kontrak</li> </ul>
		Jumlah komputer diterima tidak sesuai kebutuhan	PA/KPA, PPK, PPHP	Internal External	C	kelelahan PPHP dalam menerima barang.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jumlah barang diatur dalam dokumen pengadaan</li> <li>• Jumlah barang dimuat dalam kontrak</li> <li>• PPHP menerima barang dibandingkan dengan kontrak</li> </ul>
		Penyedia barang tidak sanggup melaksanakan pengadaan	PA/KPA, PPK, ULP	Internal External	C	kelelahan ULP dalam melakukan kualifikasi calon penyedia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kualifikasi penyedia diatur dalam dokumen lelang</li> <li>• ULP melakukan evaluasi kualifikasi calon penyedia barang</li> </ul>

PA = Pengguna Anggaran  
 KPA = Kuasa PA  
 PPK = Pejabat Pembuat Komitmen  
 PPHP = Panitia Penerima Hasil Pekerjaan  
 ULP = Unit Layanan Pengadaan  
 U/C = Uncotrollable/controlable



Contoh lain identifikasi risiko untuk kegiatan pelayanan, misalnya pelayanan penerbitan sertifikat tanah di kantor Badan Pertanahan Nasional (BPN) adalah sebagai berikut.

- a. Standar pelayanan minimal tidak dipahami para pegawai.
- b. Pemungutan biaya layanan melebihi ketentuan (pungli) yang dilakukan oleh staf BPN.
- c. Pemohon sertifikat menggunakan jasa calo.
- d. Pelayanan dilakukan staf BPN tidak sesuai prosedur.

## 2. Penilaian Risiko

Penilaian risiko pada dasarnya merupakan penentuan tingkat kemungkinan terjadinya risiko serta pengaruh/akibat yang harus ditanggung oleh entitas/organisasi. Terdapat dua unsur yang menjadi dasar untuk melakukan penaksiran risiko yaitu:

- a. Dampak risiko (*consequences* atau *impact*) adalah besarnya efek bila risiko terjadi.
- b. Kemungkinan terjadinya suatu risiko (*likelihood* atau *probability*) adalah tingkat kemungkinan risiko akan terjadi.

Pengukuran yang dapat diberikan kepada dua unsur tersebut bisa dilakukan secara kuantitatif atau kualitatif. Metode pengukuran secara kualitatif dilaksanakan dengan menetapkan skala penilaian. Misalnya, dampak diukur dengan skala kualitatif sebagai berikut. Sangat Besar (5), Besar (4), Menengah (3), Kecil (2) dan Sangat Kecil (1). Sedangkan probabilitas diukur dengan skala: (5) hampir pasti, (4) cenderung terjadi, (3) mungkin terjadi, (2) kadang-kadang terjadi dan (1) sangat jarang terjadi.

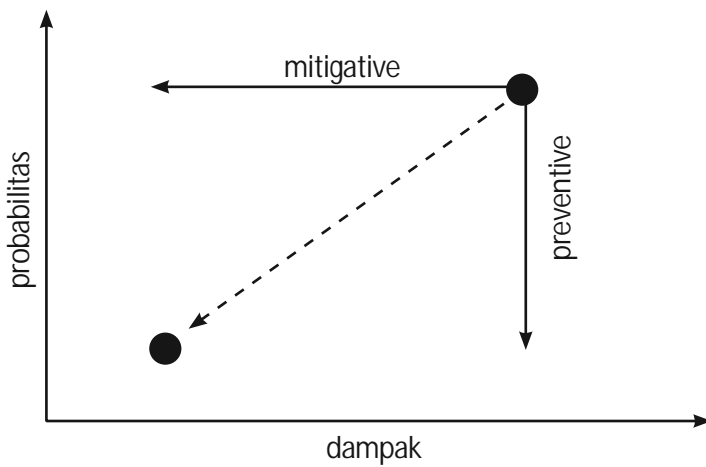
Metode kuantitatif menggunakan angka/nilai numerik untuk menyatakan besarnya probabilitas dan dampak. Nilai yang digunakan dari berbagai sumber, salah satunya adalah dari data historis selama beberapa tahun. Metode campuran menggunakan gabungan metode kuantitatif dan metode kualitatif. Masing-masing metode ini memiliki kelebihan dan kekurangan, namun jika dilakukan dengan cara benar, ketiga metode ini akan menghasilkan peringkat risiko yang relatif sama. Yang diperlukan di sini bukan akurasi atau ketepatan nilainya tetapi hanya untuk memperkirakan peringkat risiko, mana risiko yang melebihi batas toleransi dan seberapa besar pengaruh pengendalian yang ada terhadap tingkat risiko.

Dalam melakukan penaksiran risiko, idealnya dipahami pengertian mengenai risiko yang ada sebelum dan sesudah dilakukannya penanganan risiko, yaitu:

- a. *Inherent risk* (risiko melekat atau absolut), bobot risiko diukur melalui penaksiran atas konsekuensi dan tingkat kejadiannya terhadap terjadinya risiko pada saat manajemen belum melakukan suatu tindakan terhadap pengendalian intern.
- b. *Residual risk* (risiko bersih atau terkendali), bobot risiko diukur melalui penaksiran atas konsekuensi dan tingkat kejadiannya terhadap terjadinya risiko setelah pengendalian intern diberlakukan.

Dalam praktik, hal yang paling mudah dikerjakan adalah mengukur *inherent risk* pada suatu kegiatan yang baru diimplementasikan, karena sangat besar kemungkinan belum ada pengendalian intern yang ditetapkan. Sedangkan untuk kegiatan yang bersifat rutin pada umumnya *inherent risk* akan lebih sulit untuk diukur, karenanya auditor akan menilai *residual risk*-nya.

Jika probabilitas risiko inheren tinggi, maka pengendalian yang bersifat *preventive* harus diterapkan. Jika dampak terjadinya risiko inheren besar, maka pengendalian *mitigative* yang diterapkan.



Gambar 2.1.  
Pengendalian *Mitigative* dan *Preventive*

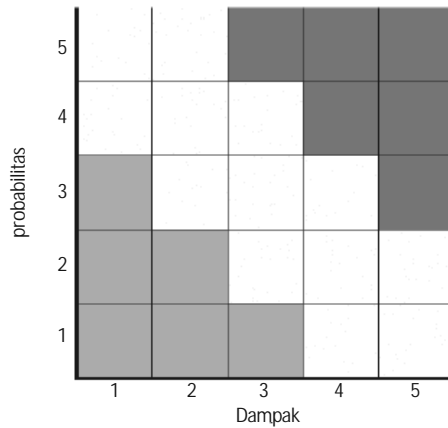
**Tabel 2.5.**  
Contoh Format Hasil Penilaian Risiko

No	TUJUAN	RISIKO	PEMILIK RISIKO	INHERENT RISK			PENGENDALIAN	RESIDUAL RISK			RISK RESPONSE	RISK APPETITE
				DAMPAK	PROB	Risk Level		DAMPAK	PROB	Risk Level		

Keterangan Tabel :

- a. Tujuan adalah sesuatu yang ingin dicapai oleh organisasi/manajemen. Tujuan dapat dikelompokkan kedalam kategori: strategis (memberi nilai tambah bagi *stakeholders*), operasional (terkait kinerja, efektivitas dan efisiensi organisasi), pelaporan (kehandalan laporan laporan internal/eksternal dan keuangan/non keuangan) dan ketaatan (terhadap peraturan dan hukum).
- b. Risiko adalah kemungkinan terjadinya suatu kejadian yang mengancam pencapaian tujuan organisasi
- c. Pemilik risiko adalah manajemen/pejabat yang bertanggung jawab untuk menangani risiko pada unit kerja yang menjadi tanggungjawabnya.
- d. *Inherent risk* (risiko bawaan) adalah risiko yang murni ada tanpa memperhitungkan pengendalian yang sudah ada (eksis), atau risiko yang diukur sebelum memperhitungkan kondisi pengendaliannya.
- e. *Residual risk* (risiko sisa) adalah sisa dari risiko bawaan setelah diterapkannya suatu pengendalian.
- f. *Risk response* (respon risiko) adalah tindakan atau serangkaian tindakan manajemen yang bertujuan untuk menangani risiko. Respon risiko dapat dikelompokkan dalam empat kelompok, yaitu: *avoidance* (menolak risiko), *reduction/mitigate* (menerapkan pengendalian), *sharing* (membagi risiko) and *accept* (menerima risiko cukup dilakukan monitor).
- g. *Risk appetite* (selera risiko) adalah sejumlah (sekumpulan) risiko dalam entitas yang akan diterima dalam rangka pencapaian tujuan organisasi.
- h. Dampak risiko adalah pengaruh atau akibat yang ditimbulkan seandainya risiko terjadi.
- i. Probabilitas adalah tingkat atau kemungkinan terjadinya risiko.

Untuk mempermudah penyampaian informasi, hasil penilaian risiko dituangkan dalam peta risiko. Masing-masing risiko akan ditempatkan di posisi sesuai probabilitas dan dampaknya. Contoh peta risiko adalah sebagai berikut.

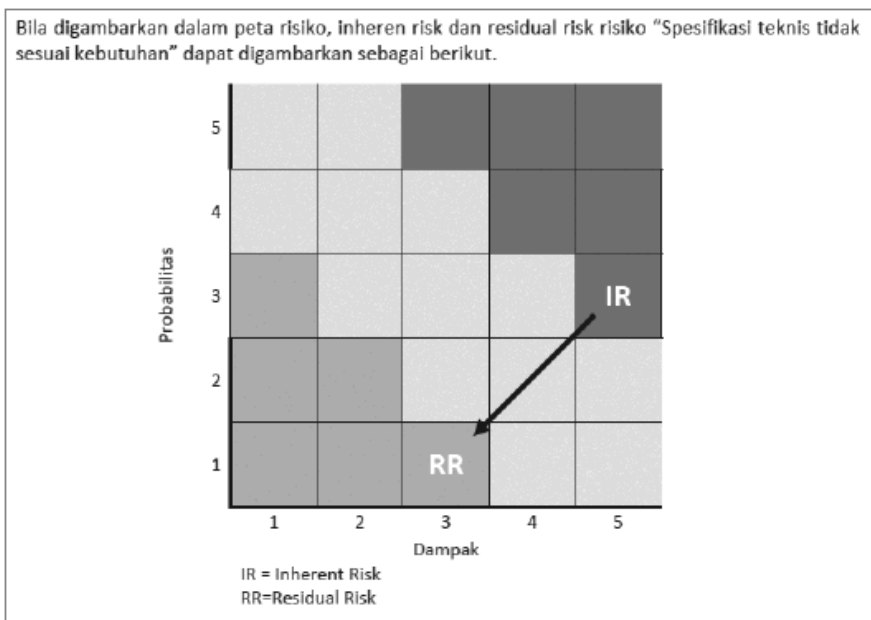


Gambar 2.2.  
Peta Risiko

Tabel 2.6.  
Contoh Kasus Peta Risiko

Melanjutkan kasus Satker XYZ, berikut akan dicontohkan hasil penilaian risiko. Dalam praktik jumlah risiko dan pengendaliannya dapat berjumlah cukup banyak, dalam contoh ini hanya ditampilkan satu buah risiko. Hasil penilaian risiko adalah sebagai berikut.

NO	TUJUAN	RISIKO	PEMILIK RISIKO	INHERENT RISK		PENGENDALIAN	RESIDUAL RISK		RISK RESPONSE	RISK APPETITE
				DAMPAK	PROB		DAMPAK	PROB		
1	Tersedianya komputer sebagai sarana peningkatan kemampuan teknologi informasi	Spesifikasi teknis tidak sesuai kebutuhan.	PA/KPA, PPK, PPHP	5	3	<ul style="list-style-type: none"> <li>• PPK membuat spesifikasi teknis</li> <li>• Spesifikasi teknis menjadi bagian dokumen pengadaan</li> <li>• Spesifikasi teknis dimuat dalam kontrak</li> <li>• PPHP menerima barang dibandingkan dengan kontrak</li> </ul>	3	1	Menurunkan level risiko	4



**Gambar 2.3.**  
Peta Risiko, Inherent Risk dan Residual Risk

## G. Identifikasi Pengendalian Kunci.

Pada tahap ini, tugas auditor internal adalah mengidentifikasi pengendalian yang paling berperan untuk menekan risiko sampai di level yang dapat diterima. Dalam praktik, banyak pengendalian yang diterapkan dalam suatu proses. Semua pengendalian ini memiliki peran untuk menekan risiko, namun hanya beberapa yang benar-benar berpengaruh. Pengendalian yang benar-benar berpengaruh ini selanjutnya disebut pengendalian kunci.

Untuk menentukan pengendalian kunci, perlu dipahami berbagai aktivitas pengendalian sebagai berikut.

1. Persetujuan (*approving*) dari pihak yang memiliki kewenangan. Misalnya persetujuan untuk membayar sejumlah uang oleh Pengguna Anggaran (PA) atau Kuasa Pengguna Anggaran (KPA).
2. Perhitungan atau perhitungan ulang angka yang didapat dari proses sebelumnya. Misalnya sebelum melakukan pembayaran, kasir wajib menghitung ulang jumlah tagihan yang harus dibayar.
3. Dokumentasi berupa penyimpanan bukti/sumber informasi terkait keputusan yang diambil.

4. Pengujian kelengkapan dokumen/bukti yang mendukung suatu kejadian. Misalnya menguji Berita Acara Serah Terima (BAST) untuk memastikan barang telah diterima sesuai dengan spesifikasi yang ditentukan sebelum dilakukan pembayaran.
5. Pencocokan dan perbandingan dua dokumen untuk diproses selanjutnya. Misalnya dicocokkan antara jumlah pembayaran dengan nilai kontrak dan BAST.
6. Monitoring adalah penilaian kemajuan suatu anggaran/program/kegiatan dalam mencapai target yang telah ditetapkan. Misalnya monitoring serapan anggaran apakah sesuai yang diharapkan dan tidak melebihi pagu.
7. Pembatasan kegiatan yang hanya dapat dilakukan oleh seseorang yang berwenang. Misalnya penandatanganan kontrak atau perikatan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pembuat Komitmen (PPK).
8. Pemisahan kewenangan antar pihak yang terlibat dalam suatu kegiatan agar timbul mekanisme *check and recheck*. Misalnya pemisahan pihak yang menyetujui pembayaran, mencatat pembayaran, dan melakukan pembayaran.
9. Supervisi atau pengarahan dan auditoran dari atasan untuk menghindari terjadinya hal-hal yang tidak diharapkan.

Menurut *COSO Internal Control Integrated Framework Guidance on Monitoring*, pengendalian kunci (*key controls*) memiliki salah satu atau kedua karakteristik berikut.

1. Kegagalan pengendalian kunci dapat berdampak material terhadap pencapaian tujuan organisasi karena tidak dapat segera dideteksi oleh pengendalian lain.
2. Berfungsinya pengendalian kunci dapat mencegah kegagalan pengendalian lain sebelum berdampak material.

**Tabel 2.7.**  
Contoh Kasus Pengendalian

Melanjutkan kasus Satker XYZ, risiko "Spesifikasi teknis tidak sesuai kebutuhan" ditangani dengan beberapa pengendalian sebagai berikut.	
1.	Dalam tahap perencanaan, PA/KPA menyusun Rencana Umum Pengadaan (RUP).
2.	Dalam tahap persiapan pemilihan, PPK menyusun HPS dan spesifikasi teknis yang disusun dengan memperhatikan RUP dan anggaran. <input checked="" type="checkbox"/>
3.	ULP menyusun Dokumen Pengadaan dan memasukkan klausul spesifikasi teknis kedalamnya.

4. ULP melakukan evaluasi teknis dokumen penawaran dan diuji kesesuaiannya dengan Spesifikasi Teknis.
5. Penawaran yang tidak sesuai dengan spesifikasi teknis dinyatakan gugur dan tidak dilakukan evaluasi tahap selanjutnya.
6. ULP menyusun draft kontrak dengan memasukkan spesifikasi teknis dalam kontrak.
7. PPK menyusun kontrak final dan menguji apakah spesifikasi teknis dalam kontrak sesuai dengan spesifikasi yang telah ditetapkan sebelumnya.
8. Penyedia barang menyelesaikan dan menyerahkan barang. PPHP menerima dan menguji barang yang diterima dibandingkan dengan kontrak.

Pengendalian ini bersumber dari Peraturan Presiden Nomor 70 Tahun 2012 tentang Pengadaan Barang dan Jasa. Peraturan ini memuat langkah-langkah yang harus dilakukan oleh instansi pemerintah dalam setiap pengadaan. Dalam konteks kegiatan lain, informasi pengendalian yang diterapkan organisasi dapat diperoleh dari peraturan organisasi terkait, pedoman dan SOP.

Dari sekian banyak pengendalian tersebut diatas semuanya berpengaruh dalam menangani risiko. Namun yang perlu diidentifikasi dalam tahap ini adalah pengendalian yang benar-benar berpengaruh (*key control*/pengendalian kunci). Penentuan pengendalian kunci ini penting bagi auditor untuk dapat lebih fokus dalam melaksanakan penugasan.

Dari contoh delapan pengendalian di atas, diasumsikan yang menjadi pengendalian kunci (dengan tanda "") adalah pengendalian nomor 2, 4 dan 5. Pengendalian ini merupakan pengendalian terpenting dalam menangani risiko "Spesifikasi teknis tidak sesuai kebutuhan". Penetapan pengendalian kunci ini dengan pertimbangan bahwa:

1. Kegagalan pengendalian ini tidak dapat segera dideteksi oleh pengendalian lain.
2. Berfungsinya pengendalian kunci dapat mencegah kegagalan pengendalian lain.

## H. Evaluasi Pengendalian

Tahapan ini mengharuskan auditor untuk melakukan pengujian pengendalian internal dari masing-masing auditee. Beberapa indikator yang bisa dilakukan untuk melakukan penilaian terhadap kehandalan sistem pengendalian internal auditee adalah:

1. *Track record* atau latar belakang kepemimpinan auditee. Tujuannya adalah untuk melihat apakah pimpinan dalam menjalankan kegiatannya selalu menerapkan prinsip prudenialitas (kehati-hatian). Jika latar belakang pimpinan terindikasi kurang baik maka perlu perhatian lebih dalam tingkat risiko yang akan ditentukan.
2. Jumlah anggaran yang dikelola oleh auditee pada setiap tahun akademiknya
3. Jumlah kegiatan yang telah dianggarkan dan telah terealisasi pada saat periode audit

Evaluasi pengendalian termasuk reviu pengkajian laporan hasil audit (LHA) tahun lalu. Tujuan kegiatan ini adalah untuk mendapatkan masukan mengenai beberapa temuan yang telah terjadi di periode audit sebelumnya. LHA tahun lalu dapat memberikan gambaran mengenai kinerja auditee pada periode sebelumnya. Umumnya, auditor akan mencoba melakukan crosscek terhadap beberapa temuan yang lalu tentang statusnya, apakah sudah selesai ditindak lanjuti atau masih dalam status belum terselesaikan. Harapan auditor setelah melihat LHA adalah tidak terjadi temuan berulang dari periode audit yang akan dilakukan.

## **1. Pengertian Evaluasi Pengendalian**

Evaluasi SPM adalah pemahaman dan pengujian terhadap sistem pengendalian manajemen (SPM) atau sistem pengendalian intern (SPI) auditee untuk menyusun prioritas tujuan audit untuk pengujian substantif, serta menentukan luas dan jenis pengujian substantif yang diperlukan. Untuk menyusun prioritas, auditor perlu mempertimbangkan materialitas permasalahan. Sedangkan untuk menentukan luas dan jenis pengujian substantif, auditor perlu mempertimbangkan risiko pengendalian dan menetapkan risiko deteksi. Evaluasi SPM terdiri dari prosedur pemahaman SPM dan pengujian pengendalian. Prosedur pemahaman SPM secara umum menggunakan teknik-teknik audit yang sama dengan SP yaitu permintaan keterangan, verifikasi dokumen dan observasi. Sebagai contoh, untuk memahami prosedur penerimaan barang, auditor dapat meminta keterangan secara lisan dan tertulis. Setelah informasi didapatkan dalam bentuk dokumen atau didokumentasikan secara tertulis, maka auditor perlu memverifikasinya untuk menentukan pengendalian-pengendalian yang ada dalam prosedur. Jika memungkinkan, auditor dapat melakukan observasi terhadap prosedur yang dilaksanakan.

## **2. Standar Evaluasi SPM**

Auditor harus memahami rancangan sistem pengendalian intern dan menguji penerapannya. Sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan



yang efisien dan efektif, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan.

Auditor harus mempunyai pemahaman atas sistem pengendalian intern auditee dan mempertimbangkan apakah 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. Oleh karena itu, auditor harus memasukkan pengujian atas sistem pengendalian intern auditee dalam prosedur auditnya.

Pemahaman atas sistem pengendalian intern dapat dilakukan melalui permintaan keterangan, pengamatan, inspeksi catatan dan dokumen, atau mereviu laporan pihak lain. Setelah prosedur dipahami, maka auditor melaksanakan prosedur pengujian pengendalian untuk menentukan efektivitas pengendalian.

**Contoh:**

Dalam prosedur penerimaan barang, salah satu pengendalian yang penting adalah panitia penerimaan barang terdiri dari orang-orang yang memiliki kompetensi memadai untuk menentukan kebenaran jenis, spesifikasi dan jumlah barang yang diterima. Untuk menguji efektivitas pengendalian ini, auditor melakukan cek dokumen penerimaan barang untuk menentukan siapa saja yang menjadi panitia penerimaan barang, untuk kemudian dapat meminta keterangan tentang kompetensi mereka kepada kepala subbagian kepegawaian, atau menguji langsung kompetensi mereka.

### **3. SPM dan Komponennya**

Pengendalian manajemen adalah hal yang sangat menentukan bagi audit. Sistem pengendalian manajemen meliputi seluruh struktur organisasi termasuk semua cara serta tindakan yang terkoordinasi untuk mengamankan harta, menjaga keseksamaan data akuntansi, serta data lainnya, agar terjamin keandalan laporan-laporan, meningkatkan efisiensi, efektivitas dan kehematan dalam operasi serta mendorong ditaatinya kebijaksanaan pimpinan yang bersangkutan (American Institute of Certified Public Accountants -AICPA)

Dari definisi tersebut, kita dapat menentukan bahwa SPM bertujuan untuk mengamankan harta, menjaga keseksamaan data akuntansi, serta data lainnya, agar terjamin keandalan laporan-laporan, meningkatkan efisiensi, efektivitas dan kehematan dalam operasi serta mendorong ditaatinya kebijaksanaan pimpinan yang bersangkutan.

Tujuan tersebut sinkron dengan tujuan audit, yaitu untuk menentukan apakah:

- a. Informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan.
- b. Risiko yang dihadapi organisasi telah diidentifikasi dan diminimalkan.
- c. Peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal telah dipenuhi.
- d. Kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi.
- e. Sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis.
- f. Tujuan organisasi telah dicapai secara efektif.

Karena kesamaan tujuan inilah, maka evaluasi SPM merupakan hal penting dalam pelaksanaan audit. SPM yang kuat akan membantu auditor untuk mencapai tujuan-tujuan audit secara efektif dan efisien.

Menurut *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), pengendalian internal memiliki komponen-komponen sebagai berikut (Taylor & Glezen, 1994):

- a. Lingkungan pengendalian.  
Lingkungan pengendalian mencerminkan filosofi dan perilaku (*attitude*) pimpinan. Lingkungan pengendalian menentukan integritas, nilai-nilai etika dan kompetensi para anggota organisasi. Karenanya, ketidakefektifan komponen ini akan menghapus keuntungan dari komponen-komponen lain.
- b. Penaksiran risiko.  
Penaksiran risiko bertujuan untuk mengidentifikasi dan menilai risiko yang dihadapi instansi dalam usaha pencapaian tujuan. Para pimpinan instansi harus menyusun tujuan-tujuan instansi sebelum mengidentifikasi risiko-risiko yang bisa terjadi yang akan menghambat usaha pencapaian tujuan. Setelah tujuan-tujuan tersusun, dilaksanakan penaksiran risiko untuk menentukan pengelolaannya.
- c. Aktivitas pengendalian.  
Aktivitas pengendalian mencakup berbagai aktivitas seperti persetujuan, otorisasi, verifikasi dan rekonsiliasi yang dilaksanakan untuk mengendalikan risiko-risiko yang telah teridentifikasi.

- d. Informasi dan komunikasi.  
Informasi dan komunikasi mencakup sistem informasi dan komunikasi, termasuk di dalamnya kebijakan, manual prosedur, saluran-saluran komunikasi dan media-media informasi.
- e. Monitoring.  
Monitoring adalah komponen pengendalian internal yang bertujuan untuk memantau secara terus-menerus efektivitas sistem pengendalian manajemen. Pemonitoran diperlukan karena kegiatan atau proses-proses organisasi selalu berubah sehingga mempengaruhi sistem pengendalian manajemen secara parsial maupun menyeluruh.

Konsep COSO ini kemudian diadopsi oleh pemerintah dengan melakukan modifikasi pada sub-sub komponen di atas dengan berbagai referensi lain sehingga lahirlah Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang dituangkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, sebagai ketentuan pelaksanaan yang diamanatkan oleh Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pasal 58.

SPIP dikembangkan dengan mengadopsi konsepsi yang terbaik dan tepat sesuai dengan kondisi di Indonesia sehingga pengertian Sistem Pengendalian Intern menurut PP SPIP adalah:

“Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan.”(PP No. 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, 2008)

Keberhasilan SPIP sangat bertumpu tidak hanya pada rancangan pengendalian yang memadai untuk menjamin tercapainya tujuan organisasi, tetapi juga kepada setiap orang dalam organisasi, sebagai faktor yang dapat membuat pengendalian tersebut berfungsi.

Sejalan dengan pemahaman bahwa pengendalian dirancang sesuai dengan kebutuhan organisasi, PP SPIP juga menyebutkan bahwa sistem pengendalian intern yang dalam penerapannya harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah tersebut.

SPIP menetapkan unsur-unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam 5 (lima) unsur, yaitu:

- a. Lingkungan pengendalian adalah kondisi dalam instansi pemerintah yang dapat membangun kesadaran semua personil akan pentingnya pengendalian dalam organisasi dalam menjalankan aktivitas yang menjadi tanggung jawabnya sehingga meningkatkan efektivitas pengendalian intern.
- b. Penilaian risiko adalah kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah yang meliputi kegiatan identifikasi, analisis dan mengelola risiko yang relevan bagi proses atau kegiatan organisasi.
- c. Kegiatan pengendalian adalah tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko serta penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif.
- d. Informasi dan komunikasi, adalah data yang telah diolah yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik.
- e. Pemantauan adalah proses penilaian atas mutu kinerja sistem pengendalian intern dan proses yang memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti.

#### **4. Tujuan, Manfaat dan Aktivitas Penilaian SPM**

- a. Tujuan.  
Evaluasi SPM bertujuan lebih mendalami, memperjelas, atau memantapkan /memastikan sasaran audit sementara yang diperoleh pada survei pendahuluan menjadi sasaran audit yang pasti (*firm audit objective*/FAO) guna diproses pada tahap pengujian substantif atau audit rinci. Istilah TAO dan FAO ada juga yang mengenal sebagai temuan sementara. TAO yang diperoleh pada tahap survei pendahuluan sering masih terlalu global sehingga belum cukup memadai sebagai dasar menentukan arah, sifat, luas (*scope*) dan lamanya pengujian substantif (audit rinci). Oleh karena itu, perlu dipastikan melalui tahap pengujian SPM ini.

b. Manfaat evaluasi SPM.

Manfaat pengujian pengendalian manajemen adalah sebagai berikut:

- 1) Menghindari terjadinya risiko audit.
- 2) Dasar menetapkan arah, luas, sifat dan lamanya audit.
- 3) Mempercepat proses audit karena telah terarah.

c. Aktivitas.

a. Waktu dan tempat pelaksanaan.

Idealnya evaluasi SPM dilaksanakan di tempat/kantor/kegiatan auditee setelah penyelesaian tahap Survei Pendahuluan (SP). Namun berbagai kendala dalam praktik memerlukan penyesuaian sesuai dengan situasi dan kondisinya.

Hasil simpulan pada SP yang belum sempurna dilaksanakan, misalnya kekurangakuratan informasi/data dan pengujian terbatas yang tidak dapat dilaksanakan, dapat dilakukan pada tahapan ini. TAO yang dihasilkan dari simpulan sebelumnya mungkin dapat berubah bila hasil pengujian dan penelaahan membuktikan hal yang berbeda, kemudian proses evaluasi SPM selanjutnya dijalankan. Kemungkinan lainnya adalah dengan tidak mengubah simpulan TAO yang telah dihasilkan pada tahap SP, namun informasi/data yang terkini (*up to date*) serta hasil pengujiannya dijadikan satu dengan proses evaluasi SPM-nya dan langsung menghasilkan FAO.

b. Kegiatan evaluasi SPM.

Kegiatan evaluasi sistem pengendalian manajemen adalah:

1) Mendapatkan informasi mengenai SPM.

Untuk mendapatkan informasi mengenai SPM yang berlaku menurut ketentuan dan pelaksanaannya (praktik a) dapat dilakukan antara lain dengan cara mengumpulkan informasi tentang SPM yang berlaku sesuai ketentuan, menelaahnya untuk mengetahui kelemahan yang ada, kemudian melakukan pengujian atas ketaatan pelaksanaannya serta menganalisis untuk menentukan efektivitasnya.

2) Menelaah dan menguji keandalan SPM.

Setelah informasi SPM yang seharusnya berlaku dan pelaksanaannya terkumpul, auditor harus menelaah dan menguji keandalannya untuk mendeteksi kelemahannya. Perlu ditambahkan bahwa dalam evaluasi SPM ini yang lebih diperhatikan adalah efektivitas pelaksanaan SPM dibanding

dengan kekuatan SPM yang tertulis secara formal dalam sistem dan prosedur atau yang disampaikan uraiannya oleh pihak auditee. Hal inilah yang mendasari bahwa SPM harus diuji di dalam praktiknya (pelaksanaannya).

Untuk dapat menelaah dan menguji SPM dengan baik, diperlukan kriteria bagaimana SPM yang baik itu. Mengenai kelemahan unsur SPM yang ditemukan, auditor melakukan pengujian yang memadai dengan mengumpulkan bukti-bukti yang cukup mengenai kelemahan tersebut.

3) Membuat simpulan (antara lain berisi FAO).

Hasil penelaahan (pengujian, evaluasi) dirumuskan/disusun oleh auditor sebagai dasar proses pengujian substantif atau audit rinci. Ada 3 (tiga) hal yang mungkin dapat disimpulkan oleh auditor dari hasil mengevaluasi SPM yaitu:

- a) Kondisi sama dengan kriteria
- b) Kondisi patut menjadi contoh oleh instansi lain karena merupakan suatu prestasi yang patut diteladani
- c) Kondisi menyimpang dari kriteria

Berdasarkan hasil tersebut disusun urutan prioritas untuk diperdalam auditnya. Hasil evaluasi SPM lazim disebut *firm audit objective* (FAO) atau temuan yang patut dikembangkan atau temuan sementara yang merupakan sasaran pengujian substantif. Umumnya urutan prioritas adalah:

- a) Kondisi yang tidak sama dengan kriteria.
- b) Kondisi yang pantas menjadi teladan.
- c) Kondisi yang sama dengan kriteria.

Urutan prioritas tersebut disusun kembali secara rinci untuk setiap permasalahan, terutama masalah yang kondisinya tidak sesuai dengan kriteria. Kegiatan-kegiatan dalam evaluasi SPM harus direncanakan dengan sebaik-baiknya yang dituangkan dalam PKA.

Penelaahan dan pengujian terhadap SPM dilaksanakan untuk keseluruhan organisasi auditee dan SPM untuk masing-masing kegiatan atau fungsi yang menjadi sasaran audit. Untuk menelaah dan menguji SPM dapat digunakan sarana:

- a) *Internal Control Questionnaire (ICQ)*  
Daftar pertanyaan untuk menguji SPM ini dapat dibuat untuk setiap audit (auditee) atau dapat distandarisasi, yang setiap audit dimutakhirkan. Penyiapan ICQ adalah tugas ketua tim dan pengendali teknis, sedangkan tugas anggota tim adalah melaksanakan pengujian.  
*Internal Control Questionnaire (ICQ)* lebih merupakan suatu *check list* dan metode penyimpulan masalah. Oleh karena itu, pengisian jawaban ICQ dilakukan oleh auditor sendiri dan jangan hanya percaya pada jawaban auditee. Auditor memberi tanda mengenai ketentuan yang tidak sesuai dengan realisasinya dan kelemahan yang ditemukan pada ketentuan atau realisasinya, setelah suatu proses pengujian dilaksanakan. Auditor jangan hanya mengacu pada formalitas alat atau institusi tetapi harus lebih menekankan kepada fungsi dari alat atau institusi tersebut. Sebagai contoh, auditor bukan hanya melihat adanya unit pemeriksa intern (UPI) tetapi lebih menekankan efektivitas fungsi *reviu* itu sendiri.
- b) *Flowchart*  
Auditor membuat bagan arus (*flowchart*) prosedur dokumen dari sistem yang berlaku pada kegiatan yang diuji. Yang dibuat adalah *flowchart* dari sistem yang seharusnya (menurut ketentuan) dan yang dilaksanakan (realisasi). Hasil rekaman pada *flowchart* ditelaah oleh auditor untuk menentukan kelemahannya.
- c) Narasi  
Dengan cara ini auditor merekam sistem pengendalian manajemen dengan mencatat dalam gaya cerita. Yang dicatat adalah sistem pengendalian manajemen yang seharusnya berlaku menurut ketentuan dan yang sebenarnya berlaku (realisasi). Contoh narasi SPM, adanya permintaan pembelian datang dari unit kerja yang membutuhkan dengan membuat bon permintaan rangkap dua, satu untuk bagian

umum dan satu untuk bagian yang bersangkutan (arsip) dan seterusnya.

c. Tahap-tahap evaluasi SPM.

Tahap-tahap pengujian SPM adalah:

- 1) Merumuskan tujuan pengujian SPM.
- 2) Menyusun program kerja evaluasi SPM.
- 3) Melaksanakan program kerja pengujian SPM, menyusun kertas kerja audit dan menyusun simpulan hasil pengujian. Merumuskan tujuan pengujian SPM dan penyusunan PKA pengujian SPM merupakan tanggung jawab ketua tim dan pengendali teknis. Tugas anggota tim audit dalam evaluasi SPM adalah melaksanakan PKA, menyusun KKA dan menyusun simpulan auditnya. Hasil Evaluasi SPM.

d. Hasil dari evaluasi SPM adalah:

- 1) KKA yang meringkas informasi SPM.  
KKA ini merupakan hasil pelaksanaan prosedur pemahaman SPM. Informasi dalam KKA ini akan menjadi rujukan LHA ketika membahas kondisi SPM instansi.
- 2) KKA yang berisi rekomendasi perbaikan SPM.  
KKA ini merupakan hasil pelaksanaan prosedur pengujian pengendalian. Rekomendasi ditujukan untuk memperbaiki SPM instansi agar tetap atau lebih efektif dalam mengendalikan risiko-risiko organisasi.
- 3) Daftar tujuan audit tetap (*Firm Audit Objectives/FAO*)  
Daftar ini tetap disusun berdasarkan risiko-risiko yang belum dikendalikan secara memadai dan materialitas permasalahan. Daftar tujuan audit tetap ini disusun berdasarkan skala prioritas materialitas masalah dan tingkat risiko pengendalian. Makin material suatu masalah dan makin tinggi risiko pengendalian, maka FAO tersebut makin menjadi prioritas. Contoh:

Tabel 4.1 merupakan alur pikir pengembangan tujuan audit sementara (TAO) menjadi tujuan audit tetap (FAO) melalui evaluasi SPM. Contoh yang digunakan adalah kegiatan pengadaan buku perpustakaan pada instansi X.



Tabel 2.8.

Alur Pikir Pengembangan TAO menjadi FAO Melalui Evaluasi SPM

TAO	Evaluasi SPM	FAO	
1. Ketidaktaatan terhadap kebijakan umum PBJ	Prosedur pemahaman: • Permintaan Keterangan • Verifikasi Dokumen • Observasi	1. Pelanggaran terhadap tugas pokok dan persyaratan para pihak	
2. Pelanggaran etika pengadaan		2. Ketidaktaatan terhadap prinsip penetapan sistem pengadaan	
3. Pelanggaran terhadap tugas pokok dan persyaratan para pihak		3. Buku-buku yang diterima tidak sesuai dengan yang dipesan, baik jumlah maupun spesifikasinya	
4. Ketidaktaatan terhadap jadwal pelaksanaan pemilihan penyedia barang/jasa		4. Buku-buku yang telah diterima tidak dapat dimanfaatkan	
6. Ketidaktaatan terhadap kelengkapan penetapan HPS	Prosedur pengujian pengendalian: • Analisis • Observasi/pengamatan • Permintaan informasi • Evaluasi • Investigasi • Verifikasi • Cek • Uji test • Footing • Gross footing • Vouching • Tracing • Scanning • Rekonsiliasi • Konfirmasi • Bandingkan • Inventarisasi/oprasi • Inspeksi	5. Jumlah pengadaan buku tidak sesuai kebutuhan dan rencana pengadaan	
6. Ketidaktaatan terhadap prinsip penetapan sistem pengadaan		6. Terdapat pengeluaran yang tidak sesuai anggaran item pengeluaran dan/atau jumlah pengeluaran	
7. Ketidaktaatan terhadap sistem pengadaan barang/jasa pemborongan/ jasa lainnya		7. Terjadi kemahalan harga dalam pengadaan buku-buku	
8. Pelanggaran kontrak pengadaan barang/jasa			
9. Buku-buku yang dipesan bukan buku-buku yang diperlukan			
10. Buku-buku yang diterima tidak sesuai dengan yang dipesan, baik jumlah maupun spesifikasinya		Hasil: • Panitia pengadaan kurang memahami detail aturan. • Panitia penerimaan barang tidak sifit dalam mengecek barang • Kurangnya disiplin dalam penggunaan anggaran • Kesalahan dalam penetapan HPS	
11. Buku-buku yang telah diterima tidak dapat dimanfaatkan			
12. Jumlah pengadaan buku tidak sesuai kebutuhan dan rencana pengadaan			
13. Terdapat pengeluaran yang tidak sesuai anggaran item pengeluaran dan/atau jumlah pengeluaran			
14. Terjadi kemahalan harga			

Dalam contoh di atas, terlihat bahwa beberapa tujuan dalam TAO tidak lagi menjadi tujuan dalam FAO, misalnya, ketidaktaatan dalam penentuan HPS. Tidak berlanjutnya suatu TAO menjadi FAO disebabkan dua hal. Pertama, karena bukti-bukti yang diperoleh telah cukup. Kedua, karena materialitas yang rendah dan risiko dinilai minimal.

## I. Penyusunan Program Kerja Audit

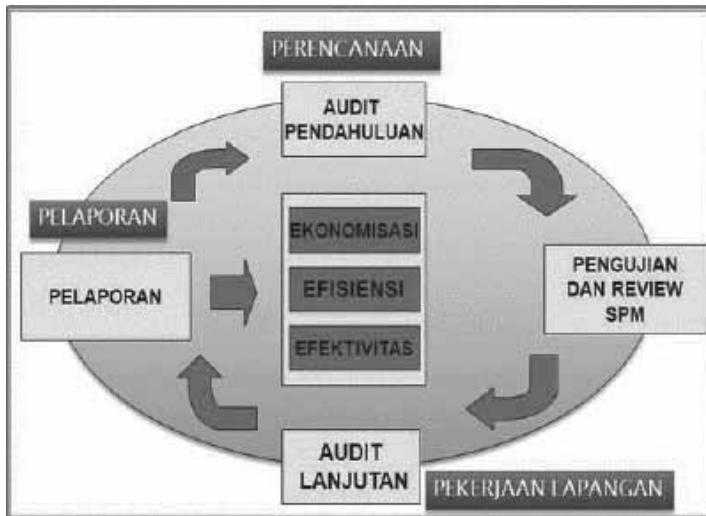
Pada setiap tahapan audit perlu disusun program kerja auditnya. Program Kerja Audit (PKA) adalah rancangan prosedur dan teknik audit yang disusun secara sistematis yang harus diikuti/dilaksanakan oleh auditor dalam kegiatan audit untuk mencapai tujuan audit (prosedur dan teknik audit dibahas pada bab berikutnya). PKA disusun setelah auditor memperoleh pemahaman yang cukup tentang tujuan audit di setiap tahap. Pemahaman ini diperoleh sebelum penugasan, saat survei pendahuluan, saat evaluasi SPM dan setelah pengembangan temuan sampai pada *firm audit objectives*.

Tahapan ini lebih menjelaskan pada bagian teknis yaitu auditor mulai menyusun rencana audit dengan lebih rinci, yaitu:

1. Auditor mulai mengumpulkan daftar bukti transaksi yang akan diminta ke auditee (termasuk sampel yang akan dipakai).
2. Auditor menentukan standar audit.
3. Auditor menentukan nilai materialitas.
4. Auditor menilai sistem pengendalian internal.
5. Auditor menentukan jangka waktu periode audit yang akan diperiksa.

Konsep PKA disiapkan oleh ketua tim. Kemudian, pengendali teknis (PT) *mereviu* untuk memberikan tambahan informasi dan arahan. Setelah itu, PKA *direviu* kembali oleh pengendali mutu (PM) untuk disetujui. PKA ibarat peta bagi auditor yang menunjukkan tempat-tempat penting yang harus didatanginya.

Dalam standar pekerjaan lapangan pemeriksaan keuangan disebutkan bahwa pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan tenaga asisten harus di supervisi dengan semestinya. Ini berarti harus diadakan suatu program pemeriksaan guna melaksanakan penugasan pemeriksaan. Program audit keuangan merupakan kumpulan dari prosedur audit yang akan dijalankan dan dibuat secara tertulis (Agoes, 1999). Sedangkan menurut Boynton et al. (2001) program audit keuangan menyatakan prosedur audit yang diyakini oleh auditor merupakan hal yang penting untuk mencapai tujuan audit keuangan tersebut.



Gambar 2.4.  
Program Audit

Manfaat dibuatnya program kerja audit adalah dapat membantu dalam pelaksanaan pemeriksaan, pengumpulan bukti dan autentikasi (*authentication*) hingga membantu dan mendukung dalam pemberian pendapat dalam laporan akuntan atau dengan kata lain dapat membantu dalam perencanaan pekerjaan pemeriksaan, auditoran, dan pengendalian pemeriksaan akuntan (Hartadi, 1987), selain itu program audit keuangan juga bermanfaat untuk membantu auditor dalam pemberian perintah kepada asisten mengenai pekerjaan yang harus dilaksanakan (Agoes, 1999). Audit keuangan meliputi unsur-unsur berikut ini:

1. Segmen laporan keuangan, seperti laporan pendapatan dan biaya, laporan penerimaan dan pengeluaran kas, laporan aktiva tetap, dokumen permintaan anggaran, perbedaan antara realisasi kinerja keuangan dan yang diperkirakan.
2. Pengendalian intern mengenai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, seperti ketentuan yang mengatur mengenai penawaran, akuntansi, pelaporan bantuan, kontrak pemborongan pekerjaan, termasuk usulan proyek, jumlah yang ditagih, dan jumlah yang telah jatuh tempo.
3. Pengendalian atau auditoran intern atas penyusunan laporan keuangan dan atas pengamanan aktiva, termasuk pengendalian atau auditoran atas penggunaan sistem berbasis komputer.

4. Ketaatan terhadap peraturan yang berlaku dan dugaan kecurangan.

Pada audit kinerja keuangan atau juga disebut audit laporan keuangan, pemakai informasinya tidak hanya organisasi tapi juga pihak luar organisasi. Audit kinerja keuangan (*financial audit*) mengacu pada kebiasaan akuntan menguji bukti-bukti transaksi (*voucher*) dan menghubungkannya dengan jurnal akuntansi, lalu menandai bukti transaksi yang telah dicek selanjutnya menguji bukti transaksi berikutnya. Kegiatan seperti ini juga disebut penelusuran. Penelusuran seperti ini untuk memberikan jaminan bukti dokumentasi, informasi, dan penjelasan yang memperkuat adanya transaksi di organisasi tersebut. Kegiatan ini juga menjamin bahwa bukti-bukti transaksi terjadi pada periode audit tersebut dan telah dimasukkan dalam rekening. Pendekatan pelengkapanya diistilahkan sebagai verifikasi, yakni teknik yang diadopsi untuk menjamin keberadaan aset atau kewajiban organisasi, otorisasi, kepemilikan, dan penilaian pada waktu tertentu. Dua pendekatan ini juga diadopsi oleh auditor eksternal, tapi auditor internal akan memiliki pandangan objek yang lebih luas daripada sekedar pengujian rekening yang sifatnya benar dan layak.

**1. Tujuan dan manfaat PKA.**

Tujuan dan manfaat PKA adalah sebagai berikut:

- a) Sarana pemberian tugas kepada tim audit.
- b) Sarana auditoran pelaksanaan audit secara berjenjang mulai dari ketua tim sampai dengan pengendali mutu.
- c) Pedoman kerja/pegangan bagi auditor.
- d) Landasan untuk membuat ikhtisar/ringkasan hasil audit.
- e) Sarana untuk mengawasi mutu audit.

**2. Format dan Isi PKA.**

Di bawah ini disajikan susunan format PKA sesuai dengan tingkat kemajuan audit mulai survei pendahuluan, penilaian sistem pengendalian manajemen dan pengembangan temuan. Tiap instansi auditoran dapat memiliki format PKA tersendiri, tetapi isi PKA secara umum adalah sama

**Tabel 2.9.**  
Format PKA Sesuai Dengan Tingkat Kemajuan Audit

Inspektorat Provinsi/Kab/Kota		No. KKA					
Nama Auditee :							
Tahun/Masa Audit :							

No.	Uraian	Dilaksanakan oleh		Waktu yang diperlukan		Nomor KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
A	Pendahuluan						
B	Tujuan						
C	Audit Langkah-langkah kerja						
1.	..... ..... .....						
2.	..... ..... .....						
3.	..... ..... .....						
dst.							

(Kota, Tanggal)

Direviu oleh Disusun oleh  
(Tanggal)  
Ketua Tim  
Pengendali Teknis

Nama                      Nama

Disetujui oleh  
(Tanggal)  
Pengendali Mutu

Nama

Di bawah ini diberikan penjelasan umum tentang informasi yang dimuat dalam format PKA di atas.

**a. Pendahuluan**

Dalam pendahuluan dimuat informasi mengenai kegiatan/fungsi/program instansi secara singkat yang berguna sebagai latar belakang bagi auditor untuk memahami dan melaksanakan program kerja audit. Dalam PKA pengembangan temuan, bagian ini berisi informasi yang berkaitan dengan temuan yang akan dikembangkan tersebut.

AT harus memperhatikan pada bagian ini terlebih dahulu untuk memahami latar belakang yang berhubungan dengan prosedur dan teknik audit yang akan dilaksanakannya.

**b. Tujuan audit**

Tujuan audit adalah sasaran yang ingin dicapai dari audit, yang telah diidentifikasi mengandung kelemahan dan yang memerlukan perbaikan. Tujuan audit harus jelas, sehingga dapat menjadi pedoman bagi auditor untuk dikembangkan.

AT harus memahami tujuan audit ini dengan baik, karena langkah-langkah yang akan dilaksanakan harus diarahkan untuk mencapai tujuan dimaksud. Pada saat membuat simpulan hasil auditnya, ia harus mengevaluasi apakah hasil dari langkah-langkah kerjanya telah memenuhi tujuan audit yang ditetapkan. Apabila tujuan audit tertentu masih belum tercapai, maka ia dapat menambah atau mengganti suatu prosedur/teknik audit tertentu sesuai dengan keadaan, dengan persetujuan KT.

**c. Langkah-langkah kerja audit**

Langkah-langkah kerja audit adalah perintah kerja kepada auditor dalam melaksanakan audit. Biasanya merupakan instruksi yang ditulis dengan kalimat perintah dengan menerapkan prosedur dan teknik-teknik audit.

Contoh: amati, bandingkan, evaluasi, konfirmasi dan lain-lain. AT harus melaksanakan prosedur dan teknik audit tertentu yang ditetapkan dalam PKA dan menuangkan hasilnya dalam KKA.

**d. Pelaksanaan**

PKA sebagai perintah kerja ditujukan kepada AT yang ditugaskan untuk melaksanakannya. PKA juga merupakan sarana pembagian tugas bagi tim. Apabila seorang AT yang ditugaskan tidak

mampu untuk melaksanakannya, maka ia harus melaporkannya kepada KT sehingga tugas yang bersangkutan dapat dialokasikan kepada AT lainnya.

**e. Waktu yang dibutuhkan**

Adalah perkiraan waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan prosedur dan teknik audit, yang disesuaikan dengan tingkat kesulitan mendapatkan bukti audit banyaknya jumlah bukti yang diperlukan.

AT harus memperhatikan alokasi waktu yang diberikan kepadanya untuk mengerjakan suatu tujuan audit/prosedur/teknik tertentu, karena alokasi tersebut berkaitan dengan hari audit (HA) secara keseluruhan untuk menyelesaikan penugasan audit, sehingga diharapkan LHA dapat diterbitkan sesuai dengan jadwal yang direncanakan.

**f. Nomor KKA**

Untuk memudahkan penelusuran pelaksanaan PKA ke bukti audit yang diperoleh, perlu disebutkan nomor KKA terkait. AT setelah menyelesaikan suatu langkah kerja yang ditetapkan dalam PKA kemudian memberikan nomor KKA-nya serta menuliskannya dalam PKA yang bersangkutan, sehingga dapat dengan mudah diketahui bahwa suatu langkah kerja dalam PKA tersebut telah diselesaikan. Apabila hal ini dipatuhi akan memudahkan KT atau PT dalam melakukan *reviu* dan mengendalikan kegiatan audit.

**3. Sifat PKA.**

PKA memiliki sifat luwes atau tidak kaku sehingga masih membuka kesempatan bagi auditor untuk mengembangkan dan berinisiatif. PKA yang kaku akan menyebabkan auditor apatis dan hanya melaksanakan saja. Arti sifat luwes adalah disesuaikan dengan perkembangan dan kondisi di lapangan. Perubahan atau tidak dilaksanakannya suatu langkah dalam PKA oleh seorang auditor harus disetujui oleh pengendali teknis dan pengendali mutu serta diberikan alasannya.

**4. Jenis PKA.**

Dalam audit keuangan, PKA biasanya disiapkan sekaligus untuk keseluruhan kegiatan audit. Sedangkan dalam audit operasional dikenal jenis PKA sesuai dengan tahapan/tingkat kemajuan auditnya.

- a. Program kerja survei pendahuluan.  
Dalam kegiatan ini PK-SP diarahkan untuk memperoleh informasi umum dalam rangka pengenalan aspek-aspek penting dan menentukan sasaran audit sementara (*tentative audit objective* – TAO). Informasi umum yang lazim diperoleh antara lain: dasar hukum, ketentuan pendirian, latar belakang, tujuan organisasi, masalah keuangan, uraian kegiatan, metode dan prosedur pelaksanaan kegiatan, kebijakan yang berlaku, informasi lapangan dan masalah-masalah yang belum terpecahkan. Dalam audit ulangan (audit tahun berikut) beberapa informasi umum sudah diperoleh dan tersedia dalam dosir tetap/*permanent files* dan auditor berkewajiban untuk mengevaluasi kembali dan memutakhirkannya.
- b. PKA evaluasi SPM.  
Dalam kegiatan ini, PKA diarahkan untuk memperoleh identifikasi mengenai aspek-aspek pengendalian manajemen yang menunjukkan kelemahan serta memantapkan TAO menjadi *firm audit objective* (AO).
- c. PKA pengujian substantif dan pengembangan temuan.  
Dalam kegiatan ini, PKA ditujukan untuk memperoleh pembuktian lebih lanjut atas FAO yang telah diperoleh melalui survei pendahuluan dan evaluasi SPM. FAO adalah sasaran yang lebih jelas, identifikasinya telah didukung dengan bukti-bukti tetapi belum sepenuhnya memenuhi atribut temuan secara lengkap. Karena itu FAO dijadikan dasar dalam penyusunan PKA pengujian substantif yang biasanya disebut juga dengan PKA audit rinci. PKA pengujian substantif haruslah lebih terinci yang diharapkan mampu memenuhi kelengkapan atribut temuan baik dalam penyajian kondisi, kriteria, penyebab, akibat dan pengembangan rekomendasinya, sehingga memenuhi syarat untuk dijadikan temuan audit yang baik.

Menurut jumlah auditeenya, jenis PKA dapat dibedakan menjadi PKA individual dan PKA proforma/standar.

1) PKA individual

PKA yang disusun secara khusus untuk setiap penugasan pada suatu auditee sesuai dengan kondisi kegiatan auditee.



## 2) PKA proforma/standar

PKA yang disusun untuk keperluan audit lebih dari satu auditee yang mempunyai kegiatan dan karakteristik yang sama, seperti cabang- cabang atau kantor departemen. PKA ini dapat digunakan untuk mengumpulkan informasi yang sama dari berbagai lokasi atau beberapa periode. Dalam penerapan di lapangan, PKA ini dapat disesuaikan dengan kondisi spesifik dan perkembangan audit.

Contoh:

Inspektorat merencanakan untuk melakukan audit atas pengadaan barang dan jasa pada seluruh dinas di kabupaten. Untuk keperluan ini, maka Inspektorat dapat menyusun satu PKA standar yang nantinya akan dapat dipergunakan oleh seluruh tim audit yang ditugaskan untuk melakukan audit tersebut.

## J. Pengalokasian Sumber Daya

Langkah terakhir di tahap perencanaan adalah pengalokasian sumber daya (jam kerja auditor dan dana) yang diperlukan untuk melaksanakan penugasan. Pada tahap ini diperlukan pengalaman auditor dalam menentukan jumlah waktu, biaya dan jadwal agar penugasan dapat diselesaikan tepat waktu.

Hasil dari tahap ini adalah alokasi hari auditoran (HP) masing-masing auditor, alokasi biaya per auditor dan jenis pengujian yang akan dilakukan. Dengan kata lain, masing-masing prosedur pengujian tersebut diatas ditetapkan auditor yang akan melaksanakan disertai target waktu pelaksanaan dan dana bila diperlukan.

Pertimbangan dalam pemilihan staf untuk menjadi anggota tim audit adalah dua standar umum pertama, yaitu kompetensi profesional dan independensi. Penugasan staf yang tepat juga mendukung audit yang efisien.

Pada penugasan audit yang besar, perlu dipertimbangkan penugasan beberapa staf yang berpengalaman dalam melakukan audit dan juga tenaga spesialis pada bidang-bidang teknis, seperti *sampling* statistik dan penilaian risiko komputer.

Institusi auditor pemerintah juga harus mengevaluasi anggota tim yang ditugaskan untuk memastikan ketiadaan gangguan independensi secara personal dengan auditan. Selain independensi, auditor

pemerintah juga harus memastikan bahwa mereka telah memenuhi standar berkenaan kompetensi profesional. Penugasan staf juga harus mempertimbangkan pengaruh jangka panjang seperti penugasan staf yang belum berpengalaman berdampingan dengan staf yang sangat berpengalaman akan membuat staf yang belum berpengalaman menjadi staf yang sangat kompeten setelah beberapa penugasan audit.

## **K. Latihan Soal**

1. Jelaskan pengertian survei pendahuluan dalam audit dengan menggunakan rumusan bahasa saudara sendiri?
2. Tujuan apakah yang hendak dicapai dengan dilaksanakannya survei pendahuluan dalam pelaksanaan audit?
3. Sebutkan dan jelaskan aktivitas apa saja yang harus ditempuh dalam kegiatan survei pendahuluan?
4. Hasil-hasil apa saja yang diperoleh dalam survei pendahuluan dan berguna untuk apakah hasil survei pendahuluan tersebut?
5. Jelaskan pengertian evaluasi sistem pengendalian manajemen (ESPM)?
6. Jelaskan manfaat dan tujuan ESPM?
7. Sebutkan dan jelaskan hasil-hasil SP?
8. Jelaskan pengertian, manfaat dan tujuan evaluasi SPM?
9. Sebutkan dan jelaskan secara singkat komponen-komponen SPM menurut COSO dan menurut PP 60/2008?
10. Sebutkan tahapan audit operasional?
11. Jelaskan pengertian program kerja audit?
12. Sebutkan tujuan dan manfaat PKA?
13. Jelaskan sifat luwes dari PKA?
14. Sebutkan dan jelaskan jenis-jenis PKA?



### BAB III

## PELAKSANAAN AUDIT

### A. Pelaksanaan Audit

Tahap pelaksanaan pengujian audit ini juga disebut dengan pekerjaan lapangan. Tujuan utama pelaksanaan pengujian audit adalah untuk memperoleh bukti audit tentang efektivitas pengendalian intern klien dan kewajaran laporan keuangan klien. Dalam tahap ini, langkah awal yang dilakukan auditor adalah membuat program audit yang digunakan untuk pengujian pengendalian intern klien dan menilai kewajaran laporan keuangan klien. Setelah program audit selesai dilaksanakan, auditor melakukan evaluasi dan menilai hasil dari pelaksanaan program audit tersebut yang dituangkan dalam kertas kerja.

### B. Pengujian Substantif dan Pengumpulan Bukti

Pada tahap pelaksanaan kegiatan *assurance* dilakukan pengujian yang telah direncanakan dalam PKA pada tahap perencanaan. Dalam setiap pengujian yang dilakukan, hasilnya didokumentasikan ke dalam kertas kerja audit (KKA), yaitu catatan (dokumentasi) yang dibuat oleh auditor mengenai bukti-bukti yang dikumpulkan, berbagai teknik dan

prosedur audit yang diterapkan, serta simpulan-simpulan yang dibuat selama melakukan audit.

Dalam pengertian dokumentasi yang dibuat oleh auditor adalah berupa dokumen-dokumen yang dikumpulkan oleh auditor, baik yang dibuat sendiri maupun dokumen yang berupa fotokopi/salinan (*auditor's copy*) yang diperoleh auditor selama pelaksanaan audit. Dokumen tersebut bukan saja yang berbentuk kertas, namun juga termasuk foto/film/gambar, kaset rekaman, file komputer. Sumber dokumen KKA dapat berasal dari auditee, pihak di luar auditee/instansi lainnya, maupun dari pihak auditor. KKA yang baik harus mencerminkan kegiatan audit mulai dari perencanaan, survei pendahuluan, evaluasi pengendalian manajemen, pengujian substantif, sampai dengan pelaporan dan tindak lanjut hasil audit. Hal ini dikarenakan semua kegiatan audit didokumentasikan dalam bentuk KKA. Langkah-langkah kerja dalam PKA yang telah dilaksanakan menghasilkan data beserta penarikan simpulan hasil audit didokumentasikan dalam KKA, yang merupakan bukti mendukung kesimpulan apakah pengendalian telah berjalan dengan efektif.

1. Kertas kerja audit.
  - a. Pengertian kertas kerja audit.  
KKA mencerminkan:
    - 1) Kegiatan audit mulai dari perencanaan, survei pendahuluan, evaluasi pengendalian manajemen, pengujian substantif, sampai dengan pelaporan dan tindak lanjut hasil audit. Hal ini dikarenakan semua kegiatan audit didokumentasikan dalam bentuk KKA.
    - 2) Langkah-langkah audit yang ditempuh, pengujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh dan simpulan-simpulan hasil audit. Langkah-langkah kerja dalam PKA yang telah dilaksanakan menghasilkan data beserta penarikan simpulan hasil audit didokumentasikan dalam KKA.
  - b. Hubungan PKA dengan KKA.  
PKA adalah rancangan prosedur dan teknik audit yang akan diikuti/dilaksanakan dan KKA adalah dokumentasi hasil pelaksanaan PKA. Gambar 3.1 merupakan contoh yang memperlihatkan hubungan PKA dan KKA tersebut.

PROGRAM KERJA AUDIT		No. PKA	AR-2
Tujuan		Buku-buku yang diterima tidak sesuai dengan yang dipesan, baik jumlah maupun spesifikasinya	
No.	Langkah Kerja	Auditer	Anggaran Waktu
1	Lakukan verifikasi dokumen dan uji penghitungan atas faktur pembelian buku (bukti tagihan)	Anto	1 HA
			KKA No. 2.1

Kertas Kerja Audit				
No. KKA :	2.1			
Ref PKA :	AR-2			
Disusun oleh :	Anto			
Hasil Inspeksi Dokumen dan Uji Penghitungan atas Faktur Pembelian				
NO	URAIAN	REF		
<b>INFORMASI DAN ANALISIS</b>				
	Tidak ada ketidakwajaran dalam hasil inspeksi dan uji penghitungan atas faktur pembelian yang merupakan bukti penagihan	Faktur No. 52/08/2005 tgl. 28/8/2005		
<b>KESIMPULAN</b>				
	Tidak ada ketidakwajaran dalam faktur pembelian			

Gambar 3.1.  
Contoh Hubungan PKA dengan KKA

Dari contoh di atas, terlihat bahwa KKA Nomor 3.1 adalah dokumentasi dari pelaksanaan PKA Nomor AR-2. Pada contoh tersebut juga dapat dilihat hubungan langkah kerja pada PKA dengan hasilnya yang terlihat pada judul KKA.

c. Tujuan dan manfaat KKA.

Tujuan serta manfaat penyusunan KKA adalah:

- 1) Pendukung laporan audit.  
KKA merupakan penghubung antara audit yang dilaksanakan dengan LHA, jadi informasi dalam LHA harus dapat dirujuk ke KKA.
- 2) Dokumentasi informasi.  
KKA mendokumentasikan seluruh informasi yang diperoleh selama kegiatan audit, mulai dari kegiatan perencanaan sampai dengan penyusunan konsep LHA.

- 3) Identifikasi dan dokumentasi temuan audit.  
KKA mencakup seluruh masalah yang ditemukan selama pelaksanaan audit, termasuk perluasan perolehan bukti untuk mendukung temuan audit.
- 4) Pendukung pembahasan.  
KKA akan membantu auditor pada saat pembahasan permasalahan dengan auditee. Dengan KKA yang lengkap, jika suatu permasalahan disanggah oleh auditee, maka auditor akan dapat menjelaskan permasalahannya dengan rinci dengan bantuan KKA yang disusun.
- 5) Media *reviu* auditor.  
Penyusunan KKA dapat digunakan sebagai sarana mengawasi, menilai dan memonitor perkembangan pelaksanaan audit. KKA juga dapat digunakan sebagai sarana untuk memantau pelaksanaan PKA serta menilai kecukupan teknik dan prosedur audit dalam rangka memenuhi standar audit. Dalam hal ini *reviu* auditor ditujukan untuk memberikan rekomendasi teknik atau prosedur audit tambahan yang diperlukan yang harus dilaksanakan oleh timnya.
- 6) Bahan pembuktian.  
KKA dapat menjadi bahan pembuktian dalam hal masalah diajukan ke pengadilan. Dalam hal menghadapi tuntutan pengguna LHA, KKA yang lengkap dapat menjadi alat untuk membela diri tentang kecukupan prosedur audit yang telah dijalankan dan simpulan-simpulan audit yang mendasari LHA sesuai dengan standar profesi yang telah ditetapkan.
- 7) Referensi.  
KKA dapat menjadi referensi dalam perencanaan tugas audit atau pelaksanaan audit periode berikutnya dan referensi dalam memonitor tindak lanjut audit.
- 8) Membantu auditor ekstern.  
KKA yang disusun auditor intern dapat digunakan untuk membantu auditor ekstern dalam mengevaluasi sistem pengendalian intern auditee. KKA juga dapat digunakan oleh auditor ekstern untuk mengevaluasi pekerjaan auditor intern sebelum auditor ekstern memutuskan untuk memanfaatkan hasil kerja auditor intern yang terkait dengan keperluan auditnya.

9) Sarana pengendalian mutu.  
 Penyusunan KKA memungkinkan dilakukannya *reviu* oleh rekan sejawat (*peer reviu*) atau oleh lembaga yang berwenang, juga sebagai pertanggungjawaban auditor bahwa audit telah dilaksanakan sesuai standar audit.

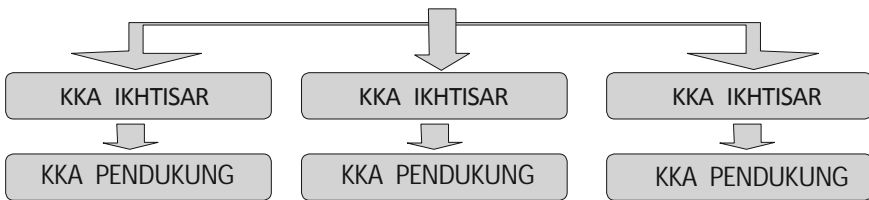
d. Jenis-jenis KKA.

Jenis-jenis kertas kerja audit adalah sebagai berikut:

- KKA utama.
- KKA ikhtisar.
- KKA pendukung.

Gambar di bawah ini memperlihatkan hubungan ketiga jenis KKA tersebut.

## Hubungan antar Jenis KKA



**Gambar 3.2.**  
 Hubungan antar jenis KKA

- 1) KKA utama (*Top Schedule*).  
 KKA utama adalah KKA yang berisi simpulan hasil audit untuk keseluruhan/suatu segmen/bagian/kegiatan yang diaudit. KKA utama sering juga disebut sebagai *top schedule* atau *lead schedule*. KKA utama dibuat untuk setiap segmen/bagian kegiatan yang diaudit.
- 2) KKA ikhtisar.  
 KKA ikhtisar adalah KKA yang berisi ringkasan informasi dari KKA yang berisi informasi yang sejenis/sekelompok tertentu. KKA ikhtisar tidak harus ada dalam suatu susunan KKA. KKA ikhtisar hanya disusun jika diperlukan untuk membantu pemahaman permasalahan agar menjadi lebih sederhana. KKA ikhtisar sangat membantu dalam:

- a) Proses audit yang kompleks.
  - b) Merangkum kelompok kertas kerja yang berkaitan dengan suatu masalah tertentu atau satu bagian/segmen, serta memberikan gambaran yang sistematis dan logis terhadap KKA.
  - c) Menghindarkan adanya permasalahan yang timbul setelah selesai audit, seperti kurang lengkapnya data pendukung.
  - d) Membantu tim untuk membiasakan diri dengan kepastian dan ketepatan yang diperlukan dalam menganalisis informasi.
  - e) Mendorong analisis kritis atas bukti yang diperoleh dan pekerjaan yang dilakukan, membantu identifikasi temuan dan sebagai dasar pengambilan keputusan audit selanjutnya.
  - f) Memungkinkan sebagai bahan penyusunan konsep LHA.
- 3) KKA pendukung (*Supporting Schedule*)

KKA pendukung adalah KKA yang berisi data dasar yang digunakan untuk mendukung KKA utama. KKA pendukung merupakan bukti audit yang diperoleh langsung selama pelaksanaan kegiatan audit, sehingga KKA pendukung berisi informasi rinci dari setiap permasalahan. KKA pendukung dibuat setiap lembar untuk suatu permasalahan. KKA pendukung disusun selama proses audit dilaksanakan dengan mengikuti PKA dan menuliskan referensi PKA-nya. Contoh berikut ini untuk menggambarkan ketiga jenis KKA tersebut di atas.

Misalkan Inspektorat melakukan audit atas pengelolaan bantuan raskin dan bantuan peralatan pertanian yang dilaksanakan oleh dinas sosial kabupaten. Penyaluran bantuan tersebut mencakup seluruh desa dengan koordinasi oleh masing-masing kecamatan. Dengan susunan yang demikian KKA dapat disusun sebagai berikut (cara penyusunan yang lain dapat dilakukan sesuai dengan keperluan auditor):

- a) KKA utama:
  - (1) Simpulan penyaluran raskin kabupaten.
  - (2) Simpulan penyaluran bantuan peralatan pertanian kabupaten.



- b) KKA ikhtisar:
  - (1) Ringkasan penyaluran raskin per kecamatan (tergantung jumlah kecamatan yang diaudit)
  - (2) Ringkasan penyaluran bantuan peralatan pertanian per kecamatan (tergantung jumlah kecamatan yang diaudit)
- c) KKA pendukung:
  - (1) Seluruh KKA rinci setiap perolehan bukti untuk masing-masing desa, termasuk didalamnya konfirmasi ke para penerima bantuan.
  - (2) Berisi pengujian-pengujian yang dilakukan sebagai bagian untuk pengambilan simpulan audit secara keseluruhan.
  - (3) KKA pendukung dikelompokkan sesuai pengelompokan per kecamatan sesuai dengan susunan yang dibuat pada KKA ikhtisar.
- e. Prinsip penyusunan KKA.

KKA yang baik akan memenuhi prinsip-prinsip penyusunan KKA sebagai berikut:

- 1) Relevan.  
Relevan artinya informasi yang dimuat berhubungan dengan tujuan audit dan permasalahan yang dihadapi. PKA yang baik dan supervisi yang memadai dapat mencegah pembuatan KKA yang tidak relevan. Auditor perlu menggarisbawahi dan menekankan angka/kata/baris/informasi yang relevan dengan tujuan pengujiannya atau simpulannya.
- 2) Sesuai dengan PKA.  
Sesuai PKA artinya KKA disusun sedemikian rupa sehingga sejalan dengan langkah-langkah yang telah dimuat dalam PKA. Penyusunan yang sesuai PKA akan memudahkan pemantauan dan *reviu* selama maupun setelah audit. Prosedur audit dalam PKA yang tidak dilaksanakan atau diubah perlu diberi penjelasan dalam KKA disertai dengan alasan pembatalan atau perubahannya.
- 3) Lengkap dan cermat.  
Informasi dan data dalam KKA harus lengkap dan cermat agar mendukung simpulan, LHA, temuan audit dan rekomendasinya. Kelengkapan dan kecermatan lebih

berhubungan dengan informasi/data atas suatu permasalahan, bukan berhubungan dengan populasi data. Auditor di lapangan sebaiknya membuat daftar hal-hal yang perlu dilakukan untuk menjaga kelengkapan dan kecermatan KKA.

4) Mudah dipahami.

KKA harus menggunakan bahasa yang sederhana, ringkas dan runtut alur pikirnya, sehingga dapat diketahui perencanaan, yang telah dilaksanakan, yang ditemukan dan yang disimpulkan. Jargon-jargon sebaiknya dihindari dan istilah teknis perlu dibuat penjelasannya. Agar mudah dipahami, judul harus jelas pada setiap permasalahan/topik. Penggunaan *tickmarks* dan simbol lainnya harus konsisten selama audit dan diberi penjelasan yang memadai. KKA yang berkaitan harus diberi referensi silang yang memadai dan sumber data harus diidentifikasi dengan jelas.

5) Rapi.

Kerapian berhubungan dengan tata ruang/*lay out* penulisan, pengorganisasian dan pengelolaan fisik KKA. Untuk kerapian, KKA, sebaiknya ditulis pada satu muka. Apabila diperlukan untuk menulis pada halaman sebaliknya, harus dibuat petunjuk yang jelas. Penyisipan dan penulisan di sela-sela baris harus dihindarkan dengan memperkirakan kebutuhan dan pengaturan sebelum dimulai penulisan. Untuk informasi/data yang saling berhubungan antar berbagai lembar KKA, perlu dilengkapi dengan pemberian daftar isi, penomoran dan pemberian indeks secara sistematis, serta pemberian referensi yang jelas.

6) Efisien.

Efisien artinya menghindari pembuatan daftar yang tidak perlu dan menggunakan *copy* dari catatan auditee. Auditor cukup memberikan simbol dan *tickmark* untuk menandai pengujian yang dilakukan. Agar efisien, auditor perlu melakukan berbagai analisis dalam satu daftar (*worksheet*). Usaha efisiensi penyusunan KKA berarti pula memanfaatkan KKA tahun lalu, di *up-date* (dimutakhirkan) dengan informasi terbaru, penomoran kembali, diberi tanggal dan inisial oleh auditor tahun berjalan. Pada KKA tahun lalu harus dibuat catatan atas pemindahan KKA-nya.

7) Seragam

KKA sebaiknya disiapkan dengan tampilan, bentuk dan ukuran yang baku (standar). Biasanya instansi auditor telah mencetak kertas yang digunakan sebagai KKA dalam berbagai ukuran dengan mengakomodasi berbagai kepentingan, misalnya telah dimuat nama instansi, kolom/baris nomor KKA, disusun oleh, tanggal/paraf, *direviu* oleh, tanggal/paraf, nama auditee dan masa yang diaudit. Kertas juga disiapkan untuk berbagai ukuran misalnya untuk konsep LHA, lima kolom, sembilan kolom, atau empat belas kolom. KKA yang disiapkan dalam kertas yang lebih kecil dari standar harus diletakkan pada kertas standar dan yang disiapkan dalam kertas yang lebih besar harus dilipat sedemikian rupa sehingga rapi pemberkasannya.

f. Isi KKA.

KKA antara lain berisi dokumen/informasi berupa:

- 1) Perencanaan, termasuk program kerja audit,
- 2) Pengujian dan evaluasi atas kecukupan dan efektivitas sistem pengendalian manajemen,
- 3) Prosedur audit yang dilakukan, informasi yang diperoleh dan simpulan hasil pemeriksaan,
- 4) *Reviu* oleh auditor,
- 5) Pelaporan audit,
- 6) Catatan atas tindak lanjut yang dilakukan oleh auditee,
- 7) Salinan kontrak dan perjanjian yang penting,
- 8) Hasil-hasil konfirmasi,
- 9) Gambar, grafik dan peraga lainnya,
- 10) Pengujian dan analisis ansaksi,
- 11) Hasil *reviu* analitis,
- 12) Laporan audit dan tanggapan manajemen,
- 13) Korespondensi audit yang relevan.

g. Format KKA.

Setiap instansi auditoran memiliki format KKA masing-masing, tetapi secara umum informasi atau isinya sama. Berikut ini contoh format KKA dan penjelasan bagian-bagian informasinya.

<p style="text-align: center;">Inspektorat Kabupaten XXXX     <b>A</b></p> <p>Nama Audit : Kantor Dinas P &amp; K Kab. XXX Tahun/masa Audit : XXX     <b>C</b></p>	<p>No. KKA : 188/BK-1 Ref. Prog. Audit No.: I/VI2 Disusun Oleh : Vida Ria Tgl. dan Paraf : 6/6 - 20XX Direview oleh : Drs. Topan     <b>B</b></p>			
<p><b>D</b> Pengujian Penyampaian buku Kejar Paket A Rekapitulasi per Ranting Dinas P &amp; K</p>				
Ranting Dinas P&K Kecamatan	Semester I	Semester II	Jumlah	
1. Jogonalan	11.200	33.200	44.400	✓
2. Prambanan	15.650	4.250	19.900	✓
3. Jatitnom	8.450	23.150	31.600	✓ <b>E</b>
4. Maniaronggo	15.350	26.600	41.950	✓
Jumlah	50.650	87.200	137.850	
<p><b>F</b> Simpulan : Berdasarkan BASI jumlah buku yang didistribusikan dalam tahun 20XX/20XX sebanyak 137.850 paket yang terinci pada empat kecamatan di atas.</p>				
<p>KBK pada masing-masing kelurahan harus dibentuk sebagai syarat untuk mendapat bantuan paket-paket A. <b>G</b> BASI dibuat sebagai bukti bantuan telah diserahkan kepada KBK.</p>				
<p>BASI dicepakati oleh mereka yang terlibat dalam urusan pelaksanaan CBSA yang berlaku di Kelurahan <b>H</b></p>				
<p>Keterangan : ✓ Cross footing benar ✗ Cross footing salah jumlahnya     <b>I</b></p>			<p>Sumber data : Berita Acara Serah terima <b>J</b></p>	

Gambar 3.3.  
Format KKA

## Penjelasan:

NO	Keterangan	
	Adalah identitas unit organisasi auditor yang melakukan audit	
Nomor KKA :	Diisi sesuai dengan tata cara penomoran KKA yang berlaku secara sistematis, misalnya dari angka romawi, diikuti huruf kapital, diikuti angka arab dan seterusnya yang masing masing dipisahkan dengan “/” dan /atau “-”.	
Nomor Ref. PKA:	Diisi dengan nomor PKA yang dilaksanakan dan dituangkan dalam lembar KKA yang bersangkutan.	
Disusun Oleh:	Diisi dengan nama auditor yang bertugas/ melaksanakan kegiatan/membuat KKA.	
Tanggal dan Paraf :	Diisi dengan tanggal KKA disusun dan diberikan paraf auditor yang membuat KKA. Pemberian nama dan paraf memberikan pertanggungjawaban pelaksanaan pekerjaan sesuai dengan pembagian kerja yang dituangkan dalam PKA. Sedangkan tanggal pembuatan KKA memberikan petunjuk untuk menilai tingkat kemajuan pekerjaan audit dari perencanaan	
Direviu Oleh :	Diisi dengan nama auditor yang bertugas dan berhak untuk mereviu KKA. KKA yang disusun oleh anggota tim direviu oleh ketua tim, sedangkan KKA yang disusun oleh ketua tim direviu oleh pengendali teknis.	
Tanggal dan Paraf:	Diisi dengan tanggal <i>reviu</i> dilakukan dan paraf ketua tim atau pengendali teknis yang melakukan <i>reviu</i>	
Nama Auditee :	Diisi dengan nama unit kerja atau badan hukum yang menjadi objek audit.	
Masa yang diaudit :	Diisi dengan masa atau tahun yang menjadi jangkauan penugasan audit. Masa dapat menunjukkan bagian tahun, bulan.	

	<p>Diberikan judul yang jelas. Judul memberikan penjelasan tentang kegiatan audit yang dituangkan di dalam lembar KKA yang bersangkutan. Sering dibuat juga, bahwa setelah judul, diberikan ringkasan PKA yang berisi tujuan dan langkah/prosedur audit yang dijalankan dan dituangkan dalam lembar KKA yang bersangkutan.</p> <p>Kemudian isi KKA yang merupakan penguangan dalam bentuk dokumentasi proses pelaksanaan PKA. Isi KKA mungkin menghabiskan satu lembar atau lebih, namun untuk setiap permasalahan hendaknya dituangkan pada lembar/halaman yang terpisah dan diberikan judul tersendiri</p>
	<p>Diberikan tick mark atau simbol-simbol audit yang digunakan dalam proses pengujian dan diberikan referensi silang yang memadai untuk menghubungkan lembar KKA satu dengan yang lain, dengan saling merujuk nomor KKA masing-masing.</p>
	<p>Simpulan dari pengujian yang dilakukan pada lembar KKA yang bersangkutan harus dibuat dengan cermat dan teliti</p>
	<p>Istilah teknis atau singkatan yang tidak lazim harus diberikan penjelasan yang layak.</p>
	<p>Gunakan bahasa tulis yang sederhana, jelas dan mudah dimengerti. Bila diperlukan dapat menggunakan tabel, kolom-kolom, bagan arus, atau diagram yang dapat membantu menjelaskan suatu permasalahan atau pemberian informasi.</p> <p>Untuk setiap langkah pelaksanaan prosedur/teknis audit hendaknya dibuatkan simpulan yang memberikan gambaran tentang hasil pengujian yang dilaksanakan.</p>
	<p>Berikan keterangan atas <i>tick mark</i> atau simbol-simbol yang digunakan dalam lembar KKA yang bersangkutan</p>
	<p>Tuliskan secara singkat sumber data yang menjadi dasar/bahan pembuatan informasi/pengujian. Hal ini dapat digunakan untuk menilai tingkat relevansi dan kompetensi data/informasi yang digunakan dan validitas dalam pembuatan simpulan</p>

h. Format KKA.

Untuk ketertiban dan memudahkan penggunaan KKA sebagai referensi di waktu yang akan datang, serta memudahkan *reviu*, maka KKA hendaknya diberi nomor. Pada dasarnya tidak terdapat patokan mengenai keharusan menggunakan pola penomoran tertentu. Namun demikian, sangat dianjurkan bahwa setiap instansi auditor menetapkan cara penomoran KKA yang diterapkan secara konsisten. Berikut ini diberikan

contoh cara penomoran KKA yang dapat digunakan sebagai rujukan.

Penomoran KKA pada contoh berikut ini didasarkan pada Daftar Isi KKA di bawah ini. Perhatikan sistematika penomoran dalam Daftar Isi dan juga nomor KKA pada masing-masing lembar yang dapat menunjuk pada tahapan audit dari KKA dimaksud. Perhatikan juga, nomor KKA dapat digunakan untuk referensi silang antar KKA (*cross reference*) untuk memudahkan pemahaman dan penghematan dalam proses penyusunan KKA.

#### DAFTAR ISI KKA

Nama Audit : Dinas Pekerjaan Umum dan Tata Ruang  
Tahun/Masa Audit : 2024

<b>A.</b>	<b>KONSEP LHA dan TINDAK LANJUT</b>	
I.	Konsep LHA	AA
II.	Tujuan Hasil Audit	AAI
III.	Tindak Lanjut	AAII
<b>B.</b>	<b>SURVEY PENDAHULUAN</b>	
I.	Program Survei Pendahuluan	BA
II.	Pelaksanaan Jurnal Pendahuluan	BAI
1.	Simpulan Hasil Survei	BAII
2.	Organisasi	BAI2
3.	Sumber Daya Manusia	BAI3
4.	Kelengkapan Peraturan Perundang-undangan	BAI4
5.	Sistem dan Prosedur	BAI5
<b>C.</b>	<b>EVALUASI SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN</b>	
I.	Program Kerja Audit Evaluasi SPN	CA
II.	Pelaksanaan Checklist SPN	CAI
1.	Simpulan Hasil Evaluasi SPN	CAII
2.	Organisasi	CAI2
3.	Kebijakan	CAI3
4.	Perencanaan	CAI4
5.	Prosedur	CAI5
6.	Pencatatan	CAI6
7.	Pelaporan	CAI7
8.	Pembinaan Personel	CAI8
9.	Kerjasama Tim	CAI9
<b>D.</b>	<b>PENGUJIAN SUBSTANTIF DAN PENGEMBANGAN TEMUAN</b>	
I.	Program Kerja Pengujian Substantif dan Pengembangan Temuan	DA
II.	Pelaksanaan Pengujian substantif	DAI
1.	Simpulan Hasil Pengujian Substantif & Pengembangan Temuan	DAII
2.	Pengujian Substantif & Pengembangan Temuan	DAI2
<b>E.</b>	<b>BERKAS PENYUSUNAN</b>	
I.	Surat Pengantar	EA
II.	Kartu Kendali	EAI
III.	Informasi Awal Audit	EAI2

Gambar 3.4.  
Daftar Isi KKA

Sebagai contoh pada KKA Utama No. KKA : A/II/1/1-2 diartikan sebagai berikut :

- A : merupakan bagian dari KKA KONSEP LHA dan TINDAK LANJUT.
- /II : merupakan bagian dari ringkasan temuan hasil audit.
- /II/1 : merupakan segmen/kegiatan pembuatan gambar desain yang diberi kode keuangan 2, Produksi 3, dst.
- /II/1/1-2 : merupakan halaman 1 dari dua halaman seluruhnya.

I. Pengelompokan KKA.

KKA atas suatu penugasan auditee dapat dikelompokkan dalam dua kelompok sesuai dengan sifat informasinya sebagai berikut:

1) Dosir aktual (*current file*).

Dosir aktual adalah KKA yang berisi informasi yang terutama berhubungan dengan tahap audit yang sedang berjalan (aktual) dan tidak dipertimbangkan untuk dipakai dalam penugasan berikutnya. KKA ini antara lain:

- a) Program kerja audit
- b) Hasil *reviu* terhadap sistem pengendalian manajemen
- c) KKA analisis serta KKA lain pendukung pekerjaan audit
- d) Catatan mengenai pembicaraan dengan instansi/ auditee
- e) Korenspondensi aktual
- f) Bukti yang dikumpulkan untuk mendukung temuan
- g) Bahan dan KKA yang dikumpulkan dalam rangka penyiapan LHA termasuk konsepnya.

2) Dosir tetap (*Permanent File*).

Dosir tetap adalah KKA yang berisi informasi yang dapat digunakan berulang kali dalam audit yang akan datang. Dosir ini harus dimutakhirkan bila terjadi perubahan pada audit berikutnya.

Contoh:

Sejarah terbentuknya perundang-undangan yang menyangkut pembentukan instansi, program, serta kegiatan.

- a) Dosir mengenai perundang-undangan yang berlaku, terus menerus yang relevan dengan kegiatan auditee.
- b) Kebijakan dan prosedur baku instansi, termasuk yang berkaitan dengan sistem pengendalian manajemen.



- c) Rencana pembiayaan jangka panjang.
  - d) Struktur organisasi dan kebijakan personalia.
  - e) Kebijakan anggaran, akuntansi, pelaporan dan prosedur.
  - f) Statistik mengenai alokasi anggaran, pengeluaran, pencapaian (fisik) kegiatan dan sebagainya.
  - g) Lokasi kegiatan.
- J. Penguasaan KKA.
- 1) Kepemilikan KKA.
    - a) KKA merupakan hak milik instansi auditor.
    - b) Auditee tidak mempunyai hak atas KKA meskipun berisi data/informasi tentang Auditee.
  - 2) Kerahasiaan KKA.
    - a) KKA bersifat rahasia terhadap auditee.
    - b) KKA bersifat rahasia terhadap pihak ketiga
    - c) Pihak kejaksaan, kepolisian, atau pihak yang berwenang lainnya dapat menggunakan informasi/data dalam KKA sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.
    - d) KKA dapat ditelaah oleh pihak luar dalam rangka *peer review*.
  - 3) Prinsip pengelolaan KKA.  
 Karena bersifat rahasia dan penting:
    - a) Pada jam kerja, KKA tidak boleh ditinggal di tempat yang bisa didatangi oleh umum, pegawai instansi, atau pihak lain yang tidak memiliki kewenangan untuk menelaahnya.
    - b) Di luar jam kerja atau pada saat istirahat akan siang, KKA harus disimpan dalam keadaan terkunci.
    - c) Dokumen rahasia, seperti rencana auditee untuk operasi serta perluasan di masa depan dan laporan penyelidikan harus disimpan dalam keadaan terkunci apabila tidak sedang dipakai.
    - d) Untuk dokumen yang sifatnya sangat sensitif, perlu dilakukan tindakan khusus dengan menggunakan lemari dengan kunci pengaman/ kombinasi.

Jika tidak terdapat indikasi mengenai kecurangan, auditor mungkin saja dapat mengambil manfaat dari

KKA dengan membahas hasil auditnya dengan pegawai instansi yang diperiksa.

2. Pengujian substantif

a. Pengertian pengujian substansif.

Pengujian substantif mempunyai arti yang hampir sama dengan audit rinci atau audit lanjutan. Pengujian substantif lebih sempit maknanya, yaitu pengujian untuk menentukan apakah suatu masalah atau penyimpangan benar-benar terjadi atau tidak. Masalah atau penyimpangan tersebut tidak lain adalah *firm audit objectives* (FAO).

Contoh

Berikut ini contoh pengembangan tujuan audit dari *potential audit objectives* hingga menjadi *firm audit objectives*

**Tabel 3.1.**  
Tujuan Audit Dari POA Hingga Menjadi FAO

POTENTIAL AUDIT OBJECTIVE	TENTATIVE AUDIT OBJECTIVE	FIRM AUDIT OBJECTIVES
Efektivitas		
Output yang dihasilkan sesuai dengan yang direncanakan, dalam jenis/spesifikasi, kuantitas dan mutu.	1. Buku-buku yang dipesan bukan buku- buku yang diperlukan	
Output yang dihasilkan dapat atau telah dimanfaatkan.	2. Buku-buku yang diterima tidak sesuai dengan yang dipesan, baik jumlah maupun spesifikasinya	Buku-buku yang diterima tidak sesuai dengan yang dipesan, baik jumlah maupun spesifikasinya
Output yang dihasilkan digunakan sesuai rencana.	3. Buku-buku yang telah diterima tidak dapat dimanfaatkan	Buku-buku yang telah diterima tidak dapat dimanfaatkan

	4. Jumlah pengadaan buku tidak sesuai kebutuhan dan rencana pengadaan	Jumlah pengadaan buku tidak sesuai kebutuhan dan rencana pengadaan
--	---	--

Dari contoh tersebut terlihat bahwa mula-mula PAO dirinci menjadi TAO dan diseleksi sesuai kondisi auditee. Kemudian, TAO diseleksi lagi dan diberi urutan prioritas sesuai dengan kondisi SPM auditee. TAO yang berlanjut menjadi FAO (pada contoh di atas TAO nomor 2, dan 4) adalah tujuan-tujuan audit yang memerlukan pengujian lebih lanjut karena belum diperolehnya bukti yang mencukupi. Pengujian substantif bertujuan untuk memenuhi kecukupan bukti dengan menerapkan luas dan jenis pengujian yang sesuai.

Perlu dicatat pula bahwa perincian PAO menjadi TAO dan mengembangkannya hingga menjadi FAO bertujuan untuk membuat asersi dapat diuji substansinya. Pada contoh di atas, asersi efektivitas telah dirinci menjadi 4 TAO. Kemudian terseleksi melalui evaluasi SPM hanya 3 FAO yang perlu diuji substansinya.

**b. Tujuan.**

Dalam pengujian SPM, yang dinilai baru sebagian kecil, belum menyangkut seluruh (sebagian besar) transaksi. Untuk meyakini kondisi tersebut, auditor harus mengembangkan auditnya dengan memperbanyak jumlah sampling audit, mencari penyebab, akibat, atau membahasnya dengan auditee. Apabila auditee belum sependapat, harus dilakukan evaluasi dan pengumpulan bukti tambahan untuk meyakinkan kondisi tersebut. Auditor harus pula merumuskan rekomendasi perbaikan yang diperlukan. Dengan kata lain, auditor harus menambah bukti audit untuk mendukung kelayakan simpulannya. Jadi, tujuan pengujian substantif adalah untuk meningkatkan perolehan bukti sehingga diperoleh keyakinan atas kesesuaian kondisi dengan kriterianya.

**Contoh**

Berikut ini contoh untuk memahami hubungan antara evaluasi SPM dengan pengujian substantif.

PAO tentang efisiensi mensyaratkan agar tidak ada pemborosan

sumber daya. Salah satu bentuk efisiensi adalah penyetoran kembali sisa kas akhir tahun. Pada tahap evaluasi SPM, auditor mendapat pemahaman bahwa pengendalian atas risiko sisa kas tidak disetorkan adalah pemeriksaan fisik kas oleh atasan bendahara pada akhir tahun. Pengendalian lainnya adalah bukti penyetoran dari bank yang harus diarsipkan.

Setelah memahami pengendalian, auditor menguji efektivitasnya dengan mengecek keberadaan tanda tangan atasan bendahara pada penutupan buku kas akhir tahun. Kemudian auditor memverifikasi berita acara pemeriksaan kas dan bukti setor. Setelah dibandingkan antara buku kas, BAP kas dan bukti setor, maka auditor dapat menilai efektivitas pengendalian. Sampai disini, sebenarnya auditor telah menguji ada tidaknya pemborosan sumber daya sebagai akibat dari tidak disetorkannya sisa kas akhir tahun. Tetapi auditor perlu mempertimbangkan risiko deteksi. Jika permasalahan penyetoran sisa kas adalah material dan risiko deteksi masih pada tingkat moderat, maka auditor dapat memutuskan untuk melanjutkan perolehan dan evaluasi bukti ke tahap pengujian substantif.

Misalkan, auditor memutuskan bahwa penyetoran sisa kas adalah material dan risiko deteksinya moderat. Auditor dapat melakukan teknik analisis untuk menguji bahwa penyetoran sisa kas akhir tahun telah dilaksanakan dengan nilai yang tepat. Auditor menganalisis dengan menghitung hubungan: saldo awal kas + penerimaan kas – pengeluaran kas = saldo akhir kas. Jika nilai saldo akhir kas sama dengan nilai pada bukti setor dan BAP kas, maka auditor dapat meyakini bahwa penyetoran kas telah dilaksanakan dalam jumlah yang tepat.

Dari contoh tersebut terlihat bahwa pengujian substantif dilaksanakan terutama jika kecukupan bukti belum terpenuhi oleh hasil pengujian pengendalian pada tahap evaluasi SPM.

c. Manfaat pengujian substantif.

Kondisi adalah keadaan yang sebenarnya terjadi sedangkan kriteria adalah keadaan yang seharusnya terjadi. Berdasarkan hasil evaluasi SPM dengan jumlah sampling yang terbatas pada tahap audit sebelumnya, mungkin saja hasil pengujiannya menunjukkan bahwa tidak ada penyimpangan antara kondisi dengan kriterianya. Namun perlu diingat bahwa hasil pengujian tersebut sifatnya masih sementara mengingat jumlah sampling

yang diaudit masih terbatas atau dengan kata lain samplingnya belum representatif. Auditor harus meyakini bahwa simpulan sementara yang menyatakan kondisi sama dengan kriteria tersebut memang betul-betul demikian keadaannya atautkah berbeda. Untuk meyakini hal tersebut auditor wajib memperluas samplingnya.

Begitu pula untuk kondisi berupa suatu prestasi yang patut diteladani. Sebelum auditor meyakini memang betul suatu kondisi perlu dijadikan teladan, ia harus menguji lebih mendalam tentang kebenaran atau kelayakannya. Demikian halnya dengan kondisi yang menyimpang dari kriteria, auditor harus yakin betul bahwa adanya penyimpangan tersebut mempunyai akibat atau dampak yang berarti atau tidak. Ia harus yakin atas penyebab terjadinya kondisi tersebut dan yakin bahwa ada jalan untuk memperbaiki yang menjadi tanggung jawab atau di bawah kendali manajemen yang relevan dengan kondisi tersebut.

Untuk meyakini ketiga hal tersebut, sekali lagi auditor wajib memperdalam auditnya sampai pada simpulan yang tidak dapat diragukan lagi kebenaran atau kelayakannya.

Pada umumnya pengujian substantif, termasuk pengembangan temuan, dimaksudkan untuk menguji lebih mendalam lagi tentang FAO yang diperoleh dari evaluasi SPM dengan mengumpulkan bukti yang relevan, cukup, kompeten dan material guna mengetahui sebab, akibat dan hambatan yang terjadi untuk memberikan landasan yang layak bagi pelaporan hasil audit. Dengan perkataan lain, pengujian substantif dilakukan untuk memperoleh keyakinan auditor tentang temuan-temuan sementara, menyusun pendapat serta simpulan dan untuk mengembangkan saran perbaikan yang pada akhirnya akan digunakan sebagai landasan bagi penyusunan laporan hasil audit dan komunikasi lainnya sehubungan dengan hasil audit.

d. Aktivitas.

Langkah audit lebih lanjut dapat dirumuskan sebagai berikut:

- 1) Penetapan urutan prioritas pengujian substantif (perumusan tujuan audit).

Pelaksanaan audit tentunya sangat tergantung dari tenaga, waktu dan biaya yang tersedia. Oleh karena itu, kita harus memilih kondisi mana yang akan didahulukan untuk diaudit

lebih lanjut. Secara teoretis, waktu pengujian substantif tidak dapat ditetapkan lebih dulu karena tergantung banyak dan luas permasalahan.

2) Penyusunan program kerja pengujian substantif. Berdasarkan kondisi yang dijumpai pada saat pengujian terbatas atas SPM dan sesudah disusun urutan prioritas mana yang akan diaudit lebih lanjut, kemudian disusunlah PKA pengujian substantif untuk masing-masing kondisi (temuan sementara). Prosedur dan teknik audit yang cocok untuk pengujian dipilih dan dituangkan dalam PKA.

3) Melaksanakan program kerja pengujian substantif, membuat KKA dan daftar temuan.

Bila auditor telah memperoleh keyakinan mengenai kekuatan dan kerentanan kendali serta telah menetapkan bidang/substansi yang akan diuji lebih lanjut melalui tahapan sebelumnya, maka pada saat auditor harus menguji materi/substansi transaksi/kegiatan itu secara memadai untuk memperoleh pembuktian yang layak apakah transaksi/kegiatan telah sesuai atau menyimpang dari kriteria yang telah disepakati

Melaksanakan program kerja audit pada tahap ini berarti kita melakukan audit secara mendalam guna mencapai sasaran audit yang diharapkan, yaitu menilai:

- a) Ketaatan setiap kegiatan kepada ketentuan/peraturan dan kebijakan yang sudah ditetapkan.
- b) Pencapaian tujuan yang telah ditetapkan (efektivitas kegiatan).
- c) Kehematan dalam memperoleh sumber dana dan sumber daya.
- d) Efisiensi penggunaan sumber dana dan sumber daya.
- e) Kegiatan-kegiatan dan transaksi finansial yang meliputi: pengendalian pengeluaran, penerimaan, pendapatan dan aktiva; kelayakan pembukuan transaksi-transaksi keuangan dan sumber-sumber dana dan daya; dan ketepatan, kebenaran dan kemanfaatan laporan-laporan keuangan.

Dalam melaksanakan audit, auditor harus menaruh perhatian

pada semua bidang pertanggungjawaban manajemen seperti diuraikan di atas, tetapi dengan tingkat tekanan yang berbeda-beda untuk masing-masing penugasan. Bidang mana yang akan memperoleh perhatian yang lebih besar tergantung pada pertimbangan terhadap berbagai faktor yang terlibat pada waktu menentukan arah kegiatan audit dan risiko yang dihadapi organisasi.

e. Hasil.

Hasil dari tahap pengujian substantif adalah temuan. Temuan audit berpangkal tolak dari perbandingan kondisi (apa yang sebenarnya terjadi) dengan kriteria (apa yang seharusnya terjadi), mengungkap akibat yang ditimbulkan dari perbedaan kondisi dan kriteria tersebut serta mencari penyebabnya. Pengembangan temuan setelah pengujian substantif sangat menentukan keberhasilan tugas audit. Untuk itu, auditor perlu memahami unsur-unsur temuan, sehingga pengembangan temuan menjadi lebih efektif. Unsur temuan adalah:

1) Kondisi.

Kondisi menunjukkan realitas yang ada dari suatu pelaksanaan kegiatan yang menunjukkan adanya kekurangan atau kelemahan. Untuk menyatakan kondisi, auditor harus mengumpulkan bukti yang relevan, kompeten, cukup dan material. Kelemahan yang ditemui pada penentuan kondisi antara lain:

- a) Kondisi yang diungkap, tidak atau kurang didukung fakta pembuktian yang kuat.
- b) Kondisi yang dikemukakan apabila diungkap, sebagian kurang berarti bila dikaitkan dengan kegiatan organisasi auditee baik ditinjau dari segi materialitasnya atau frekuensi kejadiannya.
- c) Akibat yang ditimbulkan dari kondisi yang diungkap tidak jelas tampak atau kurang material.

Hal tersebut akan mengakibatkan pihak auditee atau pihak lain yang berkepentingan kurang meyakini arti pentingnya temuan. Kurangnya fakta pembuktian tidak hanya mencerminkan

ketidapatuhan terhadap standar audit, tetapi juga akan menyebabkan auditee tidak mau menerima bahkan dapat menimbulkan konflik atau reaksi negatif. Sementara itu tingkat materialitas dan frekuensi kejadian akan menentukan arti penting temuan.

2) Kriteria.

Kriteria antara lain berupa:

- a) Peraturan yang berlaku.
- b) Ketentuan manajemen yang harus ditaati/dilaksanakan.
- c) Pengendalian manajemen yang andal.
- d) Tolok ukur keberhasilan, efisiensi dan kehematan.
- e) Standar dan norma/kaidah.

Kriteria yang diperoleh harus diuji dan dianalisis secara tepat dan setelah itu barulah dapat digunakan sebagai tolok ukur atau pembanding dengan kondisi yang dijumpai.

Permasalahan yang dihadapi dan menonjol adalah tidak tersedianya kriteria dimaksud di tempat auditee. Secara teoretis penetapan kriteria yang jelas merupakan salah satu tanggung jawab auditee. Apabila kriteria tidak tersedia auditor dapat melakukan beberapa hal antara lain

Melakukan konfirmasi kepada pihak ketiga (misalnya dalam hal harga barang/jasa).

- a) Bersama dengan auditee melakukan formulasi kriteria yang akan dipakai sebagai tolok ukur.
- b) Norma standar yang sama atau sejenis dengan kegiatan auditee sehingga norma/standar tersebut dapat digunakan sebagai pembanding.
- c) Menggunakan keterangan tenaga ahli.

Selanjutnya kriteria yang diperoleh tersebut harus dibicarakan dengan pihak auditee untuk memperoleh kesepakatan.

Kendala dalam menetapkan kriteria antara lain:

- a) Kesulitan memperoleh kriteria yang tepat.
- b) Auditee kurang tanggap bahkan tidak sepakat dengan kriteria yang diperoleh.



- c) Belum tersedia patokan harga yang memadai.
- d) Kondisi pasar yang tidak menentu.

Kriteria terbagi dalam beberapa bagian, yaitu :

a) Kriteria Politis.

Kriteria politis adalah kriteria yang digunakan untuk menilai program dan atau kegiatan yang bersifat politis. Auditor hendaknya secara cermat mempertimbangkan aspek politiknya sebelum menentukan suatu program atau kegiatan dapat digolongkan sebagai program atau kegiatan yang bersifat politis. Aspek politis yang perlu dipertimbangkan antara lain:

- (1) Pemantapan ideologi negara dengan kegiatan ini dalam rangka meningkatkan kesadaran berbangsa, bernegara dan bermasyarakat.
- (2) Peningkatan kestabilan politik dan keamanan.
- (3) Peningkatan kesejahteraan masyarakat.
- (4) Penyediaan lapangan kerja.
- (5) Pembukaan teritorial.

Dalam menilai program yang bersifat politis, audit akan lebih menitikberatkan pada ketaatan pada peraturan dan kewajaran pertanggungjawaban. Program ini pada umumnya mengabaikan aspek-aspek efisiensi dan ekonomis. Sedangkan efektivitas diukur berdasarkan pada kriteria efektivitas yang tercantum pada peraturan yang berlaku.

b) Kriteria Ekonomi.

Kriteria ekonomi adalah kriteria yang digunakan untuk menilai kegiatan- kegiatan dengan menggunakan kaidah ekonomi. Kriteria ini dapat digolongkan menjadi:

- (1) Kriteria *input*
- (2) Kriteria proses
- (3) Kriteria hasil

Kriteria *input* adalah kriteria yang digunakan untuk mengukur *input* apakah diperoleh *input* yang diinginkan dengan harga yang murah.

Kriteria proses adalah kriteria yang digunakan untuk mengukur setiap proses kegiatan auditee dalam

menggunakan *input* tersedia. Dalam menetapkan kriteria proses, auditor hendaknya memperhatikan aspek proses kegiatan auditee. Dalam setiap proses kegiatan yang dilaksanakan harus diidentifikasi alat ukurnya sehingga dapat dinilai efisiensinya.

Kriteria hasil adalah kriteria yang digunakan untuk mengukur setiap hasil kegiatan, apakah hasil kegiatan sudah sesuai dengan yang diharapkan atau tujuan yang ditetapkan semula, serta apakah hasil kegiatan dapat dimanfaatkan sesuai dengan yang dikehendaki.

3) Penentuan sebab.

Materi penyebab merupakan hal yang penting apabila ditinjau dari tujuan audit yaitu untuk menghasilkan rekomendasi ke arah perbaikan di masa datang.

Ciri suatu penyebab antara lain:

- a) Kegiatan yang tidak/kurang dilaksanakan, ketentuan yang belum ada atau ketentuan yang tidak dilaksanakan dengan semestinya yang mengakibatkan timbulnya suatu penyimpangan.
- b) Dapat diidentifikasi pihak yang bertanggung jawab atas kelemahan pelaksanaan kegiatan suatu organisasi.

Pada dasarnya materi penyebab ini mengungkap tentang mengapa terjadi ketidaksesuaian antara kondisi dan kriteria. Dalam menentukan materi penyebab, dari pengalaman dalam praktik masih terdapat kelemahan-kelemahan antara lain:

- a) Sebab yang diungkap tidak/kurang jelas
- b) Sebab yang diungkap belum sebab yang hakiki atau utama/material

Kunci penting untuk menentukan penyebab yaitu menelusuri berbagai rangkaian kejadian yang saling berhubungan atau terkait sampai kita mencapai suatu simpulan bahwa kita dapat merumuskan rekomendasi yang akan memperbaiki masalah yang ditemukan.

4) Akibat.

Akibat yang ditimbulkan dari ketidaksesuaian antara kondisi dan kriteria juga menentukan arti penting

atau bobot temuan audit. Oleh karena itu materialitas dari akibat harus diuji dan didukung oleh fakta pembuktian yang cukup. Materi unsur “akibat” antara lain berupa ketidakekonomisan, ketidakefisienan dan ketidakefektifan serta ketidaklancaran pelayanan kepada masyarakat, ketidaklancaran pembangunan dan terjadi pencemaran lingkungan.

Ciri akibat antara lain:

- a) Ada pihak yang jelas dirugikan.
- b) Kerugian material yang timbul dapat dikuantifikasikan jumlahnya.
- c) Kinerja yang dicapai dapat dibandingkan secara langsung dengan tujuan yang diharapkan.
- d) Dampak lingkungan yang timbul dan bentuknya jelas atau dapat dibuktikan secara ilmiah.

Dalam penentuan unsur akibat suatu temuan masih terdapat pula beberapa kelemahan antara lain:

- e) Akibat yang diungkap tidak jelas atau didukung oleh bukti yang memadai.
- f) Akibat yang diungkap justru lebih tepat apabila dijadikan kondisi.
- g) Akibat yang diungkap ternyata mengulang kondisi dengan susunan kalimat yang berbeda.
- h) Akibat yang diungkap bersifat umum.
- i) Akibat yang diungkap masih bersifat potensial, belum pasti, atau masih dapat dipertanyakan terjadinya dimasa datang.

Dari kelemahan tersebut dapat dikatakan bahwa pengungkapan bukti pendukung temuan pada tahap pengujian substantif masih kurang memadai.

#### 5) Rekomendasi.

Tujuan audit operasional ialah untuk menghasilkan rekomendasi kearah perbaikan terhadap pengelolaan aktivitas/kegiatan auditee tentang cara pengelolaan yang lebih hemat, efisien dan efektif serta untuk menghindari terjadinya kesalahan, kelemahan dan kecurangan di masa datang. Materi rekomendasi harus dirancang guna:

- a) Memperbaiki kelemahan (menghilangkan penyebab).
- b) Meminimalisasi akibat dari kelemahan yang ada.

Rekomendasi harus jelas:

- a) Ditujukan kepada siapa.
- b) Mengarah pada tindakan nyata.
- c) Konsekuensi yang akan timbul apabila tindak lanjut atas rekomendasi tidak dilakukan.
- d) Dapat dilaksanakan oleh auditee.
- e) Apabila ada alternatif perbaikan tuangkanlah semua alternatif berikut alasannya masing-masing.

Dalam memberikan/merumuskan rekomendasi, auditor harus memperhatikan:

- a) Biaya yang akan terjadi dalam mengimplementasikan rekomendasi harus tidak melebihi manfaat yang akan diperolehnya.
- b) Jika terdapat beberapa alternatif rekomendasi dengan biaya yang terkait, harus diusulkan.
- c) Rekomendasi harus dapat dilaksanakan.

f. Penggunaan tenaga ahli.

Penguasaan disiplin ilmu yang terbatas dari auditor merupakan permasalahan penting dan perlu dicarikan jalan keluarnya. Pada pelaksanaan kegiatan audit, auditor dihadapkan pada berbagai disiplin ilmu

sesuai dengan aktivitas kegiatan auditee. Dalam tahap pengujian substantif, baik pada penentuan unsur temuan maupun dalam pengumpulan bukti pendukungnya, auditor terlibat dengan berbagai disiplin ilmu. Masalah penggunaan tenaga ahli dari berbagai disiplin ilmu ini tidak terlepas dari standar umum audit yang mengatur pelaksanaan audit secara profesional. Standar ini menekankan tanggung jawab unit organisasi auditor dalam pelaksanaan audit.

Keahlian yang diperlukan dalam pelaksanaan audit tidak harus seluruhnya datang dari unit organisasi auditor tetapi dapat juga datang dari luar organisasi sepanjang keahliannya diperlukan dalam audit. Idealnya, organisasi audit memiliki tenaga-tenaga

ahli dari berbagai disiplin ilmu dan dalam organisasinya terdapat "*technical division*" atau "*technical assistance group*" yang dapat mendukung tugas tim audit dan membantu memecahkan berbagai permasalahan disiplin ilmu lain pada setiap tahapan audit atau pada setiap kegiatan audit. Bagi auditor di Indonesia diberi peluang dan kewenangan untuk mempergunakan konsultan ahli, namun pada pelaksanaannya terbentur pada masalah dana. Sedangkan apabila dananya tersedia, tenaga ahli yang dibutuhkan belum tentu tersedia. Hasil pekerjaan tenaga ahli tersebut apabila digunakan dalam audit sepenuhnya menjadi tanggung jawab auditor.

## 2. Prosedur dan teknik audit.

Dalam pelaksanaan audit, auditor harus melakukan pengumpulan bukti. Urutan langkah yang ditempuh oleh auditor dalam rangka memperoleh bukti disebut prosedur audit. Jadi, prosedur audit akan memberikan petunjuk atau perintah kepada tim audit mengenai apa yang harus dilaksanakan dalam rangka mencapai tujuan audit. Prosedur audit memberikan perintah secara rinci kepada tim audit mengenai apa yang harus dilakukan dalam rangka pelaksanaan audit. Sebagai contoh, dalam prosedur audit "Bandingkan jumlah pengeluaran pakaian seragam dinas menurut buku pengeluaran gudang dengan jumlah pengeluaran pakaian seragam menurut tanda terima pakaian seragam oleh prajurit yang bersangkutan". Setiap prosedur audit berisi cara yang harus dilakukan untuk memperoleh bukti audit. Cara untuk memperoleh bukti audit tersebut disebut teknik audit. Dalam contoh di atas, teknik audit yang dimaksud adalah melakukan perbandingan. Dengan melakukan teknik audit perbandingan tersebut, maka auditor akan memperoleh bukti audit berupa hasil perbandingan yang akan dapat dipergunakan oleh auditor untuk menyatakan apakah jumlah seragam yang keluar dari gudang seluruhnya benar diserahkan kepada prajurit yang berhak. Jadi prosedur audit merupakan urutan langkah yang harus ditempuh auditor saat melakukan audit. Dalam prosedur audit terdapat teknik audit. Teknik audit merupakan cara yang ditempuh auditor untuk memperoleh bukti audit.

### a. Bukti audit.

Bukti audit adalah semua media informasi yang digunakan oleh auditor untuk mendukung argumentasi, pendapat atau

simpulan dan rekomendasinya dalam meyakinkan tingkat kesesuaian antara kondisi dengan kriterianya. Tidak semua informasi bermanfaat bagi audit, karena itu informasi harus dipilih. Pedoman pemilihan informasi yang akan digunakan sebagai bukti audit adalah bahwa informasi tersebut harus andal sehingga mampu meyakinkan pihak lain. Keandalan bukti audit tergantung dari terpenuhinya syarat-syarat bukti audit, yaitu:

1) Relevan.

Bukti yang relevan maksudnya adalah bukti yang secara logis mempunyai hubungan dengan permasalahannya. Bukti yang tidak ada kaitannya dengan permasalahan (kondisi) tentu tidak ada gunanya karena tidak dapat dipakai guna mendukung argumentasi, pendapat atau simpulan dan rekomendasi dari auditor. Relevansi bukti dapat dilihat dari setiap informasi. Tiap informasi sekecil apapun harus relevan dengan permasalahannya.

Contoh:

Pada audit atas pengelolaan penerimaan pajak daerah oleh dinas pendapatan daerah, maka bukti yang relevan diantaranya adalah surat ketetapan pajak daerah, buku kas umum penerimaan pajak daerah, serta bukti setoran pajak daerah. Sedangkan bukti yang tidak relevan misalnya adalah bukti-bukti pengeluaran anggaran dinas pendapatan daerah, walaupun bukti-bukti tersebut juga mengandung nilai uang.

2) Kompeten.

Kompeten tidaknya suatu bukti dipengaruhi oleh sumber bukti, cara mendapatkan bukti dan kelengkapan persyaratan yuridis bukti tersebut. Dilihat dari sumbernya, bukti tentang kepegawaian yang didapat dari bagian kepegawaian lebih kompeten dibanding dengan bukti yang didapat dari pihak lain. Bukti yang jelas sumbernya lebih kompeten dari bukti yang didapat dari sumber yang tidak jelas. Bukti buatan pihak luar (bukti ekstern) pada umumnya lebih kompeten dari bukti buatan auditee (bukti intern). Dilihat dari cara auditor mendapatkan bukti, bukti yang didapat auditor dari pihak luar auditee lebih kompeten daripada bukti yang didapat dari auditee, bukti yang didapat melalui

pengamatan langsung oleh auditor sendiri lebih kompeten dari bukti yang didapat oleh atau melalui pihak lain.

Dilihat dari persyaratan yuridis, bukti yang ditandatangani, distempel, ada tanggal, ada tanda persetujuan dan lain-lain lebih kompeten dari bukti yang tidak memenuhi syarat hukum. Bukti asli lebih meyakinkan daripada fotokopian. Bukti yang dilegalisasi oleh auditee lebih kompeten daripada fotokopiannya.

Di samping itu, sistem pengendalian manajemen (SPM) juga menentukan keandalan bukti. Bukti yang didapat dari suatu organisasi yang memiliki SPM yang baik lebih dapat diandalkan daripada bukti-bukti yang didapat dari organisasi yang SPM-nya kurang baik. Kompeten atau tidaknya bukti dilihat dari satu persatu bukti. Ada bukti yang kompetensinya tinggi dan ada bukti yang kompetensinya rendah.

Contoh:

Bagian keuangan SPM-nya baik, sedangkan bagian pengadaan SPM-nya lemah, maka bukti yang bersumber dari bagian keuangan lebih meyakinkan atau lebih kompeten dibandingkan dengan bukti dari bagian pengadaan, khususnya untuk transaksi yang mengaitkan kedua bagian tersebut.

3) Cukup.

Bukti yang cukup berkaitan dengan jumlah/kuantitas dan/ atau nilai keseluruhan bukti. Bukti yang cukup berarti dapat mewakili/ menggambarkan keseluruhan keadaan/ kondisi yang dipermasalahkan.

Contoh:

Ada dugaan bahwa perjalanan di instansi yang diaudit tahun anggaran 2001 telah dilakukan secara tidak ekonomis dan atau tidak efektif. Jumlah penugasan perjalanan dinas 100 kali sedangkan jumlah biaya sebesar Rp.500.000.000. Auditor boleh menyimpulkan bahwa perjalanan dinas di instansi tersebut tidak ekonomis dan atau tidak efektif, apabila telah menguji dalam jumlah bukti yang cukup, baik dilihat dari sisi jumlah perjalanan dinas atau dari nilai rupiahnya. Berapa jumlah yang cukup itu, tergantung dari pertimbangan yang logis dari auditor (40%, atau 50%, atau 85%).

4) Material.

Bukti yang material adalah bukti yang mempunyai nilai yang cukup berarti dan penting bagi pencapaian tujuan organisasi. Mempunyai arti tersebut harus ditinjau baik dari sisi kuantitas maupun kualitas.

Materialitas atau keberartian tersebut dapat dilihat antara lain dari:

- a) Besarnya nilai uang atau yang bernilai uang besar.
- b) Pengaruhnya terhadap kegiatan (walaupun nilainya tidak seberapa).
- c) Hal yang menyangkut tujuan audit.
- d) Penting menurut peraturan (selisih kas tidak boleh terjadi, karena itu seandainya terdapat selisih kas, berapapun besarnya harus dicari sebab-sebabnya).
- e) Keinginan pengguna laporan.
- f) Kegiatan yang pada saat audit dilakukan sedang di perhatian umum.

Syarat-syarat bukti audit relevan, kompeten, cukup dan material (rekocuma) tidak berdiri sendiri, tetapi merupakan satu kesatuan yang menyeluruh. Bukti audit agar dapat mendukung simpulan/pendapat auditor harus mengandung unsur relevan, kompeten, cukup dan material. Bukti yang relevan, cukup dan material tidak ada gunanya bila tidak kompeten. Bukti yang kompeten tidak ada gunanya bila tidak relevan. Bukti yang relevan dan kompeten tidak ada gunanya bila tidak cukup mewakili.

b. Hubungan bukti audit, materialitas dan risiko.

Audit pada dasarnya adalah pengujian yang sistematis dan objektif. Karena itu, audit mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti. Agar bukti-bukti tersebut mendukung objektivitas audit, maka pengumpulan dan pengevaluasiannya harus memperhitungkan materialitas dan risiko permasalahan yang diujinya.

Bukti harus mempertimbangkan materialitas. Sebelum bukti dikumpulkan dan dievaluasi, terlebih dahulu harus ditetapkan materialitas permasalahannya. Jika permasalahan ditetapkan material, maka bukti-bukti harus dikumpulkan. Jika tidak material, maka bukti-bukti tidak perlu dikumpulkan.

Contoh:



Sebagai contoh, auditor menemui permasalahan bahwa ketua panitia pengadaan barang/jasa adalah adik ipar dari pimpinan unit kerja (pengguna barang/jasa). Permasalahan ini tidak bisa ditentukan nilai rupiahnya, tetapi auditor mempertimbangkan bahwa permasalahan ini mempunyai pengaruh yang besar terhadap kegiatan pengadaan barang/jasa. Karena auditor menetapkan bahwa masalah ini material maka bukti audit harus dikumpulkan. Bukti tersebut harus mampu membuktikan bahwa ketua panitia pengadaan adalah adik ipar pengguna barang/jasa.

Setelah mempertimbangkan materialitas, maka auditor harus mempertimbangkan risiko deteksi untuk menetapkan jumlah dan jenis bukti. Semakin banyak jumlah dan makin beragam bukti, maka risiko deteksi akan semakin kecil.

Contoh:

Melanjutkan contoh sebelumnya, auditor mengumpulkan bukti bahwa ketua panitia pengadaan adalah adik ipar pengguna barang/jasa. Mula-mula auditor hanya memperoleh bukti lisan dari salah seorang pegawai. Pada saat ini, auditor hanya memiliki jumlah bukti 1 dan jenis bukti 1. Risiko deteksi pada tahap ini sangat tinggi. Untuk menurunkan risiko tersebut, auditor mencari bukti lisan tambahan dari 2 orang pegawai yang lain. Saat bukti tersebut memperkuat bukti pertama, maka auditor telah mendapatkan jumlah bukti 3 dan jenis bukti 1. Risiko deteksi tahap ini berada di tingkat moderat. Auditor melanjutkan proses pengumpulan bukti hingga memperoleh bukti keterangan dari ketua panitia pengadaan barang/jasa bahwa dia memang adik ipar pengguna barang/jasa. Pada tahap ini risiko deteksi telah minimal, auditor telah memperoleh jumlah bukti 4 dan jenis bukti 2. Karena risiko deteksi telah minimal, maka auditor dapat menghentikan proses pengumpulan dan evaluasi bukti terhadap permasalahan tersebut. Jadi dikumpulkannya bukti atau dilaksanakannya pengujian hanya jika masalah ditetapkan bersifat material. Kemudian, kecukupan bukti dari segi jumlah dan jenis dipertimbangkan menggunakan tingkat risiko deteksi.

c. Jenis-jenis bukti audit.

Bukti audit dapat dibedakan dalam beberapa jenis atau golongan sebagai berikut:

1) Bukti pengujian fisik.

Bukti pengujian fisik (dalam beberapa buku disebut sebagai bukti fisik) adalah bukti yang diperoleh melalui pengamatan langsung dengan mata kepala auditor sendiri menyangkut harta berwujud. Pengamatan langsung oleh auditor dilakukan dengan cara inventarisasi fisik (dikenal pula dengan sebutan *opname*) dan inspeksi ke lapangan (*on the spot*).

Hasil pengamatan fisik oleh auditor tersebut dikukuhkan ke dalam suatu media pengganti fisik yaitu berita acara pemeriksaan fisik, hasil inspeksi lapangan, foto, surat pernyataan, denah lokasi atau peta lokasi dan lain-lain. Pengamatan fisik dapat dilakukan untuk meyakinkan mengenai keberadaan (kuantitatif) dan mutu (kualitatif) dari aktiva berwujud. Namun keandalannya sangat tergantung dari kemampuan auditor yang bersangkutan dalam memahami harta berwujud yang diaudit. Misalnya, seorang auditor yang ditugaskan menguji fisik berbagai jenis obat tentu saja tidak efektif apabila auditor tersebut sama sekali tidak memahami obat-obatan.

Dalam keadaan tertentu, hasil pengamatan fisik saja belum sepenuhnya dapat dipakai untuk mengambil simpulan audit, karena itu perlu didukung dengan bukti yang lain.

Contoh:

- a) Kas yang ada dalam *petty cash* belum tentu seluruhnya milik instansi yang bersangkutan, mungkin ada uang titipan. Hal ini harus dibuktikan dengan cara lain.
- b) Cek yang ada dalam *petty cash* belum tentu bisa diuangkan, mungkin cek kosong.
- c) Mobil yang digunakan oleh pejabat belum tentu milik instansi, mungkin mobil pinjaman.
- d) Masalah kompetensi bukti fisik harus menjadi perhatian, antara lain dengan cara :
  - (1) Inventarisasi fisik dilakukan oleh sekurang-kurangnya dua orang auditor, karena menurut hukum, satu saksi bukan saksi. Selain kedua auditor, sebaiknya BAP ditandatangani pula oleh

pihak auditee dan bila ada oleh kontraktor yang terkait agar tidak terjadi ketidaksepakatan dikemudian hari.

- (2) Bila bukti fisik berbentuk foto dan denah lokasi atau peta lokasi, sebaiknya terdapat pula tanda-tanda yang menunjukkan identitas auditee, misalnya dokumen tersebut dilegalisasi oleh pihak auditee yang menunjukkan tempat dan waktu. Apabila berbentuk surat pernyataan sebaiknya bermeterai dan dilengkapi dengan saksi.

## 2) Bukti dokumen.

Bukti audit yang paling banyak ditemui oleh auditor adalah bukti dokumen. Bukti dokumen pada umumnya terbuat dari kertas yang mengandung huruf, angka dan informasi, simbol-simbol dan lain-lain. Bukti dokumen pada umumnya berbentuk lembaran-lembaran kertas, baik berdiri sendiri maupun yang digabungkan.

Contoh:

- a) Bukti kas uang keluar (pembayaran).
- b) Bukti kas uang masuk (penerimaan).
- c) SK pengangkatan pegawai.
- d) Bukti tanda terima penyerahan seragam.
- e) Bukti pengeluaran barang.
- f) Surat-surat masuk dan surat-surat keluar.

Dalam menilai atau mengevaluasi bukti dokumen, auditor sebaiknya memperhatikan pengendalian intern sumber dokumen tersebut dan terpenuhinya persyaratan yuridis. Kelemahan sistem pengendalian manajemen memungkinkan dokumen mengandung kesalahan atau kelalaian yang tidak disengaja, tetapi tidak tertutup pula kemungkinan terjadinya dokumen palsu yang dibuat oleh karyawan yang tidak jujur. Makin mudah dokumen dibuat, tanpa prosedur pengendalian manajemen yang baik, makin besar kemungkinan dokumen itu mengandung kesalahan dan atau kecurangan. Jika sistem pengendalian manajemen lemah, auditor tidak sepenuhnya mempercayai bukti dokumen tetapi harus menambah pengujian dengan dokumen lain.

Dilihat dari sumbernya, bukti dokumen dapat berupa:

- a. Bukti intern yang aslinya telah diserahkan ke pihak ketiga (a.l. bukti kas masuk, surat setoran pajak daerah)
- b. Bukti ekstern yang aslinya ada di auditee (a.l. bukti kas keluar, faktur pembelian barang, kuitansi dari pemborong)
- c. Bukti yang didapat auditor langsung dari pihak ketiga (a.l. jawaban konfirmasi)
- d. Bukti audit yang masih disimpan auditee (a.l. anggaran, prosedur, tembusan dokumen)

Bukti dokumen akan lebih andal antara lain bila:

- a. Bukti dibuat oleh pihak luar yang bebas.
- b. Bukti diterima auditor langsung dari pihak ketiga, tidak melalui auditee.
- c. Dokumen intern telah berada di pihak ketiga (ekstern).

Dalam bukti dokumen termasuk juga bukti catatan. Bukti catatan adalah bukti yang berbentuk buku-buku atau catatan yang sengaja dibuat untuk kepentingan auditee. Bukti dokumen digunakan sebagai sumber pencatatan (buku-buku), atau sebaliknya dari catatan (buku-buku) dapat digunakan sebagai dasar pembuatan dokumen. Dari catatan selanjutnya dapat dibuat pertanggungjawaban atau akuntabilitas atau laporan dalam berbagai bentuknya. Karena itu catatan juga merupakan bukti yang penting sebagai pembanding atau penguji kewajaran bukti lainnya dan pertanggungjawaban.

Contoh

- a) Buku kas (untuk menguji kebenaran fisik uang dan bukti dokumen kas dan lain-lain).
- b) Buku bank.
- c) Buku uang muka kerja.
- d) Macam-macam buku pembantu.
- e) Kartu persediaan barang.
- f) Kartu inventaris.
- g) Buku inventaris.

3) Bukti analisis.

Bukti analisis adalah bukti audit yang diperoleh auditor dengan melakukan analisis atau mengolah lebih lanjut data-data auditee dan data lain yang berkaitan dengan auditee. Dalam hal ini auditor dapat menggunakan rumus-rumus atau yang lazim dikenal dengan nama rasio- rasio. Hasil yang diperoleh dari bukti analisis adalah indikasi atau petunjuk. Bukti analisis tidak dapat berdiri sendiri sebagai dasar pengambilan keputusan. Bukti analisis hanya memberikan petunjuk mengenai kecenderungan suatu kejadian, sehingga untuk membuktikan terjadi atau tidaknya harus didalami dengan perolehan jenis bukti yang lain. Yang termasuk bukti analisis adalah bukti analisis dan bukti perhitungan. Contoh:

- a) Diketahui bahwa rasio pemakaian bahan bakar adalah 1:8 (1 liter bahan bakar dapat dipergunakan untuk menempuh 8 km). Jika diketahui rata-rata pemakaian BBM kendaraan dinas per bulan adalah 300 liter dan jarak tempuh kendaraan per bulan adalah 1500 km, berarti rasio pemakaian BBM adalah 1:5. Hasil analisis ini memberi petunjuk kepada auditor bahwa mungkin terdapat kecurangan dalam pemakaian BBM. Untuk meyakinkan hal ini, maka auditor harus mengusahakan perolehan bukti lain untuk mendukung simpulannya. Jadi bukti analisis hanya merupakan penunjuk. Auditor tidak boleh langsung menyimpulkan hanya berdasarkan bukti analisis.
- b) Misalnya diketahui bahwa untuk pekerjaan plesteran tembok, rasio pemakaian semen bangunan terhadap pasir adalah 1:5 (1 semen berbanding 5 pasir) atau rata-rata sama dengan 2 sak semen @ 50 kg untuk setiap 1 m<sup>3</sup> pasir. Jika berdasarkan bukti yang dikumpulkan diketahui untuk plesteran tembok yang dikerjakan dinyatakan digunakan 20 m<sup>3</sup> pasir dan 20 sak semen @ 50 kg maka dapat dihitung bahwa plesteran yang dikerjakan adalah 1 sak semen untuk setiap 1 m<sup>3</sup> pasir. Hal ini

mengindikasikan bahwa campuran untuk plesteran tidak memenuhi persyaratan yang ditetapkan sehingga akan menurunkan mutu pekerjaan plesteran.

Bukti perhitungan adalah bukti yang didapat atau dihasilkan dari perhitungan yang dilakukan oleh auditor sendiri. Auditor membuat hitung- hitungan mengenai sesuatu hal berdasarkan pengetahuannya atau kriteria yang berlaku. Perhitungan yang dilakukan oleh auditor digunakan antara lain untuk menguji perhitungan yang telah dibuat oleh auditee. Bukti perhitungan dicantumkan pula dalam media tertulis (dokumen).

Contoh:

Perhitungan pajak hiburan. Misalnya berdasarkan sampel yang diambil atas bukti setoran pajak hiburan, auditor melakukan perhitungan jumlah pajak hiburan yang seharusnya disetorkan berdasarkan data jumlah pengunjung dan pendapatan penjualan karcis yang diperoleh penyelenggara hiburan (wajib pajak hiburan). Hasil perhitungan tersebut kemudian dicocokkan dengan jumlah pajak hiburan yang disetor. Jika ditemukan perbedaan antara perhitungan auditor dengan jumlah setoran pajak hiburan, auditor harus mengusahakan perolehan bukti lain untuk dapat menjelaskan perbedaan tersebut.

4) Bukti keterangan.

Bukti keterangan adalah bukti yang diperoleh auditor dari pihak lain (baik dari pihak auditee maupun pihak ketiga) berdasarkan pertanyaan atau informasi tertentu yang diminta oleh auditor. Yang termasuk bukti keterangan adalah bukti kesaksian, bukti lisan dan bukti spesialis (ahli).

Bukti kesaksian adalah bukti peyakin yang didapat dari pihak lain karena diminta oleh auditor. Peyakin maksudnya adalah untuk mendukung bukti-bukti lain yang telah didapatkan oleh auditor. Biasanya bukti pengujian fisik, bukti dokumen, bukti analisis, atau bukti lisan telah diperoleh, baru kemudian dilengkapi dengan bukti kesaksian.

Contoh:

- a) Pernyataan saldo rekening bank dari bank yang bersangkutan.
- b) Surat pernyataan dari petani (misalnya) sebagai pihak yang menerima penyerahan bantuan peralatan pertanian dari dinas pertanian kabupaten.
- c) Surat pernyataan dari pembeli atau penjual tentang kebenaran pembelian atau penjualan.
- d) Surat bukti titipan barang sehubungan adanya barang yang dititipkan.
- e) Surat keterangan konfirmasi mengenai harga barang dari dealer atau penjual resmi.

Bukti lisan adalah bukti yang didapat oleh auditor dari orang lain melalui pembicaraan secara lisan. Orang lain tersebut mungkin berasal dari luar auditee maupun dari pihak auditee sendiri. Dalam hal memperoleh bukti lisan, auditor harus mencatat (menuangkan dalam kertas kerja) dengan seksama termasuk nama sumbernya.

Contoh:

- a) Seorang sopir menginformasikan bahwa salah satu mobil di kantor tersebut telah dibiayai perbaikan turun mesin, padahal turun mesin tersebut tidak dilakukan.
- b) Dari seseorang didapat informasi bahwa salah satu rekanan kantor yaitu PT. A adalah milik adik kandung ketua panitia pengadaan.

Bukti spesialis adalah bukti yang didapat dari tenaga ahli, baik seorang pribadi maupun instansi atau institusi yang memiliki keahlian yang kompeten dalam bidangnya. Tenaga spesialis yang dapat digunakan adalah semua profesi seperti ahli pertambangan, dokter, ahli purbakala, ahli pertanian, ahli hukum, ahli perbankan, dll. Untuk memenuhi syarat kompetensi bukti audit, maka kompetensi tenaga spesialis tersebut harus terjamin. Dalam hal ini, jika diputuskan untuk menggunakan tenaga ahli (spesialis), maka auditor harus mengusahakan ahli yang diakui oleh umum.

Contoh:

Suatu tim audit yang terdiri dari seorang akuntan dan beberapa orang sarjana hukum ditugaskan mengaudit

suatu pekerjaan konstruksi (bangunan). Tentu saja tim audit ini tidak sepenuhnya dapat menilai tingkat kewajaran pembangunan tersebut, karena bukan bidang keahlian mereka. Untuk mengatasi kelemahan tersebut, auditor dapat (boleh) menggunakan tenaga ahli (spesialis) yang kompeten, yaitu ahli teknik sipil atau dari instansi pekerjaan umum atau institusi konsultan teknik.

d. Teknik-teknik audit.

Sebagaimana dijelaskan di atas, teknik audit adalah cara yang dipergunakan oleh auditor untuk memperoleh bukti. Berikut ini adalah teknik-teknik audit yang umum digunakan, yaitu:

- |                          |                                 |
|--------------------------|---------------------------------|
| 1) Analisis.             | 1) <i>Cross footing.</i>        |
| 2) Observasi/pengamatan. | 2) <i>Vouching.</i>             |
| 3) Permintaan informasi. | 3) <i>Trasir.</i>               |
| 4) Evaluasi.             | 4) <i>Scanning.</i>             |
| 5) Investigasi.          | 5) <i>Rekonsiliasi.</i>         |
| 6) Verifikasi.           | 6) <i>Konfirmasi.</i>           |
| 7) Cek.                  | 7) <i>Bandingkan.</i>           |
| 8) Uji/ <i>test.</i>     | 8) <i>Inventarisasi/opname.</i> |
| 9) <i>Footing</i>        | 9) <i>Inspeksi</i>              |

Buku-buku teks auditing mempunyai nama dan jenis/macam teknik audit yang berbeda-beda. Hal ini bukan berarti tidak ada teknik baku dalam audit, tetapi lebih disebabkan oleh tidak adanya pembatasan penggunaan teknik audit yang paling relevan dalam usaha pengumpulan dan pengevaluasian bukti. Berikut ini akan dijelaskan tiap teknik audit dikaitkan dengan bukti audit yang dikumpulkannya.

1) Teknik audit untuk bukti pengujian fisik.

Teknik-teknik audit yang dapat digunakan untuk mengumpulkan bukti pengujian fisik adalah:

a) Observasi/pengamatan.

Observasi/pengamatan adalah peninjauan dan pengamatan atas suatu objek secara hati-hati, ilmiah dan kontinu selama kurun waktu tertentu untuk membuktikan suatu keadaan atau masalah. Teknik ini sering dilakukan dari jarak jauh dan



tanpa disadari oleh pihak yang diamati.

Observasi banyak mengandalkan panca indera, kecermatan dan pengetahuan auditor. Observasi umumnya dilaksanakan pada tahap survei pendahuluan dan evaluasi SPM untuk mendeteksi kondisi yang tidak memenuhi syarat/kriteria. Kemudian, terhadap hasil pengamatan akan diikuti dengan pengujian substantif. Hasil observasi harus dituangkan dalam kertas kerja audit.

Contoh:

- a) Pengamatan sekilas atas fasilitas dan operasi/kegiatan yang dilakukan pada tahapan survei pendahuluan.
- b) Dengan menggunakan mobil melihat apakah reboisasi telah dilaksanakan sebagaimana mestinya. Dari observasi ini terlihat apakah tanaman reboisasi (penanaman kembali) tumbuh dengan baik atau tidak.
- c) Pada observasi untuk mengetahui tingkat produktivitas pegawai misalnya diperoleh hasil sebagai berikut: a) observasi terhadap petugas lapangan menunjukkan pegawai telah berhenti bekerja setelah tengah hari dan tidak terdapat auditoran atasannya, b) observasi terhadap pegawai bagian pemeliharaan terlambat bekerja dan pulang jauh sebelum waktunya, cara kerjanya tidak teratur.

**Tabel 3.2.**

Contoh Dokumentasi Observasi/Pengamatan

Inspektorat Provinsi XXXXX XXXXXXXXXX		No. KKA : I/001-1 Ref. Prog. Audit No.: Disusun Oleh : XXXXXXXX Tgl. Dan Paraf : 23/11/20XX Direvisi Oleh : XXXXXXXX Tgl. Dan Paraf : 30/11/20XX		
<b>Hasil Pengamatan Disiplin Pegawai Dalam Memenuhi Waktu Bekerja</b>				
Tanggal Pengamatan	Kedatangan Terlambat lebih dari 30 Menit	Istirahat lebih lama dari waktu	Pulang mendahului 30 Menit	Ket.
1.20/11/20XX	10	24	21	
2.22/11/20XX	10	22	10	
Menurut Laporan				
1.20/11/20XX	12	0	11	
2.22/11/20XX	0	0	0	

- b) Inventarisasi/opname.
- Inventarisasi atau opname adalah pemeriksaan fisik dengan menghitung fisik barang, menilai kondisinya (rusak berat, rusak ringan, atau baik) dan membandingkannya dengan saldo menurut buku (administrasi), kemudian mencari sebab-sebab terjadinya perbedaan apabila ada. Hasil opname biasanya dituangkan dalam suatu berita acara (BA). Teknik audit inventarisasi dapat diterapkan misalnya untuk: barang inventaris, perabot kantor, kebun ataupun ternak, kas, persediaan barang, sejauh ada fisiknya. Berikut ini adalah contoh Berita Acara Pemeriksaan (BAP) kas dan fisik beserta daftar pendukung masing-masing

Contoh:

(1) BAP kas.

<u>Inspektorat Provinsi XXX</u>	
<b>BERITA ACARA PEMERIKSAAN KAS</b>	
Pada hari ini ..... tanggal ..... yang berlandaskan di bawah ini:	
1. Nama	:
Pangkat/Golongan	:
Jabatan	:
2. Nama	:
Pangkat/Golongan	:
Jabatan	:
Sesuai dengan surat tugas ..... tanggal ..... nomor ..... dan setelah memperhatikan surat bukti di kami melakukan pemeriksaan serempak pada:	
Nama	:
Pangkat/Golongan	:
Jabatan	:
Yang berdasarkan Surat Keputusan ..... tanggal ..... No. .... dibugalkan pengurusan uang ..... dan berdasarkan hasil pemeriksaan kas serta bukti-bukti yang berada dalam pengurusan itu, kami menemukan kenyataan sebagai berikut	
Jumlah yang kami hitung di hadapan pejabat tersebut adalah:	
a. Uang harian bank	Rp
b. SP/Slip pembayaran lain	Rp
c. Saldo bank	Rp
d. Surat berharga lainnya	Rp
e. Jumlah	Rp
Saldo menurut BAP	Rp
Perbedaan positif/negatif	Rp
(Penjelasan terlampir)	
Bendahara,	Tim Pemeriksa,
.....	1. ....
	2. ....

Gambar 3.5.  
BAP Kas

(2) Register Pendukung BAP Kas:

Inspektoral Provinsi XXXX			
<b>REGISTER PEMERIKSAAN KAS</b>			
Pada hari ini.....tanggal....., buku kas umum ditutup berhubungan dengan dilakukan audit oleh Inspektoral Provinsi XXXX dengan keadaan sebagai berikut:			
1. Menurut Buku:			
a. Jumlah Penerimaan	:	Rp.	
b. Jumlah Pengeluaran	:	Rp.	
Saldo buku	:	.....	= Rp
2. Fisik Saldo Kas:			
a. Uang kertas pecahan	Rp. 100.000,00:	..... lb	= Rp
b. Uang kertas pecahan	Rp. 50.000,00	:..... lb	= Rp
c. Uang kertas pecahan	Rp. 20.000,00	:..... lb	= Rp
d. Uang kertas pecahan	Rp. 10.000,00	:..... lb	= Rp
e. Uang kertas pecahan	Rp. 5.000,00	:..... lb	= Rp
f. Uang kertas pecahan	Rp. 1.000,00	:..... lb	= Rp
g. Uang logam pecahan	Rp. 1.000,00	:..... kp	= Rp
h. Uang kertas pecahan	Rp. 500,00	:..... lb	= Rp
i. Uang logam pecahan	Rp. 500,00	:..... kp	= Rp
j. Uang logam pecahan	Rp. 100,00	:..... kp	= Rp
k. Uang logam pecahan	Rp. 50,00	:..... kp	= Rp
l. Uang logam pecahan	Rp. 25,00	:..... kp	= Rp
<b>JUMLAH LIANG TLING</b> .....			
m. Saldo bank	:	.....	= Rp
n. Sumbu barang	:	.....	= Rp
<b>JUMLAH SALDO MENURUT RISIK</b> = Rp			
Selisih (positif/negatif) = Rp			
Selisih (positif/negatif) tersebut dapat dijelaskan oleh:			
1. ....			
2. ....			
Bendahara,		Tim Pemeriksa,	
.....		1. ....	
.....		2. ....	

Gambar 3.6.  
Pendukung BAP Kas

(3) Berita Acara Pemeriksaan Fisik (Untuk Persediaan/ Inventaris):

Inspeksi Kabupaten XXX

**BERITA ACARA PEMERIKSAAN FISIK**

Pada hari ini ..... tanggal ..... yang bertanda tangan di bawah ini:

1. Nama : .....  
Pangkat/Golongan : .....  
Jabatan : .....

2. Nama : .....  
Pangkat/Golongan : .....  
Jabatan : .....

Sesuai dengan surat tugas ..... tanggal ..... nomor ..... dan setelah memperlihatkan surat bukti diri kami melakukan pemeriksaan fisik atas ..... yang diuraikan oleh:

Nama : .....  
Pangkat/Golongan : .....  
Jabatan : .....

Yang berdasarkan Surat Keputusan ..... tanggal ..... No. .... diugaskan pengurusan ..... dan berdasarkan hasil pemeriksaan fisik serta bukti-bukti yang berada dalam pengurusan itu, kami menemukan kenyataan seperti diuraikan dalam lampiran berikut ini.

Petugas/Pengurus Barang	Tim Pemeriksa,
	1. ....
	2. ....
..... Nama dan jabatan	

**Gambar 3.7.**  
Berita Acara Pemeriksaan Fisik Untuk Persediaan/Inventaris



a) Verifikasi.

Verifikasi adalah pengujian secara rinci dan teliti tentang kebenaran, ketelitian perhitungan, kesahihan, pembukuan, pemilikan dan eksistensi suatu dokumen. Verifikasi ini mencakup teknik-teknik audit lain untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bukti dokumen.

Contoh:

Pada verifikasi atas bukti kas akan diteliti secara rinci mengenai:

- (1) Penjumlahan, perkalian, perhitungan (dengan teknik uji, *footing* dan *crossfooting*)
- (2) Kesesuaian angka dengan huruf (dengan teknik cek)
- (3) Ketepatan nama dan kegunaan (dengan teknik uji)
- (4) Kesesuaian tanggal (dengan teknik perbandingan dan *vouching*)
- (5) Prosedur telah diikuti, ada otorisasi (dengan teknik uji dan cek)
- (6) Meterai yang cukup (dengan teknik cek)

b) Cek.

Cek adalah menguji kebenaran atau keberadaan sesuatu, dengan teliti.

Contoh

- (1) Cek apakah barang yang dibeli telah diterima.
- (2) Cek apakah merek mesin yang diterima sesuai dengan yang dipesan.
- (3) Cek apakah peralatan yang dibeli adalah baru dan lengkap.
- (4) Cek apakah barang yang dibeli dapat berfungsi dan sesuai dengan spesifikasi yang ditetapkan.

c) Uji/*test*.

Uji atau *test* adalah penelitian secara mendalam terhadap hal-hal yang esensial atau penting.

Contoh:

Menguji nilai HPS yang disusun oleh PPK.

d) *Footing*

*Footing* adalah menguji kebenaran penjumlahan subtotal dan total dari atas ke bawah (vertikal). *Footing* dilakukan terhadap data yang disediakan oleh auditee. Tujuan Teknik audit *footing* adalah untuk menentukan apakah data atau laporan yang disediakan auditee dapat diyakini ketepatan perhitungannya.

**Tabel 3.4.**  
Contoh Teknik Audit *Footing*

No	Lokasi	Pondasi	Pasangan Batu	Atap	Pengecatan	Jumlah
1	Lokasi A	10.000.000	30.000.000	15.000.000	5.000.000	60.000.000
2	Lokasi B	12.500.000	37.500.000	18.750.000	6.250.000	75.000.000
3	Lokasi C	15.625.000	46.875.000	23.437.500	7.812.500	93.750.000
4	Lokasi D	9.000.000	27.000.000	13.500.000	4.500.000	54.000.000
5	Lokasi E	14.062.500	42.187.500	21.093.750	7.031.250	84.375.000
6	Lokasi F	10.800.000	32.400.000	16.200.000	5.400.000	64.800.000
	<b>Total</b>	<b>71.987.500</b>	<b>215.962.500</b>	<b>107.981.250</b>	<b>35.993.750</b>	<b>431.925.000</b>




e) *Cross Footing*.

*Cross Footing* adalah menguji kebenaran penjumlahan subtotal dan total dari kiri ke kanan (horizontal). Sama halnya dengan teknik audit *footing*, *cross footing* dilakukan terhadap perhitungan yang dibuat oleh auditee.

**Tabel 3.5.**  
Contoh Teknik *Cross Footing*.

No	Lokasi	Pondasi	Pasangan Batu	Atap	Pengecatan	Jumlah
1	Lokasi A	10.000.000	30.000.000	15.000.000	5.000.000	60.000.000
2	Lokasi B	12.500.000	37.500.000	18.750.000	6.250.000	75.000.000
3	Lokasi C	15.625.000	46.875.000	23.437.500	7.812.500	93.750.000
4	Lokasi D	9.000.000	27.000.000	13.500.000	4.500.000	54.000.000
5	Lokasi E	14.062.500	42.187.500	21.093.750	7.031.250	84.375.000
6	Lokasi F	10.800.000	32.400.000	16.200.000	5.400.000	64.800.000
	<b>Total</b>	<b>71.987.500</b>	<b>215.962.500</b>	<b>107.981.250</b>	<b>35.993.750</b>	<b>431.925.000</b>

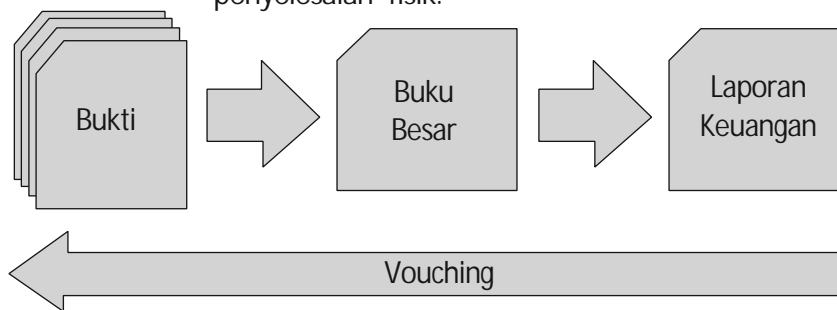


f) Vouching

*Vouching* adalah menelusuri suatu informasi/data dalam suatu dokumen dari pencatatan menuju kepada adanya bukti pendukung (*voucher*); atau menelusur mengikuti ketentuan/prosedur yang berlaku dari hasil menuju awal kegiatan. *Vouching* hanya mengecek adanya bukti (*voucher*) tetapi belum meneliti isinya (substentif).

Contoh:

Pada pemeriksaan termin pembayaran kontrak pemborongan dilakukan vouching dengan menelusuri dari laporan pembayaran termin ke buku kas keluar dan kemudian ke bukti kuitansi pembayaran, yang dihubungkan dengan berita acara pemeriksaan penyelesaian fisik.



**Gambar 3.9.**  
Contoh Teknik Audit Vouching

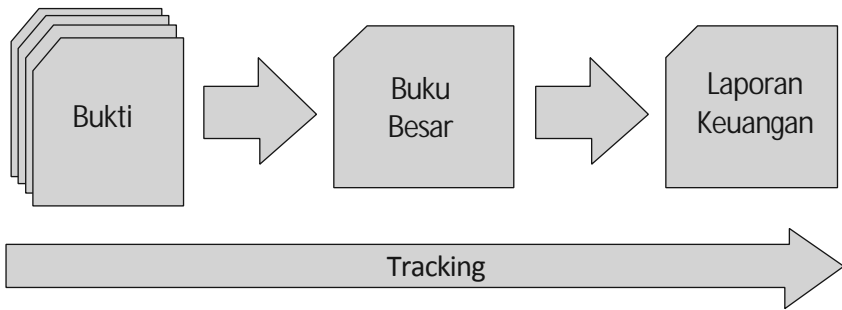
g) Trasir/telusur.

Trasir atau telusur adalah teknik audit dengan menelusuri suatu bukti transaksi/kejadian (*voucher*) menuju ke penyajian/informasi dalam suatu dokumen. Teknik audit trasir merupakan cara perolehan bukti dengan arah pengujian yang terbalik dari teknik audit *vouching*.

Contoh:

Pemeriksa mengambil secara sampel suatu bukti penerimaan IHH, kemudian menelusuri ke pencatatan buku s, buku auditoran setoran IHH per pemegang HPH, selanjutnya ke laporan penerimaan IHH bulanan.





Gambar 3.10.  
Contoh Teknik Audit *Trasir*

h) Scanning.

*Scanning* adalah penelaahan secara umum dan dilakukan dengan cepat tetapi teliti untuk menemukan hal-hal yang tidak lazim atas suatu informasi/data. Contoh:

- (1) *Scanning* terhadap buku tamu untuk memperoleh data tentang pihak- pihak yang berhubungan dengan pemberian suatu perizinan.
- (2) *Scanning* terhadap agenda surat masuk/keluar untuk memperoleh adanya surat-surat masuk/keluar yang memuat informasi/data penting yang tidak lazim atau ada hubungannya dengan suatu permasalahan.
- (3) *Scanning* terhadap buku kas keluar untuk mengetahui secara cepat pengeluaran-pengeluaran kas yang bernilai lebih dari Rp5.000.000,00
- (4) Pada audit atas penyampaian buku kejar paket A kepada masyarakat, auditor menguji kebenaran penjumlahan dengan teknik *cross footing* atas laporan rekapitulasi penyerahan buku kejar paket A yang dibuat oleh dinas pendidikan kabupaten/kota.

i) Rekonsiliasi

Rekonsiliasi adalah mencocokkan dua data yang terpisah, mengenai hal yang sama yang dikerjakan oleh instansi/unit/bagian yang berbeda. Tujuan teknik

audit rekonsiliasi adalah untuk memperoleh jumlah yang seharusnya atau jumlah yang benar mengenai suatu hal tertentu. Misalnya rekonsiliasi dilakukan terhadap catatan bendahara mengenai jumlah saldo simpanan di bank yang dituangkan dalam buku pembantu bank dengan saldo simpanan di bank menurut rekening koran yang diterima dari pihak bank. Kedua data tersebut biasanya akan menunjukkan saldo yang berbeda karena perbedaan waktu pencatatan. Dengan melakukan teknik rekonsiliasi maka dapat diketahui berapa sesungguhnya saldo simpanan di bank yang seharusnya.

Contoh:

(1) Rekonsiliasi saldo kas bendahara dengan saldo menurut rekening koran bank

3) Teknik audit untuk bukti analisis.

Teknik-teknik audit yang dapat digunakan untuk mengumpulkan bukti analisis adalah:

a) Analisis.

Analisis adalah memecah/mengurai data/informasi ke dalam unsur- unsur yang lebih kecil atau bagian-bagian sehingga dapat diketahui pola hubungan antar unsur atau unsur penting yang tersembunyi. Auditor juga dapat melakukan pengujian dengan mencari pola hubungan dan kecenderungan, baik berdasarkan data internal auditee maupun berdasarkan data dari luar.

Dari hasil analisis ini diketahui adanya kekurangan, kecenderungan dan kelemahan yang perlu diperhatikan. Analisis tersebut antara lain dalam bentuk:

(1) Analisis rasio.

Teknik analisis ini biasanya digunakan dalam audit atas laporan keuangan namun dapat dikembangkan untuk kepentingan selain audit atas laporan keuangan. Bentuk-bentuk rasio tersebut misalnya rasio perputaran persediaan (*inventory turnover*) dan ratio keuntungan (*rentability ratio*).

(2) Analisis statistik.

Teknik analisis ini menggunakan teknik-teknik penghitungan statistik untuk melihat rata-rata, korelasi, kecenderungan maupun kesimpulan-kesimpulan lain yang dapat disimpulkan dari satu atau beberapa kelompok data.

Perbandingan dengan instansi/unit kerja lain yang diketahui oleh auditor Teknik analisis ini dalam ilmu manajemen sering disebut sebagai *benchmarking* yaitu membandingkan kinerja suatu instansi dengan instansi lain yang sejenis, misalnya rata-rata nilai kelulusan SD A dengan SD-SD lain di kabupaten yang sama.

Contoh:

- (1) Biaya bahan bakar dan pelumas dianalisis (diurai) menurut penggunaannya.
- (2) Auditor menyusun suatu daftar pesanan inventaris kantor ke dalam KKA yang terpisah dan menganalisis menurut syarat penawarannya, rekanan yang masuk, persetujuan, pembelian yang pernah dilakukan, analisis biaya, jadwal dan lain- lain.

b) Evaluasi.

Evaluasi adalah cara untuk memperoleh suatu simpulan atau pandangan/penilaian dengan mencari pola hubungan atau dengan menghubungkan atau merakit berbagai informasi yang telah diperoleh, baik informasi/bukti intern maupun bukti ekstern. Evaluasi dapat dilaksanakan dengan menyusun bagan arus (*flowchart*) dan melaksanakan *walkthrough test*.

*Walkthrough test* yaitu melakukan pengujian dengan mengikuti proses suatu transaksi yang disampel untuk mengevaluasi sesuai atau tidaknya proses yang dilaksanakan dengan sistem dan prosedur yang ditentukan, hingga akhir prosesnya. Sampel yang diambil dapat berupa transaksi semu yaitu

transaksi pengujian yang dibuat oleh auditor, ataupun dengan transaksi yang sebenarnya.

Contoh:

- (1) Evaluasi terhadap sistem informasi.
- (2) Evaluasi terhadap sistem pelaporan.
- (3) Evaluasi terhadap kinerja penerbitan sertifikat tanah.
- (4) Evaluasi terhadap kegiatan pengendalian banjir.
- (5) Evaluasi jumlah produksi bensin dan produk ikutan lainnya dari penyulingan 1000 M3 minyak mentah.

c) Investigasi.

Investigasi adalah suatu upaya untuk mengupas secara intensif suatu permasalahan melalui penjabaran, penguraian, atau penelitian secara mendalam. Investigasi merupakan suatu proses pendalaman dari verifikasi setelah adanya indikasi. Tujuan teknik audit investigasi adalah memastikan apakah indikasi yang diperoleh dari teknik audit lainnya memang benar terjadi dan merupakan penyimpangan atau tidak. Oleh karenanya, teknik investigasi mencakup juga teknik-teknik audit yang lain.

d) Perbandingan.

Perbandingan adalah membandingkan data dari satu unit kerja dengan data dari unit kerja yang lain, atas hal yang sama dan periode yang sama atau hal yang sama dari periode yang berbeda, kemudian ditarik kesimpulannya. Teknik perbandingan ini umumnya digunakan sebelum teknik analisis.

Contoh:

- (1) Bandingkan jumlah pemakaian barang menurut administrasi unit kerja pemakai dengan jumlah pemakaian unit tersebut menurut administrasi gudang
- (2) Bandingkan biaya pegawai tahun berjalan dengan tahun sebelumnya.
- (3) Bandingkan harga beli dengan harga pasar menurut penawaran umum.

4) Teknik audit untuk bukti keterangan.

Teknik audit yang dapat digunakan untuk mengumpulkan bukti keterangan adalah:

a) Konfirmasi.

Konfirmasi adalah memperoleh bukti sebagai peyakın bagi auditor, dengan cara mendapatkan/meminta informasi yang sah dari pihak yang relevan, umumnya pihak di luar auditee. Dalam konfirmasi, auditor telah memiliki informasi/data yang akan dikonfirmasi.

Konfirmasi dapat dilakukan dengan lisan yaitu dengan wawancara langsung kepada pihak yang bersangkutan, atau dapat dilakukan secara tertulis dengan mengirimkan surat konfirmasi. Dalam konfirmasi, jawaban harus diterima langsung oleh auditor. Jika konfirmasi dilakukan secara tertulis, maka harus ditegaskan bahwa jawaban agar dialamatkan kepada auditor. Surat permintaan konfirmasi kepada responden sebaiknya ditandatangani oleh auditee. Pada konfirmasi tertulis, terdapat dua teknik konfirmasi, yakni:

- (1) Konfirmasi positif yaitu konfirmasi yang harus dijawab secara tertulis oleh pihak luar tersebut mengenai data yang diminta.
- (2) Konfirmasi negatif yaitu konfirmasi yang meminta jawaban tertulis bila data yang dikonfirmasi berbeda/salah dan tidak perlu dijawab apabila data yang dikonfirmasi telah sama/benar dengan data yang bersangkutan.

Contoh:

Konfirmasi saldo piutang, konfirmasi saldo hutang, konfirmasi keabsahan STTPL/ijazah, konfirmasi keabsahan sertifikat tanah dan luas tanah, konfirmasi tentang penggunaan tata ruang tempat pembangunan dilaksanakan.

b) Permintaan informasi.

Permintaan informasi (*inquiry*) dapat dilakukan untuk menggali informasi tertentu dari berbagai

pihak yang berkompeten. Pihak yang kompeten bisa berarti pegawai atau pejabat auditee yang berkaitan dengan permasalahan atau pihak ketiga termasuk para spesialis atau professional suatu bidang ilmu. Teknik ini dapat dilakukan dengan mengajukannya secara tertulis maupun secara lisan.

Permintaan informasi secara tertulis dapat dilakukan dengan kuesioner (*questioner*), menulis surat permintaan informasi, atau nota permintaan informasi. Sedangkan wawancara adalah upaya memperoleh informasi/data melalui lisan yang lebih bersifat menggali informasi/data dari pihak yang relevan. Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam melakukan wawancara adalah:

- (1) Tentukan sumber informasi/objek wawancara.
- (2) Jadwalkan wawancara lebih dahulu.
- (3) Buat persiapan materi dan cara bertanya.
- (4) Mulai dengan suasana yang bersahabat/hangat.
- (5) Perhatikan dan dengarkan.
- (6) Hindarkan pertanyaan yang cenderung jawabannya mengiyakan
- (7) Tutuplah wawancara dengan catatan positif.
- (8) Dokumentasikan hasil wawancara.
- (9) Mintakan penegasan/persetujuan hasil wawancara dari pihak yang diwawancarai.

Contoh mengajukan pertanyaan:

- (-) Apakah anda selalu menyusun rekonsiliasi bank secara berkala
- (+) Bagaimana cara mencocokkan uang kas dengan buku banknya
- (-) Apakah pegawai selalu datang ke kantor tepat waktunya?
- (+) Apakah pegawai merasa bahwa jam kantor terlalu ketat?
- (-) Apakah anda selalu mengunci brankas?
- (+) Bagaimana cara anda mengamankan uang yang ada di brankas?

Keterangan:

- (-) Cara mengajukan pertanyaan yang kurang baik.
- (+) Cara mengajukan pertanyaan yang lebih baik.

## C. Pengembangan Temuan dan Rekomendasi

Setelah dilakukan pengujian, pengumpulan bukti, evaluasi bukti, dan menyusun simpulan, auditor internal harus menyusun temuan (*observation/finding*). Temuan berpangkal tolak dari perbandingan kondisi (apa yang sebenarnya terjadi) dengan kriteria (apa yang seharusnya terjadi), mengungkap akibat yang ditimbulkan dari perbedaan kondisi dan kriteria tersebut serta mencari penyebabnya. Pengembangan temuan sangat menentukan keberhasilan tugas audit. Untuk itu, auditor perlu memahami unsur-unsur temuan, sehingga pengembangan temuan menjadi lebih efektif.

Faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam pengembangan temuan adalah:

1. Pertimbangan harus ditekankan pada situasi dan kondisi pada saat kejadian, bukan pada saat dilakukan audit.
2. Harus dipertimbangkan sifat, kompleksitas dan besarnya kegiatan (keuangan dan fisik) program dan fungsi yang sedang diaudit.
3. Temuan harus dianalisis secara jujur dan kritis untuk menghindarkan pengungkapan kelemahan secara tidak logis.
4. Kewenangan hukum atas kegiatan, program dan fungsi yang diaudit. Perlu dikemukakan dalam laporan:
  - a. Kasus tentang peraturan yang berlaku yang tidak dilaksanakan sesuai dengan yang dimaksud.
  - b. Pertimbangan auditor bila perlu diadakan perubahan terhadap peraturan yang berlaku.
  - c. Pengeluaran dana yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
  - d. Dalam melaksanakan wewenangnya mungkin auditee mengambil keputusan yang tidak sesuai dengan pendapat auditor. Keputusan tersebut tidak sepatutnya dikecam, bila didasarkan pada pertimbangan yang memadai sesuai dengan situasi dan kondisi tersebut yang memang sudah selayaknya keputusan tersebut diambil. Demikian pula auditor tidak boleh mengajukan

kritik hanya karena auditor memiliki pandangan yang berbeda mengenai keputusan yang diambil. Dalam keadaan demikian, simpulan dan rekomendasi harus didasarkan pada hasil atau pengaruh keputusan tersebut terhadap kegiatan, program dan fungsi yang diaudit.

- e. Kegiatan pengembangan temuan harus cukup luas, sehingga auditor dapat menyajikan dengan jelas dasar simpulan dan rekomendasinya kepada pemakai laporan dan dengan cara yang meyakinkan bahwa dasar itu layak dan cukup beralasan.
- f. Pada umumnya suatu temuan harus dikembangkan sampai tuntas selama temuan tersebut berarti. Tetapi bila temuan yang diperoleh tidak begitu berarti, maka pengembangan temuan dapat dihentikan dengan persetujuan penanggung jawab audit dan mengenai hal ini dikemukakan dalam kertas kerja audit.

Langkah-langkah pengembangan temuan adalah sebagai berikut.

1. Kenali secara khusus apa yang kurang dalam hubungan dengan kriteria/tolok ukur yang lazim.
2. Pada dasarnya dalam suatu audit, auditor membandingkan “apa yang sebenarnya terjadi” dengan “apa yang seharusnya terjadi”. Auditor perlu meyakini kelayakan kriteria/tolok ukur yang dipergunakan. Penentuan kriteria/tolok ukur pada prinsipnya merupakan tanggung jawab manajemen. Bila dalam audit tidak dijumpai tolok ukur, maka auditor harus merumuskannya bersama-sama dengan auditee.
3. Kenali batas wewenang dan tanggung jawab pejabat yang terlibat dalam pelaksanaan kegiatan, program dan fungsi yang diaudit.
4. Auditor perlu mengenali batas wewenang pejabat yang bertanggung jawab langsung terhadap kegiatan, program dan fungsi yang diaudit dan juga mengetahui pejabat yang bertanggung jawab pada tingkat yang lebih tinggi untuk mengetahui pada siapa laporan dan rekomendasi ditujukan. Pengendalian manajemen secara efektif terhadap operasi memerlukan penetapan tanggung jawab yang tegas, dengan kewenangan yang memadai untuk melaksanakannya. Sebagai akibat dari audit, mungkin akan ditemukan bahwa kekurangan yang diidentifikasi terjadi karena kewenangan dan tanggung jawab tidak ditetapkan dengan jelas atau tidak dipahami dengan baik.
5. Pastikan sebab kelemahannya.  
Agar auditor dapat melakukan audit secara tepat, menyampaikan laporan secara jujur serta efektif dan mengembangkan rekomendasi



tindakan korektif, maka sebelumnya ia perlu mengidentifikasi dan memahami sebab dari kekurangan. Auditor harus menyelidiki sebab terjadinya keadaan yang merugikan dan mengapa hal tersebut harus berlangsung. Jika telah diadakan perbaikan melalui prosedur intern untuk menghindari keadaan yang merugikan tersebut, apakah penerapan prosedur tersebut yang keliru. Sebab kelemahan tersebut dapat bermacam-macam. yang terpenting diantaranya adalah kelemahan dalam sistem pengendalian manajemen yang apabila tidak dikoreksi akan menimbulkan kerugian yang lebih besar. Pengenalan auditor mengenai sebab dari kelemahan dapat membawa auditor mengenali masalah lain yang memerlukan penyelidikan dan pengembangan lebih lanjut. Bila auditor mengetahui sebabnya, maka auditor akan lebih mudah mempertimbangkan rekomendasi perbaikannya.

6. Tentukan apakah kelemahan tersebut merupakan kasus yang berdiri sendiri atau tersebar luas.

Penentuan ini diperlukan untuk mencapai simpulan yang tepat mengenai arti penting kelemahan tersebut. Simpulan ini seringkali merupakan hal yang esensial untuk mendorong pimpinan auditee mengambil tindakan korektif. Dalam menentukan apakah kelemahan ini berdiri sendiri atau terkait dengan kegiatan lainnya, auditor dapat mengidentifikasinya dengan mempelajari apakah terdapat instansi lain yang melakukan kegiatan yang sama. Bila auditor yakin bahwa kondisi itu tersebar luas atau besar kemungkinannya akan berulang kembali, maka auditor harus merekomendasikan perbaikan kesalahan tersebut secepat mungkin.

7. Tentukan akibat atau arti pentingnya kelemahan.

Auditor harus mempertimbangkan akibat atau arti pentingnya kelemahan dengan mengerti dan mendalami cara manajemen melaksanakan kegiatannya. Auditor tidak saja perlu memperhatikan akibat langsung, tetapi juga akibat sampingan, akibat jangka panjang, atau akibat lainnya, baik yang nyata maupun potensial. Dalam audit yang mengarah kepada kehematan dan keefisienan, bila memungkinkan, auditor perlu menentukan akibat finansial yang ditimbulkan oleh kekurangan dan kelemahan tersebut di atas. Hal itu akan menunjukkan pentingnya tindakan korektif dan pengungkapan dalam laporan menjadi makin meyakinkan. Apabila penetapan akibat finansial itu tidak mungkin, maka akibat yang merugikan perlu dinyatakan dalam ukuran relatif sebagai hasil

perbandingan dengan kegiatan, program dan fungsi yang diaudit. Jika audit operasional diarahkan pada efektivitas, maka akibat yang harus diungkap auditor adalah seberapa jauh akibat yang terjadi ini akan mempengaruhi keberhasilan pencapaian tujuan suatu program. Tujuan akhir audit adalah agar tindakan korektif atau perbaikan yang direkomendasikan dan telah disetujui, benar-benar dilaksanakan. Oleh karena itu, auditor harus mengikuti perkembangan tindakan auditee dalam melaksanakan rekomendasi dan apabila perlu dapat dilakukan audit tindak lanjut atas temuan hasil audit.

8. Mintakan komentar pejabat yang kompeten.  
Pada setiap tahap audit, pembicaraan dengan auditee harus dilaksanakan agar audit dapat lebih berdayaguna dan berhasil guna. Pembicaraan ini dilakukan tidak saja pada setiap akhir tahapan audit, tetapi juga harus dilakukan secara dini selama proses audit dilakukan. Materi yang dibicarakan antara lain mencakup masalah yang berkaitan dengan pengenalan terhadap auditee, baik mengenai kegiatan operasionalnya maupun sistem pengendalian manajemennya. menyangkut masalah pembuktian, penentuan unsur temuan terutama kriteria dan pembicaraan akhir termasuk rekomendasi. Pada tahap pengujian substantif/pengembangan, pembicaraan harus dilakukan lebih intensif karena menyangkut materi temuan final dan menyangkut kesepakatan atas rekomendasi. Dengan demikian dapat terhindar adanya sanggahan atas isi laporan dari auditee. Apabila pembicaraan tidak dilakukan secara bertahap, dikhawatirkan setelah auditor melangkah jauh dengan waktu yang cukup lama ternyata setelah materi temuan dibicarakan dengan pihak auditee, barulah terungkap adanya bukti atau kebijakan manajemen lain yang ternyata dapat menggugurkan temuan tersebut. Pembicaraan akhir harus tuntas. Ada baiknya sebelum dibicarakan final, ketua tim berkonsultasi dulu dengan pengendali teknisnya dan/atau pengendali mutunya supaya ada keseragaman pendapat mengenai masalah yang akan dibicarakan dengan auditee. Pengalaman menunjukkan bahwa masih ada pembicaraan akhir atas temuan audit yang dilaksanakan oleh ketua tim audit sebelum *direviu* oleh pengendali teknis dan pengendali mutu, misalnya karena lokasi auditee jauh di luar kota. Hal ini mengandung risiko karena setelah *direviu* pengendali teknis, materi temuan dapat saja berubah sehingga tidak lagi sesuai dengan apa yang telah dibicarakan dengan auditee. Apabila

terjadi perubahan materi laporan yang telah dibicarakan dengan auditee tanpa memberi informasi terlebih dulu kepada auditee, dapat menimbulkan citra yang kurang baik terhadap auditor. Usahakan mendapat komentar pejabat atau pihak yang langsung berkepentingan yang mungkin akan melakukan tindak lanjut temuan tersebut dan mungkin akan mengalami akibat negatif dari pelaporan temuan tersebut. Auditor harus memberikan kesempatan kepada pejabat atau pihak yang terkena atau mungkin terkena secara negatif pelaporan tersebut untuk memberi komentar tertulis atau lisan serta memberi informasi atau penjelasan sebelum laporan dikeluarkan. Komentar dan penjelasan tambahan ini harus dihargai dan dibahas untuk disajikan secara layak, lengkap dan objektif dalam laporan akhir. Apabila komentar pendahuluan sudah diterima dan kemudian diadakan perubahan penting dalam temuan atau rekomendasi, maka pejabat atau pihak yang terkena harus diberi kesempatan lagi untuk memberikan komentar mengenai pembahasan tersebut sebelum laporan diterbitkan. Apabila tidak bisa diperoleh komentar dari pihak yang terkena, maka laporan harus memaparkan kenyataan itu. Komentar tambahan juga harus diminta apabila komentar pendahuluan tampaknya tidak relevan dengan simpulan dan rekomendasi yang diajukan.

9. Mintakan kesediaan untuk menindaklanjuti.

Temuan dan rekomendasi yang telah disetujui oleh pihak auditee agar dimintakan komitmen kesanggupan melakukan tindak lanjut. Komitmen tersebut dapat berbentuk keterangan tertulis atau berita acara yang antara lain menetapkan kapan tindak lanjut rekomendasi akan dilakukan. Atas dasar komitmen tersebut, pemantauan pelaksanaan setiap rekomendasi akan lebih efektif.

Dalam mengembangkan rekomendasi dapat pula digunakan pendekatan antara lain penyelesaian masalah dan pengambilan keputusan dengan tujuh langkah, yaitu:

- a. Identifikasi masalah.
- b. Menguraikan masalah. Seberapa besar? Dimana? Kapan? Apakah sering terjadi?
- c. Mencari kemungkinan penyebabnya. Apakah penyebab menggambarkan situasi keseluruhan atau hanya sebagian?
- d. Buatlah alternatif-alternatif tindakan untuk menyelesaikan masalah.

- e. Analisis setiap alternatif, apa kebaikan dan kelemahan apabila suatu alternatif dipilih untuk dilakukan.
- f. Pilihlah alternatif tindakan yang paling baik.
- g. Buatlah rekomendasi untuk dapat mengimplementasikan alternatif tindakan yang paling baik tersebut. Yakinkan kepada pihak manajemen, bagaimana prosedurnya dan bagaimana mengendalikannya.

Kegiatan audit operasional antara lain melakukan pengujian, pengamatan dan penilaian terhadap aktivitas kegiatan operasional dan pengelolaan sumber dana, daya dan sarana dari auditee; apakah dilaksanakan secara hemat, efisien dan efektif. Hasilnya dapat diharapkan membantu auditee untuk melaksanakan tindakan korektif kearah perbaikan di masa datang. Meskipun demikian, harus diwaspadai bahwa terjadinya ketidakhematan, ketidakefisienan dan ketidakefektifan yang ditemui disebabkan oleh adanya unsur tindakan melawan hukum (*illegal act*) atau penggelapan (*fraud*).

Apabila diduga ada unsur tindakan melawan hukum, maka audit diperdalam untuk meyakinkan adanya *fraud* dan mengidentifikasi serta meminta pertanggungjawaban dari pejabat auditee yang melakukan tindakan melawan hukum tersebut. Bagaimana melakukan audit terhadap tindakan melawan hukum ini akan dipelajari tersendiri dalam mata ajaran *fraud* auditing.

Hasil audit pada tahap ini harus didokumentasikan dalam KKA yang relevan untuk itu. Biasanya KKA dikelompokkan untuk setiap judul temuan agar mudah mencarinya kembali apabila ada permasalahan untuk suatu temuan yang didapatkan dari hasil audit.

Daftar temuan adalah suatu daftar yang dibuat auditor untuk seluruh temuan hasil audit yang diperolehnya. Didalamnya memuat masing-masing temuan lengkap dengan seluruh unsurnya, sebagai berikut:

- a. Judul temuan.
- b. Uraian tentang kondisi.
- c. Uraian tentang kriteria.
- d. Uraian tentang penyebab.
- e. Uraian tentang akibat dan dampak.
- f. Uraian tentang komentar pejabat auditee.
- g. Evaluasi atas komentar/tanggapan auditee.
- h. Rekomendasi.

## D. Latihan Soal

1. Jelaskan pengertian Evaluasi Sistem Pengendalian Manajemen (ESPM)?
2. Jelaskan manfaat dan tujuan ESPM?
3. Sebutkan dan jelaskan hasil-hasil SP?
4. Jelaskan pengertian, manfaat dan tujuan evaluasi SPM?
5. Sebutkan dan jelaskan secara singkat komponen-komponen SPM menurut COSO dan menurut PP 60/2008 ?
6. Sebutkan tahapan audit operasional?
7. Jelaskan pengertian program kerja audit?
8. Sebutkan tujuan dan manfaat PKA?
9. Jelaskan sifat luwes dari PKA?
10. Sebutkan dan jelaskan jenis-jenis PKA?
11. Jelaskan pengertian prosedur audit, teknik audit dan bukti audit?
12. Jelaskan syarat-syarat bukti audit di bawah ini:
  - a. Relevan.
  - b. Kompeten.
  - c. Cukup.
  - d. Material.
13. Jelaskan hubungan bukti audit dengan risiko dan materialitas?
14. Sebutkan 4 kelompok bukti audit dan sebutkan jenis-jenis bukti audit pada tiap kelompok?
15. Sebutkan 4 kelompok teknik audit dan sebutkan teknik-teknik audit pada tiap kelompok?
16. Jelaskan pengertian pengujian substantif (PS)?
17. Jelaskan tujuan dan manfaat pengujian substantif?
18. Sebutkan dan jelaskan unsur-unsur temuan?
19. Jelaskan secara singkat langkah-langkah pengembangan temuan?
20. Kasus I  
Anda mendapat tugas untuk menguji bahwa kelompok-kelompok tani telah menerima bantuan secara utuh. Tiap kelompok tani seharusnya menerima sebesar Rp 500.000,00. Anda memutuskan untuk langsung mengkonfirmasi kepada 10 kelompok tani penerima. Hasil konfirmasi Anda adalah sebagai berikut:

NO.	KELOMPOK TANI	BANTUAN YANG DITERIMA	KETERANGAN
1.	Kelompok A	Rp 450.000,00	Dipotong biaya transpor petugas
2.	Kelompok B	Rp 400.000,00	Dipotong biaya administrasi
3.	Kelompok C	Rp 500.000,00	-
4.	Kelompok D	Rp 400.000,00	Dipotong biaya administrasi
5.	Kelompok E	Rp 400.000,00	Dipotong biaya administrasi
6.	Kelompok F	Rp 500.000,00	-
7.	Kelompok G	Rp 400.000,00	Dipotong biaya administrasi
8.	Kelompok H	Rp 400.000,00	Dipotong biaya administrasi
9.	Kelompok I	Rp 450.000,00	Dipotong biaya transpor petugas
10.	Kelompok J	Rp 400.000,00	Dipotong biaya administrasi

Susunlah KKA hasil konfirmasi tersebut. KKA harus pula menginformasikan selisih yang terjadi dan kesimpulan yang Anda ambil.

#### 21. Kasus II

Anda mendapat tugas untuk menguji bahwa pengendalian terhadap penggunaan kertas memadai. Berikut ini hasil verifikasi Anda secara uji petik terhadap bukti pengeluaran barang:

No.	Nomor Bukti	Kuantitas Kertas	Keterangan
1.	Bukti No. A	4 rim	Tidak ada otorisasi
2.	Bukti No. B	10 rim	Tidak sesuai dengan surat permintaan

3.	Bukti No. C	2 rim	-
4.	Bukti No. D	5 rim	Tidak ada otorisasi
5.	Bukti No. E	2 rim	-
6.	Bukti No. F	2 rim	Tidak ada otorisasi
7.	Bukti No. G	7 rim	-
8.	Bukti No. H	8 rim	Tidak ada otorisasi
9.	Bukti No. I	3 rim	Hanya berdasar rekap, bukti hilang
10.	Bukti No. J	4 rim	-

Susunlah KKA hasil konfirmasi tersebut. KKA harus pula menginformasikan kelemahan pengendalian yang ada dan kesimpulan yang Anda ambil tentang memadai tidaknya pengendalian.

## 22. Kasus III

Anda mendapat tugas untuk **menguji bahwa pengeluaran kas telah sesuai dengan anggaran yaitu untuk pembelian bahan habis pakai keperluan kantor**. Berikut ini petikan dari buku pengeluaran yang Anda verifikasi:

Tgl.	Uraian pengeluaran	Kas Keluar (Rp)	Ktr.
1-5-202X	Beli Kertas, 10 rim	250.000,00	
7-5-202X	Beli Parcel untuk Bupati, 1 buah	500.000,00	
8-5-202X	Beli Tinta Printer, 25 buah	1.500.000,00	
10-5-202X	Beli Kertas, 20 rim	500.000,00	
14-5-202X	Beli Kertas, 10 rim	250.000,00	
21-5-202X	Bayar Kas Bon makan siang pegawai	300.000,00	
22-5-202X	Beli tinta printer warna, 2 buah	750.000,00	

25-5-202X	Beli printer warna, 1 buah	1.000.000,00	
25-5-202X	Beli Kertas, 20 rim	500.000,00	
27-5-202X	Beli Kertas, 10 rim	250.000,00	

Susunlah KKA hasil verifikasi tersebut. KKA harus pula menginformasikan besar pengeluaran yang tidak sesuai anggaran dan kesimpulan yang Anda ambil.

### 23. Kasus IV

Anda mendapat tugas untuk **menguji bahwa pengendalian kehadiran pegawai sesuai jam kerja**. Ketentuan masuk kerja adalah jam 08.00 dan jumlah pegawai seluruhnya adalah 100 orang. Berikut ini hasil observasi Anda atas kehadiran pegawai:

Hari ke-	Terlambat lebih dari 1 jam	Terlambat kurang dari 1 jam	Jumlah pegawai terlambat
1.	10	7	17
2.	16	3	19
3.	0	1	1
4.	6	4	10
5.	10	4	14
6.	16	1	17
7.	6	5	11
8.	8	2	10
9.	8	7	15
10.	12	3	15

Susunlah KKA hasil observasi tersebut. KKA harus menginformasikan tentang memadai tidaknya pengendalian kedisiplinan pegawai.





## DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (1976). *Auditing: An integrated approach*.
- Arens, A., Alvin, R. J. E., Mark, S., & Beasley, A. (2003). *Assurance Service: An Integrated Approach*. USA: Pearson Education, Inc.
- DJPK. (2022). *Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan | Kementerian Keuangan*. Kemenkeu. <https://djpk.kemenkeu.go.id/>
- Gramling, A. A., & Ramamoorti, S. (2003). *Research opportunities in internal auditing*. Institute of Internal Auditors.
- PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, kemenkeu (2010). <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/5095/pp-no-71-tahun-2010>
- 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>

- PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, (2008). <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/4876>
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal auditing: history, evolution, and prospects*.
- Sawyer, L. B. (1993). Why internal auditing? *Internal Auditor*, 50(6), 43–49.
- Taylor, D., & Glezen, G. W. (1994). *Auditing: integrated concepts and procedures*.
- Alkafaji, Yass. et.al. 2010. *The IIA's Global Internal Audit Survei: A Component of the CBOK Study Characteristics of an Internal Audit Activity*.
- Coderre, David. 2009. *Internal Audit: Efficiency through Automation*.
- Griffiths, David. 2010. *Risk Based Internal Auditing. A Compilation*.
- Griffiths, David. 2010. *Risk Based Internal Auditing. An Implementation*.
- Griffiths, David. 2010. *Risk Based Internal Auditing. An Introduction*.
- Kastowo, Marno. 2013. *Teknologi Informasi dan Sistem Akuntansi Instansi*.
- Moeller, Robert R. *Brink's Modern Internal Auditing, A Common Body of Knowledge*. 7th Edition, 2009.
- Pickett, K. H. Spencer. 2003. *The Internal Auditing Handbook*. 2nd Edition.
- Pusat Pendidikan dan Pelatihan Auditoran BPKP. 2009. *Audit Berbasis Risiko - Perencanaan Mikro*.
- Pusat Pendidikan dan Pelatihan Auditoran BPKP. 2009. *Auditing*.
- Pusat Pendidikan dan Pelatihan Auditoran BPKP. 2011. *Perencanaan Penugasan Audit*.
- Reding, Kurt F. et.al. 2009. *Internal Auditing: Assurance and Consulting Services*. 2nd Edition.
- The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland. 2003. *An Approach to Implementing Risk Based Internal Auditing: Professional Guidance for Internal Auditors*.
- The Institute of Internal Auditors. 2012. *International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*.



## 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 Akrual Berpedoman pada SAP	PT Remaja Rosdakarya Bandung	September 2014
7	Sistem Akuntansi Akrual Pemerintah Daerah Berpedoman SAP Berbasis Akrual	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
10	Dasar-Dasar Akuntansi Akrual Pemerintah Daerah	PT Ghalia Indonesia	Maret 2016

No	Judul	Penerbit	Tahun
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 AkruaI 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 AkruaI (e-KEUDA)	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2019
21	Forum Konsultasi Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2020

No	Judul	Penerbit	Tahun
22	Sistem Informasi Pelayanan Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2020
23	Dasar-Dasar Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis AkruaI	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
32	Kodifikasi Peraturan Desa: Pembangunan Desa serta Pengadaan Barang dan Jasa Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021

No	Judul	Penerbit	Tahun
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
42	Government and Financial Management Papers	CV Bimedia Bandung	Oktober 2022

No	Judul	Penerbit	Tahun
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
47	Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan Modul 1	CV Cendekia Bandung	Juni 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 Journal	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/JAKO202100569475376.view?orgId=kodisa">www.koreascience.or.kr/article/JAKO202100569475376.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 Sustainability 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 and Requalation	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</i> (2015, Universiti Selangor Malaysia).
2	<i>Fiscal reform (taxation) on local government and the new administrative duties</i> (2015, 1st APG/Asian Public government forum on local finance management – OECD/the Organization for Economic Co-operation and Development).
3	<i>Transformasi Proses Bisnis dan Strategi Penerapannya dalam Sistem Pajak Online di Kota Semarang</i> (2022, Prosiding Seminar Hasil Penelitian Dosen IPDN).

### Publikasi Artikel Nasional

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

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>



**Drs. H. Ujud Rusdian, M.Si.**, menjabat sebagai Perencanaan Ahli Madya pada Bagian Tata Usaha Fakultas Manajemen Pemerintahan Institut Pemerintahan Dalam Negeri. Menempuh pendidikan S1 di STIA Angkasa Bandung Program Studi Administrasi Negara tahun 1991, S2 di IPDN Program Studi Administrasi Pemerintahan Daerah tahun 2005). Mengemban Jabatan Kepala Bagian Administrasi Keuangan tahun 2009-2010, Kepala Bagian Ekstrakurikuler tahun 2010-2011, Kepala Bagian Humas dan Protokol tahun 2011-2014, Kepala Bagian Pelatihan tahun 2014-2015, Kepala Bagian Akademik tahun 2015-2020, Kepala Bagian Tata Usaha Fakultas Manajemen Pemerintahan tahun 2020-2021.



**Andi Ahni Alfisyahr Hamid, S.STP., M.M.**, menjabat sebagai Perencanaan Ahli Madya pada Bagian Tata Usaha Fakultas Manajemen Pemerintahan Institut Pemerintahan Dalam Negeri. Menempuh pendidikan D4 Program Pemerintahan di Sekolah Tinggi Pemerintahan Dalam Negeri tahun 2000, S2 Program Studi Manajemen Sumber Daya Manusia di Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Makassar tahun 2010. Pernah menjabat Kepala Seksi Pemerintahan Kantor Lurah Kalegowa Kecamatan Somba Opu Kabupaten Gowa Sulawesi Selatan tahun 2002-

2004, Pamong Pengasuh IPDN tahun 2004-2013, Sekretaris Lurah Kelurahan Kalegowa Kecamatan Somba Opu Kabupaten Goa Sulawesi Selatan tahun 2009-2011, Sekretaris Pusat Bimbingan dan Konseling Praja IPDN Jatinangor tahun 2013-2016, Analis Data selaku Sekretaris UPTIK IPDN Jatinangor tahun 2016, Kepala Sub Bagian Umum Fakultas Manajemen Pemerintahan IPDN tahun 2016-2018, Kepala Sub. Bagian data, Evaluasi dan Pelaporan Fakultas Manajemen Pemerintahan IPDN tahun 2013-2020,